Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
(έβδομο πενταμελές τμήμα)

της 15ης Ιουλίου 2020*

«Κρατικές ενισχύσεις – Κρατική ενίσχυση που χορήγησε η Ιρλανδία – Απόφαση κηρύσσουσα την ενίσχυση παράνομη και μη συμβατή με την εσωτερική αγορά και διατάσσουσα την ανάκτησή της – Φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (tax rulings) – Επιλεκτικά οικονομικά πλεονεκτήματα – Αρχή του πλήρους ανταγωνισμού»

Στις υποθέσεις T-778/16 και T-892/16,

Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τις K. Duggan, M. Browne, J. Quaney και τον A. Joyce, επικουρούμενους από τους P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, τις S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman και τον B. Doherty, barristers,

προσφεύγουσα στην υπόθεση T-778/16,

υποστηριζόμενη από

το **Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου**, εκπροσωπούμενο από τον T. Uri, επικουρούμενο από τους D. Waelbroeck και S. Naudin, δικηγόρους,

παρεμβαίνον στην υπόθεση T-778/16,

την **Apple Sales International**, με έδρα το Κορκ (Ιρλανδία),

την **Apple Operations Europe**, με έδρα το Κορκ,

εκπροσωπούμενες από τους A. von Bonin και E. van der Stok, δικηγόρους, τους D. Beard, QC, A. Bates, την L. Osepciu και τον J. Bourke, barristers,

προσφεύγουσες στην υπόθεση T-892/16,

υποστηριζόμενες από την

Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τις K. Duggan, J. Quaney, M. Browne και τον A. Joyce, επικουρούμενους από τους P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, τις S. Kingston, C. Donnelly και τον B. Doherty,

παρεμβαίνουσα στην υπόθεση T-892/16,

κατά

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους P.-J. Loewenthal και R. Lyal,

καθής,

υποστηριζόμενης από τη

Δημοκρατία της Πολωνίας, εκπροσωπούμενη από τους B. Majczyna, M. Rzotkiewicz και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

παρεμβαίνουσα στην υπόθεση T-778/16,

και από την

Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, εκπροσωπούμενη από τους C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski και την C. Simpson,

παρεμβαίνουσα στην υπόθεση T-892/16,

με αντικείμενο προσφυγές βάσει του άρθρου 263 ΣΛΕΕ για την ακύρωση της αποφάσεως (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple (ΕΕ 2017, L 187, σ. 1),

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Van der Woude, Πρόεδρο, V. Tomljenović (εισηγήτρια), Α. Μαρκουλλή, J. Passer και A. Kornezov, δικαστές,

γραμματέας: Σ. Σπυροπούλου, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης και της 18ης Σεπτεμβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

I. Ιστορικό της διαφοράς

A. Το ιστορικό του ομίλου Apple

1. Σχετικά με τον όμιλο Apple

1 Ο όμιλος Apple, ο οποίος ιδρύθηκε το 1976 και έχει έδρα το Cupertino, Καλιφόρνια (Ηνωμένες Πολιτείες), αποτελείται από την Apple Inc. και όλες τις εταιρίες που ελέγχονται από αυτήν (στο εξής, από κοινού: όμιλος Apple). Ο όμιλος Apple σχεδιάζει, κατασκευάζει και διαθέτει στο εμπόριο, μεταξύ άλλων, φορητές συσκευές επικοινωνίας και πολυμέσων, προσωπικούς υπολογιστές καθώς και φορητές συσκευές αναπαραγωγής ψηφιακής μουσικής, ενώ πωλεί εφαρμογές λογισμικού, άλλες υπηρεσίες, λύσεις δικτύου καθώς και ψηφιακό περιεχόμενο και εφαρμογές τρίτων. Ο όμιλος Apple εμπορεύεται τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του σε καταναλωτές, επιχειρήσεις και δημοσίους φορείς σε όλο τον κόσμο μέσω των φυσικών καταστημάτων, των ηλεκτρονικών καταστημάτων και του δυναμικού

απευθείας πωλήσεων που διαθέτει καθώς και μέσω τρίτων φορέων κινητών δικτύων, εμπόρων χονδρικής, εμπόρων λιανικής και διανομέων. Η παγκόσμια επιχειρηματική δραστηριότητα του ομίλου Apple διαρθρώνεται με άξονα ορισμένους βασικούς λειτουργικούς τομείς, τους οποίους διαχειρίζονται και διευθύνουν σε κεντρικό επίπεδο, από τις Ηνωμένες Πολιτείες, διευθυντικά στελέχη εγκατεστημένα στο Cupertino.

2 Η απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple (ΕΕ 2017, L 187, σ. 1, στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση), αφορά δύο φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης τις οποίες εξέδωσαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές για δύο εταιρίες του ομίλου Apple.

2. Σχετικά με την ASI και την AOE

α) Όσον αφορά την εταιρική δομή

3 Στο πλαίσιο του ομίλου Apple, η Apple Operations International είναι κατά 100 % θυγατρική της Apple Inc. Η Apple Operations International κατέχει κατά 100 % τη θυγατρική Apple Operations Europe (AOE), η οποία με τη σειρά της κατέχει κατά 100 % τη θυγατρική Apple Sales International (ASI). Η ASI και η AOE έχουν συσταθεί αμφότερες ως εταιρίες ιρλανδικού δικαίου, αλλά δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία.

4 Όπως επισημαίνεται στις αιτιολογικές σκέψεις 113 έως 115 της προσβαλλομένης αποφάσεως, πολλά από τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων της AOE και της ASI ήταν διευθυντικά στελέχη, υπάλληλοι της Apple Inc. εγκατεστημένοι στο Cupertino. Στην αιτιολογική σκέψη 115 (πίνακες αριθ. 4 και 5) της εν λόγω αποφάσεως παρατίθενται αποσπάσματα αποφάσεων και πρακτικά συνεδριάσεων των γενικών συνελεύσεων και των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της AOE. Οι αποφάσεις των διοικητικών συμβουλίων αφορούσαν συνήθως, μεταξύ άλλων, την καταβολή μερισμάτων, την έγκριση των εκθέσεων των διευθυντών καθώς και τον διορισμό και την παραίτηση διευθυντών. Περιστασιακά, οι αποφάσεις αυτές αφορούσαν την ίδρυση θυγατρικών και τη χορήγηση εξουσιοδοτήσεων σε διευθυντές για την εκτέλεση διαφόρων δραστηριοτήτων όπως η διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών, οι σχέσεις με τις κυβερνήσεις και τους δημοσίους φορείς, οι λογιστικοί έλεγχοι, η σύναψη συμβάσεων ασφαλιστικής κάλυψης, οι μισθώσεις, η αγορά και πώληση στοιχείων ενεργητικού, η παραλαβή εμπορευμάτων και οι εμπορικές συμβάσεις.

β) Όσον αφορά τη συμφωνία επιμερισμού κόστους

5 Η Apple Inc., αφενός, και οι ASI και AOE, αφετέρου, δεσμεύονταν από συμφωνία επιμερισμού του κόστους (στο εξής: συμφωνία επιμερισμού κόστους). Το επιμεριζόμενο κόστος αφορούσε, μεταξύ άλλων, την έρευνα και την ανάπτυξη (E&A) σχετικά με τις τεχνολογίες που ενσωματώνονται στα προϊόντα του ομίλου Apple. Η συμφωνία επιμερισμού κόστους υπεγράφη αρχικά τον Δεκέμβριο του 1980. Μέρη της συμφωνίας αυτής ήταν η Apple Inc. (τότε Apple Computer Inc.) και η AOE [τότε Apple Computer Ltd (ACL)]. Το 1999, η ASI (τότε Apple Computer International) κατέστη μέρος της συμφωνίας αυτής. Κατά το κρίσιμο για την εξέταση της προσβαλλομένης αποφάσεως χρονικό διάστημα, η συμφωνία επιμερισμού κόστους υπέστη διάφορες τροποποιήσεις, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να ληφθούν υπόψη οι μεταβολές της εφαρμοστέας νομοθεσίας.

6 Βάσει της συμφωνίας αυτής, αφενός, τα μέρη δέχθηκαν να μοιραστούν το κόστος και τους κινδύνους της E&A όσον αφορά την άυλη περιουσία που προέκυπτε από τις αναπτυξιακές δραστηριότητες σχετικά με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του ομίλου Apple. Αφετέρου, τα μέρη συμφώνησαν ότι η Apple Inc. παρέμενε επίσημος κατά νόμον κύριος της άυλης περιουσίας επιμεριζόμενου κόστους, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας (στο εξής: ΔΙ) του ομίλου Apple.

Επιπλέον, η Apple Inc. εκχώρησε στις ASI και AOE άδεια χρήσης άνευ ανταλλάγματος, βάσει της οποίας επιτρεπόταν στις τελευταίες, μεταξύ άλλων, να κατασκευάζουν και να πωλούν τα οικεία προϊόντα στην ορισθείσα για αυτές επικράτεια, δηλαδή σε όλο τον κόσμο πλην της αμερικανικής ηπείρου. Εξάλλου, τα μέρη της συμφωνίας υποχρεούνταν να αναλαμβάνουν τους απορρέοντες από τη συμφωνία αυτή κινδύνους, εκ των οποίων ο κυριότερος ήταν η υποχρέωση καταβολής του κόστους για την ανάπτυξη των δικαιωμάτων ΔΙ του ομίλου Apple.

γ) Όσον αφορά τη συμφωνία παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ

7 Το 2008, η ASI συνήψε με την Apple Inc. συμφωνία παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ, στο πλαίσιο της οποίας η Apple Inc. ανέλαβε την υποχρέωση να παρέχει στην ASI υπηρεσίες μάρκετινγκ, οι οποίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τη δημιουργία, ανάπτυξη και εφαρμογή στρατηγικών μάρκετινγκ, προγραμμάτων και εκστρατειών προώθησης. Η ASI ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλλει στην Apple Inc. αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές, η οποία αντιστοιχούσε σε ποσοστό του «εύλογου κόστους που προέκυπτε» για την Apple Inc. για τις εν λόγω υπηρεσίες, προσαυξημένο κατά ορισμένο περιθώριο κέρδους.

3. Σχετικά με τα ιρλανδικά υποκαταστήματα

8 Η ASI και η AOE ίδρυσαν ιρλανδικά υποκαταστήματα («branches» στην αγγλική γλώσσα). Η AOE διατηρούσε επίσης υποκατάστημα στη Σιγκαπούρη, οι δραστηριότητες του οποίου έπαυσαν το 2009.

9 Το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι υπεύθυνο, μεταξύ άλλων, για την άσκηση των δραστηριοτήτων προμήθειας, πωλήσεων και διανομής που συνδέονται με την πώληση προϊόντων του σήματος Apple σε σχετιζόμενα μέρη και σε τρίτους πελάτες στις περιφέρειες της Ευρώπης, Μέσης Ανατολής, Ινδίας και Αφρικής (EMAIA) καθώς και της Ασίας-Ειρηνικού. Στις βασικές λειτουργίες του υποκαταστήματος αυτού περιλαμβάνονται η προμήθεια τελικών προϊόντων σήματος Apple από τρίτους και από σχετιζόμενους κατασκευαστές, οι δραστηριότητες διανομής οι οποίες συνδέονται με την πώληση προϊόντων σε σχετιζόμενα μέρη στις περιφέρειες EMAIA και Ασίας-Ειρηνικού καθώς και με την πώληση προϊόντων σε τρίτους πελάτες στην περιφέρεια EMAIA, οι ηλεκτρονικές πωλήσεις, οι δραστηριότητες εφοδιαστικής και η λειτουργία της υπηρεσίας υποστήριξης πελατών μετά την πώληση. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διαπίστωσε (αιτιολογική σκέψη 55 της προσβαλλομένης αποφάσεως) ότι πολλές δραστηριότητες που συνδέονται με τη διανομή στην περιφέρεια EMAIA εκτελούνταν από σχετιζόμενα μέρη στο πλαίσιο συμβάσεων παροχής υπηρεσιών.

10 Το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE είναι υπεύθυνο για την κατασκευή και συναρμολόγηση εξειδικευμένου φάσματος προϊόντων πληροφορικής στην Ιρλανδία, όπως οι επιτραπέζιοι υπολογιστές iMac, οι φορητοί υπολογιστές MacBook και άλλα περιφερειακά υπολογιστών, τα οποία προμηθεύει σε σχετιζόμενα μέρη για την περιφέρεια EMAIA. Στις βασικές λειτουργίες του υποκαταστήματος αυτού περιλαμβάνονται ο προγραμματισμός και το χρονοδιάγραμμα παραγωγής, η μηχανική διεργασιών, η παραγωγή και οι εργασίες, η διασφάλιση και ο έλεγχος ποιότητας και οι εργασίες επισκευής.

Β. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης

11 Οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές εξέδωσαν προεγκριτικές αποφάσεις, αποκαλούμενες «φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης», για ορισμένους φορολογούμενους που είχαν υποβάλει σχετική αίτηση. Με επιστολές της 29ης Ιανουαρίου 1991 και της 23ης Μαΐου 2007 (στο εξής, από κοινού: επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης), οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές συμφώνησαν με τις προτάσεις των εκπροσώπων του ομίλου Apple σχετικά με τα φορολογητέα κέρδη της ASI και της AOE στην Ιρλανδία. Οι εν λόγω φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης περιγράφονται στις αιτιολογικές σκέψεις 59 έως 62 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

1. Η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991

α) Η φορολογητέα βάση της ACL, προκατόχου της AOE

12 Με επιστολή της 12ης Οκτωβρίου 1990 προς τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές, οι φορολογικοί σύμβουλοι του ομίλου Apple περιέγραψαν τις δραστηριότητες της ACL στην Ιρλανδία, αναφέροντας τις λειτουργίες τις οποίες ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της τελευταίας στο Κορκ (Ιρλανδία). Επιπλέον, διευκρίνισαν ότι το υποκατάστημα ήταν κύριος των στοιχείων ενεργητικού που σχετίζονταν με τις δραστηριότητες κατασκευής, αλλά ότι η AOE διατηρούσε την κυριότητα των χρησιμοποιούμενων υλών, των ημιτελών προϊόντων και των τελικών προϊόντων.

13 Κατόπιν της από 16 Ιανουαρίου 1991 επιστολής των εκπροσώπων του ομίλου Apple προς τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές και της από 24 Ιανουαρίου 1991 απαντήσεως των αρχών αυτών, οι εν λόγω αρχές, με επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 1991, επιβεβαίωσαν τους προταθέντες από τον όμιλο Apple όρους, όπως αυτοί περιγράφονται κατωτέρω. Ειδικότερα, κατά τους όρους αυτούς, τους οποίους επιβεβαίωσαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές, το φορολογητέο κέρδος της ACL στην Ιρλανδία, το οποίο σχετίζεται με τα έσοδα του ιρλανδικού υποκαταστήματός της, υπολογιζόταν βάσει των ακόλουθων στοιχείων:

– στο 65 % των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος αυτού για ποσό έως [*εμπιστευτικό*] [1] κατ' έτος και στο 20 % των λειτουργικών δαπανών πλέον του ποσού του [*εμπιστευτικό*]·

– αν το συνολικό κέρδος του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ACL ήταν μικρότερο από το αριθμητικό αποτέλεσμα που προέκυπτε βάσει του ανωτέρω τύπου, ο μικρότερος αυτός αριθμός θα χρησιμοποιούνταν για τον καθορισμό του καθαρού κέρδους του υποκαταστήματος·

– οι λειτουργικές δαπάνες που λαμβάνονταν υπόψη για τον υπολογισμό αυτόν ήταν όλες οι λειτουργικές δαπάνες, εξαιρουμένων των προς μεταπώληση υλών και του μεριδίου κόστους για άυλα στοιχεία το οποίο χρεωνόταν από τις συνδεδεμένες εταιρίες του ομίλου Apple·

– μπορούσε να διεκδικηθεί έκπτωση κεφαλαίου για αποσβέσεις, η οποία δεν έπρεπε να υπερβαίνει πλέον των [*εμπιστευτικό*] την απόσβεση που εγγραφόταν στους σχετικούς λογαριασμούς.

β) Η φορολογητέα βάση της ACAL, προκατόχου της ASI

14 Με επιστολή της 2ας Ιανουαρίου 1991, οι φορολογικοί σύμβουλοι του ομίλου Apple ενημέρωσαν τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές για την ύπαρξη μιας νέας εταιρίας, της Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), το υποκατάστημα της οποίας στην Ιρλανδία περιγραφόταν ως υπεύθυνο για την προμήθεια, από Ιρλανδούς παραγωγούς, των προϊόντων που προορίζονταν για εξαγωγή.

15 Στις 16 Ιανουαρίου 1991, οι εκπρόσωποι του ομίλου Apple απέστειλαν στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές επιστολή, στην οποία συνόψιζαν τους όρους της συμφωνίας που συνήφθη κατά τη διάρκεια συσκέψεως η οποία πραγματοποιήθηκε στις 3 Ιανουαρίου 1991 μεταξύ του εν λόγω ομίλου και των εν λόγω αρχών σχετικά με το φορολογητέο κέρδος της ACAL. Κατά την επιστολή αυτή, ο υπολογισμός του κέρδους του υποκαταστήματος έπρεπε να βασίζεται σε περιθώριο κέρδους 12,5 % επί των λειτουργικών δαπανών (εξαιρουμένων των προς μεταπώληση υλών).

16 Με επιστολή της 29ης Ιανουαρίου 1991, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές επιβεβαίωσαν τους όρους της συμφωνίας όπως αυτοί διατυπώνονταν στην επιστολή της 16ης Ιανουαρίου 1991.

1 Μη δημοσιοποιούμενες εμπιστευτικές πληροφορίες.

2. Η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007

17 Με επιστολή της 16ης Μαΐου 2007 προς τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές, οι φορολογικοί σύμβουλοι του ομίλου Apple συνόψισαν την πρότασή τους για την αναθεώρηση της μεθόδου καθορισμού της φορολογητέας βάσης των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE.

18 Όσον αφορά το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI (η οποία διαδέχθηκε την Apple Computer International, η οποία διαδέχθηκε την ACAL), προτάθηκε το προς επιμερισμό φορολογητέο κέρδος να αντιστοιχεί στο [*εμπιστευτικό*] των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος, εξαιρώντας κόστη όπως τα ποσά που χρεώνονταν από συνδεδεμένες εταιρίες της Apple και το κόστος των υλών.

19 Όσον αφορά το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, το φορολογητέο κέρδος θα υπολογιζόταν ως το άθροισμα, αφενός, ενός ποσού αντιστοιχούντος στο [*εμπιστευτικό*] των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος, εξαιρώντας κόστη όπως τα ποσά που χρεώνονταν από συνδεδεμένες εταιρίες της Apple και το κόστος των υλών, και, αφετέρου, ενός ποσού αντιστοιχούντος στην απόδοση ΔΙ για τη συσσωρευμένη από το υποκατάστημα αυτό τεχνολογία διεργασιών κατασκευής, ήτοι του [*εμπιστευτικό*] του κύκλου εργασιών του εν λόγω υποκαταστήματος. Επιτρεπόταν έκπτωση κεφαλαίου για αποσβέσεις σχετικά με εγκαταστάσεις κατασκευής και κτίρια, «που υπολογίζονταν και χορηγούνταν κατά τον συνήθη τρόπο».

20 Οι όροι της επικείμενης συμφωνίας προτάθηκε να τεθούν σε ισχύ από 1ης Οκτωβρίου 2007 για αμφότερα τα υποκαταστήματα, να εφαρμοστούν για πέντε έτη, υπό τον όρο της μη μεταβολής των συνθηκών, και στη συνέχεια να ανανεώνονται σε ετήσια βάση. Επισημάνθηκε περαιτέρω ότι η συμφωνία μπορούσε να εφαρμοστεί και σε νέες οντότητες που ενδεχομένως θα ιδρύονταν ή θα μετασχηματίζονταν εντός του ομίλου Apple, εφόσον οι δραστηριότητές τους αντιστοιχούσαν σε αυτές τις οποίες ασκούσαν αντιστοίχως η AOE, δηλαδή τη βιομηχανική κατασκευή στην Ιρλανδία, και η ASI, δηλαδή δραστηριότητες μη συνδεόμενες με τη βιομηχανική κατασκευή, όπως οι πωλήσεις και οι υπηρεσίες εν γένει.

21 Με επιστολή της 23ης Μαΐου 2007, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές επιβεβαίωσαν τη συμφωνία τους επί του συνόλου των προτάσεων που περιλαμβάνονταν στην επιστολή της 16ης Μαΐου 2007. Η συμφωνία αυτή εφαρμόστηκε μέχρι το οικονομικό έτος 2014.

Γ. Η διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής

22 Με επιστολή της 12ης Ιουνίου 2013, η Επιτροπή ζήτησε από την Ιρλανδία να της παράσχει πληροφορίες σχετικά με την πρακτική των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης στο έδαφός της, και ειδικότερα σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης που είχαν χορηγηθεί σε ορισμένες οντότητες του ομίλου Apple, μεταξύ των οποίων η ASI και η AOE.

23 Με απόφαση της 11ης Ιουνίου 2014, η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ (στο εξής: απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας) σχετικά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, τις οποίες εξέδωσαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές όσον αφορά το φορολογητέο κέρδος που επιμεριζόταν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, με το αιτιολογικό ότι οι εν λόγω φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ενδέχετο να συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Κατά την Επιτροπή, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ενδέχετο να παρέχουν πλεονέκτημα στις επιχειρήσεις στις οποίες είχαν χορηγηθεί, εφόσον ενέκριναν συμφωνία περί των τιμών μεταβιβάσεως αποκλίνουσα από τους όρους που θα είχαν καθοριστεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρηματιών της αγοράς (αρχή του πλήρους ανταγωνισμού). Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα στις 17 Οκτωβρίου 2014.

24 Με επιστολές της 5ης Σεπτεμβρίου και της 17ης Νοεμβρίου 2014, η Ιρλανδία και η Apple Inc., αντιστοίχως, υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους επί της αποφάσεως περί κινήσεως της διαδικασίας.

25 Κατά τη διάρκεια της επίσημης διαδικασίας έρευνας, πραγματοποιήθηκαν εκτενείς επαφές και συναντήσεις μεταξύ της Επιτροπής, των ιρλανδικών φορολογικών αρχών και της Apple Inc. (αιτιολογικές σκέψεις 11 έως 38 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιπλέον, η Apple Inc. και η Ιρλανδία υπέβαλαν δύο ad hoc εκθέσεις σχετικά με τον επιμερισμό κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, τις οποίες συνέταξαν οι αντίστοιχοι φορολογικοί σύμβουλοί τους.

Δ. Η προσβαλλόμενη απόφαση

26 Στις 30 Αυγούστου 2016, η Επιτροπή εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση. Αφού περιέγραψε το νομικό και πραγματικό πλαίσιο (ενότητα 2) και τη διοικητική διαδικασία (ενότητες 3 έως 7), η Επιτροπή επικεντρώθηκε στην ανάλυση της ύπαρξης ενίσχυσης (ενότητα 8).

27 Πρώτον, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εκδόθηκαν από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές και, συνεπώς, ήταν καταλογιστέες στο οικείο κράτος. Στο μέτρο που οι εν λόγω αποφάσεις είχαν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως της ASI και της AOE, η Ιρλανδία παραιτήθηκε από φορολογικά έσοδα, πράγμα που προκάλεσε απώλεια κρατικών πόρων (αιτιολογική σκέψη 221 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

28 Δεύτερον, δεδομένου ότι η ASI και η AOE ανήκουν στον όμιλο Apple, ο οποίος δραστηριοποιείται σε όλα τα κράτη μέλη, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης μπορούσαν, ως εκ τούτου, να έχουν αντίκτυπο στις συναλλαγές εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αιτιολογική σκέψη 222 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

29 Τρίτον, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, στο μέτρο που είχαν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE, για τους σκοπούς της επιβολής φόρου εταιριών στην Ιρλανδία, παρείχαν πλεονέκτημα στις δύο αυτές εταιρίες (αιτιολογική σκέψη 223 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

30 Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, δεδομένου ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης χορηγήθηκαν αποκλειστικά στην ASI και στην AOE, μπορούσε να τεκμαρθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας τους. Ωστόσο, για λόγους πληρότητας, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συνιστούσαν παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, δηλαδή από τους κοινούς ιρλανδικούς κανόνες φορολογίας εταιριών (αιτιολογική σκέψη 224 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

31 Τέταρτον, αν αποδεικνυόταν ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συνεπάγονταν μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως της ASI και της AOE, τότε αυτές ήταν ικανές να βελτιώσουν την ανταγωνιστική θέση αυτών των δύο εταιριών και, ως εκ τούτου, να νοθεύσουν ή να απειλήσουν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό (αιτιολογική σκέψη 222 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

1. Η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

32 Στην ενότητα 8.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή ακολούθησε την απορρέουσα από τη νομολογία ανάλυση σε τρία στάδια προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος εν προκειμένω. Καταρχάς, προσδιόρισε το σύστημα αναφοράς και δικαιολόγησε την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού εν προκειμένω. Στη συνέχεια, εξέτασε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος λόγω παρεκκλίσεως από το σύστημα αναφοράς. Κατ' ουσίαν, βάσει της κύριας, της επικουρικής και της εναλλακτικής συλλογιστικής την οποία ανέπτυξε, η Επιτροπή έκρινε ότι οι

επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν παράσχει στην ASI και στην AOE τη δυνατότητα να μειώσουν το ποσό του φόρου που όφειλαν στην Ιρλανδία κατά τη διάρκεια της περιόδου ισχύος των αποφάσεων αυτών, δηλαδή μεταξύ των ετών 1991 και 2014 (στο εξής: κρίσιμη περίοδος), και ότι τούτο συνιστούσε πλεονέκτημα σε σχέση με άλλες εταιρίες ευρισκόμενες σε συγκρίσιμη κατάσταση. Τέλος, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι ούτε η Ιρλανδία ούτε η Apple Inc. είχαν προβάλει επιχειρήματα σχετικά με τη δικαιολόγηση του εν λόγω επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

α) Σχετικά με το σύστημα αναφοράς

33 Στις αιτιολογικές σκέψεις 227 έως 243 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι το σύστημα αναφοράς ήταν το κοινό ιρλανδικό καθεστώς φορολογίας εταιρικών κερδών, σκοπός του οποίου ήταν η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που υπόκεινται σε φόρο στην Ιρλανδία. Λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό αυτόν, η Επιτροπή έκρινε ότι οι καθετοποιημένες και οι ανεξάρτητες εταιρίες βρίσκονταν σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση. Συνεπώς, το άρθρο 25 του Taxes Consolidation Act (ενοποιημένος νόμος περί φορολογίας) του 1997 (στο εξής: TCA 97), το οποίο προβλέπει φορολόγηση των αλλοδαπών εταιριών για τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα μέσω του υποκαταστήματος που δραστηριοποιείται στην Ιρλανδία, πρέπει να θεωρηθεί ως αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αναφοράς και όχι ως χωριστό σύστημα αναφοράς.

β) Σχετικά με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού

34 Στις αιτιολογικές σκέψεις 244 έως 263 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, με βάση τη διατύπωση του άρθρου 25 του TCA 97 και λαμβανομένου υπόψη του σκοπού του, η διάταξη αυτή έπρεπε να εφαρμοστεί σε συνδυασμό με μια μέθοδο επιμερισμού των κερδών. Συναφώς, επισήμανε ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ επιτάσσει συμμόρφωση της μεθόδου επιμερισμού των κερδών με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, ανεξάρτητα από το αν το οικείο κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό νομικό σύστημά του. Η Επιτροπή στήριξε την εκτίμηση αυτή σε δύο παραδοχές. Αφενός, υπενθύμισε ότι κάθε φορολογικό μέτρο θεσπιζόμενο από κράτος μέλος πρέπει να τηρεί τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων. Αφετέρου, υποστήριξε ότι από την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), προκύπτει ότι μείωση της φορολογητέας βάσης που είναι αποτέλεσμα φορολογικού μέτρου το οποίο παρέχει σε φορολογούμενο τη δυνατότητα να εφαρμόζει στις ενδοομιλικές συναλλαγές τιμές μεταβιβάσεως οι οποίες δεν αντιστοιχούν στις τιμές που θα ίσχυαν υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού, χορηγεί στον εν λόγω φορολογούμενο επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

35 Ειδικότερα, η Επιτροπή, με βάση την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), υποστήριξε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί κριτήριο αναφοράς προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον μια καθετοποιημένη εταιρία απολαμβάνει πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ως αποτέλεσμα φορολογικού μέτρου το οποίο καθορίζει τις τιμές μεταβιβάσεως και, συνεπώς, τη φορολογητέα βάση της. Σκοπός της αρχής αυτής είναι να διασφαλίζεται ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, κατά τον ίδιο τρόπο όπως και οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών, ούτως ώστε να αποφεύγεται η άνιση μεταχείριση εταιριών που βρίσκονται σε παρεμφερή πραγματική και νομική κατάσταση από την άποψη του σκοπού του συστήματος αναφοράς, ο οποίος συνίσταται στη φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που εμπίπτουν στη φορολογική δικαιοδοσία του συστήματος αυτού.

36 Όσον αφορά τις αρχές που αναπτύχθηκαν στο πλαίσιο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως (ΟΟΣΑ), η Επιτροπή επισήμανε ότι αυτές αποτελούν απλώς χρήσιμες κατευθύνσεις για τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι οι μέθοδοι επιμερισμού των κερδών και καθορισμού των τιμών μεταβιβάσεως παράγουν αποτελέσματα που είναι σύμφωνα με τις συνθήκες της αγοράς.

γ) Σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω του μη επιμερισμού στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των κερδών που προέκυπταν από τις άδειες ΔΙ τις οποίες κατείχαν η ASI και η ΑΟΕ (κύρια συλλογιστική)

37 Κυρίως, στις αιτιολογικές σκέψεις 265 έως 321 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι το γεγονός ότι οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές, στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, στηρίχθηκαν στην παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple τις οποίες κατείχαν οι ASI και ΑΟΕ έπρεπε να επιμεριστούν εκτός της Ιρλανδίας είχε ως αποτέλεσμα ετήσια φορολογητέα κέρδη για την ASI και την ΑΟΕ στην Ιρλανδία τα οποία δεν συνιστούσαν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

38 Κατ' ουσίαν, η Επιτροπή θεώρησε ότι οι άδειες ΔΙ που κατείχαν η ASI και η ΑΟΕ για την προμήθεια, κατασκευή, πώληση και διανομή προϊόντων του ομίλου Apple εκτός της αμερικανικής ηπείρου, τις οποίες προσδιόρισε ως τις «άδειες ΔΙ της Apple», συνέβαλλαν ουσιωδώς στα έσοδα αυτών των δύο εταιριών.

39 Η Επιτροπή προσήψε στις ιρλανδικές αρχές ότι εσφαλμένως είχαν επιμερίσει στις εταιρικές έδρες της ASI και της ΑΟΕ στοιχεία ενεργητικού, λειτουργίες και κινδύνους, μολονότι οι εν λόγω εταιρικές έδρες δεν διέθεταν ούτε φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους. Ειδικότερα, όσον αφορά τις λειτουργίες που σχετίζονταν με τις άδειες ΔΙ, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι λειτουργίες αυτές δεν ήταν δυνατόν, ελλείψει προσωπικού, να ασκούνται αποκλειστικά μέσω των διοικητικών συμβουλίων της ASI και της ΑΟΕ, πράγμα που αποδεικνυόταν από την απουσία αναφορών σε σχετικές συζητήσεις και αποφάσεις στα πρακτικά των συνεδριάσεων των διοικητικών συμβουλίων που προσκομίστηκαν στην Επιτροπή. Επομένως, κατά την Επιτροπή, στο μέτρο που οι εταιρικές έδρες της ASI και της ΑΟΕ δεν μπορούσαν ούτε να ελέγχουν ούτε να διαχειρίζονται τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple, τα κέρδη από τη χρήση των αδειών αυτών δεν μπορούσαν, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, να επιμεριστούν στις εν λόγω έδρες. Συνεπώς, αυτά τα κέρδη έπρεπε να επιμεριστούν στα υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ, τα οποία και μόνον ήταν σε θέση να ασκούν πράγματι λειτουργίες σχετικές με τη ΔΙ του ομίλου Apple, οι οποίες ήταν ουσιώδεις για την εμπορική δραστηριότητα της ASI και της ΑΟΕ.

40 Κατά συνέπεια, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές, καθόσον δεν επιμέρισαν τα κέρδη που προέκυπταν από τη ΔΙ του ομίλου Apple στα υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ, κατά παραβίαση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, χορήγησαν πλεονέκτημα στην ASI και στην ΑΟΕ κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, υπό τη μορφή μειώσεως των αντίστοιχων ετήσιων φορολογητέων κερδών τους. Κατά την Επιτροπή, το πλεονέκτημα αυτό είχε επιλεκτικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι συνεπαγόταν μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως της ASI και της ΑΟΕ στην Ιρλανδία σε σχέση με τις μη καθετοποιημένες εταιρίες, το φορολογητέο κέρδος των οποίων αντιστοιχούσε στις τιμές που καθορίζονταν στην αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

δ) Σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω της ακαταλληλότητας των επιλεγεισών μεθόδων επιμερισμού κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της ΑΟΕ (επικουρική συλλογιστική)

41 Επικουρικώς, στις αιτιολογικές σκέψεις 325 έως 360 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ακόμη και αν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές ορθώς είχαν στηριχθεί στην παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ της Apple τις οποίες κατείχαν η ASI και η ΑΟΕ έπρεπε να επιμεριστούν εκτός Ιρλανδίας, εντούτοις, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές

αποφάσεις προέγκρισης είχαν οδηγήσει σε ετήσιο φορολογητέο κέρδος της ASI και της AOE στην Ιρλανδία το οποίο δεν συνιστούσε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Ειδικότερα, κατά την Επιτροπή, οι μέθοδοι αυτές βασίζονταν σε ακατάλληλες μεθοδολογικές επιλογές, πράγμα που οδήγησε σε μείωση του ποσού του φόρου που έπρεπε να καταβάλουν οι ASI και AOE σε σχέση με τις μη καθετοποιημένες εταιρίες των οποίων το φορολογητέο κέρδος, στο πλαίσιο των ίδιων κανόνων, καθοριζόταν βάσει των τιμών που διαμορφώνονται στην αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Ως εκ τούτου, κατά την Επιτροπή, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, καθόσον ενέκριναν τις μεθόδους αυτές, παρείχαν στις ASI και AOE επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

ε) Σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω της παρεκκλίσεως των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης από το σύστημα αναφοράς, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι αυτό αποτελείται αποκλειστικά από το άρθρο 25 του TCA 97, κατά παραβίαση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού (εναλλακτική συλλογιστική)

42 Στο πλαίσιο της εναλλακτικής συλλογιστικής της, στις αιτιολογικές σκέψεις 369 έως 403 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι το σύστημα αναφοράς αποτελούνταν αποκλειστικά από το άρθρο 25 του TCA 97, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρείχαν στις ASI και AOE επιλεκτικό πλεονέκτημα, υπό τη μορφή μειώσεως της φορολογητέας βάσης τους στην Ιρλανδία. Αφενός, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 στην Ιρλανδία θεμελιωνόταν στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Ωστόσο, εν προκειμένω, η Επιτροπή απέδειξε ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης δεν οδηγούσαν σε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, πράγμα που παρείχε οικονομικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE. Αφετέρου και εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 δεν θεμελιωνόταν στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, έπρεπε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εκδόθηκαν από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές κατά διακριτική ευχέρεια, ελλείψει αντικειμενικών κριτηρίων που σχετίζονται με το ιρλανδικό φορολογικό σύστημα, και ότι, ως εκ τούτου, παρείχαν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE.

στ) Συμπέρασμα ως προς το επιλεκτικό πλεονέκτημα

43 Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συνεπάγονταν μείωση των φόρων με τους οποίους έπρεπε κανονικά να επιβαρύνονται η ASI και η AOE κατά την άσκηση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους και ότι, ως εκ τούτου, έπρεπε να θεωρηθεί ότι οι αποφάσεις αυτές χορήγησαν στις δύο εταιρίες λειτουργική ενίσχυση. Ωστόσο, υποστήριξε ότι, στο μέτρο που η ASI και η AOE ανήκουν στον όμιλο Apple, όμιλο πολυεθνικού χαρακτήρα, και στο μέτρο που ο όμιλος αυτός πρέπει να θεωρηθεί ως ενιαία οικονομική μονάδα, κατά την έννοια της νομολογίας, ο εν λόγω όμιλος επωφελήθηκε στο σύνολό του από την κρατική ενίσχυση που χορήγησε η Ιρλανδία μέσω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης (ενότητα 8.3 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

2. Η ασυμβατότητα της ενίσχυσης, ο παράνομος χαρακτήρας της και η ανάκτησή της

44 Η Επιτροπή επισήμανε ότι τα εν λόγω μέτρα ενίσχυσης ήταν ασυμβίβαστα με την εσωτερική αγορά με βάση το άρθρο 107, παράγραφος 3, στοιχείο γ′, ΣΛΕΕ και ότι, δεδομένου ότι δεν είχαν κοινοποιηθεί προηγουμένως, συνιστούσαν παράνομες κρατικές ενισχύσεις που τέθηκαν σε εφαρμογή κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (ενότητες 8.5 και 9 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

45 Τέλος (ενότητα 11 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή επισήμανε ότι η Ιρλανδία όφειλε να ανακτήσει τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης για την περίοδο από τις 12 Ιουνίου 2003 έως τις 27 Σεπτεμβρίου 2014. Διευκρίνισε ότι το προς ανάκτηση ποσό έπρεπε να υπολογιστεί βάσει συγκρίσεως μεταξύ του φόρου που καταβλήθηκε πραγματικά και του φόρου που έπρεπε να είχε καταβληθεί αν, μη υφισταμένων των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, είχε εφαρμοστεί το κοινό φορολογικό καθεστώς.

46 Όσον αφορά τα επιχειρήματα σχετικά με την προσβολή των διαδικαστικών δικαιωμάτων της Ιρλανδίας και της Apple Inc. κατά τη διοικητική διαδικασία, η Επιτροπή επισήμανε ότι, δεδομένου ότι το πεδίο της έρευνάς της σχετικά με την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης παρέμεινε αμετάβλητο από την απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας έως την έκδοση της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα δικαιώματα αυτά έγιναν πλήρως σεβαστά (ενότητα 10 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

3. Το διατακτικό

47 Το διατακτικό της προσβαλλομένης αποφάσεως έχει ως εξής:

«Άρθρο 1

1. Οι φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από την Ιρλανδία στις 29 Ιανουαρίου 1991 και στις 23 Μαΐου 2007 υπέρ της Apple Sales International, οι οποίες επιτρέπουν στην τελευταία να καθορίζει τη φορολογική υποχρέωσή της στην Ιρλανδία σε ετήσια βάση, συνιστούν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Η εν λόγω ενίσχυση τέθηκε σε εφαρμογή από την Ιρλανδία κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης και είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

2. Οι φορολογικές αποφάσεις που εκδόθηκαν από την Ιρλανδία στις 29 Ιανουαρίου 1991 και στις 23 Μαΐου 2007 υπέρ της Apple Operations Europe International, οι οποίες επιτρέπουν στην τελευταία να καθορίζει τη φορολογική υποχρέωσή της στην Ιρλανδία σε ετήσια βάση, συνιστούν ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Η εν λόγω ενίσχυση τέθηκε σε εφαρμογή από την Ιρλανδία κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης και είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

Άρθρο 2

1. Η Ιρλανδία ανακτά την ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 από την Apple Sales International.

2. Η Ιρλανδία ανακτά την ενίσχυση που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 2 από την Apple Operations Europe.

3. Τα προς ανάκτηση ποσά βαρύνονται με τόκο από την ημερομηνία κατά την οποία τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι την πραγματική ανάκτησή τους.

4. Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με το κεφάλαιο V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004.

Άρθρο 3

1. Η ανάκτηση της ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 1 είναι άμεση και πραγματική.

2. Η Ιρλανδία μεριμνά για την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.

Άρθρο 4

1. Εντός δύο μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, η Ιρλανδία ενημερώνει την Επιτροπή σχετικά με τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό του ακριβούς ύψους της ενίσχυσης.

2. Η Ιρλανδία τηρεί ενήμερη την Επιτροπή για την πρόοδο των εθνικών μέτρων που ελήφθησαν για την εκτέλεση της παρούσας απόφασης μέχρι να ολοκληρωθεί η ανάκτηση της ενίσχυσης που αναφέρεται στο άρθρο 1. Υποβάλλει αμέσως, μετά από απλό αίτημα της Επιτροπής, πληροφορίες για τα μέτρα που έχουν ήδη ληφθεί και για εκείνα που έχουν προγραμματιστεί με σκοπό τη συμμόρφωση με την παρούσα απόφαση.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Ιρλανδία.»

II. Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

A. Στην υπόθεση T-778/16

48 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 9 Νοεμβρίου 2016, η Ιρλανδία άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-778/16.

1. Η σύνθεση του δικαστικού σχηματισμού και η εκδίκαση της υποθέσεως κατά προτεραιότητα

49 Με απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2016, η πρόεδρος του έβδομου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτό το αίτημα της Ιρλανδίας για την εκδίκαση της υποθέσεως T-778/16 κατά προτεραιότητα, με βάση το άρθρο 67, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου.

50 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 9 Νοεμβρίου 2016, η Ιρλανδία ζήτησε να εκδικασθεί η υπόθεση T-778/16 από πενταμελές τμήμα. Στις 18 Ιανουαρίου 2017, το Γενικό Δικαστήριο σημείωσε ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 5, του Κανονισμού Διαδικασίας, η υπόθεση T-778/16 ανατέθηκε στο έβδομο πενταμελές τμήμα.

51 Λόγω κωλύματος δύο εκ των μελών του έβδομου πενταμελούς τμήματος, ο Πρόεδρος του Γενικού Δικαστηρίου όρισε, με αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2017 και της 21ης Μαΐου 2019, αντίστοιχα, τον Αντιπρόεδρο του Γενικού Δικαστηρίου και έναν ακόμη δικαστή για να συμπληρωθεί η σύνθεση του τμήματος.

2. Οι παρεμβάσεις

52 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 20 Μαρτίου 2017, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση T-778/16 υπέρ των αιτημάτων της Ιρλανδίας.

53 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 30 Μαρτίου 2017, η Δημοκρατία της Πολωνίας ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση T-778/16 υπέρ των αιτημάτων της Επιτροπής.

54 Με διάταξη της 19ης Ιουλίου 2017, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτές τις αιτήσεις παρεμβάσεως του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

3. Οι αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως

55 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 26 Απριλίου 2017, η Ιρλανδία ζήτησε την εμπιστευτική μεταχείριση, έναντι του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Δημοκρατίας της Πολωνίας, ενός μέρους του δικογράφου της προσφυγής της, ορισμένων συνημμένων στο εν λόγω δικόγραφο εγγράφων, μεταξύ άλλων της προσβαλλομένης αποφάσεως, καθώς και ενός μέρους του υπομνήματος αντικρούσεως και ορισμένων συνημμένων στο εν λόγω υπόμνημα εγγράφων.

56 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 31 Μαΐου 2017, η Ιρλανδία ζήτησε την εμπιστευτική μεταχείριση, έναντι του κοινού, των ονομάτων των φορολογικών συμβούλων του ομίλου Apple.

57 Με δικόγραφα που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 26 και 29 Νοεμβρίου 2018, η Ιρλανδία απέσυρε εν μέρει τις ως άνω αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως.

58 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Δημοκρατία της Πολωνίας έλαβαν μη εμπιστευτικές εκδοχές των επίμαχων εγγράφων. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν διατύπωσε καμία αντίρρηση ως προς τις αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως που είχαν υποβληθεί έναντι αυτού, ενώ η Δημοκρατία της Πολωνίας αμφισβήτησε τις αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως που είχαν υποβληθεί έναντι αυτής.

59 Με διάταξη της 14ης Δεκεμβρίου 2018, Ιρλανδία κατά Επιτροπής (T-778/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2018:1019), ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος δέχθηκε εν μέρει τις αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως που είχαν υποβληθεί έναντι της Δημοκρατίας της Πολωνίας και τις απέρριψε κατά τα λοιπά. Η Δημοκρατία της Πολωνίας έλαβε μη εμπιστευτικές εκδοχές των επίμαχων εγγράφων συμφώνως προς τα οριζόμενα στην εν λόγω διάταξη.

4. Τα αιτήματα των διαδίκων

60 Η Ιρλανδία ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα στην υπόθεση T-778/16.

61 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή στην υπόθεση T-778/16 ως αβάσιμη·

– να καταδικάσει την Ιρλανδία στα δικαστικά έξοδα στην υπόθεση T-778/16.

62 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση συμφώνως προς τα αιτήματα της Ιρλανδίας.

63 Η Δημοκρατία της Πολωνίας ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Γενικό Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή στην υπόθεση T-778/16 συμφώνως προς τα αιτήματα της Επιτροπής.

Β. Στην υπόθεση Τ-892/16

64 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 19 Δεκεμβρίου 2016, η ASI και η AOE άσκησαν την προσφυγή στην υπόθεση Τ-892/16.

1. Η σύνθεση του δικαστικού σχηματισμού, η εκδίκαση της υποθέσεως κατά προτεραιότητα και η συνεκδίκαση

65 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 8 Φεβρουαρίου 2017, η ASI και η AOE ζήτησαν να εκδικασθεί η υπόθεση Τ-892/16 κατά προτεραιότητα με βάση το άρθρο 67, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας και να συνεκδικασθεί με την υπόθεση Τ-778/16 προς διευκόλυνση της γραπτής και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη.

66 Με απόφαση της 6ης Απριλίου 2017, η πρόεδρος του έβδομου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση εκδικάσεως της υποθέσεως Τ-892/16 κατά προτεραιότητα, με βάση το άρθρο 67, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

67 Κατόπιν προτάσεως του έβδομου τμήματος, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε, στις 17 Μαΐου 2017, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28 του Κανονισμού Διαδικασίας, να παραπέμψει την υπόθεση ενώπιον πενταμελούς τμήματος.

68 Λόγω κωλύματος δύο εκ των μελών του έβδομου πενταμελούς τμήματος, ο Πρόεδρος του Γενικού Δικαστηρίου όρισε, με αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2017 και της 21ης Μαΐου 2019, αντίστοιχα, τον Αντιπρόεδρο του Γενικού Δικαστηρίου και έναν ακόμη δικαστή για να συμπληρωθεί η σύνθεση του τμήματος.

2. Οι παρεμβάσεις

69 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 30 Μαρτίου 2017, η IBEC Company Limited by Guarantee ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση Τ-892/16 υπέρ των αιτημάτων των ASI και AOE. Βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έθεσε το ζήτημα αυτό, το οποίο ενέπιπτε στην αρμοδιότητά του, στην κρίση του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου. Με διάταξη της 15ης Δεκεμβρίου 2017, Apple Sales International και Apple Operations Europe κατά Επιτροπής (Τ-892/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2017:926), το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση παρεμβάσεως της IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 31 Μαρτίου 2017, η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση Τ-892/16 υπέρ των αιτημάτων της Επιτροπής. Με διάταξη της 19ης Ιουλίου 2017, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της Εποπτεύουσας Αρχής της ΕΖΕΣ.

71 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 31 Μαρτίου 2017, η Ιρλανδία ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση Τ-892/16 υπέρ των αιτημάτων των ASI και AOE. Με απόφαση της 28ης Ιουνίου 2017, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της Ιρλανδίας.

72 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 13 Απριλίου 2017, οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής ζήτησαν να παρέμβουν στην υπόθεση Τ-892/16 υπέρ των αιτημάτων των ASI και AOE. Βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έθεσε το ζήτημα αυτό, το οποίο ενέπιπτε στην αρμοδιότητά του, στην κρίση του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού

Δικαστηρίου. Με διάταξη της 15ης Δεκεμβρίου 2017, Apple Sales International και Apple Operations Europe κατά Επιτροπής (T-892/16, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2017:925), το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την αίτηση παρεμβάσεως των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής. Οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής άσκησαν αίτηση αναιρέσεως κατά της διατάξεως αυτής. Με διάταξη της 17ης Μαΐου 2018, Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής κατά Apple Sales International κ.λπ. [C-12/18 P(I), μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:330], η εν λόγω αίτηση αναιρέσεως απορρίφθηκε.

3. Οι αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως

73 Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, οι ASI και AOE ζήτησαν την εμπιστευτική μεταχείριση ορισμένων διαδικαστικών εγγράφων έναντι της Εποπτεύουσας Αρχής της ΕΖΕΣ. Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Δικαστηρίου την 1η Οκτωβρίου 2018, απέσυραν την αίτηση αυτή.

4. Τα αιτήματα των διαδίκων

74 Οι ASI και AOE ζητούν από το Γενικό Δικαστήριο:

– να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση·

– επικουρικώς, να ακυρώσει εν μέρει την προσβαλλόμενη απόφαση·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

75 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή·

– να καταδικάσει τις ASI και AOE στα δικαστικά έξοδα.

76 Η Ιρλανδία ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση συμφώνως προς τα αιτήματα των ASI και AOE.

77 Η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή στην υπόθεση T-892/16 ως αβάσιμη·

– να καταδικάσει τις ASI και AOE στα δικαστικά έξοδα στην υπόθεση T-892/16.

Γ. Η συνεκδίκαση των υποθέσεων και η προφορική διαδικασία

78 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 8 Φεβρουαρίου 2017, οι ASI και AOE ζήτησαν τη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-778/16 και T-892/16.

79 Με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2017, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε τη μη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-778/16 και T-892/16 κατά το συγκεκριμένο στάδιο.

80 Με απόφαση του προέδρου του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 9ης Ιουλίου 2019, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων T-778/16 και T-892/16 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κανονισμού Διαδικασίας.

81 Κατόπιν προτάσεως της εισηγήτριας δικαστή, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία και, στο πλαίσιο των μέτρων οργανώσεως της διαδικασίας που προβλέπονται στο άρθρο 89 του Κανονισμού Διαδικασίας, ζήτησε από τους διαδίκους να απαντήσουν σε γραπτές ερωτήσεις. Οι διάδικοι ανταποκρίθηκαν εμπροθέσμως.

82 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 23 Αυγούστου 2019, η Επιτροπή ζήτησε την εμπιστευτική μεταχείριση, έναντι του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Δημοκρατίας της Πολωνίας, ορισμένων πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην απάντησή της στα μέτρα οργανώσεως της διαδικασίας.

83 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Δημοκρατία της Πολωνίας έλαβαν μη εμπιστευτικές εκδοχές της εν λόγω απαντήσεως.

84 Οι διάδικοι αγόρευσαν και απάντησαν στις προφορικές ερωτήσεις που έθεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 17ης και της 18ης Σεπτεμβρίου 2019. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι ASI και AOE καθώς και η Επιτροπή διατύπωσαν ορισμένες παρατηρήσεις επί της εκθέσεως ακροατηρίου, πράγμα που το Γενικό Δικαστήριο σημείωσε στα πρακτικά της επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

85 Επιπλέον, οι διάδικοι αγόρευσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σχετικά με ενδεχόμενη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-778/16 και T-892/16 προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη, πράγμα που το Γενικό Δικαστήριο σημείωσε στα πρακτικά της επ' ακροατηρίου συζητήσεως.

III. Σκεπτικό

A. Επί της συνεκδικάσεως των υποθέσεων T-778/16 και T-892/16 προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη

86 Βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έθεσε το ζήτημα της συνεκδικάσεως των υποθέσεων T-778/16 και T-892/16 προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη, το οποίο ενέπιπτε στην αρμοδιότητά του, στην κρίση του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου.

87 Κατόπιν ακροάσεως των διαδίκων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σχετικά με ενδεχόμενη συνεκδίκαση, οι υποθέσεις T-778/16 και T-892/16 πρέπει, λόγω συνάφειας, να συνεκδικασθούν προς τον σκοπό της εκδόσεως κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη.

B. Επί των προβαλλόμενων λόγων ακυρώσεως και επί της διάρθρωσης της εξέτασης των υπό κρίση προσφυγών

88 Με τις προσφυγές τους, η Ιρλανδία, στην υπόθεση T-778/16, καθώς και οι ASI και AOE, στην υπόθεση T-892/16, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως καθόσον με αυτήν διαπιστώθηκε ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συνιστούσαν κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και διατάχθηκε η ανάκτηση των ποσών τα οποία η Ιρλανδία δεν εισέπραξε από τις εταιρίες αυτές ως φόρο εταιριών.

89 Προς στήριξη των προσφυγών τους, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE προβάλλουν, αντιστοίχως, εννέα και δεκατέσσερις λόγους ακυρώσεως, οι οποίοι κατά το μεγαλύτερο μέρος τους συμπίπτουν.

90 Πρώτον, με τους λόγους αυτούς αμφισβητείται κατ' ουσίαν η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής, ιδίως λόγω εσφαλμένων εκτιμήσεων σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος (πρώτος έως τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και πρώτος έως έκτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) και σχετικά με την έννοια της κρατικής παρεμβάσεως (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16).

91 Ειδικότερα, στο πλαίσιο της αμφισβητήσεως της κύριας συλλογιστικής της Επιτροπής, κατά πρώτον, προσάπτεται στην τελευταία ότι εξέτασε από κοινού τις έννοιες του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16). Κατά δεύτερον, προσάπτεται στην Επιτροπή ότι προσδιόρισε εσφαλμένως το σύστημα αναφοράς, μεταξύ άλλων λόγω εσφαλμένων εκτιμήσεων σχετικά με το ιρλανδικό δίκαιο (εν μέρει πρώτος και δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16), λόγω της εσφαλμένης εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού (εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως και τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως και δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) και λόγω της εσφαλμένης εφαρμογής των αρχών του ΟΟΣΑ (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16). Κατά τρίτον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τις εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple (εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και τρίτος, τέταρτος και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16). Κατά τέταρτον, αμφισβητούν τις εκτιμήσεις της σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και έκτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

92 Δεύτερον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τις εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της (τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

93 Τρίτον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τις εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της εναλλακτικής συλλογιστικής (πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και ένατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

94 Τέταρτον, η ASI και η AOE αμφισβητούν την ανάκτηση των ενισχύσεων που διατάχθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση, λόγω της αδυναμίας υπολογισμού του προς ανάκτηση ποσού με βάση την επικουρική και την εναλλακτική συλλογιστική της Επιτροπής (δέκατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

95 Πέμπτον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι η έρευνα της Επιτροπής κατά τη διοικητική διαδικασία πραγματοποιήθηκε κατά παράβαση ουσιωδών τύπων, ιδίως του δικαιώματος ακροάσεως (έκτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και έβδομος και δωδέκατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

96 Έκτον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν την ανάκτηση που διατάχθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση, ιδίως κατά παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (έβδομος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και ενδέκατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

97 Έβδομον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE προσάπτουν στην Επιτροπή επέμβαση στις αρμοδιότητες των κρατών μελών, επικαλούμενες, μεταξύ άλλων, την αρχή της φορολογικής αυτονομίας (όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και δέκατος τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

98 Όγδοον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι η αιτιολογία της προσβαλλομένης αποφάσεως είναι ανεπαρκής (ένατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και δέκατος τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16).

99 Πρέπει να εξεταστούν, καταρχάς, οι λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητείται η αρμοδιότητα της Επιτροπής για την έκδοση της προσβαλλομένης αποφάσεως και, στη συνέχεια, οι λοιποί λόγοι ακυρώσεως κατά τη σειρά με την οποία συνοψίστηκαν στις σκέψεις 90 έως 96 και 98 ανωτέρω.

100 Προκαταρκτικώς, και για τους σκοπούς της εξέτασης της νομιμότητας της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία ακολουθεί, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, στο πλαίσιο του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, για την εξέταση του ζητήματος κατά πόσον οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συνιστούσαν τέτοια ενίσχυση, απέκειτο στην Επιτροπή να αποδείξει ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ειδικότερα, η Επιτροπή δύναται να χαρακτηρίσει ένα φορολογικό μέτρο ως κρατική ενίσχυση (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 28, και της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψη 81) μόνον εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτόν (πρβλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψη 84).

101 Επομένως, απέκειτο, κατ' αρχήν, στην Επιτροπή να αποδείξει, στην προσβαλλόμενη απόφαση, την ύπαρξη τέτοιας ενίσχυσης (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2007, Ολυμπιακή Αεροπορία Υπηρεσίες κατά Επιτροπής, T-68/03, EU:T:2007:253, σκέψη 34, και της 25ης Ιουνίου 2015, SACE και Sace BT κατά Επιτροπής, T-305/13, EU:T:2015:435, σκέψη 95). Ως εκ τούτου, η Επιτροπή όφειλε να αποδείξει, μεταξύ άλλων, την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος λόγω της εκδόσεως των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης.

102 Συνεπώς, οι λόγοι ακυρώσεως τους οποίους προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE προς αμφισβήτηση της νομιμότητας της προσβαλλομένης αποφάσεως πρέπει να εξεταστούν υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων.

Γ. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν την υπέρβαση, εκ μέρους της Επιτροπής, των αρμοδιοτήτων της και την επέμβασή της στις αρμοδιότητες των κρατών μελών, ιδίως κατά παραβίαση της αρχής της φορολογικής αυτονομίας (όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και δέκατος τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

103 Κατ' ουσίαν, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι η προσβαλλόμενη απόφαση παραβιάζει τις θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές της έννομης τάξεως της Ένωσης οι οποίες διέπουν την κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ της Ένωσης και των κρατών μελών, όπως προβλέπονται μεταξύ άλλων στα άρθρα 4 και 5 ΣΕΕ, καθώς και την εξ αυτών απορρέουσα αρχή της φορολογικής αυτονομίας των κρατών μελών. Ειδικότερα, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, ο τομέας της άμεσης φορολογίας υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών.

104 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών. Κατ' ουσίαν, υπενθυμίζει ότι, μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν φορολογική κυριαρχία, κάθε φορολογικό μέτρο που θεσπίζεται από κράτος μέλος πρέπει να τηρεί τους κανόνες της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων. Ειδικότερα, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, μέσω φορολογικών μέτρων, να εισάγουν διακρίσεις μεταξύ οικονομικών φορέων που βρίσκονται σε ανάλογη κατάσταση, διότι ειδάλλως θα χορηγούσαν κρατικές ενισχύσεις οι οποίες προκαλούν στρεβλώσεις της αγοράς. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρείχαν στην ASI και στην AOE τη δυνατότητα να μειώσουν τα φορολογητέα κέρδη τους σε σχέση με τα φορολογητέα κέρδη άλλων φορολογούμενων εταιριών υπαγόμενων στο γενικό ιρλανδικό καθεστώς φορολογίας εταιριών, συνιστώντας κατ' αυτόν το τρόπο παράνομες και ασύμβατες κρατικές ενισχύσεις.

105 Κατά πάγια νομολογία, μολονότι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, η άμεση φορολογία υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή

κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας, μολονότι αφορούν ζητήματα που δεν έχουν εναρμονισθεί στην Ένωση, δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων.

106 Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δύναται να χαρακτηρίσει ένα φορολογικό μέτρο ως κρατική ενίσχυση εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτόν (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 28, και της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψεις 81 και 84). Ειδικότερα, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον φορολογικό τομέα σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-487/08, EU:C:2010:310, σκέψη 37). Κατά συνέπεια, οφείλουν να απέχουν από τη λήψη, στο πλαίσιο αυτό, κάθε μέτρου που ενδέχεται να αποτελεί κρατική ενίσχυση μη συμβατή με την εσωτερική αγορά.

107 Όσον αφορά την προϋπόθεση κατά την οποία το επίμαχο μέτρο πρέπει να παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, θεωρούνται ως κρατικές ενισχύσεις οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, μπορούν να ευνοήσουν άμεσα ή έμμεσα επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν ως οικονομικό πλεονέκτημα το οποίο η δικαιούχος επιχείρηση δεν θα αποκόμιζε υπό κανονικές συνθήκες αγοράς (βλ. απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21).

108 Ειδικότερα, ένα μέτρο μέσω του οποίου οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις πλεονεκτική φορολογική μεταχείριση η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση από εκείνη των λοιπών φορολογουμένων συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (απόφαση της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14· βλ., επίσης, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

109 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, δεδομένου ότι η Επιτροπή είναι αρμόδια να μεριμνά για την τήρηση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, δεν μπορεί να της προσαφθεί ότι υπερέβη τις αρμοδιότητές της καθόσον εξέτασε κατά πόσον οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές, εκδίδοντας τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, είχαν παράσχει στην ASI και στην AOE ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να μειώσουν το φορολογητέο κέρδος τους σε σχέση με το φορολογητέο κέρδος άλλων φορολογούμενων εταιριών που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση.

110 Στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να διαπιστωθεί μόνο σε σχέση προς τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56). Επομένως, ένα τέτοιο μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του εφόσον ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να συνιστά επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως ή έχει ίδια αποτελέσματα (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22).

111 Κατά συνέπεια, προκειμένου να διαπιστωθεί αν υφίσταται φορολογικό πλεονέκτημα, πρέπει να συγκριθεί η απορρέουσα από την εφαρμογή του επίμαχου μέτρου κατάσταση του αποδέκτη με την κατάσταση του τελευταίου αν δεν υπήρχε το επίμαχο μέτρο (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Cellnex Telecom και Telecom Castilla-La Mancha κατά Επιτροπής, C-91/17 P και C-92/17 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:284, σκέψη 114) και κατ' εφαρμογήν των κοινών φορολογικών κανόνων.

112 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE προσάπτουν στην Επιτροπή ότι υπερέβη τις αρμοδιότητές της καθόσον στηρίχθηκε σε μονομερή και εσφαλμένη ερμηνεία του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου, ιδίως του άρθρου 25 του TCA 97. Επιπλέον, επέβαλε για την εκτίμηση της εθνικής φορολογίας διαδικαστικούς κανόνες οι οποίοι δεν υφίστανται στο ιρλανδικό δίκαιο. Εξάλλου, η Επιτροπή υπερέβη τις αρμοδιότητές της καθόσον δικαιολόγησε την έκδοση της προσβαλλομένης αποφάσεως με τη διαπίστωση ότι η ASI και η AOE είναι χωρίς εθνικότητα σε φορολογικό επίπεδο.

113 Συναφώς, πρώτον, επισημαίνεται ότι, με βάση το άρθρο 25 του TCA 97, οι αλλοδαπές εταιρίες που ασκούν την εμπορική δραστηριότητά τους στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος φορολογούνται, όσον αφορά τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, μόνο για τα κέρδη από εμπορικές δραστηριότητες οι οποίες επιμερίζονται άμεσα ή έμμεσα στο εν λόγω ιρλανδικό υποκατάστημα. Επίσης, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, με βάση το άρθρο 25 του TCA 97, πρέπει να προσδιορίζονται τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα οποία προκύπτουν πράγματι άμεσα ή έμμεσα μέσω του ιρλανδικού υποκαταστήματος και ότι η διάταξη αυτή δεν προβλέπει ειδική μέθοδο για τον καθορισμό των κερδών που επιμερίζονται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιριών.

114 Από τα δικόγραφα της Ιρλανδίας καθώς και από τις αγορεύσεις των διαδίκων κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι, για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό πλαίσιο και η κατάσταση του υποκαταστήματος στην Ιρλανδία, ιδίως οι ασκούμενες από αυτό λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι.

115 Υπό τις συνθήκες αυτές, και όπως προκύπτει από τη νομολογία που παρατίθεται στη σκέψη 111 ανωτέρω, η Επιτροπή, προκειμένου να διαπιστώσει αν υφίστατο πλεονέκτημα εν προκειμένω, έπρεπε να είναι σε θέση να εξετάσει την απορρέουσα από την εφαρμογή των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης φορολογική μεταχείριση της ASI και της AOE σε σχέση με τη φορολογική μεταχείριση της οποίας θα τύγχαναν αυτές οι δύο εταιρίες κατ' εφαρμογήν των κοινών κανόνων φορολογίας που ίσχυαν στην Ιρλανδία, αν δεν υπήρχαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης.

116 Επομένως, δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι προέβη σε μονομερή εφαρμογή των ουσιαστικών φορολογικών κανόνων και σε de facto φορολογική εναρμόνιση καθόσον εξέτασε κατά πόσον τα φορολογητέα κέρδη της ASI και της AOE, όπως αυτά υπολογίστηκαν με βάση τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, αντιστοιχούσαν στα κέρδη τα οποία πραγματοποίησαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους, λαμβανομένων υπόψη των λειτουργιών που ασκούσαν τα εν λόγω υποκαταστήματα, των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιούσαν και των κινδύνων που αναλάμβαναν, και τα οποία ήταν φορολογητέα με βάση το άρθρο 25 του TCA 97.

117 Δεύτερον, όσον αφορά τα επιχειρήματα κατά τα οποία η Επιτροπή επέβαλε διαδικαστικούς κανόνες για την εκτίμηση της εθνικής φορολογίας, προβαίνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο σε αναδιατύπωση του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου, η Ιρλανδία αμφισβητεί τις αιτιάσεις τις οποίες διατύπωσε η Επιτροπή κατά των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης και οι οποίες αφορούσαν το γεγονός ότι οι αποφάσεις αυτές δεν στηρίζονταν σε εκθέσεις σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών (αιτιολογικές σκέψεις 262 και 363 της προσβαλλομένης αποφάσεως), ότι δεν είχαν υποστεί τακτικές αναθεωρήσεις (αιτιολογική σκέψη 368 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και ότι, πριν από την έκδοση των εν λόγω φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές δεν είχαν διερευνήσει την κατάσταση άλλων εταιριών εντός του ομίλου Apple, ανεξάρτητα από τον τόπο της δραστηριότητάς τους (αιτιολογική σκέψη 274 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

118 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι από την προσβαλλόμενη απόφαση προκύπτει ότι η Επιτροπή κατέληξε στην ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, κυρίως, λόγω του μη επιμερισμού των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE (αιτιολογικές σκέψεις 265 έως 321 της προσβαλλομένης αποφάσεως), επικουρικώς, λόγω της ακαταλληλότητας των επιλεγεισών μεθόδων επιμερισμού των κερδών στα εν λόγω ιρλανδικά υποκαταστήματα (αιτιολογικές σκέψεις 325

έως 360 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και, εναλλακτικώς, λόγω του ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, εκδοθείσες κατά διακριτική ευχέρεια, παρεξέκλιναν από το άρθρο 25 του TCA 97 (αιτιολογικές σκέψεις 369 έως 403 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

119 Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η Επιτροπή στηρίχθηκε σε αιτιάσεις διαδικαστικής φύσεως, οι οποίες συνοψίζονται στη σκέψη 117 ανωτέρω, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος εν προκειμένω. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι αιτιάσεις που προβάλλει η Ιρλανδία πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελείς.

120 Τρίτον, όσον αφορά τη διαπίστωση ότι η ASI και η AOE είναι χωρίς εθνικότητα σε φορολογικό επίπεδο, επισημαίνεται ότι, βεβαίως, ιδίως στις αιτιολογικές σκέψεις 52, 276, 277 και 281 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε πράγματι ότι θεωρούσε την ASI και την AOE ως μη έχουσες εθνικότητα σε φορολογικό επίπεδο, στο πλαίσιο της συλλογιστικής της βάσει της οποίας κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, εκτός της Ιρλανδίας, η ASI και η AOE υπήρχαν μόνο στα χαρτιά.

121 Ωστόσο, το γεγονός ότι η Επιτροπή τόνισε στην προσβαλλόμενη απόφαση ότι η ASI και η AOE δεν έχουν εθνικότητα σε φορολογικό επίπεδο δεν σημαίνει ότι στήριξε το συμπέρασμά της σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος στη διαπίστωση αυτή.

122 Υπό τις συνθήκες αυτές, για τους ίδιους λόγους με εκείνους που εκτέθηκαν στη σκέψη 119 ανωτέρω, πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελείς οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE σχετικά με την υπέρβαση, εκ μέρους της Επιτροπής, των αρμοδιοτήτων της λόγω του ότι θεώρησε την ASI και την AOE ως μη έχουσες εθνικότητα σε φορολογικό επίπεδο.

123 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να απορριφθεί ο όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και ο δέκατος τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16, οι οποίοι αφορούν την υπέρβαση, εκ μέρους της Επιτροπής, των αρμοδιοτήτων της και την επέμβασή της στις αρμοδιότητες των κρατών μελών.

124 Συνεπώς, στο μέτρο που η Επιτροπή ήταν αρμόδια, στο πλαίσιο του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, να εξετάσει αν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης συνιστούσαν τέτοια ενίσχυση, πρέπει, στη συνέχεια, να εξεταστούν οι λόγοι ακυρώσεως οι οποίοι προβάλλονται από την Ιρλανδία καθώς και από τις ASI και AOE και με τους οποίους αμφισβητείται η ορθότητα όλων των σημείων της συλλογιστικής που ανέπτυξε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος εν προκειμένω.

Δ. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν τα σφάλματα της κύριας συλλογιστικής της Επιτροπής

125 Υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή υποστήριξε, κατ' ουσίαν, ότι, στο μέτρο που οι εταιρικές έδρες της ASI και της AOE αδυνατούσαν να ελέγχουν και να διαχειρίζονται τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple, τα κέρδη από τη χρήση των αδειών αυτών δεν μπορούσαν, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, να επιμεριστούν στις εν λόγω έδρες. Επομένως, τα κέρδη αυτά έπρεπε να επιμεριστούν στα υποκαταστήματα της ASI και της AOE, τα οποία και μόνον ήταν σε θέση να ασκούν πράγματι λειτουργίες σχετικές με τη ΔΙ του ομίλου Apple οι οποίες ήταν ουσιώδεις για την εμπορική δραστηριότητα της ASI και της AOE.

126 Επιπλέον, απαντώντας στις γραπτές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι, με τη φράση «κέρδη από τη χρήση των αδειών ΔΙ της Apple», η οποία περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων στην αιτιολογική σκέψη 304 της προσβαλλομένης αποφάσεως, νοούνται τα κέρδη που προκύπτουν από τον επιμερισμό της οικονομικής κυριότητας των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στα ιρλανδικά

υποκαταστήματα. Τα εν λόγω κέρδη, τα οποία προκύπτουν από τη χρήση των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple, αντιστοιχούν, κατά την Επιτροπή, στα κέρδη που προκύπτουν από το σύνολο των πωλήσεων της ASI και της AOE.

127 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν την κύρια συλλογιστική της Επιτροπής, προσάπτοντας στην τελευταία, κατ' ουσίαν, ότι εσφαλμένως συνήγαγε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

128 Καταρχάς, η Ιρλανδία επικρίνει τη μέθοδο την οποία ακολούθησε η Επιτροπή στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, καθόσον δεν ανέλυσε χωριστά τα κριτήρια του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας.

129 Στη συνέχεια, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τα συμπεράσματα της αναλύσεως στην οποία προέβη η Επιτροπή στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της. Αφενός, επισημαίνουν εσφαλμένες εκτιμήσεις σχετικά με το σύστημα αναφοράς και τους κοινούς κανόνες φορολογίας του ιρλανδικού δικαίου, λόγω της εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97 από την Επιτροπή, της εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού στην οποία αυτή προέβη καθώς και της αναλύσεώς της υπό το πρίσμα της εκθέσεως του 2010 σχετικά με τον καταλογισμό κερδών στις μόνιμες εγκαταστάσεις, η οποία εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 22 Ιουλίου 2010 (στο εξής: εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση). Αφετέρου, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τις πραγματικές εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple.

130 Τέλος, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τα συμπεράσματα της Επιτροπής όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, στο μέτρο που, αφενός, η επιλεκτικότητα δεν μπορούσε να τεκμαρθεί εν προκειμένω και, αφετέρου, δεν υπήρξε κατά παρέκκλιση ή επιλεκτική μεταχείριση της ASI και της AOE σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Η Ιρλανδία ισχυρίζεται ότι, εν πάση περιπτώσει, μια τέτοια μεταχείριση, ακόμη και αν θεωρηθεί αποδεδειγμένη, δικαιολογούνταν από τη φύση και την οικονομία του ιρλανδικού φορολογικού καθεστώτος.

131 Η Επιτροπή αμφισβητεί τα επιχειρήματα που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE.

132 Ακολούθως, πρέπει να εξεταστούν οι λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητείται η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής κατά τη σειρά των αιτιάσεων που συνοψίζονται στις σκέψεις 128 έως 130 ανωτέρω.

1. Επί της από κοινού εξέτασης των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16)

133 Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη πάγιες νομολογιακές αρχές, συγχέοντας τα κριτήρια του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας, και της προσάπτει ότι δεν εξέτασε χωριστά αυτές τις δύο έννοιες.

134 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας και το πλεονέκτημα είναι δύο διακριτά κριτήρια. Ειδικότερα, όσον αφορά το πλεονέκτημα, η Επιτροπή οφείλει να αποδείξει ότι το μέτρο βελτιώνει την οικονομική κατάσταση του αποδέκτη (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33). Όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα, η Επιτροπή οφείλει να αποδείξει ότι το πλεονέκτημα δεν χορηγείται σε άλλες επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού του συστήματος αναφοράς, σε νομική και πραγματική κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη του αποδέκτη (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

135 Εντούτοις, αυτά τα κριτήρια δεν αποκλείεται να μπορούν να εξεταστούν από κοινού, εφόσον από την εξέταση στην οποία προβαίνει η Επιτροπή προκύπτει, αφενός, ότι το επίμαχο μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του και, αφετέρου, ότι το πλεονέκτημα αυτό δεν χορηγείται σε επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση.

136 Επιπλέον, όσον αφορά ειδικότερα τα φορολογικά μέτρα, όπως ορθώς υποστηρίζει η Επιτροπή, η εξέταση του πλεονεκτήματος και η εξέταση της επιλεκτικότητας συμπίπτουν, στο μέτρο που, βάσει αυτών των δύο κριτηρίων, μπορεί να αποδειχθεί ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο οδηγεί σε μείωση του ποσού του φόρου τον οποίο θα όφειλε κανονικά να καταβάλει ο αποδέκτης του μέτρου κατ' εφαρμογήν του κοινού φορολογικού καθεστώτος, το οποίο ισχύει για τους λοιπούς φορολογουμένους που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση. Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι αυτά τα δύο κριτήρια μπορούν να εξεταστούν από κοινού, ως «τρίτη προϋπόθεση» η οποία προβλέπεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σχετικά με την ύπαρξη «επιλεκτικού πλεονεκτήματος» (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-270/15 P, EU:C:2016:489, σκέψη 32).

137 Από την προσβαλλόμενη απόφαση προκύπτει ότι η Επιτροπή, στο πλαίσιο της αναλύσεώς της σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος (ενότητα 8.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως), εξέτασε κατά πόσον οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν ως αποτέλεσμα μείωση του ποσού που όφειλαν οι ASI και AOE ως φόρο εταιριών στην Ιρλανδία, και τούτο προκειμένου να αποδείξει ότι οι εν λόγω αποφάσεις είχαν παράσχει οικονομικό πλεονέκτημα στις εταιρίες αυτές. Επιπλέον, η Επιτροπή προσδιόρισε το σύστημα αναφοράς ως αποτελούμενο από τους κοινούς ιρλανδικούς κανόνες φορολογίας εταιριών (ενότητα 8.2.1.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Εξάλλου, στο πλαίσιο της κύριας, της επικουρικής και της εναλλακτικής συλλογιστικής της (ενότητες 8.2.2.2 έως 8.2.3.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή εξέτασε κατά πόσον οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, καθόσον μείωσαν το ετήσιο φορολογητέο κέρδος των εν λόγω επιχειρήσεων, παρεξέκλιναν από το ως άνω σύστημα αναφοράς, και τούτο προκειμένου να αποδείξει τον επιλεκτικό χαρακτήρα τους.

138 Δεδομένου ότι η Επιτροπή εξέτασε πράγματι τόσο το κριτήριο του πλεονεκτήματος όσο και το κριτήριο της επιλεκτικότητας, το γεγονός ότι η εξέταση αυτή αφορούσε ταυτόχρονα τα δύο κριτήρια δεν ασκεί επιρροή. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε νομικό σφάλμα απλώς και μόνο για τον λόγο ότι εξέτασε από κοινού τα κριτήρια αυτά.

139 Επομένως, η αιτίαση την οποία προβάλλει η Ιρλανδία σχετικά με την από κοινού εξέταση των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

2. Επί του προσδιορισμού του συστήματος αναφοράς και επί των εκτιμήσεων σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του ιρλανδικού δικαίου (εν μέρει πρώτος και δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και πρώτος, δεύτερος και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

α) Επί του συστήματος αναφοράς

140 Στις αιτιολογικές σκέψεις 227 έως 243 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εξέθεσε ότι το κρίσιμο σύστημα αναφοράς για την ανάλυση της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος αποτελούνταν από τους κοινούς κανόνες φορολογίας των εταιρικών κερδών, με βάση το ιρλανδικό καθεστώς φορολογίας εταιριών, εγγενής σκοπός του οποίου είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που υπόκεινται σε φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος.

141 Η Επιτροπή έκρινε ότι αυτό το σύστημα αναφοράς περιλαμβάνει τόσο τις μη καθετοποιημένες όσο και τις καθετοποιημένες εταιρίες, στο μέτρο που ο ιρλανδικός φόρος εταιριών δεν διακρίνει μεταξύ των εταιριών αυτών.

142 Επιπλέον, η Επιτροπή έκρινε ότι, μολονότι οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές εταιρίες φορολογούνται για διαφορετικές πηγές εισοδήματος, αυτά τα δύο είδη εταιριών βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του εγγενούς σκοπού του εν λόγω καθεστώτος, δηλαδή της φορολογήσεως των κερδών όλων των εταιριών που υπόκεινται σε φόρο στην Ιρλανδία. Επομένως, το καθεστώς αυτό συμπεριλαμβάνει το άρθρο 25 του TCA 97, το οποίο συνεπώς δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι συνιστά, από μόνο του, χωριστό σύστημα αναφοράς.

143 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τον ανωτέρω προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς και υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι το κρίσιμο εν προκειμένω σύστημα αναφοράς αποτελείται από το άρθρο 25 του TCA 97, χωριστή διάταξη υπαγωγής στον φόρο, η οποία έχει εφαρμογή ειδικά στις αλλοδαπές εταιρίες, οι οποίες δεν βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των ημεδαπών εταιριών. Επιπλέον, κατά την Ιρλανδία καθώς και κατά τις ASI και AOE, το ζήτημα που εγείρεται εν προκειμένω δεν αφορά τον καθετοποιημένο ή μη χαρακτήρα των εταιριών, αλλά τη φορολόγηση των αλλοδαπών εταιριών.

144 Επιβάλλεται η επισήμανση ότι ο προσδιορισμός του συστήματος αναφοράς είναι κρίσιμος, στο πλαίσιο της αναλύσεως των φορολογικών μέτρων υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, τόσο για την εξέταση του κριτηρίου του πλεονεκτήματος όσο και για την εξέταση του κριτηρίου της επιλεκτικότητας.

145 Ειδικότερα, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 110 ανωτέρω, στην περίπτωση των φορολογικών μέτρων, η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να διαπιστωθεί μόνο σε σχέση προς τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία. Ακριβώς αυτήν τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία προσδιορίζει το σύστημα αναφοράς.

146 Επιπλέον, ο χαρακτηρισμός εθνικού φορολογικού μέτρου ως επιλεκτικού προϋποθέτει, προηγουμένως, τον προσδιορισμό και την εξέταση του κοινού ή κανονικού φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

147 Εξάλλου, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη νομολογία του κατά την οποία, για να αποδειχθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου παρεκκλίνοντος από ορισμένο κοινό φορολογικό καθεστώς, αρκεί να αποδειχθεί ότι το οικείο μέτρο ωφελεί ορισμένους επιχειρηματίες και όχι άλλους, παρά το γεγονός ότι όλοι οι εν λόγω επιχειρηματίες βρίσκονται σε κατάσταση αντικειμενικώς συγκρίσιμη υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει το εν λόγω κοινό φορολογικό καθεστώς (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 76).

148 Επομένως, μολονότι για την απόδειξη του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου δεν είναι πάντοτε αναγκαίο το μέτρο αυτό να συνιστά παρέκκλιση από ορισμένο κοινό φορολογικό καθεστώς, το γεγονός ότι έχει τέτοιο χαρακτήρα είναι συναφώς απολύτως κρίσιμο όταν εξ αυτού προκύπτει ότι διακρίνονται δύο κατηγορίες οικονομικών φορέων οι οποίοι υφίστανται a priori διαφορετική μεταχείριση, δηλαδή εκείνοι επί των οποίων εφαρμόζεται το μέτρο παρέκκλισης και εκείνοι που εξακολουθούν να υπάγονται στο κοινό φορολογικό καθεστώς, παρά το ότι οι δύο αυτές κατηγορίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το εν λόγω καθεστώς (απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 77).

149 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η χρησιμοποιούμενη νομοθετική τεχνική δεν είναι αποφασιστικής σημασίας για τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς (απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Lowell Financial Services κατά Επιτροπής, C-219/16 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:508, σκέψεις 94 και 95).

150 Από τη νομολογία προκύπτει ότι το σύστημα αναφοράς αποτελείται από τους κανόνες φορολογίας στους οποίους υπόκειται ο δικαιούχος του μέτρου που θεωρείται ότι συνιστά κρατική ενίσχυση. Επιπλέον, προκύπτει ότι η καθ' ύλην οριοθέτηση του συστήματος αναφοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο σε σχέση προς το μέτρο που θεωρείται ως κρατική ενίσχυση. Επομένως, για τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το αντικείμενο των επίμαχων μέτρων και το νομικό πλαίσιο στο οποίο αυτά εντάσσονται.

151 Εξάλλου, η Επιτροπή διευκρίνισε τον τρόπο με τον οποίο ερμηνεύει την έννοια του συστήματος αναφοράς στην ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1). Η ανακοίνωση αυτή, μολονότι δεν δεσμεύει το Γενικό Δικαστήριο, μπορεί εντούτοις να αποτελέσει χρήσιμη πηγή καθοδηγήσεως (πρβλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 26ης Ιουλίου 2017, Τσεχική Δημοκρατία κατά Επιτροπής, C-696/15 P, EU:C:2017:595, σκέψη 53).

152 Στο σημείο 133 της ανακοινώσεως που μνημονεύεται στη σκέψη 151 ανωτέρω, επισημαίνεται μεταξύ άλλων ότι το σύστημα αναφοράς αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται εν γένει –με βάση αντικειμενικά κριτήρια– σε όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του όπως ορίζεται από τον σκοπό του. Συνήθως, οι κανόνες αυτοί καθορίζουν όχι μόνον το πεδίο εφαρμογής του συστήματος, αλλά και τους όρους υπό τους οποίους εφαρμόζεται το σύστημα, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε αυτό και τις τεχνικές λεπτομέρειες της λειτουργίας του συστήματος.

153 Επομένως, υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων πρέπει να εξεταστεί αν η Επιτροπή προσδιόρισε ορθώς το κρίσιμο σύστημα αναφοράς για την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης.

154 Εν προκειμένω, από την ανάγνωση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, όπως περιγράφονται στις σκέψεις 11 έως 21 ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι αυτές εκδόθηκαν προκειμένου να παρασχεθεί στις ASI και AOE η δυνατότητα να καθορίζουν τα φορολογητέα κέρδη τους στην Ιρλανδία για τους σκοπούς της φορολογίας εταιριών στο εν λόγω κράτος μέλος.

155 Εξ αυτού προκύπτει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εντάσσονται στο πλαίσιο του γενικού ιρλανδικού καθεστώτος φορολογίας εταιριών, σκοπός του οποίου είναι η φορολόγηση των φορολογητέων κερδών των εταιριών που ασκούν δραστηριότητες στην Ιρλανδία, είτε αυτές είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές, καθετοποιημένες ή ανεξάρτητες.

156 Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι, με βάση το γενικό ιρλανδικό καθεστώς, όπως περιγράφεται στην αιτιολογική σκέψη 71 της προσβαλλομένης αποφάσεως χωρίς η περιγραφή αυτή να αμφισβητείται από τους διαδίκους, ο ιρλανδικός φόρος εταιριών επιβάλλεται επί των εταιρικών κερδών (άρθρο 21, παράγραφος 1, του TCA 97). Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η Ιρλανδία εφαρμόζει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές στο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, στα εισοδήματα εκτός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και στα κεφαλαιακά κέρδη. Ειδικότερα, το άρθρο 21 του TCA 97 ορίζει τον γενικό συντελεστή του φόρου εταιριών στο 12,5 %. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στο αποτέλεσμα εκμετάλλευσης των εταιριών που φορολογούνται βάσει του TCA 97, ενώ τα εισοδήματα εκτός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης φορολογούνται με συντελεστή 25 % και τα κεφαλαιακά κέρδη με συντελεστή 33 %. Ωστόσο, εξαιρούνται ορισμένες συμμετοχές σε κέρδη από τη διάθεση μετοχών.

157 Εξάλλου, όπως επισημαίνεται στην αιτιολογική σκέψη 72 της προσβαλλομένης αποφάσεως, με βάση το άρθρο 26 του TCA 97, οι εταιρίες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία υπόκεινται σε φόρο εταιριών για τα κέρδη τους, συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαιακών κερδών, σε παγκόσμιο επίπεδο, με εξαίρεση τα περισσότερα διανεμόμενα κέρδη τα οποία εισπράττουν από άλλες εταιρίες με φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία.

158 Τέλος, με βάση το άρθρο 25 του TCA 97, το οποίο παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 73 της προσβαλλομένης αποφάσεως, μια εταιρία που δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία δεν υπόκειται σε φόρο εταιριών, εκτός αν ασκεί εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας. Στην περίπτωση αυτή, η εν λόγω εταιρία φορολογείται επί του συνόλου των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, επί των εισοδημάτων από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας, καθώς και επί των κεφαλαιακών κερδών που επιμερίζονται στο υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία.

159 Επομένως, με βάση το άρθρο 25, παράγραφος 1, του TCA 97, οι εταιρίες που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία δεν υπόκεινται σε φόρο στη χώρα αυτή εκτός αν ασκούν εκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας, και στην περίπτωση αυτή υπόκεινται σε φόρο εταιριών για το σύνολο των φορολογητέων κερδών τους. Το άρθρο 25 παράγραφος 2, στοιχείο a, του TCA 97 ορίζει τα εν λόγω φορολογητέα κέρδη ως το σύνολο των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία καθώς και το σύνολο των εισοδημάτων από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία, ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή την αντιπροσωπεία ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος ή της αντιπροσωπείας.

160 Κατά συνέπεια, μολονότι το πρώτο μέρος της πρώτης περιόδου του άρθρου 25, παράγραφος 1, του TCA 97 μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εισάγει παρέκκλιση από το κοινό καθεστώς φορολογίας για τις εταιρίες που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, το δεύτερο μέρος της περιόδου αυτής επεκτείνει την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος στις εταιρίες που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και ασκούν εκεί εμπορικές δραστηριότητες μέσω υποκαταστήματος ή αντιπροσωπείας, οι οποίες υπόκεινται σε φόρο εταιριών για το σύνολο των φορολογητέων κερδών τους. Άρα, με βάση τη διάταξη αυτή, οι όροι εφαρμογής του φόρου εταιριών ισχύουν και για τις εν λόγω εταιρίες.

161 Από την άποψη αυτή, οι ημεδαπές εταιρίες και οι αλλοδαπές εταιρίες που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, δηλαδή της φορολογήσεως των φορολογητέων κερδών. Το γεγονός ότι τα φορολογητέα κέρδη των τελευταίων αυτών εταιριών καθορίζονται ειδικά στο άρθρο 25, παράγραφος 2, στοιχείο a, του TCA 97 δεν καθιστά τη διάταξη αυτή σύστημα αναφοράς, αλλά άπτεται μάλλον της χρησιμοποιούμενης νομοθετικής τεχνικής ενόψει της υπαγωγής της εν λόγω κατηγορίας εταιριών στον φόρο εταιριών. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύεται στις σκέψεις 148 και 149 ανωτέρω, η διαφορετική μεταχείριση μιας κατηγορίας εταιριών σε σχέση με τις λοιπές εταιρίες εξαιτίας μιας τέτοιας νομοθετικής τεχνικής δεν συνεπάγεται ότι αυτές οι δύο κατηγορίες εταιριών δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το εν λόγω καθεστώς.

162 Συνεπώς, οι διατάξεις σχετικά με τα φορολογητέα κέρδη εταιρίας που δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, οι οποίες περιέχονται στο άρθρο 25 του TCA 97, δεν μπορούν, αφ' εαυτές, να αποτελέσουν ειδικό καθεστώς διακριτό από το καθεστώς του κοινού δικαίου. Πράγματι, η διάταξη αυτή δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για τη συνεπή εφαρμογή της φορολογίας εταιριών στις εν λόγω αλλοδαπές εταιρίες.

163 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα καθόσον κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύστημα αναφοράς αποτελούνταν εν προκειμένω από το κοινό ιρλανδικό καθεστώς φορολογίας των εταιρικών κερδών, εγγενής σκοπός του οποίου είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που υπόκεινται σε φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος και ότι, επομένως, το σύστημα αυτό περιλαμβάνει τις διατάξεις του άρθρου 25 του TCA 97 οι οποίες είναι εφαρμοστέες στις αλλοδαπές εταιρίες.

164 Ως εκ τούτου, οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE σχετικά με το σύστημα αναφοράς, όπως αυτό προσδιορίστηκε στην προσβαλλόμενη απόφαση, πρέπει να απορριφθούν.

165 Λαμβανομένου υπόψη του συστήματος αναφοράς, όπως αυτό προσδιορίστηκε στην προσβαλλόμενη απόφαση, δηλαδή του κοινού καθεστώτος φορολογίας των εταιρικών κερδών, το οποίο περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τις διατάξεις του άρθρου 25 του TCA 97, πρέπει να αναλυθούν οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά της ερμηνείας των διατάξεων αυτών από την Επιτροπή.

β) Επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας των κερδών κατά το ιρλανδικό δίκαιο

166 Στην προσβαλλόμενη απόφαση (ιδίως αιτιολογικές σκέψεις 319 έως 321 της αποφάσεως αυτής), στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή υποστήριξε ότι ο μη επιμερισμός στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE των κερδών που προκύπτουν από τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple, τις οποίες κατείχαν οι ASI και AOE, οδήγησε σε καθορισμό των ετησίων φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία ο οποίος δεν συνιστούσε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, πράγμα που είχε ως συνέπεια μείωση του ποσού το οποίο θα όφειλαν κανονικά οι ASI και AOE ως φόρο εταιριών στην Ιρλανδία.

167 Η ως άνω ανάλυση της Επιτροπής στηρίζεται στην εκτίμηση, η οποία εκτίθεται στις αιτιολογικές σκέψεις 244 έως 263 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 για τον επιμερισμό κερδών σε υποκατάστημα απαιτεί την εφαρμογή μιας μεθόδου επιμερισμού κερδών η οποία, με βάση το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρέπει να θεμελιώνεται στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επιπλέον, στην αιτιολογική σκέψη 272 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή παρέπεμψε στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση καθόσον επισήμανε ότι τα κέρδη που επιμερίζονται σε ένα υποκατάστημα είναι τα κέρδη που αναμένεται ότι θα είχε το εν λόγω υποκατάστημα υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, αν ήταν χωριστή και ανεξάρτητη επιχείρηση με τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των ασκούμενων λειτουργιών, των χρησιμοποιούμενων στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων που αναλαμβάνει η εταιρία μέσω του υποκαταστήματός της.

168 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν όλα τα σημεία της συλλογιστικής που περιγράφεται στις σκέψεις 166 και 167 ανωτέρω.

169 Ειδικότερα, πρώτον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τον τρόπο με τον οποίο η Επιτροπή εφάρμοσε το άρθρο 25 του TCA 97 στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, βάσει του οποίου αυτή προσήψε στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές ότι δεν απαίτησαν τον επιμερισμό, κατ' ουσίαν, του συνόλου των κερδών των εταιριών αυτών στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

170 Δεύτερον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν την ύπαρξη αρχής πλήρους ανταγωνισμού απορρέουσας από το άρθρο 107 ΣΛΕΕ, την οποία επικαλείται η Επιτροπή στο πλαίσιο της συλλογιστικής της και η οποία, ως εκ τούτου, δεν έχει εφαρμογή στην Ιρλανδία.

171 Τρίτον, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση δεν έχει εφαρμογή στο ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο. Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή εσφαλμένως συνήγαγε, με βάση την προσέγγιση αυτή, ότι τα κέρδη από τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple, τις οποίες κατέχουν οι εταιρίες αυτές, έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

172 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστούν, καταρχάς, οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, στη συνέχεια, το ζήτημα αν, στο πλαίσιο της αναλύσεώς της, η Επιτροπή μπορούσε νομίμως να επικαλεστεί μια απορρέουσα από το άρθρο 107 ΣΛΕΕ αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και, τέλος, η εφαρμογή της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως εν προκειμένω.

1) Επί της εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97 (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

173 Εν προκειμένω, οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι:

– η ASI και η AOE είναι εταιρίες ιρλανδικού δικαίου, αλλά δεν θεωρούνται ως έχουσες φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, όπως αναγνώρισε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 50 της προσβαλλομένης αποφάσεως·

– το άρθρο 25 του TCA 97 περιέχει τις διατάξεις που εφαρμόζονται ειδικά στις αλλοδαπές εταιρίες, βάσει των οποίων, όταν μια αλλοδαπή εταιρία ασκεί εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος, η εταιρία αυτή φορολογείται, μεταξύ άλλων, για το σύνολο των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης που προκύπτουν άμεσα ή έμμεσα από το υποκατάστημα·

– οι μη έχουσες φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία εταιρίες ASI και AOE ασκούσαν εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω των αντίστοιχων υποκαταστημάτων τους.

174 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η Επιτροπή ορθώς θεώρησε ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 25 του TCA 97 και προκειμένου να καθοριστούν τα κέρδη της ASI και της AOE στην Ιρλανδία, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές έπρεπε να επιμερίσουν τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple στα ιρλανδικά υποκαταστήματα αυτών των δύο εταιριών.

175 Κατά το ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο, και ιδίως κατά το άρθρο 25 του TCA 97, στις περιπτώσεις εταιριών που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία αλλά ασκούν εμπορική δραστηριότητα στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος, φορολογούνται μόνον, αφενός, τα κέρδη από εμπορικές δραστηριότητες οι οποίες επιμερίζονται άμεσα ή έμμεσα στο ιρλανδικό υποκατάστημά τους και, αφετέρου, το σύνολο των εισοδημάτων από περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που χρησιμοποιούνται από το υποκατάστημα ή κατέχονται από το υποκατάστημα ή για λογαριασμό του υποκαταστήματος.

176 Βεβαίως, όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή και όπως αναγνωρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, το άρθρο 25 του TCA 97 δεν προβλέπει ειδική μέθοδο καθορισμού των κερδών τα οποία επιμερίζονται άμεσα ή έμμεσα στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιριών ούτε μνημονεύει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού για τους σκοπούς του επιμερισμού αυτού.

177 Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 25 του TCA 97 αφορά αποκλειστικά τα κέρδη που προκύπτουν από τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούν τα ίδια τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, αποκλειομένων των κερδών που προκύπτουν από δραστηριότητες τις οποίες ασκούν άλλα μέρη της οικείας αλλοδαπής εταιρίας.

178 Κατά την Ιρλανδία καθώς και κατά τις ASI και AOE, αυτός ο μηχανισμός φορολογήσεως αποκλείει, κατ' αρχήν, την προσέγγιση η οποία συνίσταται στην εξέταση του συνόλου των κερδών της αλλοδαπής εταιρίας και, στο μέτρο που τα κέρδη αυτά δεν μπορούν να επιμεριστούν σε άλλα μέρη της εν λόγω εταιρίας, στον επιμερισμό τους, εξ ορισμού, στα ιρλανδικά υποκαταστήματα (δηλαδή την προσέγγιση «κατ' αποκλεισμόν»).

179 Συναφώς, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE στηρίζονται στη γνωμοδότηση ενός εμπειρογνώμονα του ιρλανδικού δικαίου, η ορθότητα της οποίας δεν αμφισβητείται, αυτή καθεαυτήν, από την Επιτροπή. Κατά τη γνωμοδότηση αυτή, η προσήκουσα ανάλυση για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 προκειμένου να καθοριστούν τα φορολογητέα κέρδη των αλλοδαπών εταιριών που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους πρέπει να αφορά τις πραγματικές δραστηριότητες των εν λόγω ιρλανδικών υποκαταστημάτων και την αξία των δραστηριοτήτων που πράγματι ασκούνται από τα ίδια τα υποκαταστήματα. Η εν λόγω γνωμοδότηση στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στην απόφαση του High Court (ανώτερο δικαστήριο, Ιρλανδία) στην υπόθεση S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10, σημείωση 4507 (στο εξής: απόφαση Dataproducts). Η απόφαση Dataproducts έγινε επίσης αντικείμενο επικλήσεως, ως δικαστικό προηγούμενο, τόσο προς στήριξη των επιχειρημάτων της Ιρλανδίας και της Apple Inc. κατά τη διοικητική διαδικασία όσο και προς στήριξη των επιχειρημάτων της Ιρλανδίας καθώς και των ASI και AOE στο πλαίσιο της υπό κρίση διαφοράς.

180 Από την απόφαση Dataproducts προκύπτει ότι τα κέρδη που προκύπτουν από στοιχεία ενεργητικού τα οποία ελέγχονται από αλλοδαπή εταιρία, ακόμη και αν τέθηκαν στη διάθεση του ιρλανδικού υποκαταστήματος της εταιρίας αυτής, δεν μπορούν να θεωρηθούν, αυτά καθεαυτά, ως κέρδη που επιμερίζονται στα υποκαταστήματα.

181 Ειδικότερα, από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι στοιχείο του ενεργητικού το οποίο ανήκει σε εταιρία μη έχουσα φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και το οποίο ελέγχεται από τα διευθυντικά στελέχη της εταιρίας αυτής, επίσης μη εγκατεστημένα στην Ιρλανδία, δεν μπορεί να επιμεριστεί στο υποκατάστημα της εταιρίας αυτής στην Ιρλανδία, ακόμη και αν τεθεί στη διάθεσή του. Στο μέτρο που το προσωπικό και οι διευθυντές του ιρλανδικού υποκαταστήματος δεν έχουν τον έλεγχο του εν λόγω στοιχείου του ενεργητικού, το εισόδημα που προκύπτει από το εν λόγω στοιχείο του ενεργητικού δεν μπορεί να επιμεριστεί στο εν λόγω υποκατάστημα για τους σκοπούς της φορολογήσεώς του στην Ιρλανδία. Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν μεταβάλλεται ούτε στην περίπτωση στην οποία το ιρλανδικό υποκατάστημα είναι το μόνο που απασχολεί υπαλλήλους και διαθέτει ενσώματα στοιχεία ενεργητικού, ενώ η αλλοδαπή εταιρία δεν διαθέτει ενσώματα στοιχεία ενεργητικού, υπαλλήλους ή εμπορικές δραστηριότητες εκτός εκείνων του εν λόγω ιρλανδικού υποκαταστήματος. Η μη διαθέτουσα υπαλλήλους αλλοδαπή εταιρία θεωρήθηκε ότι ασκεί τον έλεγχο των εν λόγω στοιχείων του ενεργητικού, μέσω των διευθυντικών οργάνων της.

182 Επομένως, από την απόφαση Dataproducts συνάγεται ότι για τον καθορισμό των κερδών του υποκαταστήματος κρίσιμο είναι το ζήτημα κατά πόσον το ιρλανδικό υποκατάστημα ελέγχει το εν λόγω στοιχείο του ενεργητικού.

183 Εν προκειμένω, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 37 έως 40 ανωτέρω, η Επιτροπή, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, υποστήριξε κατ' ουσίαν ότι τα κέρδη από τις εμπορικές δραστηριότητες τα οποία προέκυπταν από τη ΔΙ του ομίλου Apple, τις άδειες της οποίας κατείχαν οι ASI και AOE, έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, στο μέτρο που οι εταιρίες αυτές δεν είχαν φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους εκτός εκείνων που διέθεταν τα εν λόγω υποκαταστήματα και, συνεπώς, δεν μπορούσαν να ασκούν έλεγχο επ' αυτών.

184 Ωστόσο, υπό το πρίσμα της αποφάσεως Dataproducts, για τον καθορισμό των κερδών που πρέπει να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα εταιρίας που δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, κατά την έννοια του άρθρου 25 του ΦΚΕ 97, τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία κατέχει η εταιρία αυτή δεν μπορούν να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα αν δεν αποδεικνύεται ότι τα στοιχεία αυτά ελέγχονται πράγματι από το εν λόγω υποκατάστημα. Επιπλέον, από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι το γεγονός ότι η αλλοδαπή εταιρία δεν έχει υπαλλήλους ούτε φυσική παρουσία εκτός εκείνων του ιρλανδικού υποκαταστήματος δεν αποτελεί, αφ' εαυτού, καθοριστικό στοιχείο που αποκλείει το συμπέρασμα ότι ο έλεγχος των στοιχείων του ενεργητικού ασκείται από την εν λόγω εταιρία.

185 Επομένως, αν οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple τις οποίες κατείχαν οι ASI και AOE δεν ελέγχονταν από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα, τότε, με βάση το άρθρο 25 του TCA 97, δεν μπορούσε να επιμεριστεί στα εν λόγω υποκαταστήματα το σύνολο των εισοδημάτων που προέκυπταν για τις εταιρίες από τις άδειες αυτές. Αντιθέτως, μόνον τα κέρδη από τις εμπορικές δραστηριότητες των υποκαταστημάτων αυτών έπρεπε να θεωρηθούν σχετικά με τις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών που προέκυπταν από τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple, τις οποίες κατείχαν οι ASI και AOE.

186 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η Επιτροπή, εκτιμώντας ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα στο μέτρο που οι ASI και AOE δεν διέθεταν ούτε υπαλλήλους ούτε φυσική παρουσία ώστε να διασφαλίζουν τη διαχείριση των αδειών αυτών, προέβη σε «κατ' αποκλεισμόν» επιμερισμό κερδών, ο οποίος δεν συνάδει με το άρθρο 25 του TCA 97. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή δεν επιδίωξε να αποδείξει ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE ασκούσαν πράγματι τον έλεγχο των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές έπρεπε να επιμερίσουν τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple στα υποκαταστήματα αυτά και ότι, κατά συνέπεια, με βάση το άρθρο 25 του TCA 97, το σύνολο του αποτελέσματος εκμετάλλευσης της ASI και της AOE έπρεπε να θεωρηθεί ότι προέκυπτε από τη δραστηριότητα των υποκαταστημάτων αυτών.

187 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE με τις αιτιάσεις που προβάλλουν στο πλαίσιο του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16, η Επιτροπή, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, εκτίμησε εσφαλμένως τις διατάξεις του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου σχετικά με τη φορολόγηση των κερδών των εταιριών που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία, αλλά ασκούν εκεί εμπορική δραστηριότητα μέσω υποκαταστήματος.

188 Δεδομένου ότι η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής στηρίζεται σε ένα σύνολο εκτιμήσεων σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας των κερδών κατά το ιρλανδικό δίκαιο, πρέπει ακολούθως να εξεταστούν τα επιχειρήματα που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των λοιπών σημείων των εκτιμήσεων αυτών.

2) Επί της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού (εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως και τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως και δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

189 Κατ' ουσίαν, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, υποστηριζόμενες συναφώς από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, ισχυρίζονται ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν αποτελεί μέρος του ιρλανδικού φορολογικού δικαίου και ότι αυτοτελής υποχρέωση εφαρμογής της αρχής αυτής δεν απορρέει ούτε από το άρθρο 107 ΣΛΕΕ ούτε από καμία άλλη διάταξη του δικαίου της Ένωσης ούτε από την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416). Η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι, εν πάση περιπτώσει, η ίδια η Επιτροπή προέβη σε ασυνεπή εφαρμογή της εν λόγω αρχής, στο μέτρο που δεν έλαβε υπόψη την οικονομική πραγματικότητα, τη δομή και τις ιδιαιτερότητες του ομίλου Apple.

190 Η Επιτροπή, υποστηριζόμενη συναφώς από τη Δημοκρατία της Πολωνίας και την Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών ισχυριζόμενη κατ' ουσίαν ότι η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό του φορολογητέου κέρδους με βάση το άρθρο 25 του TCA 97 πρέπει να οδηγεί σε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά και, συνεπώς, θεμελιωμένη στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η οποία έχει εφαρμοστεί στο παρελθόν από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές, στο πλαίσιο της εφαρμογής συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας.

191 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί, πρώτον, αν η Επιτροπή μπορούσε νομίμως να στηριχθεί στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος και, δεύτερον και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την εν λόγω αρχή στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της.

i) Επί της δυνατότητας της Επιτροπής να στηριχθεί στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

192 Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στις αιτιολογικές σκέψεις 244 έως 248 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, στο μέτρο που το άρθρο 25 του TCA 97 δεν ανέφερε τον τρόπο καθορισμού του φορολογητέου κέρδους ιρλανδικού υποκαταστήματος, η διάταξη αυτή έπρεπε να εφαρμοστεί με τη χρήση μιας μεθόδου επιμερισμού κερδών.

193 Δεύτερον, στην αιτιολογική σκέψη 249 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, κατά την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), μείωση της φορολογητέας βάσης η οποία είναι αποτέλεσμα φορολογικού μέτρου που παρέχει σε φορολογούμενο τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί στις ενδοομιλικές συναλλαγές τιμές μεταβιβάσεως οι οποίες δεν αντιστοιχούν στις τιμές που θα ίσχυαν υπό συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι οποίες συναλλάσσονται υπό συγκρίσιμες συνθήκες με όρους πλήρους ανταγωνισμού, παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον εν λόγω φορολογούμενο, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

194 Επιπλέον, στις αιτιολογικές σκέψεις 251 και 252 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι σκοπός της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού είναι να διασφαλίζεται ότι οι συναλλαγές μεταξύ καθετοποιημένων εταιριών ενός ομίλου αντιμετωπίζονται για φορολογικούς σκοπούς με κριτήριο αναφοράς το ύψος του κέρδους που θα είχε προκύψει αν οι ίδιες συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί από ανεξάρτητες μη καθετοποιημένες εταιρίες, ειδάλλως οι καθετοποιημένες εταιρίες που ανήκουν σε ομίλους θα απολάμβαναν προνομιακή μεταχείριση βάσει των κοινών κανόνων φορολογίας. Κατά την Επιτροπή, στην απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), το Δικαστήριο ενέκρινε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ως κριτήριο αναφοράς προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια καθετοποιημένη εταιρία του ομίλου απολαύει επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ λόγω φορολογικού μέτρου το οποίο καθορίζει τις τιμές μεταβιβάσεως και, ως εκ τούτου, τη φορολογική βάση της.

195 Τρίτον, στην αιτιολογική σκέψη 255 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι η ίδια αρχή ισχύει και για τις εσωτερικές συναλλαγές διαφόρων μερών της ίδιας καθετοποιημένης εταιρίας, όπως για παράδειγμα όταν ένα υποκατάστημα πραγματοποιεί συναλλαγές με τα άλλα μέρη της εταιρίας στην οποία ανήκει. Κατά την Επιτροπή, προκειμένου μια μέθοδος επιμερισμού κερδών η οποία έχει εγκριθεί με φορολογική απόφαση προέγκρισης να μην παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε αλλοδαπή εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος, η μέθοδος αυτή πρέπει να οδηγεί σε φορολογητέο κέρδος το οποίο συνιστά αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά, σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Στην αιτιολογική σκέψη 256 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή προσέθεσε ότι εφαρμόζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όχι ως βάση για την «επιβολή» φόρων που κανονικά δεν θα οφείλονταν βάσει του συστήματος αναφοράς, αλλά ως κριτήριο αναφοράς προκειμένου να εξακριβωθεί αν το φορολογητέο κέρδος ενός υποκαταστήματος καθορίζεται με τρόπο ο οποίος διασφαλίζει ότι το εν λόγω υποκατάστημα δεν τυγχάνει ευνοϊκής μεταχειρίσεως σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρίες, τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντιστοιχούν στις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

196 Τέταρτον, όσον αφορά τη νομική βάση της εν λόγω αρχής, η Επιτροπή, στην αιτιολογική σκέψη 255 της προσβαλλομένης αποφάσεως, επισήμανε ότι δεν εφαρμόζει απευθείας το άρθρο 7, παράγραφος 2, ούτε το άρθρο 9 του Υποδείγματος Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ ούτε τις κατευθύνσεις του ΟΟΣΑ σχετικά με τον επιμερισμό κερδών ή την ενδοομιλική τιμολόγηση, οι οποίες δεν είναι δεσμευτικές πράξεις, αλλά παρέχουν εντούτοις χρήσιμες κατευθύνσεις σχετικά με το πώς μπορεί να διασφαλιστεί ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών και ενδοομιλικής τιμολόγησης παράγουν αποτελέσματα σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.

197 Επιπλέον, στην αιτιολογική σκέψη 257 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού την οποία εφαρμόζει απορρέει από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όπως αυτό έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, άρθρο το οποίο δεσμεύει τα κράτη μέλη και από το πεδίο εφαρμογής του οποίου δεν εξαιρούνται οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες. Διευκρίνισε ότι, συνεπώς, η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν το οικείο κράτος μέλος έχει ενσωματώσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο εθνικό νομικό σύστημά του.

198 Η Επιτροπή, στις αιτιολογικές σκέψεις 258 και 259 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, αν μπορεί να αποδειχθεί ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν ως αποτέλεσμα για την ASI και την AOE φορολογητέα κέρδη στην Ιρλανδία τα οποία δεν συνιστούν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω αποφάσεις παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα, εφόσον έχουν ως αποτέλεσμα μείωση του φόρου εταιριών τον οποίο οι εταιρίες αυτές οφείλουν να καταβάλλουν στην Ιρλανδία σε σύγκριση με τις μη καθετοποιημένες εταιρίες η φορολογητέα βάση των οποίων καθορίζεται με βάση τα κέρδη τους υπό συνθήκες ελεύθερης αγοράς.

199 Πρέπει να τονιστεί εξαρχής ότι, όπως προκύπτει ιδίως από τις αιτιολογικές σκέψεις 258 και 259 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι οποίες παρατίθενται στη σκέψη 198 ανωτέρω, η Επιτροπή επικαλέστηκε την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού για τους σκοπούς της αναλύσεώς της σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος λόγω των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, ιδίως στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της.

200 Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 163 ανωτέρω, το σύστημα αναφοράς, το οποίο ήταν κρίσιμο εν προκειμένω για την ανάλυση του κριτηρίου του πλεονεκτήματος, αποτελούνταν από το κοινό ιρλανδικό καθεστώς φορολογίας των εταιρικών κερδών, εγγενής σκοπός του οποίου είναι η φορολόγηση των κερδών όλων των εταιριών που είναι υποκείμενες σε φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος, και ότι, συνεπώς, το εν λόγω σύστημα αναφοράς περιλάμβανε τις εφαρμοστέες στις αλλοδαπές εταιρίες διατάξεις του άρθρου 25 του TCA 97.

201 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν η Επιτροπή μπορούσε να αναλύσει, υπό το πρίσμα της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, και ιδίως στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, αν ο επιμερισμός κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, ο οποίος εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στις εταιρίες αυτές.

202 Στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να διαπιστωθεί μόνο σε σχέση προς τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56). Επομένως, ένα τέτοιο μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του εφόσον ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να συνιστά επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως ή έχει ίδια αποτελέσματα (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22).

203 Κατά συνέπεια, προκειμένου να διαπιστωθεί αν υφίσταται φορολογικό πλεονέκτημα, πρέπει να συγκριθεί η απορρέουσα από την εφαρμογή του επίμαχου μέτρου κατάσταση του αποδέκτη με την κατάσταση του τελευταίου αν δεν υπήρχε το επίμαχο μέτρο (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Cellnex Telecom και Telecom Castilla-La Mancha κατά Επιτροπής, C-91/17 P και C-92/17 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:284, σκέψη 114) και κατ' εφαρμογήν των κοινών φορολογικών κανόνων.

204 Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, εν προκειμένω, εγείρεται ζήτημα σχετικό με τη φορολόγηση των εταιριών οι οποίες δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ιρλανδία και ασκούν εμπορική δραστηριότητα στο κράτος αυτό μέσω των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους. Επομένως, επιβάλλεται να καθοριστούν τα κέρδη τα οποία πρέπει να επιμερίζονται στα υποκαταστήματα αυτά για τους σκοπούς του φόρου εταιριών, στο πλαίσιο της λεγόμενης «κανονικής» φορολογίας, λαμβανομένων υπόψη των κοινών κανόνων φορολογίας που έχουν εφαρμογή εν προκειμένω, οι οποίοι υπομνήσθηκαν στη σκέψη 200 ανωτέρω, και οι οποίοι περιλαμβάνουν τις εφαρμοστέες στις αλλοδαπές εταιρίες διατάξεις του άρθρου 25 του TCA 97.

205 Συνεπώς, εν προκειμένω, το κρίσιμο ζήτημα δεν αφορά τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων, ζήτημα το οποίο εγειρόταν στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Βεβαίως, κατά τον επιμερισμό κερδών σε υποκατάστημα εντός μιας εταιρίας ενδέχεται να ενδείκνυται η κατ' αναλογίαν εφαρμογή των αρχών που ισχύουν για τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών εντός ενός ομίλου επιχειρήσεων. Πράγματι, όπως οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες πραγματοποιούνται από καθετοποιημένες εταιρίες εντός του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων δεν καθορίζονται υπό συνθήκες αγοράς, ομοίως, ο επιμερισμός κερδών σε υποκατάστημα, εντός της ίδιας εταιρίας, δεν πραγματοποιείται υπό συνθήκες αγοράς.

207 Ωστόσο, προκειμένου να είναι δυνατή η εν λόγω κατ' αναλογίαν εφαρμογή, πρέπει να συνάγεται από το εθνικό φορολογικό δίκαιο ότι τα κέρδη που προκύπτουν από τις δραστηριότητες των υποκαταστημάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων πρέπει να φορολογούνται ως εάν προέκυπταν από την οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητων επιχειρήσεων που ενεργούν υπό συνθήκες αγοράς.

208 Συναφώς, δεύτερον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 161 ανωτέρω, από την άποψη των προϋποθέσεων εφαρμογής του καθεστώτος φορολογίας εταιριών στην Ιρλανδία με βάση το άρθρο 25 του TCA 97, οι ημεδαπές εταιρίες, αφενός, και οι αλλοδαπές εταιρίες που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος, αφετέρου, βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, δηλαδή τη φορολόγηση των φορολογητέων κερδών των εταιριών αυτών, τόσο ημεδαπών όσο και αλλοδαπών.

209 Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 179 ανωτέρω, η προσήκουσα ανάλυση για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, ενόψει του καθορισμού των φορολογητέων κερδών των αλλοδαπών εταιριών που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, πρέπει να αφορά τις πραγματικές δραστηριότητες των εν λόγω ιρλανδικών υποκαταστημάτων και την αξία των δραστηριοτήτων που πράγματι ασκούν τα υποκαταστήματα αυτά.

210 Εξάλλου, επισημαίνεται ότι, ερωτηθείσα ρητώς επί του σημείου αυτού με γραπτή ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου και προφορικώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ιρλανδία επιβεβαίωσε ότι, για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97, όπως αυτή εκτέθηκε στη σκέψη 209 ανωτέρω, η αξία των δραστηριοτήτων που πράγματι ασκούν τα υποκαταστήματα καθορίζεται σε συνάρτηση με την αξία αυτού του είδους δραστηριοτήτων στην αγορά.

211 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι το ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο επιδιώκει να φορολογήσει το κέρδος που προκύπτει από τις εμπορικές δραστηριότητες τέτοιου υποκαταστήματος ως εάν το κέρδος αυτό καθοριζόταν υπό συνθήκες αγοράς.

212 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή, όταν εξετάζει, στο πλαίσιο της αρμοδιότητας που της απονέμει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, φορολογικό μέτρο που αφορά τα φορολογητέα κέρδη αλλοδαπής εταιρίας η οποία ασκεί εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος, μπορεί να συγκρίνει τη φορολογική επιβάρυνση της εν λόγω αλλοδαπής εταιρίας η οποία προκύπτει από την εφαρμογή του ως άνω φορολογικού μέτρου με τη φορολογική επιβάρυνση η οποία προκύπτει από την εφαρμογή των κοινών φορολογικών κανόνων του εθνικού δικαίου σε ημεδαπή εταιρία ευρισκόμενη σε συγκρίσιμη πραγματική κατάσταση, η οποία ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες αγοράς.

213 Τα ανωτέρω συμπεράσματα επιρρωννύονται, mutatis mutandis, από την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση. Η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή αφορούσε το βελγικό φορολογικό δίκαιο, το οποίο προέβλεπε ότι οι καθετοποιημένες και οι ανεξάρτητες εταιρίες αντιμετωπίζονται με τους ίδιους όρους. Πράγματι, στη σκέψη 95 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο αναγνώρισε την ανάγκη σύγκρισης του παρεκκλίνοντος καθεστώτος ενίσχυσης με το καθεστώς «κοινού δικαίου που στηρίζεται στη διαφορά μεταξύ κέρδους και ζημίας για μια επιχείρηση που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού».

214 Επομένως, αν, μέσω του φορολογικού μέτρου που αφορά τα φορολογητέα κέρδη αλλοδαπής εταιρίας η οποία ασκεί εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος, οι εθνικές αρχές έχουν αποδεχθεί ορισμένο ύψος κερδών που επιμερίζονται στο εν λόγω υποκατάστημα, το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να ελέγξει αν αυτό το ύψος κερδών αντιστοιχεί σε εκείνο που θα προέκυπτε αν αυτές οι εμπορικές δραστηριότητες ασκούνταν υπό συνθήκες αγοράς, προκειμένου να εξακριβώσει αν το εν λόγω μέτρο συνεπάγεται ελάφρυνση των επιβαρύνσεων που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό της οικείας επιχείρησης, παρέχοντάς της συνεπώς πλεονέκτημα κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου. Κατά συνέπεια, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού όπως την περιγράφει η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση αποτελεί εργαλείο που καθιστά δυνατή την εξακρίβωση αυτή στο πλαίσιο της άσκησης, εκ μέρους της Επιτροπής, των αρμοδιοτήτων της κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

215 Εξάλλου, η Επιτροπή ορθώς επισήμανε, στην αιτιολογική σκέψη 256 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού λειτουργεί ως «κριτήριο αναφοράς» προκειμένου να εξακριβωθεί αν το φορολογητέο κέρδος ενός υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρίας καθορίζεται, για τους σκοπούς του φόρου εταιριών, με τρόπο ο οποίος διασφαλίζει ότι οι αλλοδαπές εταιρίες που δραστηριοποιούνται μέσω υποκαταστήματος στην Ιρλανδία δεν τυγχάνουν ευνοϊκής μεταχειρίσεως σε σύγκριση με τις ανεξάρτητες ημεδαπές εταιρίες, τα φορολογητέα κέρδη των οποίων αντιστοιχούν στις τιμές που διαμορφώνονται στην αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

216 Τρίτον, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι η Επιτροπή, όταν εφαρμόζει το εργαλείο αυτό προκειμένου να ελέγξει αν το φορολογητέο κέρδος αλλοδαπής εταιρίας που ασκεί εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω υποκαταστήματος, το οποίο προκύπτει κατ' εφαρμογήν ορισμένου φορολογικού μέτρου, αντιστοιχεί σε αξιόπιστη εκτίμηση του φορολογητέου κέρδους που προκύπτει υπό συνθήκες αγοράς, μπορεί να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η απόκλιση μεταξύ των δύο συγκριτικών παραγόντων υπερβαίνει τις ανακρίβειες που είναι εγγενείς στη μέθοδο η οποία εφαρμόζεται για να συναχθεί η εν λόγω εκτίμηση.

217 Τέταρτον, επισημαίνεται ότι, βεβαίως, όπως υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, όταν εκδόθηκαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, αντιστοίχως, το 1991 και το 2007, η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού δεν είχε ενσωματωθεί στο ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο, ούτε ευθέως, ιδίως με την ενσωμάτωση των αρχών που εφαρμόζονται στην ενδοομιλική τιμολόγηση με αποδέκτες τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές, οι οποίες εκδόθηκαν από την επιτροπή φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ στις 27 Ιουνίου 1995 και αναθεωρήθηκαν στις 22 Ιουλίου 2010

(στο εξής: κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση), ούτε με την ενσωμάτωση της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως για τον επιμερισμό κερδών σε υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών.

218 Ωστόσο, ακόμη και ελλείψει τυπικής ενσωματώσεως της αρχής αυτής στο ιρλανδικό δίκαιο, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 209 και 210 ανωτέρω, η Ιρλανδία επιβεβαίωσε ότι η εφαρμογή από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές του άρθρου 25 του TCA 97 απαιτούσε, αφενός, τον προσδιορισμό των πραγματικών δραστηριοτήτων των οικείων ιρλανδικών υποκαταστημάτων και, αφετέρου, τον καθορισμό της αξίας των δραστηριοτήτων αυτών σε συνάρτηση με την αξία αυτού του είδους δραστηριοτήτων στην αγορά.

219 Επιπλέον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από την απόφαση του High Court (ανώτερου δικαστηρίου) στην υπόθεση Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, την οποία επικαλέστηκε η Επιτροπή στο πλαίσιο της γραπτής απαντήσεώς της στις ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου και το περιεχόμενο της οποίας συζητήθηκε από τους διαδίκους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, προκύπτει ότι, ήδη το 1984, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές θεωρούσαν ότι, όταν η δηλωθείσα αξία μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν αντιστοιχεί στην εμπορική αξία, η αξία αυτή πρέπει να προσαρμοστεί προκειμένου να αντιστοιχεί στην εμπορική. Η προσέγγιση αυτή, η οποία επικυρώθηκε επί της αρχής από το High Court (ανώτερο δικαστήριο), συνεπαγόταν προσαρμογές αντίστοιχες με αυτές που προτείνονται, βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, μεταξύ άλλων στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

220 Εξάλλου, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, στις συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας τις οποίες συνήψε η Ιρλανδία με τις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής και με το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, έχει περιληφθεί η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, ενόψει της αντιμετώπισης ενδεχόμενων καταστάσεων διπλής φορολογίας. Ειδικότερα, οι συμβάσεις αυτές καθορίζουν τα κέρδη τα οποία κάθε κράτος μέρος μπορεί να φορολογήσει όταν μια εταιρία εγκατεστημένη σε ένα από τα κράτη αυτά ασκεί εμπορικές δραστηριότητες στο έτερο κράτος μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως. Επομένως, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι, τουλάχιστον στο πλαίσιο των διμερών σχέσεών της με τα ως άνω κράτη, η Ιρλανδία δέχθηκε να εφαρμόσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να αποφύγει καταστάσεις διπλής φορολογίας.

221 Πέμπτον, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, η Επιτροπή δεν μπορεί να υποστηρίξει, αντιθέτως, ότι υφίσταται αυτοτελής υποχρέωση εφαρμογής της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού η οποία απορρέει από το άρθρο 107 ΣΛΕΕ και επιβάλλει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν την αρχή αυτή οριζοντίως και σε όλους τους τομείς του εθνικού φορολογικού δικαίου τους.

222 Πράγματι, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, ο καθορισμός των βάσεων επιβολής του φόρου και η κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως στους διάφορους συντελεστές παραγωγής και στους διάφορους οικονομικούς τομείς υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 97).

223 Μολονότι βεβαίως τούτο δεν συνεπάγεται ότι κάθε φορολογικό μέτρο το οποίο επηρεάζει, μεταξύ άλλων, τη βάση επιβολής του φόρου που λαμβάνεται υπόψη από τις φορολογικές αρχές δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 103 και 104), γεγονός παραμένει ότι η Επιτροπή, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του δικαίου της Ένωσης, δεν διαθέτει την αρμοδιότητα να καθορίζει αυτοτελώς τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία μιας καθετοποιημένης επιχείρησης, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες.

224 Ωστόσο, μολονότι η λεγόμενη «κανονική» φορολογία καθορίζεται από τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες και η ύπαρξη πλεονεκτήματος πρέπει να διαπιστώνεται σε σχέση προς τους κανόνες αυτούς, εντούτοις, αν αυτοί οι εθνικοί κανόνες προβλέπουν ότι τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιριών, όσον αφορά τα κέρδη από τις εμπορικές δραστηριότητές τους στην Ιρλανδία, και οι ημεδαπές εταιρίες φορολογούνται με τους ίδιους όρους, το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να ελέγξει αν το ύψος του κέρδους που επιμερίζεται στα υποκαταστήματα, το οποίο έχουν αποδεχθεί οι εθνικές αρχές για τον καθορισμό του φορολογητέου κέρδους των εν λόγω αλλοδαπών εταιριών, αντιστοιχεί στο ύψος του κέρδους που θα προέκυπτε από την άσκηση αυτών των εμπορικών δραστηριοτήτων υπό συνθήκες αγοράς.

225 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να απορριφθούν τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας καθώς και των ASI και AOE, τα οποία προβάλλονται στο πλαίσιο του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 καθώς και με τον πρώτο και τον δεύτερο λόγο ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16, καθόσον με αυτά αμφισβητείται ότι, εν προκειμένω, η Επιτροπή, λαμβάνοντας υπόψη την εκ μέρους των ιρλανδικών φορολογικών αρχών εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, ήλεγξε, μέσω του εργαλείου της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως αυτό ορίζεται στην προσβαλλόμενη απόφαση, κατά πόσον το ύψος του κέρδους που επιμερίζεται στα υποκαταστήματα για τις εμπορικές δραστηριότητές τους στην Ιρλανδία, όπως αυτό έγινε δεκτό με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, αντιστοιχούσε στο ύψος του κέρδους που θα προέκυπτε από την άσκηση αυτών των εμπορικών δραστηριοτήτων υπό συνθήκες αγοράς.

ii) Επί του ζητήματος αν η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της

226 Η Ιρλανδία υποστηρίζει, στο πλαίσιο του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16, ότι η ίδια η Επιτροπή εφάρμοσε ασυνεπώς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, καθόσον δεν έλαβε υπόψη την οικονομική πραγματικότητα, τη δομή και τις ιδιαιτερότητες του ομίλου Apple.

227 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί η επισήμανση που περιέχεται στις σκέψεις 209 και 210 ανωτέρω, ότι δηλαδή η προσήκουσα ανάλυση για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, ενόψει του καθορισμού των φορολογητέων κερδών των αλλοδαπών εταιριών που ασκούν εμπορικές δραστηριότητες στην Ιρλανδία μέσω των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, πρέπει να αφορά τις πραγματικές δραστηριότητες των εν λόγω υποκαταστημάτων και την αγοραία αξία των δραστηριοτήτων που πράγματι ασκούν τα ίδια τα εν λόγω υποκαταστήματα.

228 Ωστόσο, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple τις οποίες κατείχαν οι ASI και AOE έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα λόγω της ελλείψεως προσωπικού και φυσικής παρουσίας αυτών των δύο εταιριών, χωρίς να επιχειρήσει να αποδείξει ότι ο επιμερισμός αυτός απέρρεε από τις δραστηριότητες που πράγματι ασκούσαν τα εν λόγω ιρλανδικά υποκαταστήματα. Επιπλέον, η Επιτροπή συνήγαγε από το ανωτέρω συμπέρασμα ότι το σύνολο των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης της ASI και της AOE έπρεπε να θεωρηθεί ότι προκύπτει από τη δραστηριότητα των ιρλανδικών υποκαταστημάτων, χωρίς να επιχειρήσει να αποδείξει ότι τα αποτελέσματα αυτά αντιστοιχούσαν στην αξία των δραστηριοτήτων που πράγματι ασκούσαν τα ίδια τα εν λόγω υποκαταστήματα.

229 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα επιχειρήματα που προβάλλει η Ιρλανδία στο πλαίσιο του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16, καθόσον με αυτά αμφισβητούνται τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε η Επιτροπή, βάσει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, πρέπει να θεωρηθούν βάσιμα.

230 Για τους λόγους που εκτίθενται στη σκέψη 188 ανωτέρω, πρέπει ακολούθως να εξεταστούν τα επιχειρήματα που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των εκτιμήσεων της Επιτροπής στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της σχετικά με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση.

3) Επί της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως (εν μέρει δεύτερος και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

231 Κατ' ουσίαν, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση δεν αποτελεί μέρος του ιρλανδικού φορολογικού καθεστώτος, ειδικότερα δε όσον αφορά τη φορολογία των αλλοδαπών εταιριών κατά το άρθρο 25 του TCA 97. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή δεν στηρίζεται στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση. Εξάλλου, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο επιμερισμός των φορολογητέων κερδών βάσει του άρθρου 25 του TCA 97 έπρεπε να γίνει σύμφωνα με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, η Επιτροπή προέβη σε εσφαλμένη εφαρμογή της τελευταίας, καθόσον δεν εξέτασε τις λειτουργίες που ασκούνταν πράγματι από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE.

232 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί, πρώτον, αν η Επιτροπή μπορούσε νομίμως να στηριχθεί στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση προκειμένου να εξακριβώσει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος και, δεύτερον, και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την προσέγγιση αυτή στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της.

i) Επί της δυνατότητας της Επιτροπής να στηριχθεί στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση

233 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 202 ανωτέρω, στην περίπτωση φορολογικών μέτρων, η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να διαπιστωθεί μόνο σε σχέση προς τη λεγόμενη «κανονική» φορολογία προκειμένου να εξακριβωθεί αν τα εν λόγω μέτρα συνεπάγονται μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως των δικαιούχων των επίμαχων μέτρων σε σχέση με εκείνη την οποία θα υφίσταντο κανονικά οι δικαιούχοι αυτοί αν δεν υπήρχαν τα εν λόγω μέτρα.

234 Ως εκ τούτου, η Επιτροπή όφειλε να εξακριβώσει σε σχέση με το ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο αν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν ως συνέπεια τη χορήγηση πλεονεκτήματος και αν το πλεονέκτημα αυτό ήταν επιλεκτικού χαρακτήρα.

235 Ωστόσο, όπως προκύπτει από τις εκτιμήσεις που περιέχονται στη σκέψη 196 ανωτέρω, αφενός, η Επιτροπή επισήμανε ρητώς στην αιτιολογική σκέψη 255 της προσβαλλομένης αποφάσεως ότι δεν εφάρμοζε απευθείας το άρθρο 7, παράγραφος 2, ούτε το άρθρο 9 του Υποδείγματος Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ ούτε τις κατευθύνσεις του ΟΟΣΑ σχετικά με τον επιμερισμό κερδών ή την ενδοομιλική τιμολόγηση. Αφετέρου, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 217 ανωτέρω, η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση δεν έχει ενσωματωθεί στο ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο.

236 Ωστόσο, μολονότι η Επιτροπή ορθώς παρατήρησε ότι τυπικώς δεν δεσμεύεται από τις αρχές που έχουν αναπτυχθεί στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ, και πιο συγκεκριμένα από την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, εντούτοις, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, και ιδίως στις αιτιολογικές σκέψεις 265 έως 270 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στηρίχθηκε, κατ' ουσίαν, στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση καθόσον έκρινε ότι ο επιμερισμός κερδών εντός μιας εταιρίας προϋποθέτει τον επιμερισμό των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ των διαφόρων μερών της εταιρίας αυτής. Εξάλλου, η ίδια η Επιτροπή παραπέμπει ευθέως στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση προς θεμελίωση των εκτιμήσεών της, όπως για παράδειγμα στην υποσημείωση 186 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

237 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση βασίζεται σε σημαντικές εργασίες ομάδων εμπειρογνωμόνων, αντανακλά κοινές παραδοχές που έχουν διαμορφωθεί σε διεθνές επίπεδο όσον αφορά τον επιμερισμό κερδών σε μόνιμες εγκαταστάσεις και, ως εκ τούτου, έχει ορισμένη πρακτική σημασία κατά την ερμηνεία των ζητημάτων σχετικά με τον εν λόγω επιμερισμό κερδών, όπως αναγνώρισε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 79 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

238 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως αναγνωρίζει η ίδια η Ιρλανδία στο σημείο 123 του δικογράφου της προσφυγής της, χωρίς να αμφισβητείται συναφώς από την Επιτροπή, για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό πλαίσιο και η κατάσταση των υποκαταστημάτων στην Ιρλανδία, ιδίως οι ασκούμενες από αυτά λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι. Επιπλέον, πρέπει περαιτέρω να υπομνησθεί ότι, ερωτηθείσα ρητώς επί του σημείου αυτού με γραπτή ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου και προφορικώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ιρλανδία επιβεβαίωσε ότι, για τον καθορισμό των κερδών που πρέπει να επιμερίζονται στα υποκαταστήματα, κατά την έννοια του άρθρου 25 του TCA 97, απαιτείται αντικειμενική ανάλυση των πραγματικών δεδομένων, η οποία περιλαμβάνει, πρώτον, τον προσδιορισμό των «δραστηριοτήτων» που ασκεί το υποκατάστημα, τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί για τις δραστηριότητές του, ιδίως σε σχέση με τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού, όπως η ΔΙ, και τους σχετικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει, και, δεύτερον, τον προσδιορισμό της αξίας αυτού του είδους δραστηριοτήτων στην αγορά.

239 Ωστόσο, αντιθέτως προς τα όσα ισχυρίζεται η Ιρλανδία με τα επιχειρήματά της ως προς τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ του άρθρου 25 του TCA 97 και της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατ' ουσίαν, η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, όπως περιγράφεται από την Ιρλανδία, και η λειτουργική και πραγματική ανάλυση στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου της αναλύσεως που προτείνεται με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση συμπίπτουν.

240 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι στηρίχθηκε, κατ' ουσίαν, στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, καθόσον θεώρησε ότι, για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97, για τον επιμερισμό κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής.

ii) Επί του ζητήματος αν η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της

241 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής δεν συνάδει με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, καθόσον η Επιτροπή θεώρησε ότι τα κέρδη από τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple έπρεπε κατ' ανάγκην να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, στο μέτρο που οι διευθύνοντες της ASI και της AOE δεν ασκούσαν λειτουργίες ενεργού ή ουσιώδους διαχειρίσεως των αδειών αυτών.

242 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, βάσει της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως, όπως αυτή περιγράφεται ιδίως στις αιτιολογικές σκέψεις 88 και 89 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το πρώτο στάδιο της αναλύσεως σκοπεί στον προσδιορισμό των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων που πρέπει να επιμεριστούν στη μόνιμη εγκατάσταση μιας εταιρίας, με βάση τις δραστηριότητες που πράγματι ασκεί η εγκατάσταση αυτή. Βεβαίως, σε αυτό το πρώτο στάδιο, η ανάλυση δεν μπορεί να γίνει κατά τρόπο αφηρημένο, αγνοώντας τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες που ασκούνται εντός της εταιρίας στο σύνολό της. Εντούτοις, η έμφαση την οποία δίνει η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση στην ανάλυση των λειτουργιών που πράγματι ασκούνται εντός της μόνιμης εγκαταστάσεως έρχεται σε αντίθεση με την προσέγγιση που υιοθέτησε η Επιτροπή, η οποία συνίσταται, αφενός, στον προσδιορισμό των λειτουργιών που ασκεί η εταιρία στο σύνολό της,

χωρίς λεπτομερέστερη ανάλυση των λειτουργιών τις οποίες ασκούν πράγματι τα υποκαταστήματα, και, αφετέρου, στην αποδοχή του τεκμηρίου ότι οι λειτουργίες ασκούνται από τη μόνιμη εγκατάσταση όταν αυτές δεν μπορούν να επιμεριστούν στην κεντρική έδρα της ίδιας της εταιρίας.

243 Πράγματι, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι τα κέρδη της ASI και της AOE από τη ΔΙ του ομίλου Apple (τα οποία, κατά τη θέση της Επιτροπής, αντιπροσώπευαν πολύ σημαντικό μέρος των συνολικών κερδών αυτών των δύο εταιριών), έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, λόγω του ότι η ASI και η AOE, εκτός των εν λόγω υποκαταστημάτων, δεν διέθεταν υπαλλήλους οι οποίοι θα μπορούσαν να διαχειριστούν την εν λόγω ΔΙ, χωρίς ωστόσο να αποδείξει ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα ασκούσαν τις εν λόγω λειτουργίες διαχειρίσεως.

244 Εξ αυτού συνάγεται ότι, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, η προσέγγιση που ακολούθησε η Επιτροπή στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της δεν συνάδει με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση.

245 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE με τις αιτιάσεις τους τις οποίες προβάλλουν στο πλαίσιο του δεύτερου και του τέταρτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Επιτροπή, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, εφάρμοσε εσφαλμένως τη λειτουργική και πραγματική ανάλυση των δραστηριοτήτων των υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, στην οποία στηρίζεται η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές και η οποία αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση.

4) Συμπεράσματα ως προς τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς και ως προς τις εκτιμήσεις σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του ιρλανδικού δικαίου

246 Κατόπιν των σκέψεων που προηγήθηκαν, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα καθόσον προσδιόρισε ως σύστημα αναφοράς, εν προκειμένω, το κοινό καθεστώς φορολογίας των εταιρικών κερδών, το οποίο περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τις διατάξεις του άρθρου 25 του TCA 97.

247 Επιπλέον, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα καθόσον επικαλέστηκε ως εργαλείο την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να ελέγξει αν, κατά την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές, το ύψος των κερδών που επιμερίστηκαν στα υποκαταστήματα για τις εμπορικές δραστηριότητές τους στην Ιρλανδία, όπως αυτό έγινε δεκτό με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, αντιστοιχούσε στο ύψος των κερδών που θα προέκυπταν από την άσκηση αυτών των εμπορικών δραστηριοτήτων υπό συνθήκες αγοράς.

248 Περαιτέρω, δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι στηρίχθηκε, κατ' ουσίαν, στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, καθόσον θεώρησε ότι, για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97, για τον επιμερισμό των κερδών στο ιρλανδικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κατανομή των στοιχείων ενεργητικού, των λειτουργιών και των κινδύνων μεταξύ του υποκαταστήματος και των λοιπών μερών της εταιρίας αυτής.

249 Αντιθέτως, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή υπέπεσε σε σφάλματα όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 187 ανωτέρω, της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 229 ανωτέρω, καθώς και της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 244 και 245 ανωτέρω. Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής στηρίχθηκε σε εσφαλμένες εκτιμήσεις σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του εφαρμοστέου εν προκειμένω ιρλανδικού δικαίου.

250 Ωστόσο, για λόγους πληρότητας, επιβάλλεται να εξεταστούν ακολούθως οι αιτιάσεις τις οποίες προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE όσον αφορά τις πραγματικές εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple.

3. Επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple (πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και τρίτος και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

251 Όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 177 ανωτέρω, το άρθρο 25 του TCA 97 αφορά τα κέρδη από τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούν τα ίδια τα ιρλανδικά υποκαταστήματα. Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 238 ανωτέρω, ότι για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό πλαίσιο και η κατάσταση των υποκαταστημάτων στην Ιρλανδία, ιδίως οι ασκούμενες από αυτά λειτουργίες, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι.

252 Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η ίδια η Επιτροπή, στις αιτιολογικές σκέψεις 91 και 92 της προσβαλλομένης αποφάσεως, υπογράμμισε ότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, όσον αφορά το ζήτημα του επιμερισμού άυλων στοιχείων του ενεργητικού, όπως η ΔΙ, στις μόνιμες εγκαταστάσεις, στηρίζεται στην έννοια των σημαντικών, ασκούμενων από πρόσωπα, λειτουργιών οι οποίες σχετίζονται με τη διαχείριση του οικείου στοιχείου του ενεργητικού και με τη λήψη αποφάσεων, ιδίως όσον αφορά την ανάπτυξη του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.

253 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστούν οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE στο πλαίσιο του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και του τρίτου και του τέταρτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16 κατά των πραγματικών εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple.

254 Κατ' ουσίαν, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι οι δραστηριότητες και οι λειτουργίες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων αυτών των εταιριών, όπως προσδιορίστηκαν από την Επιτροπή, αντιπροσώπευαν μόνον ελάχιστο μέρος της οικονομικής δραστηριότητας και των κερδών των υποκαταστημάτων και ότι, εν πάση περιπτώσει, αυτές οι δραστηριότητες και λειτουργίες δεν περιλάμβαναν ούτε τη διαχείριση ούτε τη λήψη στρατηγικών αποφάσεων σχετικά με την ανάπτυξη και την εμπορική εκμετάλλευση της ΔΙ. Αντιθέτως, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι όλες οι στρατηγικές αποφάσεις, ιδίως σχετικά με τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη των προϊόντων, λαμβάνονταν σύμφωνα με μια συνολική εμπορική στρατηγική που καθοριζόταν στο Cupertino και ετίθεντο σε εφαρμογή από τις εν λόγω δύο εταιρίες, μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, και εν πάση περιπτώσει εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Επομένως, ο επιμερισμός των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν δικαιολογούνταν.

α) Επί των δραστηριοτήτων του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI

255 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 9 ανωτέρω, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είναι υπεύθυνο, μεταξύ άλλων, για την άσκηση των δραστηριοτήτων προμήθειας, πωλήσεων και διανομής που συνδέονται με την πώληση προϊόντων του σήματος Apple σε σχετιζόμενα μέρη και σε τρίτους πελάτες στις περιφέρειες της ΕΜΑΙΑ και της Ασίας-Ειρηνικού.

256 Στις αιτιολογικές σκέψεις 289 και 290 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή αναφέρθηκε στον έλεγχο ποιότητας των προϊόντων, στη διαχείριση των υποδομών E&A και στους επιχειρηματικούς κινδύνους ως λειτουργίες που έπρεπε κατ' ανάγκην να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα, λαμβανομένου υπόψη του ότι η ASI και η AOE, εκτός των εν λόγω υποκαταστημάτων, δεν διέθεταν προσωπικό που θα μπορούσε να ασκεί τις λειτουργίες αυτές.

257 Ειδικότερα, η Επιτροπή υπογράμμισε ότι, στο μέτρο που το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ήταν εξουσιοδοτημένο να διανέμει προϊόντα του σήματος Apple, οι δραστηριότητές του απαιτούσαν πρόσβαση στο εν λόγω εμπορικό σήμα, το οποίο εκχωρήθηκε στην ASI συνολικά υπό τη μορφή αδειών ΔΙ του ομίλου Apple (αιτιολογική σκέψη 296 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

258 Στη συνέχεια, η Επιτροπή επισήμανε ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ασκούσε μια σειρά λειτουργιών κρίσιμων για την ανάπτυξη και εμπέδωση του εμπορικού σήματος Apple στις τοπικές αγορές καθώς και για την εξασφάλιση της αφοσίωσης των πελατών στο εν λόγω εμπορικό σήμα στις συγκεκριμένες αγορές. Για παράδειγμα, επισήμανε ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είχε αναλάβει απευθείας το τοπικό κόστος μάρκετινγκ έναντι παρόχων υπηρεσιών μάρκετινγκ (αιτιολογική σκέψη 297 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιπλέον, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ήταν υπεύθυνο για τη συλλογή και ανάλυση των περιφερειακών δεδομένων με σκοπό την εκτίμηση της αναμενόμενης πρόβλεψης ζήτησης για προϊόντα Apple (αιτιολογική σκέψη 298 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Εξάλλου, η Επιτροπή τόνισε ότι [*εμπιστευτικό*] θέσεις ισοδύναμες πλήρους απασχολήσεως (ΙΠΑ) κατηγορίας Ε&Α έδρευαν στην Ιρλανδία (αιτιολογική σκέψη 300 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

259 Πρώτον, όσον αφορά τον «κατ' αποκλεισμόν» επιμερισμό στον οποίο προέβη η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 289 έως 295 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στο πλαίσιο του οποίου οι λειτουργίες ελέγχου ποιότητας, διαχειρίσεως των υποδομών Ε&Α και διαχειρίσεως των επιχειρηματικών κινδύνων επιμερίστηκαν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, αποκλειστικά και μόνο λόγω του ότι η ASI και η AOE δεν είχαν προσωπικό εκτός των ιρλανδικών υποκαταστημάτων τους, πρέπει να υπομνησθούν οι εκτιμήσεις που εκτίθενται στις σκέψεις 243 και 244 ανωτέρω, κατά τις οποίες η μέθοδος αυτή δεν συνάδει με το ιρλανδικό δίκαιο ούτε με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση. Ειδικότερα, με τη συλλογιστική αυτή, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι εν λόγω λειτουργίες ασκούνταν πράγματι από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

260 Προς τεκμηρίωση της εκτιμήσεώς της, η Επιτροπή στηρίζεται στο παράρτημα Β της συμφωνίας επιμερισμού κόστους όπως αυτή τροποποιήθηκε το 2009, το οποίο περιλαμβάνει δύο πίνακες, οι οποίοι αναπαράγονται στα διαγράμματα 8 και 9 της προσβαλλομένης αποφάσεως (αιτιολογική σκέψη 122 της προσβαλλομένης αποφάσεως), σχετικά με το σύνολο των κρίσιμων λειτουργιών οι οποίες αφορούν τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο της εν λόγω συμφωνίας καθώς και τους σχετικούς κινδύνους. Καθεμία από αυτές τις λειτουργίες και τους κινδύνους επιμερίζεται με ένα «Χ», αντιστοίχως, στην Apple Inc. (η οποία αναφέρεται ως «Apple») και στις ASI και AOE (καλούμενες από κοινού «Διεθνής Συμμετέχων»), με εξαίρεση την κατοχύρωση και προστασία ΔΙ, η οποία επιμερίζεται αποκλειστικά στην Apple Inc.

261 Ειδικότερα, ως προς τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο της συμφωνίας επιμερισμού κόστους, δηλαδή, κατ' ουσίαν, το σύνολο της ΔΙ του ομίλου Apple, οι λειτουργίες που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της εν λόγω συμφωνίας περιλαμβάνουν την Ε&Α, τον έλεγχο ποιότητας, την πρόβλεψη, τον χρηματοοικονομικό σχεδιασμό και την ανάλυση σε σχέση με τις δραστηριότητες ανάπτυξης, τη διαχείριση υποδομών Ε&Α, τη σύναψη συμβάσεων με σχετιζόμενα μέρη ή τρίτους σε σχέση με τις δραστηριότητες ανάπτυξης, τη διαχείριση συμβάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητες ανάπτυξης, την επιλογή, πρόσληψη και επίβλεψη υπαλλήλων, αναδόχων και υπεργολάβων για την εκτέλεση δραστηριοτήτων ανάπτυξης, την κατοχύρωση και προστασία ΔΙ και την ανάπτυξη αγοράς.

262 Όσον αφορά τους κινδύνους που απαριθμούνται στο εν λόγω παράρτημα Β της συμφωνίας επιμερισμού κόστους, αυτοί περιλαμβάνουν, για το σύνολο της ΔΙ του ομίλου Apple, μεταξύ άλλων τους κινδύνους που σχετίζονται με την ανάπτυξη προϊόντος, την ποιότητα προϊόντος, την ανάπτυξη αγοράς, την ευθύνη προϊόντος, τα πάγια ή υλικά στοιχεία ενεργητικού, την προστασία και προσβολή ΔΙ, την ανάπτυξη και αναγνώριση εμπορικού σήματος καθώς και τους κινδύνους που σχετίζονται με μεταβολές στο κανονιστικό πλαίσιο.

263 Όπως υποστήριξαν η Apple Inc. κατά τη διοικητική διαδικασία και οι ASI και AOE ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, από το εν λόγω παράρτημα προκύπτει ότι πρόκειται για τις λειτουργίες τις οποίες τα μέρη της συμφωνίας επιμερισμού κόστους ήταν εξουσιοδοτημένα να ασκούν και για τους σχετικούς κινδύνους τους οποίους τα εν λόγω μέρη μπορούσαν να αναλάβουν. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι οι λειτουργίες αυτές ασκούνταν πράγματι από τις ASI και AOE, ακόμη δε λιγότερο από τα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

264 Επιπλέον, η Επιτροπή υποστηρίζει, όσον αφορά τις εν λόγω λειτουργίες και τους εν λόγω κινδύνους, ότι είναι «προφανές» ότι οι ASI και AOE δεν μπορούσαν να παρακολουθούν τους κινδύνους αυτούς χωρίς υπαλλήλους εκτός των υποκαταστημάτων τους. Ωστόσο, η Επιτροπή, δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι το προσωπικό των εν λόγω υποκαταστημάτων πράγματι ασκούσε τις λειτουργίες αυτές και διαχειριζόταν τους κινδύνους αυτούς.

265 Περαιτέρω, η Ιρλανδία, τόσο στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας με την Apple Inc. όσο και ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου με τις ASI και AOE, υποστήριξε ότι το υποκατάστημα της ASI δεν διέθετε προσωπικό μέχρι το 2012, έτος πριν από το οποίο όλο το προσωπικό απασχολούνταν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE. Η πληροφορία αυτή περιέχεται στην αιτιολογική σκέψη 109 της προσβαλλομένης αποφάσεως και επιβεβαιώθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ωστόσο, αν γίνει δεκτό το επιχείρημα της Επιτροπής κατά το οποίο η ASI, ελλείψει προσωπικού, δεν μπορούσε να ασκεί λειτουργίες εκτός του υποκαταστήματός της, αυτό θα σήμαινε ότι, για μεγάλο μέρος της περιόδου την οποία καλύπτει η έρευνα της Επιτροπής, οι λειτουργίες αυτές δεν μπορούσαν να ασκηθούν ούτε από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, το οποίο επίσης δεν διέθετε προσωπικό.

266 Ομοίως, η Επιτροπή στηρίζεται στο γεγονός ότι το διοικητικό συμβούλιο της ASI δεν ήταν σε θέση να ασκεί τις εν λόγω λειτουργίες ούτε να αναλαμβάνει τους εν λόγω κινδύνους μόνο μέσω περιστασιακών συσκέψεων. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν επιδίωξε να αποδείξει ότι τα διευθυντικά όργανα των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ασκούσαν πράγματι την ενεργό καθημερινή διαχείριση του συνόλου των λειτουργιών και των κινδύνων σχετικά με τη ΔΙ του ομίλου Apple που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της συμφωνίας επιμερισμού κόστους.

267 Τέλος, λαμβανομένων υπόψη των λειτουργιών και των κινδύνων που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της συμφωνίας επιμερισμού κόστους, και που εκτίθενται στις σκέψεις 261 και 262 ανωτέρω, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι πρόκειται, κατ' ουσίαν, για το σύνολο των λειτουργιών που βρίσκονται στον πυρήνα του οικονομικού μοντέλου (business model) του ομίλου Apple, το οποίο επικεντρώνεται στην ανάπτυξη προϊόντων τεχνολογίας. Όσον αφορά ειδικότερα τους κινδύνους που απαριθμούνται στο εν λόγω παράρτημα, αυτοί μπορούν να θεωρηθούν ως βασικοί κίνδυνοι, εγγενείς στο εν λόγω οικονομικό μοντέλο. Ωστόσο, η Επιτροπή ισχυρίζεται, κατ' ουσίαν, ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ασκούσε όλες αυτές τις λειτουργίες και αναλάμβανε όλους αυτούς τους κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητες του ομίλου Apple εκτός της αμερικανικής ηπείρου, χωρίς να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την πραγματική άσκηση και ανάληψη αυτών των λειτουργιών και κινδύνων από το εν λόγω υποκατάστημα. Λαμβανομένης υπόψη της έκτασης των δραστηριοτήτων του ομίλου Apple εκτός της αμερικανικής ηπείρου, οι οποίες αντιπροσωπεύουν περίπου το 60 % του κύκλου εργασιών του ομίλου, η ως άνω εκτίμηση της Επιτροπής δεν παρίσταται εύλογη.

268 Δεύτερον, όσον αφορά τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες τις οποίες απαριθμεί η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 296 έως 300 της προσβαλλομένης αποφάσεως ως πράγματι ασκηθείσες από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, επισημαίνεται ότι, εν προκειμένω, καμία από αυτές τις δραστηριότητες και λειτουργίες, είτε μεμονωμένα είτε στο σύνολό τους, δεν δικαιολογεί τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στο υποκατάστημα αυτό.

269 Ειδικότερα, όσον αφορά τον έλεγχο ποιότητας, η ASI και η AOE υποστήριξαν, χωρίς σχετική αντίκρουση εκ μέρους της Επιτροπής, ότι στη λειτουργία του ελέγχου ποιότητας απασχολούνταν χιλιάδες άτομα σε όλο τον κόσμο, ενώ στην Ιρλανδία απασχολούνταν μόνον ένα άτομο στη λειτουργία αυτή. Επιπλέον, υποστήριξαν ότι οι λειτουργίες αυτές μπορούσαν να ανατεθούν και σε εξωτερικούς αναδόχους στο πλαίσιο συμφωνιών με τρίτους κατασκευαστές εξοπλισμού.

270 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από το γεγονός ότι μια λειτουργία όπως ο έλεγχος ποιότητας είναι κρίσιμη για τη φήμη του εμπορικού σήματος Apple, τα προϊόντα του οποίου διανέμονταν από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, δεν μπορεί να συναχθεί, ελλείψει άλλων αποδεικτικών στοιχείων, ότι η λειτουργία αυτή ασκούνταν κατ' ανάγκην από το υποκατάστημα αυτό.

271 Όσον αφορά τη διαχείριση της εκθέσεως σε κινδύνους στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας των υποκαταστημάτων, η Επιτροπή προέβαλε ως μοναδικό επιχείρημα το ότι ήταν «προφανές» ότι η ASI, δεδομένου ότι δεν διέθετε υπαλλήλους, δεν μπορούσε να ελέγχει και να παρακολουθεί τους εμπορικούς κινδύνους. Συναφώς, αρκεί η παραπομπή στις εκτιμήσεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 266 ανωτέρω, κατά τις οποίες η Επιτροπή όφειλε να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι τα υποκαταστήματα της ASI και της AOE ασκούσαν τις λειτουργίες και αναλάμβαναν τους κινδύνους που τους επιμερίστηκαν. Επομένως, η συλλογιστική της Επιτροπής όχι μόνο δεν καταλήγει σε προφανές συμπέρασμα, αλλά δεν αποδεικνύει ότι αυτού του είδους οι λειτουργίες ασκούνταν πράγματι από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI.

272 Όσον αφορά τη διαχείριση υποδομών E&A, η ASI και η AOE υποστήριξαν, χωρίς αντίκρουση εκ μέρους της Επιτροπής, ότι κανένας από τους απασχολούμενους στα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν ήταν επιφορτισμένος με την ευθύνη των εν λόγω υποδομών.

273 Όσον αφορά τις [*εμπιστευτικό*] θέσεις ΙΠΑ που εμφανίζονταν ως υπάλληλοι στην κατηγορία E&A, οι ASI και AOE παρείχαν λεπτομερείς εξηγήσεις σχετικά με τα καθήκοντα τα οποία εκτελούσαν ειδικά οι υπάλληλοι αυτοί, δηλαδή τη διασφάλιση της τηρήσεως των προτύπων ασφάλειας και προστασίας του περιβάλλοντος στην περιοχή [*εμπιστευτικό*], τον έλεγχο των προϊόντων προκειμένου να διασφαλιστεί η συμμόρφωσή τους προς τις τεχνικές προδιαγραφές που ισχύουν στην περιοχή [*εμπιστευτικό*], τη συνδρομή προς την ομάδα που είναι εγκατεστημένη στο Cupertino κατά την παράδοση των λογισμικών [*εμπιστευτικό*], τη μετάφραση των λογισμικών στις διάφορες γλώσσες της περιοχής [*εμπιστευτικό*] και τη διοικητική υποστήριξη [*εμπιστευτικό*]. Ωστόσο, οι δραστηριότητες αυτές είναι σαφώς επικουρικής φύσεως και, όσο σημαντικές και αν είναι, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κρίσιμες λειτουργίες καθοριστικές για τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στα εν λόγω ιρλανδικά υποκαταστήματα.

274 Όσον αφορά το τοπικό κόστος μάρκετινγκ έναντι των παρόχων υπηρεσιών μάρκετινγκ, το γεγονός ότι το υποκατάστημα της ASI αναλάμβανε το εν λόγω κόστος δεν σημαίνει ότι το υποκατάστημα αυτό ήταν υπεύθυνο για τον ίδιο τον σχεδιασμό της στρατηγικής μάρκετινγκ. Ειδικότερα, όπως υποστηρίζουν οι ASI και AOE, χωρίς αντίκρουση εκ μέρους της Επιτροπής, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν διέθετε προσωπικό απασχολούμενο στη λειτουργία του μάρκετινγκ.

275 Όσον αφορά τις δραστηριότητες συλλογής και αναλύσεως των περιφερειακών δεδομένων, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE δεν αμφισβητούν ότι, κατά την κρίσιμη περίοδο, οι δύο τελευταίες εταιρίες συμμετείχαν στις εν λόγω δραστηριότητες. Εντούτοις, όπως υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, χωρίς αντίκρουση εκ μέρους της Επιτροπής, οι δραστηριότητες αυτές συνίσταντο στην απλή συλλογή δεδομένων τα οποία συγκεντρώνονταν ακολούθως σε μια γενική βάση δεδομένων. Οι εν λόγω δραστηριότητες στατιστικής επεξεργασίας δεδομένων εμφανίζονται μάλλον ως επικουρικές παρά ως ουσιώδεις για το σύνολο των εμπορικών δραστηριοτήτων της ASI. Εν πάση περιπτώσει, η ευθύνη για τις εν λόγω δραστηριότητες συλλογής δεδομένων δεν μπορεί να δικαιολογήσει τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

276 Όσον αφορά τις σχετικές με την υπηρεσία AppleCare δραστηριότητες, στην αιτιολογική σκέψη 299 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή, στηριζόμενη στην ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Ιρλανδία, επισήμανε ότι επρόκειτο για τις υπηρεσίες υποστήριξης μετά την πώληση και επισκευής προϊόντων του σήματος Apple σε ολόκληρη την περιφέρεια EMAIA, για τις οποίες ήταν υπεύθυνο το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI. Η Επιτροπή θεώρησε ότι η λειτουργία αυτή, στο μέτρο που είχε ως σκοπό τη διασφάλιση της ικανοποίησης των πελατών, επηρέαζε άμεσα το εμπορικό σήμα Apple.

277 Συναφώς, επισημαίνεται ότι από την ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Ιρλανδία, στην οποία στηρίχθηκε η ίδια η Επιτροπή, προκύπτει ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ασκούσε διάφορες «εκτελεστικές» λειτουργίες, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές και τη στρατηγική διοίκηση που καθορίζονταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, μεταξύ των οποίων και η υπηρεσία AppleCare. Στο πλαίσιο της υπηρεσίας αυτής, οι ευθύνες του υποκαταστήματος της ASI περιγράφονταν ως σχετικές με τα προγράμματα εγγύησης και επισκευής των προϊόντων του σήματος Apple, τη διαχείριση του δικτύου παρόχων υπηρεσιών επισκευής και την τηλεφωνική υποστήριξη πελατών. Τα καθήκοντα τα οποία εκτελούνταν ειδικά από το υποκατάστημα της ASI περιγράφονταν ως συνιστάμενα στη συλλογή δεδομένων σχετικά με τα ελαττώματα των προϊόντων καθώς και στην παρακολούθηση (monitoring) των ελαττωμάτων αυτών και των επιστρεφόμενων προϊόντων, τα οποία διαβιβάζονταν προς ανάλυση σε ομάδες εγκατεστημένες στις Ηνωμένες Πολιτείες. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι το υποκατάστημα της ASI ήταν υπεύθυνο για τη διαχείριση των παρόχων υπηρεσιών επισκευής, οι οποίοι ήταν κεντρικώς εξουσιοδοτημένοι εντός του ομίλου Apple, καθώς και για τη διανομή εξαρτημάτων επισκευής εντός του δικτύου των εν λόγω παρόχων. Η περιγραφή αυτή αντιστοιχεί στην περιγραφή η οποία περιλαμβάνεται στην ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Apple Inc. Η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε την ως άνω περιγραφή των καθηκόντων τα οποία ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI στο πλαίσιο της υπηρεσίας AppleCare.

278 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ASI και η AOE επιβεβαίωσαν ότι η AppleCare ήταν υπηρεσία την οποία εκτελούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα, το οποίο αναλάμβανε το κόστος της υποδομής και του προσωπικού που συνδέονταν με την υπηρεσία αυτή. Το προσωπικό αυτό ήταν επιφορτισμένο, μεταξύ άλλων, με την παροχή απαντήσεων στις ερωτήσεις των χρηστών των προϊόντων Apple, μέσω ενός κέντρου τηλεφωνικής υποστήριξης (call centre).

279 Με βάση την περιγραφή της υπηρεσίας AppleCare την οποία παρείχαν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, και στην οποία παραπέμπει η Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για υπηρεσία υποστήριξης μετά την πώληση για τους χρήστες των προϊόντων του σήματος Apple, ιδίως με την ανάληψη της επισκευής ή της αντικατάστασης των ελαττωματικών προϊόντων. Επομένως, η εν λόγω υπηρεσία υποστήριξης την οποία εκτελούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα είναι μάλλον επικουρική για την υλοποίηση της ίδιας της εγγύησης, η οποία εμπίπτει στην ευθύνη της ASI. Εξάλλου, η εν λόγω υπηρεσία μετά την πώληση δεν συνδέεται με τον σχεδιασμό, την ανάπτυξη, την κατασκευή και την πώληση των ίδιων των προϊόντων.

280 Ωστόσο, ακόμη και αν η ποιότητα της υπηρεσίας μετά την πώληση επηρεάζει σημαντικά την αντίληψη για το εμπορικό σήμα ή μπορεί να αποτελέσει την αφετηρία για βελτιώσεις στα προϊόντα, η άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν σημαίνει ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple πρέπει κατ' ανάγκην να επιμεριστούν στο εν λόγω υποκατάστημα. Πράγματι, οι υπηρεσίες μετά την πώληση ασκούνται συχνά από εξωτερικούς αναδόχους, χωρίς παρά ταύτα η ΔΙ της οικείας εταιρίας να πρέπει να επιμεριστεί στον οικείο εξωτερικό προμηθευτή.

281 Τρίτον, από την ανάλυση των δραστηριοτήτων του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI, συμπεριλαμβανομένων των λειτουργιών που δικαιολογούν κατά την Επιτροπή τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στο εν λόγω υποκατάστημα, προκύπτει ότι οι δραστηριότητες αυτές αποτελούν συνήθεις λειτουργίες, προς εκτέλεση οδηγιών προερχόμενων από τα εγκατεστημένα στις Ηνωμένες Πολιτείες διευθυντικά στελέχη και οι οποίες δεν προσδίδουν ουσιώδη προστιθέμενη αξία στις δραστηριότητες της ASI συνολικά. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, μεταξύ άλλων, οι ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Apple Inc. και η Ιρλανδία περιέχουν λεπτομερή ανάλυση των δραστηριοτήτων του

υποκαταστήματος της ASI. Αυτές οι δύο εκθέσεις κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω δραστηριότητες ήταν συνήθεις, τις χαρακτήρισαν δε ως περιορισμένου κινδύνου δραστηριότητες εφοδιασμού, πωλήσεων και διανομής. Η Επιτροπή, μολονότι αμφισβητεί τον χαρακτηρισμό αυτόν, δεν αντέκρουσε την περιγραφή, αυτή καθεαυτήν, των εν λόγω δραστηριοτήτων και λειτουργιών εκ μέρους της Ιρλανδίας και της Apple Inc.

282 Τέταρτον, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι εν λόγω δραστηριότητες και λειτουργίες τις οποίες ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI απαιτούσαν πρόσβαση στο εμπορικό σήμα Apple. Ωστόσο, ακόμη και αν οι δραστηριότητες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI επηρέαζαν την εικόνα και το κύρος του εμπορικού σήματος Apple και η άσκησή τους προϋπέθετε μάλιστα χρήση της ΔΙ του ομίλου Apple, η εν λόγω πρόσβαση και η χρήση του εμπορικού σήματος από το υποκατάστημα μπορούσαν να εξασφαλιστούν με ειδικές άδειες προσαρμοσμένες στις ανάγκες του εν λόγω υποκαταστήματος, χωρίς να είναι αναγκαίος ο επιμερισμός του συνόλου των εν λόγω αδειών ΔΙ. Επομένως, με τα επιχειρήματά της, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple τις οποίες κατείχε η ASI έπρεπε να επιμεριστούν στο υποκατάστημα της τελευταίας.

283 Βάσει της αναλύσεως των λειτουργιών και των δραστηριοτήτων που ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, οι οποίες κατά την Επιτροπή δικαιολογούν τον επιμερισμό των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple που κατέχει η ASI στο εν λόγω υποκατάστημα, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι πρόκειται για δραστηριότητες επικουρικές και προς εκτέλεση πολιτικών και στρατηγικών που σχεδιάζονταν και υιοθετούνταν εκτός του υποκαταστήματος αυτού, ιδίως όσον αφορά την έρευνα, την ανάπτυξη και τη διάθεση των προϊόντων του σήματος Apple στο εμπόριο.

284 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι, όπως υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, η Επιτροπή εσφαλμένως θεώρησε ότι οι λειτουργίες και οι δραστηριότητες που ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δικαιολογούσαν τον επιμερισμό στο υποκατάστημα αυτό των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple και των εντεύθεν εισοδημάτων.

β) Επί των δραστηριοτήτων του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE

285 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 10 ανωτέρω, το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE είναι υπεύθυνο για την κατασκευή και συναρμολόγηση των επιτραπέζιων υπολογιστών iMac, των φορητών υπολογιστών MacBook και άλλων περιφερειακών πληροφορικής. Ασκεί τις δραστηριότητες αυτές στην Ιρλανδία. Προμηθεύει τα προϊόντα του σε συνδεδεμένους εταίρους εντός του ομίλου Apple.

286 Όσον αφορά το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, στην αιτιολογική σκέψη 301 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισημαίνει ότι το υποκατάστημα αυτό ανέπτυσσε ειδικές διεργασίες και κατασκευαστική εμπειρογνωμοσύνη και ασκούσε λειτουργίες διασφάλισης και ελέγχου ποιότητας, οι οποίες είναι αναγκαίες για τη διατήρηση της αξίας του εμπορικού σήματος Apple.

287 Επιπλέον, στις αιτιολογικές σκέψεις 301 και 302 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, στο πλαίσιο της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 1991, ελήφθησαν υπόψη οι σχετιζόμενες με το υποκατάστημα αυτό δαπάνες που καλύπτονταν από τη συμφωνία επιμερισμού κόστους και ότι, στη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007, προβλέφθηκε ποσοστό [*εμπιστευτικό*] του κύκλου εργασιών του υποκαταστήματος ως αμοιβή για τη ΔΙ. Με βάση τα στοιχεία αυτά, η Επιτροπή θεώρησε ότι οι ιρλανδικές αρχές έπρεπε να καταλήξουν στο συμπέρασμα ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE συμμετείχε στην ανάπτυξη της ΔΙ ή στη διαχείριση και στον έλεγχο των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple.

288 Πρώτον, οι εκτιμήσεις που περιέχονται στις σκέψεις 259 έως 272 ανωτέρω ισχύουν και για το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, στο μέτρο που η Επιτροπή προβάλλει αδιακρίτως, όσον αφορά τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, τα επιχειρήματά της σχετικά με τις λειτουργίες ελέγχου ποιότητας, διαχειρίσεως υποδομών E&A και διαχειρίσεως των επιχειρηματικών κινδύνων.

289 Δεύτερον, όσον αφορά, ειδικότερα, τις ειδικές διεργασίες και την κατασκευαστική εμπειρογνωμοσύνη, οι διάδικοι δεν αμφισβητούν το υποστατό της ασκήσεως των λειτουργιών αυτών από το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE. Ωστόσο, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τις συνέπειες τις οποίες συνάγει η Επιτροπή εξ αυτού.

290 Συναφώς, επισημαίνεται ότι πρόκειται για τις ειδικές διεργασίες και για την κατασκευαστική εμπειρογνωμοσύνη που ανέπτυξε το ίδιο το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων κατασκευής τις οποίες ασκούσε. Επομένως, ακόμη και αν τα στοιχεία αυτά μπορούσαν να τύχουν προστασίας βάσει ορισμένων δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας, πρόκειται για τομέα περιορισμένο και ειδικά συνδεδεμένο με τις δραστηριότητες του εν λόγω ιρλανδικού υποκαταστήματος. Συνεπώς, δεν δικαιολογείται ο επιμερισμός του συνόλου των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στο υποκατάστημα αυτό.

291 Τρίτον, όπως υποστηρίζουν η Ιρλανδία και οι ASI και AOE και αναγνωρίζεται από την Επιτροπή, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης έλαβαν υπόψη τη συμβολή του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE στη ΔΙ του ομίλου Apple.

292 Ειδικότερα, αφενός, στο πλαίσιο της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 1991, όπως επισημαίνει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 302 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η συμβολή του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE στις δαπάνες που σχετίζονταν με τη συμφωνία επιμερισμού κόστους συμπεριλήφθηκε στις λειτουργικές δαπάνες, βάσει των οποίων υπολογιζόταν το φορολογητέο κέρδος της AOE. Ως εκ τούτου, ένα μέρος του φορολογητέου κέρδους της AOE υπολογιζόταν λαμβανομένου υπόψη ενός μέρους της ΔΙ του ομίλου Apple. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς στήριξη του επιχειρήματος που διατύπωσε στην αιτιολογική σκέψη 302 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά το οποίο, λόγω του γεγονότος ότι μέρος των σχετικών με τη ΔΙ του ομίλου Apple δαπανών είχε ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους της AOE, οι ιρλανδικές αρχές όφειλαν να επιμερίσουν το σύνολο των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple στο ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE.

293 Αφετέρου, στο πλαίσιο της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 2007, η ύπαρξη ειδικής ΔΙ σχετικής με τις δραστηριότητες κατασκευής του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE και η αντίστοιχη αμοιβή αναγνωρίστηκαν ρητώς με τη συμπερίληψη, στον μαθηματικό τύπο για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους της AOE, μιας απόδοσης επί της ΔΙ την οποία είχε αναπτύξει το υποκατάστημα αυτό. Συναφώς, η Επιτροπή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς στήριξη του επιχειρήματος που διατύπωσε στην αιτιολογική σκέψη 303 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά το οποίο, λόγω της αμοιβής αυτής που αφορούσε τη ΔΙ την οποία ανέπτυξε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, το υποκατάστημα αυτό συμμετείχε στην ανάπτυξη, τη διαχείριση ή τον έλεγχο των αδειών που αφορούσαν το σύνολο της ΔΙ του ομίλου Apple. Ωστόσο, το γεγονός ότι στο ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE επιμερίστηκε αμοιβή για τη ΔΙ η οποία αναπτύχθηκε ειδικά στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων κατασκευής του υποκαταστήματος αυτού δεν σημαίνει ότι πρέπει να επιμεριστούν σε αυτό και οι άδειες που αφορούν το σύνολο της ΔΙ του ομίλου Apple.

294 Επομένως, η Επιτροπή δεν μπορούσε να στηριχθεί αποκλειστικά και μόνο στη συμβολή του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE στη δημιουργία ειδικών διεργασιών και στην ανάπτυξη κατασκευαστικής πραγματογνωμοσύνης για τα προϊόντα για τα οποία ήταν υπεύθυνο προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα κέρδη που συνδέονται με το σύνολο της ΔΙ του ομίλου Apple έπρεπε να επιμεριστούν στο υποκατάστημα αυτό.

295 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι, όπως υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, η Επιτροπή εσφαλμένως θεώρησε ότι οι λειτουργίες και οι δραστηριότητες που ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE δικαιολογούσαν τον επιμερισμό στο υποκατάστημα αυτό των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple και των εντεύθεν εισοδημάτων.

γ) Επί των δραστηριοτήτων εκτός των υποκαταστημάτων των ASI και AOE

296 Όπως εκτέθηκε στις σκέψεις 37 έως 40 ανωτέρω, η κύρια συλλογιστική της Επιτροπής στην προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται στην άποψη ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple τις οποίες κατείχαν η ASI και η AOE έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους, λόγω του ότι, εκτός των υποκαταστημάτων αυτών, η ASI και η AOE δεν διέθεταν φυσική παρουσία ούτε υπαλλήλους που θα μπορούσαν να ασκούν τις κρίσιμες λειτουργίες και τη διαχείριση των εν λόγω αδειών, καθώς τα υποκαταστήματά τους ήταν τα μόνα τα οποία διέθεταν φυσική παρουσία και υπαλλήλους εντός της ASI και της AOE.

297 Πρέπει να εξεταστούν τα επιχειρήματα με τα οποία η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν την άποψη της Επιτροπής ότι, κατ' ουσίαν, η λήψη στρατηγικών αποφάσεων εντός του ομίλου Apple ήταν συγκεντρωμένη στο Cupertino και ότι οι δύο αυτές εταιρίες, μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, εκτελούσαν τις εν λόγω αποφάσεις, ενώ τα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους δεν συμμετείχαν ενεργά στη λήψη αποφάσεων.

1) Επί της λήψεως στρατηγικών αποφάσεων εντός του ομίλου Apple

298 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι το «κέντρο βάρους» των δραστηριοτήτων του ομίλου Apple βρισκόταν στο Cupertino και όχι στην Ιρλανδία. Ειδικότερα, όλες οι στρατηγικές αποφάσεις, ιδίως όσον αφορά τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη των προϊόντων του ομίλου Apple, λαμβάνονταν, σύμφωνα με μια συνολική εμπορική στρατηγική καθοριζόμενη για το σύνολο του ομίλου, στο Cupertino. Αυτή η κεντρικώς καθοριζόμενη στρατηγική ετίθετο σε εφαρμογή από τις εταιρίες του ομίλου, μεταξύ άλλων από την ASI και την AOE, οι οποίες ενεργούσαν μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, όπως και κάθε άλλη εταιρία, βάσει των κανόνων του εφαρμοστέου εταιρικού δικαίου.

299 Συναφώς, επισημαίνεται ιδίως ότι η ASI και η AOE, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας και προς στήριξη των δικογράφων τους στις υπό κρίση προσφυγές, προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη συγκεντρωτική λήψη των στρατηγικών αποφάσεων εντός του ομίλου Apple, οι οποίες λαμβάνονταν από διευθυντικά στελέχη στο Cupertino και στη συνέχεια εκτελούνταν διαδοχικώς από τις διάφορες οντότητες του ομίλου, όπως η ASI και η AOE. Οι συγκεντρωτικές αυτές διαδικασίες αφορούν, μεταξύ άλλων, τον καθορισμό των τιμών, τις λογιστικές αποφάσεις καθώς και τη χρηματοδότηση ή τα ταμειακά διαθέσιμα σε σχέση με όλες τις διεθνείς δραστηριότητες του ομίλου Apple, και διεξάγονταν σε κεντρικό επίπεδο υπό τη διεύθυνση της μητρικής εταιρίας Apple Inc.

300 Ειδικότερα, όσον αφορά τις αποφάσεις στον τομέα E&A, από τον οποίο προερχόταν ιδίως η ΔΙ του ομίλου Apple, η ASI και η AOE προσκόμισαν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι αποφάσεις σχετικά με τα προς ανάπτυξη προϊόντα, τα οποία επρόκειτο στη συνέχεια να διατεθούν στο εμπόριο, μεταξύ άλλων από τις ίδιες, και σχετικά με την ακολουθητέα, μεταξύ άλλων από τις ίδιες, στρατηγική E&A, λαμβάνονταν και ετίθεντο σε εφαρμογή από διευθυντικά στελέχη του ομίλου εγκατεστημένα στο Cupertino. Από αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει επίσης ότι οι στρατηγικές διάθεσης των νέων προϊόντων στην αγορά και, μεταξύ άλλων, η διοργάνωση της διανομής στις ευρωπαϊκές αγορές πολλούς μήνες πριν από την προβλεπόμενη ημερομηνία έναρξης της διάθεσης στην αγορά διαμορφώνονταν στο επίπεδο του ομίλου Apple, ιδίως από τα διευθυντικά στελέχη του ομίλου (Executive Team) υπό τη διεύθυνση του γενικού διευθυντή του ομίλου, στο Cupertino.

301 Επιπλέον, από τη δικογραφία προκύπτει ότι οι συμβάσεις με τους τρίτους παραγωγούς (Original Equipment Manufacturers ή OEMs), υπεύθυνους για την κατασκευή μεγάλου μέρους των προϊόντων που πωλούσε η ASI, αποτέλεσαν αντικείμενο διαπραγματεύσεων και υπεγράφησαν από τη μητρική εταιρία, την Apple Inc., και από την ASI, μέσω των αντίστοιχων διευθυντών τους, απευθείας ή κατ' εξουσιοδότηση. Οι ASI και AOE προσκόμισαν επίσης αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τη διαπραγμάτευση και την υπογραφή των συμβάσεων με πελάτες, όπως οι πάροχοι τηλεπικοινωνιών

υπηρεσιών οι οποίοι πραγματοποιούν σημαντικό μέρος των λιανικών πωλήσεων των προϊόντων Apple, ιδίως των κινητών τηλεφώνων. Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι οι διαπραγματεύσεις αυτές διεξήχθησαν από διευθυντικά στελέχη του ομίλου Apple, τούτο δε ισχύει για τις συμβάσεις τις οποίες υπέγραψαν, για λογαριασμό του ομίλου Apple, η Apple Inc. και η ASI, μέσω των αντίστοιχων διευθυντών τους, απευθείας ή κατ' εξουσιοδότηση.

302 Κατά συνέπεια, στο μέτρο που αποδεικνύεται ότι, όσον αφορά ιδίως την ανάπτυξη των προϊόντων του ομίλου Apple από την οποία προερχόταν η ΔΙ του ομίλου Apple, οι στρατηγικές αποφάσεις λαμβάνονταν συνολικά για τον όμιλο Apple στο Cupertino, η Επιτροπή εσφαλμένως κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η διαχείριση της ΔΙ του ομίλου Apple, τις άδειες της οποίας κατείχαν οι ASI και AOE, ανήκε κατ' ανάγκην στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους.

2) Επί της λήψεως αποφάσεων από τις ASI και AOE

303 Όσον αφορά τη δυνατότητα της ASI και της AOE να λαμβάνουν, μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, αποφάσεις που επηρεάζουν τις ουσιώδεις λειτουργίες τους, επισημαίνεται ότι η ίδια η Επιτροπή σημείωσε την ύπαρξη των διοικητικών συμβουλίων και τις τακτικές συνεδριάσεις τους κατά την κρίσιμη περίοδο και παρουσίασε, στους πίνακες αριθ. 4 και 5 της προσβαλλομένης αποφάσεως, αποσπάσματα πρακτικών των εν λόγω συνεδριάσεων τα οποία επιβεβαιώνουν τα πραγματικά αυτά δεδομένα.

304 Ωστόσο, το γεγονός ότι από τα πρακτικά των συνεδριάσεων των διοικητικών συμβουλίων δεν προκύπτουν λεπτομέρειες ούτε σχετικά με τις αποφάσεις που αφορούν τη διαχείριση των αδειών ΔΙ του ομίλου Apple ούτε σχετικά με τη συμφωνία επιμερισμού κόστους ούτε σχετικά με τις σημαντικές εμπορικές αποφάσεις δεν μπορεί να αποκλείσει την ύπαρξη των αποφάσεων αυτών.

305 Τα συνοπτικά αποσπάσματα πρακτικών που παραθέτει η Επιτροπή στους πίνακες αριθ. 4 και 5 της προσβαλλομένης αποφάσεως αρκούν για να γίνει αντιληπτός ο τρόπος με τον οποίο λαμβάνονταν και καταχωρίζονταν στα πρακτικά των συνεδριάσεων των οικείων διοικητικών συμβουλίων οι κρίσιμες για την εταιρία αποφάσεις, όπως η έγκριση των ετήσιων λογαριασμών, καθ' έκαστο οικονομικό έτος.

306 Ειδικότερα, οι αποφάσεις των διοικητικών συμβουλίων, οι οποίες είναι καταχωρισμένες στα πρακτικά αυτά, αφορούσαν συνήθως (και πολλάκις εντός του έτους), μεταξύ άλλων, την καταβολή μερισμάτων, την έγκριση των εκθέσεων των διευθυντών καθώς και τον διορισμό και την παραίτηση διευθυντών. Επιπλέον, περιστασιακά, οι αποφάσεις αυτές αφορούσαν την ίδρυση θυγατρικών και τη χορήγηση εξουσιοδοτήσεων σε διευθυντές για την εκτέλεση διαφόρων δραστηριοτήτων όπως η διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών, οι σχέσεις με τις κυβερνήσεις και τους δημοσίους φορείς, οι λογιστικοί έλεγχοι, η σύναψη συμβάσεων ασφαλιστικής κάλυψης, οι μισθώσεις, η αγορά και πώληση στοιχείων ενεργητικού, η παραλαβή εμπορευμάτων και οι εμπορικές συμβάσεις. Επιπροσθέτως, από τα πρακτικά αυτά προκύπτει ότι ιδιαιτέρως ευρείες εξουσίες διαχειρίσεως ανατίθεντο σε επιμέρους μέλη του διοικητικού συμβουλίου.

307 Περαιτέρω, όσον αφορά τη συμφωνία επιμερισμού κόστους, από τις πληροφορίες που προσκόμισαν οι ASI και AOE προκύπτει ότι οι διάφορες εκδοχές της συμφωνίας αυτής υπεγράφησαν κατά την κρίσιμη περίοδο από μέλη των διοικητικών συμβουλίων τους, στο Cupertino.

308 Εξάλλου, με βάση τις διεξοδικές πληροφορίες τις οποίες παρείχαν οι ASI και AOE, τόσο στην περίπτωση της ASI όσο και στην περίπτωση της AOE, στην Ιρλανδία ήταν εγκατεστημένος μόνον ένας διευθυντής επί συνόλου, αντιστοίχως, δεκατεσσάρων και οκτώ διευθυντών οι οποίοι μετείχαν στα διοικητικά συμβούλια της ASI και της AOE ανά οικονομικό έτος κατά την περίοδο ισχύος των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης.

309 Συνεπώς, η Επιτροπή εσφαλμένως θεώρησε ότι η ASI και η AOE δεν είχαν τη δυνατότητα να ασκούν, μέσω των διευθυντικών οργάνων τους, και ιδίως των διοικητικών συμβουλίων τους, τις ουσιώδεις λειτουργίες των εν λόγω εταιριών, μεταβιβάζοντας κατά περίπτωση τις εξουσίες τους σε μεμονωμένα διευθυντικά στελέχη, εκτός του προσωπικού των ιρλανδικών υποκαταστημάτων.

δ) Συμπεράσματα ως προς τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple

310 Από τις προηγηθείσες σκέψεις προκύπτει ότι, εν προκειμένω, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών τις οποίες ασκούσαν πράγματι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE και, αφετέρου, των στρατηγικών αποφάσεων οι οποίες λαμβάνονταν και ετίθεντο σε εφαρμογή εκτός των υποκαταστημάτων αυτών, οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple έπρεπε να επιμεριστούν στα εν λόγω ιρλανδικά υποκαταστήματα, ενόψει του καθορισμού των ετησίων φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE στην Ιρλανδία.

311 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνουν δεκτές οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία στο πλαίσιο του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και οι ASI και AOE στο πλαίσιο του τρίτου και του τέταρτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16 κατά των πραγματικών εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE και τις δραστηριότητες εκτός των υποκαταστημάτων αυτών.

4. Συμπέρασμα ως προς την εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος με βάση την κύρια συλλογιστική της

312 Βάσει των διαπιστώσεων που περιέχονται στη σκέψη 249 ανωτέρω όσον αφορά τις εσφαλμένες εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του εφαρμοστέου εν προκειμένω ιρλανδικού δικαίου, καθώς και των διαπιστώσεων που περιέχονται στη σκέψη 310 ανωτέρω όσον αφορά τις εσφαλμένες εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple, οι λόγοι ακυρώσεως που αντλούνται από το ότι, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές, εκδίδοντας τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, χορήγησαν στην ASI και στην AOE πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρέπει να γίνουν δεκτοί.

313 Επομένως, παρέλκει η εξέταση των λόγων ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητούνται, στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής, οι εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα και την έλλειψη δικαιολογήσεως των επίμαχων μέτρων.

314 Κατά συνέπεια, πρέπει ακολούθως να εξεταστούν οι προβαλλόμενοι λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τις εκτιμήσεις στις οποίες προέβη η Επιτροπή στο πλαίσιο της επικουρικής και της εναλλακτικής συλλογιστικής που ανέπτυξε στην προσβαλλόμενη απόφαση.

Ε. Επί των λόγων ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητούνται οι εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της (τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

315 Στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της στην προσβαλλόμενη απόφαση (αιτιολογικές σκέψεις 325 έως 360), η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ακόμη και αν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές ορθώς δέχτηκαν ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple τις οποίες κατείχαν οι ASI και AOE δεν έπρεπε να επιμεριστούν στα ιρλανδικά υποκαταστήματά τους, εντούτοις, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης δεν εξασφάλιζαν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, διότι οι μέθοδοι αυτές υποεκτιμούσαν το ετήσιο φορολογητέο κέρδος των ASI και AOE στην Ιρλανδία.

316 Ειδικότερα, ιδίως στις αιτιολογικές σκέψεις 328 έως 330 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είναι μονομερείς μέθοδοι επιμερισμού κερδών προσομοιάζουσες με τη συναλλακτική μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους (στο εξής: TNMM), όπως αυτή προβλέπεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

317 Κατά την Επιτροπή, οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ήταν εσφαλμένες, πρώτον, λόγω της επιλογής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως επίκεντρου ή ως «υπό εξέταση εταιρείας» για τις μονομερείς μεθόδους επιμερισμού των κερδών (αιτιολογικές σκέψεις 328 έως 333 της προσβαλλομένης αποφάσεως), δεύτερον, λόγω της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών (αιτιολογικές σκέψεις 334 έως 345 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και, τρίτον, λόγω των επιπέδων αμοιβής που έγιναν δεκτά (αιτιολογικές σκέψεις 346 έως 359 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Κατά την Επιτροπή, καθένα από τα σφάλματα αυτά συνεπαγόταν μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως των εν λόγω εταιριών στην Ιρλανδία σε σχέση με τις μη καθετοποιημένες εταιρίες το φορολογητέο κέρδος των οποίων αντιστοιχεί στις τιμές που καθορίζονται στην αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού (αιτιολογική σκέψη 360 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

318 Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι όλες οι εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της αποσκοπούν στο να αποδείξουν την ύπαρξη πλεονεκτήματος το οποίο χορηγήθηκε στις ASI και AOE λόγω του ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης δεν οδηγούσαν σε εκτίμηση κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

319 Συναφώς, επισημαίνεται ότι μόνον η μη τήρηση μεθοδολογικών επιταγών, ιδίως όσων προβλέπονται στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, δεν αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το υπολογιζόμενο κέρδος δεν αποτελεί αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά και, ακόμη λιγότερο, ότι το υπολογιζόμενο κέρδος είναι κατώτερο από το κέρδος που θα προέκυπτε αν η μέθοδος καθορισμού των τιμών μεταβιβάσεως είχε εφαρμοστεί ορθώς. Επομένως, η διαπίστωση μεθοδολογικού σφάλματος δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για να αποδειχθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά μέτρα παρείχαν πλεονέκτημα στους δικαιούχους των μέτρων αυτών. Ειδικότερα, η Επιτροπή οφείλει να αποδείξει περαιτέρω ότι τα εντοπισθέντα μεθοδολογικά σφάλματα οδήγησαν σε μείωση του φορολογητέου κέρδους και, ως εκ τούτου, της φορολογικής επιβαρύνσεως των δικαιούχων σε σχέση με τη φορολογική επιβάρυνση που θα προέκυπτε κατ' εφαρμογήν των κοινών κανόνων φορολογίας του εθνικού δικαίου αν δεν υπήρχαν τα εν λόγω φορολογικά μέτρα.

320 Τα επιχειρήματα τα οποία προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των εκτιμήσεων της Επιτροπής, τα οποία συνοψίζονται στις σκέψεις 315 έως 317 ανωτέρω, πρέπει να εξεταστούν υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων.

321 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE προβάλλουν, καταρχάς, αιτιάσεις κατά των εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή της TNMM και σχετικά με το γεγονός ότι αυτή στηρίχθηκε σε εργαλεία που έχουν αναπτυχθεί στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ. Στη συνέχεια, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν τα τρία μεθοδολογικά σφάλματα τα οποία εντόπισε ειδικά η Επιτροπή, δηλαδή τα σφάλματα που αφορούν την επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως «υπό εξέταση εταιρείας» για τις μονομερείς μεθόδους επιμερισμού κερδών, την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών και τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης.

1. Επί της εκτιμήσεως σχετικά με τις μεθόδους επιμερισμού κερδών οι οποίες εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης υπό το πρίσμα της TNMM

322 Οι διάδικοι διαφωνούν, κατ' ουσίαν, ως προς το ζήτημα αν η Επιτροπή μπορούσε να επικαλεστεί, για τους σκοπούς της επικουρικής συλλογιστικής της, την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως αυτή κατοχυρώνεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, στις οποίες παραπέμπει η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση. Ειδικότερα, διαφωνούν ως προς το ζήτημα αν η Επιτροπή μπορούσε να εφαρμόσει την TNMM, η οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, στις προαναφερθείσες κατευθυντήριες γραμμές, προκειμένου να εξακριβώσει αν η μέθοδος επιμερισμού κερδών η οποία εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης οδηγούσε σε φορολογητέα κέρδη των ASI και AOE κατώτερα από εκείνα μιας εταιρίας ευρισκόμενης σε συγκρίσιμη κατάσταση.

323 Πρώτον, όσον αφορά την εφαρμογή της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως, πρέπει να υπομνησθούν οι εκτιμήσεις που εκτίθενται στις σκέψεις 233 έως 245 ανωτέρω. Κατ' ουσίαν, μολονότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση δεν ενσωματώθηκε στο ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο, ο τρόπος με τον οποίο οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές εφαρμόζουν το άρθρο 25 του TCA 97 συμπίπτει ουσιωδώς με την ανάλυση την οποία προτείνει η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση. Πράγματι, αφενός, για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, όπως αυτή περιγράφεται από την Ιρλανδία στο δικόγραφο της προσφυγής της και επιβεβαιώθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πρέπει καταρχάς να εξετάζονται οι λειτουργίες τις οποίες ασκούν τα υποκαταστήματα, τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού και οι αναλαμβανόμενοι κίνδυνοι, πράγμα που αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, στο πρώτο στάδιο της αναλύσεως που προτείνεται με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση. Αφετέρου, όσον αφορά το δεύτερο στάδιο της αναλύσεως αυτής, πρέπει να υπομνησθεί ότι η εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση παραπέμπει στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Συναφώς, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE δεν αμφισβήτησαν τον ισχυρισμό της Επιτροπής, ο οποίος περιλαμβάνεται ιδίως στην αιτιολογική σκέψη 265 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι μέθοδοι επιμερισμού κερδών οι οποίες εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης προσομοιάζουν με τις μονομερείς μεθόδους καθορισμού τιμών μεταβιβάσεως, οι οποίες μνημονεύονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως η TNMM.

324 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η Ιρλανδία και η Apple Inc. υπέβαλαν ad hoc εκθέσεις, καταρτισθείσες από τους αντίστοιχους φορολογικούς συμβούλους τους, οι οποίες στηρίζονταν ακριβώς στην TNMM προκειμένου να αποδείξουν ότι τα φορολογητέα κέρδη της ASI και της AOE στην Ιρλανδία, τα οποία πράγματι δηλώθηκαν στην Ιρλανδία με βάση τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, βρίσκονταν εντός εύρους κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Ωστόσο, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE δεν μπορούν να προσάψουν στην Επιτροπή ότι στηρίχθηκε στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση και ότι χρησιμοποίησε την TNMM στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της, ενώ οι ίδιες επικαλέστηκαν την εν λόγω μέθοδο στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας.

325 Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθούν οι αιτιάσεις που αφορούν την εκ μέρους της Επιτροπής χρήση της TNMM, όπως αυτή προβλέπεται, μεταξύ άλλων, στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, προκειμένου να εξακριβωθεί αν η μέθοδος επιμερισμού κερδών η οποία εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχε ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως της ASI και της AOE.

326 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει ακολούθως να εξεταστούν τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας καθώς και των ASI και AOE τα οποία αφορούν την εφαρμογή της TNMM από την Επιτροπή στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της, προκειμένου να εξεταστεί αν η Επιτροπή κατάφερε να αποδείξει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρείχαν πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE.

327 Συναφώς, οι διάδικοι διαφωνούν ως προς τις διαπιστώσεις της Επιτροπής σχετικά με τρία σφάλματα της μεθόδου επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, τα οποία αφορούν, πρώτον, την επιλογή των υποκαταστημάτων ως υπό εξέταση εταιριών, δεύτερον, την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών και, τρίτον, τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά.

2. Επί της επιλογής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως «υπό εξέταση εταιρείας» κατά την εφαρμογή των μεθόδων επιμερισμού κερδών

328 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, στις αιτιολογικές σκέψεις 328 έως 333 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple ορθώς επιμερίστηκαν στις κεντρικές έδρες της ASI και της AOE, αυτές δεν ήταν σε θέση να ασκούν σύνθετες λειτουργίες χωρίς προσωπικό και χωρίς φυσική παρουσία. Αντιθέτως, κατά την Επιτροπή, τα ιρλανδικά υποκαταστήματα ασκούσαν λειτουργίες σχετικές με τη ΔΙ οι οποίες ήταν ουσιώδεις για την προώθηση και την αναγνώριση του εμπορικού σήματος στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ. Η Επιτροπή συνήγαγε εξ αυτού ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE είχαν εσφαλμένως επιλεγεί ως υπό εξέταση εταιρίες.

329 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η TNMM είναι μονομερής μέθοδος καθορισμού των τιμών μεταβιβάσεως. Συνίσταται στον καθορισμό, επί της κατάλληλης βάσης, του καθαρού κέρδους που πραγματοποιεί ένας φορολογούμενος, δηλαδή η «υπό εξέταση εταιρεία», στο πλαίσιο ελεγχόμενης συναλλαγής ή στο πλαίσιο ελεγχόμενων συναλλαγών που συνδέονται στενά ή είναι διαρκείς. Για τον καθορισμό αυτής της κατάλληλης βάσης, πρέπει να επιλεγεί ένας δείκτης επιπέδου κερδών, όπως το κόστος, οι πωλήσεις ή τα στοιχεία ενεργητικού. Ο δείκτης του καθαρού κέρδους που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο ελεγχόμενης συναλλαγής πρέπει να καθορίζεται με αναφορά στον δείκτη του καθαρού κέρδους που πραγματοποιεί ο ίδιος φορολογούμενος ή μια ανεξάρτητη επιχείρηση στο πλαίσιο συγκρίσιμων συναλλαγών στην ελεύθερη αγορά. Συνεπώς, η TNMM προϋποθέτει τον προσδιορισμό του μέρους της συναλλαγής αναφορικά με το οποίο εξετάζεται ο δείκτης. Πρόκειται για την «υπό εξέταση εταιρεία».

330 Επιπλέον, με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση του 2010, στις οποίες η Επιτροπή παραπέμπει, μεταξύ άλλων, στις αιτιολογικές σκέψεις 94 και 255 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ως χρήσιμες κατευθύνσεις, και στις οποίες στηρίζονται επίσης οι ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc., η επιλογή της υπό εξέταση εταιρίας πρέπει να είναι συμβατή με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι, κατά κανόνα, η υπό εξέταση εταιρία είναι εκείνη στην οποία η μέθοδος τιμών μεταβιβάσεως μπορεί να εφαρμοστεί με τον πλέον αξιόπιστο τρόπο και για την οποία μπορούν να βρεθούν τα πλέον αξιόπιστα συγκριτικά δεδομένα. Στις περισσότερες περιπτώσεις, πρόκειται για το μέρος ως προς το οποίο η λειτουργική ανάλυση παρίσταται ως η λιγότερο σύνθετη.

331 Πρώτον, υπογραμμίζεται ότι, στην προσβαλλόμενη απόφαση, και ιδίως στην αιτιολογική σκέψη 333 αυτής, η Επιτροπή περιορίστηκε στην επισήμανση ότι το σφάλμα ως προς τον καθορισμό της υπό εξέταση εταιρίας είχε ως αποτέλεσμα μείωση των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE.

332 Ωστόσο, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 319 ανωτέρω, η μη τήρηση μεθοδολογικών επιταγών κατά την εφαρμογή μιας μεθόδου επιμερισμού κερδών δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το υπολογιζόμενο κέρδος δεν αποτελεί αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά και, ακόμη λιγότερο, ότι το υπολογιζόμενο κέρδος είναι κατώτερο από το κέρδος που θα προέκυπτε αν η μέθοδος καθορισμού των τιμών μεταβιβάσεως είχε εφαρμοστεί ορθώς.

333 Επομένως, η διαπίστωση από την Επιτροπή μεθοδολογικού σφάλματος που αφορά την επιλογή της υπό εξέταση εταιρίας στο πλαίσιο των μεθόδων επιμερισμού κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE οι οποίες εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης,

ακόμη και αν θεωρηθεί βάσιμη, δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για να αποδειχθεί ότι οι εν λόγω φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρείχαν πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE. Ειδικότερα, η Επιτροπή όφειλε περαιτέρω να αποδείξει ότι το εν λόγω σφάλμα είχε ως αποτέλεσμα μείωση του φορολογητέου κέρδους αυτών των δύο εταιριών η οποία δεν θα είχε προκύψει αν δεν υπήρχαν οι εν λόγω φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης. Ωστόσο, εν προκειμένω, η Επιτροπή δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως υπό εξέταση εταιριών είχε ως αποτέλεσμα μείωση του φορολογητέου κέρδους των εταιριών αυτών.

334 Δεύτερον και εν πάση περιπτώσει, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο της TNMM, πρέπει πρώτα να επιλεγεί μια υπό εξέταση εταιρία, σε συνάρτηση ιδίως με τις λειτουργίες τις οποίες αυτή ασκεί, προκειμένου στη συνέχεια να είναι δυνατός ο υπολογισμός της αμοιβής στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που συνδέεται με τις εν λόγω λειτουργίες. Το γεγονός ότι, συνήθως, επιλέγεται η εταιρία η οποία ασκεί τις λιγότερο σύνθετες λειτουργίες δεν προδικάζει ούτε τις λειτουργίες τις οποίες πράγματι ασκεί η επιλεγείσα εταιρία ούτε τον καθορισμό της αμοιβής για τις λειτουργίες αυτές.

335 Πράγματι, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση δεν προσδιορίζουν ποιο μέρος της συναλλαγής πρέπει να επιλέγεται, αλλά συνιστούν την επιλογή της επιχείρησης για την οποία μπορούν να βρεθούν αξιόπιστα δεδομένα σχετικά με τις πλέον συγκρίσιμες μεταξύ τους συναλλαγές. Στη συνέχεια, διευκρινίζεται ότι τούτο συνεπάγεται συχνά την επιλογή της συνδεδεμένης επιχείρησης η οποία είναι η λιγότερο σύνθετη από τις επιχειρήσεις που εμπλέκονται στη συναλλαγή και η οποία δεν διαθέτει μεγάλης αξίας άυλα στοιχεία ενεργητικού ή μεμονωμένα στοιχεία ενεργητικού. Συνεπώς, οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές δεν επιβάλλουν κατ' ανάγκην να επιλέγεται η λιγότερο σύνθετη οντότητα, αλλά απλώς συνιστούν να επιλέγεται η οντότητα για την οποία είναι διαθέσιμα τα περισσότερα αξιόπιστα δεδομένα.

336 Επομένως, εφόσον οι λειτουργίες της υπό εξέταση εταιρίας έχουν προσδιοριστεί ορθώς και η αμοιβή για τις λειτουργίες αυτές έχει υπολογιστεί ορθώς, δεν έχει σημασία ποια εταιρία επελέγη ως η υπό εξέταση εταιρία.

337 Τρίτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η Επιτροπή στήριξε την επικουρική συλλογιστική της στην παραδοχή ότι οι άδειες ΔΙ του ομίλου Apple ορθώς επιμερίστηκαν στις κεντρικές έδρες της ASI και της AOE.

338 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όπως ορθώς τονίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, η ΔΙ αποτελεί το βασικό στοιχείο ενεργητικού μιας επιχείρησης, όπως ο όμιλος Apple, το οικονομικό μοντέλο της οποίας στηρίζεται κυρίως στις τεχνολογικές καινοτομίες. Επομένως, υπό το πρίσμα των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η εν λόγω ΔΙ μπορεί, εν προκειμένω, να θεωρηθεί ως ενιαίο στοιχείο ενεργητικού.

339 Ωστόσο, όπως προκύπτει από την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, κατ' αρχήν, στην περίπτωση επιχείρησης όπως ο όμιλος Apple, το γεγονός ότι ένα εκ των μερών κατέχει τη ΔΙ σημαίνει, αφ' εαυτού, ότι το μέρος αυτό ασκεί σημαντικές, ασκούμενες από πρόσωπα, λειτουργίες που σχετίζονται με το εν λόγω άυλο στοιχείο του ενεργητικού, όπως είναι η ενεργός λήψη αποφάσεων σχετικά με τη δημιουργία του αναπτυξιακού προγράμματος από το οποίο προκύπτει αυτή η ΔΙ και η ενεργός διαχείριση του προγράμματος αυτού. Κατά συνέπεια, ο επιμερισμός της ΔΙ σε ορισμένο μέρος της επιχείρησης μπορεί να θεωρηθεί ως ένδειξη για την άσκηση, από το μέρος αυτό, σύνθετων λειτουργιών.

340 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η Επιτροπή δεν μπορεί να ισχυριστεί, στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της, ότι η ΔΙ του ομίλου Apple ορθώς επιμερίστηκε στις εταιρικές έδρες των ASI και AOE και, συγχρόνως, ότι οι πλέον σύνθετες λειτουργίες σχετικά με την εν λόγω ΔΙ ασκούνταν από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα αυτών των δύο εταιριών, χωρίς να προσκομίσει κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με την πραγματική άσκηση αυτών των σύνθετων λειτουργιών από τα εν λόγω υποκαταστήματα.

341 Αντιθέτως, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 281 και 290 ανωτέρω, η Επιτροπή δεν κατάφερε εν προκειμένω να αποδείξει ότι τα υποκαταστήματα αυτά ασκούσαν πράγματι λειτουργίες και λάμβαναν καθοριστικές αποφάσεις για τη ΔΙ του ομίλου Apple, ιδίως όσον αφορά τον σχεδιασμό, τη δημιουργία και την ανάπτυξή της.

342 Τέταρτον, επισημαίνεται ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης βασίζονται στις περιγραφές των λειτουργιών των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE οι οποίες περιέχονται στις αιτήσεις που υπέβαλε ο όμιλος Apple προς τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές. Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 54 έως 57 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι λειτουργίες αυτές συνίστανται, όσον αφορά το υποκατάστημα της ASI, στην προμήθεια, πώληση και διανομή προϊόντων του σήματος Apple σε σχετιζόμενα μέρη και σε τρίτους πελάτες στην περιφέρεια EMAIA, και, όσον αφορά το υποκατάστημα της AOE, στην κατασκευή και συναρμολόγηση εξειδικευμένου φάσματος προϊόντων πληροφορικής στην Ιρλανδία.

343 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι λειτουργίες αυτές μπορούν να θεωρηθούν, εκ πρώτης όψεως, ως ευχερώς προσδιορίσιμες και όχι ιδιαιτέρως σύνθετες. Δεν αποτελούν, εν πάση περιπτώσει, λειτουργίες μοναδικού και ειδικού χαρακτήρα για τις οποίες είναι δύσκολο να βρεθούν συγκρίσιμα δεδομένα. Αντιθέτως, πρόκειται για συνήθεις λειτουργίες με χαρακτήρα σχετικά τυποποιημένο στο πλαίσιο των εμπορικών σχέσεων μεταξύ επιχειρήσεων.

344 Βεβαίως, οι πληροφορίες τις οποίες παρείχε ο όμιλος Apple στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές πριν από την έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης ήταν πολύ συνοπτικές όσον αφορά τις λειτουργίες, τα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE. Ειδικότερα, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εκδόθηκαν κατόπιν της αποστολής, από τους φορολογικούς συμβούλους του ομίλου Apple προς τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές, ορισμένων συνοπτικών επιστολών στις οποίες περιγράφονταν εν συντομία οι δραστηριότητες των υποκαταστημάτων της ASI και της AOE και προτεινόταν ορισμένη μεθοδολογία για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους αυτών των δύο εταιριών στην Ιρλανδία. Από το περιεχόμενο της αλληλογραφίας αυτής, το οποίο είναι αρκετά ασαφές, προκύπτει ότι οι συζητήσεις μεταξύ των ιρλανδικών φορολογικών αρχών και των φορολογικών συμβούλων του ομίλου Apple κατά τη διάρκεια δύο συσκέψεων ήταν αποφασιστικής σημασίας για τον καθορισμό του φορολογητέου κέρδους των εταιριών αυτών, χωρίς να έχει καταγραφεί κάποια αντικειμενική και λεπτομερής ανάλυση σχετικά με τις λειτουργίες των υποκαταστημάτων και την αξιολόγηση των εν λόγω λειτουργιών.

345 Επομένως, αντιθέτως προς τις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. ex post facto στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, πριν από την έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης δεν προσκομίστηκε στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές καμία έκθεση σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών ούτε κάποια πρόσθετη πληροφορία.

346 Εξάλλου, όπως επιβεβαιώθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, οι οποίες παρασχέθηκαν πριν από την έκδοση της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 1991, δεν συμπληρώθηκαν ουσιωδώς πριν από την έκδοση της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 2007 ούτε επικαιροποιήθηκαν στη συνέχεια.

347 Η ως άνω έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων προσκομισθέντων ενώπιον των ιρλανδικών φορολογικών αρχών όσον αφορά τις λειτουργίες τις οποίες ασκούσαν πράγματι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα και την αξιολόγηση των λειτουργιών αυτών ενόψει του καθορισμού του κέρδους το οποίο έπρεπε να επιμεριστεί στα εν λόγω υποκαταστήματα μπορεί να θεωρηθεί ως μεθοδολογική πλημμέλεια κατά την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97, για την οποία απαιτείται, προκαταρκτικώς, να διενεργηθεί ανάλυση των ασκούμενων δραστηριοτήτων, των χρησιμοποιούμενων στοιχείων ενεργητικού και των αναλαμβανόμενων από τα εν λόγω υποκαταστήματα κινδύνων.

348 Ωστόσο, παρά το ότι η ως άνω μεθοδολογική πλημμέλεια είναι αποδοκιμαστέα, η Επιτροπή, στο πλαίσιο του ελέγχου κρατικών ενισχύσεων τον οποίο ασκεί με βάση το άρθρο 107 ΣΛΕΕ, δεν μπορεί να αρκείται στην επισήμανση ότι η επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων των ASI και AOE ως υπό εξέταση εταιριών κατά την εφαρμογή της μεθόδου επιμερισμού κερδών ήταν εσφαλμένη, χωρίς να αποδεικνύει ότι οι λειτουργίες οι οποίες ασκούνταν πράγματι από τα εν λόγω υποκαταστήματα ήταν ιδιαιτέρως σύνθετες, μοναδικές ή δυσχερώς προσδιορίσιμες, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να βρεθούν συγκρίσιμα δεδομένα ή αξιόπιστα συγκρίσιμα δεδομένα για την εφαρμογή της εν λόγω μονομερούς μεθόδου επιμερισμού κερδών και, ως εκ τούτου, ο συνακόλουθος επιμερισμός να είναι κατ' ανάγκην εσφαλμένος.

349 Εξάλλου και εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί αποδεδειγμένο αυτό το σφάλμα ως προς τη μέθοδο επιμερισμού κερδών, η Επιτροπή, όπως εκτέθηκε στις σκέψεις 319 και 332 ανωτέρω, οφείλει να αποδείξει ότι ο εν λόγω επιμερισμός κερδών οδήγησε σε μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως των οικείων εταιριών σε σχέση με την επιβάρυνση την οποία αυτές θα υφίσταντο αν δεν υπήρχαν οι αμφισβητούμενες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, με συνέπεια πράγματι να έχει χορηγηθεί πλεονέκτημα.

350 Ωστόσο, η Επιτροπή δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της προκειμένου να αποδείξει ότι η εν λόγω μεθοδολογική πλημμέλεια, η οποία συνίσταται στην έλλειψη πληροφοριών προσκομισθεισών ενώπιον των ιρλανδικών φορολογικών αρχών, είχε ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE λόγω της εφαρμογής των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης.

351 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να γίνουν δεκτές οι αιτιάσεις τις οποίες προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των διαπιστώσεων της Επιτροπής σχετικά με την εσφαλμένη επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως υπό εξέταση εταιριών κατά την εφαρμογή των μεθόδων επιμερισμού κερδών στις οποίες στηρίχθηκαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης.

3. Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών

352 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης (βλ. σκέψεις 12 έως 21 ανωτέρω), τα φορολογητέα κέρδη των ιρλανδικών υποκαταστημάτων υπολογίστηκαν ως περιθώριο επί των λειτουργικών δαπανών.

353 Στις αιτιολογικές σκέψεις 334 έως 345 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα μπορούσαν να θεωρηθούν ως οι υπό εξέταση εταιρίες για τους σκοπούς εφαρμογής της μονομερούς μεθόδου επιμερισμού κερδών, η επιλογή των λειτουργικών δαπανών των εν λόγω υποκαταστημάτων ως δείκτη επιπέδου κερδών ήταν εσφαλμένη. Κατά την Επιτροπή, στο πλαίσιο μιας μονομερούς μεθόδου επιμερισμού κερδών, ο δείκτης επιπέδου κερδών πρέπει να αντανακλά τις λειτουργίες που ασκεί η υπό εξέταση εταιρία, πράγμα το οποίο εν προκειμένω δεν συνέβαινε. Ειδικότερα, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι πωλήσεις της ASI και όχι οι λειτουργικές δαπάνες του ιρλανδικού υποκαταστήματός της ήταν εκείνες που αντανακλούσαν καλύτερα τις δραστηριότητες και τους κινδύνους που αναλάμβανε το ιρλανδικό υποκατάστημα και, ως εκ τούτου, τη συμβολή του τελευταίου στον κύκλο εργασιών της ASI.

354 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή (αιτιολογική σκέψη 345 της προσβαλλομένης αποφάσεως) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, λόγω της χρησιμοποιήσεως των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών στο πλαίσιο της μεθόδου επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, το φορολογητέο κέρδος της ASI και της AOE στην Ιρλανδία δεν συνιστούσε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά, σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επομένως, κατά την άποψή της, οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές είχαν παράσχει επιλεκτικό

πλεονέκτημα στις ASI και AOE σε σχέση με τις μη καθετοποιημένες εταιρίες, το φορολογητέο κέρδος των οποίων αντιστοιχούσε στις τιμές που καθορίζονταν στην αγορά υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

α) Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI

355 Όσον αφορά ειδικά το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI (αιτιολογική σκέψη 336 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή θεώρησε ακατάλληλη την επιλογή των λειτουργικών δαπανών, οι οποίες ενδείκνυνται «γενικά» για την ανάλυση του κέρδους των διανομέων χαμηλού κινδύνου. Υποστήριξε ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν ήταν τέτοιος διανομέας, στο μέτρο που το υποκατάστημα αυτό αναλάμβανε κινδύνους σχετικούς με τον κύκλο εργασιών, τις εγγυήσεις και τους τρίτους αντισυμβαλλομένους.

356 Ευθύς εξαρχής, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή δεν διευκρίνισε την πηγή στην οποία στηρίχθηκε προκειμένου να διατυπώσει την ανωτέρω θέση. Επιπλέον, από τη χρήση του όρου «γενικά» συνάγεται ότι η ίδια δεν απέκλειε, σε ορισμένες περιπτώσεις, τη χρήση των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών.

357 Πέραν της ασάφειας η οποία χαρακτηρίζει τη θέση της Επιτροπής, επισημαίνεται ότι η θέση αυτή δεν συνάδει με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, στις οποίες στηρίχθηκε η Επιτροπή στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE. Ειδικότερα, από το σημείο 2.87 των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών προκύπτει ότι ο δείκτης επιπέδου κερδών πρέπει να βασίζεται στην αξία των λειτουργιών της υπό εξέταση οντότητας, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων της. Συνεπώς, με βάση τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές, ο επιλεγόμενος δείκτης επιπέδου κερδών δεν αφορά οποιοδήποτε είδος λειτουργιών, καθόσον αντανακλά την αξία συγκεκριμένων λειτουργιών.

358 Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να εξεταστεί αν η Επιτροπή κατάφερε να αποδείξει ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών δεν ήταν κατάλληλη εν προκειμένω και, στο μέτρο που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κίνδυνοι τους οποίους αναλαμβάνουν τα υποκαταστήματα, αν ορθώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είχε αναλάβει κινδύνους σχετικούς με τον κύκλο εργασιών, τις εγγυήσεις και τους τρίτους αντισυμβαλλομένους.

1) Επί του κατάλληλου δείκτη επιπέδου κερδών

359 Στις αιτιολογικές σκέψεις 340 και 341 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών ήταν ακατάλληλη, καθόσον η εν λόγω επιλογή δεν αντανακλούσε προσηκόντως τους κινδύνους που αναλάμβανε και τις δραστηριότητες που ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, και ότι οι πωλήσεις θα αποτελούσαν καταλληλότερο δείκτη. Υποστήριξε ότι, για τους ίδιους λόγους, ο δείκτης Berry, ο οποίος χρησιμοποιήθηκε στις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. δεν ενδείκνυτο για τον καθορισμό αμοιβής υπό όρους πλήρους ανταγωνισμού για τις λειτουργίες τις οποίες ασκούσε το εν λόγω υποκατάστημα.

360 Πρώτον, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή στηρίζει, κατ' ουσίαν, τις διαπιστώσεις της στην άποψη ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αναλάμβανε τους κινδύνους και ασκούσε τις λειτουργίες που σχετίζονται με τις δραστηριότητες της ASI, στο μέτρο που η τελευταία δεν ήταν σε θέση να το πράξει η ίδια, ελλείψει προσωπικού και φυσικής παρουσίας.

361 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθούν οι εκτιμήσεις που εκτίθενται στη σκέψη 259 ανωτέρω στο πλαίσιο της εξέτασης της κύριας συλλογιστικής, κατά τις οποίες ο «κατ' αποκλεισμόν» επιμερισμός λειτουργιών, και κατ' επέκταση κερδών, σε υποκατάστημα δεν συνάδει με το ιρλανδικό δίκαιο ούτε με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση, στο μέτρο που με βάση την ανάλυση αυτή δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι οι εν λόγω λειτουργίες ασκούνταν πράγματι από τα ιρλανδικά υποκαταστήματα.

362 Επομένως, προκειμένου να αποδείξει ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI ως δείκτη επιπέδου κερδών ήταν εσφαλμένη, η Επιτροπή δεν μπορούσε να επιμερίσει λειτουργίες και κινδύνους τους οποίους αναλάμβανε η ASI στο ιρλανδικό υποκατάστημα της τελευταίας χωρίς να αποδείξει ότι το υποκατάστημα αυτό πράγματι ασκούσε τις εν λόγω λειτουργίες και αναλάμβανε τους εν λόγω κινδύνους.

363 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι, στην αιτιολογική σκέψη 342 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η ίδια η Επιτροπή παραπέμπει στο σημείο 2.87 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 357 ανωτέρω, οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές προβλέπουν ότι κατάλληλο δείκτη επιπέδου κερδών μπορούν να αποτελέσουν τόσο οι πωλήσεις όσο και οι λειτουργικές δαπάνες.

364 Ειδικότερα, στο σημείο 2.87 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση αναφέρεται ότι ο επιλεγόμενος δείκτης επιπέδου κερδών πρέπει να είναι πρόσφορος για την απόδειξη της αξίας των λειτουργιών της υπό εξέταση οντότητας στο πλαίσιο της διερευνώμενης συναλλαγής, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων.

365 Ωστόσο, η Επιτροπή, καθόσον επισήμανε, στις αιτιολογικές σκέψεις 337 και 338 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η χρήση των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών δεν αντανακλά τους κινδύνους που συνδέονται με τον κύκλο εργασιών, τις εγγυήσεις και τα προϊόντα τα οποία διακινούν τρίτοι αντισυμβαλλόμενοι και ότι τα στοιχεία πωλήσεων θα αποτελούσαν καταλληλότερο δείκτη επιπέδου κερδών, δεν απαντά στο ερώτημα αν οι λειτουργικές δαπάνες αντανακλούν προσηκόντως την αξία την οποία εισέφερε το υποκατάστημα της ASI λαμβανομένων υπόψη των λειτουργιών, των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων που αναλάμβανε το υποκατάστημα αυτό. Πράγματι, η Επιτροπή αρκείται στην επισήμανση ότι οι πωλήσεις της ASI θα αποτελούσαν κατάλληλο δείκτη επιπέδου κερδών, χωρίς να αποδεικνύει για ποιον λόγο, εν προκειμένω, οι λειτουργικές δαπάνες του υποκαταστήματος της ASI δεν αντανακλούσαν την αξία την οποία εισέφερε το υποκατάστημα αυτό στις δραστηριότητες της εταιρίας μέσω των λειτουργιών, των κινδύνων και των στοιχείων ενεργητικού για τα οποία ήταν πράγματι υπεύθυνο εντός της εταιρίας αυτής.

366 Τρίτον, όσον αφορά τον δείκτη Berry, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο δείκτης αυτός χρησιμοποιήθηκε στο πλαίσιο των ad hoc εκθέσεων που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. ως δείκτης επιπέδου κερδών προκειμένου να αποδειχθεί ex post facto ότι τα κέρδη που επιμερίστηκαν στην ASI και στην AOE βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης βρίσκονταν εντός εύρους κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

367 Εντούτοις, στην αιτιολογική σκέψη 340 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή απέρριψε τη χρήση του δείκτη αυτού ως οικονομικού αριθμοδείκτη για την εκτίμηση μιας αμοιβής υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού εν προκειμένω. Η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο δείκτης Berry, με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, δεν αντιστοιχούσαν στην περίπτωση του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI.

368 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, στο σημείο 2.101 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, στις οποίες παραπέμπει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 342 της προσβαλλομένης αποφάσεως, αναφέρεται ότι, για να είναι ο δείκτης Berry κατάλληλος για την εξέταση της αμοιβής μιας ελεγχόμενης συναλλαγής, πρέπει, πρώτον, η αξία των δραστηριοτήτων που ασκούνται στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής να είναι ανάλογη προς τις λειτουργικές δαπάνες,

δεύτερον, η αξία των δραστηριοτήτων που ασκούνται στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής να μην επηρεάζεται ουσιωδώς από την αξία των διανεμόμενων προϊόντων, δηλαδή με άλλα λόγια να μην είναι ανάλογη προς τον κύκλο εργασιών, και, τρίτον, ο φορολογούμενος, στο πλαίσιο των ελεγχόμενων συναλλαγών, πρέπει να μην ασκεί άλλες σημαντικές λειτουργίες (για παράδειγμα, λειτουργίες παραγωγής) οι οποίες αμείβονται βάσει διαφορετικής μεθόδου ή βάσει διαφορετικού οικονομικού δείκτη.

369 Καταρχάς, επισημαίνεται ότι, στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή δεν ισχυρίστηκε ότι η αξία των λειτουργικών δαπανών που ελήφθη υπόψη στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης δεν ήταν ανάλογη προς την αξία των λειτουργιών τις οποίες ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, όπως αυτές περιγράφονται στις αιτιολογικές σκέψεις 54 και 55 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν προέβαλε επιχειρήματα και στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι δεν ελήφθη υπόψη το σύνολο των δαπανών οι οποίες έπρεπε να θεωρηθούν ως λειτουργικές δαπάνες και ότι αυτή η μη συνεκτίμηση οδήγησε σε επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των ASI και AOE. Επίσης, δεν επιχείρησε να αποδείξει ούτε ότι η αξία η οποία αποδόθηκε στις δαπάνες που ελήφθησαν υπόψη ήταν υπερβολικά χαμηλή και ότι εξ αυτού απέρρευσε επιλεκτικό πλεονέκτημα. Πράγματι, περιορίστηκε στην επί της αρχής αμφισβήτηση της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών.

370 Στη συνέχεια, επισημαίνεται ότι δεν υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI και του κύκλου εργασιών της εταιρίας αυτής. Αυτή η έλλειψη συνδέσμου αναγνωρίστηκε από την ίδια την Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 337 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

371 Τέλος, πρέπει να υπομνησθούν οι εκτιμήσεις που εκτίθενται στις σκέψεις 342 και 343 ανωτέρω όσον αφορά τον μη σύνθετο και ευχερώς προσδιορίσιμο χαρακτήρα των λειτουργιών τις οποίες ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI. Πράγματι, το υποκατάστημα αυτό ασκούσε κυρίως λειτουργίες διανομής. Δεν ήταν υπεύθυνο για λειτουργίες κατασκευής ούτε για άλλες σύνθετες λειτουργίες σχετιζόμενες ιδίως με την τεχνολογική ανάπτυξη ή τη ΔΙ.

372 Επομένως, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, στην περίπτωση του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI, οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του δείκτη Berry, οι οποίες αναφέρονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, πληρούνται.

373 Βάσει των προεκτεθέντων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών για το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ήταν ακατάλληλη.

374 Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 336 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι λειτουργικές δαπάνες μπορούν να χρησιμεύσουν ως δείκτης επιπέδου κερδών μόνο για τους διανομείς «χαμηλού κινδύνου», πρέπει να εξεταστεί αν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές μπορούσαν να θεωρήσουν ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν είχε αναλάβει τους κινδύνους που, κατά την Επιτροπή, έπρεπε να του επιμεριστούν.

2) Επί του κινδύνου που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών

375 Στην αιτιολογική σκέψη 337 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι η ASI είχε αναλάβει τον κίνδυνο που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών και ότι, στο μέτρο που η έδρα της δεν διέθετε προσωπικό για τη διαχείριση του κινδύνου αυτού, «συν[αγόταν]» ότι τον εν λόγω κίνδυνο τον είχε αναλάβει το ιρλανδικό υποκατάστημα. Προσέθεσε ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών δεν

αντανακλούσε τον κίνδυνο αυτό, πράγμα που επιβεβαιώθηκε από το γεγονός ότι οι λειτουργικές δαπάνες παρέμειναν σχετικά σταθερές κατά την κρίσιμη περίοδο, ενώ ο κύκλος εργασιών αυξήθηκε εκθετικά.

376 Καταρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, με βάση την ίδια τη διατύπωση της προσβαλλομένης αποφάσεως, η άποψη της Επιτροπής στηρίζεται σε μια υπόθεση.

377 Έπειτα, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή, στην προσβαλλόμενη απόφαση, δεν μπόρεσε να εξηγήσει σε τι ακριβώς συνίστατο ο κίνδυνος που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών.

378 Ερωτηθείσα συναφώς κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή επισήμανε ότι επρόκειτο μάλλον για κίνδυνο αποθέματος, δηλαδή για τον κίνδυνο να μείνουν απούλητα τα προϊόντα που εμφανίζονται στο αρχείο αποθεμάτων της ASI, τη διανομή των οποίων εξασφάλιζε το ιρλανδικό υποκατάστημα.

379 Προς στήριξη της άποψης ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είχε αναλάβει τον κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη μείωση των πωλήσεων της ASI, η Επιτροπή αρκέστηκε σε κατ' αποκλεισμόν επιμερισμό του κινδύνου αυτού, πράγμα το οποίο, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 361 και 362 ανωτέρω, δεν αποτελεί έγκυρη βάση επιμερισμού.

380 Επιπλέον, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή αναφέρθηκε στο διάγραμμα αριθ. 9 της προσβαλλομένης αποφάσεως (το οποίο παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 122 της εν λόγω αποφάσεως), το οποίο αναπαράγει έναν πίνακα περιλαμβανόμενο στη συμφωνία επιμερισμού κόστους, σχετικό με τον επιμερισμό των κινδύνων μεταξύ της Apple Inc., αφενός, και των ASI και AOE, αφετέρου. Ωστόσο, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 263 έως 268 και 271 ανωτέρω, ο πίνακας αυτός περιέχει κατάλογο των κινδύνων τους οποίους η ASI μπορούσε, μεταξύ άλλων, να αναλάβει, αλλά δεν αποδεικνύει ότι η ASI ανέλαβε πράγματι αυτούς τους κινδύνους. Επιπλέον, ο πίνακας αυτός αφορά την ASI και όχι το ιρλανδικό υποκατάστημά της.

381 Αντιθέτως, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας και της υπό κρίση προσφυγής, η Apple Inc., η ASI και η AOE προσκόμισαν στοιχεία που αποδεικνύουν ότι είχαν συναφθεί συμφωνίες-πλαίσιο με τους κατασκευαστές των προϊόντων του σήματος Apple (ή OEMs) σε κεντρικό επίπεδο για το σύνολο του ομίλου Apple από την Apple Inc. και την ASI, στις Ηνωμένες Πολιτείες.

382 Επιπλέον, η Apple Inc., η ASI και η AOE προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με άλλες συμφωνίες-πλαίσιο οι οποίες συνήφθησαν, επίσης σε κεντρικό επίπεδο για το σύνολο του ομίλου Apple, με τους κύριους αγοραστές των προϊόντων του σήματος Apple, δηλαδή τις επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών, ιδίως στην περιφέρεια EMAIA.

383 Εξάλλου, η Apple Inc., η ASI και η AOE προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την πολιτική διεθνούς τιμολογήσεως των προϊόντων του σήματος Apple, η οποία καθορίζεται σε κεντρικό επίπεδο για το σύνολο του ομίλου Apple.

384 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι από τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν συμμετείχε στις διαπραγματεύσεις και στην υπογραφή των συμφωνιών-πλαίσιο, ούτε εκείνων που συνήφθησαν με τους προμηθευτές των προϊόντων τα οποία διανέμει το υποκατάστημα αυτό, δηλαδή τους OEMs, ούτε εκείνων που συνήφθησαν με τους πελάτες στους οποίους το υποκατάστημα αυτό διανέμει τα προϊόντα του σήματος Apple, όπως οι επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών. Πράγματι, το εν λόγω υποκατάστημα δεν μνημονεύεται καν στις συμφωνίες αυτές.

385 Επιπλέον, από τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν είχε εξουσία λήψεως αποφάσεων όσον αφορά την προσφορά (δηλαδή τον καθορισμό των προς κατασκευή προϊόντων), τη ζήτηση (δηλαδή τον καθορισμό των πελατών στους οποίους

επρόκειτο να πωληθούν τα προϊόντα) ή τις τιμές στις οποίες πωλούνταν τα προϊόντα του σήματος Apple, ιδίως στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ, στο μέτρο που τα στοιχεία αυτά καθορίζονταν βάσει των συμφωνιών-πλαίσιο.

386 Επομένως, όπως ορθώς υποστηρίζουν οι ASI και AOE, οι εγγενείς κίνδυνοι που συνδέονται με τα απούλητα προϊόντα ή την πτώση της ζήτησης δεν μπορούσαν να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, στο μέτρο που τόσο η προσφορά όσο και η ζήτηση καθορίζονταν σε κεντρικό επίπεδο, εκτός του εν λόγω υποκαταστήματος.

387 Τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία επιβεβαιώνουν τον ρόλο του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI, όπως αυτός προκύπτει από τις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc., κατά τις οποίες, το υποκατάστημα αυτό, ως διανομέας, ήταν υπεύθυνο να εξασφαλίζει τη ροή προϊόντων μεταξύ των παραγωγών και των πελατών και να συγκεντρώνει και να διαβιβάζει σε επίπεδο ομίλου πληροφορίες σχετικά με τις προβλέψεις για την προσφορά και τη ζήτηση στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ καθώς και σχετικά με την κατάσταση του αποθεματικού. Ειδικότερα, το γεγονός ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ασκούσε λειτουργίες «monitoring» για την περιφέρεια ΕΜΑΙΑ δεν σημαίνει ότι ανέλαβε τον οικονομικό κίνδυνο που μπορούσε να προκύψει από τυχόν μείωση του κύκλου εργασιών της ASI στην περιφέρεια αυτή.

388 Τέλος, όσον αφορά τον ισχυρισμό, ο οποίος περιλαμβάνεται στην αιτιολογική σκέψη 337 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι πωλήσεις της ASI αυξήθηκαν εκθετικά κατά την κρίσιμη περίοδο, ενώ οι λειτουργικές δαπάνες του ιρλανδικού υποκαταστήματός της παρέμειναν σταθερές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γεγονός αυτό αποτελεί μάλλον ένδειξη της περιορισμένης επιρροής των δραστηριοτήτων τις οποίες ασκούσε το εν λόγω υποκατάστημα επί του συνόλου των εμπορικών δραστηριοτήτων της ASI.

389 Επιπλέον, το γεγονός αυτό δεν αρκεί, αφ' εαυτού, για να τεθεί εν αμφιβόλω η επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών. Πράγματι, η Επιτροπή ανέπτυξε τη συλλογιστική της χωρίς να αναφέρει τον λόγο για τον οποίο αύξηση των πωλήσεων της εταιρίας ASI συνεπαγόταν κατ' ανάγκην αύξηση των κερδών που έπρεπε να επιμεριστούν στο ιρλανδικό υποκατάστημά της.

390 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ήταν υπεύθυνο για τον κίνδυνο που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών.

3) Επί του κινδύνου που συνδέεται με τις εγγυήσεις των προϊόντων

391 Στην αιτιολογική σκέψη 338 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, στο μέτρο που η ASI παρείχε εγγυήσεις για το σύνολο των προϊόντων τα οποία πωλούνταν στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ και στο μέτρο που οι εγγυήσεις αυτές αποτελούσαν το σημαντικότερο στοιχείο του παθητικού της, οι σχετικοί κίνδυνοι δεν ήταν δυνατόν να αναληφθούν από την ASI, η οποία δεν διέθετε προσωπικό, αλλά κατ' ανάγκην από το ιρλανδικό υποκατάστημά της.

392 Ειδικότερα, η Επιτροπή, στην αιτιολογική σκέψη 338 της προσβαλλομένης αποφάσεως, υποστήριξε ότι οι κίνδυνοι αυτοί αποτελούσαν το σημαντικότερο στοιχείο παθητικού της ASI, το οποίο μεταβιβάστηκε στην Apple Distribution International (ADI), συνδεδεμένη εταιρία του ομίλου Apple. Η Επιτροπή παρέπεμψε, συναφώς, στην αιτιολογική σκέψη 135 της προσβαλλομένης αποφάσεως, όπου διευκρινίζεται ότι η ADI ανέλαβε τις δραστηριότητες διανομής στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ για λογαριασμό της ASI και ότι, προς τούτο, βάσει υπομνήματος με ημερομηνία 23 Απριλίου 2012, η ADI ανέλαβε τις υποχρεώσεις της ASI, το σημαντικότερο στοιχείο των οποίων ήταν οι πληρωτέες εγγυήσεις των προϊόντων.

393 Πρώτον, από τα ανωτέρω πραγματικά στοιχεία τα οποία επικαλείται η Επιτροπή προκύπτει ότι η ASI είχε αναλάβει τις εγγυήσεις των προϊόντων του σήματος Apple στην περιφέρεια EMAIA και ότι οι πληρωτέες εκ των εν λόγω εγγυήσεων αποτελούσαν μέρος του παθητικού της εταιρίας αυτής, και τούτο έως το 2012. Εντούτοις, οι πληροφορίες αυτές δεν αρκούν, αφ' εαυτές, για να αποδειχθεί η ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ των κινδύνων που συνδέονται με τις εν λόγω εγγυήσεις, οι οποίες παρασχέθηκαν από την ASI και εμφανίζονται ως πληρωτέες στο παθητικό σκέλος του ισολογισμού της τελευταίας, και του ιρλανδικού υποκαταστήματός της. Επιπλέον, η θεωρία της Επιτροπής δεν ισχύει για τα έτη μετά το 2012, οπότε οι κίνδυνοι αυτοί μεταβιβάστηκαν στην ADI. Εντούτοις, η Επιτροπή δεν περιόρισε τη συλλογιστική της μόνο στην περίοδο έως το 2012.

394 Δεύτερον, ο κίνδυνος που συνδέεται με τις εγγυήσεις των προϊόντων δεν μπορεί να επιμεριστεί στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI αν το υποκατάστημα αυτό δεν ευθύνεται, από οικονομικής απόψεως, για τις αξιώσεις που εγείρονται βάσει τέτοιων εγγυήσεων. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είχε αναλάβει την ευθύνη αυτή.

395 Τρίτον, μολονότι βεβαίως δεν αμφισβητείται ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI διαχειριζόταν την μετά την πώληση υπηρεσία AppleCare, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 276 έως 278 ανωτέρω, ωστόσο, οι λειτουργίες τις οποίες ασκούσε το υποκατάστημα αυτό στο πλαίσιο της εν λόγω υπηρεσίας είναι επικουρικού χαρακτήρα σε σχέση με τις ίδιες τις εγγυήσεις.

396 Συγκεκριμένα, η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE στηρίζονται, προς αμφισβήτηση του επιχειρήματος της Επιτροπής, ιδίως στις ad hoc εκθέσεις τις οποίες υπέβαλαν και στις οποίες στηρίχθηκε η ίδια η Επιτροπή, οι οποίες περιγράφουν τις σχετικές με τις εγγυήσεις των προϊόντων του σήματος Apple δραστηριότητες των ιρλανδικών υποκαταστημάτων. Κατά τις εκθέσεις αυτές, το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, στο πλαίσιο της υπηρεσίας AppleCare, ήταν υπεύθυνο, κατ' ουσίαν, για:

– τη συλλογή δεδομένων σχετικά με τα ελαττωματικά προϊόντα·

– τη διαχείριση του δικτύου των εξουσιοδοτημένων τρίτων επισκευαστών·

– τη διανομή ανταλλακτικών επισκευής εντός του δικτύου αυτού·

– τη διαχείριση του κέντρου κλήσεων.

397 Λαμβανομένου υπόψη του επικουρικού χαρακτήρα των λειτουργιών αυτών, και ελλείψει άλλων αποδεικτικών στοιχείων, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ανέλαβε τις οικονομικές συνέπειες που συνδέονταν με τις εγγυήσεις των προϊόντων, όπως επιβεβαίωσαν οι ASI και AOE κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

398 Επιπλέον, ο μεγάλος αριθμός των υπαλλήλων που απασχολούνται στην υπηρεσία AppleCare δεν είναι από μόνος του καθοριστικός, λαμβανομένου υπόψη του ότι η υπηρεσία αυτή περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το κέντρο κλήσεων για την εξυπηρέτηση μετά την πώληση, δηλαδή λειτουργία η οποία, όπως είναι φυσικό, απαιτεί πολυάριθμο προσωπικό.

399 Εξάλλου, η Επιτροπή δεν προσκόμισε άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το προσωπικό του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI εμπλεκόταν ενεργά στη λήψη των αποφάσεων που επηρέαζαν ουσιωδώς τους κινδύνους οι οποίοι συνδέονταν με την εγγύηση των πωλούμενων από την ASI προϊόντων του σήματος Apple και ότι το υποκατάστημα αυτό είχε την τελική οικονομική ευθύνη για τους εν λόγω κινδύνους με βάση την εγγύηση αυτή.

400 Υπό τις συνθήκες αυτές, η διαχείριση της υπηρεσίας AppleCare από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το υποκατάστημα αυτό ανέλαβε τους κινδύνους που συνδέονται με τις εγγυήσεις για τα προϊόντα του σήματος Apple.

4) Επί των κινδύνων που συνδέονται με τις δραστηριότητες των τρίτων αντισυμβαλλομένων

401 Στην αιτιολογική σκέψη 339 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, στο μέτρο που η ASI ανέθετε συστηματικά την εκτέλεση της λειτουργίας διανομής σε τρίτους αντισυμβαλλομένους εκτός Ιρλανδίας, τα στοιχεία των συνολικών πωλήσεων αποτελούσαν καταλληλότερο δείκτη επιπέδου κερδών, λαμβανομένου υπόψη του κινδύνου τον οποίο αναλάμβανε το ιρλανδικό υποκατάστημα σε σχέση με τα προϊόντα που δεν διακινούνταν στην Ιρλανδία.

402 Ευθύς εξαρχής, επισημαίνεται ότι η απάντηση στο ερώτημα σε τι συνίστατο ο κίνδυνος που προέκυπτε από την εκτεθείσα στη σκέψη 401 ανωτέρω περίσταση και με ποιον τρόπο το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI είχε αναλάβει τον κίνδυνο αυτό δεν προκύπτει σαφώς από την ανάγνωση της αιτιολογικής σκέψεως 339 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Μια τέτοια εκτίμηση, η οποία επιδέχεται αποκλίνουσες ερμηνείες, δεν μπορεί να γίνει δεκτή ως έγκυρη θεμελίωση της επικουρικής συλλογιστικής της Επιτροπής.

403 Εν πάση περιπτώσει, ερωτηθείσα επί του σημείου αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή επισήμανε ότι επρόκειτο για το ίδιο είδος κινδύνου με αυτό για το οποίο γίνεται λόγος στην αιτιολογική σκέψη 337 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δηλαδή για κίνδυνο που συνδέεται με το ενδεχόμενο μείωσης της ζήτησης και με το ενδεχόμενο ύπαρξης απούλητων προϊόντων, καθώς η ASI ανέθετε τις λειτουργίες διανομής σε τρίτους αντισυμβαλλομένους διατηρώντας παράλληλα την κυριότητα των εν λόγω προϊόντων.

404 Συνεπώς, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο κίνδυνος στον οποίο αναφέρεται η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 339 της προσβαλλομένης αποφάσεως μπορεί να εκληφθεί ως κίνδυνος του ίδιου είδους με τον κίνδυνο που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών, ο οποίος μνημονεύεται στην αιτιολογική σκέψη 337 της προσβαλλομένης αποφάσεως, οι ίδιες εκτιμήσεις με αυτές που εκτίθενται στις σκέψεις 376 έως 390 ανωτέρω ισχύουν και για αυτό το είδος κινδύνου, η ανάληψη του οποίου από το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI παραμένει αναπόδεικτη.

405 Εξάλλου, ακόμη και αν υποτεθεί ότι υφίσταται τέτοιος κίνδυνος, το γεγονός της εξωτερικής αναθέσεως ορισμένων δραστηριοτήτων διανομής σε τρίτους αντισυμβαλλομένους, εκτός Ιρλανδίας, δεν μπορεί, αφ' εαυτού, και χωρίς άλλη σχετική ένδειξη, να στηρίξει την άποψη ότι ο εν λόγω κίνδυνος έπρεπε να επιμεριστεί στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI.

406 Ειδικότερα, το γεγονός ότι, κατόπιν συναλλαγών με προμηθευτές και πελάτες, οι οποίες αποτελούσαν αντικείμενο διαπραγμάτευσης και οργανώνονταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, η διανομή των εν λόγω προϊόντων πραγματοποιούνταν εκτός Ιρλανδίας από τρίτους αντισυμβαλλομένους μάλλον ενισχύει την άποψη ότι οι τυχόν απορρέοντες κίνδυνοι δεν βάρυναν το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI.

407 Από τις ανωτέρω σκέψεις συνάγεται ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI πράγματι είχε αναλάβει τους κινδύνους που μνημονεύονται στις αιτιολογικές σκέψεις 336, 337 και 339 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

β) Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE

408 Όσον αφορά την AOE, στις αιτιολογικές σκέψεις 343 και 344 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, λαμβανομένης υπόψη της ελλείψεως φυσικής παρουσίας της AOE ή υπαλλήλων δυνάμενων να διαχειρίζονται τους κινδύνους εκτός του ιρλανδικού υποκαταστήματος,

έπρεπε να θεωρηθεί ότι η εταιρία αυτή αναλάμβανε το σύνολο των κινδύνων, ιδίως εκείνων που συνδέονται με τα αποθέματα. Υπό τις συνθήκες αυτές, θεώρησε ότι ένας δείκτης επιπέδου κερδών που περιλαμβάνει το συνολικό κόστος θα ήταν καταλληλότερος από τις λειτουργικές δαπάνες.

409 Η Επιτροπή στηρίζει τα επιχειρήματά της στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Εντούτοις, τονίζεται ότι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 357 ανωτέρω, οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές δεν προκρίνουν τη χρήση συγκεκριμένου δείκτη επιπέδου κερδών, όπως το συνολικό κόστος, ούτε αντιτίθενται στη χρήση των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών.

410 Επιπλέον, με βάση το σημείο 2.93 των κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, στο οποίο παραπέμπει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 343 της προσβαλλομένης αποφάσεως, «[κ]ατά την εφαρμογή μιας [TNMM] με βάση το κόστος χρησιμοποιείται συχνά το ολικό κόστος». Επομένως, οι λειτουργικές δαπάνες δεν αποκλείεται, κατ' αρχήν, να μπορούν να αποτελέσουν κατάλληλο δείκτη επιπέδου κερδών.

411 Εξάλλου, το επιχείρημα της Επιτροπής κατά το οποίο δείκτης επιπέδου κερδών που περιλαμβάνει το συνολικό κόστος είναι καταλληλότερος για μια εταιρία βιομηχανικής κατασκευής όπως η AOE δεν μπορεί να γίνει δεκτό εν προκειμένω. Ειδικότερα, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 12 ανωτέρω, την κυριότητα των χρησιμοποιούμενων υλών, των ημιτελών προϊόντων και των τελικών προϊόντων είχε η AOE και όχι το ιρλανδικό υποκατάστημά της. Στο μέτρο που το συνολικό κόστος συμπεριλαμβάνει το κόστος όλων αυτών των στοιχείων, δεν προκύπτει, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι η χρήση του συνολικού κόστους ως δείκτη επιπέδου κερδών είναι η πλέον κατάλληλη ώστε να αντανακλά την αξία των λειτουργιών που πράγματι ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των στοιχείων ενεργητικού του υποκαταστήματος αυτού.

412 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ο δείκτης επιπέδου κερδών που βασίζεται στο συνολικό κόστος, τον οποίο η ίδια προέκρινε, ήταν καταλληλότερος εν προκειμένω για τον καθορισμό του κέρδους του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

γ) Συμπεράσματα ως προς την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών

413 Βάσει των προεκτεθέντων, συνάγεται το συμπέρασμα ότι η Επιτροπή, στην προσβαλλόμενη απόφαση, δεν απέδειξε ότι η επιλογή των λειτουργικών δαπανών των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως δείκτη επιπέδου κερδών κατά την εφαρμογή μιας μονομερούς μεθόδου επιμερισμού κερδών ήταν ακατάλληλη.

414 Επιπλέον και εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η εν λόγω επιλογή, αφ' εαυτής, οδηγούσε κατ' ανάγκην στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν μειώσει τη φορολογική επιβάρυνση της ASI και της AOE στην Ιρλανδία.

415 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο διαπιστώνει ότι ούτε η αλληλογραφία που προηγήθηκε της εκδόσεως των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης ούτε η Ιρλανδία καθώς και η ASI και η AOE, ερωτηθείσες επί του σημείου αυτού στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, δεν εξήγησαν επαρκώς πώς δικαιολογούνται οι ανακολουθίες που διαπιστώθηκαν στις εν λόγω φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης όσον αφορά τις λειτουργικές δαπάνες, οι οποίες επελέγησαν ως βάση για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους των υποκαταστημάτων στη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991, αλλά δεν περιλήφθηκαν πλέον στη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007 ως βάση για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους των υποκαταστημάτων.

416 Εντούτοις, ακόμη και αν υφίστανται ανακολουθίες οι οποίες φανερώνουν αδυναμίες της μεθόδου υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους στο πλαίσιο των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, πρέπει να υπομνησθούν οι εκτιμήσεις που εκτίθενται στη σκέψη 348 ανωτέρω, κατά τις οποίες η Επιτροπή δεν μπορεί να αρκεστεί στην επίκληση μεθοδολογικού σφάλματος, αλλά οφείλει να αποδείξει ότι πράγματι χορηγήθηκε πλεονέκτημα, καθόσον το εν λόγω σφάλμα οδήγησε πράγματι σε μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως των οικείων εταιριών σε σχέση με την επιβάρυνση την οποία αυτές θα υφίσταντο κατ' εφαρμογήν των κοινών φορολογικών κανόνων. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι η Επιτροπή, στην προσβαλλόμενη απόφαση, δεν υποστήριξε ότι η εξαίρεση ορισμένων κατηγοριών λειτουργικών δαπανών οι οποίες ελήφθησαν υπόψη ως βάση για τον υπολογισμό του κέρδους που επιμερίστηκε στα υποκαταστήματα της ASI και της AOE είχε δημιουργήσει πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

417 Επομένως, πρέπει να γίνουν δεκτές οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των διαπιστώσεων της Επιτροπής σχετικά με το μεθοδολογικό σφάλμα ως προς την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής.

4. Επί των επιπέδων αμοιβής που έγιναν δεκτά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης

418 Στις αιτιολογικές σκέψεις 346 έως 359 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή αμφισβήτησε τα επίπεδα αμοιβής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE που έγιναν δεκτά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, επισημαίνοντας ότι ο όμιλος Apple δεν υπέβαλε στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές έκθεση σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών ούτε κάποια άλλη εξήγηση προκειμένου να τεκμηριώσει τις προτάσεις του οι οποίες οδήγησαν στην έκδοση των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης.

419 Αφενός, όσον αφορά την ASI, στην αιτιολογική σκέψη 346 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991 είχε δεχθεί ως φορολογητέο κέρδος περιθώριο κέρδους 12,5 % επί των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI, ενώ η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007 είχε δεχθεί περιθώριο [*εμπιστευτικό*].

420 Αφετέρου, όσον αφορά την AOE, στην αιτιολογική σκέψη 347 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι το φορολογητέο κέρδος που ενέκριναν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές αντιστοιχούσε σε [*εμπιστευτικό*] των λειτουργικών δαπανών, ποσοστό το οποίο μειωνόταν σε [*εμπιστευτικό*] όταν το φορολογητέο κέρδος ήταν μεγαλύτερο από [*εμπιστευτικό*]. Στη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007, το φορολογητέο κέρδος αντιστοιχούσε στο [*εμπιστευτικό*] των λειτουργικών δαπανών του υποκαταστήματος, πλέον απόδοσης της τάξεως του [*εμπιστευτικό*] του κύκλου εργασιών βάσει της ΔΙ την οποία ανέπτυξε η AOE. Επιπλέον, υπογράμμισε ότι το φορολογητέο κέρδος της AOE φαίνεται ότι προέκυψε μετά από διαπραγμάτευση και ότι βασίστηκε σε εκτιμήσεις σχετικές με την απασχόληση, όπως συνάγεται από το γεγονός ότι, στο πλαίσιο των συζητήσεων που προηγήθηκαν της εκδόσεως της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 1991, συνεκτιμήθηκε η ανάγκη «να μην καταστεί απαγορευτική η επέκταση των ιρλανδικών δραστηριοτήτων».

421 Από τις αιτιολογικές σκέψεις 348 και 349 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι οι εξηγήσεις τις οποίες παρείχαν κατά τη διοικητική διαδικασία η Ιρλανδία και η Apple Inc. όσον αφορά τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους των ASI και AOE δεν έπεισαν την Επιτροπή. Η τελευταία θεώρησε ότι οι αμοιβές τις οποίες δέχθηκαν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE βασίστηκαν σε πολύ μικρά περιθώρια κέρδους, ενώ καμία οικονομική λογική δεν δικαιολογούσε το να δεχθεί μια εταιρία τόσο χαμηλά κέρδη.

422 Ειδικότερα, όσον αφορά τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007, στις αιτιολογικές σκέψεις 350 έως 359 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επικεντρώθηκε στην ex post συλλογιστική που περιλαμβάνεται στις ad hoc εκθέσεις τις οποίες συνέταξαν οι αντίστοιχοι φορολογικοί σύμβουλοι της Ιρλανδίας και του ομίλου Apple, σχετικά με τα επίπεδα αμοιβής που συμφωνήθηκαν για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE. Κατά την Επιτροπή, οι εκθέσεις αυτές στηρίχθηκαν σε μελέτη συγκρισιμότητας, η λυσιτέλεια της οποίας αμφισβητήθηκε για τον λόγο ότι τα προϊόντα των εταιριών που επελέγησαν για λόγους σύγκρισης δεν ήταν συγκρίσιμα με τα επώνυμα προϊόντα υψηλής ποιότητας του ομίλου Apple. Πιο συγκεκριμένα, η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι κίνδυνοι που συνδέονται με τις εγγυήσεις των προϊόντων πολυτελείας τους οποίους αναλάμβανε η ASI δεν ήταν συγκρίσιμοι με τους κινδύνους τους οποίους έφεραν οι επιλεγείσες για τη μελέτη εταιρίες για τα δικά τους προϊόντα. Επιπλέον, επισήμανε το γεγονός ότι τουλάχιστον τρεις από τις 52 επιλεγείσες εταιρίες τελούσαν υπό δικαστική εκκαθάριση.

423 Εξάλλου, στις αιτιολογικές σκέψεις 354 και 355 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή, για λόγους πληρότητας, προέβη παρά ταύτα σε δική της εκτίμηση σχετικά με το επίπεδο αμοιβής που έπρεπε να γίνει δεκτό για τις ASI και AOE, χρησιμοποιώντας τις ίδιες συγκρίσιμες εταιρίες με αυτές που είχαν επιλεγεί στην ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Ιρλανδία, αλλά χρησιμοποιώντας ως δείκτη επιπέδου κερδών, όσον αφορά την ASI, τον κύκλο εργασιών (από τις πωλήσεις) και, όσον αφορά την AOE, το συνολικό κόστος. Βάσει της διορθωμένης αυτής αναλύσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ήταν υπερβολικά χαμηλά.

424 Ειδικότερα, όσον αφορά την ASI, στην αιτιολογική σκέψη 355 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, χρησιμοποιώντας ως δείκτη επιπέδου κερδών τις πωλήσεις των εταιριών που επελέγησαν στη μελέτη συγκρισιμότητας, το 2012, η μέση απόδοση ήταν 3 %, με διατεταρτημοριακό εύρος από 1,3 έως 4,5 %. Η Επιτροπή επισήμανε ότι το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης που επιμερίστηκε στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, ως φορολογητέο κέρδος με βάση τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007, για το έτος 2012, ανήλθε σε περίπου [*εμπιστευτικό*], ποσό που αντιστοιχούσε σε περίπου [*εμπιστευτικό*] του κύκλου εργασιών της ASI το 2012. Η απόδοση αυτή ήταν κατά σχεδόν 20 φορές μικρότερη από την απόδοση που προέκυπτε με βάση τη διορθωμένη ανάλυση της Επιτροπής.

425 Όσον αφορά την AOE, στην αιτιολογική σκέψη 357 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι το φορολογητέο κέρδος της ASI το 2012 ανήλθε σε περίπου [*εμπιστευτικό*] του συνολικού κόστους του ιρλανδικού υποκαταστήματος. Το ποσοστό αυτό βρισκόταν εντός του διατεταρτημοριακού εύρους που παρουσιαζόταν στις ad hoc εκθέσεις των αντίστοιχων φορολογικών συμβούλων της Ιρλανδίας και του Apple και προσέγγιζε το 25ο εκατοστημόριο, το οποίο, κατά τους φοροτεχνικούς συμβούλους, αποτελεί το κατώτερο όριο ενός εύρους που αντιστοιχεί σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Ειδικότερα, η Επιτροπή επισήμανε ότι, με βάση την ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Apple Inc., για την περίοδο 2009 έως 2011, το περιθώριο επί του συνολικού κόστους στο κατώτερο τεταρτημόριο ανήλθε σε [*εμπιστευτικό*] με διάμεση τιμή [*εμπιστευτικό*] και, με βάση την ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Ιρλανδία, για την περίοδο 2007 έως 2011, το περιθώριο επί του συνολικού κόστους στο κατώτερο τεταρτημόριο ανήλθε σε [*εμπιστευτικό*] (με διάμεση τιμή [*εμπιστευτικό*]).

426 Εντούτοις, στις αιτιολογικές σκέψεις 358 και 359 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι αυτές οι εκθέσεις δεν μπορούσαν να στηρίξουν το ex post συμπέρασμα ότι η αμοιβή για τις λειτουργίες τις οποίες ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE ήταν σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Καταρχάς, αμφισβήτησε τη συγκρισιμότητα των δεδομένων, στο μέτρο που δεν πραγματοποιήθηκε λεπτομερής ανάλυση της συγκρισιμότητας της δομής κόστους και των δραστηριοτήτων των επιλεγεισών εταιριών. Στη συνέχεια, επισήμανε ότι το 25ο εκατοστημόριο είχε γίνει δεκτό ως κατώτερο όριο του εύρους, πράγμα που αντιστοιχεί σε υπερβολικά ευρεία προσέγγιση, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των προβλημάτων συγκρισιμότητας τα οποία εντοπίστηκαν στις εν λόγω ad hoc εκθέσεις. Τέλος, η Επιτροπή επισήμανε ότι, στις ad hoc εκθέσεις, η σύγκριση πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά σε σχέση με εταιρίες βιομηχανικής κατασκευής, ενώ το ιρλανδικό

υποκατάστημα της AOE παρείχε επίσης κοινές υπηρεσίες στις λοιπές εταιρίες του ομίλου Apple στην περιφέρεια ΕΜΑΙΑ, όπως χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες πληροφοριακών συστημάτων και τεχνολογιών και υπηρεσίες στον τομέα των ανθρωπίνων πόρων.

427 Βάσει των διαπιστώσεων αυτών, στην αιτιολογική σκέψη 360 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ενέκριναν μια αμοιβή την οποία τα ιρλανδικά υποκαταστήματα δεν θα είχαν αποδεχθεί, από την άποψη της αποδοτικότητάς τους, αν ήταν χωριστές και ανεξάρτητες εταιρίες με τις ίδιες ή παρεμφερείς δραστηριότητες υπό τις ίδιες ή παρεμφερείς συνθήκες.

428 Οι διάδικοι διαφωνούν τόσο ως προς την ύπαρξη όσο και ως προς τον αντίκτυπο των σφαλμάτων που εντόπισε η Επιτροπή σχετικά με τα επίπεδα αμοιβής τα οποία έγιναν δεκτά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, καθώς και ως προς την ex post έγκριση των αμοιβών αυτών, η οποία προτάθηκε στις ad hoc εκθέσεις τις οποίες συνέταξαν οι αντίστοιχοι φορολογικοί σύμβουλοι της Ιρλανδίας και του ομίλου Apple.

α) Επί της αμοιβής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE η οποία εγκρίθηκε με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991

429 Πρώτον, η Επιτροπή προσάπτει στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές ότι, στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, δέχθηκαν επίπεδα αμοιβής για τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE χωρίς αυτά τα επίπεδα αμοιβής να θεμελιώνονται σε κάποια έκθεση.

430 Αφενός, επισημαίνεται ότι η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE υποστηρίζουν ότι, κατά τον χρόνο εκδόσεως των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, το εφαρμοστέο ιρλανδικό φορολογικό δίκαιο δεν απαιτούσε την υποβολή εκθέσεως για τον επιμερισμό των κερδών, πράγμα το οποίο δεν αμφισβητήθηκε από την Επιτροπή.

431 Αφετέρου, επισημαίνεται ότι αντικείμενο της αιτιάσεως της Επιτροπής είναι μάλλον ένα σφάλμα περί τη μέθοδο (ή η απουσία μεθόδου), στο μέτρο που η αιτίαση αυτή αφορά πλημμέλειες στη μέθοδο υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους η οποία εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, λόγω της ελλείψεως εκθέσεων για τον επιμερισμό των κερδών.

432 Βεβαίως, οι εξηγήσεις τις οποίες παρείχε ο όμιλος Apple ενώπιον των ιρλανδικών φορολογικών αρχών σχετικά με τη δικαιολόγηση των προτεινόμενων επιπέδων αμοιβής, οι οποίες παρατίθενται στην αιτιολογική σκέψη 64 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ήταν συνοπτικές. Ειδικότερα, ο όμιλος Apple ισχυρίστηκε ότι τα προτεινόμενα επίπεδα αμοιβής υπερέβαιναν το περιθώριο του 15 %, το οποίο επιτυγχάνεται συνήθως από ένα «cost center», αλλά ήταν κατώτερα από το περιθώριο του 100 %, το οποίο ήταν σύνηθες στη φαρμακευτική βιομηχανία, που όμως δεν είναι συγκρίσιμη με τον τομέα της πληροφορικής. Επίσης, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο όμιλος Apple αναγνώρισε ενώπιον των ιρλανδικών φορολογικών αρχών ότι η πρότασή του δεν είχε επιστημονικό έρεισμα, αλλά οδηγούσε, κατά την άποψή του, σε αρκετά υψηλό ποσό φορολογητέου κέρδους.

433 Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει ότι ούτε από τις επαφές που προηγήθηκαν της εκδόσεως των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης ούτε από τις απαντήσεις που έδωσαν η Ιρλανδία καθώς και η ASI και η AOE, ερωτηθείσες επί του σημείου αυτού στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, κατέστη δυνατόν να εξηγηθεί επαρκώς ποια ήταν η ακριβής δικαιολόγηση των δεικτών και των αριθμητικών στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους της ASI και της AOE. Επομένως, οι λόγοι που δικαιολογούν το ύψος των ποσοστών των λειτουργικών δαπανών τα οποία ελήφθησαν υπόψη στις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, και ακόμη λιγότερο την εξέλιξή τους με την πάροδο του χρόνου, δεν προκύπτουν από συγκεκριμένα και επίκαιρα αποδεικτικά στοιχεία.

434 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή, πέραν του ότι επισήμανε την έλλειψη εκθέσεων σχετικά με τον επιμερισμό των κερδών, δεν προέβη σε ολοκληρωμένη ανάλυση προκειμένου να αποδείξει ότι, με βάση τον υπολογισμό αυτό, οι φόροι τους οποίους κατέβαλαν πράγματι οι ASI και AOE βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης ήταν χαμηλότεροι από εκείνους τους οποίους αυτές θα όφειλαν αν δεν υπήρχαν οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, κατ' εφαρμογήν των κοινών φορολογικών κανόνων.

435 Επομένως, για τους ίδιους λόγους με εκείνους που εκτέθηκαν στη σκέψη 332 ανωτέρω, η απλή διαπίστωση σφάλματος ως προς τη μεθοδολογία υπολογισμού των κερδών που πρέπει να επιμεριστούν στα υποκαταστήματα δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρείχαν πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE.

436 Δεύτερον, η Επιτροπή προσήψε στις ιρλανδικές φορολογικές αρχές ότι δέχθηκαν, χωρίς δικαιολόγηση, ένα όριο για το φορολογητέο κέρδος της AOE, δηλαδή [*εμπιστευτικό*], πέραν του οποίου το φορολογητέο κέρδος δεν αντιστοιχούσε πλέον στο 65 % των λειτουργικών δαπανών του ιρλανδικού υποκαταστήματος, αλλά στο [*εμπιστευτικό*] των δαπανών αυτών. Κατά την Επιτροπή, κανένας λογικός οικονομικός φορέας δεν θα δεχόταν χαμηλότερη αμοιβή, παραιτούμενος από μέρος των κερδών του, όταν οι λειτουργικές δαπάνες του αυξάνονται, πράγμα που σημαίνει αύξηση του όγκου των δραστηριοτήτων του, τούτο δε ακόμη και αν η αμοιβή αυτή θα ήταν επαρκής για την κάλυψη των δαπανών του και για την πραγματοποίηση ορισμένου κέρδους.

437 Η Επιτροπή υποστήριξε ότι το εν λόγω όριο συνιστούσε φορολογική ελάφρυνση η οποία χορηγήθηκε βάσει κριτηρίων άσχετων με το φορολογικό σύστημα, όπως είναι οι εκτιμήσεις που αφορούν την απασχόληση, και ότι, ως εκ τούτου, το όριο αυτό παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα.

438 Συναφώς, η Apple Inc., στο πλαίσιο των παρατηρήσεών της κατόπιν της αποφάσεως περί κινήσεως της διαδικασίας, υποστήριξε ότι η απόκλιση αυτή δικαιολογούνταν από το γεγονός ότι οι αναγκαίες για την επέκταση της επιχείρησης πάγιες πρόσθετες επενδύσεις ήταν μεγαλύτερες κατά την έναρξη της δραστηριότητας από ό,τι στη συνέχεια. Εξάλλου, στο πλαίσιο των απαντήσεων στις γραπτές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου, η ASI και η AOE επιβεβαίωσαν ότι το όριο του [*εμπιστευτικό*] ουδέποτε επιτεύχθηκε και ότι, επομένως, το δεύτερο, μειωμένο, ποσοστό ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους της AOE. Η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε τις πληροφορίες αυτές.

439 Πρώτον, επισημαίνεται ότι, μολονότι βεβαίως έχει κριθεί ότι, όταν οι αρμόδιες αρχές διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια να καθορίζουν, μεταξύ άλλων, τις προϋποθέσεις του χορηγουμένου μέτρου βάσει κριτηρίων που είναι άσχετα με το οικείο φορολογικό καθεστώς, όπως είναι το κριτήριο της διατηρήσεως της απασχολήσεως, η άσκηση της εξουσίας αυτής μπορεί να θεωρηθεί ότι χορηγεί επιλεκτικό μέτρο (απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 27), ωστόσο, για να καθοριστεί αν κρατικά μέτρα μπορούν να συνιστούν κρατικές ενισχύσεις, πρέπει να λαμβάνονται κυρίως υπόψη τα αποτελέσματα που έχουν τα μέτρα αυτά για τις ωφελούμενες επιχειρήσεις (βλ. απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2010, Ελλάδα κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-415/05, T-416/05 και T-423/05, EU:T:2010:386, σκέψη 212 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

440 Εν πάση περιπτώσει, η απλή αναφορά, στις επαφές μεταξύ των ιρλανδικών φορολογικών αρχών και του ομίλου Apple οι οποίες προηγήθηκαν της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 1991, στο ότι ο όμιλος αυτός ήταν ένας από τους μεγαλύτερους εργοδότες στην περιοχή όπου ήταν εγκατεστημένα τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE δεν αποδεικνύει ότι τα φορολογητέα κέρδη της ASI και της AOE καθορίστηκαν βάσει εκτιμήσεων που συνδέονται με την απασχόληση. Ειδικότερα, από το καταγραφέν απόσπασμα των ως άνω επαφών, το οποίο παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 64 της προσβαλλομένης αποφάσεως, προκύπτει ότι η αναφορά στους υπαλλήλους του ομίλου Apple στην εν λόγω περιοχή περιλήφθηκε ως πληροφορία σχετικά με το πλαίσιο και την εξέλιξη των δραστηριοτήτων του ομίλου στην περιοχή και όχι ως αντιστάθμισμα για την πρόταση σχετικά με τον επιμερισμό κερδών στα εν λόγω ιρλανδικά υποκαταστήματα.

441 Επομένως, ελλείψει άλλων αποδεικτικών στοιχείων, η Επιτροπή δεν μπορεί να υποστηρίξει ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης εκδόθηκε ως αντιστάθμισμα για την ενδεχόμενη δημιουργία θέσεων εργασίας στην περιοχή.

442 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι το εν λόγω όριο ουδέποτε επιτεύχθηκε και ότι, ως εκ τούτου, το κέρδος του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE ουδέποτε επιμερίστηκε βάσει του χαμηλότερου ποσοστού που προβλέπεται στη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991.

443 Ειδικότερα, ο κύκλος εργασιών της AOE μειώθηκε σημαντικά μεταξύ της περιόδου πριν από τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991, δηλαδή 751 εκατομμύρια USD το 1989, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 64 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και του 2006, τελευταίου έτους κατά το οποίο εφαρμόστηκε η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991, δηλαδή 359 εκατομμύρια USD, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 97 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

444 Επομένως, ακόμη και αν υποτεθούν αποδεδειγμένοι οι ισχυρισμοί της Επιτροπής περί μη δικαιολογήσεως, από οικονομικής απόψεως, του ορίου που προβλέπεται στην εν λόγω φορολογική απόφαση προέγκρισης, η Επιτροπή δεν μπορεί να υποστηρίξει ότι χορηγήθηκε πλεονέκτημα λόγω της πρόβλεψης ορίου στη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991, ενώ στην πραγματικότητα ο μηχανισμός αυτός ουδέποτε εφαρμόστηκε.

445 Τρίτον, ακόμη και αν το επιχείρημα της Επιτροπής ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές ήταν υπερβολικά χαμηλά για τις λειτουργίες τις οποίες ασκούσαν τα υποκαταστήματα, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων που συνδέονταν με τις λειτουργίες αυτές, το επιχείρημα αυτό, ελλείψει άλλων αποδεικτικών στοιχείων, δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

446 Ειδικότερα, η επικουρική συλλογιστική της Επιτροπής στηρίζεται στην παραδοχή ότι οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές ορθώς επιμέρισαν τις άδειες ΔΙ του ομίλου Apple στις κεντρικές έδρες, πράγμα το οποίο, με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, υποδηλώνει την άσκηση σύνθετων ή μοναδικών λειτουργιών. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα συμπεράσματα που διατυπώθηκαν στη σκέψη 348 ανωτέρω, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE ασκούσαν τις πλέον σύνθετες λειτουργίες.

447 Επιπλέον, όσον αφορά ειδικότερα την ASI, η Επιτροπή στηρίζει τη συλλογιστική της στην εκτίμηση ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα ανέλαβε κινδύνους πολύ σημαντικούς για τις δραστηριότητες του ομίλου Apple. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα συμπεράσματα που διατυπώθηκαν στη σκέψη 407 ανωτέρω, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI έφερε πράγματι τους κινδύνους αυτούς.

448 Κατά συνέπεια, ελλείψει άλλων αποδεικτικών στοιχείων, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι τα επίπεδα αμοιβής που καθορίστηκαν βάσει της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 1991 ήταν υπερβολικά χαμηλά για την αμοιβή των λειτουργιών τις οποίες πράγματι ασκούσαν τα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων ενεργητικού και των κινδύνων τους.

β) Επί της αμοιβής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE η οποία εγκρίθηκε με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007

449 Πέραν της αιτιάσεως που αφορά την έλλειψη εκθέσεως σχετικά με τον επιμερισμό κερδών προς θεμελίωση της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 2007, η οποία απορρίφθηκε για τους λόγους που εκτίθενται στις σκέψεις 430 έως 435 ανωτέρω, η Επιτροπή αμφισβήτησε την αμοιβή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, υπό τη μορφή κερδών επιμεριζόμενων στα

υποκαταστήματα αυτά, η οποία έγινε δεκτή με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007, επικρίνοντας τις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. προκειμένου να δικαιολογήσουν ex post το γεγονός ότι τα κέρδη αυτά βρίσκονταν εντός εύρους κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Ειδικότερα, η Επιτροπή αμφισβήτησε την αξιοπιστία των ad hoc εκθέσεων που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. λόγω του ότι οι εταιρίες που επελέγησαν για τη μελέτη συγκρισιμότητας στην οποία βασίζονταν οι εν λόγω εκθέσεις δεν ήταν συγκρίσιμες με τις ASI και AOE.

1) Επί της επιλογής των εταιριών που χρησιμοποιήθηκαν στις αναλύσεις συγκρισιμότητας

450 Στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή επισήμανε, μεταξύ άλλων, δύο σφάλματα όσον αφορά τη συγκρισιμότητα των εταιριών που επελέγησαν στη μελέτη συγκρισιμότητας με το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI. Αφενός, στην αιτιολογική σκέψη 350 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι ήταν αδύνατον να προσδιοριστούν οι εταιρίες οι οποίες επελέγησαν στο πλαίσιο της ad hoc εκθέσεως που υπέβαλε η Apple Inc. Αφετέρου, στην αιτιολογική σκέψη 351 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υπογράμμισε ότι η επιλογή των συγκρίσιμων εταιριών στις μελέτες συγκρισιμότητας δεν είχε λάβει υπόψη το ότι, αντιθέτως προς τις εταιρίες αυτές, ο όμιλος Apple πωλούσε επώνυμα προϊόντα υψηλής ποιότητας και προωθούσε τα προϊόντα του στην αγορά ως τέτοια. Συναφώς, η Επιτροπή επισήμανε ότι, ενώ η ASI ήταν υπεύθυνη για τις εγγυήσεις των πωλούμενων προϊόντων, οι οποίες στην περίπτωση των επώνυμων προϊόντων υψηλής ποιότητας ενέχουν υψηλό κίνδυνο, οι συγκρίσιμες εταιρίες που επελέγησαν δεν ήταν εκτεθειμένες σε τέτοιο κίνδυνο.

451 Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα με το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, η Επιτροπή επισήμανε (στην αιτιολογική σκέψη 359 της προσβαλλομένης αποφάσεως) ότι η ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Ιρλανδία είχε λάβει υπόψη μόνον εταιρίες βιομηχανικής κατασκευής, ενώ η AOE παρείχε επίσης κοινές υπηρεσίες στις λοιπές εταιρίες του ομίλου Apple στην περιφέρεια EMAIA, όπως χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες πληροφοριακών συστημάτων και τεχνολογιών και υπηρεσίες στον τομέα των ανθρωπίνων πόρων.

452 Ευθύς εξαρχής, επισημαίνεται ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι τα σφάλματα που εντόπισε η Επιτροπή όσον αφορά τις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν ex post facto η Ιρλανδία και η Apple Inc. αποδεικνύονται και θέτουν εν αμφιβόλω τα συμπεράσματα των εκθέσεων αυτών, η Επιτροπή δεν μπορούσε να συναγάγει εξ αυτού ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν ως αποτέλεσμα μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως της ASI και της AOE στην Ιρλανδία.

453 Ειδικότερα, οι εκθέσεις αυτές υποβλήθηκαν από την Ιρλανδία και την Apple Inc. προκειμένου να αποδειχθεί ex post facto ότι τα κέρδη που επιμερίστηκαν στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης βρίσκονταν εντός εύρους κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Ωστόσο, η υποβολή των εν λόγω ad hoc εκθέσεων από την Ιρλανδία και την Apple Inc. δεν μπορεί να αντιστρέψει το βάρος αποδείξεως σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος εν προκειμένω, το οποίο το φέρει η Επιτροπή, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 100 ανωτέρω.

454 Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να εξεταστεί αν τα σφάλματα τα οποία εντόπισε η Επιτροπή στις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. στοιχειοθετούνται και είναι ικανά να θέσουν εν αμφιβόλω τα συμπεράσματα των εκθέσεων αυτών.

455 Πρώτον, επισημαίνεται ότι, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, οι αναλύσεις σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση δεν εμπίπτουν σε θετική επιστήμη και δεν είναι δυνατόν να επιδιώκονται ακριβή αποτελέσματα όσον αφορά το επίπεδο που θεωρείται ως επίπεδο πλήρους ανταγωνισμού. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί το σημείο 1.13 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, στο οποίο επισημαίνεται ότι σκοπός

του καθορισμού τιμών μεταβιβάσεως είναι «να επιτευχθεί εύλογη εκτίμηση ενός αποτελέσματος υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού βάσει αξιόπιστων πληροφοριών» και ότι «ο καθορισμός τιμών μεταβιβάσεως δεν αποτελεί θετική επιστήμη, αλλά προϋποθέτει εκτιμήσεις εκ μέρους της φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου».

456 Δεύτερον, όσον αφορά τις εταιρίες που επελέγησαν για τη μελέτη συγκρισιμότητας στην οποία βασίστηκε η ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Apple Inc., η ASI και η AOE υποστηρίζουν ότι, κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, η Apple Inc. ζήτησε επανειλημμένως από την Επιτροπή να διατυπώσει παρατηρήσεις επ' αυτής της ad hoc εκθέσεως και ότι δεν τέθηκε κανένα ειδικό ζήτημα σχετικό με τα δεδομένα της μελέτης συγκρισιμότητας. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί αυτά τα επιχειρήματα. Επιπλέον, οι ASI και AOE, στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής, παρουσίασαν τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για την εν λόγω ad hoc έκθεση, επισημαίνοντας ότι αυτά αντλήθηκαν από την ίδια βάση δεδομένων με εκείνη που χρησιμοποιήθηκε στο πλαίσιο της ad hoc εκθέσεως που υπέβαλε η Ιρλανδία. Η Επιτροπή δεν προέβαλε ειδικές αντιρρήσεις ως προς την ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Apple Inc.

457 Τρίτον, στο μέτρο που η Επιτροπή αμφισβήτησε, όσον αφορά τις δύο ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc., τη χρήση μελέτης συγκρισιμότητας η οποία στηριζόταν σε έρευνα μιας βάσης συγκρίσιμων δεδομένων, επισημαίνονται τα ακόλουθα.

458 Καταρχάς, οι αιτιάσεις της Επιτροπής, στο μέτρο που έχουν την έννοια ότι αμφισβητούν, αυτή καθεαυτήν, τη χρήση βάσης συγκρίσιμων δεδομένων, δεν μπορούν να γίνουν δεκτές. Ειδικότερα, χωρίς τη στήριξη σε βάση δεδομένων, δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, στο πλαίσιο του δεύτερου σταδίου της μονομερούς μεθόδου επιμερισμού κερδών, μελέτη συγκρισιμότητας δυνάμενη να καταλήξει σε εκτίμηση κερδών θεωρούμενων ως κερδών πλήρους ανταγωνισμού, πράγμα το οποίο προϋποθέτει ότι η εν λόγω εκτίμηση μπορεί πραγματοποιηθεί αναφορικά με συγκρίσιμες εταιρίες.

459 Ωστόσο, η Επιτροπή δεν προσκόμισε στοιχεία που να δικαιολογούν τον αποκλεισμό αυτής καθεαυτής της χρήσεως βάσεων δεδομένων οι οποίες καταρτίζονται από ανεξάρτητες εξειδικευμένες εταιρίες, όπως αυτή που χρησιμοποιήθηκε στις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. Ειδικότερα, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, οι εν λόγω βάσεις δεδομένων καταρτίζονται με βάση τους κωδικούς γενικής ονοματολογίας των οικονομικών δραστηριοτήτων στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες (NACE) και, ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων από τα οποία προκύπτουν αδυναμίες που τις καθιστούν ανίσχυρες, οι βάσεις αυτές αποτελούν εμπειρικό θεμέλιο βάσει του οποίου μπορούν να πραγματοποιηθούν οι μελέτες συγκρισιμότητας.

460 Στη συνέχεια, όσον αφορά τα επιχειρήματα της Επιτροπής με τα οποία αμφισβητείται η συγκρισιμότητα των εταιριών που επελέγησαν για την ανάλυση συγκρισιμότητας, όσον αφορά το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή αρκέστηκε στην επίκληση των ίδιων επιχειρημάτων με αυτά που είχε προβάλει κατά της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών, δηλαδή το γεγονός ότι η ASI ήταν υπεύθυνη για τις εγγυήσεις των πωλούμενων προϊόντων και αναλάμβανε σημαντικό κίνδυνο για τα επώνυμα προϊόντα υψηλής ποιότητας που διακινούνταν από τρίτους εξωτερικούς αναδόχους, ενώ οι επιλεγείσες εταιρίες δεν έφεραν τέτοιου είδους κινδύνους και, ως εκ τούτου, δεν ήταν συγκρίσιμες. Ωστόσο, για τους ίδιους λόγους με εκείνους που εκτίθενται στις σκέψεις 391 έως 402 ανωτέρω, η επιχειρηματολογία αυτή πρέπει να απορριφθεί.

461 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, όπως υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE, στο μέτρο που, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 413 ανωτέρω, οι λειτουργικές δαπάνες δεν μπορούσαν να αποκλειστούν ως δείκτης επιπέδου κερδών εν προκειμένω, η υψηλή ποιότητα του εμπορικού σήματος δεν ασκούσε εν προκειμένω σημαντική επιρροή στη συγκρισιμότητα. Ειδικότερα, όπως ορθώς υποστηρίζουν οι ASI και AOE, το γεγονός ότι μια εταιρία διανέμει επώνυμα προϊόντα υψηλής ποιότητας δεν ασκεί κατ' ανάγκην επιρροή στις λειτουργικές δαπάνες της σε σχέση με τις λειτουργικές δαπάνες τις οποίες θα επωμιζόταν αν διένειμε προϊόντα κατώτερης ποιότητας. Η

ορθότητα της εκτιμήσεως αυτής αποδεικνύεται εν προκειμένω από το γεγονός, το οποίο αναγνώρισε η ίδια η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 337 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι λειτουργικές δαπάνες του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI είχαν παραμείνει σχετικά σταθερές σε σχέση με την εκθετική αύξηση των πωλήσεων της ASI.

462 Όσον αφορά τις επιφυλάξεις ως προς τη συγκρισιμότητα των εταιριών βιομηχανικής κατασκευής που επελέγησαν στο πλαίσιο της αναλύσεως συγκρισιμότητας σε σχέση με το ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE, λόγω των επικουρικών λειτουργιών τις οποίες ασκούσε το υποκατάστημα αυτό πέραν των δραστηριοτήτων κατασκευής, επισημαίνεται ότι αυτές οι επικουρικές λειτουργίες δεν είναι αντιπροσωπευτικές του συνόλου των λειτουργιών τις οποίες ασκούσε το εν λόγω υποκατάστημα, όπως ορθώς υποστηρίζουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE. Συναφώς, οι δύο τελευταίες εταιρίες στηρίζονται ιδίως στην ανάλυση των δραστηριοτήτων του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE η οποία περιλαμβάνεται στις ad hoc εκθέσεις που οι ίδιες υπέβαλαν και η οποία δεν αμφισβητήθηκε από την Επιτροπή ως προς το συγκεκριμένο σημείο.

463 Τέλος, όσον αφορά το γεγονός, το οποίο επικαλείται η Επιτροπή, ότι τρεις από τις 52 εταιρίες που επελέγησαν για την ανάλυση συγκρισιμότητας τέθηκαν σε κατάσταση εκκαθαρίσεως, οι επιφυλάξεις αυτές δεν είναι ικανές να επηρεάσουν την αξιοπιστία της εν λόγω αναλύσεως συνολικά. Επιπλέον, οι εταιρίες αυτές τέθηκαν υπό δικαστική εκκαθάριση μετά τις φορολογικές χρήσεις τις οποίες αφορά η ανάλυση. Εξάλλου, αντιθέτως προς τα όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που εκτίθενται στη σκέψη 455 ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι τρεις εταιρίες, επί συνόλου 52 τις οποίες αφορά η εν λόγω ανάλυση, αποτελούν σημαντικό ποσοστό ικανό να νοθεύσει το αποτέλεσμα της μελέτης συγκρισιμότητας.

464 Υπό τις συνθήκες αυτές, συνάγεται το συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν κατάφερε να θέσει εν αμφιβόλω την αξιοπιστία των μελετών συγκρισιμότητας στις οποίες βασίζονται οι ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc. και, ως εκ τούτου, την αξιοπιστία των εκθέσεων αυτών.

2) Επί της διορθωμένης αναλύσεως συγκρισιμότητας στην οποία προέβη η Επιτροπή

465 Επισημαίνεται ότι, στις αιτιολογικές σκέψεις 353 έως 356 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή προέβη στη δική της ανάλυση συγκρισιμότητας, η οποία μπορεί να αποκληθεί «διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας».

466 Στο πλαίσιο της διορθωμένης αναλύσεως συγκρισιμότητας, η Επιτροπή επιδίωξε να εξετάσει αν η αμοιβή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, η οποία εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, βρισκόταν εντός εύρους αμοιβών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

467 Πρώτον, όσον αφορά το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI, η Επιτροπή χρησιμοποίησε τα δεδομένα των εταιριών που επελέγησαν στην ad hoc έκθεση που υπέβαλε η Ιρλανδία, χρησιμοποιώντας το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ως υπό εξέταση εταιρία και τις πωλήσεις ως δείκτη επιπέδου κερδών. Τα δεδομένα αυτά περιλήφθηκαν στο διάγραμμα αριθ. 13, το οποίο παρατίθεται στην αιτιολογική σκέψη 354 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Η Επιτροπή συνέκρινε τα κέρδη που επιμερίζονταν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI βάσει των πωλήσεων της ASI με τη μέση απόδοση των πωλήσεων των εταιριών οι οποίες επελέγησαν στο πλαίσιο της ad hoc εκθέσεως που υπέβαλε η Ιρλανδία, για τα έτη 2007 έως 2011.

468 Επισημαίνεται εξαρχής ότι, βεβαίως, η προσέγγιση της Επιτροπής η οποία συνίσταται στη σύγκριση, αφενός, των αποτελεσμάτων της δικής της αναλύσεως και, αφετέρου, του φορολογητέου κέρδους της ASI βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης μπορούσε, κατ' αρχήν, να καταστήσει δυνατή την απόδειξη της ύπαρξης επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

469 Εντούτοις, τα συμπεράσματα της διορθωμένης αναλύσεως συγκρισιμότητας στην οποία προέβη η Επιτροπή δεν μπορούν να θέσουν εν αμφιβόλω τα συμπεράσματα των ad hoc εκθέσεων που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc., κατά τις οποίες τα κέρδη των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE, όπως αυτά καθορίστηκαν βάσει των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, βρίσκονταν εντός εύρους κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

470 Καταρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η διορθωμένη ανάλυση συγκρισιμότητας της Επιτροπής στηρίζεται στις πωλήσεις ως δείκτη επιπέδου κερδών για τους σκοπούς εφαρμογής της TNMM. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τις εκτιμήσεις που εκτίθενται στις σκέψεις 402 και 412 ανωτέρω, δεν αποδείχθηκε ότι η χρήση των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών ήταν ακατάλληλη εν προκειμένω. Επιπλέον, δεν αποδείχθηκε ότι η χρήση των πωλήσεων θα ήταν καταλληλότερη.

471 Έπειτα, πρέπει να υπομνησθεί ότι η ανάλυση στην οποία προέβη η Επιτροπή στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της στηρίζεται στην παραδοχή ότι, κατ' ουσίαν, οι λειτουργίες που ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI ήταν σύνθετες και καθοριστικές για την επιτυχία του εμπορικού σήματος Apple και, ως εκ τούτου, των εμπορικών δραστηριοτήτων της ASI. Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, το εν λόγω υποκατάστημα είχε αναλάβει σημαντικούς κινδύνους σε σχέση με τις δραστηριότητες της ASI. Ωστόσο, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 348 και 407 ανωτέρω, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι το υποκατάστημα της ASI ασκούσε σύνθετες λειτουργίες και είχε αναλάβει αυτούς τους σημαντικούς κινδύνους.

472 Τέλος, η Επιτροπή, στις αιτιολογικές σκέψεις 353 έως 355 της προσβαλλομένης αποφάσεως, επιδίωξε να εκτιμήσει τη μέση απόδοση επί των πωλήσεων των συγκρίσιμων εταιριών σε σχέση με τη μέση απόδοση επί των πωλήσεων της ASI, βάσει των κερδών που επιμερίζονταν στο ιρλανδικό υποκατάστημά της κατ' εφαρμογήν της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης του 2007. Εντούτοις, η προσέγγιση αυτή δεν συνάδει με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση ούτε με το άρθρο 25 του TCA 97, στο μέτρο που η απόδοση επί των πωλήσεων της ASI δεν μπορεί να αντανακλά, στην περίπτωση του ιρλανδικού υποκαταστήματός της, την αξία των λειτουργιών τις οποίες πράγματι ασκούσε το υποκατάστημα αυτό, για τους ακόλουθους λόγους.

473 Αφενός, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 384 και 385 ανωτέρω, οι λειτουργίες διανομής τις οποίες ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI συνίσταντο στην προμήθεια, πώληση και διανομή προϊόντων του σήματος Apple, βάσει συμφωνιών-πλαισίων που είχαν αποτελέσει αντικείμενο διαπραγματεύσεων εκτός του εν λόγω υποκαταστήματος. Επομένως, η προστιθέμενη αξία την οποία εισέφερε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν μπορούσε να γίνει αντιληπτή μέσω της απόδοσης επί των πωλήσεων της ASI.

474 Αφετέρου, οι λειτουργίες τις οποίες πράγματι ασκούσε το ιρλανδικό υποκατάστημα της ASI δεν είχαν καθοριστική επίδραση στη ΔΙ του ομίλου Apple ούτε στο εμπορικό σήμα Apple, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 341 ανωτέρω. Εντούτοις, αυτοί οι δύο παράγοντες συνδέονται άρρηκτα μεταξύ τους και αμφότεροι απαρτίζουν το εμπορικό σήμα προϊόντων υψηλής ποιότητας Apple, αναφορικά με το οποίο η ίδια η Επιτροπή θεώρησε, στην αιτιολογική σκέψη 351 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι επηρεάζει καθοριστικά την αξία των πωλήσεων της ASI. Για τον λόγο αυτό, η απόδοση επί των πωλήσεων της ASI δεν παρέχει ρεαλιστική εικόνα της πραγματικής συνεισφοράς του ιρλανδικού υποκαταστήματός της στις εν λόγω πωλήσεις.

475 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα συμπεράσματα της διορθωμένης αναλύσεως συγκρισιμότητας στην οποία προέβη η Επιτροπή όσον αφορά την αμοιβή του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI, ανάλυση η οποία χρησιμοποίησε τις πωλήσεις ως δείκτη επιπέδου κερδών, δεν μπορούν να θέσουν εν αμφιβόλω τα συμπεράσματα των ad hoc εκθέσεων που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc., οι οποίες χρησιμοποίησαν τις λειτουργικές δαπάνες ως δείκτη επιπέδου κερδών.

476 Δεύτερον, όσον αφορά την αμοιβή της AOE, όπως επισήμανε η ίδια η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 357 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα αποτελέσματα της αναλύσεως συγκρισιμότητας στην οποία προέβη η Επιτροπή, όπως αυτά συνοψίζονται στη σκέψη 425 ανωτέρω, καταδεικνύουν ότι τα κέρδη που επιμερίστηκαν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE στην Ιρλανδία, κατ' εφαρμογήν των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης, βρίσκονταν εντός εύρους κερδών που μπορούσαν να θεωρηθούν ως πλήρους ανταγωνισμού.

477 Επομένως, τα αποτελέσματα της αναλύσεως στην οποία προέβη η Επιτροπή, κατ' ουσίαν, επιβεβαιώνουν τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τις ad hoc εκθέσεις που υπέβαλαν η Ιρλανδία και η Apple Inc., κατά τις οποίες τα κέρδη που επιμερίστηκαν στο ιρλανδικό υποκατάστημα της AOE βρίσκονταν εντός εύρους κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων που διατυπώθηκαν στη σκέψη 455 ανωτέρω όσον αφορά τις αναλύσεις σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, το γεγονός ότι τα εν λόγω αποτελέσματα βρίσκονται μάλλον στο κατώτερο όριο του εύρους κερδών υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού δεν θέτει εν αμφιβόλω τα αποτελέσματα αυτά.

478 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να γίνουν δεκτές οι αιτιάσεις που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των διαπιστώσεων της Επιτροπής σχετικά το μεθοδολογικό σφάλμα που αφορά τα επίπεδα αμοιβών τα οποία έγιναν δεκτά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης.

5. Συμπεράσματα ως προς τις εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της

479 Οι διαπιστώσεις που προηγήθηκαν σχετικά με τις πλημμέλειες στις μεθόδους υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE καταδεικνύουν τις ελλείψεις και, ενίοτε, τις ανακολουθίες των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης. Εντούτοις, οι περιστάσεις αυτές δεν αρκούν, αφ' εαυτές, για να αποδειχθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

480 Ειδικότερα, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι τα μεθοδολογικά σφάλματα τα οποία επισήμανε όσον αφορά τις μεθόδους επιμερισμού κερδών που εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, και τα οποία αφορούν την επιλογή των ιρλανδικών υποκαταστημάτων ως υπό εξέταση εταιριών (σκέψη 351 ανωτέρω), την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών (σκέψη 417 ανωτέρω) και τα επίπεδα αμοιβής που έγιναν δεκτά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (σκέψη 478 ανωτέρω), οδήγησαν σε μείωση των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE. Συνεπώς, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι εν λόγω αποφάσεις είχαν παράσχει πλεονέκτημα στις εταιρίες αυτές.

481 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνουν δεκτοί οι λόγοι ακυρώσεως που προβάλλουν η Ιρλανδία και οι ASI και AOE και αφορούν το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της, η Επιτροπή δεν απέδειξε εν προκειμένω την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

ΣΤ. Επί των λόγων ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητούνται οι εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της εναλλακτικής συλλογιστικής της (πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και ένατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16)

482 Η Επιτροπή εξέθεσε την εναλλακτική συλλογιστική της, η οποία αναλύεται σε δύο σκέλη, στις αιτιολογικές σκέψεις 369 έως 403 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

483 Πρώτον, στις αιτιολογικές σκέψεις 369 έως 378 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι σύμφυτη με την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 και ότι, στο μέτρο που οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρεξέκλιναν από την εν λόγω αρχή, παρείχαν επιλεκτικό πλεονέκτημα υπό τη μορφή μειώσεως της φορολογητέας βάσης της ASI και της AOE.

484 Δεύτερον, στις αιτιολογικές σκέψεις 379 έως 403 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, ακόμη και αν η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 δεν διεπόταν από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, εντούτοις, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης έπρεπε να θεωρηθούν ως παρέχουσες επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE λόγω του ότι οι αποφάσεις αυτές ήταν αποτέλεσμα της ασκήσεως διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους των ιρλανδικών φορολογικών αρχών.

485 Η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE αμφισβητούν, κατ' ουσίαν, τις εκτιμήσεις στις οποίες προέβη η Επιτροπή στο πλαίσιο των δύο σκελών της εναλλακτικής συλλογιστικής της.

1. Επί του πρώτου σκέλους της εναλλακτικής συλλογιστικής της Επιτροπής

486 Στο πρώτο σκέλος της εναλλακτικής συλλογιστικής της, η Επιτροπή θεώρησε ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρεξέκλιναν από το άρθρο 25 του TCA 97, για τον λόγο ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού είναι σύμφυτη με το άρθρο αυτό (αιτιολογική σκέψη 377 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Συνεπώς, η Επιτροπή παρέπεμψε στην επικουρική συλλογιστική της, στο πλαίσιο της οποίας έκρινε ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης δεν μπορούσαν να εξασφαλίσουν αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και, ως εκ τούτου, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι αποφάσεις αυτές είχαν παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE (αιτιολογική σκέψη 378 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

487 Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι, στο μέτρο που το πρώτο σκέλος της εναλλακτικής συλλογιστικής της Επιτροπής στηρίζεται στις διαπιστώσεις στις οποίες αυτή προέβη στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της και στο μέτρο που, όπως κρίθηκε στη σκέψη 481 ανωτέρω, η Επιτροπή δεν μπορούσε να στηριχθεί στην εν λόγω επικουρική συλλογιστική προκειμένου να συναγάγει την ύπαρξη πλεονεκτήματος εν προκειμένω, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η Επιτροπή δεν μπορούσε να στηριχθεί ούτε στο πρώτο σκέλος της κύριας συλλογιστικής της προκειμένου να καταλήξει στην ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος εν προκειμένω.

488 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι, στο πρώτο μέρος της εναλλακτικής συλλογιστικής της, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις ASI και AOE.

2. Επί του δεύτερου σκέλους της εναλλακτικής συλλογιστικής της Επιτροπής

489 Στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους της εναλλακτικής συλλογιστικής της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 δεν διεπόταν από την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, εντούτοις, οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης παρείχαν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE στο μέτρο που εκδόθηκαν κατά διακριτική ευχέρεια από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές.

490 Αφενός, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, με την κύρια και την επικουρική συλλογιστική της, απέδειξε ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης είχαν εγκρίνει μεθόδους επιμερισμού κερδών που συνεπάγονταν μείωση του φορολογητέου κέρδους της ASI και της AOE στην Ιρλανδία και παρείχαν οικονομικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

491 Αφετέρου, υποστήριξε ότι, στο μέτρο που το άρθρο 25 του TCA 97 δεν καθιερώνει κανένα αντικειμενικό κριτήριο σχετικά με τον επιμερισμό κερδών μεταξύ των διαφόρων μερών της ίδιας αλλοδαπής εταιρίας, η διακριτική ευχέρεια την οποία διαθέτουν οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής δεν στηρίζεται σε αντικειμενικά κριτήρια σχετικά με το φορολογικό σύστημα, πράγμα που συνεπάγεται τεκμήριο επιλεκτικότητας για τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης. Επιπλέον, η Επιτροπή εξέτασε έντεκα φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης που της είχε διαβιβάσει η Ιρλανδία και διαπίστωσε ορισμένες ανακολουθίες, βάσει των οποίων θεώρησε ότι η πρακτική των ιρλανδικών φορολογικών αρχών στον τομέα των φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης ήταν αποτέλεσμα διακριτικής ευχέρειας, δεδομένου ότι δεν χρησιμοποιούνταν συνεπή κριτήρια για τον καθορισμό των κερδών που έπρεπε να επιμερίζονται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιριών για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97.

492 Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εκδόθηκαν βάσει διακριτικής ευχέρειας των ιρλανδικών φορολογικών αρχών, ελλείψει αντικειμενικών κριτηρίων που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, και ότι, ως εκ τούτου, οι εν λόγω αποφάσεις έπρεπε να θεωρηθούν ως παρέχουσες επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

493 Όσον αφορά τις εκτιμήσεις της Επιτροπής, πρώτον, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή, στο μέτρο που δεν κατάφερε να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος με την κύρια και την επικουρική συλλογιστική της, δεν μπορούσε να αποδείξει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος εν προκειμένω απλώς και μόνο με την εναλλακτική συλλογιστική της, όπως αυτή περιγράφεται ανωτέρω. Πράγματι, η ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας των φορολογικών αρχών, ακόμη και αν υποτεθεί αποδεδειγμένη, δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι η εν λόγω διακριτική ευχέρεια ασκήθηκε κατά τρόπο που μείωσε τη φορολογική επιβάρυνση του δικαιούχου της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης σε σχέση με την επιβάρυνση την οποία αυτός έπρεπε κανονικά να υποστεί.

494 Επομένως, η εναλλακτική συλλογιστική της Επιτροπής δεν αρκεί για να αποδειχθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

495 Δεύτερον και εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει ότι οι ιρλανδικές αρχές είχαν ασκήσει ευρεία διακριτική ευχέρεια εν προκειμένω.

496 Ειδικότερα, πρέπει να υπομνησθεί η νομολογία κατά την οποία, για να στοιχειοθετηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός φορολογικού πλεονεκτήματος, δεν είναι απαραίτητο να διαθέτουν οι αρμόδιες εθνικές αρχές διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τη χορήγηση του πλεονεκτήματος. Ωστόσο, εφόσον διαθέτουν τέτοια ευχέρεια, οι εν λόγω αρχές ενδέχεται να έχουν τη δυνατότητα να ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής σε βάρος άλλων, όπως, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που οι αρμόδιες αρχές διαθέτουν διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τον προσδιορισμό των αποδεκτών και των προϋποθέσεων χορήγησης του μέτρου βάσει κριτηρίων ξένων προς το φορολογικό σύστημα (απόφαση της 25ης Ιουλίου 2018, Επιτροπή κατά Ισπανίας κ.λπ., C-128/16 P, EU:C:2018:591, σκέψη 55).

497 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στην αιτιολογική σκέψη 381 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή περιορίστηκε στην επισήμανση ότι η Ιρλανδία δεν είχε θεσπίσει κανένα αντικειμενικό κριτήριο για τον επιμερισμό των κερδών αλλοδαπής εταιρίας στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97. Εξ αυτού συνήγαγε ευθέως το συμπέρασμα, στην ίδια αιτιολογική σκέψη 381, ότι «αυτό [...] συνεπαγόταν ότι η διακριτική ευχέρεια τ[ων ιρλανδικών φορολογικών αρχών] στην εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης δεν βασ[ιζόταν] σε αντικειμενικά κριτήρια που σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα, γεγονός που αποτελ[ούσε] τεκμήριο για την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος».

498 Ωστόσο, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 238 και 239 ανωτέρω, για την εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 απαιτείται αντικειμενική ανάλυση των πραγματικών δεδομένων, η οποία περιλαμβάνει, πρώτον, τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που ασκεί το υποκατάστημα, τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί για τις λειτουργίες του και τους σχετικούς κινδύνους που αναλαμβάνει και, δεύτερον, τον καθορισμό της αξίας αυτού του είδους δραστηριοτήτων στην αγορά. Η ανάλυση αυτή αντιστοιχεί κατ' ουσίαν στην ανάλυση που προτείνεται με την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση.

499 Επομένως, η Επιτροπή δεν δύναται να υποστηρίξει ότι η εφαρμογή του άρθρου 25 του TCA 97 από τις ιρλανδικές φορολογικές αρχές δεν συνεπάγεται τη χρήση κανενός συνεπούς κριτηρίου για τον καθορισμό των κερδών που πρέπει να επιμερίζονται στα ιρλανδικά υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών.

500 Βεβαίως, εν προκειμένω, δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές εφάρμοσαν το άρθρο 25 του TCA 97 στο πλαίσιο των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης. Ειδικότερα, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 347 και 433 ανωτέρω, οι πληροφορίες και τα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την εφαρμογή της ως άνω διατάξεως ήταν πολύ συνοπτικά. Ασφαλώς, η έλλειψη τεκμηριωμένης αναλύσεως συνιστά αποδοκιμαστέα μεθοδολογική πλημμέλεια κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της ASI και της AOE, ο οποίος εγκρίθηκε με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης. Ωστόσο, η εν λόγω πλημμέλεια δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για να αποδειχθεί ότι οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης ήταν αποτέλεσμα της ασκήσεως ευρείας διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους των ιρλανδικών φορολογικών αρχών.

501 Τρίτον, οι έντεκα φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης σχετικά με τον επιμερισμό κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών, τις οποίες εξέτασε η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 385 έως 395 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δεν αρκούν για να αποδειχθεί η ύπαρξη ευρείας διακριτικής ευχέρειας των ιρλανδικών φορολογικών αρχών η οποία καταλήγει να ευνοεί τις δικαιούχους εταιρίες σε σχέση με άλλες εταιρίες που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση.

502 Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 385 έως 395 της προσβαλλομένης αποφάσεως, αυτές οι έντεκα φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης αφορούν εταιρίες που ασκούν εντελώς διαφορετικές δραστηριότητες. Ωστόσο, όπως επισημαίνει η ίδια η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 88 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ο επιμερισμός των κερδών μεταξύ διαφόρων συνδεδεμένων εταιριών συναρτάται με τις ασκούμενες δραστηριότητες, τους αναλαμβανόμενους κινδύνους και τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιεί κάθε εταιρία. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γεγονός ότι οι έντεκα φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης εγκρίνουν διαφορετικές μεθόδους επιμερισμού κερδών στηρίζεται ακριβώς στο γεγονός ότι οι καταστάσεις των φορολογουμένων είναι διαφορετικές. Συνεπώς, το γεγονός ότι αυτές οι διαφορετικές καταστάσεις ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση των εν λόγω φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης ουδόλως αποδεικνύει οποιαδήποτε διακριτική ευχέρεια των ιρλανδικών φορολογικών αρχών.

503 Από τις προηγηθείσες σκέψεις προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν μπορούσε να στηριχθεί στο δεύτερο σκέλος της εναλλακτικής συλλογιστικής της προκειμένου να συναγάγει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος εν προκειμένω.

504 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνουν δεκτοί οι λόγοι ακυρώσεως που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE οι οποίοι αντλούνται από το ότι, στο πλαίσιο της εναλλακτικής συλλογιστικής της, η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος εν προκειμένω, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ενώ παρέλκει η εξέταση των αιτιάσεων περί παραβάσεως ουσιωδών τύπων και περί προσβολής του δικαιώματος ακροάσεως, τις οποίες προβάλλουν οι ASI και AOE κατά των εκτιμήσεων της Επιτροπής στο πλαίσιο της εν λόγω εναλλακτικής συλλογιστικής της.

Ζ. Συμπεράσματα ως προς την εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

505 Λαμβανομένων υπόψη των συμπερασμάτων που περιλαμβάνονται στις σκέψεις 312, 481 και 504 ανωτέρω, κατά τα οποία πρέπει να γίνουν δεκτοί οι λόγοι ακυρώσεως που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE κατά των εκτιμήσεων στις οποίες προέβη η Επιτροπή στο πλαίσιο της κύριας, της επικουρικής και της εναλλακτικής συλλογιστικής της, συνάγεται ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε, εν προκειμένω, ότι οι ιρλανδικές φορολογικές αρχές, εκδίδοντας τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης, χορήγησαν επιλεκτικό πλεονέκτημα στην ASI και στην AOE κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

506 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι, κατά πάγια νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 100 ανωτέρω, η Επιτροπή μπορεί να χαρακτηρίσει ένα φορολογικό μέτρο ως κρατική ενίσχυση, τούτο είναι δυνατόν μόνον εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτόν.

507 Εν προκειμένω, δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν κατάφερε να αποδείξει επαρκώς κατά νόμον την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων ακυρώσεως που προβάλλουν η Ιρλανδία καθώς και οι ASI και AOE.

IV. Επί των δικαστικών εξόδων

508 Κατά το άρθρο 134, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδά της καθώς και στα δικαστικά έξοδα της Ιρλανδίας, στο πλαίσιο της υποθέσεως T-778/16, και στα δικαστικά έξοδα των ASI και AOE, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα των τελευταίων.

509 Σύμφωνα με το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, η Ιρλανδία, στο πλαίσιο της υποθέσεως T-892/16, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο πενταμελές τμήμα)

αποφασίζει:

1) Συνεκδικάζει τις υποθέσεις T-778/16 και T-892/16 προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

2) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple.

3) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της, τα έξοδα της Ιρλανδίας στο πλαίσιο της υποθέσεως T-778/16 καθώς και τα έξοδα της Apple Sales International και της Apple Operations Europe.

4) Η Ιρλανδία στο πλαίσιο της υποθέσεως T-892/16, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ φέρουν τα δικαστικά έξοδά τους.

Van der Woude Tomljenović Μαρκουλλή

Passer Kornezov

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο, στις 15 Ιουλίου 2020.

(υπογραφές)

Περιεχόμενα

I. Ιστορικό της διαφοράς 2

A. Το ιστορικό του ομίλου Apple 2

1. Σχετικά με τον όμιλο Apple 2

2. Σχετικά με την ASI και την AOE 3

α) Όσον αφορά την εταιρική δομή 3

β) Όσον αφορά τη συμφωνία επιμερισμού κόστους 3

γ) Όσον αφορά τη συμφωνία παροχής υπηρεσιών μάρκετινγκ 4

3. Σχετικά με τα ιρλανδικά υποκαταστήματα 4

B. Οι επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης 4

1. Η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991 5

α) Η φορολογητέα βάση της ACL, προκατόχου της AOE 5

β) Η φορολογητέα βάση της ACAL, προκατόχου της ASI 5

2. Η φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007 6

Γ. Η διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής 6

Δ. Η προσβαλλόμενη απόφαση 7

1. Η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος 7

α) Σχετικά με το σύστημα αναφοράς 8

β) Σχετικά με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού 8

γ) Σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω του μη επιμερισμού στα ιρλανδικά υποκαταστήματα των κερδών που προέκυπταν από τις άδειες ΔΙ τις οποίες κατείχαν η ASI και η AOE (κύρια συλλογιστική) 9

δ) Σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω της ακαταλληλότητας των επιλεγεισών μεθόδων επιμερισμού κερδών στα ιρλανδικά υποκαταστήματα της ASI και της AOE (επικουρική συλλογιστική) 9

ε) Σχετικά με το επιλεκτικό πλεονέκτημα λόγω της παρεκκλίσεως των επίμαχων φορολογικών αποφάσεων προέγκρισης από το σύστημα αναφοράς, ακόμη κι αν υποτεθεί ότι αυτό αποτελείται αποκλειστικά από το άρθρο 25 του TCA 97, κατά παραβίαση της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού (εναλλακτική συλλογιστική) 10

στ) Συμπέρασμα ως προς το επιλεκτικό πλεονέκτημα 10

2. Η ασυμβατότητα της ενίσχυσης, ο παράνομος χαρακτήρας της και η ανάκτησή της 10

3. Το διατακτικό 11

II. Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων 12

A. Στην υπόθεση Τ-778/16 12

1. Η σύνθεση του δικαστικού σχηματισμού και η εκδίκαση της υποθέσεως κατά προτεραιότητα 12

2. Οι παρεμβάσεις 12

3. Οι αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως 13

4. Τα αιτήματα των διαδίκων 13

B. Στην υπόθεση Τ-892/16 14

1. Η σύνθεση του δικαστικού σχηματισμού, η εκδίκαση της υποθέσεως κατά προτεραιότητα και η συνεκδίκαση 14

2. Οι παρεμβάσεις 14

3. Οι αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχειρίσεως 15

4. Τα αιτήματα των διαδίκων 15

Γ. Η συνεκδίκαση των υποθέσεων και η προφορική διαδικασία 15

III. Σκεπτικό 16

A. Επί της συνεκδικάσεως των υποθέσεων Τ-778/16 και Τ-892/16 προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη 16

B. Επί των προβαλλόμενων λόγων ακυρώσεως και επί της διάρθρωσης της εξέτασης των υπό κρίση προσφυγών 16

Γ. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν την υπέρβαση, εκ μέρους της Επιτροπής, των αρμοδιοτήτων της και την επέμβασή της στις αρμοδιότητες των κρατών μελών, ιδίως κατά παραβίαση της αρχής της φορολογικής αυτονομίας (όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-778/16 και δέκατος τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-892/16) 18

Δ. Επί των λόγων ακυρώσεως που αφορούν τα σφάλματα της κύριας συλλογιστικής της Επιτροπής 21

1. Επί της από κοινού εξέτασης των κριτηρίων του πλεονεκτήματος και της επιλεκτικότητας (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-778/16) 22

2. Επί του προσδιορισμού του συστήματος αναφοράς και επί των εκτιμήσεων σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του ιρλανδικού δικαίου (εν μέρει πρώτος και δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-778/16 και πρώτος, δεύτερος και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-892/16) 23

α) Επί του συστήματος αναφοράς 23

β) Επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας των κερδών κατά το ιρλανδικό δίκαιο 27

1) Επί της εφαρμογής του άρθρου 25 του TCA 97 (εν μέρει δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) 28

2) Επί της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού (εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως και τρίτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και εν μέρει πρώτος λόγος ακυρώσεως και δεύτερος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) 30

i) Επί της δυνατότητας της Επιτροπής να στηριχθεί στην αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος 31

ii) Επί του ζητήματος αν η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της 36

3) Επί της εγκριθείσας από τον ΟΟΣΑ προσεγγίσεως (εν μέρει δεύτερος και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) 37

i) Επί της δυνατότητας της Επιτροπής να στηριχθεί στην εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση 37

ii) Επί του ζητήματος αν η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την εγκριθείσα από τον ΟΟΣΑ προσέγγιση στο πλαίσιο της κύριας συλλογιστικής της 38

4) Συμπεράσματα ως προς τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς και ως προς τις εκτιμήσεις σχετικά με τους κοινούς κανόνες φορολογίας του ιρλανδικού δικαίου 39

3. Επί των εκτιμήσεων της Επιτροπής σχετικά με τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple (πρώτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και τρίτος και τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) 40

α) Επί των δραστηριοτήτων του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI 40

β) Επί των δραστηριοτήτων του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE 45

γ) Επί των δραστηριοτήτων εκτός των υποκαταστημάτων των ASI και AOE 47

1) Επί της λήψεως στρατηγικών αποφάσεων εντός του ομίλου Apple 47

2) Επί της λήψεως αποφάσεων από τις ASI και AOE 48

δ) Συμπεράσματα ως προς τις δραστηριότητες εντός του ομίλου Apple 49

4. Συμπέρασμα ως προς την εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος με βάση την κύρια συλλογιστική της 49

Ε. Επί των λόγων ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητούνται οι εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της (τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και όγδοος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) 49

1. Επί της εκτιμήσεως σχετικά με τις μεθόδους επιμερισμού κερδών οι οποίες εγκρίθηκαν με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης υπό το πρίσμα της TNMM 51

2. Επί της επιλογής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE ως «υπό εξέταση εταιρείας» κατά την εφαρμογή των μεθόδων επιμερισμού κερδών 52

3. Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών 55

α) Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της ASI 56

1) Επί του κατάλληλου δείκτη επιπέδου κερδών 56

2) Επί του κινδύνου που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών 58

3) Επί του κινδύνου που συνδέεται με τις εγγυήσεις των προϊόντων 60

4) Επί των κινδύνων που συνδέονται με τις δραστηριότητες των τρίτων αντισυμβαλλομένων 62

β) Επί της επιλογής των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών του ιρλανδικού υποκαταστήματος της AOE 62

γ) Συμπεράσματα ως προς την επιλογή των λειτουργικών δαπανών ως δείκτη επιπέδου κερδών 63

4. Επί των επιπέδων αμοιβής που έγιναν δεκτά με τις επίμαχες φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης 64

α) Επί της αμοιβής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE η οποία εγκρίθηκε με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 1991 66

β) Επί της αμοιβής των ιρλανδικών υποκαταστημάτων της ASI και της AOE η οποία εγκρίθηκε με τη φορολογική απόφαση προέγκρισης του 2007 68

1) Επί της επιλογής των εταιριών που χρησιμοποιήθηκαν στις αναλύσεις συγκρισιμότητας 69

2) Επί της διορθωμένης αναλύσεως συγκρισιμότητας στην οποία προέβη η Επιτροπή 71

5. Συμπεράσματα ως προς τις εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της 73

ΣΤ. Επί των λόγων ακυρώσεως με τους οποίους αμφισβητούνται οι εκτιμήσεις της Επιτροπής στο πλαίσιο της εναλλακτικής συλλογιστικής της (πέμπτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-778/16 και ένατος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-892/16) 73

1. Επί του πρώτου σκέλους της εναλλακτικής συλλογιστικής της Επιτροπής 74

2. Επί του δεύτερου σκέλους της εναλλακτικής συλλογιστικής της Επιτροπής 74

Ζ. Συμπεράσματα ως προς την εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος 77

IV. Επί των δικαστικών εξόδων 77