ARREST VAN HET GERECHT (Zevende kamer – uitgebreid)

15 juli 2020*

„Staatssteun – Door Ierland ten uitvoer gelegde steunmaatregel – Besluit waarbij de steun onverenigbaar met de interne markt en onrechtmatig wordt verklaard en terugvordering ervan wordt gelast – Advance tax rulings – Selectieve fiscale voordelen – Zakelijkheidsbeginsel”

In de zaken T-778/16 en T-892/16,

Ierland, vertegenwoordigd door K. Duggan, M. Browne, J. Quaney en A. Joyce als gemachtigden, bijgestaan door P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman en B. Doherty, barristers,

verzoeker in zaak T-778/16,

ondersteund door

Groothertogdom Luxemburg, vertegenwoordigd door T. Uri als gemachtigde, bijgestaan door D. Waelbroeck en S. Naudin, advocaten,

interveniënt in zaak T-778/16,

Apple Sales International, gevestigd te Cork (Ierland),

Apple Operations Europe, gevestigd te Cork,

vertegenwoordigd door A. von Bonin en E. van der Stok, advocaten, D. Beard, QC, A. Bates, L. Osepciu en J. Bourke, barristers,

verzoeksters in zaak T-892/16,

ondersteund door

Ierland, vertegenwoordigd door K. Duggan, J. Quaney, M. Browne en A. Joyce, bijgestaan door P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly en B. Doherty,

interveniënt in zaak T-892/16,

tegen

Europese Commissie, vertegenwoordigd door P.-J. Loewenthal en R. Lyal als gemachtigden,

verweerster,

* Procestaal: Engels.

ondersteund door

Republiek Polen, vertegenwoordigd door B. Majczyna, M. Rzotkiewicz en A. Kramarczyk-Szaładzińska als gemachtigden,

interveniënte in zaak T-778/16,

en door

Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, vertegenwoordigd door C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski en C. Simpson als gemachtigden,

interveniënte in zaak T-892/16,

betreffende verzoeken krachtens artikel 263 VWEU strekkende tot nietigverklaring van besluit (EU) 2017/1283 van de Commissie van 30 augustus 2016 betreffende steunmaatregel SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) die Ierland ten gunste van Apple ten uitvoer heeft gelegd (PB 2017, L 187, blz. 1),

wijst

HET GERECHT (Zevende kamer – uitgebreid),

samengesteld als volgt: M. van der Woude, president, V. Tomljenović (rapporteur), A. Marcoulli, J. Passer en A. Kornezov, rechters,

griffier: S. Spyropoulos, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting van 17 en 18 september 2019,

het navolgende

Arrest

I. Voorgeschiedenis van het geding

A. Geschiedenis van de Apple-groep

1. Apple-groep

1 De Apple-groep is opgericht in 1976 en is gevestigd in Cupertino, Californië (Verenigde Staten). De groep bestaat uit Apple Inc. en uit alle vennootschappen die onder de zeggenschap van laatstgenoemde vallen (hierna gezamenlijk: „Apple-groep"). De Apple-groep ontwerpt, vervaardigt en verkoopt onder meer apparaten voor mobiele communicatie, multimedia-apparaten, personal computers en draagbare digitale muziekspelers, en verkoopt software, andere diensten en netwerkoplossingen, alsook digitale content en toepassingen van derden. De Apple-groep verkoopt haar producten en diensten aan consumenten, bedrijven en overheden wereldwijd, zowel via haar stores, online shops en direct sales teams als via externe mobiele-netwerkexploitanten, groothandelaren, retailers en distributeurs. De mondiale activiteiten van de Apple-groep zijn opgebouwd rond belangrijke functiegebieden die centraal vanuit de Verenigde Staten worden aangestuurd en gemanaged door bestuurders die in Cupertino zijn gevestigd.

2 Besluit (EU) 2017/1283 van de Commissie van 30 augustus 2016 betreffende steunmaatregel SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) die Ierland ten gunste van Apple ten uitvoer heeft gelegd (PB 2017, L 187, blz. 1; hierna: „bestreden besluit") heeft betrekking op twee advance tax rulings die de Ierse belastingdienst ten behoeve van twee vennootschappen van de Apple-groep heeft afgegeven.

2. ASI en AOE

a) Ondernemingsstructuur

3 Binnen de Apple-groep heeft Apple Operations International – een volle dochter van Apple Inc. – de volledige zeggenschap over haar dochteronderneming Apple Operations Europe (AOE), die op haar beurt de volledige zeggenschap heeft over haar dochteronderneming Apple Sales International (ASI). Zowel ASI als AOE is een naar Iers recht opgerichte vennootschap, maar is geen fiscaal ingezetene van Ierland.

4 Zoals opgemerkt in de overwegingen 113 tot en met 115 van het bestreden besluit bestonden de raden van bestuur van AOE en ASI voor een belangrijk deel uit bestuurders in dienst van Apple Inc. die in Cupertino waren gevestigd. In overweging 115 van dat besluit (tabellen 4 en 5) zijn fragmenten opgenomen van besluiten en notulen van algemene vergaderingen en bestuursvergaderingen van ASI en AOE. De besluiten van de raden van bestuur hadden regelmatig betrekking op zaken als de uitkering van dividend, de goedkeuring van directieverslagen en de benoeming en het ontslag van bestuurders. Soms betroffen die besluiten de oprichting van dochterondernemingen en het verlenen van volmachten aan bepaalde bestuurders om uiteenlopende activiteiten uit te voeren, zoals het beheer van bankrekeningen, het onderhouden van betrekkingen met regeringen en overheidsinstanties, het houden van audits, het afsluiten van verzekeringen, het sluiten van huurovereenkomsten, het inkopen en verkopen van activa, de ontvangst van goederen en het sluiten van commerciële overeenkomsten.

b) Overeenkomst inzake kostendeling

5 Apple Inc. had met ASI en AOE een overeenkomst inzake kostendeling gesloten (cost sharing agreement; hierna: „CSA"). De kostendeling had met name betrekking op het onderzoek en de ontwikkeling (R&D) van technologieën die in de producten van de Apple-groep zijn ingebouwd. De CSA is voor het eerst ondertekend in december 1980. De partijen bij die overeenkomst waren Apple Inc. (toentertijd Apple Computer Inc.) en AOE [toentertijd Apple Computer Ltd (ACL)]. In 1999 is ASI (toentertijd Apple Computer International) partij geworden bij die overeenkomst. In de periode die relevant is voor het onderzoek in het bestreden besluit is de CSA meermaals gewijzigd, met name om rekening te houden met wijzigingen in de toepasselijke regelgeving.

6 De partijen bij die overeenkomst hebben zich ertoe verbonden om de R&D-gerelateerde kosten en risico's van immateriële activa die voortvloeien uit de ontwikkeling van producten en diensten van de Apple-groep, te delen. Voorts zijn die partijen overeengekomen dat Apple Inc. de officiële juridische eigenaar zou blijven van de immateriële activa waarop de kostendeling betrekking had, de intellectuele-eigendomsrechten (hierna: „IE") van de Apple-groep daaronder begrepen. Daarnaast heeft Apple Inc. een royaltyvrije licentie aan ASI en AOE verleend die hun onder meer het recht gaf om de betrokken producten op het aan hen toegewezen grondgebied – te weten de hele wereld behalve het Amerikaanse continent – te vervaardigen en te verkopen. Daarenboven waren de partijen bij de overeenkomst gehouden om de uit die overeenkomst voortvloeiende risico's te dragen, waarbij het voornaamste risico bestond in de verplichting om de ontwikkelingskosten van de IE-rechten van de Apple-groep te betalen.

c) Overeenkomst inzake marketingdiensten

7 ASI en Apple Inc. hebben in 2008 een overeenkomst inzake marketingdiensten gesloten, op grond waarvan laatstgenoemde zich ertoe verbond om marketingdiensten aan ASI te verlenen, die onder meer bestonden in het bedenken, ontwikkelen en uitvoeren van marketingstrategieën en promotieprogramma's en -campagnes. Voor die diensten moest ASI Apple Inc. een vergoeding betalen die overeenkwam met een percentage van de door Apple Inc. voor die diensten „gemaakte redelijke kosten" vermeerderd met een opslag.

3. Ierse vestigingen

8 ASI en AOE hebben Ierse vestigingen opgericht (in het Engels „branches" genoemd). AOE had tevens een vestiging in Singapore, waarvan de activiteiten in 2009 zijn beëindigd.

9 De Ierse vestiging van ASI is onder meer verantwoordelijk voor de inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van Apple-producten aan gelieerde partijen en derde klanten in de regio Europa, het Midden-Oosten, India en Afrika (EMEIA) en in de regio Azië-Stille Oceaan (APAC). De belangrijkste functies die binnen die vestiging worden uitgeoefend, zijn onder meer de inkoop van afgewerkte Apple-producten bij gelieerde en externe fabrikanten, distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van producten aan gelieerde partijen in de EMEIA- en de APAC-regio en aan derde klanten in de EMEIA-regio, online verkoopactiviteiten, logistieke activiteiten en het beheer van aftersalesdiensten. De Europese Commissie heeft vastgesteld (overweging 55 van het bestreden besluit) dat een groot aantal distributiegerelateerde activiteiten in de EMEIA-regio door gelieerde partijen in het kader van dienstverleningsovereenkomsten werd verricht.

10 De Ierse vestiging van AOE is verantwoordelijk voor de vervaardiging en de assemblage in Ierland van een specialistisch assortiment computerproducten – waaronder iMac-desktops, MacBook-laptops en andere computeraccessoires – die zij aan gelieerde partijen voor de EMEIA-regio levert. De belangrijkste functies die binnen die vestiging worden uitgeoefend zijn het inplannen en het programmeren van de productie, procesengineering, productie en operations, kwaliteitsborging en kwaliteitscontrole, en refurbishing.

B. Betwiste tax rulings

11 De Ierse belastingdienst heeft advance tax rulings – kortweg „tax rulings" – afgegeven ten behoeve van bepaalde belastingplichtigen die daartoe een aanvraag hadden ingediend. Bij brieven van 29 januari 1991 en 23 mei 2007 (hierna gezamenlijk: „betwiste tax rulings") heeft de Ierse belastingdienst ingestemd met de voorstellen van de vertegenwoordigers van de Apple-groep die betrekking hadden op de belastbare winst van ASI en AOE in Ierland. Die rulings zijn beschreven in de overwegingen 59 tot en met 62 van het bestreden besluit.

1. Tax ruling van 1991

a) Belastinggrondslag van ACL, voorgangster van AOE

12 In een brief van 12 oktober 1990 aan de Ierse belastingdienst hebben de belastingadviseurs van de Apple-groep aangegeven welke activiteiten ACL in Ierland verrichtte en welke functies haar Ierse vestiging in Cork (Ierland) uitoefende. Daarnaast hebben zij gepreciseerd dat de vestiging eigenaar was van de productiegerelateerde activa, maar dat AOE eigenaar bleef van de gebruikte materialen, het werk in uitvoering en de afgewerkte producten.

13 Nadat de vertegenwoordigers van de Apple-groep op 16 januari 1991 een brief aan de Ierse belastingdienst hadden gestuurd en de Ierse belastingdienst hierop op 24 januari 1991 had geantwoord, heeft die belastingdienst bij brief van 29 januari 1991 de voorwaarden bevestigd die door de Apple-groep waren voorgesteld en die hierna worden beschreven. Overeenkomstig die door de Ierse belastingdienst bevestigde voorwaarden is de belastbare winst van ACL in Ierland die verband hield met de inkomsten van haar Ierse vestiging berekend op basis van de volgende elementen:

– 65 % van de exploitatiekosten van die vestiging tot een jaarlijks bedrag van [*vertrouwelijk*] [1] 20 % van haar exploitatiekosten boven de [*vertrouwelijk*];

– indien de totale winst van de Ierse vestiging van ACL lager zou zijn dan het met die formule verkregen bedrag, dan zou dat bedrag als basis dienen om de nettowinst van de vestiging te bepalen;

– de voor die berekening in aanmerking te nemen exploitatiekosten omvatten alle exploitatiekosten, met uitzondering van het materiaal dat bestemd was voor de wederverkoop en de kosten van immateriële activa die door gelieerde ondernemingen aan de Apple-groep in rekening waren gebracht;

– er mocht aanspraak worden gemaakt op een afschrijvingsaftrek, op voorwaarde dat die maximaal [*vertrouwelijk*] meer bedroeg dan de afschrijvingen die in de relevante jaarrekeningen waren geboekt.

b) Belastinggrondslag van ACAL, voorgangster van ASI

14 Bij brief van 2 januari 1991 hebben de belastingadviseurs van de Apple-groep de Ierse belastingdienst op de hoogte gebracht van het bestaan van een nieuwe vennootschap, te weten Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), waarvan de Ierse vestiging verantwoordelijk was voor de inkoop bij Ierse fabrikanten van producten die bestemd waren voor de export.

15 Op 16 januari 1991 hebben de vertegenwoordigers van de Apple-groep de Ierse belastingdienst een brief gestuurd met een overzicht van de voorwaarden van het akkoord dat die groep en die dienst op 3 januari 1991 hadden gesloten tijdens een bespreking over de belastbare winst van ACAL. Volgens die brief zou de winst van de vestiging worden berekend op basis van een opslag van 12,5 % op de exploitatiekosten (exclusief materiaal voor de wederverkoop).

16 Bij brief van 29 januari 1991 heeft de Ierse belastingdienst de in de brief van 16 januari 1991 genoemde voorwaarden van het akkoord bevestigd.

2. Tax ruling van 2007

17 Bij brief van 16 mei 2007 hebben de belastingadviseurs van de Apple-groep de Ierse belastingdienst een samenvatting verstrekt van hun voorstel om de methode voor het bepalen van de belastinggrondslag van de Ierse vestigingen van ASI en AOE te wijzigen.

18 Voor de Ierse vestiging van ASI (opvolgster van Apple Computer International, die in de plaats was gekomen van ACAL) werd voorgesteld om de aan haar toe te rekenen belastbare winst vast te stellen op [*vertrouwelijk*] van haar exploitatiekosten, met uitzondering van kosten zoals materiaalkosten en bedragen die door gelieerde ondernemingen binnen de Apple-groep in rekening waren gebracht.

1 Vertrouwelijke gegevens weggelaten.

19 Voor de Ierse vestiging van AOE moest de belastbare winst overeenkomen met de som van, ten eerste, een bedrag ter hoogte van [*vertrouwelijk*] van de exploitatiekosten van de vestiging – met uitzondering van kosten zoals materiaalkosten en door gelieerde ondernemingen binnen de Apple-groep in rekening gebrachte bedragen – en, ten tweede, een bedrag dat overeenkwam met het rendement op de IE voor de door die vestiging ontwikkelde productieprocestechniek, zijnde [*vertrouwelijk*] van de omzet van die vestiging. Voor afschrijvingen op fabrieken en gebouwen die „op de normale wijze waren berekend en toegestaan", moest een aftrek worden toegestaan.

20 Voor beide vestigingen werd voorgesteld om de voorwaarden van het toekomstige akkoord op 1 oktober 2007 te laten ingaan voor de duur van vijf jaar – mits de omstandigheden ongewijzigd zouden blijven – en om ze vervolgens jaarlijks te verlengen. Daarnaast werd opgemerkt dat het akkoord kon worden toegepast op nieuwe of gewijzigde entiteiten binnen de Apple-groep, mits hun activiteiten overeenkwamen met die van AOE – te weten productieactiviteiten in Ierland – of met die van ASI – te weten niet-productiegerelateerde activiteiten zoals verkoop en diensten in het algemeen.

21 Bij brief van 23 mei 2007 heeft de Ierse belastingdienst bevestigd akkoord te gaan met alle in de brief van 16 mei 2007 genoemde voorstellen. Dat akkoord is toegepast tot het boekjaar 2014.

C. Administratieve procedure bij de Commissie

22 Bij brief van 12 juni 2013 heeft de Commissie Ierland verzocht om informatie te verstrekken over de op zijn grondgebied gebezigde praktijk inzake tax rulings en met name over de rulings die waren afgegeven aan bepaalde entiteiten van de Apple-groep, waaronder ASI en AOE.

23 Bij besluit van 11 juni 2014 heeft de Commissie, op grond dat de betwiste tax rulings die de Ierse belastingdienst had afgegeven met betrekking tot de aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE toegerekende belastbare winst, staatssteun konden vormen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU ingeleid met betrekking tot die rulings (hierna: „inleidingsbesluit"). Volgens de Commissie konden de betwiste tax rulings de ondernemingen aan wie zij waren afgegeven een voordeel verschaffen indien in die rulings was ingestemd met verrekenprijzen die afweken van de voorwaarden die tussen onafhankelijke marktdeelnemers zouden zijn bepaald (zakelijkheidsbeginsel). Dat besluit is op 17 oktober 2014 bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

24 Bij brieven van 5 september en 17 november 2014 hebben respectievelijk Ierland en Apple Inc. hun opmerkingen over het inleidingsbesluit ingediend.

25 Tijdens de formele onderzoeksprocedure hebben de Commissie, de Ierse belastingdienst en Apple Inc. meermaals gecorrespondeerd en vergaderd (overwegingen 11-38 van het bestreden besluit). Daarnaast hebben Apple Inc. en Ierland twee door hun respectieve belastingadviseurs opgestelde ad-hocverslagen over de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE ingediend.

D. Bestreden besluit

26 Op 30 augustus 2016 heeft de Commissie het bestreden besluit vastgesteld. Na een beschrijving van de toepasselijke bepalingen en de feiten (deel 2) en een beschrijving van de administratieve procedure (delen 3-7) heeft de Commissie het bestaan van staatssteun onderzocht (deel 8).

27 In de eerste plaats heeft de Commissie opgemerkt dat de betwiste tax rulings konden worden toegerekend aan de staat, aangezien zij waren afgegeven door de Ierse belastingdienst. Voor zover die rulings de door ASI en AOE in Ierland verschuldigd belasting verlaagden, had Ierland afstand gedaan van belastinginkomsten, wat tot een verlies van staatsmiddelen had geleid (overweging 221 van het bestreden besluit).

28 In de tweede plaats konden de betwiste tax rulings het handelsverkeer binnen de Europese Unie ongunstig beïnvloeden, aangezien ASI en AOE deel uitmaakten van de Apple-groep, die actief is in alle lidstaten (overweging 222 van het bestreden besluit).

29 In de derde plaats verleenden de betwiste tax rulings ASI en AOE een voordeel, voor zover die rulings hun belastinggrondslag voor de berekening van de Ierse vennootschapsbelasting hadden verlaagd (overweging 223 van het bestreden besluit).

30 De Commissie heeft daaraan toegevoegd dat kon worden vermoed dat de betwiste tax rulings een selectief karakter hadden, aangezien zij enkel aan ASI en AOE waren afgegeven. Omwille van de volledigheid heeft de Commissie niettemin aangevoerd dat de betwiste tax rulings afweken van het referentiestelsel, te weten de gewone regeling inzake de vennootschapsbelasting in Ierland (overweging 224 van het bestreden besluit).

31 In de vierde plaats zouden de betwiste tax rulings, indien zou blijken dat zij de door ASI en AOE verschuldigde belasting hadden verlaagd, de concurrentiepositie van die ondernemingen kunnen versterken en derhalve de mededinging kunnen vervalsen (overweging 222 van het bestreden besluit).

1. Bestaan van een selectief voordeel

32 In deel 8.2 van het bestreden besluit heeft de Commissie de in de rechtspraak geformuleerde analyse in drie stappen verricht om aan te tonen dat in casu sprake was van een selectief voordeel. Aldus heeft zij allereerst vastgesteld wat het referentiestelsel was en redenen gegeven waarom in casu het zakelijkheidsbeginsel van toepassing was. Vervolgens heeft zij onderzocht of sprake was van een selectief voordeel vanwege het feit dat was afgeweken van het referentiestelsel. Op basis van een primaire, een subsidiaire en een alternatieve redenering was de Commissie in wezen van mening dat de betwiste tax rulings ertoe hadden geleid dat ASI en AOE gedurende de periode dat de rulings van kracht waren – te weten tussen 1991 en 2014 (hierna: „relevante periode") – minder belasting verschuldigd waren geweest in Ierland, en dat zij daardoor een voordeel hadden genoten ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden. Tot slot heeft de Commissie vastgesteld dat noch Ierland, noch Apple Inc. argumenten had aangevoerd om dat selectieve voordeel te rechtvaardigen.

a) Referentiestelsel

33 In de overwegingen 227 tot en met 243 van het bestreden besluit heeft de Commissie vastgesteld dat het referentiestelsel werd gevormd door het gewone Ierse vennootschapsbelastingstelsel, dat tot doel heeft om belasting te heffen over de winst van alle ondernemingen die in Ierland belastingplichtig zijn. Volgens de Commissie verkeren geïntegreerde ondernemingen en zelfstandige ondernemingen voor wat dat doel betreft in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie. Bijgevolg moet Section 25 van de Taxes Consolidation Act van 1997 (hierna: „TCA 97"), op grond waarvan niet-ingezeten vennootschappen belasting moeten betalen over hun inkomsten uit handel die rechtstreeks of indirect voortvloeien uit hun in Ierland actieve vestiging, als een onlosmakelijk onderdeel van het referentiestelsel en niet als een afzonderlijk referentiestelsel worden beschouwd.

b) Zakelijkheidsbeginsel

34 In de overwegingen 244 tot en met 263 van het bestreden besluit heeft de Commissie uiteengezet dat uit de bewoordingen en het doel van Section 25 TCA 97 kan worden opgemaakt dat de toepassing van die bepaling vergezeld moet gaan van een methode voor winsttoerekening. Dienaangaande heeft zij opgemerkt dat uit artikel 107, lid 1, VWEU voortvloeit dat de methode voor winsttoerekening gebaseerd moet zijn op het zakelijkheidsbeginsel, waarbij het niet uitmaakt of dat beginsel al dan niet in het nationale rechtssysteem van de betrokken lidstaat is opgenomen. Die vaststelling van de Commissie berust op twee premissen. Ten eerste heeft zij eraan herinnerd dat alle door een lidstaat vastgestelde fiscale maatregelen moeten voldoen aan de regels voor staatssteun. Ten tweede heeft zij aangevoerd dat uit het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), voortvloeit dat een verlaging van de belastinggrondslag die het resultaat is van een fiscale maatregel op grond waarvan een belastingplichtige voor transacties binnen de groep verrekenprijzen kan hanteren die niet in de buurt liggen van de prijzen die zouden zijn gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst, die belastingplichtige een selectief voordeel verleent in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

35 Aldus heeft de Commissie onder verwijzing naar het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), aangevoerd dat het zakelijkheidsbeginsel een referentiecriterium is om na te gaan of een geïntegreerde onderneming een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU heeft genoten ten gevolge van een fiscale maatregel die haar verrekenprijzen en bijgevolg haar heffingsgrondslag bepaalde. Dat beginsel is bedoeld om ervoor te zorgen dat transacties binnen een groep dezelfde fiscale behandeling krijgen als transacties tussen niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen, zodat wordt voorkomen dat ondernemingen die zich gelet op het doel van een dergelijk stelsel – te weten het heffen van belasting over de winst van alle ondernemingen die binnen het fiscale rechtsgebied ervan vallen – in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, ongelijk worden behandeld.

36 Wat betreft de principes die zijn geformuleerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) heeft de Commissie opgemerkt dat zij enkel een nuttige leidraad vormen voor belastingdiensten om ervoor te zorgen dat regelingen inzake verrekenprijzen en winsttoerekening een marktconforme uitkomst opleveren.

c) Selectief voordeel omdat de winst die voortvloeide uit de door ASI en AOE gehouden IE-licenties niet aan de Ierse vestigingen was toegerekend (primaire redenering)

37 In de overwegingen 265 tot en met 321 van het bestreden besluit heeft de Commissie primair aangevoerd dat het feit dat de Ierse belastingdienst in de betwiste tax rulings was uitgegaan van de aanname dat de door ASI en AOE gehouden IE-licenties van de Apple-groep buiten Ierland moesten worden toegerekend, ertoe heeft geleid dat de jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland afweek van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.

38 De Commissie heeft in wezen vastgesteld dat de door ASI en AOE gehouden IE-licenties, die hun het recht verleenden om buiten het Amerikaanse continent producten van de Apple-groep in te kopen, te vervaardigen, te verkopen en te distribueren – en die de Commissie heeft aangeduid als de „IE-licenties van Apple” – een aanzienlijke bijdrage hebben geleverd aan de inkomsten van die twee ondernemingen.

39 Bijgevolg heeft de Commissie de Ierse belastingdienst verweten ten onrechte activa, functies en risico's aan de hoofdkantoren van ASI en AOE te hebben toegerekend, aangezien die hoofdkantoren geen fysieke aanwezigheid hadden en geen werknemers in loondienst hadden. Wat meer in het bijzonder de aan de IE-licenties gerelateerde functies betreft, heeft de Commissie aangevoerd dat dergelijke

functies niet uitsluitend door de raden van bestuur van ASI en AOE konden zijn uitgeoefend, aangezien zij geen personeel hadden, hetgeen wordt gestaafd door het feit dat de aan de Commissie verstrekte notulen van de vergaderingen van de raden van bestuur niet verwijzen naar besprekingen en besluiten dienaangaande. Bijgevolg had de winst die voortvloeide uit het gebruik van de IE-licenties van de Apple-groep volgens de Commissie in een zakelijke context niet moeten worden toegerekend aan de hoofdkantoren van ASI en AOE, voor zover die hoofdkantoren zich onmogelijk hebben kunnen bezighouden met de controle en het beheer van die IE-licenties. Die winst had dus moeten worden toegerekend aan de vestigingen van ASI en AOE, die als enige in staat waren om daadwerkelijk de aan de IE van de Apple-groep gerelateerde functies uit te oefenen, die van wezenlijk belang waren voor de commerciële activiteiten van ASI en AOE.

40 Derhalve heeft de Ierse belastingdienst, door de winst die voortvloeide uit de IE van de Apple-groep niet toe te rekenen aan de vestigingen van ASI en AOE en aldus in strijd met het zakelijkheidsbeginsel te handelen, ASI en AOE een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU verleend in de vorm van een verlaging van hun respectieve jaarlijkse belastbare winst. Volgens de Commissie was dat voordeel selectief van aard, omdat het de belastingdruk voor ASI en AOE in Ierland verlaagde ten opzichte van niet-geïntegreerde ondernemingen, waarvan de belastbare winst de afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen.

d) Selectief voordeel vanwege de onjuiste keuze van de methoden voor winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE (subsidiaire redenering)

41 In de overwegingen 325 tot en met 360 van het bestreden besluit heeft de Commissie subsidiair aangevoerd dat, zelfs indien de Ierse belastingautoriteit terecht zou hebben aangenomen dat de door ASI en AOE gehouden IE-licenties van Apple buiten Ierland moesten worden toegerekend, de door de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening er hoe dan ook toe hebben geleid dat de jaarlijkse belastbare winst in Ierland van ASI en AOE afweek van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Volgens de Commissie waren die methoden namelijk gebaseerd op onjuiste methodologische keuzen, wat ertoe heeft geleid dat ASI en AOE minder belasting hoefden te betalen dan niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst overeenkomstig de gewone regeling inzake de belasting van vennootschapswinst wordt bepaald door de prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. Bijgevolg heeft de Commissie vastgesteld dat de betwiste tax rulings, door die methoden goed te keuren, ASI en AOE een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU hebben verleend.

e) Selectief voordeel vanwege het feit dat de betwiste tax rulings afweken van het referentiestelsel, zelfs al zou dat uitsluitend uit Section 25 TCA 97 bestaan, en niet voldeden aan het zakelijkheidsbeginsel (alternatieve redenering)

42 In de overwegingen 369 tot en met 403 van het bestreden besluit heeft de Commissie als alternatieve redenering aangevoerd dat, zelfs indien zou moeten worden aangenomen dat het referentiestelsel uitsluitend uit Section 25 TCA 97 bestond, de betwiste tax rulings ASI en AOE een selectief voordeel hebben verleend in de vorm van een verlaging van hun belastinggrondslag in Ierland. Ten eerste heeft de Commissie aangevoerd dat de toepassing van Section 25 TCA 97 in Ierland op het zakelijkheidsbeginsel berustte. De Commissie heeft evenwel aangetoond dat met de betwiste tax rulings in casu was afgeweken van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, waardoor aan ASI en AOE een economisch voordeel was verleend. Ten tweede heeft de Commissie betoogd dat, zelfs indien zou moeten worden aangenomen dat de toepassing van Section 25 TCA 97 niet op het zakelijkheidsbeginsel berustte, hoe dan ook moest worden geconcludeerd dat de betwiste tax rulings waren vastgesteld op grond van de

beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst, zonder inachtneming van objectieve criteria die verband houden met het Ierse belastingstelsel, en dat die rulings ASI en AOE bijgevolg een selectief voordeel hebben verleend.

f) Conclusie betreffende het selectieve voordeel

43 De Commissie is tot de slotsom gekomen dat de betwiste tax rulings tot een verlaging hebben geleid van de lasten die ASI en AOE normalerwijs hadden moeten dragen in de uitoefening van hun gewone bedrijfsactiviteiten, en dat derhalve moest worden aangenomen dat daarmee exploitatiesteun aan die twee ondernemingen is verleend. Zij heeft evenwel aangevoerd dat, aangezien ASI en AOE deel uitmaakten van de multinationale Apple-groep en die groep als één enkele economische eenheid in de zin van de rechtspraak moet worden beschouwd, die hele groep heeft geprofiteerd van de staatssteun die Ierland via de betwiste tax rulings had toegekend (deel 8.3 van het bestreden besluit).

2. Onverenigbaarheid, onrechtmatigheid en terugvordering van de steunmaatregel

44 De Commissie heeft opgemerkt dat die steunmaatregelen ingevolge artikel 107, lid 3, onder c), VWEU onverenigbaar zijn met de interne markt en, aangezien zij niet vooraf waren aangemeld, onrechtmatige staatssteun vormen die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU ten uitvoer is gelegd (delen 8.5 en 9 van het bestreden besluit).

45 Tot slot heeft de Commissie (in deel 11 van het bestreden besluit) opgemerkt dat Ierland de staatssteun die tussen 12 juni 2003 en 27 september 2014 via de betwiste tax rulings is verleend, moet terugvorderen. Zij heeft gepreciseerd dat het terug te vorderen bedrag moet worden berekend op basis van een vergelijking tussen de daadwerkelijk betaalde belasting en de belasting die had moeten worden betaald indien de rulings niet waren afgegeven en de gewone belastingregels waren toegepast.

46 Wat het betoog betreft dat de procedurele rechten van Ierland en Apple Inc. tijdens de administratieve procedure zijn geschonden, heeft de Commissie opgemerkt dat hun rechten volledig zijn geëerbiedigd, aangezien er in de periode tussen de vaststelling van het inleidingsbesluit en de vaststelling van het bestreden besluit geen sprake is geweest van wijzigingen in de draagwijdte van haar onderzoek naar het bestaan van staatssteun (deel 10 van het bestreden besluit).

3. Dispositief

47 Het dispositief van het bestreden besluit luidt als volgt:

„Artikel 1

1. De door Ierland op 29 januari 1991 en 23 mei 2007 afgegeven fiscale rulings ten gunste van Apple Sales International, op grond waarvan die onderneming haar jaarlijkse belastingschuld in Ierland kon bepalen, vormen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Die steun is onrechtmatig door Ierland ten uitvoer gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag en is onverenigbaar met de interne markt.

2. De door Ierland op 29 januari 1991 en 23 mei 2007 afgegeven fiscale rulings ten gunste van Apple Operations Europe, op grond waarvan die onderneming haar jaarlijkse belastingschuld in Ierland kon bepalen, vormen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Die steun is onrechtmatig door Ierland ten uitvoer gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag en is onverenigbaar met de interne markt.

Artikel 2

1. Ierland vordert de in artikel 1, lid 1, bedoelde steun terug van Apple Sales International.

2. Ierland vordert de in artikel 1, lid 2, bedoelde steun terug van Apple Operations Europe.

3. De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf de datum waarop ze ter beschikking van de begunstigden werden gesteld tot de datum van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.

4. De rente wordt op samengestelde grondslag berekend overeenkomstig hoofdstuk V van verordening (EG) nr. 794/2004.

Artikel 3

1. De terugvordering van de in artikel 1 bedoelde steun geschiedt onverwijld en daadwerkelijk.

2. Ierland zorgt ervoor dat dit besluit binnen vier maanden vanaf de datum van kennisgeving ervan ten uitvoer wordt gelegd.

Artikel 4

1. Binnen twee maanden na de kennisgeving van dit besluit verstrekt Ierland aan de Commissie informatie over de methodologie die wordt gebruikt om het precieze bedrag van de steun te berekenen.

2. Ierland houdt de Commissie op de hoogte van de stand van uitvoering van de nationale maatregelen die het heeft genomen ter uitvoering van dit besluit, en dit totdat de terugvordering van de in artikel 1 bedoelde steun is voltooid. Het verstrekt, op eenvoudig verzoek van de Commissie, onverwijld informatie over de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan deze beschikking te voldoen.

Artikel 5

Dit besluit is gericht tot Ierland."

II. Procedure en conclusies van partijen

A. Zaak T-778/16

48 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 9 november 2016, heeft Ierland het beroep in zaak T-778/16 ingesteld.

1. Samenstelling van het Gerecht en berechting bij voorrang

49 Bij beslissing van 29 november 2016 heeft de president van de Zevende kamer van het Gerecht gehoor gegeven aan het verzoek van Ierland om zaak T-778/16 bij voorrang te behandelen krachtens artikel 67, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht.

50 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 9 november 2016, heeft Ierland verzocht om berechting van zaak T-778/16 door een uitgebreide kamer. Op 18 januari 2017 heeft het Gerecht overeenkomstig artikel 28, lid 5, van het Reglement voor de procesvoering akte genomen van de verwijzing van zaak T-778/16 naar de Zevende kamer (uitgebreid).

51 Aangezien twee leden van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht verhinderd waren, heeft de president van het Gerecht bij beslissingen van 21 februari 2017 en 21 mei 2019 de vicepresident van het Gerecht respectievelijk een andere rechter aangewezen ter aanvulling van de kamer.

2. Interventies

52 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 20 maart 2017, heeft het Groothertogdom Luxemburg verzocht om toelating tot interventie in zaak T-778/16 aan de zijde van Ierland.

53 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 30 maart 2017, heeft de Republiek Polen verzocht om toelating tot interventie in zaak T-778/16 aan de zijde van de Commissie.

54 Bij beschikking van 19 juli 2017 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht de verzoeken tot interventie van het Groothertogdom Luxemburg en de Republiek Polen ingewilligd.

3. Verzoeken tot vertrouwelijke behandeling

55 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 26 april 2017, heeft Ierland verzocht om een deel van zijn verzoekschrift en van bepaalde bij zijn verzoekschrift gevoegde stukken, waaronder het bestreden besluit, alsook een deel van het verweerschrift en van bepaalde bij het verweerschrift gevoegde stukken vertrouwelijk te behandelen ten aanzien van het Groothertogdom Luxemburg en de Republiek Polen.

56 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 31 mei 2017, heeft Ierland verzocht om de naam van de belastingadviseurs van de Apple-groep vertrouwelijk te behandelen ten opzichte van het publiek.

57 Bij akten, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 26 en 29 november 2018, heeft Ierland zijn verzoeken tot vertrouwelijke behandeling gedeeltelijk ingetrokken.

58 Het Groothertogdom Luxemburg en de Republiek Polen hebben niet-vertrouwelijke versies van de betrokken stukken ontvangen. Het Groothertogdom Luxemburg heeft geen bezwaar gemaakt tegen de ten aanzien van hem geformuleerde verzoeken tot vertrouwelijke behandeling, terwijl de Republiek Polen de ten aanzien van haar geformuleerde verzoeken tot vertrouwelijke behandeling heeft betwist.

59 Bij beschikking van 14 december 2018, Ierland/Commissie (T-778/16, niet-gepubliceerd, EU:T:2018:1019), heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) de ten aanzien van de Republiek Polen geformuleerde verzoeken tot vertrouwelijke behandeling gedeeltelijk toegewezen en afgewezen voor het overige. De Republiek Polen heeft overeenkomstig de bepalingen van die beschikking niet-vertrouwelijke versies van de betrokken stukken ontvangen.

4. Conclusies van partijen

60 Ierland verzoekt het Gerecht:

– het bestreden besluit nietig te verklaren;

– de Commissie te verwijzen in de kosten in zaak T-778/16.

61 De Commissie verzoekt het Gerecht:

– het beroep in zaak T-778/16 ongegrond te verklaren;

– Ierland te verwijzen in de kosten in zaak T-778/16.

62 Het Groothertogdom Luxemburg verzoekt het Gerecht het bestreden besluit nietig te verklaren, zoals gevorderd door Ierland.

63 De Republiek Polen verzoekt het Gerecht in wezen het beroep in zaak T-778/16 te verwerpen, zoals gevorderd door de Commissie.

B. Zaak T-892/16

64 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 19 december 2016, hebben ASI en AOE het beroep in zaak T-892/16 ingesteld.

1. Samenstelling van het Gerecht, berechting bij voorrang en voeging

65 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 8 februari 2017, hebben ASI en AOE verzocht om zaak T-892/16 overeenkomstig artikel 67, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering bij voorrang te berechten, en deze zaak te voegen met zaak T-778/16 voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor de eindbeslissing.

66 Bij beslissing van 6 april 2017 heeft de president van de Zevende kamer van het Gerecht het verzoek om zaak T-892/16 bij voorrang te behandelen krachtens artikel 67, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering ingewilligd.

67 Op voorstel van de Zevende kamer van het Gerecht heeft het Gerecht op 17 mei 2017 overeenkomstig artikel 28 van het Reglement voor de procesvoering besloten om de zaak naar een uitgebreide kamer te verwijzen.

68 Aangezien twee leden van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht verhinderd waren, heeft de president van het Gerecht bij beslissingen van 8 juni 2017 en 21 mei 2019 de vicepresident van het Gerecht respectievelijk een andere rechter aangewezen ter aanvulling van de kamer.

2. Interventies

69 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 30 maart 2017, heeft IBEC Company Limited by Guarantee verzocht om toelating tot interventie in zaak T-892/16 aan de zijde van ASI en AOE. Overeenkomstig artikel 19, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht de over dat verzoek te nemen beslissing, die binnen zijn bevoegdheid viel, voorgelegd aan de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht. Bij beschikking van 15 december 2017, Apple Sales International en Apple Operations Europe/Commissie (T-892/16, niet gepubliceerd, EU:T:2017:926), heeft het Gerecht het door IBEC Company Limited by Guarantee ingediende verzoek tot interventie afgewezen.

70 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 31 maart 2017, heeft de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA verzocht om toelating tot interventie in zaak T-892/16 aan de zijde van de Commissie. Bij beschikking van 19 juli 2017 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA toegelaten tot interventie.

71 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 31 maart 2017, heeft Ierland verzocht om toelating tot interventie in zaak T-892/16 aan de zijde van ASI en AOE. Bij beslissing van 28 juni 2017 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht Ierland toegelaten tot interventie.

72 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 13 april 2017, hebben de Verenigde Staten van Amerika verzocht om toelating tot interventie in zaak T-892/16 aan de zijde van ASI en AOE. Overeenkomstig artikel 19, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht de over dat verzoek te nemen beslissing, die binnen zijn bevoegdheid viel, voorgelegd aan de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht. Bij beschikking van 15 december 2017, Apple Sales International en Apple Operations Europe/Commissie (T-892/16, niet gepubliceerd, EU:T:2017:925), heeft het Gerecht het door de Verenigde Staten van Amerika ingediende verzoek tot interventie afgewezen. De Verenigde Staten van Amerika hebben tegen die beschikking een hogere voorziening ingesteld. Bij beschikking van 17 mei 2018, Verenigde Staten van Amerika/Apple Sales International e.a. [C-12/18 P(I), niet gepubliceerd, EU:C:2018:330], is die hogere voorziening afgewezen.

3. Verzoeken tot vertrouwelijke behandeling

73 ASI en AOE hebben tijdens de procedure verzocht om bepaalde processtukken vertrouwelijk te behandelen ten opzichte van de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA. Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 1 oktober 2018, hebben zij dat verzoek ingetrokken.

4. Conclusies van partijen

74 ASI en AOE verzoeken het Gerecht:

– het bestreden besluit nietig te verklaren;

– subsidiair, het bestreden besluit gedeeltelijk nietig te verklaren;

– de Commissie te verwijzen in de kosten.

75 De Commissie verzoekt het Gerecht:

– het beroep te verwerpen;

– ASI en AOE te verwijzen in de kosten.

76 Ierland verzoekt het Gerecht het bestreden besluit nietig te verklaren, zoals gevorderd door ASI en AOE.

77 De Toezichthoudende Autoriteit van de EVA verzoekt het Gerecht:

– het beroep in zaak T-892/16 ongegrond te verklaren;

– ASI en AOE te verwijzen in de kosten in zaak T-892/16.

C. Voeging van de zaken en mondelinge behandeling

78 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 8 februari 2017, hebben ASI en AOE verzocht om voeging van de zaken T-778/16 en T-892/16.

79 Bij beslissing van 21 juni 2017 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht besloten de zaken T-778/16 en T-892/16 in dat stadium van de procedure niet te voegen.

80 Bij beslissing van de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht van 9 juli 2019 zijn de zaken T-778/16 en T-892/16 overeenkomstig artikel 68 van het Reglement voor de procesvoering gevoegd voor de mondelinge behandeling.

81 Het Gerecht heeft op voorstel van de rechter-rapporteur besloten over te gaan tot de mondelinge behandeling en heeft in het kader van de in artikel 89 van het Reglement voor de procesvoering bedoelde maatregelen tot organisatie van de procesgang partijen verzocht schriftelijke vragen te beantwoorden. Partijen hebben binnen de gestelde termijn daaraan gevolg gegeven.

82 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 23 augustus 2019, heeft de Commissie verzocht om bepaalde informatie in haar antwoord op de maatregelen tot organisatie van de procesgang vertrouwelijk te behandelen ten aanzien van het Groothertogdom Luxemburg en de Republiek Polen.

83 Het Groothertogdom Luxemburg en de Republiek Polen hebben niet-vertrouwelijke versies van dat antwoord ontvangen.

84 Partijen hebben ter terechtzitting van 17 en 18 september 2019 pleidooi gehouden en de mondelinge vragen van het Gerecht beantwoord. Zowel ASI en AOE als de Commissie hebben ter terechtzitting opmerkingen over het rapport ter terechtzitting gemaakt, waarvan het Gerecht akte heeft genomen in het proces-verbaal van de terechtzitting.

85 Daarnaast zijn partijen ter terechtzitting gehoord over een eventuele voeging van de zaken T-778/16 en T-892/16 voor de eindbeslissing, waarvan het Gerecht akte heeft genomen in het proces-verbaal van de terechtzitting.

III. In rechte

A. Voeging van de zaken T-778/16 en T-892/16 voor de eindbeslissing

86 Op grond van artikel 19, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht de – binnen zijn bevoegdheid vallende – beslissing over de voeging van de zaken T-778/16 en T-892/16 voor de eindbeslissing voorgelegd aan de Zevende kamer (uitgebreid).

87 De zaken T-778/16 en T-892/16 dienen, partijen ter terechtzitting over een eventuele voeging gehoord, wegens verknochtheid te worden gevoegd voor de eindbeslissing.

B. Aangevoerde middelen en opbouw van het onderzoek van de onderhavige beroepen

88 Met hun beroepen in de zaken T-778/16 en T-892/16 vorderen Ierland respectievelijk ASI en AOE nietigverklaring van het bestreden besluit, voor zover het de betwiste tax rulings als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU heeft aangemerkt en de terugvordering heeft gelast van de bedragen die Ierland niet van ASI en AOE heeft geïnd uit hoofde van de vennootschapsbelasting.

89 Ter ondersteuning van hun beroepen voeren Ierland respectievelijk ASI en AOE negen en veertien middelen aan, die elkaar grotendeels overlappen.

90 In de eerste plaats wordt met die middelen in wezen de primaire redenering van de Commissie betwist, met name vanwege fouten die zij heeft gemaakt bij de beoordeling van het bestaan van een selectief voordeel (eerste, tweede en derde middel in zaak T-778/16 en eerste tot en met zesde middel in zaak T-892/16) en bij de beoordeling van het begrip „overheidsingrijpen” (deel van het tweede middel in zaak T-778/16).

91 Meer in het bijzonder wordt de Commissie in het kader van de betwisting van haar primaire redenering, ten eerste, verweten dat zij de begrippen „voordeel" en „selectiviteit" gezamenlijk heeft onderzocht (deel van het tweede middel in zaak T-778/16). Ten tweede wordt haar verweten dat zij het referentiestelsel onjuist heeft afgebakend – onder meer op grond van onjuiste beoordelingen van het Ierse recht – (deel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-778/16 en eerste middel in zaak T-892/16), het zakelijkheidsbeginsel onjuist heeft toegepast (deel van het eerste en van het derde middel in zaak T-778/16 en deel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-892/16) en ten onrechte de OESO-richtlijnen heeft toegepast (deel van het tweede middel in zaak T-778/16 en vijfde middel in zaak T-892/16). Ten derde betwisten zowel Ierland als ASI en AOE de beoordelingen van de Commissie betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep (deel van het eerste middel in zaak T-778/16 en derde, vierde en vijfde middel in zaak T-892/16). Ten vierde uiten zij kritiek op de beoordelingen van het selectieve karakter van de betwiste tax rulings (deel van het tweede middel in zaak T-778/16 en zesde middel in zaak T-892/16).

92 In de tweede plaats betwisten zowel Ierland als ASI en AOE de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering (vierde middel in zaak T-778/16 en achtste middel in zaak T-892/16).

93 In de derde plaats uiten zowel Ierland als ASI en AOE kritiek op de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar alternatieve redenering (vijfde middel in zaak T-778/16 en negende middel in zaak T-892/16).

94 In de vierde plaats betwisten ASI en AOE de in het bestreden besluit gelaste terugvordering van de steun, op grond dat het onmogelijk was om het bedrag te berekenen dat volgens de subsidiaire en alternatieve redenering van de Commissie moest worden teruggevorderd (tiende middel in zaak T-892/16).

95 In de vijfde plaats stellen Ierland alsmede ASI en AOE dat het onderzoek dat de Commissie in het kader van de administratieve procedure heeft verricht, in strijd is met wezenlijke vormvoorschriften en met name met het recht om te worden gehoord (zesde middel in zaak T-778/16 en zevende en twaalfde middel in zaak T-892/16).

96 In de zesde plaats voeren Ierland alsmede ASI en AOE aan dat de door het bestreden besluit gelaste terugvordering met name in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel (zevende middel in zaak T-778/16 en elfde middel in zaak T-892/16).

97 In de zevende plaats stellen Ierland alsmede ASI en AOE – met name onder verwijzing naar het beginsel van fiscale autonomie – dat de Commissie zich in de bevoegdheden van de lidstaten heeft gemengd (achtste middel in zaak T-778/16 en veertiende middel in zaak T-892/16).

98 In de achtste plaats voeren zowel Ierland als ASI en AOE aan dat het bestreden besluit onvoldoende is gemotiveerd (negende middel in zaak T-778/16 en dertiende middel in zaak T-892/16).

99 Allereerst moet worden ingegaan op de middelen waarmee wordt betwist dat de Commissie bevoegd was om het bestreden besluit vast te stellen. Vervolgens zullen de andere middelen worden onderzocht in de volgorde waarin zij in de punten 90 tot en met 96 en in punt 98 hierboven zijn samengevat.

100 Met het oog op het hiernavolgende onderzoek van de wettigheid van het bestreden besluit moet vooraf in herinnering worden gebracht dat de Commissie, teneinde in het kader van het toezicht op staatssteun na te gaan of de betwiste tax rulings dergelijke steun vormden, diende aan te tonen dat was voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Dat de Commissie een fiscale maatregel als staatssteun aanmerkt (zie in die zin arresten van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, EU:C:1974:71, punt 28, en 22 juni 2006, België en Forum

187/Commissie, C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416, punt 81), wil namelijk nog niet zeggen dat aan de voorwaarden voor een dergelijke kwalificatie is voldaan (zie in die zin arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie, C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416, punt 84).

101 Derhalve stond het in beginsel aan de Commissie om in het bestreden besluit het bewijs voor het bestaan van dergelijke steun te leveren (zie in die zin arresten van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, EU:T:2007:253, punt 34, en 25 juni 2015, SACE en Sace BT/Commissie, T-305/13, EU:T:2015:435, punt 95). Bijgevolg moest de Commissie met name bewijzen dat de afgifte van de betwiste tax rulings tot een selectief voordeel heeft geleid.

102 In het licht van de voorgaande overwegingen moeten dus de middelen worden onderzocht waarmee Ierland alsmede ASI en AOE de wettigheid van het bestreden besluit betwisten.

C. Middelen ontleend aan het feit dat de Commissie haar bevoegdheden heeft overschreden en zich in de bevoegdheden van de lidstaten heeft gemengd, wat met name in strijd is met het beginsel van fiscale autonomie (achtste middel in zaak T-778/16 en veertiende middel in zaak T-892/16)

103 Ierland alsmede ASI en AOE stellen in wezen dat het bestreden besluit in strijd is zowel met de in onder meer de artikelen 4 en 5 VEU vervatte fundamentele constitutionele beginselen van de rechtsorde van de Unie die ten grondslag liggen aan de verdeling van bevoegdheden tussen de Unie en de lidstaten, als met het hieruit voortvloeiende beginsel van fiscale autonomie van de lidstaten. Bij de huidige stand van het Unierecht vallen de directe belastingen immers onder de bevoegdheid van de lidstaten.

104 De Commissie betwist die argumenten. Zij brengt in wezen in herinnering dat de lidstaten weliswaar fiscale soevereiniteit genieten, maar dat iedere fiscale maatregel die een lidstaat vaststelt, moet voldoen aan de staatssteunregels van de Unie. Zo mogen lidstaten door middel van fiscale maatregelen geen onderscheid maken tussen marktdeelnemers die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, omdat anders sprake zou zijn van steunmaatregelen die de markt verstoren. De betwiste tax rulings hebben er evenwel toe geleid dat ASI en AOE hun belastbare winst konden verlagen ten opzichte van de belastbare winst van andere belastingplichtige ondernemingen die onder de algemene Ierse vennootschapsbelastingregels vallen, waardoor onrechtmatige en onverenigbare staatssteun is toegekend.

105 Volgens vaste rechtspraak zijn de lidstaten, hoewel de directe belastingen bij de huidige stand van het Unierecht tot hun bevoegdheid behoren, niettemin verplicht deze bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen (zie arrest van 12 juli 2012, Commissie/Spanje, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Derhalve zijn de maatregelen van de lidstaten op het gebied van directe belastingen, ook al hebben zij betrekking op kwesties die binnen de Unie niet zijn geharmoniseerd, niet uitgesloten van de werkingssfeer van de regeling inzake het toezicht op staatssteun.

106 Bijgevolg kan de Commissie een belastingmaatregel als staatssteun aanmerken, mits aan de voorwaarden voor een dergelijke kwalificatie is voldaan (zie in die zin arresten van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, EU:C:1974:71, punt 28, en 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie, C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416, punten 81 en 84). De lidstaten moeten hun bevoegdheid inzake belastingen immers in overeenstemming met het Unierecht uitoefenen (arrest van 3 juni 2010, Commissie/Spanje, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 37). In die context mogen zij dus geen enkele maatregel nemen die met de interne markt onverenigbare staatssteun kan vormen.

107 Wat de voorwaarde betreft dat de betrokken maatregel een economisch voordeel moet verlenen, dient in herinnering te worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen rechtstreeks of indirect kunnen bevoordelen of die moeten worden beschouwd als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen, als staatssteun worden aangemerkt (zie arrest van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak; arrest van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

108 Meer bepaald vormt een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen fiscaal voordelig behandelt waardoor, hoewel geen sprake is van overdracht van staatsmiddelen, de financiële situatie van de begunstigden ten opzichte van die van de andere belastingplichtigen verbetert, staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (arrest van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14; zie ook arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

109 Uit het voorgaande volgt dat, aangezien de Commissie bevoegd is om toe te zien op de naleving van artikel 107 VWEU, haar dus niet kan worden verweten dat zij haar bevoegdheden heeft overschreden met haar onderzoek of de Ierse belastingdienst ASI en AOE via de afgifte van de betwiste tax rulings fiscaal voordelig had behandeld door hen in staat te stellen om hun belastbare winst te verlagen ten opzichte van de belastbare winst van andere belastingplichtige ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden.

110 In het geval van belastingmaatregelen kan het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een „normale” belasting worden vastgesteld (arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56). Bijgevolg verleent een dergelijke maatregel een economisch voordeel aan de begunstigde ervan wanneer die maatregel de lasten verlicht die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder een subsidie in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard is en identieke gevolgen heeft (arrest van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

111 Teneinde vast te stellen of er sprake is van een belastingvoordeel moet de situatie van de begunstigde zoals die voortvloeit uit de toepassing van de betrokken maatregel dus worden vergeleken met diens situatie zoals die zou zijn zonder de betrokken maatregel (zie in die zin arrest van 26 april 2018, Cellnex Telecom en Telecom Castilla-La Mancha/Commissie, C-91/17 P en C-92/17 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:284, punt 114) en onder toepassing van de normale belastingregels.

112 Zowel Ierland als ASI en AOE verwijten de Commissie dat zij haar bevoegdheden te buiten is gegaan, voor zover zij zich heeft gebaseerd op een eenzijdige en onjuiste uitlegging van het Ierse belastingrecht en met name van Section 25 TCA 97. Daarnaast heeft zij procedureregels voor de beoordeling van de nationale belastingen opgelegd die niet in het Ierse recht voorkomen. Daarenboven heeft de Commissie haar bevoegdheden overschreden door de vaststelling van het bestreden besluit te rechtvaardigen met de stelling dat ASI en AOE fiscaal staatloos waren.

113 Dienaangaande moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat niet-ingezeten vennootschappen die hun commerciële activiteiten via een vestiging in Ierland verrichten, op grond van Section 25 TCA 97 wat hun inkomsten uit handel betreft enkel belasting hoeven te betalen over de winst die voortvloeit uit de commerciële activiteiten die rechtstreeks of indirect aan die Ierse vestiging kunnen worden toegerekend. Daarnaast zij erop gewezen dat uit Section 25 TCA 97 voortvloeit dat moet worden bepaald welke inkomsten uit handel daadwerkelijk rechtstreeks of indirect via de Ierse vestiging zijn gegenereerd, en dat die bepaling geen specifieke methode voorschrijft om de winst te bepalen die aan de Ierse vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen moet worden toegerekend.

114 Uit de schriftelijke stukken van Ierland en uit de pleidooien van partijen ter terechtzitting blijkt dat voor de toepassing van Section 25 TCA 97 rekening moet worden gehouden met de feitelijke context en met de situatie van de vestiging in Ierland, en met name met de door de vestiging vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's.

115 In die omstandigheden en zoals blijkt uit de in punt 111 hierboven aangehaalde rechtspraak moest de Commissie voor de vaststelling of in casu sprake was van een voordeel een vergelijkende analyse kunnen maken tussen de fiscale behandeling van ASI en AOE die voortvloeide uit de toepassing van de betwiste tax rulings en de fiscale behandeling die deze twee ondernemingen, zonder de betrokken rulings, onder toepassing van de normale Ierse belastingregels zouden hebben genoten.

116 Bijgevolg kan de Commissie niet worden verweten dat zij de materiële belastingregels eenzijdig heeft toegepast en tot een feitelijke fiscale harmonisatie is overgegaan door te onderzoeken of de belastbare winst van ASI en AOE die op basis van de betwiste tax rulings was berekend, overeenkwam met de winst die door hun Ierse vestigingen was gerealiseerd – rekening houdend met de door die vestigingen vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's – en waarover zij op grond van Section 25 TCA 97 belasting moesten betalen.

117 Wat in de tweede plaats het betoog betreft dat de Commissie procedureregels voor de beoordeling van de nationale belastingen heeft opgelegd en aldus het Ierse belastingrecht heeft herschreven, stelt Ierland dat de grieven die de Commissie tegen de betwiste tax rulings heeft aangevoerd, niet gebaseerd zijn op verslagen inzake winsttoerekening (overwegingen 262 en 263 van het bestreden besluit) en niet op regelmatige wijze zijn onderzocht (overweging 368 van het bestreden besluit) en dat de Ierse belastingdienst vóór de afgifte van die rulings geen onderzoek had gedaan met betrekking tot andere ondernemingen binnen de Apple-groep, ongeacht de plaats waar die ondernemingen actief waren (overweging 274 van het bestreden besluit).

118 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat de Commissie in het bestreden besluit heeft vastgesteld dat sprake is van een selectief voordeel omdat, primair, de IE-licenties van de Apple-groep niet aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE zijn toegerekend (overwegingen 265 tot en met 321 van het bestreden besluit), subsidiair, onjuiste methoden voor de toerekening van winst aan die Ierse vestigingen zijn gekozen (overwegingen 325 tot en met 360 van het bestreden besluit) en, alternatief, met de betwiste tax rulings, op discretionaire wijze, is afweken van Section 25 TCA 97 (overwegingen 369 tot en met 403 van het bestreden besluit).

119 Bijgevolg kan niet worden gesteld dat de Commissie grieven van procedurele aard, zoals samengevat in punt 117 hierboven, heeft aangevoerd om in casu het bestaan van een selectief voordeel vast te stellen. Gelet daarop moeten de door Ierland aangevoerde grieven als niet ter zake dienend worden afgewezen.

120 In de derde plaats moet met betrekking tot de vaststelling dat ASI en AOE fiscaal staatloos waren, worden opgemerkt dat het klopt dat de Commissie onder meer in de overwegingen 52, 276, 277 en 281 van het bestreden besluit – in het kader van haar redenering die tot de conclusie heeft geleid dat ASI en AOE buiten Ierland enkel op papier bestonden – inderdaad heeft benadrukt dat zij ASI en AOE als fiscaal staatloos beschouwde.

121 Het feit dat de Commissie in het bestreden besluit heeft benadrukt dat ASI en AOE fiscaal staatloos waren, betekent evenwel niet dat zij haar slotsom dat er een selectief voordeel bestond op die vaststelling heeft gebaseerd.

122 In die omstandigheden moeten de grieven waarmee Ierland en ASI en AOE stellen dat de Commissie haar bevoegdheden heeft overschreden door ASI en AOE als fiscaal staatloos aan te merken, om dezelfde redenen als de in punt 119 hierboven genoemde redenen als niet ter zake dienend worden afgewezen.

123 Gelet op de voorgaande overwegingen moeten het achtste middel in zaak T-778/16 en het veertiende middel in zaak T-892/16, die eraan zijn ontleend dat de Commissie haar bevoegdheden heeft overschreden en zich in de bevoegdheden van de lidstaten heeft gemengd, worden afgewezen.

124 Voor zover de Commissie in het kader van het toezicht op staatssteun dus bevoegd was om na te gaan of de betwiste tax rulings staatssteun vormden, moeten thans de middelen worden onderzocht waarmee Ierland en ASI en AOE de gegrondheid betwisten van iedere redeneerlijn waarmee de Commissie in het bestreden besluit heeft willen bewijzen dat er in casu een selectief voordeel bestond.

D. Middelen ontleend aan de fouten die de Commissie in het kader van haar primaire redenering heeft gemaakt

125 Er zij aan herinnerd dat de Commissie in het kader van haar primaire redenering in wezen heeft betoogd dat de winst die voortvloeide uit het gebruik van de IE-licenties van de Apple-groep in een zakelijke context niet had moeten worden toegerekend aan de hoofdkantoren van ASI en AOE, voor zover die hoofdkantoren niet in staat waren zich bezig te houden met de controle en het beheer van die IE-licenties. Die winst had daarom moeten worden toegerekend aan de vestigingen van ASI en AOE, die als enige in staat waren om daadwerkelijk de aan de IE van de Apple-groep gerelateerde functies uit te oefenen, die van wezenlijk belang waren voor de commerciële activiteiten van ASI en AOE.

126 Daarnaast heeft de Commissie in antwoord op de schriftelijke vragen van het Gerecht gepreciseerd dat onder de uitdrukking „winsten uit het gebruik van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple" – die onder meer in overweging 304 van het bestreden besluit wordt gebruikt – de winsten moeten worden verstaan die voortvloeien uit de toerekening van het economische eigendom van de IE-licenties van de Apple-groep aan de Ierse vestigingen. Die uit het gebruik van de IE-licenties van de Apple-groep voortvloeiende winsten komen volgens de Commissie overeen met de winsten uit de totale verkoop van ASI en AOE.

127 Zowel Ierland als ASI en AOE betwisten de primaire redenering van de Commissie en verwijten haar in wezen dat zij ten onrechte het bestaan van een selectief voordeel heeft vastgesteld.

128 Allereerst uit Ierland kritiek op de methode die de Commissie voor haar analyse in het kader van haar primaire redenering heeft gevolgd, voor zover zij het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium niet afzonderlijk heeft onderzocht.

129 Vervolgens betwisten zowel Ierland als ASI en AOE de conclusies die de Commissie uit haar analyse in het kader van haar primaire redenering heeft getrokken. Ten eerste zijn die conclusies gebaseerd op onjuiste beoordelingen van het referentiestelsel en van de normale belastingheffing uit hoofde van het Ierse belastingrecht die te wijten zijn aan het feit dat de Commissie Section 25 TCA 97 onjuist heeft toegepast, het zakelijkheidsbeginsel heeft toegepast en haar analyse heeft uitgevoerd in het licht van het op 22 juli 2010 door de Raad van de OESO goedgekeurde Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (verslag inzake de toerekening van winst aan vaste inrichtingen; hierna: „Authorised OECD Approach"). Ten tweede betwisten zowel Ierland als ASI en AOE de feitelijke beoordelingen van de Commissie betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep.

130 Tot slot uiten zowel Ierland als ASI en AOE kritiek op de conclusies van de Commissie die betrekking hebben op het selectieve karakter van de betwiste tax rulings, voor zover een dergelijke selectiviteit in casu niet kan worden vermoed en ASI en AOE bovendien geen afwijkende of selectieve behandeling hebben genoten ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden. Volgens Ierland werd een dergelijke behandeling, gesteld al dat zij vaststond, hoe dan ook gerechtvaardigd door de aard en de systematiek van het Ierse belastingstelsel.

131 De Commissie betwist de argumenten die Ierland en ASI en AOE aanvoeren.

132 Hierna moeten de middelen ter betwisting van de primaire redenering van de Commissie worden onderzocht in de volgorde van de grieven die zijn samengevat in de punten 128 tot en met 130 hierboven.

1. Gezamenlijk onderzoek van het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium (deel van het tweede middel in zaak T-778/16)

133 Ierland stelt dat de Commissie, door het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium samen te voegen, is voorbijgegaan aan de in de rechtspraak verankerde beginselen, en verwijt haar dat zij die twee begrippen niet afzonderlijk heeft onderzocht.

134 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium twee afzonderlijke criteria zijn. Wat het voordeel betreft, moet de Commissie immers bewijzen dat de maatregel de financiële situatie van de begunstigde verbetert (zie in die zin arrest van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, EU:C:1974:71, punt 33). Wat de selectiviteit betreft, moet de Commissie bewijzen dat het voordeel niet wordt verleend aan andere ondernemingen die zich, gelet op het doel van het referentiestelsel, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

135 Indien het onderzoek van de Commissie, ten eerste, uitwijst dat de betrokken maatregel de begunstigde ervan een economisch voordeel oplevert en, ten tweede, dat dat voordeel niet toekomt aan ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, kan evenwel niet worden uitgesloten dat die criteria gezamenlijk worden onderzocht.

136 Wat meer in het bijzonder fiscale maatregelen betreft, vallen het onderzoek van het voordeel en dat van de selectiviteit, zoals de Commissie terecht stelt, bovendien samen, voor zover ter vervulling van die beide criteria moet worden bewezen dat de betwiste fiscale maatregel tot een verlaging leidt van de belasting die de begunstigde van de maatregel normalerwijs verschuldigd zou zijn op grond van de normale belastingregeling die van toepassing is op andere belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden. Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat die twee criteria gezamenlijk kunnen worden onderzocht als de „derde voorwaarde" die is gesteld in artikel 107, lid 1, VWEU en die betrekking heeft op het bestaan van een „selectief voordeel" (zie in die zin arrest van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punt 32).

137 Uit het bestreden besluit blijkt dat de Commissie, teneinde te bewijzen dat de betwiste tax rulings ASI en AOE een economisch voordeel hadden verleend, in het kader van haar analyse van het bestaan van een selectief voordeel (deel 8.2 van het bestreden besluit) heeft onderzocht in hoeverre die rulings het bedrag hadden verlaagd dat die ondernemingen verschuldigd waren uit hoofde van de Ierse vennootschapsbelasting. Daarnaast heeft de Commissie vastgesteld dat het referentiestelsel werd gevormd door het algemene Ierse vennootschapsbelastingstelsel (deel 8.2.1.1 van het bestreden besluit). Voorts heeft de Commissie, om te bewijzen dat de betwiste tax rulings een selectief karakter hadden, in het kader van haar primaire, haar subsidiaire en haar alternatieve redenering (delen 8.2.2.2 tot en met 8.2.3.2 van het bestreden besluit) onderzocht of die rulings afweken van dat referentiestelsel vanwege het feit dat zij de belastbare jaarwinst van die ondernemingen hadden verlaagd.

138 Aangezien het onderzoek van de Commissie wel degelijk betrekking heeft gehad op zowel het voordeelcriterium als het selectiviteitscriterium, doet het er weinig toe dat de Commissie beide criteria tegelijk heeft onderzocht. Derhalve kan niet vanwege het enkele feit dat de Commissie die criteria gezamenlijk heeft onderzocht, worden aangenomen dat zij het recht onjuist heeft toegepast.

139 Bijgevolg moet de grief van Ierland die is ontleend aan een dergelijk gezamenlijk onderzoek van het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium, ongegrond worden verklaard.

2. Afbakening van het referentiestelsel en beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse recht (deel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-778/16 en eerste, tweede en vijfde middel in zaak T-892/16)

a) Referentiestelsel

140 In de overwegingen 227 tot en met 243 van het bestreden besluit heeft de Commissie uiteengezet dat het referentiestelsel dat relevant was voor haar analyse van het bestaan van een selectief voordeel, werd gevormd door de gewone regels inzake de belasting van vennootschapswinst die zijn vastgelegd in het Ierse vennootschapsbelastingstelsel, dat er als zodanig toe strekt om belasting te heffen over de winst van alle ondernemingen die in die lidstaat belastingplichtig zijn.

141 De Commissie heeft aangevoerd dat dat referentiestelsel zowel op niet-geïntegreerde ondernemingen als op geïntegreerde ondernemingen van toepassing is, aangezien de Ierse vennootschapsbelasting geen onderscheid tussen die ondernemingen maakt.

142 Daarnaast heeft de Commissie gesteld dat ingezeten en niet-ingezeten vennootschappen weliswaar over verschillende bronnen van inkomsten worden belast, maar dat beide typen ondernemingen zich gelet op het intrinsieke doel van dat stelsel – te weten het heffen van belasting over de winst van alle in Ierland belastingplichtige ondernemingen – niettemin in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevonden. Bijgevolg omvatte dat stelsel ook Section 25 TCA 97, dat dus als zodanig niet als een afzonderlijk referentiestelsel kon worden beschouwd.

143 Zowel Ierland als ASI en AOE betwisten die omschrijving van het referentiestelsel en stellen in wezen dat het referentiestelsel dat in casu relevant is, wordt gevormd door Section 25 TCA 97, dat een afzonderlijke belastingregel is die specifiek van toepassing is op niet-ingezeten vennootschappen, die zich niet in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van ingezeten vennootschappen. Daarnaast voeren zowel Ierland als ASI en AOE aan dat het in casu niet gaat om de problematiek of ondernemingen al dan niet geïntegreerd zijn, maar veeleer om de problematiek van de belastingheffing van niet-ingezeten vennootschappen.

144 Opgemerkt moet worden dat de afbakening van het referentiestelsel in het kader van de analyse van fiscale maatregelen vanuit het oogpunt van artikel 107, lid 1, VWEU, zowel relevant is voor het onderzoek van het voordeelcriterium als voor dat van het selectiviteitscriterium.

145 Zoals in punt 110 hierboven is opgemerkt, kan het bestaan van een voordeel in het geval van belastingmaatregelen immers slechts ten opzichte van een „normale” belasting worden vastgesteld. Het is dus precies deze zogenoemde „normale” belasting die door het referentiestelsel wordt bepaald.

146 Bovendien veronderstelt de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als selectief allereerst dat vooraf wordt bepaald en onderzocht welke algemene of normale belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat (arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

147 Daarenboven heeft het Hof zijn rechtspraak bevestigd volgens welke het selectieve karakter van een maatregel die afwijkt van een algemene belastingregeling reeds komt vast te staan wanneer wordt aangetoond dat bepaalde ondernemers erdoor worden begunstigd en anderen niet, hoewel zij zich, gelet op het doel van de algemene belastingregeling, allen in een objectief vergelijkbare situatie bevinden (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 76).

148 Hoewel een belastingmaatregel ook selectief kan zijn zonder dat hij afwijkt van een algemene belastingregeling, is het feit dat die maatregel een dergelijk afwijkend karakter heeft dus volstrekt relevant ten bewijze van zijn selectiviteit wanneer hij ertoe leidt dat een onderscheid wordt gemaakt tussen twee groepen ondernemers die a priori een verschillende behandeling krijgen, namelijk de groep die onder de afwijkende maatregel valt en die waarop de algemene belastingregeling van toepassing blijft, hoewel beide groepen zich, gelet op het doel van die regeling, in een vergelijkbare situatie bevinden (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 77).

149 Bovendien heeft het Hof voor recht verklaard dat de gebruikte regelgevingstechniek geen beslissende factor kan zijn voor de vaststelling van het referentiestelsel (arrest van 28 juni 2018, Lowell Financial Services/Commissie, C-219/16 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:508, punten 94 en 95).

150 Uit de rechtspraak blijkt dat het referentiestelsel wordt gevormd door de belastingregels die van toepassing zijn op de begunstigde van de maatregel die als een steunmaatregel wordt beschouwd. Bovendien vloeit uit de rechtspraak voort dat de materiële afbakening van het referentiestelsel enkel kan worden verricht ten opzichte van de maatregel die als een steunmaatregel wordt beschouwd. Derhalve moet voor de vaststelling van het referentiestelsel rekening worden gehouden met het doel van de betrokken maatregelen en met het rechtskader waartoe die maatregelen behoren.

151 Daarenboven heeft de Commissie haar uitlegging van het begrip „referentieregeling” (referentiestelsel) verduidelijkt in haar mededeling betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (PB 2016, C 262, blz. 1). Hoewel die mededeling niet bindend is voor het Gerecht, kan zij niettemin een nuttige inspiratiebron vormen (zie in die zin naar analogie arrest van 26 juli 2017, Tsjechië/Commissie, C-696/15 P, EU:C:2017:595, punt 53).

152 In punt 133 van de in punt 151 hierboven genoemde mededeling is met name aangegeven dat een referentieregeling uit een coherent geheel van regels bestaat die algemeen toepasselijk zijn – op grond van objectieve criteria – voor alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied ervan zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. Meestal bakenen die regels niet alleen het toepassingsgebied van de regeling af, maar ook de voorwaarden waaronder de regeling van toepassing is, de rechten en plichten van de daaraan onderworpen ondernemingen en de technische details van het functioneren van de regeling.

153 In het licht van de voorgaande overwegingen moet dus worden nagegaan of de Commissie het referentiestelsel dat relevant is voor het onderzoek van de selectiviteit van de betwiste tax rulings, juist heeft afgebakend.

154 In casu kan uit de lezing van de betwiste tax rulings, die zijn beschreven in de punten 11 tot en met 21 hierboven, worden opgemaakt dat zij zijn afgegeven om ASI en AOE in staat te stellen om de belastbare winst in Ierland te bepalen voor de vennootschapsbelasting in deze lidstaat.

155 Hieruit volgt dat de betwiste tax rulings deel uitmaken van het algemene Ierse vennootschapsbelastingstelsel, dat tot doel heeft belasting te heffen over de belastbare winst van ondernemingen die activiteiten in Ierland verrichten, ongeacht of zij ingezeten of niet-ingezeten dan wel geïntegreerde of zelfstandige ondernemingen zijn.

156 Vastgesteld zij immers dat de vennootschapsbelasting in Ierland volgens het algemene Ierse stelsel wordt geheven over de winst van ondernemingen (Section 21, lid 1, TCA 97), zoals blijkt uit de niet door partijen betwiste omschrijving in overweging 71 van het bestreden besluit. Daarnaast moet worden opgemerkt dat Ierland verschillende belastingtarieven hanteert voor inkomsten uit handel, inkomsten uit andere activiteiten dan handel en vermogenswinst. Zo bepaalt Section 21 TCA 1997 dat het algemene vennootschapsbelastingtarief 12,5 % is. Dat tarief is van toepassing op de inkomsten uit

handel van ondernemingen die belastingplichtig zijn op grond van de TCA 97, terwijl inkomsten uit andere activiteiten dan handel worden belast met 25 % en vermogenswinst met 33 %. Voor vermogenswinst uit de verkoop van bepaalde aandelen geldt echter een vrijstelling.

157 Daarenboven moeten ingezeten vennootschappen, zoals beschreven in overweging 72 van het bestreden besluit, op grond van Section 26 TCA 97 vennootschapsbelasting betalen over hun wereldwijde winst en vermogenswinst, met uitzondering van de meeste winstuitkeringen die zijn ontvangen van andere in Ierland ingezeten vennootschappen.

158 Tot slot bepaalt Section 25 TCA 97, waarvan de bewoordingen zijn opgenomen in overweging 73 van het bestreden besluit, dat een niet-ingezeten vennootschap geen vennootschapsbelasting verschuldigd is, tenzij zij een handelsactiviteit uitoefent via een vestiging of agentschap in Ierland. In dat geval wordt die onderneming belast over alle inkomsten uit handel die rechtstreeks of indirect voortvloeien uit de vestiging of het agentschap en uit de door de vestiging of het agentschap gebruikte of door of voor de vestiging of het agentschap gehouden activa of rechten, alsook over de belastbare vermogenswinst die aan de vestiging of het agentschap kan worden toegerekend.

159 Op grond van Section 25, lid 1, TCA 97 zijn niet-ingezeten vennootschappen dus niet belastingplichtig in Ierland, tenzij zij in dat land commerciële activiteiten verrichten via een vestiging of agentschap, in welk geval zij vennootschapsbelasting moeten betalen over hun totale belastbare winst. Section 25, lid 2, onder a), TCA 97 omschrijft die belastbare winst als alle inkomsten uit handel die rechtstreeks of indirect via de vestiging of het agentschap zijn gerealiseerd en alle inkomsten uit de door de vestiging of het agentschap gebruikte of door of voor de vestiging of het agentschap gehouden activa of rechten.

160 Hoewel het eerste deel van de eerste zin van Section 25, lid 1, TCA 97 een uitzondering op het normale belastingstelsel lijkt te maken voor niet-ingezeten vennootschappen, blijkt dus uit het tweede deel van die zin dat dit stelsel van toepassing is op niet-ingezeten vennootschappen die commerciële activiteiten verrichten via een vestiging in Ierland en vennootschapsbelasting verschuldigd zijn over hun totale belastbare winst. Op grond van die bepaling gelden de voorwaarden voor het heffen van vennootschapsbelasting dus ook voor die vennootschappen.

161 In dat opzicht verkeren ingezeten vennootschappen enerzijds en niet-ingezeten vennootschappen die commerciële activiteiten verrichten via een vestiging in Ierland anderzijds in een vergelijkbare situatie gelet op het doel van dat stelsel, namelijk het heffen van belasting over de belastbare winst. Het feit dat de belastbare winst van laatstgenoemde vennootschappen specifiek in Section 25, lid 2, onder a), van TCA 97 is geregeld, betekent niet dat dit artikel als referentieregeling kan worden aangemerkt, maar is veeleer een regelgevingstechniek die is gebruikt om de vennootschapsbelasting op die categorie vennootschappen toe te passen. Uit de in de punten 148 en 149 hierboven aangehaalde rechtspraak blijkt immers dat een uit een dergelijke regelgevingstechniek voortvloeiend verschil in behandeling tussen twee categorieën vennootschappen niet betekent dat die twee categorieën vennootschappen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden gelet op het doel van die regeling.

162 Bijgevolg kunnen de bepalingen van Section 25 TCA 97, die betrekking hebben op de belastbare winst van een niet-ingezeten vennootschap in Ierland, als zodanig geen specifieke regeling vormen die losstaat van het algemene recht. Die enkele bepaling volstaat op zichzelf immers niet om de vennootschapsbelasting coherent op die niet-ingezeten vennootschappen toe te passen.

163 In die omstandigheden moet worden overwogen dat de Commissie geen fout heeft gemaakt door te concluderen dat het referentiestelsel in casu werd gevormd door de gewone regels inzake de belasting van vennootschapswinst in Ierland, die als zodanig tot doel hebben om belasting te heffen over de winst van alle ondernemingen die in die lidstaat belastingplichtig zijn, en dat dit stelsel derhalve de bepalingen van Section 25 TCA 97 omvatte, die van toepassing zijn op niet-ingezeten vennootschappen.

164 Derhalve moeten de grieven die Ierland en ASI en AOE hebben aangevoerd tegen het referentiestelsel dat in het bestreden besluit is afgebakend, worden afgewezen.

165 In het licht van het referentiestelsel zoals dat in het bestreden besluit is vastgesteld – te weten de gewone regels inzake de belasting van vennootschapswinst, die ook de bepalingen van Section 25 TCA 97 omvatten – moeten thans de grieven worden onderzocht die Ierland en ASI en AOE hebben aangevoerd tegen de uitlegging die de Commissie aan die bepalingen heeft gegeven.

b) Beoordelingen van de Commissie betreffende de normale winstbelastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht

166 De Commissie heeft in het kader van haar primaire redenering in het bestreden besluit (met name in de overwegingen 319-321) aangevoerd dat het feit dat de winst die voortvloeide uit de door ASI en AOE gehouden IE-licenties van de Apple-groep niet aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE werd toegerekend, ertoe heeft geleid dat de jaarlijkse winst van ASI en AOE waarover zij in Ierland belasting verschuldigd waren, was vastgesteld op een wijze die afweek van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, hetgeen heeft geresulteerd in een verlaging van het bedrag dat ASI en AOE normalerwijze verschuldigd zouden zijn geweest uit hoofde van de Ierse vennootschapsbelasting.

167 Die analyse van de Commissie is gebaseerd op het in de overwegingen 244 tot en met 263 van het bestreden besluit uiteengezette betoog dat voor de winsttoerekening aan een vestiging in het kader van Section 25 TCA 97, een methode voor winsttoerekening moet worden toegepast die overeenkomstig artikel 107, lid 1, VWEU gebaseerd dient te zijn op het zakelijkheidsbeginsel. Daarnaast heeft de Commissie in overweging 272 van het bestreden besluit naar de Authorised OECD Approach verwezen voor haar stelling dat de winst die aan een vestiging moest worden toegerekend, de winst moest zijn die zij in een zakelijke context zou hebben kunnen realiseren indien zij een zelfstandige, onafhankelijke onderneming zou zijn geweest die dezelfde of soortgelijke activiteiten onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden zou hebben verricht, waarbij rekening moest worden gehouden met de door die onderneming via haar vestiging vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's.

168 Ierland en ASI en AOE betwisten ieder onderdeel van de redenering die in de punten 166 en 167 hierboven is beschreven.

169 In de eerste plaats uiten zowel Ierland als ASI en AOE kritiek op de toepassing van Section 25 TCA 97 door de Commissie in het kader van haar primaire redenering, op grond waarvan zij de Ierse belastingdienst in wezen heeft verweten dat hij niet had vereist dat de totale winst van ASI en AOE aan hun Ierse vestigingen werd toegerekend.

170 In de tweede plaats betwisten zowel Ierland als ASI en AOE het bestaan van een zakelijkheidsbeginsel dat zou voortvloeien uit artikel 107 VWEU, zoals de Commissie in het kader van haar redenering heeft aangevoerd, welk beginsel volgens hen dan ook niet van toepassing is in Ierland.

171 In de derde plaats voeren Ierland en ASI en AOE aan dat de Authorised OECD Approach niet van toepassing is in het Ierse belastingrecht. Volgens Ierland en ASI en AOE heeft de Commissie op grond van de Authorised OECD Approach, zelfs al zou die benadering in casu kunnen worden toegepast, hoe dan ook ten onrechte geconcludeerd dat de winst die voortvloeide uit de door ASI en AOE gehouden IE-licenties van de Apple-groep aan hun Ierse vestigingen had moeten worden toegerekend.

172 Derhalve moet allereerst worden ingegaan op de grieven die Ierland en ASI en AOE tegen de toepassing van Section 25 TCA 97 hebben aangevoerd. Vervolgens moet worden onderzocht of de Commissie in het kader van haar analyse terecht kon aanvoeren dat uit artikel 107 VWEU een zakelijkheidsbeginsel voortvloeide. Tot slot moet worden nagegaan of de Authorised OECD Approach in casu kon worden toegepast.

1) Toepassing van Section 25 TCA 97 (deel van het tweede middel in zaak T-778/16 en deel van het eerste middel in zaak T-892/16)

173 In casu staat tussen partijen vast dat:

– ASI en AOE ondernemingen naar Iers recht zijn, die evenwel niet als fiscaal ingezetenen van Ierland worden aangemerkt, zoals de Commissie in overweging 50 van het bestreden besluit heeft onderkend;

– Section 25 TCA 97 specifiek voor niet-ingezeten vennootschappen geldende bepalingen bevat op grond waarvan een niet-ingezeten vennootschap die commerciële activiteiten via een vestiging in Ierland verricht, onder meer belasting verschuldigd is over al haar inkomsten uit handel die rechtstreeks of indirect uit de vestiging voortvloeien;

– de niet-ingezeten vennootschappen ASI en AOE commerciële activiteiten hebben verricht via hun respectieve vestigingen in Ierland.

174 Derhalve moet worden nagegaan of de Commissie ervan uit mocht gaan dat de Ierse belastingdienst, ter bepaling van de winst van ASI en AOE in Ierland, de IE-licenties van de Apple-groep op grond van Section 25 TCA 97 aan de Ierse vestigingen van die twee ondernemingen had moeten toerekenen.

175 Ingevolge het Ierse belastingrecht, en met name op grond van Section 25 TCA 97, zijn niet-ingezeten vennootschappen die in Ierland commerciële activiteiten verrichten via een vestiging, enkel belasting verschuldigd over, ten eerste, de winst uit de commerciële activiteiten die rechtstreeks of indirect aan die Ierse vestiging kunnen worden toegerekend en, ten tweede, alle inkomsten die voortvloeien uit de door de vestiging gebruikte of door of voor de vestiging gehouden activa of rechten.

176 Zoals de Commissie terecht opmerkt en zoals Ierland alsmede ASI en AOE erkennen, klopt het dat Section 25 TCA 97 geen specifieke methode bevat om de winst te bepalen die rechtstreeks of indirect aan de Ierse vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen kan worden toegerekend, en dat nergens in dat artikel naar het zakelijkheidsbeginsel wordt verwezen voor een dergelijke toerekening.

177 Evenwel moet worden vastgesteld dat Section 25 TCA 97 enkel van toepassing is op de winst die voortvloeit uit activiteiten die door de Ierse vestigingen zelf zijn verricht, en niet op de winst uit activiteiten die door andere onderdelen van de betrokken niet-ingezeten vennootschap zijn verricht.

178 Volgens Ierland alsmede ASI en AOE staat die belastingregeling in beginsel geen benadering toe waarmee de totale winst van de niet-ingezeten vennootschap kan worden onderzocht en waarmee die winst, voor zover zij niet aan andere onderdelen van die vennootschap kan worden toegerekend, automatisch aan de Ierse vestigingen ervan mag worden toegerekend (te weten een benadering „bij uitsluiting”).

179 Dienaangaande baseren zowel Ierland als ASI en AOE zich op het advies dat is uitgebracht door een deskundige op het gebied van Iers recht en waarvan de relevantie als zodanig niet door de Commissie wordt betwist. Volgens dat advies moet de analyse waarmee voor de toepassing van Section 25 TCA 97 de belastbare winst moet worden vastgesteld van niet-ingezeten vennootschappen die in Ierland commerciële activiteiten verrichten via hun vestigingen, betrekking hebben op de daadwerkelijke

activiteiten van die Ierse vestigingen en op de waarde van de activiteiten die daadwerkelijk door de vestigingen zelf zijn verricht. Dat advies is met name gebaseerd op de uitspraak van de High Court (rechter in eerste aanleg, Ierland) in de zaak S. Murphy (Inspector of Taxes) tegen Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 note 4507 (hierna: „Dataproducts-uitspraak"). De Dataproducts-uitspraak is tevens als precedent aangevoerd tijdens de administratieve procedure, ter ondersteuning van de argumenten van Ierland en Apple Inc., en in het onderhavige geding, ter ondersteuning van de argumenten van Ierland en van ASI en AOE.

180 Uit de Dataproducts-uitspraak blijkt dat de winst die voortvloeit uit activa die door een niet-ingezeten vennootschap worden beheerd, als zodanig niet als winst kan worden beschouwd die aan de vestigingen kan worden toegerekend, zelfs indien die activa ter beschikking van de Ierse vestiging van die vennootschap zijn gesteld.

181 Uit die uitspraak blijkt namelijk dat activa die toebehoren aan een vennootschap die geen ingezetene is van Ierland en die worden beheerd door de bestuurders van die vennootschap, die evenmin in Ierland zijn gevestigd, niet aan de Ierse vestiging van die vennootschap kunnen worden toegerekend, zelfs als die activa ter beschikking van die vestiging zijn gesteld. Voor zover de betrokken activa niet door het personeel en de bestuurders van de Ierse vestiging werden beheerd, konden de uit die activa voortvloeiende inkomsten niet aan die vestiging worden toegerekend om in Ierland te worden belast. Aan die conclusie zou zelfs niet worden afgedaan indien enkel de Ierse vestiging werknemers in loondienst zou hebben en over materiële activa zou beschikken, terwijl de niet-ingezeten vennootschap geen materiële activa of werknemers in loondienst zou hebben of buiten de activiteiten van de Ierse vestiging geen andere commerciële activiteiten zou verrichten. Aangenomen werd dat de niet-ingezeten vennootschap zonder werknemers die activa via haar bestuursorganen beheerde.

182 Aldus blijkt uit de Dataproducts-uitspraak dat de vraag die relevant is om de winst van de vestiging te bepalen, de vraag is of de Ierse vestiging die activa beheert.

183 De Commissie heeft in casu, zoals aangegeven in de punten 37 tot en met 40 hierboven, in het kader van haar primaire redenering in wezen aangevoerd dat de winst uit handelsactiviteiten die voortvloeide uit de IE van de Apple-groep, waarvoor aan ASI en AOE licenties waren verleend, aan de Ierse vestigingen had moeten worden toegerekend, voor zover die vennootschappen geen fysieke aanwezigheid hadden en buiten die vestigingen geen personeel hadden, waardoor zij die IE dus niet hadden kunnen beheren.

184 Volgens de Dataproducts-uitspraak kunnen de activa die door een fiscaal niet-ingezeten vennootschap worden gehouden, voor de vaststelling van de winst die overeenkomstig Section 25 TCA 97 aan de Ierse vestiging moet worden toegerekend, niet aan die vestiging worden toegerekend indien niet is bewezen dat die activa daadwerkelijk door die vestiging worden beheerd. Daarnaast blijkt uit die uitspraak dat het feit dat de niet-ingezeten vennootschap buiten de Ierse vestiging geen werknemers in loondienst heeft en geen fysieke aanwezigheid heeft, als zodanig niet doorslaggevend is om uit te sluiten dat die vennootschap het beheer van die activa uitvoert.

185 Indien de IE-licenties van de Apple-groep die door ASI en AOE werden gehouden niet door de Ierse vestigingen werden beheerd, dan zou het dus niet terecht zijn om de totale uit die licenties voortvloeiende inkomsten van die ondernemingen op grond van Section 25 TCA 97 aan die vestigingen toe te rekenen. Daarentegen zou enkel de winst die is gerealiseerd met de commerciële activiteiten van de Ierse vestigingen, waaronder de activiteiten die zijn verricht op basis van de IE-licenties die door de Apple-groep aan ASI en AOE zijn verleend, moeten worden beschouwd als winst die uit de activiteiten van die vestigingen voortvloeit.

186 Uit het voorgaande volgt dat de Commissie, door te stellen dat de IE-licenties van de Apple-groep aan de Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend omdat moest worden aangenomen dat ASI en AOE die licenties niet konden beheren zonder werknemers in loondienst en zonder fysieke

aanwezigheid, een winsttoerekening „bij uitsluiting" heeft verricht die in strijd is met Section 25 TCA 97. De Commissie heeft in het kader van haar primaire redenering immers niet getracht te bewijzen dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE de IE-licenties van de Apple-groep daadwerkelijk hadden beheerd, toen zij concludeerde dat de Ierse belastingdienst de IE-licenties van de Apple-groep aan die vestigingen had moeten toerekenen en dat alle inkomsten uit handelsactiviteiten van ASI en AOE dus overeenkomstig Section 25 TCA 97 hadden moeten worden aangemerkt als inkomsten die uit de activiteiten van die vestigingen voortvloeiden.

187 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de Commissie, zoals Ierland en ASI en AOE terecht hebben aangevoerd met hun grieven in het kader van het tweede middel in zaak T-778/16 en in het kader van het eerste middel in zaak T-892/16, met haar primaire redenering de bepalingen van het Ierse belastingrecht die betrekking hebben op het heffen van belasting over de winst van vennootschappen die geen ingezetenen zijn van Ierland maar in dat land commerciële activiteiten verrichten via een vestiging, verkeerd heeft beoordeeld.

188 Aangezien de Commissie haar primaire redenering heeft gebaseerd op meerdere beoordelingen die betrekking hebben op de normale winstbelastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht, dienen hierna de argumenten te worden onderzocht die Ierland en ASI en AOE tegen de andere aspecten van die beoordelingen hebben aangevoerd.

2) Zakelijkheidsbeginsel (deel van het eerste en van het derde middel in zaak T-778/16 en deel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-892/16)

189 Ierland alsmede ASI en AOE, die op dat punt worden ondersteund door het Groothertogdom Luxemburg, stellen in wezen dat het zakelijkheidsbeginsel geen deel uitmaakt van het Ierse belastingrecht en dat noch uit artikel 107 VWEU, noch uit enige andere bepaling van het Unierecht, noch uit het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), een autonome verplichting voortvloeit om dat beginsel toe te passen. Volgens Ierland heeft de Commissie zelf dat beginsel hoe dan ook op onsamenhangende wijze toegepast, voor zover zij geen rekening heeft gehouden met de economische realiteit, de structuur en de bijzonderheden van de Apple-groep.

190 De Commissie, die op dat punt wordt ondersteund door de Republiek Polen en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, betwist die argumenten en stelt in wezen dat de methode die wordt gebruikt om op grond van Section 25 TCA 97 de belastbare winst te bepalen, een betrouwbare benadering moet opleveren van een marktuitkomst en dus is gebaseerd op het zakelijkheidsbeginsel, dat in het verleden door de Ierse belastingdienst is toegepast in het kader van dubbelbelastingverdragen.

191 Bijgevolg moet ten eerste worden nagegaan of de Commissie zich terecht op het zakelijkheidsbeginsel kon baseren om het bestaan van een selectief voordeel te onderzoeken. Indien die vraag bevestigend wordt beantwoord, moet ten tweede worden onderzocht of de Commissie dat beginsel op juiste wijze heeft toegepast in het kader van haar primaire redenering.

i) Vraag of de Commissie zich op het zakelijkheidsbeginsel kon baseren om het bestaan van een selectief voordeel te onderzoeken

192 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat de Commissie in de overwegingen 244 tot en met 248 van het bestreden besluit heeft gesteld dat voor de toepassing van Section 25 TCA 97 een methode voor winsttoerekening moest worden gebruikt, aangezien in die bepaling niet was aangegeven op welke wijze de belastbare winst van een Ierse vestiging moest worden bepaald.

193 In de tweede plaats heeft de Commissie in overweging 249 van het bestreden besluit aangevoerd dat uit het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), voortvloeide dat een verlaging van de belastinggrondslag die voortvloeide uit een fiscale maatregel op grond waarvan een belastingplichtige voor transacties binnen de groep verrekenprijzen kon hanteren die niet in de buurt lagen van de prijzen die zouden zijn gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst tussen onafhankelijke ondernemingen die in vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, die belastingplichtige een selectief voordeel verleende in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

194 In de overwegingen 251 en 252 van het bestreden besluit heeft de Commissie bovendien gepreciseerd dat het zakelijkheidsbeginsel tot doel heeft om ervoor te zorgen dat bij de fiscale behandeling van transacties tussen geïntegreerde ondernemingen van dezelfde groep rekening wordt gehouden met de winst die zou zijn gerealiseerd indien diezelfde transacties door niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen zouden zijn verricht. Anders zouden geïntegreerde groepsondernemingen op grond van de gewone belastingregels een gunstige behandeling krijgen. Volgens de Commissie heeft het Hof in het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), bevestigd dat het zakelijkheidsbeginsel als referentiecriterium kon worden gebruikt om te bepalen of een geïntegreerde groepsonderneming een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU heeft genoten ten gevolge van een fiscale maatregel die haar verrekenprijzen en bijgevolg haar heffingsgrondslag bepaalde.

195 In de derde plaats heeft de Commissie in overweging 253 van het bestreden besluit aangegeven dat hetzelfde beginsel gold voor interne transacties tussen verschillende onderdelen van dezelfde geïntegreerde onderneming, zoals een vestiging die transacties aangaat met andere onderdelen van de onderneming waartoe zij behoort. Volgens de Commissie moet een door een tax ruling onderschreven methode voor winsttoerekening, teneinde te voorkomen dat die methode een selectief voordeel verleent aan een niet-ingezeten vennootschap die actief is via een Ierse vestiging, resulteren in een belastbare winst die een betrouwbare benadering is van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Hieraan heeft zij in overweging 256 van het bestreden besluit toegevoegd dat zij het zakelijkheidsbeginsel niet toepast als grondslag voor het „opleggen" van belastingen die anders niet zouden worden geheven op grond van het referentiestelsel, maar als een maatstaf om na te gaan of de belastbare winst van een vestiging is bepaald op een wijze die ervoor zorgde zij geen gunstigere behandeling kreeg dan niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling was van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand waren gekomen.

196 In de vierde plaats heeft de Commissie, wat de rechtsgrondslag van dat beginsel betreft, in overweging 255 van het bestreden besluit opgemerkt dat zij noch artikel 7, lid 2, of artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag, noch de OESO-richtlijnen inzake winsttoerekening of inzake verrekenprijzen rechtstreeks toepast, maar dat zij die – niet-bindende – instrumenten niettemin als een nuttige leidraad beschouwt om ervoor te zorgen dat methoden voor winsttoerekening en voor de vaststelling van verrekenprijzen een marktconforme uitkomst opleveren.

197 Daarenboven heeft de Commissie in overweging 257 van het bestreden besluit opgemerkt dat het zakelijkheidsbeginsel dat zij toepast, voortvloeit uit artikel 107, lid 1, VWEU, zoals uitgelegd door het Hof, welk artikel bindend is voor de lidstaten en nationale belastingregelingen niet van zijn werkingssfeer uitsluit. Volgens de Commissie is dat beginsel dus van toepassing, ongeacht of het al dan niet in het nationale rechtssysteem van de betrokken lidstaat is opgenomen.

198 Op basis hiervan is de Commissie in de overwegingen 258 en 259 van het bestreden besluit tot de slotsom gekomen dat, indien kon worden bewezen dat de methoden voor winsttoerekening die door de betwiste fiscale rulings zijn onderschreven, ertoe hebben geleid dat de winst waarover ASI en AOE in Ierland belasting verschuldigd waren, afweek van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, die rulings moeten worden geacht een

selectief voordeel te hebben verleend, voor zover zij de in Ierland verschuldigde vennootschapsbelasting hebben verlaagd in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastinggrondslag wordt bepaald door de winst die zij onder marktvoorwaarden realiseren.

199 Zoals met name blijkt uit de in punt 198 hierboven genoemde overwegingen 258 en 259 van het bestreden besluit, moet allereerst worden benadrukt dat de Commissie zich, met name in het kader van haar primaire redenering, op het zakelijkheidsbeginsel heeft gebaseerd om te onderzoeken of de betwiste tax rulings tot een selectief voordeel hadden geleid.

200 Zoals opgemerkt in punt 163 hierboven moet bovendien in herinnering worden gebracht dat het referentiestelsel dat in casu relevant was voor de analyse van het voordeelcriterium, werd gevormd door de gewone regels inzake de belasting van vennootschapswinst in Ierland, die als zodanig tot doel hebben om belasting te heffen over de winst van alle in die lidstaat belastingplichtige ondernemingen, en dat dit referentiestelsel derhalve de bepalingen van Section 25 TCA 97 omvatte, die van toepassing zijn op niet-ingezeten vennootschappen.

201 Derhalve moet worden nagegaan of de Commissie, met name in het kader van haar primaire redenering, in het licht van het zakelijkheidsbeginsel kon onderzoeken of de door de betwiste tax rulings onderschreven winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE die ondernemingen een voordeel had verleend.

202 In het geval van belastingmaatregelen kan het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een „normale” belasting worden vastgesteld (arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56). Bijgevolg verleent een dergelijke maatregel de begunstigde ervan een economisch voordeel wanneer die maatregel de lasten verlicht die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder een subsidie in strikte zin te zijn – van dezelfde aard is en identieke gevolgen heeft (arrest van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

203 Teneinde vast te stellen of er sprake is van een belastingvoordeel moet de situatie van de begunstigde zoals die voortvloeit uit de toepassing van de betwiste maatregel dus worden vergeleken met diens situatie zoals die zou zijn zonder de betrokken maatregel (zie in die zin arrest van 26 april 2018, Cellnex Telecom en Telecom Castilla-La Mancha/Commissie, C-91/17 P en C-92/17 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:284, punt 114) en onder toepassing van de normale belastingregels.

204 In de eerste plaats moet in herinnering worden gebracht dat de onderhavige kwestie betrekking heeft op het opleggen van belasting aan ondernemingen die geen fiscaal ingezetenen zijn van Ierland en die in dat land commerciële activiteiten verrichten via hun Ierse vestigingen. Bijgevolg moet worden nagegaan wat de winst is die voor de „normale” vennootschapsbelasting aan die vestigingen moet worden toegerekend, rekening houdend met de in punt 200 hierboven in herinnering gebrachte normale belastingregels die in casu van toepassing zijn en die de in Section 25 TCA 97 vastgelegde bepalingen voor niet-ingezeten vennootschappen omvatten.

205 Het gaat in casu dus niet om de prijzen van transacties binnen een ondernemingengroep, zoals aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 24 september 2019, Nederland e.a./Commissie (T-760/15 en T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Het klopt dat de beginselen die van toepassing zijn op de prijzen van transacties binnen een ondernemingengroep naar analogie kunnen worden toegepast op de toerekening van winst aan een vestiging binnen een onderneming. Net zoals de prijzen van transacties tussen geïntegreerde ondernemingen binnen dezelfde ondernemingengroep niet onder marktvoorwaarden worden vastgesteld, geschiedt immers ook de toerekening van winst aan een vestiging binnen dezelfde onderneming niet onder marktvoorwaarden.

207 Voor een dergelijke toepassing naar analogie zou evenwel uit het nationale belastingrecht moeten blijken dat de winst die voortvloeit uit de activiteiten van de vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen, zou moeten worden belast als winst die voortvloeit uit de economische activiteiten van zelfstandige ondernemingen die onder marktvoorwaarden opereren.

208 Dienaangaande zij er in de tweede plaats aan herinnerd dat ingezeten vennootschappen enerzijds en niet-ingezeten vennootschappen die in Ierland commerciële activiteiten via een vestiging verrichten anderzijds, zoals in punt 161 hierboven is opgemerkt, wat de voorwaarden voor de toepassing van de Ierse vennootschapsbelastingregels krachtens Section 25 TCA 97 betreft, in een vergelijkbare situatie verkeren gelet op het doel van die regels, te weten het heffen van belasting over de belastbare winst van die vennootschappen, ongeacht of zij ingezeten of niet-ingezeten zijn.

209 Bovendien vereist de toepassing van Section 25 TCA, zoals in punt 179 hierboven is opgemerkt, dat voor het vaststellen van de belastbare winst van niet-ingezeten vennootschappen die in Ierland commerciële activiteiten via hun Ierse vestigingen verrichten, een analyse wordt verricht van de daadwerkelijke activiteiten van die Ierse vestigingen en van de waarde van de activiteiten die daadwerkelijk door die vestigingen zelf zijn verricht.

210 Daarenboven zij erop gewezen dat Ierland, nadat het Gerecht hierover een uitdrukkelijke schriftelijke vraag en ter terechtzitting uitdrukkelijke mondelinge vragen had gesteld, heeft bevestigd dat voor de toepassing van Section 25 TCA 97, zoals opgemerkt in punt 209 hierboven, de waarde van de daadwerkelijk door de vestigingen verrichte activiteiten wordt bepaald op basis van de waarde van dat type activiteiten op de markt.

211 Hieruit volgt dat de winst die voortvloeit uit de commerciële activiteiten van een dergelijke vestiging, op grond van het Ierse belastingrecht wordt belast als winst die onder marktvoorwaarden is bepaald.

212 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat wanneer de Commissie in het kader van de haar bij artikel 107, lid 1, VWEU toegekende bevoegdheid een belastingmaatregel onderzoekt die betrekking heeft op de belastbare winst van een niet-ingezeten vennootschap die in Ierland commerciële activiteiten verricht via een vestiging, zij de uit de toepassing van die belastingmaatregel voortvloeiende belastingdruk voor die niet-ingezeten vennootschap mag vergelijken met de uit de toepassing van de normale nationale belastingregels voortvloeiende belastingdruk voor een ingezeten vennootschap die zich in een vergelijkbare feitelijke situatie bevindt en die haar activiteiten onder marktvoorwaarden verricht.

213 Die vaststellingen wordt *mutatis mutandis* kracht bijgezet door het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt in het bestreden besluit. De zaak die tot dat arrest heeft geleid, had betrekking op het Belgische belastingrecht, dat bepaalde dat geïntegreerde ondernemingen en zelfstandige ondernemingen onder dezelfde voorwaarden werden behandeld. Het Hof heeft in punt 95 van dat arrest namelijk erkend dat een steunregeling die een afwijking vormt, moet worden vergeleken met „de algemene regeling, die is gebaseerd op het verschil tussen de lasten en baten van een onderneming die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst”.

214 Indien de nationale autoriteiten – door middel van de fiscale maatregel die betrekking heeft op de belastbare winst van een niet-ingezeten vennootschap die in Ierland commerciële activiteiten verricht via een vestiging – een bepaald aan die vestiging toe te rekenen winstniveau hebben aanvaard, staat artikel 107, lid 1, VWEU de Commissie toe om te controleren of dat winstniveau overeenkomt met de winst die zou zijn gerealiseerd met de uitoefening van die commerciële activiteiten onder marktvoorwaarden, teneinde na te gaan of hieruit een verlichting voortvloeit van de lasten die normaliter op de begroting van de betrokken onderneming drukken, waardoor haar dus een voordeel

wordt toegekend in de zin van dat artikel. Het zakelijkheidsbeginsel zoals dat door de Commissie in het bestreden besluit is omschreven is dan een instrument waarmee zij die controle in het kader van de uitoefening van haar bevoegdheden uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU kan verrichten.

215 Overigens heeft de Commissie in overweging 256 van het bestreden besluit terecht opgemerkt dat het zakelijkheidsbeginsel wordt toegepast als een „maatstaf" om na te gaan of de belastbare winst van een vestiging van een niet-ingezeten vennootschap voor vennootschapsbelastingdoeleinden is bepaald op een wijze die ervoor zorgt dat niet-ingezeten vennootschappen die via een vestiging in Ierland actief zijn, geen gunstigere behandeling krijgen in vergelijking met zelfstandige ingezeten ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen.

216 In de derde plaats moet nog worden gepreciseerd dat, wanneer de Commissie dat instrument toepast om te controleren of de belastbare winst van een niet-ingezeten vennootschap die in Ierland commerciële activiteiten verricht via een vestiging, bij toepassing van een belastingmaatregel overeenkomt met een betrouwbare benadering van een belastbare winst die onder marktvoorwaarden wordt gerealiseerd, zij slechts kan vaststellen dat sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU indien de afwijking tussen de twee vergelijkingsfactoren verder gaat dan de onnauwkeurigheden die inherent zijn aan de methode die wordt toegepast om tot die benadering te komen.

217 In de vierde plaats zij opgemerkt dat het klopt dat, zoals Ierland alsmede ASI en AOE stellen, het zakelijkheidsbeginsel ten tijde van de afgifte van de betwiste tax rulings in 1991 en 2007 niet in het Ierse belastingrecht was opgenomen, noch rechtstreeks – met name door de invoeging van de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten), die op 27 juni 1995 door de commissie belastingzaken van de OESO zijn vastgesteld en op 22 juli 2010 zijn herzien (hierna: „OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen") – noch via de invoeging van de Authorised OECD Approach voor de toerekening van winst aan de vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen.

218 Maar hoewel dat beginsel niet formeel in het Ierse recht was opgenomen, heeft Ierland, zoals opgemerkt in de punten 209 en 210 hierboven, bevestigd dat de toepassing van Section 25 TCA 97 door de Ierse belastingdienst vereist dat, ten eerste, de daadwerkelijke activiteiten van de betrokken Ierse vestigingen worden vastgesteld en, ten tweede, de waarde van die activiteiten wordt vastgesteld op basis van de marktwaarde van dat type activiteiten.

219 Daarnaast moet worden vastgesteld dat – zoals blijkt uit de uitspraak van de High Court in de zaak Belville Holdings tegen Cronin [1985] I. R. 465, die door de Commissie is aangevoerd in haar schriftelijke antwoord op de vragen van het Gerecht en waarvan de strekking ter terechtzitting het voorwerp van discussie tussen partijen is geweest – de Ierse belastingdienst reeds in 1984 van oordeel was dat wanneer de opgegeven waarde van een transactie tussen gelieerde ondernemingen niet overeenkwam met de waarde die uit een commerciële transactie zou zijn voortgevloeid, die waarde zodanig moest worden aangepast dat zij overeenkwam met een marktwaarde. Die benadering, waarvan het principe door de High Court is goedgekeurd, hield in dat aanpassingen werden verricht die overeenkwamen met de op basis van het zakelijkheidsbeginsel te verrichten aanpassingen die met name in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen worden voorgesteld.

220 Daarenboven heeft de Commissie terecht opgemerkt dat het zakelijkheidsbeginsel is opgenomen in de dubbelbelastingverdragen die Ierland heeft gesloten met de Verenigde Staten van Amerika en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, teneinde mogelijke gevallen van dubbele belasting te voorkomen. Aldus is in die Verdragen de winst bepaald die die afzonderlijke verdragsluitende staten mogen belasten wanneer een in één van die staten gevestigde onderneming commerciële activiteiten verricht via een vaste inrichting in de andere staat. Bijgevolg moet worden

vastgesteld dat Ierland in ieder geval in het kader van zijn bilaterale betrekkingen met die staten heeft ingestemd met de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel om gevallen van dubbele belasting te voorkomen.

221 In de vijfde plaats kan de Commissie daarentegen, zoals Ierland alsmede ASI en AOE terecht aanvoeren, niet stellen dat er een autonome verplichting bestaat om het zakelijkheidsbeginsel toe te passen, die voortvloeit uit artikel 107 VWEU en op grond waarvan de lidstaten dat beginsel horizontaal moeten toepassen op alle gebieden van hun nationale belastingrecht.

222 De vaststelling van de heffingsgrondslagen en de verdeling van de belastingdruk over de verschillende productiefactoren en economische sectoren behoren bij gebreke van een Unieregeling op dit gebied immers tot de bevoegdheid van de lidstaten (zie in die zin arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 97).

223 Hoewel dat inderdaad niet betekent dat elke belastingmaatregel die met name gevolgen heeft voor de door de belastingautoriteiten in aanmerking genomen heffingsgrondslag, ontkomt aan de toepassing van artikel 107 VWEU (zie in die zin arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 103 en 104), neemt dit niet weg dat de Commissie bij de huidige stand van het Unierecht niet beschikt over een bevoegdheid op grond waarvan zij op autonome wijze, zonder rekening te houden met de nationale belastingregels, zou kunnen bepalen wat de zogenoemde „normale” belasting van een geïntegreerde onderneming is.

224 Ook al wordt de zogenoemde „normale” belasting bepaald door de nationale belastingregels en moet het bestaan van een voordeel ten opzichte van die regels worden aangetoond, dat neemt niet weg dat, indien die nationale regels voorschrijven dat de vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen, wat betreft de winst die uit de commerciële activiteiten van die vestigingen in Ierland voortvloeit, onder dezelfde voorwaarden worden belast als ingezeten ondernemingen, de Commissie op grond van artikel 107, lid 1, VWEU mag controleren of de hoogte van de aan de vestigingen toegerekende winst die door de nationale autoriteiten is aanvaard om de belastbare winst van die niet-ingezeten vennootschappen te bepalen, overeenkomt met de winst die zou zijn gerealiseerd met de uitoefening van die commerciële activiteiten onder marktvoorwaarden.

225 In die omstandigheden moeten de door Ierland alsmede ASI en AOE in het kader van het eerste middel in zaak T-778/16 en in het kader van het eerste en het tweede middel in zaak T-892/16 aangevoerde argumenten worden afgewezen, voor zover daarmee bezwaar wordt gemaakt tegen het feit dat de Commissie, rekening gehouden met de toepassing die de Ierse belastingdienst aan Section 25 TCA 97 geeft, het zakelijkheidsbeginsel heeft gebruikt – dat in het bestreden besluit is omschreven als een instrument – om na te gaan of het door de betwiste tax rulings onderschreven winstniveau dat aan de vestigingen was toegerekend uit hoofde van hun commerciële activiteiten in Ierland, overeenkwam met de hoogte van de winst die zou zijn gerealiseerd met de uitoefening van die commerciële activiteiten onder marktvoorwaarden.

ii) Vraag of de Commissie het zakelijkheidsbeginsel op juiste wijze heeft toegepast in het kader van haar primaire redenering

226 Ierland stelt met zijn derde middel in zaak T-778/16 dat de Commissie zelf in het kader van haar primaire redenering het zakelijkheidsbeginsel op onsamenhangende wijze heeft toegepast, voor zover zij geen rekening heeft gehouden met de economische realiteit, de structuur en de bijzonderheden van de Apple-groep.

227 Dienaangaande moet worden herinnerd aan hetgeen in de punten 209 en 210 hierboven is opgemerkt, namelijk dat de analyse waarmee voor de toepassing van Section 25 TCA 97 wordt bepaald wat de belastbare winst is van niet-ingezeten vennootschappen die in Ierland commerciële activiteiten verrichten via hun Ierse vestigingen, betrekking moet hebben op de daadwerkelijke activiteiten van die vestigingen en op de marktwaarde van de activiteiten die daadwerkelijk door de vestigingen zelf zijn verricht.

228 De Commissie is in het kader van haar primaire redenering tot de slotsom gekomen dat de door ASI en AOE gehouden IE-licenties van de Apple-groep aan de Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend omdat die twee ondernemingen geen personeel in loondienst en geen fysieke aanwezigheid hadden, zonder dat zij heeft getracht te bewijzen dat een dergelijke toerekening voortvloeide uit de activiteiten die daadwerkelijk door die Ierse vestigingen werden verricht. Voorts heeft de Commissie uit die conclusie opgemaakt dat alle inkomsten uit commerciële activiteiten van ASI en AOE als inkomsten uit de activiteiten van de Ierse vestigingen hadden moeten worden aangemerkt, zonder dat zij heeft getracht te bewijzen dat die inkomsten overeenkwamen met de waarde van de daadwerkelijk door de vestigingen zelf verrichte activiteiten.

229 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de argumenten die Ierland in het kader van het derde middel in zaak T-778/16 heeft aangevoerd, gegrond zijn voor zover zij zijn gericht tegen de conclusies die de Commissie in het kader van haar primaire redenering op basis van het zakelijkheidsbeginsel heeft getrokken.

230 Om de in punt 188 hierboven uiteengezette redenen moeten hierna de argumenten van Ierland en van ASI en AOE worden onderzocht die zijn gericht tegen de beoordelingen die de Commissie in het kader van haar primaire redenering heeft verricht met betrekking tot de Authorised OECD Approach.

3) Authorised OECD Approach (deel van het tweede en van het vierde middel in zaak T-778/16 en vijfde middel in zaak T-892/16)

231 Zowel Ierland als ASI en AOE stellen in wezen dat de Authorised OECD Approach geen deel uitmaakt van het Ierse belastingstelsel en dat deze met name niet van toepassing is in het kader van de belasting die krachtens Section 25 TCA 97 wordt opgelegd aan niet-ingezeten vennootschappen. Die bepaling is immers niet gebaseerd op de Authorised OECD Approach. Daarenboven stellen zowel Ierland als ASI en AOE dat zelfs al zou worden aangenomen dat de op grond van Section 25 TCA 97 te belasten winst overeenkomstig de Authorised OECD Approach had moeten worden toegerekend, de Commissie die benadering op onjuiste wijze heeft toegepast, voor zover zij niet heeft onderzocht welke functies daadwerkelijk binnen de Ierse vestigingen van ASI en AOE werden uitgeoefend.

232 Derhalve moet in de eerste plaats worden nagegaan of de Commissie zich op de Authorised OECD Approach mocht baseren om het bestaan van een selectief voordeel te onderzoeken. Indien die vraag bevestigend wordt beantwoord, moet in de tweede plaats worden onderzocht of de Commissie die benadering op juiste wijze heeft toegepast in het kader van haar primaire redenering.

i) Vraag of de Commissie zich op de Authorised OECD Approach kon baseren

233 Zoals in punt 202 hierboven is opgemerkt, kan in het geval van belastingmaatregelen het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een „normale” belasting worden vastgesteld, teneinde na te gaan of die maatregelen de belastingdruk voor de begunstigden ervan verlagen in vergelijking met de druk die die begunstigden normaliter hadden moeten dragen zonder die maatregelen.

234 Hieruit volgt dat de Commissie ten opzichte van het Ierse belastingrecht moest onderzoeken of de betwiste tax rulings tot een voordeel hadden geleid en of dat voordeel selectief van aard was.

235 Zoals blijkt uit de overwegingen in punt 196 hierboven heeft de Commissie in overweging 255 van het bestreden besluit uitdrukkelijk aangegeven dat zij noch artikel 7, lid 2, of artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag, noch de OESO-richtlijnen inzake winsttoerekening of verrekenprijzen rechtstreeks toepast. Bovendien is de Authorised OECD Approach, zoals opgemerkt in punt 217 hierboven, niet opgenomen in het Ierse belastingrecht.

236 Hoewel de Commissie terecht heeft opgemerkt dat zij niet formeel gebonden kan zijn door de richtlijnen van de OESO en, meer in het bijzonder, door de Authorised OECD Approach, neemt dit niet weg dat zij zich in het kader van haar primaire redenering, en met name in de overwegingen 265 tot en met 270 van het bestreden besluit, in wezen toch op de Authorised OECD Approach heeft gebaseerd voor haar vaststelling dat de toerekening van winst binnen een onderneming de toerekening van activa, functies en risico's tussen de verschillende onderdelen van die onderneming impliceerde. Daarenboven verwijst de Commissie zelf, bijvoorbeeld in voetnoot 186 van het bestreden besluit, rechtstreeks naar de Authorised OECD Approach om haar stellingen te onderbouwen.

237 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat de Authorised OECD Approach is gebaseerd op het werk van deskundigengroepen, dat deze het resultaat is van de op internationaal niveau bereikte consensus inzake winsttoerekening aan vaste inrichtingen en dat deze daardoor een zeker praktisch belang heeft bij de uitlegging van kwesties die verband houden met die winsttoerekening, zoals de Commissie in overweging 79 van het bestreden besluit heeft erkend.

238 Bovendien zij eraan herinnerd dat voor de toepassing van Section 25 TCA 97, zoals Ierland zelf in punt 123 van zijn verzoekschrift erkent en hetgeen door de Commissie niet is weersproken, rekening moet worden gehouden met de feitelijke context en met de situatie van de Ierse vestigingen, en met name met de door de vestigingen vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's. Daarnaast moet tevens in herinnering worden gebracht dat Ierland, nadat het Gerecht hierover expliciet een schriftelijke vraag en ter terechtzitting expliciet mondelinge vragen had gesteld, heeft bevestigd dat voor de vaststelling van de aan de vestigingen toe te rekenen winst in de zin van Section 25 TCA 97, een objectieve analyse van de feiten moest worden gemaakt waarin, ten eerste, wordt vastgesteld welke „activiteiten" door de vestiging worden verricht, welke activa zij voor haar activiteiten gebruikt – waaronder immateriële activa zoals IE – en welke hiermee gepaard gaande risico's door haar worden gedragen en, ten tweede, wordt bepaald welke waarde dat type activiteiten op de markt heeft.

239 Anders dan Ierland betoogt met zijn argumenten betreffende de verschillen tussen Section 25 TCA 97 en de Authorised OECD Approach, moet evenwel worden vastgesteld dat de toepassing van Section 25 TCA 97, zoals beschreven door Ierland, in wezen raakvlakken vertoont met de functionele en feitelijke analyse die in het kader van de eerste stap van de door de Authorised OECD Approach voorgestelde analyse wordt verricht.

240 In die omstandigheden kan de Commissie niet worden verweten dat zij zich in wezen op de Authorised OECD Approach heeft gebaseerd voor haar vaststelling dat voor de toerekening van winst aan de Ierse vestiging van een niet-ingezeten vennootschap in het kader van de toepassing van Section 25 TCA 97, rekening moest worden gehouden met de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die onderneming.

ii) Vraag of de Commissie de Authorised OECD Approach op juiste wijze heeft toegepast in het kader van haar primaire redenering

241 Zowel Ierland als ASI en AOE stellen in wezen dat de primaire redenering van de Commissie niet strookt met de Authorised OECD Approach, voor zover de Commissie heeft gesteld dat de winst die voortvloeide uit de IE-licenties van de Apple-groep per definitie aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE had moeten worden toegerekend, aangezien de bestuurders van ASI en AOE geen actieve of wezenlijke functies hadden uitgeoefend die verband hielden met het beheer van die licenties.

242 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de eerste stap van de analyse van de Authorised OECD Approach, zoals onder meer beschreven in de overwegingen 88 en 89 van het bestreden besluit, bedoeld is om de activa, functies en risico's vast te stellen die aan de vaste inrichting van een onderneming moeten worden toegerekend op basis van de daadwerkelijk door die onderneming verrichte activiteiten. Het klopt dat die eerste stap van de analyse niet in abstracto kan worden uitgevoerd, zonder rekening te houden met de activiteiten en functies die binnen die onderneming als geheel worden verricht. Maar het feit dat de Authorised OECD Approach benadrukt dat de functies moeten worden geanalyseerd die daadwerkelijk binnen de vaste inrichting worden uitgeoefend, strookt evenwel niet met de benadering die de Commissie heeft gevolgd en waarbij zij, ten eerste, de functies heeft vastgesteld die door de onderneming als geheel werden uitgeoefend, zonder dat zij een diepgaander onderzoek heeft verricht van de functies die de vestigingen daadwerkelijk uitoefenden en, ten tweede, heeft aangenomen dat de functies, indien zij niet aan het centrale hoofdkantoor van de onderneming zelf konden worden toegerekend, door de vaste inrichting werden uitgeoefend.

243 De Commissie heeft in het kader van haar primaire redenering immers in wezen gesteld dat de winst van ASI en AOE die verband hield met de IE van de Apple-groep (en die volgens de theorie van de Commissie een zeer aanzienlijk deel van de totale winst van die twee ondernemingen vormde) aan de Ierse vestigingen moest worden toegerekend, omdat ASI en AOE buiten die vestigingen geen werknemers hadden gehad die deze IE hadden kunnen beheren, zonder dat zij heeft bewezen dat de Ierse vestigingen die beheerfuncties hadden uitgeoefend.

244 Zoals Ierland en ASI en AOE terecht stellen, vloeit hieruit voort dat de benadering die de Commissie in het kader van haar primaire redenering heeft gevolgd, niet strookt met de Authorised OECD Approach.

245 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de Commissie, zoals Ierland en ASI en AOE terecht aanvoeren met hun grieven in het kader van het tweede en het vierde middel in zaak T-778/16 en in het kader van het vijfde middel in zaak T-892/16, in haar primaire redenering de functionele en feitelijke analyse die door de Ierse belastingdienst wordt gebruikt voor de toepassing van Section 25 TCA 97 en die in wezen overeenkomt met de analyse in de Authorised OECD Approach, op onjuiste wijze heeft toegepast op de door de vestigingen van ASI en AOE verrichte activiteiten.

4) Conclusies betreffende de afbakening van het referentiestelsel en de beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse recht

246 In het licht van de voorgaande overwegingen moet worden vastgesteld dat de Commissie geen fout heeft gemaakt bij haar vaststelling dat het referentiestelsel in casu werd gevormd door de gewone regels inzake de belasting van vennootschapswinst in Ierland, die onder meer de bepalingen van Section 25 TCA 97 omvatten.

247 De Commissie heeft evenmin een fout gemaakt door het zakelijkheidsbeginsel als instrument te gebruiken om na te gaan of het door de betwiste tax rulings onderschreven niveau van de winst die door de Ierse belastingdienst in het kader van de toepassing van Section 25 TCA 97 aan de vestigingen was toegerekend uit hoofde van hun commerciële activiteiten in Ierland, overeenkwam met het winstniveau dat zou zijn gerealiseerd met de uitoefening van die commerciële activiteiten onder marktvoorwaarden.

248 Daarenboven kan de Commissie niet worden verweten dat zij zich in wezen op de Authorised OECD Approach heeft gebaseerd voor haar vaststelling dat voor de toerekening van winst aan de Ierse vestiging van een niet-ingezeten vennootschap in het kader van de toepassing van Section 25 TCA 97, rekening moest worden gehouden met de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die onderneming.

249 Daarentegen moet worden vastgesteld dat de Commissie in het kader van haar primaire redenering fouten heeft gemaakt bij de toepassing van Section 25 TCA 97, zoals is vastgesteld in punt 187 hierboven, bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel, zoals is vastgesteld in punt 229 hierboven, en bij de toepassing van de Authorised OECD Approach, zoals is vastgesteld in de punten 244 en 245 hierboven. In die omstandigheden dient de slotsom te luiden dat de primaire redenering van de Commissie gebaseerd is op onjuiste beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht, dat in casu van toepassing is.

250 Niettemin moeten hierna omwille van de volledigheid de grieven worden onderzocht die Ierland alsmede ASI en AOE hebben aangevoerd tegen de feitelijke beoordelingen van de Commissie betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep.

3. Beoordelingen van de Commissie betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep (eerste middel in zaak T-778/16 en derde en vierde middel in zaak T-892/16)

251 Zoals in punt 177 hierboven is opgemerkt, heeft Section 25 TCA 97 betrekking op de winst die voortvloeit uit de activiteiten die door de Ierse vestigingen zelf zijn verricht. Daarnaast zij eraan herinnerd dat, zoals is opgemerkt in punt 238 hierboven, voor de toepassing van Section 25 TCA 97 rekening moet worden gehouden met de feitelijke context en met de situatie van de Ierse vestigingen, en met name met de door de vestigingen vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's.

252 Bovendien moet worden opgemerkt dat de Commissie zelf in de overwegingen 91 en 92 van het bestreden besluit heeft benadrukt dat de Authorised OECD Approach, wat de vraag betreft of immateriële activa zoals IE aan vaste inrichtingen moeten worden toegerekend, gebaseerd is op het begrip sleutelfuncties die verband houden met het beheer van de betrokken activa en met de besluitvorming over met name de ontwikkeling van immateriële activa.

253 Derhalve moeten de grieven worden onderzocht die Ierland respectievelijk ASI en AOE in het kader van het eerste middel in zaak T-778/16 en in het kader van het derde en het vierde middel in zaak T-892/16 hebben aangevoerd tegen de feitelijke beoordelingen van de Commissie met betrekking tot de activiteiten binnen de Apple-groep.

254 Zowel Ierland als ASI en AOE stellen in wezen dat de activiteiten en functies die volgens de Commissie door de Ierse vestigingen van die ondernemingen werden verricht, slechts een fractie vertegenwoordigden van hun economische activiteiten en winsten, en dat die activiteiten en functies hoe dan ook noch het beheer van de IE, noch de strategische besluitvorming inzake de ontwikkeling en de verhandeling van de IE omvatten. Daarentegen voeren zowel Ierland als ASI en AOE aan dat alle strategische besluiten, in het bijzonder die op het gebied van productontwerp en -ontwikkeling, worden vastgesteld volgens een algemene commerciële strategie die in Cupertino is bepaald en die door de twee betrokken ondernemingen via hun bestuursorganen, en in ieder geval buiten de Ierse vestigingen, wordt geïmplementeerd. Derhalve zijn de IE-licenties van de Apple-groep ten onrechte aan de Ierse vestigingen toegerekend.

a) Activiteiten van de Ierse vestiging van ASI

255 Zoals in punt 9 hierboven is opgemerkt, is de Ierse vestiging van ASI onder meer verantwoordelijk voor de inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van Apple-producten aan gelieerde partijen en derde klanten in de EMEIA- en de APAC-regio.

256 In de overwegingen 289 en 290 van het bestreden besluit heeft de Commissie de kwaliteitscontrole van producten, het beheer van R&D-faciliteiten en bedrijfsrisico's genoemd als functies die noodzakelijkerwijs aan de Ierse vestigingen moesten worden toegerekend, aangezien ASI en AOE buiten die vestigingen geen personeel hadden die deze functies zouden hebben kunnen uitoefenen.

257 Meer in het bijzonder heeft de Commissie benadrukt dat de Ierse vestiging van ASI, voor zover zij toestemming had om producten van het Apple-merk te distribueren, toegang tot dat merk nodig had voor haar activiteiten, welke toegang volledig aan ASI was verleend in de vorm van IE-licenties van de Apple-groep (overweging 296 van het bestreden besluit).

258 Vervolgens heeft de Commissie opgemerkt dat de Ierse vestiging van ASI meerdere functies uitoefende die zowel cruciaal waren voor de ontwikkeling en de instandhouding van het Apple-merk op de lokale markten als voor de klantenbinding aan dat merk op die markten. Zo heeft zij opgemerkt dat de Ierse vestiging van ASI rechtstreeks lokale marketingkosten had gemaakt bij verleners van marketingdiensten (overweging 297 van het bestreden besluit). Daarnaast was de Ierse vestiging van ASI verantwoordelijk voor het verzamelen en analyseren van regionale gegevens om een raming te maken van de verwachte vraag naar Apple-producten (overweging 298 van het bestreden besluit). Daarenboven heeft de Commissie benadrukt dat [*vertrouwelijk*] fulltime-equivalent (FTE)-functies in de categorie R&D in Ierland waren gevestigd (overweging 300 van het bestreden besluit).

259 In de eerste plaats moet met betrekking tot de toerekening „bij uitsluiting" die de Commissie in de overwegingen 289 tot en met 295 van het bestreden besluit heeft verricht en waarbij zij de functies die verband hielden met kwaliteitscontrole, het beheer van R&D-faciliteiten en bedrijfsrisicobeheer aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE heeft toegerekend louter omdat ASI en AOE buiten hun Ierse vestigingen geen personeel hadden, worden herinnerd aan de overwegingen in de punten 243 en 244 hierboven volgens welke een dergelijke methode onverenigbaar is met het Ierse recht en met de Authorised OECD Approach. De Commissie is er met die redenering immers niet in geslaagd om te bewijzen dat die functies daadwerkelijk door de Ierse vestigingen werden uitgeoefend.

260 De Commissie baseert zich ter staving van haar beoordeling op bijlage B bij de CSA, zoals gewijzigd in 2009, waarin twee tabellen zijn opgenomen die zijn weergegeven in de schema's 8 en 9 van het bestreden besluit (overweging 122 van het bestreden besluit) en die een overzicht geven van alle relevante functies die verband houden met de immateriële activa die het voorwerp zijn van de betrokken overeenkomst, alsook van de hiermee verband houdende risico's. Alle functies en risico's zijn door middel van een „x" aan Apple Inc. (aangeduid als „Apple") en aan ASI en AOE (gezamenlijk aangeduid als „internationale deelnemer") toegerekend, met uitzondering van de registratie en de bescherming van IE, die enkel zijn toegerekend aan Apple Inc.

261 Aldus zijn in bijlage B bij de CSA de volgende functies opgenomen voor de immateriële activa die het voorwerp zijn van die overeenkomst en die in wezen uit alle IE van de Apple-groep bestaan: R&D, kwaliteitscontrole, prognoses, financiële planning en analyse in verband met de ontwikkelingsactiviteiten, beheer van R&D-faciliteiten, contracten met verbonden partijen of derden in verband met ontwikkelingsactiviteiten, contractbeheer met betrekking tot ontwikkelingsactiviteiten, selectie, aanwerving en supervisie van werknemers, contractanten en subcontractanten voor de uitvoering van ontwikkelingsactiviteiten, registratie en bescherming van intellectuele eigendom en marktontwikkeling.

262 De risico's die in die bijlage B bij de CSA zijn opgesomd, omvatten voor alle IE van de Apple-groep met name de risico's die verband houden met productontwikkeling, productkwaliteit, marktontwikkeling, productaansprakelijkheid, vaste of materiële activa, bescherming van en inbreuken op IE, merkontwikkeling- en merkherkenning en de risico's in verband met wijzigingen in de regelgeving.

263 Zoals Apple Inc. tijdens de administratieve procedure heeft aangevoerd en zoals ASI en AOE voor het Gerecht hebben betoogd, blijkt uit de betrokken bijlage dat het gaat om functies voor de uitoefening waarvan de partijen bij de CSA toestemming hadden en om de hiermee gepaard gaande risico's waarmee zij konden worden belast. De Commissie heeft evenwel geenszins bewezen dat die functies daadwerkelijk door ASI en AOE werden uitgeoefend, en al helemaal niet dat zij door hun Ierse vestigingen werden uitgeoefend.

264 Daarnaast stelt de Commissie met betrekking tot die functies en risico's dat het „duidelijk" is dat ASI en AOE, zonder personeel buiten hun Ierse vestigingen, dergelijke risico's niet hebben kunnen beheren. De Commissie voert evenwel geen enkel bewijs aan waaruit blijkt dat het personeel van de betrokken vestigingen zich daadwerkelijk heeft beziggehouden met de uitoefening van die functies en met het beheer van die risico's.

265 Daarenboven heeft Ierland zowel tijdens de administratieve procedure aan de zijde van Apple Inc. als voor het Gerecht aan de zijde van ASI en AOE aangevoerd dat de vestiging van ASI tot 2012 geen werknemers in dienst had en dat alle werknemers tot dat jaar in dienst waren van de Ierse vestiging van AOE. Die informatie is opgenomen in overweging 109 van het bestreden besluit en is ter terechtzitting bevestigd. Indien het argument van de Commissie zou worden gevolgd dat ASI buiten haar vestiging geen functies kon uitoefenen omdat zij geen personeel had, zou dat erop neerkomen dat die functies voor een groot deel van de periode waarop het onderzoek van de Commissie betrekking heeft, evenmin konden worden uitgeoefend door de Ierse vestiging van ASI, die ook geen personeel had.

266 Evenzo voert de Commissie aan dat het onmogelijk is dat de raad van bestuur van ASI louter via sporadische vergaderingen in staat was die functies uit te oefenen en die risico's op zich te nemenhaar. De Commissie heeft evenwel niet getracht te bewijzen dat de bestuursorganen van de Ierse vestigingen van ASI en AOE zich daadwerkelijk hadden beziggehouden met het actieve dagelijkse beheer van al die aan de IE van de Apple-groep gerelateerde functies en risico's die in bijlage B bij de CSA zijn genoemd.

267 Tot slot kan met betrekking tot de in bijlage B bij de CSA opgesomde activiteiten en de risico's, die in de punten 261 en 262 hierboven zijn genoemd, worden vastgesteld dat het in wezen gaat om alle functies die de kern vormen van het bedrijfsmodel van de Apple-groep, waarvan de focus op de ontwikkeling van technologische producten ligt. Wat in het bijzonder de in die bijlage opgesomde risico's betreft, kan worden vastgesteld dat het om cruciale risico's gaat die inherent zijn aan dat bedrijfsmodel. De Commissie stelt in wezen dat de Ierse vestiging van ASI al die functies heeft uitgeoefend en al die risico's heeft gedragen voor zover zij verband hielden met de activiteiten van de Apple-groep buiten het Amerikaanse continent, zonder dat zij bewijst dat de betrokken vestiging die functies daadwerkelijk heeft uitgeoefend en die risico's daadwerkelijk heeft gedragen. Gelet op de omvang van de activiteiten van de Apple-groep buiten het Amerikaanse continent, die ongeveer 60 % van de omzet van de groep vertegenwoordigen, is die overweging van de Commissie niet redelijk.

268 In de tweede plaats moet wat de activiteiten en functies betreft waarvan de Commissie in de overwegingen 296 tot en met 300 van het bestreden besluit heeft vastgesteld dat zij daadwerkelijk door de Ierse vestiging van ASI werden verricht, worden opgemerkt dat die activiteiten en functies in casu noch afzonderlijk, noch in hun geheel rechtvaardigen dat de IE-licenties van de Apple-groep aan die vestiging zijn toegerekend.

269 Zo hebben ASI en AOE wat de kwaliteitscontrole betreft, zonder op dit punt door de Commissie te zijn weersproken, aangevoerd dat wereldwijd duizenden personen een functie op dat gebied uitoefenden, terwijl die functie in Ierland slechts door één persoon werd uitgeoefend. Bovendien konden die functies volgens ASI en AOE zelfs worden uitbesteed in het kader van overeenkomsten met derde fabrikanten.

270 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat het feit dat een functie zoals kwaliteitscontrole cruciaal is voor de reputatie van het Apple-merk – waarvan de producten door de Ierse vestiging van ASI werden gedistribueerd –, bij gebreke van ander bewijs niet de slotsom rechtvaardigt dat die functie noodzakelijkerwijs door die vestiging is uitgeoefend.

271 Met betrekking tot het beheer van risicoblootstelling in het kader van de normale activiteiten van de vestigingen, heeft de Commissie als enige argument aangevoerd dat het „duidelijk" was dat ASI niet in staat was om de bedrijfsrisico's te beheren en te beheersen omdat zij geen werknemers had. In dat verband volstaat het om te verwijzen naar de in punt 266 hierboven uiteengezette overwegingen dat het aan de Commissie stond om door middel van concreet bewijs aan te tonen dat de vestigingen van ASI en AOE de aan hen toegerekende functies hadden uitgeoefend en risico's hadden gedragen. Bijgevolg kan de Commissie met haar redenering, waarvan de conclusie verre van duidelijk is, niet bewijzen dat dit type functies daadwerkelijk door de Ierse vestiging van ASI is uitgeoefend.

272 Aangaande het beheer van de R&D-faciliteiten, hebben ASI en AOE, zonder dat zij door de Commissie zijn weersproken, aangevoerd dat geen van de werknemers van de Ierse vestigingen voor dergelijke faciliteiten verantwoordelijk was.

273 Wat de [*vertrouwelijk*] door R&D-werknemers uitgeoefende FTE-functies betreft, hebben ASI en AOE een gedetailleerde toelichting verstrekt van de specifieke taken die deze werknemers verrichtten, te weten het toezien op de naleving van de veiligheids- en milieuvoorschriften in de regio [*vertrouwelijk*], het testen van producten om ervoor te zorgen dat zij voldoen aan de technische voorschriften die in de regio [*vertrouwelijk*] gelden, het ondersteunen van het team in Cupertino bij de levering van [*vertrouwelijk*] software, het vertalen van software in de verschillende talen van de regio [*vertrouwelijk*] en het bieden van administratieve ondersteuning [*vertrouwelijk*]. Het is duidelijk dat het hier om secundaire activiteiten gaat die, hoe belangrijk zij ook zijn, niet als sleutelfuncties kunnen worden beschouwd die rechtvaardigen dat de IE-licenties van de Apple-groep aan de betrokken Ierse vestigingen worden toegerekend.

274 Met betrekking tot de lokale marketingkosten die bij aanbieders van marketingdiensten zijn gemaakt, kan uit het feit dat de vestiging van ASI die kosten heeft gemaakt niet worden opgemaakt dat die vestiging verantwoordelijk is voor het bedenken van de marketingstrategie zelf. Zoals ASI en AOE stellen, had de Ierse vestiging van ASI immers geen personeel met marketingfuncties, hetgeen door de Commissie niet is betwist.

275 Wat de activiteiten op het gebied van het verzamelen en het analyseren van regionale gegevens betreft, betwisten Ierland alsmede ASI en AOE niet dat ASI en AOE tijdens de relevante periode aan dergelijke activiteiten hebben deelgenomen. Zoals Ierland en ASI en AOE stellen, lijken die activiteiten evenwel enkel te hebben bestaan in het verzamelen van gegevens die in een algemene database moesten worden ondergebracht, hetgeen niet door de Commissie is betwist. Die statistische verwerking van gegevens lijkt veeleer een secundaire activiteit te zijn dan een activiteit die cruciaal is voor alle commerciële activiteiten van ASI. Hoe dan ook kan de verantwoordelijkheid voor die gegevensverzamelingsactiviteiten niet rechtvaardigen dat de IE-licenties van de Apple-groep aan de Ierse vestigingen worden toegerekend.

276 Aangaande de activiteiten die verband houden met de AppleCare-dienst heeft de Commissie in overweging 299 van het bestreden besluit op basis van het door Ierland verstrekte ad-hocverslag opgemerkt dat het ging om aftersalesdiensten en om diensten die verband hielden met de reparatie van producten van het Apple-merk in de hele EMEIA-regio, voor welke diensten de Ierse vestiging van ASI verantwoordelijk was. De Commissie heeft gesteld dat die functie, voor zover zij tot doel had om de klanttevredenheid te waarborgen, rechtstreeks van invloed was op het Apple-merk.

277 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat uit het door Ierland verstrekte ad-hocverslag, waarop de Commissie zich heeft gebaseerd, blijkt dat de Ierse vestiging van ASI meerdere functies heeft uitgeoefend die volgens de in de Verenigde Staten vastgestelde richtsnoeren en strategie werden aangemerkt als „uitvoerende functies" en die ook de AppleCare-dienst omvatten. Volgens dat verslag was de vestiging van ASI in het kader van die dienst verantwoordelijk voor de garantie- en reparatieprogramma's voor producten van het Apple-merk, voor het beheer van het netwerk van reparatiedienstverleners en voor de telefonische ondersteuning van klanten. De specifieke taken die

door de vestiging van ASI werden verricht, bestonden volgens dat verslag in het verzamelen van gegevens over productdefecten en in het monitoren van die defecten en van geretourneerde producten, welke gegevens naar analyseteams in de Verenigde Staten werden verzonden. Daarnaast vermeldt dat verslag dat de vestiging van ASI verantwoordelijk was voor het beheer van de reparatiedienstverleners die centraal binnen de Apple-groep waren goedgekeurd en voor de distributie van onderdelen voor reparaties binnen het netwerk van dienstverleners. Deze omschrijving komt overeen met de omschrijving in het door Apple Inc. verstrekte ad-hocverslag. Die omschrijving van de taken die door de Ierse vestiging van ASI in het kader van de AppleCare-dienst zijn verricht, is niet door de Commissie betwist.

278 ASI en AOE hebben ter terechtzitting bevestigd dat de AppleCare-dienst werd verricht door de Ierse vestiging, die de kosten van de aan die dienst gerelateerde faciliteiten en van het personeel daarvoor voor haar rekening heeft genomen. Dat personeel had onder meer tot taak om via telefonische ondersteuning (call center) vragen van gebruikers over producten van het Apple-merk te beantwoorden.

279 Wat de door Ierland en ASI en AOE gegeven omschrijving van de AppleCare-dienst betreft, waarnaar de Commissie in het bestreden besluit verwijst, moet worden vastgesteld dat het om een aftersalesdienst voor gebruikers van Apple-producten gaat die met name bestaat in het afhandelen van reparaties en in het ruilen van defecte producten. Deze door de Ierse vestiging verrichte ondersteuningsdienst is dus veeleer secundair aan de uitvoering van de garantie zelf, die onder de verantwoordelijkheid van ASI valt. Daarenboven houdt een dergelijke aftersalesdienst geen verband met het ontwerp, de ontwikkeling, de fabricage en de verkoop van de producten zelf.

280 Hoewel de kwaliteit van een aftersalesdienst van grote invloed is op de perceptie van het merk en tot de verbetering van producten kan leiden, kan uit het feit dat die activiteiten door de Ierse vestiging van ASI worden uitgeoefend, evenwel niet zonder meer worden opgemaakt dat de IE-licenties van de Apple-groep aan die vestiging moeten worden toegerekend. Aftersalesdiensten worden immers vaak uitbesteed, zonder dat de IE van de betrokken onderneming aan de betrokken externe leverancier moet worden toegerekend.

281 In de derde plaats blijkt uit de analyse van de door de Ierse vestiging van ASI verrichte activiteiten, en van de functies die volgens de Commissie rechtvaardigen dat de IE-licenties van de Apple-groep aan die vestiging worden toegerekend, dat het om routinefuncties gaat die volgens de instructies van de in de Verenigde Staten gevestigde bestuurders worden uitgeoefend en die geen significante meerwaarde toevoegen aan de activiteiten van ASI in hun geheel. In dat verband moet met name worden opgemerkt dat in de door Apple Inc. en Ierland verstrekte ad-hocverslagen een uitvoerige analyse van de activiteiten van de vestiging van ASI is verricht. De conclusie van die beide verslagen was dat het om routineactiviteiten ging, die in die verslagen werden omschreven als toeleverings-, verkoop- en distributieactiviteiten met een beperkt risico. Hoewel de Commissie die laatstgenoemde kwalificatie betwist, heeft zij niet de door Ierland en Apple Inc. gegeven omschrijving van die activiteiten en functies als zodanig weersproken.

282 In de vierde plaats heeft de Commissie aangevoerd dat de Ierse vestiging van ASI toegang nodig had tot het Apple-merk om die activiteiten en functies te verrichten. Maar ook al zouden de activiteiten van de Ierse vestiging van ASI van invloed zijn geweest op het imago en de reputatie van het Apple-merk en was het voor de verrichting ervan zelfs nodig geweest om de IE van de Apple-groep te gebruiken, dan nog was de toegang tot en het gebruik van het merk door die vestiging mogelijk geweest dankzij speciaal voor die vestiging bestemde licenties en was het niet nodig geweest om alle betrokken IE-licenties aan die vestiging toe te rekenen. Bijgevolg is de Commissie er met haar argumenten niet in geslaagd om te bewijzen dat de IE-licenties van de Apple-groep die door ASI werden gehouden, aan haar vestiging moesten worden toegerekend.

283 Na de analyse van de door de Ierse vestiging van ASI verrichte activiteiten en functies die volgens de Commissie rechtvaardigen dat de door ASI gehouden IE-licenties van de Apple-groep aan die vestiging worden toegerekend, moet worden geconcludeerd dat het om secundaire activiteiten gaat waarmee uitvoering wordt gegeven aan het beleid en de strategie die buiten die vestiging zijn ontwikkeld en vastgesteld en die met name betrekking hebben op het onderzoek, de ontwikkeling en het op de markt brengen van de producten van het Apple-merk.

284 In die omstandigheden dient de slotsom te luiden dat de Commissie, zoals Ierland en ASI en AOE hebben aangevoerd, ten onrechte heeft vastgesteld dat de door de Ierse vestiging van ASI verrichte functies en activiteiten rechtvaardigden dat de IE-licenties van de Apple-groep en de hieruit voortvloeiende inkomsten aan die vestiging werden toegerekend.

b) Activiteiten van de Ierse vestiging van AOE

285 Zoals opgemerkt in punt 10 hierboven is de Ierse vestiging van AOE verantwoordelijk voor de vervaardiging en de assemblage van iMac-desktops, MacBook-laptops en andere computeraccessoires. Die activiteiten worden verricht in Ierland. Die vestiging levert haar producten aan gelieerde partners binnen de Apple-groep.

286 Wat de Ierse vestiging van AOE betreft, heeft de Commissie in overweging 301 van het bestreden besluit opgemerkt dat die vestiging specifieke processen en productie-expertise ontwikkelde en instond voor de kwaliteitsborging en de kwaliteitscontrole die nodig zijn om de waarde van het Apple-merk in stand te houden.

287 Voorts heeft de Commissie in de overwegingen 301 en 302 van het bestreden besluit uiteengezet dat voor de tax ruling van 1991 rekening was gehouden met de kosten van die vestiging die verband hielden met de CSA, en dat de tax ruling van 2007 voorzag in een percentage van [*vertrouwelijk*] van haar omzet als „rendement op de intellectuele eigendom”. Op basis van die elementen heeft de Commissie vastgesteld dat de Ierse autoriteiten tot de slotsom hadden moeten komen dat de Ierse vestiging van AOE betrokken was bij de ontwikkeling van de IE of bij het beheer en de controle van de IE-licenties van de Apple-groep.

288 In de eerste plaats kunnen de overwegingen in de punten 259 tot en met 272 hierboven ook worden toegepast op de Ierse vestiging van AOE, voor zover de Commissie haar argumenten betreffende de functies die verband houden met kwaliteitscontrole, beheer van R&D-faciliteiten en bedrijfsrisicobeheer zonder onderscheid zowel voor de Ierse vestiging van ASI als voor die van AOE aanvoert.

289 In de tweede plaats wordt, wat meer in het bijzonder de specifieke processen en productie-expertise betreft, niet door partijen betwist dat die functies daadwerkelijk door de Ierse vestiging van AOE werden uitgeoefend. Ierland alsmede ASI en AOE betwisten niettemin de conclusies die de Commissie daaruit trekt.

290 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat het om specifieke processen en productie-expertise gaat die door de Ierse vestiging van AOE zelf zijn ontwikkeld in het kader van haar productie-activiteiten. Ofschoon die elementen onder de bescherming van bepaalde intellectuele eigendomsrechten zouden kunnen vallen, gaat het dus om een beperkt gebied dat eigen is aan de activiteiten van die Ierse vestiging. Bijgevolg rechtvaardigt dit niet dat alle IE-licenties van de Apple-groep aan die vestiging worden toegerekend.

291 In de derde plaats is, zoals Ierland alsmede ASI en AOE stellen en zoals de Commissie erkent, in de betwiste tax rulings rekening gehouden met de bijdragen van de Ierse vestiging van AOE aan de IE van de Apple-groep.

292 Aldus is ten eerste, wat de tax ruling van 1991 betreft, zoals de Commissie in overweging 302 van het bestreden besluit opmerkt, het aandeel van de Ierse vestiging van AOE in de kosten die verband houden met de CSA, opgenomen in de exploitatiekosten, op basis waarvan de belastbare winst van AOE is berekend. Een deel van de belastbare winst van AOE werd dus geacht te zijn berekend op basis van een deel van de IE van de Apple-groep. De Commissie heeft evenwel niets aangevoerd ter ondersteuning van haar argument in overweging 302 van het bestreden besluit dat de Ierse autoriteiten, aangezien voor de berekening van de belastbare winst van AOE rekening was gehouden met een deel van de kosten die verband hielden met de IE van de Apple-groep, alle IE-licenties van de Apple-groep aan de Ierse vestiging van AOE hadden moeten toerekenen.

293 Ten tweede is, wat de tax ruling van 2007 betreft, uitdrukkelijk rekening gehouden met het bestaan van specifiek voor de productie-activiteiten van de Ierse vestiging van AOE ontwikkelde IE – en met de bijbehorende vergoeding – door in de formule voor de berekening van de belastbare winst van AOE een rendement op de door die vestiging ontwikkelde IE op te nemen. Dienaangaande heeft de Commissie geen enkel element aangevoerd ter staving van haar in overweging 303 van het bestreden besluit uiteengezette argument dat de Ierse vestiging van AOE vanwege die vergoeding voor de door haar ontwikkelde IE bijdroeg aan de ontwikkeling, het beheer of de controle van de licenties die betrekking hadden op alle IE van de Apple-groep. Het feit dat aan de Ierse vestiging van AOE een rendement is toegerekend dat verband houdt met de IE die specifiek in het kader van haar productie-activiteiten is ontwikkeld, betekent niet dat ook de licenties op alle IE van de Apple-groep aan haar moeten worden toegerekend.

294 De Commissie kan dus niet enkel op basis van de betrokkenheid van de Ierse vestiging van AOE bij de ontwikkeling van specifieke processen en expertise voor de vervaardiging van producten waarvoor zij verantwoordelijk is, concluderen dat de winst die verband houdt met alle IE van de Apple-groep aan die vestiging had moeten worden toegerekend.

295 In die omstandigheden dient, zoals Ierland en ASI en AOE hebben aangevoerd, de slotsom te luiden dat de Commissie ten onrechte heeft vastgesteld dat de door de Ierse vestiging van AOE verrichte functies en activiteiten rechtvaardigden dat de IE-licenties van de Apple-groep en de hieruit voortvloeiende inkomsten aan die vestiging werden toegerekend.

c) Activiteiten die buiten de vestigingen van ASI en AOE zijn verricht

296 Zoals in de punten 37 tot en met 40 hierboven is opgemerkt, is de primaire redenering die de Commissie in het bestreden besluit heeft uiteengezet, gebaseerd op de stelling dat de door ASI en AOE gehouden IE-licenties van de Apple-groep aan hun Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend, omdat ASI en AOE buiten die vestigingen geen fysieke aanwezigheid hadden en geen personeel hadden dat de sleutelfuncties kon uitoefenen en de betrokken licenties kon beheren, en hun vestigingen de enige onderdelen van ASI en AOE met een tastbare aanwezigheid en werknemers waren.

297 Thans moeten de argumenten worden onderzocht waarmee Ierland en ASI en AOE de stelling van de Commissie betwisten en in wezen aanvoeren dat de strategische besluiten binnen de Apple-groep centraal vanuit Cupertino werden genomen en door de bestuursorganen van ASI en AOE werden uitgevoerd zonder dat hun Ierse vestigingen actief bij die besluitvorming betrokken waren.

1) Strategische besluitvorming binnen de Apple-groep

298 Zowel Ierland als ASI en AOE stellen dat het „zwaartepunt” van de activiteiten van de Apple-groep in Cupertino en niet in Ierland lag. Alle strategische besluiten en met name die met betrekking tot het ontwerp en de ontwikkeling van de producten van de Apple-groep, werden namelijk vastgesteld in Cupertino, volgens een algemene commerciële strategie die bestemd is voor de hele groep. Die

centraal vastgestelde strategie werd geïmplementeerd door de ondernemingen van de groep, waaronder ASI en AOE, die net als iedere andere onderneming handelden volgens de regels van het toepasselijke vennootschapsrecht via hun bestuursorganen.

299 In dat verband moet met name worden opgemerkt dat ASI en AOE tijdens de administratieve procedure en ter ondersteuning van hun schriftelijke stukken in de onderhavige beroepen, bewijs hebben overgelegd voor het gecentraliseerde karakter van de strategische besluiten die binnen de Apple-groep door bestuurders in Cupertino worden genomen en vervolgens trapsgewijs door de verschillende entiteiten van de groep, waaronder ASI en AOE, worden uitgevoerd. Die gecentraliseerde procedures, die met name betrekking hebben op het vaststellen van prijzen, op boekhoudkundige besluiten en op financieringen en kasstromen, houden verband met alle internationale activiteiten van de Apple-groep die centraal zijn vastgesteld onder leiding van het moederbedrijf Apple Inc.

300 Wat meer in het bijzonder de besluiten met betrekking tot R&D betreft – de voornaamste bron van de IE van de Apple-groep – hebben ASI en AOE gegevens verstrekt waaruit blijkt dat de besluiten over te ontwikkelen producten die vervolgens onder meer door hen moesten worden verhandeld, en over de R&D-strategie die onder meer door hen moest worden gevolgd, werden vastgesteld en uitgevoerd door bestuurders van de groep die in Cupertino waren gevestigd. Uit die bewijselementen blijkt tevens dat de strategieën voor de lancering van nieuwe producten en, met name, de organisatie van de distributie op de Europese markten in de maanden voorafgaand aan de geplande lanceringsdatum, op het niveau van de Apple-groep zijn vastgesteld in Cupertino, onder meer door de leidinggevenden van de groep (executive Team) onder leiding van de algemeen directeur.

301 Daarnaast blijkt uit het dossier dat de overeenkomsten met derde fabrikanten (Original Equipment Manufacturers of OEM's), die verantwoordelijk zijn voor de fabricage van een groot deel van de door ASI verkochte producten, het voorwerp waren geweest van onderhandelingen die rechtstreeks of bij volmacht door de respectieve bestuurders van het moederbedrijf Apple Inc. en van ASI zijn gevoerd en door die bestuurders zijn ondertekend. ASI en AOE hebben tevens bewijs overgelegd van de onderhandelingen over en de ondertekening van overeenkomsten met klanten zoals telecommunicatie-exploitanten, die verantwoordelijk zijn voor een groot deel van de retailverkoop van de Apple-producten en met name van mobiele telefoons. Uit die elementen blijkt dat de betrokken onderhandelingen door de bestuurders van de Apple-groep zijn gevoerd en betrekking hadden op overeenkomsten die rechtstreeks dan wel bij volmacht door de respectieve bestuurders van Apple Inc. en ASI voor de Apple-groep zijn ondertekend.

302 Bijgevolg heeft de Commissie, voor zover met name wat betreft de ontwikkeling van Apple-producten waaruit de IE van de Apple-groep voortvloeit, is vast komen te staan dat de strategische besluiten voor de hele groep zijn vastgesteld in Cupertino, ten onrechte geconcludeerd dat het beheer van de IE van de Apple-groep, waarvan de licenties door ASI en AOE werden gehouden, noodzakelijkerwijs door hun Ierse vestigingen werd verricht.

2) Besluitvorming door ASI en AOE

303 Wat de vraag betreft of ASI en AOE in staat waren om via hun bestuursorganen besluiten te nemen die van invloed waren op hun cruciale functies, moet worden opgemerkt dat de Commissie zelf akte heeft genomen van het bestaan van de raden van bestuur en van het feit dat zij gedurende de relevante periode regelmatig hebben vergaderd, en dat de Commissie in de tabellen 4 en 5 van het bestreden besluit fragmenten uit de notulen van die vergaderingen heeft opgenomen die deze feiten bevestigen.

304 Uit het feit dat de notulen van de vergaderingen van de raden van bestuur geen informatie bevatten over besluiten die betrekking hebben op het beheer van de IE-licenties van de Apple-groep, op de CSA en op belangrijke commerciële besluiten kan echter niet worden opgemaakt dat die besluiten zelf niet bestaan.

305 De korte notulenfragmenten die de Commissie in de tabellen 4 en 5 van het bestreden besluit heeft opgenomen, volstaan om te begrijpen hoe in ieder boekjaar de belangrijkste besluiten voor de onderneming, zoals de goedkeuring van de jaarrekening, zijn genomen en zijn vastgelegd in de notulen van de vergaderingen van de betrokken raden van bestuur.

306 Zo hadden de in die notulen vastgelegde besluiten van de raden van bestuur regelmatig (en meerdere malen per jaar) betrekking op zaken als de uitkering van dividend, de goedkeuring van directieverslagen en de benoeming en het ontslag van bestuurders. Daarnaast betroffen die besluiten af en toe de oprichting van dochterondernemingen en het verlenen van volmachten aan bepaalde bestuursleden om uiteenlopende activiteiten uit te voeren, zoals het beheer van bankrekeningen, het onderhouden van betrekkingen met regeringen en overheidsinstanties, het houden van audits, het afsluiten van verzekeringen, het sluiten van huurovereenkomsten, het inkopen en verkopen van activa, de ontvangst van goederen en het sluiten van commerciële overeenkomsten. Bovendien blijkt uit die notulen dat zeer ruime beheersbevoegdheden zijn gedelegeerd aan individuele bestuurders.

307 Voorts blijkt, aangaande de CSA, uit de door ASI en AOE verstrekte informatie dat de verschillende versies van die overeenkomst tijdens de relevante periode zijn ondertekend door de leden van hun raden van bestuur in Cupertino.

308 Bovendien blijkt uit gedetailleerde informatie die ASI en AOE hebben verstrekt dat er in alle boekjaren van de periode waarin de betwiste tax rulings van kracht waren, slechts één van de veertien bestuurders van de raad van bestuur van ASI en slechts één van de acht bestuurders van die van AOE in Ierland was gevestigd.

309 Bijgevolg heeft de Commissie ten onrechte vastgesteld dat ASI en AOE via hun bestuursorganen, en met name via hun raden van bestuur, niet in staat waren om de cruciale functies van de betrokken ondernemingen uit te oefenen, in voorkomend geval door hun bevoegdheden te delegeren aan individuele bestuurders die geen werknemers van de Ierse vestigingen waren.

d) Conclusies betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep

310 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat de Commissie er in casu niet in is geslaagd om te bewijzen dat de IE-licenties van de Apple-groep, gelet op de daadwerkelijk door de Ierse vestigingen van ASI en AOE verrichte activiteiten en functies enerzijds en de buiten die vestigingen genomen en uitgevoerde strategische besluiten anderzijds, aan die Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend om de belastbare jaarwinst van ASI en AOE in Ierland vast te stellen.

311 In die omstandigheden moeten de door Ierland in het kader van het eerste middel in zaak T-778/16 en door ASI en AOE in het kader van het derde en het vierde middel in zaak T-892/16 aangevoerde grieven tegen de feitelijke beoordelingen van de Commissie betreffende de activiteiten van de Ierse vestigingen van ASI en AOE en betreffende de activiteiten buiten die vestigingen, worden toegewezen.

4. Conclusie betreffende de beoordeling die de Commissie op basis van haar primaire redenering heeft verricht met betrekking tot het bestaan van een selectief voordeel

312 Gelet op de vaststellingen in punt 249 hierboven betreffende de fouten die de Commissie heeft gemaakt bij haar beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht, dat in casu van toepassing is, alsook gelet op de vaststellingen in punt 310 hierboven betreffende de

fouten die de Commissie heeft gemaakt bij haar beoordelingen van de activiteiten binnen de Apple-groep, moeten de middelen die zijn ontleend aan het feit dat de Commissie er in het kader van haar primaire redenering niet in is geslaagd om te bewijzen dat de Ierse belastingdienst met de afgifte van de betwiste tax rulings aan ASI en AOE een voordeel heeft verleend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, worden toegewezen.

313 Bijgevolg hoeft niet te worden ingegaan op de middelen die zijn gericht tegen de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar primaire redenering met betrekking tot de selectiviteit van de betrokken maatregelen, en tegen het ontbreken van een rechtvaardiging voor die maatregelen.

314 Derhalve moeten hierna de middelen worden onderzocht waarmee zowel Ierland als ASI en AOE kritiek uiten op de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar subsidiaire en van haar alternatieve redenering in het bestreden besluit.

E. Middelen gericht tegen de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering (vierde middel in zaak T-778/16 en achtste middel in zaak T-892/16)

315 De Commissie heeft in het kader van haar subsidiaire redenering in het bestreden besluit (overwegingen 325-360) aangevoerd dat zelfs indien de Ierse belastingdienst terecht zou hebben aangenomen dat de door ASI en AOE gehouden IE-licenties van de Apple-groep niet aan hun Ierse vestigingen moesten worden toegerekend, de in de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening hoe dan ook tot een resultaat hadden geleid dat afweek van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, omdat die methoden de jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland onderwaardeerden.

316 Meer in het bijzonder heeft de Commissie, met name in de overwegingen 328 tot en met 330 van het bestreden besluit, aangevoerd dat de in de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening eenzijdige winsttoerekeningsmethoden waren die vergelijkbaar waren met de methode van de transactionele nettomarge (transactional net margin method; hierna: „TNMM") die is vastgelegd in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen.

317 Volgens de Commissie bevatten de in de betwiste tax rulings goedgekeurde methoden voor winsttoerekening fouten die te wijten zijn aan, ten eerste, de keuze voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE als focus of „onderzochte partij" van de eenzijdige methoden voor winsttoerekening (overwegingen 328-333 van het bestreden besluit), ten tweede, de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator (overwegingen 334-345 van het bestreden besluit) en, ten derde, de aanvaarde rendementsniveaus (overwegingen 346-359 van het bestreden besluit). Volgens de Commissie hebben die fouten er stuk voor stuk toe geleid dat de belastingdruk voor die ondernemingen in Ierland is verlaagd ten opzichte van niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling was van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand waren gekomen (overweging 360 van het bestreden besluit).

318 Aldus moet worden vastgesteld dat alle beoordelingen van de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering ertoe strekten om te bewijzen dat aan ASI en AOE een voordeel was verleend dat voortvloeide uit het feit dat de door de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening niet tot een zakelijke winst hadden geleid.

319 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat het enkele feit dat methodologische voorschriften, met name in verband met de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, niet zijn nageleefd, niet volstaat om te concluderen dat de berekende winst geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst is, en al helemaal niet dat de berekende winst lager is dan de winst waartoe zou zijn gekomen indien de methode voor het vaststellen van de verrekenprijzen op juiste wijze zou zijn toegepast. De enkele vaststelling van een methodologische fout volstaat derhalve als zodanig niet om te bewijzen dat de

betwiste fiscale maatregelen een voordeel aan de begunstigden van die maatregelen hebben verleend. De Commissie moet immers tevens bewijzen dat de vastgestelde methodologische fouten tot een verlaging van de belastbare winst en bijgevolg van de belastingdruk voor die begunstigden hebben geleid in vergelijking met de belastingdruk die zij zonder de betrokken fiscale maatregelen zouden hebben gedragen, onder toepassing van de normale nationale belastingregels.

320 In het licht van de voorgaande overwegingen moeten de argumenten worden onderzocht waarmee Ierland en ASI en AOE kritiek hebben geuit op de beoordelingen van de Commissie die in de punten 315 tot en met 317 hierboven zijn samengevat.

321 Zowel Ierland als ASI en AOE voeren allereerst grieven aan tegen de beoordelingen van de Commissie betreffende de toepassing van de TNMM en tegen het feit dat zij zich op instrumenten heeft gebaseerd die door de OESO zijn ontwikkeld. Vervolgens betwisten zowel Ierland als ASI en AOE de drie specifieke methodologische fouten die door de Commissie zijn aangevoerd en die betrekking hebben op de keuze voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE als „onderzochte partij" van de methoden voor winsttoerekening, de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator en de rendementsniveaus die in de betwiste tax rulings zijn aanvaard.

1. In het licht van de TNMM verrichte beoordeling van de door de betwiste tax rulings onderschreven winsttoerekeningsmethoden

322 Partijen zijn het in wezen oneens over de vraag in hoeverre de Commissie zich voor haar subsidiaire redenering heeft kunnen baseren op het zakelijkheidsbeginsel, zoals vastgelegd in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, waarnaar de Authorised OECD Approach verwijst. Meer in het bijzonder verschillen zij van mening over de vraag of de Commissie de – onder meer in die richtlijnen vastgelegde – TNMM kon gebruiken om na te gaan of de methode voor winsttoerekening die door de betwiste tax rulings was onderschreven de belastbare winst van ASI en AOE had verlaagd ten opzichte van die van een onderneming die zich in een vergelijkbare situatie bevond.

323 In de eerste plaats moet, wat de Authorised OECD Approach betreft, worden herinnerd aan de overwegingen die in de punten 233 tot en met 245 hierboven zijn uiteengezet. Hoewel de Authorised OECD Approach dus niet in het Ierse belastingrecht opgenomen, komt de wijze waarop de Ierse belastingdienst Section 25 TCA 97 toepast in wezen grotendeels overeen met de in de Authorised OECD Approach voorgestelde analyse. Voor de toepassing van Section 25 TCA 97 moet namelijk, zoals Ierland in haar verzoekschrift heeft uiteengezet en ter terechtzitting heeft bevestigd, allereerst een analyse van de door de vestigingen uitgeoefende functies, gebruikte activa en gedragen risico's worden verricht die in wezen overeenkomt met de eerste stap van de analyse die in de Authorised OECD Approach wordt voorgesteld. Bovendien moet wat de tweede stap van die analyse betreft in herinnering worden gebracht dat de Authorised OECD Approach naar de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen verwijst. In dat verband hebben Ierland alsmede ASI en AOE niet de – onder meer in overweging 265 van het bestreden besluit tot uitdrukking gebrachte – stelling van de Commissie betwist dat de door de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening vergelijkbaar waren met de eenzijdige methoden voor de vaststelling van verrekenprijzen, zoals de TNMM, die zijn vastgelegd in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen.

324 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat Ierland en Apple Inc. tijdens de administratieve procedure ad-hocverslagen hebben verstrekt die waren opgesteld door hun respectieve belastingadviseurs, die zich juist op de TNMM baseerden om aan te tonen dat de belastbare winst van ASI en AOE in Ierland die daadwerkelijk in Ierland was opgegeven op basis van de betwiste tax rulings, binnen een zakelijke range lag. Ierland en ASI en AOE kunnen de Commissie dus niet verwijten dat zij zich in het kader van haar subsidiaire redenering op de Authorised OECD Approach heeft gebaseerd en de TNMM heeft gebruikt, terwijl zij zich zelf op die benadering en die methode hebben gebaseerd in het kader van de administratieve procedure.

325 Gelet op het voorgaande moeten de grieven die zijn gericht tegen het feit dat de Commissie de – onder meer in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen vastgelegde – TNMM heeft gebruikt om na te gaan of de door de betwiste tax rulings onderschreven methode voor winsttoerekening tot een verlaging van de belastingdruk voor ASI en AOE had geleid, worden afgewezen.

326 In die omstandigheden moeten thans de argumenten van Ierland en van ASI en AOE worden onderzocht die eraan zijn ontleend dat de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering de TNMM heeft toegepast, teneinde na te gaan of de Commissie erin is geslaagd om te bewijzen dat de betwiste tax rulings ASI en AOE een voordeel hadden verleend.

327 In dat verband zijn partijen het met elkaar oneens over de stellingen van de Commissie betreffende drie fouten in de door de betwiste tax rulings onderschreven methode voor winsttoerekening, die betrekking hebben op, ten eerste, de keuze voor de vestigingen als onderzochte partijen, ten tweede, de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator en, ten derde, de aanvaarde rendementsniveaus.

2. Keuze voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE als „onderzochte partij" bij de toepassing van de methoden voor winsttoerekening

328 Er zij aan herinnerd dat de Commissie in de overwegingen 328 tot en met 333 van het bestreden besluit heeft opgemerkt dat zelfs indien de IE-licenties van de Apple-groep terecht aan de centrale hoofdkantoren van ASI en AOE zouden zijn toegerekend, die hoofdkantoren, aangezien zij geen fysieke aanwezigheid en geen personeel hadden, geen complexe functies hadden kunnen uitoefenen. Daarentegen hadden de Ierse vestigingen volgens de Commissie IE-gerelateerde functies uitgeoefend die cruciaal waren voor de promotie en de zichtbaarheid van het merk in de EMEIA-regio. De Commissie heeft hieruit opgemaakt dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE ten onrechte als onderzochte partijen waren gekozen.

329 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat de TNMM een eenzijdige methode voor de vaststelling van verrekenprijzen is. Zij houdt in dat op basis van een passende grondslag de nettowinst wordt bepaald die door een belastingplichtige, te weten de „onderzochte partij", is behaald uit een concerntransactie of uit concerntransacties die nauw met elkaar verband houden of continu zijn. Teneinde die passende grondslag te bepalen, moet een winstniveau-indicator worden gekozen, zoals de kosten, de omzet of de activa. De indicator voor de nettowinst die de belastingplichtige heeft verkregen uit een concerntransactie, moet worden bepaald ten opzichte van de indicator voor de nettowinst die deze belastingplichtige of een onafhankelijke onderneming uit vergelijkbare transacties op de vrije markt behaalt. De TNMM houdt dus in dat er een partij bij de transactie wordt aangewezen voor wie een indicator wordt onderzocht. Dit is de „onderzochte partij".

330 Volgens de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen van 2010, die de Commissie onder meer in de overwegingen 94 en 255 van het bestreden besluit als een nuttige leidraad heeft aangeduid en waarop tevens de ad-hocverslagen van Ierland en Apple Inc. zijn gebaseerd, moet de keuze van de onderzochte partij bovendien stroken met de functieanalyse van de transactie. Daarenboven vermelden die richtlijnen dat de onderzochte partij in de regel de partij is op wie een methode voor verrekenprijzen op de meest betrouwbare wijze kan worden toegepast en voor wie de meest betrouwbare vergelijkingspunten kunnen worden gevonden. Dit zal meestal de partij met de minst complexe functieanalyse zijn.

331 In de eerste plaats moet worden benadrukt dat de Commissie in het bestreden besluit, en met name in overweging 333 ervan, louter heeft gesteld dat de fout die bij de vaststelling van de te onderzoeken entiteit was gemaakt, tot een verlaging van de belastbare winst van ASI en AOE had geleid.

332 Zoals opgemerkt in punt 319 hierboven kan evenwel niet enkel op basis van het feit dat bij de toepassing van een methode voor winsttoerekening de methodologische voorschriften niet zijn nageleefd, worden geconcludeerd dat de berekende winst geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst is, en al helemaal niet dat de berekende winst lager is dan de winst die had moeten worden verkregen indien de methode voor het vaststellen van de verrekenprijzen op juiste wijze zou zijn toegepast.

333 De enkele vaststelling door de Commissie dat een methodologische fout is gemaakt die voortvloeit uit de keuze van de onderzochte partij in het kader van de door de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor het toerekenen van winst aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE, volstaat dus als zodanig niet, gesteld al dat die fout vaststaat, om te bewijzen dat die tax rulings een voordeel aan ASI en AOE hebben verleend. De Commissie had immers tevens moeten bewijzen dat die fout tot een verlaging van de belastbare winst van die twee ondernemingen had geleid die zij zonder die rulings niet zouden hebben verkregen. De Commissie heeft in casu evenwel geen elementen aangevoerd om te bewijzen dat de keuze voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE als onderzochte partijen tot een verlaging van de belastbare winst van die ondernemingen had geleid.

334 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat in het kader van de TNMM hoe dan ook allereerst een onderzochte partij moet worden gekozen – met name op basis van de door die onderzochte partij uitgeoefende functies – zodat vervolgens de vergoeding van een aan die functies gerelateerde transactie kan worden berekend. Het feit dat normaliter de partij wordt gekozen die de minst complexe functies uitoefent, zegt niets over de functies die daadwerkelijk door de gekozen partij worden uitgeoefend, noch over de vaststelling van de vergoeding van die functies.

335 De OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen bepalen immers niet welke partij bij de transactie moet worden gekozen, maar adviseren om de onderneming te kiezen waarvoor betrouwbare gegevens over de best vergelijkbare transacties kunnen worden vastgesteld. Vervolgens preciseren die richtlijnen dat dit vaak betekent dat de geassocieerde onderneming wordt gekozen die de minst complexe onderneming van de bij de transactie betrokken ondernemingen is, die geen waardevolle immateriële eigendommen of unieke activa bezit. Daaruit vloeit voort dat die richtlijnen niet per definitie verplichten om de minst complexe entiteit te kiezen, maar enkel aanbevelen om de entiteit te kiezen waarvoor de meeste betrouwbare gegevens beschikbaar zijn.

336 Zolang de functies van de onderzochte partij op juiste wijze zijn vastgesteld en de vergoeding van die functies op juiste wijze is berekend, is de keuze voor de ene of de andere partij als onderzochte partij dus niet relevant.

337 In de derde plaats zij eraan herinnerd dat de Commissie haar subsidiaire redenering heeft gebaseerd op de premisse dat de IE-licenties van de Apple-groep terecht aan de centrale hoofdkantoren van ASI en AOE zijn toegerekend.

338 In dat verband moet worden opgemerkt dat, zoals Ierland en ASI en AOE terecht benadrukken, voor een onderneming zoals de Apple-groep, waarvan het economische model voornamelijk op technologische innovaties berust, IE het belangrijkste element van de activa is. Die IE kan in casu dus als een uniek activum worden beschouwd in de zin van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen.

339 Uit de Authorised OECD Approach blijkt evenwel dat, in het geval van een onderneming zoals de Apple-groep, het enkele feit dat een van de partijen houder van de IE is, in beginsel impliceert dat die partij sleutelfuncties met betrekking tot dat element van de immateriële activa uitoefent, zoals de actieve besluitvorming over de implementatie van een ontwikkelingsprogramma waaruit die IE voortvloeit en het actieve beheer van dat programma. De toerekening van de IE aan een onderdeel van de onderneming kan dus als een aanwijzing worden beschouwd dat dit onderdeel complexe functies uitoefent.

340 Hieruit volgt dat de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering niet enerzijds kon stellen dat de IE van de Apple-groep terecht aan de hoofdkantoren van ASI en AOE was toegerekend en anderzijds dat de meest complexe functies met betrekking tot die IE werden uitgeoefend door de Ierse vestigingen van die twee ondernemingen, zonder enig bewijs te leveren voor het feit dat die vestigingen dergelijke complexe functies daadwerkelijk hadden uitgeoefend.

341 Zoals evenwel is vastgesteld in de punten 281 en 290 hierboven is de Commissie er in casu niet in geslaagd om te bewijzen dat die vestigingen daadwerkelijk functies hadden uitgeoefend en besluiten hadden genomen die bepalend waren voor de IE van de Apple-groep en die met name het ontwerp, de productie en de ontwikkeling van die IE betroffen.

342 In de vierde plaats moet worden opgemerkt dat de functieomschrijvingen van de Ierse vestigingen van ASI en AOE waarop de betwiste tax rulings gebaseerd zijn, de functieomschrijvingen zijn die de Apple-groep in haar aanvragen aan de Ierse belastingdienst heeft verstrekt. Zoals blijkt uit de overwegingen 54 tot en met 57 van het bestreden besluit bestaan die functies, wat de vestiging van ASI betreft, in de inkoop, de verkoop en de distributie van Apple-producten aan gelieerde partijen en derde klanten in de EMEIA-regio en, wat de vestiging van AOE betreft, in de vervaardiging en de assemblage in Ierland van een specialistisch assortiment computerproducten.

343 Vastgesteld moet worden dat die functies op het eerste gezicht als eenvoudig herkenbare en niet bijzonder complexe functies kunnen worden beschouwd. Het zijn in ieder geval geen functies met een uniek en specifiek karakter waarvoor het moeilijk is om vergelijkingspunten vast te stellen. Integendeel, het zijn juist functies die betrekkelijk standaard van aard zijn en gangbaar zijn in handelsbetrekkingen tussen ondernemingen.

344 Het klopt dat de informatie over de functies, de activa en de risico's van de Ierse vestigingen van ASI en AOE die de Apple-groep voorafgaand aan de afgifte van de betwiste tax rulings aan de Ierse belastingdienst heeft verstrekt, zeer beknopt was. De betwiste tax rulings zijn immers afgegeven nadat de belastingadviseurs van de Apple-groep enkele korte brieven aan de Ierse belastingdienst hadden gestuurd waarin zij op bondige wijze de activiteiten van de vestigingen van ASI en AOE hadden beschreven en een methode hadden voorgesteld om de in Ierland te belasten winst van die twee ondernemingen te berekenen. De inhoud van die correspondentie is nogal vaag en toont aan dat de besprekingen die tijdens twee bijeenkomsten tussen de Ierse belastingdienst en de belastingadviseurs van de Apple-groep zijn gevoerd, bepalend zijn geweest voor de vaststelling van de belastbare winst van die ondernemingen, zonder dat een objectieve en grondige analyse is vastgelegd van de functies van de vestigingen en van de beoordeling van die functies.

345 Anders dan het geval is voor de ad-hocverslagen die Ierland en Apple Inc. achteraf tijdens de administratieve procedure hebben verstrekt, is voorafgaand aan de afgifte van de betwiste tax rulings dus geen enkel verslag over de winsttoerekening, noch enige aanvullende informatie aan de Ierse belastingdienst verstrekt.

346 Bovendien is de informatie over de activiteiten van de Ierse vestigingen van ASI en AOE die met het oog op de tax ruling van 1991 is verstrekt, zoals ter terechtzitting is bevestigd, voorafgaand aan de afgifte van de tax ruling van 2007 niet op noemenswaardige wijze aangevuld en nadien niet bijgewerkt.

347 Dat feit dat onvoldoende bewijs aan de Ierse belastingdienst is verstrekt over de functies die daadwerkelijk door de Ierse vestigingen werden uitgeoefend en over de beoordeling van die functies die is verricht om de aan die vestigingen toe te rekenen winst vast te stellen, kan als een methodologische tekortkoming worden beschouwd bij de toepassing van Section 25 TCA 97, waartoe allereerst een analyse van de door de vestigingen uitgeoefende functies, gebruikte activa en gedragen risico's moet worden verricht.

348 Maar die methodologische tekortkoming, hoezeer zij ook te betreuren valt, laat onverlet dat de Commissie in het kader van het toezicht op staatssteun krachtens artikel 107 VWEU niet louter kan stellen dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE ten onrechte als onderzochte partijen zijn gekozen in het kader van de toepassing van de methode voor winsttoerekening, zonder dat zij bewijst dat de daadwerkelijk door die vestigingen uitgeoefende functies bijzonder complex, uniek of moeilijk vast te stellen waren, waardoor geen (betrouwbare) vergelijkingspunten konden worden vastgesteld voor de toepassing van een dergelijke eenzijdige methode voor winsttoerekening en de uit die methode resulterende toerekening bijgevolg onjuist was.

349 Daarenboven moet de Commissie, zoals uiteengezet in de punten 319 en 332 hierboven, hoe dan ook, zelfs al zou die methodologische fout in de winsttoerekening vaststaan, bewijzen dat de betrokken winsttoerekening de belastingdruk voor de betrokken ondernemingen heeft verlaagd in vergelijking met de belastingdruk die zij zonder de betwiste tax rulings zouden hebben gedragen, en dat dus inderdaad een voordeel is verleend.

350 De Commissie heeft in het kader van haar subsidiaire redenering evenwel geen enkel bewijs aangedragen om aan te tonen dat een dergelijke methodologische tekortkoming, die voortvloeit uit het feit dat geen informatie aan de Ierse belastingdienst is verstrekt, tot een verlaging van de belastinggrondslag van ASI en AOE heeft geleid vanwege de toepassing van de betwiste tax rulings.

351 In het licht van de voorgaande overwegingen moeten de grieven waarmee Ierland alsmede ASI en AOE kritiek hebben geuit op de vaststelling van de Commissie dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE ten onrechte als onderzochte partijen zijn gekozen bij de toepassing van de methoden voor winsttoerekening waarop de betwiste tax rulings zijn gebaseerd, worden aanvaard.

3. Keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator

352 Vooraf zij eraan herinnerd dat de belastbare winst van de Ierse vestigingen in de betwiste tax rulings is berekend als een opslag op de exploitatiekosten (zie de punten 12-21 hierboven).

353 De Commissie heeft in de overwegingen 334 tot en met 345 van het bestreden besluit aangevoerd dat, gesteld al dat de Ierse vestigingen als onderzochte partij konden worden aangemerkt voor de toepassing van de eenzijdige methode voor winsttoerekening, de keuze voor de exploitatiekosten van die vestigingen als winstniveau-indicator onjuist was. Volgens de Commissie moet de winstniveau-indicator in het kader van een eenzijdige methode voor winsttoerekening een afspiegeling zijn van de functies die door de onderzochte partij worden uitgeoefend, wat in casu niet het geval was. De Commissie heeft namelijk aangevoerd dat de verkoopcijfers van ASI een betere graadmeter voor de door haar Ierse vestiging verrichte activiteiten en gedragen risico's – en derhalve voor haar aandeel in de omzet van ASI – waren dan de exploitatiekosten van die vestiging.

354 De Commissie heeft derhalve geconcludeerd (overweging 345 van het bestreden besluit) dat het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in het kader van de door de betwiste tax rulings onderschreven methode voor winsttoerekening ertoe had geleid dat de in Ierland te belasten winst van ASI en AOE geen betrouwbare benadering was van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Volgens de Commissie had de Ierse belastingdienst ASI en AOE aldus een selectief voordeel verleend ten opzichte van niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling was van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand waren gekomen.

a) Keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de Ierse vestiging van ASI

355 Wat specifiek de Ierse vestiging van ASI betreft, heeft de Commissie (in overweging 336 van het bestreden besluit) gesteld dat de keuze voor de exploitatiekosten als basis niet juist was, omdat die kosten „doorgaans" worden gebruikt om de winst van laagrisicodistributeurs te analyseren. Zij heeft aangevoerd dat de Ierse vestiging van ASI geen laagrisicodistributeur was, voor zover die vestiging risico's had gedragen die verband hielden met de omzet, garanties en externe aannemers.

356 Meteen moet worden opgemerkt dat de Commissie niet heeft gepreciseerd waarop zij die stelling baseerde. Bovendien wijst het gebruik van de term „doorgaans" erop dat zij niet uitsloot dat de exploitatiekosten in bepaalde situaties als winstniveau-indicator worden gebruikt.

357 Buiten het feit dat de stelling van de Commissie onnauwkeurig is, moet worden opgemerkt dat een dergelijke stelling, zoals Ierland en ASI en AOE terecht aanvoeren, niet strookt met de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, waarop de Commissie zich in het kader van haar subsidiaire redenering heeft gebaseerd. Uit punt 2.87 van die richtlijnen blijkt immers dat de winstniveau-indicator gericht moet zijn op de waarde van de functies van de onderzochte partij, waarbij rekening moet worden gehouden met de activa en de risico's van die partij. Volgens die richtlijnen staat de keuze van de winstniveau-indicator voor een bepaald soort functie dus niet vast, zolang die indicator maar een afspiegeling is van de waarde van de betrokken functies.

358 Hoe dan ook moet worden onderzocht of de Commissie erin is geslaagd om te bewijzen dat de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in casu niet juist was, en of zij, voor zover rekening moet worden gehouden met de door de vestigingen gedragen risico's, terecht heeft vastgesteld dat de Ierse vestiging van ASI risico's had gedragen die verband hielden met de omzet, garanties en externe aannemers.

1) Geschikte winstniveau-indicator

359 De Commissie heeft in de overwegingen 340 en 341 van het bestreden besluit aangevoerd dat de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator niet juist was, voor zover die keuze geen goede afspiegeling was van de door de Ierse vestiging van ASI gedragen risico's en verrichte activiteiten, en dat de verkoop een geschiktere indicator zou zijn geweest. Zij heeft aangevoerd dat de Berry-ratio die in de ad-hocverslagen van Ierland en Apple Inc. is gebruikt, om dezelfde redenen niet geschikt was om een zakelijke vergoeding voor de door die vestiging uitgeoefende functies te bepalen.

360 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat de Commissie haar vaststellingen in wezen baseert op de stelling dat de Ierse vestiging van ASI moet worden geacht de risico's te hebben gedragen en de functies te hebben uitgeoefend die verband hielden met de activiteiten van ASI, omdat ASI die risico's niet zelf had kunnen dragen en die functies niet zelf had kunnen uitoefenen aangezien zij geen personeel en geen fysieke aanwezigheid had.

361 In dat verband moet worden herinnerd aan de overwegingen die in het kader van het onderzoek van de primaire redenering in punt 259 hierboven zijn uiteengezet, volgens welke de toerekening „bij uitsluiting" van functies – en dus van winst – aan een vestiging niet strookt met het Ierse recht, noch met de Authorised OECD Approach, voor zover met een dergelijke analyse niet kan worden bewezen dat die functies daadwerkelijk door de Ierse vestigingen zijn uitgeoefend.

362 Bijgevolg kon de Commissie, teneinde te bewijzen dat de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator van de Ierse vestiging van ASI onjuist was, niet de door ASI uitgeoefende functies en gedragen risico's aan haar Ierse vestiging toerekenen zonder aan te tonen dat die vestiging die functies daadwerkelijk had uitgeoefend en die risico's daadwerkelijk had gedragen.

363 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat de Commissie zelf in overweging 342 van het bestreden besluit naar punt 2.87 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen verwijst. Zoals in punt 357 hierboven is opgemerkt, kunnen volgens die richtlijnen evenwel zowel de verkoop als de exploitatiekosten een geschikte winstniveau-indicator zijn.

364 Meer in het bijzonder is in punt 2.87 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen vermeld dat de keuze van de winstniveau-indicator relevant moet zijn voor het bewijs van de waarde van de functies die de onderzochte partij bij de onderzochte transactie heeft uitgeoefend, rekening houdend met haar activa en risico's.

365 Met haar stelling in de overwegingen 337 en 338 van het bestreden besluit dat de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator geen afspiegeling is van de risico's die verband houden met de omzet, garanties en door externe aannemers gehanteerde producten, en dat de verkoopcijfers een geschiktere winstniveau-indicator zouden zijn, geeft de Commissie evenwel geen antwoord op de vraag of de exploitatiekosten een adequate afspiegeling zijn van de door de Ierse vestiging van ASI toegevoegde waarde, rekening houdend met de door die vestiging uitgeoefende functies, gebruikte activa en gedragen risico's. De Commissie beperkt zich immers tot de opmerking dat de verkoopcijfers van ASI een passende winstniveau-indicator zouden zijn geweest, zonder dat zij bewijst waarom de exploitatiekosten van haar vestiging in casu geen afspiegeling konden zijn van de waarde die deze vestiging aan de activiteiten van de onderneming had toegevoegd door middel van de functies, de risico's en de activa waarvoor zij binnen die onderneming daadwerkelijk verantwoordelijk was.

366 In de derde plaats moet wat de Berry-ratio betreft in herinnering worden gebracht dat die ratio in de door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen als winstniveau-indicator is gebruikt om achteraf aan te tonen dat de winst die op grond van de betwiste tax rulings aan ASI en AOE was toegerekend, binnen een zakelijke range lag.

367 In overweging 340 van het bestreden besluit heeft de Commissie evenwel vastgesteld dat die ratio in casu niet als financiële ratio kon worden gebruikt om de zakelijke vergoeding te ramen. De Commissie heeft aangevoerd dat de situaties waarin de Berry-ratio volgens de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen kon worden gebruikt, niet overeenkwamen met de situatie van de Ierse vestiging van ASI.

368 In dat verband moet in herinnering worden gebracht dat in punt 2.101 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, waarnaar de Commissie in overweging 342 van het bestreden besluit verwijst, is vermeld dat voor een passend gebruik van de Berry-ratio als ratio bij de analyse van de vergoeding van een concerntransactie, ten eerste, de waarde van de in de concerntransactie uitgeoefende functies in verhouding moet staan tot de exploitatiekosten, ten tweede, de waarde van de in de concerntransactie uitgeoefende functies niet wezenlijk mag zijn beïnvloed door de waarde van de gedistribueerde producten – dat wil zeggen dat zij niet in verhouding staat tot de omzet – en, ten derde, de belastingplichtige in de concerntransacties geen enkele andere significante functie (zoals een productiefunctie) mag uitoefenen die vergoed moet worden via een andere methode of financiële indicator.

369 Allereerst moet worden vastgesteld dat de Commissie in het bestreden besluit niet heeft aangevoerd dat de waarde van de exploitatiekosten die in de betwiste tax rulings in aanmerking zijn genomen, niet in verhouding stond tot de waarde van de functies die door de Ierse vestiging van ASI werden uitgeoefend en die zijn beschreven in de overwegingen 54 en 55 van het bestreden besluit. Vastgesteld moet worden dat de Commissie geen argumenten en bewijzen heeft aangevoerd om aan te tonen dat niet alle kosten in aanmerking zijn genomen die als exploitatiekosten in aanmerking hadden moeten worden genomen en dat dit tot een selectief voordeel voor ASI en AOE heeft geleid. Evenmin heeft

zij getracht te bewijzen dat de waarde die aan de in aanmerking genomen kosten was toegerekend te laag was en dat aldus een selectief voordeel was verleend. Zij heeft immers enkel kritiek geuit op het principe zelf van de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator.

370 Vervolgens moet worden opgemerkt dat er geen verband is tussen de exploitatiekosten van de Ierse vestiging van ASI en de omzet van die onderneming. De Commissie heeft in overweging 337 van het bestreden besluit zelf erkend dat dit verband ontbrak.

371 Tot slot moet worden herinnerd aan de overwegingen in de punten 342 en 343 hierboven betreffende het niet-complexe en herkenbare karakter van de door de Ierse vestiging van ASI uitgeoefende functies. Die vestiging heeft immers hoofdzakelijk distributiefuncties uitgeoefend. Zij was niet verantwoordelijk voor productiefuncties en andere complexe functies, waaronder functies die verband houden met technologische ontwikkeling of IE.

372 Anders dan de Commissie stelt, is in het geval van de Ierse vestiging van ASI derhalve voldaan aan de in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen gestelde voorwaarden voor de toepassing van de Berry-ratio.

373 Gelet op de voorgaande overwegingen moet worden vastgesteld dat de Commissie er niet in is geslaagd om te bewijzen dat de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de Ierse vestiging van ASI niet geschikt was.

374 Hoe dan ook moet – zelfs al zou kunnen worden betoogd dat de exploitatiekosten enkel als winstniveau-indicator kunnen dienen voor „laagrisicodistributeurs", zoals de Commissie in overweging 336 van het bestreden besluit aanvoert – worden nagegaan of de Ierse belastingdienst ervan uit kon gaan dat de Ierse vestiging van ASI niet de risico's had gedragen die volgens de Commissie aan die vestiging hadden moeten worden toegerekend.

2) Omzetrisico

375 De Commissie heeft in overweging 337 van het bestreden besluit opgemerkt dat ASI het omzetrisico had gedragen en dat, aangezien haar hoofdkantoor geen personeel had om die risico's te beheren, moest „worden aangenomen" dat de Ierse vestiging die risico's had gedragen. Zij heeft hieraan toegevoegd dat de keuze voor de exploitatiekosten geen afspiegeling van dat risico was, hetgeen haars inziens werd gestaafd door het feit dat de exploitatiekosten relatief stabiel waren bleven in de relevante periode, terwijl de omzet exponentieel was gegroeid.

376 Allereerst moet worden vastgesteld dat uit de bewoordingen zelf van het bestreden besluit blijkt dat de Commissie haar stelling baseert op een veronderstelling.

377 Vervolgens moet worden opgemerkt dat de Commissie in het bestreden besluit niet heeft kunnen uitleggen waarin het omzetrisico precies bestond.

378 In antwoord op vragen dienaangaande ter terechtzitting heeft de Commissie aangegeven dat het vooral om een voorraadrisico ging, dat wil zeggen het risico dat de producten die ASI op voorraad had en die door de Ierse vestiging werden gedistribueerd, niet zouden worden verkocht.

379 Ter onderbouwing van haar stelling dat de Ierse vestiging van ASI het risico van een eventuele daling van de verkoop van ASI had gedragen, heeft de Commissie dat risico louter „bij uitsluiting" toegerekend, hetgeen, zoals is opgemerkt in de punten 361 en 362 hierboven, geen geldige basis voor toerekening is.

380 Daarnaast heeft de Commissie ter terechtzitting verwezen naar schema 9 van het bestreden besluit (dat is toegelicht in overweging 122 van dat besluit), waarin een tabel uit de CSA is overgenomen die een overzicht geeft van de risico's die enerzijds aan Apple Inc. en anderzijds aan ASI en AOE zijn toegerekend. Zoals in de punten 263 tot en met 268 en in punt 271 hierboven is opgemerkt, bevat die tabel de lijst van mogelijk door ASI te dragen risico's, maar blijkt hieruit niet dat die risico's daadwerkelijk door ASI zijn gedragen. Daarenboven heeft die tabel betrekking op ASI en niet op haar Ierse vestiging.

381 Daarentegen hebben Apple Inc., ASI en AOE tijdens de administratieve procedure en in het kader van het onderhavige beroep bewijs verstrekt waaruit blijkt dat de raamovereenkomsten met fabrikanten van Apple-producten (of OEM's) voor de hele Apple-groep centraal vanuit de Verenigde Staten door Apple Inc. en ASI waren gesloten.

382 Daarnaast hebben Apple Inc., ASI en AOE bewijs verstrekt betreffende andere raamovereenkomsten, die waren aangegaan met de belangrijkste inkopers van Apple-producten – te weten met name in de EMEIA-regio gevestigde telecommunicatie-exploitanten – en die eveneens centraal voor de hele Apple-groep waren gesloten.

383 Daarenboven hebben Apple Inc., ASI en AOE bewijs verstrekt met betrekking tot het internationale prijsbeleid voor Apple-producten, dat centraal voor de hele Apple-groep wordt vastgesteld.

384 Vastgesteld zij dat uit het verstrekte bewijs blijkt dat de Ierse vestiging van ASI niet heeft deelgenomen aan de onderhandelingen over en de ondertekening van de raamovereenkomsten, of het nu gaat om de overeenkomsten die zijn gesloten met de leveranciers van de producten die zij distribueert, te weten de OEM's, of om de overeenkomsten die zijn gesloten met de klanten aan wie zij Apple-producten levert, zoals telecommunicatie-exploitanten. Die vestiging wordt immers helemaal niet genoemd in die overeenkomsten.

385 Daarnaast blijkt uit het verstrekte bewijs dat de Ierse vestiging van ASI geen beslissingsbevoegdheid had, noch voor het aanbod (te weten het bepalen van de te vervaardigen producten), noch voor de vraag (te weten het bepalen aan welke klanten de producten verkocht gingen worden), noch voor de prijzen waartegen die Apple-producten met name in de EMEIA-regio werden verkocht, aangezien die zaken in de raamovereenkomsten zijn bepaald.

386 Zoals ASI en AOE terecht stellen, konden de risico's die verband hielden met onverkochte producten of met een daling van de vraag dus niet aan de Ierse vestiging van ASI worden toegerekend, voor zover zowel het aanbod als de vraag centraal en buiten die vestiging om is bepaald.

387 Het verstrekte bewijs bevestigt de rol van de Ierse vestiging van ASI zoals die naar voren komt uit de ad-hocverslagen van Ierland en Apple Inc., waaruit blijkt dat die vestiging als distributeur verantwoordelijk was voor de productstroom tussen fabrikanten en klanten en voor het verzamelen en op groepsniveau doorgeven van informatie over voorraadniveaus en over vraag- en aanbodprognoses in de EMEIA-regio. Het feit dat de Ierse vestiging van ASI „monitoring"-functies voor de EMEIA-regio heeft verricht, betekent immers nog niet dat zij het economische risico heeft gedragen dat had kunnen voortvloeien uit een daling van de omzet van ASI in die regio.

388 Tot slot moet met betrekking tot de stelling in overweging 337 van het bestreden besluit dat de verkoop van ASI exponentieel is gestegen in de relevante periode terwijl de exploitatiekosten van haar Ierse vestiging stabiel zijn gebleven, worden opgemerkt dat dit feit er veeleer op wijst dat de door die vestiging verrichte activiteiten een beperkte impact hebben op de commerciële activiteiten van ASI in hun geheel.

389 Bovendien kan niet op basis van die enkele omstandigheid kritiek worden geuit op de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator. Ter onderbouwing van die redenering heeft de Commissie immers niet gepreciseerd waarom een toename van de verkoop van ASI noodzakelijkerwijs tot de toerekening van een hogere winst aan haar Ierse vestiging had moeten leiden.

390 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de Commissie er niet in is geslaagd om te bewijzen dat de Ierse vestiging van ASI de verantwoordelijkheid voor het omzetrisico droeg.

3) Risico in verband met productgaranties

391 In overweging 338 van het bestreden besluit heeft de Commissie opgemerkt dat, voor zover ASI garanties heeft verstrekt voor alle in de EMEIA-regio verkochte producten en die garanties het grootste deel van haar passiva vormden, de hiermee verband houdende risico's niet door ASI konden zijn gedragen aangezien zij geen personeel had, maar door haar Ierse vestiging moesten zijn gedragen.

392 Meer in het bijzonder heeft de Commissie in overweging 338 van het bestreden besluit aangevoerd dat die risico's het meest significante element van de passiva van ASI vormden, dat is overgedragen aan Apple Distribution International (ADI), een gelieerde onderneming van de Apple-groep. De Commissie heeft in dat verband verwezen naar overweging 135 van het bestreden besluit waarin wordt uiteengezet dat ADI de distributieactiviteiten van ASI in de EMEIA-regio heeft overgenomen en daartoe op grond van een memorandum van 23 april 2012 de passiva van ASI op zich heeft genomen, waarvan de grootste balanspost de overlopende productgarantieverplichtingen waren.

393 In de eerste plaats blijkt uit die door de Commissie belichte feitelijke elementen dat ASI verantwoordelijk was voor de garanties voor de Apple-producten in de EMEIA-regio en dat die overlopende garantieverplichtingen tot en met 2012 deel uitmaakten van de passiva van die onderneming. Op basis van enkel die informatie kan evenwel niet worden bewezen dat er een verband bestaat tussen enerzijds de risico's die deze door ASI verleende garanties vertegenwoordigen en die in de passiva van haar balans als overlopende verplichtingen waren opgenomen, en anderzijds haar Ierse vestiging. Bovendien gaat de theorie van de Commissie niet op voor de jaren na 2012, het jaar waarin die risico's zijn overgedragen aan ADI. De Commissie heeft haar redenering evenwel niet beperkt tot de periode tot 2012.

394 In de tweede plaats kan het risico dat verband houdt met de productgaranties niet aan de Ierse vestiging van ASI worden toegerekend indien die vestiging geen economische verantwoordelijkheid draagt voor claims die een dergelijke garantie doen gelden. De Commissie heeft evenwel geen bewijs aangevoerd om aan te tonen dat de Ierse vestiging van ASI een dergelijke verantwoordelijkheid had gedragen.

395 In de derde plaats staat weliswaar vast dat de Ierse vestiging van ASI, zoals is opgemerkt in de punten 276 tot en met 278 hierboven, inderdaad de aftersalesdienst AppleCare heeft beheerd, maar zijn de functies die deze vestiging in het kader van die dienst heeft uitgeoefend secundair ten opzichte van de garanties zelf.

396 Zowel Ierland als ASI en AOE baseren zich ter betwisting van het betoog van de Commissie namelijk onder meer op de door hen verstrekte ad-hocverslagen, waarop ook de Commissie zich heeft gebaseerd en waarin de activiteiten van de Ierse vestigingen worden beschreven die verband houden met de garanties voor Apple-producten. Volgens die verslagen is de Ierse vestiging van ASI in het kader van de AppleCare-dienst in wezen verantwoordelijk geweest voor:

– de verzameling van gegevens over defecte producten;

– het beheer van het netwerk van erkende externe reparateurs;

– de distributie van onderdelen voor reparaties binnen dat netwerk;

– het beheer van de call centers.

397 Gelet op het secundaire karakter van die functies kan, zoals ASI en AOE ter terechtzitting hebben bevestigd, bij gebreke van ander bewijs niet worden vastgesteld dat de Ierse vestiging van ASI de economische gevolgen die verband hielden met productgaranties, op zich heeft genomen.

398 Daarnaast is de omstandigheid die betrekking heeft op het grote aantal werknemers bij de AppleCare-dienst als zodanig niet doorslaggevend, aangezien die dienst met name de call centers voor aftersalesdiensten omvat, voor welke functie per definitie veel werknemers nodig zijn.

399 Daarenboven heeft de Commissie geen ander bewijs aangevoerd waaruit zou blijken dat het personeel van de Ierse vestiging van ASI actief betrokken was bij de vaststelling van besluiten die een belangrijke impact hadden op de risico's die verband hielden met de garantie voor de door ASI verkochte Apple-producten, en dat die vestiging op grond van die garantie de uiteindelijke economische verantwoordelijkheid voor die risico's droeg.

400 In die omstandigheden kan uit het feit dat de Ierse vestiging van ASI de AppleCare-dienst heeft beheerd, niet worden opgemaakt dat die vestiging de risico's op zich heeft genomen die verband hielden met de garanties voor de Apple-producten.

4) Risico's in verband met de activiteiten van externe aannemers

401 In overweging 339 van het bestreden besluit heeft de Commissie aangevoerd dat, aangezien ASI haar distributiefunctie systematisch uitbesteedde aan externe aannemers buiten Ierland, de totale omzet een meer geschikte winstniveau-indicator zou zijn geweest, gelet op het risico dat de Ierse vestiging had gedragen voor producten die niet in Ierland werden gehanteerd.

402 Meteen moet worden opgemerkt dat uit de lezing van overweging 339 van het bestreden besluit niet duidelijk blijkt waarin het risico zou hebben bestaan dat zou voortvloeien uit de in punt 401 hierboven genoemde omstandigheid en hoe dat risico door de Ierse vestiging van ASI zou zijn gedragen. Een dergelijke beoordeling, die voor meerdere uitleg vatbaar is, kan niet als een geldige onderbouwing van de subsidiaire redenering van de Commissie worden beschouwd.

403 Hoe dan ook heeft de Commissie, in antwoord op een vraag dienaangaande ter terechtzitting, aangegeven dat het, wanneer ASI haar distributiefunctie uitbesteedde aan externe aannemers en tegelijkertijd eigenaar van die producten bleef, om hetzelfde type risico ging als het in overweging 337 van het bestreden besluit genoemde risico, namelijk een risico dat verband houdt met een mogelijke afname van de vraag en met de mogelijkheid dat producten niet worden verkocht.

404 Ervan uitgaande dat het risico dat de Commissie in overweging 339 van het bestreden besluit bedoelt, als hetzelfde type risico kan worden beschouwd als het omzetrisico dat is genoemd in overweging 337 van het bestreden besluit, zijn de overwegingen die in de punten 376 tot en met 390 hierboven zijn uiteengezet dus ook van toepassing op dat type risico, waarvan nog steeds niet is bewezen dat het door de Ierse vestiging van ASI is gedragen.

405 Daarenboven kan, gesteld al dat een dergelijk risico bestaat, de enkele omstandigheid dat bepaalde distributieactiviteiten aan externe aannemers buiten Ierland worden uitbesteed, bij gebreke van andere aanwijzingen geen steun bieden voor de stelling dat een dergelijk risico aan de Ierse vestiging van ASI moet worden toegerekend.

406 Het feit dat, na transacties met leveranciers en klanten waarover in de Verenigde Staten is onderhandeld en die aldaar zijn overeengekomen en geregeld, de betrokken producten door externe aannemers buiten Ierland worden gedistribueerd, pleit immers veeleer voor de stelling dat de risico's die hieruit zouden kunnen voortvloeien niet door de Ierse vestiging van ASI worden gedragen.

407 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat de Commissie er niet in is geslaagd om te bewijzen dat de risico's die in de overwegingen 336, 337 en 339 van het bestreden besluit zijn aangeduid, daadwerkelijk door de Ierse vestiging van ASI werden gedragen.

b) Keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de Ierse vestiging van AOE

408 Met betrekking tot AOE heeft de Commissie in de overwegingen 343 en 344 van het bestreden besluit opgemerkt dat kon worden aangenomen dat de Ierse vestiging van AOE alle risico's, en met name die in verband met de voorraden, had gedragen, aangezien AOE buiten die vestiging geen fysieke aanwezigheid had en evenmin werknemers die deze risico's konden beheren. In die omstandigheden heeft zij vastgesteld dat een winstniveau-indicator die de totale kosten omvatte, geschikter zou zijn geweest dan de exploitatiekosten.

409 De Commissie baseert haar argumenten op de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen. Zoals is aangegeven in punt 357 hierboven, moet evenwel worden vastgesteld dat die richtlijnen niet de voorkeur geven aan het gebruik van één bepaalde winstniveau-indicator, zoals de totale kosten, en zich er niet tegen verzetten dat de exploitatiekosten als winstniveau-indicator worden gebruikt.

410 Bovendien worden volgens punt 2.93 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, waarnaar de Commissie in overweging 343 van het bestreden besluit verwijst „[bij] de toepassing van een op kosten gebaseerde TNMM [...] vaak de totale kosten gebruikt". Hieruit volgt dat het niet principieel is uitgesloten dat de exploitatiekosten een geschikte winstniveau-indicator kunnen zijn.

411 Daarenboven kan het argument van de Commissie dat een winstniveau-indicator die de totale kosten omvat, passender is voor een fabrikant als AOE in casu niet slagen. Zoals is aangegeven in punt 12 hierboven, is AOE, en niet haar Ierse vestiging, immers de eigenaar van de gebruikte materialen, het werk in uitvoering en de afgewerkte producten. Voor zover de kosten van al die elementen in de totale kosten zijn inbegrepen, lijkt het gebruik van de totale kosten als winstniveau-indicator, anders dan de Commissie stelt, met name gelet op de activa van de Ierse vestiging van AOE, niet de meest geschikte indicator voor de waarde van de functies die daadwerkelijk door die vestiging zijn uitgeoefend.

412 In die omstandigheden is de Commissie er niet in geslaagd om te bewijzen dat het in casu juister was geweest om, zoals zij heeft voorgesteld, voor de vaststelling van de zakelijke winst van de Ierse vestiging van AOE een winstniveau-indicator op basis van de totale kosten te gebruiken.

c) Conclusies betreffende de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator

413 Gelet op de voorgaande overwegingen moet worden vastgesteld dat de Commissie er in het bestreden besluit niet in is geslaagd om te bewijzen dat de keuze voor de exploitatiekosten van de Ierse vestigingen van ASI en AOE als winstniveau-indicator bij de toepassing van een eenzijdige methode voor winsttoerekening, niet juist was.

414 Voorts heeft de Commissie hoe dan ook niets aangedragen dat aantoont dat die keuze op zich noodzakelijkerwijs tot de slotsom leidde dat de betwiste tax rulings de belastingdruk voor ASI en AOE in Ierland hadden verlaagd.

415 Dienaangaande stelt het Gerecht vast dat noch uit de uitwisselingen voorafgaand aan de afgifte van de betwiste tax rulings, noch uit de antwoorden van Ierland en ASI en AOE op vragen dienaangaande tijdens de onderhavige procedure, voldoende duidelijk is geworden waarom er in die rulings discrepanties waren vastgesteld met betrekking tot de exploitatiekosten, die in de tax ruling van 1991 wel werden gebruikt als grondslag om de belastbare winst van de vestigingen te berekenen maar die in de tax ruling van 2007 niet meer zijn gebruikt als grondslag om de belastbare winst van de vestigingen te berekenen.

416 Desalniettemin moet, zelfs al zouden er discrepanties bestaan die wijzen op methodologische tekortkomingen in de berekening van de belastbare winst die in het kader van de betwiste tax rulings is verricht, worden herinnerd aan de overwegingen in punt 348 hierboven dat de Commissie zich niet enkel op een methodologische tekortkoming kan baseren, maar moet bewijzen dat daadwerkelijk een voordeel is verleend, in die zin dat die fout daadwerkelijk tot een verlaging van de belastingdruk voor de betrokken ondernemingen heeft geleid ten opzichte van de druk die zij zouden hebben gedragen onder toepassing van de normale belastingregels. Verder moet nog worden gepreciseerd dat de Commissie in het bestreden besluit niet heeft aangevoerd dat de uitsluiting van bepaalde categorieën exploitatiekosten, welke kosten waren gekozen als grondslag voor de berekening van de aan de vestigingen van ASI en AOE toe te rekenen winst, tot een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU had geleid.

417 Bijgevolg moeten de grieven van Ierland en van ASI en AOE die eraan zijn ontleend dat de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering heeft vastgesteld dat een methodologische fout was gemaakt bij de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE, worden aanvaard.

4. In de betwiste tax rulings aanvaarde rendementsniveaus

418 In de overwegingen 346 tot en met 359 van het bestreden besluit heeft de Commissie kritiek geuit op de in de betwiste tax rulings aanvaarde rendementsniveaus van de Ierse vestigingen van ASI en AOE, waarbij zij heeft opgemerkt dat de Apple-groep geen enkel winsttoerekeningsverslag en geen enkele andere toelichting aan de Ierse belastingdienst had verstrekt ter onderbouwing van haar voorstellen die tot de betwiste tax rulings hebben geleid.

419 Ten eerste heeft de Commissie wat ASI betreft in overweging 346 van het bestreden besluit opgemerkt dat in de tax ruling van 1991 een marge van 12,5 % op de exploitatiekosten van haar Ierse vestiging was aanvaard als belastbare winst, terwijl in de tax ruling van 2007 een marge van [*vertrouwelijk*] was aanvaard.

420 Ten tweede heeft de Commissie wat AOE betreft in overweging 347 van het bestreden besluit opgemerkt dat de door de Ierse belastingdienst aanvaarde belastbare winst overeenkwam met [*vertrouwelijk*] van de exploitatiekosten, welk percentage zou worden verlaagd tot [*vertrouwelijk*] wanneer de winst hoger zou zijn dan [*vertrouwelijk*]. In de tax ruling van 2007 kwam de belastbare winst overeen met [*vertrouwelijk*] van de exploitatiekosten van de vestiging, vermeerderd met een rendement van [*vertrouwelijk*] van de omzet uit hoofde van de door AOE ontwikkelde IE. Voorts heeft zij benadrukt dat de belastbare winst van AOE het resultaat leek te zijn van onderhandelingen en leek te zijn ingegeven door werkgelegenheidsoverwegingen, wat zou blijken uit het feit dat tijdens besprekingen voorafgaand aan de afgifte van de tax ruling van 1991 rekening was gehouden met de noodzaak „om de uitbreiding van de Ierse activiteiten niet te belemmeren”.

421 Uit de overwegingen 348 en 349 van het bestreden besluit blijkt dat de toelichtingen die Ierland en Apple Inc. tijdens de administratieve procedure met betrekking tot de berekening van de belastbare winst van ASI en AOE hebben verstrekt, de Commissie niet hebben overtuigd. Zij heeft overwogen

dat de rendementen die de Ierse belastingdienst voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE had aanvaard, gebaseerd waren geweest op zeer geringe winstmarges, terwijl het economisch gezien geenszins logisch was dat een onderneming dusdanig lage winsten aanvaardde.

422 Wat meer in het bijzonder de tax ruling van 2007 betreft, heeft de Commissie zich in de overwegingen 350 tot en met 359 van het bestreden besluit gebogen over de redenering achteraf die de respectieve belastingadviseurs van Ierland en de Apple-groep in hun ad-hocverslagen hadden uiteengezet met betrekking tot de rendementsniveaus die voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE waren overeengekomen. Volgens de Commissie waren die verslagen gebaseerd op een vergelijkbaarheidsonderzoek waarvan de relevantie omstreden was omdat de producten die werden aangeboden door de voor het onderzoek geselecteerde ondernemingen, niet konden worden vergeleken met de merkproducten van hoge kwaliteit die door de Apple-groep werden aangeboden. Meer in het bijzonder heeft de Commissie aangevoerd dat de door ASI gedragen risico's, die verband hielden met de garanties voor de producten van hoge kwaliteit, niet konden worden vergeleken met de risico's die de voor het onderzoek geselecteerde ondernemingen voor hun producten droegen. Daarnaast heeft zij benadrukt dat ten minste 3 van de 52 geselecteerde ondernemingen in liquidatie verkeerden.

423 Omwille van de volledigheid heeft de Commissie in de overwegingen 354 en 355 van het bestreden besluit niettemin ook haar eigen onderzoek van het aan ASI en AOE toe te rekenen rendement verricht, waarbij zij dezelfde vergelijkbare ondernemingen heeft gebruikt als de ondernemingen in het ad-hocverslag van Ierland, maar als winstniveau-indicator wat ASI betreft de omzet (uit de verkoop) en wat AOE betreft de totale kosten heeft gebruikt. Na die gecorrigeerde analyse is de Commissie tot de slotsom gekomen dat de door de betwiste tax rulings aanvaarde rendementsniveaus veel te laag waren.

424 Wat ASI betreft, heeft de Commissie in overweging 355 van het bestreden besluit namelijk vastgesteld dat wanneer de verkoop van de voor het vergelijkbaarheidsonderzoek gekozen ondernemingen als winstniveau-indicator werd gebruikt, dit voor 2012 resulteerde in een rendement met een mediaan van 3 % met een interkwartielbereik van 1,3 % tot 4,5 %. De Commissie heeft echter opgemerkt dat de winst uit handel die op grond van de tax ruling van 2007 als belastbare winst voor 2012 aan de Ierse vestiging van ASI was toegerekend, ongeveer [*vertrouwelijk*] bedroeg, wat overeenkwam met ongeveer [*vertrouwelijk*] van de omzet die ASI in 2012 had gerealiseerd. Dat rendement was bijna twintig keer lager dan het rendement dat de Commissie in haar gecorrigeerde analyse had berekend.

425 Wat AOE betreft, heeft de Commissie in overweging 357 van het bestreden besluit opgemerkt dat haar belastbare winst in 2012 ongeveer [*vertrouwelijk*] van de totale kosten van de Ierse vestiging bedroeg. Dat percentage viel binnen het interkwartielbereik dat was opgenomen in de ad-hocverslagen van de respectieve belastingadviseurs van Ierland en de Apple-groep en lag in de buurt van het 25e percentiel, wat volgens de belastingadviseurs de ondergrens van een zakelijke range vormde. Aldus heeft de Commissie opgemerkt dat volgens het door Apple Inc. verstrekte ad-hocverslag de opslag op de totale kosten voor het onderste kwartiel voor 2009-2011 [*vertrouwelijk*] bedroeg met een mediaan van [*vertrouwelijk*] en dat volgens het door Ierland verstrekte ad-hocverslag de opslag op de totale kosten voor het onderste kwartiel voor 2007-2011 [*vertrouwelijk*] bedroeg (met een mediaan van [*vertrouwelijk*]).

426 De Commissie heeft in de overwegingen 358 en 359 van het bestreden besluit evenwel gepreciseerd dat die verslagen niet konden worden gebruikt ter onderbouwing van de conclusie achteraf dat de vergoeding van de door de Ierse vestiging van AOE uitgeoefende functies zakelijk was. Allereerst heeft zij vraagtekens geplaatst bij de vergelijkbaarheid van de gegevens, voor zover geen enkel gedetailleerd vergelijkbaarheidsonderzoek van de kostenstructuur en van de zakelijke structuur van de geselecteerde ondernemingen was verstrekt. Vervolgens heeft zij uiteengezet dat het 25e percentiel als de ondergrens van de range was aanvaard, wat een te ruime benadering was, met name gelet op de vergelijkbaarheidsproblemen die in de betrokken ad-hocverslagen waren vastgesteld. Tot slot heeft de

Commissie opgemerkt dat in de ad-hocverslagen enkel vergelijkingen met industriële ondernemingen waren gemaakt, terwijl de Ierse vestiging van AOE tevens gedeelde diensten, zoals financiële diensten, IT-diensten en HR-diensten, had verricht ten behoeve van de andere ondernemingen van de Apple-groep in de EMEIA-regio.

427 Op basis van die vaststellingen is de Commissie in overweging 360 van het bestreden besluit tot de slotsom gekomen dat de betwiste tax rulings een vergoeding hadden onderschreven die de Ierse vestigingen vanuit het perspectief van hun eigen winstgevendheid niet zouden hebben aanvaard indien zij zelfstandige, onafhankelijke ondernemingen zouden zijn geweest die dezelfde of soortgelijke activiteiten zouden hebben verricht onder dezelfde of soortgelijke voorwaarden.

428 Partijen zijn het oneens over zowel het bestaan als de gevolgen van de fouten die de Commissie heeft vastgesteld met betrekking tot de door de betwiste tax rulings aanvaarde rendementsniveaus, alsook over de goedkeuring achteraf van die rendementen, zoals voorgesteld in de ad-hocverslagen van de respectieve belastingadviseurs van Ierland en de Apple-groep.

a) In de tax ruling van 1991 onderschreven rendement van de Ierse vestigingen van ASI en AOE

429 In de eerste plaats verwijt de Commissie de Ierse belastingdienst dat hij in de betwiste tax rulings rendementsniveaus voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE heeft aanvaard die door geen enkel verslag worden gestaafd.

430 Ten eerste moet worden opgemerkt dat zowel Ierland als ASI en AOE stellen dat het Ierse belastingrecht dat ten tijde van de afgifte van de betwiste tax rulings van toepassing was, niet vereiste dat een winsttoerekeningsverslag werd verstrekt, hetgeen door de Commissie niet is betwist.

431 Ten tweede zij erop gewezen dat de grief van de Commissie betrekking heeft op een gebrekkige (of ontbrekende) methodologie, voor zover zij stelt dat de door de betwiste tax rulings onderschreven methode voor de berekening van de belastbare winst tekortkomingen bevat die voortvloeien uit het ontbreken van winsttoerekeningsverslagen.

432 Het klopt dat de toelichtingen die de Apple-groep aan de Ierse belastingdienst had verstrekt om de voorgestelde niveaus van rendement te rechtvaardigen – en die zijn beschreven in overweging 64 van het bestreden besluit – beknopt waren. De Apple-groep had immers gesteld dat de voorgestelde niveaus hoger waren dan de marge van 15 % die normalerwijs door een „cost center” zou zijn gerealiseerd, maar lager dan de marge van 100 % die mogelijk gangbaar was geweest in de farmaceutische industrie, die niet kon worden vergeleken met de IT-sector. Bovendien zij eraan herinnerd dat de Apple-groep jegens de Ierse belastingdienst heeft erkend dat haar voorstel niet wetenschappelijk was onderbouwd, maar volgens haar resulteerde in een belastbare winst die hoog genoeg was.

433 Dienaangaande merkt het Gerecht op dat noch uit de uitwisselingen voorafgaand aan de afgifte van de betwiste tax rulings, noch uit de antwoorden van Ierland en ASI en AOE op vragen dienaangaande tijdens de onderhavige procedure, voldoende duidelijk is geworden wat de precieze reden was voor de keuze van de indicatoren en cijfers om de belastbare winst van ASI en AOE te berekenen. Zo is er geen concreet bewijs uit die tijd waaruit blijkt waarom in de betwiste tax rulings voor de hoogte van de exploitatiekostenpercentages is gekozen, en al helemaal niet waarom zij na verloop van tijd zijn gewijzigd.

434 Evenwel moet worden vastgesteld dat de Commissie, buiten het feit dat zij het ontbreken van winsttoerekeningsverslagen heeft aangevoerd, geen onderzoek heeft verricht dat toereikend was om te bewijzen dat de belastingen die met die berekening waren verkregen en die daadwerkelijk door ASI en AOE op grond van de betwiste tax rulings zijn betaald, lager waren dan de belastingen die zonder de betwiste tax rulings onder toepassing van de normale belastingregels hadden moeten worden betaald.

435 Om dezelfde redenen als de in punt 332 hierboven uiteengezette redenen volstaat de enkele vaststelling van een methodologische fout in de berekening van de aan de vestigingen toe te rekenen winst dus niet als bewijs dat de betwiste tax rulings een voordeel aan ASI en AOE hebben verleend.

436 In de tweede plaats heeft de Commissie de Ierse belastingdienst verweten dat hij zonder rechtvaardiging een drempel voor de belastbare winst van AOE had aanvaard, namelijk [*vertrouwelijk*], waarboven de belastbare winst niet meer overeenkwam met 65 % van de exploitatiekosten van de Ierse vestiging, maar met [*vertrouwelijk*] van die kosten. Volgens de Commissie zou een rationele marktdeelnemer bij een stijging van zijn exploitatiekosten – hetgeen op een toename van het volume van zijn activiteiten zou wijzen – geen lager rendement hebben aanvaard door af te zien van een deel van zijn winst, zelfs al zou dat rendement toereikend zijn geweest om zijn kosten te dekken en om een zekere winst te realiseren.

437 De Commissie heeft aangevoerd dat die drempel een belastingverlichting vormde die was toegekend op grond van criteria zoals werkgelegenheidsoverwegingen, die geen deel uitmaakten van het belastingstelsel, en dat die drempel derhalve moest worden geacht een selectief voordeel te verlenen.

438 Dienaangaande heeft Apple Inc. in het kader van haar opmerkingen over het inleidingsbesluit aangevoerd dat dat verschil werd gerechtvaardigd door het feit dat de incrementele vaste investering die nodig is voor een uitbreiding, bij aanvang van de activiteiten groter was dan tijdens de activiteiten. Daarenboven hebben ASI en AOE in hun antwoorden op schriftelijke vragen van het Gerecht bevestigd dat de drempel van [*vertrouwelijk*] nooit was bereikt en dat het tweede, lagere percentage dus nooit was gebruikt om de belastbare winst van AOE te berekenen. De Commissie heeft die informatie niet betwist.

439 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat weliswaar is geoordeeld dat wanneer de bevoegde autoriteiten over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikten om onder meer de voorwaarden te bepalen waaronder de maatregel wordt toegekend op basis van criteria die vreemd zijn aan het belastingstelsel, zoals het behoud van de werkgelegenheid, de uitoefening van die bevoegdheid kon worden geacht tot een selectieve maatregel te leiden (arrest van 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 27), maar dat dit niet wegneemt dat, om uit te maken of overheidsmaatregelen als steunmaatregelen zijn aan te merken, voornamelijk de gevolgen van die maatregelen voor de begunstigde ondernemingen moeten worden bezien (zie arrest van 13 september 2010, Griekenland e.a./Commissie, T-415/05, T-416/05 en T-423/05, EU:T:2010:386, punt 212 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

440 Hoe dan ook kan op basis van het enkele feit er dat tijdens een gesprek tussen de Ierse belastingdienst en de Apple-groep voorafgaand aan de tax ruling van 1991 een toespeling op is gemaakt dat de Apple-groep een van de grootste werkgevers was in de regio waar de Ierse vestigingen van ASI en AOE waren gevestigd, niet worden bewezen dat de belastbare winst van ASI en AOE is vastgesteld op basis van werkgelegenheidsoverwegingen. Uit het verslag van het betrokken gesprek, dat is opgenomen in overweging 64 van het bestreden besluit, blijkt namelijk dat de verwijzing naar de werknemers van de Apple-groep in de betrokken regio was bedoeld om informatie te verstrekken over de achtergrond en de ontwikkeling van de activiteiten van de groep in de regio en niet als mee te wegen aspect voor het voorstel betreffende de winsttoerekening aan de betrokken Ierse vestigingen.

441 Aldus kan de Commissie, bij gebreke van ander bewijs, niet stellen dat de betrokken tax ruling is afgegeven als „tegenprestatie” voor het creëren van eventuele werkgelegenheid in de regio.

442 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat de betrokken drempel nooit is bereikt en dat de winst van de Ierse vestiging van AOE dus nooit is toegerekend op basis van het laagste percentage waarin de tax ruling van 1991 voorzag.

443 Tussen de periode die aan de tax ruling van 1991 voorafging, en 2006 is de omzet van AOE namelijk aanzienlijk gedaald, te weten van 751 miljoen Amerikaanse dollar (USD) in 1989, zoals aangegeven in overweging 64 van het bestreden besluit, naar 359 miljoen USD in 2006 – het laatste jaar waarin de tax ruling van 1991 is toegepast – zoals aangegeven in overweging 97 van het bestreden besluit.

444 Bijgevolg kan de Commissie, gesteld al dat haar beweringen betreffende het ontbreken van een economische rechtvaardiging voor de in die ruling vastgelegde drempel zijn bewezen, niet stellen dat een voordeel is verleend vanwege de opname van een drempel in de tax ruling van 1991, terwijl een dergelijk mechanisme in werkelijkheid niet is geïmplementeerd.

445 In de derde plaats kan het argument van de Commissie, bij gebreke van ander bewijs, zelfs niet slagen indien het in die zin zou moeten worden opgevat dat de door de Ierse belastingdienst aanvaarde rendementsniveaus, gelet op de activa en de risico's die verband hielden met de door de vestigingen uitgeoefende functies, te laag waren voor die functies.

446 De subsidiaire redenering van de Commissie is immers gebaseerd op de premisse dat de Ierse belastingdienst de IE-licenties van de Apple-groep op goede gronden aan de centrale hoofdkantoren heeft kunnen toerekenen, wat volgens de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen wijst op de uitoefening van complexe of unieke functies. Zoals blijkt uit de vaststellingen die in punt 348 hierboven zijn uiteengezet, is de Commissie er evenwel niet in geslaagd om te bewijzen dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE de meest complexe functies uitoefenden.

447 Wat in het bijzonder ASI betreft, baseert de Commissie haar redenering bovendien op de overweging dat de Ierse vestiging aanzienlijke risico's voor de activiteiten van de Apple-groep droeg. Zoals blijkt uit de vaststellingen die in punt 407 hierboven zijn uiteengezet, is de Commissie er evenwel niet in geslaagd om te bewijzen dat de Ierse vestiging van ASI die risico's daadwerkelijk droeg.

448 Aangezien ander bewijs ontbreekt, is de Commissie er dus niet in geslaagd om te bewijzen dat de rendementsniveaus die op grond van de tax ruling van 1991 waren vastgesteld, gelet op de activa en de risico's van de Ierse vestigingen van ASI en AOE, te laag waren om de daadwerkelijk door die vestigingen uitgeoefende functies te vergoeden.

b) Door de tax ruling van 2007 onderschreven rendement van de Ierse vestigingen van ASI en AOE

449 Naast haar grief dat er geen winsttoerekeningsverslag was opgesteld ter onderbouwing van de tax ruling van 2007, welke grief om de in de punten 430 tot en met 435 hierboven uiteengezette redenen is afgewezen, heeft de Commissie kritiek geuit op het rendement dat op grond van de tax ruling van 2007 in de vorm van winst aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE was toegerekend, waarbij zij vraagtekens heeft geplaatst bij de ad-hocverslagen die Ierland en Apple Inc. hadden verstrekt om achteraf te bewijzen dat die winst binnen een zakelijke range lag. De Commissie heeft in het bijzonder de betrouwbaarheid van de door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen in twijfel getrokken, omdat de ondernemingen die waren geselecteerd voor het vergelijkbaarheidsonderzoek waarop die verslagen gebaseerd waren, niet vergelijkbaar waren met ASI en AOE.

1) Keuze voor de in het vergelijkbaarheidsonderzoek gebruikte ondernemingen

450 De Commissie heeft in het bestreden besluit onder meer op twee fouten gewezen, die betrekking hebben op de vergelijkbaarheid tussen de voor het vergelijkbaarheidsonderzoek gekozen ondernemingen en de Ierse vestiging van ASI. Ten eerste heeft de Commissie in overweging 350 van

het bestreden besluit opgemerkt dat het niet mogelijk was om te achterhalen welke de ondernemingen in het door Apple Inc. verstrekte ad-hocverslag waren gekozen. Ten tweede heeft de Commissie in overweging 351 van het bestreden besluit benadrukt dat bij de keuze van vergelijkbare ondernemingen in het vergelijkbaarheidsonderzoek geen rekening was gehouden met het feit dat de Apple-groep, anders dan die ondernemingen, merkproducten van hoge kwaliteit verkocht en haar producten als zodanig in de markt plaatste. De Commissie heeft dienaangaande opgemerkt dat, terwijl ASI verantwoordelijk was voor de garanties voor verkochte producten die, in het geval waarin het om merkproducten van hoge kwaliteit ging, een zeer groot risico meebrachten, de gekozen vergelijkbare ondernemingen niet aan een dergelijk risico waren blootgesteld.

451 Wat de vergelijkbaarheid met de Ierse vestiging van AOE betreft, heeft de Commissie (in overweging 359 van het bestreden besluit) opgemerkt dat het door Ierland verstrekte ad-hocverslag enkel rekening had gehouden met productie-ondernemingen, terwijl AOE ook gedeelde diensten, zoals financiële diensten, IT-diensten en HR-diensten, verrichtte ten behoeve van andere ondernemingen van de Apple-groep in de EMEIA-regio.

452 Meteen moet worden opgemerkt dat zelfs indien de fouten die de Commissie met betrekking tot de achteraf door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen heeft vastgesteld, zouden zijn bewezen en die fouten de conclusies van die verslagen zouden weerleggen, de Commissie hieruit niet kon opmaken dat de betwiste tax rulings tot een verlaging van de belastingdruk voor ASI en AOE in Ierland hadden geleid.

453 Ierland en Apple Inc. hebben die verslagen immers verstrekt om achteraf aan te tonen dat de winst die op grond van de betwiste tax rulings aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE was toegerekend, binnen een zakelijke range lag. Het feit dat Ierland en Apple Inc. die ad-hocverslagen hebben verstrekt, laat, zoals in punt 100 hierboven in herinnering is gebracht, evenwel onverlet dat het aan de Commissie staat om te bewijzen dat in casu een voordeel is verleend.

454 Hoe dan ook moet worden nagegaan of de tekortkomingen die de Commissie in de door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen heeft vastgesteld, inderdaad bestaan en of zij de conclusies van die verslagen kunnen weerleggen.

455 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat een analyse op het gebied van verrekenprijzen, zoals Ierland en ASI en AOE terecht stellen, geen exacte wetenschap is en dat geen nauwkeurige resultaten kunnen worden verkregen voor het niveau dat als een zakelijk niveau wordt beschouwd. Dienaangaande moet worden herinnerd aan punt 1.13 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, waarin is aangegeven dat het vaststellen van verrekenprijzen tot doel heeft om „op basis van betrouwbare informatie een redelijke benadering van een zakelijke uitkomst te verkrijgen” en dat „de bepaling van verrekenprijzen geen exacte wetenschap is en zowel een beoordeling door de belastingautoriteit als door de belastingplichtige vereist”.

456 In de tweede plaats stellen ASI en AOE met betrekking tot de ondernemingen die zijn gekozen voor het vergelijkbaarheidsonderzoek waarop het ad-hocverslag van Apple Inc. is gebaseerd, dat Apple Inc. de Commissie tijdens de administratieve procedure herhaaldelijk heeft gevraagd of zij opmerkingen over dat ad-hocverslag had, maar dat zij geen enkele specifieke vraag heeft gesteld over de gegevens van het vergelijkbaarheidsonderzoek. De Commissie betwist die argumenten niet. Daarnaast hebben ASI en AOE in het kader van het onderhavige beroep de gegevens verstrekt die voor dat ad-hocverslag zijn gebruikt, waarbij zij hebben aangegeven dat die gegevens afkomstig waren uit dezelfde database als de database die in het kader van het door Ierland verstrekte ad-hocverslag is gebruikt. De Commissie heeft verder geen specifieke bezwaren aangevoerd tegen het door Apple Inc. verstrekte ad-hocverslag.

457 In de derde plaats moeten de navolgende opmerkingen worden gemaakt, voor zover de Commissie kritiek heeft geuit op het feit dat zowel voor het ad-hocverslag van Ierland als voor dat van Apple Inc. een vergelijkbaarheidsonderzoek was gebruikt dat bestond in het doorzoeken van een database met vergelijkingspunten.

458 Allereerst kunnen de verwijten van de Commissie niet slagen, voor zover zij moeten worden opgevat als verwijten die zijn gericht tegen het gebruik als zodanig van een database met vergelijkingspunten. Zonder het gebruik van een database zou het immers niet mogelijk zijn om in het kader van de tweede stap van de eenzijdige methode voor winsttoerekening een vergelijkbaarheidsonderzoek te verrichten waarmee de als zakelijk te beschouwen winst kan worden geraamd, welk onderzoek veronderstelt dat die raming op basis van vergelijkbare ondernemingen kan worden verricht.

459 De Commissie heeft evenwel geen bewijs aangevoerd voor het feit dat het gebruik als zodanig van databases die zijn samengesteld door onafhankelijke, gespecialiseerde ondernemingen, zoals de database die in de door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen is gebruikt, moet worden uitgesloten. Zoals Ierland alsmede ASI en AOE terecht stellen, zijn die databases immers samengesteld op basis van codes uit de statistische nomenclatuur van de economische activiteiten in de Europese Gemeenschap (NACE) en vormen zij, indien er geen bewijs is voor tekortkomingen die deze databases ongeldig maken, een empirische basis die voor vergelijkbaarheidsonderzoeken kan worden gebruikt.

460 Wat vervolgens de argumenten betreft waarmee de Commissie kritiek uit op de vergelijkbaarheid van de voor het vergelijkbaarheidsonderzoek gekozen ondernemingen, moet met betrekking tot de Ierse vestiging van ASI worden opgemerkt dat de Commissie louter dezelfde argumenten heeft ingeroepen die zij had aangevoerd tegen de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator, namelijk dat ASI verantwoordelijk was voor de garanties voor de verkochte producten en dat zij een aanzienlijk risico droeg voor de hoogwaardige producten die door externe onderaannemers werden gehanteerd, terwijl de gekozen ondernemingen niet dat soort aanzienlijke risico's droegen en derhalve niet vergelijkbaar waren. Die argumenten moeten evenwel, om dezelfde redenen als de redenen die in de punten 391 tot en met 402 hierboven zijn uiteengezet, worden afgewezen.

461 Zoals Ierland en ASI en AOE hebben aangevoerd, moet bovendien worden opgemerkt dat het hoogwaardige karakter van het merk in casu geen noemenswaardige impact op de vergelijkbaarheid heeft, voor zover het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in casu niet kon worden uitgesloten, zoals is vastgesteld in punt 413 hierboven. ASI en AOE stellen terecht dat het feit dat een onderneming merkproducten van hoge kwaliteit distribueert immers niet noodzakelijkerwijs van invloed is op haar exploitatiekosten vergeleken met de exploitatiekosten die zij zou moeten dragen indien zij producten van lagere kwaliteit zou distribueren. Die overweging wordt in casu gestaafd door het feit dat de exploitatiekosten van de Ierse vestiging van ASI, zoals de Commissie zelf in overweging 337 van het bestreden besluit heeft erkend, betrekkelijk stabiel waren gebleven vergeleken met de verkoop van ASI, die exponentieel was gestegen.

462 Aangaande de grieven die zijn aangevoerd tegen het feit dat de voor het vergelijkbaarheidsonderzoek gekozen productieondernemingen niet vergelijkbaar waren met de Ierse vestiging van AOE vanwege de nevenfuncties die deze vestiging naast haar productieactiviteiten verrichtte, moet worden opgemerkt dat die nevenfuncties niet representatief zijn voor het geheel van functies die door die vestiging worden uitgeoefend, zoals Ierland en ASI en AOE terecht aanvoeren. Laatstgenoemde partijen baseren zich in dat verband met name op het onderzoek van de activiteiten van de Ierse vestiging van AOE dat in de door hen verstrekte ad-hocverslagen is verricht en dat op dat specifieke punt niet door de Commissie is betwist.

463 Tot slot kunnen de grieven van de Commissie betreffende de omstandigheid dat 3 van de 52 ondernemingen die voor het vergelijkbaarheidsonderzoek waren gekozen, in liquidatie verkeerden, niet afdoen aan de algehele betrouwbaarheid van dat onderzoek. Voorts waren die ondernemingen in

liquidatie gegaan na de boekjaren waarvoor het onderzoek was verricht. Daarenboven is een aandeel van 3 van de 52 bij dat onderzoek betrokken ondernemingen, gelet op de overwegingen in punt 455 hierboven en anders dan de Commissie stelt, geen aanzienlijk aandeel dat de uitkomst van het vergelijkbaarheidsonderzoek kan vervalsen.

464 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de Commissie er niet in is geslaagd om de betrouwbaarheid van de vergelijkbaarheidsonderzoeken waarop de door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen waren gebaseerd, en bijgevolg de betrouwbaarheid van die verslagen, in twijfel te trekken.

2) Gecorrigeerd vergelijkbaarheidsonderzoek dat door de Commissie is verricht

465 Opgemerkt zij dat de Commissie in de overwegingen 353 tot en met 356 van het bestreden besluit haar eigen vergelijkbaarheidsonderzoek heeft verricht, dat als het „gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek" kan worden aangeduid.

466 De Commissie heeft met haar gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek getracht na te gaan of het in de betwiste tax rulings onderschreven rendement van de Ierse vestigingen van ASI en AOE binnen een zakelijke range viel.

467 In de eerste plaats heeft de Commissie wat de Ierse vestiging van ASI betreft de gegevens gebruikt van de ondernemingen die in het ad-hocverslag van Ierland waren gekozen, waarbij zij de Ierse vestiging van ASI als onderzochte partij heeft aangemerkt en de verkoop als winstniveau-indicator heeft gebruikt. Die gegevens zijn opgenomen in schema 13 in overweging 354 van het bestreden besluit. Aldus heeft de Commissie voor 2007-2011 de winst die op basis van de verkoop van ASI aan de Ierse vestiging van ASI was toegerekend, vergeleken met de mediaan van het rendement op de verkoop van de ondernemingen die in het door Ierland ingediende ad-hocverslag waren gekozen.

468 Meteen moet worden opgemerkt dat het klopt dat de Commissie in beginsel het bestaan van een selectief voordeel had kunnen bewijzen met haar benadering waarbij zij de resultaten van haar eigen onderzoek heeft vergeleken met de belastbare winst van ASI die met de betwiste tax rulings was verkregen.

469 De conclusies van het door de Commissie verrichte gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek kunnen evenwel niet afdoen aan de conclusies van de door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen dat de winst van de Ierse vestigingen van ASI en AOE die op grond van de betwiste tax rulings is vastgesteld, binnen een zakelijke range lag.

470 Allereerst moet worden vastgesteld dat het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek van de Commissie gebaseerd is op de verkoop als winstniveau-indicator teneinde de TNMM toe te passen. Zoals blijkt uit de overwegingen die in de punten 402 en 412 hierboven zijn uiteengezet, is evenwel niet bewezen dat het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in casu niet geschikt was. Bovendien is niet aangetoond dat het gebruik van de verkoop passender zou zijn geweest.

471 Vervolgens zij eraan herinnerd dat de analyse die de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering heeft verricht, gebaseerd is op de premisse dat de functies die door de Ierse vestiging van ASI werden verricht, in wezen complexe functies waren die bepalend waren geweest voor het succes van het Apple-merk en bijgevolg voor de commerciële activiteiten van ASI. Daarnaast had die vestiging volgens de Commissie aanzienlijke risico's gedragen die verband hielden met de activiteiten van ASI. Zoals is vastgesteld in de punten 348 en 407 hierboven is de Commissie er evenwel niet in geslaagd om te bewijzen dat de vestiging van ASI complexe functies had uitgeoefend en die aanzienlijke risico's had gedragen.

472 Tot slot heeft de Commissie in de overwegingen 353 tot en met 355 van het bestreden besluit getracht na te gaan wat de mediaan was van het rendement op de verkoop van de vergelijkbare ondernemingen vergeleken met de mediaan van het rendement op de verkoop van ASI ten opzichte van de winst die op grond van de tax ruling van 2007 aan haar Ierse vestiging was toegerekend. Die benadering strookt evenwel niet met de Authorised OECD Approach, noch met Section 25 TCA 97, voor zover het rendement op de verkoop van ASI, wat haar Ierse vestiging betreft, om de hiernavolgende redenen geen afspiegeling kan zijn van de waarde van de functies die deze vestiging daadwerkelijk heeft uitgeoefend.

473 Ten eerste bestonden de distributiefuncties die door de Ierse vestiging van ASI werden uitgeoefend, zoals uiteengezet in de punten 384 en 385 hierboven, in de inkoop, de verkoop en de distributie van producten van het Apple-merk op grond van raamovereenkomsten die buiten die vestiging waren overeengekomen. Het rendement op de verkoop van ASI zegt dus niets over de meerwaarde die door de Ierse vestiging van ASI is toegevoegd.

474 Ten tweede hebben de functies die daadwerkelijk door de Ierse vestiging van ASI zijn uitgeoefend, zoals vastgesteld in punt 341 hierboven, geen doorslaggevende invloed gehad op de IE van de Apple-groep en op het Apple-merk. Die twee factoren zijn intrinsiek met elkaar verweven en kunnen worden samengebracht onder het Apple-merk, dat voor producten van hoge kwaliteit staat en waarvan de Commissie zelf in overweging 351 van het bestreden besluit heeft vastgesteld dat het bepalend was voor de waarde van de verkoop van ASI. Om die reden geeft het rendement op de verkoop van ASI geen realistisch beeld van de daadwerkelijke bijdrage van haar Ierse vestiging aan die verkoop.

475 Gelet op een en ander kunnen de conclusies van het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek dat de Commissie met betrekking tot het rendement van de Ierse vestiging van ASI heeft verricht en waarbij de verkoop als winstniveau-indicator is gebruikt, geen afbreuk doen aan de conclusies van de door Ierland en Apple Inc. verstrekte ad-hocverslagen, waarin de exploitatiekosten als winstniveau-indicator zijn gebruikt.

476 In de tweede plaats blijkt, wat het rendement van AOE betreft, uit de resultaten van het door de Commissie verrichte vergelijkbaarheidsonderzoek die in punt 425 hierboven zijn samengevat dat, zoals de Commissie zelf in overweging 357 van het bestreden besluit heeft opgemerkt, de belastbare winst in Ierland die op grond van de betwiste tax rulings aan de Ierse vestiging van AOE was toegerekend, binnen een range lag die als een zakelijke range kon worden beschouwd.

477 Bijgevolg bevestigen de resultaten van de door de Commissie verrichte analyse in wezen de uit de ad-hocverslagen van Ierland en Apple Inc. voortvloeiende conclusies dat de aan de Ierse vestiging van AOE toegerekende winst binnen een zakelijke range viel. Dienaangaande moet, gelet op de overwegingen in punt 455 hierboven betreffende de analyses van de verrekenprijzen, worden opgemerkt dat het feit dat die resultaten bij de ondergrens van een zakelijke range lagen, niet aan die resultaten kan afdoen.

478 Gelet op de voorgaande overwegingen moeten de grieven van Ierland en ASI en AOE die zijn gericht tegen de vaststelling van de Commissie dat de in de betwiste tax rulings aanvaarde rendementsniveaus een methodologische fout bevatten, worden aanvaard.

5. Conclusies betreffende de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering

479 Uit de vaststellingen hierboven die betrekking hebben op de tekortkomingen in de methoden waarmee de belastbare winst van ASI en AOE is berekend, blijkt dat de betwiste tax rulings onvolledig en hier en daar onsamenhangend zijn. Die omstandigheden als zodanig volstaan evenwel niet om het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te bewijzen.

480 De Commissie is er immers niet in geslaagd om te bewijzen dat de methodologische fouten die de door de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening volgens haar bevatten en die volgens haar voortvloeiden uit de keuze voor de Ierse vestigingen als onderzochte partijen (punt 351 hierboven), uit de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator (punt 417 hierboven) en uit de in de betwiste tax rulings aanvaarde rendementsniveaus (punt 478 hierboven), tot een verlaging van de belastbare winst van ASI en AOE in Ierland hadden geleid. Bijgevolg is zij er niet in geslaagd om te bewijzen dat die rulings die ondernemingen een voordeel hadden verleend.

481 In die omstandigheden moeten de middelen van Ierland en van ASI en AOE die eraan zijn ontleend dat de Commissie er in het kader van haar subsidiaire redenering niet in is geslaagd om in casu het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te bewijzen, worden aanvaard.

F. Middelen gericht tegen de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar alternatieve redenering (vijfde middel in zaak T-778/16 en negende middel in zaak T-892/16).

482 De Commissie heeft in de overwegingen 369 tot en met 403 van het bestreden besluit haar alternatieve redenering uiteengezet, die uit twee alternatieve onderdelen bestaat.

483 In de eerste plaats heeft de Commissie in de overwegingen 369 tot en met 378 van het bestreden besluit aangevoerd dat het zakelijkheidsbeginsel inherent is aan de toepassing van Section 25 TCA 97 en dat de betwiste tax rulings, voor zover zij afweken van dat beginsel, een selectief voordeel verleenden in de vorm van een verlaging van de belastinggrondslag van ASI en AOE.

484 In de tweede plaats heeft de Commissie in de overwegingen 379 tot en met 403 van het bestreden besluit aangevoerd dat, zelfs indien de toepassing van Section 25 TCA 97 niet op het zakelijkheidsbeginsel zou berusten, hoe dan ook moest worden aangenomen dat de betwiste tax rulings ASI en AOE een selectief voordeel hadden verleend, omdat die rulings waren afgegeven op grond van de beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst.

485 Zowel Ierland als ASI en AOE betwisten in wezen de beoordelingen die de Commissie in het kader van beide onderdelen van de alternatieve redenering heeft verricht.

1. Eerste onderdeel van de alternatieve redenering van de Commissie

486 Met het eerste onderdeel van haar alternatieve redenering heeft de Commissie gesteld dat de betwiste tax rulings, aangezien het zakelijkheidsbeginsel inherent is aan Section 25 TCA 97, afweken van dat artikel (overweging 377 van het bestreden besluit). De Commissie heeft vervolgens verwezen naar haar subsidiaire redenering, in het kader waarvan zij heeft vastgesteld dat de betwiste tax rulings geen betrouwbare benadering konden opleveren van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, en zij bijgevolg heeft geconcludeerd dat die rulings een selectief voordeel aan ASI en AOE hadden verleend (overweging 378 van het bestreden besluit).

487 Dienaangaande volstaat het om op te merken dat, voor zover het eerste onderdeel van de alternatieve redenering van de Commissie gebaseerd is op de vaststellingen die zij in het kader van de subsidiaire redenering heeft verricht, en zij zich, zoals is vastgesteld in punt 481 hierboven, niet op een dergelijke redenering kan baseren om in casu het bestaan van een voordeel te bewijzen, moet worden vastgesteld dat de Commissie zich evenmin op het eerste onderdeel van haar alternatieve redenering kan baseren om in casu het bestaan van een selectief voordeel vast te stellen.

488 In die omstandigheden dient de slotsom te luiden dat de Commissie er met het eerste onderdeel van de alternatieve redenering niet in is geslaagd om te bewijzen dat de betwiste tax rulings een selectief voordeel aan ASI en AOE hadden verleend.

2. Tweede onderdeel van de alternatieve redenering van de Commissie

489 In het kader van het tweede onderdeel van de alternatieve redenering voert de Commissie aan dat de betwiste tax rulings, zelfs indien zou moeten worden aangenomen dat de toepassing van Section 25 TCA 97 niet op het zakelijkheidsbeginsel berust, hoe dan ook een selectief voordeel aan AOE en ASI hadden verleend, voor zover zij waren afgegeven op grond van de beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst.

490 Ten eerste heeft de Commissie aangevoerd dat zij met haar primaire en subsidiaire redenering had bewezen dat de betwiste tax rulings methoden voor winsttoerekening hadden onderschreven die tot een verlaging van de belastbare winst van ASI en AOE in Ierland hadden geleid en een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU hadden verleend.

491 Ten tweede heeft zij aangevoerd dat, voor zover Section 25 TCA 97 geen enkel objectief criterium bevat voor de toerekening van winst aan de verschillende onderdelen van één en dezelfde niet-ingezeten vennootschap, de beoordelingsbevoegdheid waarover de Ierse belastingdienst beschikt om die bepaling toe te passen, niet berust op objectieve criteria die verband houden met het belastingstelsel, wat betekent dat de betwiste tax rulings kunnen worden vermoed selectief te zijn. Daarnaast heeft de Commissie elf door Ierland toegezonden tax rulings onderzocht en een aantal discrepanties vastgesteld, op basis waarvan zij van mening was dat de praktijk van de Ierse belastingdienst inzake tax rulings gebaseerd was op de beoordelingsbevoegdheid van die dienst, aangezien geen duidelijke criteria werden gehanteerd om de winst vast te stellen die voor de toepassing van Section 25 TCA 97 aan de Ierse vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen moest worden toegerekend.

492 De Commissie heeft hieruit opgemaakt dat de betwiste tax rulings waren afgegeven op basis van de beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst, zonder inachtneming van objectieve criteria die verband houden met het belastingstelsel, en dat die rulings derhalve moesten worden geacht ASI en AOE een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te hebben verleend.

493 In de eerste plaats moet met betrekking tot de vaststellingen van de Commissie worden opgemerkt dat, voor zover zij er met haar primaire en haar subsidiaire redenering niet in is geslaagd om het bestaan van een voordeel te bewijzen, zij niet enkel op basis van haar hierboven omschreven alternatieve redenering kan aantonen dat er in casu een selectief voordeel bestaat. Zelfs indien zou vaststaan dat de belastingdienst over een beoordelingsbevoegdheid beschikt, impliceert het bestaan van een dergelijke beoordelingsbevoegdheid immers nog niet per definitie dat die bevoegdheid is uitgeoefend om de belastingdruk voor de begunstigde van de tax ruling te verlagen ten opzichte van de druk die deze begunstigde normaliter had moeten dragen.

494 De alternatieve redenering van de Commissie volstaat dus niet om te bewijzen dat sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

495 In de tweede plaats is de Commissie er hoe dan ook niet in geslaagd om te bewijzen dat de Ierse autoriteiten in casu een ruime beoordelingsbevoegdheid hadden uitgeoefend.

496 Volgens de rechtspraak is het, om het selectieve karakter van een belastingvoordeel aan te tonen, immers niet noodzakelijk dat de bevoegde nationale autoriteiten een discretionaire bevoegdheid hebben om een dergelijk voordeel te verlenen. Toch kan een dergelijke bevoegdheid die autoriteiten de mogelijkheid bieden om bepaalde ondernemingen of producties te bevoordelen boven andere. Dit is met name het geval wanneer de bevoegde autoriteiten de discretionaire bevoegdheid hebben om de begunstigden te kiezen en de voorwaarden voor toekenning van de maatregel te bepalen op basis van criteria die vreemd zijn aan het belastingstelsel (arrest van 25 juli 2018, Commissie/Spanje e.a., C-128/16 P, EU:C:2018:591, punt 55).

497 Vastgesteld moet worden dat de Commissie in overweging 381 van het bestreden besluit louter heeft gesteld dat Ierland voor de toepassing van Section 25 TCA 97 geen objectieve norm voor de winsttoerekening aan een niet-ingezeten vennootschap heeft aangeduid. Hieruit heeft zij in diezelfde overweging 381 rechtstreeks geconcludeerd dat „dit [had betekend] dat de Ierse belastingdienst bij het toepassen van dat artikel zijn beoordelingsbevoegdheid niet [had] uitgeoefend met inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel, wat een vermoeden van selectief voordeel [deed] rijzen”.

498 Zoals is vastgesteld in de punten 238 en 239 hierboven moet voor de toepassing van Section 25 TCA 97 evenwel een objectieve analyse van de feiten worden gemaakt waarin, ten eerste, wordt vastgesteld welke activiteiten door de vestiging worden verricht, welke activa voor haar functies worden gebruikt en welke hiermee samenhangende risico’ door haar worden gedragen s en, ten tweede, wordt bepaald welke waarde dat type activiteiten op de markt heeft. Een dergelijke analyse komt in wezen overeen met de analyse die wordt voorgesteld in de Authorised OECD Approach.

499 Bijgevolg kan de Commissie niet stellen dat de Ierse belastingdienst voor de toepassing van Section 25 TCA 97 geen duidelijke criteria hanteert om de winst te bepalen die aan de Ierse vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen moet worden toegerekend.

500 Het klopt dat er in casu onvoldoende documenten waren verstrekt voor de toepassing door de Ierse belastingdienst van Section 25 TCA 97 in het kader van de betwiste tax rulings. Zoals is vastgesteld in de punten 347 en 433 hierboven, waren de gegevens en het bewijs ter ondersteuning van een dergelijke toepassing immers zeer summier. Hoewel een dergelijke onvolledig gedocumenteerde analyse inderdaad een betreurenswaardige methodologische tekortkoming is in de door de betwiste tax rulings onderschreven berekening van de belastbare winst van ASI en AOE, kan op basis van enkel die tekortkoming evenwel niet worden bewezen dat de betwiste tax rulings op grond van een ruime beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst zijn afgegeven.

501 In de derde plaats kan op basis van de elf tax rulings die betrekking hebben op de toerekening van winst aan de Ierse vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen en die door de Commissie in de overwegingen 385 tot en met 395 van het bestreden besluit zijn onderzocht, niet worden bewezen dat de Ierse belastingdienst over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt op grond waarvan de begunstigde ondernemingen worden bevoordeeld boven andere ondernemingen die zich in een soortgelijke situatie bevinden.

502 Zoals blijkt uit de overwegingen 385 tot en met 395 van het bestreden besluit hebben die elf tax rulings elk betrekking op ondernemingen die volstrekt verschillende activiteiten verrichten. Zoals de Commissie zelf in overweging 88 van het bestreden besluit opmerkt, is de toerekening van winst aan verschillende gelieerde ondernemingen afhankelijk van de door de afzonderlijke ondernemingen vervulde functies, gedragen risico’s en gebruikte activa. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de elf tax rulings verschillende methoden voor winsttoerekening onderschrijven juist omdat de

belastingplichtigen zich in verschillende situaties bevinden. Het feit dat die verschillende situaties in aanmerking zijn genomen bij de afgifte van de betrokken rulings bewijst dus geenszins dat de Ierse belastingdienst een beoordelingsbevoegdheid heeft uitgeoefend.

503 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat de Commissie op basis van het tweede onderdeel van haar alternatieve redenering niet kan concluderen dat in casu sprake is van een selectief voordeel.

504 Bijgevolg moeten de middelen van Ierland en van ASI en AOE die eraan zijn ontleend dat de Commissie er in het kader van haar alternatieve redenering niet in is geslaagd om te bewijzen dat in casu sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, worden aanvaard, zonder dat hoeft te worden ingegaan op de grieven betreffende de schending van de wezenlijke vormvoorschriften en van het recht om te worden gehoord die ASI en AOE hebben aangevoerd tegen de beoordelingen van de Commissie in het kader van die alternatieve redenering.

G. Conclusies betreffende de beoordeling van de Commissie met betrekking tot het bestaan van een selectief voordeel

505 Gelet op de conclusies in de punten 312, 481 en 504 hierboven, volgens welke de middelen die Ierland alsmede ASI en AOE hebben aangevoerd tegen de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar primaire, haar subsidiaire en haar alternatieve redenering, moeten worden aanvaard, dient te worden vastgesteld dat de Commissie in casu niet heeft bewezen dat de Ierse belastingdienst met de afgifte van de betwiste tax rulings een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU had verleend aan ASI en AOE.

506 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de Commissie volgens de in punt 100 hierboven aangehaalde vaste rechtspraak weliswaar een belastingmaatregel als staatssteun kan aanmerken, maar dat zij dit enkel kan doen voor zover is voldaan aan de voorwaarden voor een dergelijke kwalificatie.

507 Aangezien de Commissie er in casu niet in is geslaagd om rechtens genoegzaam te bewijzen dat sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, moet het bestreden besluit in zijn geheel nietig worden verklaard, zonder dat de andere door Ierland en door ASI en AOE aangevoerde middelen hoeven te worden onderzocht.

IV. Kosten

508 Volgens artikel 134, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vorderingen van ASI en AOE te worden verwezen in haar eigen kosten en in die van ASI en AOE, alsook in die van Ierland in zaak T-778/16.

509 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering dragen Ierland in zaak T-892/16, het Groothertogdom Luxemburg, de Republiek Polen en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA hun eigen kosten.

HET GERECHT (Zevende kamer – uitgebreid),

rechtdoende, verklaart:

1) De zaken T-778/16 en T-892/16 worden gevoegd voor het onderhavige arrest.

2) Besluit (EU) 2017/1283 van de Commissie van 30 augustus 2016 betreffende steunmaatregel SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) die Ierland ten gunste van Apple ten uitvoer heeft gelegd, wordt nietig verklaard.

3) De Europese Commissie draagt haar eigen kosten en die van Ierland in zaak T-778/16, alsook die van Apple Sales International en Apple Operations Europe.

4) Ierland in zaak T-892/16, het Groothertogdom Luxemburg, de Republiek Polen en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA dragen hun eigen kosten.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 15 juli 2020.

ondertekeningen

Inhoud

I. Voorgeschiedenis van het geding 2

A. Geschiedenis van de Apple-groep 2

1. Apple-groep 2

2. ASI en AOE 3

a) Ondernemingsstructuur 3

b) Overeenkomst inzake kostendeling 3

c) Overeenkomst inzake marketingdiensten 4

3. Ierse vestigingen 4

B. Betwiste tax rulings 4

1. Tax ruling van 1991 4

a) Belastinggrondslag van ACL, voorgangster van AOE 4

b) Belastinggrondslag van ACAL, voorgangster van ASI 5

2. Tax ruling van 2007 5

C. Administratieve procedure bij de Commissie 6

D. Bestreden besluit 6

1. Bestaan van een selectief voordeel 7

a) Referentiestelsel 7

b) Zakelijkheidsbeginsel 8

c) Selectief voordeel omdat de winst die voortvloeide uit de door ASI en AOE gehouden IE-licenties niet aan de Ierse vestigingen was toegerekend (primaire redenering) 8

d) Selectief voordeel vanwege de onjuiste keuze van de methoden voor winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE (subsidiaire redenering) 9

e) Selectief voordeel vanwege het feit dat de betwiste tax rulings afweken van het referentiestelsel, zelfs al zou dat uitsluitend uit Section 25 TCA 97 bestaan, en niet voldeden aan het zakelijkheidsbeginsel (alternatieve redenering) 9

f) Conclusie betreffende het selectieve voordeel 10

2. Onverenigbaarheid, onrechtmatigheid en terugvordering van de steunmaatregel 10

3. Dispositief 10

II. Procedure en conclusies van partijen 11

A. Zaak T-778/16 11

1. Samenstelling van het Gerecht en berechting bij voorrang 11

2. Interventies 12

3. Verzoeken tot vertrouwelijke behandeling 12

4. Conclusies van partijen 12

B. Zaak T-892/16 13

1. Samenstelling van het Gerecht, berechting bij voorrang en voeging 13

2. Interventies 13

3. Verzoeken tot vertrouwelijke behandeling 14

4. Conclusies van partijen 14

C. Voeging van de zaken en mondelinge behandeling 14

III. In rechte 15

A. Voeging van de zaken T-778/16 en T-892/16 voor de eindbeslissing 15

B. Aangevoerde middelen en opbouw van het onderzoek van de onderhavige beroepen 15

C. Middelen ontleend aan het feit dat de Commissie haar bevoegdheden heeft overschreden en zich in de bevoegdheden van de lidstaten heeft gemengd, wat met name in strijd is met het beginsel van fiscale autonomie (achtste middel in zaak T-778/16 en veertiende middel in zaak T-892/16) 17

D. Middelen ontleend aan de fouten die de Commissie in het kader van haar primaire redenering heeft gemaakt 20

1. Gezamenlijk onderzoek van het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium (deel van het tweede middel in zaak T-778/16) 21

2. Afbakening van het referentiestelsel en beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse recht (deel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-778/16 en eerste, tweede en vijfde middel in zaak T-892/16) 22

a) Referentiestelsel 22

b) Beoordelingen van de Commissie betreffende de normale winstbelastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht 25

1) Toepassing van Section 25 TCA 97 (deel van het tweede middel in zaak T-778/16 en deel van het eerste middel in zaak T-892/16) 26

2) Zakelijkheidsbeginsel (deel van het eerste en van het derde middel in zaak T-778/16 en deel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-892/16) 28

i) Vraag of de Commissie zich op het zakelijkheidsbeginsel kon baseren om het bestaan van een selectief voordeel te onderzoeken 28

ii) Vraag of de Commissie het zakelijkheidsbeginsel op juiste wijze heeft toegepast in het kader van haar primaire redenering 33

3) Authorised OECD Approach (deel van het tweede en van het vierde middel in zaak T-778/16 en vijfde middel in zaak T-892/16) 34

i) Vraag of de Commissie zich op de Authorised OECD Approach kon baseren ... 34

ii) Vraag of de Commissie de Authorised OECD Approach op juiste wijze heeft toegepast in het kader van haar primaire redenering 35

4) Conclusies betreffende de afbakening van het referentiestelsel en de beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse recht 36

3. Beoordelingen van de Commissie betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep (eerste middel in zaak T-778/16 en derde en vierde middel in zaak T-892/16) 37

a) Activiteiten van de Ierse vestiging van ASI 37

b) Activiteiten van de Ierse vestiging van AOE 42

c) Activiteiten die buiten de vestigingen van ASI en AOE zijn verricht 43

1) Strategische besluitvorming binnen de Apple-groep 43

2) Besluitvorming door ASI en AOE 44

d) Conclusies betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep 45

4. Conclusie betreffende de beoordeling die de Commissie op basis van haar primaire redenering heeft verricht met betrekking tot het bestaan van een selectief voordeel 45

E. Middelen gericht tegen de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering (vierde middel in zaak T-778/16 en achtste middel in zaak T-892/16) 46

1. In het licht van de TNMM verrichte beoordeling van de door de betwiste tax rulings onderschreven winsttoerekeningsmethoden 47

2. Keuze voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE als „onderzochte partij" bij de toepassing van de methoden voor winsttoerekening 48

3. Keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator 51

a) Keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de Ierse vestiging van ASI 52

1) Geschikte winstniveau-indicator 52

2) Omzetrisico 54

3) Risico in verband met productgaranties 56

4) Risico's in verband met de activiteiten van externe aannemers 57

b) Keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de Ierse vestiging van AOE 58

c) Conclusies betreffende de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator 58

4. In de betwiste tax rulings aanvaarde rendementsniveaus 59

a) In de tax ruling van 1991 onderschreven rendement van de Ierse vestigingen van ASI en AOE 61

b) Door de tax ruling van 2007 onderschreven rendement van de Ierse vestigingen van ASI en AOE 63

1) Keuze voor de in het vergelijkbaarheidsonderzoek gebruikte ondernemingen 63

2) Gecorrigeerd vergelijkbaarheidsonderzoek dat door de Commissie is verricht 66

5. Conclusies betreffende de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering 68

F. Middelen gericht tegen de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar alternatieve redenering (vijfde middel in zaak T-778/16 en negende middel in zaak T-892/16) 68

1. Eerste onderdeel van de alternatieve redenering van de Commissie 68

2. Tweede onderdeel van de alternatieve redenering van de Commissie 69

G. Conclusies betreffende de beoordeling van de Commissie met betrekking tot het bestaan van een selectief voordeel 71

IV. Kosten 71