Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

den 15 juli 2020*

”Statligt stöd – Stöd som Irland har genomfört – Beslut i vilket stödet förklaras vara oförenligt med den inre marknaden och rättsstridigt och i vilket det förordnas att stödet ska återkrävas – Förhandsbesked i skattefrågor (tax rulings) – Selektiv skattefördel – Armlängdsprincipen”

I målen T-778/16 och T-892/16,

Irland, företrätt av K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, i egenskap av ombud, biträdda av P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman och B. Doherty, barristers,

sökande i mål T-778/16,

med stöd av

Storhertigdömet Luxemburg, företrätt av T. Uri, i egenskap av ombud, biträdd av advokaterna D. Waelbroeck och S. Naudin,

intervenient i mål T-778/16,

Apple Sales International, Cork (Irland),

Apple Operations Europe, Cork,

företrädda av A. von Bonin, E. van der Stok, advokater, D. Beard, QC, A. Bates, L. Osepciu och J. Bourke, barristers,

sökande i mål T-892/16,

med stöd av

Irland, företrätt av K. Duggan, J. Quaney, M. Browne och A. Joyce, biträdda av P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly, och B. Doherty,

intervenient i mål T-892/16,

mot

Europeiska kommissionen, företrädd av P.-J. Loewenthal och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: engelska.

med stöd av

Republiken Polen, företrädd av B. Majczyna, M. Rzotkiewicz och A. Kramarczyk-Szaładzińska, samtliga i egenskap av ombud,

intervenient i mål T-778/16,

och av

Eftas övervakningsmyndighet, företrädd av C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski och C. Simpson, samtliga i egenskap av ombud,

intervenient i mål T-892/16,

angående talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 om det statliga stöd SA.38373 – (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple (EUT L 187, 2017, s. 1),

meddelar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden M. Van der Woude samt domarna V. Tomljenović (referent), A. Marcoulli, J. Passer och A. Kornezov,

justitiesekreterare: handläggaren S. Spyropoulos,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 och 18 september 2019,

följande

Dom

I. Bakgrund till tvisten

A. Apple-koncernens historia

1. Apple-koncernen

1 Apple-koncernen, som bildades år 1976 i Cupertino, Kalifornien (Förenta staterna), består av Apple Inc. och av alla bolag som detta bolag kontrollerar (nedan tillsammans kallade Apple-koncernen). Apple-koncernen utformar, tillverkar och marknadsför bland annat anordningar för mobil kommunikation och medier, persondatorer och bärbara digitala musikspelare och säljer programvaror, andra tjänster, nätverkslösningar samt digitalt innehåll och applikationer från tredje parter. Apple-koncernen saluför sina varor och tjänster till konsumenter, företag och stater i hela världen genom sina detaljistbutiker, webbutiker och sin direkta försäljningspersonal samt genom utomstående cellulära nätverksbolag, grossister, detaljister och återförsäljare. Apple-koncernens globala verksamhet är strukturerad kring nyckelfunktionsområden som förvaltas och styrs centralt i Förenta staterna av chefer som är baserade i Cupertino.

2 Kommissionens beslut (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 om det statliga stöd SA.38373 – (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple (EUT L 187, 2017, s. 1) (nedan kallat det angripna beslutet), avser två beslut om förhandsbesked i skattefrågor som de irländska skattemyndigheterna antog avseende två bolag som ingår i Apple-koncernen.

2. ASI och AOE

a) Bolagsstrukturen

3 Inom Apple-koncernen är Apple Operations International ett helägt dotterbolag till Apple Inc. Apple Operations International äger 100 procent av dotterbolaget Apple Operations Europe (AOE) som i sin tur äger 100 procent av dotterbolaget Apple Sales International (ASI). ASI och AOE är båda bildade enligt irländsk rätt men är inte skattemässigt hemmahörande i Irland.

4 Såsom är angivet i skälen 113–115 i det angripna beslutet utgjordes en stor andel av styrelseledamöterna i AOE och ASI av direktörer som var anställda av Apple Inc. och baserade i Cupertino. I skäl 115 (tabellerna 4 och 5) i beslutet återges utdrag ur beslut och protokoll från ASI:s och AOE:s bolagsstämmor och styrelsemöten. Styrelsernas beslut avsåg bland annat regelbundet utbetalning av utdelningar, godkännande av direktörernas rapporter, utnämning av direktörer och dess avgångar. Besluten avsåg ibland bildandet av dotterbolag och upprättandet av fullmakter för vissa direktörer för att utföra olika verksamheter såsom förvaltning av bankkonton, förbindelser med regeringar och myndigheter, revisioner, teckning av försäkring, uthyrning, upphandling och försäljning av tillgångar, mottagande av varuleveranser och affärsavtal.

b) Kostnadsdelningsavtalet

5 Apple Inc., å ena sidan, och ASI och AOE, å andra sidan, var bundna av ett avtal om att dela kostnaderna (nedan kallat kostnadsdelningsavtalet). De delade kostnaderna avsåg bland annat forskning och utveckling (FoU) av den teknik som finns i Apple-koncernens produkter. Kostnadsdelningsavtalet undertecknades första gången i december 1980. Parterna i avtalet var Apple Inc. (vid den tidpunkten Apple Computer Inc.) och AOE (vid den tidpunkten Apple Computer Ltd (ACL)). År 1999 blev ASI (vid den tidpunkten Apple Computer International) part i avtalet. Under den period som är relevant för att pröva det angripna beslutet gjordes olika ändringar av kostnadsdelningsavtalet, särskilt i syfte att beakta ändringarna i den tillämpliga lagstiftningen.

6 Enligt avtalet gick dels parterna med på att dela de kostnader och risker som var förknippade FoU avseende immateriella tillgångar till följd av utvecklingsverksamheten av Apple-koncernens varor och tjänster. Dels var parterna överens om att Apple Inc. fortfarande var den officiella lagliga ägaren till de immateriella tillgångarna, vars kostnader skulle delas, inklusive till Apples-koncernens immateriella rättigheter. Apple Inc. beviljade dessutom ASI och AOE en avgiftsfri licens som gjorde att de bland annat kunde tillverka och sälja de berörda produkterna på de områden de hade tilldelats, nämligen hela världen förutom den amerikanska kontinenten. Vidare var avtalsparterna skyldiga att bära de risker som följde av avtalet, varav den huvudsakliga risken var skyldigheten att betala kostnader för att utveckla Apples-koncernens immateriella rättigheter.

c) Avtalet om marknadsföringstjänster

7 År 2008 ingick ASI ett avtal om marknadsföringstjänster med Apple Inc., enligt vilket Apple Inc. åtog sig att tillhandahålla ASI marknadsföringstjänster, vilket bland annat omfattade att upprätta, utveckla och genomföra marknadsföringsstrategier, program och reklamkampanjer. ASI åtog sig att ersätta Apple Inc. för dessa tjänster genom att betala en avgift som motsvarande en procentandel av de ”skäliga kostnader som uppstått” för Apple Inc. för att tillhandahålla tjänsterna, ökat med ett påslag.

3. De irländska filialerna

8 ASI och AOE bildade irländska filialer (som på engelska benämns ”branches”). AOE hade även en filial i Singapore vars verksamhet upphörde år 2009.

9 ASI:s irländska filial är bland annat ansvarig för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av varumärket Apples produkter till närstående parter och tredjepartskunder i de regioner som omfattar Europa, Mellanöstern, Indien, Afrika (EMEIA) och Asien- och Stillahavsregionen (APAC). De nyckelfunktioner som filialen fullgör omfattar upphandling av färdiga varor av varumärket Apple från tredjepartstillverkare och närstående tillverkare, distributionsverksamheter i samband med försäljning av produkter till närstående parter i EMEIA- och APAC-regionerna och med försäljning av produkter till tredjepartskunder i EMEIA-regionen, webbförsäljning, logistik och drift av kundservicen. Europeiska kommissionen konstaterade (skäl 55 i det angripna beslutet) att många aktiviteter i samband med distributionen till EMEIA-regionen hade utförts av närstående parter enligt serviceavtal.

10 AOE:s irländska filial ansvarar för tillverkning och montering av ett specialiserat sortiment av datorprodukter i Irland, såsom den stationära datorn iMac, den bärbara datorn MacBook och andra datortillbehör, vilka filialen tillhandahåller de närstående parterna i EMEIA-regionen. De nyckelfunktioner som filialen fullgör omfattar produktionsplanering och schemaläggning, processteknik, produktion och drift, kvalitetssäkring och kvalitetskontroll och ombyggnader.

B. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor

11 De irländska skattemyndigheterna antog beslut om förväntad skatt, så kallade förhandsbesked i skattefrågor, avseende vissa skattskyldiga personer som hade begärt det. Genom skrivelser av den 29 januari 1991 och av den 23 maj 2007 (nedan tillsammans kallade de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor) godkände de irländska skattemyndigheterna de förslag som företrädarna för Apple-koncernen hade lagt fram avseende ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland. Dessa förhandsbesked beskrivs i skälen 59–62 i det angripna beslutet.

1. 1991 års förhandsbesked i skattefrågor

a) Beskattningsunderlaget för ACL, AOE:s föregångare

12 Genom skrivelse av den 12 oktober 1990 till de irländska skattemyndigheterna beskrev Apple-koncernens skatterådgivare ACL:s verksamhet i Irland och angav vilka funktioner den irländska filialen i Cork (Irland) fullgjorde. Vidare preciserades det att filialen ägde de tillgångar som hörde till tillverkningsverksamheten, men att AOE vidhöll äganderätten till det material som användes, de pågående arbetena och samt färdiga varor.

13 Till följd av skrivelsen från Apple-koncernens företrädare till de irländska skattemyndigheterna av den 16 januari 1991 och svaret från myndigheterna av den 24 januari 1991, bekräftade myndigheterna, genom skrivelse av den 29 januari 1991, de villkor som Apple-koncernen hade föreslagit, vilka beskrivs

nedan. Enligt dessa villkor, som bekräftades av de irländska skattemyndigheterna, beräknades således ACL:s beskattningsbara vinst i Irland, avseende den irländska filialens inkomster, på grundval av följande faktorer:

– 65 procent av filialens rörelsekostnader upp till ett årligt belopp av [*konfidentiellt*] [1] och 20 procent av dess rörelsekostnader över [*konfidentiellt*].

– Om den totala vinsten för ACL:s irländska filial var lägre än resultatet av formeln skulle den lägre siffran användas för att fastställa filialens nettovinst.

– De rörelsekostnader som skulle beaktas vid denna beräkning omfattade alla rörelsekostnader, exklusive material för återförsäljning och kostnadsandelsutgifter för immateriella tillgångar som tagits ut från Apple-koncernens närstående företag.

– Det gick att ansöka om skattemässiga avskrivningar, men de fick inte överskrida avskrivningarna i de relevanta räkenskaperna med mer än [*konfidentiellt*].

b) Beskattningsunderlaget för ACAL, föregångaren till ASI

14 Genom skrivelse av den 2 januari 1991 informerade Apple-koncernens skatterådgivare de irländska skattemyndigheterna om att det fanns ett nytt bolag, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), vars filial i Irland beskrevs som ansvarig för att köpa in produkter avsedda för export från irländska tillverkare.

15 Den 16 januari 1991 skickade företrädarna för Apple-koncernen en skrivelse till de irländska skattemyndigheterna med en sammanfattning av villkoren i det avtal som hade slutits vid mötet mellan koncernen och skattemyndigheterna den 3 januari 1991 gällande ACAL:s beskattningsbara vinst. Enligt skrivelsen skulle beräkningen av filialens vinst beräknas på grundval av en marginal på 12,5 procent av rörelsekostnaderna (exklusive material för återförsäljning).

16 Genom skrivelse av den 29 januari 1991 bekräftade de irländska skattemyndigheterna avtalets villkor såsom de hade uttryckts i skrivelsen av den 16 januari 1991.

2. 2007 års förhandsbesked i skattefrågor

17 Genom skrivelse av den 16 maj 2007 till de irländska skattemyndigheterna sammanfattade Apple-koncernens skatterådgivare sitt förslag för att se över metoden för att fastställa beskattningsunderlaget för ASI:s och AOE:s irländska filialer.

18 Vad gäller den irländska filialen till ASI (som efterträdde Apple Computer International, som efterträdde ACAL), föreslogs det att den beskattningsbara vinst som filialen skulle fördelas skulle motsvara [*konfidentiellt*] av dess rörelsekostnader, exklusive kostnader som avgifter från Apples närstående företag och materialkostnader.

19 När det gäller AOE:s irländska filial motsvarade den beskattningsbara vinsten summan av dels ett belopp som motsvarande [*konfidentiellt*] av filialens rörelsekostnader, exklusive kostnader som avgifter från Apple-koncernens närstående företag och materialkostnader, dels ett belopp som motsvarade avkastningen från immateriella rättigheter för den irländska filialens utvecklade processteknik för

1 Konfidentiell information har utelämnats.

tillverkning, det vill säga [*konfidentiellt*] av filialens omsättning. Ett avdrag hade godkänts för skattemässiga avskrivningar för anläggningar och byggnader som ”beräkna[t]s och godkänn[t]s på normalt sätt”.

20 Det föreslogs att villkoren i det kommande avtalet skulle träda i kraft den 1 oktober 2007 för båda filialerna, att de skulle tillämpas i fem år om inte omständigheterna ändrades och att de därefter skulle förnyas varje år. Det angavs även att avtalet kunde tillämpas på nya enheter som bildades eller ombildades inom Apple-koncernen, under förutsättning att deras verksamhet motsvarade de verksamheter som bedrevs av AOE, det vill säga tillverkning i Irland, respektive av ASI, det vill säga verksamhet utan samband med tillverkning, såsom försäljning och tjänster i allmänhet.

21 Genom skrivelse av den 23 maj 2007 bekräftade de irländska skattemyndigheterna att de godtog samtliga förslag i skrivelsen av den 16 maj 2007. Avtalet tillämpades till och med räkenskapsåret 2014.

C. Det administrativa förfarandet vid kommissionen

22 Genom en skrivelse av den 12 juni 2013 uppmanade kommissionen Irland att lämna uppgifter om landets praxis för förhandsbesked i skattefrågor, särskilt gällande de som redan hade beviljats vissa enheter i Apple-koncernen, däribland ASI och AOE.

23 Genom beslut av den 11 juni 2014 inledde kommissionen ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 108.2 FEUF (nedan kallat beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet) avseende de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, vilka de irländska skattemyndigheterna hade antagit avseende den beskattningsbara vinst som hade fördelats till ASI:s och AOE:s filialer, med anledning av att dessa förhandsbesked kunde utgöra statligt stöd i den mening som avses 107.1 FEUF. Enligt kommissionen kunde de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor medföra en fördel för de företag som hade getts förhandsbeskeden om de var fastställda i ett internprissättningsavtal som frångick de villkor hade fastställts mellan självständiga marknadsaktörer (armlängdsprincipen). Detta beslut offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 17 oktober 2014.

24 Irland och Apple Inc. ingav synpunkter på beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet genom skrivelser av den 5 september respektive den 17 november 2014.

25 Under det formella granskningsförfarandet ägde flera skriftväxlingar och möten rum mellan kommissionen, de irländska skattemyndigheterna och Apple Inc. (skälen 11–38 i det angripna beslutet). Apple Inc. och Irland lade dessutom fram två ad hoC-rapporter om vinstfördelningen till ASI:s och AOE:s irländska filialer, vilka deras respektive skatterådgivare hade upprättat.

D. Det angripna beslutet

26 Den 30 augusti 2016 antog kommissionen det angripna beslutet. Efter att ha beskrivit de faktiska omständigheterna och den rättsliga bakgrunden (avsnitt 2) och det administrativa förfarandet (avsnitt 3–7), koncentrerade sig kommissionen på bedömningen av huruvida det förekommit stöd (avsnitt 8).

27 Kommissionen påpekade att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade meddelats av den irländska skattemyndigheten och de kunde således tillskrivas staten. I den mån de ledde till sänkt skatt för ASI och AOE, avstod Irland från skatteintäkter, vilket gav upphov till en förlust av statliga medel (skäl 221 i det angripna beslutet).

28 Dessutom ingick ASI och AOE i Apple-koncernen, som är verksam i samtliga medlemsstater, och därför kunde de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor påverka handeln i Europeiska unionen (skäl 222 i det angripna beslutet).

29 I den mån de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade medfört en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsunderlag vid fastställandet av bolagsskatten i Irland, gav de vidare de båda bolagen en fördel (skäl 223 i det angripna beslutet).

30 Eftersom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor endast hade beviljats ASI och AOE, kunde det dessutom, enligt kommissionen, antas att de hade en selektiv natur. För fullständighetens skull hävdade dock kommissionen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor utgjorde ett undantag från referensramen, nämligen de allmänna reglerna för bolagsbeskattning i Irland (skäl 224 i det angripna beslutet).

31 Om det visade sig att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor medförde en minskning av det skattebelopp som ASI och AOE skulle betala, kunde de slutligen förstärka dessa två bolags konkurrensposition, och således snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (skäl 222 i det angripna beslutet).

1. Förekomsten av en selektiv fördel

32 I avsnitt 8.2 i det angripna beslutet följde kommissionen den analys i tre steg som följer av rättspraxis för att visa att det i förevarande fall förelåg en selektiv fördel. Kommissionen identifierade således först referensramen och motiverade varför armlängdsprincipen skulle tillämpas i förevarande fall. Därefter prövade kommissionen huruvida det förelåg en selektiv fördel som följde av ett undantag från referensramen. Kommissionen ansåg med stöd av resonemanget i första hand, i andra hand och det alternativa resonemanget att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade möjliggjort för ASI och AOE att minska den skatt som de skulle betala i Irland under den period då de var i kraft, nämligen mellan åren 1991 och 2014 (nedan kallad den relevanta perioden), och detta utgjorde en fördel i förhållande till andra bolag som befann sig i en jämförbar situation. Slutligen konstaterade kommissionen att varken Irland eller Apple Inc. hade framfört några argument som motiverade den selektiva fördelen.

a) Referensramen

33 I skälen 227–243 i det angripna beslutet fann kommissionen att referensramen utgjordes av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, vars syfte var att beskatta vinsten för alla bolag som var skattepliktiga i Irland. Mot bakgrund av detta syfte ansåg kommissionen att integrerade bolag och fristående bolag befann sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende. Följaktligen skulle section 25 i Taxes Consolidation Act de 1997 (nedan kallad TCA 97), som föreskriver att icke hemmahörande bolag ska beskattas för rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från en filial som är verksam i Irland, anses som en integrerad del av referensramen och inte som en separat referensram.

b) Armlängdsprincipen

34 I skälen 244–263 i det angripna beslutet angav kommissionen att enligt section 25 i TCA 97, och med hänsyn till dess syfte, skulle bestämmelsen tillämpas i kombination med en vinstfördelningsmetod. I detta avseende påpekade kommissionen att det enligt artikel 107.1 FEUF krävs att vinstfördelningsmetoden grundas på armlängdsprincipen oberoende av huruvida medlemsstaten i fråga hade infört armlängdsprincipen i sitt nationella rättssystem. Kommissionen grundade förevarande övervägande på två antaganden. Kommissionen erinrade kommissionen dels om att varje

skatteåtgärd som en medlemsstat vidtar ska iaktta reglerna om statligt stöd, dels att det följde av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), att en minskning av beskattningsunderlaget till följd av en skatteåtgärd som tillåter en skattskyldig person att använda internpriser i koncerninterna transaktioner som inte ligger nära de priser som skulle ha tillämpats vid fri konkurrens ger en selektiv fördel till den skattskyldige person i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

35 Kommissionen hävdade således, med stöd av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/Commission (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), att armlängdsprincipen utgjorde ett riktmärke för att fastställa huruvida ett integrerat bolag gavs en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF till följd av en skatteåtgärd som fastställer bolagets internprissättning och därmed dess beskattningsunderlag. Denna princip har som syfte att garantera att transaktioner mellan integrerade företag i samma koncern för skatteändamål behandlas på samma sätt som icke-integrerade fristående bolag, för att förhindra ojämlik behandling av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en liknande situation, mot bakgrund av syftet med sådana regler, som är att beskatta vinster i alla företag som omfattas av dess skattejurisdiktion.

36 Vad gäller de principer som utvecklats inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) angav kommissionen att de endast utgör riktlinjer som är användbara för skattemyndigheter för att försäkra sig om att vinstfördelnings- och internprissättningsarrangemang ger resultat som överensstämmer med marknadsvillkoren.

c) Selektiv fördel på grund av att vinster från de licenser för immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE inte fördelades till de irländska filialerna (resonemanget i första hand)

37 I skälen 265–321 i det angripna beslutet hävdade kommissionen i första hand att den omständigheten att de irländska skattemyndigheterna, i förhandsbeskeden i skattefrågor, hade godtagit förutsättningen att de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE skulle fördelas utanför Irland, hade lett till att ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat enligt armlängdsprincipen.

38 Kommissionen ansåg i huvudsak att de licenser för immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE för upphandling, tillverkning, försäljning och distribution av Apple-produkter utanför den amerikanska kontinenten, vilka benämndes som Apples licenser för immateriella rättigheter, i stor utsträckning hade bidragit till de två bolagens inkomster.

39 Kommissionen kritiserade således de irländska myndigheterna för att felaktigt ha fördelat ASI:s och AOE:s tillgångar, funktioner och risker, till huvudkontoren trots att dessa inte hade någon fysisk närvaro i landet eller några anställda. Vad närmare bestämt gäller de funktioner som är hänförliga till licenserna för immateriella rättigheter, hävdade kommissionen att sådana funktioner inte kunde fullgöras endast genom ASI:s och AOE:s styrelser utan personal, vilket styrktes av att det saknades hänvisningar till diskussioner och beslut i detta avseende i de protokoll från styrelsemöten som hade ingetts till kommissionen. Eftersom ASI:s och AOE:s huvudkontor varken kunde kontrollera eller förvalta Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter borde därmed inte vinsten från användningen av licenserna fördelats till dessa huvudkontor, i ett sammanhang då armlängdsprincipen skulle tillämpas.. Vinsterna borde därmed ha fördelats till ASI:s och AOE:s filialer, som var de enda som faktiskt kunde fullgöra funktioner som var relaterade till Apple-koncernens immateriella rättigheter och som var väsentliga för ASI:s och AOE:s näringsverksamhet.

40 Genom att vinsterna från Apple-koncernens immateriella rättigheter inte hade fördelats till ASI:s och AOE:s filialer, vilket stred mot armlängdsprincipen, gav således de irländska skattemyndigheterna en fördel till ASI och AOE i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF i form av en minskning av deras

respektive årliga beskattningsbara vinst. Enligt kommissionen hade denna fördel en selektiv karaktär, eftersom den hade lett till en sänkning av ASI:s och AOE:s bolagsskatt i Irland jämfört med icke-integrerade bolag, vars beskattningsbara vinst återspeglade priser som förhandlats fram enligt armlängdsprincipen.

d) Selektiv fördel på grund av det olämpliga valet av metoder för att fördela vinst till ASI:s och AOE:s irländska filialer (resonemanget i andra hand)

41 I andra hand gjorde kommissionen, i skälen 325–360 i det angripna beslutet, gällande att även om de irländska skattemyndigheterna hade gjort rätt i att godta antagandet att de licenser till Apples immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE borde ha fördelats utanför Irland ledde de vinstfördelningsmetoder som hade godkänts i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor fortfarande till en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Enligt kommissionen grundade sig dessa metoder nämligen på olämpliga metodval, vilket hade lett till en minskning av den skatt som ASI och AOE borde ha betalat jämfört med icke-integrerade bolag, vars beskattningsbara vinst enligt det systemet bestämdes av priser som förhandlats fram på armlängds avstånd. Kommissionen fann därmed att godkännandet av dessa metoder i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gav ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

e) Selektiv fördel på grund av en avvikelse från referensramen, även om det antogs att den endast består av section 25 TCA 97, genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor vilka inte överensstämmer med armlängdsprincipen (alternativt resonemang)

42 Som alternativt resonemang gjorde kommissionen, i skälen 369–403 i det angripna beslutet, gällande att även om det ansågs att referensramen endast bestod av section 25 TCA 97, hade de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gett ASI och AOE en selektiv fördel i form av en minskning av deras beskattningsunderlag i Irland. Kommissionen hävdade för det första att tillämpningen av section 25 TCA 97 i Irland grundade sig på armlängdsprincipen. I förevarande fall hade kommissionen emellertid visat att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, vilket hade gett ASI och AOE en ekonomisk fördel. För det andra gjorde kommissionen under alla omständigheter gällande att även om det ansågs att tillämpningen av section 25 TCA 97 inte grundade sig på armlängdsprincipen, skulle slutsatsen dras att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade antagits av de irländska skattemyndigheterna efter eget skön i avsaknad av objektiva kriterier som hade samband med det irländska skattesystemet och att de därmed gav ASI och AOE en selektiv fördel.

f) Slutsats om den selektiva fördelen

43 Kommissionen drog slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gav upphov till en minskning av de kostnader som ASI och AOE normalt skulle ha burit i sin löpande verksamhet, och att de därmed skulle anses leda till att de två bolagen hade beviljats driftstöd. Kommissionen gjorde emellertid gällande att eftersom ASI och AOE ingick i Apple-koncernen, som är multinationell, och att denna koncern skulle betraktas som en enda ekonomisk enhet, i den mening som avses i rättspraxis, hade hela koncernen gynnats av det statliga stöd som Irland beviljat genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor (avsnitt 8.3 i det angripna beslutet).

2. Stödets oförenlighet, olaglighet och återkrav

44 Kommissionen påpekade att dessa stödåtgärder var oförenliga med den inre marknaden enligt artikel 107.3 c FEUF och att eftersom de inte hade anmälts i förväg, utgjorde de olagligt statligt stöd som hade genomförts i strid med artikel 108.3 FEUF (avsnitt 8.5 och 9 i det angripna beslutet).

45 Slutligen (avsnitt 11 i det angripna beslutet) angav kommissionen att Irland skulle återkräva det stöd som hade beviljats genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor för perioden mellan den 12 juni 2003 och den 27 september 2014. Kommissionen preciserade att det belopp som skulle återkrävas skulle beräknas på grundval av en jämförelse mellan den skatt som faktiskt hade betalats och den skatt som borde ha betalats om de allmänna skattebestämmelserna hade tillämpats och förhandsbeskeden inte hade utfärdats.

46 Avseende argumenten att Irlands och Apple Inc.:s processuella rättigheter hade åsidosatts under det administrativa förfarandet, angav kommissionen att i och med att omfattningen av kommissionens undersökning av statligt stöd inte hade förändrats mellan beslutet att inleda förfarandet och det angripna beslutet, hade deras rättigheter respekterats fullständigt (avsnitt 10 i det angripna beslutet).

3. Artikeldelen

47 Artikeldelen i det angripna beslutet har följande lydelse:

”Artikel 1

1. De förhandsbesked i skattefrågor som Irland meddelade den 29 januari 1991 och den 23 maj 2007 till förmån för Apple Sales International, som ger detta företag möjlighet att årligen fastställa sin skatt i Irland, utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Detta stöd har olagligen genomförts av Irland i strid med artikel 108.3 i fördraget och är oförenligt med den inre marknaden.

2. De förhandsbesked i skattefrågor som Irland meddelade den 29 januari 1991 och den 23 maj 2007 till förmån för Apple Operations Europe International, som ger detta företag möjlighet att årligen fastställa sin skatt i Irland, utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Detta stöd har olagligen genomförts av Irland i strid med artikel 108.3 i fördraget och är oförenligt med den inre marknaden.

Artikel 2

1. Irland ska från Apple Sales International återkräva det stöd som avses i artikel 1.1.

2. Irland ska från Apple Operations Europe återkräva det stöd som avses i artikel 1.2.

3. De stöd som ska återkrävas ska innefatta ränta från och med den dag då stöden ställdes till stödmottagarnas förfogande till och med den dag då de har återbetalats.

4. Räntan ska beräknas som ränta på ränta enligt kapitel V i förordning (EG) nr 794/2004.

Artikel 3

1. Återkravet av det stöd som avses i artikel 1 ska genomföras omedelbart och effektivt.

2. Irland ska se till att detta beslut verkställs inom fyra månader från den dag då det delgavs.

Artikel 4

1. Inom två månader efter den dag då detta beslut har delgivits ska Irland lämna uppgifter till kommissionen om den metod som använts för att beräkna det exakta stödbeloppet.

2. Irland ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att genomföra detta beslut till dess att återkravet av det stöd som avses i artikel 1 har slutförts. Irland ska på begäran av kommissionen omedelbart lämna uppgifter om de åtgärder som redan vidtagits och planeras för att följa detta beslut.

Artikel 5

Detta beslut riktar sig till Irland.”

II. Förfarandet och parternas yrkanden

A. Mål T-778/16

48 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 9 november 2016 väckte Irland talan i mål T-778/16.

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur

49 Genom beslut av den 29 november 2016 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning Irlands begäran att mål T-778/16 skulle handläggas med förtur i enlighet med artikel 67.2 i tribunalens rättegångsregler.

50 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 9 november 2016 begärde Irland att mål T-778/16 skulle avgöras i utökad sammansättning. Den 18 januari 2017 konstaterade tribunalen, med tillämpning av artikel 28.5 i rättegångsreglerna, att mål T-778/16T- hade tilldelats sjunde avdelningen i utökad sammansättning.

51 Eftersom två ledamöter av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrade att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 21 februari 2017 och av den 21 maj 2019, tribunalens vice ordförande och en annan domare för att komplettera avdelningen.

2. Interventioner

52 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 20 mars 2017 ansökte Storhertigdömet Luxemburg om att få intervenera i mål T-778/16T- till stöd för Irlands yrkanden.

53 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 30 mars 2017 ansökte Republiken Polen om att få intervenera i mål T-778/16 till stöd för kommissionens yrkanden.

54 Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning biföll, genom beslut av den 19 juli 2017, Storhertigdömet Luxemburgs och Republiken Polens interventionsansökningar.

3. Begäran om konfidentiell behandling

55 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 26 april 2017 begärde Irland att en del av ansökan och vissa bifogade handlingar, bland annat handlingar som var bifogade det angripna beslutet, och en del av svarsinlagan och vissa av dess bifogade handlingar skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Storhertigdömet Luxemburg och Republiken Polen.

56 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 31 maj 2017 begärde Irland att namnen på Apple-koncernens skatterådgivare skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till allmänheten.

57 Genom handlingar som inkom till tribunalens kansli den 26 och den 29 november 2018 återkallade Irland delvis sin begäran om konfidentiell behandling.

58 Storhertigdömet Luxemburg och Republiken Polen erhöll icke-konfidentiella versioner av de aktuella handlingarna. Storhertigdömet Luxemburg framställde inte någon invändning mot begäran om konfidentiell behandling i förhållande till Storhertigdömet Luxemburg, medan Republiken Polen bestred de begäran om konfidentiell behandling som hade framställts i förhållande till Republiken Polen.

59 Genom beslut av den 14 december 2018, Irland/kommissionen (T-778/16, ej publicerat, EU:T:2018:1019), biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning delvis yrkandena om konfidentiell behandling i förhållande till Republiken Polen och avslog dem i övrigt. Republiken Polen mottog icke-konfidentiella versioner av de aktuella handlingarna i enlighet med beslutet.

4. Parternas yrkanden

60 Irland har yrkat att tribunalen ska

– ogiltigförklara det angripna beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-778/16.

61 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan i mål T-778/16, och

– förplikta Irland att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-778/16.

62 Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att tribunalen ska ogiltigförklara det angripna beslutet i enlighet med Irlands yrkanden.

63 Republiken Polen har yrkat att tribunalen ska ogilla talan i mål T-778/16 i enlighet med kommissionens yrkanden.

B. Mål T-892/16

64 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 19 december 2016 väckte ASI och AOE talan i mål T-892/16

1. Den dömande sammansättningen, handläggning med förtur och förening av mål

65 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 8 februari 2017 begärde ASI och AOE att mål T-892/16 skulle handläggas med förtur i den mening som avses i artikel 67.2 i rättegångsreglerna och att målet skulle förenas med mål T-778/16 vad gäller den skriftliga och muntliga delen av förfarandet samt det slutliga avgörandet.

66 Genom beslut av den 6 april 2017 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning begäran att mål T-892/16 skulle handläggas med förtur enligt artikel 67.2 i rättegångsreglerna.

67 På förslag av tribunalens sjunde avdelning beslutade tribunalen den 17 maj 2017, med tillämpning av artikel 28 i rättegångsreglerna, att hänskjuta målet till en avdelning i utökad sammansättning.

68 Eftersom två ledamöter av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrade att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 8 juni 2017 och av den 21 maj 2019, tribunalens vice ordförande och en annan domare för att komplettera avdelningen.

2. Interventioner

69 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 30 mars 2017 ansökte IBEC Company Limited by Guarantee om att få intervenera i mål T-892/16 till stöd för ASI:s och AOE:s yrkanden. Med stöd av artikel 19.2 i rättegångsreglerna hänsköt ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning beslutet om ansökan, som omfattades av hans behörighet, till tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning. Genom beslut av den 15 december 2017, Apple Sales International och Apple Operations Europe/kommissionen (T-892/16, ej publicerat, EU:T:2017:926), avslog tribunalen interventionsansökan från IBEC Company Limited by Guarantee.

70 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 31 mars 2017 ansökte Eftas övervakningsmyndighet om att få intervenera i mål T-892/16 till stöd för kommissionens yrkanden. Genom beslut av den 19 juli 2017 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning interventionsansökan från Eftas övervakningsmyndighet.

71 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 31 mars 2017 ansökte Irland om att få intervenera i mål T-892/16 till stöd för ASI:s och AOE:s yrkanden. Genom beslut av den 28 juni 2017 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning Irlands interventionsansökan.

72 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 13 april 2017 ansökte Amerikas förenta stater om att få intervenera i mål T-892/16 till stöd för ASI:s och AOE:s yrkanden. Med stöd av artikel 19.2 i rättegångsreglerna hänsköt ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning beslutet om ansökan, som omfattades av hans behörighet, till tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning. Genom beslut av den 15 december 2017, Apple Sales International och Apple Operations Europe/kommissionen (T-892/16, ej publicerat, EU:T:2017:925), avslog tribunalen Amerikas förenta staters interventionsansökan. Amerikas förenta stater överklagade beslutet. Genom beslut av den 17 maj 2018, Amerikas förenta stater/Apple Sales International m.fl. (C-12/18 P (I), ej publicerat, EU:C:2018:330), ogillades överklagandet.

3. Begäran om konfidentiell behandling

73 Under förfarandet begärde ASI och AOE att vissa handlingar i målet skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Eftas övervakningsmyndighet. Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 1 oktober 2018 återkallade de denna begäran.

4. Parternas yrkanden

74 ASI och AOE har yrkat att tribunalen ska

– ogiltigförklara det angripna beslutet,

– i andra hand, delvis ogiltigförklara det angripna beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

75 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan, och

– förplikta ASI och AOE att ersätta rättegångskostnaderna.

76 Irland har yrkat att tribunalen ska ogiltigförklara det angripna beslutet i enlighet med ASI:s och AOE:s yrkanden.

77 Eftas övervakningsmyndighet har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan i mål T-892/16, och

– förplikta ASI och AOE att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-892/16.

C. Förening av målen och den muntliga delen av förfarandet

78 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 8 februari 2017 begärde ASI och AOE att målen T-778/16 och T-892/16 skulle förenas.

79 Genom beslut av den 21 juni 2017 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att inte förena målen T-778/16 och T-892/16 i detta skede av förfarandet.

80 Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning beslutade den 9 juli 2019 att förena målen T-778/16 och T-892/16 vad gäller den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68 i rättegångsreglerna.

81 På förslag av referenten beslutade tribunalen att inleda det muntliga förfarandet, och som en åtgärd för processledning enligt artikel 89 i rättegångsreglerna anmodade tribunalen parterna att besvara vissa skriftliga frågor. Parterna svarade på åtgärden för processledning inom den angivna fristen.

82 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 23 augusti 2019 begärde kommissionen att vissa uppgifter i dess svar med anledning av åtgärden för processledning skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Storhertigdömet Luxemburg och Republiken Polen.

83 Storhertigdömet Luxemburg och Republiken Polen erhöll icke-konfidentiella versioner av nämnda svar.

84 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens muntliga frågor vid förhandlingen den 17 och den 18 september 2019. Vid förhandlingen yttrade sig ASI och AOE samt kommissionen över förhandlingsrapporten, vilket tribunalen noterade i förhandlingsprotokollet.

85 Parterna fick vid förhandlingen dessutom yttra sig över en eventuell förening av målen T-778/16 och T-892/16 vad gäller det slutliga avgörandet, vilket tribunalen noterade i förhandlingsprotokollet.

III. Rättslig bedömning

A. Förening av målen T-778/16 och T-892/16 vad gäller det slutliga avgörandet

86 I enlighet med artikel 19.2 i rättegångsreglerna beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att hänskjuta frågan om förening av målen T-778/16 och T-892/16 vad gäller det slutliga avgörandet, som omfattades av hans befogenheter, till tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning för beslut.

87 Efter att under förhandlingen ha hört parterna avseende en eventuell förening av målen, finner tribunalen att målen T-778/16 och T-892/16 ska förenas vad gäller det slutliga avgörandet, på grund av det samband som finns mellan dem.

B. De grunder som har åberopats och den ordning i vilken talan i förevarande mål ska prövas

88 Genom respektive talan har Irland i mål T-778/16 och ASI och AOE i mål T-892/16, yrkat att det angripna beslutet ska ogiltigförklaras i den del det slås fast att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och det förordnas om att de belopp som Irland inte har uppburit från bolagen i form av bolagsskatt ska återkrävas.

89 Till stöd för sin talan har Irland samt ASI och AOE åberopat nio respektive fjorton grunder, vilka till största delen överlappar varandra.

90 Dessa grunder syftar huvudsakligen till att bestrida kommissionens förstahandsresonemang, särskilt på grund av felaktigheter i samband med bedömningen gällande förekomsten av en selektiv fördel (den första till den tredje grunden i mål T-778/16 och den första till den sjätte grunden i mål T-892/16) och i samband med bedömningen av begreppet statlig åtgärd (delvis den andra grunden i mål T-778/16).

91 Inom ramen för bestridandet av kommissionens förstahandsresonemang har kommissionen för det första kritiserats för att ha gjort en gemensam bedömning av begreppen fördel och selektivitet (delvis den andra grunden i mål T-778/16). För det andra har kommissionen kritiserats för att felaktigt ha identifierat referensramen, bland annat på grundval av felaktiga bedömningar av irländsk rätt (delvis den första och den andra grunden i mål T-778/16 och den första grunden i mål T-892/16), felaktig tillämpning av armlängdsprincipen (delvis den första grunden och den tredje grunden i mål T-778/16 och delvis den första och den andra grunden i mål T-892/16), och felaktig tillämpning av OECD:s riktlinjer (delvis den andra grunden i mål T-778/16 och den femte grunden i mål T-892/16). För det tredje har Irland samt ASI och AOE bestridit kommissionens bedömning av verksamheten inom Apple-koncernen (delvis den första grunden i mål T-778/16 och den tredje till den femte grunden i mål T-892/16). För det fjärde har de bestridit bedömningarna av om de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade en selektiv karaktär (delvis den andra grunden i mål T-778/16 och den sjätte grunden i mål T-892/16).

92 Vidare har Irland samt ASI och AOE bestridit de bedömningar som kommissionen gjorde i sitt andrahandsresonemang (den fjärde grunden i mål T-778/16 och den åttonde grunden i mål T-892/16).

93 Dessutom har Irland samt ASI och AOE bestridit de bedömningar som kommissionen gjorde inom ramen för sitt alternativa resonemang (den femte grunden i mål T-778/16 och den nionde grunden i mål T-892/16).

94 ASI och AOE har även bestridit återkravet av stödet, vilket det förordnades om i det angripna beslutet, eftersom det är omöjligt att beräkna det belopp som ska återkrävas enligt kommissionens andrahandsresonemang och alternativa resonemang (den tionde grunden i mål T-892/16).

95 Vidare har Irland samt ASI och AOE gjort gällande att kommissionens prövning under det administrativa förfarandet skedde i strid med väsentliga formföreskrifter, och särskilt rätten att yttra sig (den sjätte grunden i mål T-778/16 och den sjunde och den tolfte grunden i mål T-892/16).

96 Därefter har Irland samt ASI och AOE bestridit det återkrav som det förordnats om i det angripna beslutet i strid med bland annat rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar (den sjunde grunden i mål T-778/16 och den elfte grunden i mål T-892/16).

97 Irland samt ASI och AOE har dessutom kritiserat kommissionen för att ha ingripit i medlemsstaternas befogenheter genom att särskilt åberopa principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor (den åttonde grunden i mål T-778/16 och den fjortonde grunden i mål T-892/16).

98 Irland samt ASI och AOE anser också att det angripna beslutet är otillräckligt motiverat (den nionde grunden i mål T-778/16 och den trettonde grunden i mål T-892/16).

99 Tribunalen ska först pröva de grunder genom vilka kommissionens behörighet att anta det angripna beslutet har bestridits, innan de övriga grunderna prövas i den ordning som de har sammanfattats i punkterna 90–96 och 98 ovan.

100 För att göra den kommande prövningen av lagenligheten av det angripna beslutet som följer, ska det inledningsvis erinras om att vid kontrollen av statligt stöd – för att pröva om de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor utgör ett sådant stöd – ankom det på kommissionen att visa att villkoren för att det ska föreligga ett statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, var uppfyllda. Även om kommissionen kan kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81), kan den nämligen endast göra så under förutsättning att villkoren för en sådan kvalificering är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 84).

101 Det ankom således i princip på kommissionen att framlägga bevisning som styrker förekomsten av ett sådant stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/kommissionen, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, och dom av den 25 juni 2015, SACE och Sace BT/kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). Det ankom därmed på kommissionen att särskilt visa att det förelåg en selektiv fördel till följd av antagandet av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor.

102 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tribunalen således pröva de grunder som Irland samt ASI och AOE har åberopat i syfte att bestrida det angripna beslutets lagenlighet.

C. Grunderna avseende kommissionens överskridande av sina befogenheter och inblandning i medlemsstaternas befogenheter i strid med i synnerhet principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor (den åttonde grunden i mål T-778/16 och den fjortonde grunden i mål T-892/16)

103 Irland samt ASI och AOE har gjort gällande att det angripna beslutet utgör ett åsidosättande av de grundläggande konstitutionella principerna i unionens rättsordning som reglerar fördelningen av befogenheterna mellan unionen och medlemsstaterna, såsom det bland annat föreskrivs i artiklarna 4

och 5 FEU, och av den därav följande principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor. På unionsrättens nuvarande stadium omfattas nämligen området för direkt beskattning av medlemsstaternas befogenhet.

104 Kommissionen har bestridit dessa argument. Kommissionen har i huvudsak erinrat om att även om medlemsstaterna har en suveränitet i skattefrågor måste alla skatteåtgärder som vidtas av en medlemsstat följa unionens regler om statligt stöd. Medlemsstaterna får således inte genom skatteåtgärder diskriminera ekonomiska aktörer som befinner sig i en liknande situation, eftersom de annars skulle kunna ge upphov till statligt stöd som skapar snedvridningar av marknaden. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gjorde emellertid det möjligt för ASI och AOE att minska deras beskattningsbara vinst i förhållande till den beskattningsbara vinsten för andra skattskyldiga bolag som omfattas av de allmänna reglerna om bolagsskatt i Irland, vilket gav upphov till ett olagligt och oförenligt statligt stöd.

105 Det följer av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Medlemsstaters åtgärder i fråga om direkta skatter, även om de avser frågor som inte har harmoniserats i unionen, är således inte undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd.

106 Härav följer att kommissionen kan kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd under förutsättning att villkoren för en sådan kvalificering är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkterna 81 och 84). Medlemsstaterna måste nämligen utöva sina befogenheter i skattefrågor i enlighet med unionsrätten (dom av den 3 juni 2010, kommissionen/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Medlemsstaterna måste därför avstå från att i detta sammanhang vidta några åtgärder som kan utgöra statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.

107 När det gäller villkoret att den aktuella åtgärden ska ge en ekonomisk fördel, ska det erinras om att det följer av fast rättspraxis att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha fått under normala marknadsvillkor, anses utgöra statligt stöd (se dom av den 2 september 2010, kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 40 och där angiven rättspraxis; dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

108 En åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; se, även, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

109 Det följer av det ovan anförda att eftersom kommissionen är behörig att säkerställa att artikel 107 FEUF iakttas, kan kommissionen inte kritiseras för att ha överskridit sina befogenheter när den prövade huruvida de irländska skattemyndigheterna, genom att anta de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, hade beviljat ASI och AOE en förmånlig skattemässig behandling genom att tillåta dem att minska deras beskattningsbara vinst i förhållande till den beskattningsbara vinsten för andra skattskyldiga bolag som befann sig i en jämförbar situation.

110 När det gäller skatteåtgärder kan själva förekomsten av en fördel bara fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal” (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). En sådan åtgärd ger följaktligen mottagaren en ekonomisk fördel,

eftersom den minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och därigenom, utan att det är fråga om en subvention i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har identiskt lika effekter (dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

111 För att avgöra huruvida det föreligger en skattefördel ska följaktligen situationen för mottagaren till följd av tillämpningen av den aktuella åtgärden jämföras med situationen för vederbörande i avsaknad av den aktuella åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Cellnex Telecom och Telecom Castilla-La Mancha/kommissionen, C-91/17 P och C-92/17 P, ej publicerad, EU:C:2018:284, punkt 114), och med tillämpning av normala skatteregler.

112 Irland samt ASI och AOE har kritiserat kommissionen för att ha överskridit sina befogenheter genom att grunda sig på en ensidig och felaktig tolkning av irländsk skatterätt, särskilt section 25 TCA 97. Dessutom införde kommissionen processuella bestämmelser för att bedöma nationell beskattning som inte finns i irländsk rätt. Vidare överskred kommissionen sina befogenheter genom att motivera antagandet av det angripna beslutet med att konstatera att ASI och AOE saknade skattemässigt hemvist.

113 Enligt section 25 TCA 97 ska icke hemmahörande bolag som bedriver sin affärsverksamhet i Irland genom en filial endast beskattas, vad gäller deras rörelseintäkter, på vinst från näringsverksamhet som direkt eller indirekt kan tillskrivas den irländska filialen. Det ska även anges att enligt section 25 TCA 97 är det nödvändigt att fastställa de rörelseintäkter som faktiskt genererats direkt eller indirekt genom den irländska filialen och att det inte föreskrivs någon specifik metod i denna bestämmelse som gör det möjligt att fastställa vilka vinster som kan tillskrivas icke hemmahörande bolags irländska filialer.

114 Det framgår emellertid av Irlands inlagor och av parternas yttranden vid förhandlingen att vid tillämpningen av section 25 TCA 97 ska hänsyn tas till de faktiska omständigheterna och situationen för filialen i Irland, bland annat de funktioner som fullgörs, de tillgångar som används och de risker bärs av filialen.

115 Under dessa omständigheter, och såsom framgår av den rättspraxis som angavs i punkt 111 ovan, var kommissionen, för att avgöra huruvida det förelåg en fördel i förevarande fall, tvungen att kunna analysera den skattemässiga behandling av ASI och AOE som följde av tillämpningen av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, mot bakgrund av den skattemässiga behandling som bolagen hade beviljats med stöd av de normala skattebestämmelser som var tillämpliga i Irland om inte förhandsbeskeden hade utfärdats.

116 Kommissionen kan därmed inte kritiseras för att ha gjort en ensidig tillämpning av de materiella skattebestämmelserna och en de facto harmonisering på skatteområdet, när den bedömde huruvida ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst, beräknad på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, motsvarade den vinst som deras irländska filialer hade gjort med hänsyn till de funktioner som fullgjordes, de tillgångar som användes och de risker som bars av filialerna, vilka hade varit beskattningsbara med tillämpning av section 25 TCA 97.

117 När det vidare gäller argumenten att kommissionen hade infört processuella bestämmelser för att bedöma nationell beskattning genom att göra en omskrivning av irländsk skatterätt, har Irland bestridit de anmärkningar som kommissionen framförde mot de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, på grund av att de inte grundades på vinstfördelningsrapporter (skälen 262 och 363 i det angripna beslutet), de inte hade setts över regelbundet (skäl 368 i det angripna beslutet), och att innan förhandsbeskeden antogs hade inte de irländska skattemyndigheterna undersökt andra bolag i Apple-koncernen, oavsett var dessa bolag var verksamma (skäl 274 i det angripna beslutet).

118 Det framgår av det angripna beslutet att kommissionen fann att det förelåg en selektiv fördel, i första hand på grund av att Apple-koncernens licens för immateriella rättigheter inte hade fördelats till ASI:s och AOE:s irländska filialer (skälen 265–321 i det angripna beslutet), i andra hand på grund av det olämpliga valet av metoder för att fördela vinst till de irländska filialerna (skälen 325–360 i det angripna beslutet), och alternativt på grund av att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor avvek från section 25 TCA 97 på ett godtyckligt sätt (skälen 369–403 i det angripna beslutet).

119 Det kan därmed inte anses att kommissionen grundade sig på kritik av processuellt slag, vilka sammanfattats i punkt 117 ovan, för att dra slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel i förevarande fall. Under dessa omständigheter ska Irlands anmärkningar underkännas som verkningslösa.

120 När det dessutom gäller konstaterandet att ASI och AOE saknade skattemässigt hemvist ska det anges att kommissionen visserligen, i skälen 52, 276, 277 och 281 i det angripna beslutet, faktiskt framhöll – i sitt resonemang som ledde fram till slutsatsen att ASI och AOE endast existerade på papper utanför Irland – att ASI och AOE saknade skattemässigt hemvist.

121 Den omständigheten att kommissionen i det angripna beslutet framhöll att ASI och AOE saknade skattemässigt hemvist betyder dock inte att slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel grundades på detta konstaterande.

122 Under dessa omständigheter finner tribunalen, av samma skäl som de som angetts i punkt 119 ovan, att Irlands samt ASI:s och AOE:s anmärkningar om att kommissionen hade överskridit sina befogenheter på grund av att kommissionen ansåg att ASI och AOE saknade är verkningslösa.

123 Mot bakgrund av det ovan anförda kan talan inte vinna bifall såvitt avser den åttonde grunden i mål T-778/16 och den fjortonde grunden i mål T-892/16, avseende kommissionens överskridande av sina befogenheter och dess inblandning i medlemsstaternas befogenheter.

124 Eftersom kommissionen, inom ramen för kontrollen av statligt stöd, hade befogenhet att pröva huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor utgjorde ett sådant stöd, ska tribunalen härnäst pröva de grunder som Irland samt ASI och AOE har åberopat för att bestrida vart och ett av de resonemang som kommissionen redogjorde för i det angripna beslutet för att visa att det förelåg en selektiv fördel i förevarande fall.

D. De grunder som avser fel i kommissionens förstahandsresonemang

125 Det ska erinras om att kommissionen, i sitt förstahandsresonemang, gjorde gällande att eftersom ASI:s och AOE:s huvudkontor varken kunde kontrollera eller förvalta Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter, kunde inte dessa huvudkontor – i ett sammanhang med armlängds avstånd – få vinsten från användningen av licenserna fördelad till sig. Vinsterna borde därmed ha fördelats till ASI:s och AOE:s filialer, som var de enda som faktiskt kunde utföra de funktioner som hade samband med Apple-koncernens immateriella rättigheter och som var väsentliga för ASI:s och AOE:s näringsverksamhet.

126 Kommissionen har dessutom, som svar på tribunalens skriftliga frågor, preciserat att uttrycket ”vinst från användningen av licenserna för [Apple-koncernens] immateriella [rättigheter]”, vilket bland annat förekommer i skäl 304 i det angripna beslutet, ska förstås som den vinst som följer av att den ekonomiska äganderätten till Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter fördelas till de irländska filialerna. Den vinst som följer av användningen av Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter motsvarar, enligt kommissionen, vinsten från ASI:s och AOE:s totala försäljning.

127 Irland samt ASI och AOE har bestridit kommissionens förstahandsresonemang och kritiserat kommissionen för att felaktigt ha dragit slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel.

128 För det första har Irland kritiserat kommissionens metod i sitt förstahandsresonemang, eftersom kommissionen inte analyserade kriterierna fördel och selektivitet separat.

129 Vidare har Irland samt ASI och AOE bestridit slutsatserna i kommissionens förstahandsresonemang. De har påpekat felaktigheter i samband med bedömningarna av referensramen och den normala beskattningen enligt irländsk skatterätt, på grund av att kommissionen felaktigt tillämpade section 25 TCA 97, tillämpade armlängdsprincipen och gjorde sin analys mot bakgrund av rapporten om vinstfördelning till fasta driftställen från 2010, antagen av OECD-rådet den 22 juli 2010 (nedan kallad den godkända OECD-metoden). Irland samt ASI och AOE har även bestridit kommissionens bedömning av de faktiska omständigheterna avseende verksamheten inom Apple-koncernen.

130 Irland samt ASI och AOE har slutligen bestridit kommissionens slutsatser om huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var selektiva, dels eftersom en sådan selektivitet inte kan presumeras i förevarande fall, dels eftersom ASI och AOE inte hade behandlats godtyckligt eller selektivt i förhållande till andra företag som befann sig i en jämförbar situation. Irland har gjort gällande att en sådan behandling, om den antas vara styrkt, i vart fall var motiverad med hänsyn till det irländska skattesystemets art och systematik.

131 Kommissionen har bestridit Irlands samt ASI:s och AOE:s argument.

132 Det är lämpligt att nedan bedöma de grunder som syftar till att bestrida kommissionens förstahandsresonemang i den ordning av anmärkningar som sammanfattades i punkterna 128–130.

1. Gemensam prövning av kriterierna fördel och selektivitet (delvis den andra grunden i mål T-778/16)

133 Irland har gjort gällande att kommissionen bortsåg från väletablerade principer i rättspraxis genom att blanda samman kriterierna fördel och selektivitet och har kritiserat kommissionen för att inte ha gjort en separat prövning av dessa begrepp.

134 Selektivitet och fördel utgör två olika kriterier. När det gäller fördel ska kommissionen nämligen visa att åtgärden förbättrar stödmottagarens ekonomiska situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33). När det gäller selektiviteten ska kommissionen visa att fördelen inte gynnar andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med referensramen (dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

135 Det kan dock inte uteslutas att dessa kriterier kan prövas tillsammans, eftersom det av kommissionens prövning framgår dels att den aktuella åtgärden ger mottagaren en ekonomisk fördel, dels att fördelen inte gynnar företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.

136 Vad mer specifikt gäller skatteåtgärder sammanfaller, i likhet med vad kommissionen dessutom har gjort gällande, prövningarna av fördelen och selektiviteten, eftersom dessa två kriterier innebär att det ska visas att den omtvistade skatteåtgärden leder till en minskning av den skatt som mottagaren av åtgärden normalt skulle ha varit skyldig att betala med tillämpning av det ordinarie skattesystemet och således tillämpas på andra skattskyldiga som befinner sig i samma situation. Det framgår vidare av domstolens praxis att dessa två kriterier kan prövas tillsammans, som ett ”tredje villkor” i artikel 107.1 FEUF, angående förekomsten av en ”selektiv fördel” (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 32).

137 Det framgår av det angripna beslutet att kommissionen, inom ramen för sin bedömning av huruvida det förelåg en selektiv fördel (avsnitt 8.2 i det angripna beslutet), undersökte om de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade medfört en minskning av det belopp som ASI och AOE hade varit skyldiga att betala i bolagsskatt i Irland, i syfte att visa att förhandsbeskeden hade gett bolagen en ekonomisk fördel. Kommissionen definierade dessutom referensramen så, att den bestod av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland (avsnitt 8.2.1.1 i det angripna beslutet). Inom ramen för resonemangen i första hand, i andra hand och det alternativa resonemanget (avsnitten 8.2.2.2–8.2.3.2 i det angripna beslutet), prövade kommissionen huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, genom att minska dessa företags årliga beskattningsbara vinst, hade avvikit från referensramen i syfte att fastställa om de var selektiva.

138 Eftersom kommissionen faktiskt undersökte såväl kriteriet fördel som selektivitet har det föga betydelse att kommissionen prövade båda två samtidigt. Kommissionen kan således inte anses ha gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning enbart på grund av att den prövade dem samtidigt.

139 Irlands anmärkning avseende en sådan gemensam prövning av kriterierna fördel och selektivitet kan således inte godtas.

2. Identifiering av referensramen och bedömningen av den normala beskattningen enligt irländsk rätt (delvis den första och den andra grunden i mål T-778/16 och den första, den andra och den femte grunden i mål T-892/16)

a) Referensramen

140 I skälen 227–243 i det angripna beslutet angav kommissionen att den referensram som var relevant vid bedömningen av huruvida det förelåg en selektiv fördel utgjordes av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i det irländska bolagsskattesystemet, vars inneboende syftet är att beskatta vinsten för alla bolag som är skattepliktiga i medlemsstaten.

141 Kommissionen ansåg att referensramen omfattade såväl icke-integrerade som integrerade bolag, eftersom dessa bolag inte skiljs åt i det irländska bolagsskattesystemet.

142 Kommissionen ansåg dessutom att även om hemmahörande och icke hemmahörande bolag betalar skatt för olika inkomstkällor, befinner sig båda typerna av bolag i situationer som, mot bakgrund av systemets inneboende syfte, nämligen att beskatta vinsten för alla bolag som är skattepliktiga i Irland, i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbara. Dessa bestämmelser ingår således i section 25 TCA 97, som således inte ensam kan anses utgöra en särskild referensram.

143 Irland samt ASI och AOE har bestridit denna definition av referensramen och har i huvudsak gjort gällande att den relevanta referensramen i förevarande fall utgörs av section 25 TCA 97, en särskild beskattningsbestämmelse, som specifikt är tillämplig på icke hemmahörande bolag som befinner i en situation som är jämförbar med situationen för hemmahörande bolag. Vidare anser Irland samt ASI och AOE att frågan om huruvida företagen är integrerade eller icke-integrerade inte är problematisk i förevarande fall. Den problematiska frågan avser snarare beskattning av icke hemmahörande bolag.

144 Det är relevant att fastställa referensramen vid bedömningen av skatteåtgärderna mot bakgrund av artikel 107.1 FEUF, såväl vid prövningen av kriteriets fördel som kriteriets selektivitet.

145 Såsom angetts i punkt 110 ovan kan, när det gäller skatteåtgärder, själva förekomsten av en fördel bara fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”. Det är således just den så kallade ”normala” beskattningen som fastställs genom referensramen.

146 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som ”selektiv” ska det för det första slås fast och undersökas vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten (dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

147 Domstolen har dessutom bekräftat sin praxis att för att fastställa att en åtgärd som avviker från ett allmänt skattesystem är selektiv räcker det att det visas att åtgärden gynnar vissa aktörer och inte andra, trots att samtliga dessa aktörer befinner sig i en objektivt jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det allmänna skattesystemet (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 76).

148 Visserligen är det så, att det för att fastställa att en skatteåtgärd är selektiv inte alltid är nödvändigt att denna åtgärd utgör ett undantag från det allmänna skattesystemet. Att åtgärden utgör ett undantag är dock i högsta grad relevant vid en sådan bedömning, när det framgår att två kategorier av aktörer särskiljs och a priori behandlas olika, nämligen de som omfattas av undantagsåtgärden och de som fortsatt omfattas av det allmänna skattesystemet, trots att dessa två kategorier befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med nämnda system (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 77).

149 Domstolen har dessutom slagit fast att den lagstiftningsteknik som används inte kan vara avgörande för att fastställa referensramen (dom av den 28 juni 2018, Lowell Financial Services/kommissionen, C-219/16 P, ej publicerad, EU:C:2018:508, punkterna 94 och 95).

150 Det följer av rättspraxis att referensramen utgörs av de beskattningsregler som omfattar mottagaren av en åtgärd som anses utgöra statligt stöd. Det följer dessutom att den materiella avgränsningen av referensramen endast kan göras i samband med den åtgärd som anses utgöra statligt stöd. Föremålet för de aktuella åtgärderna och den rättsliga ram inom vilken de ingår ska således beaktas vid fastställandet av referensramen.

151 Vidare preciserade kommissionen sin tolkning av begreppet referensram i tillkännagivandet om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 FEUF (EUT C 262, 2016, s. 1). Även om tillkännagivandet inte kan binda tribunalen, kan den ändå kan ge viktig vägledning (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 26 juli 2017, Republiken Tjeckien/kommissionen, C-696/15 P, EU:C:2017:595, punkt 53).

152 Det anges bland annat i punkt 133 i ovan i punkt 151 nämnda tillkännagivande att referenssystemet består av en konsekvent uppsättning regler som – på grundval av objektiva kriterier – gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, såsom detta definieras av dess syfte. Vanligtvis anger dessa regler inte endast systemets tillämpningsområde, utan också de villkor på vilka det tillämpas, rättigheter och skyldigheter för de företag som omfattas av systemet och de tekniska aspekterna av dess funktion.

153 Det är således mot bakgrund av det ovan anförda som tribunalen ska pröva huruvida kommissionen på ett korrekt sätt identifierade den relevanta referensramen för att pröva huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var selektiva.

154 I förevarande fall kan det vid en läsning av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, såsom de beskrivits i punkterna 11–21 ovan, konstateras att de antogs för att göra det möjligt för ASI och AOE att fastställa deras beskattningsbara vinst i Irland för bolagsskatteändamål i medlemsstaten.

155 Därav följer att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ingår i de allmänna reglerna om bolagsskatt i Irland, vars syfte är att beskatta den beskattningsbara vinsten för bolag som bedriver verksamhet i Irland, oavsett om de är hemmahörande eller icke hemmahörande, integrerade eller fristående.

156 Enligt de allmänna irländska reglerna, enligt den beskrivning som parterna inte har bestridit och som återfinns i skäl 71 i det angripna beslutet, ska bolagsskatten i Irland tas ut på bolagens vinst (section 21.1 TCA 97). Det ska dessutom påpekas att Irland tillämpar olika skattesatser på rörelseintäkter, andra intäkter än rörelseintäkter och på kapitalvinster. I section 21 TCA 97 fastställs således den allmänna bolagsskattesatsen till 12,5 procent. Denna skattesats tillämpas på bolags rörelseintäkter enligt TCA 97, medan andra intäkter än rörelseintäkter beskattas efter en skattesats på 25 procent och kapitalvinster med en skattesats på 33 procent. Vinster från avyttringar av vissa aktieinnehav omfattas av ett undantag.

157 Såsom anges i skäl 72 i det angripna beslutet föreskrivs det vidare i section 26 i TCA 97 att bolag som är hemmahörande i Irland ska betala bolagsskatt som ska beräknas utifrån dess världsomspännande vinst och kapitalvinst, med undantag för de flesta utdelningar som mottas från andra bolag som är hemmahörande i Irland.

158 Enligt section 25 TCA 97, vars lydelse återfinns i skäl 73 i det angripna beslutet, ska slutligen ett icke hemmahörande bolag inte betala bolagsskatt om det inte bedriver näringsverksamhet i Irland genom en filial eller agentur. I ett sådant fall ska bolaget beskattas för alla rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från filialen eller agenturen och för inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen eller agenturen, och på beskattningsbar kapitalvinst som kan hänföras till filialen eller agenturen.

159 Enligt section 25.1 TCA 97 ska således icke hemmahörande bolag inte betala bolagsskatt i Irland, om det inte bedriver näringsverksamhet där genom en filial eller agentur. I så fall ska bolagen betala bolagsskatt på alla beskattningsbara vinster. I section 25.2 a TCA 97 definieras beskattningsbar vinst som rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från filialen eller agenturen samt inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen eller agenturen.

160 Även om den första delen av den första meningen i section 25.1 TCA 97 kan förstås så, att det införs ett undantag från det normala skattesystemet för icke hemmahörande bolag, innebär den andra delen av denna mening att systemet blir tillämpligt på icke hemmahörande bolag som bedriver näringsverksamhet i Irland genom en filial och de ska betala bolagsskatt på alla deras beskattningsbara vinster. Enligt bestämmelsen är således villkoren för att tillämpa bolagsskatt även tillämpliga på dessa bolag.

161 Ur denna synvinkel befinner sig hemmahörande och icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom en filial i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med nämnda system, nämligen att beskatta den beskattningsbara vinsten. Den omständigheten att de sistnämnda bolagens beskattningsbara vinst definieras specifikt i section 25.2 a TCA 97 kan inte göra bestämmelsen till en referensram, utan den visar snarare vilken lagstiftningsteknik som använts för att tillämpa bolagsskatt på denna bolagskategori. Såsom framgår av den rättspraxis som angavs i punkterna 148 och 149 ovan innebär nämligen inte den omständigheten att en bolagskategori behandlas olika i förhållande till andra bolag på grund av en sådan lagstiftningsteknik, att dessa två bolagskategorier inte befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med nämnda system.

162 Således kan inte enbart bestämmelserna om beskattningsbara vinster för bolag som är icke hemmahörande i Irland, vilka föreskrivs i section 25 TCA 97, utgöra en specifik referensram som skiljer sig från de allmänna reglerna. Denna bestämmelse räcker nämligen inte i sig för att på ett konsekvent sätt tillämpa bolagsskatt på dessa icke hemmahörande bolag.

163 Under dessa omständigheter finner tribunalen att kommissionen inte gjorde någon felaktig bedömning när den fann att referensramen i förevarande fall utgjordes av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, vars inneboende syftet var att beskatta vinsten för alla bolag som är skattepliktiga i medlemsstaten, och att referensramen därmed omfattade de bestämmelser som var tillämpliga på icke hemmahörande bolag enligt section 25 TCA 97.

164 Irlands samt ASI:s och AOE:s anmärkningar avseende referensramen, såsom den definierades i det angripna beslutet, kan således inte godtas.

165 Mot bakgrund av referensramen, såsom den definieras i det angripna beslutet, det vill säga de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster, vilka bland annat omfattar section 25 TCA 97, ska tribunalen pröva de anmärkningar som Irland samt ASI och AOE har anfört mot kommissionens tolkning av dessa bestämmelser.

b) Kommissionens bedömning av den normala beskattningen av vinster enligt irländsk skatterätt

166 I det angripna beslutet (bland annat skälen 319–321 i detta beslut) hävdade kommissionen, inom ramen för sitt förstahandsresonemang, att den omständigheten att vinsten från de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE inte fördelades till ASI:s och AOE:s irländska filialer, ledde till att ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland fastställdes på ett sätt som avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, vilket minskade det belopp som ASI och AOE normalt skulle ha betalat som bolagsskatt i Irland.

167 Kommissionen bedömning bygger på övervägandet i skälen 244–263 i det angripna beslutet, att tillämpningen av section 25 TCA 97 kräver, för att fördela vinst till en filial, att det tillämpas en vinstfördelningsmetod som enligt artikel 107.1 FEUF ska grundas på armlängdsprincipen. I skäl 272 i det angripna beslutet hänvisade kommissionen dessutom till den godkända OECD-metoden när kommissionen hävdade att de vinster som skulle fördelas till en filial var de vinster som filialen skulle ha tjänat på armlängds avstånd, om det varit ett fristående och oberoende företag som bedrev verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med hänsyn till de funktioner som fullgörs, de tillgångar som används och de risker som bolaget bär genom sin filial och genom andra delar av bolaget.

168 Irland samt ASI och AOE har bestridit varje del av det resonemang som beskrivits i punkterna 166 och 167 ovan.

169 För det första har Irland samt ASI och AOE bestridit kommissionens tillämpning av section 25 TCA 97 i dess förstahandsresonemang, enligt vilket kommissionen i huvudsak kritiserade de irländska skattemyndigheterna för att inte ha krävt att all ASI:s och AOE:s vinst skulle fördelas till deras irländska filialer.

170 För det andra har Irland samt ASI och AOE bestridit att det finns en armlängdsprincip som följer av artikel 107 FEUF, såsom den har åberopats av kommissionen i dess resonemang och som följaktligen inte är tillämplig i Irland.

171 För det tredje har Irland samt ASI och AOE gjort gällande att den godkända OECD-metoden inte är tillämplig i irländsk skatterätt. Även om det antogs att den godkända OECD-metoden kan tillämpas i förevarande fall, har Irland samt ASI och AOE under alla omständigheter gjort gällande att kommissionen, på grundval av förevarande metod, felaktigt drog slutsatsen att de vinster som var hänförliga till de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE, borde ha fördelats till dess irländska filialer.

172 Tribunalen ska således först pröva de anmärkningar som Irland samt ASI och AOE har åberopat avseende tillämpningen av section 25 TCA 97, därefter frågan om kommissionen i sin bedömning hade fog för att åberopa en armlängdsprincip som följer av artikel 107 FEUF och slutligen tillämpningen av den godkända OECD-metoden i förevarande fall.

1) Tillämpningen av section 25 TCA 97 (delvis den andra grunden i mål T-778/16 och delvis den första grunden i mål T-892/16)

173 I förevarande fall är följande ostridigt mellan parterna:

– ASI och AOE är bolag bildade enligt irländsk rätt, men anses inte vara skattemässigt hemmahörande i Irland, vilket kommissionen tillstod i skäl 50 i det angripna beslutet.

– Section 25 TCA 97 innehåller bestämmelser som specifikt är tillämpliga på icke hemmahörande bolag. De föreskriver att när ett icke hemmahörande bolag utövar näringsverksamhet i Irland genom en filial ska bolaget betala skatt på bland annat alla rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom filialen.

– De icke hemmahörande bolagen ASI och AOE utövade näringsverksamhet i Irland genom deras respektive filialer.

174 Det ska således prövas huruvida kommissionen hade fog för att anse att de irländska skattemyndigheterna, med stöd av section 25 TCA 97 och för att fastställa ASI:s och AOE:s vinster i Irland, borde ha fördelat Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter till de två irländska filialerna.

175 Irländsk skatterätt, och särskilt section 25 TCA 97, föreskriver att när det är fråga om icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom en filial, ska skatt endast betalas, dels för vinst från näringsverksamhet som direkt eller indirekt kan hänföras till den irländska filialen, dels för inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen.

176 Såsom kommissionen påpekade, och såsom Irland samt ASI och AOE har medgett, föreskriver visserligen inte section 25 TCA 97 någon specifik metod för att fastställa vilka vinster som direkt eller indirekt kan hänföras till irländska filialer till icke hemmahörande bolag och innehåller inte någon hänvisning till armlängdsprincipen för att hänföra vinsten på ett sådant sätt.

177 Det ska dock konstateras att section 25 TCA 97 endast avser vinster som kommer från verksamhet som de irländska filialerna själva har bedrivit, med undantag för vinst från verksamhet som bedrivits av andra delar av det aktuella icke hemmahörande bolaget.

178 Enligt Irland samt ASI och AOE utesluter denna beskattningsmekanism i princip en metod som går ut på att undersöka samtliga vinster för det icke hemmahörande bolaget, och i den mån vinsterna inte kan fördelas till andra delar av bolaget, hänförs de automatiskt till de irländska filialerna (det vill säga en ”uteslutande” metod).

179 Irland samt ASI och AOE har grundat sig på ett utlåtande från en sakkunnig i irländsk rätt, vars relevans kommissionen inte har bestridit i sig. Enligt utlåtandet ska den analys som är relevant för att tillämpa section 25 TCA 97, i syfte att fastställa den beskattningsbara vinsten för icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom sina irländska filialer, omfatta de irländska filialernas verkliga verksamhet och värdet på den verksamhet som filialerna faktiskt har utövat själva. Utlåtandet grundar sig bland annat på domen från High Court (Förvaltningsöverdomstolen, Irland) i målet S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd [1988] I. R. 10 note 4507 (nedan kallad domen Dataproducts). Domen Dataproducts har även åberopats som prejudikat såväl till stöd för de argument som Irland och Apple Inc. framförde under det administrativa förfarandet som till stöd för Irlands samt ASI:s och AOE:s argument i förevarande tvist.

180 Det framgår av domen Dataproducts att vinst från tillgångar som kontrolleras av ett icke hemmahörande bolag inte i sig kan anses utgöra vinster som kan hänföras till bolagets irländska filial, även om tillgångarna ställts till filialens förfogande.

181 Det framgår nämligen av den domen att en tillgång som tillhör ett bolag som inte är hemmahörande i Irland och som kontrolleras av det bolagetsledare, som inte heller är hemmahörande i Irland, inte kan fördelas till bolagets filial i Irland, även om den ställts till filialens förfogande. Eftersom personalen och ledarna i den irländska filialen inte hade någon kontroll över den aktuella tillgången kunde inte intäkterna därifrån hänföras till filialen för beskattningsändamål i Irland. Det förhåller sig så även i den situation där endast den irländska filialen har anställda och fysiska tillgångar medan det icke hemmahörande bolaget inte har några andra fysiska tillgångar, anställda eller någon annan näringsverksamhet än de som den irländska filialen har. Det icke hemmahörande bolaget utan anställda ansågs utöva kontroll över tillgångarna genom sina ledningsorgan.

182 Det framgår således av domen i målet Dataproducts att den relevanta frågan för att fastställa filialens vinst är om den irländska filialen kontrollerade nämnda tillgångar.

183 I förevarande fall har kommissionen, såsom angetts i punkterna 37–40 ovan, inom ramen för sitt förstahandsresonemang, hävdat att vinsten från den näringsverksamhet som följer av Apple-koncernens immateriella rättigheter, för vilka ASI och AOE innehade licenserna, borde ha fördelats till de irländska filialerna, eftersom bolagen varken hade någon fysisk förekomst eller några anställda utanför filialerna och således inte kunde utöva kontroll över licenserna.

184 För att fastställa den vinst som ska hänföras till en irländsk filial till ett skattemässigt icke hemmahörande bolag i den mening som avses i section 25 TCA 97, kan de tillgångar som detta bolag äger, mot bakgrund av domen Dataproducts, inte fördelas till den irländska filialen om det inte är styrkt att det faktiskt är filialen som kontrollerar tillgångarna. Det framgår dessutom av domen att den omständigheten att ett icke hemmahörande bolag varken har några anställda eller någon fysisk förekomst utanför den irländska filialen inte i sig är en avgörande omständighet som utgör hinder för att slå fast att bolaget har den faktiska kontrollen över tillgångarna.

185 Om inte de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE kontrollerades av de irländska filialerna, kunde således inte bolagens samtliga inkomster från licenserna fördelas till nämnda filialer enligt section 25 TCA 97. Däremot skulle endast vinst från de irländska filialernas näringsverksamhet, inklusive den som utövades med stöd av de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE, anses vara hänförliga till filialernas verksamhet.

186 Det följer av det anförda att genom att kommissionen ansåg att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter borde ha fördelats till de irländska filialerna i och med att ASI och AOE inte ansågs ha några anställda eller någon fysisk förekomst för att sköta förvaltningen, gjorde kommissionen en vinstfördelning ”genom uteslutning”, vilket inte är förenligt med section 25 TCA 97. Kommissionen försökte nämligen inte genom sitt förstahandsresonemang visa att ASI:s och AOE:s

irländska filialer faktiskt utövade kontroll över Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter när kommissionen slog fast att de irländska skattemyndigheterna borde ha fördelat Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter till de irländska filialerna och att enligt section 25 TCA 97 borde följaktligen ASI:s och AOE:s samtliga rörelseintäkter anses följa av filialernas verksamhet.

187 Under dessa omständigheter finner tribunalen, i likhet med vad Irland samt ASI och AOE har gjort gällande inom ramen för anmärkningarna i den andra grunden i mål T-778/16 och den första grunden i mål T-892/16, att kommissionen, i sitt förstahandsresonemang, gjorde en felaktig bedömning av de bestämmelser i den irländska skatterätten som avser beskattning av vinster för bolag som inte är hemmahörande i Irland, men som bedriver affärsverksamhet där genom en filial.

188 Eftersom kommissionens förstahandsresonemang grundar sig på en rad bedömningar om normal beskattning av vinster enligt irländsk skatterätt, ska tribunalen nedan pröva Irlands och ASI:s och AOE:s argument mot de andra delarna av dessa bedömningar.

2) Armlängdsprincipen (delvis den första grunden och den tredje grunden i mål T-778/16 och delvis den första grunden och den andra grunden i mål T-892/16)

189 Irland samt ASI och AOE har, med stöd av Storhertigdömet Luxemburg, i huvudsak gjort gällande att armlängdsprincipen inte utgör en del av irländsk skatterätt och att någon självständig skyldighet att tillämpa denna princip varken följer av artikel 107 FEUF, någon annan unionsrättslig bestämmelse eller av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416). Irland har gjort gällande att kommissionen under alla omständigheter själv tillämpade denna princip på ett inkonsekvent sätt, eftersom kommissionen inte beaktade Apple-koncernens ekonomiska verklighet, struktur och särdrag.

190 Kommissionen har, med stöd av Republiken Polen och Eftas övervakningsmyndighet, bestridit dessa argument och i huvudsak gjort gällande att den metod som användes för att fastställa den beskattningsbara vinsten enligt section 25 TCA 97 ska ge en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och således grundas på armlängdsprincipen, som de irländska skattemyndigheterna tidigare har tillämpat vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

191 Det ska således första prövas huruvida kommissionen hade fog för att stödja sig på armlängdsprincipen för att kontrollera huruvida det förelåg en selektiv fördel, och därefter och om så är fallet, huruvida kommissionen tillämpade nämnda princip på ett korrekt sätt i sitt förstahandsresonemang.

i) Huruvida kommissionen kunde grunda sig på armlängdsprincipen för att kontrollera om det förelåg en selektiv fördel

192 Det ska erinras om att kommissionen, i skälen 244–248 i det angripna beslutet, hävdade att eftersom det i section 25 TCA 97 inte angavs på vilket sätt den beskattningsbara vinsten för en irländsk filial skulle fastställas, skulle bestämmelsen tillämpas med en vinstfördelningsmetod.

193 Vidare angav kommissionen, i skäl 249 i det angripna beslutet, att av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), följer att en minskning av beskattningsunderlaget till följd av en skatteåtgärd som tillåter en skattskyldig att använda internpriser i koncerninterna transaktioner som inte ligger nära de priser som skulle ha tillämpats vid fri konkurrens mellan oberoende företag som förhandlar under jämförbara omständigheter på armlängds avstånd ger en selektiv fördel till den skattskyldige i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

194 I skälen 251 och 252 i det angripna beslutet preciserade kommissionen att armlängdsprincipen hade som syfte att garantera att transaktioner mellan integrerade bolag i samma koncern för skatteändamål behandlades på grundval av det vinstbelopp som skulle ha uppnåtts om samma transaktioner hade ingåtts av icke-integrerade och oberoende bolag. I annat fall skulle integrerade bolag inom koncernen åtnjuta en gynnsam behandling enligt de allmänna beskattningsreglerna. Enligt kommissionen godkände domstolen, i domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), armlängdsprincipen som ett riktmärke för att fastställa huruvida ett integrerat koncernbolag ges en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF till följd av en skatteåtgärd som fastställer företagets internprissättning och därmed dess beskattningsunderlag.

195 Därefter angav kommissionen i skäl 255 i det angripna beslutet att samma princip gäller för interna mellanhavanden mellan olika delar av samma integrerade bolag, såsom en filial som gör transaktioner med andra delar av det bolag som filialen tillhör. För att se till att den vinstfördelningsmetod som godkänns i ett förhandsbesked i skattefrågor inte ger en selektiv fördel till ett icke hemmahörande bolag som verkar genom en filial i Irland är det, enligt kommissionen, nödvändigt att metoden leder till en beskattningsbar vinst som utgör en tillförlitlig uppskattning av marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. I skäl 256 i det angripna beslutet tillade kommissionen att den inte tillämpade armlängdsprincipen som en grund för att ”påföra” skatter som annars inte skulle behöva betalas enligt referensramen, utan som ett riktmärke för att kontrollera om den beskattningsbara vinsten för en filial fastställdes på ett sätt som säkerställde att filialen inte gavs en gynnsam behandling jämfört med icke-integrerade bolag, vars beskattningsbara vinst avspeglade priser som förhandlades fram på marknaden på armlängds avstånd.

196 Gällande den rättsliga grunden för nämnda princip angav dessutom kommissionen, i skäl 255 i det angripna beslutet, att den inte direkt tillämpade artikel 7.2 eller 9 i OECD:s modellavtal för skatter eller OECD:s vägledning om vinstfördelning eller riktlinjer för internprissättning, vilka inte var bindande instrument, men som dock utgjorde en användbar vägledning om hur man försäkrar sig om att vinstfördelnings- och internprissättningsarrangemang ger resultat som överensstämmer med marknadsvillkoren.

197 I skäl 257 i det angripna beslutet angav även kommissionen att armlängdsprincipen härrör från artikel 107.1 FEUF såsom den tolkats av EU-domstolen, vilken tolkning är bindande för medlemsstaterna och som nationella skatteregler inte är undantagna från. Kommissionen preciserade att principen därför gällde oberoende av huruvida medlemsstaten i fråga har infört nämnda princip i sitt nationella rättssystem.

198 Kommissionen drog härav, i skälen 258 och 259 i det angripna beslutet, slutsatsen att om det kunde visas att de vinstfördelningsmetoder som hade godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gav en beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, borde dessa förhandsbesked anses medföra en selektiv fördel, eftersom de ledde till en sänkning av deras bolagsskatt i Irland jämfört med icke-integrerade bolag, vars beskattningsunderlag avgjordes av den vinst som de genererade under marknadsförhållanden.

199 Såsom framgår av bland annat skälen 258 och 259 i det angripna beslutet, vilka nämnts i punkt 198 ovan, är det viktigt att först understryka att kommissionen åberopade armlängdsprincipen i sin bedömning av huruvida det förelåg en selektiv fördel på grund av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, särskilt inom ramen för sitt förstahandsresonemang.

200 Såsom angetts i punkt 163 ovan utgjordes den referensram som är relevant vid bedömningen av kriteriet fördel i förevarande fall av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, vars inneboende syftet var att beskatta vinsten för alla företag som är skattepliktiga i medlemsstaten och därmed omfattade referensramen de bestämmelser som var tillämpliga på icke hemmahörande bolag och som föreskrivs i section 25 TCA 97.

201 Det ska således prövas huruvida kommissionen, mot bakgrund av armlängdsprincipen, bland annat inom ramen för sitt förstahandsresonemang, kunde bedöma huruvida fördelningen av vinster till ASI:s och AOE:s irländska filialer, vilken hade godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, gav bolagen en selektiv fördel.

202 När det gäller skatteåtgärder kan själva förekomsten av en fördel bara fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal” (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). En sådan åtgärd ger följaktligen mottagaren en ekonomisk fördel, eftersom den minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har identiskt lika effekter (dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

203 För att avgöra huruvida det föreligger en skattefördel ska följaktligen situationen för mottagaren till följd av tillämpningen av den omtvistade åtgärden jämföras med situationen för vederbörande i avsaknad av den aktuella åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Cellnex Telecom och Telecom Castilla-La Mancha/kommissionen, C-91/17 P och C-92/17 P, ej publicerad, EU:C:2018:284, punkt 114), och med tillämpning av normala skatteregler.

204 För det första är det i förevarande fall fråga om beskattning av bolag som inte är skattemässigt hemmahörande i Irland och som bedriver näringsverksamhet i staten genom deras irländska filialer. Det är således fråga om att fastställa den vinst som ska fördelas till dessa filialer vid beräkningen av bolagsskatt inom ramen för den beskattning som definieras som ”normal”, med beaktande av de normala skatteregler som är tillämpliga i förevarande fall, vilka det erinras om i punkt 200 ovan. De omfattar de bestämmelser som är tillämpliga på icke hemmahörande bolag och som föreskrivs i section 25 TCA 97.

205 Den relevanta frågan i förevarande fall är således inte en sådan fråga som avser priserna på koncerninterna transaktioner inom en företagskoncern som den som var aktuell i det mål som avgjordes genom domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Visserligen kan det vara lämpligt att analogt tillämpa de principer som är tillämpliga på koncerninterna transaktioner inom en företagskoncern på fördelningen av vinster till en filial inom ett bolag. På samma sätt som priserna på koncerninterna transaktioner som utförs av bolag som ingår i samma företagskoncern inte fastställs på marknadsmässiga villkor, fördelas nämligen inte vinsten till en filial inom ett och samma bolag på marknadsmässiga villkor.

207 För att kunna göra en sådan analog tillämpning ska det dock följa av nationell skatterätt att vinst som uppstår till följd av verksamhet i filialer till icke hemmahörande företag ska beskattas som om den uppstod till följd av ekonomisk verksamhet i ett självständigt företag som är verksamt på marknadsvillkor.

208 För det andra ska det erinras om, såsom angavs i punkt 161 ovan, att utifrån tillämpningsvillkoren för bolagsskattesystemet i Irland enligt section 25 TCA 97 befinner sig dels hemmahörande bolag, dels icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom en filial i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med nämnda system, nämligen att beskatta den beskattningsbara vinsten för dessa bolag, såväl hemmahörande som icke hemmahörande.

209 Såsom har angetts i punkt 179 ovan ska den analys som är relevant för att tillämpa section 25 TCA 97, i syfte att fastställa den beskattningsbara vinsten för icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom deras irländska filialer, omfatta de irländska filialernas verkliga verksamhet och värdet på den verksamhet som filialerna faktiskt har utövat själva.

210 Irland tillfrågades dessutom uttryckligen i detta avseende genom en skriftlig fråga från tribunalen och muntligen vid förhandlingen, varvid Irland bekräftade att vid tillämpningen av section 25 TCA 97 fastställs, såsom nämnts i punkt 209 ovan, värdet på den verksamhet som filialerna faktiskt har utövat utifrån värdet på denna typ av verksamhet på marknaden.

211 Av detta följer att irländsk skatterätt avser att beskatta den vinst som uppstår till följd av näringsverksamhet i en sådan filial som om den hade fastställts på marknadsmässiga villkor.

212 Under dessa omständigheter ska det konstateras att när kommissionen, inom ramen för sin befogenhet enligt artikel 107.1 FEUF, prövar en skatteåtgärd som avser den beskattningsbara vinsten för ett icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom en filial, kan den jämföra skattebördan för ett sådant icke hemmahörande bolag som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett hemmahörande bolag, vilket befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor.

213 Dessa slutsatser bekräftas i tillämpliga delar av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), såsom kommissionen påpekade i det angripna beslutet. Det mål som gav upphov till den domen rörde belgisk skatterätt, i vilken det föreskrevs att integrerade och fristående bolag skulle behandlas på samma villkor. Domstolen erkände nämligen i punkt 95 i nämnda dom behovet av att jämföra en stödordning som utgör ett avsteg med ”det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens”.

214 Även om de nationella myndigheterna, genom en skatteåtgärd som avser den beskattningsbara vinsten för ett icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom en filial, har godtagit en viss nivå av vinstfördelning till denna filial, ger artikel 107.1 FEUF kommissionen möjlighet att kontrollera huruvida förevarande vinstnivå motsvarar den som skulle ha erhållits genom att utöva näringsverksamhet på marknadsmässiga villkor, för att kontrollera huruvida vinstnivån medför en minskning av de utgifter som normalt belastar det aktuella företagets budget, och således ger företaget en fördel i den mening som avses i nämnda artikel. Armlängdsprincipen, såsom den har beskrivits av kommissionen i det angripna beslutet, utgör således ett verktyg som gör det möjligt att genomföra denna kontroll vid utövandet av kommissionens befogenheter enligt artikel 107.1 FEUF.

215 Kommissionen angav för övrigt med rätta, i skäl 256 i det angripna beslutet, att armlängdsprincipen användes som ”riktmärke” för att kontrollera om den beskattningsbara vinsten för en filial till ett icke hemmahörande bolag fastställdes, för bolagsskatteändamål, på ett sätt som säkerställde att icke hemmahörande bolag som bedrev verksamhet via en filial i Irland inte gavs en gynnsam behandling jämfört med fristående bolag vars beskattningsbara vinst avspeglade priser som förhandlades fram på marknaden på armlängds avstånd.

216 För det tredje ska det dessutom påpekas att när kommissionen använder detta verktyg för att kontrollera huruvida den beskattningsbara vinsten för ett icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom en filial enligt en skatteåtgärd motsvarar en tillförlitlig uppskattning av en beskattningsbar vinst som uppkommit på marknadsmässiga villkor, kan kommissionen konstatera att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast om skillnaden mellan de två jämförelsefaktorerna är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

217 För det fjärde hade, såsom Irland samt ASI och AOE har gjort gällande, armlängdsprincipen förvisso ännu inte införts i irländsk skatterätt när de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor antogs år 1991 och år 2007. Varken direkt genom att särskilt införa riktlinjerna för internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter, vilka antogs av OCDE:s kommitté för skattefrågor den

27 juni 1995 och sågs över den 22 juli 2010 (nedan kallade OECD:s riktlinjer för internprissättning), eller genom att införa den godkända OECD-metoden i syfte att fördela vinsten till filialer till icke hemmahörande bolag.

218 Även om denna princip inte formellt har införts i irländsk rätt, såsom har konstaterats i punkterna 209 och 210 ovan, har Irland dock bekräftat att de irländska skattemyndigheternas tillämpning av section 25 TCA 97 kräver dels att de aktuella irländska filialernas faktiska verksamhet identifieras, dels att värdet på dessa verksamheter fastställs utifrån värdet på dessa typer av verksamheter på marknaden.

219 Det framgår dessutom av domen från High Court (Förvaltningsöverdomstolen) i målet Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, som kommissionen åberopade i sitt skriftliga svar på tribunalens fråga och vars räckvidd parterna diskuterade vid förhandlingen, att redan år 1984 ansåg de irländska skattemyndigheterna att när det deklarerade värdet på en transaktion mellan två närstående företag inte motsvarade det värde som hade uppstått till följd av handel, skulle värdet justeras så att det motsvarande ett marknadsvärde. Denna metod, som principiellt hade godtagits av High Court (Förvaltningsöverdomstolen), innebar justeringar som motsvarade de som särskilt föreslagits på grundval av armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer för internprissättning.

220 Såsom kommissionen påpekade innefattades dessutom armlängdsprincipen i de dubbelbeskattningsavtal som Irland undertecknade med Amerikas förenta stater och med Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland för att lösa eventuell dubbelbeskattning. I dessa avtal fastställs således de vinster som varje stat som är part i nämnda avtal kan beskatta när ett bolag som är etablerat i en av dessa stater bedriver näringsverksamhet i den andra staten genom ett fast driftställe. Irland har således, åtminstone inom ramen för sina bilaterala förbindelser med dessa stater, godtagit att tillämpa armlängdsprincipen för att förhindra dubbelbeskattning.

221 För det femte kan kommissionen däremot inte hävda, såsom Irland samt ASI och AOE med rätta har gjort gällande, att det föreligger en självständig skyldighet att tillämpa armlängdsprincipen enligt artikel 107 FEUF och som ålägger medlemsstaterna att tillämpa principen horisontellt och inom alla områden inom deras nationella skatterätt.

222 I avsaknad av unionslagstiftning på området är det nämligen medlemsstaterna som är behöriga att ange vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).

223 Även om detta inte innebär att varje skatteåtgärd som bland annat påverkar det beskattningsunderlag som beaktas av skattemyndigheterna faller utanför tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 103 och 104), har inte kommissionen, på unionsrättens nuvarande stadium, befogenhet att självständigt definiera den så kallade normala beskattningen av ett integrerat företag genom att bortse från de nationella skattebestämmelserna.

224 Även om den så kallade normala beskattningen definieras i de nationella skattebestämmelserna och även om själva förekomsten av en fördel ska fastställas i förhållande till dessa, är det likväl så att om det i dessa nationella regler föreskrivs att filialer till icke hemmahörande bolag, när det gäller den vinst som uppstår till följd av näringsverksamhet i filialerna i Irland, och hemmahörande bolag ska beskattas på samma villkor, gör artikel 107.1 FEUF det möjligt för kommissionen att kontrollera om nivån på de vinster som fördelas till filialerna, vilka godtagits av de nationella myndigheterna för att fastställa den beskattningsbara vinsten för de icke hemmahörande bolagen, motsvarar en vinstnivå som hade erhållits genom att utöva näringsverksamhet på marknadsvillkor.

225 Under dessa omständigheter kan inte tribunalen godta de argument som Irland samt ASI och AOE har åberopat inom ramen för den första grunden i mål T-778/16 och för den första och den andra grunden i mål T-892/16, i den del de har ifrågasatt att kommissionen i förevarande fall, med beaktande av de irländska skattemyndigheternas tillämpning av section 25 TCA 97, med stöd av armlängdsprincipen, som definierades som verktyg i det angripna beslutet, kontrollerade huruvida nivån på de vinster som fördelades till filialerna för deras näringsverksamhet i Irland, såsom hade godtagits i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, motsvarade en vinstnivå som hade erhållits genom att utöva näringsverksamhet på marknadsvillkor.

ii) Huruvida kommissionen gjorde en korrekt tillämpning av armlängdsprincipen i sitt förstahandsresonemang

226 Irland har inom ramen för den tredje grunden i mål T-778/16 gjort gällande att kommissionen själv tillämpade armlängdsprincipen inkonsekvent i sitt förstahandsresonemang, eftersom kommissionen inte beaktade Apple-koncernens ekonomiska verklighet, struktur och särdrag.

227 Det ska erinras om vad som angavs i punkterna 209 och 210 ovan, nämligen att den analys som är relevant för att tillämpa section 25 TCA 97 i syfte att fastställa den beskattningsbara vinsten för icke hemmahörande bolag som utövar näringsverksamhet i Irland genom deras irländska filialer ska omfatta de irländska filialernas verkliga verksamhet och värdet på den verksamhet som filialerna faktiskt har utövat själva.

228 Inom ramen för sitt förstahandsresonemang drog kommissionen slutsatsen att de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE borde ha fördelats till de irländska filialerna på grund av att de två bolagen saknade personal och fysisk närvaro, utan att försöka visa att en sådan fördelning följde av de verksamheter som de irländska filialer faktiskt bedrev. Därav drog dessutom kommissionen slutsatsen att alla ASI:s och AOE:s rörelseintäkter borde anses ha uppkommit till följd av de irländska filialernas verksamheter utan att visa att dessa intäkter motsvarade värdet på de verksamheter som dessa filialer faktiskt utövade själva.

229 Under dessa omständigheter ska de argument som Irland har anfört inom ramen för den tredje grunden i mål T-778/16 godtas i den mån de innebär ett ifrågasättande av kommissionens slutsatser med stöd av armlängdsprincipen i dess förstahandsresonemang.

230 Av de skäl som anges i punkt 188 ovan ska tribunalen nedan pröva de argument som Irland samt ASI och AOE har anfört mot kommissionens bedömning i sitt förstahandsresonemang om den godkända OECD-metoden.

3) Den godkända OECD-metoden (delvis den andra och den fjärde grunden i mål T-778/16 och den femte grunden i mål T-892/16)

231 Irland samt ASI och AOE har i huvudsak gjort gällande att den godkända OECD-metoden inte ingår i det irländska skattesystemet, särskilt vad gäller beskattning av icke hemmahörande bolag, vilket föreskrivs i section 25 TCA 97. Bestämmelsen grundar sig nämligen inte på den godkända OECD-metoden. Irland samt ASI och AOE har dessutom hävdat att även om det antogs att den beskattningsbara vinsten enligt section 25 TCA 97 borde ha fördelats i enlighet med den godkända OECD-metoden, gjorde kommissionen en felaktig tillämpning i och med att den inte undersökte de funktioner som fullgjordes inom ASI och AOE:s irländska filialer.

232 Det ska således först prövas huruvida kommissionen hade fog för att stödja sig på den godkända OECD-metoden för att kontrollera huruvida det förelåg en selektiv fördel och, därefter, och om så är fallet, huruvida kommissionen tillämpade metoden på rätt sätt i sitt förstahandsresonemang.

i) Huruvida kommissionens kunde stödja sig på den godkända OECD-metoden

233 När det gäller skatteåtgärder kan, såsom angetts ovan i punkt 202, själva förekomsten av en fördel bara fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal” för att pröva om åtgärderna leder till en minskning av skattebördan för mottagarna av de aktuella åtgärderna i förhållande till den skattebörda som dessa mottagare normalt skulle ha behövt bära i avsaknad av åtgärderna.

234 Av detta följer att det var i förhållande till irländsk skatterätt som det ankom på kommissionen att kontrollera huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor skapade en fördel och om den var selektiv.

235 Såsom framgår av övervägandena i punkt 196 ovan angav dels kommissionen uttryckligen i skäl 255 i det angripna beslutet att den inte direkt tillämpade artikel 7.2 eller 9 i OECD:s modellavtal för skatter eller OECD:s vägledning om vinstfördelning eller riktlinjer för internprissättning. Såsom angavs i punkt 217 ovan har dels inte den godkända OECD-metoden införts i irländsk skatterätt.

236 Även om kommissionen med rätta har påpekat att den inte formellt kan vara bunden av de riktlinjer som utvecklats inom OECD, och mer konkret av den godkända OECD-metoden, kvarstår det faktum att kommissionen i sitt förstahandsresonemang, särskilt i skälen 265–270 i det angripna beslutet, huvudsakligen grundade sig på den godkända OECD-metoden när den fann att vinstfördelning inom ett bolag förutsatte att tillgångar, funktioner och risker fördelades mellan olika delar av bolaget. Dessutom hänvisade kommissionen själv direkt till den godkända OECD-metoden till stöd för sina överväganden, till exempel fotnot 186 i det angripna beslutet.

237 Den godkända OECD-metoden grundar sig på arbete som utförts av expertgrupper, den återspeglar det samförstånd som uppnåtts på internationell nivå vad gäller vinstfördelning till fasta driftställen och den därför har viss praktisk betydelse vid tolkningen av frågor som rör vinstfördelning, vilket kommissionen medgav i skäl 79 i det angripna beslutet.

238 Såsom Irland själv har medgett i punkt 123 i sin ansökan, utan att kommissionen har bestridit det, kräver dessutom tillämpningen av section 25 TCA 97 att de faktiska omständigheterna och situationen för filialerna i Irland beaktas, bland annat de funktioner som fullgörs, de tillgångar som används och de risker bärs av filialerna. Det ska dessutom erinras om att Irland uttryckligen tillfrågades i detta avseende genom en skriftlig fråga från tribunalen och muntligen vid förhandlingen, varvid Irland bekräftade att för att fastställa de vinster som ska fördelas till filialerna, i den mening som avses i section 25 TCA 97, ska det göras en objektiv bedömning av omständigheterna. Bedömningen ska för det första omfatta en identifiering av den ”verksamhet” som filialen bedriver, de tillgångar som den använder för sin verksamhet, bland annat i förhållande till de immateriella tillgångarna såsom immateriella rättigheter, och de därtill knutna riskerna som filialen ska bära, och för det andra fastställandet av värdet för den typen av verksamhet på marknaden.

239 I motsats till vad Irland har hävdat genom sina argument om skillnaderna mellan section 25 TCA 97 och den godkända OECD-metoden, ska det emellertid konstateras att tillämpningen av section 25 TCA 97, såsom den beskrivits av Irland, och den bedömning i ett funktionellt och faktiskt hänseende som görs i det första skedet av den bedömning som föreslås i den godkända OECD-metoden överlappar varandra.

240 Under dessa omständigheter kan kommissionen inte klandras för att i huvudsak ha grundat sig på den godkända OECD-metoden när kommissionen fann att vid tillämpningen av section 25 TCA 97 skulle vinstfördelningen till ett icke hemmahörande bolags irländska filial ske med hänsyn till hur tillgångar, funktioner och risker var fördelade mellan filialen och övriga delar av bolaget.

ii) Frågan huruvida kommissionen gjorde en korrekt tillämpning av den godkända OECD-metoden i sitt förstahandsresonemang

241 Irland samt ASI och AOE har i huvudsak gjort gällande att kommissionens förstahandsresonemang inte överensstämmer med den godkända OECD-metoden, eftersom kommissionen ansåg att vinsten från Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter nödvändigtvis borde ha fördelats till ASI:s och AOE:s irländska filialer, i den mån ledningen för ASI och AOE inte hade några aktiva eller väsentliga funktioner avseende förvaltningen av licenserna.

242 Enligt den godkända OECD-metoden, såsom den beskrevs i bland annat skälen 88 och 89 i det angripna beslutet, syftar bedömningen i det första skedet till att identifiera de tillgångar, funktioner och risker som ska fördelas till ett bolags fasta driftställe på grundval av den verksamhet som verkligen bedrivs av detta driftställe. Bedömningen i det första skedet kan visserligen inte göras på ett abstrakt sätt utan att beakta de verksamheter och funktioner som utförs inom bolaget i sin helhet. Den omständigheten att den godkända OECD-metoden kräver att det fasta driftställets faktiska funktioner ska bedömas strider dock mot kommissionens metod som gick ut på att dels identifiera de funktioner som bolaget fullgjorde i sin helhet utan att göra en närmare analys av de funktioner som filialerna faktiskt fullgjorde, dels anta att det fasta driftstället hade fullgjort funktionerna när de inte kunde fördelas till bolagets huvudkontor.

243 Inom ramen för förstahandsresonemanget ansåg nämligen kommissionen att ASI:s och AOE:s vinster, som var hänförliga till Apple-koncernens immateriella rättigheter (som enligt kommissionens uppfattning utgjorde en mycket stor del av samtliga vinster i båda bolagen), skulle tillskrivas de irländska filialerna, eftersom ASI och AOE, utanför dessa filialer, inte hade några anställda som kunde förvalta de immateriella rättigheterna, dock utan att visa att de irländska filialerna hade fullgjort dessa förvaltningsfunktioner.

244 Härav följer, såsom Irland samt ASI och AOE har hävdat, att den metod som kommissionen tillämpade i sitt resonemang i första hand inte är förenlig med den godkända OECD-metoden.

245 Under dessa omständigheter finner tribunalen, i likhet med vad Irland samt ASI och AOE har gjort gällande i sina anmärkningar i den andra och den fjärde grunden i mål T-778/16 och i den femte grunden i mål T-892/16, att kommissionen, i sitt förstahandsresonemang, felaktigt tillämpade bedömningen, i ett funktionellt och faktiskt hänseende, av de verksamheter som ASI:s och AOE:s filialer bedrev och med stöd av vilken de irländska skattemyndigheterna grundar tillämpningen av section 25 TCA 97 och som i huvudsak motsvarar den som föreskrivs genom den godkända OECD-metoden.

4) Slutsatser om fastställandet av referensramen och bedömningar om den normala beskattningen enligt irländsk rätt

246 Mot bakgrund av det ovan anförda gjorde inte kommissionen något fel när den i förevarande fall fastställde de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, vilka bland annat omfattar section 25 TCA 97, som referensram.

247 Vidare gjorde inte kommissionen heller något fel när den åberopade armlängdsprincipen som verktyg för att kontrollera om den vinstnivå som hade fördelats till filialerna för deras näringsverksamhet i Irland, såsom hade godtagits i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, motsvarade den vinstnivå som hade erhållits vid utövandet av näringsverksamhet under normala marknadsmässiga villkor när de irländska skattemyndigheternas tillämpade section 25 TCA 97.

248 Kommissionen kan dessutom inte klandras för att i huvudsak ha grundat sig på den godkända OECD-metoden när kommissionen ansåg att, vid tillämpningen av section 25 TCA 97, borde vinstfördelningen till en irländsk filial till ett icke hemmahörande bolag ske med beaktande av fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialen och övriga delar av detta bolag.

249 Kommissionen gjorde däremot fel i sitt förstahandsresonemang vad gäller tillämpningen av section 25 TCA 97, såsom konstaterades i punkt 187 ovan, armlängdsprincipen, såsom konstaterades ovan i punkt 229, och av den godkända OECD-metoden, såsom konstaterades i punkterna 244 och 245 ovan. Under dessa omständigheter anser tribunalen att kommissionens förstahandsresonemang grundade sig på felaktiga bedömningar av den normala beskattningen enligt i förevarande fall tillämplig irländsk skatterätt.

250 För fullständighetens skull ska tribunalen emellertid härnäst pröva de anmärkningar som Irland samt ASI och AOE har anfört mot kommissionens bedömning av de faktiska omständigheterna avseende verksamheterna inom Apple-koncernen.

3. Kommissionens bedömning av verksamheten inom Apple-koncernen (den första grunden i mål T-778/16 och den tredje och den fjärde grunden i mål T-892/16)

251 Såsom har konstaterats ovan i punkt 177 avser section 25 TCA 97 vinst som kommer från verksamhet som irländska filialer själva har bedrivit. Såsom påpekats i punkt 238 ovan kräver dessutom tillämpningen av section 25 TCA 97 att de faktiska omständigheterna och situationen för filialerna i Irland beaktas, bland annat de funktioner som fullgörs, de tillgångar som används och de risker som bärs av filialerna.

252 Kommissionen framhöll dessutom själv i skälen 91 och 92 i det angripna beslutet att den godkända OECD-metoden, vad gäller frågan om fördelning av immateriella tillgångar, såsom immateriella rättigheter, till fasta driftställen, bygger på begreppet betydelsefulla funktioner som utförs av personer som är relaterade till förvaltning av den aktuella tillgången och till beslutsfattande, särskilt om utveckling av den immateriella tillgången.

253 Tribunalen ska således pröva de anmärkningar som Irland samt ASI och AOE har anfört inom ramen för den första grunden i mål T-778/16 och den tredje och den fjärde grunden i mål T-892/16 mot kommissionens bedömning av de faktiska omständigheterna gällande verksamheten inom Apple-koncernen.

254 Irland samt ASI och AOE har gjort gällande att de irländska filialernas verksamheter och funktioner, vilka kommissionen fastställde, endast utgör en ytterst liten del av deras ekonomiska verksamhet och vinst, och att dessa verksamheter och funktioner i vart fall varken omfattade förvaltningen av eller det strategiska beslutsfattandet om utvecklingen och försäljningen av de immateriella rättigheterna. Irland samt ASI och AOE har däremot gjort gällande att alla strategiska beslut, i synnerhet de som avser utformning och utveckling av produkter, fattades i enlighet med en global kommersiell strategi som bestämdes i Cupertino och som genomfördes av de två aktuella bolagen, deras ledningsorgan, och under alla omständigheter utanför de irländska filialerna. Det är således inte motiverat att fördela Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter till de irländska filialerna.

a) ASI:s irländska filials verksamhet

255 Såsom angetts ovan i punkt 9 är ASI:s irländska filial bland annat ansvarig för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av varumärket Apples produkter till närstående parter och tredjepartskunder i de regioner som omfattar EMEIA- och APAC-regionerna.

256 I skälen 289 och 290 i det angripna beslutet hänvisade kommissionen till produktkvalitetskontroller, förvaltning av FoU-anläggningar och företagsrisker som funktioner som nödvändigtvis skulle fördelas till de irländska filialerna, med hänsyn till att ASI och AOE, utöver dessa filialer, inte hade någon personal som kunde ansvara för sådana funktioner.

257 Kommissionen underströk närmare bestämt att eftersom ASI:s irländska filial hade tillstånd att distribuera varumärket Apples produkter krävde dess verksamhet tillgång till varumärket, som hade beviljats till ASI som en helhet i form av licenser för Apples immateriella rättigheter (skäl 296 i det angripna beslutet).

258 Kommissionen påpekade därefter att ASI:s irländska filial fullgjorde ett antal funktioner som var avgörande för utvecklingen och förvaltningen av Applevarumärket på de lokala marknaderna och för att se till att kunderna var lojala gentemot varumärket på marknaderna. Som exempel påpekade kommissionen att ASI:s irländska filial hade ådragit sig lokala marknadsföringskostnader direkt gentemot leverantörer av marknadsföringstjänster (skäl 297 i det angripna beslutet). ASI:s irländska filial ansvarade även för att samla in och analysera regionala uppgifter för att uppskatta den förväntade efterfrågan på varumärket Apples produkter (skäl 298 i det angripna beslutet). Dessutom framhöll kommissionen att [*konfidentiellt*] heltidsekvivalenter inom kategorin FoU var baserade i Irland (skäl 300 i det angripna beslutet).

259 När det gäller kommissionens fördelning genom ”uteslutning”, i skälen 289–295 i det angripna beslutet, som bestod i att tillskriva ASI:s och AOE:s irländska filialer funktionerna kvalitetskontroll, förvaltning av FoU-anläggningar och hantering av affärsrisken, enbart på grund av att ASI och AOE inte hade personal utanför deras irländska filialer, ska det erinras om övervägandena i punkterna 243 och 244 ovan att en sådan metod varken överensstämmer med irländsk rätt eller med den godkända OECD-metoden. Genom detta resonemang har kommissionen nämligen inte lyckats visa att dessa funktioner faktiskt fullgjordes av de irländska filialerna.

260 Till stöd för sin bedömning har kommissionen grundat sig på bilaga B till kostnadsdelningsavtalet i dess lydelse enligt 2009 års ändringar, som omfattar två tabeller som återges i figur nr 8 och 9 i det angripna beslutet (skäl 122 i det angripna beslutet). Den avser samtliga relevanta funktioner avseende de immateriella tillgångar som omfattas av det aktuella avtalet och de därtill knutna riskerna. Var och en av dessa funktioner och risker var markerade med ”x” för Apple Inc. (som identifierades som ”Apple”) och för ASI och AOE (som gemensamt identifierades som ”International Participant”), förutom registrering och skydd för immateriella rättigheter, som endast var fördelat till Apple Inc.

261 När det gäller de immateriella tillgångar som omfattas av kostnadsdelningsavtalet, det vill säga i huvudsak Apple-koncernens alla immateriella rättigheter, omfattas således de funktioner som uppräknas i bilaga B till avtalet av FoU, kvalitetskontroll, prognoser, finansiell planering och analys avseende utvecklingsaktiviteter, drift av FoU-anläggningar, ingående av avtal med närstående parter eller tredje parter avseende utvecklingsaktiviteter, kontraktsadministration avseende aktiviteter i samband med utveckling, val, anställning och övervakning av anställda, leverantörer och underleverantörer som utför utvecklingsaktiviteter, registrering och försvar av immateriella rättigheter och marknadsutveckling.

262 Vad gäller de risker som räknas upp i bilaga B till kostnadsdelningsavtalet, omfattar de, för Apple-koncernens alla immateriella rättigheter, bland annat produktutvecklingsrisk, risk avseende produktkvalitet, marknadsutvecklingsrisk, risk avseende produktansvar, risker i samband med fasta eller immateriella tillgångar, skydd av immateriella rättigheter samt risker för överträdelser, risker i samband med varumärkesutveckling och varumärkeserkännande och risker i samband med ändringar av regelverk.

263 Såsom Apple Inc. gjorde gällande under det administrativa förfarandet och ASI och AOE har gjort gällande vid tribunalen, framgår det av den aktuella bilagan att det rör sig om funktioner som parterna i kostnadsdelningsavtalet hade tillåtelse att fullgöra och om de därtill knutna risker som parterna kunde bli tvungna att bära. Kommissionen har emellertid inte lagt fram några bevis för att ASI och AOE faktiskt fullgjorde dessa funktioner, än mindre att det var deras irländska filialer som fullgjorde dem.

264 Kommissionen har dessutom, med avseende på dessa funktioner och risker, gjort gällande att det är ”uppenbart” att ASI och AOE inte skulle ha kunnat övervaka sådana risker utan anställda utanför sina filialer. Kommissionen har emellertid inte lagt fram någon bevisning för att de aktuella filialernas personal faktiskt fullgjorde dessa uppgifter och hanterade dessa risker.

265 Irland har dessutom, såväl inom ramen för det administrativa förfarandet med Apple Inc. som vid tribunalen med ASI och AOE, gjort gällande att ASI:s filial inte hade någon personal förrän fram till år 2012. Innan dess var all personal anställd av AOE:s irländska filial. Dessa uppgifter är angivna i skäl 109 i det angripna beslutet och bekräftades under förhandlingen. Om kommissionens argument att ASI inte kunde fullgöra några funktioner utanför sin filial utan personal godtogs, innebär det att för en stor del av den period som omfattades av kommissionens undersökning hade inte heller dessa funktioner kunnat fullgöras av ASI:s irländska filial som inte heller hade någon personal.

266 Kommissionen har även grundat sig på den omständigheten att ASI:s styrelse varken kunde fullgöra dessa funktioner eller bära riskerna enbart genom tillfälliga möten. Kommissionen har emellertid inte försökt visa att ledningsorganen för ASI:s och AOE:s irländska filialer faktiskt stod för den aktiva dagliga ledningen av samtliga funktioner och risker knutna till Apple-koncernens immateriella rättigheter, vilka räknades upp i bilaga B till kostnadsdelningsavtalet.

267 Mot bakgrund av de verksamheter och risker som räknas upp i bilaga B till kostnadsdelningsavtalet, vilka anges i punkterna 261 och 262 ovan, kan slutligen slutsatsen dras att det i huvudsak rör sig om samtliga funktioner som utgör kärnan i Apple-koncernens affärsmodell (business model), som är inriktad på utveckling av tekniska produkter. Vad särskilt gäller de risker som räknas upp i bilagan kan de anses som nyckelrisker som utgör en del av affärsmodellen. Kommissionen har emellertid hävdat att ASI:s irländska filial fullgjorde alla dessa funktioner och bar alla risker som var knutna till Apple-koncernens verksamhet utanför den amerikanska kontinenten, utan att lägga fram någon bevisning för att den aktuella filialen konkret fullgjorde dessa funktioner och bar dessa risker. Med hänsyn till betydelsen av den verksamhet som Apple-koncernen bedriver utanför den amerikanska kontinenten, vilken utgör ungefär 60 procent koncernens omsättning, är inte ett sådant övervägande från kommissionens sida rimligt.

268 När det dessutom gäller de verksamheter och funktioner som kommissionen räknade upp i skälen 296–300 i det angripna beslutet, vilka ASI:s irländska filial faktiskt hade utfört, motiverade ingen av dessa verksamheter och funktioner, oavsett om de betraktas var för sig eller tillsammans, att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter i förevarande fall skulle fördelas till filialen.

269 När det gäller kvalitetskontrollen har ASI och AOE således gjort gällande, utan att ha motsagts av kommissionen på denna punkt, att tusentals personer i hela världen arbetade med kvalitetskontroll, medan endast en person hade anställning med den funktionen i Irland. De har även gjort gällande att dessa funktioner till och med kunde läggas ut på entreprenad genom avtal med utomstående tillverkare.

270 Den omständigheten att en sådan funktion som kvalitetskontroll är avgörande för anseendet för varumärket Apple, vars produkter ASI:s distribuerade genom den irländska filialen, gör det inte möjligt att, i avsaknad av annan bevisning, dra slutsatsen att förevarande filial med nödvändighet fullgjorde funktionen.

271 Vad gäller hanteringen av riskexponering i filialernas normala verksamhet, anförde kommissionen endast att det ”stod klart” att ASI inte kunde kontrollera eller övervaka affärsriskerna, eftersom bolaget inte hade några anställda. Det räcker att hänvisa till övervägandena i punkt 266 ovan, där det angavs att det ankom på kommissionen att med konkreta bevis styrka att ASI:s och AOE:s filialer hade fullgjort de funktioner och burit de risker som de hade fördelats. Följaktligen kan kommissionens resonemang, som är långt ifrån att leda till ett klart resultat, inte bevisa att ASI:s irländska filial fullgjorde denna typ av funktioner.

272 Vad gäller driften av FoU-anläggningar, har ASI och AOE gjort gällande, utan att ha motsagts av kommissionen, att ingen person som var anställd av de irländska filialerna var ansvarig för sådana anläggningar.

273 Vad gäller [*konfidentiellt*] heltidsekvivalenter som var angivna som anställda med FoU-funktionen, har ASI och AOE gett utförliga förklaringar om vilka specifika uppgifter dessa anställda utförde, nämligen att säkerställa att säkerhetsnormer och normer för miljöskydd i regionen [*konfidentiellt*] iakttogs, testa produkter för att säkerställa att de överensstämde med de tekniska normer som är tillämpliga i regionen [*konfidentiellt*], bistå den grupp som var baserad de i Cupertino med att leverera programvara [*konfidentiellt*], översättning av programvaror till andra språk i regionen [*konfidentiellt*] och administrativt stöd [*konfidentiellt*]. Dessa verksamheter är klart av ett stödjande slag och, hur viktiga de än är, kan de inte betraktas som nyckelfunktioner som avgör att Apple-gruppens licenser för immateriella rättigheter ska fördelas till de aktuella irländska filialerna.

274 När det gäller kostnaderna för lokal marknadsföring hos leverantörer av marknadsföringstjänster innebär inte den omständigheten att ASI:s filial ådrog sig dessa kostnader att filialen ansvarar för att utforma marknadsföringsstrategin i sig. Såsom ASI och AOE har gjort gällande, utan att ha motsagts av kommissionen, hade ASI:s irländska filial nämligen ingen personal som arbetade inom marknadsföringsfunktionen.

275 När det gäller att samla in och analysera regional data, har inte Irland samt ASI och AOE bestridit att bolagen deltog i sådan verksamhet under den relevanta perioden. Såsom Irland samt ASI och AOE har gjort gällande, dock utan att ha motsagts av kommissionen, verkar det som om dessa verksamheter endast bestod i att samla in uppgifter som sammanfördes i en världsomspännande databas. Dessa verksamheter som bestod i att behandla statistiska uppgifter tycks snarare vara stödverksamhet än verksamhet som är väsentlig för all ASI:s näringsverksamhet. I vilket fall som helst kan inte ansvaret för den verksamhet som består i att samla in data motivera att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter fördelades till de irländska filialerna.

276 När det gäller de verksamheter som avser tjänsten AppleCare angav kommissionen i skäl 299 i det angripna beslutet, med stöd av den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram, att det rörde sig om kundservice- och reparationstjänster för produkter av varumärket Apple i hela EMEIA-regionen, för vilka ASI:s irländska filial var ansvarig. Kommissionen ansåg att eftersom syftet med funktionen var att garantera kundnöjdhet, hade funktionen ett direkt samband med varumärket Apple.

277 Det framgår av den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram, och som kommissionen själv grundade sig på, att ASI:s irländska filial fullgjorde flera funktioner som kvalificerades som ”verkställande” enligt de riktlinjer och den strategiska ledning som hade fastställts i Förenta staterna, bland annat tjänsten AppleCare. Inom ramen för denna tjänst beskrevs ASI:s filials ansvarsområden som kopplade till garanti- och reparationsprogrammen av varumärket Apple, ledning av nätverket av leverantörer som tillhandahöll reparationstjänster och telefonsupport för kunder. De uppgifter som ASI:s filial specifikt utförde beskrevs som att de bestod i insamling av uppgifter om defekter i produkterna samt övervakning (monitoring) av dessa defekter och returprodukter, vilka vidarebefordrades till analysgrupperna i Förenta staterna. Det anges dessutom att ASI:s filial var ansvarig för att leda leverantörer som tillhandahöll reparationstjänster, vilka godkänts centralt inom Apple-koncernen, och

för att distribuera reservdelar för reparation inom leverantörsnätverket. Förevarande beskrivning motsvarar beskrivningen i den ad hoC-rapport som Apple Inc. lade fram. Kommissionen har inte bestridit beskrivningen av de uppgifter som ASI:s irländska filial utförde inom AppleCare.

278 Vid förhandlingen bekräftade ASI och AOE att AppleCare utgjorde en tjänst som utfördes av den irländska filialen, som bar kostnaderna för infrastrukturen och personalen för denna tjänst. Personalen ansvarade bland annat för att besvara frågor från användare av produkter av varumärket Apple via en telefonsupport (call centre).

279 Mot bakgrund av Irlands och ASI:s och AOE:s beskrivning av tjänsten AppleCare, vilken kommissionen hänvisade till i det angripna beslutet, ska det anses att det är fråga om kundservice för användare av produkter av varumärket Apple, bland annat reparation eller utbyte av bristfälliga produkter. Den typ av tjänst som den irländska filialen tillhandahöll utgör således snarare ett stöd till genomförandet av själva garantin, som omfattas av ASI:s ansvar. Sådan kundservice är vidare inte knuten till utformningen, utvecklingen, tillverkningen och försäljningen av själva produkterna.

280 Även om kvaliteten på kundservicen har betydelse för hur varumärket uppfattas eller kan leda till förbättringar av produkterna, kan inte den omständigheten att ASI:s irländska filial utövade förevarande verksamhet nödvändigtvis innebära att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter ska fördelas till filialen. Kundservice läggs nämligen ofta ut på entreprenad, dock utan att bolagets immateriella rättigheter ska fördelas till den utomstående leverantören.

281 Vidare framgår det av bedömningen av den verksamhet som ASI:s irländska filial bedriver, inklusive de funktioner som kommissionen ansåg motivera att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter skulle fördelas till filialen, att de består av rutinfunktioner för att fullgöra anvisningar från cheferna i Förenta staterna och som inte på ett påtagligt sätt medför något mervärde för ASI:s verksamheter sett i sin helhet. Det ska särskilt anges att i de ad hoC-rapporter som Apple Inc. och Irland lade fram, hade det gjorts en ingående analys av ASI:s filials verksamhet. I dessa två rapporter drogs slutsatsen att verksamheterna var av rutinartat slag genom att karaktärisera dem som leverans-, försäljnings- och distributionsverksamhet med begränsad risk. Även om kommissionen har bestridit den sistnämnda kvalificeringen, har inte kommissionen i sig motbevisat den beskrivning av verksamheterna och funktionerna som Irland och Apple Inc. hade gjort.

282 Dessutom gjorde kommissionen gällande att för att ASI:s irländska filial skulle kunna utöva dessa verksamheter och funktioner krävdes det tillgång till varumärket Apple. Även om de verksamheter som ASI:s irländska filial bedrev kunde ha påverkat varumärket Apples anseende och prestige och även om det till och med var nödvändigt att använda Apple-koncernens immateriella rättigheter för att utöva verksamheterna, kunde filialens tillgång till och användning av varumärket ha tillgodosetts av licenser som var specifika för filialens användningsbehov, utan att det var nödvändigt att fördela alla aktuella licenser för immateriella rättigheter till filialen. Kommissionen har således inte genom sina argument lyckats bevisa att de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI borde ha fördelats till dess filial.

283 Efter att ha bedömt de funktioner och verksamheter som ASI:s irländska filialer utförde och som enligt kommissionen motiverade att de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI skulle fördelas till filialen, ska det slås fast att det är fråga om verksamhet som går ut på att stödja och genomföra policy och strategier som utformats och antagits utanför filialen, särskilt när det gäller forskning, utveckling och försäljning av produkter av varumärket Apple.

284 Under dessa omständigheter finner tribunalen, i likhet med Irland samt ASI och AOE, att kommissionen felaktigt fann att de funktioner och verksamheter som ASI:s irländska filial utförde motiverade att filialen skulle fördelas Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter och intäkter från licenserna.

b) AOE:s irländska filials verksamhet

285 Såsom angetts i punkt 10 ovan ansvarar AOE:s irländska filial för tillverkning och montering av den stationära datorn iMac, den bärbara datorn MacBook och andra datortillbehör. Verksamheten äger rum i Irland. Filialen tillhandahåller produkterna till närstående partner inom Apple-koncernen.

286 När det gäller AOE:s irländska filial påpekade kommissionen, i skäl 301 i det angripna beslutet, att filialen utvecklade specifika processer och tillverkningsexpertis och ansvarade för kvalitetssäkrings- och kvalitetskontrollfunktioner som är nödvändiga för att bevara värdet på Apples varumärke.

287 I skälen 301 och 302 i det angripna beslutet påpekade kommissionen dessutom att de kostnader som omfattades av kostnadsdelningsavtalet och som var fördelade till filialen hade beaktats i 1991 års förhandsbesked och att i 2007 års förhandsbesked hade en procentsats på [*konfidentiellt*] av filialens omsättning föreskrivits som avkastning på immateriella rättigheter. På grundval av dessa uppgifter ansåg kommissionen att de irländska myndigheterna borde ha slagit fast att AOE:s irländska filial deltog i utvecklingen av de immateriella rättigheterna och i förvaltningen och kontrollen av Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter.

288 För det första är övervägandena i punkterna 259–272 ovan även tillämpliga med avseende på AOE:s irländska filial, eftersom kommissionen har gjort gällande sina argument utan åtskillnad vad gäller ASI:s och AOE:s irländska filialer avseende funktionerna kvalitetskontroll, förvaltning av FoU-anläggningar och hantering av affärsrisken.

289 För det andra, vad närmare bestämt gäller de specifika processerna och tillverkningsexpertis, har inte parterna bestridit att AOE:s irländska filial verkligen har utfört dessa funktioner. Irland samt ASI och AOE har emellertid bestritt de slutsatser som kommissionen drog därav.

290 Det ska anges att det rör sig om specifika förfaranden och expertis som AOE:s irländska filial själv har utvecklat i sin tillverkningsverksamhet. Även om dessa element skulle kunna komma i åtnjutande av skydd för vissa immateriella rättigheter, är det således fråga om ett område som är begränsat och specifikt för den irländska filialens verksamhet. Detta motiverar därmed inte att Apple-koncernens samtliga licenser för immateriella rättigheter fördelas till filialen.

291 I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor beaktades, för det tredje, såsom Irland samt ASI och AOE har gjort gällande och som kommissionen har medgett, AOE:s irländska filials bidrag till Apple-koncernens immateriella rättigheter.

292 När det gäller 1991 års förhandsbesked i skattefrågor ingick, såsom kommissionen angav i skäl 302 i det angripna beslutet, AOE:s irländska filials bidrag till kostnaderna i samband med kostnadsdelningsavtalet bland de rörelsekostnader utifrån vilka AOE:s beskattningsbara vinst beräknades. En del av AOE:s beskattningsbara vinst skulle således beräknas med beaktande av en del av Apple-koncernens immateriella rättigheter. Kommissionen har emellertid inte anfört någon omständighet till stöd för sitt argument, som uttrycktes i skäl 302 i det angripna beslutet, att de irländska myndigheterna borde ha fördelat Apple-koncernens samtliga licenser för immateriella rättigheter till AOE:s irländska filial på grund av att en del av kostnaderna för Apple-koncernens immateriella rättigheter hade beaktats för att beräkna AOE:s beskattningsbara vinst.

293 Vad gäller 2007 års förhandsbesked hade förekomsten av en specifik immateriell rättighet för AOE:s irländska filials tillverkningsverksamhet och den motsvarande ersättningen uttryckligen erkänts genom att avkastningen från den immateriella rättighet som filialen hade utvecklat togs med i beräkningen av AOE:s beskattningsbara vinst. Kommissionen har i detta avseende inte anfört någon omständighet till stöd för sitt argument, i skäl 303 i det angripna beslutet, att på grund av att ersättningen från den immateriella rättighet som AOE:s irländska filial hade utvecklat, hade filialen deltagit i utvecklingen, förvaltningen och kontrollen av de licenser som var hänförliga till Apple-koncernens samtliga

immateriella rättigheter. Den omständigheten att en ersättning för den immateriella rättighet som AOE:s irländska filial specifikt hade utvecklat i sin tillverkningsverksamhet hade fördelats till filialen innebär emellertid inte att licenserna för Apple-koncernens samtliga immateriella rättigheter även ska fördelas till denna.

294 Kommissionen kan således inte enbart grunda sig på att AOE:s irländska filial var involverad i skapandet av specifika förfaranden och i utvecklingen av en produkttillverkningsexpertis som filialen ansvarade för i syfte att slå fast att vinster från Apple-koncernens samtliga immateriella rättigheter borde ha fördelats till filialen.

295 Under dessa omständigheter finner tribunalen, i likhet med Irland samt ASI och AOE, att kommissionen felaktigt fann att de funktioner och verksamheter som ASI:s irländska filial utförde motiverade att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter och intäkterna från licenserna skulle fördelas till filialen.

c) Verksamheten utanför ASI:s och AOE:s filialer

296 Såsom angetts i punkterna 37–40 ovan grundar sig kommissionens förstahandsresonemang i det angripna beslutet på uppfattningen att de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE borde ha fördelats till deras irländska filialer med anledning av att utanför filialerna hade inte ASI och AOE någon fysisk närvaro eller några anställda som kunde säkerställa nyckelfunktionerna och förvaltningen av de aktuella licenserna och att det endast var filialerna inom ASI och AOE som hade en tydlig närvaro och anställda.

297 Tribunalen ska pröva Irlands samt ASI:s och AOE:s argument, som syftar till att bestrida kommissionens uppfattning, att det strategiska beslutsfattandet inom Apple-koncernen var centraliserat till Cupertino och att ASI och AOE genom deras ledningsorgan verkställde besluten utan att de irländska filialerna aktivt deltog i beslutsfattandet.

1) Det strategiska beslutsfattandet inom Apple-koncernen

298 Irland samt ASI och AOE har gjort gällande att ”tyngdpunkten” i Apple-koncernens verksamhet låg i Cupertino och inte i Irland. Alla strategiska beslut, särskilt vad gäller utformning och utveckling av Apple-koncernens produkter, fattades nämligen i Cupertino enligt en övergripande affärsstrategi som fastställts för hela koncernen. Denna strategi som beslutades centralt genomfördes av bolagen i koncernen, bland annat ASI och AOE, vilka agerade genom sina ledningsorgan, i likhet med alla andra bolag, i enlighet med tillämpliga bolagsrättsliga bestämmelser.

299 Det ska särskilt anges att ASI och AOE lade fram bevis, under det administrativa förfarandet och till stöd för sina inlagor i förevarande mål, för att de strategiska besluten inom Apple-koncernen fattades av ledningen centralt i Cupertino, och att besluten därefter genomfördes av olika enheter i koncernen, såsom ASI och AOE. Dessa centraliserade förfaranden avser bland annat fastställande av priser, beslut om bokföring och finansiering och likviditet avseende alla internationell verksamhet inom Apple-koncernen, vilka antogs centralt under ledning av moderbolaget Apple Inc.

300 Närmare bestämt, när det gäller besluten inom FoU, som särskilt ligger bakom Apple-koncernens immateriella rättigheter, har ASI och AOE ingett uppgifter som visar att besluten om de produkter som skulle utvecklas, vilka de senare skulle sälja, och om FoU-strategin, som de bland annat skulle följa, hade fattats och genomförts av koncernens ledning som var baserad i Cupertino. Det framgår även av denna bevisning att strategierna för att lansera nya produkter, och särskilt organisationen av distributionen på de europeiska marknaderna flera månader före den planerade lanseringsdagen, hade fastställts på Apple-koncernens nivå, bland annat av koncernledningen (Executive Team) under ledning av koncernens verkställande direktör, i Cupertino.

301 Det framgår dessutom av handlingarna i målet att avtalen med utomstående tillverkare (Original Equipment Manufacturers), vilka var ansvariga för tillverkningen av en stor del av de produkter som ASI sålde, förhandlades fram och undertecknades av moderbolaget Apple Inc., och av ASI, genom deras respektive direktörer, direkt eller genom fullmakt. ASI och AOE lade också fram bevisning om förhandlingar om och undertecknande av avtal med kunder, såsom telekommunikationsoperatörer som står för en stor del av försäljningen av produkter av varumärket Apple i detaljhandeln, särskilt mobiltelefoner. Det framgår av dessa omständigheter att de aktuella förhandlingarna fördes av direktörerna i Apple-koncernen och att avtalen undertecknades på Apple-koncernens vägnar av Apple Inc. och av ASI, genom deras respektive direktörer, direkt eller genom fullmakt.

302 Eftersom det visat sig att de strategiska besluten, särskilt när det gäller utvecklingen av Apple-koncernens produkter som ligger bakom Apple-koncernens immateriella rättigheter, fattades för hela Apple-koncernen i Cupertino, gjorde därmed kommissionen en felaktig bedömning när den drog slutsatsen att Apple-koncernens immateriella rättigheter, för vilka ASI och AOE innehade licenserna, förvaltades av deras irländska filialer.

2) ASI:s och AOE:s beslutsfattande

303 När det gäller ASI:s och AOE:s behörighet att via deras ledningsorgan fatta beslut som påverkade deras väsentliga funktioner, konstaterade kommissionen själv att de hade styrelser som hade regelbundna möten under den relevanta perioden och kommissionen lade fram, i tabellerna nr 4 och 5 i det angripna beslutet, utdrag ur protokollen från dessa möten som bekräftar dessa omständigheter.

304 Den omständigheten att protokollen från styrelsemötena inte innehåller några närmare uppgifter om besluten om förvaltningen av Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter, kostnadsdelningsavtalet och om viktiga affärsbeslut utesluter inte i sig att dessa beslut fattades.

305 Mot bakgrund av de utdrag ur protokollen som kommissionen återgett i tabellerna nr 4 och 5 i det angripna beslutet räcker sammanfattningarna för att förstå hur nyckelbesluten för bolaget under varje räkenskapsår, såsom godkännandet av årsredovisningar, antogs och bekräftades i protokollen från de relevanta styrelsemötena.

306 Styrelsernas beslut, som antecknades i protokollen, avsåg ofta (och vid flera tillfällen under året) bland annat utbetalning av utdelningar, godkännande av direktörernas rapporter, utnämning av direktörer och dessas avgångar. Besluten avsåg dessutom mer tillfälligt bildandet av dotterbolag och upprättandet av fullmakter för vissa direktörer för att utföra olika verksamheter såsom förvaltning av bankkonton, förbindelser med regeringar och myndigheter, revisioner, teckning av försäkring, uthyrning, upphandling och försäljning av tillgångar, mottagande av varuleveranser och affärsavtal. Det framgår dessutom av dessa protokoll att mycket omfattande förvaltningsbefogenheter hade delegerats till enskilda styrelseledamöter.

307 Vad vidare gäller kostnadsdelningsavtalet framgår det av uppgifter från ASI och AOE att de olika versionerna av avtalet under den relevanta perioden hade undertecknats av ledamöterna i deras styrelser i Cupertino.

308 Enligt detaljerade uppgifter från ASI och AOE var det vidare gällande såväl ASI som AOE endast en direktör som var baserad i Irland av totalt fjorton respektive åtta direktörer som ingick i ASI:s och AOE:s styrelser för varje räkenskapsår under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft.

309 Kommissionen gjorde därmed en felaktig bedömning när den fann att ASI och AOE, genom sina ledningsorgan, särskilt deras styrelser, inte hade behörighet att fullgöra de aktuella bolagens väsentliga funktioner, genom att vid behov delegera sina behörigheter till enskilda ledare utanför de irländska filialernas personal.

d) Slutsatser angående verksamheten inom Apple-koncernen

310 Det framgår av det ovan anförda att kommissionen i förevarande fall inte lyckades visa att, med hänsyn till dels de verksamheter och funktioner som ASI:s och AOE:s irländska filialer faktiskt utövade, dels de strategiska beslut som fattades och genomfördes utanför dessa filialer, Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter borde ha fördelats till de irländska filialerna i syfte att fastställa de årliga beskattningsbara vinsterna för ASI och AOE i Irland.

311 Under dessa omständigheter godtar tribunalen de anmärkningar som Irland har åberopat inom ramen för den första grunden i mål T-778/16 och som ASI och AOE har åberopat inom ramen för den tredje och den fjärde grunden i mål T-892/16, mot kommissionens bedömning i faktiskt hänseende av den verksamhet som ASI:s och AOE:s irländska filialer bedriver och av verksamheten utanför filialerna.

4. Slutsats om kommissionens bedömning om huruvida det förelåg en selektiv fördel på grundval av förstahandsresonemanget

312 Mot bakgrund av konstaterandena i punkt 249 ovan om kommissionens felaktiga bedömning av den normala beskattningen enligt irländsk skatterätt som är tillämplig i förevarande fall och av konstaterandena ovan i punkt 310 om kommissionens felaktiga bedömningar av verksamheten inom Apple-koncernen, ska talan bifallas på de grunder som avser att kommissionen, inom ramen för sitt förstahandsresonemang, inte lyckades visa att de irländska skattemyndigheterna, genom att anta de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, beviljade ASI och AOE en fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

313 Det är således inte nödvändigt att pröva de grunder som syftar till att bestrida kommissionens bedömning, i förstahandsresonemanget, av de aktuella åtgärdernas selektivitet och om att de saknade motivering.

314 Härnäst ska således tribunalen pröva de grunder som Irland samt ASI och AOE har åberopat för att bestrida kommissionens bedömning i andrahandsresonemanget och i det alternativa resonemanget i det angripna beslutet.

E. De grunder genom vilka kommissionens bedömning i andrahandsresonemanget har bestridits (fjärde grunden i mål T-778/16 och den åttonde grunden i mål T-892/16)

315 Inom ramen för sitt alternativa resonemang i det angripna beslutet (skälen 325–360) hävdade kommissionen att även om de irländska skattemyndigheterna hade fog för att godta att de licenser för Apple-koncernens immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE inte borde ha fördelats till de irländska filialerna, ledde vinstfördelningsmetoderna, godkända genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, ändå till ett resultat som avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, eftersom metoderna underskattade ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland.

316 Kommissionen hävdade närmare bestämt, särskilt i skälen 328–330 i det angripna beslutet, att de vinstfördelningsmetoder som hade godkänts i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, utgjorde ensidiga vinstfördelningsmetoder som liknade nettomarginalmetoden (nedan kallad TNMM), som föreskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättning.

317 Enligt kommissionen var emellertid de vinstfördelningsmetoder som hade godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden felaktiga. Dessa fel berodde först på valet av ASI:s och AOE:s irländska filialer som fokus eller ”testade parten” för de ensidiga vinstfördelningsmetoderna (skälen 328–333 i det angripna beslutet), därefter på valet av rörelsekostnader som vinstindikator (skälen 334–345 i det angripna beslutet) och slutligen den godkända avkastningsnivån (skälen 346–359 i det angripna beslutet). Vart och ett av dessa fel ledde enligt kommissionen till en minskning av den skatt bolagen skulle betala i Irland jämfört med icke-integrerade bolag, vars beskattningsbara vinst avspeglade priser som förhandlades fram på marknaden på armlängds avstånd (skäl 360 i de angripna beslutet).

318 Det ska således konstateras att samtliga bedömningar som kommissionen gjorde inom ramen för sitt andrahandsresonemang syftar till att visa att ASI och AOE hade beviljats en fördel på grund av att de vinstfördelningsmetoder som hade godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor inte ledde till marknadsmässiga vinster.

319 Endast underlåtenheten att iaktta metodföreskrifter, särskilt inom ramen för OECD:s riktlinjer för internprissättning, räcker inte för att slå fast att den beräknade vinsten inte är en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och än mindre att den beräknade vinsten är mindre än den vinst som borde ha erhållits om metod för internprissättning hade tillämpats korrekt. Enbart konstaterandet att det skett ett metodfel är således i princip inte i sig tillräckligt för att visa att de omtvistade skatteåtgärderna gav mottagarna av åtgärderna en fördel. Det krävs nämligen dessutom att kommissionen visar att de identifierade metodfelen ledde till en minskning av den beskattningsbara vinsten och således av mottagarnas skattebörda med avseende på den som skulle ha burits med stöd av de normala skattereglerna i avsaknad av de aktuella skatteåtgärderna.

320 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som tribunalen ska pröva de argument som Irland samt ASI och AOE har anfört mot kommissionens bedömningar som sammanfattades i punkterna 315–317 ovan.

321 Irland samt ASI och AOE har framfört anmärkningar mot kommissionens bedömning av tillämpningen av TNMM och mot att kommissionen grundade sig på instrument som hade utvecklats inom OCDE. Vidare har Irland samt ASI och AOE bestridit de tre metodfel som kommissionen särskilt påtalade, nämligen de fel som avser valet av ASI:s och AOE:s irländska filialer som den ”testade parten” av vinstfördelningsmetoderna, valet av rörelsekostnader som vinstindikator och den avkastningsnivå som hade godtagits i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor.

1. Bedömningen av de vinstfördelningsmetoder som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor mot bakgrund av TNMM

322 Parterna är i huvudsak oense om i vilken mån kommissionen, i sitt andrahandsresonemang, kunde åberopa armlängdsprincipen, såsom den föreskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättningar, till vilka den godkända OECD-metoden hänvisar. De är närmare bestämt oense om huruvida kommissionen kunde använda nettomarginalmetoden, som bland annat föreskrivs i dessa riktlinjer, i syfte att kontrollera huruvida den vinstfördelningsmetod som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ledde till att ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst var lägre än vinsten för ett bolag som befann sig i en jämförbar situation.

323 Vad gäller tillämpningen av den godkända OECD-metoden ska det erinras om de överväganden som angavs ovan i punkterna 233–245. Även om den godkända OECD-metoden inte har införts i irländsk skatterätt, stämmer således det sätt på vilket de irländska skattemyndigheterna tillämpade section 25 TCA 97 i huvudsak överens med den analys som föreslås genom den godkända OECD-metoden. Tillämpningen av section 25 TCA 97, såsom den beskrivits av Irland i ansökan och som Irland bekräftade vid förhandlingen, kräver nämligen dels en analys av de funktioner som fullgjordes, de tillgångar som användes, och de risker som bars av filialerna, vilket i huvudsak motsvarar det första

steget i den analys som föreslås i den godkända OECD-metoden. Vad gäller det andra steget i denna analys, hänvisar dels den godkända OECD-metoden till OECD:s riktlinjer för internprissättning. Irland samt ASI och AOE har inte bestridit kommissionens påstående, i bland annat skäl 265 i det angripna beslutet, att de metoder för vinstfördelning som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor liknar de ensidiga internprissättningsmetoder som var angivna i OECD:s riktlinjer för internprissättning, såsom TNMM.

324 Under det administrativa förfarandet lade dessutom Irland och Apple Inc. fram ad hoC-rapporter som hade upprättats av deras respektive skatterådgivare. Dessa rapporter grundade sig just på TNMM för att visa att ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland, vilken faktiskt deklarerades i Irland på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, låg inom armlängdsintervallet. Irland samt ASI och AOE kan emellertid inte kritisera kommissionen för att ha grundat sig på den godkända OECD-metoden och ha använt TNMM i sitt andrahandsresonemang, medan de själva åberopade det under det administrativa förfarandet.

325 Mot bakgrund av det ovan anförda kan tribunalen inte godta anmärkningarna mot kommissionens användning av TNMM, såsom föreskrivs bland annat i OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning, för att kontrollera huruvida den vinstfördelningsmetod som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade lett till en minskning av ASI:s och AOE:s skattebörda.

326 Under dessa omständigheter ska tribunalen härnäst pröva Irlands samt ASI:s och AOE:s argument om kommissionens tillämpning av TNMM i sitt andrahandsresonemang, för att pröva om kommissionen lyckades visa att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gav ASI och AOE en fördel.

327 Parterna är oense om kommissionens konstateranden avseende tre fel i den vinstfördelningsmetod som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden. Det första är valet av filialerna som ”testade parter”, det andra är på valet av rörelsekostnader som vinstindikator och det tredje är den godkända avkastningsnivån.

2. Valet av ASI:s och AOE:s irländska filialer som ”testade parter” vid tillämpningen av vinstfördelningsmetoderna

328 I skälen 328–333 i det angripna beslutet påpekade kommissionen att även om det antogs att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter på ett korrekt sätt hade fördelats till ASI:s och AOE:S huvudkontor kunde de inte fullgöra komplexa funktioner utan personal eller fysisknärvaro. Enligt kommissionen hade de irländska filialerna däremot fullgjort funktioner som var knutna till immateriella rättigheter och som var avgörande för att bygga upp varumärkesmedvetenheten och varumärkeserkännandet i EMEIA-regionen. Kommissionen drog härav slutsatsen att ASI:s och AOE:s irländska filialer felaktigt hade valts som testade parter.

329 TNMM utgör en ensidig metod för internprissättning. Den består i att, utifrån en lämplig bas, fastställa en skattskyldig persons nettovinst, det vill säga den ”testade partens”, i en kontrollerad transaktion eller i kontrollerade transaktioner som har nära samband med varandra eller som är fortlöpande. För att fastställa den lämpliga basen ska en vinstnivåindikator väljas, såsom kostnader, försäljning eller tillgångar. Den nettovinstindikator som erhållits av den skattskyldiga personen i en kontrollerad transaktion ska fastställas med hänvisning till den nettovinstindikator som samma skattskyldiga person eller ett oberoende företag har erhållit i jämförbara okontrollerade transaktioner. TNMM innebär således att identifiera en part till den transaktion som en indikator har testats för. Det rör sig om den ”testade parten”.

330 Enligt OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning från år 2010, till vilka kommissionen bland annat hänvisade i skälen 94 och 255 i det angripna beslutet som värdefull vägledning och som även de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. ingav stödjer sig på, ska valet av den testade parten

dessutom vara förenligt med den funktionella analysen av transaktionen. Dessutom anges det att den testade parten i allmänhet ska vara den på vilken en metod för internprissättning kan tillämpas på det mest tillförlitliga sättet och för vilken de mest tillförlitliga jämförbara uppgifterna kan identifieras. Det är oftast den part som har den minst komplexa funktionella analysen.

331 Det ska för det första understrykas att i det angripna beslutet, bland annat i skäl 333, angav endast kommissionen att felet vid fastställandet av den enhet som skulle testas hade lett till en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst.

332 Såsom angetts i punkt 319 ovan är emellertid inte endast underlåtenheten att iaktta metodföreskrifter vid tillämpningen av en vinstfördelningsmetod tillräckligt för att slå fast att den beräknade vinsten inte är en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och än mindre att den beräknade vinsten är mindre än den vinst som borde ha erhållits om metoden för internprissättning hade tillämpats korrekt.

333 Enbart konstaterandet att det skett ett metodfel i valet av den testade parten inom ramen för metoderna för att fördela vinst till ASI:s och AOE:s irländska filialer, vilka hade godkänts av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, är således, även om detta skulle visa sig riktigt, i sig inte tillräckligt för att visa att förhandsbeskeden i skattefrågor gav ASI och AOE en fördel. Det hade nämligen krävts att kommissionen även visade att ett sådant fel ledde till att de två bolagens beskattningsbara vinster minskade, en minskning som de inte hade erhållit utan dessa förhandsbesked. I förevarande fall anförde emellertid inte kommissionen några omständigheter för att styrka att valet av ASI:s och AOE:s irländska filialer som testade parter hade lett till en minskning av bolagens beskattningsbara vinst.

334 För det andra är det, inom ramen för TNMM, i vart fall nödvändigt att i förväg välja en part som ska testas, särskilt utifrån de funktioner som parten fullgör, för att därefter beräkna avkastningen vid en transaktion som har samband med dessa funktioner. Den omständigheten att det normalt sett är den part som har de minst komplexa funktionerna som väljs påverkar inte de funktioner som faktiskt utförs av den valda parten och fastställandet av avkastningen för dessa funktioner.

335 I OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning föreskrivs nämligen inte vilken part i transaktionen som ska väljas, utan det rekommenderas att välja det företag avseende vilket det går att identifiera tillförlitliga uppgifter om de närmast jämförbara transaktionerna. Det anges vidare att detta ofta innebär att man väljer det företag i intressegemenskap som är minst komplext av de företag som berörs av transaktionen och som inte har värdefulla immateriella tillgångar eller unika tillgångar. Härav följer att riktlinjerna inte nödvändigtvis kräver att den minst komplexa enheten ska väljas, utan att de endast rekommenderar att den enhet väljs avseende vilken flest tillförlitliga uppgifter finns tillgängliga.

336 I den mån den testade partens funktioner har identifierats på ett korrekt sätt och avkastningen för dessa funktioner har beräknats korrekt, saknar det betydelse att en part eller någon annan part valdes ut som den testade parten.

337 För det tredje grundande kommissionen sitt andrahandsresonemang på antagandet att Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter hade fördelats korrekt till ASI:s och AOE:s huvudkontor.

338 Såsom Irland samt ASI och AOE har påpekat, ska det anges att de immateriella rättigheterna utgör nyckeltillgången för ett företag som Apple-koncernen, vars ekonomiska modell i huvudsak grundar sig på tekniska innovationer. De immateriella rättigheterna kan således i förevarande fall anses utgöra en enda tillgång mot bakgrund av OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning.

339 Såsom framgår av den godkända OECD-metoden innebär – i ett fall med ett företag som Apple-koncernen – i princip enbart den omständigheten att en av parterna är innehavare av immateriella rättigheter att betydelsefulla funktioner utförs av personer med avseende på denna immateriella tillgång, såsom ett aktivt beslutsfattande om att införa ett utvecklingsprogram som ger upphov till de immateriella rättigheterna och den aktiva förvaltningen av dem. Att fördela de immateriella rättigheterna till en del av företaget kan således anses som en indikation på att parten fullgör komplexa funktioner.

340 Härav följer att kommissionen i sitt andrahandsresonemang inte kunde göra gällande att Apple-koncernens immateriella rättigheter korrekt hade fördelats till ASI:s och AOE:s huvudkontor och att det samtidigt var bolagens irländska filialer som fullgjorde de mer komplexa funktionerna avseende de immateriella rättigheterna utan att lägga fram någon bevisning för att filialerna faktiskt fullgjorde sådana komplexa funktioner.

341 Såsom har konstaterats i punkterna 281 och 290 ovan har kommissionen i förevarande fall däremot inte lyckats visa att filialerna faktiskt fullgjorde funktioner och fattade avgörande beslut för Apple-koncernens immateriella rättigheter, särskilt vad gäller utformning, skapande och utveckling av dem.

342 För det fjärde grundas de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor på de beskrivningar av ASI:s och AOE:s irländska filialers funktioner som gjorts i de ansökningar som Apple-koncernen ingav till de irländska skattemyndigheterna. Såsom framgår av skälen 54–57 i det angripna beslutet består dessa funktioner, när det gäller ASI:s filial, av upphandling, försäljning och distribution av produkter av varumärket Apple till närstående parter och till tredjepartskunder i EMEIA-regionen, och, när det gäller AOE:s filial, av tillverkning och montering av ett specialiserat sortiment av datorprodukter i Irland.

343 Dessa arbetsuppgifter kan vid första anblicken anses vara lätta att identifiera och inte särskilt komplexa. De utgör i vart fall inte unika och specifika funktioner för vilka jämförbara uppgifter är svåra att identifiera. Tvärtom rör det sig om vanliga och relativt standardmässiga funktioner i affärsförbindelser mellan företag.

344 De upplysningar som Apple-koncernen lämnade till de irländska skattemyndigheterna innan de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor antogs var visserligen mycket kortfattade i fråga om ASI:s och AOE:s irländska filialers funktioner, tillgångar och risker. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor antogs nämligen efter det att skatterådgivarna i Apple-koncernen hade skickat ett antal kortfattade skrivelser till de irländska skattemyndigheterna där de kort beskrev de verksamheter som ASI:s och AOE:s filialer bedrev och föreslog en metod för att beräkna de två bolagens beskattningsbara vinster i Irland. Innehållet i skriftväxlingen är ganska vagt och det framgår att diskussionerna mellan de irländska skattemyndigheterna och Apple-koncernens skatterådgivare vid två möten var avgörande för att fastställa den beskattningsbara vinsten för dessa bolag, utan att någon objektiv och detaljerad analys av filialernas funktioner och av utvärderingen av dessa funktioner hade dokumenterats.

345 Till skillnad från de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. i efterhand lade fram under det administrativa förfarandet, ingavs inte någon rapport om vinstfördelningen eller någon ytterligare information till de irländska skattemyndigheterna innan de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor antogs.

346 Såsom bekräftades vid förhandlingen hade vidare inte de uppgifter om ASI:s och AOE:s irländska filialers verksamheter som ingavs före 1991 års förhandsbesked i skattefrågor kompletterats på något signifikant sätt innan 2007 års förhandsbesked antogs och de uppdaterades inte därefter.

347 Dessa brister i den bevisning som ingetts till de irländska skattemyndigheterna avseende de funktioner som de irländska filialerna faktiskt fullgjorde och utvärderingen av dem i syfte att fastställa den vinst som skulle fördelas till filialerna, kan anses som ett metodfel vid tillämpningen av section 25 TCA 97, vilken kräver en analys av de funktioner som fullgjorts, de tillgångar som använts och de risker som burits av filialerna.

348 Hur beklagligt detta metodfel än är kan inte kommissionen i sin kontroll av statligt stöd enligt artikel 107 FEUF, nöja sig med att hävda att valet av ASI:s och AOE:s irländska filialer som testade parter vid tillämpningen av vinstfördelningsmetoden var felaktigt, utan att visa att de funktioner som dessa filialer faktiskt fullgjorde utgjorde särskilt komplexa, unika eller svårligen individualiserade funktioner, så att jämförbara uppgifter för att genomföra en ensidig vinstfördelningsmetod inte var identifierbara eller tillförlitliga och så att den fördelning som följde nödvändigtvis blev fel.

349 Även om det antogs att det har visats att det förekommit ett sådant fel i vinstfördelningsmetoden, såsom har angetts i punkterna 319 och 332 ovan, måste kommissionen under alla omständigheter bevisa att den aktuella vinstfördelningen ledde till en minskning av de aktuella bolagens skattebörda i förhållande till den skattebörda som de skulle ha burit utan de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, vilket innebär att en fördel faktiskt hade beviljats.

350 Kommissionen har emellertid inte lagt fram någon bevisning i sitt andrahandsresonemang för att visa att ett sådant metodfel, som består i att information inte lämnades till de irländska skattemyndigheterna, ledde till en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsunderlag på grund av tillämpningen av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor.

351 Mot bakgrund av det ovan anförda godtar tribunalen de anmärkningar som Irland samt ASI och AOE har anfört mot kommissionens konstateranden att ASI:s och AOE:s irländska filialer felaktigt hade valts ut som testade parter vid tillämpningen av de vinstfördelningsmetoder som de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor grundade sig på.

3. Valet av rörelsekostnader som vinstindikator

352 I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor (se punkterna 12–21 ovan) beräknades de irländska filialernas beskattningsbara vinst som marginal på rörelsekostnaderna.

353 I skälen 334–345 i det angripna beslutet gjorde kommissionen gällande att även om det antogs att de irländska filialerna, vid tillämpningen av den ensidiga vinstfördelningsmetoden, hade kunnat betraktas som testade parter var valet av filialens rörelsekostnader som vinstindikator felaktigt. Enligt kommissionen skulle vinstindikatorn inom en ensidig vinstfördelningsmetod avspegla de funktioner som fullgjordes av den testade parten, vilket inte var fallet här. Kommissionen hävdade nämligen att ASI:s försäljning, och inte den irländska filialens rörelsekostnader, bättre kunde avspegla dess irländska filials verksamhet och risker, och således filialens bidrag till ASI:s omsättning.

354 Kommissionen (skäl 345 i det angripna beslutet) drog följaktligen slutsatsen att på grund av att rörelsekostnaderna hade använts som vinstindikator vid den vinstfördelningsmetod som hade godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, avspeglade inte ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Enligt kommissionen hade de irländska skattemyndigheterna därför gett ASI och AOE en selektiv fördel i förhållande till icke-integrerade bolag, vars beskattningsbara vinst avspeglade de priser som förhandlats fram på armlängds avstånd.

a) Valet av rörelsekostnader som vinstindikator för ASI:s irländska filial

355 Vad särskilt gäller ASI:s irländska filial (skäl 336 i det angripna beslutet) ansåg kommissionen att det var olämpligt att grunda sig på rörelsekostnaderna, som ”vanligen” angavs vid bedömningen av vinsterna för lågriskdistributörer. Kommissionen hävdade att ASI:s irländska filial inte var en sådan distributör, eftersom filialen bar risker som hade samband med omsättningen, garantier och utomstående avtalsparter.

356 Kommissionen angav inte specifikt vad den grundade ett sådant påstående på. Dessutom tyder användningen av ordet ”vanligen” på att kommissionen inte uteslöt att rörelsekostnader användes som en vinstindikator i vissa situationer.

357 Förutom att kommissionens uppfattning är otydlig, är inte en sådan uppfattning förenlig med OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning, vilka kommissionen stödde sig på i sitt andrahandsresonemang, såsom Irland samt ASI och AOE har hävdat. Det framgår nämligen av punkt 2.87 i riktlinjerna att vinstnivån ska inriktas på värdet av den testade partens funktioner, med beaktande av dess tillgångar och risker. Enligt dessa riktlinjer fastställs således inte valet vinstindikator för någon viss typ av funktion, under förutsättning av indikatorn avspeglar värdet på de aktuella funktionerna.

358 Det ska under alla omständigheter prövas huruvida kommissionen har lyckats visa att valet av rörelsekostnader som vinstindikator inte var lämpligt i förevarande fall och, i den mån de risker som filialerna bar ska beaktas, huruvida kommissionen korrekt drog slutsatsen att ASI:s irländska filial bar de risker som hade samband med omsättning, garantier och utomstående avtalsparter.

1) Den lämpliga vinstindikatorn

359 I skälen 340 och 341 i det angripna beslutet hävdade kommissionen att det var olämpligt att välja rörelsekostnader som vinstindikator, eftersom detta val inte på ett lämpligt sätt avspeglade de risker som ASI:s irländska filial bar och de aktiviteter som filialen utförde och att försäljning hade varit en lämpligare indikator. Kommissionen hävdade av samma skäl att Berry Ratio, som användes i de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram, inte var lämpligt för att fastställa en armlängdsmässig avkastning för de funktioner som fullgjordes av filialen.

360 Kommissionen grundade sina konstateranden på uppfattningen att ASI:s irländska filial ska anses ha burit riskerna och fullgjort de funktioner som var förknippade med ASI:s verksamhet, eftersom ASI inte själv hade kunnat göra det utan personal och fysisk närvaro.

361 Det ska erinras om de överväganden som det redogjorts för vid prövningen av förstahandsresonemanget i punkt 259 ovan, enligt vilka fördelningen ”genom uteslutning” av funktioner och därmed vinst till en filial inte är förenlig med irländsk rätt och inte heller den godkända OECD-metoden, eftersom en sådan analys inte gör det möjligt att visa att dessa funktioner faktiskt fullgjordes av de irländska filialerna.

362 För att visa att valet av ASI:s irländska filials rörelsekostnader som vinstindikator var felaktigt kunde därmed inte kommissionen fördela de funktioner som ASI fullgjorde och de risker som bolaget bar till dess irländska filial utan att visa att filialen faktiskt hade fullgjort dessa funktioner och burit dessa risker.

363 Dessutom hänvisar kommissionen själv i skäl 342 i det angripna beslutet till punkt 2.87 i OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning. Såsom angetts ovan i punkt 357 föreskrivs i riktlinjerna att såväl försäljning som rörelsekostnader kan utgöra en lämplig vinstindikator.

364 Närmare bestämt anges det i punkt 2.87 i OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning att valet av vinstindikator ska vara relevant för att visa värdet på den testade partens funktioner i den undersökta transaktionen, med beaktande av dess tillgångar och risker.

365 Genom att kommissionen i skälen 337 och 338 i det angripna beslutet angav att användningen av rörelsekostnader som vinstindikator inte avspeglade de risker som hade samband med omsättningen, garantierna och de produkter som hanterades av utomstående avtalsparter och att försäljningssiffrorna hade varit en lämpligare vinstindikator, besvarar kommissionen emellertid inte frågan om rörelsekostnaderna på ett lämpligt sätt avspeglade det värde som ASI:s irländska filial tillförde med hänsyn till de funktioner, tillgångar och risker som filialen ansvarar för. Kommissionen angav nämligen endast att ASI:s försäljning hade varit en lämplig vinstindikator, utan att visa varför filialens rörelsekostnader i förevarande fall inte avspeglade det värde som filialen tillförde bolagets verksamhet genom de funktioner, risker och tillgångar som filialen faktiskt var ansvarig för i bolaget.

366 Vad vidare gäller att Berry Ratio ska det erinras om att den användes som vinstindikator i de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. lade fram för att i efterhand styrka att den vinst som hade fördelats till ASI och AOE enligt de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor omfattades av armlängdsprincipen.

367 I skäl 340 i det angripna beslutet avfärdade emellertid kommissionen användningen av Berry Ratio som finansiellt tal för att uppskatta en armlängdsmässig ersättning i förevarande fall. Kommissionen hävdade att de situationer i vilka Berry Ratio kunde användas enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning inte motsvarade den situation som ASI:s irländska filial befann sig i.

368 I punkt 2.101 i OECD:s riktlinjer för internprissättning, till vilka kommissionen hänvisade i skäl 342 i det angripna beslutet, anges att för att Berry Ratio ska vara lämplig för att testa ersättningen för en kontrollerad transaktion ska för det första värdet på de funktioner som fullgörs i en kontrollerad transaktion stå i proportion till rörelsekostnaderna, för det andra ska värdet på de funktioner som fullgörs i en kontrollerad transaktion inte materiellt påverkas av värdet på de distribuerade produkterna, med andra ord inte stå i proportion till försäljningen, och, för det tredje ska den skattskyldiga i den kontrollerade transaktionen inte fullgöra någon annan betydande funktion (till exempel tillverkning) som bör ersättas genom användning av en annan metod eller finansiell indikator.

369 I det angripna beslutet gjorde inte kommissionen gällande att värdet av de rörelsekostnader som beaktades i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor inte stod i proportion till värdet på de funktioner som ASI:s irländska filial fullgjorde, såsom beskrivits ovan i skälen 54 och 55 i det angripna beslutet. Kommissionen har inte anfört några argument eller någon bevisning för att visa att samtliga kostnader som borde ha ansetts utgöra rörelsekostnader inte hade beaktats och att det ledde till en selektiv fördel för ASI och AOE. Kommissionen har inte heller försökt visa att värdet på de kostnader som hade beaktats var för lågt och att en selektiv fördel följde därav. Kommissionen ifrågasatte nämligen endast själva principen att beakta rörelsekostnaderna som vinstindikator.

370 Vidare finns det inte något samband mellan ASI:s irländska filials rörelsekostnader och bolagets omsättning. Kommissionen medgav själv denna avsaknad av korrelation i skäl 337 i det angripna beslutet.

371 Det ska slutligen erinras om de överväganden som det redogjorts för i punkterna 342 och 343 ovan när det gäller att de funktioner som ASI:s irländska filial fullgjorde inte var komplexa och lätt kunde identifieras. Filialen fullgjorde nämligen huvudsakligen distributionsfunktioner. Filialen var inte ansvarig för vare sig tillverkningsfunktioner eller andra komplexa funktioner som avser bland annat teknisk utveckling eller immateriella rättigheter.

372 I motsats till vad kommissionen har hävdat är därmed villkoren för att tillämpa Berry Ratio, vilka angavs i OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning, uppfyllda när det gäller ASI:s irländska filial.

373 Mot bakgrund av det ovan anförda ska det konstateras att kommissionen inte har lyckats visa att det var olämpligt att välja rörelsekostnader som vinstindikator för ASI:s irländska filial.

374 Även om det antogs att det, såsom kommissionen angav i skäl 336 i det angripna beslutet, kan hävdas att rörelsekostnaderna endast kan användas som vinstindikator för lågriskdistributörer, ska det i vart fall prövas om de irländska skattemyndigheterna kunde anse att ASI:s irländska filial inte bar de risker som, enligt kommissionen, borde ha fördelats till filialen.

2) Omsättningsrisken

375 I skäl 337 i det angripna beslutet påpekade kommissionen att ASI bar omsättningsrisken och eftersom bolagets huvudkontor varken hade personal för att hantera dessa risker, ”måste” den irländska filialen ”antas” bära riskerna. Kommissionen tillade att valet av rörelsekostnader inte avspeglade förevarande risk, vilket styrktes av att rörelsekostnaderna höll sig relativt stabila under den relevanta perioden medan omsättningen hade ökat exponentiellt.

376 Enligt själva ordalydelsen i det angripna beslutet grundar sig kommissionens uppfattning på ett antagande.

377 Vidare kunde inte kommissionen, i det angripna beslutet, förklara exakt vad omsättningsrisken bestod av.

378 När kommissionen tillfrågades om detta vid förhandlingen, angav kommissionen att det snarare rörde sig om en inventeringsrisk, nämligen risken för att de produkter som fanns i ASI:s inventarieförteckning, för vilken dess irländska filial ombesörjde distributionen, förblev osålda.

379 Till stöd för sitt påstående att ASI:s irländska filial hade påtagit sig den risk som var förknippad med en eventuell minskning ASI:s försäljning, nöjde sig kommissionen med att fördela risken genom uteslutning, vilket, såsom angetts i punkterna 361 och 362 ovan, inte utgör en giltig fördelningsgrund.

380 Vid förhandlingen hänvisade kommissionen dessutom till figur nr 9 i det angripna beslutet (angiven i skäl 122 i beslutet), vilken återger en tabell i kostnadsdelningsavtalet över riskfördelningen mellan Apple Inc., å ena sidan, och ASI och AOE, å andra sidan. Såsom konstaterats i punkterna 263–268 och 271 ovan innehåller denna tabell en förteckning över de risker som ASI bland annat kunde tvingas bära, men den styrker inte att ASI faktiskt bar dessa risker. Dessutom rör denna tabell ASI och inte dess irländska filial.

381 Apple Inc., ASI och AOE har däremot, under det administrativa förfarandet och i förevarande talan, lagt fram bevisning för att Apple Inc. och ASI hade slutit ramavtalen med tillverkarna av varor av varumärket Apple (eller de utomstående tillverkarna) centralt för hela Apple-koncernens räkning i Förenta staterna.

382 Apple Inc., ASI och AOE har dessutom lagt fram bevisning avseende andra ramavtal som också ingicks centralt för hela Apple-koncernen med de viktigaste köparna av produkter av varumärket Apple, det vill säga telekommunikationsoperatörer, bland annat i EMEIA-regionen.

383 Apple Inc., ASI och AOE har dessutom lagt fram bevisning avseende den internationella prissättningspolicyn för varor av varumärket Apple, vilken fastställs centralt för hela Apple-koncernen.

384 Det kan konstateras att den bevisning som lagts fram visar att ASI:s irländska filial inte deltog i förhandlingarna om och undertecknandet av ramavtalen, varken de avtal som ingicks med leverantörerna av de produkter som filialen distribuerar, det vill säga de utomstående tillverkarna, eller med de kunder till vilka filialen distribuerar produkter av varumärket Apple, såsom telekommunikationsoperatörer. Filialen nämns nämligen inte ens i dessa avtal.

385 Den bevisning som lagts fram visar dessutom att ASI:s irländska filial inte hade någon behörighet att fatta beslut om utbudet (det vill säga bestämma vilka produkter som skulle tillverkas), efterfrågan (det vill säga att fastställa till vilka kunder produkterna skulle säljas) eller om de priser till vilka dessa produkter av varumärket Apple skulle säljas, bland annat i EMEIA-regionen, eftersom dessa uppgifter fastställdes enligt ramavtalen.

386 Såsom ASI och AOE har gjort gällande kunde därmed inte de risker som är förenade med osålda produkter eller med en minskad efterfrågan ha fördelats till ASI:s irländska filial, eftersom såväl utbudet som efterfrågan fastställdes centralt utanför filialen.

387 Den bevisning som lagts fram bekräftar ASI:s irländska filials roll, såsom den framgår av de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram, enligt vilka filialen i egenskap av distributör hade ansvaret för att säkerställa produktflödet mellan tillverkare och kunder och att inom koncernen samla in och vidarebefordra information om prognoser för utbudet och efterfrågan i EMEIA-regionen och om inventarienivåerna. Det är nämligen inte på grund av att ASI:s irländska filial har utfört ”monitoring” för EMEIA-regionen som den ska anses ha ansvarat för den ekonomiska risk som skulle kunna följa av att ASI:s omsättning minskar i regionen.

388 Vad slutligen gäller påståendet i skäl 337 i det angripna beslutet att ASI:s försäljning ökade exponentiellt under den relevanta perioden medan dess irländska filials rörelsekostnader höll sig stabila, ska det konstateras att den omständigheten snarare utgör en indikation på att den verksamhet som filialen bedrev hade en begränsad inverkan på ASI:s hela näringsverksamhet.

389 Dessutom är inte en sådan omständighet i sig tillräcklig för att ifrågasätta valet av rörelsekostnader som vinstindikator. Kommissionen anförde nämligen sitt resonemang utan att ange skälet till att en ökning av bolaget ASI:s försäljning nödvändigtvis borde ha medfört en ökning av den vinst som skulle fördelas till dess irländska filial.

390 Kommissionen har följaktligen inte lyckats visat att ASI:s irländska filial var ansvarig för omsättningsrisken.

3) Produktgarantirisken

391 I skäl 338 i det angripna beslutet angav kommissionen att eftersom ASI tillhandahöll garantier för alla produkter som såldes i EMEIA-regionen och dessa garantier utgjorde den största delen av bolagets skulder, kunde inte den därtill hörande risken ha burits av ASI som inte hade någon personal, utan nödvändigtvis av dess irländska filial.

392 Kommissionen anförde närmare bestämt, i skäl 338 i det angripna beslutet, att dessa risker utgjorde ASI:s största skuld, som hade överförts till Apple Distribution International (ADI), ett närstående bolag i Apple-koncernen. Kommissionen hänvisade i detta avseende till skäl 135 i det angripna beslutet, i vilket det förklarades att ADI hade återupptagit distributionsverksamheten i EMEIA-regionen för ASI:s räkning och att ADI i detta syfte, enligt ett protokoll av den 23 april 2012, hade övertagit ASI:s skulder, vars största del bestod av avsättningar för produktgarantier.

393 Dessa faktiska omständigheter som kommissionen framhöll vittnar om att ASI åtog sig garantierna för produkter av varumärket Apple i EMEIA-regionen och att avsättningarna för garantier utgjorde en del av bolagets skulder till och med år 2012. Dessa uppgifter kan emellertid inte i sig fastställa ett samband mellan de risker som utgörs av de garantier som ASI har beviljat, vilka förverkligas genom avsättningar i passivsidan i ASI:s balansräkning, och dess irländska filial. Kommissionens teori gäller inte heller för åren efter 2012, när dessa risker överfördes till ADI. Kommissionen har emellertid inte avgränsat sitt resonemang till perioden fram till år 2012.

394 Dessutom kan endast produktgarantirisken fördelas till ASI:s irländska filial om ASI inte utifrån en ekonomisk synvinkel är ansvarig för de reklamationer varigenom en sådan garanti görs gällande. Kommissionen har emellertid inte lagt fram någon bevisning som styrker att ASI:s irländska filial hade något sådant ansvar.

395 Vidare är det visserligen ostridigt att ASI:s irländska filial drev kundservicen AppleCare, såsom har påpekats i punkterna 276–278 ovan, men de funktioner som filialen fullgjorde inom ramen för denna tjänst är dock av en stödjande natur i förhållande till själva garantierna.

396 Irland samt ASI och AOE har nämligen, för att bestrida kommissionens argument, stött sig på de ad hoC-rapporter som de lade fram och som kommissionen själv grundade sig på. Dessa rapporter beskriver de irländska filialernas verksamhet avseende garantier för produkter av varumärket Apple. Enligt dessa rapporter var ASI:s irländska filial, inom ramen för tjänsten AppleCare, ansvarig för att

– samla in uppgifter om defekta produkter,

– leda nätverket av godkända utomstående reparatörer,

– distribuera reservdelar för reparation inom nätverket, och

– driva callcenter.

397 Med hänsyn till att dessa funktioner är av stödjande natur kan det inte utan annan bevisning slås fast att ASI:s irländska filial tog på sig de ekonomiska konsekvenser som avser produktgarantierna, vilket ASI och AOE bekräftade vid förhandlingen.

398 Den omständigheten att det dessutom är många anställda vid tjänsten AppleCare är inte heller i sig avgörande, eftersom denna tjänst bland annat omfattar callcenter för kundservice, som oundvikligen är en funktion som kräver många anställda.

399 Vidare har inte kommissionen lagt fram någon annan bevisning som styrker att personalen vid ASI:s irländska filial aktivt var involverade i ett beslutsfattande som på ett påtagligt sätt påverkade de risker som var förknippade med garantin för produkter av varumärket Apple vilka ASI sålde och att filialen hade det yttersta ekonomiska ansvaret för denna garanti.

400 Under dessa omständigheter går det inte att av ASI:s irländska filials förvaltning av tjänsten AppleCare dra slutsatsen att filialen ansvarade för de risker som var förknippade med garantierna för produkter av varumärket Apple.

4) De risker som är förknippade utomstående avtalsparters verksamhet

401 I skäl 339 i det angripna beslutet hävdade kommissionen att eftersom ASI systematiskt lade ut sin distributionsfunktion till utomstående avtalsparter utanför Irland, var den totala försäljningssiffran en lämpligare vinstindikator med beaktande av den risk som den irländska filialen bar med avseende på produkter som inte hanterades i Irland.

402 Det ska inledningsvis anges att svaret på frågan vad den risk som skulle ha uppkommit till följd av den omständighet som angavs i punkt 401 ovan bestod i och hur ASI:s irländska filial bar denna risk framgår inte klart av skäl 339 i det angripna beslutet. En sådan bedömning, som kan tolkas på olika sätt, kan emellertid inte anses utgöra ett giltigt stöd för kommissionens andrahandsresonemang.

403 När kommissionen tillfrågades om detta under förhandlingen, angav kommissionen att när ASI lägger ut sina distributionsfunktioner på entreprenad till utomstående avtalsparter samtidigt som ASI fortsätter att vara ägare till produkterna, rör det sig under alla omständigheter om samma slags risk som den som avses i skäl 337 i det angripna beslutet, det vill säga en risk som har samband med en minskning i efterfrågan och risken för eventuellt osålda produkter.

404 Även om det antogs att den risk som kommissionen hänvisade till i skäl 339 i det angripna beslutet kan förstås så, att det är samma slags risk som omsättningsrisken, som identifierades i skäl 337 i det angripna beslutet, gäller således samma överväganden som de som angavs i punkterna 376–390 ovan även för denna typ av risk, för vilken det inte har visats att ASI:s irländska filial ansvarade.

405 Även om det antogs att en sådan risk föreligger, kan vidare inte enbart den omständigheten att viss distributionsverksamhet lades ut på entreprenad utanför Irland, utan ytterligare uppgifter, ge stöd för uppfattningen att en sådan risk borde ha fördelats till ASI:s irländska filial.

406 Den omständigheten att distributionen av de aktuella produkterna – efter transaktioner med leverantörer och kunder vilka förhandlats fram och organiserats i Förenta staterna – hanterades utanför Irland av utomstående avtalsparter stöder snarare uppfattningen att ASI:s irländska filial inte bar de risker som skulle kunna följa därav.

407 Det framgår av det ovan anförda att kommissionen inte har lyckats visa att ASI:s irländska filial faktiskt bar de risker som identifierades i skälen 336, 337 och 339 i det angripna beslutet.

b) Valet av rörelsekostnader som indikator på AOE:s irländska filials vinst

408 När det gäller AOE påpekade kommissionen, i skälen 343 och 344 i det angripna beslutet, att med hänsyn till att AOE saknade fysisk närvaro och anställda som kunde hantera risken utanför dess irländska filial, borde filialen anses bära alla risker, särskilt riskerna med varulagret. Under dessa omständigheter ansåg kommissionen att en vinstindikator som omfattade de totala kostnaderna hade varit mer lämplig än rörelsekostnaderna.

409 Kommissionen bygger sina argument på OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning. Såsom angetts ovan i punkt 357, rekommenderas det inte i riktlinjerna att använda någon särskild vinstindikator, såsom de totala kostnaderna, och riktlinjerna utgör inte något hinder mot att använda rörelsekostnaderna som vinstindikator.

410 Dessutom anges det i punkt 2.93 i OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning, som kommissionen hänvisade till i skäl 343 i det angripna beslutet, att ”vid tillämpning av en [TNMM] som bygger på kostnaderna används ofta de totala kostnaderna”. Härav följer att det i princip inte är uteslutet att rörelsekostnaderna kan utgöra en lämplig vinstindikator.

411 Kommissionens argument att en vinstindikator som omfattar de totala kostnaderna är bättre anpassad till ett tillverkningsbolag som AOE kan vidare inte vinna framgång i förevarande fall. Såsom angetts i punkt 12 ovan är det nämligen AOE och inte dess irländska filial som äger de material som används, produkter som är under tillverkning och slutprodukterna. Eftersom de totala kostnaderna tar hänsyn till kostnaderna för alla dessa delar, förefaller inte, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande, användningen av de totala kostnaderna som vinstindikator vara mest lämpad att avspegla värdet på de funktioner som AOE:s irländska filial faktiskt fullgjorde, med beaktande av särskilt AOE:s tillgångar.

412 Under dessa omständigheter har kommissionen inte lyckats visa att den vinstindikator som bygger på de totala kostnaderna, vilken kommissionen förespråkade, är mer lämplig i förevarande fall för att fastställa AOE:s irländska filials marknadsmässiga vinst.

c) Slutsatser om valet av rörelsekostnader som vinstindikator

413 Mot bakgrund av det ovan anförda ska slutsatsen dras att kommissionen, i det angripna beslutet, inte lyckades visa att det var olämpligt att välja rörelsekostnaderna för ASI:s och AOE:s irländska filialer som vinstindikator vid tillämpningen av en ensidig vinstfördelningsmetod.

414 Under alla omständigheter har kommissionen dessutom inte heller lagt fram någon bevisning för att styrka att ett sådant val i sig nödvändigtvis borde ha lett till slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade minskat ASI:s och AOE:s skattebörda i Irland.

415 Tribunalen konstaterar att varken den skriftväxling som föregick antagandet av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor eller Irland samt ASI och AOE, vilka tillfrågades i detta avseende under förevarande förfarande, kunde ge en tillräcklig förklaring till de inkonsekvenser som upptäcktes i förhandsbeskeden vad gäller rörelsekostnaderna, vilka hade använts som underlag vid beräkningen av filialernas beskattningsbara vinst i 1991 års förhandsbesked och som inte längre inkluderades som underlag vid beräkningen av filialernas beskattningsbara vinst i 2007 års förhandsbesked.

416 Även om det föreligger inkonsekvenser som visar på metodfel i beräkningen av den beskattningsbara vinsten, vilken gjordes i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, ska det erinras om övervägandena i punkt 348 ovan, enligt vilka kommissionen inte kan nöja sig med att åberopa ett metodfel utan måste styrka att en fördel faktiskt har beviljats, så att ett sådant fel faktiskt ledde till att de aktuella bolagens skattebörda minskade i förhållande till den som bolagen borde ha burit med tillämpning av de normala skattereglerna. Det ska återigen preciseras att kommissionen, i det angripna beslutet, inte gjorde gällande att uteslutandet av vissa kategorier av rörelsekostnader som hade använts som underlag vid beräkningen av den vinst som hade fördelats till ASI:s och AOE:s filialer hade gett upphov till en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

417 De anmärkningar som Irlands samt ASI och AOE har åberopat mot kommissionens konstateranden i sitt andrahandsresonemanget om metodfel vid valet av rörelsekostnader som indikator på ASI:s och AOE:s irländska filialers vinst, ska därmed godtas.

4. Den avkastningsnivå som godkänts i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor

418 I skälen 346–359 i det angripna beslutet bestred kommissionen den avkastningsnivå som hade godkänts för ASI:s och AOE:s irländska filialer i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, samtidigt som kommissionen påpekade att Apple-koncernen varken hade presenterat någon vinstfördelningsrapport eller någon annan förklaring till de irländska skattemyndigheterna till stöd för sitt förslag som ledde till de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor.

419 När det gäller ASI påpekade kommissionen, i skäl 346 i det angripna beslutet, att i 1991 års förhandsbesked i skattefrågor hade en marginal på 12,5 procent av den irländska filialens rörelsekostnader godtagits, medan i 2007 års förhandsbesked i skattefrågor hade en marginal på [*konfidentiellt*] godtagits.

420 När det gäller AOE påpekade vidare kommissionen, i skäl 347 i det angripna beslutet, att den beskattningsbara vinst som hade godkänts av de irländska skattemyndigheterna motsvarade [*konfidentiellt*] av rörelsekostnaderna, en procentsats som sattes ned till [*konfidentiellt*] när den beskattningsbara vinsten översteg [*konfidentiellt*]. I 2007 års förhandsbesked i skattefrågor motsvarade den beskattningsbara vinsten [*konfidentiellt*] av filialens rörelsekostnader, ökat med en avkastning på

[*konfidentiellt*] av omsättningen för de immateriella rättigheter som AOE hade utvecklat. Kommissionen underströk dessutom att AOE:s beskattningsbara vinst föreföll ha fastställts efter förhandlingar och att den hade styrts av överväganden som gällde sysselsättning, vilket påvisades av att det togs hänsyn till att ”en utökning av den irländska verksamheten inte [borde] hämmas” i samband med diskussionerna innan 1991 års förhandsbesked i skattefrågor antogs.

421 Det framgår av skälen 348 och 349 i det angripna beslutet att de förklaringar som Irland och Apple Inc. lämnade under det administrativa förfarandet om beräkningen av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst inte övertygade kommissionen. Kommissionen ansåg att den avkastning som de irländska skattemyndigheterna hade godkänt för ASI:s och AOE:s irländska filialer hade grundats på mycket små vinstmarginaler, trots att det inte fanns någon ekonomisk logik för att ett bolag skulle godta så små vinster.

422 Vad särskilt gäller 2007 års förhandsbesked i skattefrågor fokuserade kommissionen, i skälen 350–359 i det angripna beslutet, på det resonemang som angavs i efterhand i de ad hoC-rapporter som Irlands respektive Apple-koncernens skatterådgivare hade förberett och som avsåg de överenskomna avkastningsnivåerna för ASI:s och AOE:s irländska filialer. Enligt kommissionen grundade sig dessa rapporter på en jämförande studie, vars relevans hade ifrågasatts med anledning av att de produkter som erbjöds av de bolag som hade valts ut för jämförelsen inte var jämförbara med de högkvalitativa märkesvaror som Apple-koncernen erbjöd. Kommissionen gjorde närmare bestämt gällande att de risker med garantierna för högkvalitativa produkter som ASI bar inte kunde jämföras med de risker som de bolag som var utvalda i studien bar för sina produkter. Kommissionen framhöll dessutom att åtminstone 3 av de 52 utvalda bolagen hade försatts i likvidation.

423 I skälen 354 och 355 i det angripna beslutet gjorde dessutom kommissionen för fullständighetens skull ändå sin egen undersökning av den avkastningsnivå som skulle vara lämplig för ASI och AOE, genom att använda samma jämförbara bolag som i den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram, men beaktade som vinstindikator, när det gällde ASI, omsättningen (från försäljning) och, när det gällde AOE, de totala kostnaderna. Efter denna korrigerade analys kom kommissionen fram till slutsatsen att den godkända avkastningsnivån i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var överdrivet låga.

424 När det gäller ASI konstaterade nämligen kommissionen, i skäl 355 i det angripna beslutet, att genom att använda försäljningen hos de bolag som hade valts ut i den jämförande studien som vinstindikator år 2012, gav det en medianavkastning på 3 procent med ett kvartilavstånd på 1,3–4,5 procent. Kommissionen påpekade att de rörelseintäkter som ASI:s irländska filial hade fördelats som beskattningsbar vinst enligt 2007 års förhandsbesked i skattefrågor för år 2012 uppgick till omkring [*konfidentiellt*], vilket motsvarade cirka [*konfidentiellt*] av ASI:s omsättning år 2012. Denna avkastning var i praktiken 20 gånger lägre än den som kommissionen erhöll i sin korrigerade analys.

425 När det gäller AOE påpekade kommissionen i skäl 357 i det angripna beslutet att bolagets beskattningsbara vinst år 2012 uppgick till omkring [*konfidentiellt*] av den irländska filialens totala kostnader. Den procentandelen låg inom det kvartilavstånd som angavs i ad hoC-rapporterna från Irlands respektive Apple-koncernens skatterådgivare och låg nära den 25:e percentilen, som skatterådgivarna ansåg utgöra den undre delen av armlängdsintervallet. Kommissionen påpekade således att enligt den ad hoC-rapport som Apple Inc. hade lagt fram för perioden 2009–2011 uppgick den undre kvartilens påslag på totala kostnader till [*konfidentiellt*] med en median på [*konfidentiellt*], och enligt den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram för perioden 2007–2011 uppgick den undre kvartilens påslag på totala kostnader till [*konfidentiellt*] (med en median på [*konfidentiellt*]).

426 I skälen 358 och 359 i det angripna beslutet preciserade dock kommissionen att dessa rapporter inte kunde ligga till grund för slutsatsen i efterhand att ersättningen för de funktioner som AOE:s irländska filial fullgjorde var förenliga med armlängdsprincipen. Kommissionen ifrågasatte först uppgifternas jämförbarhet, eftersom någon detaljerad analys av jämförbarheten av de utvalda bolagens verksamhets- och kostnadsstruktur inte hade ingetts. Vidare angav kommissionen att den 25:e

percentilen godtogs som den undre delen av intervallet, vilket motsvarade en alltför bred metod, särskilt med hänsyn till de bekymmer med jämförbarheten som identifierades i de aktuella ad hoC-rapporterna. Kommissionen påpekade slutligen att i ad hoC-rapporterna hade endast jämförelsen gjorts i förhållande till tillverkningsbolag, medan AOE:s irländska filial även tillhandahöll gemensamma tjänster till andra företag i Apple-koncernen i EMEIA-regionen, exempelvis ekonomiska tjänster, tjänster som avser informationssystem och informationsteknik och tjänster på området personalresurser.

427 På grundval av dessa konstateranden drog kommissionen, i skäl 360 i det angripna beslutet, slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade godkänt en ersättning som de irländska filialerna med tanke på sin egen lönsamhet inte skulle ha godtagit om de var separata och oberoende företag som fullgjorde samma eller liknande verksamheter under samma eller liknande förhållanden.

428 Parterna är oense om såväl förekomsten som påverkan av de fel som kommissionen identifierade med avseende på de avkastningsnivåer som hade godtagits i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor och om godkännandet av dem i efterhand, vilket föreslogs i de ad hoC-rapporter som Irlands respektive Apple-koncernens skatterådgivare hade förberett.

a) ASI:s och AOE:s irländska filialers ersättning som godkänts genom 1991 års förhandsbesked i skattefrågor

429 Kommissionen kritiserade de irländska skattemyndigheterna för att i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ha godtagit avkastningsnivåer för ASI:s och AOE:s irländska filialer utan att någon rapport gav stöd till sådana avkastningsnivåer.

430 Det ska för det första anges att Irland samt ASI och AOE har gjort gällande att vid den tidpunkt då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor antogs krävdes det inte enligt tillämplig irländsk skatterätt att någon rapport om vinstfördelningen skulle läggas fram.

431 För det andra avser kommissionens anmärkning ett metodfel (eller avsaknaden av en metod), i den mån den avser brister i den metod för att beräkna den beskattningsbara vinsten som hade godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, på grund av att det saknades rapporter om vinstfördelningen.

432 De förklaringar som Apple-koncernen lämnade till de irländska skattemyndigheterna om motiveringen till de föreslagna avkastningsnivåerna, såsom de återgavs i skäl 64 i det angripna beslutet, var förvisso kortfattade. Apple-koncernen påstod nämligen att de föreslagna nivåerna översteg ett påslag på 15 procent, vilken normalt skulle ha uppnåtts genom ett ”cost center”, men understeg ett påslag på 100 procent, vilket var vanligt inom läkemedelsindustrin och som inte var jämförbar med IT-sektorn. Apple-koncernen medgav även för de irländska skattemyndigheterna att dess förslag inte grundades på någon vetenskaplig grund, men att koncernen ansåg att ett sådant förslag ledde till ett tillräckligt stort beskattningsbart vinstbelopp.

433 Varken den skriftväxling som föregick antagandet av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor eller Irland samt ASI och AOE, som tillfrågades om detta vid förevarande förfarande, kunde ge en tillräcklig förklaring till exakt vad som motiverade de indikatorer och sifferuppgifter som användes för att beräkna ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst. Det saknas således konkret och samtida bevisning som förklarar skälen för nivån på procentsatsen för de driftkostnader som godtogs i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor och än mindre hur de utvecklades över tiden.

434 Förutom att kommissionen påpekade att det saknades rapporter om vinstfördelningen slutförde dock inte kommissionen sin analys för att visa att enligt nämnda beräkning var den skatt som ASI och AOE faktisk betalade på grundval av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor lägre än den som skulle ha betalat i avsaknad av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor med tillämpning av de normala skattereglerna.

435 Av samma skäl som de som angetts i punkt 332 ovan är det således inte tillräckligt att enbart konstatera ett metodfel som ledde till beräkningen av den vinst som skulle fördelas till filialerna för att visa att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gav ASI och AOE en fördel.

436 Vidare kritiserade kommissionen de irländska skattemyndigheterna för att utan motivering ha godtagit en tröskel för AOE:s beskattningsbara vinst, det vill säga [*konfidentiellt*], över vilken den beskattningsbara vinsten inte längre motsvarade 65 procent av den irländska filialens rörelsekostnader, utan [*konfidentiellt*] av dessa kostnader. Enligt kommissionen hade en rationell ekonomisk aktör inte godtagit en lägre avkastning genom att avstå från en del av sin vinst om rörelsekostnaderna ökade, vilket innebar en ökning av verksamhetsvolymen, trots att samma avkastning hade varit tillräcklig för att täcka kostnaderna och uppnå en viss vinst.

437 Kommissionen har gjort gällande att denna tröskel utgjorde en skattelättnad som hade beviljats på grundval av kriterier som var främmande för skattesystemet, såsom överväganden avseende sysselsättning, och att den följaktligen ansågs ge en selektiv fördel.

438 Apple Inc. gjorde, i de synpunkter som anfördes efter beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, gällande att denna skillnad motiverades av att den stegvis ökande fasta investering som krävdes för en utökning av verksamheten var större vid verksamhetens början än när den pågick. Vid besvarandet av tribunalens skriftliga frågor har ASI och AOE dessutom bekräftat att tröskeln på [*konfidentiellt*] aldrig uppnåddes och att den andra nedsatta procentsatsen således aldrig hade använts i syfte att beräkna AOE:s beskattningsbara vinst. Kommissionen har inte bestridit dessa uppgifter.

439 Det har visserligen slagits fast att även om de behöriga myndigheterna har ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning för att bland annat avgöra vilka villkor som ska gälla för den åtgärd som beviljats på grundval av kriterier som är främmande för skattesystemet, såsom bibehållandet av sysselsättningen, kan utövandet av denna befogenhet således anses ge upphov till en selektiv åtgärd (dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 27). För att fastställa huruvida de aktuella åtgärderna kan utgöra statligt stöd, ska dock framför allt verkningarna av denna åtgärd för de företag som är mottagare av denna beaktas (se dom av 13 september 2010, Grekland m.fl./kommissionen, T-415/05, T-416/05 och T-423/05, EU:T:2010:386, punkt 212 och där angiven rättspraxis).

440 Att endast vid den skriftväxlingen som ägde rum före 1991 års förhandsbesked i skattefrågor, mellan de irländska skattemyndigheterna och Apple-koncernen, hänvisa till att Apple-koncernen var en av de största arbetsgivarna i den region där ASI:s och AOE:s irländska filialer var etablerade bevisar i vart fall inte att ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst hade fastställts på grundval av frågor som var förknippade med sysselsättning. Det framgår nämligen av rapporten från den aktuella skriftväxlingen, som återgavs i skäl 64 i det angripna beslutet, att det hade hänvisats till Apple-koncernens anställda i den aktuella regionen i egenskap av information om sammanhanget och utvecklingen av koncernens verksamhet i regionen och inte som motprestation till förslaget om fördelning av vinster till de aktuella irländska filialerna.

441 I avsaknad av annan bevisning kan kommissionen således inte göra gällande att de aktuella förhandsbeskeden i skattefrågor hade antagits som motprestation för att det eventuellt skapades nya arbetstillfällen i regionen.

442 Dessutom uppnåddes aldrig den aktuella tröskeln och således fördelades aldrig vinsten till de AOE:s irländska filial på grundval av en lägre procentsats än vad som föreskrevs i 1991 års förhandsbesked i skattefrågor.

443 AOE:s omsättning minskade nämligen avsevärt mellan perioden före 1991 års förhandsbesked i skattefrågor, nämligen 751 miljoner USD år 1989, såsom angavs i skäl 64 i det angripna beslutet, och år 2006, det sista år då 1991 års förhandsbesked i skattefrågor tillämpades, nämligen 359 miljoner USD, såsom anges i skäl 97 i det angripna beslutet.

444 Även om det antas att kommissionens påståenden om att det tröskelvärde som föreskrivs i detta förhandsbesked i skattefrågor saknar ekonomisk motivering är styrkt, kan kommissionen därmed inte göra gällande att en fördel hade beviljats på grund av att ett tröskelvärde ingick i 1991 års förhandsbesked i skattefrågor, trots att en sådan mekanism i själva verket inte hade genomförts.

445 Även om kommissionens argument skulle förstås så, att de avkastningsnivåer som de irländska skattemyndigheterna godtagit var för låga för de funktioner som filialerna fullgjorde, kan vidare detta argument, med hänsyn till de tillgångar och risker som är förknippade med dessa funktioner, inte godtas i avsaknad av annan bevisning.

446 Kommissionens resonemang i andra hand grundar sig nämligen på antagandet att de irländska skattemyndigheterna på ett korrekt sätt kunde fördela Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter till huvudkontoren, vilket enligt OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning tyder på ett utövande av komplexa eller unika funktioner. Såsom framgår av slutsatserna i punkt 348 ovan har emellertid kommissionen inte lyckats visa att ASI:s och AOE:s irländska filialer hade utövat de mest komplexa funktionerna.

447 Dessutom har kommissionen, särskilt när det gäller ASI, grundat sitt resonemang på övervägandet att den irländska filialen bar mycket stora risker för Apple-koncernens verksamhet. Såsom framgår av slutsatserna i punkt 407 ovan har inte kommissionen lyckats visa att ASI:s irländska filial faktiskt bar dessa risker.

448 I avsaknad av annan bevisning har kommissionen följaktligen inte lyckats visa att de avkastningsnivåer som fastställdes enligt 1991 års förhandsbesked i skattefrågor var för låga för att ersätta de funktioner som ASI:s och AOE:s irländska filialer faktiskt utövade med hänsyn till deras tillgångar och risker.

b) ASI:s och AOE:s irländska filialers ersättning som godkänts genom 2007 års förhandsbesked i skattefrågor

449 Förutom anmärkningen att det inte fanns någon rapport om vinstfördelningen till stöd för 2007 års förhandsbesked i skattefrågor, vilken underkändes av de skäl som angetts ovan i punkterna 430–435, bestred kommissionen ersättningen till ASI:s och AOE:s irländska filialer, i form av vinst som fördelades till dessa filialer med tillämpning av 2007 års förhandsbesked i skattefrågor, genom att angripa de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram för att i efterhand motivera att dessa vinster låg inom armlängdsintervallet. Kommissionen ifrågasatte särskilt tillförlitligheten i de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram, eftersom de bolag som hade valts ut för den jämförande studien, som låg till grund för dessa rapporter, inte var jämförbara med ASI och AOE.

1) Valet av de bolag som användes vid den jämförande analysen

450 I det angripna beslutet påpekade kommissionen bland annat två fel avseende jämförbarheten hos de bolag som hade valts ut i den jämförande studien med ASI:s irländska filial. I skäl 350 i det angripna beslutet angav kommissionen dels att det inte var möjligt att identifiera de bolag som hade valts ut inom ramen för den ad hoC-rapport som Apple Inc. hade lagt fram. Dels framhöll kommissionen i

skäl 351 i det angripna beslutet att vid urvalet av jämförbara bolag i de jämförande studierna hade inte hänsyn tagits till att Apple-koncernen, till skillnad från dessa bolag, sålde högkvalitativa märkesvaror och marknadsförde sina produkter på marknaden som sådana. Kommissionen påpekade att medan ASI var ansvarigt för garantierna för sålda varor, vilka i fråga om högkvalitativa märkesvaror innebar en mycket stor risk, exponerades inte de jämförbara bolagen för någon sådan risk.

451 Vad gäller jämförbarheten med AOE:s irländska filial, påpekade kommissionen (i skäl 359 i det angripna beslutet) att i den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram hade enbart tillverkningsbolag beaktats, medan AOE även tillhandahöll gemensamma tjänster till andra bolag i Apple-koncernen i EMEIA-regionen, exempelvis ekonomiska tjänster, tjänster som avser informationssystem och informationsteknik och tjänster på området personalresurser.

452 Det ska inledningsvis anges att även om det antas att de fel som kommissionen identifierade med avseende på de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram i efterhand visar sig vara riktiga och att de påverkar slutsatserna i rapporterna, kunde kommissionen inte av detta dra slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade lett till en minskning av ASI:s och AOE:s skattebörda i Irland.

453 Dessa rapporter lades nämligen fram av Irland och Apple Inc. i syfte att i efterhand visa att de vinster som ASI:s och AOE:s irländska filialer fördelats enligt de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor låg inom armlängdsintervallet. Den omständigheten att Irland och Apple Inc. lade fram dessa ad hoC-rapporter kan emellertid inte ändra kommissionens bevisbörda vad gäller förekomsten av en fördel i förevarande fall, såsom det erinrades om i punkt 100 ovan.

454 Det ska under alla omständigheter prövas huruvida de brister som kommissionen identifierade i de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram är styrkta och kan göra det möjligt att ogiltigförklara slutsatserna i rapporterna.

455 För det första är det viktigt att ange, såsom Irland, ASI och AOE har gjort gällande, att analyserna i fråga om internprissättning inte utgör en exakt vetenskap och att det inte går att undersöka exakta resultat om vad som ska anses vara en nivå enligt armlängdsprincipen. Det ska erinras om punkt 1.13 i OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning, där det anges att syftet med att fastställa internprissättningen är ”att på grundval av tillförlitliga uppgifter uppnå en rimlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen” och att ”fastställandet av internprissättningen inte är en exakt vetenskap och kräver en bedömning från såväl skattemyndigheten som skattebetalaren”.

456 För det andra har ASI och AOE, vad gäller de företag som hade valts ut för den jämförande studien på grundval av den ad hoC-rapport som Apple Inc. hade lagt fram, gjort gällande att under det administrativa förfarandet begärde Apple Inc. vid flera tillfällen att kommissionen skulle yttra sig över ad hoC-rapporten, utan att det hade gjorts någon specifik begäran om uppgifterna i den jämförande studien. Kommissionen har inte bestridit dessa argument. Dessutom lade ASI och AOE inom ramen för förevarande talan fram de uppgifter som hade använts i ad hoC-rapporten och angav att de hade hämtats från samma databas som den som hade använts i den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram. Kommissionen gjorde inte några fler specifika invändningar mot den ad hoC-rapport som Apple Inc. hade lagt fram.

457 Eftersom kommissionen har, med avseende på de två ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram, bestridit användningen av en jämförande studie som grundade sig på en sökning i en databas med jämförbara uppgifter, ska, för det tredje, följande anges.

458 I den mån kommissionens kritik ska förstås så att den innebär ett ifrågasättande av användningen av en databas med jämförbara uppgifter som sådan, kan den inte godtas. Utan stöd av en databas skulle det nämligen inte vara möjligt att inom ramen för det andra steget i den ensidiga

vinstfördelningsmetoden utföra en jämförande studie som gör det möjligt att göra en uppskattning av vinsterna med beaktande av armlängdsprincipen, vilken förutsätter att en sådan uppskattning kan göras hos jämförbara bolag.

459 Kommissionen har emellertid inte anfört några omständigheter som motiverar att det i sig är uteslutet att använda databaser som utvecklats av oberoende specialiserade bolag, såsom den som användes i de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram. Såsom Irland samt ASI och AOE har gjort gällande har dessa databaser nämligen upprättats med utgångspunkt i de allmänna nomenklaturkoderna för ekonomisk verksamhet i Europeiska gemenskaperna (NACE) och, utan bevis som styrker brister som ogiltigförklarar dem, utgör de en empirisk grund utifrån vilken jämförande studier kan göras.

460 När det sedan gäller kommissionens argument som syftar till att bestrida jämförbarheten i de bolag som valdes ut för den jämförande analysen, vad gäller ASI:s irländska filial, nöjde sig kommissionen med att åberopa samma argument som de som hade anförts mot valet av rörelsekostnader som vinstindikator, nämligen att ASI var ansvarigt för garantierna för sålda varor och att bolaget bar en stor risk för högkvalitativa produkter som hanterades av utomstående underleverantörer, medan de utvalda bolagen inte bar denna typ av risk som var så stor och därmed var de inte jämförbara. Av samma skäl som angetts i punkterna 391–402 ovan kan dessa argument inte godtas.

461 I likhet med Irland samt ASI och AOE ska det dessutom anges att eftersom rörelsekostnaderna, såsom konstaterats i punkt 413 ovan, inte kunde uteslutas som vinstindikator i förevarande fall hade det inte någon större betydelse för jämförbarheten i förevarande fall att produkterna var högkvalitativa. Såsom ASI och AOE har hävdat kan nämligen den omständigheten att ett bolag distribuerar högkvalitativa produkter inte nödvändigtvis påverka dess rörelsekostnader jämförda med de rörelsekostnader som det skulle ha haft om det sålde produkter av lägre kvalitet. Detta har i förevarande fall visats genom att, såsom kommissionen själv medgav i skäl 337 i det angripna beslutet, att ASI:s irländska filials rörelsekostnader höll sig relativt stabila i förhållande till den exponentiella ökningen av ASI:s försäljning.

462 När det gäller invändningarna om huruvida de tillverkningsbolag som valts ut i samband med den jämförande analysen av AOE:s irländska filial är jämförbara på grund av de stödjande funktioner som filialen fullgjorde utöver tillverkningsverksamheten, ska det anges att dessa stödjande funktioner inte är representativa för samtliga funktioner som filialen fullgjorde, såsom Irland samt ASI och AOE har gjort gällande. ASI och AOE har särskilt grundat sig på analysen av AOE:s irländska filials verksamhet, vilken gjordes i de ad hoC-rapporter som de lade fram och som kommissionen inte har bestridit på denna specifika punkt.

463 När det slutligen gäller den av kommissionen åberopade omständigheten att 3 av de 52 bolag som hade valts ut för den jämförande analysen hade försatts i likvidation, kan dessa invändningar inte påverka tillförlitligheten av denna analys i dess helhet. Dessa bolag försattes dessutom i konkurs efter de räkenskapsår som analysen omfattade. I motsats till vad kommissionen har gjort gällande framgår det vidare inte, mot bakgrund av övervägandena i punkt 455 ovan, att antalet 3 av de 52 bolag som avses i den aktuella analysen utgör en signifikant andel som kan snedvrida resultatet av den jämförande studien.

464 Under dessa omständigheter ska slutsatsen dras att kommissionen inte har lyckats ifrågasätta tillförlitligheten i de jämförande studier som ligger till grund för de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. lade fram och därmed den bristande tillförlitligheten i rapporterna.

2) Kommissionens korrigerade jämförande analys

465 I skälen 353–356 i det angripna beslutet gjorde kommissionen sin egen analys av jämförbarheten, vilken kan betecknas som en ”korrigerad jämförande analys”.

466 Inom ramen för sin korrigerade jämförande analys försökte kommissionen bedöma huruvida ersättningen till ASI:s och AOE:s irländska filialer, såsom den hade godkänts genom av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, låg inom armlängdsintervallet.

467 När det för det första gäller ASI:s irländska filial använde kommissionen uppgifter om de bolag som valts ut i den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram, i vilken ASI:s irländska filial angavs som testad part, och försäljningen som vinstindikator. Dessa uppgifter återgavs i figur 13 i skäl 354 i det angripna beslutet. Kommissionen jämförde således de vinster som hade fördelats till ASI:s irländska filial i förhållande till ASI:s försäljning med den genomsnittliga avkastningen av försäljningen hos de bolag som hade valts ut i den ad hoC-rapport som Irland hade lagt fram för åren 2007–2011.

468 Det ska inledningsvis anges att kommissionens tillvägagångssätt att jämföra, å ena sidan, resultaten från sin egen analys och, å andra sidan, ASI:s beskattningsbara vinst i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, hade visserligen i princip kunnat göra det möjligt för kommissionen att visa att det förelåg en selektiv fördel.

469 Slutsatserna i kommissionens korrigerade jämförande analys kan dock inte påverka slutsatserna i de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram, enligt vilka ASI:s och AOE:s irländska filialers vinster, som fastställdes med tillämpning av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, låg inom armlängdsintervallet.

470 Kommissionens korrigerade jämförande analys grundar sig på försäljningen som vinstindikator vid tillämpningen av TNMM. Såsom framgår av övervägandena i punkterna 402 och 412 ovan har det inte visats att användningen av rörelsekostnader som vinstindikator var olämplig i förevarande fall. Dessutom har det inte visats att användningen av försäljningen hade varit lämpligare.

471 Det ska vidare erinras om att den analys som kommissionen gjorde i sitt andrahandsresonemang grundar sig på antagandet att de funktioner som ASI:s irländska filial fullgjorde var komplexa och avgörande för framgången för varumärket Apple och därmed för ASI:s näringsverksamhet. Enligt kommissionen bar dessutom nämnda filial betydande risker i förhållande till ASI:s verksamhet. Såsom har slagits fast i punkterna 348 och 407 ovan har kommissionen inte lyckats visa att ASI:s filial fullgjorde komplexa funktioner och bar betydande risker.

472 Slutligen försökte kommissionen, i skälen 353–355 i det angripna beslutet, uppskatta medianavkastningen från jämförbara företags försäljning i förhållande till ASI:s genomsnittliga avkastning, utifrån den vinst som dess irländska filial hade fördelats enligt 2007 års förhandsbesked i skattefrågor. Detta synsätt är emellertid inte förenligt med vare sig den godkända OECD-metoden eller section 25 TCA 97, eftersom avkastningen från ASI:s försäljning inte kan, när det gäller dess filial, avspegla värdet på de funktioner som denna filial faktiskt fullgjorde av nedanstående skäl.

473 Såsom angetts ovan i punkterna 384 och 385 bestod de distributionsfunktioner som ASI:s irländska filial ansvarade för av upphandling, försäljning och distribution av produkter av varumärket Apple, enligt de ramavtal som hade förhandlats fram utanför nämnda filial. Det mervärde som ASI:s irländska filial bidragit med kunde således inte bedömas utifrån avkastningen från ASI:s försäljning.

474 Vidare hade de funktioner som ASI:s irländska filial faktiskt fullgjorde inte någon avgörande inverkan på Apple-koncernens immateriella rättigheter eller på varumärket Apple, såsom konstaterats ovan i punkt 341. Dessa två faktorer har emellertid ett nära samband och kan inbegripas under varumärket Apple som designerar högkvalitativa produkter, vilket kommissionen själv i skäl 351 i det angripna

beslutet ansåg påverka ASI:s försäljningsvärde på ett avgörande sätt. Avkastningen från ASI:s försäljning ger därför inte en realistisk bild av den irländska filialens faktiska bidrag till denna försäljning.

475 Under dessa omständigheter kan slutsatserna från kommissionens korrigerade jämförande analys avseende ersättningen till ASI:s irländska filial, i vilken försäljningen användes som en vinstindikator, inte påverka slutsatserna i den ad hoC-rapport som Irland och Apple Inc. hade lagt fram, i vilka rörelsekostnaderna användes som vinstindikator.

476 För det andra, vad gäller AOE:s ersättning visar, såsom kommissionen själv påpekade i skäl 357 i det angripna beslutet, resultaten från den jämförande analys som kommissionen använde, såsom den sammanfattats i punkt 425 ovan, att den vinst som fördelades till AOE:s irländska filial i Irland med tillämpning av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, låg inom intervaller som kunde anses vara marknadsmässiga.

477 Resultaten av kommissionens analys bekräftar därmed i huvudsak de slutsatser som följer av de ad hoC-rapporter som Irland och Apple Inc. hade lagt fram, enligt vilka den vinst som fördelades till AOE:s irländska filial ingick i armlängdsintervallet. Mot bakgrund av övervägandena i punkt 455 ovan om analyserna avseende internprissättning, kan inte den omständigheten att resultaten snarare ligger i den undre delen av armlängdsintervallet påverka dessa resultat.

478 Mot bakgrund av det ovan anförda godtar tribunalen Irlands samt ASI:s och AOE:s anmärkningar mot kommissionens konstateranden om metodfel gällande de ersättningsnivåer som hade godtagits i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor.

5. Slutsatser om kommissionens bedömningar i sitt andrahandsresonemang

479 De konstateranden som gjorts ovan i fråga om metodfelen vid beräkningen av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst visar att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är bristfälliga och ibland inkonsekventa. Dessa omständigheter är emellertid inte i sig tillräckliga för att styrka förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

480 Kommissionen har nämligen inte lyckats visa att de metodfel som den anfört mot de fördelningsmetoder som hade godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade lett till en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland. Dessa metodfel omfattar valet av de irländska filialerna som testade parter (punkt 351 ovan), valet av rörelsekostnader som vinstindikator (punkt 417 ovan) och den avkastningsnivå som godkänts i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor (punkt 478 ovan). Kommissionen har därmed inte lyckats visa att förhandsbeskeden beviljade bolagen en fördel.

481 Under dessa omständigheter ska talan bifallas såvitt avser de grunder som Irland samt ASI och AOE har åberopat, vilka avser att kommissionen, inom ramen för sitt andrahandsresonemang, inte lyckades visa att det i förevarande fall förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

F. De grunder genom vilka kommissionens bedömning i sitt alternativa resonemang har bestridits (den femte grunden i mål T-778/16 och den nionde grunden i mål T-892/16)

482 Kommissionen redogjorde för sitt alternativa resonemang i skälen 369–403 i det angripna beslutet, vilket består av två alternativa delar.

483 För det första gjorde kommissionen, i skälen 369–378 i det angripna beslutet, gällande att armlängdsprincipen ingick i tillämpningen av section 25 TCA 97 och att eftersom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gjorde undantag från denna princip gav de en selektiv fördel i form av en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsunderlag.

484 För det andra gjorde kommissionen, i skälen 379–403 i det angripna beslutet, gällande att även om tillämpningen av section 25 TCA 97 inte styrdes av armlängdsprincipen, borde de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ändå anses ge ASI och AOE en selektiv fördel, på grund av att de blev resultatet av de irländska skattemyndigheternas skönsmässiga bedömning.

485 Irland samt ASI och AOE har i huvudsak bestridit kommissionens bedömningar i båda delarna av det alternativa resonemanget.

1. Den första delen av kommissionens alternativa resonemang

486 I den första delen av det alternativa resonemanget ansåg kommissionen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor avvek från section 25 TCA 97 med motiveringen att armlängdsprincipen ingick i förevarande section (skäl 377 i det angripna beslutet). Kommissionen hänvisade då till sitt andrahandsresonemang, inom ramen för vilket kommissionen ansåg att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor inte kunde leda till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen och drog således slutsatsen att förhandsbeskeden hade gett ASI och AOE en selektiv fördel (skäl 378 i det angripna beslutet).

487 Det räcker att ange att eftersom den första delen av kommissionens alternativa resonemang grundar sig på konstateranden i kommissionens andrahandsresonemang och att kommissionen, såsom slagits fast i punkt 481 ovan, inte kan stödja sig på ett sådant resonemang för att dra slutsatsen att det föreligger en fördel i förevarande fall, ska slutsatsen dras att kommissionen inte heller kan stödja sig på den första delen av sitt alternativa resonemang för att dra slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel i förevarande fall.

488 Under dessa omständigheter finner tribunalen att kommissionen, genom den första delen av det alternativa resonemanget, inte har lyckats visa att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gav ASI och AOE en selektiv fördel.

2. Den andra delen av kommissionens alternativa resonemang

489 I den andra delen av det alternativa resonemanget har kommissionen gjort gällande att även om det antogs att tillämpningen av section 25 TCA 97 inte styrdes av armlängdsprincipen, gav de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ändå AOE och ASI en selektiv fördel, eftersom de irländska skattemyndigheterna antog dem efter eget skön.

490 Kommissionen hävdade dels att den genom sitt förstahands- och andrahandsresonemang hade visat att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade godkänt vinstfördelningsmetoder som innebar en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland och som gav en ekonomisk fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

491 Kommissionen hävdade dels att eftersom section 25 TCA 97 inte definierade några objektiva kriterier för fördelningen av vinster mellan olika delar av ett och samma icke hemmahörande bolag, grundar sig det utrymme för skönsmässig bedömning som de irländska skattemyndigheterna har vid tillämpningen av bestämmelsen inte på objektiva kriterier som är knutna till skattesystemet, vilket medför en presumtion om selektivitet för de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. Kommissionen undersökte dessutom elva förhandsbesked i skattefrågor som Irland hade överlämnat och konstaterade ett antal inkonsekvenser. Med stöd av dessa fann kommissionen att de irländska

skattemyndigheternas beslutspraxis i fråga om förhandsbesked i skattefrågor var skönsmässig, eftersom inga konsekventa kriterier användes för att fastställa vinstfördelning till icke hemmahörande bolags filialer i Irland med tillämpning av section 25 i TCA 97.

492 Av detta drog kommissionen slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade meddelats enligt den irländska skattemyndighetens skönsmässiga bedömning i avsaknad av objektiva kriterier som hade samband med skattesystemet, vilket innebär att dessa förhandsbesked även borde anses ge ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

493 Med avseende på kommissionens överväganden ska det för det första anges att eftersom kommissionen inte lyckades visa att det förelåg en fördel genom sitt förstahands- och andrahandsresonemang, kan inte kommissionen med endast sitt alternativa resonemang, som beskrevs ovan, visa att det i förevarande fall förelåg en selektivfördel. Även om det antogs att skattemyndigheterna hade ett utrymme för skönsmässig bedömning, innebär det nämligen inte att ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning användes så att skattebördan för mottagaren av förhandsbeskedet i skattefrågor minskade i förhållande till vad mottagaren normalt skulle ha burit.

494 Kommissionens alternativa resonemang räcker således inte för att fastställa att det förelåg statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

495 För det andra har kommissionen under alla omständigheter inte lyckats visa att de irländska myndigheterna utövade ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i förevarande fall.

496 Det ska nämligen erinras om den rättspraxis som innebär att det för fastställandet av att en skattemässig fördel är selektiv inte är nödvändigt att de behöriga nationella myndigheterna förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning för att bevilja förmånen. Ett sådant bedömningsutrymme kan emellertid göra det möjligt för dessa myndigheter att gynna vissa företag eller viss produktion till nackdel för andra, särskilt när de behöriga myndigheterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att fastställa mottagarna och villkoren för den åtgärd som beviljats på grundval av kriterier som inte har något samband med skattesystemet (dom av den 25 juli 2018, kommissionen/Spanien m.fl., C-128/16 P, EU:C:2018:591, punkt 55).

497 I skäl 381 i det angripna beslutet påstod endast kommissionen att Irland inte hade fastställt någon objektiv norm för att fördela ett icke hemmahörande bolags vinst för tillämpning av section 25 i TCA 97. Av detta drog kommissionen direkt slutsatsen i samma skäl 381 ”att detta [skulle] innebära att [de irländska skattemyndigheternas] skönsmässiga tillämpning av [denna section] inte grunda[de]s på objektiva kriterier som [hade] samband med skattesystemet, vilket i sin tur [gav] upphov till ett antagande om selektiv fördel”.

498 Såsom konstaterats ovan i punkterna 238 och 239 kräver emellertid tillämpningen av section 25 TCA 97 att det görs en objektiv bedömning av de faktiska omständigheterna, vilken för det första omfattar en identifiering av den verksamhet som filialen bedriver, de tillgångar som filialen använder för sina funktioner och av de därmed hörande riskerna och, för det andra, fastställandet av värdet på denna typ av verksamhet på marknaden. En sådan analys överensstämmer i huvudsak med den som föreslås genom den godkända OECD-metoden.

499 Kommissionen kan därmed inte med framgång göra gällande att de irländska skattemyndigheternas tillämpning av section 25 TCA 97 inte innehöll något konsekvent kriterium för att fastställa vinstfördelning till icke hemmahörande bolags irländska filialer.

500 I förevarande fall har visserligen inte de irländska skattemyndigheternas tillämpning av section 25 TCA 97 i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor dokumenterats tillräckligt. Såsom har konstaterats i punkterna 347 och 433 ovan var nämligen de uppgifter och den bevisning som låg till grund för en sådan tillämpning mycket kortfattade. Denna brist på dokumenterad analys utgör visserligen ett

beklagligt metodfel vid beräkningen av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst, godkänd genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. En sådan underlåtenhet kan emellertid inte i sig visa att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var följden av att de irländska skattemyndigheterna hade utövat ett stort utrymme för skönsmässig bedömning.

501 För det tredje kan de elva förhandsbeskeden i skattefrågor som avser fördelningen av vinst till icke hemmahörande bolags irländska filialer, vilka kommissionen undersökte i skälen 385–395 i det angripna beslutet, inte visa att de irländska skattemyndigheterna hade ett stort utrymme för skönsmässig bedömning som ledde till att de mottagande bolagen gynnades i förhållande till andra bolag i en jämförbar situation.

502 Såsom framgår av skälen 385–395 i det angripna beslutet avser nämligen vart och ett av de elva förhandsbeskeden i skattefrågor helt olika verksamheter. Såsom kommissionen själv har påpekat i skäl 88 i det angripna beslutet beror vinstfördelningen mellan flera närstående bolag på vilka funktioner de fullgör, vilka risker de tar på sig och vilka tillgångar varje bolag använder. Det kan således konstateras att enbart den omständigheten att de elva förhandsbeskeden i skattefrågor godkände olika vinstfördelningsmetoder grundar sig just på den omständigheten att de skattskyldiga bolagen befinner sig i olika situationer. Den omständigheten att dessa olika situationer beaktades vid antagandet av de aktuella förhandsbeskeden visar således inte på något sätt att de irländska skattemyndigheterna hade ett utrymme för skönsmässig bedömning.

503 Av det ovan anförda följer att kommissionen inte kan stödja sig på den andra delen av sitt alternativa resonemang för att dra slutsatsen att det föreligger en selektiv fördel i förevarande fall.

504 Följaktligen ska talan bifallas såvitt avser de grunder som Irland samt ASI och AOE har åberopat avseende att kommissionen i sitt alternativa resonemang inte lyckades visa att det förelåg en fördel i förevarande fall i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, utan att det är nödvändigt att pröva de anmärkningar som avser åsidosättandet av väsentliga formföreskrifter och åsidosättande av rätten att yttra sig som ASI och AOE har anfört mot kommissionens bedömningar i det alternativa resonemanget.

G. Slutsatser om kommissionens bedömning om förekomsten av en selektiv fördel

505 Mot bakgrund av slutsatserna i punkterna 312, 481 och 504 ovan, enligt vilka talan ska bifallas på de grunder som Irland samt ASI och AOE har åberopat mot kommissionens bedömningar i sitt resonemang i första hand, i andra hand och i det alternativa resonemanget, ska det slås fast att kommissionen inte i förevarande fall visade att genom att anta de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade de irländska skattemyndigheterna beviljat ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

506 Det följer av fast rättspraxis, som det hänvisades till i punkt 100 ovan, att kommissionen förvisso kan kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd, men endast under förutsättning att villkoren för en sådan kvalificering är uppfyllda.

507 Eftersom kommissionen i förevarande fall inte har lyckats styrka att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, ska det angripna beslutet ogiltigförklaras i sin helhet, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga grunder som Irland samt ASI och AOE har åberopat.

IV. Rättegångskostnader

508 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska den förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta de rättegångskostnader som uppkommit för Irland i mål T-778/16 och för ASI och AOE, i enlighet med vad de har yrkat.

509 I enlighet med artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska Irland, i mål T-892/16, Storhertigdömet Luxemburg, Republiken Polen och Eftas övervakningsmyndighet bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

1) Målen T-778/16 och T-892/16 förenas vad gäller domen.

2) Kommissionens beslut (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 om det statliga stöd SA.38373 – (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple, ogiltigförklaras.

3) Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för Irland i mål i T-778/16 och för Apple Sales International och Apple Operations Europe.

4) Irland, i mål T-892/16, Storhertigdömet Luxemburg, Republiken Polen och Eftas övervakningsmyndighet ska bära sina rättegångskostnader.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 juli 2020.

Underskrifter

Innehållsförteckning

I. Bakgrund till tvisten 2

A. Apple-koncernens historia 2

1. Apple-koncernen 2

2. ASI och AOE 3

a) Bolagsstrukturen 3

b) Kostnadsdelningsavtalet 3

c) Avtalet om marknadsföringstjänster 3

3. De irländska filialerna 4

B. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor 4

1. 1991 års förhandsbesked i skattefrågor 4

a) Beskattningsunderlaget för ACL, AOE:s föregångare 4

b) Beskattningsunderlaget för ACAL, föregångaren till ASI 5

2. 2007 års förhandsbesked i skattefrågor 5

C. Det administrativa förfarandet vid kommissionen 6

D. Det angripna beslutet 6

1. Förekomsten av en selektiv fördel 7

a) Referensramen 7

b) Armlängdsprincipen 7

c) Selektiv fördel på grund av att vinster från de licenser för immateriella rättigheter som innehades av ASI och AOE inte fördelades till de irländska filialerna (resonemanget i första hand) 8

d) Selektiv fördel på grund av det olämpliga valet av metoder för att fördela vinst till ASI:s och AOE:s irländska filialer (resonemanget i andra hand) 9

e) Selektiv fördel på grund av en avvikelse från referensramen, även om det antogs att den endast består av section 25 TCA 97, genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor vilka inte överensstämmer med armlängdsprincipen (alternativt resonemang) 9

f) Slutsats om den selektiva fördelen 9

2. Stödets oförenlighet, olaglighet och återkrav 10

3. Artikeldelen 10

II. Förfarandet och parternas yrkanden 11

A. Mål T-778/16 11

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur 11

2. Interventioner 11

3. Begäran om konfidentiell behandling 12

4. Parternas yrkanden 12

B. Mål T-892/16 12

1. Den dömande sammansättningen, handläggning med förtur och förening av mål 13

2. Interventioner 13

3. Begäran om konfidentiell behandling 13

4. Parternas yrkanden 14

C. Förening av målen och den muntliga delen av förfarandet 14

III. Rättslig bedömning 15

A. Förening av målen T-778/16 och T-892/16 vad gäller det slutliga avgörandet 15

B. De grunder som har åberopats och den ordning i vilken talan i förevarande mål ska prövas 15

C. Grunderna avseende kommissionens överskridande av sina befogenheter och inblandning i medlemsstaternas befogenheter i strid med i synnerhet principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor (den åttonde grunden i mål T-778/16 och den fjortonde grunden i mål T-892/16) 16

D. De grunder som avser fel i kommissionens förstahandsresonemang 19

1. Gemensam prövning av kriterierna fördel och selektivitet (delvis den andra grunden i mål T-778/16) 20

2. Identifiering av referensramen och bedömningen av den normala beskattningen enligt irländsk rätt (delvis den första och den andra grunden i mål T-778/16 och den första, den andra och den femte grunden i mål T-892/16) 21

a) Referensramen 21

b) Kommissionens bedömning av den normala beskattningen av vinster enligt irländsk skatterätt 24

1) Tillämpningen av section 25 TCA 97 (delvis den andra grunden i mål T-778/16 och delvis den första grunden i mål T-892/16) 25

2) Armlängdsprincipen (delvis den första grunden och den tredje grunden i mål T-778/16 och delvis den första grunden och den andra grunden i mål T-892/16) 27

i) Huruvida kommissionen kunde grunda sig på armlängdsprincipen för att kontrollera om det förelåg en selektiv fördel 27

ii) Huruvida kommissionen gjorde en korrekt tillämpning av armlängdsprincipen i sitt förstahandsresonemang 32

3) Den godkända OECD-metoden (delvis den andra och den fjärde grunden i mål T-778/16 och den femte grunden i mål T-892/16) 32

i) Huruvida kommissionens kunde stödja sig på den godkända OECD-metoden ... 33

ii) Frågan huruvida kommissionen gjorde en korrekt tillämpning av den godkända OECD-metoden i sitt förstahandsresonemang 34

4) Slutsatser om fastställandet av referensramen och bedömningar om den normala beskattningen enligt irländsk rätt 34

3. Kommissionens bedömning av verksamheten inom Apple-koncernen (den första grunden i mål T-778/16 och den tredje och den fjärde grunden i mål T-892/16) 35

a) ASI:s irländska filials verksamhet 35

b) AOE:s irländska filials verksamhet 40

c) Verksamheten utanför ASI:s och AOE:s filialer 41

1) Det strategiska beslutsfattandet inom Apple-koncernen 41

2) ASI:s och AOE:s beslutsfattande 42

d) Slutsatser angående verksamheten inom Apple-koncernen 43

4. Slutsats om kommissionens bedömning om huruvida det förelåg en selektiv fördel på grundval av förstahandsresonemanget 43

E. De grunder genom vilka kommissionens bedömning i andrahandsresonemanget har bestridits (fjärde grunden i mål T-778/16 och den åttonde grunden i mål T-892/16) 43

1. Bedömningen av de vinstfördelningsmetoder som godkänts genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor mot bakgrund av TNMM 44

2. Valet av ASI:s och AOE:s irländska filialer som ”testade parter” vid tillämpningen av vinstfördelningsmetoderna 45

3. Valet av rörelsekostnader som vinstindikator 48

a) Valet av rörelsekostnader som vinstindikator för ASI:s irländska filial 49

1) Den lämpliga vinstindikatorn 49

2) Omsättningsrisken 51

3) Produktgarantirisken 52

4) De risker som är förknippade utomstående avtalsparters verksamhet 53

b) Valet av rörelsekostnader som indikator på AOE:s irländska filials vinst 54

c) Slutsatser om valet av rörelsekostnader som vinstindikator 55

4. Den avkastningsnivå som godkänts i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor 55

a) ASI:s och AOE:s irländska filialers ersättning som godkänts genom 1991 års förhandsbesked i skattefrågor 57

b) ASI:s och AOE:s irländska filialers ersättning som godkänts genom 2007 års förhandsbesked i skattefrågor 59

1) Valet av de bolag som användes vid den jämförande analysen 59

2) Kommissionens korrigerade jämförande analys 62

5. Slutsatser om kommissionens bedömningar i sitt andrahandsresonemang 63

F. De grunder genom vilka kommissionens bedömning i sitt alternativa resonemang har bestridits (den femte grunden i mål T-778/16 och den nionde grunden i mål T-892/16) 63

1. Den första delen av kommissionens alternativa resonemang 64

2. Den andra delen av kommissionens alternativa resonemang 64

G. Slutsatser om kommissionens bedömning om förekomsten av en selektiv fördel 66

IV. Rättegångskostnader 67