Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. PITRUZZELLA
fremsat den 9. november 2023 [1]

Sag C-465/20 P

Europa-Kommissionen
mod
Irland,
Apple Sales International,
Apple Operations International, nu Apple Operations Europe,
Storhertugdømmet Luxembourg,
Republikken Polen,

EFTA-Tilsynsmyndigheden

»Appel – statsstøtte – forhåndsafgørelser på skatteområdet (tax rulings) – selektive skattefordele«

I. Indledning

1. Denne sag indgår i en nu relativt lang række af sager vedrørende anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF på »tax rulings«. Som bekendt kan virksomheder ved brug af »tax ruling« fra skattemyndighederne indhente en »forhåndsafgørelse« angående den skat, som de skal betale, og herved opnå disse myndigheders officielle holdning til anvendelsen af de nationale skatteregler og klare løfter om, hvilken skattemæssig behandling de vil blive omfattet af. Der er ingen tvivl om, at statsstøttereglerne ikke kan anvendes til at opnå en skjult skattemæssig harmonisering, som møder politiske hindringer, eller til at få bugt med skadelig skattekonkurrence. Udnyttelsen af forskellene mellem skatteordninger indebærer nemlig ikke tildelingen af en støtte, og skattekonkurrence mellem stater er i sig selv ikke forbudt. Kommissionen skal dog være i stand til at afgøre, om en medlemsstat ved en skatteforanstaltning såsom en skatteafgørelse giver en vis virksomhed en selektiv fordel. I et sådant tilfælde kan selskaber, der allerede i sig selv har en stærk markedsposition, såsom Apple, også i relation til dynamikken på de digitale markeder, som begunstiger koncentrationen af en sådan markedsposition, opnå en fordel i forhold til konkurrenter, som gør indgreb i de lige vilkår for virksomheder. Formålet med statsstøttereglerne er at undgå disse følger, som er til skade for konkurrencen og har skadelige virkninger for innovation og for forbrugerne.

[1] – Originalsprog: italiensk.

2. Kommissionen har nedlagt påstand om ophævelse af dom af 15. juli 2020, Irland m.fl. mod Kommissionen (herefter »den appellerede dom«)[2], hvorved Retten annullerede Kommissionens afgørelse (EU) 2017/1283 af 30. august 2016[3] (herefter »den omtvistede afgørelse«), der vedrører to forhåndsafgørelser på skatteområdet fra de irske skattemyndigheder angående Apple Sales International (ASI) og Apple Operations Europe (AOE), to selskaber, der er en del af Apple-koncernen (herefter samlet »skatteafgørelserne«).

II. Faktiske omstændigheder og tvistens baggrund

3. Apple-koncernen, der blev grundlagt i 1976 med hjemsted i Cupertino, Californien (USA), består af Apple Inc. og alle de selskaber, der kontrolleres af Apple Inc. Koncernens globale virksomhed er opbygget omkring funktionelle nøgleområder, som administreres og ledes centralt fra USA (den appellerede doms præmis 1). Apple Operations International (AOI) er et helejet datterselskab af Apple Inc. AOI ejer datterselskabet AOE fuldt ud, hvilket igen ejer datterselskabet ASI fuldt ud. Såvel ASI som AOE er oprettet som selskaber i henhold til irsk ret, men har ikke skattemæssigt hjemsted i Irland (den appellerede doms præmis 3)[4]. ASI og AOE har etableret filialer i Irland (herefter samlet »de irske filialer«). ASI's irske filial har navnlig ansvar for indkøb, salg og distribution i forbindelse med salg af Apple-produkter til nærtstående parter og tredjepartskunder i Europa, Mellemøsten, Indien og Afrika (EMEIA) samt Asien-Stillehavsområdet (APAC). Denne filials nøglefunktioner omfatter indkøb af færdige Apple-produkter fra tredjeparts- og nærtstående producenter, distributionsaktiviteter i forbindelse med salg af produkter til nærtstående parter i EMEIA- og APAC-regionerne samt salg af produkter til tredjepartskunder i EMEIA-regionen, onlinesalg, logistik samt eftersalgsservice. AOE's irske filial er ansvarlig for produktion og samling af en specialiseret serie af computerprodukter i Irland, såsom iMac-desktopcomputere, MacBook-laptopcomputere og andet computertilbehør, som den leverer til nærtstående parter i EMEIA-regionen. Denne filials nøglefunktioner omfatter produktionsplanlægning og opstilling af tidsplaner, process engineering, produktion og drift, kvalitetssikring og kvalitetskontrol samt reparationsopgaver (den appellerede doms præmis 9 og 10).

4. I den af den omtvistede afgørelse omfattede periode, dvs. fra 1991 til 2014 (herefter »den relevante periode«), havde Apple Inc. på den ene side og ASI og AOE på den anden side indgået en aftale om omkostningsdeling (herefter »omkostningsdelingsaftalen«). Omkostningsdelingen omfattede navnlig forskning og udvikling (R&D) vedrørende teknologi i Apple-koncernens produkter. I henhold til denne aftale accepterede parterne dels at dele omkostninger og risici i forbindelse med R&D vedrørende immaterielle aktiver som følge af udviklingen af Apple-koncernens produkter og tjenesteydelser. Dels enedes parterne om, at Apple Inc. officielt forblev ejeren af de immaterielle aktiver, der var omfattet af omkostningsdelingen, herunder de intellektuelle ejendomsrettigheder (herefter »IP«). Apple Inc. indrømmede endvidere ASI og AOE en vederlagsfri licens, bl.a. til fremstilling og salg af de pågældende Apple-produkter inden for det territorium, som de havde fået tildelt, dvs. hele verden med undtagelse af Amerika

[2] – T-778/16 og T-892/16, EU:T:2020:338.

[3] – Om statsstøtte SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) ydet af Irland til fordel for Apple (EUT 2017, L 187, s. 1).

[4] – I 49.-52. betragtning til den omtvistede afgørelse anførte Kommissionen, at ASI og AOE, selv om de var etableret i Irland og havde en handelsaktivitet i Irland, ifølge den irske lovgivning, som fandt anvendelse i den relevante periode, ikke blev anset for at have skattemæssigt hjemsted i Irland, fordi de direkte eller indirekte var kontrolleret af et selskab hjemmehørende i USA (Apple Inc.). Eftersom ASI og AOE, bortset fra de irske filialer, var uden skattemæssig tilstedeværelse i USA eller andre steder, konkluderede Kommissionen, at de var »statsløse« for så vidt angår skattemæssigt hjemsted.

(herefter »IP-licenserne«)[5]. Parterne i aftalen havde pligt til at bære de risici, der var forbundet med denne aftale. Den største risiko bestod i forpligtelsen til at betale udviklingsomkostninger vedrørende IP-rettigheder. I den relevante periode blev der foretaget forskellige ændringer af omkostningsdelingsaftalen, navnlig af hensyn til ændringer af gældende lovgivning (den appellerede doms præmis 5 og 6).

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

A. Skatteafgørelserne

6. Ved skrivelse af 12. oktober 1990 til de irske skattemyndigheder beskrev Apple-koncernens skatterådgivere de aktiviteter, som blev udført i Irland af Apple Computer Ltd. (ACL), AOE's forgænger, idet de oplyste om de funktioner, som blev udført af dette selskabs irske filial i Cork (Irland). De præciserede endvidere, at filialen var ejer af aktiver med henblik på fabrikationsvirksomhed, men at AOE fortsat havde ejendomsretten til de benyttede materialer, varerne under fremstilling og de færdige varer. Ved skrivelse af 2. januar 1991 blev de irske skattemyndigheder oplyst om, at der fandtes et nyt selskab, Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), ASI's forgænger, hvis filial i Irland blev beskrevet som havende ansvar for indkøb af varer til eksport hos irske producenter. Ved skrivelse af 29. januar 1991 (herefter »skatteafgørelsen fra 1991«) bekræftede de irske skattemyndigheder de af Apple-koncernen foreslåede vilkår angående beregningen af ACL's og ACAL's skattemæssige overskud i Irland. ACL's skattemæssige overskud blev baseret på en procentdel af dens irske filials driftsomkostninger, som var fastsat til 65% af disse omkostninger op til et årligt beløb på [*fortroligt*] og 20% af omkostningerne over dette beløb [*fortroligt*]. Hvis det samlede overskud var mindre end resultatet af formlen, ville dette lavere tal blive anvendt til at beregne nettooverskuddet. De driftsomkostninger, der blev taget i betragtning med henblik på denne beregning, omfattede alle driftsudgifter, eksklusive materialer til videresalg og andele af omkostninger til immaterielle aktiver, der blev faktureret af Apple-koncernens tilknyttede virksomheder. ACAL's skattemæssige overskud blev baseret på en margin på 12,5% af dens irske filials driftsomkostninger (eksklusive materialer til videresalg) (den appellerede doms præmis 11-16).

Ved skrivelse af 16. maj 2007 til de irske skattemyndigheder gentog Apple-koncernens skatterådgivere deres forslag til revision af metoden for beregning af beskatningsgrundlaget for ASI's og AOE's irske filialer. Med hensyn til begge tilfælde blev det foreslået, at det skattemæssige overskud svarede til en procentdel af driftsomkostningerne, eksklusive omkostninger som f.eks. beløb, som var faktureret af Apple-koncernens tilknyttede virksomheder, samt materialeomkostninger. For så vidt angik AOE's irske filial blev det foreslået, at der indgik et beløb svarende til IP-afkastet af denne filials produktionsprocesteknologi, lig med en procentdel af filialens omsætning. Det blev endvidere foreslået, at aftalen vedrørende begge filialer skulle træde i kraft den 1. oktober 2007, at den skulle være gældende i fem år, at den derefter skulle

[5] – I den appellerede dom benævnede Retten disse licenser som »Apple-koncernens IP-licenser«. Kommissionen har bestridt denne benævnelse – som jeg vil anvende uændret i citater fra passager af den appellerede dom – som værende upræcis, fordi den ikke afspejler den omstændighed, at der er tale om territorialt begrænsede licenser tildelt ASI og AOE.

fornys hvert år, og at den kunne finde anvendelse på nye enheder, der måtte blive etableret eller omdannet inden for Apple-koncernen, såfremt deres aktiviteter svarede til aktiviteterne henholdsvis i AOE og ASI. De irske skattemyndigheder bekræftede ved skrivelse af 23. maj 2007 (herefter »skatteafgørelsen fra 2007«), at de var enige i samtlige forslag. Denne aftale fandt anvendelse indtil regnskabsåret 2014 (den appellerede doms præmis 17-21).

B. Den omtvistede afgørelse

7. I den omtvistede afgørelse konkluderede Kommissionen, at skatteafgørelserne bevirkede, at de skatteomkostninger, som ASI og AOE normalt ville have haft, blev reduceret, og dermed at disse selskaber fik en driftsstøtte i den relevante periode, som var til gavn for Apple-koncernen i sin helhed (417. og 418. betragtning). Kommissionen erklærede, at denne støtte var ulovlig og uforenelig med det indre marked efter artikel 107, stk. 3, litra c), TEUF (den omtvistede afgørelses artikel 1), og pålagde tilbagesøgning heraf (den omtvistede afgørelses artikel 2).

8. I afgørelsens afsnit 8.2 foretog Kommissionen den treleddede analyse, som er blevet udformet i retspraksis med henblik på at godtgøre, at der er tale om en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF[6].

9. Hvad angik den første fase vedrørende bestemmelse af referenceordningen vurderede Kommissionen, at referenceordningen var den almindelige selskabsskatteordning i Irland, som har til formål at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er skattepligtige i Irland. I betragtning af dette formål fandt Kommissionen, at alle selskaber, der er skattepligtige i Irland, uanset om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende, integrerede eller ikke-integrerede, befinder sig i en sammenlignelig retlig og faktisk situation. Følgelig fandt Kommissionen, at bestemmelserne i section 25 i Taxes Consolidation Act af 1997 (konsolideret skattelov fra 1997, herefter »TCA 97«) om beskatning af ikke-hjemmehørende selskaber er en integrerende del af referenceordningen og ikke en særskilt referenceramme (227.-243. betragtning til den omtvistede afgørelse). Det fremgår af denne section, at et ikke-hjemmehørende selskab kun har pligt til at betale selskabsskat, hvis det driver virksomhed i Irland gennem en filial eller et kontor. I dette tilfælde skal selskabet betale selskabsskat »af enhver driftsindtægt, der optjenes direkte eller indirekte gennem eller af filialen eller kontoret, og af enhver indtægt fra ejendom eller rettigheder, der anvendes af eller indehaves af eller for filialen eller kontoret […]« (jf. den appellerede doms præmis 158).

10. Hvad angår den anden fase, hvorunder det skal afgøres, om der foreligger en selektiv fordel som følge af en undtagelse fra referenceordningen, præciserede Kommissionen først og fremmest, at det følger af ordlyden af og formålet med section 25 i TCA 97, at bestemmelsen kun kan anvendes i forbindelse med en overskudsfordelingsmetode, der fører til et skattepligtigt overskud, som stemmer overens med »en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet« (253. betragtning). Dette princip, hvis formål er »at sikre, at den skattemæssige behandling af transaktioner mellem integrerede koncernselskaber baseres på den fortjeneste, der ville være opnået, hvis de samme transaktioner var udført ikke-integrerede enkeltstående selskaber«, gælder således for »interne transaktioner mellem forskellige dele af det samme integrerede selskab, f.eks. en filial, der foretager transaktioner med andre dele af det selskab, som den tilhører« (252. og 253. betragtning). I denne sammenhæng præciserede Kommissionen desuden, at den ikke direkte ville have anvendt de principper, der er blevet

[6] – Jf. bl.a. dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 68, herefter »Fiat Chrysler-dommen«).

udviklet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), som de fremgår af bl.a. artikel 7, stk. 2, og artikel 9 i OECD's Model Tax Convention og rapporten fra 2010 om henføring af overskud til faste driftssteder som godkendt af OECD-Rådet den 22. juli 2010, der beskriver den tilgang, som OECD har godkendt i forbindelse med anvendelsen af armslængdeprincippet som fastlagt i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser for multinationale selskaber og skatteforvaltninger[7] i forbindelse med fordeling af overskud på faste driftssteder (»Authorised OECD Approach«, herefter »AOA-tilgangen«)[8], men ville have taget hensyn til dem som nyttige retningslinjer for, hvordan det kan sikres, at overskudsfordelingsordninger og interne afregningspriser anvendes i overensstemmelse med markedsvilkårene (255. betragtning). Kommissionen foretog derefter sin analyse ved at basere sig på tre særskilte begrundelser, som hver især ledte til at fastslå, at der forelå en selektiv fordel i den konkrete situation. Med hensyn til den foreliggende sag er kun de første to relevante, dvs. den principale og den subsidiære begrundelse. Ifølge *den principale begrundelse* (265.-321. betragtning til den omtvistede afgørelse) fandt Kommissionen, at den omstændighed, at de irske skattemyndigheder i skatteafgørelserne havde accepteret den ikke godtgjorte forudsætning om, at IP-licenserne skattemæssigt skulle henføres til et sted uden for Irland – og således til ASI's og AOE's hovedkontorer (herefter »hovedkontorerne«) og ikke til deres irske filialer – havde bevirket, at disse selskabers årlige skattepligtige overskud afveg fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat baseret på armslængdeprincippet. I henhold til *den subsidiære begrundelse* (325.-360. betragtning til den omtvistede afgørelse) tog Kommissionen udgangspunkt i, at selv om de irske skattemyndigheder havde haft grundlag for at acceptere denne forudsætning, ville resultatet af analysen have været det samme, fordi de overskudsfordelingsmetoder, som var blevet godkendt ved skatteafgørelserne, var baseret på uhensigtsmæssige metodevalg, hvilket under alle omstændigheder havde ført til, at den skat, som ASI og AOE skulle betale, blev nedsat i forhold til ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige overskud beregnes på grundlag af priser, der forhandles på markedsvilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

11. Kommissionen fastslog endelig i den tredje fase af sin analyse, at hverken Irland eller Apple Inc. havde fremført argumenter, som begrundede den selektive fordel, som var indrømmet ved skatteafgørelserne (404.-411. betragtning til den omtvistede afgørelse).

III. Sagen for Retten og den appellerede dom

12. Irland (sag T-778/16) samt ASI og AOE (sag T-892/16) anlagde sag til prøvelse af den omtvistede afgørelse. I sag T-778/16 fik Storhertugdømmet Luxembourg tilladelse til at intervenere til støtte for Irlands påstande, og Republikken Polen til støtte for Kommissionens påstande. I sag T-892/16 fik EFTA-Tilsynsmyndigheden tilladelse til at intervenere til støtte for Kommissionens påstande, og Irland til at intervenere til støtte for ASI's og AOE's påstande.

[7] – Juli 2010, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264189904 (herefter »OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser«).

[8] – I 87.-89. betragtning til den omtvistede afgørelse anførte Kommissionen, at AOA-tilgangen består af en totrinsanalyse, hvorefter indkomst allokeres til et fast driftssted. Som det første trin i tilgangen anlægges den hypotese, at det faste driftssted er et særskilt og uafhængigt foretagende, »engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise«. I denne sammenhæng introduceres begrebet »nøglepersonfunktioner«. I det første trin henfører AOA-tilgangen det økonomiske ejerskab af aktiver til det faste driftssted, hvor nøglepersonfunktioner vedrørende disse økonomiske aktiver udføres. I det andet trin anvendes OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser analogt på det faste driftssteds transaktioner med andre dele af selskabet for at sikre, at udøvelsen af alle dets funktioner i forbindelse med disse transaktioner prissættes efter armslængdeprincippet.

Sagerne blev forenet med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del. Irland samt ASI og AOE fremsatte til støtte for de af dem anlagte søgsmål henholdsvis 9 og 14 anbringender, der for størstedelens vedkommende var overlappende, og som Retten undersøgte samlet.

13. For så vidt som det er relevant for den foreliggende sag, forkastede Retten ved den appellerede dom for det første de af Irland samt de af ASI og AOE fremsatte anbringender vedrørende Kommissionens overskridelse af sine beføjelser og tilsidesættelse af princippet om medlemsstaternes skattemæssige autonomi (præmis 103-124). For det andet undersøgte Retten anbringenderne om, at Kommissionens *principale begrundelse* indeholdt fejl. I denne sammenhæng forkastede Retten indledningsvis det af Irland påberåbte klagepunkt vedrørende en fælles undersøgelse af fordelskriteriet og selektivitetskriteriet. Efterfølgende undersøgte Retten klagepunkterne vedrørende fejl i forbindelse med fastlæggelse af referenceordningen og normal beskatning i henhold til irsk ret. På grundlag af denne undersøgelse konkluderede Retten, at Kommissionens principale begrundelse var baseret på »forkerte vurderinger af den normale beskatning ifølge den irske skatteret, der finder anvendelse på den foreliggende sag« (den appellerede doms præmis 249). Endvidere undersøgte Retten »for fuldstændighedens skyld« klagepunkterne vedrørende Kommissionens faktiske vurderinger af Apple-koncernens aktiviteter og konkluderede, at Kommissionen – på den ene side, henset til de aktiviteter og funktioner, der faktisk blev varetaget af ASI's og AOE's irske filialer, og på den anden side de strategiske beslutninger, der blev truffet og gennemført uden for disse filialer – ikke havde godtgjort, at IP-licenserne skulle have været henført til disse filialer med henblik på fastlæggelse af ASI's og AOE's årlige skattepligtige overskud i Irland (den appellerede doms præmis 310). Afslutningsvis undersøgte Retten anbringenderne angående de vurderinger, som Kommissionen havde anført i sin *subsidiære begrundelse*. På baggrund af denne undersøgelse konstaterede Retten, at »fejl i beregningsmetoderne af ASI's og AOE's skattepligtige oversku[d] godtgør [skatteafgørelsernes] ufuldstændige og undertiden usammenhængende karakter« (den appellerede doms præmis 479), men fandt, at disse fejl ikke i sig selv var tilstrækkelige som bevis for, at der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

14. Retten annullerede derfor den omtvistede afgørelse i det hele uden at undersøge de øvrige anbringender, som var blevet gjort gældende af Irland samt ASI og AOE, pålagde Kommissionen at betale de omkostninger, som var afholdt af sagsøgerne i sagerne T-778/16 og T-892/16, og erklærede, at Irland i sag T-892/16, Storhertugdømmet Luxembourg, Republikken Polen og EFTA-Tilsynsmyndigheden hver skulle bære deres egne omkostninger.

IV. Sagen for Domstolen og parternes påstande

15. Ved appelskrift indleveret til Domstolens justitskontor den 25. september 2020 har Kommissionen nedlagt påstand om ophævelse af den appellerede dom. Irland, ASI og AOE, Storhertugdømmet Luxembourg og EFTA-Tilsynsmyndigheden har indgivet skriftlige indlæg. Ved skrivelse af 4. april 2023 underrettede ASI's og AOE's advokater Domstolen om, at AOE med virkning fra den 2. april 2023 var blevet fusioneret med AOI i henhold til irsk ret. AOI's navn har derfor erstattet AOE's navn som part i den foreliggende sag. Parterne er blevet hørt under retsmødet den 23. maj 2023. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen ophæver den appellerede dom, forkaster det første, det andet, det tredje, det fjerde og det ottende anbringende i sag T-778/16 samt det første, det andet, det tredje, det fjerde, det femte, det ottende og det fjortende anbringende i sag T-892/16, hjemviser sagen til Retten med henblik på stillingtagen til de øvrige anbringender og udsætter afgørelsen om sagsomkostninger i første instans og i appelsagen. ASI og AOI har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og at

Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Irland har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger. EFTA-Tilsynsmyndigheden har nedlagt påstand om, at appellen tages til følge i det hele, at sagen hjemvises til Retten med henblik på stillingtagen til de øvrige anbringender, og at afgørelsen om sagsomkostninger i første instans og i appelsagen udsættes. Storhertugdømmet Luxembourg har nedlagt påstand om, at appellen forkastes i det hele, og at Kommissionen tilpligtes at betale dens sagsomkostninger.

V. Appellen

16. Kommissionen har fremsat to anbringender til støtte for sin appel, og begge er opdelt i flere led. Det første anbringende er rettet mod de præmisser i den appellerede dom, hvor Retten kritiserede den principale begrundelse. Det andet anbringende er rettet mod den del af dommen, hvor Retten forkastede den subsidiære begrundelse.

A. Indledende bemærkninger

17. Ifølge omkostningsdelingsaftalen var ASI og AOE i den relevante periode som nævnt indehavere af IP-licenser og de betalte Apple Inc. et beløb til finansiering af koncernens R&D-aktiviteter. Henset til usikkerheden af resultaterne af R&D-investeringerne sigter omkostningsdelingsaftaler mod at undgå, at det investerende selskab ikke får kompensation for et eventuelt underskud. R&D-omkostningerne fordeles mellem koncernselskaberne, på samme måde som de eventuelle afkast allokeres procentvist i forhold til den procentdel af omkostningerne, som det enkelte selskab afholder. Dette er begrundelsen for en sådan aftale, men det er nødvendigt at tage hensyn til, at en koncernintern omkostningsdelingsaftale inden for rammerne af multinationale virksomheders praksis kan gøre det muligt at allokere omkostninger og respektive overskud til jurisdiktioner med lavere beskatning. I den konkrete situation bevirkede den omstændighed, at en del af omkostningerne og overskuddene vedrørende Apples IP ikke var knyttet til det sted, hvor hovedparten af koncernens R&D-aktiviteter blev udført, dvs. til Californien, hvor Apple Inc. har sit hjemsted, at disse omkostninger og overskud blev overført til ASI og AOE. Som nævnt blev disse selskaber, selv om de var etableret i Irland, i den relevante periode hverken anset for at have skattemæssigt hjemsted i Irland eller i nogen anden skattejurisdiktion. I Irland havde de kun pligt til at betale skat af overskud fra de irske filialers virksomhed i henhold til section 25 i TCA 1997, således at overskud, der ikke blev henført til disse filialer, i sidste ende ikke blev beskattet noget sted[9]. Kernen i spørgsmålet er derfor – eftersom section 25 i TCA 97 ikke fastsætter noget herom – hvordan det blev fastlagt, hvilket overskud der skulle henføres til de irske filialer. Da størstedelen af ASI's og AOE's indtægt hidrørte fra IP-licenserne, var det indledende spørgsmål med henblik på at besvare dette, på hvilken måde disse licenser blev fordelt mellem disse selskaber under hensyntagen til de forskellige underafdelinger, dvs. hovedkontorerne på den ene side og de irske filialer på den anden side. Det er i det væsentlige disse emner, som tvisten mellem Irland og Kommissionen vedrører. Skatteafgørelserne, hvorved den fastlæggelse af ASI's og AOE's beskatningsgrundlag, som Apple havde foreslået, faktisk blev godkendt, indebar i praksis, at IP-licenserne og hovedparten af disse selskabers overskud ikke blev henført til de irske filialer. En sådan allokering af overskud, som

[9] – For Retten og i retsmødet for Domstolen vurderede Kommissionen, at den skat, der faktisk blev betalt af ASI's og AOE's overskud, beløb sig til 1% i 2003 og 0,005% i 2004. ASI og AOE har gjort gældende, at disse selskabers overskud i den relevante periode var underlagt udskudte skatteforpligtelser af udenlandsk indkomst i De Forenede Stater.

nedsatte ASI's og AOE's skattemæssige ansvar, gav ifølge Kommissionen disse selskaber en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF og førte til en lettelse af skattebyrden for hele Apple-koncernen.

B. Det første anbringende

18. Det første anbringende er opdelt i tre led.

1. Det første anbringendes første led

19. Med det første anbringendes første led har Kommissionen gjort gældende, at Retten foretog en urigtig fortolkning af den omtvistede afgørelse, begik en rettergangsfejl og anførte en selvmodsigende begrundelse, da Retten i den appellerede doms præmis 125, 183-187, 228, 242 og 243 fastslog, at Kommissionen ved at antage, at IP-licenserne skattemæssigt skulle henføres til de irske filialer, eftersom ASI's og AOE's hovedkontorer hverken havde medarbejdere eller fysisk tilstedeværelse til at sikre kontrollen over og administrationen af disse licenser, havde foretaget en overskudsfordeling ved anvendelse af en »udelukkelses«-tilgang, som ikke var i overensstemmelse med section 25 i TCA 97, armslængdeprincippet og AOA-tilgangen. ASI og AOI samt Irland og Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, at Kommissionens klagepunkter skal afvises, er uvirksomme og under alle omstændigheder er ugrundede.

a) Bedømmelse

1) Formaliteten

20. Jeg vil erindre om, at en appel i henhold til artikel 256, stk. 1, TEUF og artikel 58, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol er begrænset til retsspørgsmål. Det er alene Retten, der har kompetence til at fastlægge og bedømme de relevante faktiske omstændigheder såvel som til at vurdere bevismaterialet, når bortses fra tilfælde, hvor den indholdsmæssige urigtighed af dens konstateringer følger af akterne i den sag, den har behandlet [10]. Fastlæggelsen og bedømmelsen af disse faktiske omstændigheder og beviser er således ikke et retsspørgsmål, der som sådan kan efterprøves af Domstolen under en appelsag, medmindre disse omstændigheder og beviser er blevet urigtigt gengivet [11].

21. ASI og AOI har gjort gældende, at påberåbelsen af en fejl ved fortolkningen af den for Retten anfægtede retsakt ikke er ensbetydende med at påberåbe sig en retlig fejl, medmindre der foreligger en urigtig gengivelse af denne retsakt baseret på Rettens åbenbart urigtige læsning heraf. Til støtte for deres indsigelse har de påberåbt sig dom af 27. januar 2000, DIR International Film m.fl. mod Kommissionen [12], og af 30. november 2016, Kommissionen mod Frankrig og Orange [13]. I den første af disse domme præciserede Domstolen, at under et annullationssøgsmål kan Retten ganske vist finde anledning til at fortolke den anfægtede retsakts begrundelse på en anden måde end den udstedende myndighed og under visse omstændigheder endog til at

[10] – Jf. dom af 27.4.2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo mod Kommissionen (C-492/21 P, EU:C:2023:354, præmis 106).

[11] – Jf. dom af 22.6.2023, Gmina Miasto Gdynia og Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo mod Kommissionen (C-163/22 P, EU:C:2023:515, præmis 99).

[12] – C-164/98 P, EU:C:2000:48 (herefter »DIR International-dommen«).

[13] – C-486/15 P, EU:C:2016:912 (herefter »dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig og Orange«).

forkaste den begrundelse, der er angivet af den udstedende myndighed, men dette kan Retten ikke, når intet faktisk forhold giver grundlag herfor, fordi Retten i så fald ville sætte sin egen begrundelse i stedet for den, udstederen af den anfægtede retsakt har angivet, og begå en retlig fejl, som kan anfægtes ved Domstolen [14]. Det er sandt, at Domstolen i denne dom konstaterede, at indholdet af den omhandlede afgørelse var blevet forvansket [15], men af denne omstændighed kan det imidlertid ikke konkluderes, som ASI og AOI derimod har gjort gældende, at *alene* Rettens åbenbart urigtige læsning af den anfægtede retsakt kan gøres gældende under en appelsag. En sådan konklusion ville i øvrigt stride mod den anvendelse i modsat retning, som Domstolen har gjort af denne dom [16]. For så vidt angår dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig og Orange skal det blot påpeges, at Domstolen i denne doms præmis 102, hvorpå ASI og AOI har støttet sig, blot konstaterede, at Kommissionen ikke havde fremført argumenter til støtte for, at Retten havde foretaget en urigtig gengivelse af den omtvistede afgørelse. Denne præmis tilføjer derfor intet element til støtte for ASI's og AOE's formalitetsindsigelse. Jeg vil endvidere fremhæve, at Domstolen allerede har haft lejlighed til udtrykkeligt at forkaste en lignende indsigelse i dom af 10. marts 2022, Kommissionen mod Freistaat Bayern m.fl. [17], hvor Domstolen fastslog, at spørgsmålet om, hvorvidt Retten anlagde en urigtig fortolkning af den afgørelse, hvis lovlighed Retten skal vurdere under et annullationssøgsmål, er et retsspørgsmål, der kan realitetsbehandles under appelsagen [18]. Mere generelt kan spørgsmålet om, hvorvidt en afgørelse, som Kommissionen har truffet i henhold til artikel 108, stk. 2, første afsnit, TEUF, er blevet fortolket korrekt, ikke unddrages Domstolens prøvelsesret i forbindelse med en appel under påberåbelse af, at det blot udgør et »spørgsmål om faktiske omstændigheder«. Jeg kan ikke udelukke tilfælde, hvor påberåbelsen af en fejl ved fortolkningen af en sådan retsakt reelt tilsigter at opnå, at Domstolen foretager en ny prøvelse af Rettens vurdering af de faktiske omstændigheder, men efter min opfattelse er dette åbenbart ikke tilfældet med dette klagepunkt, som vedrører den korrekte forståelse af de betragtninger, som Kommissionen har lagt til grund, og det af Kommissionen anvendte retlige kriterium. Ved at påberåbe sig en ukorrekt fortolkning af den omtvistede afgørelse har Kommissionen i den foreliggende sag derfor gjort en retlig fejl gældende, som kan påberåbes inden for rammerne af en appel.

22. Irland har gjort gældende, at det første anbringendes første led er uvirksomt, eftersom den omstændighed, at overskuddene fra IP-licenserne ikke blev henført til de irske filialer, selv om det antages, at Retten foretog en urigtig fortolkning af den omtvistede afgørelse, ville forblive bekræftet alene af de faktiske konstateringer om disse filialers aktiviteter, som Retten anførte i resten af den appellerede dom. I denne forbindelse vil jeg erindre om, at det følger af fast retspraksis, at et anbringende rettet mod dele af begrundelsen for en appelleret dom, som er uden betydning for dommens konklusion, er uvirksomt og må forkastes [19]. I den appellerede dom begrænsede Retten sig ikke til at konstatere, at Kommissionens principale begrundelse var baseret på forkerte vurderinger af den normale beskatning ifølge den irske skatteret, der finder anvendelse på den foreliggende sag, men undersøgte også og tiltrådte de klagepunkter, som Irland samt ASI og AOE havde fremsat mod Kommissionens faktiske vurderinger af Apple-koncernens

[14] – Jf. DIR International-dommen, præmis 42.

[15] – Jf. DIR International-dommen, præmis 48.

[16] – Jf. dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 142-144). Jf. også dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 70-79).

[17] – C-167/19 P og C-171/19 P, EU:C:2022:176, præmis 47. Jf. også dom af 11.3.2020, Kommissionen mod Gmina Miasto Gdynia og Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, præmis 121).

[18] – Jf. også implicit dom af 20.9.2017, Kommissionen mod Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, præmis 35-37), af 14.11.2019, Silec Cable og General Cable mod Kommissionen (C-599/18 P, EU:C:2019:966, præmis 82), og af 31.1.2019, Pandalis mod EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, præmis 102-109), samt kendelse af 7.9.2017, Natural Instinct mod M.I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, præmis 4).

[19] – Jf. dom af 27.4.2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro m.fl. mod Kommissionen (C-549/21 P, EU:C:2023:340, præmis 80 og den deri nævnte retspraksis).

aktiviteter. Det følger heraf, at det påhvilede Kommissionen – for med føje at bestride Rettens konstateringer vedrørende mangler i den principale begrundelse, hvilke konstateringer er baseret på to adskilte og uafhængige rækker af grunde – at fremsætte klagepunkter mod begge disse rækker af grunde. Det første anbringende er faktisk opbygget præcist i denne retning. Dette anbringendes første led sigter mod at så tvivl om Rettens konklusion om, at Kommissionen inden for rammerne af sin principale begrundelse havde anvendt en »udelukkelses«-tilgang, mens det andet og det tredje led er rettet mod de grunde, på baggrund af hvilke Retten forkastede de ovennævnte vurderinger af de faktiske omstændigheder. Den omstændighed, at de klagepunkter, som er udviklet inden for rammerne af hvert af disse led, betragtet adskilt, ikke i sig selv er tilstrækkelige – såfremt de tiltrædes – til at opnå ophævelsen af den appellerede dom, gør det ikke muligt at konkludere, at de er uvirksomme, fordi de skal betragtes inden for rammerne af det første anbringende i sin helhed. Irlands indsigelse skal derfor efter min opfattelse forkastes.

2) Realiteten

i) Det første klagepunkt: fejlagtig fortolkning af den omtvistede afgørelse

23. Det skal indledningsvis fremhæves, at Kommissionen ikke har bestridt, at et »udelukkelses«-ræsonnement strider mod section 25 i TCA 97, armslængdeprincippet eller AOA-tilgangen. Kommissionen hævder dog, at den ikke anvendte et sådant ræsonnement. Når dette er præciseret, finder jeg det nødvendigt kortfattet at gengive hovedpunkterne i Kommissionens principale begrundelse. Ifølge opbygningen af den omtvistede afgørelse omfatter denne begrundelse fire dele.

24. I den første del, som er indeholdt i afgørelsens afsnit 8.2.2.1, anførte Kommissionen de to forudsætninger, hvorpå den efterfølgende baserede sin undersøgelse. Kommissionen anførte dels, at anvendelsen af section 25 i TCA 97 kræver den forudgående fastlæggelse af en overskudsfordelingsmetode, som ikke er defineret i denne bestemmelse, dels at denne metode skal føre til et resultat, som er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Korrektheden af begge disse forudsætninger blev udtrykkeligt anerkendt af Retten – den første i den appellerede doms præmis 113 og den anden i præmis 211 og 212 – og er ikke blevet bestridt hverken inden for rammerne af en særskilt appel til prøvelse af den appellerede dom eller kontraappel inden for den foreliggende sag. Selv om der ikke er blevet fremsat indsigelser i denne henseende, er det under alle omstændigheder hensigtsmæssigt at præcisere, at Rettens konklusioner vedrørende anvendelsen af armslængdeprincippet i forbindelse med section 25 i TCA 97 er fuldt ud på linje med Fiat Chrysler-dommen, hvor Domstolen fastslog, at Kommissionen kun er berettiget til at basere sig på dette princip, såfremt og i det omfang dets anvendelse er fastsat i den pågældende medlemsstats skatteret[20]. Faktisk forkastede Retten udtrykkeligt i den appellerede doms præmis 221 Kommissionens synspunkt om, at det følger af artikel 107, stk. 1, TEUF, at medlemsstaterne har en selvstændig pligt til at anvende dette princip. Endvidere fremgår det bl.a. af dommens præmis 210, 211, 218-220 og 247, at anvendelsen af armslængdeprincippet i den konkrete situation var baseret på de irske skatteretlige bestemmelser om beskatning af selskaber og var begrundet i den referenceordning, som Kommissionen havde fastlagt, og som Retten tiltrådte. Desuden fremgår det ikke, at der i de irske skattemyndigheders administrative praksis var fastsat metoder eller kriterier for anvendelse af armslængdeprincippet, som Kommissionen reelt undlod at anvende til fordel for parametre og regler, der ligger uden for den nationale skatteordning. I den appellerede doms præmis 239 konstaterede Retten derimod, at der er tale om overlapning mellem anvendelsen af section 25 i TCA 97, som beskrevet af Irland, og den

[20] – Jf. bl.a. Fiat Chrysler-dommens præmis 73 og 74 samt 96-105.

funktionelle og faktuelle analyse som led i første trin af den analyse, som foreslås ifølge AOA-tilgangen [21]. Afslutningsvis, som Retten konstaterede i bl.a. den appellerede doms præmis 433, kunne Irland selv ikke i tilstrækkeligt omfang forklare, hvad der præcist var begrundelsen for de parametre, der blev lagt til grund i skatteafgørelserne for beregningen af ASI's og AOE's skattepligtige overskud.

25. I den anden del af sin principale begrundelse, som er indeholdt i den omtvistede afgørelses afsnit 8.2.2.2, litra a), præciserede Kommissionen den overskudsfordelingsmetode baseret på armslængdeprincippet, som de irske skattemyndigheder efter Kommissionens opfattelse burde have fulgt i kraft af section 25 i TCA 97. I 272. betragtning til denne afgørelse fastslog Kommissionen, at de overskud, der skal fordeles til filialen af et ikke-hjemmehørende selskab ved anvendelsen af denne artikel, er de overskud, som denne filial »ville have optjent efter armslængdeprincippet, navnlig i dens forbindelser med andre dele af selskabet, hvis det var et særskilt og uafhængigt foretagende, der udøver samme eller lignende aktiviteter under de samme eller lignende forhold, idet der tages hensyn til selskabets udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici gennem filialen og andre dele af det samme selskab«. I den konkrete situation skulle de irske myndigheder, inden de godkendte den af Apple foreslåede overskudsfordelingsmetode, ifølge Kommissionen derfor kontrollere, om IP-licenserne og de respektive overskud skulle henføres til et sted uden for Irland, således som Apple anførte, og i dette øjemed sammenligne de af ASI og AOE udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici gennem deres hovedkontorer og deres irske filialer (273. betragtning).

26. I den tredje del af sin principale begrundelse foretog Kommissionen selv en sådan kontrol efter det i 275. betragtning til afgørelsen beskrevne skema, som indebar undersøgelsen af de to forskellige scenarier, som Irland og Apple havde anført for at begrunde henføringen af IP-licenserne til et sted uden for Irland. Disse scenarier – det første baseret på hovedkontorernes funktioner, og det andet på Apple Inc.s funktioner – blev undersøgt henholdsvis i den omtvistede afgørelses afsnit 8.2.2.2, litra b) (276.-307. betragtning) og afsnit 8.2.2.2, litra c) (308.-318. betragtning). Det er som et led i undersøgelsen af det første af disse scenarier, at Kommissionen fulgte den »udelukkelses«-tilgang, som Retten kritiserede. Det er derfor nødvendigt kortfattet at redegøre for de to adskilte trin i denne undersøgelse. I det første trin, som er indeholdt i 281.-293. betragtning, undersøgte Kommissionen hovedkontorernes situation. Først og fremmest anførte Kommissionen, at disse hovedkontorer i den relevante periode øjensynligt kun eksisterede »på papiret«, eftersom de ikke havde nogen fysisk tilstedeværelse eller ansatte medarbejdere uden for Irland, og at det kun var selskabernes bestyrelsesmedlemmer, som kunne varetage hovedkontorernes funktioner (281. betragtning). De eneste beviser på disse bestyrelsers aktiviteter, som Kommissionen havde modtaget, indeholdt imidlertid ikke nogen oplysning om aktiviteter, som vedrørte IP-licenserne, eller drøftelser eller beslutninger vedrørende indgåelsen eller ændringen af omkostningsdelingsaftalen, i det mindste indtil slutningen af 2014 (282.-285. betragtning). Kommissionen fandt i denne forbindelse, at Apples argument om, at aktiviteterne i ASI's og AOE's bestyrelser manifesterede sig på »et væld af måder«, var vagt og ikke godtgjort, og anførte desuden, at hvis disse aktiviteter havde været væsentlige, ville ASI og AOE være blevet anset for at have et fast driftssted i USA, da et flertal af deres bestyrelsesmedlemmer var baseret i USA (287. betragtning). I 288. og 289. betragtning, som Retten især støttede sig på, præciserede Kommissionen endvidere dels, at der ikke alene ikke fandtes beviser for aktiviteter, som hovedkontorerne udførte i forbindelse med IP-licenserne, men at disse hovedkontorer heller ikke havde evne til at udføre funktioner vedrørende aktiv administration på dette område, dels at disse funktioner, herunder dem, som ifølge omkostningsdelingsaftalen var tildelt ASI og AOE, henset til

[21] – I overensstemmelse med AOA-tilgangen er formålet med det første trin af analysen at identificere de aktiver, funktioner og risici, som skal henføres til et selskabs faste driftssted.

manglen på medarbejdere på hovedkontorerne alene kunne varetages af de irske filialer[22]. Kommissionen konkluderede derfor i 293. betragtning til den omtvistede afgørelse, at hovedkontorerne »hverken kontrollerede eller administrerede – eller havde mulighed for at kontrollere eller administrere – […] IP-licenserne på en sådan måde, at de kunne optjene den type indkomst, som disse selskaber bogførte«. I undersøgelsens andet trin gennemgik Kommissionen de irske filialers situation med henblik på at godtgøre, at en undersøgelse, som alene tog hensyn til disse filialers udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici, ville have ført til det samme resultat. I 296.-303. betragtning til den omtvistede afgørelse opremsede Kommissionen derfor disse filialers funktioner, som efter Kommissionens opfattelse burde have ført de irske skattemyndigheder til ikke at acceptere uden yderligere kontroller Apples ugrundede udsagn om, at IP-licenserne og de respektive overskud i det hele skulle henføres til et sted uden for Irland. I 305. betragtning til den omtvistede afgørelse konkluderede Kommissionen dels, at en sådan overskudsfordeling ikke afspejlede en fordeling, som de irske filialer ville have accepteret, hvis de havde været særskilte og uafhængige foretagender, der udøvede deres aktivitet på frie konkurrencevilkår, dels at eftersom hovedkontorerne ikke udførte nogen funktioner, og/eller i lyset af de funktioner, som de irske filialer udførte, burde IP-licenserne skattemæssigt have været henført til de sidstnævnte.

27. Afslutningsvis drog Kommissionen i den fjerde del af sin principale begrundelse, som er indeholdt i afsnit 8.2.2.2, litra c), slutningerne af sin tidligere undersøgelse og konstaterede, at henset til den af de irske skattemyndigheder anvendte metode til henføring af IP-licenserne og de respektive overskud, havde skatteafgørelserne ført til en markant sænkelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland og derfor givet disse selskaber en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

28. Af ovenstående overvejelser kan følgende slutninger drages vedrørende Kommissionens tilgang i dens principale begrundelse. For det første fandt et retligt kriterium bestående i at *sammenligne* hovedkontorernes og de irske filialers funktioner i forbindelse med IP-licenserne ifølge Kommissionen anvendelse såvel i kraft af section 25 i TCA 97 som for at sikre, i overensstemmelse med denne section, en fastlæggelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud, som var på linje med armslængdeprincippet. Ved anvendelse af dette kriterium foretog Kommissionen for det andet en *særskilt undersøgelse* af den rolle, som hver af disse enheder varetog i forbindelse med disse licenser. På grundlag af denne undersøgelse konstaterede Kommissionen for det tredje dels, at hovedkontorerne *slet ikke udførte nogen funktioner* i forbindelse med IP-licenserne, dels at de irske filialer varetog en *aktiv rolle*, som fulgte af varetagelsen af en række funktioner – hvor nogle blev anset for »kritiske« – og påtagelsen af risici i forbindelse med administrationen og anvendelsen af disse licenser. For det fjerde er konstateringen af, at hovedkontorerne ikke udførte nogen funktioner, baseret på, at Apple ikke havde fremlagt beviser i modsat retning, sammenlagt med konstateringen af, at disse hovedkontorer reelt savnede evne til at varetage disse funktioner. For det femte er Kommissionens begrundelse hverken udelukkende eller hovedsageligt baseret på konstateringen af, at *hovedkontorerne ikke havde medarbejdere eller fysisk tilstedeværelse*, selv om denne konstatering anføres gentagne gange i betragtningerne til den omtvistede afgørelse, men snarere på den omstændighed, at hovedkontorerne ikke udførte nogen *funktioner* i forbindelse med IP-licenserne.

[22] – En lignende argumentation genfindes i 290. og 323. betragtning til den omtvistede afgørelse, mens en mere generel henvisning til den omstændighed, at hovedkontorerne var uden fysisk tilstedeværelse og medarbejdere, findes i flere betragtninger og overskriften til afgørelsens afsnit 8.2.2.2, litra b).

29. Det følger heraf, at det i modsætning til, hvad Retten fastslog i den appellerede doms anfægtede præmisser, ikke var konstateringen i sig selv af, at hovedkontorerne ikke havde medarbejdere eller fysisk tilstedeværelse, der førte Kommissionen til at konkludere, at IP-licenserne og de respektive overskud skulle henføres til de irske filialer, men snarere det kombinerede hensyn til to adskilte konstateringer – dvs. på den ene side den omstændighed at hovedkontorerne slet ikke udførte nogen funktioner eller påtog sig risici, og på den anden side det høje antal og den centrale rolle af filialernes funktioner og risici – som blev taget som et led i anvendelsen af det retlige kriterium i 272. betragtning til den omtvistede afgørelse, og som netop krævede sammenligningen af de udøvede funktioner, de anvendte aktiver og de risici, som de forskellige dele af ASI og AOE påtog sig.

30. På grundlag af alle ovenstående overvejelser er jeg af den opfattelse, at Retten begik en retlig fejl, da den konkluderede, ved at foretage en urigtig fortolkning af den omtvistede afgørelse, at Kommissionen i sin principale begrundelse havde fulgt en »udelukkelses«-tilgang. Denne fejl behæfter ikke alene Rettens konklusioner i den appellerede doms præmis 187 og 188 angående section 25 i TCA 97, men ligeledes de betragtninger i dommen, hvori Retten kritiserede Kommissionens andre vurderinger om den almindelige indkomstskat ifølge den irske skatteret, som vedrører henholdsvis armslængdeprincippet (præmis 228 og 229) og AOA-tilgangen (præmis 243 og 244). Det er nemlig på grundlag af samme fejlagtige fortolkning, at Retten fastslog, at den af Kommissionen i den omtvistede afgørelse anvendte metode ikke var i overensstemmelse med dette princip eller denne tilgang.

ii) Det andet klagepunkt: rettergangsfejl

31. Inden for rammerne af det andet klagepunkt i det første anbringendes første led har Kommissionen, med henvisning til dom af 24. oktober 2013, Land Burgenland m.fl. mod Kommissionen[23], i det væsentlige gjort gældende, at Retten begik en rettergangsfejl, da den undlod at tage hensyn til undersøgelsen af de irske filialers funktioner i 296.-303. betragtning til den omtvistede afgørelse og til de i første instans indgivne bemærkninger, hvor Kommissionen havde forklaret disse funktioner mere detaljeret.

32. Dette klagepunkt kan efter min opfattelse ikke tiltrædes. Uden at det er nødvendigt at uddybe, hvorfor den af Kommissionen anførte retspraksis – hvor Domstolen foreholdt Retten ikke at have taget højde for argumenter, som var fremsat in nuce i stævningen, og som sagsøgeren først havde udviklet i løbet af sagen – er lidet relevant, skal jeg blot anføre, at Kommissionen i korthed tilsigter at få fastslået, at Retten begik en rettergangsfejl, da den anlagde en anden fortolkning af den omtvistede afgørelse end den af Kommissionen anførte. Som nævnt i punkt 18 i dette forslag til afgørelse tilkom det ikke alene Retten at fortolke denne afgørelse, men også at tage afstand fra den fortolkning, som Kommissionen havde foreslået under sagen, hvis der var grundlag herfor. Med hensyn til den foreliggende situation fremgår det af en samlet læsning af den appellerede dom, at Retten, da den konkluderede, at Kommissionen havde baseret sig på en »udelukkelses«-tilgang, ikke undlod at tage højde for nogen af elementerne i den omtvistede afgørelse, herunder undersøgelsen af de irske filialers funktioner, men blot fortolkede betydningen af disse elementer og deres indbyrdes forhold i opbygningen af denne afgørelse på en anden måde end Kommissionen. Kommissionens klagepunkt har under disse omstændigheder derfor ikke selvstændig karakter og kan betragtes som påberåbelsen af en fejlagtig fortolkning.

[23] – C-214/12 P, C-215/12 P og C-223/12 P, EU:C:2013:682, præmis 112.

iii) Det tredje klagepunkt: selvmodsigende og manglende begrundelse

33. Med det tredje klagepunkt i det første anbringendes første led har Kommissionen foreholdt Retten en manglende begrundelse i to henseender.

34. Ved at fremsætte samme argumenter som til støtte for det netop undersøgte klagepunkt om rettergangsfejl har Kommissionen for det første gjort gældende, at den appellerede dom ikke er tilstrækkeligt begrundet hvad angår den del, hvor det konkluderes, at Kommissionens principale begrundelse er baseret på en »udelukkelses«-tilgang, fordi Retten ikke anførte, af hvilke grunde den undlod at tage hensyn til Kommissionens undersøgelse af de irske filialers funktioner. I denne henseende mener jeg, hovedsageligt af samme grunde som nævnt i punkt 28 i dette forslag til afgørelse, at Kommissionens kritik skal forkastes.

35. For det andet har Kommissionen gjort gældende, at den appellerede doms begrundelse er selvmodsigende. I denne forbindelse må det konstateres, at der findes en klar divergens mellem Rettens konklusioner i på den ene side den appellerede doms præmis 186, 228 og 243, ifølge hvilke Kommissionen ikke havde søgt at godtgøre, at henføringen af IP-licenserne til de irske filialer var en konsekvens af deres reelle aktiviteter, og på den anden side dommens præmis 283, 284 og 295, hvor Retten derimod lagde til grund, at Kommissionen havde fastlagt disse filialers funktioner, som ifølge Kommissionen gav grundlag for en sådan henføring. Som ASI og AOI har foreslået, kan en sådan divergens ikke forklares ved at fortolke den appellerede dom således, at Retten reelt foreholdt Kommissionen at have fulgt en »blandet« tilgang og ikke en »udelukkelses«-tilgang. Mod en fortolkning i denne retning taler nemlig, ud over dommens tydelige tekst, forholdet mellem de forskellige dele af dommen, som omfatter de præmisser, på grundlag af hvilke Kommissionen har påberåbt sig en selvmodsigende begrundelse. I virkeligheden indgår den appellerede doms præmis 255-295 i den tredje del af begrundelsen vedrørende undersøgelsen af Kommissionens principale begrundelse. Det fremgår af dommens præmis 250, at vurderingerne i denne del blev foretaget »for fuldstændighedens skyld« (»for the sake of completeness«), idet Retten allerede i den anden del af sin undersøgelse lagde til grund, at Kommissionens principale begrundelse var »baseret på forkerte vurderinger af den normale beskatning ifølge den irske skatteret, der finder anvendelse på den foreliggende sag«. Med andre ord er den appellerede doms præmis 255-295, i opbygningen af Rettens ræsonnement, af overflødig karakter. Konklusionen i ovennævnte præmis 249 synes faktisk ikke at have foreløbig karakter og kræve den supplerende analyse i dommens præmis 255-295, som Retten udelukkende foretog for fuldstændighedens skyld. Det tredje klagepunkt i det første anbringendes første led, for så vidt angår den del, hvor Kommissionen har påberåbt sig en selvmodsigende begrundelse, kan derfor efter min opfattelse tiltrædes.

b) Konklusion vedrørende det første anbringendes første led

36. På grundlag af samtlige foregående overvejelser foreslår jeg Domstolen at tage det første anbringendes første led til følge.

2. Det første anbringendes andet led

37. Det første anbringendes andet led er rettet mod den appellerede doms præmis 251-311, hvor Retten undersøgte Kommissionens vurderinger af Apple-koncernens aktiviteter og efter hinanden gennemgik aktiviteterne i ASI's irske filial (præmis 255-284), aktiviteterne i AOE's irske filial (præmis 285-295) og aktiviteterne uden for disse filialer (præmis 296-309). Kommissionen har

bestridt Rettens implicitte accept af betydningen af Apple Inc.s funktioner med henblik på at fastlægge ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland. Kommissionen har gjort gældende, at eftersom Apple Inc. er en særskilt enhed i forhold til ASI og AOE, har de funktioner, som den varetog i forbindelse med Apple-koncernens IP i sin egenskab af moderselskab eller ved gennemførelse af koncerninterne aftaler – »til gavn for« hele koncernen eller specifikt disse selskaber, eller »på vegne af« dem – ingen indflydelse på spørgsmålet om, disse selskabers territorialt begrænsede licenser skattemæssigt skulle henføres til de irske filialer eller til hovedkontorerne. Kommissionen har fremsat to særskilte klagepunkter. Det første vedrører en rettergangsfejl samt en manglende og selvmodsigende begrundelse, det andet en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, en urigtig gengivelse af irsk ret og en rettergangsfejl. Ved i høj grad overlappende argumenter har ASI og AOE samt Irland og Storhertugdømmet Luxembourg gjort gældende, at Kommissionens klagepunkter delvist skal afvises, er uvirksomme og under alle omstændigheder er ugrundede. Idet jeg vender rækkefølgen i præsentationen om i forhold til Kommissionen, vil jeg indlede med bedømmelsen af det andet klagepunkt.

a) Det andet klagepunkt

38. Kommissionen har principalt gjort gældende, at Retten tilsidesatte den separate enhedstilgang og armslængdeprincippet, som ligger til grund for section 25 i TCA 97, da den baserede sig på Apple Inc.s funktioner. Eftersom det følger af dom af 28. juni 2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (herefter »Andres-dommen«) [24], at en fejl ved fortolkningen og anvendelsen af national ret udgør en fejl ved fortolkningen og anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF, tilsidesatte Retten derfor også den sidstnævnte bestemmelse. Nærmere bestemt fortolkede Retten irsk ret korrekt, da den i den appellerede doms præmis 248 anførte, at Kommissionen »med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97 konkluderede, at der ved henføring af overskud til den irske filial af et ikke-hjemmehørende selskab skulle tages hensyn til fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab«. Imidlertid anvendte Retten i den appellerede doms præmis 255-302 et andet og fejlagtigt »retligt kriterium« ved at sammenligne de irske filialers funktioner med Apple Inc.s funktioner frem for med hovedkontorernes funktioner. Subsidiært har Kommissionen gjort gældende, at tilsidesættelsen af armslængdeprincippet og den separate enhedstilgang udgør en åbenbart urigtig gengivelse af national ret. Afslutningsvis begik Retten ifølge Kommissionen en rettergangsfejl ved at støtte sig på bevismateriale, der burde afvises.

1) Formaliteten

39. ASI og AOI samt Irland og Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, at dette klagepunkt skal afvises, fordi det går ud på at anfægte Rettens vurdering af de faktiske omstændigheder og beviserne.

40. Jeg har allerede haft anledning til at erindre om, at Domstolen ikke har kompetence til at fastlægge de faktiske omstændigheder og principielt heller ikke til at bedømme de beviser, som Retten har lagt til grund ved fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder, med forbehold for dens materielt urigtige konstateringer af de faktiske omstændigheder og for en urigtig gengivelse af de beviser, der er fremlagt for den [25]. Domstolen har imidlertid præciseret, at når Retten har fastlagt eller vurderet de faktiske omstændigheder, er Domstolen dog i henhold til artikel 256

[24] – C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 77-81.

[25] – Jf. i denne retning dom af 8.6.2023, Severstal og NLMK mod Kommissionen (C-747/21 P og C-748/21 P, EU:C:2023:459, præmis 45 og 46 og den deri nævnte retspraksis).

TEUF kompetent til at gennemføre en kontrol med den retlige kvalificering af disse faktiske omstændigheder og de retlige konsekvenser, som er blevet draget heraf. Domstolens prøvelsesret omfatter navnlig spørgsmålet om, hvorvidt reglerne om bevisbyrde og bevisførelse er overholdt, samt om Retten har lagt korrekte retlige kriterier til grund ved sin bedømmelse af de faktiske omstændigheder og beviserne [26]. Som nævnt har Kommissionen i den foreliggende sag gjort gældende, at Retten ved at tage hensyn til Apple Inc.s funktioner begik en fejl, som medfører, at den faktuelle analyse, som den foretog i den appellerede doms præmis 251-311, og konklusionerne på grundlag heraf er ugyldige, og giver anledning til en fejlagtig anvendelse af national ret og en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF. Kommissionens argumenter vedrører derfor dels spørgsmålet om, hvorvidt den parameter, ifølge hvilken Retten kvalificerede de faktiske omstændigheder (det af Retten anvendte »retlige kriterium«), er forenelig med irsk ret, dels de retlige konsekvenser heraf. Under disse omstændigheder er det efter min mening indlysende, at dette klagepunkt ikke samlet set går ud på at bestride Rettens fastlæggelse af de faktiske omstændigheder eller vurdering af beviserne. Dette udelukker ikke, at nogle af Kommissionens indsigelser, særskilt betragtet, angående enkelte elementer i Rettens faktuelle analyse kan vise sig til at skulle afvises. Jeg vil i givet fald i min bedømmelse tage stilling til, om noget sådant kan være tilfældet.

41. ASI og AOI samt Irland og Storhertugdømmet Luxembourg har desuden gjort gældende, at dette klagepunkt skal afvises, fordi det tilsigter at anfægte Rettens vurderinger vedrørende irsk ret, uden at de herved har gjort gældende, at denne ret er gengivet forkert. Irland har bl.a. anført, at Kommissionen baserer sig på en ukorrekt fortolkning af Andres-dommen, når den i det væsentlige hævder, at enhver fejl ved fortolkningen og anvendelsen af national ret udgør en fejl ved fortolkningen og anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF.

42. Jeg vil erindre om, at ifølge fast retspraksis »[hvad] under en appelsag angår Rettens vurderinger i forhold til national ret – som på statsstøtteområdet udgør vurderinger af de faktiske omstændigheder – er Domstolen kun kompetent til at efterprøve, om denne ret er blevet gengivet forkert«. »Eftersom undersøgelsen under en appelsag af den retlige kvalificering, som Retten på grundlag af en EU-retlig bestemmelse har givet denne nationale ret, udgør et retligt spørgsmål, er denne undersøgelse derimod omfattet af Domstolens kompetence« [27]. I Andres-dommens præmis 79-81, hvortil Kommissionen har henvist, præciserede Domstolen, at »indholdet og rækkevidden af national ret«, således som dette indhold og denne rækkevidde er blevet fastslået af Retten, i princippet, og medmindre denne ret er blevet gengivet forkert, ikke kan anfægtes inden for rammerne af en appel, mens den kvalificering »som referenceramme«, som Retten har givet reglerne i denne ret, og hermed Rettens passende afgrænsning af den relevante referenceordning, derimod kan. I Fiat Chrysler-dommen afklarede Domstolen yderligere, at spørgsmålet om, hvorvidt Retten i forbindelse med denne afgrænsning har foretaget en korrekt anvendelse af et retligt kriterium, såsom armslængdeprincippet, er »i forlængelse heraf« et retsspørgsmål, der kan efterprøves af Domstolen under en appelsag [28].

43. I lyset af ovenfor beskrevne principper og ifølge den gældende retspraksis synes den af Kommissionen foreslåede fortolkning af Andres-dommen at kunne kritiseres. Den automatiske mekanisme, som denne fortolkning er baseret på, ender nemlig med i praksis at udviske den ved Fiat Chrysler-dommen bekræftede sondring mellem på den ene side Rettens konstateringer med henblik på at præcisere *indholdet og rækkevidden* af national ret samt dens *anvendelse* i den konkrete situation og på den anden side konstateringer vedrørende denne ret, som ligger til

[26] – Jf. dom af 2.3.2021, Kommissionen mod Italien m.fl. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, præmis 53).

[27] – Jf. Andres-dommen, præmis 78.

[28] – Fiat Chrysler-dommen, præmis 85.

grund for den passende afgrænsning af referenceordningen med henblik på anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og hermed fastlæggelsen af de nationale regler, som er omfattet af denne referenceordning [29].

44. I virkeligheden rejser debatten mellem parterne det følsomme spørgsmål om grænsen mellem fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder og den retlige kvalificering heraf med hensyn til Rettens vurderinger vedrørende national ret på statsstøtteområdet. Som bekendt består den retlige kvalificering i at afgøre, om de konstaterede relevante faktiske omstændigheder henhører under en given juridiskretlig kategori eller et givent juridisk begreb, hvoraf følger fastlæggelsen af de regler, som finder anvendelse på situationen. Eftersom det dybest set drejer sig om en kognitionsproces, adskiller denne sig fra den simple fastlæggelse af de faktiske omstændigheder og kan, henset til dens væsentlige betydning inden for det juridiske ræsonnement, som anført efterprøves under en appelsag. Hvis det antages, at den under en appelsag påberåbte fejl ved fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af en regel i national ret eller dens anvendelse har indflydelse på afgrænsningen eller anvendelsen af referenceordningen og hermed kan påvirke afgørelsen om, hvorvidt situationen kan være omfattet af begrebet »selektiv fordel« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, bør denne fejl efter min opfattelse kunne være undergivet Domstolens prøvelsesret, for så vidt som det er en fejl i forbindelse med den retlige kvalificering af national ret på grundlag af en EU-retlig bestemmelse [30].

45. Domstolen har dog endnu ikke afklaret den reelle rækkevidde af de principper, som er anført i punkt 37 i dette forslag til afgørelse, og grænsen mellem indsigelser, som kan antages til realitetsbehandling under en appelsag, og indsigelser, som skal afvises, fordi de vedrører Rettens vurderinger vedrørende national ret, er fortsat flydende.

46. Ovenstående overvejelser påvirker efter min opfattelse imidlertid ikke formaliteten vedrørende Kommissionens argumenter i dette klagepunkt. På den ene side har Kommissionen således uden forbehold godkendt det retlige kriterium, som ifølge Retten fandt anvendelse på situationen i kraft af irsk ret i forbindelse med analysen af, om der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. På den anden side har Kommissionen, for så vidt som den har påberåbt sig en fejlagtig anvendelse af national ret på omstændighederne i den foreliggende sag, kun gjort dette i det omfang Retten ifølge Kommissionen i praksis anvendte et andet retligt kriterium end det korrekt identificerede. Jeg mener derfor, at Kommissionens indsigelse kan henhøre under dem, som Domstolen i Fiat Chrysler-dommens præmis 85 »i forlængelse heraf« fandt antagelige til realitetsbehandling, fordi de i sidste ende tilsigter at rejse tvivl om valget af referenceordning under den første fase i analysen af, om der foreligger en selektiv fordel.

47. Under alle omstændigheder har Kommissionen også udtrykkeligt gjort gældende – i modsætning til, hvad ASI og AOI samt Irland har anført – at irsk ret blev gengivet forkert, hvorfor Domstolen nødvendigvis skal tage stilling til realiteten i Kommissionens argumenter, i det mindste for at undersøge, om en sådan urigtig gengivelse er tilstrækkeligt godtgjort.

48. På baggrund af de ovenfor anførte overvejelser skal også de formalitetsindsigelser, som Irland samt ASI og AOI har fremsat med udgangspunkt i Kommissionens klagepunkt mod vurderinger vedrørende irsk ret, efter min opfattelse forkastes.

[29] – Ifølge fast retspraksis skal fastlæggelsen af referencerammen ske på grundlag af en objektiv undersøgelse af »indholdet, kombinationen og de konkrete virkninger af de gældende regler i henhold til [den pågældende] medlemsstats nationale ret« (jf. Fiat Chrysler-dommen, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

[30] – Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Kommissionen mod Luxembourg m.fl. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, punkt 88).

2) Realiteten

i) Hensyntagen til bevismateriale, der burde afvises

49. Jeg finder det nødvendigt indledningsvis at analysere indsigelsen om en rettergangsfejl som følge af hensyntagen til bevismateriale, der burde afvises, fordi denne indsigelse påvirker gyldigheden af det bevismæssige grundlag for Rettens afgørelse. Kommissionen har fremsat en formalitetsindsigelse i forhold til beviselementerne i den appellerede doms præmis 301, af hvilke elementer det ifølge Retten fremgik, at kontrakter med tredjepartsproducenter (Original Equipment Manufacturers eller »OEM'er«), der har ansvar for fremstilling af en stor del af de produkter, som ASI sælger, og kontrakter med kunderne, såsom telekommunikationsoperatører, blev forhandlet af bestyrelsesmedlemmer i Apple-koncernen og indgået af Apple Inc. og af de respektive bestyrelsesmedlemmer i ASI, enten direkte eller i henhold til fuldmagt. Ifølge Kommissionen kunne Retten ikke tage hensyn til disse beviselementer – som består i dels flere udvekslinger af e-mails mellem Apple Inc.s bestyrelsesmedlemmer om kontakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører, dels fire fuldmagter, som ASI havde meddelt til Apple Inc.s bestyrelsesmedlemmer (herefter »fuldmagterne til indgåelse af kontrakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører«[31]) – fordi de ikke var blevet fremlagt under den administrative procedure og, med hensyn til tre af de nævnte fuldmagter, også fordi de var blevet fremlagt for sent for Retten, dvs. for første gang i replikken. ASI og AOI har ikke bestridt, at de ovennævnte beviselementer første gang blev fremlagt for Retten. ASI og AOI har dog anført, at Kommissionen havde kendskab til aktiviteterne varetaget af ASI's og AOE's ledelse med base i USA samt til eksistensen og betydningen af de ovennævnte fuldmagter, og at Kommissionen havde kunnet opnå alle relevante beviselementer, hvis den havde foretaget en passende undersøgelse.

50. I denne henseende vil jeg påpege, at retmæssigheden af en beslutning om statsstøtte af Unionens retsinstanser ifølge fast retspraksis skal vurderes i forhold til de oplysninger, som Kommissionen kunne råde over på det tidspunkt, da den vedtog den[32]. I dom af 20. september 2017, Kommissionen mod Frucona Košice[33], præciserede Domstolen, at de oplysninger, som Kommissionen »kunne råde over«, omfatter de oplysninger, som synes relevante for de vurderinger, som skal foretages, og som den efter anmodning herom kunne have fået fremlagt under den administrative procedure[34]. I den konkrete situation hvad angår for det første udvekslinger af e-mails mellem Apple Inc.s bestyrelsesmedlemmer om kontakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører skal det konstateres, at det fremgår af sagsakterne for Retten, at disse udvekslinger stort set er begrænset til at nævne aktiviteter, som Apple Inc.s medarbejdere varetog inden for rammerne af omkostningsdelingsaftalen, og ikke indeholder nogen implicit eller udtrykkelig henvisning til ASI. Det drejer sig derfor om dokumenter, som ifølge Kommissionen ikke indgik i genstanden for den administrative procedure, fordi de vedrørte aktiviteter udført af en enhed, som var særskilt fra ASI, og koncerninterne forhold, som var uvedkommende for skatteafgørelsernes genstand. Efter min mening kan det derfor ikke hævdes, at Kommissionen – selv om det antages, at disse beviselementer forelå – var forpligtet til at anmode om fremlæggelsen heraf under den administrative procedure. Derimod påhvilede det Apple, bl.a. i lyset af Kommissionens standpunkt, at fremlægge alle beviselementer, som selskabet rådede over, med henblik på at godtgøre, at de ovennævnte forhandlinger i

31 – Det fremgår af sagsakterne, at det drejede sig om bl.a. fuldmagterne meddelt til Apple Inc.s administrerende direktør og viceformand.

32 – Jf. dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

33 – C-300/16 P, EU:C:2017:706, præmis 71 (herefter »dommen i sagen Kommissionen mod Frucona Košice«).

34 – Jf. også dom af 29.6.2023, TUIfly mod Kommissionen (C-763/21 P, EU:C:2023:528, præmis 47).

virkeligheden blev gennemført på vegne af ASI's hovedkontorer og ikke hele Apple-koncernen. Hvad for det andet angår fuldmagterne til indgåelse af kontrakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører vil jeg indledningsvis fremhæve, at det ikke er blevet bestridt, at disse er de vigtigste, om ikke de eneste, beviselementer, på hvilke Retten støttede sig i den appellerede doms præmis 301. Det er desuden ubestridt, at den fuldstændige liste over fuldmagterne meddelt af ASI's og AOE's bestyrelsesmedlemmer først blev vedlagt som bilag til deres stævning for Retten, og at teksten til tre af disse fuldmagter blev fremlagt for første gang i replikken, mens den fjerde – ifølge Kommissionens udsagn, som ASI og AOI ikke har bestridt – aldrig er blevet fremlagt [35]. Det er heller ikke blevet bestridt, at referaterne fra bestyrelsesmøderne i ASI og AOE, som var blevet fremlagt under den administrative procedure (herefter »de referater, som Kommissionen har gennemgået«), ikke nævner fuldmagterne til indgåelse af kontrakter med OEM'er, men alene fuldmagten til indgåelse af kontrakter med telekommunikationsoperatører, der imidlertid som anført aldrig er blevet fremlagt. Hvad angår de elementer, som Kommissionen var blevet gjort bekendt med under den administrative procedure, vil jeg påpege, at Apples bemærkninger af 7. september 2015, som blev vedlagt som bilag til ASI's og AOE's stævning for Retten, nævner et system med fuldmagter meddelt af ASI's og AOE's bestyrelser, bl.a. med henblik på forhandling og indgåelse af kontrakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører. Disse bemærkninger indeholder imidlertid kun en vag og ikke godtgjort henvisning [36]. Under disse omstændigheder mener jeg ikke, at Kommissionen kan foreholdes ikke at have indhentet de omhandlede fuldmagter under den administrative procedure, navnlig henset til, at Kommissionen under alle omstændigheder havde anmodet om og gennemgået samtlige referater fra ASI's og AOE's bestyrelsesmøder i den relevante periode uden at finde noget spor efter disse fuldmagter. Efter min mening påhvilede det derimod Apple for at underbygge sin rekonstruktion af de faktiske omstændigheder at fremlægge disse fuldmagter på et så tidligt trin som muligt uden at afvente den sidste lejlighed til at gøre dette inden for rammerne af sagen for Retten.

51. Kommissionens argumenter om en rettergangsfejl som følge af hensyntagen til bevismateriale, der burde afvises, skal derfor efter min opfattelse tiltrædes.

ii) Det retlige kriterium, som finder anvendelse i henhold til irsk ret

52. Kommissionen hævder, at det retlige kriterium inden for irsk ret for at fastlægge et ikke-hjemmehørende selskabs skattepligtige overskud i Irland blev korrekt identificeret af Retten i den appellerede doms præmis 248 og skal tage hensyn til »fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab«. Irland finder derimod, at analysen med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97 skal omfatte – sådan som Retten anførte, navnlig i den appellerede doms præmis 227, og bekræftede i flere andre præmisser i dommen – de »reelle aktiviteter [i et ikke-hjemmehørende selskabs irske filialer] samt markedsværdien« af disse aktiviteter. På deres side har ASI og AOI gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 182-186 afklarede, at overskud fra IP i henhold til irsk ret kun kan henføres til et

[35] – ASI og AOI har begrænset sig til at hævde, at de fremlagde Kommissionen referatet fra ASI's bestyrelsesmøde af 27.7.2011, som nævner den omhandlede fuldmagt, men har ikke taget stilling til Kommissionens udsagn om, at teksten til denne fuldmagt (som ifølge referatet er vedlagt som bilag hertil) aldrig er blevet fremlagt.

[36] – Bemærkningerne af 14.4.2015, hvortil ASI og AOI også har henvist, begrænser sig til at anføre, at vilkårene i kontrakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører blev defineret centralt af ledelsen i Cupertino, og at ledelsen i USA før 2013 indgik disse kontrakter på vegne af ASI i henhold til fuldmagt. De præciserer endvidere, at disse kontrakter efter indgåelsen blev gennemført af ASI's irske filial på grundlag af de afgivne indkøbsordrer. På tilsvarende måde begrænser Irland i sine bemærkninger af 29.1.2016 sig til at anføre, at kontrakter med OEM'er blev indgået og gennemført af ASI's ledelse. ASI og AOE fremlagde for Retten et dokument, hvori de forklarede fremgangsmåderne vedrørende fælles forhandling og indgåelse (Apple Inc. og ASI) af kontrakter med OEM. De fremlagde desuden en af disse kontrakter, som hvad angår ASI indeholdt underskriften af en medarbejder i Apple Inc., der i det relevante budgetår var udpeget til ASI's bestyrelsesmedlem.

ikke-hjemmehørende selskabs irske filial, hvis den IP, som genererer disse overskud, kontrolleres af filialen. På lige fod med Irland finder ASI og AOI, at hovedkontorernes aktiviteter ikke har nogen betydning for anvendelsen af section 25 i TCA 97. Afslutningsvis har Irland samt ASI og AOI i korthed gjort gældende, at den appellerede doms præmis 248, hvorpå Kommissionen har baseret sig, vedrører anvendelsen af AOA-tilgangen og ikke af section 25 i TCA 97, og at det under alle omstændigheder fremgår af bl.a. dommens præmis 242, at denne tilgang ikke bekræfter den sammenlignende undersøgelse, som Kommissionen havde støttet sig på, og som er i strid med irsk ret.

53. På baggrund af denne kortfattede redegørelse for parternes hovedargumenter er det muligt at formulere to indledende overvejelser. For det første udelukker alle ovenfor anførte synspunkter relevansen, med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97, af funktionerne varetaget af en enhed, som er særskilt fra det ikke-hjemmehørende selskab, hvis skattepligtige overskud i Irland skal undersøges, selv om denne enhed er forbundet med det sidstnævnte, såsom Apple Inc. i den konkrete situation. Et overskudsfordelingskriterium som det af Irland samt af ASI og AOI foreslåede, der udelukkende tager hensyn til de aktiviteter, som de irske filialer reelt varetager, fører nemlig nødvendigvis og helt logisk til, at Apple Inc.s funktioner er udelukket fra den analyse, der er relevant ifølge denne artikel. For det andet mangler den appellerede dom klarhed angående definitionen af den overskudsfordelingsmetode, der ligger til grund for anvendelsen af section 25 i TCA 97. Det er imidlertid et aspekt af afgørende betydning for den analyse, som skal foretages efter artikel 107, stk. 1, TEUF, fordi det påvirker definitionen af den »normale« beskatning ifølge irsk ret, i forhold til hvilken det skal analyseres, om der foreligger en fordel som omhandlet i denne bestemmelse. Med udgangspunkt i flere præmisser i den appellerede dom har parterne identificeret tre kriterier for fordeling af overskud til et ikke-hjemmehørende selskabs irske filial, hvor det første kræver bevis for, at filialen kontrollerer det aktiv, som genererer det overskud, der skal henføres (»kontrolkriteriet«, den appellerede doms præmis 182-185), det andet er baseret på filialens reelle aktiviteter og vurderingen af disses markedsværdi (»kriteriet om de reelle aktiviteter«, hovedsageligt den appellerede doms præmis 179, 218-219 og 227), og det tredje indebærer fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af selskabet (»kriteriet om fordeling af funktioner inden for selskabet«, den appellerede doms præmis 240, 242 og 248).

54. På denne baggrund er det nødvendigt så vidt muligt at søge en konsistent læsning af den appellerede dom hvad angår dette aspekt, idet der tages udgangspunkt i den ubestridte forudsætning for dommen, at fastlæggelsen af et ikke-hjemmehørende selskabs skattepligtige overskud i Irland kræver en »funktionel analyse« med henblik på at fastlægge de udøvede funktioner, de anvendte aktiver og de risici, som dets irske filial påtager sig. Denne analyse er påkrævet ifølge section 25 i TCA 97, armslængdeprincippet og AOA-tilgangen[37]. Parternes modsatrettede synspunkter adskiller sig fra hinanden hvad angår *genstanden* for denne analyse i den konkrete situation.

55. Jeg mener faktisk, at en konsistent læsning af den appellerede dom ikke gør det muligt at antage, at Retten lagde til grund, at et kriterium, der *udelukkende* er fokuseret på aktiviteter udført af ikke-hjemmehørende selskabers irske filialer, fandt anvendelse i henhold til irsk ret. Det er sandt, som det fremgår af den appellerede doms præmis 177, at section 25 i TCA 97 »alene omfatter overskud af de aktiviteter, som disse irske filialer selv har udført, hvilket udelukker overskud fra aktiviteter, der udføres af andre dele af det omhandlede ikke-hjemmehørende

[37] – I punkt 1.42 i retningslinjerne for koncerninterne afregningspriser præciseres det, at den funktionelle analyse har til formål at »identify and compare the economically significant activities and responsibilities undertaken, assets used and risks assumed by the parties to the transactions«.

selskab«. Imidlertid hævder Kommissionen ikke med urette, at en sådan betragtning i det væsentlige blot henviser til territorialprincippet og ikke i sig selv udgør en redegørelse for en overskudsfordelingsmetode i henhold til section 25 i TCA 97 – og så meget desto mere ikke en metode til henføring af et overskudsgivende aktiv – som udelukker hensyntagen til funktionerne udøvet af de andre dele af det ikke-hjemmehørende selskab. I denne henseende er jeg enig med Kommissionen i, at en sådan udelukkelse ikke fremgår af nogen præmis i den appellerede dom. Især kan den ikke udledes, som Irland samt ASI og AOI derimod har gjort gældende, af dommens præmis 179-184, hvor Retten henviste til den af High Court (ret i første instans, Irland) afsagte dom i sagen S. Murphy (Inspector of Taxes) mod Dataproducts (Dub.) Ltd.[38]. I denne dom foretog High Court dels en uddybende analyse af de funktioner, som blev varetaget af den irske filial af selskabet Dataproducts, der var hjemmehørende i Nederlandene, og af selskabets direktører uden for Irland, dels en sammenligning af de udførte funktioner og de risici, som de forskellige dele af dette selskab påtog sig, og konkluderede på baggrund heraf, at det omhandlede aktiv, dvs. en schweizisk konto, hvis afkast delvist blev stillet til rådighed for den irske filial, ikke var kontrolleret af denne filial, men af Dataproducts' nederlandske hovedkontor, og at de omtvistede beløb derfor ikke kunne udgøre skattepligtige overskud i Irland. Denne dom er derfor snarere illustrationen af en overskudsfordelingsmetode som den, som Kommissionen har gjort gældende.

56. I lyset af det umiddelbart ovenfor anførte må det konstateres, at Retten på den ene side udtrykkeligt i den appellerede doms præmis 240 lagde til grund, at der for at fastlægge de funktioner, som varetages af et ikke-hjemmehørende selskabs irske filial, med henblik på anvendelsen af section 25 i TCA 97 skal tages hensyn til »fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab«. På den anden side anførte Retten i dommens præmis 242, at den analyse, der har til formål at identificere de aktiver, funktioner og risici, som skal henføres til et selskabs faste driftssted på grundlag af de aktiviteter, som selskabet reelt udfører, ikke kan »foretages abstrakt, sådan at forstå, at der bortses fra de aktiviteter og funktioner, som udføres af selskabet som sådan«.

57. I øvrigt taler selve ordlyden af section 25 i TCA 97 i denne retning, i det omfang den kræver, at »enhver driftsindtægt, der optjenes direkte eller indirekte« af filialen, og enhver indtægt fra ejendom eller rettigheder, der »anvendes af eller indehaves af eller for filialen« identificeres. Det er vanskeligt at forstå, hvordan en sådan operation, som omfatter bl.a. fastlæggelsen af det økonomiske ejerskab af det omhandlede selskabs aktiver, kan udføres uden at tage højde for og sammenligne de aktiviteter, som de forskellige dele af dette selskab varetager i forbindelse med disse aktiver. En sådan sammenligning gør det muligt at undersøge, om den fordeling af overskud inden for det ikke-hjemmehørende selskab, som skattemyndighederne accepterede som grundlag for fastlæggelsen af de skattepligtige overskud i Irland, stemmer overens med den reelle fordeling af funktioner, aktiver og risici mellem de forskellige dele af dette selskab.

58. På baggrund af de ovenfor anførte overvejelser mener jeg, at Kommissionen fortolker den appellerede dom korrekt, når den hævder, at det kriterium for fastlæggelse af overskuddet for et ikke-hjemmehørende selskab, som Retten fandt anvendeligt i henhold til section 25 i TCA 97, kræver, at der tages hensyn til fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab, og udelukker, at der tages hensyn til de særskilte enheders rolle.

[38] – [1988] I.R. 10 note 4507 (herefter »Dataproducts-dommen«).

59. Jeg vil i øvrigt tilføje, at behovet for i det foreliggende tilfælde at begrænse analysen til forholdene mellem hovedkontorerne og de irske filialer følger i øvrigt af det valg, som Apple Inc. har foretaget inden for rammerne af sin erhvervsmæssige uafhængighed, om inden for rammerne af omkostningsdelingsaftalen at overføre en del af sit overskud til ASI og AOE. Der er således tale om en fordeling af dette overskud til disse selskabers forskellige underafdelinger, som Apple Inc. forbliver adskilt fra. Som Kommissionen med rette har fremhævet, er konsekvensen af at anvende et andet kriterium, at der ikke tages hensyn til realiteten bag denne aftale og til skattestrukturen i Apple-koncernen, der er faktorer, som de irske skattemyndigheder ikke kunne se bort fra i forbindelse med en samlet vurdering af metoden til fastlæggelse af ASI's og AOE's skattepligtige overskud som foreslået af koncernen. I modsat fald ville dette desuden føre til det paradoksale resultat, at de aktiver, som Apple Inc. lovmæssigt har overført uden for De Forenede Stater, og det dertilhørende overskud ved fastlæggelsen af den skyldige skat i Irland ville vende tilbage – men kun virtuelt – til De Forenede Stater, hvilket i sidste ende ville nedsætte koncernens skattemæssige forpligtelser yderligere.

iii) Den omstændighed, at Retten tog hensyn til Apple Inc.s funktioner

60. Det skal nu efter min opfattelse vurderes, som Kommissionen har gjort gældende, om Retten reelt baserede sig på Apple Inc.s funktioner i forbindelse med Apple-koncernens IP, eller om Kommissionens argumenter udgør en urigtig gengivelse af den appellerede doms begrundelse vedrørende dette aspekt, sådan som Irland samt ASI og AOI derimod har gjort gældende.

61. For det første har Kommissionen gjort gældende, at Retten henviste til Apple Inc.s funktioner i den appellerede doms præmis 259-267 og 288, hvor Retten undersøgte 289.-295. betragtning til den omtvistede afgørelse, ifølge hvilke de irske filialer var tildelt funktioner vedrørende kvalitetskontrol, administration af R&D-anlæg og forretningsrisiko. I denne henseende vil jeg påpege, at Retten i den appellerede doms præmis 260-267 henviste generelt til de samlede funktioner og de risici, der var opregnet i bilag B til aftalen om omkostningsdeling, vedrørende de immaterielle aktiver, der var genstand for den omhandlede aftale [39], »nemlig nærmere bestemt al IP i Apple-koncernen« (præmis 261), som ASI og AOE i kraft af den samme aftale havde beføjelsen til at udføre eller kunne blive pålagt at udføre. I den appellerede doms præmis 263 og 264 fastslog Retten, at Kommissionen ikke havde ført nogen form for bevis for, at ASI og AOE faktisk udførte disse funktioner, og i endnu mindre grad for at deres irske filialer faktisk udførte disse funktioner, eller at personalet i de omhandlede filialer faktisk administrerede disse risici. I dommens præmis 266 påpegede Retten, at Kommissionen ikke havde søgt at godtgøre, at »ledelsesorganerne i [de] irske filialer faktisk aktivt havde forestået den daglige forvaltning af samtlige de funktioner og risici i forbindelse med Apple-koncernens IP, der er opregnet i bilag B til omkostningsdelingsaftalen«. Som Kommissionen korrekt har gjort gældende, er de funktioner og risici, der er opregnet i den appellerede doms præmis 261 og 262, i et multinationalt selskab normalt forbeholdt koncernens holdingselskab. I øvrigt, som Retten understregede i dommens præmis 267, er der i den konkrete situation hovedsageligt tale om alle »centrale funktioner i Apple-koncernens forretningsmodel […], som er centreret om udvikling af teknologiprodukter«, og om de »nøglerisici, der er indbygget i denne forretningsmodel«. Det fremgår i øvrigt af sagsakterne for Retten, ud over af den omtvistede afgørelse, at både Kommissionen og Irland samt ASI og AOE var enige i, at Apple Inc. påtog sig hovedparten af disse funktioner og risici,

[39] – Bilag B til aftalen om omkostningsdeling som ændret i 2009 indeholdt to tabeller over de relevante funktioner vedrørende de immaterielle aktiver, der var genstand for den omhandlede aftale, og de hermed forbundne risici. Ud for hver af disse funktioner og risici var der anført et »x«, der henførte dem til henholdsvis Apple Inc. (angivet som »Apple«) og ASI og AOE (under ét angivet som »International Participant«), bortset fra IP-registrering og -beskyttelse, der udelukkende var henført til Apple Inc. (jf. den appellerede doms præmis 260).

som vedrører hele Apple-koncernens IP, dens udvikling og administration, i sin egenskab af koncernens holdingselskab eller inden for rammerne af omkostningsdelingsaftalen, og koncentrerede dem i Cupertino. Kommissionen hævder derfor ikke med urette, at Retten i de netop undersøgte præmisser i den appellerede dom inkluderede Apple Inc.s påtagne funktioner og risici i sin vurdering af de faktiske omstændigheder.

62. For det andet har Kommissionen gjort gældende, at Retten på ukorrekt vis henviste til Apple Inc.s funktioner i den appellerede doms præmis 268-295. I disse præmisser undersøgte Retten de aktiviteter og funktioner, der er opregnet i 296.-300. betragtning til den omtvistede afgørelse, ved at tage udgangspunkt i, at ASI's irske filial reelt varetog dem, og konkluderede, at disse aktiviteter og funktioner, uanset om de blev betragtet særskilt eller under ét, ikke begrundede, at IP-licenserne blev henført til denne filial. De af Retten undersøgte aktiviteter og funktioner omfattede kvalitetskontrol, flere R&D-aktiviteter og administrationen af lokale markedsføringsomkostninger.

63. Hvad angår kvalitetskontrollen vil jeg i denne sammenhæng påpege, at denne funktion indgik blandt de i omkostningsdelingsaftalen opregnede, som var henført både til Apple Inc., ASI og AOE. Under disse omstændigheder må det konstateres, at Retten, da den i den appellerede doms præmis 269 henviste til ASI's og AOE's udsagn om, at »tusindevis af personer over hele verden var beskæftiget med kvalitetskontrolfunktioner, uanset at der i Irland alene var én enkelt person ansat i denne funktion«, henviste til aktiviteter udført af enheder, som er særskilte fra dette selskab, og navnlig aktiviteter varetaget af Apple Inc.[40]. Det samme gælder efter min opfattelse i den appellerede doms præmis 274, hvor Retten bemærkede, at den omstændighed, at ASI pådrog sig lokale markedsføringsomkostninger, »[ikke betyder], at denne filial er ansvarlig for udformningen af markedsføringsstrategien som sådan«. Ifølge markedsføringsaftalen var det nemlig Apple Inc., der var ansvarlig for udformningen af denne strategi.

64. For så vidt angår den appellerede doms præmis 273 og 275, hvor Retten bemærkede, at R&D-funktionen og aktiviteterne bestående i indsamling og analyse af regionale data udført af medarbejdere i ASI's filial var »accessoriske«, satte Retten endnu en gang disse aktiviteter i relation til de aktiviteter, som enheder uden for ASI varetog globalt. En udtrykkelig henvisning til politikker og strategier, som Apple Inc. udformede på koncernniveau, findes endelig i den appellerede doms præmis 277 for så vidt angår aktiviteterne i ASI's filial i forbindelse med supporttjenesten AppleCare, der betegnes som en funktion til »gennemførelse« af »retningslinjer og strategier, der blev fastlagt i USA«, samt i denne doms præmis 281 og 283, som indeholder Rettens samlede vurdering af den »accessoriske« og »gennemførelsesmæssige« karakter af denne filials aktiviteter.

65. For det tredje finder Kommissionen, at Retten henviste til Apple Inc.s aktiviteter i sin undersøgelse af funktionerne varetaget af AOE's irske filial, som blev fastlagt i 301. betragtning til den omtvistede afgørelse. I den appellerede doms præmis 290 bemærkede Retten med hensyn til specifikke processer samt ekspertise, der var udviklet af denne filial som led i dennes produktionsvirksomhed, at uanset at disse elementer ville kunne nyde fordel af en vis IP-retlig beskyttelse, »er der tale om et begrænset og specifikt område af denne […] filials aktiviteter«, som følgelig ikke kan begrunde, at samtlige IP-licenser henføres til denne filial. Jeg finder det åbenlyst, at en sådan »kvantitativ« vurdering kun er mulig, i det omfang de af AOE's irske filial udviklede elementer sammenlignes, som Kommissionen med føje har anført, med de samlede

[40] – Det fremgår ganske vist af den appellerede doms præmis 269, at kvalitetskontrollen også kunne outsources som led i aftaler med eksterne komponentproducenter, men den appellerede dom indeholder ingen yderligere indikationer om, at der fandtes sådanne aftaler indgået af ASI og AOE.

R&D-funktioner i forbindelse med Apple-koncernens IP. Kommissionens argument rettet mod den appellerede doms præmis 291-294, ifølge hvilket den af AOE's irske filial udviklede IP udgjorde et unikt og værdifuldt bidrag, som ikke var foreneligt med en så lav afkastningsgrad som den i skatteafgørelserne accepterede, skal derimod forkastes, fordi det tilsigter at anfægte Rettens vurdering af de faktiske omstændigheder.

66. Afslutningsvis har Kommissionen gjort gældende, at Retten tog hensyn til Apple Inc.s funktioner i den appellerede doms præmis 298-302 i forbindelse med undersøgelsen af aktiviteterne udført uden for ASI's og AOE's filialer. I denne forbindelse er der ingen tvivl om, at Retten bl.a. i dommens præmis 299 og 300 henviste til Apple Inc.s funktioner og dens rolle som moderselskab, da Retten dels generelt konstaterede »den centraliserede karakter af strategiske beslutninger i Apple-koncernen, der blev truffet af direktionen i Cupertino«, dels specielt for så vidt angår beslutninger inden for R&D-området, der danner grundlaget for Apple-koncernens IP, konstaterede den omstændighed, at »beslutninger vedrørende udvikling af produkter […] og […] R&D-strategi […] var blevet truffet og gennemført af koncernledelsen i Cupertino«. På tilsvarende måde konstaterede Retten, at »strategierne vedrørende lancering af nye produkter, og navnlig tilrettelæggelsen af distributionen på de europæiske markeder, blev truffet på koncernniveau i Apple, navnlig af koncernens direktion (Executive Team) under ledelse af den administrerende direktør i Cupertino« [41].

67. Det følger af ovenstående bedømmelse, at Retten i samtlige præmisser i den appellerede dom, som Kommissionen har anfægtet, baserede sig mere eller mindre implicit, men under alle omstændigheder klart på Apple Inc.s funktioner i forbindelse med Apple-koncernens IP inden for rammerne af omkostningsdelingsaftalen eller markedsføringsaftalen eller i sin rolle som moderselskab, idet Retten sammenlignede disse funktioner med de funktioner, som de irske filialer varetog i forbindelse med IP-licenserne. I modsætning til, hvad Irland samt ASI og AOI har gjort gældende, tager dette klagepunkt følgelig ikke udgangspunkt i en fejlagtig læsning af den appellerede dom og endnu mindre i en urigtig gengivelse heraf.

iv) Indflydelsen af den omstændighed, at der blev taget hensyn til Apple Inc.s aktiviteter, på den retlige kvalificering af de faktiske omstændigheder

68. Irland samt ASI og AOI har i det væsentlige gjort gældende, at dette klagepunkt under alle omstændigheder er uvirksomt, fordi Rettens konklusioner på grundlag af vurderingen af de faktiske omstændigheder, selv om det antages, at Retten tog hensyn til Apple Inc.s funktioner, er baseret på en analyse af de irske filialers og hovedkontorernes aktiviteter og konstateringen af den »rutinemæssige« karakter af disse filialers funktioner, hvilken karakter ifølge Retten var utilstrækkelig til at begrunde henføringen af IP-licenserne og det respektive overskud til disse filialer.

69. I denne henseende vil jeg påpege, at det fremgår af Rettens samlede konstateringer af de faktiske omstændigheder som opsummeret i den appellerede doms præmis 310, at konklusionen i denne præmis om, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at IP-licenserne skulle have været henført til de irske filialer med henblik på fastlæggelse af ASI's og AOE's årlige skattepligtige overskud i Irland, tager udgangspunkt i på den ene side vurderingen af de aktiviteter, der faktisk blev varetaget af disse filialer, og på den anden side »de strategiske beslutninger, der blev truffet og gennemført uden for disse filialer«.

[41] – Kommissionen har præciseret, uden at ASI og AOI har bestridt det, at »Executive Team« og koncernens administrerende direktør, hvortil Retten henviste, er henholdsvis Apple Inc.s ledelse og administrerende direktør.

70. Selv om det antages, at det sidstnævnte element omfatter en henvisning til hovedkontorernes funktioner, er det nødvendigt at uddybe vurderingerne i den appellerede doms præmis 298-309, hvor Retten undersøgte Irlands samt ASI's og AOE's argumenter om, at de sidstnævnte via deres ledelsesorganer *gennemførte* strategiske beslutninger vedrørende design og udvikling af Apple-produkter, der blev truffet centralt i Cupertino på vegne af den samlede koncern.

71. I disse præmisser konstaterede Retten først og fremmest, at ASI og AOE havde fremlagt beviser for den centraliserede karakter af disse beslutninger og – specielt for så vidt angår beslutninger inden for R&D-området – fremlagt beviser for, at beslutninger vedrørende udvikling af produkter og R&D-strategi blev truffet og gennemført af koncernledelsen i Cupertino, og endvidere at strategierne vedrørende lancering af nye produkter og tilrettelæggelsen af distributionen på de europæiske markeder blev truffet på koncernniveau i Apple, navnlig af koncernens direktion under ledelse af den administrerende direktør i Cupertino (præmis 298-301). Det skal konstateres, at Retten i denne del af sine vurderinger – med undtagelse af præmis 301, som jeg har bedømt i punkt 42 og 43 i dette forslag til afgørelse – på ingen måde nævnte, at hovedkontorerne direkte eller indirekte deltog i beslutninger inden for R&D-området og i udformningen af ovennævnte strategier for markedsføring og distribution for hele Apple-koncernen.

72. Dernæst tog Retten hovedkontorernes besluttende rolle i betragtning. For så vidt angår ASI's og AOE's evne til at træffe beslutninger vedrørende deres centrale funktioner via deres ledelsesorganer bemærkede Retten først og fremmest, at Kommissionen selv havde medgivet, at der var etableret bestyrelser, og at de regelmæssigt afholdt møder i den relevante periode, og i den omtvistede afgørelses tabeller havde refereret til uddrag af referaterne fra de nævnte møder. Retten præciserede endvidere, at »[d]e bestyrelsesbeslutninger, der er protokolleret i referaterne, [således] regelmæssigt (og flere gange årligt) [vedrørte] udbetaling af udbytte, godkendelse af ledelsesberetninger og direktørudnævnelse og -fratræden« og lejlighedsvist »meddelelse af fuldmagt til visse direktører til varetagelse af forskellige aktiviteter, såsom administration af bankkonti, forbindelser med regeringer og offentlige organer, revision, tegning af forsikringer, lejemål, køb og salg af aktiver, varemodtagelse og forretningsaftaler«. Retten tilføjede, at det fremgik af disse referater, at »enkelte bestyrelsesmedlemmer fik tildelt meget vide administrative beføjelser« (præmis 306), og konkluderede, at Kommissionen fejlagtigt havde antaget, at ASI og AOE ikke gennem deres ledelsesorganer, navnlig deres bestyrelser, havde evne til at udføre de væsentlige funktioner i de omhandlede selskaber, i givet fald ved at delegere deres beføjelser til enkelte personer i ledelsen, som ikke var en del af de irske filialers personale (præmis 309). I denne forbindelse vil jeg påpege, at hverken denne konklusion eller oplysningerne fra de referater, som Kommissionen har gennemgået, hvortil Retten henviste i den appellerede doms præmis 305 og 306, giver indikationer på en reel deltagelse af hovedkontorernes bestyrelser i beslutningerne om administrationen af IP-licenserne. I denne henseende begrænsede Retten sig i den appellerede doms præmis 304 til at bemærke, at den omstændighed, at disse referater »ikke indeholder nærmere oplysninger om beslutningerne om administrationen af […] IP-licenser, omkostningsdelingsaftalen og væsentlige kommercielle beslutninger, [ikke er] ensbetydende med, at disse beslutninger ikke blev truffet«. Jeg vil nedenfor uddybe dette emne, som Kommissionen har bestridt inden for rammerne af det første anbringendes tredje led.

73. Det fremgår af det ovenstående, at Retten i den appellerede doms præmis 298-309 konstaterede dels, at der inden for Apple-koncernen fandtes et centraliseret system, hvor Apple Inc. vedtog alle beslutningerne, herunder beslutningerne om administration og udvikling af koncernens IP, dels at hovedkontorerne ved deres bestyrelser havde evne til at træffe »selskabets nøglebeslutninger […], såsom godkendelse af årsregnskaber«, i givet fald ved at delegere deres

beføjelser til enkelte bestyrelsesmedlemmer. Imidlertid konstaterede Retten hverken, at hovedkontorerne deltog i Apple Inc.s strategiske beslutninger, eller at de reelt var involveret i gennemførelsen af disse beslutninger eller i den aktive administration af IP-licenserne. Den eneste konstatering i denne forbindelse, som findes i den appellerede doms præmis 307, og ifølge hvilken ASI og AOE havde fremlagt oplysninger, hvoraf det fremgik, at de forskellige affattelser af omkostningsdelingsaftalen blev underskrevet i Cupertino af selskabernes bestyrelsesmedlemmer, er blevet bestridt af Kommissionen inden for rammerne af det første anbringendes tredje led, og jeg vil derfor henvise til bedømmelsen heraf. Det følger heraf, at ASI's og AOI's samt Irlands indsigelse om, at dette klagepunkt er uvirksomt, skal forkastes.

3) Konklusion vedrørende det andet klagepunkt

74. På grundlag af ovenstående overvejelser er jeg af den opfattelse, at Kommissionen med føje kan hævde, at Retten drog den slutning, at der ikke fandtes tilstrækkelige beviser for at henføre IP-licenserne til filialerne, fordi Retten fejlagtigt sammenlignede filialernes funktioner i forbindelse med disse licenser med de funktioner, som Apple Inc. varetog i forbindelse med Apple-koncernens IP, i stedet for at sammenligne dem med dem, som hovedkontorerne varetog i forbindelse med de nævnte licenser. Dette fremgår særligt klart af Rettens foreløbige konklusioner efter de forskellige faser af dennes vurdering af de faktiske omstændigheder, og navnlig den appellerede doms præmis 266 og 302, hvor Retten bemærkede dels, at Kommissionen ikke havde søgt at godtgøre, at de irske filialer faktisk aktivt forestod den daglige forvaltning af »samtlige de funktioner og risici i forbindelse med Apple-koncernens IP, der er opregnet i bilag B til omkostningsdelingsaftalen«, dels at eftersom de strategiske beslutninger, navnlig vedrørende udvikling af de produkter, som danner grundlag for Apple-koncernens IP, blev truffet i Cupertino på vegne af den samlede koncern, havde Kommissionen med urette konkluderet, at administrationen af denne IP nødvendigvis blev varetaget af deres irske filialer. Det andet klagepunkt i det første anbringendes andet led er derfor efter min opfattelse grundet.

b) Det første klagepunkt

75. Inden for rammerne af det første klagepunkt i det første anbringendes andet led har Kommissionen gjort gældende, at selv om Retten i den appellerede doms præmis 255-302 henviste til flere vigtige funktioner, som Apple Inc.s bestyrelsesmedlemmer eller medarbejdere varetog i forbindelse med Apples IP, tog Retten ikke stilling til 308.-318. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvor Kommissionen havde redegjort for grundene til, at den havde fundet disse funktioner irrelevante for analysen af skatteafgørelserne i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF. På tilsvarende måde tog Retten ikke højde for de argumenter, som Kommissionen havde udviklet i første instans hvad angår den omstændighed, at Apple Inc.s funktioner »til gavn for« ASI og AOE eller »på vegne af« hovedkontorerne var irrelevante. Dommen er således behæftet med manglende begrundelse.

76. I denne forbindelse vil jeg for det første påpege, at Kommissionen udtrykkeligt og gentagne gange både under den administrative procedure og i sagen for Retten og Domstolen har påpeget, at Apple Inc.s funktioner i forbindelse med Apple-koncernens IP var irrelevante med henblik på at fastlægge ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland [42]. Jeg vil for det andet fremhæve, at det fremgår klart af den omtvistede afgørelse, af sagsakterne for Retten og af den appellerede dom, at ASI's og AOE's (nu ASI's og AOI's) samt Irlands standpunkt helt fra de første faser i den

[42] – Kommissionen har indledt sin appel ved at hævde, at hovedspørgsmålet i appellen netop vedrører lovligheden af Rettens hensyntagen til Apple Inc.s funktioner.

administrative procedure har været baseret på udsagnet om, at Apples IP, herunder de nævnte selskabers licenser, blev administreret centralt af Apples ledelse i Cupertino. For det tredje vil jeg erindre om, at jeg i punkt 50-55 i dette forslag til afgørelse har konstateret, at Retten i den faktuelle analyse, som den foretog i den appellerede doms præmis 255-302, sammenlignede flere gange, implicit eller udtrykkeligt, direkte eller indirekte, de irske filialers funktioner i forbindelse med IP-licenserne med de funktioner, som Apple Inc. varetog i forbindelse med Apple-koncernens IP inden for rammerne af koncerninterne aftaler eller i sin egenskab af moderselskab. Afslutningsvis skal det konstateres, til trods for de modsatrettede argumenter fremsat af ASI og AOI samt af Irland, at det efter min opfattelse klart følger af en læsning af de relevante præmisser i den appellerede dom, at Retten på ingen måde tog stilling til de argumenter, som Kommissionen havde anført i 308.-318. betragtning til den omtvistede afgørelse eller gjort gældende under sagen for Retten, angående muligheden for, at Apple Inc.s funktioner skulle tages i betragtning i forbindelse med fastlæggelsen af ASI's og AOE's skattepligtige overskud i Irland, fordi disse funktioner blev varetaget »til gavn for« eller »på vegne af« hovedkontorerne. Navnlig udgør den appellerede doms præmis 298-309 ingen stillingtagen til disse argumenter i modsætning til, hvad Irland har gjort gældende. Selv om det antages, at Retten i disse præmisser implicit lagde til grund, at funktioner varetaget af medarbejdere i enheder, som var særskilte fra det ikke-hjemmehørende selskab, »til gavn for« eller »på vegne af« sidstnævnte eller dele heraf, var relevante med henblik på den funktionelle og faktuelle analyse, som skal foretages i henhold til section 25 i TCA 97, må det konstateres, at Retten på ingen måde begrundede denne relevans eller besvarede Kommissionens modsatrettede argumenter.

77. Det er sandt, sådan som ASI og AOI samt Irland har gjort gældende, at det følger af fast retspraksis, at den pligt til at begrunde domme, der påhviler Retten i medfør af artikel 36 og artikel 53, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, ikke pålægger den at foretage en udtømmende gennemgang af hvert enkelt af de argumenter, der er fremført af parterne i sagen, og at begrundelsen således kan fremgå indirekte[43]. Henset til den centrale rolle af spørgsmålet om betydningen af Apple Inc.s funktioner inden for rammerne af Kommissionens principale begrundelse og i opbygningen af den begrundelse, som førte Retten til give ASI og AOE samt Irland medhold i deres påstand angående dette aspekt, mener jeg dog med hensyn til den foreliggende sag, at Rettens undladelse af udtrykkeligt at tage stilling til dette spørgsmål afstedkommer en mangel på begrundelse, som dels hindrer Domstolens kendskab til grundene til, at et af de grundlæggende argumenter i Kommissionens undersøgelse inden for rammerne af dennes principale begrundelse og under sagen for Retten blev forkastet, dels griber ind i Domstolens udøvelse af sin prøvelsesret inden for rammerne af den foreliggende appel.

78. Betragtningerne i den appellerede dom er endvidere behæftet med selvmodsigende begrundelse, sådan som Kommissionen også har gjort gældende, eftersom Retten på den ene side konkluderede i den appellerede doms præmis 240, 242 og 248, at der – for at fastlægge, om en skatteafgørelse angående fordeling af overskud til et ikke-hjemmehørende selskabs irske filial var i overensstemmelse med den »almindelige« skatteordning i Irland – skulle tages hensyn til fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab, og på den anden side i dommens præmis 255-302 i høj grad støttede sig på funktionerne varetaget af en enhed, som var særskilt fra ASI og AOE.

79. Det første klagepunkt i det første anbringendes andet led skal derfor efter min opfattelse tages til følge.

[43] – Jf. dom af 22.6.2023, Gmina Miasto Gdynia og Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo mod Kommissionen (C-163/22 P, EU:C:2023:515, præmis 85).

c) Konklusion vedrørende det første anbringendes andet led

80. På grundlag af alle ovenstående overvejelser foreslår jeg Domstolen at tage det første anbringendes andet led til følge.

3. Det første anbringendes tredje led

81. Med det første anbringendes tredje led, som er rettet mod den appellerede doms præmis 301 og 303-309, har Kommissionen i nærmere detaljer bestridt Rettens vurderinger vedrørende hovedkontorernes aktiviteter. Kommissionen har fremsat to særskilte klagepunkter, som det er hensigtsmæssigt at undersøge samlet. Med det første klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en rettergangsfejl, da den ikke tog højde for de forsvarsargumenter, som Kommissionen havde fremsat i første instans, anførte en manglende og selvmodsigende begrundelse og støttede sig på bevismateriale, der burde afvises. Med det andet klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at artikel 107, stk. 1, TEUF blev tilsidesat, og/eller at irsk ret blev gengivet forkert. Irland, ASI og AOI samt Storhertugdømmet Luxembourg hævder, at disse klagepunkter skal afvises og/eller er uvirksomme og under alle omstændigheder er ugrundede.

82. Kommissionen har for det første gjort gældende, at Retten ikke besvarede dens i svarskriftet fremførte argument om, at de referater, som Kommissionen har gennemgået, var de eneste beviser, som Apple og Irland havde fremlagt under den administrative procedure med henblik på at godtgøre, at hovedkontorerne reelt udførte funktioner.

83. I denne sammenhæng vil jeg erindre om, at det dels følger af fast retspraksis, som jeg allerede har nævnt ovenfor i dette forslag til afgørelse, at Domstolen i forbindelse med en appel ikke har kompetence til at fastlægge de faktiske omstændigheder og principielt heller ikke til at bedømme de beviser, Retten har lagt til grund ved fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder, dels at den pligt til at begrunde domme, der påhviler Retten, ikke pålægger den at foretage en udtømmende gennemgang af hvert enkelt af de argumenter, der er fremført af parterne i sagen. I den foreliggende sag lagde Retten i den appellerede doms præmis 305, under udøvelse af den enekompetence, som den har i forbindelse med vurdering af beviserne, til grund, at uddragene af de referater, som Kommissionen har gennemgået, til trods for deres summariske karakter var tilstrækkelige til at »forstå, hvorledes selskabets nøglebeslutninger […] blev truffet og protokolleret i [disse referater]«. En sådan vurdering – som gør det muligt for Kommissionen at forstå årsagen til, at Retten tildelte disse referater en given betydning, selv hvis disse referater var det eneste bevis vedrørende hovedkontorernes funktioner, som var blevet fremlagt under den administrative procedure – kan ikke anfægtes ved Domstolen, medmindre der foreligger en urigtig gengivelse, som Kommissionen imidlertid ikke har påberåbt sig i denne forbindelse.

84. For det andet har Kommissionen gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 304 pålagde Kommissionen en umulig bevisbyrde. Som jeg allerede har haft lejlighed til at anføre, bemærkede Retten i denne præmis, at »[d]en omstændighed, at [de referater, som Kommissionen har gennemgået,] ikke indeholder nærmere oplysninger om beslutningerne om administrationen af Apple-koncernens IP-licenser, omkostningsdelingsaftalen og væsentlige kommercielle beslutninger, [ikke er] ensbetydende med, at disse beslutninger ikke blev truffet«.

85. I denne henseende er jeg enig med Kommissionen. Jeg ser faktisk ikke, som Retten derimod tilsyneladende gjorde i den appellerede doms præmis 305 og 306, hvordan der af referaterne fra et selskabs bestyrelsesmøde kan udledes elementer, der taler for, at beslutninger med en specifik genstand er blevet truffet, når der ikke findes udtrykkelige eller implicitte indikationer i denne

retning. Derimod er det efter min opfattelse muligt, således som Kommissionen gjorde i den omtvistede afgørelse, af en sådan mangel på indikationer og i *mangel af modsatrettede beviser* at udlede elementer, der taler for, at sådanne beslutninger ikke fandtes, især når det fremgår, at det konkrete selskab ifølge sin praksis, selv hvis det ikke har en retlig forpligtelse hertil, normalt noterer de af dets bestyrelse trufne relevante beslutninger i referaterne fra bestyrelsesmøderne. For så vidt den appellerede doms præmis 304 ikke tillader Kommissionen at støtte sig på disse elementer, når der skal fremlægges bevis for ikke indtrufne faktiske omstændigheder, som qua deres natur ikke kan godtgøres, men alene udledes ved formodninger med udgangspunkt i konstaterede indtrufne faktiske omstændigheder eller ved fremlæggelse af bevis for en indtruffet faktisk omstændighed i den modsatte retning, blev Kommissionen efter min opfattelse pålagt en ubegrundet for tung bevisbyrde.

86. For det tredje har Kommissionen bestridt den appellerede doms præmis 306, hvor Retten bl.a. bemærkede, at det fremgik af de referater, som Kommissionen har gennemgået, at »enkelte bestyrelsesmedlemmer fik tildelt meget vide administrative beføjelser«. Kommissionen har gjort gældende, at de omhandlede referater ganske vist nævnte, at bestyrelsen undertiden meddelte fuldmagter, men at kun en af disse fuldmagter vedrørte indgåelsen af kontrakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører.

87. I denne forbindelse, for så vidt som Kommissionen med dette argument tilsigter at så tvivl om vurderingen af bevisværdien af, at den ovennævnte fuldmagt blev optegnet i det konkrete referat, vil jeg erindre om dels, at denne vurdering i princippet henhører under Rettens enekompetence, dels at ingen regel eller intet princip i EU-retten principielt forbyder, at Retten kun støtter sig på et eneste beviselement for at fastlægge relevante omstændigheder [44]. Klagepunktet skal derfor efter min opfattelse forkastes. Det skal dog fremhæves, at Kommissionen også har fremsat en formalitetsindsigelse i forhold til den omhandlede fuldmagt som beviselement, fordi den ikke var blevet fremlagt under den administrative procedure. I denne forbindelse henviser jeg til min bedømmelse i punkt 42 og 43 i dette forslag til afgørelse. Som jeg har påpeget i de omhandlede punkter, nævnes den omhandlede fuldmagt i referatet fra ASI's bestyrelsesmøde den 27. juli 2011, men er – ifølge Kommissionens udsagn, som ASI og AOI ikke har bestridt – endnu ikke blevet fremlagt. Det følger heraf, at Retten ikke kan have støttet sig på andet, end at meddelelsen af denne fuldmagt er optaget i referatet, og ikke på fuldmagtens tekst.

88. For det fjerde har Kommissionen bestridt Rettens konklusion i bl.a. den appellerede doms præmis 301, 306 og 307 om, at »formelle handlinger« som meddelelse af en fuldmagt til forhandling eller indgåelse af en aftale (i den konkrete situation de forskellige ændringer af omkostningsdelingsaftalen, der blev foretaget i den relevante periode) udgør funktioner, som hovedkontorerne reelt udførte i forbindelse med IP-licenserne. Kommissionen accepterer, at bl.a. gennemførelsen af forhandlinger med henblik på indgåelse af forretningsaftaler, såsom kontrakterne med OEM'er og telekommunikationsoperatører, kan udgøre »nøglepersonsfunktioner« med hensyn til den funktionelle og faktuelle analyse, som skal foretages i henhold til section 25 i TCA 97. I den konkrete situation blev disse funktioner imidlertid varetaget af Apple Inc.s medarbejdere på vegne af hele Apple-koncernen eller til gavn for ASI og AOE og ikke af hovedkontorerne. De ovennævnte præmisser er endvidere behæftede med manglende og selvmodsigende begrundelse.

[44] – Jf. kendelse af 11.9.2019, Camomilla mod EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, præmis 10 og den deri nævnte retspraksis).

89. I denne forbindelse skal det fremhæves, at i opbygningen af Rettens ræsonnement i den appellerede doms præmis 251-311 sigter vurderingerne i dommens præmis 303-309 mod at godtgøre, at ASI's og AOE's hovedkontorer – via beslutninger truffet af de respektive bestyrelser, og navnlig ved et system med fuldmagter meddelt til enkelte bestyrelsesmedlemmer eller enkelte direktører uden for filialernes personale – havde evne til at udføre de »væsentlige funktioner« i de omhandlede selskaber. Dette fremgår bl.a. af den appellerede doms præmis 303, som fastsætter rammen for Rettens undersøgelse, og af dommens præmis 305 og 309, som anfører konklusionen på baggrund af denne undersøgelse, ifølge hvilken Kommissionen fejlagtigt havde konstateret i den omtvistede afgørelse, at hovedkontorerne, uden medarbejdere og fysisk tilstedeværelse, ikke havde evne til at udføre funktioner på vegne af disse selskaber. Derimod findes der i den appellerede doms præmis 303-309 ingen udtrykkelig bemærkning om hovedkontorernes involvering i beslutninger om administrationen af IP-licenserne, med undtagelse af præmis 304 – hvor Retten som anført begrænsede sig til at lægge til grund, med et argument, som efter min opfattelse kan kritiseres, at den omstændighed, at de referater, som Kommissionen har gennemgået, ikke indeholder nærmere oplysninger om sådanne beslutninger, ikke er ensbetydende med, at disse beslutninger ikke blev truffet – og præmis 307 vedrørende indgåelsen af omkostningsdelingsaftalen, som derimod angår en koncernintern aftale, hvilken principielt ikke er omfattet af genstanden for skatteafgørelserne. Endeligt indgår dommens præmis 301 i undersøgelsen af den centraliserede karakter af strategiske beslutninger i Apple-koncernen.

90. Jeg er derfor ikke overbevist om, at det er korrekt at fortolke den appellerede doms præmis 301, 306 og 307 i den af Kommissionen foreslåede retning. Jeg mener faktisk, at Retten, da den konstaterede, at ASI's og AOE's bestyrelsesmedlemmer direkte eller i henhold til fuldmagt deltog i forhandlinger med OEM'er og telekommunikationsoperatører eller i indgåelsen af forretningsaftaler eller koncerninterne aftaler, ikke ville lægge til grund, at hovedkontorerne varetog »nøglepersonsfunktioner« i forbindelse med IP-licenserne, men snarere konstatere, at den omtvistede afgørelse fejlagtigt havde konkluderet, at de irske filialer nødvendigvis havde påtaget sig administrationen af Apple-koncernens IP, og at hovedkontorerne ikke havde evne til at træffe beslutninger angående administrationen af IP-licenserne (jf. bl.a. den appellerede doms præmis 302 og 309).

91. Under disse betingelser skal Kommissionens argumenter efter min opfattelse forkastes, fordi de er baseret på en fejlagtig læsning af den appellerede dom. Af de samme grunde skal også Irlands samt ASI's og AOI's argumenter forkastes, ifølge hvilke undertegnelsen af ændringerne af omkostningsdelingsaftalen og fuldmagterne til forhandling og indgåelse af kontrakter med OEM'er og telekommunikationsoperatører godtgør, at beslutningerne om administrationen af IP-licenserne blev truffet af hovedkontorerne. En sådan konstatering findes reelt ikke i den appellerede dom.

92. Når dette er sagt, vil jeg påpege, at vanskeligheden ved at tildele konstateringerne i ovennævnte præmis 301 og 307 i den appellerede dom et utvetydigt indhold og ved at definere deres rækkevidde på klar vis endnu en gang skyldes, at Retten undlod at tage stilling til, hvorvidt og på hvilke betingelser »nøglepersonsfunktioner«, som et moderselskab varetager uden for Irland på vegne af eller til gavn for et ikke-hjemmehørende selskab, kan tages i betragtning i forbindelse med skattemæssig henføring af det økonomiske ejerskab af et overskudsgivende aktiv, som tilhører dette selskab, hvis skattepligtige overskud i Irland skal fastlægges i henhold til section 25 i TCA 97. I denne henseende vil jeg henvise til mine overvejelser i punkt 61 i dette forslag til afgørelse.

93. I virkeligheden synes den undersøgelse af aktiviteterne uden for de irske filialer, som er indeholdt i den appellerede doms præmis 296-309, at være påvirket af den – som anført – fejlagtige forudsætning, hvorpå Retten baserede sin analyse af klagepunkterne mod Kommissionens principale begrundelse, dvs. at Kommissionen havde handlet efter en »udelukkelses«-tilgang. Med udgangspunkt i en sådan forudsætning var det for at forkaste den principale begrundelse i det hele ikke nødvendigt at godtgøre, at hovedkontorerne *reelt udførte* væsentlige funktioner i forbindelse med IP-licenserne, men det var nok at bevise, at de havde *evne* til at træffe disse beslutninger eller, mere generelt, at ASI og AOE havde evne til at træffe »selskabets nøglebeslutninger« (den appellerede doms præmis 305) og »beslutninger vedrørende deres centrale funktioner« (den appellerede doms præmis 303).

94. Såfremt Domstolen måtte fastslå, at Retten i den appellerede doms præmis 301 og 307 implicit fandt, at hovedkontorerne – ved at udstede fuldmagter til indgåelse af koncerninterne aftaler eller kontrakter til Apple Inc.s direktører, hvad enten de var ASI's og AOE's bestyrelsesmedlemmer eller ej – reelt varetog funktioner i forbindelse med IP-licenserne, som er relevante inden for rammerne af den analyse, som skal foretages ifølge section 25 i TCA 97, er jeg under alle omstændigheder enig med Kommissionen i, at den rent formelle karakter af disse handlinger og den af et sådant system med fuldmagter resulterende sammenblanding af funktioner varetaget af koncernens holdingselskab og af funktioner, som kan henføres til hovedkontorerne, ikke gør det muligt at tiltræde en sådan konklusion.

95. På baggrund af de ovenfor anførte overvejelser mener jeg, at det første anbringendes tredje led delvist kan antages til realitetsbehandling og er grundet, som jeg har anført i konklusionen på bedømmelsen af de enkelte klagepunkter.

4. Konklusion vedrørende det første anbringende

96. På grundlag af alle ovenstående overvejelser er det første anbringende efter min opfattelse grundet. Ved at give betydning til Apple Inc.s påtagne funktioner og risici i forbindelse med Apple-koncernens IP i stedet for udelukkende at fokusere på henholdsvis filialernes og hovedkontorernes funktioner vedrørende administrationen og anvendelsen af IP-licenserne foretog Retten en faktuel analyse og en kvalificering af de faktiske omstændigheder i lyset af et andet retligt kriterium end det, som ifølge Retten fandt anvendelse i kraft af section 25 i TCA 97, hvilket kriterium derimod kræver, at der tages hensyn til fordelingen af aktiver, funktioner og risici mellem filialen og de andre dele af dette selskab, og ved anvendelse af armslængdeprincippet udelukker, at de særskilte enheders rolle tages i betragtning.

C. Det andet anbringende

97. Det andet anbringende er rettet mod de grunde i den appellerede dom, på baggrund af hvilke Retten tiltrådte Irlands samt ASI's og AOE's klagepunkter mod Kommissionens subsidiære begrundelse. Jeg vil erindre om, at Kommissionen inden for rammerne af denne begrundelse, som er udviklet i 325.-360. betragtning til den omtvistede afgørelse, havde anført, at selv om det blev antaget, at IP-licenserne skulle være henført til et sted uden for Irland, havde de i skatteafgørelserne accepterede overskudsfordelingsmetoder under alle omstændigheder bevirket, at ASI's og AOE's skattepligtige årlige overskud i Irland blev undervurderet, fordi disse metoder var baseret på uhensigtsmæssige valg, der havde ført til et resultat, der afveg fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat baseret på armslængdeprincippet. Efter at have konstateret, at skatteafgørelserne havde anvendt ensidige overskudsfordelingsmetoder, som

minder om den transaktionsbestemte nettoavancemetode (herefter »TNMM«) som omhandlet i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser[45], havde Kommissionen mere detaljeret konkluderet, at de irske skattemyndigheder havde godkendt tre fejlagtige metodevalg vedrørende for det første identifikationen af de irske filialer som »testede parter«, dvs. som parter, hvis aktiviteter skulle være hovedgenstanden for analysen inden for rammerne af den valgte ensidede overskudsfordelingsmetode (328.-333. betragtning til den omtvistede afgørelse), for det andet valget af driftsomkostninger som overskudsindikator (334.-345. betragtning til den omtvistede afgørelse) og for det tredje de accepterede afkastningsgrader (346.-359. betragtning til den omtvistede afgørelse).

98. Det andet anbringende er opdelt i tre led. Det første led vedrører en fejl ved fastlæggelsen af det beviskrav, som skal overholdes for at godtgøre, at der foreligger en fordel i tilfælde af skatteafgørelser vedrørende overskudsfordeling, det andet led angår en rettergangsfejl, og det tredje led vedrører en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og/eller en urigtig gengivelse af national ret.

1. Det andet anbringendes første led

99. Med det andet anbringendes første led, som er rettet mod den appellerede doms præmis 349, 416, 434 og 435 (som henviser til dommens præmis 319 og 332), har Kommissionen gjort gældende, at Retten fastsatte et fejlagtigt beviskrav, da den fandt, at det påhvilede Kommissionen at godtgøre, at overskudsfordelingen i skatteafgørelserne havde ført til en lettelse af skattebyrden for ASI og AOE i forhold til den, der ville have påhvilet dem ved anvendelse af de normale skatteregler, og at det ikke var tilstrækkeligt at konstatere metodefejl[46]. Kommissionen har gjort gældende, at når den vurderer i lyset af armslængdeprincippet, hvorvidt en skatteafgørelse som den omtvistede giver anledning til en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal den opfylde det samme beviskrav som ved anvendelse af kriteriet om den private aktør i en markedsøkonomi, hvorfor det alene påhviler Kommissionen at godtgøre »sandsynligheden« af en sådan fordel, mens det påhviler den pågældende medlemsstat at bevise, at den nævnte fordel er grundet. Kommissionen har også henvist til dom af 8. december 2011, France Télécom mod Kommissionen[47], hvor Domstolen, bortset fra tilfældene af anvendelse af kriteriet om den private aktør, fastslog, at med henblik på at godtgøre, at der foreligger en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF er det tilstrækkeligt at påvise, at den konkrete nationale foranstaltning er »iboende egnet« til at lette de begunstigede virksomheders skattebyrde.

100. ASI og AOI samt Irland har gjort gældende, at det første anbringendes første led er uvirksomt, eftersom Irland og Apple, selv om det antages, som Kommissionen har gjort gældende, at det påhvilede dem at godtgøre, at en fordel ikke forelå, alligevel løftede denne bevisbyrde, fordi de havde fremlagt ad hoc-rapporter vedrørende henføring af overskud til de irske filialer, der var udarbejdet af deres respektive skatterådgivere og viste, at disse selskabers beskatningsgrundlag var beregnet i overensstemmelse med section 25 i TCA 97 og armslængdeprincippet (herefter »ad hoc-rapporterne«).

[45] – Den TNMM, der er beskrevet i punkt 2.58 ff. i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, undersøger nettooverskud i forhold til et passende grundlag (f.eks. omkostninger, salg, aktiver), som en skattepligtig person realiserer ved en kontrolleret transaktion. Dette finder kun anvendelse på et af de selskaber, der er involveret i transaktionen, den såkaldte »testede« part.

[46] – Jeg vil fremhæve, at Retten fastsatte samme beviskrav i dom af 24.9.2019, Nederlandene mod Kommissionen (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] – C-81/10 P, EU:C:2011:811 (herefter »France Télécom-dommen«), præmis 24-27.

101. I denne forbindelse er det ganske vist sandt, at Retten i sin undersøgelse af de i skatteafgørelserne accepterede afkastningsgrader (den appellerede doms præmis 418-478) dels bekræftede pålideligheden af den sammenlignende undersøgelse i de ad hoc-rapporter, der ex post godkendte disse afkastningsgrader (den appellerede doms præmis 450-464), dels konstaterede, at Kommissionens korrigerede sammenlignende undersøgelse i 353.-356. betragtning til den omtvistede afgørelse (herefter »den korrigerede sammenlignende undersøgelse«) ikke kunne svække konklusionerne i disse rapporter (den appellerede doms præmis 469 og 477). Inden for rammerne af det andet anbringendes tredje led har Kommissionen imidlertid anfægtet de præmisser i den appellerede dom, hvor Retten i det væsentlige godkendte beregningsmetoden i ad hoc-rapporterne og konstaterede den korrigerede sammenlignende undersøgelses manglende egnethed til at rejse tvivl om konklusionerne i disse rapporter. Afgørelsen om, hvorvidt dette klagepunkt er uvirksomt, afhænger derfor af udfaldet af bedømmelsen af disse indsigelser.

102. I realiteten har ASI og AOI samt Irland og Storhertugdømmet Luxembourg gjort gældende, at Kommissionen i det væsentlige sigter mod at opnå en omvending af bevisbyrden. ASI og AOI har desuden gjort gældende, at Kommissionens klagepunkt er faktuelt mangelfuldt, fordi Retten konkluderede, at ingen af de tre metodefejl, som Kommissionen havde konstateret i den omtvistede afgørelse, var blevet godtgjort.

103. Jeg vil erindre om, at ifølge fast praksis påhviler det Kommissionen at føre bevis for, at der foreligger »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og følgelig ligeledes bevis for, at betingelsen for tildeling af en fordel er opfyldt [48]. Kommissionen er ud fra hensynet til god forvaltningsskik i forbindelse med EUF-traktatens grundlæggende regler om statsstøtte endvidere forpligtet til at gennemføre undersøgelsesproceduren vedrørende de omtvistede foranstaltninger omhyggeligt og upartisk, således at den ved vedtagelsen af den endelige afgørelse i dette øjemed råder over så væsentlige og pålidelige elementer som muligt [49]. Domstolen har endvidere allerede fastslået, at Kommissionen ikke kan antage, at en virksomhed har modtaget en fordel, der udgør statsstøtte, ved udelukkende at lægge en negativ formodning til grund, hvilken formodning – i mangel af andre elementer, der positivt kan godtgøre, at der foreligger en sådan fordel – er baseret på det forhold, at der ikke foreligger oplysninger, der kan medføre den modsatte konklusion [50]. Disse principper gælder også, når Kommissionen anvender kriteriet om den private aktør. Kommissionen bærer nemlig bevisbyrden for at påvise, at betingelserne for anvendelse af dette kriterium ikke er opfyldt [51], og under hensyntagen til alle de relevante beviser i sagen at afgøre, om den modtagende virksomhed klart ikke kunne have opnået tilsvarende ydelser hos en sådan privat aktør [52]. Selv hvis Kommissionen anvender princippet om den private aktør, kan den ikke blot støtte sig på simple »sandsynlige« antagelser, som den ikke er forpligtet til at bevise rigtigheden af [53]. Hvad angår France Télécom-dommen vil jeg fremhæve, at det fremgår bl.a. af denne doms præmis 19, at selv om det, henset til den vurderede ordnings særlige kendetegn, ikke på forhånd og for hvert skatteår var muligt at fastsætte det præcise

48 – Jf. dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 62).

49 – Jf. dom af 11.11.2021, Autostrada Wielkopolska mod Kommissionen og Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, præmis 114 og den deri nævnte retspraksis).

50 – Jf. dom af 17.9.2009, Kommissionen mod MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, præmis 55 og 58).

51 – Jf. dom af 11.11.2021, Autostrada Wielkopolska mod Kommissionen og Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, præmis 108 og den deri nævnte retspraksis).

52 – Jf. i denne retning dom af 29.6.2023, TUIfly mod Kommissionen (C-763/21 P, EU:C:2023:528, præmis 79 og den deri nævnte retspraksis).

53 – Jf. i denne retning dom af 7. maj 2020, BTB Holding Investments og Duferco Participations Holding mod Kommissionen (C-148/19 P, EU:C:2020:354, præmis 53).

beskatningsniveau i forbindelse hermed, var det imidlertid ubestridt, at denne ordning kunne medføre – og faktisk medførte – en lavere beskatning af den begunstigede virksomhed i forhold til den, der fulgte af anvendelsen af den almindelige skatteordning.

104. Når dette er sagt, vil jeg med hensyn til den foreliggende situation påpege, at slutningen om, at der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, som Kommissionen drog på grundlag af sin subsidiære begrundelse, ikke er baseret på »en formodning, som hverken var bekræftet eller afkræftet af de oplysninger, Kommissionen rådede over«[54], og heller ikke på simple, »sandsynlige antagelser«, men er baseret på konstateringer af præcise fejl, der efter Kommissionens opfattelse afkræfter den i skatteafgørelserne accepterede overskudsfordelingsmetode og påvirker de forskellige elementer i den beregning, som førte til fastlæggelsen af ASI's og AOE's skattepligtige overskud. Det kan faktisk efter min opfattelse ikke udelukkes, således som Kommissionen har gjort gældende, at væsentlige fejl ved fastlæggelsen af den metode, der finder anvendelse på overskudsfordelingen med henblik på at beregne beskatningsgrundlaget for et ikke-hjemmehørende selskab, som driver virksomhed gennem en filial, er af en sådan grad, at de nødvendigvis fører til en undervurdering af overskuddene i forhold til et armslængderesultat, og derfor *iboende* eller *åbenbart* kan lette dette selskabs skattebyrde i forhold til den normale beskatning. Med henblik på at godtgøre, at der foreligger en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, kan Kommissionen under disse omstændigheder efter min mening med føje basere sig på beviset for, at en sådan fejl foreligger, og at den pågældende medlemsstat ikke har påvist, at denne fejl ikke påvirker den omstændighed, at det således beregnede overskudsniveau svarer til en armslængdeværdi[55]. Jeg mener følgelig, at Retten foretog en fejlagtig vurdering af beviskravet i tilfældet af afgørelser som den omtvistede.

105. I den konkrete situation skal det dog konstateres, at Retten i slutningen af en detaljeret analyse, som Kommissionen har bestridt både hvad angår realiteten og med hensyn til grænserne for domstolsprøvelsen, fastslog, at de i den omtvistede afgørelse identificerede metodefejl ikke var blevet godtgjort, og begrænsede sig i det væsentlige til at konstatere, at der ikke forelå samtidige oplysninger, som kunne begrunde valgene vedrørende den i skatteafgørelserne accepterede beregningsmetode. Fejlen vedrørende beviskravet har således ingen reel indflydelse på korrektheden af Rettens konklusioner, såfremt de klagepunkter, som Kommissionen har fremsat inden for dette anbringendes andet og tredje led, viser sig at være ugrundede. Det er derfor nødvendigt at undersøge disse klagepunkter.

2. Det andet anbringendes andet og tredje led

106. Med det andet anbringendes andet led har Kommissionen gjort gældende, at Retten flere steder i sin analyse støttede sig på argumenter, der ikke var blevet fremsat af ASI og AOE eller af Irland i deres stævninger, men var indeholdt i bilag til stævningerne og navnlig ad hoc-rapporterne, til hvilke sagsøgerne blot havde foretaget generelle henvisninger. Kommissionen blev derfor ikke givet mulighed for at tage stilling til nogle af de grunde, som førte til annullationen af den omtvistede afgørelse. Endvidere efterprøvede Retten af egen drift nogle af de omhandlede klagepunkter.

[54] – Jf. dom af 17.9.2009, Kommissionen mod MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, præmis 52).

[55] – Jf. i denne retning i forbindelse med fortolkningen af præmis 211 i dom af 24.9.2019, Nederlandene mod Kommissionen (T-760/15, EU:T:2019:669), dom af 12.5.2021, Luxembourg og Amazon mod Kommissionen (T-816/17 og T-318/18, EU:T:2021:252, præmis 309-311). Denne sidstnævnte dom er genstand for en appel iværksat af Kommissionen i sag C-457/21 P, der aktuelt er under votering.

107. Jeg vil analysere disse indsigelser som et led i bedømmelsen af de klagepunkter, som er fremsat inden for rammerne af det andet anbringendes tredje led. På dette trin skal det blot påpeges, at for at garantere retssikkerheden og en ordnet retspleje skal sagsøgerens korte fremstilling af søgsmålsgrundene, der skal fremgå af enhver stævning som omhandlet i artikel 21 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, der finder anvendelse på Retten i medfør af denne statuts artikel 53, stk. 1, og i artikel 76, litra d), i Rettens procesreglement, ifølge fast retspraksis være så klar og præcis, at det er muligt for sagsøgte at tilrettelægge sit forsvar og for den kompetente domstol at træffe afgørelse i sagen [56]. Selv om stævningens indhold på særlige punkter kan støttes og udbygges ved henvisninger til bestemte afsnit i dokumenter, der vedlægges som bilag til den, kan der ikke ved en generel henvisning til andre dokumenter, herunder dokumenter, der figurerer som bilag til stævningen, rådes bod på en undladelse af at anføre afgørende dele af den retlige argumentation, der skal være indeholdt i stævningen. Faktisk tilkommer det ikke Retten ved hjælp af bilagene at forsøge at klarlægge, hvilke anbringender og argumenter der kan antages at udgøre grundlaget for søgsmålet [57]. Tilsvarende krav gælder, når et argument fremføres til støtte for et anbringende fremsat for Retten [58]. Det følger heraf, at sagsøgeren skal redegøre for uddybningen af de enkelte søgsmålsgrunde på en tilstrækkeligt systematisk vis, uden at Retten skal rekonstruere den retlige argumentation til støtte for en given grund [59].

108. Med det andet anbringendes tredje led har Kommissionen gjort gældende, at Retten tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF og/eller foretog en urigtig gengivelse af national ret, da den på grundlag af sin faktuelle analyse konkluderede, at den subsidiære begrundelse ikke godtgjorde, at der forelå en fordel som omhandlet i denne bestemmelse. Nærmere bestemt har Kommissionen bestridt Rettens retlige kvalificering af de faktiske omstændigheder, der efter Kommissionens opfattelse tilsidesætter den separate enhedstilgang og armslængdeprincippet. Kommissionen har fremsat tre klagepunkter, hvor det første vedrører Rettens fejl i forbindelse med undersøgelsen af valget af de irske filialer som »testede parter« med henblik på anvendelsen af den valgte overskudsfordelingsmetode (den appellerede doms præmis 328-351), det andet angår valget af driftsomkostninger som overskudsindikator (den appellerede doms præmis 352-417), og det tredje vedrører de accepterede afkastningsgrader (den appellerede doms præmis 418-478). Irland samt ASI og AOI har gjort gældende, at de klagepunkter, som er fremsat inden for rammerne af dette led i det andet anbringende, skal afvises i det hele, fordi de tilsigter at anfægte vurderinger af de faktiske omstændigheder og er uvirksomme, foruden ugrundede.

a) Det første klagepunkt

109. Med det første klagepunkt i det andet anbringendes tredje led, som er rettet mod den appellerede doms præmis 337-343, har Kommissionen bestridt for det første den omstændighed, at de irske filialers funktioner blev kvalificeret som »de mindst komplekse« med hensyn til valget af den testede part. Denne kvalificering er resultatet af, at disse funktioner fejlagtigt blev anset for at vedrøre Apple-koncernens IP og ikke ASI's og AOE's IP-licenser. Eftersom dette klagepunkt sigter mod at anfægte den retlige kvalificering af de irske filialers funktioner, kan det efter min opfattelse antages til realitetsbehandling. I denne henseende vil jeg henvise til mine overvejelser i punkt 39 i dette forslag til afgørelse.

[56] – Jf. i denne retning dom af 11.9.2014, MasterCard m.fl. mod Kommissionen (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, præmis 41).

[57] – Jf. i denne retning dom af 16.3.2023, GABO:mi mod Kommissionen (C-696/21 P, EU:C:2023:217, præmis 47 og 48 og den deri nævnte retspraksis).

[58] – Jf. dom af 11.9.2014, MasterCard m.fl. mod Kommissionen (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, præmis 41).

[59] – Jf. i denne retning dom af 16.3.2023, GABO:mi mod Kommissionen (C-696/21 P, EU:C:2023:217, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

110. Hvad angår realiteten vil jeg erindre om, at jeg som et led i bedømmelsen af det første anbringende har konkluderet, at Rettens bemærkning om, at de irske filialer udførte »rutinemæssige« funktioner i forbindelse med IP-licenserne, er baseret på en sammenligning af disse funktioner med Apple Inc.s funktioner i forbindelse med Apple-koncernens IP, og at Retten ved en sådan sammenligning tilsidesatte armslængdeprincippet, der ifølge den appellerede dom ligger til grund for anvendelsen af section 25 i TCA 97. Faktisk påvirker denne fejl også den vurdering, på grundlag af hvilken Retten godkendte valget af de irske filialer som testede parter, som det fremgår af bl.a. den appellerede doms præmis 341, der henviser til konklusionerne af den faktuelle analyse som et led i bedømmelsen af anbringenderne rettet mod den principale begrundelse.

111. Som bl.a. Irland har gjort gældende, fastslog Retten ganske vist i den appellerede doms præmis 340, at eftersom Kommissionens subsidiære begrundelse var baseret på den forudsætning, at »Apple-koncernens IP korrekt var henført til […] hovedkontorer[ne]«, kunne Kommissionen ikke samtidig hævde, at det var de irske filialer, der »varetog de mest komplekse funktioner i relation til denne IP«. Denne bemærkning er imidlertid baseret på en logisk fejl. Det er sandt, at Kommissionen inden for rammerne af sin subsidiære begrundelse havde accepteret den forudsætning, at IP-licenserne skulle henføres til hovedkontorerne, men dette er ikke ensbetydende med, som Retten derimod synes at have fundet, at Kommissionen ligeledes havde regnet de elementer for godtgjorte, som kunne begrunde en sådan henføring – hvilken henføring Kommissionen havde bestridt – og navnlig hovedkontorernes varetagelse af nøglepersonsfunktioner i forbindelse med disse licenser.

112. Mere generelt, i modsætning til, hvad bl.a. ASI og AOI har gjort gældende, konkluderede Retten ikke på noget sted i betragtningerne i den appellerede dom angående valget af de irske filialer som »testede parter«, at *i forholdet mellem de irske filialer* og hovedkontorerne var filialerne de mindst komplekse enheder[60]. Det fremgår af punkt 3.18 og 3.19 i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser fra 2010, at valget af den testede part skal være i overensstemmelse med den funktionelle analyse af transaktionen og kræver, at der tages hensyn til den *respektive* rolle af de forskellige deltagende parter (jf. også punkt 2.59 in fine). Det følger heraf, at de grunde, som Retten anførte i den appellerede doms præmis 333-336, og også i dommens præmis 342 og 343, ikke i sig selv gør det muligt, for så vidt som de alene tager højde for situationen af de irske filialer, at afkræfte den forudsætning, hvorpå Kommissionen havde baseret sin subsidiære begrundelse, dvs. at hovedkontorerne burde være blevet testet i deres egenskab af de parter i transaktionen, som udførte de mindst komplekse funktioner.

113. For det andet har Kommissionen bestridt den appellerede doms præmis 335, hvor Retten bemærkede, at OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser ikke nødvendigvis kræver, at der vælges den mindst komplekse enhed som den testede part i relation til TNMM, men blot anbefaler, at der vælges den enhed, om hvilken der foreligger de mest pålidelige oplysninger. Kommissionen har gjort gældende, at Retten i denne præmis af egen drift konstaterede en fejl ved fortolkningen af OECD's ovennævnte retningslinjer, som sagsøgerne ikke havde påberåbt sig. Jeg mener, at dette argument er baseret på en fejlagtig fortolkning af den appellerede dom og derfor skal forkastes. Hvis den appellerede doms præmis 335 læses inden for rammerne af Rettens ræsonnement i dommens præmis 334-336, rejser den nemlig ingen specifik kritik mod den omtvistede afgørelse, men giver kun en begrundelse for konklusionen – skitseret i

[60] – Præmis 342, 343 og 371, hvortil ASI og AOI har henvist, understreger alene »den ikke komplekse og nemt identificerbare karakter« af de funktioner, der blev udført af de irske filialer, men foretager ingen sammenligning med hovedkontorernes funktioner.

præmis 334 og bekræftet i præmis 336 – om, at »[s]åfremt den testede parts funktioner er identificeret korrekt, og afkastet af disse funktioner er beregnet korrekt, er det irrelevant, hvilken part der vælges som den testede part«.

114. For det tredje har Kommissionen bestridt gyldigheden af denne konklusion. Kommissionen har gjort gældende, at i modsætning til Rettens konklusion i den appellerede doms præmis 336 udgør valget af den testede part en grundlæggende fase i anvendelsen af TNMM. Denne indsigelse kan efter min opfattelse antages til realitetsbehandling, selv om den er rettet mod den af Retten tiltrådte fortolkning af OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. I denne henseende vil jeg henvise til mine overvejelser ovenfor i punkt 39 i dette forslag til afgørelse.

115. Hvad angår realiteten er jeg enig med Kommissionen i betydningen, inden for disse retningslinjer, af valget af den testede part ved anvendelsen af TNMM. Det fremgår bl.a. af punkt 3.18 og 3.19 i udgaven fra 2010 af disse retningslinjer – på hvilke Retten højst sandsynligt baserede sig i den appellerede doms præmis 335 – at dette valg er afgørende for at foretage en sammenlignede undersøgelse, som med udgangspunkt i pålidelige data gør det muligt korrekt at fastlægge den koncerninterne afregningspris for den undersøgte transaktion i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Kommissionen kan derfor med rette hævde, at dette valg ikke er neutralt, men på afgørende vis påvirker pålideligheden af resultatet af analysen ved anvendelsen af TNMM.

116. På grundlag af det ovenstående og inden for de ovenfor beskrevne grænser mener jeg, at det første klagepunkt i det andet anbringendes tredje led er grundet.

b) Det andet klagepunkt

117. Med det andet klagepunkt af det andet anbringendes tredje led har Kommissionen bestridt den appellerede doms præmis 352-417, hvor Retten forkastede de konklusioner i den omtvistede afgørelse, ifølge hvilke valget af ASI's og AOE's driftsomkostninger som overskudsindikator, selv om det antages, at det var korrekt at vælge de irske filialer som testede parter, havde ført til et skattepligtigt overskud i Irland for disse selskaber, som ikke afspejlede en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat ifølge armslængdeprincippet.

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

118. I 336.-342. betragtning til den omtvistede afgørelse fandt Kommissionen, at valget af driftsomkostninger for ASI's irske filial som overskudsindikator ikke i tilstrækkeligt omfang afspejlede denne filials påtagne risici og udførte aktiviteter og hermed dens bidrag til ASI's omsætning. Af de samme grunde fandt Kommissionen, at Berry-forholdet, dvs. en overskudsindikator baseret på forholdet mellem bruttooverskud og samlede driftsomkostninger, som var anvendt i ad hoc-rapporterne, ikke kunne anvendes til at fastlægge et armslængdevederlag for denne filials funktioner. Ifølge Kommissionen ville ASI's omsætning have været en mere hensigtsmæssig indikator. Retten forkastede gyldigheden af denne konklusion i den appellerede doms præmis 359-407.

119. For det første har Kommissionen gjort gældende, at Retten ikke tog højde for den funktionelle analyse i den omtvistede afgørelse, da den i den appellerede doms præmis 360 bemærkede, at Kommissionen havde baseret sine konstateringer på en udelukkelsestilgang, idet den ikke havde fundet driftsomkostningerne egnede til at afspejle funktionerne udført af ASI's

irske filial. I denne henseende vil jeg henvise til drøftelsen inden for rammerne af bedømmelsen af det første anbringendes første led. Den samme fejl behæfter ligeledes den appellerede doms præmis 365, hvor Retten konkluderede, at Kommissionen således blot havde peget på, at ASI's omsætning ville have været en hensigtsmæssig overskudsindikator. Jeg er nemlig enig med Kommissionen i, at Retten i denne præmis foretog en læsning af den omtvistede afgørelse med vandtætte skotter uden at tage højde for analysen i andre dele af afgørelsen, og navnlig i 294.-305. betragtning, som opremser de funktioner og de risici, som ifølge Kommissionen blev påtaget af bl.a. ASI's irske filial.

120. For det andet har Kommissionen anfægtet den appellerede doms præmis 366-372, hvor Retten foreholdt Kommissionen at have kritiseret i 340. betragtning til den omtvistede afgørelse brugen af Berry-forholdet som et egnet finansielt forhold til fastsættelse af armslængdevederlaget i den konkrete situation. Kommissionen har først og fremmest gjort gældende, at ASI og AOE samt Irland i deres respektive stævninger med hensyn til dette emne blot havde foretaget generelle henvisninger til indholdet af ad hoc-rapporterne. Gennemgangen af sagsakterne for Retten, herunder svarene på Rettens skriftlige spørgsmål, bekræfter dette argument for så vidt angår Irland. ASI og AOE foretog en dybere udvikling af spørgsmålet, men begrænsede deres analyse til en enkelt af betingelserne for anvendelse af denne indikator. Kommissionen hævder derfor ikke med urette, at Rettens undersøgelse vedrørende Berry-forholdet i vidt omfang er koblet fra de af sagsøgerne fremsatte argumenter, som blev drøftet i første instans.

121. Kommissionen har endvidere fremsat en række argumenter for at godtgøre, at Retten begik retlige fejl i sin vurdering i ovennævnte præmis 366-372 i den appellerede dom. Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at Rettens konklusion er baseret på en fejlagtig kvalificering af ASI's irske filial som »distributør, som leverer simple logistiktjenester«, uden at påtage sig risici. ASI og AOI samt Irland har indvendt, at en sådan kvalificering ikke kan anfægtes i forbindelse med en appel. Denne indsigelse skal efter min opfattelse forkastes. I det omfang denne kvalificering er afgørende for den korrekte anvendelse af principperne i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, hvorpå Apple og Irland har baseret sig for ex post at begrunde skatteafgørelserne og den hensigtsmæssige karakter af driftsomkostningerne som overskudsindikator for ASI's filial, er jeg faktisk enig med i, at de af Kommissionen fremsatte argumenter ikke overtræder den grænse, inden for hvilken Domstolen under en appelsag kan foretage en ny prøvelse af de faktiske omstændigheder. I denne henseende vil jeg henvise til mine overvejelser i punkt 39 i dette forslag til afgørelse.

122. Hvad angår realiteten skal Kommissionens argumenter mod Rettens vurderinger vedrørende anvendelsen af Berry-forholdet bedømmes sammen med klagepunkterne mod den appellerede doms præmis 375-407. I disse præmisser konkluderede Retten efter at have vurderet de risici, som ifølge Kommissionen skulle henføres til ASI's irske filial, og som begrundede en indikator for denne filials overskud baseret på omsætningen og ikke på driftsomkostningerne, at denne filial reelt ikke påtog sig nogen af disse risici. Såfremt disse klagepunkter viser sig at være grundede, ville de faktisk bekræfte, at Retten baserede sig på en fejlagtig kvalificering af ASI's filial som »lavrisikodistributør« med hensyn til anvendelsen af OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser. Det er sandt, at det synes at fremgå af den appellerede doms præmis 374, at analysen i efterfølgende præmis 375-407 er af overflødig karakter, henset til den af Retten i dommens præmis 357 tiltrådte fortolkning af punkt 2.87 i OECD's retningslinjer for

koncerninterne afregningspriser[61]. Imidlertid er Kommissionens klagepunkter alene af denne grund ikke uvirksomme. I den appellerede doms præmis 357 og 364 anerkendte Retten selv, at den valgte overskudsindikators evne til korrekt at afspejle værdien af de funktioner, som udføres af den testede part, i henhold til ovennævnte punkt 2.87 bl.a. afhænger af denne parts påtagne risici.

123. Kommissionen har bestridt den appellerede doms præmis 375-390 vedrørende omsætningsrisikoen (337. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvor denne risiko defineres som »lagerrisiko«), dommens præmis 391-400 om Apple-produktgarantirisikoen (338. betragtning til den omtvistede afgørelse) og dommens præmis 401-407 angående risici forbundet med aktiviteter udført af tredjepartsleverandører (339. betragtning til den omtvistede afgørelse) i den angivne rækkefølge. Ligesom i det første anbringende har Kommissionen i det væsentlige gjort gældende, at Retten anvendte et retligt kriterium, som er fejlagtigt og strider mod armslængdeprincippet, idet den kvalificerede ASI's irske filial som lavrisikodistributør ved at vurdere denne filials påtagne risici i forhold til Apple Inc.s risikopolitikker.

124. Analysen af grundene i den appellerede dom bekræfter faktisk den af Kommissionen bestridte tilgang. Først og fremmest, angående omsætningsrisikoen, vedrører de beviser, som Retten nævnte i den appellerede doms præmis 381-383, den omstændighed, at rammeaftaler blev indgået centralt af Apple Inc. med OEM'er og de vigtigste aftagere af Apple-produkter, og at den internationale prispolitik for Apple-produkter blev fastlagt centralt. Endvidere konkluderede Retten i den appellerede doms præmis 385 og 386, at det på grundlag af de samlede fremlagte beviser, herunder ad hoc-rapporterne, ikke kunne antages, at ASI's irske filial bar risikoen for usolgte varer eller for et fald i efterspørgslen, for så vidt som såvel udbud som efterspørgsel »besluttes centralt uden for den omhandlede filial« (præmis 386). Hvad derefter angår produktgarantirisikoen er Rettens konklusion i den appellerede doms præmis 400 – dvs. at det ikke af den omstændighed, at ASI's irske filial administrerede supporttjenesten AppleCare, kunne udledes at denne filial bar de økonomiske konsekvenser af varegarantierne for Apple-produkter – baseret på konstateringen om den accessoriske karakter af funktionerne varetaget af denne filial, hvilken konstatering – som jeg allerede har haft lejlighed til at afklare i punkt 52 i dette forslag til afgørelse – følger af, at denne filials funktioner blev sammenlignet med Apple Inc.s funktioner og ikke med hovedkontorernes. Hvad endeligt angår risici forbundet med aktiviteter udført af tredjepartsleverandører vil jeg påpege, at Retten i det væsentlige blot henviste til betragtningerne i den appellerede doms præmis 376-390 angående risikoen for et fald i efterspørgslen eller for usolgte varer, som blev sidestillet med risikoen i forbindelse med produkter, som ikke var administreret i Irland, fordi de var outsourcet uden for denne medlemsstat. I bedømmelsen af det første anbringende, hvortil jeg henviser, har jeg draget slutningen om, at fordelingen af overskud til et ikke-hjemmehørende selskab i kraft af section 25 i TCA 97 og det bagvedliggende armslængdeprincip skal begrænses til at tage højde for situationen af de forskellige dele af dette selskab og deres indbyrdes forhold. I den omtvistede afgørelse havde Kommissionen – selv om den ikke havde benægtet Apple Inc.s centraliserede risikostyringspolitik – godtgjort, uden at Retten forkastede dens konklusioner herom, og som anført uden at begrænse sig til at anvende en udelukkelsestilgang, at ASI's irske filial påtog sig et vist risikoniveau i forhold til hovedkontorerne. Derimod støttede Retten sig som anført – for at udelukke, at ASI's irske filial påtog sig de i 337.-339. betragtning til den omtvistede afgørelse omhandlede risici og for at kvalificere denne filial som »lavrisikodistributør«, hvis overskud på

[61] – I den appellerede doms præmis 357 konkluderede Retten, at det fremgår af punkt 2.87 i retningslinjerne for koncerninterne afregningspriser, at »valget af overskudsindikator [ikke er] bestemt for en hvilken som helst type funktion, når blot denne indikator afspejler værdien af de omhandlede funktioner«, og følgelig, at »såvel salg som driftsomkostninger kan være en hensigtsmæssig overskudsindikator« (jf. den appellerede doms præmis 363, der henviser til samme doms præmis 357).

korrekt vis kunne afspejles ved en indikator baseret på driftsomkostninger – på Apple Inc.s funktioner og dennes centraliserede styring af alle de undersøgte risici og derfor, endnu en gang, på et fejlagtigt retligt kriterium.

2) Valg af driftsomkostninger som overskudsindikator for AOE's irske filial

125. Kommissionen har bestridt den appellerede doms præmis 408-412, hvor Retten konkluderede, at Kommissionen ikke havde godtgjort, som anført i 343.-345. betragtning til den omtvistede afgørelse, at den overskudsindikator, som er baseret på de samlede omkostninger, var bedre egnet med henblik på at fastslå armslængdeoverskuddet i AOE's irske filial.

126. Kommissionen har først og fremmest gjort gældende, at hverken ASI eller AOE eller Irland havde fremsat klagepunkter mod disse betragtninger til den omtvistede afgørelse. Ud over ikke at være bestridt er denne omstændighed bekræftet af sagsakterne for Retten og endvidere i overensstemmelse med det forhold, som bl.a. fremgår af 167. og 343. betragtning til den omtvistede afgørelse, at ad hoc-rapporterne i sig selv foreslog en indikator baseret på AOE's filials samlede omkostninger. Under disse omstændigheder overskred Retten efter min opfattelse grænserne for sin prøvelsesret ved af egen drift at efterprøve og tiltræde klagepunkter, som ikke var blevet fremsat af sagsøgerne, og som vedrørte passager af den omtvistede afgørelse, som sagsøgerne, i det mindste implicit, havde godkendt. Desuden vil jeg erindre om, at det inden for rammerne af den kontrol, som Unionens retsinstanser foretager af Kommissionens komplekse økonomiske vurderinger på området for statsstøtte – eksempelvis vurderinger angående definitionen af den mest hensigtsmæssige overskudsindikator ved anvendelsen af TNMM – ifølge fast retspraksis ikke tilkommer Unionens retsinstanser at sætte deres eget økonomiske skøn i stedet for Kommissionens[62]. Unionens retsinstanser foretager nemlig i denne forbindelse en begrænset kontrol, der nødvendigvis må begrænses til en efterprøvelse af, om de processuelle regler er overholdt, om begrundelsen er tilstrækkelig, om de faktiske omstændigheder er materielt rigtige, samt om der foreligger et åbenbart urigtigt skøn eller magtfordrejning[63]. Med hensyn til den konkrete situation skal det konstateres, at Retten i den appellerede doms præmis 409 og 410 bemærkede, at OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, hvorpå Kommissionen havde baseret sig i ovennævnte 343. og 344. betragtning til den omtvistede afgørelse, »ikke anbefaler anvendelsen af en bestemt overskudsindikator, såsom de samlede omkostninger, og ikke er til hinder for anvendelsen af driftsomkostninger […]«. Uden at det er fornødent at tage stilling til Rettens læsning af ovennævnte retningslinjer, som Kommissionen ikke udtrykkeligt har anfægtet, skal jeg blot anføre, at selv om det antages, at denne læsning er korrekt, udgør alene den omstændighed, at »det principielt ikke er udelukket, at driftsomkostningerne kan være en hensigtsmæssig overskudsindikator« (den appellerede doms præmis 410), ikke i sig selv et element, som Retten kunne støtte sig på, uden at sætte sit skøn i stedet for Kommissionens, foruden sine egne argumenter i stedet for parternes.

127. Det er sandt, at ifølge den umiddelbart ovenfor nævnte retspraksis skal Unionens retsinstanser inden for den kontrol, som de foretager af Kommissionens komplekse økonomiske vurderinger, ikke blot tage stilling til bl.a. den materielle nøjagtighed af de beviser, der henvises til, samt oplysningernes troværdighed og sammenhæng, men ligeledes kontrollere, om disse oplysninger udgør alle de relevante oplysninger, som skal tages i betragtning i forbindelse med en vurdering af en kompleks situation, og om disse oplysninger taler til støtte for de heraf dragne

[62] – Jf. i denne retning dom af 29.6.2023, TUIfly mod Kommissionen (C-763/21 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2023:528, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).

[63] – Jf. dom af 7.5.2020, BTB Holding Investments og Duferco Participations Holding mod Kommissionen (C-148/19 P, EU:C:2020:354, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

konklusioner. I den konkrete situation konstaterede Retten i slutningen af sin undersøgelse ikke en vurderingsfejl, men en mangel på oplysninger, som kunne understøtte Kommissionens konklusion. Alene denne kvalificering er efter min opfattelse dog ikke tilstrækkelig til at afkræfte substansen i Rettens ræsonnement, idet Retten i det væsentlige bemærkede, at en af de indikatorer, som efter dens opfattelse er godkendt i OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser, var mere hensigtsmæssig end den af Kommissionen udpegede.

128. Det er ligeledes sandt, at Domstolen i Fiat Chrysler-dommens præmis 95 fremhævede, at i mangel af harmonisering på dette område henhører en eventuel fastsættelse af de metoder og kriterier, der gør det muligt at fastlægge et »armslængderesultat«, under medlemsstaternes skønsbeføjelse. Som jeg allerede har anført i punkt 21 i dette forslag til afgørelse, adskiller denne situation sig imidlertid fra den, som gav anledning til den sidstnævnte dom. Under alle omstændigheder må det konstateres, som Kommissionen har gjort gældende, at Retten ikke tog højde for det argument, som Kommissionen havde anført i den omtvistede afgørelse og fremsat i første instans, ifølge hvilket den omstændighed, at denne filial ikke havde ejendomsretten til de benyttede materialer, varerne under fremstilling og de færdige varer – hvorpå Retten baserede sig i den appellerede doms præmis 411 – henset til de funktioner og risici, som AOE's irske filial reelt påtog sig, især hvis disse blev sammenlignet med de af selskabets hovedkontor påtagne, ikke i sig selv bevirkede, at de samlede omkostninger ikke kunne fungere som overskudsindikator, og under alle omstændigheder ikke bevirkede, at anvendelsen af en sådan indikator, som i øvrigt var accepteret af Apples og Irlands rådgivere, kunne anses for at være åbenbart fejlagtig.

3) Konklusion vedrørende det andet klagepunkt

129. På grundlag af alle ovenstående overvejelser er jeg af den opfattelse, at også det andet klagepunkt i det andet anbringendes tredje led er grundet.

c) Det tredje klagepunkt

130. Med det sidste klagepunkt i det andet anbringendes tredje led har Kommissionen bestridt den appellerede doms præmis 418-478, hvor Retten forkastede det ræsonnement, på grundlag af hvilket Kommissionen i 346.-359. betragtning til den omtvistede afgørelse havde afkræftet de i skatteafgørelserne accepterede afkastningsgrader for ASI's og AOE's irske filialer.

131. For så vidt angår skatteafgørelsen fra 1991 havde Kommissionen gjort gældende dels, at de accepterede afkastningsgrader ikke var begrundet, dels at den for AOE fastsatte sats, over hvilken selskabets skattepligtige overskud ikke længere ville blive beregnet med 65% af driftsomkostningerne for dets irske filial, udgjorde en skattelettelse, der blev indrømmet på grundlag af kriterier, der ikke havde noget at gøre med skatteordningen, såsom beskæftigelseshensyn (347. betragtning til den omtvistede afgørelse). Retten forkastede disse vurderinger hovedsageligt af to grunde. For det første anså Retten i den appellerede doms præmis 440 og 441 – på grundlag af sin vurdering af beviserne, som ikke kan anfægtes i forbindelse med en appel, og som Kommissionen i øvrigt ikke har bestridt – det ikke for godtgjort, at de irske myndigheder af beskæftigelseshensyn havde accepteret den ovennævnte sats på 65%. I den appellerede doms præmis 444 tilføjede Retten, at den omstændighed, at den omhandlede sats aldrig blev nået, og derfor at mekanismen med loftet i skatteafgørelsen fra 1991 aldrig blev anvendt, udelukkede, at der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

132. Kommissionen har gjort gældende, at Retten i denne bemærkning begik en retlig fejl ved at forveksle betingelsen om, at der foreligger en fordel som omhandlet i denne bestemmelse, med opgørelsen af de beløb, som skal tilbagebetales, og som også kan svare til nul. Til støtte for sine argumenter har Kommissionen henvist til dom af 13. februar 2014, Mediaset[64]. I denne forbindelse vil jeg påpege, at de faktiske omstændigheder, som gav anledning til denne dom, hvor der var tale om at identificere de begunstigede af en skattelettelsesordning og for hver enkelt modtager at opgøre det beløb, som skulle tilbagebetales, adskiller sig fra de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, hvor det derimod skal afgøres, om fastsættelsen i en skatteafgørelse af en identificeret beregningsmetode, som konkret aldrig blev anvendt, kan give anledning til en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Imidlertid, i det mindste for så vidt som den fordel, som Kommissionen fastlagde i den omtvistede afgørelse, svarer til størrelsen af den skattelettelse, som ville have fulgt af anvendelsen af den ovennævnte sats, synes omstændighederne i den foreliggende sag mere at ligne den situation, hvor støtten er blevet bevilget, men ikke ydet. Jeg mener derfor, at Kommissionens argument skal forkastes.

133. For det andet fastslog Retten i den appellerede doms præmis 445-447 i det væsentlige, at i det omfang Kommissionen havde fundet, at de af de irske skattemyndigheder godkendte afkastningsgrader var for lave for så vidt angik de funktioner, som disse filialer udførte, henset til de aktiver og de risici, der var forbundet med disse funktioner, havde Kommissionen imidlertid ikke godtgjort, at filialerne udførte funktioner af en sådan art, at de ville føre til højere afkastningsgrader. Retten henviste i denne henseende til konklusionerne i den appellerede doms præmis 348 og 407. Om dette emne vil jeg derfor henvise til overvejelserne i bedømmelsen af det første og det andet klagepunkt i det andet anbringendes tredje led.

134. Hvad angår de i skatteafgørelsen fra 2007 accepterede afkastningsgrader havde Kommissionen først og fremmest rejst tvivl om pålideligheden af de sammenlignende undersøgelser, som ad hoc-rapporterne var baseret på, fordi de i disse studier valgte selskaber efter Kommissionens opfattelse ikke var sammenlignelige med ASI og AOE. I den appellerede doms præmis 450-464, som ikke er genstand for kritik, konkluderede Retten, at Kommissionen ikke havde godtgjort de påberåbte fejl. Kommissionen havde derefter foretaget den korrigerede sammenlignende undersøgelse, hvortil jeg har henvist i punkt 72 i dette forslag til afgørelse, og i denne sammenhæng anvendt de i ovennævnte ad hoc-rapporter valgte selskaber og, som overskudsindikator, valgt omsætningen med hensyn til ASI og de samlede omkostninger i AOE's tilfælde. Retten anerkendte ganske vist, at en sådan undersøgelse kunne have givet Kommissionen mulighed for at godtgøre, at der forelå en selektiv fordel (den appellerede doms præmis 468), men forkastede dens gyldighed af tre grunde, som alle er blevet bestridt af Kommissionen. For det første bemærkede Retten med henvisning til den appellerede doms præmis 402-412, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at anvendelsen af driftsomkostningerne som overskudsindikator var uegnet i den foreliggende sag (den appellerede doms præmis 470). I denne henseende henviser jeg til mine overvejelser i bedømmelsen af det andet klagepunkt i det andet anbringendes tredje led. For det andet erindrede Retten med henvisning til den appellerede doms præmis 348-407 om, at den af Kommissionen foretagne undersøgelse i forbindelse med dens subsidiære begrundelse var støttet på en forudsætning om, at ASI's irske filial udførte komplekse funktioner og påtog sig betydelige risici, men at denne forudsætning ikke var godtgjort.

135. Kommissionen har gjort gældende, at Retten fortolkede den omtvistede afgørelse fejlagtigt, og at den korrigerede sammenlignende undersøgelse faktisk var baseret på den forudsætning, at ASI ikke kunne anses for en leverandør af simple logistiktjenester, hvilket begrundede valget af

[64] – C-69/13, EU:C:2014:71, præmis 36 og 37. Jf. i samme retning og under lignende omstændigheder dom af 15.9.2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, præmis 41).

omsætningen som overskudsindikator, men ikke på den forudsætning, at de af denne filial udførte funktioner var »komplekse og afgørende for Apple-brandets succes« (den appellerede doms præmis 471). I denne forbindelse er det ubestridt, at den korrigerede sammenlignende undersøgelse blev gennemført ud fra den forudsætning, at ASI's situation var sammenlignelig med situationen for de i ad hoc-rapporterne valgte selskaber, fordi den tog udgangspunkt i disse selskabers oplysninger (354. betragtning til den omtvistede afgørelse). Hvis det er sandt, at Kommissionens indsigelser med hensyn til denne sammenlignelighed i 351. betragtning til den omtvistede afgørelse støttede sig bl.a. på den »betydelige« karakter af de af ASI påtagne risici i forhold til disse selskaber, må det konstateres, at i det omfang den korrigerede sammenlignende undersøgelse anvender de sidstnævntes oplysninger, ser den nødvendigvis bort fra disse indsigelser. Kommissionen havde i øvrigt udtrykkeligt i 353. betragtning til den omtvistede afgørelse anført, at den korrigerede sammenlignende undersøgelse blev gennemført »[u]anset disse generelle og specifikke betænkeligheder med hensyn til de sammenlignende undersøgelser, der er omhandlet i ad hoc-rapporterne«. Uafhængigt af enhver anden overvejelse fortolkede Retten efter min opfattelse ikke den omtvistede afgørelse korrekt, da den i den appellerede doms præmis 471 lader forstå, at denne sammenlignende undersøgelse er baseret på den ikke godtgjorte forudsætning, at ASI foretog funktioner, der var »komplekse og afgørende for Apple-brandets succes«. Endeligt henviste Retten i den appellerede doms præmis 473 og 474 til de allerede anførte grunde, på baggrund af hvilke Retten forkastede Kommissionens ræsonnement om den uhensigtsmæssige karakter af valget af omsætningen som indikator for ASI's overskud. I denne henseende vil jeg blot henvise til mine overvejelser som et led i bedømmelsen af det andet klagepunkt i det andet anbringendes tredje led.

136. På grundlag af alle ovenstående overvejelser er jeg af den opfattelse, at også dette klagepunkt, inden for de ovenfor beskrevne grænser, skal tiltrædes.

3. Konklusion vedrørende det andet anbringende

137. Det fremgår af den samlede bedømmelse af det andet anbringendes andet og tredje led, at Retten begik en fejl ved fastlæggelsen af det beviskrav, som Kommissionen skal overholde. Det fremgår desuden, at Retten begik en række retlige fejl i forbindelse med den analyse, på grundlag af hvilken Retten konkluderede, at Kommissionen ikke havde godtgjort de metodefejl, som den havde fastlagt inden for rammerne af sin subsidiære begrundelse. Under disse omstændigheder skal det andet anbringende efter min opfattelse anses for at være grundet i sin helhed.

D. Om hjemvisningen af sagen til Retten

138. I overensstemmelse med artikel 61 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol skal Domstolen, når den giver appellanten medhold, ophæve den af Retten trufne afgørelse. Domstolen kan herefter selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse, eller hjemvise den til Retten til afgørelse. Det følger af det ovenstående, at appellen skal tages til følge, og at dommen skal ophæves i det hele. De klagepunkter, som Irland samt ASI og AOE fremsatte i første instans vedrørende den angivelige »udelukkelses«-tilgang, skal endeligt forkastes. I lyset af Rettens retlige fejl, der svækker dens vurderinger, hvad angår både Kommissionens principale begrundelse og subsidiære begrundelse finder jeg i øvrigt, at Domstolen ikke råder over de nødvendige oplysninger til at træffe endelig afgørelse om søgsmålene i første instans, at sagerne skal hjemvises til Retten med henblik på, at denne foretager en ny undersøgelse og tager stilling til de anbringender, der ikke allerede er blevet vurderet, og at afgørelsen om sagens omkostninger skal udsættes.

VI. Forslag til afgørelse

139. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at ophæve den appellerede dom, hjemvise sagerne til Retten og udsætte afgørelsen om sagsomkostningerne.