GIOVANNI PITRUZZELLA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. november 9.[1]

**C-465/20. P. sz. ügy**

**Európai Bizottság**
**kontra**
**Írország,**
**Apple Sales International,**
**Apple Operations International, jelenleg Apple Operations Europe,**
**Luxemburgi Nagyhercegség,**
**Lengyel Köztársaság,**

**EFTA Felügyeleti Hatóság**

„Fellebbezés – Állami támogatások – Feltételes adómegállapítási határozatok (*tax rulings*) – Szelektív adóelőnyök”

## I. Bevezetés

1. A jelen ügy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének az „tax rulingokra” való alkalmazásával kapcsolatos, mostanra már meglehetősen kibővült ítélkezési gyakorlatba illeszkedik bele. Mint ismeretes, a „tax ruling” lehetővé teszi a vállalkozások számára, hogy az adóhatóságtól az őket terhelő adóra vonatkozó „feltételes adómegállapítási határozatot” kérjenek, és így hivatalos állásfoglalást kapjanak a nemzeti adószabályok alkalmazásáról, valamint megerősítést arról, hogy velük szemben milyen adóügyi bánásmódot fognak alkalmazni. Kétségtelen, hogy az állami támogatások szabályozása nem használható fel politikai akadályokba ütköző adóharmonizáció burkolt megvalósítása vagy a káros adóverseny elleni küzdelem céljára. Az adórendszerek közötti eltérésekből származó előnyök kihasználása ugyanis nem jelent támogatásnyújtást, az államok közötti adóverseny pedig önmagában nem tilos. A Bizottságnak azonban képesnek kell lennie annak ellenőrzésére, hogy egy tagállam valamely adóintézkedéssel, például feltételes adómegállapítási határozattal szelektív előnyt biztosít-e egy adott vállalkozásnak. Ebben az esetben azok a vállalkozások, amelyek már önmagukban is jelentős piaci erővel rendelkeznek – mint az Apple –, még a digitális piacok dinamikáját illetően is, amelyek ilyen erő koncentrációjára irányulnak, előnyösebb helyzetbe kerülhetnek a versenytársakkal szemben azáltal, hogy megsértik a vállalkozások közötti *level playing fieldet*. A versenyre nézve káros, továbbá az innováció és a fogyasztók vonatkozásában hátrányos következmények elkerülésére szolgálnak az állami támogatási szabályok.

[1] Eredeti nyelv: olasz.

2. A Bizottság a 2020. július 15-i Írország és társai kontra Bizottság ítélet (a továbbiakban: megtámadott ítélet) [2] hatályon kívül helyezését kéri; a Törvényszék ezen ítélettel megsemmisítette a 2016. augusztus 30-i (EU) 2017/1283 bizottsági határozatot [3] (a továbbiakban: vitatott határozat), amelynek tárgyát az Apple Sales International (ASI) és az Apple Operations Europe (AOE), az Apple-csoporthoz tartozó két társaság vonatkozásában az ír adóhatóságok által hozott két feltételes adómegállapítási határozat (a továbbiakban együttesen: feltételes adómegállapítási határozatok) képezte.

## II. A tényállás és a jogvita előzményei

3. Az 1976-ban alapított, Cupertinóban, Kaliforniában (Amerikai Egyesült Államok) székhellyel rendelkező Apple-csoport az Apple Inc.-ből és az utóbbi által ellenőrzött valamennyi társaságból áll. Az Apple-csoport globális tevékenysége az Egyesült Államokból központosítva irányított és igazgatott fő tevékenységi területek köré szerveződik (a megtámadott ítélet 1. pontja). Az Apple Operations International (AOI) az Apple Inc. 100%-os tulajdonában álló leányvállalat. Az AOI az AOE leányvállalat 100%-os tulajdonosa, amely 100%-os tulajdonosa az ASI leányvállalatnak. Mind az ASI, mind az AOE ír jog szerinti társaságként jött létre, de nem írországi adóilletőségű társaságok (a megtámadott ítélet 3. pontja). [4] Az ASI és az AOE írországi fióktelepeket hoztak létre (a továbbiakban együttesen: írországi fióktelepek). Az ASI írországi fióktelepe felelős többek között az Apple márkájú áruknak az Európát, a Közel-Keletet, Indiát és Afrikát (EMEIA), valamint az Ázsiát és a Csendes-óceáni térséget (APAC) lefedő régiókban kapcsolt felek és harmadik személy ügyfelek részére történő eladásával kapcsolatos vásárlási, értékesítési és forgalmazási tevékenységek ellátásáért. Az e fióktelepen belül ellátott fő funkciók magukban foglalják az Apple márkájú késztermékek harmadik személy és kapcsolt fél gyártóktól történő beszerzését, az EMEIA és az APAC régióban kapcsolt felek részére történő termékértékesítéssel összefüggő forgalmazási tevékenységeket, az EMEIA régióban harmadik félnek számító ügyfelek felé történő termékértékesítéssel összefüggő forgalmazási tevékenységeket, az online értékesítést, a logisztikai műveleteket és a szervizszolgáltatás működtetését. Az AOE írországi fióktelepe felelős számítógépes termékek meghatározott körének – többek között iMac asztali gépeknek, MacBook laptopoknak és más számítógépes alkatrészeknek – írországi gyártásáért és összeszereléséért, amelyek mindegyikét az EMEIA régióban kapcsolt felek számára szállítják le. Az e fióktelepen belül ellátott fő tevékenységek többek között a gyártástervezés és -ütemezés, a folyamatszervezés, a termelés és műveletek, a minőségbiztosítás és minőség-ellenőrzés, valamint a felújítási műveletek (a megtámadott ítélet 9. és 10. pontja).

4. A vitatott határozatban megvizsgált időszakban, vagyis 1991-től 2014-ig (a továbbiakban: releváns időszak) egyrészről az Apple Inc., másrészről pedig az ASI és az AOE között költségmegosztási megállapodás (a továbbiakban: költségmegosztási megállapodás) jött létre. A megosztott költségek többek között az Apple-csoport termékeiben található technológiák kutatására és fejlesztésére (K+F) irányultak. E megállapodás értelmében egyrészt a felek elfogadták, hogy az Apple-csoport áruival és szolgáltatásaival kapcsolatos fejlesztési tevékenységet követően megosztják a K+F-hez kapcsolódó költségeket és kockázatokat az

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

[3] Az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról (HL 2017. L 187., 1. o.).

[4] A Bizottság a vitatott határozat (49)–(52) preambulumbekezdésében kifejtette, hogy az ASI és az AOE – bár Írországban bejegyzett társaságok voltak, és ott üzleti tevékenységet folytattak – az érintett időszakban hatályos ír jog szerint nem minősültek Írországban adóügyi illetőséggel rendelkező társaságoknak, mivel közvetlenül vagy közvetve egy, az Egyesült Államokban illetőséggel rendelkező társaság (Apple Inc.) ellenőrzése alatt álltak. Mivel azonban az ASI és az AOE az ír fióktelepeken kívül nem rendelkezett adóügyi illetőséggel sem az Egyesült Államokban, sem máshol, a Bizottság ebből azt a következtetést vonta le, hogy „adóügyi illetőség céljából hontalan”.

immateriális javakat illetően. Másrészt megegyeztek abban, hogy továbbra is az Apple Inc. marad a megosztott költségekkel érintett immateriális javak – ideértve a szellemi tulajdonjogokat is – tulajdonosa. Ezenkívül az Apple Inc. díjmentes engedélyt adott az ASI és az AOE részére, amely lehetővé tette számukra, hogy az érintett Apple termékeket a számukra kijelölt területen – vagyis az amerikai kontinens kivételével az egész világon – gyártsák és értékesítsék (a továbbiakban: szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek).[5] A megállapodásban részes felek kötelesek voltak viselni az e megállapodásból eredő kockázatokat. A fő kockázatot a szellemi tulajdonjogokkal összefüggő fejlesztési költségek megfizetésére vonatkozó kötelezettség jelentette. A releváns időszakban a költségmegosztási megállapodást több alkalommal módosították, többek között azért, hogy figyelembe vegyék az alkalmazandó szabályozás módosításait (a megtámadott ítélet 5. és 6. pontja).

5. 2008-ban az ASI marketingszolgáltatásokról szóló szerződést (a továbbiakban: marketingszolgáltatásokról szóló megállapodás) kötött az Apple Inc.-vel, amelynek keretében ez utóbbi kötelezettséget vállalt arra, hogy az előbbi részére marketingszolgáltatásokat nyújt, amelyek többek között marketingstratégiák, programok és promóciós kampányok létrehozását, fejlesztését és megvalósítását foglalták magukban. Az ASI kötelezettséget vállalt arra, hogy e szolgáltatásokért díjazást fizet az Apple Inc. részére, az e szolgáltatásokkal kapcsolatban felmerült „észszerű költségek” százalékos arányának megfelelő, árréssel megnövelt díj formájában (a megtámadott ítélet 7. pontja).

## A. A feltételes adómegállapítási határozatokról

6. Az ír adóhatóságoknak címzett 1990. október 12-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói ismertették az Apple Computer Ltd (ACL) – az AOE jogelődje – írországi tevékenységét, megjelölve annak a Corkban (Írország) székhellyel rendelkező írországi fióktelepe által ellátott funkciókat. Ezenkívül pontosították, hogy a fióktelep volt a gyártási tevékenységhez kapcsolódó eszközök tulajdonosa, de az AOE megőrizte a felhasznált anyagok, az előállítás alatt álló termékek és a késztermékek tulajdonjogát. 1991. január 2-i levelükben tájékoztatták az ír adóhatóságokat egy új társaság, az Apple Computer Accessories Ltd (ACAL) – az ASI jogelődje – létezéséről, amelynek írországi fióktelepét úgy ismertették, mint amely az exportra szánt termékek ír gyártóktól való beszerzéséért felel. Az ír adóhatóságok az 1991. január 29-i levelükben (a továbbiakban: 1991. évi feltételes adómegállapítási határozat) jóváhagyták az Apple-csoport által az ACL és az ACAL írországi adóköteles nyereségének számítására vonatkozóan javasolt feltételeket. Az ACL adóköteles nyereségét az ír fióktelep működési költségeinek százalékos aránya alapján – amely e költségek 65%-a, de legfeljebb évi [*bizalmas*], illetve a [*bizalmas*] ezen összeg feletti működési költségek 20%-a – számították ki. Ha az összes nyereség kevesebb volt, mint a képlet eredménye, a kisebb eredményt kell használni a fióktelep nettó nyereségének a meghatározásához. Az e számítás során figyelembe veendő működési költségek az összes működési költséget magukban foglalták, kivéve a viszonteladáshoz használt anyagokat és az Apple-csoport kapcsolt vállalkozásaitól származó immateriális javak költséghányadát. Az ACAL adóköteles nyeresége kiszámítása az ír fióktelepe működési költségeinek (a viszonteladásra szánt anyagok kizárásával) 12,5%-os árrésén alapult (a megtámadott ítélet 11–16. pontja).

[5] A Törvényszék a megtámadott ítéletben ezen engedélyeket „az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeiként” jelöli meg. A Bizottság ezt a megjelölést – amelyet a megtámadott ítéletből vett idézetekben változatlanul hagyok – vitatja, mert pontatlannak tartja, mivel az nem tükrözi azt, hogy az ASI és az AOE részére adott, területileg korlátozott engedélyekről van szó.

Az ír adóhatóságoknak címzett 2007. május 16-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói összefoglalták az ASI és az AOE írországi fióktelepei adóalapja meghatározási módszerének felülvizsgálatára irányuló javaslatukat. Mindkét esetben azt javasolták, hogy az adóköteles nyereség a működési költségek százalékos arányának feleljen meg, kivéve az olyan költségeket, mint az Apple-csoporton belül a kapcsolt vállalkozások által kiszámlázott összegek és az anyagköltségek. Az AOE írországi fióktelepe esetében javasolták a szellemi tulajdonnal kapcsolatos hozamnak az e fióktelep által kidolgozott gyártási technológiák tekintetében megfelelő összegnek, azaz az említett fióktelep forgalma százalékos arányának megfelelő összegnek a hozzáadását. Azt is javasolták, hogy a megállapodás 2007. október 1-jétől lépjen hatályba mindkét fióktelep esetében, hogy öt évig legyen alkalmazandó, és hogy ezt követően évente hosszabbítsák meg azt, valamint hogy az Apple-csoporton belül alapított vagy átalakuló új jogalanyokra is alkalmazható legyen, amennyiben tevékenységük megfelel az AOE és az ASI tevékenységeinek. 2007. május 23-i levelükben (a továbbiakban: 2007. évi feltételes adómegállapítási határozat) az ír adóhatóságok megerősítették jóváhagyásukat valamennyi javaslat tekintetében. E megállapodást a 2014. adóévig alkalmazták (a megtámadott ítélet 17–21. pontja).

## B. A vitatott határozatról

7. A Bizottság a vitatott határozatban arra a következtetésre jutott, hogy a feltételes adómegállapítási határozatok – azáltal, hogy azok révén csökkentek az adóterhek, amelyeket az ASI-nak és az AOE-nek kellett volna viselnie – működési támogatást nyújtottak e társaságoknak a releváns időszakban, amelyből az Apple-csoport egésze részesült (a (417) és (418) preambulumbekezdés). Megállapította, hogy az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésének c) pontja alapján e támogatás jogellenes és összeegyeztethetetlen a belső piaccal (a vitatott határozat 1. cikke), és elrendelte annak visszafizettetését (a vitatott határozat 2. cikke).

8. A Bizottság a vitatott határozat 8.2. pontjában az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny fennállásának bizonyítása céljából az ítélkezési gyakorlatból[6] következő, három szakaszból álló elemzést folytatott le.

9. A referenciarendszer meghatározásával kapcsolatos első lépést illetően úgy vélte, hogy az írországi társasági nyereségadóra vonatkozó általános szabályok képezik ezt a referenciarendszert, amelynek célja az ezen országban adóköteles valamennyi társaság nyereségének megadóztatása. A Bizottság ennek tükrében úgy vélte, hogy minden, Írországban adóköteles társaság – függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi illetőségű, integrált vagy önálló-e – egymáshoz hasonló jogi és ténybeli helyzetben van. Következésképpen úgy vélte, hogy az 1997. évi Taxes Consolidation Act (adókonszolidációs törvény; a továbbiakban: TCA 97) 25. cikkében foglalt, a külföldi illetőségű társaságok adóztatásával kapcsolatos rendelkezések külön referenciakeret helyett a referenciarendszer szerves részét képezik (a vitatott határozat (227)–(243) preambulumbekezdése). E cikk értelmében a külföldi illetőségű társaság nem társaságiadó-köteles, kivéve ha Írországban fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytat. Ebben az esetben e társaságot adókötelezettség terheli „a közvetlenül vagy közvetett módon a fióktelepen vagy ügynökségen keresztül keletkező minden kereskedelmi bevétele, továbbá a fióktelep vagy ügynökség által használt, azok tulajdonában vagy birtokában lévő eszközökből vagy jogokból származó minden bevétel […] után” (lásd a megtámadott ítélet 158. pontját).

[6] Lásd többek között: 2022. november 8-i Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság ítélet (C-885/19 P és C-898/19 P, EU:C:2022:859, 68. pont; a továbbiakban: Fiat Chrysler ítélet).

10. A Bizottság a referenciarendszertől való eltérésből eredő szelektív előny fennállásának értékelésére irányuló második lépést illetően mindenekelőtt egyértelművé tette, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkét – annak szövegére és céljára is tekintettel – olyan nyereségfelosztási módszerrel együtt kell alkalmazni, amely olyan adóköteles nyereséget eredményez, amely „a szokásos piaci ár elvével összhangban megbízhatóan megközelíti a piaci alapú eredményt” (a (253) preambulumbekezdés). Ez az elv, amelynek „célja annak biztosítása, hogy a vállalatcsoporthoz tartozó integrált vállalatok közötti tranzakciókat adózási célból azon nyereség összegére történő hivatkozással kezeljék, amely nyereség ezekből a tranzakciókból származott volna akkor, ha azokat független, nem integrált vállalatok hajtották volna végre”, vonatkozik ugyanis „az ugyanazon integrált vállalat különböző részei között zajló belső ügyletekre, például az olyan fióktelep tekintetében, amely az anyavállalat más részeivel ügyletel” (a (252) és (253) preambulumbekezdés). A Bizottság ebben az összefüggésben azt is egyértelművé tette, hogy nem fogja közvetlenül alkalmazni a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) keretében kidolgozott elveket, amelyek különösen az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdéséből és 9. cikkéből, valamint az OECD Tanácsa által 2010. július 22-én jóváhagyott, a telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló 2010. évi jelentésből következnek, amely ismerteti az OECD által jóváhagyott megközelítést arra vonatkozóan, hogy miként kell alkalmazni a multinacionális vállalkozásoknak és az adóhatóságoknak szóló OECD transzferárképzési iránymutatásban meghatározott szokásos piaci ár elvét[7] a nyereség valamely állandó telephelyhez történő hozzárendelésének kontextusában (a továbbiakban: jóváhagyott OECD-megközelítés),[8] de figyelembe fogja venni azokat mint hasznos útmutatást arra vonatkozóan, hogyan biztosítható, hogy a nyereségmegosztási és transzferárazási megállapodások a piaci feltételekkel összhangban lévő eredményeket hozzanak létre (a (255) preambulumbekezdés). A Bizottság ezt követően elemzését három különböző érvelés alapján végezte el, amelyek mindegyike lehetővé tette a szelektív előny jelen ügyben történő fennállására vonatkozó következtetés levonását. A jelen ügy szempontjából – elsődlegesen és másodlagosan – csak az első két érvelés bír relevanciával. A Bizottság az *elsődleges érvelés* (a vitatott határozat (265)–(321) preambulumbekezdése) alapján úgy vélte, az, hogy az ír adóhatóságok a feltételes adómegállapítási határozatokban elfogadták azt a nem bizonyított feltevést, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket Írországon kívülre – tehát az ASI és az AOE központjához (a továbbiakban: központok), nem pedig azok írországi fióktelepeihez – kell adózási szempontból allokálni, e társaságok olyan éves adóköteles nyereségét eredményezte, amely nem felel meg a szokásos piaci ár elve szerinti piaci alapú eredmény megbízható becslésének. A Bizottság a *másodlagos érvelés* (a vitatott határozat (325)–(360) preambulumbekezdése) alapján úgy vélte, hogy még ha az ír adóhatóságok helyesen is fogadnák volna el ezt a feltevést, az eredmény ugyanaz lenne, mivel a feltételes adómegállapítási határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek nem megfelelő módszertanon alapulnak, és azok mindenesetre az ASI és az AOE által fizetendő adó összegének csökkenését eredményezik a nem integrált társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a szokásos piaci ár elvével összhangban kialkudott árak alapján nyer meghatározást.

7 2010 júliusa, OECD Publishing, Párizs, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (a továbbiakban: OECD transzferár-irányelvek).

8 A vitatott határozat (87)–(89) preambulumbekezdésében a Bizottság kifejtette, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés egy kétlépéses elemzésből áll, amelynek alapján a jövedelmet az állandó telephelyhez rendelik. Az első szakaszban azt feltételezik, hogy az állandó telephely különálló és független vállalkozás, amely „azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket folytat, figyelembe véve a vállalkozás által az állandó telephelyen és a vállalkozás más részein keresztül végzett tevékenységeket, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat”. Ebben az összefüggésben jelenik meg a „jelentős emberi feladatkörök” fogalom. Az első szakaszban a jóváhagyott OECD-megközelítés az állandó telephelynek tulajdonítja azon eszközök gazdasági tulajdonjogát, amelyek tekintetében a jelentős feladatköröket az állandó telephelyen dolgozó emberek látják el. Másodszor, az OECD transzferárképzési iránymutatás analógia útján alkalmazandó az állandó telephelynek a társaság más tagjaival folytatott ügyleteire annak biztosítása érdekében, hogy az ezen ügyletekkel kapcsolatos valamennyi feladatának ellátását a szokásos piaci ár elve alapján ellentételezzék.

11. A Bizottság végül az elemzés harmadik szakaszában megállapította, hogy sem Írország, sem az Apple nem hozott fel érveket a feltételes adómegállapítási határozatok által biztosított szelektív előny igazolására vonatkozóan (a vitatott határozat (404)–(411) preambulumbekezdése).

## III. A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

12. Írország (T-778/16. sz. ügy), valamint az ASI és az AOE (T-892/16. sz. ügy) keresetet terjesztett elő a vitatott határozat ellen. A T-778/16. sz. ügyben a Törvényszék engedélyezte a Luxemburgi Nagyhercegségnek Írország kérelmeinek támogatása érdekében, valamint a Lengyel Köztársaságnak a Bizottság kérelmeinek támogatása érdekében történő beavatkozását. A T-892/16. sz. ügyben a Törvényszék engedélyezte az EFTA Felügyeleti Hatóságnak a Bizottság kérelmeinek támogatása érdekében, valamint Írországnak az ASI és az AOE kérelmeinek támogatása érdekében történő beavatkozását. Az ügyeket az eljárás szóbeli szakasza céljából egyesítették. Egyrészről Írország, másrészről pedig az ASI és az AOE a keresetének alátámasztása céljából kilenc, illetve tizennégy, egymást nagyrészt átfedő jogalapot hozott fel, amelyeket a Törvényszék együttesen vizsgált meg.

13. A Törvényszék a megtámadott ítéletben – annak a jelen ügy szempontjából releváns részében – mindenekelőtt elutasította az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott, a Bizottság hatáskörrel való visszaélésére és a tagállamok adójogi autonómiája elvének megsértésére vonatkozó jogalapokat (103–124. pont). Másodszor, a Törvényszék megvizsgálta a Bizottság által az *elsődleges érvelése* keretében elkövetett tévedésekkel kapcsolatos jogalapokat. Ezzel összefüggésben először is elutasította Írországnak az előny és a szelektivitás kritériumainak együttes vizsgálatára vonatkozó kifogását. Ezt követően megvizsgálta a referenciarendszer meghatározása során elkövetett hibákra és az ír adójog szerinti általános adózásra vonatkozó kifogásokat. A Törvényszék e vizsgálatot követően arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság elsődleges érvelése „a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti általános adózás téves értékelésén” alapult (a megtámadott ítélet 249. pontja). A Törvényszék végül „a teljesség kedvéért” megvizsgálta a Bizottság által az Apple-csoporton belüli tevékenységek ténybeli értékelése ellen felhozott kifogásokat, és megállapította, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy egyrészt az ASI és az AOE írországi fióktelepei által ténylegesen ellátott tevékenységekre és funkciókra, másrészt pedig az e fióktelepeken kívül hozott és végrehajtott stratégiai döntésekre tekintettel az említett fióktelepekhez kellett volna allokálni a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének meghatározása céljából (a megtámadott ítélet 310. pontja). A Törvényszék végül megvizsgálta a Bizottság által a *másodlagos érvelése* keretében végzett értékelésekre vonatkozó jogalapokat. Elemzése végén – bár elismerte, hogy „[az ASI] és [az AOE] adóköteles nyeresége számítási módszereinek [hiányosságai] […] bizonyítják a [feltételes adómegállapítási határozatok] hiányos és néha inkoherens jellegét” (a megtámadott ítélet 479. pontja) – úgy ítélte meg, hogy ezek a hiányosságok nem elegendőek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának bizonyításához.

14. A Törvényszék ezért a vitatott határozatot – az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott egyéb jogalapok vizsgálatának mellőzésével – teljes egészében megsemmisítette, a Bizottságot kötelezte a T-778/16. és T-892/16. sz. ügyekben a felperesek részéről felmerülő költségek viselésére, és megállapította, hogy Írország – a T-892/16. sz. ügyben –, továbbá a Luxemburgi Nagyhercegség, a Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság viseli a saját költségeit.

## IV. A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei

15. A Bizottság a Bíróság Hivatalához 2020. szeptember 25-én benyújtott, a másodfokú eljárást megindító beadványában a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezését kérte. Írország, az ASI és az AOE, a Luxemburgi Nagyhercegség és az EFTA Felügyeleti Hatóság írásbeli észrevételeket nyújtott be. 2023. április 4-én kelt levelükben az ASI és az AOE ügyvédjei arról tájékoztatták a Bíróságot, hogy az AOE az ír jog szerinti egyesülést követően 2023. április 2-án beolvadt az AOI-ba. A jelen ügyben ezért az AOE helyébe az AOI lépett félként. A Bíróság a feleket a 2023. május 23-i tárgyaláson meghallgatta. A Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, utasítsa el a T-778/16. sz. ügyben felhozott elsőtől negyedikig terjedő és nyolcadik jogalapot, valamint a T-892/16. sz. ügyben felhozott elsőtől ötödikig terjedő, nyolcadik és tizennegyedik jogalapot, az ügyet utalja vissza a Törvényszékhez a fennmaradó jogalapok értékelése érdekében, és a Törvényszék és a Bíróság előtti eljárás költségéről jelenleg ne határozzon. Az ASI és az AOI azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezést, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére. Írország azt kéri, hogy a Bíróság utasítsa el a fellebbezést, és a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére. Az EFTA Felügyeleti Hatóság azt kéri, hogy a Bíróság a fellebbezésnek teljes egészében adjon helyt, a fennmaradó jogalapok vizsgálata céljából utalja vissza az ügyet a Törvényszék elé, a Törvényszék és a Bíróság előtt felmerülő költségek viseléséről pedig jelenleg ne határozzon. A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Bíróság a fellebbezést teljes egészében utasítsa el, és a Bizottságot kötelezze a részéről felmerült költségek viselésére.

## V. A fellebbezésről

16. A Bizottság fellebbezésének alátámasztása érdekében két jogalapra hivatkozik, amelyek mindegyike több részre oszlik. Az első jogalap a megtámadott ítéletnek arra a pontjaira vonatkozik, amelyekkel a Törvényszék az elsődleges érvelést bírálta felül. A második jogalap az ítélet arra vonatkozó része ellen irányul, amelyben a Törvényszék kétségbe vonta a másodlagos érvelést.

### A. Előzetes megjegyzések

17. A fentiek szerint az ASI és az AOE – a költségmegosztási megállapodás szerint a releváns időszakban – szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekkel rendelkezett, és az Apple Inc. részére a csoport K+F tevékenységének finanszírozására szánt összeget fizetett. A *cost sharing* megállapodások annak az elkerülésére szolgálnak, hogy a K+F beruházás eredményének bizonytalansága miatt ne térüljön meg a beruházást végző vállalkozás által esetlegesen elszenvedett veszteség. A K+F költségek megoszlanak a csoporthoz tartozó társaságok között, valamint az esetleges hozamok felosztása a társaságnak tulajdonított költségek százalékos arányában történik. Ez a megállapodás indoka, de nem szabad elfelejteni, hogy a multinacionális vállalatok gyakorlatában a csoporton belüli *cost sharing* megállapodás lehetővé teheti a költségeknek és az ahhoz kapcsolódó nyereségnek a kedvezőbb adózást kínáló joghatóságokhoz való allokálását. A jelen ügyben az Apple szellemi tulajdonjogaira vonatkozó költségek és nyereség egy része felosztásának attól a helytől – vagyis Kaliforniától, az Apple Inc. székhelyétől – való függetlenítésével, ahol a K+F tevékenység túlnyomórészt zajlik, a szóban forgó költségek és nyereség az ASI és az AOE felé tolódtak el. Mint azt már jeleztem, e társaságok, noha Írországban alapították őket, a releváns időszakban sem Írországban, sem más adóügyi joghatóság alatt nem rendelkeztek adóügyi illetőséggel. Írországban a TCA 1997 jogszabály 25. cikke alapján az adókötelezettségük az írországi fióktelepeiknek betudható nyereségre korlátozódott, így az e

fióktelepekhez hozzá nem rendelt nyereség lényegében ténylegesen sehol nem adózik.[9] A kérdés középpontjában tehát az áll, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkében foglalt rendelkezés hiányában milyen módszer szerint kell meghatározni az írországi fióktelepeknek betudható nyereséget. Mivel az ASI és az AOE nyereségének többsége szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekből származott, e meghatározás céljából előzetesen az a kérdés merült fel, hogy ezeket az engedélyeket hogyan kell e társaságokon belül allokálni, figyelembe véve a különböző kapcsolataikat, vagyis egyrészt a székhelyeket, másrészt pedig az írországi fióktelepeket. Lényegében e kérdésben alakult ki a nézeteltérés Írország és a Bizottság között. A feltételes adómegállapítások ugyanis jóváhagyták az ASI és az AOE adóalapja meghatározásának az Apple által javasolt módszerét, amely ténylegesen azzal járt, hogy a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeket és e társaságok nyereségeinek többségét az írországi fióktelepeken kívülre allokálták. A Bizottság szerint a nyereség ilyen allokációja az ASI és az AOE adókötelezettségének csökkentésével az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosított ez utóbbiaknak, és az Apple-csoport egésze tekintetében adótámogatást eredményezett.

## B. Az első fellebbezési jogalapról

18. Az első jogalap három részből áll.

### *1. Az első fellebbezési jogalap első részéről*

19. A Bizottság az első jogalap első részével arra hivatkozik, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot, eljárási szabálytalanságot követett el, és ellentmondásos indokolást adott, amikor a megtámadott ítélet 125., 183–187., 228., 242. és 243. pontjában megállapította, hogy a Bizottság annak kijelentésével, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket adózási szempontból az írországi fióktelepeknek kellett volna tulajdonítani, mert az ASI és az AOE központjában nem rendelkeztek alkalmazottakkal vagy fizikai jelenléttel az engedélyek ellenőrzésének és kezelésének biztosításához, a nyereség „kizárásos” felosztását alkalmazta, ami nem felel meg a TCA 97 jogszabály 25. cikkének, a szokásos piaci ár elvének és a jóváhagyott OECD-megközelítésnek. Az ASI és az AOE, Írország és a Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy a Bizottság által felhozott kifogások elfogadhatatlanok, hatástalanok, mindenesetre pedig megalapozatlanok.

#### *a) Elemzés*

##### *1) Az elfogadhatóságról*

20. Emlékeztetek arra, hogy az EUMSZ 256. cikk (1) bekezdésének és az Európai Unió Bírósága alapokmánya 58. cikke első bekezdésének megfelelően a fellebbezés kizárólag jogkérdésekre vonatkozhat. Kizárólag a Törvényszék rendelkezik hatáskörrel a tényállás megállapítására – kivéve, ha a megállapításai a hozzá benyújtott aktusokból következően lényeges pontatlanságot

[9] A Törvényszék előtt és a Bíróság előtti tárgyaláson a Bizottság az ASI és az AOE által elért nyereség után ténylegesen megfizetett adót 2003-ban 1%-ra, 2004-ben pedig 0,005%-ra becsülte. Az ASI és az AOI arra hivatkozik, hogy e társaságok nyeresége az Egyesült Államokban a releváns időszakban a külföldi jövedelmeket terhelő halasztott adó hatálya alá tartozott.

tartalmaznak –, valamint az elfogadott bizonyítékok értékelésére.[10] E tények megállapítása és az említett bizonyítékok értékelése tehát – hacsak nem ferdítik el azokat – nem minősül a Bíróság általi felülvizsgálat tárgyát képezőhöz hasonló jogkérdésnek.[11]

21. Az ASI és az AOI arra hivatkozik, hogy a Törvényszék előtt megtámadott jogi aktus téves értelmezésére vonatkozó állítás nem minősül téves jogalkalmazásra való hivatkozásnak, kivéve, ha a szóban forgó jogi aktusnak a Törvényszék általi nyilvánvalóan téves értelmezéséből eredő elferdítéséről van szó. Kifogásuk alátámasztása céljából utalnak a 2000. január 27-i DIR International Film és társai kontra Bizottság ítéletre[12] és a 2016. november 30-i Bizottság kontra Franciaország és Orange ítéletre.[13] A Bíróság az előbbi ítéletben megállapította, hogy jóllehet, valamely megsemmisítés iránti kereset alapján a Törvényszék a megtámadott jogi aktus indokolását annak kibocsátójától eltérően értelmezheti, vagyis bizonyos körülmények esetén az annak kibocsátója által kifejtett hivatalos indokolást elutasíthatja, ezt azonban nem teheti meg olyan esetben, ha ezt semmilyen tárgyi körülmény nem indokolja, mivel ezzel a jogi aktus kibocsátójának érvelését a saját érvelésével helyettesítené, így a Bíróság előtt kifogásolható jogi tévedést követne el.[14] Márpedig, jóllehet igaz, hogy a Bíróság az említett ítéletben megállapította, hogy a szóban forgó határozat[15] tartalmát elferdítették, ebből nem lehet azt a következtetést levonni – ahogyan azt az ASI és az AOI szeretné –, hogy a fellebbezési eljárásban *csak* arra lehetne hivatkozni, hogy a Törvényszék nyilvánvalóan tévesen értelmezte a megtámadott jogi aktust. Egyébiránt az ilyen következtetés összeütközésbe kerülne azzal az épp ellenkező előjelű megközelítéssel, ahogyan a Bíróság az említett precedenst alkalmazta.[16] A Bizottság kontra Franciaország és Orange ítéletet illetően elegendő rámutatni arra, hogy a Bíróság az ASI és az AOI által alapul vett ítélet 102. pontjában annak megállapítására szorítkozott, hogy a Bizottság nem hozott fel érveket a Törvényszék előtt vitatott határozat elferdítésére vonatkozó állításának alátámasztására. Ez tehát nem támasztja alá az ASI és az AOE által felhozott kifogást. Ezt követően rámutatok arra, hogy a Bíróságnak már alkalma nyílt arra, hogy egy hasonló jogalapot kifejezetten elutasítson a 2022. március 10-i Bizottság kontra Freistaat Bayern és társai ítéletben,[17] amelyben megállapította, hogy a fellebbezés szakaszában elfogadható jogkérdésnek minősül az, hogy a Törvényszék helyesen értelmezte-e azt a határozatot, amelynek jogszerűségét megsemmisítési kereset alapján vizsgálnia kellett.[18] Általánosabban megfogalmazva, a Bizottság EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének első albekezdése alapján hozott határozata helyes értelmezésének kérdése nem vonható ki a Bíróság felülvizsgálata alól azzal az indokkal, hogy az „ténykérdésnek” minősül. Noha nem zárom ki annak lehetőségét, hogy lehetnek olyan esetek, amelyekben az ilyen jogi aktus téves értelmezésére hivatkozva a Bíróságtól a Törvényszék által elvégzett ténybeli értékelések felülvizsgálatát lehet kérni, álláspontom szerint a szóban forgó kifogás esetében – amely a Bizottság által követett érvelés és az általa alkalmazott jogi kritérium

[10] Lásd: 2023. április 27-i Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo kontra Bizottság ítélet (492/21 P, EU:C:2023:354, 106. pont).

[11] 2023. június 22-i Gmina Miasto Gdynia és Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo kontra Bizottság ítélet (C-163/22 P, nem tették közzé, EU:C:2023:515, 99. pont).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (a továbbiakban: DIR International ítélet).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (a továbbiakban: Bizottság kontra Franciaország és Orange ítélet).

[14] Lásd a DIR International ítélet 42. pontját.

[15] Lásd a DIR International ítélet 48. pontját.

[16] 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142–144. pont). Lásd még: 2021. október 6-i World Duty Free Group és Spanyolország kontra Bizottság ítélet (C-51/19 P és C-64/19 P, EU:C:2021:793, 70–79. pont).

[17] C-167/19 P és C-171/19 P, EU:C:2022:176, 47. pont. Lásd még: 2020. március 11-i Bizottság kontra Gmina Miasto Gdynia és Port Lotniczy Gdynia Kosakowo ítélet (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 121. pont).

[18] Implicit formában lásd még: 2017. szeptember 20-i Bizottság kontra Frucona Košice ítélet (C-300/16 P, EU:C:2017:706, 35–37. pont); 2019. november 14-i Silec Cable és General Cable kontra Bizottság ítélet (C-599/18 P, EU:C:2019:966, 82. pont); 2019. január 31-i Pandalis kontra EUIPO ítélet (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102–109. pont); 2017. szeptember 7-i Natural Instinct kontra M. I. Industries végzés (C-218/17 P, EU:C:2017:655, 4. pont).

helyes értelmezésére vonatkozik – nyilvánvalóan nem ez a helyzet. A jelen ügyben a Bizottság a vitatott határozat téves értelmezésére hivatkozva olyan téves jogalkalmazást hozott fel, amely a fellebbezési eljárás során kifogásolható.

22. Írország előadja, hogy az első fellebbezési jogalap első része hatástalan, mivel – még annak feltételezése esetén is, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot – a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekből származó nyereség írországi fióktelepeknek történő tulajdonításának mellőzését a megtámadott ítélet további részében szereplő, e fióktelepek tevékenységére vonatkozó egyes ténybeli megállapítások továbbra is megerősítik. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint hatástalan a valamely megtámadott ítélet indokolásának olyan pontjai ellen irányuló jogalap, amelyek nem relevánsak az ítélet rendelkező része szempontjából, és az ilyen jogalapot el kell utasítani.[19] A Törvényszék a megtámadott ítéletben nem pusztán azt állapította meg, hogy az elsődleges érvelés az alkalmazandó ír adójog szerinti általános adózás téves értékelésén alapul, hanem az Írország, valamint az ASI és az AOE által az Apple-csoport tevékenységeinek a Bizottság általi ténybeli értékelésével szemben felhozott kifogásokat is megvizsgálta, és helyt adott azoknak. Ebből az következik, hogy a Törvényszék által az elsődleges érvelés hiányosságaira vonatkozóan tett, két különálló és önálló indokon alapuló megállapítások érdemi vitatása céljából a Bizottságnak mindkét említett indokkal szemben kifogást kellett emelnie. Márpedig az első fellebbezési jogalap pontosan így épül fel. E jogalap első része a Törvényszék arra vonatkozó következtetésének kifogásolására irányul, hogy a Bizottság az elsődleges érvelése keretében „kizárásos” megközelítést alkalmazott, míg a második és harmadik rész azon okok vitatására irányul, amelyekkel a Törvényszék kétségbe vonta a fent említett ténybeli értékeléseket. Az, hogy az egyes részek keretében kidolgozott, külön-külön vizsgált kifogások – elfogadásuk esetén – önmagukban nem elegendőek a megtámadott ítélet hatályon kívül helyezéséhez, nem enged arra következtetni, hogy azok hatástalanok lennének, mivel azokat az első jogalap egészével összefüggésben kell vizsgálni. Álláspontom szerint tehát Írország kifogását el kell utasítani.

*2) Az ügy érdeméről*

*i) Az első kifogásról: a vitatott határozat téves értelmezése*

23. Elöljáróban megjegyzendő, hogy a Bizottság nem vitatja a „kizárásos” érvelésnek a TCA 97 jogszabály 25. cikkével, a szokásos piaci ár elvével vagy a jóváhagyott OECD-megközelítéssel való összeegyeztethetetlenségét. Mindazonáltal azt állítja, hogy nem alkalmazott ilyen érvelést. Mindezek után szükségesnek tartom röviden felidézni a Bizottság elsődleges érvelésének főbb pontjait. A vitatott határozat szerkezetét követve ez az indokolás négy részből áll.

24. A Bizottság a vitatott határozat 8.2.2.1. pontjában szereplő *első részben* meghatározta azt a két előfeltevést, amelyekre elemzésének további részében támaszkodott. Egyrészt megállapította, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazásához előzetesen meg kell határozni a nyereségfelosztás módszerét, amelyet a szóban forgó rendelkezés nem határoz meg, másrészt pedig azt, hogy e módszernek a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő eredményre kell vezetnie. A Törvényszék mindkét előfeltevés helyességét – az elsőét a megtámadott ítélet 113. pontjában, a másodikét a 211. és 212. pontban – kifejezetten elismerte, és azt sem a megtámadott ítélet elleni önálló fellebbezés keretében, sem pedig járulékosan a jelen ügyben nem vitatták. Annak ellenére, hogy e tekintetben nincs vita, egyértelművé kell tenni, hogy a

[19] Lásd: 2023. április 27-i Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro és társai kontra Bizottság ítélet (C-549/21 P, EU:C:2023:340, 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

Törvényszék által a szokásos piaci ár elvének a TCA 97 jogszabály 25. cikkével összefüggésben történő alkalmazására vonatkozóan levont következtetés teljes mértékben összhangban van a Fiat Chrysler ítélettel, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a Bizottság kizárólag akkor és annyiban hivatkozhat ezen elvre, ha az érintett tagállam adójogszabályai előírják annak alkalmazását.[20] A Törvényszék ugyanis egyrészt a megtámadott ítélet 221. pontjában kifejezetten elutasította a Bizottság azon álláspontját, amely szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből az következik, hogy a tagállamoknak önálló kötelezettségük áll fenn az említett elv alkalmazására. Másrészt, különösen a megtámadott ítélet 210., 211., 218–220. és 247. pontjából kitűnik, hogy a szokásos piaci ár elvének a jelen ügyben történő alkalmazása az ír jog társasági adózásra vonatkozó adójogi szabályain alapul, és a Bizottság által meghatározott, valamint a Törvényszék által jóváhagyott referenciarendszerben találja meg annak igazolását. Ezenfelül nem tűnik úgy, hogy az ír adóhatóságok közigazgatási gyakorlatában a szokásos piaci ár elvének alkalmazására vonatkozóan olyan módszerek vagy kritériumok nyertek volna megállapítást, amelyek alkalmazását a Bizottság valójában mellőzte a nemzeti adórendszeren kívüli paraméterek és szabályok javára. Ezzel szemben a megtámadott ítélet 239. pontjában a Törvényszék megállapította, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének Írország által ismertetett alkalmazása és a jóváhagyott OECD-megközelítés által javasolt elemzés első szakaszában végzett funkcionális és ténybeli elemzés átfedésben van.[21] Végezetül – amint azt a Törvényszék megállapította különösen a megtámadott ítélet 433. pontjában –, Írország maga sem tudta kellőképpen megmagyarázni, hogy pontosan mi indokolta az ASI és az AOE adóköteles nyereségének kiszámítása céljából a feltételes adómegállapítási határozatokban figyelembe vett paramétereket.

25. A Bizottság az elsődleges érvelésének a vitatott határozat 8.2.2.2. pontjának a) alpontjában szereplő *második részében* meghatározta a szokásos piaci ár elvén alapuló nyereségfelosztás módszerét, amelyet álláspontja szerint az ír adóhatóságoknak a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján követniük kellett volna. E határozat (272) preambulumbekezdésében megállapította, hogy az említett cikk alkalmazásában a külföldi illetőségű társaság fióktelepe számára megállapítandó nyereség „az a nyereség, amelyet a fióktelep a szokásos piaci ár elve alapján, különösen a vállalat más részeivel folytatott ügyleteken keresztül termelt volna, ha különálló és független vállalkozásként azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket folytatna, figyelembe véve a fióktelepen vagy a vállalat más részein keresztül felhasznált eszközöket, elvégzett tevékenységeket és vállalt kockázatokat.” A Bizottság szerint tehát a jelen ügyben az ír hatóságoknak az Apple által javasolt nyereségfelosztási módszer jóváhagyása előtt meg kellett volna győződniük arról, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket és az azokhoz kapcsolódó nyereséget – az Apple állításának megfelelően – Írországon kívülre kell-e allokálni, és ehhez össze kellett volna hasonlítaniuk az ASI és az AOE által a központjaikon és az írországi fióktelepeiken keresztül ellátott funkciókat, az általuk felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat (a (273) preambulumbekezdés).

26. A Bizottság az elsődleges érvelésének *harmadik részében* maga végezte el ezt a vizsgálatot az említett határozat (275) preambulumbekezdésében ismertetett minta szerint, amely az Írország és az Apple által a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek Írországon kívülre történő allokálásának igazolása céljából hivatkozott két különböző forgatókönyv elemzését foglalta magában. Ezeket a forgatókönyveket, amelyek közül az első a központok által vállalt funkciókon, míg a második az Apple Inc. által ellátott funkciókon alapul, a Bizottság a vitatott határozat 8.2.2. pontjának b) alpontjában (a (276)–(307) preambulumbekezdés) és 8.2.2.2. pontjának c) alpontjában (a (308)–(318) preambulumbekezdés) vizsgálta. A Bizottság e

[20] Lásd különösen a Fiat Chrysler ítélet 73. és 74., valamint 96–105. pontját.

[21] A jóváhagyott OECD-megközelítés szerint az első szakaszban végzett elemzés célja, hogy azonosítsa azokat az eszközöket, funkciókat és kockázatokat, amelyeket a társaság állandó telephelyének kell tulajdonítani.

forgatókönyvek közül az első vizsgálata során a Törvényszék által kifogásolt „kizárásos” megközelítést alkalmazta. Ezért röviden fel kell idézni a vizsgálat két különböző szakaszát. A Bizottság az első szakaszban, a (281)–(293) preambulumbekezdésben a központok helyzetét vizsgálta meg. A Bizottság először is megállapította, hogy a releváns időszakban ezek a központok csak „papíron” léteztek, mivel nem rendelkeztek fizikai jelenléttel vagy munkavállalókkal Írországon kívül, és hogy a nekik tulajdonított funkciókat az igazgatóságuk tagjain kívül más nem láthatta el (a (281) preambulumbekezdés). Ugyanakkor – legalábbis 2014 végéig – az ezen igazgatóságok által elvégzett tevékenységekre vonatkozóan rendelkezésére bocsátott egyetlen bizonyíték sem tartalmazott utalást szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekkel kapcsolatos tevékenységekre, illetve a költségmegosztási megállapodás megkötésével vagy módosításával kapcsolatos vitára vagy döntésre (a (282)–(285) preambulumbekezdés). E kontextusban a Bizottság homályosnak és bizonyítatlannak minősítette az Apple azon állítását, hogy az ASI és az AOE igazgatósága „számtalan módon” fejti ki tevékenységét, és megjegyezte, hogy ha egyébként ezek a tevékenységek valóban jelentősek lennének, az ASI és az AOE az Egyesült Államokban állandó telephellyel rendelkező társaságnak minősülne, mivel az igazgatóságok tagjainak többsége ott telepedett le (a (287) preambulumbekezdés). A Bizottság ezután a (288) és
(289) preambulumbekezdésekben – amelyekre a Törvényszék különösen hivatkozik – egyrészt egyértelművé tette, hogy amellett, hogy nem volt bizonyíték arra, hogy a központok a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekkel kapcsolatban bármilyen tevékenységet végeztek volna, e tekintetben nem is voltak képesek aktív kezelési funkciókat ellátni, másrészt pedig, hogy mivel a központok nem rendelkeznek alkalmazottakkal, ezeket a funkciókat – beleértve azokat is, amelyeket a költségmegosztási megállapodás az ASI-nak és az AOE-nak tulajdonít – kizárólag az írországi fióktelepek láthatták el.[22] A Bizottság tehát a vitatott határozat (293) preambulumbekezdésében arra a következtetésre jutott, hogy a központok „nem vég[eztek] [a] szellemi [tulajdon] ellenőrzésével vagy kezelésével kapcsolatos tevékenységeket oly módon, illetve nem is volt[ak] ilyen tevékenységek oly módon történő végzésére vagy kezelésére alkalmas helyzetben, hogy a szóban forgó vállalkozások által feljegyzett jövedelemtípust tudj[anak] származtatni.” A Bizottság a vizsgálatának második szakaszában figyelembe vette az írországi fióktelepek helyzetét annak bizonyítása céljából, hogy az olyan elemzés, amelyet kizárólag az e fióktelepek által ellátott funkciók, felhasznált eszközök és vállalt kockázatok figyelembevételével végeznek, ugyanerre az eredményre vezetett volna. A Bizottság ezért a vitatott határozat (296)–(303) preambulumbekezdésében felsorolta azokat a funkciókat, amelyeket az említett fióktelepek láttak el, és amelyeknek álláspontja szerint arra kellett volna késztetniük az ír adóhatóságokat, hogy ne fogadják el további vizsgálat nélkül az Apple arra vonatkozó megalapozatlan állítását, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket és az azokhoz kapcsolódó nyereséget teljes egészében Írországon kívülre kell allokálni. A Bizottság a vitatott határozat (305) preambulumbekezdésében egyrészt arra a következtetésre jutott, hogy a nyereség ilyen felosztása nem olyan felosztást tükröz, amelyet az írországi fióktelepek elfogadtak volna, ha azok a szokásos piaci feltételek mellett működő, önálló és független vállalkozások lettek volna, másrészt pedig arra, hogy a központok által ellátott funkciók hiánya és/vagy az írországi fióktelepek által ellátott funkciók miatt a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket adózási szempontból ez utóbbiakhoz kellett volna allokálni.

[22] Hasonló érvelés található a vitatott határozat (290) és (323) preambulumbekezdésében, míg a központok fizikai és személyes jelenlétének hiányára való általánosabb utalás szerepel több preambulumbekezdésben, valamint a szóban forgó határozat 8.2.2.2 pontjának b) alpontjában.

27. A Bizottság végül az elsődleges érvelésének a 8.2.2.2. pont c) alpontjában szereplő *negyedik részében* összegezte a korábbi elemzéseit, és megállapította, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek megadásának és az azokhoz kapcsolódó nyereség felosztásának az ír adóhatóságok által alkalmazott módszere miatt a feltételes adómegállapítási határozatok az ASI és az AOE Írországban adóköteles nyereségének jelentős csökkenéséhez vezettek, ezért az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosítottak e társaságoknak.

28. A fentiekből a Bizottság által az elsődleges érvelésében követett megközelítéssel kapcsolatban az alábbi következtetések vonhatók le. Először is, a Bizottság – a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján és abból a célból, hogy e cikkel összhangban biztosítsa az ASI és az AOE adóköteles nyereségének a szokásos piaci ár elvével összhangban történő meghatározását – alkalmazandónak minősített egy olyan jogi kritériumot, amely a központok és az írországi fióktelepek által a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek tekintetében ellátott funkciók *összehasonlításából* áll. Másodszor, a Bizottság e kritérium alkalmazása során *külön vizsgálta* az egyes szóban forgó jogalanyok által az említett engedélyekkel kapcsolatban vállalt szerepet. Harmadszor, a Bizottság e vizsgálat végén egyrészt a központokat illetően a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekkel kapcsolatban a *funkciók* teljes *hiányát*, másrészt pedig az írországi fióktelepek tekintetében az említett engedélyek kezelésével és felhasználásával összefüggő számos – részben „kulcsfontosságúnak” minősített – funkció és kockázat vállalásából eredő *aktív szerepet* állapított meg. Negyedszer, a központok által ellátott releváns funkciók hiányának megállapítása az Apple által az ellenkezőjére vonatkozóan előadott bizonyítékok hiányán és annak megállapításán alapul, hogy e központok nem rendelkeznek tényleges kapacitással az említett funkciók vállalására. Ötödször, a Bizottság érvelése sem kizárólagosan, sem elsődlegesen nem alapul az *alkalmazottak hiányára és a központok fizikai jelenlétének hiányára* vonatkozó megállapításon, noha ez a megállapítás többször is szerepel a vitatott határozat preambulumában, hanem inkább az utóbbiak által a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekkel kapcsolatban ellátott *funkciók* hiányán alapul.

29. Ebből az következik, hogy a Bizottságot – a Törvényszéknek a megtámadott ítélet vitatott pontjaiban tett megállapításaival ellentétben – nem önmagában az a megállapítás, hogy a központok nem rendelkeztek sem alkalmazottakkal, sem fizikai jelenléttel, vezette arra a következtetésre, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket és az azokhoz kapcsolódó nyereséget az írországi fióktelepeknek kell tulajdonítani, hanem két különálló megállapítás, jelesül egyrészt a központok által vállalt funkciók és kockázatok teljes hiányának, másrészt pedig a fióktelepek által vállalt funkciók és kockázatok sokaságának és központi jellegének egybevetése, amelyre a vitatott határozat (272) preambulumbekezdésében meghatározott azon jogi kritérium alkalmazása során került sor, amely pontosan az ASI-t és az AOE-t alkotó különböző felek által ellátott funkciók, felhasznált eszközök és vállalt kockázatok összehasonlítását követelte meg.

30. A fenti megfontolások összessége alapján úgy vélem, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor a vitatott határozat téves értelmezésével arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság az elsődleges érvelésében „kizárásos” megközelítést alkalmazott. Ez a tévedés nem csak a Törvényszék által a megtámadott ítélet 187. és 188. pontjában a TCA 97 jogszabály 25. cikkére tekintettel levont következtetéseket, hanem az említett ítélet azon indokait is megkérdőjelezi, amelyekkel a Törvényszék kifogásolta a Bizottságnak a nyereség ír adójog szerinti általános adózásával kapcsolatos egyéb, a szokásos piaci ár elvére (228. és 229. pont) és a jóváhagyott OECD-megközelítésre (243. és 244. pont) vonatkozó értékeléseit. A Törvényszék ugyanis azonos

téves értelmezés alapján állapította meg, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban alkalmazott módszer nem felel meg sem az említett elvnek, sem pedig a szóban forgó megközelítésnek.

*ii) A második kifogásról: eljárási szabálytalanság*

31. A Bizottság az első fellebbezési jogalapja első részének második jogalapja keretében, a 2013. október 24-i Land Burgenland és társai kontra Bizottság ítéletre [23] hivatkozással lényegében azt állítja, hogy a Törvényszék eljárási szabálytalanságot követett el, amikor figyelmen kívül hagyta az írországi fióktelepek által ellátott funkcióknak a megtámadott határozat (296)–(303) preambulumbekezdésében szereplő elemzését, valamint az általa az elsőfokú eljárásban benyújtott észrevételeket, amelyekben e funkciókat részletezte.

32. Álláspontom szerint e kifogásnak nem lehet helyt adni. Anélkül, hogy kitérnék a Bizottság által hivatkozott precedensnek – amelyben a Bíróság rámutatott arra, hogy a Törvényszék nem vizsgálta meg azokat az érveléseket, amelyek lényegében az eljárást megindító beadványban szerepeltek, és amelyeket a felperes csak később, az eljárás során adott elő – az irrelevanciájára, elegendő rámutatni arra, hogy a Bizottság eljárási szabálytalanságként lényegében azt kívánja kifogásolni, hogy a Törvényszék a vitatott határozatot az általa támogatottól eltérő módon értelmezte. Márpedig – amint arra a jelen indítvány 18. pontjában emlékeztetek – a Törvényszéknek nem csak e határozatot kell értelmeznie, hanem a jogában állt eltérni a Bizottság által az eljárás során követett értelmezéstől, amennyiben ez indokolt. A jelen ügyben a megtámadott ítélet átfogó olvasatából kitűnik, hogy a Törvényszék – amikor arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság „kizárásos” megközelítésre támaszkodott – a megtámadott határozat egyetlen elemét sem, köztük az írországi fióktelepek által ellátott funkciók elemzését sem hagyta figyelmen kívül, hanem pusztán a Bizottságtól eltérően értelmezte az önálló elemek súlyát és e határozat rendszerében való megfogalmazását. Ilyen körülmények között a Bizottság kifogása tehát nem önálló, és összetéveszthető a téves értelmezésre való hivatkozással.

*iii) A harmadik kifogásról: ellentmondás és elégtelen indokolás*

33. A Bizottság az első fellebbezési jogalapja első részének harmadik kifogásával azt sérelmezi, hogy a Törvényszék kettős indokolási hibát követett el.

34. A Bizottság először is az eljárási szabálytalanságra vonatkozó, imént vizsgált kifogás alátámasztása céljából felhozott érvekre hivatkozva azt állítja, hogy a megtámadott ítélet nem kellően indokolt, amennyiben abban a Törvényszék arra a következtetésre jut, hogy az elsődleges érvelés „kizárásos” megközelítésen alapul, mivel nem indokolja, hogy a Törvényszék miért nem vette figyelembe az írországi fióktelepek funkcióiról a Bizottság által készített elemzést. E tekintetben – a jelen indítvány 32. pontjában kifejtett indokokkal lényegében megegyező okokból – úgy vélem, hogy a Bizottság által megfogalmazott kritikát mint alaptalant el kell utasítani.

35. Másodszor, a Bizottság arra hivatkozik, hogy a megtámadott ítélet indokolása ellentmondásos. E tekintetben megjegyzendő, hogy egyértelmű feszültség áll fenn egyrészt a Törvényszék által a megtámadott ítélet 186., 228. és 243. pontjában levont következtetések – amelyek szerint a Bizottság nem próbálta bizonyítani, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek írországi fióktelepekhez allokálása az e fióktelepek által ténylegesen ellátott

[23] C-214/12 P, C-215/12 P és C-223/12 P, EU:C:2013:682, 112. pont.

funkciókból ered –, másrészt pedig a megtámadott ítélet 283., 284. és 295. pontja között, amelyekben a Törvényszék ezzel szemben úgy ítélte meg, hogy a Bizottság meghatározta az említett fióktelepek által ellátott funkciókat, amelyek álláspontja szerint igazolják a szóban forgó allokációt. Ez a feszültség nem magyarázható – amint azt az ASI és az AOI állítja – a megtámadott ítélet olyan értelmezésével, hogy a Törvényszék valójában azt rója a Bizottság terhére, hogy nem „kizárásos" megközelítés, hanem „vegyes" megközelítés alapján járt el. Valójában a megtámadott ítélet egyértelmű szövegén túlmenően az ítéletnek az indokok Bizottság által hivatkozott ellentmondást kiváltó pontjait tartalmazó különböző részei közötti kapcsolat is kizárja az ilyen értelmezést. A megtámadott ítélet 255–295. pontja ugyanis az indokolás elsődleges érvelés elemzésével kapcsolatos harmadik részébe illeszkedik. Márpedig a megtámadott ítélet 250. pontjából az következik, hogy a Törvényszék az e részben szereplő értékeléseket „a teljesség kedvéért" („*for the sake of completeness*") végzi, mivel már az elemzése második részének végén megállapította, hogy az elsődleges érvelés „a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti általános adózás téves értékelésén alapult." Másképpen megfogalmazva, a megtámadott ítélet 255–295. pontja a Törvényszék érvelési rendszerében felesleges. A fent említett 249. pontban foglalt következtetés valójában nem tűnik köztes jellegűnek, sem pedig olyannak, amely a megtámadott ítélet 255–295. pontjában foglalt többletelemzést igényelné, amelyet a Törvényszék kizárólag a teljesség érdekében végez el. Álláspontom szerint ezért az első fellebbezési jogalap első része harmadik kifogásának – abban a részében, amelyben az indokok közötti ellentmondás fennállására hivatkozik – helyt kell adni.

### *b) Az első jogalap első részére vonatkozó következtetések*

36. Mindezek alapján javaslom, hogy a Bíróság adjon helyt az első fellebbezési jogalap első részének.

## *2. Az első jogalap második részéről*

37. Az első fellebbezési jogalap második része a megtámadott ítélet 251–311. pontja ellen irányul, amelyekben a Törvényszék megvizsgálta a Bizottságnak az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékeléseit, egymás után áttekintve az ASI írországi fióktelepének tevékenységeit (255–284. pont), az AOE írországi fióktelepének tevékenységeit (285–295. pont) és az e fióktelepeken kívüli tevékenységeket (296–309. pont). A Bizottság vitatja, hogy a Törvényszék az ASI és az AOE Írországban adóköteles nyereségének meghatározása céljából hallgatólagosan elfogadta volna az Apple Inc. által ellátott funkciók relevanciáját. Előadja, hogy az Apple Inc. az ASI-tól és az AOE-től különálló jogalany, ezért az általa anyavállalati minőségében vagy a csoporton belüli megállapodások végrehajtása során az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival kapcsolatban akár a csoport egésze, akár kifejezetten e társaságok „javára", akár e társaságok „nevében" elvégzett feladatok nem befolyásolják azt, hogy adózási szempontból az írországi fióktelepek vagy központok közül melyiknek kell az e társaságok által birtokolt, területileg korlátozott engedélyeket tulajdonítani. A Bizottság két önálló kifogást hoz fel. Az első eljárási szabálytalanságra, valamint elégtelen és ellentmondásos indokolásra, a második az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére, az ír jog elferdítésére és eljárási szabálytalanságra vonatkozik. Az ASI és az AOE, valamint Írország és a Luxemburgi Nagyhercegség nagyrészt egymást átfedő érvelésekkel azt állítja, hogy a Bizottság által felhozott kifogások részben elfogadhatatlanok, valamint hatástalanok és mindenesetre megalapozatlanok. A Bizottság által követett bemutatási sorrendet megfordítva, a második kifogás vizsgálatával kezdem.

### *a) A második kifogásról*

38. A Bizottság elsődlegesen arra hivatkozik, hogy a Törvényszék az Apple Inc. funkcióit alapul véve megsértette az elkülönült jogalany megközelítését és a szokásos piaci árnak a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapjául szolgáló elvét. Mivel a 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (a továbbiakban: Andres ítélet)[24] szerint a nemzeti jog téves értelmezése és alkalmazása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése téves értelmezésének és alkalmazásának minősül, a Törvényszék ezt a rendelkezést is megsértette. A Törvényszék pontosabban helyesen értelmezte az ír jogot, amikor a megtámadott ítélet 248. pontjában megállapította, hogy „a TCA 97 [jogszabály] 25. cikkének alkalmazásakor a külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepe részére történő nyereségallokáció során figyelembe kell venni az eszközök, a funkciók és a kockázatok megosztását a fióktelep és e társaság többi része között.” A megtámadott ítélet 255–302. pontjában azonban más téves „jogi kritériumot” alkalmazott, és az írországi fióktelepek által ellátott funkciókat a központok által ellátott funkciók helyett az Apple Inc. által ellátott funkciókkal hasonlította össze. A Bizottság másodlagosan előadja, hogy a szokásos piaci ár elvének és az elkülönült jogalany megközelítésének megsértése a nemzeti jog nyilvánvaló elferdítésének minősül. A Bizottság végül azt rója a Törvényszék terhére, hogy az eljárási szabálytalanságot követett el, amikor elfogadhatatlan bizonyítékokra támaszkodott.

#### *1) Az elfogadhatóságról*

39. Az ASI és az AOI, valamint Írország és a Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy a szóban forgó kifogás elfogadhatatlan, mivel a tények és bizonyítékok Törvényszék által végzett értékelését vitatja.

40. Már volt alkalmam emlékeztetni arra, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem a tényállás megállapítására, sem – főszabály szerint – a Törvényszék által az e tényállás alátámasztása érdekében alapul vett bizonyítékok megvizsgálására, kivéve a Törvényszék által tett ténymegállapítások tárgyi pontatlanságát és az elé terjesztett bizonyítékok elferdítését.[25] Mindazonáltal a Bíróság egyértelművé tette, hogy amennyiben a Törvényszék megállapította vagy értékelte a tényállást, az EUMSZ 256. cikk értelmében ellenőrizheti annak jogi minősítését és az abból levont jogi következtetéseket. A Bíróság felülvizsgálati jogköre kiterjed többek között a bizonyítási teherre és a bizonyításfelvételre vonatkozó szabályok tiszteletben tartásának, valamint a tényállás és a bizonyítékok értékelése során a helyes jogi szempontok Törvényszék általi alkalmazásának a kérdésére.[26] A fentiek szerint a jelen ügyben a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék az Apple Inc. funkcióinak figyelembevételével olyan hibát követett el, amely hátrányosan érinti a megtámadott ítélet 251–311. pontjában elvégzett ténybeli elemzést, valamint az ezen elemzésből származó eredményeket, ami a nemzeti jog téves alkalmazásához és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértéséhez vezet. A Bizottság érvei tehát a Törvényszék által a tényállás minősítése során alkalmazott szempont (a Törvényszék által alkalmazott „jogi kritérium”) és az abból eredő jogkövetkezmények ír jognak való megfelelőségére vonatkoznak. Ilyen körülmények között számomra egyértelműnek tűnik, hogy a szóban forgó kifogás nem arra irányul, hogy a Törvényszék által végzett ténymegállapítást vagy a bizonyítékok általa történő értékelését egészében véve vitassa. Ez nem zárja ki, hogy a Bizottság által a Törvényszék által

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

[25] Lásd ebben az értelemben: 2023. június 8-i Severstal és NLMK kontra Bizottság ítélet (747/21 P és 748/21 P, EU:C:2023:459, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[26] Lásd: 2021. március 2-i Bizottság kontra Olaszország és társai ítélet (C-425/19 P, EU:C:2021:154, 53. pont).

végzett ténybeli elemzés egyes elemeivel szemben megfogalmazott kifogások közül egyesek önmagukban elfogadhatatlannak bizonyuljanak. Az elemzés során meg fogom vizsgálni ezt a lehetőséget.

41. Az ASI és az AOI, valamint Írország és a Luxemburgi Nagyhercegség azt is állítja, hogy a szóban forgó kifogás elfogadhatatlan, mivel a Törvényszék ír jogra vonatkozó értékelésének vitatására irányul, anélkül hogy e jog elferdítésére hivatkoznának. Írország különösen azt állítja, hogy a Bizottság az Andres ítélet téves értelmezésére támaszkodik, amennyiben lényegében megállapítja, hogy a nemzeti jog minden egyes téves értelmezése és alkalmazása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése téves értelmezésének és alkalmazásának minősül.

42. Emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „a Törvényszék által a nemzeti jog tekintetében tett megállapítások fellebbezés keretében történő vizsgálata során – amely megállapítások az állami támogatások területén ténybeli megállapításoknak minősülnek – a Bíróság hatásköre csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy e jogot a Törvényszék elferdítette-e.” „Fellebbezés keretében [azonban] annak vizsgálata, hogy a Törvényszék e nemzeti jogot az uniós jog valamely rendelkezésére tekintettel jogilag miként minősítette, jogkérdésnek minősül, és a Bíróság hatáskörébe tartozik.”[27] A Bíróság az Andres ítélet Bizottság által hivatkozott 79–81. pontjában egyértelművé tette, hogy ha a nemzeti jog Törvényszék által megállapított tartalma és hatálya főszabály szerint – és e jog elferdítésének kivételével – nem is kifogásolható a fellebbezési eljárásban, az e jog szabályainak „referenciakeretként” történő minősítése, tehát a releváns referenciarendszernek a Törvényszék általi helyes elhatárolása viszont igen. A Bíróság a Fiat Chrysler ítéletben utóbb azt is egyértelművé tette, hogy az a kérdés, hogy a Törvényszék ezen elhatárolás során helyesen alkalmazott-e egy olyan jogi kritériumot, mint a szokásos piaci ár elve, átvitt értelemben olyan jogkérdés, amely a fellebbezés szakaszában a Bíróság általi felülvizsgálat tárgyát képezheti[28].

43. A fenti elvek tükrében és az ítélkezési gyakorlat jelenlegi állása szerint az Andres ítéletnek a Bizottság által javasolt értelmezése kifogásolhatónak tűnik. Az annak alapjául szolgáló automatizmus ugyanis végső soron megszünteti egyrészt a Törvényszék által a nemzeti jog *tartalmának* és *hatályának*, valamint a jelen ügyben való *alkalmazásának* tisztázása érdekében tett megállapítások, másrészt pedig az e jogra vonatkozó megállapítások közötti, a Fiat Chrysler ítéletben megerősített különbségtételt, amelyen a referenciarendszer EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének alkalmazása szempontjából történő helyes elhatárolása, tehát a nemzeti jog e referenciarendszerbe tartozó rendelkezéseinek meghatározása múlik.[29]

44. A felek közötti vita valójában a ténymegállapítás és e tények jogi minősítése közötti határvonal kényes kérdését veti fel a Törvényszéknek az állami támogatást szabályozó nemzeti jogra vonatkozó értékelései tekintetében. Az utóbbi – mint ismeretes – a korábban megállapított releváns tényeknek egy adott jogi kategóriához vagy egy adott jogi fogalomhoz való hozzárendeléséből áll, amelyből az ügyre alkalmazandó jogi szabályok meghatározása következik. Mivel egy alapvetően kognitív folyamatról van szó – amelynek lényege annak ellenőrzése, hogy a tények megfelelnek-e egy adott jogi fogalomnak –, az eltér az egyszerű ténymegállapítástól, és – tekintettel a jogi érvelés szempontjából betöltött alapvető jelentőségére – a fentieknek megfelelően fellebbezés útján felülvizsgálható. Márpedig, amennyiben úgy kell megítélni, hogy a

[27] Lásd: Andres ítélet, 78. pont.

[28] Fiat Chrysler ítélet, 85. pont.

[29] Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a referenciakeret meghatározásának az érintett tagállam „nemzeti joga értelmében alkalmazandó szabályok tartalmának, egymáshoz való kapcsolatának és konkrét hatásainak” objektív vizsgálatából kell következnie (lásd a Fiat Chrysler ítélet 72. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

fellebbezési eljárásban hivatkozott hiba – mivel a referenciarendszer elhatárolását vagy alkalmazását érinti – befolyásolhatja az ügynek a szelektív előny EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti fogalmára való visszavezetését, e hiba álláspontom szerint a Bíróság általi felülvizsgálat tárgyát képezheti, mint a nemzeti jog valamely uniós jogi rendelkezés alapján történő jogi minősítésében való tévedés. [30]

45. A jelen indítvány 37. pontjában kifejtett elvek tényleges hatályát azonban a Bíróságnak még tisztáznia kell, és a fellebbezési eljárásban elfogadható és az elfogadhatatlan kifogások közötti határvonal továbbra is képlékeny, amennyiben a Törvényszéknek a belső jogra vonatkozó értékeléseiről van szó.

46. A fentiek azonban álláspontom szerint nem érintik a Bizottság által a szóban forgó kifogás keretében kifejtett érvek elfogadhatóságát. A Bizottság ugyanis egyrészt fenntartás nélkül támogatja azt a jogi kritériumot, amelyet álláspontja szerint a Törvényszék a jelen ügyben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előny fennállásának vizsgálata céljából az ír jog alapján alkalmazandónak ítélt meg. Másrészt, jóllehet a Bizottság a nemzeti jognak a jelen ügy körülményeire való téves alkalmazására hivatkozik, azt csak annyiban teszi, amennyiben álláspontja szerint a Törvényszék ténylegesen a helyesen meghatározottól eltérő jogi kritériumot alkalmazott. Számomra tehát úgy tűnik, hogy a Bizottság által felhozott kifogás azok közé tartozik, amelyeket a Bíróság a Fiat Chrysler ítélet 85. pontjában „ezen keresztül” elfogadhatónak ítélt, mivel azok végső soron a referenciarendszer megválasztásának a szelektív előny fennállása vizsgálatának első szakaszában történő megkérdőjelezésére irányulnak.

47. A Bizottság az ASI és az AOI, valamint Írország állításával ellentétben mindenesetre kifejezetten hivatkozik az ír jog elferdítésére is, ami szükségszerűen arra készteti a Bíróságot, hogy érdemben értékelje a Bizottság érvelését, legalábbis annak megállapítása céljából, hogy az említett elferdítés kellően bizonyított-e.

48. Álláspontom szerint a fentiek alapján az Írország, valamint az ASI és az AOI által az ír jogból következő értékeléseknek a Bizottság általi állítólagos vitatásán alapuló elfogadhatatlansági kifogásokat is el kell utasítani.

*2) Az ügy érdeméről*

*i) Az elfogadhatatlan bizonyítékok figyelembevételéről*

49. Álláspontom szerint elsődlegesen az elfogadhatatlan bizonyítékok figyelembevételéből eredő eljárási szabálytalanságra vonatkozó kifogást kell megvizsgálni, mivel az érinti a Törvényszék által figyelembe vett bizonyítékok érvényességét. A Bizottság a megtámadott ítélet 301. pontjában említett bizonyítékok elfogadhatatlanságára hivatkozik, amelyekből a Törvényszék megítélése szerint az következik, hogy az ASI által eladott termékek többségének gyártásáért felelős harmadik gyártókkal (eredetiberendezés-gyártók vagy OEM-ek) kötött szerződéseket, valamint az ügyfelekkel, így a távközlési szolgáltatókkal kötött szerződéseket az Apple-csoport igazgatói tárgyalták meg, és azokat az Apple Inc. és az ASI írta alá közvetlenül az igazgatói révén vagy meghatalmazott útján. A Bizottság álláspontja szerint ezeket a bizonyítékokat – amelyek egyrészt az Apple Inc. igazgatói közötti, az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal való kapcsolattartásra vonatkozó több e-mailváltásból, másrészt az ASI által az Apple Inc. igazgatói számára kiállított

[30] Lásd ebben az értelemben: Kokott főtanácsnok Bizottság kontra Luxemburg és társai ügyre vonatkozó indítványa (457/21 P, EU:C:2023:466, 88. pont).

négy meghatalmazásból állnak (a továbbiakban: az eredetiberendezés-gyártókkal és a távközlési szolgáltatókkal kötendő szerződések aláírására vonatkozó meghatalmazások[31]) – a Törvényszék nem tudta figyelembe venni, mivel azokat nem a közigazgatási eljárás során nyújtották be, és három ilyen meghatalmazás esetében azért sem, mert azokat késedelmesen, csak a válasz szakaszában nyújtották be a Törvényszékhez. Az ASI és az AOI nem vitatja, hogy a fenti bizonyítékokat először a Törvényszék előtt terjesztették elő. Mindazonáltal azt állítják, hogy a Bizottság tisztában volt az ASI és az AOE Egyesült Államokban székhellyel rendelkező igazgatóinak tevékenységével, valamint a fent említett meghatalmazások létezésével és jelentőségével, és hogy ha a Bizottság megfelelő vizsgálatot folytatott volna, minden releváns bizonyítékot beszerezhetett volna.

50. E tekintetben rámutatok arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós bíróságnak az állami támogatással kapcsolatos határozat jogszerűségét azon információk alapján kell megítélnie, amelyek a határozat meghozatalakor a Bizottság rendelkezésére álltak.[32] A Bíróság a 2017. szeptember 20-i Bizottság kontra Frucona Košice ítéletben[33] tisztázta, hogy azok az információk, amelyek a Bizottság „rendelkezésére állhattak”, magukban foglalják azokat az információkat, amelyek relevánsaknak tűntek az elvégzendő értékeléshez, és amelyek benyújtását kérhette volna a Bizottság a közigazgatási eljárás során.[34] A jelen ügyben először is az Apple Inc. igazgatói között az eredetiberendezés-gyártókkal és a távközlési szolgáltatókkal való kapcsolattartásra vonatkozóan történő e-mailváltásokat illetően megjegyzem, hogy a Törvényszék előtt lévő iratokból kitűnik, hogy ezek az e-mailváltások szinte teljes egészében pusztán az Apple Inc. alkalmazottai által a költségmegosztási megállapodás keretében végzett tevékenységekről számolnak be, és nem tartalmaznak semmilyen hallgatólagos vagy kifejezett utalást az ASI-ra. Ezek tehát olyan dokumentumok, amelyeket a Bizottság a közigazgatási eljárás tárgyához nem kapcsolódó dokumentumoknak tekintett, mivel az ASI-tól különálló szervezet tevékenységére és a feltételes adómegállapítási határozatok tárgyától független, csoporton belüli kapcsolatokra vonatkoznak. Álláspontom szerint ezért nem állítható, hogy a Bizottság – még ha feltételezhette is ilyen bizonyítékok létezését – köteles lett volna e bizonyítékok bemutatását kérni a közigazgatási eljárás során. Ezzel szemben az Apple feladata volt – különösen a Bizottság álláspontja tükrében –, hogy a rendelkezésére álló valamennyi bizonyítékkal bizonyítsa, hogy a fent említett tárgyalások valójában az ASI központjai, nem pedig az Apple-csoport egésze nevében folytak. Másodszor, az eredetiberendezés-gyártókkal és a távközlési szolgáltatókkal kötendő szerződések aláírására vonatkozó meghatalmazásokat illetően mindenekelőtt rámutatok arra, hogy nem vitatott, hogy elsődleges, ha nem az egyetlen bizonyítékról van szó, amelyre a Törvényszék a megtámadott ítélet 301. pontjában támaszkodott. A felek abban is egyetértenek, hogy az ASI és az AOE igazgatói által kiállított meghatalmazások teljes felsorolását csak az ASI és az AOE elsőfokú keresetének mellékleteként nyújtották be, és hogy e meghatalmazások közül háromnak a szövegét csak a válasz szakaszában mutatták be, míg a negyedik meghatalmazást a Bizottság állítása szerint – amit az ASI és az AOI nem cáfolt – soha nem mutatták be.[35] Az sem vitatott, hogy az ASI és az AOE igazgatósági üléseinek a közigazgatási eljárás során benyújtott jegyzőkönyvei (a továbbiakban: a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek) nem említették az eredetiberendezés-gyártókkal kötendő szerződések aláírására vonatkozó meghatalmazásokat, hanem csak a távközlési szolgáltatókkal kötendő szerződések aláírására vonatkozó

[31] Az ügy irataiból kitűnik, hogy ezek konkrétan az Apple Inc. vezérigazgatója és alelnöke számára kiállított meghatalmazások voltak.

[32] Lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Scott ítélet, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71. pont (a továbbiakban: Bizottság kontra Frucona Košice ítélet).

[34] Lásd még: 2023. június 29-i TUIfly kontra Bizottság ítélet (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 47. pont).

[35] Az ASI és az AOI pusztán azt állítja, hogy a Bizottság rendelkezésére bocsátották az ASI igazgatóságának 2011. július 27-i üléséről készült jegyzőkönyvet, amely említi a szóban forgó meghatalmazást, de nem foglalnak állást a Bizottság azon állításával kapcsolatban, hogy e meghatalmazás szövegét (amely a jegyzőkönyv értelmében annak mellékleteként szerepel) soha nem mutatták be.

meghatalmazást, amelyet azonban a fentiekben említettek szerint nem mutattak be. A közigazgatási eljárás során a Bizottság tudomására hozott bizonyítékokat illetően rámutatok arra, hogy az Apple 2015. szeptember 7-i észrevételei – amelyek az ASI és az AOE Törvényszékhez benyújtott keresetének mellékletét képezték – különösen az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal folytatandó tárgyalásokra és szerződéskötésekre tekintettel utalnak az ASI és az AOE igazgatóságai által kiállított meghatalmazások rendszerének létezésére. Ezen észrevételekben mindazonáltal homályos és nem részletes utalást tesz.[36] Ilyen körülmények között úgy vélem, hogy nem róható a Bizottság terhére, hogy nem szerezte be a szóban forgó meghatalmazásokat a közigazgatási eljárás során, különös tekintettel arra, hogy egyébként bekérte és megvizsgálta az ASI és az AOE igazgatóságainak a releváns időszakban tartott üléseiről készült valamennyi jegyzőkönyvet, és gyakorlatilag nyomát sem találta e meghatalmazásoknak. Álláspontom szerint viszont az Apple köteles lett volna a tényállás általa történő előadásának alátámasztása céljából a lehető legkorábbi szakaszban bemutatni ezeket a meghatalmazásokat, és nem várhatta volna meg a Törvényszék előtti eljárás keretében rendelkezésére álló utolsó lehetőséget.

51. Álláspontom szerint ezért helyt kell adni a Bizottság elfogadhatatlan bizonyítékok figyelembevételéből eredő eljárási szabálytalanságra vonatkozó érveinek.

*ii) Az ír jog alapján alkalmazandó jogi kritériumról*

52. A Bizottság úgy véli, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 248. pontjában helyesen határozta meg a külföldi illetőségű társaság Írországban adóköteles nyereségének meghatározására az ír jog szerint alkalmazandó jogi kritériumot, amelynek figyelembe kell vennie „az eszközök, a funkciók és a kockázatok megosztását a fióktelep és e társaság többi része között.” Írország ezzel szemben úgy véli, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából releváns elemzésnek – amint azt a Törvényszék konkrétan a megtámadott ítélet 227. pontjában megállapította, és ahogy azt az ítélet több különböző pontjában is megerősítette – „[a külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepeinek] tényleges tevékenységeire és [e tevékenységek] piaci értékére” kell irányulnia. Az ASI és az AOI a maguk részéről arra hivatkoznak, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 182–186. pontjában egyértelművé tette, hogy a szellemi tulajdonjogokból származó nyereség az ír jog alapján csak akkor tulajdonítható valamely külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepének, ha az annak forrását képező szellemi tulajdonjog a fióktelep ellenőrzése alatt áll. Írországhoz hasonlóan az ASI és az AOI is úgy véli, hogy a központok által végzett tevékenység a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából nem bír jelentőséggel. Végezetül, mind Írország, mind pedig az ASI és az AOI lényegében arra hivatkozik, hogy a megtámadott ítélet Bizottság által alapul vett 248. pontja a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása helyett a jóváhagyott OECD-megközelítés alkalmazására vonatkozik, mindenesetre pedig konkrétan a megtámadott ítélet 242. pontjából az következik, hogy e megközelítés nem támogatja a Bizottság által alapul vett összehasonlító elemzést, amely ellentétes az ír joggal.

[36] A 2015. április 14-i észrevételek, amelyekre az ASI és az AOI szintén utalt, pusztán azt az állítást tartalmazzák, hogy az eredetiberendezés-gyártókkal és a távközlési szolgáltatókkal kötött szerződések feltételeit a cupertinói vezetők központilag határozzák meg, és hogy 2013 előtt az Egyesült Államokban lévő vezetők meghatalmazás alapján írták alá az ASI részéről az ilyen szerződéseket. Azt is egyértelművé teszik, hogy e szerződéseket hivatalossá tételüket követően az ASI írországi fióktelepe rendelések kiadásával hajtotta végre. Hasonlóképpen, Írország a 2016. január 29-i észrevételeiben pusztán azt állítja, hogy az eredetiberendezés-gyártókkal kötött szerződéseket az ASI vezetői írják alá és hajtják végre. Az ASI és az AOE olyan dokumentumot terjesztett a Törvényszék elé, amelyben kifejtették, hogy hogyan tárgyaltak és írtak alá közösen (az Apple Inc. és az ASI) szerződéseket az eredetiberendezés-gyártókkal. Az említett szerződések egyikét is bemutatták, amely az ASI részéről az Apple Inc. olyan alkalmazottjának aláírását tartalmazta, akit az adott pénzügyi évben az ASI igazgatója jelölt ki.

53. A felek főbb érveinek fenti rövid ismertetése két előzetes megfontolás megfogalmazását teszi lehetővé. Az első megfontolás szerint a fenti feltevések mindegyike kizárja, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából relevánsak legyenek azok a funkciók, amelyeket olyan jogalany lát el, amely elkülönül attól a külföldi illetőségű társaságtól, amelynek az Írországban adóköteles nyereségét kell értékelni, még akkor is, ha a jelen ügyben az Apple Inc.-hez hasonlóan e társasággal kapcsolt jogviszonyban áll. Ugyanis az Írország, valamint az ASI és az AOI által támogatott olyan nyereségfelosztási kritérium – amely kizárólag az írországi fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységeket veszi figyelembe – szükségszerűen és logikusan azt eredményezi, hogy az Apple Inc. által ellátott funkciók nem tartoznak az említett cikk szerinti releváns elemzésbe. A második megfontolás az, hogy a megtámadott ítélet nem egyértelmű a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása során irányadó nyereségfelosztási módszer meghatározását illetően. Ez azonban az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján elvégzendő elemzés szempontjából döntő jelentőségű, mivel érinti az ír jog szerinti „általános” adózás meghatározását, amely alapján az e rendelkezés értelmében vett valamely előny fennállását értékelni kell. A felek a megtámadott ítélet több pontját alapul véve három kritériumot határoztak meg a nyereség külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepének történő tulajdonítására vonatkozóan, amelyek közül az első megköveteli annak bizonyítását, hogy a fióktelep ellenőrzést gyakorol-e azon eszköz felett, amelyből a neki tulajdonítandó nyereség származik („ellenőrzési kritérium”, a megtámadott ítélet 182–185. pontja); a második a fióktelep által ténylegesen végzett tevékenységeken és azok piaci értékének értékelésén alapul („tényleges tevékenységek kritériuma”, lényegében a megtámadott ítélet 179., 218–219. és 227. pontja), a harmadik pedig az eszközök, funkciók és kockázatok fióktelep és a társaság más részei közötti megosztását foglalja magában („a funkciók társaságon belüli megosztásának kritériuma”, a megtámadott ítélet 240., 242. és 248. pontja).

54. Ilyen körülmények között lehetőség szerint a megtámadott ítéletnek e tekintetben koherens értelmezésére kell törekedni abból a nem vitatott előfeltevésből kiindulva, amely az ítélet alapjául szolgál, és amely szerint valamely külföldi illetőségű társaság Írországban adóköteles nyereségének meghatározásához „funkcionális elemzést” kell végezni, amely az Írországban működő fióktelep által végzett tevékenységek, felhasznált eszközök és vállalt kockázatok meghatározására irányul. Ezt az elemzést a TCA 97 jogszabály 25. cikke, a szokásos piaci ár elve és a jóváhagyott OECD-megközelítés is megköveteli.[37] A felek álláspontjai eltérnek egymástól a jelen ügyben az említett elemzés *tárgyát* illetően.

55. Márpedig úgy vélem, hogy a megtámadott ítélet koherens értelmezése nem tesz lehetővé olyan következtetést, hogy a Törvényszék az ír jog alapján olyan kritériumot tartott alkalmazandónak, amely *kizárólag* a külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepeinek tevékenységére összpontosít. Természetesen – amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 177. pontjában megállapítja – a TCA 97 jogszabály 25. cikke „kizárólag azon tevékenységekből származó nyereségekre vonatkozik, amelyeket mag[a] az írországi [fióktelep végzett], a szóban forgó külföldi illetőségű társaság más részei által végzett tevékenységekből származó nyereségek kizárásával.” A Bizottság azonban nem téved, amikor úgy véli, hogy ez az állítás lényegében a területi adóztatás elvére való utalásra korlátozódik, és önmagában nem minősül a TCA 97 jogszabály 25. cikke értelmében vett nyereségfelosztási módszer – még kevésbé valamely nyereségtermelő eszköz allokációs módszere – olyan érdemi meghatározásának, amely kizárja a külföldi illetőségű társaság más részei által ellátott funkciók figyelembevételét. E tekintetben egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a megtámadott ítéletben sehol sem szerepel ilyen kizáró ok. Írország, valamint az ASI és az AOI állításának megfelelően a megtámadott ítélet

[37] A transzferárképzési iránymutatás 1.42 pontja pontosítja, hogy a funkcionális elemzés célja „a gazdaságilag jelentős tevékenységek és felelősségek, a felhasznált eszközök és az ügyleteket végrehajtó felek által vállalt kockázatok azonosítása és összehasonlítása”.

179–184. pontjából – amelyben a Törvényszék utalt a High Court (felsőbíróság, Írország) S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd. ítéletére[38] – erre konkrétan nem lehetett következtetni. A High Court (felsőbíróság) ugyanis a szóban forgó ügyben összehasonlította a Dataproducts, Hollandiában illetőséggel rendelkező társaság írországi fióktelepe és e társaság Írországon kívüli vezetői által ellátott funkciókat, valamint e funkciók és a társaság által a különböző részein keresztül vállalt kockázatokat, mielőtt arra a következtetésre jutott volna, hogy a szóban forgó eszközt, egy svájci számlát, amelynek hasznát részben az írországi fióktelep rendelkezésére bocsátották, nem ez utóbbi, hanem a Dataproducts holland fióktelepe ellenőrizte, és hogy ezért a vitatott összegek nem minősülhettek Írországban adóköteles nyereségnek. Ez az ítélet tehát inkább a Bizottság által említetthez hasonló nyereségfelosztási módszert szemlélteti.

56. A fentiekre tekintettel arra a következtetésre kell jutni, hogy a Törvényszék egyfelől a megtámadott ítélet 240. pontjában kifejezetten elismerte, hogy annak meghatározásához, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazása szempontjából mely funkciókat vállalja ténylegesen valamely külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepe, figyelembe kell venni „az eszközök, a funkciók és a kockázatok e fióktelep és e társaság többi része közötti megosztását.” Másfelől, a megtámadott ítélet 242. pontjában megállapította, hogy a valamely társaság állandó telephelyének tulajdonítandó eszközök, funkciók és kockázatok meghatározására irányuló elemzés az utóbbi által ténylegesen végzett tevékenységek alapján „nem végezhető el elvont módon, figyelmen kívül hagyva a társaság egészén belül ellátott tevékenységeket és funkciókat.”

57. Másrészt maga a TCA 97 jogszabály 25. cikkének szövege is ilyen értelemben szól, amennyiben megköveteli a „közvetlenül vagy közvetett módon [a fióktelepen] keresztül keletkező”, továbbá „a fióktelep […] által használt, [annak] tulajdonában vagy birtokában lévő eszközökből vagy jogokból származó [kereskedelmi bevételek]” meghatározását. Nehéz belátni, hogy az ilyen ügylet – amely különösen a szóban forgó társaság tulajdonában vagy birtokában lévő eszközök gazdasági tulajdonjogának meghatározását foglalja magában – hogyan végezhető el az e társaság különböző részei által az említett eszközökre tekintettel végzett tevékenységek összehasonlítással történő figyelembevétele nélkül. Az ilyen összehasonlítás lehetővé teszi annak a szokásos piaci ár elvének tükrében történő meghatározását, hogy a nyereségnek a külföldi illetőségű társaságon belüli, az adóhatóságok által az Írországban adóköteles nyereség megállapításának alapjául elfogadott megosztása összhangban áll-e a funkciók, az eszközök és a kockázatok e társaság különböző részei közötti tényleges megosztásával.

58. A fentiek alapján úgy vélem, hogy a Bizottság helyesen értelmezi a megtámadott ítéletet, amikor megállapítja, hogy a külföldi illetőségű társaság nyereségének meghatározására szolgáló, a Törvényszék által a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján alkalmazandónak tartott kritérium megköveteli az eszközök, a funkciók és a kockázatok fióktelep és e társaság egyéb részei közötti megosztását, és a szokásos piaci ár elvének alkalmazásával kizárja a különálló jogalanyok által betöltött szerep figyelembevételét.

59. Hozzáteszem, hogy a jelen ügyben annak szükségessége, hogy az elemzés az írországi székhelyek és fióktelepek közötti kapcsolatokra korlátozódjon, az Apple Inc. által vállalkozási autonómiájában hozott azon döntésből is következik, hogy a költségmegosztási megállapodással nyereségének egy részét az ASI-hez és az AOE-hez helyezi át. Arról van tehát szó, hogy e nyereséget felosztják e társaságok különböző kapcsolatai között, amely kapcsolatokon az Apple Inc. kívül marad. Egy eltérő kritérium alkalmazása, mint azt a Bizottság helyesen hangsúlyozza,

[38] [1988] I.R. 10, 4507. sz. lábjegyzet (a továbbiakban: Dataproducts ítélet).

azzal a következménnyel jár, hogy nem veszi figyelembe az említett megállapodás realitásait és az Apple-csoport adózási szerkezetét, amely elemeket az ír adóhatóságoknak az ASI és az AOE adóköteles nyereségének meghatározására szolgáló, a csoport által javasolt módszer átfogó értékelése keretében ismerniük kellett. Ellenkező esetben egyébiránt arra a paradox eredményre vezetne, hogy az Apple Inc. által az Egyesült Államokon kívülre jogszerűen áthelyezett eszközök, valamint a kapcsolódó nyereségek az Írországban fizetendő adó meghatározásakor visszatérnének – de csak virtuálisan – az Egyesült Államokba, tovább csökkentve a csoport adókötelezettségét.

*iii) Az Apple Inc. feladatainak a Törvényszék általi figyelembevételéről*

60. Ezen a ponton meg kell vizsgálni, hogy a Törvényszék – ahogyan azt a Bizottság állítja – valóban az Apple Inc. által az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival kapcsolatban ellátott funkciókra támaszkodott-e, vagy – ahogyan azt Írország, valamint az ASI és az AOI állítja – a Bizottság érvelése elferdíti a megtámadott ítélet ezzel kapcsolatos indokolását.

61. A Bizottság először is azt állítja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 259–267. és 288. pontjában utalt az Apple Inc. által ellátott funkciókra, amikor a vitatott határozat (289)–(295) preambulumbekezdését vizsgálta, amelyben a Bizottság az írországi fióktelepeknek minőségellenőrzési, K+F infrastruktúra-üzemeltetési és üzleti kockázatkezelési funkciókat tulajdonított. E tekintetben megjegyzem, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 260–267. pontjában általánosságban utalt a költségmegosztási megállapodás B. mellékletében felsorolt és az e megállapodás tárgyát képező immateriális javakkal kapcsolatos valamennyi funkcióra és kockázatra,[39] „azaz lényegében az Apple-csoport szellemi tulajdonának egész[ére]” (261. pont), amelyek gyakorlására az ASI és az AOE e megállapodás alapján jogosult volt, illetve amelyek vállalására kötelezhetők voltak. A Törvényszék a megtámadott ítélet 263. és 264. pontjában megállapította, hogy a Bizottság nem szolgáltatott bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy az ASI és az AOE ténylegesen gyakorolta volna ezeket a funkciókat, nem is beszélve az írországi fióktelepeikről, vagy hogy e fióktelepek alkalmazottai ténylegesen kezelték volna ezeket a kockázatokat. A Törvényszék a megtámadott ítélet 266. pontjában megerősítette, hogy a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy „az […] írországi [fióktelepek] vezető szervei ténylegesen ellátták a költségmegosztási megállapodás B. mellékletében felsorolt, az Apple-csoport szellemi tulajdonához kapcsolódó valamennyi funkció és kockázat aktív kezelését.” Ahogyan pedig arra a Bizottság helyesen utal, a megtámadott ítélet 261. és 262. pontjában felsorolt funkciók és kockázatok egy multinacionális társaságban általában a csoport holding társaságát terhelik. Egyébiránt a jelen ügyben – amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 267. pontjában kiemelte – lényegében „az Apple-csoport technológiai termékek fejlesztésével foglalkozó gazdasági modelljének […] középpontjában álló valamennyi funkcióról”, valamint „az e gazdasági modellben rejlő kulcsfontosságú kockázatok[ról]” van szó. Egyébiránt a vitatott határozaton felül a Törvényszék elé terjesztett iratokból is kitűnik, hogy mind a Bizottság és Írország, mind pedig az ASI és az AOE egyetértett abban, hogy *az Apple-csoport szellemi tulajdonjogainak egészéhez, annak fejlesztéséhez és irányításához* kapcsolódó funkciókat és kockázatokat nagyrészt az Apple Inc. mint a csoport holdingtársasága vagy a költségmegosztási megállapodás keretében

[39] A 2009-ben módosított költségmegosztási megállapodás B. mellékletében két táblázat szerepel, amelyek a megállapodás tárgyát képező immateriális javakkal kapcsolatos valamennyi releváns funkcióra és az azokkal összefüggő kockázatokra vonatkoznak. E funkciók és e kockázatok mindegyikét egy „x” kapcsolja az Apple Inc.-hez (amelyet Apple-ként jelölnek), valamint az ASI-hez és az AOE-hez (közösen „Nemzetközi Résztvevő” [International Participant] megjelöléssel azonosítva) a szellemi tulajdon bejegyzésének és oltalmának kivételével, amelyek kizárólag az Apple-hez kapcsolódnak (lásd a megtámadott ítélet 260. pontját).

vállalta magára, és azokat Cupertinóban központosította. A Bizottság tehát nem téved, amikor megállapítja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet most megvizsgált pontjaiban a tényállás értékelésébe belevette az Apple Inc. által vállalt funkciókat és kockázatokat.

62. Másodszor, a Bizottság előadja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 268–295. pontjában helytelenül hivatkozott az Apple Inc. funkcióira. A Törvényszék ezekben a pontokban megvizsgálta a vitatott határozat (296)–(300) preambulumbekezdésében felsorolt, az ASI írországi fióktelepe által ténylegesen ellátott tevékenységeket és funkciókat, és arra a következtetésre jutott, hogy e tevékenységek és funkciók külön-külön és összességükben sem indokolják a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek e fióktelepnek való tulajdonítását. A Törvényszék által vizsgált tevékenységek és funkciók között szerepelt a minőségellenőrzés, a különböző K+F tevékenységek és a marketingköltségek helyi szintű kezelése.

63. A minőségellenőrzést illetően e tekintetben megjegyzem, hogy az említett funkció a költségmegosztási megállapodásban felsorolt, és az Apple Inc.-hez, valamint-hez az ASI és az AOE-hez kapcsolt funkciók között is szerepelt. Ilyen körülmények között arra a következtetésre kell jutni, hogy amikor a Törvényszék a megtámadott ítélet 269. pontjában emlékeztet az ASI és az AOE azon állítására, amely szerint „az egész világon több ezer személyt foglalkoztattak a minőségellenőrzési funkciók keretében, miközben Írországban csak egyetlen személyt alkalmaztak e funkcióban”, az e társaságtól különböző jogalanyok által végzett tevékenységekre, különösen pedig az Apple Inc. által végzett tevékenységekre utal.[40] Álláspontom szerint ugyanez vonatkozik a megtámadott ítélet 274. pontjára is, amelyben a Törvényszék megállapította, hogy az, hogy az ASI fióktelepe viselte a helyi marketingköltségeket, „nem jelenti azt, hogy e fióktelep felelős magának a marketingstratégiának a kialakításáért.” A marketingszolgáltatásokról szóló megállapodás alapján ugyanis az ilyen stratégia kidolgozása az Apple Inc. feladata.

64. A Törvényszék – a megtámadott ítélet 273. és 275. pontját illetően, amelyben megállapítja, hogy az ASI fióktelepének alkalmazottai által végzett K+F funkciók, valamint a regionális adatgyűjtési és elemzési tevékenységek „kiegészítő” jellegűek – ismét összehasonlítja e tevékenységeket az ASI-n kívüli személyek által globálisan végzett tevékenységekkel. Végezetül, az Apple Inc. által kidolgozott csoportszintű szabályzatokra és stratégiákra való kifejezett utalás jelenik meg a megtámadott ítélet 277. pontjában az ASI fióktelepének az AppleCare szolgáltatással kapcsolatos tevékenységei tekintetében, amely szolgáltatás „az Egyesült Államokban meghatározott iránymutatások és stratégiai irányítás alapján” „végrehajtásnak” minősül, valamint ezen ítélet 281. és 283. pontjában, amely a Törvényszéknek a szóban forgó fióktelep tevékenységének „kiegészítő” és „végrehajtási” jellegével kapcsolatos általános megítélését tartalmazza.

65. Harmadszor, a Bizottság úgy véli, hogy a Törvényszék a vitatott határozat (301) preambulumbekezdésében meghatározott, az AOE írországi fióktelepe által ellátott funkciók vizsgálata során az Apple Inc. tevékenységére utalt. A Törvényszék a megtámadott ítélet 290. pontjában az említett fióktelep által a gyártási tevékenysége keretében kialakított specifikus folyamatokat és gyártási szakértelmet illetően megállapítja, hogy még ha e tényezők egyes szellemi tulajdonjogok alapján védelemben is részesülhetnek, az „[e] fióktelep tevékenységeire jellemző korlátozott és sajátos területről van szó”, ami nem indokolja [szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek] összességének e fióktelephez allokálását.” Álláspontom szerint egyértelmű, hogy az ilyen „mennyiségi” értékelés csak annyiban lehetséges, amennyiben

[40] Ha igaz is, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 269. pontjában megjelöli, hogy a minőségellenőrzés akár ki is szervezhető harmadik fél beszállítókkal kötött megállapodások keretében, a megtámadott ítélet nem tartalmaz további utalást az ASI és az AOE által kötött ilyen megállapodásokra vonatkozóan.

az AOE írországi fióktelepe által kialakított kompetenciákat – amint azt a Bizottság helyesen megállapítja – az Apple csoport szellemi tulajdonjogokkal kapcsolatos K+F funkcióinak összességéhez viszonyítják. El kell azonban utasítani – mivel a Törvényszék által végzett ténybeli értékelés kifogásolását szolgálja – a Bizottságnak a megtámadott ítélet 291–294. pontjával szemben felhozott érvelését, amely szerint az AOE írországi fióktelepe által kifejlesztett szellemi tulajdonjogok egyedi és értékes hozzájárulást jelentettek, amely nem egyeztethető össze a feltételes adómegállapítási határozatokban előirányzotthoz hasonló korlátozott díjazással.

66. A Bizottság végül arra hivatkozik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 298–302. pontjában az ASI és az AOE fióktelepein kívül végzett tevékenységek vizsgálata során figyelembe vette az Apple Inc. által ellátott funkciókat. E tekintetben kétségtelen, hogy a Törvényszék konkrétan az Apple Inc. funkcióira és anyavállalati szerepére emlékeztetett a megtámadott ítélet 299. és 300. pontjában, ahol egyrészt általánosságban „ az Apple-csoporton belül az igazgatók által Cupertinóban hozott […] stratégiai döntések központosított jellegé[t]”, másrészt pedig konkrétan az Apple-csoport szellemi tulajdonjogainak forrását jelentő K+F területen hozott döntéseket illetően emlékeztetett arra, hogy „a fejlesztendő, […] termékekre, valamint a K+F stratégiára vonatkozó döntéseket a csoport Cupertinóban letelepedett vezetői hozták meg és hajtották végre.” A Törvényszék ehhez hasonlóan megállapította, hogy „az új termékek piacra dobására vonatkozó stratégiákat, és különösen az európai piacokon történő forgalmazásnak […] megszervezését az Apple-csoport szintjén alakították ki, mégpedig többek között a csoport vezető tisztségviselői (Executive Team) a csoport vezérigazgatójának irányítása alatt, Cupertinóban.”[41]

67. A fenti elemzésből az következik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítéletnek a Bizottság által vitatott valamennyi pontjában többé-kevésbé hallgatólagosan, de mindenesetre egyértelműen az Apple Inc. által az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival kapcsolatban a költségmegosztási megállapodás vagy a marketingszolgáltatásokról szóló megállapodás keretében, illetve anyavállalati minőségében ellátott funkciókra támaszkodott, összehasonlítva e funkciókat az írországi fióktelepek által a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek tekintetében ellátott funkciókkal. A szóban forgó kifogás ezért – az Írország, az ASI és az AOI állításával ellentétben – nem a megtámadott ítélet téves értelmezéséből, még kevésbé annak elferdítéséből ered.

*iv) Az Apple Inc. tevékenysége figyelembevételének a tényállás jogi minősítésére gyakorolt hatása*

68. Írország, valamint az ASI és az AOI lényegében arra hivatkozik, hogy a szóban forgó kifogás mindenesetre hatástalan, mivel még ha a Törvényszék figyelembe is vette az Apple Inc. funkcióit, a tényállás általa történő vizsgálatának végén levont következtetései az írországi fióktelepek és a központok tevékenységének elemzésén és az e fióktelepek által ellátott funkciók „rutinszerű” jellegének megállapításának alapulnak, ami a Törvényszék szerint nem elegendő ahhoz, hogy igazolja a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek és az azokhoz kapcsolódó nyereség hozzájuk történő allokálását.

69. E tekintetben megjegyzem, hogy a Törvényszék által tett, a megtámadott ítélet 310. pontjában összefoglalt ténymegállapításokból következik, hogy az e pontban foglalt megállapítás – amely szerint a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az ASI és az AOE Írországban adóköteles éves nyereségének meghatározása céljából a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó

[41] A Bizottság – anélkül, hogy az ASI és az AOI ezt vitatta volna – egyértelművé tette, hogy a Törvényszék által említett „Executive Team” és csoport vezérigazgató alatt az Apple Inc. vezetőit, illetve vezérigazgatóját kell érteni.

engedélyeket az írországi fióktelepeknek kellett volna tulajdonítani – egyrészt az e fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységek értékelésén, másrészt pedig „az e fióktelepeken kívül hozott és végrehajtott stratégiai döntések[en]” alapul.

70. Feltételezve, hogy ez utóbbi tartalmaz utalást a központok által ellátott funkciókra, közelebbről meg kell vizsgálni a megtámadott ítélet 298–309. pontjában foglalt értékeléseket; a Törvényszék az említett pontokban megvizsgálta Írország, valamint az ASI és az AOE érveit, amelyek szerint ez utóbbiak a vezető testületeiken keresztül *végrehajtották* az Apple-csoport termékeinek tervezésével és fejlesztésével kapcsolatos, a csoport egésze számára Cupertinóban központilag meghozott stratégiai döntéseket.

71. A Törvényszék e pontokban először is megállapította, hogy az ASI és az AOE bizonyítékokat terjesztett elő e döntések, különösen pedig a K+F területén hozott döntések központosított jellegére vonatkozóan; e bizonyítékok egyrészt azt mutatták, hogy a fejlesztendő termékekkel és a K+F stratégiával kapcsolatos döntéseket a csoport Cupertinóban letelepedett vezetői hozták meg és hajtották végre, másrészt pedig azt, hogy az új termékek piacra dobására vonatkozó stratégiákat és az európai piacokon történő forgalmazásnak megszervezését az Apple-csoport szintjén alakították ki, mégpedig többek között a csoport vezető tisztségviselői a csoport vezérigazgatójának irányítása alatt, Cupertinóban (298–301. pont). Megjegyzem, hogy a Törvényszék értékelésének e részében – a jelen indítvány 49. és 42. pontjában tárgyalt 301. pont kivételével – semmilyen módon nem utalt arra, hogy a központok közvetlenül vagy közvetve részt vettek volna a K+F döntések meghozatalában, valamint az Apple csoportszintű, fent említett marketing- és forgalmazási stratégiáinak kidolgozásában.

72. A Törvényszék második lépésben a központok döntéshozatali szerepét vizsgálta meg. Mindenekelőtt – az ASI és az AOE arra vonatkozó képességét illetően, hogy az irányító szerveiken keresztül az alapvető funkcióikat érintő határozatokat fogadjanak el – rámutatott arra, hogy a Bizottság maga is tudomásul vette az igazgatóságok létezését és a releváns időszakban tartott rendszeres üléseiket, így a vitatott határozatban szereplő táblázatokban az említett ülések jegyzőkönyveiből származó kivonatokat mutatott be. A Törvényszék ezt követően megállapította, hogy „az igazgatóságok e jegyzőkönyvekben rögzített határozatai rendszeres jelleggel (évi több alkalommal is) érintették többek között az osztalékfizetést, az igazgatók jelentéseinek jóváhagyását, valamint az igazgatók kinevezését és lemondását”, és alkalmanként „olyan meghatalmazásokra [vonatkoztak], amelyek bizonyos igazgatókat hatalmaztak fel olyan különböző tevékenységek végzésére, mint a bankszámlák kezelése, a kormányokkal és állami szervekkel való kapcsolatok, a könyvvizsgálatok, biztosítások kötése, eszközök bérlete, vétele és eladása, áruk átvétele és kereskedelmi szerződések.” A Törvényszék arra is rámutatott, hogy e jegyzőkönyvekből kitűnik, hogy „nagyon széles irányítási jogköröket ruháztak át az igazgatóság egyes tagjaira” (306. pont), és arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy az ASI és az AOE az irányító szerveik, különösen az igazgatóságuk révén nem képesek a szóban forgó társaságok alapvető funkcióinak ellátására, adott esetben oly módon, hogy hatásköreiket az írországi fióktelepek személyi állományán kívüli egyes vezetőkre ruházzák (309. pont). E tekintetben rámutatok arra, hogy sem ez a következtetés, sem a Bizottság által megvizsgált és a megtámadott ítélet 305. és 306. pontjában említett jegyzőkönyvekből származó bizonyítékok nem utalnak arra, hogy a központok igazgatóságai ténylegesen részt vettek volna a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek kezelésével kapcsolatos döntések meghozatalában. A Törvényszék e tekintetben a megtámadott ítélet 304. pontjában annak megállapítására szorítkozott, hogy az, hogy e jegyzőkönyvek „nem tartalmaznak részleteket [a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek] kezelésére vonatkozó döntésekről,

a költségmegosztási megállapodásról és a fontos üzleti döntésekről, nem zárja ki maguknak a döntéseknek a létezését." Később még visszatérek erre a pontra, amelyet a Bizottság az első fellebbezési jogalapjának harmadik részében vitat.

73. A fentiekből kitűnik, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 298–309. pontjában egyrészt megállapította, hogy az Apple Inc. által vezetett Apple-csoporton belül – többek között a csoport szellemi tulajdonjogainak kezelése és fejlesztése tekintetében – központosított döntéshozatali rendszer létezik, másrészt pedig azt, hogy a központok az igazgatóságaikon keresztül képesek – többek között az igazgatóság egyes tagjaira történő hatáskörátruházási rendszer révén – „a társaság kapcsán […] kulcsfontosságú döntéseket, mint amilyen az éves beszámolók jóváhagyása", meghozni. Nem állapította meg azonban sem a központoknak az Apple Inc. által hozott stratégiai döntések elfogadásában való részvételét, sem az e döntések végrehajtásában vagy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek aktív kezelésében való tényleges részvételét. A Bizottság a megtámadott ítélet 307. pontjában szereplő egyetlen, e tekintetben tett megállapítást – miszerint az ASI és az AOE olyan információkat bocsátott rendelkezésre, amelyek alapján a költségmegosztási megállapodás különböző változatait igazgatóságaik tagjai Cupertinóban írták alá – az első fellebbezési jogalapjának harmadik részében vitatja, amelynek elemzésére visszautalok. Ebből következően az ASI és az AOI, valamint Írország szóban forgó kifogás hatástalanságára vonatkozó kifogását el kell utasítani.

*3) A második kifogásra vonatkozó következtetések*

74. A fenti megfontolások alapján úgy vélem, hogy a Bizottság helyesen állítja, hogy a Törvényszék úgy jutott arra a következtetésre, hogy nem állt rendelkezésre elegendő bizonyíték a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek fióktelepekhez történő allokálására, hogy tévesen hasonlította össze a fióktelepek által az ilyen engedélyekre hivatkozással gyakorolt funkciókat az Apple Inc. által az Apple-csoport szellemi tulajdonjogai tekintetében ellátott funkciókkal, a központok által a fent említett engedélyekkel kapcsolatban ellátott funkciók helyett. Ez különösen egyértelműen következik a Törvényszék által a tényállás elemzésének különböző szakaszaiban, konkrétan a megtámadott ítélet 266. és 302. pontjában levont közbenső következtetésekből; a Törvényszék e pontokban egyrészt megállapította, hogy a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy az írországi fióktelepek ténylegesen ellátták „a költségmegosztási megállapodás B. mellékletében felsorolt, az Apple-csoport szellemi tulajdonához kapcsolódó valamennyi funkció és kockázat" aktív kezelését, másrészt pedig azt, hogy mivel az Apple-csoport szellemi tulajdonjogainak forrását képező termékek fejlesztésére vonatkozó stratégiai döntéseket az egész csoport számára Cupertinóban hozták meg, a Bizottság tévesen vélte úgy, hogy e szellemi tulajdonjogok kezelését szükségszerűen az írországi fióktelepek vállalták. Az első fellebbezési jogalap második részének második kifogása tehát véleményem szerint megalapozott.

***b) Az első kifogásról***

75. A Bizottság az első fellebbezési jogalapja második részének első kifogása keretében előadja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 255–302. pontjában az Apple Inc. igazgatói vagy alkalmazottai által az Apple szellemi tulajdonjogaival kapcsolatban ellátott különböző fontos funkciókra utalás ellenére nem foglalt állást a vitatott határozat (308)–(318) preambulumbekezdéséről, amelyekben a Bizottság kifejtette, hogy miért tartotta ezeket a funkciókat a feltételes adómegállapítási határozatoknak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti értékelése szempontjából irrelevánsnak. A Törvényszék ehhez hasonlóan

nem vette figyelembe a Bizottság által első fokon előterjesztett érveket, amelyek az Apple Inc. által az ASI és az AOE „javára” vagy a központok „nevében” ellátott funkciók irrelevanciájára vonatkoztak. Az ítélet tehát az indokolás elégtelensége miatt hiányos.

76. E tekintetben először is megjegyzem, hogy a Bizottság mind a közigazgatási eljárás során, mind a Törvényszék és a Bíróság előtt kifejezetten és ismételten megerősítette, hogy az Apple Inc. által az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival kapcsolatban ellátott funkciók az ASI és az AOE Írországban adóköteles nyereségének meghatározása szempontjából irrelevánsak.[42] Másodszor, rámutatok arra, hogy mind a vitatott határozatból, mind pedig a Törvényszék rendelkezésére álló iratokból és a megtámadott ítéletből egyértelműen kitűnik, hogy az ASI és az AOE (most már az ASI és az AOI), valamint Írország álláspontja a közigazgatási eljárás legkorábbi szakaszától kezdve azon az állításon alapult, hogy az Apple szellemi tulajdonjogainak – köztük az e társaságok által birtokolt engedélyeknek – a kezelése az Apple cupertinói központjából történik. Harmadszor, emlékeztetek arra, hogy a jelen indítvány 60–67. pontjában megállapítottam, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 255–302. pontjában végzett tényálláselemzés során több alkalommal, hallgatólagosan vagy kifejezetten, közvetlenül vagy közvetve összehasonlította az írországi fióktelepek által a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek tekintetében ellátott funkciókat az Apple Inc. által a csoporton belüli megállapodások keretében vagy anyavállalati minőségében az Apple csoport szellemi tulajdonjogai tekintetében vállalt funkciókkal. Végül megjegyzem, hogy álláspontom szerint az ASI és az AOI, valamint Írország ellenkező tartalmú érvelése ellenére a megtámadott ítélet releváns pontjainak olvasatából egyértelműen következik, hogy a Törvényszék semmilyen módon nem foglalt állást a Bizottság által a megtámadott határozat (308)–(318) preambulumbekezdésében előadott érveket, és az általa az elsőfokú eljárás során arra vonatkozóan előadott érveket illetően, hogy az Apple Inc. által ellátott funkciókat az ASI és az AOE Írországban adóköteles nyereségének meghatározásakor figyelembe kell venni azon az alapon, hogy azokat központok „javára” vagy „nevében” végzik. Írország állításával ellentétben a megtámadott ítélet 298–309. pontja nem minősül ezen érvek tekintetében történő állásfoglalásnak. Ugyanis még annak feltételezése esetén is, hogy a Törvényszék e pontokban hallgatólagosan elfogadta, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján elvégzendő funkcionális és ténybeli elemzés szempontjából a külföldi illetőségű társaságtól különálló jogalanyok alkalmazottai által az utóbbinak vagy részeinek „javára” vagy „nevében” ellátott funkciók relevanciával rendelkeznek, arra a következtetésre kell jutni, hogy e relevanciát semmilyen módon nem igazolta, és a Bizottság ellenkező értelmű érveire sem válaszolt.

77. Az ASI és az AOI, valamint Írország állításának megfelelően természetesen igaz, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Törvényszéknek az Európai Unió Bírósága alapokmányának 36. cikkében és 53. cikke első bekezdésében előírt, az ítéletek indokolására vonatkozó kötelezettsége alapján a Törvényszék nem köteles arra, hogy olyan magyarázatot adjon, amely egyenként és kimerítően követi a felek által a jogvitában előadott összes érvet, következésképpen pedig az indokolás implicit is lehet.[43] A jelen ügyben mindazonáltal – tekintettel arra, hogy az Apple Inc. által ellátott funkciók jelentőségére vonatkozó kérdés központi jelentőséggel bír a Bizottság elsődleges érvelésének keretében, valamint azon indokolás szerkezetében, amely a Törvényszéket az ASI és az AOE, valamint Írország e kérdésre vonatkozó kereseteinek elfogadására késztette – úgy vélem, hogy az e kérdésben való kifejezett állásfoglalás Törvényszék általi elmulasztása indokolási hibát eredményez, amely megakadályozza a Bíróságot annak

[42] A Bizottság a fellebbezésében először is megállapítja, hogy a fellebbezés középpontjában álló kérdés pont az Apple Inc. által ellátott funkciók Törvényszék általi figyelembevételének jogszerűségére vonatkozik.

[43] Lásd: 2023. június 22-i Gmina Miasto Gdynia és Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo kontra Bizottság ítélet (C-163/22 P, EU:C:2023:515, 85. pont).

megismerésében, hogy milyen okok alapján került elutasításra a Bizottság által az elsőleges okfejtése keretében végzett elemzés során, valamint a Törvényszék előtti eljárás során megfogalmazott egyik alapvető jelentőségű érv, és akadályozza a Bíróság által a jelen fellebbezés keretében elvégzendő felülvizsgálatot.

78. A megtámadott ítélet indokolása a Bizottság állítása szerint ellentmondásos is, mivel a Törvényszék egyrészt a megtámadott ítélet 240., 242. és 248. pontjában úgy ítélte meg, hogy annak megállapítása céljából, hogy a nyereségnek valamely külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepéhez allokálására vonatkozó adójogi határozat összhangban van az írországi „általános" adózási rendszerrel, figyelembe kell venni az eszközöknek, a funkcióknak és a kockázatoknak a fióktelep és e társaság más részei közötti megosztását, másrészt pedig a megtámadott ítélet 255–302. pontjában széles körben alapul vette az ASI-tól és az AOE-től elkülönülő jogalany által ellátott funkciókat.

79. Álláspontom szerint tehát helyt kell adni az első fellebbezési jogalap második része első kifogásának.

### *c) Az első fellebbezési jogalap második részére vonatkozó következtetések*

80. A fenti megfontolások összessége alapján azt javaslom, hogy a Bíróság adjon helyt az első fellebbezési jogalap második részének.

## *3. Az első fellebbezési jogalap harmadik részéről*

81. A Bizottság az első fellebbezési jogalapjának harmadik részével – amely a megtámadott ítélet 301. és 303–309. pontja ellen irányul – konkrétabban a Törvényszéknek a központok által végzett tevékenységekkel kapcsolatos értékelését kifogásolja. Két különálló kifogást hoz fel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni. A Bizottság az első kifogásával eljárási szabálytalanságra hivatkozik, amely abban valósult meg, hogy a Törvényszék nem vette figyelembe az általa első fokon védekezés céljából felhozott érveket, téves és ellentmondásos indokolást fogadott el, és elfogadhatatlan bizonyítékokra támaszkodott. A Bizottság a második kifogásával az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére és/vagy a nemzeti jog elferdítésére hivatkozik. Írország, az ASI és az AOI, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség e kifogásokat elfogadhatatlanoknak és/vagy hatástalanoknak, mindenesetre pedig megalapozatlanoknak tartja.

82. A Bizottság először is arra hivatkozik, hogy a Törvényszék nem válaszolt az ellenkérelmében előadott azon érvére, hogy a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek képezték az egyetlen bizonyítékot, amelyet az Apple és Írország a közigazgatási eljárás során a központok által ellátott funkciók bizonyítása céljából benyújtott.

83. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy a jelen indítványban már említett állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően egyrészt a Bíróságnak fellebbezés keretében nincs hatásköre a tényállás megállapítására, illetve főszabály szerint a Törvényszék által e tényállás alátámasztására felvett bizonyítékok vizsgálatára, másrészt az ítéletek Törvényszéket terhelő indokolási kötelezettsége értelmében a Törvényszéknek nem szükséges olyan magyarázatot adnia, amely a felek által a jogvitában végzett valamennyi érvelést kimerítő jelleggel és külön-külön tárgyalja. A jelen ügyben a Törvényszék a megtámadott ítélet 305. pontjában a bizonyítékok értékelésére vonatkozó kizárólagos hatáskörének gyakorlása során úgy ítélte meg, hogy a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek kivonatai összefoglaló jellegük ellenére elegendőek „annak megértéséhez, hogy

miként fogadták el, és hogyan rögzítették az [e] jegyzőkönyvekben a társaság kapcsán […] hozott kulcsfontosságú döntéseket". Márpedig az ilyen értékelés – amely lehetővé teszi a Bizottság számára annak megértését, a Törvényszék miért tulajdonított jelentőséget e jegyzőkönyveknek, még akkor is, ha a központok funkcióit érintő közigazgatási eljárás során bemutatott egyetlen bizonyítékról is volt szó – az elferdítés Bizottság által e tekintetben nem hivatkozott esetét kivéve nem kifogásolható a Bíróság előtt.

84. Másodszor, a Bizottság előadja, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 304. pontjában lehetetlen bizonyítási terhet rótt rá. A Törvényszék e tekintetben a fentiekben kifejtettek szerint megállapította, hogy „az a tény, hogy [a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvek] nem tartalmaznak részleteket az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek kezelésére vonatkozó döntésekről, a költségmegosztási megállapodásról és a fontos üzleti döntésekről, nem zárja ki maguknak a döntéseknek a létezését."

85. E tekintetben egyetértek a Bizottsággal. Nem látom be, miként lehetséges – ahogyan azt a Törvényszék látszólag a megtámadott ítélet 305. és 306. pontjában teszi – egy társaság igazgatóságának jegyzőkönyveiből arra vonatkozó bizonyítékot levonni, hogy erre vonatkozó kifejezett vagy hallgatólagos utalások hiányában adott tárgyú határozatokat hoztak. Ezzel szemben viszont álláspontom szerint lehetséges – ahogyan azt a Bizottság a vitatott határozatban tette – a jelzések ilyen hiányából és *az ellenkezőjére vonatkozó bizonyítékok hiányában* az ilyen határozatok nemlétezése mellett szóló bizonyítékokat levonni, különösen, ha a szóban forgó társaság – ha nem is jogi kötelezettségből, de gyakorlatilag – általában az igazgatósága által elfogadott releváns határozatokat az üléseiről készült jegyzőkönyvekben rögzíti. Álláspontom szerint a megtámadott ítélet 304. pontja – annyiban, amennyiben nem teszi lehetővé a Bizottság számára, hogy ezt a bizonyítékot alapul vegye, amikor olyan negatív tények fennállását kell bizonyítani, amelyek jellegüknél fogva nem bizonyíthatóak, hanem csak a megállapított pozitív tényekből levont vélelmekből vagy valamely ellentétes pozitív tény bizonyításából következtethetőek ki – indokolatlanul túlzott bizonyítási terhet ró a Bizottságra.

86. Harmadszor, a Bizottság a megtámadott ítélet 306. pontját kifogásolja, amelyben a Törvényszék különösen azt állapítja meg, hogy az általa vizsgált jegyzőkönyvekből „kitűnik, hogy nagyon széles irányítási jogköröket ruháztak át az igazgatóság egyes tagjaira." A Bizottság arra hivatkozik, hogy bár a szóban forgó jegyzőkönyvek alkalmanként rögzítették, hogy az igazgatóság meghatalmazásokat adott, e meghatalmazások közül csak egy vonatkozott az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal való szerződéskötésre.

87. E tekintetben – amennyiben a Bizottság ezzel az érveléssel meg kívánja kérdőjelezni a fent említett meghatalmazás jegyzőkönyvbe történő bejegyzése bizonyító erejének értékelését – egyrészt emlékeztetek arra, hogy az ilyen értékelés főszabály szerint a Törvényszék kizárólagos hatáskörébe tartozik, másrészt pedig arra, hogy főszabály szerint az uniós jog egyetlen szabálya vagy elve sem tiltja, hogy a Törvényszék a releváns tények megállapítása céljából egyetlen bizonyítékra támaszkodjon.[44] Álláspontom szerint tehát a kifogást el kell utasítani. Mindazonáltal emlékeztetek arra, hogy a Bizottság a szóban forgó meghatalmazás bizonyítékként való elfogadhatóságát is vitatja, mivel azt a közigazgatási eljárás során nem nyújtották be. E tekintetben utalok a jelen indítvány 42. és 43. pontjában foglalt elemzésre. Amint azt ott megjegyeztem, a fent említett meghatalmazást, bár az ASI igazgatósága 2011. július 27-i ülésének jegyzőkönyvében szerepel, a Bizottság állításának megfelelően – amelyet az ASI és az AOI nem

[44] Lásd: 2019. szeptember 11-i Camomilla kontra EUIPO végzés (C-68/19 P, EU:C:2019:711, 10. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

vitatott – a mai napig nem mutatták be. Ebből az következik, hogy a Törvényszék csak az említett meghatalmazás megadásának jegyzőkönyvbe való bejegyzésére támaszkodhatott, nem pedig annak szövegére.

88. Negyedszer, a Bizottság vitatja a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 301., 306. és 307. pontjában foglalt következtetését, amely szerint a meghatalmazásnak megállapodás megtárgyalása céljából történő kiadásához vagy a megállapodás (a jelen ügyben a költségmegosztási megállapodás releváns időszakban végzett különböző módosításainak) aláírásához hasonló „hivatalos aktusok” a központok által a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekkel kapcsolatban ténylegesen ellátott funkcióknak minősülnek. A Bizottság elfogadja, hogy konkrétan a kereskedelmi szerződések megkötésére irányuló tárgyalások, például az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal folytatott tárgyalások lefolytatása a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján elvégzendő funkcionális és tényszerű elemzés szempontjából „jelentős emberi funkcióknak” minősülhet. A jelen ügyben azonban ezeket a funkciókat az Apple Inc. alkalmazottai látták el az Apple-csoport egésze nevében vagy a központok helyett az ASI és az AOE javára. A fent említett pontok is hiányos és ellentmondásos indokolást tartalmaznak.

89. E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy a Törvényszék által a megtámadott ítélet 251–311. pontjában kifejtett érvelés rendszerében a megtámadott ítélet 303–309. pontjában foglalt értékelések annak bizonyítására irányulnak, hogy az ASI és az AOE központja – az igazgatóságaik által elfogadott határozatok, különösen pedig az egyes igazgatóknak vagy a fióktelepek személyzetén kívüli egyes vezetőknek kiadott meghatalmazások rendszere révén – rendelkezett az e társaságok „alapvető funkcióinak” ellátására való képességgel. Ez különösen a megtámadott ítéletnek a Törvényszék által elvégzett elemzés tárgyát ismertető 303. pontjából, valamint az ezen elemzés következtetését tartalmazó 305. és 309. pontjából következik; e következtetés szerint a Bizottság a vitatott határozatban tévesen állapította meg, hogy a központok – alkalmazottak és fizikai jelenlét hiányában – nem rendelkeznek funkcióknak az e társaságok nevében történő ellátására való képességével. Ezzel szemben a megtámadott ítélet 303–309. pontjában nem található kifejezett állítás a központoknak a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek kezelésére vonatkozó határozatok elfogadásába való bevonására vonatkozóan, kivéve a 304. pontot – amelyben a Törvényszék a fentiek szerint álláspontom szerint kifogásolható érveléssel pusztán azt állítja, hogy az, hogy a Bizottság által vizsgált jegyzőkönyvekben nem található nyoma e határozatoknak, nem zárja ki, hogy azokat ténylegesen elfogadják – és a költségmegosztási megállapodás aláírásával kapcsolatos 307. pontot, amely azonban olyan, csoporton belüli megállapodásra vonatkozik, amely főszabály szerint nem képezi tárgyát a feltételes adómegállapítási határozatoknak. Végül, ami a megtámadott ítélet 301. pontját illeti, az a stratégiai döntések Apple-csoporton belüli meghozatala központosított módja elemzésének részét képezi.

90. Következésképpen nem vagyok meggyőződve arról, hogy helyes a megtámadott ítélet 301., 306. és 307. pontját a Bizottság által javasolt értelemben értelmezni. Számomra ugyanis úgy tűnik, hogy a Törvényszék – amikor megállapította, hogy az ASI és az AOE igazgatói közvetlenül vagy meghatalmazás útján részt vettek az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal folytatott tárgyalásokon, illetve kereskedelmi megállapodások vagy csoporton belüli megállapodások megkötésében – nem azt kívánta megállapítani, hogy a központok „jelentős emberi funkciókat” láttak el a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyekkel kapcsolatban, hanem inkább azt, hogy a Bizottság a vitatott határozatban tévesen állapította meg azt, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonjogának kezelését szükségszerűen az írországi fióktelepek

vállalták, mivel a központok nem voltak képesek a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek kezelésével kapcsolatos döntések meghozatalára (lásd különösen a megtámadott ítélet 302. és 309. pontját).

91. Ilyen körülmények között a Bizottság érvelése elutasítandónak tűnik, mivel a megtámadott ítélet téves értelmezésén alapul. Ugyanezen okokból el kell utasítani az Írország, valamint az ASI és az AOI által felhozott ellenérveket, amelyek szerint a költségmegosztási megállapodás módosításainak aláírása és az OEM-ekkel és a távközlési szolgáltatókkal folytatott tárgyalásokra és szerződéskötésre vonatkozó meghatalmazások azt bizonyítják, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek kezelésével kapcsolatos döntéseket a központok hozták. A megtámadott ítéletben ugyanis nem található ilyen megállapítás.

92. A fentieket követően rámutatok arra, hogy a megtámadott ítélet 301. és 307. pontjában foglalt megállapítások egyértelmű értelmezésének és hatályuk egyértelmű meghatározásának nehézsége ismét annak tudható be, hogy a Törvényszék nem foglalt állást abban a kérdésben, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján az Írországban adóköteles jövedelem meghatározásával érintett, külföldi illetőségű társaság birtokában lévő nyereségtermelő eszköz gazdasági tulajdonjogának adózás céljából történő allokálása során figyelembe vehetők-e, és milyen feltételek mellett az anyavállalat által e társaság nevében vagy javára Írországon kívül ellátott „jelentős emberi funkciók”. E tekintetben utalok a jelen indítvány 61. pontjában foglaltakra.

93. Az írországi fióktelepeken kívüli tevékenységnek a megtámadott ítélet 296–309. pontjában szereplő elemzését ugyanis a fentiek szerint az a tévesnek bizonyult előfeltevés befolyásolja, amelyre a Bizottság elsődleges érvelésével szemben felhozott kifogások Törvényszék általi vizsgálata alapult, jelesül az, hogy a Bizottság a „kizárásos” megközelítés alapján járt el. Ilyen előfeltevés mellett ugyanis az elsődleges érvelés egészének cáfolatához nem volt szükséges annak bizonyítása, hogy a központok *ténylegesen* jelentős funkciókat *láttak el* a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek tekintetében, hanem elegendő volt annak bizonyítása, hogy *képesek* ilyen döntések, vagy még általánosabban, „a társaság kapcsán […] kulcsfontosságú döntések” (a megtámadott ítélet 305. pontja), vagy az ASI és az AOE „alapvető funkcióit érintő döntések” (a megtámadott ítélet 303. pontja) meghozatalára.

94. Mindenesetre, amennyiben a Bíróság úgy ítélné meg, a Törvényszék a megtámadott ítélet 301. és 307. pontjában implicit módon úgy ítélte meg, hogy a központok a csoporton belüli szerződések vagy megállapodások aláírására vonatkozó meghatalmazásoknak az Apple Inc. vezetői részére történő kiadása – függetlenül attól, hogy az ASI és az AOE igazgatóságainak tagjairól van-e szó – a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeit illetően ténylegesen a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján elvégzendő elemzés szempontjából releváns funkciókat látott el, egyetértek a Bizottsággal abban, hogy ezen aktusok tisztán formális jellege, valamint a csoport holding társasága által ellátott funkciók és a központnak tulajdonítható funkciók keveredése, aminek az ilyen felhatalmazási rendszer ad helyet, nem teszi lehetővé e következtetés támogatását.

95. A fentiek alapján úgy vélem, hogy az első fellebbezési jogalap harmadik része részben elfogadható és megalapozott, amint az az egyes felhozott kifogások vizsgálata után megállapítható.

### *4. Az első fellebbezési jogalapra vonatkozó következtetések*

96. Álláspontom szerint a fenti megfontolások összessége alapján az első fellebbezési jogalap megalapozott. A Törvényszék – az Apple Inc. által az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaira tekintettel vállalt funkciók és kockázatok ahelyett történő hangsúlyozásával, hogy kizárólag a fióktelepek és a központok által a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek kezelése és hasznosítása tekintetében végzett tevékenységekre összpontosított volna – a ténybeli elemzést és a vizsgált tényállás minősítését a TCA 97 jogszabály 25. cikke alapján általa alkalmazandónak vélttől eltérő jogi kritérium tükrében végezte el, amelynek értelmében figyelembe kell venni az eszközök, a funkciók és a kockázatok megoszlását a fióktelep és e társaság más részei között, és a szokásos piaci ár elvének alkalmazásával kizárja a különálló jogalanyok szerepének figyelembevételét.

## C. A második fellebbezési jogalapról

97. A második fellebbezési jogalap a megtámadott ítélet azon indokai ellen irányul, amelyekkel a Törvényszék helyt adott az Írország, valamint az ASI és az AOE által a Bizottság indokolásával szemben másodlagosan felhozott kifogásoknak. Emlékeztetek arra, hogy a Bizottság a vitatott határozat (325)–(360) preambulumbekezdésében kifejtett ezen érvelés keretében előadta, hogy – még annak feltételezése esetén is, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket Írországon kívülre kell allokálni – a feltételes adómegállapítási határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek az ASI és az AOE Írországban adóköteles éves nyereségének alulértékeléséhez vezettek, mivel nem megfelelő választásokon alapultak, amelyek olyan eredményt hoztak, amely eltért a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől. A Bizottság konkrétabban – annak megállapítását követően, hogy a feltételes adómegállapítási határozatok az OECD transzferárképzési iránymutatásában előírt tranzakciós nettó nyereség módszerhez (a továbbiakban: TNMM)[45] hasonló, egyoldalú nyereségfelosztási módszereket alkalmaztak – arra a következtetésre jutott, hogy az ír adóhatóságok a működési költségeket választották a nyereség szintjének mutatójához (a megtámadott határozat (334)-(345) preambulumbekezdése) és az elfogadott hozamszintek (a vitatott határozat (346)–(359) preambulumbekezdése) kiválasztásához képest három téves módszert támogattak az írországi fióktelepek mint „vizsgált felek”, vagyis olyan felek meghatározásával kapcsolatban, amelyek tevékenységére az előre kiválasztott egyoldalú nyereségfelosztási módszer keretében végzett elemzés összpontosított (a vitatott határozat (328)–(333) preambulumbekezdése).

98. A második fellebbezési jogalap három részből áll. Az első a nyereség felosztásáról szóló feltételes adómegállapítási határozatok esetében fennálló előny bizonyításához szükséges bizonyítási szint meghatározása során elkövetett hibára, a második eljárási szabálytalanságra, a harmadik pedig az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértésére és/vagy a nemzeti jog elferdítésére vonatkozott.

[45] A tranzakciós nettó nyereségen alapuló, az OECD transzferárképzési iránymutatás 2.58. és azt követő pontjaiban ismertetett módszer a megfelelő alapra (például költségek, aktív értékesítések) vonatkozó azon nettó haszonkulcsot vizsgálja, amelyet az adózó kapcsolt ügylet keretében ért el. Csak az ügyletben részt vevő vállalkozások egyikére alkalmazandó, az úgynevezett „vizsgált félre”.

### *1. A második fellebbezési jogalap első részéről*

99. A Bizottság a második fellebbezési jogalapjának a megtámadott ítélet (319. és 332. pontra visszautaló) 349., 416., 434. és 435. pontja ellen irányuló első részével arra hivatkozik, hogy a Törvényszék téves bizonyítási szintet alkalmazott, amikor úgy ítélte meg, azt kell bizonyítania, hogy a feltételes adómegállapítási határozatokban szereplő nyereségfelosztás az ASI és az AOE adóterheinek csökkenését eredményezte ahhoz képest, amelyet e társaságok az általános adózási szabályok alapján viseltek volna, és hogy a módszertani tévedések megállapítása nem volt elegendő.[46] Előadja, hogy a szokásos piaci ár elve tükrében – annak értékelése során, hogy a vitatottakhoz hasonló feltételes adómegállapítási határozat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyhöz vezet-e – az alkalmazandó bizonyítási szint ugyanaz, mint a piacgazdasági magánszereplő kritériumának alkalmazása esetén, ezért a Bizottságnak pusztán az előny „valószínűségét" kell bizonyítania, és az ilyen előny indokoltságának bizonyítása az érintett tagállam feladatát képezi. A Bizottság utal a 2011. december 8-i France Télécom kontra Bizottság ítéletre[47] is, amelyben a Bíróság a magánbefektetői kritérium alkalmazásának feltételezésén kívül úgy ítélte meg, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának bizonyításához elegendő annak bizonyítása, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedés „természeténél fogva alkalmas" a kedvezményezett vállalkozások adóterheinek csökkentésére.

100. Az ASI és az AOI, valamint Írország azt állítja, hogy a második fellebbezési jogalap első része hatástalan, mivel – még annak feltételezése esetén is, hogy a Bizottság állításának megfelelően Írország és az Apple feladata lett volna bizonyítani valamely előny hiányát – Írország és az Apple eleget tett a bizonyítási tehernek azzal, hogy az írországi fióktelepek részére történő nyereségfelosztásról szóló, az adótanácsadóik által készített *ad hoc* jelentéseket nyújtottak be, amelyekből kitűnt, hogy e társaságok adóalapját a TCA 97 jogszabály 25. cikkével és a szokásos piaci ár elvével összhangban határozták meg (a továbbiakban: *ad hoc* jelentések).

101. E tekintetben kétségtelenül igaz, hogy a Törvényszék a feltételes adómegállapítási határozatokban elfogadott hozamszintekre vonatkozó elemzésében (a megtámadott ítélet 418–478. pontja) egyrészt megerősítette az e hozamokat utólagosan jóváhagyó *ad hoc* jelentésekben szereplő összehasonlíthatósági tanulmány megbízhatóságát (a megtámadott ítélet 450–464. pontja), másrészt megállapította, hogy a Bizottság által a vitatott határozat (353)-(356) preambulumbekezdésében elvégzett javított összehasonlíthatósági elemzés (a továbbiakban: javított összehasonlíthatósági elemzés) nem vonhatja kétségbe az e jelentésekben szereplő megállapításokat (a megtámadott ítélet 469–477. pontja). A Bizottság mindazonáltal a második fellebbezési jogalapjának harmadik részében bírálta a megtámadott ítélet azon pontjait, amelyekben a Törvényszék lényegében helybenhagyta az *ad hoc* jelentésekben alkalmazott számítási módszertant, és megállapította, hogy a kijavított összehasonlíthatósági elemzés arra való alkalmasságát, hogy megkérdőjelezze e jelentések következtetéseit. Az, hogy a szóban forgó kifogás hatástalan-e, tehát e kifogások elemzésének eredményétől függ.

102. Az ASI és az AOI, valamint Írország és a Luxemburgi Nagyhercegség az ügy érdemét illetően arra hivatkozik, hogy a Bizottság lényegében a bizonyítási teher megfordítására törekszik. Az ASI és az AOI arra is hivatkozik, hogy a Bizottság kifogása ténybeli tévedést tartalmaz, mivel a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság által a vitatott határozatban megállapított három módszertani hiba egyike sem bizonyított.

[46] Rámutatok arra, hogy a Törvényszék ugyanezt a bizonyítási szintet állapította meg a 2019. szeptember 24-i Hollandia kontra Bizottság ítéletben (760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (a továbbiakban: France Telecom ítélet, 24–27. pont).

103. Emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bizottságot terheli az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” és így valamely előny nyújtására vonatkozó feltétel fennállásának bizonyítása is.[48] A Bizottság konkrétan az EUM-Szerződésben foglalt, az állami támogatásokra vonatkozó alapvető szabályok megfelelő alkalmazása érdekében köteles a kifogásolt intézkedések vizsgálatára irányuló eljárást alaposan és pártatlanul lefolytatni abból a célból, hogy a végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb adatok álljanak rendelkezésére.[49] Ezenkívül a Bíróság már megállapította, hogy a Bizottság csupán az ellenkező következtetés levonását lehetővé tevő információk hiányára alapított negatív vélelemre támaszkodva, és olyan más elemek hiányában, amelyek alapján pozitívan megállapítható lenne ilyen előny fennállása, nem feltételezheti, hogy valamely vállalkozás állami támogatásnak minősülő előnyből részesült.[50] Ezen elvek abban az esetben is érvényesülnek, ha a Bizottság a piaci magánszereplő feltételét alkalmazza. Ez utóbbira hárul ugyanis annak bizonyítása, hogy az említett kritérium alkalmazásának feltételei nem teljesülnek,[51] és annak értékelése, hogy a releváns bizonyítékok tükrében a kedvezményezett vállalkozás nyilvánvalóan nem tett-e szert hasonló előnyökre valamely magánszolgáltatótól.[52] A Bizottság még a piaci magánszereplő elvének alkalmazása esetén sem támaszkodhat egyszerű, „hihető” állításokra, amelyek hitelességét nem köteles bizonyítani.[53] A France Telecom ítéletet illetően rámutatok arra, hogy különösen annak 19. pontjából kitűnik, hogy bár a szóban forgó adózási rendszer jellemzői nem tették lehetővé az ehhez kapcsolódó adómérték feltételesen és minden egyes adóévre vonatkozó pontos meghatározását, mégis egyetértés uralkodik abban, hogy ez a rendszer a kedvezményezett számára az általános jogi szabályokhoz képest alacsonyabb adómértéket eredményezhetett volna, és valóban eredményezett is.

104. Mindezek után megjegyzem, hogy a jelen ügyben az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó következtetés – amelyre a Bizottság a másodlagos érvelése végén jutott – nem „se meg nem erősített, se meg nem kérdőjelezett egyszerű hipotézis[en]”[54] vagy egyszerű, „hihető állításokon”, hanem olyan konkrét tévedések megállapításán alapul, amelyek a Bizottság állítása szerint a feltételes adómegállapítási határozatokban elfogadott nyereségfelosztási módszert kérdőjelezik meg, és az ASI és az AOE adóköteles nyereségének meghatározásához vezető számítás különböző elemeit érintik. Márpedig álláspontom szerint nem zárható ki, hogy – amint azt a Bizottság állítja – a fióktelepen keresztül működő külföldi illetőségű társaság adóalapjának kiszámítása céljából történő nyereségmegosztásra alkalmazandó módszer meghatározásakor elkövetett alapvető hibák szükségszerűen e nyereségnek a szokásos piaci ár szerinti eredményhez képest történő alulértékeléséhez vezetnek, ezért *természetüknél fogva* vagy *nyilvánvalóan* alkalmasak arra, hogy e társaság adóterheit az általánosnak tekintett adózáshoz képest csökkentsék. Álláspontom szerint ilyen esetekben a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti előny fennállásának bizonyítása céljából az említett hiba fennállásának bizonyítására, valamint arra támaszkodhat, hogy az érintett tagállam nem bizonyította, hogy az nem befolyásolja az így

[48] Lásd: 2021. március 4-i Bizottság kontra Fútbol Club Barcelona ítélet (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 62. pont).

[49] Lásd: 2021. november 11-i Autostrada Wielkopolska kontra Bizottság és Lengyelország ítélet (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 114. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[50] 2009. szeptember 17-i Bizottság kontra MTU Friedrichshafen ítélet (C-520/07 P, EU:C:2009:557, 55. és 58. pont).

[51] Lásd: 2021. november 11-i Autostrada Wielkopolska kontra Bizottság és Lengyelország ítélet (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 108. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[52] Lásd ebben az értelemben: 2023. június 29-i TUIfly kontra Bizottság ítélet (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 79. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[53] Lásd ebben az értelemben: 2020. május 7-i BTB Holding Investments és Duferco Participations Holding kontra Bizottság ítélet (C-148/19 P, EU:C:2020:354, 53. pont).

[54] Lásd: 2009. szeptember 17-i Bizottság kontra MTU Friedrichshafen ítélet, C-520/07 P, EU:C:2009:557, 52. pont.

kiszámított nyereségszint szokásos piaci értéknek való megfelelését.[55] A Törvényszék tehát álláspontom szerint tévesen értékelte a bizonyítás szintjét a vitatott határozathoz hasonló határozatok esetében.

105. A jelen ügyben azonban megjegyzendő, hogy a Törvényszék a Bizottság által mind érdemben, mind a bírósági felülvizsgálat korlátainak betartása szempontjából vitatott részletes elemzés végén megállapította, hogy a vitatott határozatban megállapított módszertani hibák nem bizonyítottak, és lényegében annak megállapítására szorítkozott, hogy hiányoznak az olyan egyidejű adatok, amelyek lehetővé tennék a feltételes adómegállapítási határozatokban elfogadott számítási módszerre vonatkozó döntések indokolását. A bizonyítás szintjével kapcsolatos hiba ezért ténylegesen nem befolyásolja a Bizottság által levont következtetések helyességét, ha a Bizottság által e jogalap második és harmadik részében felhozott kifogások megalapozatlannak bizonyulnak. Következésképpen meg kell vizsgálni ezeket a kifogásokat.

### *2. A második fellebbezési jogalap második és harmadik részéről*

106. A Bizottság a második fellebbezési jogalapjának második részében arra hivatkozik, hogy a Törvényszék az elemzése több pontján olyan érvekre támaszkodott, amelyek nem szerepeltek az ASI és az AOE, valamint Írország által benyújtott keresetekben, hanem az azokhoz mellékelt dokumentumokból, különösen pedig az *ad hoc* jelentésekből származnak, amelyekre a felperesek csak általánosságban hivatkoztak. A Bizottság ezért nem tudott állást foglalni a vitatott határozat megsemmisítésének egyes indokairól. Egyébiránt a Törvényszék a vizsgált kifogások közül néhányat hivatalból is felvetett.

107. Ezeket a kifogásokat a második fellebbezési jogalap harmadik részében felhozott kifogásokkal kapcsolatos elemzés során vizsgálom meg. Ebben a szakaszban pusztán emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a jogbiztonság és a megfelelő igazságszolgáltatás biztosítása érdekében – az Európai Unió Bírósága alapokmányának az 53. cikkének első bekezdése értelmében a Törvényszékre alkalmazandó 21. cikke a Törvényszék eljárási szabályzata 76. cikkének d) pontja alapján – a keresetben felhozandó jogalapok rövid ismertetésének kellően világosnak és pontosnak kell lennie ahhoz, hogy lehetővé tegye az alperes részére védekezésének előkészítését, a hatáskörrel rendelkező bíróság számára pedig a keresetről való határozathozatalt.[56] Jóllehet igaz, hogy a keresetlevél tartalma a keresetlevélhez csatolt iratok egyes szövegrészeire való hivatkozással bizonyos pontokon alátámasztható és kiegészíthető, az akár a keresetlevélhez csatolt egyéb iratokra való általános hivatkozás nem pótolhatja a jogi érvelés olyan lényeges elemeinek hiányát, amelyeket a keresetlevélnek tartalmaznia kell. Ugyanis nem a Törvényszéknek kell a mellékletekben megkeresnie és azonosítania azokat a jogalapokat, amelyek a kereset alapját képezhetik.[57] Hasonló követelmények érvényesülnek a Törvényszék előtt felhozott valamely jogalap alátámasztására hivatkozott érv tekintetében is.[58] Ebből

[55] Ebben az értelemben, a 2019. szeptember 24-i Hollandia kontra Bizottság ítélet (760/15, EU:T:2019:669) 211. pontját értelmezve lásd: 2021. május 12-i Luxemburg és Amazon kontra Bizottság ítélet (T-816/17 és T-318/18, EU:T:2021:252, 309–311. pont). Ez utóbbi ítélettel szemben a Bizottság a C-457/21. P. sz. ügyben fellebbezést nyújtott be; az ügyben jelenleg folyamatban van a tanácskozás.

[56] Lásd ebben az értelemben: 2014. szeptember 11-i MasterCard és társai kontra Bizottság ítélet (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41. pont).

[57] Ebben az értelemben: 2023. március 16-i GABO:mi kontra Bizottság ítélet (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 47. és 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[58] Lásd: 2014. szeptember 11-i MasterCard és társa kontra Bizottság ítélet (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41. pont).

következik, hogy a felperesnek kellően szisztematikusan kell ismertetnie az egyes jogalapokkal kapcsolatos okfejtéseket, anélkül hogy a Törvényszéknek kellene rekonstruálnia az e jogalap alátámasztása céljából figyelembe vett jogi érvelést.[59]

108. A Bizottság a második fellebbezési jogalapjának harmadik részével arra hivatkozik, hogy a Törvényszék megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését és/vagy elferdítette a nemzeti jogot, amikor ténybeli elemzése végén arra a következtetésre jutott, hogy a másodlagos érvelés nem teszi lehetővé az e rendelkezés értelmében vett előny fennállásának bizonyítását. A Bizottság különösen a tényeknek a Törvényszék által végzett jogi minősítését kifogásolja, amely álláspontja szerint sérti az elkülönült jogalany megközelítését és a szokásos piaci ár elvét. Három kifogást hoz fel, amelyek közül az első az előre kiválasztott nyereségfelosztási módszer alkalmazása céljából az írországi fióktelepek „vizsgálandó felekként" történő kiválasztásának elemzése során a Törvényszék által elkövetett hibákra (a megtámadott ítélet 328–351. pontja), a második a működési költségeknek mint a nyereségszint mutatójának kiválasztására (a megtámadott ítélet 352–417. pontja), a harmadik pedig az elfogadott hozamszintekre (a megtámadott ítélet 418–478. pontja) vonatkozik. Írország, valamint az ASI és az AOE azt állítja, hogy a második fellebbezési jogalap e részében felhozott kifogások teljes egészükben elfogadhatatlanok, mivel hatástalan ténybeli értékelések vitatására irányulnak, valamint megalapozatlanok.

### *a) Az első kifogásról*

109. A Bizottság a fellebbezés második jogalapja harmadik részének első kifogásával, amely a megtámadott ítélet 337– 343. pontja ellen irányul, először is az írországi fióktelepek által ellátott funkciók a vizsgált fél kiválasztása szempontjából „kevésbé összetettnek" minősítését vitatja. Ez a minősítés az említett funkciók téves értékelésének következménye, amely az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaira, nem pedig a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó, az ASI és az AOE által birtokolt engedélyekre tekintettel történt. Álláspontom szerint e kifogás elfogadható, mivel az írországi fióktelepek által ellátott funkciók téves jogi minősítésének vitatására irányul. E tekintetben utalok a jelen indítvány 39. pontjára.

110. Az ügy érdemét illetően emlékeztetek arra, hogy az első jogalap elemzése során arra a következtetésre jutottam, hogy a Törvényszék által tett megállapítás – miszerint az írországi fióktelepek „rutinszerű" funkciókat látnak el a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyeket illetően – e funkciók és az Apple Inc. által az Apple-Group szellemi tulajdonjogaihoz kapcsolódóan ellátott funkciók összehasonlításán alapult, és hogy a Törvényszék ezen összehasonlítás elvégzésével megsértette a szokásos piaci ár elvét, amely a megtámadott ítéletben tett megállapítás szerint elsőbbséget élvez a TCA 97 jogszabály 25. cikkének alkalmazásához képest. Márpedig e tévedés azt az értékelést is érinti, amely a Törvényszéket az írországi fióktelepek vizsgálandó felekként való kiválasztásának jóváhagyására késztette, amint az különösen a megtámadott ítélet 341. pontjából kitűnik, amely visszautal az elsődleges érveléssel szemben felhozott jogalapok vizsgálata keretében elvégzett ténybeli elemzés megállapításaira.

111. Habár – konkrétan Írország állításának megfelelően – a Törvényszék a megtámadott ítélet 340. pontjában megállapította, hogy mivel a másodlagos érvelés azon az előfeltevésen alapult, hogy „az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit helyesen allokálták [a központhoz]", a Bizottság nem érvelhetett azzal, hogy az írországi fióktelepek „ténylegesen ilyen

[59] Lásd ebben az értelemben: 2023. március 16-i GABO:mi kontra Bizottság ítélet (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

összetett funkciókat láttak el.” Mindazonáltal ez az állítás logikai tévedésen alapul. Jóllehet ugyanis a Bizottság a másodlagos érvelése keretében elfogadta azt az előfeltevést, hogy a szellemi tulajdonjogok felhasználására vonatkozó engedélyek a központnak tulajdonítandók, ez nem jelenti azt, hogy – a Törvényszék látszólagos álláspontjának megfelelően – a Bizottság az ilyen allokációt igazoló, általa vitatott bizonyítékokat, konkrétan azt is természetesnek vette, hogy a központok jelentős emberi feladatokat láttak el az említett engedélyekkel kapcsolatban.

112. Általánosabban megfogalmazva, a Törvényszék – különösen az ASI és az AOI állításával ellentétben – a megtámadott ítélet indokolásának az írországi fióktelepek „vizsgálandó felekként” való kiválasztására vonatkozó egyetlen szövegrészében sem állapította meg, hogy az *írországi fióktelepek* és a központok *közötti viszonyban* az előbbiek a kevésbé összetett jogalanyok[60]. Márpedig az OECD transzferárképzési iránymutatás 2010. évi változatának 3.18. és 3.19. pontjából kitűnik, hogy a vizsgálandó fél kiválasztásának összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével, és figyelembe kell vennie az ügyletben részt vevő különböző felek által betöltött szerepet (lásd még a 2.59. pont végét). Ebből az következik, hogy a Törvényszék által a megtámadott ítélet 333–336. pontjában, valamint 342. és 343. pontjában felhozott indokok önmagukban – amennyiben kizárólag az írországi fióktelepek helyzetét veszik figyelembe – nem teszik lehetővé annak az előfeltevésnek a megkérdőjelezését, amelyre a Bizottság a másodlagos érvelésében támaszkodott, jelesül, hogy a központokat mint az ügyletben a legkevésbé összetett funkciókat ellátó feleket kellett volna vizsgálat alá vonni.

113. Másodszor, a Bizottság vitatja a megtámadott ítélet 335. pontját, amelyben a Törvényszék megállapította, hogy az OECD transzferárképzési iránymutatás nem szükségszerűen írja elő a legkevésbé összetett funkciókat ellátó jogalanynak a TNMM keretében vizsgálandó félként való kiválasztását, hanem pusztán annak a jogalanynak a kiválasztását javasolja, amelyre vonatkozóan a legnagyobb mennyiségű megbízható adat áll rendelkezésre. A Bizottság arra hivatkozik, hogy a Törvényszék e tekintetben hivatalból állapította meg a fent említett OECD iránymutatás téves értelmezését, amelyet a felperesek az elsőfokú eljárásban nem hoztak fel. Álláspontom szerint ez az érv a megtámadott ítélet téves értelmezésén alapul, ezért azt el kell utasítani. Ugyanis a megtámadott ítélet 335. pontja – a Törvényszék által az ítélet 334–336. pontjában kifejtett érveléssel összefüggésben értelmezve – nem fogalmaz meg konkrét kifogást a vitatott határozattal szemben, hanem pusztán a 334. pontban előirányozott és a 336. pontban megerősített, arra vonatkozó következtetés indokolását tartalmazza, miszerint „amennyiben a vizsgált fél funkcióit helyesen határozták meg, és e funkciók hozamát helyesen számították ki, nincs jelentősége annak a ténynek, hogy az egyik vagy a másik felet választották ki vizsgált félként.”

114. Harmadszor, a Bizottság vitatja a fenti következtetés helyességét. Arra hivatkozik, hogy a Törvényszéknek a megtámadott ítélet 336. pontjában tett megállapításával ellentétben a vizsgálandó fél kiválasztása a TNMM alkalmazásának alapvető állomását képezi. Álláspontom szerint e kifogás még akkor is elfogadható, ha az OECD transzferárképzési iránymutatásnak a Törvényszék által elfogadott értelmezése ellen irányul. E tekintetben utalok a jelen indítvány 44. pontjában szereplő megfontolásokra.

115. Az ügy érdemét illetően egyetértek a Bizottsággal abban, hogy az említett iránymutatás keretében fontos szerepet játszik a vizsgált fél TNMM alkalmazása esetében történő kiválasztása. Az említett iránymutatás 2010. évi változatának 3.18. és 3.19. pontjából – amelyre a Törvényszék a megtámadott ítélet 335. pontjában minden valószínűség szerint támaszkodott – ugyanis kitűnik, hogy ettől a választástól függ, hogy végezhető-e megbízható adatokon alapuló összehasonlító

[60] A 342., 343. és 371. pont, amelyekre az ASI és az AOI hivatkozik, pusztán az írországi fióktelepek által ellátott funkciók „könnyen azonosítható, és nem különösebben összetett jellegét” hangsúlyozzák, de nem hasonlítják össze a központok által ellátott funkciókkal.

elemzés, amely lehetővé teszi a szóban forgó ügylethez rendelhető transzferárnak a szokásos piaci ár elvének megfelelően történő helyes megállapítását. A Bizottság tehát helyesen állítja, hogy ez a választás nem semleges, hanem döntően befolyásolja a TNMM alapján végzett elemzés eredményének megbízhatóságát.

116. Az eddigiek alapján és a fentiekben meghatározott keretek között úgy vélem, hogy a második fellebbezési jogalap harmadik részében szereplő első kifogás megalapozott.

### *b) A második kifogásról*

117. A Bizottság a második jogalap harmadik részének második kifogásával a megtámadott ítélet 352–417. pontját vitatja, amelyben a Törvényszék kétségbe vonta a vitatott határozatban szereplő megállapításokat, amelyek szerint – még annak feltételezése esetén is, hogy helyes volt az írországi fióktelepek vizsgálandó felekként történő kiválasztása – az ASI és az AOE működési költségeinek nyereségszint-mutatójaként való figyelembevétele olyan adóköteles nyereséget eredményezett e társaságok számára Írországban, amely nem minősül a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becslésnek.

#### *1) A működési költségeknek mint az ASI írországi fióktelepe nyereségszint-mutatójának kiválasztásáról*

118. A Bizottság a vitatott határozat (336)–(342) preambulumbekezdésében úgy vélte, hogy az ASI írországi fióktelepe működési költségeinek nyereségszint-mutatóként való megválasztása nem tükrözi megfelelően az e fióktelep által vállalt kockázatokat és az általa végzett tevékenységeket, tehát az ASI árbevételéhez való hozzájárulását. Ugyanezen okokból kifolyólag úgy véli, hogy a Berry-arány – a bruttó nyereség és a működési költségek *ad hoc* jelentésekben alkalmazott arányán alapuló nyereségszint-mutató – nem teszi lehetővé az említett fióktelep által ellátott funkciók tekintetében a szokásos piaci ár szerinti díjazás meghatározását. A Bizottság álláspontja szerint az ASI eladásai megfelelőbb mutatónak minősültek volna. A Törvényszék e következtetés helytállóságát a megtámadott ítélet 359–407. pontjában elutasította.

119. A Bizottság először is azt állítja, hogy a Törvényszék nem vette figyelembe a vitatott határozatban szereplő funkcionális elemzést, amikor a megtámadott ítélet 360. pontjában megállapította, hogy a Bizottság kizárásos megközelítésre alapította az azzal kapcsolatos megállapításait, hogy a működési költségek nem megfelelő jellegűek ahhoz, hogy tükröznék az ASI írországi fióktelepe által ellátott funkciókat. E tekintetben utalok az első jogalap első részének vizsgálata keretében kifejtett magyarázatokra. Ugyanez a tévedés a megtámadott ítélet 365. pontját is érinti, amelyben a Törvényszék arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság lényegében csak azt állapította meg, hogy az ASI eladásai megfelelő nyereségszint-mutatónak minősülnek. Ugyanis egyetértek a Bizottsággal abban, hogy a Törvényszék e tekintetben a vitatott határozatot részenként értelmezte, figyelmen kívül hagyva a határozat más részeiben, különösen a (294)–(305) preambulumbekezdésben foglalt elemzést, amely felsorolja azokat a funkciókat és kockázatokat, amelyeket a Bizottság szerint az ASI írországi fióktelepe vállalt.

120. Másodszor, a Bizottság a megtámadott ítélet 366–372. pontját is kifogásolja, amelyben a Törvényszék a Berry-aránynak a jelen ügyben a szokásos piaci ár szerinti díjazás becslésére alkalmas pénzügyi mutatóként a vitatott határozat (340) preambulumbekezdésében történő elutasítását kifogásolja. A Bizottság mindenekelőtt azt állítja, hogy az ASI és az AOE, valamint Írország keresetükben e tekintetben csak egyszerűen az *ad hoc* jelentések tartalmára utaltak. A

Törvényszék rendelkezésére álló iratok, köztük a Törvényszék által feltett írásbeli kérdésekre adott válaszok vizsgálata Írországot illetően megerősíti ezt az állítást. Az ASI és az AOE e kérdéseket nagyobb terjedelemben tárgyalta, az elemzésüket azonban a szóban forgó mutató alkalmazásához szükséges feltételek közül csak az egyikre korlátozta. A Bizottság tehát nem téved, amikor azt állítja, hogy a Törvényszék által a Berry-arányra tekintettel végzett vizsgálat nagymértékben független a felperesek által felhozott és első fokon tárgyalt érvektől.

121. A Bizottság ezt követően számos érvet hoz fel annak bizonyítására, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet fent említett 366–372. pontjában szereplő értékelésében több ízben is tévesen alkalmazta a jogot. A Bizottság lényegében azt állítja, hogy a Törvényszék által tett megállapítás az ASI írországi fióktelepének kockázatvállalás nélkül, egyszerű logisztikai szolgáltatásokat nyújtó forgalmazónak történő téves minősítésén alapul. Az ASI és az AOI, valamint Írország azt válaszolja, hogy ez a minősítés a fellebbezési eljárás során nem kérdőjelezhető meg. Álláspontom szerint ezt a kifogást el kell utasítani. Ugyanis annyiban, amennyiben e minősítéstől függ az OECD transzferárképzési iránymutatásában foglalt elvek helyes alkalmazása – amelyekre az Apple és Írország a feltételes adómegállapítási határozatok utólagos igazolása érdekében hivatkozott –, valamint a működési költségeknek mint az ASI fióktelepe nyereségszint-mutatójának megfelelősége, a Bizottság által felhozott érvek nem tartoznak a fellebbezési eljárásban a tények Bíróság általi felülvizsgálatára vonatkozó korlátozás hatálya alá. E tekintetben hivatkozom a jelen indítvány 39. pontjára.

122. Ami az ügy érdemét illeti, a Bizottság által a Törvényszéknek a Berry-arány alkalmazására vonatkozó értékelésével szemben felhozott érveket a megtámadott ítélet 375–407. pontja ellen felhozott kifogásokkal együtt kell vizsgálni. A Törvényszék ezeken a pontokon – miután megvizsgálta azokat a kockázatokat, amelyeket a Bizottság szerint az ASI írországi fióktelepének kellett volna tulajdonítani, és amelyek az említett fióktelepnek a működési költségek helyett az eladásokon alapuló nyereségszint-mutatóját indokolják – arra a következtetésre jutott, hogy e fióktelep ténylegesen e kockázatok egyikét sem vállalta. Amennyiben ugyanis e kifogások megalapozottnak bizonyulnának, azt bizonyítanák, hogy a Törvényszék az OECD transzferárképzési iránymutatás alkalmazásában az ASI fióktelepe mint „alacsony kockázatú forgalmazó” téves minősítését vette alapul. Igaz, hogy a megtámadott ítélet 374. pontjából úgy tűnik, hogy az azt követő 375–407. pontban foglalt elemzés felesleges, tekintettel az OECD transzferárképzési iránymutatás 2.87. pontjának a Bíróság által a megtámadott ítélet 357. pontjában elfogadott értelmezésére.[61] A Bizottság által felhozott kifogások azonban nem csak emiatt hatástalanok. A megtámadott ítélet ugyanezen 357., valamint 364. pontjában ugyanis a Törvényszék is elismeri, hogy a fent említett 2.87. pont alapján az előre kiválasztott nyereségmutatónak a vizsgált fél által ellátott funkciók értékének helyes tükrözésére való alkalmassága többek között az e fél által vállalt kockázatoktól függ.

123. A Bizottság ezt követően vitatja a megtámadott ítélet 375–390. pontját, amely az árbevételhez kapcsolódó kockázatra (a vitatott határozat (337) preambulumbekezdése, amelyben e kockázat „”készletkockázatként” szerepel), a megtámadott ítélet 391–400. pontját, amely az Apple termékeire vonatkozó garanciával kapcsolatos kockázatra (a vitatott határozat (338) preambulumbekezdése), és a megtámadott ítélet 401–407. pontját, amely a harmadik fél vállalkozókkal való kapcsolatokkal összefüggő kockázatra vonatkozik (a vitatott határozat (339) preambulumbekezdése). A Bizottság az első jogalaphoz hasonlóan lényegében azt állítja,

[61] A megtámadott ítélet 357. pontjában a Törvényszék megállapítja, hogy a transzferárképzési iránymutatás 2.87. pontjából kitűnik, hogy „a nyereségszint-mutató kiválasztása nincs bármely funkciótípus vonatkozásában rögzítve, amennyiben e mutató tükrözi a szóban forgó funkciók értékét”, és hogy ennélfogva „mind az értékesítések, mind pedig a működési költségek szolgálhatnak megfelelő nyereségszint-mutatóként” (lásd a megtámadott ítélet 363. pontját, amely visszautal az ítélet 357. pontjára).

hogy a Törvényszék a szokásos piaci ár elvével ellentétes, téves jogi kritériumot alkalmazott, amikor – az e fióktelep által vállalt kockázatokat az Apple Inc. kockázatvállalási szabályaival összevetve – az ASI írországi fióktelepét alacsony kockázatú forgalmazónak minősítette.

124. Márpedig a megtámadott ítélet indokolásának elemzése alátámasztja a Bizottság által vitatott megközelítést. Először is, ami az árbevételhez kapcsolódó kockázatot illeti, egyrészt a Törvényszék által a megtámadott ítélet 381., 382. és 383. pontjában említett bizonyítékok az Apple Inc. által az eredetiberendezés-gyártókkal és az Apple-termékek fő vevőivel központilag kötött keretmegállapodásokra, valamint az Apple-termékek nemzetközi árképzésének központilag történő meghatározására vonatkoznak. Másrészt, a Törvényszék a megtámadott ítélet 385. és 386. pontjában a benyújtott bizonyítékok, köztük az *ad hoc* jelentések összessége alapján arra a következtetésre jutott, hogy nem lehet az ASI írországi fióktelepéhez allokálni a nem értékesített termékekhez vagy a kereslet visszaeséséhez kapcsolódó kockázatokat, mivel mind a kínálatot, mind a keresletet „az említett fióktelepen kívül, központilag határozták meg” (386. pont). Ami a termékszavatossággal kapcsolatos kockázatot illeti, a Törvényszék által a megtámadott ítélet 400. pontjában levont következtetés, amely szerint abból, hogy az ASI írországi fióktelepe működtette az AppleCare szolgáltatást, nem lehet arra következtetni, hogy ez utóbbi átvállalta az Apple termékekre vonatkozó garanciákhoz kapcsolódó gazdasági következményeket, azon a megállapításon alapul, hogy az e fióktelep által ellátott funkciók kiegészítő jellegűek voltak, ami – ahogyan azt a jelen indítvány 64. pontjában már kifejtettem – az e fióktelep által ellátott funkcióknak az Apple Inc. által ellátott funkciókkal, nem pedig a központok által vállalt funkciókkal való összekapcsolásából következik. Végezetül, a harmadik fél vállalkozók tevékenységével kapcsolatos kockázatokat illetően rámutatok arra, hogy a Törvényszék lényegében csak visszautal a megtámadott ítélet 376–390. pontjában a kereslet visszaesésének lehetőségével és az eladatlan termékek lehetőségével összefüggő kockázatra – amelyet az Íroszágon kívül kötött alvállalkozói szerződés miatt nem e tagállamban kezelt termékekkel kapcsolatos kockázathoz hasonlít – vonatkozóan kifejtett megfontolásokra. Az első jogalap tárgyalása során – amelyre visszautalok – arra a következtetésre jutottam, hogy a TCA 97 jogszabály 25. cikke és a szokásos piaci ár abba beépített elve alapján a nyereségnek külföldi illetőségű társasághoz való allokálását az e társaságot alkotó különböző részek egymáshoz való viszonyának figyelembevételére kell korlátozni. Márpedig a Bizottság a vitatott határozatban, bár nem tagadta, hogy az Apple Inc. központosított kockázatkezelési szabályokat vezetett be, bizonyította – anélkül, hogy a Törvényszék e tekintetben felülbírálta volna, és anélkül, hogy a fentieknek megfelelően a kizárásos megközelítésre szorítkozott volna –, hogy az ASI írországi fióktelepe a központokhoz képest bizonyos szintű kockázatot vállalt. Ezzel szemben a fentiek alapján a Törvényszék – annak érdekében, hogy kizárja a vitatott határozat (337), (338) és (339) preambulumbekezdésében említett kockázatoknak az ASI írországi fióktelepe általi vállalását, és hogy ezt a fióktelepet olyan „alacsony kockázatú forgalmazónak” minősítse, amelynek nyereségét a működési költségeken alapuló mutató segítségével helyesen lehetett volna tükrözni – az Apple Inc. által ellátott funkciókra és az összes figyelembe vett kockázatnak az utóbbi által történő központi kezelésére, tehát ismét téves jogi kritériumra támaszkodott.

*2) A működési költségeknek mint az AOE írországi fióktelepe nyereségszint-mutatójának kiválasztásáról*

125. A Bizottság vitatja a megtámadott ítélet 408–412. pontját, amelyben a Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy – a vitatott határozat (343)–(345) preambulumbekezdésében foglaltak szerint – az AOE írországi fióktelepe tekintetében a szokásos piaci ár elvének megfelelő nyereség meghatározásához az összköltségen alapuló nyereségszint-mutató megfelelőbb.

126. A Bizottság mindenekelőtt arra hivatkozik, hogy sem az ASI és az AOE, sem Írország nem emelt kifogást a vitatott határozat említett preambulumbekezdései ellen. Ezt a körülményt – amellett, hogy nem vitatott – a Törvényszék rendelkezésére álló iratok is megerősítik, és ráadásul összhangban van azzal, hogy – amint az különösen a vitatott határozat (167) és (343) preambulumbekezdéséből kitűnik – ugyanazok az *ad hoc* jelentések az AOE fióktelepére vonatkozóan összköltségen alapuló mutatóra vonatkozó javaslatot tartalmaztak. Álláspontom szerint ilyen körülmények között a Törvényszék túllépte a felülvizsgálati jogkörének korlátait, mivel hivatalból olyan kifogásokat hozott fel és olyan kifogásoknak adott helyt, amelyeket a felperesek nem terjesztettek elő, és amelyek a vitatott határozat olyan pontjaira vonatkoztak, amelyeket a felperesek – legalábbis hallgatólagosan – jóváhagytak. Ezenfelül emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint nem az uniós bíróság feladata – az általa az állami támogatások területén lefolytatott összetett, a TNMM alkalmazása körében legmegfelelőbb nyereségmutató meghatározásával kapcsolatos gazdasági értékelések felett gyakorolt ellenőrzése keretében – a Bizottság gazdasági értékelését a sajátjával helyettesíteni.[62] Ugyanis az uniós bíróság e tekintetben korlátozott ellenőrzést végez, amelynek keretében szükségképpen annak vizsgálatára szorítkozik, hogy tiszteletben tartották-e az eljárási szabályokat és az indokolási kötelezettséget, a tényállás tárgyi szempontból pontos-e, valamint nem követtek-e el nyilvánvaló mérlegelési hibát, illetve hatáskörrel való visszaélést.[63] A jelen ügyben megjegyzem, hogy a Törvényszék a megtámadott ítélet 409. és 410. pontjában megállapította, hogy az OECD transzferárképzési iránymutatás, amelyre a Bizottság a vitatott határozat (343) és (344) preambulumbekezdésében támaszkodott, „nem javasolja [egy adott nyereségszint-mutató] használatát, mint például az összköltség, és nem zárja ki a működési költségek […] használatát.” Anélkül, hogy állást foglalnék a fent említett iránymutatásnak a Törvényszék általi értelmezéséről – amelyet a Bizottság kifejezetten nem vitat –, pusztán rámutatok arra, hogy – még annak feltételezése esetén is, hogy ez az értelmezés helyes – az, hogy „főszabály szerint nem kizárt, hogy a működési költségek megfelelő nyereségszint-mutatót képezzenek” (a megtámadott ítélet 410. pontja), önmagában nem olyan tényező, amelyre a Törvényszék anélkül támaszkodhatna, hogy – azon túl, hogy a felek érveit a sajátjaival helyettesítené – a Bizottság mérlegelési mozgásterét a sajátjával váltaná fel.

127. Természetesen igaz, hogy az imént hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint az uniós bíróságnak a Bizottság által végzett összetett gazdasági értékelések felülvizsgálata során nem csak a bemutatott bizonyítékok tárgyi helyességét, megbízhatóságát és következetességét kell vizsgálnia, hanem azt is, hogy e bizonyítékok a valamely összetett helyzet értékeléséhez figyelembe veendő releváns adatok összességét alkotják-e, és hogy olyan jellegűek-e, amelyek alátámasztják az azokból levont következtetéseket. Márpedig a jelen ügyben a Törvényszék a vizsgálatának végén nem értékelési hibát, hanem a Bizottság álláspontját alátámasztó bizonyítékok elégtelenségét állapította meg. Álláspontom szerint azonban a minősítés önmagában nem változtat a Törvényszék indokolásának lényegén, amely az álláspontja szerint lényegében az OECD transzferárképzési iránymutatás által elismert egyik mutatónak a Bizottság által megjelölt mutatóéhoz képest nagyobb megfelelőségét erősíti meg.

128. Az is igaz, hogy a Bíróság Fiat Chrysler ítélet 95. pontjában megállapította, hogy az ezzel kapcsolatos harmonizáció hiányában azon módszerek és kritériumok esetleges meghatározása, amelyek lehetővé teszik a „szokásos piaci ár” eredményének meghatározását, a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. A jelen ügy azonban – amint azt a jelen indítvány 21. pontjában

[62] Lásd ebben az értelemben: 2023. június 29-i TUIfly kontra Bizottság ítélet (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[63] Lásd: 2020. május 7-i BTB Holding Investments és Duferco Participations Holding kontra Bizottság ítélet (C-148/19 P, EU:C:2020:354, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

már kifejtettem – eltér attól a helyzettől, amely az említett ítéletet eredményezte. Mindenesetre meg kell állapítani, hogy a Törvényszék – a Bizottság állításának megfelelően – nem vette figyelembe a Bizottság által a vitatott határozatban és az elsőfokú eljárásban előadott érvet, amely szerint – az AOE írországi fióktelepe által ténylegesen vállalt funkciókra és kockázatokra tekintettel, különösen az e társaság központja által vállaltakkal összehasonlítva – a Törvényszék által a megtámadott ítélet 411. pontjában hivatkozott körülmény alapján, miszerint az említett fióktelep nem rendelkezik a nyersanyag, a félkész és a késztermékek tulajdonjogával, önmagában az összköltség nem tekinthető a nyereség mutatójaként alkalmazhatatlannak, és annak alapján mindenesetre nem tekinthető nyilvánvalóan tévesnek e mutatónak egyébként az Apple tanácsadói és Írország által is elfogadott alkalmazása.

*3) A második kifogásra vonatkozó következtetések*

129. A fenti megfontolások alapján úgy vélem, hogy a második fellebbezési jogalap harmadik részének második kifogása is megalapozott.

### *c) A harmadik kifogásról*

130. A Bizottság a második fellebbezési jogalap harmadik részében szereplő utolsó kifogással a megtámadott ítélet 418–478. pontját vitatja, amelyben a Törvényszék kétségbe vonta azt az érvelést, amely arra késztette a Bizottságot, hogy a vitatott határozat (346)–(359) preambulumbekezdésében elutasítsa az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek a feltételes adómegállapítási határozatokban elfogadott hozamszintjeit.

131. A Bizottság az 1991. évi feltételes adómegállapítási határozatot illetően egyrészt arra hivatkozott, hogy az elfogadott hozamszintek nem igazoltak, másrészt pedig arra, hogy az AOE vonatkozásában előírt küszöbérték – amely felett az adóköteles nyereségét már nem az e társaság írországi fióktelepe működési költségeinek 65%-os aránya alapján számítják ki – olyan adókedvezménynek minősült, amelyet az adórendszertől független kritériumok, például foglalkoztatási megfontolások alapján nyújtottak (a vitatott határozat (347) preambulumbekezdése). A Törvényszék lényegében két okból vitatta ezeket az értékeléseket. A Törvényszék először is a megtámadott ítélet 440. és 441. pontjában – a bizonyítékok saját maga által végzett, a fellebbezési eljárásban meg nem kérdőjelezhető és a Bizottság által egyébként sem vitatott értékelése alapján – úgy ítélte meg, hogy nem bizonyított az, miszerint a fent említett 65%-os küszöbértéket az ír hatóságok foglalkoztatási megfontolások alapján fogadták el. A Törvényszék a megtámadott ítélet 444. pontjában azt is megállapította, hogy az, hogy ezt a küszöbértéket soha nem érték el, tehát az 1991. évi feltételes adómegállapítási határozatban előírt felső küszöbérték soha nem került alkalmazásra, kizárja az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását.

132. A Bizottság előadja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor az említett rendelkezés értelmében vett előny fennállására vonatkozó feltételt összekeverte a visszafizetendő – adott esetben nullának megfelelő – összegek számszerűsítésével. Az érvelésének alátámasztása céljából utal a 2014. február 13-i Mediaset ítéletre.[64] E tekintetben rámutatok arra, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló tényállás – amelyben valamely adótámogatási program kedvezményezettjeinek azonosításáról és az általuk egyenként visszafizetendő összeg számszerűsítéséről volt szó – eltér a jelen ügy tényállásától; a jelen ügyben ugyanis azt kell

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, 36. és 37. pont. Lásd azonos értelemben és hasonló körülmények között: 2022. szeptember 15-i Fossil (Gibraltar) ítélet (C-705/20, EU:C:2022:680, 41. pont).

vizsgálni, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt eredményezhet-e a ténylegesen soha nem alkalmazott egyedi számítási módszernek feltételes adómegállapítási határozatban történő előírása. Márpedig a jelen ügy körülményei – legalábbis annyiban, amennyiben a Bizottság által a vitatott határozatban azonosított előny megfelel annak az adókedvezménynek, amely a fent említett küszöbérték alkalmazásából következett volna – inkább az olyan helyzethez tűnnek hasonlónak, amelyben a támogatásról már döntöttek, de azt még nem folyósították. Számomra tehát úgy tűnik, hogy a Bizottság érvét el kell utasítani.

133. Másodszor, a Törvényszék a megtámadott ítélet 445–447. pontjában lényegében megállapította, hogy amennyiben a Bizottság az ír adóhatóságok által elfogadott hozamszinteket amiatt vitatta, hogy azok az ír fióktelepek által ellátott funkciók tekintetében túl alacsonyak, figyelembe véve az e funkciókkal kapcsolatos eszközöket és kockázatokat, nem bizonyította, hogy a fióktelepek olyan funkciókat láttak volna el, amelyeket magasabb hozamszintekkel kellene ellentételezni. A Törvényszék e tekintetben utal a megtámadott ítélet 348. és 407. pontjában szereplő megállapításokra. E tekintetben tehát a második fellebbezési jogalap harmadik része első és második kifogásának elemzése során már kifejtettekre utalok.

134. A Bizottság a 2007. évi feltételes adómegállapítási határozatban elfogadott hozamszinteket illetően először is kétségbe vonta az *ad hoc* jelentések alapjául szolgáló összehasonlíthatósági tanulmányok megbízhatóságát, mivel álláspontja szerint az e tanulmányokban kiválasztott társaságok nem voltak összehasonlíthatók az ASI-val és az AOE-vel. A Törvényszék a megtámadott ítélet kifogás tárgyát nem képező 450–464. pontjában megállapította, hogy a Bizottság nem bizonyította az állítólagos hibákat. A Bizottság ezt követően – a fent említett *ad hoc* jelentésekben kiválasztott társaságok felhasználásával, és nyereségszint-mutatójaként az ASI esetében az eladásokat, az AOE esetében pedig az összes költséget figyelembe véve – elvégezte a jelen indítvány 72. pontjában említett javított összehasonlíthatósági elemzést. A Törvényszék – bár elismerte, hogy az ilyen elemzés lehetővé tette volna a Bizottság számára, hogy bizonyítsa a szelektív előny fennállását (a megtámadott ítélet 468. pontja) – három, a Bizottság által vitatott okból elutasította ennek érvényességét. A Törvényszék először is a megtámadott ítélet 402–412. pontjára utalva rámutatott arra, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a működési költségek nyereségszint-mutatóként való használata a jelen ügyben nem lett volna megfelelő (a megtámadott ítélet 470. pontja). E tekintetben a második fellebbezési jogalap harmadik része második kifogásának vizsgálata során már kifejtettekre utalok. Másodszor, a Törvényszék a megtámadott ítélet 348–407. pontjára utalva emlékeztetett arra, hogy a Bizottság által a másodlagos érvelése keretében elvégzett elemzés azon az előfeltevésen alapult, hogy az ASI írországi fióktelepe összetett funkciókat látott el és jelentős kockázatokat vállalt, de ez az előfeltevés nem nyert bizonyítást.

135. A Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen értelmezte a vitatott határozatot, és hogy a javított összehasonlíthatósági elemzés valóban azon az előfeltevésen alapult, hogy az ASI nem tekinthető egyszerű logisztikai szolgáltatások nyújtójának, ami az eladások nyereségszint-mutatóként való figyelembevételét indokolta, de nem azon előfeltevés alapján, hogy ez utóbbi „[összetett és meghatározó funkciókat látott el] az Apple védjegy […] sikere szempontjából” (a megtámadott ítélet 471. pontja). E tekintetben nem vitatott, hogy a javított összehasonlíthatósági elemzés elvégzése azon az előfeltevésen alapult, hogy az ASI helyzete összehasonlítható az *ad hoc* jelentésekben kiválasztott társaságok helyzetével, mivel e társaságok adatain alapul (a vitatott határozat (354) preambulumbekezdése). Márpedig, jóllehet igaz, hogy a Bizottság által a vitatott határozat (351) preambulumbekezdésében ezen összehasonlíthatósággal kapcsolatban megfogalmazott kifogások különösen az ASI írországi fióktelepe által az említett társaságokhoz képest vállalt kockázatok „nem elhanyagolható”, sőt „jelentős” jellegén alapultak, el

kell ismerni, hogy a javított összehasonlíthatósági jelentés – amennyiben az említett társaságok adatait használja – szükségszerűen figyelmen kívül hagyja ezeket a kifogásokat, és más nézőpontot alkalmaz. Egyébiránt a Bizottság a vitatott határozat (353) preambulumbekezdésében kifejezetten megállapítja, hogy a javított összehasonlíthatósági elemzés elvégzése „az *ad hoc* jelentésekben elvégzett összehasonlíthatósági tanulmányokkal kapcsolatos általános és konkrét kifogások ellenére” történt. Álláspontom szerint ezért a Törvényszék – minden egyéb megfontolástól függetlenül – nem értelmezi helyesen a vitatott határozatot, amennyiben a megtámadott ítélet 471. pontjában arra utal, hogy az említett összehasonlíthatósági jelentés azon a bizonyítatlan előfeltevésen alapul, hogy az ASI „összetett és meghatározó funkciókat látott el az Apple védjegy sikere szempontjából”. A Törvényszék végül a megtámadott ítélet 473. és 474. pontjában emlékeztet a fentiekben már kifejtett indokokra, amelyek alapján érvénytelenítette a Bizottság azon érvelését, hogy az eladásoknak az ASI nyereségszint-mutatójaként való kiválasztása nem volt megfelelő. E tekintetben tehát pusztán utalok a második fellebbezési jogalap harmadik része második kifogásának elemzése során már kifejtettekre.

136. A fenti megfontolások összessége alapján úgy vélem, hogy – a fentiekből következő korlátok között – a szóban forgó kifogásnak is helyt kell adni.

### *3. A második fellebbezési jogalapra vonatkozó következtetések*

137. A második fellebbezési jogalap második és harmadik részének együttes elemzéséből kitűnik, hogy a Törvényszék tévedett a Bizottságra háruló bizonyítási szint meghatározása során. Ezenkívül úgy tűnik, hogy a Törvényszék többször is tévesen alkalmazta a jogot azon elemzés során, amelynek alapján arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság nem bizonyította a másodlagos érvelésében meghatározott módszertani hibákat. Álláspontom szerint ilyen körülmények között a második fellebbezési jogalapot teljes egészében megalapozottnak kell tekinteni.

## D. Az ügynek a Törvényszék elé történő visszautalásáról

138. Az Európai Unió Bírósága alapokmányának 61. cikke értelmében, ha a fellebbezés megalapozott, a Bíróság a Törvényszék határozatát hatályon kívül helyezi. Ilyen esetben az ügyet maga a Bíróság is érdemben eldöntheti, ha a per állása megengedi, vagy új határozat meghozatala céljából visszautalhatja a Törvényszék elé. A fentiekből az következik, hogy a fellebbezés megalapozott, és az ítéletet teljes egészében hatályon kívül kell helyezni. Az Írország, valamint az ASI és az AOE által első fokon felhozott, az állítólagos „kizárásos” megközelítésre vonatkozó kifogásokat véglegesen el kell utasítani. Egyébiránt úgy vélem, hogy a Törvényszék általi téves jogalkalmazások tükrében – amelyek a Törvényszék által mind az elsődleges, mind a másodlagos indokolás tekintetében elvégzett értékeléseket kétségbe vonják – a Bíróság nem rendelkezik azokkal a bizonyítékokkal, amelyek lehetővé tennék számára, hogy véglegesen elbírálja az első fokon előterjesztett kereseteket, és hogy az ügyeket – a költségviselés tárgyában történő határozathozatal mellőzésével – vissza kell utalni a Törvényszék elé, hogy az új vizsgálatot végezzen, és a nem vizsgált jogalapokról határozzon.

## VI. Végkövetkeztetés

139. A fenti megfontolások tükrében javaslom, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet, utalja vissza az ügyeket a Törvényszék elé, a költségekről pedig jelenleg ne határozzon.