CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. PITRUZZELLA
van 9 november 2023[1]

Zaak C-465/20 P

Europese Commissie
tegen
Ierland,
Apple Sales International,
Apple Operations International, voorheen Apple Operations Europe,
Groothertogdom Luxemburg,
Republiek Polen,

Toezichthoudende Autoriteit van de EVA

„Hogere voorziening – Staatssteun – Advance tax rulings – Selectieve fiscale voordelen”

I. Inleiding

1. De onderhavige zaak past in een inmiddels lange reeks zaken over de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU op advance tax rulings (aan de aanslag voorafgaande beslissingen in fiscale zaken; hierna ook: „tax rulings”). Zoals bekend biedt een „tax ruling” ondernemingen de mogelijkheid om de belastingdienst te verzoeken om een „advance tax ruling” betreffende de belasting waaraan zij zullen worden onderworpen, en bijgevolg van die dienst een officieel standpunt te verkrijgen over de toepassing van nationale belastingregels en waarborgen met betrekking tot de fiscale behandeling die op hen zal worden toegepast. Staatssteunregels mogen uiteraard niet worden gebruikt om heimelijk belastingharmonisatie tot stand te brengen waarvoor politieke obstakels bestaan of om schadelijke belastingconcurrentie te bestrijden. Het uitbuiten van voordelen van verschillen tussen belastingstelsels houdt immers niet in dat steun wordt verleend en belastingconcurrentie tussen staten is als zodanig niet verboden. De Commissie moet evenwel kunnen nagaan of een lidstaat door middel van een belastingmaatregel, zoals een advance tax ruling, een selectief voordeel toekent aan een bepaalde onderneming. In dat geval zouden ondernemingen die al aanzienlijke marktmacht hebben, zoals Apple, ook met betrekking tot de dynamiek van digitale markten, die een tendens tot concentratie van marktmacht vertonen, bevoordeeld kunnen zijn ten opzichte van hun concurrenten, waardoor het gelijke speelveld tussen ondernemingen wordt verstoord. De regels inzake staatssteun dienen ertoe deze gevolgen, die schadelijk zijn voor de mededinging en nadelig voor innovatie en consumenten, te vermijden.

[1] Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2. De Commissie verzoekt om vernietiging van het arrest van 15 juli 2020, Ierland e.a./Commissie (hierna: „bestreden arrest”)[2], waarbij het Gerecht besluit (EU) 2017/1283 van de Commissie van 30 augustus 2016[3] (hierna: „litigieus besluit”) betreffende twee tax rulings die de Ierse belastingdienst had gegeven ten behoeve van Apple Sales International (ASI) en Apple Operations Europe (AOE), twee vennootschappen die deel uitmaken van de Apple-groep (hierna samen: „tax rulings”), nietig heeft verklaard.

II. Feiten en voorgeschiedenis van het geding

3. De Apple-groep is opgericht in 1976 en gevestigd in Cupertino, Californië (Verenigde Staten), en bestaat uit Apple Inc. en alle vennootschappen die onder haar zeggenschap vallen. De mondiale activiteiten van de Apple-groep zijn opgebouwd rond belangrijke functiegebieden die centraal vanuit de Verenigde Staten worden aangestuurd en beheerd (punt 1 van het bestreden arrest). Apple Operations International (AOI) is een volle dochter van Apple Inc. AOI heeft volledige zeggenschap over haar dochteronderneming AOE, die op haar beurt volledige zeggenschap heeft over haar dochteronderneming ASI. Zowel ASI als AOE is een naar Iers recht opgerichte vennootschap, maar geen fiscaal ingezetene van Ierland (punt 3 van het bestreden arrest).[4] ASI en AOE hebben Ierse vestigingen opgericht (hierna gezamenlijk: „Ierse vestigingen”). De Ierse vestiging van ASI is onder meer verantwoordelijk voor de inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van Apple-producten aan gelieerde partijen en derde klanten in de regio Europa, het Midden-Oosten, India en Afrika (EMEIA) en in de regio Azië-Stille Oceaan (APAC). De belangrijkste functies die binnen die vestiging worden vervuld, zijn onder meer de inkoop van afgewerkte Apple-producten bij gelieerde en externe fabrikanten, distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van producten aan gelieerde partijen in de EMEIA- en de APAC-regio en aan derde klanten in de EMEIA-regio, onlineverkoop, logistieke activiteiten en het beheer van aftersalesdiensten (punt 9 van het bestreden arrest). De Ierse vestiging van AOE is verantwoordelijk voor de vervaardiging en de assemblage in Ierland van een specialistisch assortiment computerproducten – waaronder iMac-desktops, MacBook-laptops en andere computeraccessoires – die zij aan gelieerde partijen voor de EMEIA-regio levert. De belangrijkste functies die binnen die vestiging worden vervuld zijn het inplannen en het programmeren van de productie, procesengineering, productie en operations, kwaliteitsborging en kwaliteitscontrole, en refurbishing (punten 9 en 10 van het bestreden arrest).

4. In de periode die in het litigieuze besluit in aanmerking is genomen, te weten 1991 tot en met 2014 (hierna: „relevante periode”) heeft Apple Inc. met ASI en AOE een overeenkomst inzake kostendeling gesloten (*cost sharing agreement*; hierna: „CSA”). De kostendeling had met name betrekking op het onderzoek en de ontwikkeling (R&D) van technologie die in de producten van de Apple-groep is ingebouwd. De partijen bij die overeenkomst hebben zich ertoe verbonden om de R&D-gerelateerde kosten en risico’s van immateriële activa die voortvloeien uit de ontwikkeling van producten en diensten van de Apple-groep te delen. Voorts zijn die partijen overeengekomen dat Apple Inc. de rechten zou behouden op de immateriële activa waarop de

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

[3] Betreffende steunmaatregel SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) die Ierland ten gunste van Apple ten uitvoer heeft gelegd (PB 2017, L 187, blz. 1).

[4] In de overwegingen 49-52 van het litigieuze besluit heeft de Commissie uiteengezet dat ASI en AOE volgens het tijdens de relevante periode toepasselijke recht weliswaar in Ierland waren opgericht en aldaar een commerciële activiteit verrichtten, maar niet in dat land als belastingplichtig werden beschouwd omdat zij direct of indirect onder zeggenschap stonden van een in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap (Apple Inc.). Aangezien ASI en AOE, afgezien van de Ierse vestigingen, geen fiscale aanwezigheid hadden in de Verenigde Staten of elders, heeft de Commissie daaruit afgeleid dat zij voor belastingdoeleinden „staatloos” zijn.

kostendeling betrekking had, daaronder begrepen de intellectuele-eigendomsrechten (hierna: „IE"). Daarnaast heeft Apple Inc. aan ASI en AOE een royaltyvrije licentie verleend die hun het recht gaf om de betrokken Apple-producten op het aan hen toegewezen grondgebied – te weten de hele wereld behalve het Amerikaanse continent – te vervaardigen en te verkopen (hierna: „IE-licenties").[5] De partijen bij de overeenkomst waren gehouden om de uit die overeenkomst voortvloeiende risico's te dragen. Het voornaamste risico bestond in de verplichting om de ontwikkelingskosten van de IE te betalen. In de relevante periode is de CSA meermaals gewijzigd, met name om rekening te houden met wijzigingen in de toepasselijke regelgeving (punten 5 en 6 van het bestreden arrest).

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

A. Tax rulings

6. In een brief van 12 oktober 1990 aan de Ierse belastingdienst hebben de belastingadviseurs van de Apple-groep beschreven welke activiteiten Apple Computer Ltd (ACL), voorgangster van AOE, in Ierland verrichtte en welke functies de Ierse vestiging van ACL in Cork (Ierland) uitoefende. Zij hebben gepreciseerd dat die vestiging eigenaar was van de productiegerelateerde activa, maar dat AOE eigenaar bleef van de gebruikte materialen, het werk in uitvoering en de afgewerkte producten. Bij brief van 2 januari 1991 is de Ierse belastingdienst op de hoogte gebracht van het bestaan van een nieuwe vennootschap, te weten Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), voorgangster van ASI, waarvan de Ierse vestiging verantwoordelijk was voor de inkoop bij Ierse fabrikanten van producten die bestemd waren voor de export. Bij brief van 29 januari 1991 (hierna: „tax ruling van 1991") heeft de Ierse belastingdienst de voorwaarden bevestigd die door de Apple-groep waren voorgesteld met betrekking tot de berekening van de belastbare winst van ACL en ACAL in Ierland. De belastbare winst van ACL werd berekend op basis van een percentage van de exploitatiekosten van de Ierse vestiging, dat was vastgesteld op 65 % van die kosten tot een jaarlijks bedrag van [*vertrouwelijk*] en 20 % van haar exploitatiekosten boven dat bedrag van [*vertrouwelijk*]. Indien de totale winst lager zou zijn dan het met die formule verkregen bedrag, dan zou dat lagere bedrag als basis dienen om de nettowinst te bepalen. De voor die berekening in aanmerking te nemen exploitatiekosten omvatten alle exploitatiekosten, met uitzondering van het materiaal dat bestemd was voor de wederverkoop en de kosten van immateriële activa die door gelieerde ondernemingen aan de Apple-groep in rekening waren gebracht. De belastbare winst van ACAL was berekend op basis van een marge van 12,5 % op de exploitatiekosten van de Ierse vestiging (exclusief materiaal voor de wederverkoop) (punten 11-16 van het bestreden arrest).

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

[5] In het bestreden arrest duidt het Gerecht dergelijke licenties aan als „IE-licenties van de Apple-groep". Die aanduiding, die ik in de aangehaalde passages van het bestreden arrest ongewijzigd overneem, is betwist door de Commissie, die haar onnauwkeurig noemt omdat daarin niet tot uitdrukking komt dat het gaat om territoriaal beperkte licenties die aan ASI en AOE zijn verleend.

werd voorgesteld om de belastbare winst vast te stellen op een percentage van de exploitatiekosten, met uitzondering van kosten zoals materiaalkosten en bedragen die door gelieerde vennootschappen binnen de Apple-groep in rekening waren gebracht. Met betrekking tot de Ierse vestiging van AOE werd voorgesteld om daarbij een bedrag op te tellen dat overeenkwam met het rendement op de IE voor de door die vestiging ontwikkelde productieprocestechniek ten belope van een percentage van haar omzet. Daarnaast werd voorgesteld dat het akkoord voor beide vestigingen op 1 oktober 2007 zou ingaan voor de duur van vijf jaar en vervolgens jaarlijks zou worden verlengd, en kon worden toegepast op nieuwe of gewijzigde entiteiten binnen de Apple-groep, mits hun activiteiten overeenkwamen met die van AOE of met die van ASI. Bij brief van 23 mei 2007 (hierna: „tax ruling van 2007") heeft de Ierse belastingdienst bevestigd akkoord te gaan met alle voorstellen. Dat akkoord is toegepast tot het boekjaar 2014 (punten 17-21 van het bestreden arrest).

B. Litigieus besluit

7. In het litigieuze besluit is de Commissie tot de slotsom gekomen dat door middel van de tax rulings in de relevante periode exploitatiesteun aan deze vennootschappen was verleend waarvan de Apple-groep als geheel heeft geprofiteerd (overwegingen 417 en 418), aangezien zij hebben geleid tot een vermindering van de fiscale lasten die door ASI en AOE hadden moeten worden gedragen. Zij heeft verklaard dat die steun onrechtmatig is en onverenigbaar met de interne markt op grond van artikel 107, lid 3, onder c), VWEU (artikel 1 van het litigieuze besluit), en terugvordering ervan gelast (artikel 2 van het litigieuze besluit).

8. In deel 8.2 van dat besluit heeft de Commissie de in de rechtspraak geformuleerde analyse in drie stappen verricht om aan te tonen dat in casu sprake was van een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.[6]

9. In het kader van de eerste stap, waarin het referentiestelsel wordt bepaald, heeft zij vastgesteld dat dit stelsel wordt gevormd door het gewone Ierse vennootschapsbelastingstelsel, dat tot doel heeft om belasting te heffen over de winst van alle vennootschappen die in Ierland belastingplichtig zijn. In het licht van dit doel heeft de Commissie vastgesteld dat alle vennootschappen die zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting in Ierland, ongeacht of zij in Ierland zijn gevestigd of niet en ongeacht of zij geïntegreerde of niet-geïntegreerde vennootschappen zijn, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren. Zij heeft vervolgens vastgesteld dat de bepalingen van section 25 van de Taxes Consolidation Act van 1997 (hierna: „TCA 97") inzake de belastingheffing van niet-ingezeten vennootschappen een onlosmakelijk onderdeel van het referentiestelsel vormen en geen afzonderlijk referentiestelsel (overwegingen 227-243 van het litigieuze besluit). Volgens die section is een niet-ingezeten vennootschap geen vennootschapsbelasting verschuldigd, tenzij zij in Ierland een handelsactiviteit uitoefent via een vestiging of agentschap. In dat geval wordt die vennootschap belast „over alle inkomsten uit handel die rechtstreeks of indirect voortvloeien uit de vestiging of het agentschap en uit de door de vestiging of het agentschap gebruikte of door of voor de vestiging of het agentschap gehouden activa of rechten" (zie punt 158 van het bestreden arrest).

10. In het kader van de tweede stap, waarin het bestaan van een selectief voordeel ten gevolge van een afwijking van het referentiestelsel wordt beoordeeld, heeft de Commissie allereerst gepreciseerd dat section 25 TCA 97, gelet op de bewoordingen en de doelstelling ervan, moest

[6] Zie onder andere arrest van 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissie (C-885/19 P en C-898/19 P, EU:C:2022:859, punt 68; hierna: „arrest Fiat Chrysler").

worden toegepast samen met een methode voor winsttoerekening waarmee de belastbare winsten kunnen worden bepaald op een manier die „een betrouwbare benadering van een marktuitkomst oplevert die in lijn is met het zakelijkheidsbeginsel" (overweging 253). Het doel van dit beginsel is „ervoor te zorgen dat transacties tussen geïntegreerde groepsondernemingen voor belastingdoeleinden worden behandeld door verwijzing naar de hoeveelheid winst die zou zijn ontstaan als dezelfde transacties door niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen waren verricht" en het geldt „voor de interne transacties van verschillende onderdelen van dezelfde geïntegreerde onderneming, zoals een vestiging die transacties aangaat met andere onderdelen van de onderneming waartoe zij behoort" (overwegingen 252 en 253). In die context heeft de Commissie ook verduidelijkt dat zij de beginselen die zijn ontwikkeld in het kader van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) – zoals deze met name voortvloeien uit artikel 7, lid 2, en artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag en uit het op 22 juli 2010 door de Raad van de OESO goedgekeurde Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (verslag inzake de toerekening van winst aan vaste inrichtingen; hierna: „Authorised OECD Approach"), waarin de Authorised OECD Approach wordt beschreven met betrekking tot de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel zoals neergelegd in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten[7] in de context van de toerekening van winst aan een vaste inrichting[8] – niet rechtstreeks heeft toegepast, maar daarmee wel rekening heeft gehouden als nuttige leidraad om ervoor te zorgen dat methoden voor winsttoerekening en voor de vaststelling van verrekenprijzen een marktconforme uitkomst zouden opleveren (overweging 255). De Commissie heeft haar analyse vervolgens uitgevoerd op basis van drie verschillende redeneringen, die elk tot de conclusie leidden dat er in casu sprake was van een selectief voordeel. Voor de onderhavige zaak zijn alleen de eerste twee redeneringen relevant, de primaire en de subsidiaire redenering. Volgens de *primaire redenering* van de Commissie (overwegingen 265-321 van het litigieuze besluit) heeft het feit dat de Ierse belastingdienst in de tax rulings is uitgegaan van de niet-gestaafde aanname dat de IE-licenties voor belastingdoeleinden buiten Ierland moesten worden toegerekend – en dus aan de hoofdkantoren van ASI en AOE (hierna: „hoofdkantoren") en niet aan hun Ierse vestigingen – ertoe geleid dat de jaarlijkse belastbare winsten van die vennootschappen afweken van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Met de *subsidiaire redenering* (overwegingen 325-360 van het litigieuze besluit) heeft de Commissie betoogd dat de uitkomst hetzelfde zou zijn geweest, zelfs indien de aanname van de Ierse belastingdienst terecht was, aangezien de in de betwiste tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening waren gebaseerd op onjuiste methodologische keuzen, wat er hoe dan ook toe heeft geleid dat ASI en AOE minder belasting hoefden te betalen dan niet-geïntegreerde vennootschappen waarvan de belastbare winst werd bepaald op grond van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen.

7 Juli 2010, OECD Publishing, Parijs, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (hierna: „OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen").

8 De Commissie heeft in de overwegingen 87-89 van het litigieuze besluit uitgelegd dat de Authorised OECD Approach bestaat uit een analyse aan de hand waarvan in twee stappen inkomsten worden toegerekend aan een vaste inrichting. In de eerste stap wordt de vaste inrichting hypothetisch beschouwd als een gescheiden en afzonderlijke onderneming die „dezelfde of soortgelijke activiteiten verricht onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, rekening houdend met de door de onderneming vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's via de vaste inrichting en via de andere onderdelen van de onderneming". Het is in deze context dat het begrip sleutelfuncties is geïntroduceerd. In de eerste stap van de Authorised OECD Approach wordt aan de vaste inrichting de economische eigendom van de activa toegerekend waarvoor de relevante sleutelfuncties worden vervuld door personeel van de vaste inrichting. In de tweede stap worden de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen bij analogie toegepast op de transacties van de vaste inrichting met andere onderdelen van de vennootschap om ervoor te zorgen dat het vervullen van al haar functies met betrekking tot die transacties zakelijk wordt vergoed.

11. Tot slot heeft de Commissie in de derde stap van haar analyse vastgesteld dat noch Ierland, noch Apple Inc. argumenten had aangevoerd om het door de tax rulings verleende selectieve voordeel te rechtvaardigen (overwegingen 404-411 van het litigieuze besluit).

III. Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest

12. Ierland (zaak T-778/16) alsmede ASI en AOE (zaak T-892/16) hebben beroep ingesteld tegen het litigieuze besluit. In zaak T-778/16 is het Groothertogdom Luxemburg toegelaten tot interventie aan de zijde van Ierland, en de Republiek Polen tot interventie aan de zijde van de Commissie. In zaak T-892/16 is de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA tot interventie toegelaten aan de zijde van de Commissie, en Ierland tot interventie aan de zijde van ASI en AOE. De zaken zijn gevoegd voor de mondelinge behandeling. Ter ondersteuning van hun beroepen hebben Ierland enerzijds alsmede ASI en AOE anderzijds negen respectievelijk veertien middelen aangevoerd die elkaar grotendeels overlappen, en die het Gerecht gezamenlijk heeft onderzocht.

13. In het bestreden arrest heeft het Gerecht, voor zover relevant voor het onderhavige geding, in de eerste plaats de door Ierland en door ASI en AOE aangevoerde middelen afgewezen volgens welke de Commissie haar bevoegdheden heeft overschreden en het beginsel van fiscale autonomie van de lidstaten heeft geschonden (punten 103-124). In de tweede plaats heeft het Gerecht de middelen onderzocht die ontleend zijn aan fouten die de Commissie heeft gemaakt in het kader van haar *primaire redenering*. In die context heeft het allereerst de grief van Ierland die is ontleend aan een gezamenlijk onderzoek van het voordeelcriterium en het selectiviteitscriterium ongegrond verklaard. Vervolgens heeft het Gerecht de grieven onderzocht die zijn ontleend aan fouten bij de vaststelling van het referentiestelsel en de normale belastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht. Aan het einde van dat onderzoek is het Gerecht tot de slotsom gekomen dat de primaire redenering van de Commissie gebaseerd was op „onjuiste beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht, dat in casu van toepassing is" (punt 249 van het bestreden arrest). Tot slot heeft het Gerecht „omwille van de volledigheid" de grieven tegen de feitelijke beoordelingen van de Commissie met betrekking tot de activiteiten binnen de Apple-groep onderzocht, waarbij het tot de slotsom is gekomen dat de Commissie er niet in was geslaagd om te bewijzen dat de IE-licenties, gelet op de daadwerkelijk door de Ierse vestigingen van ASI en AOE verrichte activiteiten en functies enerzijds en de buiten die vestigingen genomen en uitgevoerde strategische besluiten anderzijds, aan die Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend om de belastbare jaarwinst van ASI en AOE in Ierland vast te stellen (punt 310 van het bestreden arrest). Tot slot heeft het Gerecht de middelen betreffende de beoordelingen van de Commissie in het kader van haar *subsidiaire redenering* onderzocht. Aan het einde van die analyse heeft het Gerecht weliswaar erkend dat „[u]it […] de tekortkomingen in de methoden waarmee de belastbare winst van ASI en AOE is berekend, blijkt dat de betwiste tax rulings onvolledig en hier en daar onsamenhangend zijn" (punt 479 van het bestreden arrest), maar geoordeeld dat die tekortkomingen niet volstaan om het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te bewijzen.

14. Het Gerecht heeft het litigieuze besluit bijgevolg in zijn geheel nietig verklaard zonder de andere door Ierland en door ASI en AOE aangevoerde gronden te onderzoeken, de Commissie verwezen in de kosten die de verzoeksters in de zaken T-778/16 en T-892/16 hadden gemaakt, en Ierland in zaak T-892/16, het Groothertogdom Luxemburg, de Republiek Polen en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA verwezen in hun eigen kosten.

IV. Procedure bij het Hof en conclusies van partijen

15. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 25 september 2020 heeft de Commissie om vernietiging van het bestreden arrest verzocht. Ierland, ASI en AOE, het Groothertogdom Luxemburg en de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Bij brief van 4 april 2023 hebben de advocaten van ASI en AOE het Hof meegedeeld dat AOE, na een fusie naar Iers recht, per 2 april 2023 was opgegaan in AOI. AOE is bijgevolg vervangen door AOI als partij bij het onderhavige geding. Ter terechtzitting van 23 mei 2023 zijn partijen gehoord. De Commissie verzoekt het Hof het bestreden arrest te vernietigen, het eerste, het tweede, het derde, het vierde en het achtste middel in zaak T-778/16 en het eerste, het tweede, het derde, het vierde, het vijfde, het achtste en het veertiende middel in zaak T-892/16 af te wijzen, de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht voor de behandeling van de overige middelen, en de beslissing omtrent de kosten van de procedures in eerste aanleg en in hogere voorziening aan te houden. ASI en AOI verzoeken het Hof de hogere voorziening af te wijzen en de Commissie te verwijzen in de kosten. Ierland verzoekt het Hof de hogere voorziening af te wijzen en de Commissie te verwijzen in de kosten. De Toezichthoudende Autoriteit van de EVA verzoekt het Hof de hogere voorziening in haar geheel toe te wijzen, de zaak naar het Gerecht terug te verwijzen voor de beoordeling van de overige middelen en de beslissing omtrent de kosten van de procedure in eerste aanleg en van de procedure in hogere voorziening aan te houden. Het Groothertogdom Luxemburg verzoekt het Hof de hogere voorziening in haar geheel af te wijzen en de Commissie te verwijzen in zijn kosten.

V. Hogere voorziening

16. Ter ondersteuning van haar hogere voorziening voert de Commissie twee middelen aan, die elk meerdere onderdelen omvatten. Het eerste middel heeft betrekking op de punten van het bestreden arrest waarin het Gerecht haar primaire redenering heeft bekritiseerd. Het tweede middel is gericht tegen het deel van het arrest waarin het Gerecht de subsidiaire redenering heeft afgekeurd.

A. Opmerkingen vooraf

17. Zoals we hebben gezien waren ASI en AOE gedurende de relevante periode houders van IE-licenties op basis van de CSA en betaalden zij Apple Inc. een bedrag dat bedoeld was om de R&D-activiteiten van de groep te financieren. De onderliggende logica van CSA's is dat wordt vermeden dat het verlies dat de investerende vennootschap eventueel lijdt, niet kan worden terugverdiend, aangezien niet zeker is welke resultaten de investeringen in R&D opleveren. De R&D-kosten worden verdeeld over de vennootschappen van de groep en eventuele rendementen worden uitgekeerd naar evenredigheid van het percentage van de kosten dat aan elke vennootschap wordt toegerekend. Dit is de rechtvaardiging voor de CSA, maar er moet rekening mee worden gehouden dat een CSA binnen een groep multinationals in de praktijk de mogelijkheid kan bieden om kosten en gerelateerde winsten toe te wijzen aan jurisdicties waar de belasting lager is. In de onderhavige zaak is de toerekening van een deel van de kosten en winsten betreffende de IE van Apple losgekoppeld van de plaats waar de R&D-activiteiten van de groep hoofdzakelijk werden uitgevoerd – te weten in Californië, waar het hoofdkantoor van Apple Inc. zich bevindt – en zijn die kosten en winsten naar ASI en AOE overgezet. Zoals gezegd zijn AOE en ASI in Ierland opgericht, maar waren zij gedurende de relevante periode niet belastingplichtig in Ierland en evenmin in andere belastingjurisdicties. In Ierland was hun belastingaansprakelijkheid op grond van section 25 TCA 97 beperkt tot winsten die konden

worden toegerekend aan hun Ierse vestigingen, met als gevolg dat winst die niet aan die vestigingen kon worden toegerekend, in feite nergens werd belast.[9] In casu is dus in wezen de vraag aan de orde met welke methode, bij zwijgen van section 25 TCA 97, de aan de Ierse vestigingen toe te rekenen winst moest worden vastgesteld. Aangezien het grootste deel van de winst van ASI en AOE voortvloeide uit IE-licenties, moest met het oog op die vaststelling eerst worden bepaald hoe deze licenties binnen die vennootschappen moesten worden toegerekend, rekening houdend met hun verschillende structuren, dat wil zeggen de hoofdkantoren enerzijds en de Ierse vestigingen anderzijds. Dat zijn in wezen de punten waarover Ierland en de Commissie het niet eens zijn. In de tax rulings is namelijk de door Apple voorgestelde methode voor het bepalen van de belastinggrondslag voor ASI en AOE onderschreven, met als gevolg dat de IE-licenties en het grootste deel van de winst van die vennootschappen in feite buiten de Ierse vestigingen werden toegerekend. Volgens de Commissie leverde een dergelijke winsttoerekening voor die vennootschappen een selectief voordeel op in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU en bracht zij fiscale steun met zich voor de gehele Apple-groep, aangezien daardoor de belastingdruk voor ASI en AOE werd verlaagd.

B. Eerste middel in hogere voorziening

18. Het eerste middel in hogere voorziening bestaat uit drie onderdelen.

1. Eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening

19. Met het eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening voert de Commissie aan dat het Gerecht het litigieuze besluit onjuist heeft uitgelegd, een procedurefout heeft gemaakt en een tegenstrijdige motivering heeft gegeven waar het in de punten 125, 183 tot en met 187, 228, 242 en 243 van het bestreden arrest heeft geoordeeld dat de Commissie – door vast te stellen dat de IE-licenties voor belastingdoeleinden aan de Ierse vestigingen moesten worden toegerekend aangezien de hoofdkantoren die licenties niet konden beheren zonder werknemers in loondienst en zonder fysieke aanwezigheid – een winsttoerekening „bij uitsluiting" heeft verricht die in strijd is met section 25 TCA 97, het zakelijkheidsbeginsel en de Authorised OECD Approach. ASI en AOI, Ierland en het Groothertogdom Luxemburg stellen dat de grieven van de Commissie niet-ontvankelijk, niet ter zake dienend en hoe dan ook ongegrond zijn.

a) Analyse

1) Ontvankelijkheid

20. Ik herinner eraan dat de hogere voorziening overeenkomstig artikel 256, lid 1, VWEU en artikel 58, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie beperkt is tot rechtsvragen. Het Gerecht is bij uitsluiting bevoegd om de feiten vast te stellen, behoudens het geval waarin de feitelijke onjuistheid van hetgeen het heeft vastgesteld voortvloeit uit de hem overgelegde processtukken, en om de aangevoerde bewijzen te beoordelen.[10] De vaststelling van

[9] Voor het Gerecht en ter terechtzitting voor het Hof heeft de Commissie de daadwerkelijk betaalde belastingen over de door ASI en AOE gegenereerde winsten geraamd op 1 % in 2003 en 0,005 % in 2004. ASI en AOI voeren aan dat de winsten van die vennootschappen in de relevante periode in de Verenigde Staten onderworpen waren aan een uitgestelde belasting op buitenlandse inkomsten.

[10] Zie arrest van 27 april 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/Commissie (C-492/21 P, EU:C:2023:354, punt 106).

deze feiten en de beoordeling van deze bewijsstukken leveren dus, behoudens het geval van een onjuiste opvatting daarvan, geen rechtsvraag op die als zodanig vatbaar is voor toetsing door het Hof. [11]

21. ASI en AOI betogen dat de voor het Gerecht aangevoerde stelling dat de litigieuze handeling onjuist is uitgelegd, niet inhoudt dat wordt aangevoerd dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, behoudens het geval van een onjuiste opvatting van die handeling als gevolg van een kennelijk onjuiste lezing daarvan door het Gerecht. Ter ondersteuning van hun exceptie verwijzen zij naar de arresten van 27 januari 2000, DIR International Film e.a./Commissie [12], en 30 november 2016, Commissie/Frankrijk en Orange [13]. In het eerste van die arresten heeft het Hof gepreciseerd dat het Gerecht in een beroep tot nietigverklaring de motivering van de litigieuze handeling weliswaar anders kan uitleggen dan de betrokken instelling, en in bepaalde omstandigheden de formele motivering van die instelling zelfs kan verwerpen, maar niet wanneer de materiële elementen zulks niet rechtvaardigen, aangezien het dan zijn eigen motivering in de plaats zou stellen van die van de instelling die de handeling heeft verricht en daarmee blijk zou geven van een onjuiste rechtsopvatting, waartegen bij het Hof kan worden opgekomen. [14] Het Hof heeft in dat arrest weliswaar geoordeeld dat er sprake is van een kennelijk onjuiste opvatting van de inhoud van het betrokken besluit [15], maar daaruit kan niet worden afgeleid, zoals ASI en AOI voorstaan, dat in hogere voorziening *uitsluitend* een kennelijk onjuiste lezing van de litigieuze handeling door het Gerecht kan worden aangevoerd. Een dergelijke gevolgtrekking zou ook in strijd zijn met de tegenovergestelde toepassing van dit precedent door het Hof. [16] Wat het arrest Commissie/Frankrijk en Orange betreft, volstaat het op te merken dat het Hof in punt 102 daarvan, waarop ASI en AOI zich baseren, enkel heeft geconstateerd dat de Commissie haar stelling dat het Gerecht het litigieuze besluit onjuist heeft opgevat niet nader had onderbouwd. Dit punt voert bijgevolg geen nadere elementen toe ter ondersteuning van de door ASI en AOE opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid. Voorts heeft het Hof een vergelijkbare exceptie reeds afgewezen in het arrest van 10 maart 2022, Commissie/Freistaat Bayern e.a. [17], waarin het heeft geoordeeld dat de vraag of het Gerecht een juiste uitlegging heeft gegeven aan het besluit waarvan het in het kader van een beroep tot nietigverklaring de rechtmatigheid moet beoordelen, een rechtsvraag is die in hogere voorziening ontvankelijk is. [18] Meer in het algemeen kan het vraagstuk over de juiste uitlegging van een besluit dat de Commissie op grond van artikel 108, lid 2, eerste alinea, VWEU heeft vastgesteld niet aan de beoordeling van het Hof in hogere voorziening worden onttrokken op grond van het voorwendsel dat dit vraagstuk een „feitenkwestie" betreft. Hoewel ik niet uitsluit dat er gevallen zijn waarin het beroep op een onjuiste uitlegging van een dergelijke handeling in feite ertoe kan leiden dat het Hof de feitelijke beoordelingen van het Gerecht opnieuw onderzoekt, is dat mijns inziens duidelijk niet het geval bij de onderhavige grief, die betrekking heeft op het juiste begrip van de door de Commissie gevolgde redenering en het juridische criterium dat zij heeft

[11] Zie arrest van 22 juni 2023, Commissie/Gmina Miasto Gdynia en Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-163/22 P, EU:C:2023:515, punt 99).

[12] C-164/98, EU:C:2000:48 (hierna: „arrest DIR International").

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (hierna: „arrest Commissie/Frankrijk en Orange").

[14] Zie arrest DIR International, punt 42.

[15] Zie arrest DIR International, punt 48.

[16] Zie arrest van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punten 142-144). Zie ook arrest van 6 oktober 2021, World Duty Free Group en Spanje/Commissie (C-51/19 P en C-64/19 P, EU:C:2021:793, punten 70-79).

[17] C-167/19 P en C-171/19 P, EU:C:2022:176, punt 47. Zie ook arrest van 11 maart 2020, Commissie/Gmina Miasto Gdynia en Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, punt 121).

[18] Zie ook, impliciet, arresten van 20 september 2017, Commissie/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, punten 35-37); 14 november 2019, Silec Cable en General Cable/Commissie (C-599/18 P, EU:C:2019:966, punt 82), en 31 januari 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, punten 102-109), en beschikking van 7 september 2017, Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, punt 4).

toegepast. In de onderhavige zaak heeft de Commissie, door zich te beroepen op een onjuiste uitlegging van het litigieuze besluit, dus aangevoerd dat het Gerecht het recht onjuist heeft opgevat, waartegen in hogere voorziening kan worden opgekomen.

22. Ierland stelt dat het eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening niet ter zake dienend is, aangezien het feit dat de met de IE-licenties gerealiseerde winsten niet aan de Ierse vestigingen worden toegerekend, ook indien wordt aangenomen dat het Gerecht het litigieuze besluit onjuist heeft uitgelegd, wordt bevestigd op grond van enkel de feitelijke vaststellingen betreffende de activiteiten van die vestigingen in de rest van het bestreden arrest. In dit verband herinner ik eraan dat volgens vaste rechtspraak een middel dat gericht is tegen punten van de motivering van een bestreden arrest die geen invloed hebben op het dictum van dat arrest, niet ter zake dienend is en moet worden afgewezen.[19] In het bestreden arrest heeft het Gerecht niet alleen geoordeeld dat de primaire redenering was gebaseerd op onjuiste beoordelingen met betrekking tot de normale belasting op grond van de toepasselijke Ierse belastingwetgeving, maar heeft het ook de grieven van Ierland en van ASI en AOE tegen de door de Commissie verrichte feitelijke beoordelingen met betrekking tot de activiteiten van de Apple-groep onderzocht en toegewezen. Hieruit volgt dat de Commissie, om naar behoren op te komen tegen de vaststellingen van het Gerecht met betrekking tot de gebreken van de primaire redenering – vaststellingen die berusten op twee afzonderlijke en zelfstandige gronden – tegen beide gronden argumenten had moeten aanvoeren. Dat is precies hoe het eerste middel in hogere voorziening is gestructureerd. Het eerste onderdeel van dit middel is gericht tegen de conclusie van het Gerecht dat de Commissie in haar primaire redenering een benadering „bij uitsluiting" heeft gevolgd, terwijl het tweede en het derde onderdeel zijn gericht tegen de argumenten waarmee het Gerecht deze feitelijke beoordelingen heeft afgekeurd. De omstandigheid dat de in het kader van elk van deze onderdelen aangevoerde grieven, afzonderlijk bezien, indien zij worden aanvaard, niet volstaan om het bestreden arrest te vernietigen, kan niet leiden tot de conclusie dat die grieven niet ter zake dienend zijn, aangezien zij moeten worden bezien in het kader van het eerste middel in zijn geheel. Bijgevolg dient de exceptie van Ierland naar mijn mening te worden afgewezen.

2) Ten gronde

i) Eerste grief: onjuiste uitlegging van het litigieuze besluit

23. Vooraf merk ik op dat de Commissie niet aanvoert dat een redenering „bij uitsluiting" onverenigbaar is met section 25 TCA 97, met het zakelijkheidsbeginsel of met de Authorised OECD Approach. Zij voert wel aan dat zij een dergelijke redenering niet heeft toegepast. Na deze verduidelijking moeten mijns inziens kort de belangrijkste punten van de primaire redenering van de Commissie in herinnering worden gebracht. Overeenkomstig de structuur van het litigieuze besluit bestaat deze redenering uit vier onderdelen.

24. In het *eerste onderdeel*, in punt 8.2.2.1 van dat besluit, heeft de Commissie de twee premissen uiteengezet die aan haar analyse ten grondslag liggen. Ten eerste heeft zij verklaard dat voor de toepassing van section 25 TCA 97 vooraf een methode voor winsttoerekening moet worden vastgesteld, die in deze bepaling niet is gedefinieerd, en ten tweede dat deze methode een uitkomst moet opleveren die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. De juistheid van beide premissen is door het Gerecht uitdrukkelijk erkend – de eerste in punt 113 van het bestreden arrest en de tweede in de punten 211 en 212 – en in de onderhavige zaak noch in het kader van

[19] Zie arrest van 27 april 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro e.a./Commissie (C-549/21 P, EU:C:2023:340, punt 80 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

een zelfstandige hogere voorziening tegen het bestreden arrest, noch bij wege van incidenteel beroep aangevochten. Hoewel dit punt niet is betwist, is het hoe dan ook nuttig om erop te wijzen dat de gevolgtrekkingen van het Gerecht omtrent de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de context van section 25 TCA 97 volledig in overeenstemming zijn met het arrest Fiat Chrysler, waarin het Hof heeft verklaard dat de Commissie zich alleen op dit beginsel mag beroepen indien en voor zover de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat in de toepassing ervan voorziet.[20] Zo heeft het Gerecht in punt 221 van het bestreden arrest uitdrukkelijk de stelling van de Commissie afgewezen dat uit artikel 107, lid 1, VWEU een autonome verplichting voor de lidstaten voortvloeit om dit beginsel toe te passen. Voorts blijkt met name uit de punten 210, 211, 218 tot en met 220 en 247 van het bestreden arrest dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in casu is gebaseerd op de bepalingen van het Ierse recht inzake vennootschapsbelasting en haar rechtvaardiging vindt in het door de Commissie vastgestelde en door het Gerecht bevestigde referentiestelsel. Bovendien blijkt niet dat er in de administratieve praktijk van de Ierse belastingautoriteiten methoden of criteria voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel waren vastgesteld die de Commissie de facto buiten beschouwing heeft gelaten ten gunste van parameters en regels die niet zijn opgenomen in het nationale belastingstelsel. In punt 239 van het bestreden arrest heeft het Gerecht daarentegen vastgesteld dat de toepassing van section 25 TCA 97, zoals beschreven door Ierland, in wezen raakvlakken vertoonde met de functionele en feitelijke analyse die in het kader van de eerste stap van de door de Authorised OECD Approach voorgestelde analyse wordt verricht.[21] Tot slot heeft het Gerecht met name in punt 433 van dat arrest vastgesteld dat Ierland niet voldoende duidelijk heeft gemaakt wat de precieze reden was voor de keuze van de parameters die in de tax rulings in aanmerking zijn genomen om de belastbare winst van ASI en AOE te berekenen.

25. In het tweede onderdeel van haar primaire redenering [punt 8.2.2.2, onder a), van het litigieuze besluit] heeft de Commissie uiteengezet welke methode voor winsttoerekening op basis van het zakelijkheidsbeginsel de Ierse belastingdienst volgens haar op grond van section 25 TCA 97 had moeten toepassen. In overweging 272 van dat besluit heeft zij verklaard dat als winsten die op grond van die section toe te rekenen zijn aan een buitenlandse onderneming moeten worden beschouwd de winsten die die vestiging „onder marktvoorwaarden zou hebben gerealiseerd, met name in haar betrekkingen met andere onderdelen van de onderneming, indien zij een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming was die dezelfde of soortgelijke activiteiten verricht onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, rekening houdend met de door de onderneming gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's via de vestiging en via de andere onderdelen van de onderneming". In casu hadden de Ierse autoriteiten volgens de Commissie dus, alvorens de door Apple voorgestelde methode voor winsttoerekening te onderschrijven, moeten nagaan of de IE-licenties en de daaruit voortvloeiende winst buiten Ierland moesten worden toegerekend, zoals Apple stelt, en daarvoor had zij de door ASI en AOE via hun hoofdkantoren en hun Ierse vestigingen gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's moeten vergelijken (overweging 273).

26. In het derde onderdeel van haar primaire redenering heeft de Commissie deze controle zelf verricht volgens het in overweging 275 van dat besluit vermelde schema, wat inhield dat de twee verschillende scenario's die Ierland en Apple aanvoerden om de toerekening van de IE-licenties buiten Ierland te rechtvaardigen, werden geanalyseerd. Deze scenario's, waarvan de eerste gebaseerd is op de door de hoofdkantoren vervulde functies en de tweede op de door Apple Inc. vervulde functies, zijn onderzocht in punt 8.2.2.2, onder b), van het litigieuze besluit

[20] Zie met name de punten 73, 74 en 96-105 van het arrest Fiat Chrysler.

[21] Volgens de Authorised OECD Approach is de eerste stap van de analyse bedoeld om de activa, functies en risico's vast te stellen die aan de vaste inrichting van een vennootschap moeten worden toegerekend.

(overwegingen 276-307) en in punt 8.2.2.2, onder c), van dat besluit (overwegingen 308-318). Het is in het kader van het onderzoek van het eerste van die scenario's dat de Commissie de door het Gerecht gelaakte benadering „bij uitsluiting" zou hebben gevolgd. De twee afzonderlijke stappen van dat onderzoek moeten dus kort in herinnering worden gebracht. In de eerste stap, in de overwegingen 281 tot en met 293, heeft de Commissie de situatie van de hoofdkantoren onderzocht. Om te beginnen heeft zij opgemerkt dat deze hoofdkantoren in de relevante periode slechts „op papier" bestonden, aangezien zij geen werknemers en evenmin fysieke aanwezigheid buiten Ierland hadden, en dat de daaraan toegewezen functies uitsluitend konden worden vervuld door hun bestuursleden (overweging 281); het enige bewijs van de door het bestuur verrichte activiteit dat de Commissie was verstrekt, bevatte volgens haar evenwel geen aanwijzingen van activiteiten in verband met de IE-licenties, en evenmin discussies of beslissingen over de sluiting of wijziging van de CSA, althans tot eind 2014 (overwegingen 282-285). In die context heeft zij de stelling van Apple Inc. dat de activiteiten van de raad van bestuur van ASI en AOE op „talloze manieren" zijn gewaarborgd als vaag en onbewezen van de hand gewezen, en daarbij opgemerkt dat indien het daarbij om wezenlijke activiteiten zou gaan, ASI en AOE zouden worden geacht een vaste inrichting in de Verenigde Staten te hebben, aangezien het merendeel van die bestuursleden aldaar gevestigd is (overweging 287). In de overwegingen 288 en 289, waarop het Gerecht zich met name baseert, heeft de Commissie vervolgens ten eerste gepreciseerd dat er niet alleen geen bewijs was van activiteiten van de hoofdkantoren met betrekking tot de IE-licenties, maar dat die hoofdkantoren ook geen capaciteit hadden om in dat kader beheerfuncties te vervullen, en ten tweede dat aangezien die hoofdkantoren geen personeel hadden, die functies, ook die welke op grond van de CSA aan ASI en AOE waren toebedeeld, uitsluitend door de Ierse vestigingen konden worden verricht.[22] De Commissie is bijgevolg in overweging 293 van het litigieuze besluit tot de slotsom gekomen dat de hoofdkantoren „de intellectuele-eigendomslicenties […] niet controleerden of beheerden en dat ook niet konden doen op een manier waaruit het soort inkomsten dat door die ondernemingen wordt geboekt, kan worden afgeleid". In de tweede stap van haar onderzoek heeft de Commissie de situatie van de Ierse vestigingen in aanmerking genomen om aan te tonen dat een analyse waarbij alleen rekening wordt gehouden met de door die vestigingen vervulde functies, gebruikte activa en aangegane risico's, hetzelfde resultaat zou hebben opgeleverd. In de overwegingen 296 tot en met 303 van het litigieuze besluit heeft zij daarom een opsomming gegeven van de door deze vestigingen vervulde functies op grond waarvan de Ierse belastingdienst de ongefundeerde bewering van Apple dat de IE-licenties en de daaruit voortvloeiende winsten volledig buiten Ierland moesten worden toegerekend, zonder verdere controles van de hand had moeten wijzen. In overweging 305 van het litigieuze besluit is de Commissie ten eerste tot de slotsom gekomen dat een dergelijke winsttoerekening geen afspiegeling is van een verdeling die de Ierse vestigingen zouden hebben aanvaard indien zij afzonderlijke en zelfstandige ondernemingen waren die onder normale marktvoorwaarden handelen, en ten tweede dat de IE-licenties, gezien het gebrek aan door de hoofdkantoren vervulde functies en/of gezien de door de Ierse vestigingen vervulde functies, voor belastingdoeleinden aan deze vestigingen hadden moeten worden toegerekend.

27. Tot slot heeft de Commissie in het vierde onderdeel van haar primaire redenering, vervat in punt 8.2.2.2, onder c), conclusies uit haar eerdere analyse getrokken door vast te stellen dat de tax rulings, gelet op de door de Ierse belastingdienst gehanteerde methode voor de toerekening van

[22] Een soortgelijke redenering is te vinden in de overwegingen 290 en 323 van het litigieuze besluit, terwijl een algemenere verwijzing naar het feit dat het hoofdkantoor geen fysieke aanwezigheid en werknemers heeft, te vinden is in talrijke overwegingen en in het opschrift van punt 8.2.2.2, onder b), van dat besluit.

IE-licenties en de daaruit voortvloeiende winsten, hadden geleid tot een aanzienlijke verlaging van de belastbare winsten van ASI en AOE in Ierland en deze ondernemingen derhalve een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU hadden verleend.

28. Uit het bovenstaande kunnen de volgende conclusies worden getrokken over de benadering die de Commissie in haar primaire redenering heeft gevolgd. Ten eerste was volgens haar – op grond van section 25 TCA 97 en teneinde, overeenkomstig die section te verzekeren dat de belastbare winsten van ASI en AOE worden vastgesteld in lijn met het zakelijkheidsbeginsel – een juridisch criterium van toepassing dat bestond in het *vergelijken* van de functies die door de hoofdkantoren en de Ierse vestigingen werden vervuld met betrekking tot de IE-licenties. Ten tweede heeft de Commissie dit criterium toegepast door *afzonderlijk onderzoek* te doen naar de rol van elk van deze entiteiten met betrekking tot deze licenties. Ten derde heeft zij aan het einde van dit onderzoek vastgesteld dat er enerzijds, wat de hoofdkantoren betreft, sprake was van een totaal *gebrek aan functies* met betrekking tot de IE-licenties, en er anderzijds, wat de Ierse vestigingen betreft, sprake was van een *actieve rol* als gevolg van het op zich nemen van een aantal functies – waarvan sommige als „cruciaal" werden beschouwd – en risico's met betrekking tot het beheer en het gebruik van die licenties. Ten vierde is de vaststelling dat de hoofdkantoren geen relevante functies uitoefenden gebaseerd op het feit dat Apple geen bewijs van het tegendeel heeft geleverd, in combinatie met de bevinding dat die hoofdkantoren in feite geen capaciteit hadden om die functies te vervullen. Ten vijfde is de redenering van de Commissie noch uitsluitend, noch hoofdzakelijk gebaseerd op de vaststelling dat *de hoofdkantoren geen personeel en geen fysieke aanwezigheid hebben* – ondanks dat deze vaststelling in de overwegingen van het litigieuze besluit meerdere malen wordt herhaald –, maar veeleer op het feit dat de hoofdkantoren geen *functies* uitoefenden met betrekking tot de IE-licenties.

29. Anders dan het Gerecht in de betwiste punten van het bestreden arrest heeft geoordeeld, volgt hieruit dat de Commissie de conclusie dat de IE-licenties en de daaruit voortvloeiende winsten aan de Ierse vestigingen moesten worden toegerekend, niet heeft gebaseerd op de vaststelling als zodanig dat de hoofdkantoren geen werknemers en geen fysieke aanwezigheid hadden, maar veeleer op het feit dat zij twee afzonderlijke vaststellingen – te weten, enerzijds dat de hoofdkantoren geen functies en geen risico's op zich hadden genomen, en anderzijds dat de vestigingen juist veel functies en risico's op zich hadden genomen die een centrale rol spelen – tegen elkaar heeft afgezet bij de toepassing van het in overweging 272 van het litigieuze besluit genoemde juridische criterium, dat juist vereiste dat de door de verschillende onderdelen van ASI en AOE vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's werden vergeleken.

30. Op grond van het voorgaande ben ik van mening dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting waar het, op grond van een onjuiste uitlegging van het litigieuze besluit, heeft geoordeeld dat de Commissie in haar primaire redenering een benadering „bij uitsluiting" had gevolgd. Deze onjuiste rechtsopvatting doet niet alleen afbreuk aan de conclusies van het Gerecht in de punten 187 en 188 van het bestreden arrest met betrekking tot section 25 TCA 97, maar ook aan de motivering van dat arrest waarmee het Gerecht kritiek heeft geuit op de andere beoordelingen van de Commissie met betrekking tot de normale winstbelastingheffing volgens het Ierse belastingrecht, betreffende het zakelijkheidsbeginsel (punten 228 en 229) en de Authorised OECD Approach (punten 243 en 244). Het Gerecht heeft namelijk op basis van dezelfde onjuiste uitlegging geoordeeld dat de door de Commissie in het litigieuze besluit gevolgde methode noch met dat beginsel, noch met die benadering in overeenstemming was.

ii) Tweede grief: procedurefout

31. In het kader van de tweede grief van het eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening voert de Commissie, onder verwijzing naar het arrest van 24 oktober 2013, Land Burgenland e.a./Commissie [23], in essentie aan dat het Gerecht een procedurefout heeft gemaakt door voorbij te gaan aan de analyse van de door de Ierse vestigingen vervulde functies (in de overwegingen 296 tot en met 303 van het litigieuze besluit), en aan de opmerkingen van de Commissie in eerste aanleg, waarin zij die functies nader toelicht.

32. Deze grief kan mijns inziens niet worden aanvaard. Zonder te hoeven ingaan op de geringe relevantie van het door de Commissie aangehaalde arrest – waarin het Hof tot de bevinding is gekomen dat het Gerecht argumenten die de verzoeker in het verzoekschrift had aangestipt en pas later in de loop van de procedure had uitgewerkt, niet had onderzocht – volstaat het op te merken dat de Commissie in wezen het feit dat het Gerecht het litigieuze besluit anders heeft uitgelegd dan zij had aangevoerd, als een procedurefout wil aanmerken. Zoals in punt 18 supra in herinnering is gebracht, stond het niet alleen aan het Gerecht om dat besluit uit te leggen, maar mocht het Gerecht ook afwijken van de uitlegging die de Commissie tijdens de procedure heeft gegeven, waar dat gerechtvaardigd was. In de onderhavige zaak volgt uit de lezing van het gehele bestreden arrest dat het Gerecht, door te oordelen dat de Commissie zich op een benadering „bij uitsluiting" heeft gebaseerd, geen van de elementen van het litigieuze besluit, met inbegrip van de analyse van de door de Ierse vestigingen vervulde functies, buiten beschouwing heeft gelaten, maar enkel het gewicht dat aan die afzonderlijke elementen moet worden gegeven en de wijze waarop zij in de opzet van dat besluit zijn verwoord, anders heeft uitgelegd dan de Commissie. De grief van de Commissie staat in deze omstandigheden dus niet op zichzelf en valt samen met het beroep op een onjuiste uitlegging.

iii) Derde grief: tegenstrijdige en ontoereikende motivering

33. Met de derde grief van het eerste onderdeel van haar eerste middel in hogere voorziening verwijt de Commissie het Gerecht twee motiveringsgebreken.

34. In de eerste plaats betoogt de Commissie, op grond van dezelfde argumenten als zij heeft aangevoerd ter ondersteuning van de zojuist onderzochte grief inzake de procedurefout, dat het bestreden arrest ontoereikend is gemotiveerd voor zover daarin is geoordeeld dat de primaire redenering berust op een benadering „bij uitsluiting", aangezien het Gerecht niet heeft gemotiveerd om welke redenen het geen rekening heeft gehouden met de door de Commissie verrichte analyse van de functies van de Ierse vestigingen. In dit verband ben ik van mening, om in essentie dezelfde redenen als die in punt 28 supra, dat de kritiek van de Commissie ongegrond moet worden verklaard.

35. In de tweede plaats voert de Commissie aan dat de motivering van het bestreden arrest tegenstrijdigheden bevat. In dit verband moet worden vastgesteld dat enerzijds de conclusie van het Gerecht in de punten 186, 228 en 243 van het bestreden arrest dat de Commissie niet had getracht te bewijzen dat de toerekening van de IE-vergunningen aan de Ierse vestigingen voortvloeide uit de activiteiten die daadwerkelijk door die vestigingen werden verricht, en anderzijds de punten 283, 284 en 295 van dat arrest, waarin het Gerecht juist heeft geoordeeld dat de Commissie de door die vestigingen vervulde functies had vastgesteld die volgens haar een dergelijke toerekening rechtvaardigden, duidelijk op gespannen voet staan. Een dergelijke

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

tegenstrijdigheid kan niet worden verklaard door het bestreden arrest aldus uit te leggen dat het Gerecht de Commissie in feite verwijt dat zij geen benadering „bij uitsluiting", maar een „gemengde" benadering heeft gevolgd, zoals ASI en AOI suggereren. Tegen een dergelijke uitlegging verzet zich niet alleen de duidelijke formulering van dat arrest, maar ook het verband tussen de verschillende delen van dat arrest waarin de punten aan de orde komen die aanleiding geven tot de door de Commissie aangevoerde tegenstrijdigheid in de motivering. De punten 255 tot en met 295 van het bestreden arrest maken namelijk deel uit van het derde deel van de motivering betreffende de analyse van de primaire redenering. Uit punt 250 van dat arrest blijkt dat de beoordelingen in dit deel „omwille van de volledigheid" („*for the sake of completeness*") zijn gemaakt, aangezien het Gerecht aan het einde van het tweede deel van zijn analyse reeds tot de slotsom was gekomen dat de primaire redenering „gebaseerd is op onjuiste beoordelingen van de normale belastingheffing op grond van het Ierse belastingrecht, dat in casu van toepassing is". Met andere woorden, de punten 255 tot en met 295 van het bestreden arrest zijn in de opbouw van de redenering van het Gerecht ten overvloede geformuleerd. De conclusie in dat punt 249 is immers geen voorlopige conclusie noch is daarvoor de aanvullende analyse in de punten 255 tot en met 295 van dat arrest nodig; het Gerecht heeft die analyse louter omwille van de volledigheid verricht. De derde grief van het eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening, voor zover daarin wordt aangevoerd dat de motivering tegenstrijdigheden bevat, moet mijns inziens dan ook worden aanvaard.

b) Conclusie aangaande het eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening

36. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging het eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening toe te wijzen.

2. Tweede onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening

37. Het tweede onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening is gericht tegen de punten 251 tot en met 311 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht de beoordelingen van de Commissie betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep heeft onderzocht door achtereenvolgens in te gaan op de activiteiten van de Ierse vestiging van ASI (punten 255-284), de activiteiten van de Ierse vestiging van AOE (punten 285-295) en de activiteiten buiten die vestigingen (punten 296-309). De Commissie betwist de impliciete aanvaarding door het Gerecht dat de door Apple Inc. vervulde functies relevant zijn voor de vaststelling van de in Ierland belastbare winst van ASI en AOE. Zij betoogt dat de functies die Apple Inc. met betrekking tot de IE-rechten van de Apple-groep heeft vervuld in haar hoedanigheid van moedermaatschappij of bij de uitvoering van overeenkomsten binnen de groep – ongeacht of dat „ten behoeve" van de gehele groep of specifiek die ondernemingen, dan wel „namens" die ondernemingen was – niet van invloed zijn op de vraag aan wie, de Ierse vestigingen of de hoofdkantoren, de door die ondernemingen gehouden territoriaal beperkte licenties voor belastingdoeleinden moeten worden toegerekend, aangezien Apple Inc. een afzonderlijke entiteit is ten opzichte van ASI en AOE. De Commissie voert twee afzonderlijke grieven aan. De eerste betreft een procedurefout en een ontoereikende en tegenstrijdige motivering, de tweede betreft schending van artikel 107, lid 1, VWEU, een onjuiste opvatting van het Ierse recht en een procedurefout. Met grotendeels overlappende argumenten voeren ASI en AOE alsmede Ierland en het Groothertogdom Luxemburg aan dat de grieven van de Commissie deels niet-ontvankelijk zijn en niet ter zake dienend, en in elk geval ongegrond. Ik zal de grieven onderzoeken in de omgekeerde volgorde waarin de Commissie hen heeft aangevoerd, en begin met de tweede.

a) Tweede grief

38. De Commissie stelt primair dat het Gerecht, door zich te baseren op de functies van Apple Inc., in strijd heeft gehandeld met de benadering van de afzonderlijke entiteit en het zakelijkheidsbeginsel dat aan section 25 TCA 97 ten grondslag ligt. Aangezien volgens het arrest van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (hierna: „arrest Andres") [24], een onjuiste uitlegging en toepassing van het nationale recht een onjuiste uitlegging en toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU vormt, heeft het Gerecht ook deze bepaling geschonden. In het bijzonder heeft het Gerecht het Ierse recht juist uitgelegd waar het in punt 248 van het bestreden arrest heeft verklaard dat „voor de toerekening van winst aan de Ierse vestiging van een niet-ingezeten vennootschap in het kader van de toepassing van section 25 TCA 97, rekening moest worden gehouden met de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die onderneming". In de punten 255 tot en met 302 van dat arrest heeft het echter een ander, onjuist „juridisch criterium" toegepast door de functies van de Ierse vestigingen te vergelijken met die van Apple Inc. in plaats van met die van de hoofdkantoren. Subsidiair voert de Commissie aan dat niet-inachtneming van het zakelijkheidsbeginsel en van de benadering van de afzonderlijke entiteit klaarblijkelijk een onjuiste opvatting van het nationale recht vormt. Tot slot verwijt de Commissie het Gerecht dat het een procedurefout heeft gemaakt door zich op niet-ontvankelijk bewijsmateriaal te baseren.

1) Ontvankelijkheid

39. ASI en AOI, alsmede Ierland en het Groothertogdom Luxemburg voeren aan dat de onderzochte grief niet-ontvankelijk is omdat die ertoe strekt een door het Gerecht verrichte beoordeling van de feiten en het bewijs te betwisten.

40. Zoals ik reeds in herinnering heb gebracht, is het Hof niet bevoegd om de feiten vast te stellen noch, in beginsel, om de bewijzen te onderzoeken die het Gerecht ter ondersteuning van die feiten heeft aanvaard, behalve bij materieel onjuiste feitelijke vaststellingen en bij een onjuiste opvatting van het overgelegde bewijsmateriaal. [25] Het Hof heeft evenwel gepreciseerd dat het, wanneer het Gerecht de feiten heeft vastgesteld of beoordeeld, krachtens artikel 256 VWEU bevoegd is om toezicht uit te oefenen op de wijze waarop het Gerecht de feiten juridisch heeft gekwalificeerd en op de rechtsgevolgen die het daaraan heeft verbonden. De toetsingsbevoegdheid van het Hof strekt zich met name uit tot de vraag of de regels inzake de bewijslast en de bewijsvoering zijn nageleefd, en tot de vraag of het Gerecht bij zijn beoordeling van de feiten en het bewijs juiste juridische criteria heeft toegepast. [26] Zoals gezegd voert de Commissie in de onderhavige zaak aan dat het Gerecht, door de functies van Apple Inc. in aanmerking te nemen, een fout heeft gemaakt die afbreuk doet aan zijn feitelijke analyse in de punten 251 tot en met 311 van het bestreden arrest en aan de resultaten van die analyse, wat tot een onjuiste toepassing van het nationale recht en schending van artikel 107, lid 1, VWEU heeft geleid. De argumenten van de Commissie hebben dus betrekking op de verenigbaarheid van de maatstaf aan de hand waarvan het Gerecht de feiten heeft gekwalificeerd (het door het Gerecht toegepast „juridische criterium") met het Ierse recht, en op de daaruit voortvloeiende rechtsgevolgen. In die omstandigheden lijkt het mij duidelijk dat de betrokken grief in haar geheel er niet toe strekt om de vaststelling van de feiten of de beoordeling van het bewijs door het Gerecht te betwisten. Dit sluit niet uit dat sommige punten

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

[25] Zie in die zin arrest van 8 juni 2023, Severstal en NLMK/Commissie (C-747/21 P en C-748/21 P, EU:C:2023:459, punten 45 en 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[26] Zie arrest van 2 maart 2021, Commissie/Italië e.a. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, punt 53).

van kritiek van de Commissie op afzonderlijke elementen van de door het Gerecht uitgevoerde feitelijke analyse, afzonderlijk bezien, op deze grond niet-ontvankelijk kunnen zijn. Deze mogelijkheid zal tijdens de analyse worden nagegaan.

41. Zowel ASI en AOI als Ierland en het Groothertogdom Luxemburg betogen daarnaast dat de onderzochte grief niet-ontvankelijk is omdat zij ertoe strekt de door het Gerecht verrichte beoordeling van het Ierse recht te betwisten, zonder een onjuiste opvatting ervan aan te voeren. In het bijzonder betoogt Ierland dat de Commissie zich baseert op een onjuiste uitlegging van het arrest Andres, waar het in essentie stelt dat elke onjuiste uitlegging en toepassing van nationaal recht een onjuiste uitlegging en toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU vormt.

42. Ik herinner eraan dat het Hof volgens vaste rechtspraak „in hogere voorziening met betrekking tot het onderzoek van de vaststellingen van het Gerecht betreffende het nationale recht, welke op het gebied van staatssteun feitelijke beoordelingen vormen, enkel bevoegd is om te onderzoeken of dit nationale recht onjuist is opgevat […]. Het onderzoek in hogere voorziening van de juridische kwalificatie die het Gerecht tegen de achtergrond van een bepaling van het Unierecht aan dat nationale recht heeft gegeven, welke een rechtsvraag vormt, valt daarentegen wel onder de bevoegdheid van het Hof.”[27] In de punten 79 tot en met 81 van het door de Commissie aangehaalde arrest Andres heeft het Hof gepreciseerd dat de „inhoud [en] de draagwijdte” die het Gerecht aan het nationale recht heeft gegeven in beginsel en tenzij er sprake is van een onjuiste opvatting van dat recht, in het kader van een hogere voorziening niet ter discussie kunnen worden gesteld, maar dat de kwalificatie als „referentiekader” die het Gerecht aan het nationale recht heeft toegekend, en dus de juiste afbakening van het relevante referentiestelsel, daarentegen wel in hogere voorziening kan worden aangevochten. In het arrest Fiat Chrysler heeft het Hof verder verduidelijkt dat de vraag of het Gerecht bij die afbakening een juridisch criterium, zoals het zakelijkheidsbeginsel, naar behoren heeft toegepast, „bij uitbreiding” een rechtsvraag is die door het Hof in het stadium van de hogere voorziening kan worden getoetst.[28]

43. In het licht van bovenstaande beginselen en de huidige stand van de rechtspraak is de door de Commissie voorgestelde uitlegging van het arrest Andres voor kritiek vatbaar. Door het daaraan ten grondslag liggende automatisme wordt namelijk het in het arrest Fiat Chrysler bevestigde onderscheid opgeheven tussen enerzijds vaststellingen van het Gerecht ter verduidelijking van de *inhoud en de draagwijdte* van het nationale recht en de *toepassing* ervan op de betrokken zaak, en anderzijds vaststellingen betreffende dit recht waarvan de juiste afbakening van het referentiestelsel voor de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU afhangt, en dus de vaststelling welke bepalingen van het nationale recht binnen dit referentiestelsel vallen.[29]

44. In werkelijkheid rijst uit het debat tussen de partijen de delicate vraag waar de grens ligt tussen de vaststelling van de feiten en de juridische kwalificatie daarvan met betrekking tot de beoordeling door het Gerecht van het nationale recht inzake staatssteun. Zoals bekend houdt de juridische kwalificatie in dat vooraf vastgestelde relevante feiten worden ingedeeld in een bepaalde juridische categorie of onder een bepaald juridisch begrip worden gebracht, waaruit volgt welke rechtsregels van toepassing zijn op de zaak. Aangezien het daarbij hoofdzakelijk om een cognitief proces gaat, verschilt deze kwalificatie van de eenvoudige vaststelling van de feiten

[27] Zie arrest Andres, punt 78.

[28] Arrest Fiat Chrysler, punt 85.

[29] Volgens vaste rechtspraak moet de vaststelling van het referentiekader voortvloeien uit een objectief onderzoek van „de inhoud, de onderlinge samenhang en de concrete effecten van de krachtens het nationale recht [van de betrokken lidstaat] toepasselijke normen” (zie arrest Fiat Chrysler, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

en kan zij, zoals gezien, gelet op het fundamentele belang ervan in de context van juridische redenering, in hogere voorziening worden onderzocht. Indien wordt verondersteld dat de in de hogere voorziening aangevoerde fout bij de vaststelling van de betekenis en de draagwijdte van een bepaling van nationaal recht of de toepassing ervan gevolgen kan hebben voor de vraag of er in casu sprake is van een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU – omdat die fout van invloed is op de afbakening of de toepassing van het referentiestelsel – moet die fout volgens mij vatbaar zijn voor toetsing door het Hof, aangezien het een fout betreft inzake de juridische kwalificatie van het nationale recht op basis van een bepaling van Unierecht. [30]

45. De daadwerkelijke draagwijdte van de in punt 37 van deze conclusie uiteengezette beginselen moet echter nog worden verduidelijkt door het Hof, en het onderscheid tussen betwistingen die in hogere voorziening ontvankelijk zijn en betwistingen die dat niet zijn, blijft vaag, aangezien zij betrekking hebben op de beoordelingen van het nationale recht door het Gerecht.

46. Het voorgaande heeft naar mijn mening echter geen invloed op de ontvankelijkheid van de argumenten die de Commissie in de onderzochte grief heeft aangevoerd. Ten eerste onderschrijft de Commissie namelijk zonder voorbehoud het juridische criterium dat het Gerecht, volgens haar, op grond van het Ierse recht op de onderhavige zaak van toepassing heeft geacht met het oog op de analyse van het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Ten tweede, voor zover de Commissie aanvoert dat het nationale recht onjuist op de omstandigheden van de onderhavige zaak is toegepast, doet zij dat uitsluitend voor zover het Gerecht volgens haar feitelijk een ander juridisch criterium dan het correct vastgestelde criterium heeft toegepast. De betwisting van de Commissie lijkt mij dus te behoren tot de betwistingen die het Hof in punt 85 van het arrest Fiat Chrysler „bij uitbreiding" ontvankelijk heeft verklaard, voor zover zij er uiteindelijk toe strekken de keuze van het referentiestelsel in de eerste fase van de analyse van het bestaan van een selectief voordeel ter discussie te stellen.

47. Anders dan ASI en AOI en Ierland betogen, beroept de Commissie zich in elk geval ook uitdrukkelijk op een onjuiste opvatting van het Ierse recht, wat noodzakelijkerwijs inhoudt dat het Hof het betoog van de Commissie ten gronde moet beoordelen, om in elk geval na te gaan of een dergelijke onjuiste opvatting toereikend is aangetoond.

48. Op basis van het voorgaande ben ik van mening dat ook de door Ierland alsmede ASI en AOI aangevoerde gronden van niet-ontvankelijkheid die zijn ontleend aan de gestelde betwisting door de Commissie van beoordelingen met betrekking tot het Ierse recht, moeten worden afgewezen.

2) Ten gronde

i) Inaanmerkingneming van niet-ontvankelijke bewijselementen

49. Mijns inziens moet allereerst de grief worden onderzocht dat een procedurefout is gemaakt omdat niet-ontvankelijk bewijs in aanmerking is genomen, aangezien die grief van invloed is op de geldigheid van het bewijs waarop het Gerecht zich heeft gebaseerd. De Commissie beroept zich op niet-ontvankelijkheid van de in punt 301 van het bestreden arrest genoemde bewijselementen, waaruit volgens het Gerecht blijkt dat de onderhandelingen over de overeenkomsten met derde fabrikanten (Original Equipment Manufacturers of „OEM's"), die verantwoordelijk zijn voor de fabricage van een groot deel van de door ASI verkochte producten, en de overeenkomsten met klanten zoals telecommunicatie-exploitanten, zijn gevoerd door

[30] Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Commissie/Luxemburg e.a. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, punt 88).

bestuurders van de Apple-groep en rechtstreeks dan wel bij volmacht door de bestuurders van Apple Inc. en ASI zijn ondertekend. Volgens de Commissie konden deze elementen, die bestaan uit e-mailcorrespondentie tussen bestuurders van Apple Inc. over overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten en uit vier volmachten die ASI aan bestuurders van Apple Inc. heeft verleend (hierna: „de volmachten voor de ondertekening van overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten" [31]), niet door het Gerecht in aanmerking worden genomen omdat zij niet tijdens de administratieve procedure waren overgelegd en, wat drie van deze volmachten betreft, ook omdat zij te laat aan het Gerecht waren overgelegd, namelijk pas in het stadium van repliek. ASI en AOI betwisten niet dat de voornoemde bewijselementen voor het eerst aan het Gerecht zijn overgelegd. Zij betogen echter dat de Commissie op de hoogte was van de activiteiten van de in de Verenigde Staten gevestigde bestuurders van ASI en AOE en van het bestaan en het belang van de voornoemde volmachten, en dat de Commissie, indien zij een behoorlijk onderzoek had ingesteld, al het relevante bewijs had kunnen verkrijgen.

50. In dit verband wijs ik erop dat de wettigheid van een besluit inzake staatssteun volgens vaste rechtspraak door de Unierechter moet worden beoordeeld aan de hand van de gegevens waarover de Commissie kon beschikken op het ogenblik waarop zij haar besluit heeft vastgesteld. [32] In het arrest van 20 september 2017, Commissie/Frucona Košice [33], heeft het Hof gepreciseerd dat de gegevens waarover de Commissie „kon beschikken" de gegevens omvatten die van belang zijn voor de te verrichten beoordeling en die zij in het kader van de administratieve procedure op verzoek had kunnen laten overleggen. [34] In de onderhavige zaak merk ik in de eerste plaats met betrekking tot de e-mailcorrespondentie tussen bestuurders van Apple Inc. over overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten op dat uit het dossier voor het Gerecht blijkt dat in bijna de gehele correspondentie enkel verslag wordt gedaan van activiteiten die werknemers van Apple Inc. hebben verricht in het kader van de CSA en dat zij geen enkele impliciete of expliciete verwijzing naar ASI bevatten. Het betrof dus documenten die volgens de Commissie geen verband hielden met het voorwerp van de administratieve procedure, aangezien zij betrekking hadden op activiteiten van een afzonderlijke entiteit ten opzichte van ASI en op betrekkingen binnen de groep die geen verband hielden met het voorwerp van de tax rulings. Daarom kan mijns inziens niet worden gesteld dat zij tijdens de administratieve procedure moest verzoeken om overlegging van dergelijke bewijzen, gesteld dat zij kon vermoeden dat die bestonden. Het stond daarentegen aan Apple, met name gezien het standpunt van de Commissie, om al het bewijsmateriaal te verstrekken waarover zij beschikte om aan te tonen dat de voornoemde onderhandelingen in werkelijkheid voor rekening van de hoofdkantoren van ASI waren gevoerd, en niet voor rekening van de Apple-groep als geheel. Wat betreft, in de tweede plaats, de volmachten voor de ondertekening van overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten, wijs ik er om te beginnen op dat niet is betwist dat zij het belangrijkste, zo niet het enige bewijs vormen waarop het Gerecht zich in punt 301 van het bestreden arrest heeft gebaseerd. Het is ook onbetwist dat de volledige lijst van de door de bestuurders van ASI en AOE verleende volmachten slechts als bijlage bij hun verzoekschrift in eerste aanleg was verstrekt en dat de tekst van drie van die volmachten pas in de fase van repliek is overgelegd, terwijl de vierde volgens de Commissie nooit is overgelegd, wat ASI en AOI niet hebben tegengesproken. [35] Evenmin is betwist dat in de notulen van de vergaderingen van de raden van bestuur van ASI en AOE die tijdens de administratieve

[31] Uit het dossier blijkt dat het met name gaat om volmachten aan de CEO en de vicepresident van Apple Inc.

[32] Zie arrest van 2 september 2010, Commissie/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, punt 71 (hierna: „arrest Commissie/Frucona Košice").

[34] Zie ook arrest van 29 juni 2023, TUIfly/Commissie (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punt 47).

[35] ASI en AOI stellen enkel dat zij de notulen van de vergadering van de raad van bestuur van ASI van 27 juli 2011, waarin de betrokken volmacht wordt genoemd, aan de Commissie hebben verstrekt, maar nemen geen standpunt in ten aanzien van de opmerking van de Commissie dat de tekst van die volmacht (die blijkens de notulen als bijlage bij die notulen was gevoegd) nooit is overgelegd.

procedure zijn overgelegd (hierna: „de door de Commissie onderzochte notulen"), geen melding is gemaakt van de volmachten voor de ondertekening van overeenkomsten met OEM's, maar alleen van de volmacht voor de ondertekening van overeenkomsten met telecommunicatie-exploitanten, die echter, zoals gezegd, nooit is overgelegd. Wat betreft de elementen die tijdens de administratieve procedure aan de Commissie ter kennis zijn gebracht, wijs ik erop dat in de opmerkingen van Apple Inc. van 7 september 2015, die als bijlage bij het verzoekschrift van ASI en AOE voor het Gerecht zijn gevoegd, melding is gemaakt van een systeem van volmachten die door de raden van bestuur van ASI en AOE zijn verleend, met name met het oog op de onderhandelingen over en de ondertekening van overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten. Deze opmerkingen bevatten echter slechts een vage en niet gedocumenteerde verwijzing.[36] In deze context kan de Commissie mijns inziens niet worden verweten dat zij de betrokken volmachten tijdens de administratieve procedure niet heeft verkregen, met name gezien het feit dat zij alle notulen van de vergaderingen van de raden van bestuur van ASI en AOE in de betrokken periode had opgevraagd en onderzocht, waarin zij vrijwel niets over die volmachten had gevonden. Naar mijn mening stond het daarentegen aan Apple om deze volmachten, ter onderbouwing van haar reconstructie van de feiten, in een zo vroeg mogelijk stadium over te leggen, en daarmee niet te wachten tot de laatste gelegenheid die de procedure bij het Gerecht haar bood.

51. De argumenten van de Commissie over een procedurefout omdat niet-ontvankelijk bewijs in aanmerking is genomen, moeten naar mijn mening dan ook worden aanvaard.

ii) Juridisch criterium dat op grond van Iers recht van toepassing is

52. Volgens de Commissie heeft het Gerecht het juridische criterium dat naar Iers recht van toepassing is om de belastbare winst in Ierland van een niet-ingezeten vennootschap te bepalen, in punt 248 van het bestreden arrest correct vastgesteld en moet daarbij rekening worden gehouden met de „toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die onderneming". Ierland stelt daarentegen dat de relevante analyse voor de toepassing van section 25 TCA 97 betrekking moet hebben op de „daadwerkelijke activiteiten [van die Ierse vestigingen van een niet-ingezeten vennootschap] en op de marktwaarde" van die activiteiten, zoals het Gerecht met name in punt 227 van het bestreden arrest heeft verklaard en in meerdere andere punten van dat arrest heeft bevestigd. ASI en AOI betogen op hun beurt dat het Gerecht in de punten 182 tot en met 186 van het bestreden arrest heeft verduidelijkt dat volgens het Ierse recht de uit IE voortvloeiende winst uitsluitend aan de Ierse vestiging van een niet-ingezeten vennootschap kan worden toegerekend indien die vestiging zeggenschap heeft over de IE die deze winsten heeft voortgebracht. Net als Ierland betogen ASI en AOI dat de door de hoofdkantoren verrichte activiteiten volstrekt niet relevant zijn voor de toepassing van section 25 TCA 97. Tot slot stellen zowel Ierland als ASI en AOI in essentie dat punt 248 van het bestreden arrest, waarop de Commissie zich baseert, betrekking heeft op de toepassing van de Authorised

[36] In de opmerkingen van 14 april 2015, waarnaar ASI en AOI eveneens hebben verwezen, wordt slechts gesteld dat de voorwaarden van de overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten centraal zijn bepaald door bestuurders in Cupertino en dat dergelijke overeenkomsten vóór 2013 namens ASI bij volmacht door leidinggevenden in de Verenigde Staten werden ondertekend. In die opmerkingen is ook gepreciseerd dat deze overeenkomsten, zodra zij geformaliseerd waren, door de Ierse vestiging van ASI werden uitgevoerd door kooporders te plaatsen. Evenzo wordt in de opmerkingen van Ierland van 29 januari 2016 slechts verklaard dat de overeenkomsten met OEM's worden ondertekend en uitgevoerd door bestuurders van ASI. Voor het Gerecht hebben ASI en AOE een document overgelegd waarin werd uitgelegd op welke wijze zij (Apple Inc. en ASI) over de overeenkomsten met OEM's onderhandelden en deze gezamenlijk ondertekenden. Zij hebben ook een van die overeenkomsten overgelegd die voor ASI was ondertekend door een werknemer van Apple Inc. die in het betreffende boekjaar als bestuurder van ASI was aangesteld.

OECD Approach, en niet van section 25 TCA 97, en dat hoe dan ook met name uit punt 242 van dat arrest volgt dat die benadering de door de Commissie aangevoerde vergelijkende analyse, die in strijd is met het Ierse recht, niet bevestigt.

53. Op grond van de bovenstaande korte uiteenzetting van de belangrijkste argumenten van de partijen kunnen twee inleidende opmerkingen worden gemaakt. De eerste opmerking is dat volgens alle hierboven uiteengezette stellingen de functies die worden vervuld door een afzonderlijke entiteit ten opzichte van de niet-ingezeten vennootschap waarvan de belastbare winst in Ierland moet worden vastgesteld, niet relevant zijn voor de toepassing van section 25 TCA 97, zelfs niet indien die entiteit met die vennootschap verbonden is, zoals Apple Inc. in de onderhavige zaak. Een criterium voor winsttoerekening zoals Ierland alsmede ASI en AOI voorstaan, dat uitsluitend rekening houdt met de activiteiten die daadwerkelijk door de Ierse vestigingen zijn verricht, leidt immers noodzakelijkerwijs en logischerwijs tot het resultaat dat de door Apple Inc. verrichte functies bij de betrokken analyse op grond van die section buiten beschouwing worden gelaten. De tweede opmerking is dat het bestreden arrest niet duidelijk is met betrekking tot de definitie van de methode voor winsttoerekening, die een belangrijke rol speelt bij de toepassing van section 25 TCA 97. Dit punt is evenwel van cruciaal belang voor de analyse die moet worden verricht op grond van artikel 107, lid 1, VWEU, aangezien het van invloed is op de vaststelling van de „normale" belastingregels volgens Iers recht op grond waarvan wordt beoordeeld of er sprake is van een voordeel in de zin van die bepaling. Op basis van meerdere punten van het bestreden arrest hebben partijen drie criteria vastgesteld voor de winsttoerekening aan de Ierse vestiging van een niet-ingezeten vennootschap: het eerste vereist dat wordt aangetoond dat de vestiging zeggenschap heeft over de activa waaruit de toe te rekenen winst voortvloeit („zeggenschapscriterium", punten 182-185 van het bestreden arrest); het tweede is gebaseerd op de activiteit die de vestiging daadwerkelijk verricht en de beoordeling van de marktwaarde ervan („criterium van de daadwerkelijke activiteiten", voornamelijk in de punten 179, 218, 219 en 227 van het bestreden arrest); het derde betreft de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die onderneming („criterium van de toerekening van functies binnen de onderneming", punten 240, 242 en 248 van het bestreden arrest).

54. In die omstandigheden moet, voor zover mogelijk, worden gestreefd naar een coherente lezing van het bestreden arrest met betrekking tot dit punt, met als uitgangspunt de onbetwiste premisse die aan dit arrest ten grondslag ligt, namelijk dat voor de vaststelling van de belastbare winst in Ierland van een niet-ingezeten vennootschap een „functionele analyse" moet worden verricht om de door haar vestiging in Ierland verrichte activiteiten, gebruikte activa en de gedragen risico's te bepalen. Zowel section 25 TCA 97, als het zakelijkheidsbeginsel, als de Authorised OECD Approach verlangt een dergelijke analyse.[37] De tegengestelde standpunten van de partijen verschillen wat betreft het *voorwerp* van deze analyse in de onderhavige zaak.

55. Ik ben echter van mening dat na lezing van het bestreden arrest in zijn geheel niet kan worden geconcludeerd dat het Gerecht van oordeel was dat op grond van het Ierse recht een criterium van toepassing was dat *uitsluitend* is toegespitst op de activiteiten van de Ierse vestigingen van de niet-ingezeten vennootschappen. Zoals verklaard in punt 177 van het bestreden arrest is section 25 TCA 97 „enkel van toepassing op de winst die voortvloeit uit activiteiten die door de Ierse vestigingen zelf zijn verricht, en niet op de winst uit activiteiten die door andere onderdelen van de betrokken niet-ingezeten vennootschap zijn verricht". De Commissie is evenwel niet ten

[37] In punt 1.42 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen is gepreciseerd dat in de functionele analyse „de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, gebruikte activa en gedragen risico's door de partijen bij de transactie [worden] vastgesteld en vergeleken".

onrechte van mening dat een dergelijke stelling in wezen slechts verwijst naar het beginsel van fiscale territorialiteit en op zichzelf geen uitwerking vormt van een methode voor winsttoerekening in de zin van section 25 TCA 97 – en zeker niet van een methode voor de toerekening van activa die winst voortbrengen – die uitsluit dat rekening wordt gehouden met de functies die de andere onderdelen van de niet-ingezeten vennootschap vervullen. Dienaangaande ben ik het met de Commissie eens dat een dergelijke uitsluiting nergens in het bestreden arrest voorkomt. In het bijzonder kan die uitsluiting niet worden afgeleid, zoals Ierland alsmede ASI en AOI betogen, uit de punten 179 tot en met 184 van dat arrest, waarin het Gerecht heeft verwezen naar de uitspraak van de High Court (rechter in eerste aanleg, Ierland) in de zaak S. Murphy (Inspector of Taxes) tegen Dataproducts (Dub.) Ltd.[38] In die zaak heeft de High Court namelijk de door de Ierse vestiging van de in Nederland gevestigde vennootschap Dataproducts en door de bestuurders van die vennootschap buiten Ierland vervulde functies uitvoerig geanalyseerd, en een vergelijking gemaakt van die functies en de risico's die deze vennootschap via haar verschillende onderdelen op zich had genomen, om vervolgens tot de slotsom te komen dat het betrokken activum, een Zwitserse rekening waarvan de opbrengsten deels ter beschikking waren gesteld van de Ierse vestiging, niet onder zeggenschap stond van deze vestiging, maar van het Nederlandse hoofdkantoor van Dataproducts en dat de betrokken bedragen dus geen in Ierland belastbare winst konden vormen. Dit arrest is dus veeleer een illustratie van een methode voor winsttoerekening zoals die waarop de Commissie zich beroept.

56. In het licht van het voorgaande moet worden vastgesteld dat het Gerecht eerst in punt 240 van het bestreden arrest uitdrukkelijk heeft erkend dat bij de bepaling welke functies de Ierse vestiging van een niet-ingezeten vennootschap daadwerkelijk vervult, met het oog op de toepassing van section 25 TCA 97 rekening moet worden gehouden met „de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die onderneming". In punt 242 van dat arrest heeft het Gerecht vervolgens geoordeeld dat de analyse die bedoeld is om de activa, functies en risico's vast te stellen die aan de vaste inrichting van een onderneming moeten worden toegerekend op basis van de daadwerkelijk door die onderneming verrichte activiteiten, niet „in abstracto kan worden uitgevoerd, zonder rekening te houden met de activiteiten en functies die binnen die onderneming als geheel worden verricht".

57. De tekst van section 25 TCA 97 wijst zelf in deze richting, voor zover daarin de vaststelling vereist is van „inkomsten uit handel die direct of indirect voortvloeien" uit de vestiging en uit eigendommen of rechten „die door de vestiging […] worden gebruikt dan wel door of namens de vestiging […] worden gehouden". Ik zie namelijk niet hoe een dergelijke handeling – die met name inhoudt dat de economische eigendom moet worden vastgesteld van de activa die de betrokken onderneming bezit – kan worden uitgevoerd zonder rekening te houden met de activiteiten die de verschillende onderdelen van deze onderneming met betrekking tot deze activa hebben verricht, en deze te vergelijken. Aan de hand van een dergelijke vergelijking kan worden nagegaan of de winstverdeling binnen de niet-ingezeten vennootschap, die de belastingdienst heeft aanvaard als grondslag voor de vaststelling van de belastbare winst in Ierland, in overeenstemming is met de werkelijke toerekening van de functies, activa en risico's tussen de verschillende onderdelen van die onderneming.

58. Op basis van het voorgaande ben ik van mening dat de Commissie het bestreden arrest juist uitlegt waar zij verklaart dat het criterium voor de vaststelling van de winst van een niet-ingezeten vennootschap, dat volgens het Gerecht van toepassing is op grond van section 25

[38] [1988] I.R. 10 noot 4507 (hierna: „Dataproducts-uitspraak").

TCA 97, vereist dat rekening wordt gehouden met de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die vennootschap en uitsluit dat de rol van afzonderlijke entiteiten in aanmerking wordt genomen.

59. Daarnaast komt de noodzaak om de analyse te beperken tot de relaties tussen de hoofdkantoren en de Ierse vestigingen in de onderhavige zaak voort uit de keuze, die Apple Inc. als zelfstandige ondernemer heeft gemaakt, om door middel van de CSA een deel van haar winsten te verplaatsen naar ASI en AOE. Het gaat er dus om deze winsten toe te rekenen aan de verschillende onderdelen van deze vennootschappen, waar Apple Inc. buiten blijft. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, heeft het toepassen van een ander criterium tot gevolg dat geen rekening wordt gehouden met de praktijk van die overeenkomst en met de belastingstructuur van de Apple-groep, aspecten waaraan de Ierse belastingdienst niet kon voorbijgaan in het kader van een algemene beoordeling van de door de groep voorgestelde methode voor het bepalen van de belastbare winst van ASI en AOE. Anders zou dit leiden tot het paradoxale resultaat dat de activa die Apple Inc. rechtmatig buiten de Verenigde Staten heeft geplaatst, evenals de daaruit voortvloeiende winst, bij het bepalen van de in Ierland verschuldigde belasting – uitsluitend virtueel – zouden terugkeren naar de Verenigde Staten, waardoor de belastingdruk van de groep nog verder zou worden verlaagd.

iii) Inaanmerkingneming van de functies van Apple Inc. door het Gerecht

60. Thans dient te worden nagegaan of het Gerecht zich daadwerkelijk heeft gebaseerd op de functies die Apple Inc. heeft vervuld met betrekking tot de IE van de Apple-groep, zoals de Commissie stelt, dan wel of de Commissie met haar argumenten de motivering van het bestreden arrest ter zake onjuist opvat, zoals Ierland alsmede ASI en AOI stellen.

61. In de eerste plaats voert de Commissie aan dat het Gerecht naar de door Apple Inc. vervulde functies heeft verwezen in de punten 259 tot en met 267 en in punt 288 van het bestreden arrest. In die punten worden de overwegingen 289 tot en met 295 van het litigieuze besluit onderzocht, waarin de uitoefening van de functies kwaliteitscontrole, beheer van de R&D-infrastructuur en beheer van het zakelijke risico aan de Ierse vestigingen werd toegerekend. In dit verband merk ik op dat het Gerecht in de punten 260 tot en met 267 van het bestreden arrest in het algemeen heeft verwezen naar het geheel van in bijlage B bij de CSA opgenomen functies en risico's die verband houden met de immateriële activa die het voorwerp zijn van die overeenkomst[39], dat wil zeggen „in wezen […] alle IE van de Apple-groep" (punt 261) die ASI en AOE krachtens deze overeenkomst mochten vervullen of waarmee zij konden worden belast. In de punten 263 en 264 van het bestreden arrest heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie geen enkel bewijs had geleverd dat deze functies daadwerkelijk door ASI en AOE waren vervuld, laat staan door hun Ierse vestigingen, of dat het personeel van die vestigingen die risico's daadwerkelijk had beheerd. In punt 266 van dat arrest heeft het Gerecht herhaald dat de Commissie niet heeft getracht te bewijzen dat „de bestuursorganen van de Ierse vestigingen […] zich daadwerkelijk hadden beziggehouden met het actieve dagelijkse beheer van al die aan de IE van de Apple-groep gerelateerde functies en risico's die in bijlage B bij de CSA zijn genoemd". Zoals de Commissie terecht heeft aangevoerd, zijn de in de punten 261 en 262 van het bestreden arrest opgesomde functies en risico's in een multinational normaliter voorbehouden aan de houdstermaatschappij

[39] In bijlage B van de CSA, zoals gewijzigd in 2009, waren twee tabellen opgenomen over de relevante functies met betrekking tot de immateriële activa die het voorwerp zijn van de betrokken overeenkomst, alsook van de hiermee verband houdende risico's. Alle functies en risico's waren door middel van een „x" aan Apple Inc. (aangeduid als „Apple") en aan ASI en AOE (gezamenlijk aangeduid als „internationale deelnemer") toegerekend, met uitzondering van de registratie en de bescherming van IE, die uitsluitend aan Apple Inc. waren toegerekend (zie punt 260 van het bestreden arrest).

van de groep. Het Gerecht heeft in punt 267 van dat arrest onderstreept dat het in de onderhavige zaak in wezen gaat om „alle functies die de kern vormen van het bedrijfsmodel van de Apple-groep, waarvan de focus op de ontwikkeling van technologische producten ligt" en „cruciale risico's […] die inherent zijn aan dat bedrijfsmodel". Daarnaast blijkt uit het dossier van het Gerecht en uit het litigieuze besluit dat de Commissie, Ierland, alsmede ASI en AOE het erover eens waren dat die functies en die risico's, *die verband houden met de volledige intellectuele eigendom van de Apple-groep, de ontwikkeling en het beheer ervan*, grotendeels werden vervuld door Apple Inc. als houdstermaatschappij van de groep of in het kader van de CSA, en door haar waren samengebracht in Cupertino. De Commissie stelt dus niet ten onrechte dat het Gerecht in de zojuist onderzochte punten van het bestreden arrest bij zijn beoordeling van de feiten ook rekening heeft gehouden met de functies en risico's die Apple Inc. op zich had genomen.

62. In de tweede plaats stelt de Commissie dat het Gerecht in de punten 268 tot en met 295 van het bestreden arrest ten onrechte heeft verwezen naar de functies van Apple Inc. In die punten heeft het Gerecht de in de overwegingen 296 tot en met 300 van het litigieuze besluit genoemde activiteiten en functies onderzocht zoals die daadwerkelijk door de Ierse vestiging van ASI zijn verricht, en is het tot de slotsom gekomen dat die activiteiten en functies, afzonderlijk of in hun geheel beschouwd, niet rechtvaardigden dat de IE-licenties aan die vestiging zijn toegerekend. De door het Gerecht onderzochte activiteiten en functies omvatten de kwaliteitscontrole, uiteenlopende R&D-activiteiten en het beheer van lokale marketingkosten.

63. In dit verband merk ik met betrekking tot de kwaliteitscontrole op dat die functie deel uitmaakte van de functies die in de CSA zijn opgenomen en met zowel Apple Inc. als ASI en AOE zijn geassocieerd. In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat het Gerecht, waar het in punt 269 van het bestreden arrest verwijst naar de stelling van ASI en AOE dat „wereldwijd duizenden personen een functie op dat gebied uitoefenden, terwijl die functie in Ierland slechts door één persoon werd uitgeoefend", verwijst naar activiteiten die worden verricht door afzonderlijke entiteiten ten opzichte van de vestiging van ASI, en in het bijzonder naar door Apple Inc. verrichte activiteiten.[40] Hetzelfde geldt mijns inziens in punt 274 van het bestreden arrest, waar het Gerecht heeft verklaard dat uit het feit dat de vestiging van ASI lokale marketingkosten heeft gemaakt „niet [kan] worden opgemaakt dat die vestiging verantwoordelijk is voor het bedenken van de marketingstrategie zelf". Volgens de overeenkomst inzake marketingdiensten is het bedenken van die strategie immers de taak van Apple Inc.

64. Wat betreft de punten 273 en 275 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht verklaart dat de door de werknemers van de vestiging van ASI verrichte R&D-functies en activiteiten op het gebied van het verzamelen en analyseren van regionale gegevens van „secundaire" aard zijn, vergelijkt het Gerecht die activiteiten nogmaals met de activiteiten die wereldwijd door personen buiten ASI worden vervuld. Tot slot is een uitdrukkelijke verwijzing naar het beleid en de strategie van de groep die door Apple Inc. zijn ontwikkeld, vervat in punt 277 van het bestreden arrest, met betrekking tot de activiteiten van de vestiging van ASI die verband houden met de AppleCare-dienst, die worden gekwalificeerd als „uitvoerende" activiteiten „volgens de in de Verenigde Staten vastgestelde richtsnoeren en strategie", alsmede in de punten 281 en 283 van dat arrest, waarin het Gerecht een algemeen oordeel van het Gerecht geeft over het „secundaire" en „uitvoerende" karakter van de activiteiten van die vestiging.

[40] In punt 269 van het bestreden arrest is weliswaar aangegeven dat de kwaliteitscontrole kon worden uitbesteed in het kader van overeenkomsten met derde fabrikanten, maar het bestreden arrest bevat geen verdere aanwijzingen over het bestaan van dergelijke door ASI en AOE gesloten overeenkomsten.

65. In de derde plaats is de Commissie van mening dat het Gerecht naar de activiteiten van Apple Inc. heeft verwezen bij het onderzoek van de door de Ierse vestiging van AOE vervulde functies die zijn vastgesteld in overweging 301 van het litigieuze besluit. In punt 290 van het bestreden arrest verklaart het Gerecht met betrekking tot de specifieke processen en productie-expertise die door deze vestiging zelf zijn ontwikkeld in het kader van haar productieactiviteiten, dat die expertise weliswaar onder de bescherming van bepaalde intellectuele-eigendomsrechten zou vallen, maar dat het dus gaat „om een beperkt gebied dat eigen is aan de activiteiten van die Ierse vestiging", en dat dit niet rechtvaardigt dat alle IE-licenties aan die vestiging worden toegerekend. Het is mijns inziens duidelijk dat een dergelijke „kwantitatieve" beoordeling alleen mogelijk is voor zover de door de Ierse vestiging van AOE ontwikkelde expertise wordt vergeleken met de algemene R&D-functies in verband met de IE van de Apple-groep, zoals de Commissie terecht stelt. De tegen de punten 291 tot en met 294 van het bestreden arrest gerichte argumenten van de Commissie dat de door de Ierse vestiging van AOE ontwikkelde IE een unieke en waardevolle bijdrage vormen die zich niet laat verzoenen met een beperkte vergoeding als die waarin de tax rulings voorzien, moet daarentegen worden verworpen omdat daarmee een feitelijke beoordeling door het Gerecht wordt betwist.

66. Tot slot voert de Commissie aan dat het Gerecht in de punten 298 tot en met 302 van het bestreden arrest bij het onderzoek van de buiten de vestigingen van ASI en AOE verrichte activiteiten rekening heeft gehouden met de door Apple Inc. vervulde functies. In dit verband lijdt het geen twijfel dat het Gerecht met name in de punten 299 en 300 van dat arrest heeft verwezen naar de functies van Apple Inc. en haar rol als moedermaatschappij, waar het ten eerste, in het algemeen, het „gecentraliseerde karakter van de strategische besluiten die binnen de Apple-groep door bestuurders in Cupertino worden genomen", heeft vastgesteld en, ten tweede, in het bijzonder, wat de besluiten met betrekking tot R&D betreft – de voornaamste bron van de IE van de Apple-groep –, erop heeft gewezen dat „de besluiten over te ontwikkelen producten […] en over de R&D-strategie […] werden vastgesteld en uitgevoerd door bestuurders van de groep die in Cupertino waren gevestigd". Ook heeft het Gerecht geconstateerd dat „de strategieën voor de lancering van nieuwe producten en, met name, de organisatie van de distributie op de Europese markten […] op het niveau van de Apple-groep [waren] vastgesteld in Cupertino, onder meer door de leidinggevenden van de groep (Executive Team) onder leiding van de algemeen directeur". [41]

67. Uit de voorgaande analyse volgt dat het Gerecht zich in alle punten van het bestreden arrest die de Commissie heeft betwist, min of meer impliciet maar niettemin duidelijk heeft gebaseerd op de functies die Apple Inc. met betrekking tot de IE van de Apple-groep heeft vervuld in het kader van de CSA, de overeenkomst inzake marketingdiensten of in haar hoedanigheid van moedermaatschappij, en deze functies heeft vergeleken met de functies die de Ierse vestigingen met betrekking tot de IE-licenties hebben vervuld. Anders dan Ierland alsmede ASI en AOI betogen, berust de onderzochte grief dus niet op een onjuiste lezing van het bestreden arrest, en zeker niet op een onjuiste opvatting daarvan.

[41] De Commissie heeft gepreciseerd dat het „Executive Team" en de algemeen directeur van de groep waarnaar het Gerecht verwijst, de managers en de algemeen directeur van Apple Inc. zijn, wat niet door ASI en AOI is tegengesproken.

iv) Invloed van de inaanmerkingneming van de activiteiten van Apple Inc. op de juridische kwalificatie van de feiten

68. Ierland alsmede ASI en AOI betogen in wezen dat de betrokken grief hoe dan ook niet ter zake dienend is omdat de conclusies waartoe het Gerecht aan het einde van zijn beoordeling van de feiten is gekomen, zelfs indien wordt aangenomen dat het Gerecht de functies van Apple Inc. in aanmerking heeft genomen, gebaseerd zijn op een analyse van de activiteiten van de Ierse vestigingen en de hoofdkantoren en op de vaststelling dat de door deze vestigingen vervulde functies een „routinematig" karakter hebben, wat volgens het Gerecht niet volstaat om de toerekening van de IE-licenties en de daaruit voortvloeiende winsten aan deze vestigingen te rechtvaardigen.

69. Dienaangaande merk ik op dat uit alle feitelijke vaststellingen van het Gerecht, zoals samengevat in punt 310 van het bestreden arrest, volgt dat de conclusie in dat punt dat de Commissie er niet in was geslaagd om te bewijzen dat de IE-licenties aan de Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend om de belastbare jaarwinst van ASI en AOE in Ierland vast te stellen, is gebaseerd op, ten eerste, de beoordeling van de daadwerkelijk door die vestigingen verrichte activiteiten en, ten tweede, de „buiten die vestigingen genomen en uitgevoerde strategische besluiten".

70. Indien wordt aangenomen dat dit laatste element een verwijzing naar de door de hoofdkantoren vervulde functies omvat, moeten de beoordelingen in de punten 298 tot en met 309 van het bestreden arrest nader worden geanalyseerd. Daarin is het Gerecht ingegaan op de argumenten van Ierland en van ASI en AOE dat deze strategische besluiten met betrekking tot het ontwerp en de ontwikkeling van de producten van de Apple-groep die voor de gehele groep centraal vanuit Cupertino waren genomen, door de bestuursorganen van ASI en AOE werden *uitgevoerd*.

71. In die punten heeft het Gerecht eerst vastgesteld dat ASI en AOE het bewijs hadden geleverd voor het gecentraliseerde karakter van die besluiten en, wat meer in het bijzonder de besluiten met betrekking tot R&D betreft, gegevens hadden verstrekt waaruit, ten eerste, bleek dat de besluiten over te ontwikkelen producten en over de R&D-strategie werden vastgesteld en uitgevoerd door bestuurders van de groep die in Cupertino waren gevestigd en, ten tweede, dat de strategieën voor de lancering van nieuwe producten en de organisatie van de distributie op de Europese markten op het niveau van de Apple-groep, werden vastgesteld in Cupertino, onder meer door de leidinggevenden van de groep onder leiding van de algemeen directeur (punten 298-301). Ik wijs erop dat het Gerecht in dit deel van zijn beoordelingen – met uitzondering van punt 301, dat in de punten 42 en 43 supra is besproken – geenszins heeft gezinspeeld op een rechtstreekse dan wel indirecte betrokkenheid van de hoofdkantoren bij die R&D-besluiten en de ontwikkeling van de marketing- en distributiestrategieën op het niveau van de Apple-groep.

72. Vervolgens heeft het Gerecht de besluitvormende rol van de hoofdkantoren in aanmerking genomen. Het heeft om te beginnen erop gewezen dat de Commissie, wat betreft de vraag of ASI en AOE in staat waren om via hun bestuursorganen besluiten vast te stellen die van invloed waren op hun cruciale functies, akte heeft genomen van het bestaan van de raden van bestuur en van het feit dat zij gedurende de relevante periode regelmatig hebben vergaderd, door in tabellen in het litigieuze besluit fragmenten uit de notulen van die vergaderingen over te leggen. Het Gerecht heeft vervolgens gepreciseerd dat „de in die notulen vastgelegde besluiten van de raden van bestuur regelmatig (en meerdere malen per jaar) betrekking [hadden] op zaken als de uitkering van dividend, de goedkeuring van directieverslagen en de benoeming en het ontslag van

bestuurders", en af en toe op „volmachten aan bepaalde bestuursleden om uiteenlopende activiteiten uit te voeren, zoals het beheer van bankrekeningen, het onderhouden van betrekkingen met regeringen en overheidsinstanties, het houden van audits, het afsluiten van verzekeringen, het sluiten van huurovereenkomsten, het inkopen en verkopen van activa, de ontvangst van goederen en het sluiten van commerciële overeenkomsten". Het Gerecht heeft er ook op gewezen dat uit die notulen bleek dat „zeer ruime beheersbevoegdheden [waren] gedelegeerd aan individuele bestuurders" (punt 306), en was tot de slotsom gekomen dat de Commissie ten onrechte had vastgesteld dat ASI en AOE niet in staat waren om via hun bestuursorganen, en met name via hun raden van bestuur, de cruciale functies van de betrokken vennootschappen uit te oefenen, in voorkomend geval door hun bevoegdheden te delegeren aan individuele bestuurders die geen werknemers van de Ierse vestigingen waren (punt 309). In dit verband merk ik op dat noch die conclusie, noch de gegevens die uit de door de Commissie onderzochte notulen zijn verkregen en waarnaar in de punten 305 en 306 van het bestreden arrest wordt verwezen, aanwijzingen geven over een daadwerkelijke betrokkenheid van de raden van bestuur van de hoofdkantoren bij de vaststelling van besluiten inzake het beheer van de IE-licenties. Dienaangaande heeft het Gerecht in punt 304 van het bestreden arrest enkel verklaard dat uit het feit dat die notulen „geen informatie bevatten over besluiten die betrekking hebben op het beheer van de IE-licenties […], op de CSA en op belangrijke commerciële besluiten […] niet [kan] worden opgemaakt dat die besluiten zelf niet bestaan". Ik kom later terug op dit punt, dat de Commissie in het kader van het derde onderdeel van haar eerste middel in hogere voorziening heeft betwist.

73. Uit het voorgaande volgt dat het Gerecht in de punten 298 tot en met 309 van het bestreden arrest ten eerste heeft vastgesteld dat er binnen de Apple-groep, waarvan Apple Inc. de moedermaatschappij is, een gecentraliseerd besluitvormingssysteem bestond dat ook betrekking had op het beheer en de ontwikkeling van de IE van de groep, en ten tweede dat de hoofdkantoren in staat waren om via hun raden van bestuur „de belangrijkste besluiten voor de onderneming, zoals de goedkeuring van de jaarrekening" vast te stellen, ook middels een systeem van volmachten aan individuele leden van de raad van bestuur. Het Gerecht heeft echter niet geconstateerd dat de hoofdkantoren aan de vaststelling van strategische besluiten van Apple Inc. hebben deelgenomen, en evenmin dat zij daadwerkelijk betrokken waren bij de uitvoering van die besluiten of bij het actieve beheer van de IE-licenties. De enige constatering dienaangaande, in punt 307 van het bestreden arrest, dat ASI en AOE informatie hebben verstrekt waaruit blijkt dat de verschillende versies van de CSA door leden van hun raad van bestuur te Cupertino waren ondertekend, wordt door de Commissie betwist in het kader van het derde onderdeel van haar eerste middel in hogere voorziening, waarvan de analyse hieronder aan bod komt. Hieruit volgt dat de door ASI en AOI alsmede de door Ierland opgeworpen exceptie dat de onderzochte grief niet ter zake dienend is, moet worden afgewezen.

3) Conclusie over het tweede onderdeel

74. Op basis van het voorgaande ben ik van mening dat de Commissie terecht stelt dat het Gerecht tot de conclusie is gekomen dat er onvoldoende bewijs was om de IE-licenties aan de vestigingen toe te rekenen door de functies van die vestigingen met betrekking tot die licenties ten onrechte te vergelijken met de functies die Apple Inc. heeft vervuld met betrekking tot de IE van het Apple-concern, in plaats van met de functies die de hoofdkantoren met betrekking tot de IE-licenties hebben vervuld. Dit blijkt met name uit de tussenconclusies waartoe het Gerecht in de verschillende fasen van zijn analyse van de feiten is gekomen, en in het bijzonder in de punten 266 en 302 van het bestreden arrest, waarin het ten eerste heeft geoordeeld dat de Commissie niet had getracht te bewijzen dat de Ierse vestigingen zich daadwerkelijk hadden beziggehouden met het

actieve dagelijkse beheer „van al die aan de IE van de Apple-groep gerelateerde functies en risico's die in bijlage B bij de CSA zijn genoemd" en ten tweede dat de Commissie ten onrechte had geconcludeerd dat het beheer van die IE noodzakelijkerwijs door de Ierse vestigingen van de Apple-groep werd verricht, aangezien de strategische besluiten wat betreft de ontwikkeling van Apple-producten waaruit de IE van de Apple-groep voortvloeit, voor de gehele groep in Cupertino waren vastgesteld. De tweede grief van het tweede onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening is mijns inziens dus gegrond.

b) Eerste grief

75. In het kader van de eerste grief van het tweede onderdeel van haar eerste middel in hogere voorziening voert de Commissie aan dat het Gerecht in de punten 255 tot en met 302 van het bestreden arrest weliswaar heeft verwezen naar meerdere belangrijke functies die bestuurders of werknemers van Apple Inc. in verband met de IE van Apple hebben vervuld, maar geen standpunt heeft ingenomen ten aanzien van de overwegingen 308 tot en met 318 van het litigieuze besluit, waarin de Commissie heeft uiteengezet waarom zij deze functies irrelevant achtte voor de beoordeling van de tax rulings op grond van artikel 107, lid 1, VWEU. Het Gerecht is evenmin ingegaan op de in eerste aanleg door de Commissie aangevoerde argumenten dat de functies die Apple Inc. „ten behoeve" van ASI en AOE of „in naam" van de hoofdkantoren heeft vervuld, niet relevant zijn. Het arrest is volgens haar dus ontoereikend gemotiveerd.

76. In dit verband wijs ik er in de eerste plaats op dat de Commissie zowel tijdens de administratieve procedure als voor het Gerecht en het Hof uitdrukkelijk en meerdere malen heeft aangevoerd dat de door Apple Inc. vervulde functies met betrekking tot de IE van de Apple-groep niet relevant zijn voor de vaststelling van de belastbare winst van ASI en AOE in Ierland.[42] In de tweede plaats merk ik op dat uit zowel het litigieuze besluit als het dossier van het Gerecht en het bestreden arrest duidelijk blijkt dat het standpunt van ASI en AOE (thans ASI en AOI) alsmede van Ierland vanaf de eerste stadia van de administratieve procedure was gebaseerd op de stelling dat de IE van Apple, met inbegrip van de licenties die deze vennootschappen hielden, centraal werd beheerd vanuit het hoofdkantoor van Apple in Cupertino. In de derde plaats herinner ik eraan dat ik in de punten 50 tot en met 55 supra heb vastgesteld dat het Gerecht bij de analyse van de feiten in de punten 255 tot en met 302 van het bestreden arrest de door de Ierse vestigingen met betrekking tot IE-licenties vervulde functies meerdere malen impliciet of expliciet, rechtstreeks of indirect heeft vergeleken met de functies die Apple Inc. heeft vervuld met betrekking tot de IE van de Apple-groep in het kader van overeenkomsten binnen de groep of in haar hoedanigheid van moedermaatschappij. Tot slot merk ik op dat uit de lezing van de betrokken punten van het bestreden arrest in weerwil van de tegenargumenten van ASI en AOI alsmede van Ierland mijns inziens duidelijk blijkt dat het Gerecht nergens een standpunt heeft ingenomen ten aanzien van de argumenten van de Commissie in de overwegingen 308 tot en met 318 van het litigieuze besluit, en evenmin ten aanzien van de argumenten die de Commissie tijdens de procedure in eerste aanleg heeft aangevoerd met betrekking tot de mogelijkheid dat de functies van Apple Inc. in aanmerking zijn genomen bij de vaststelling van de belastbare winsten van ASI en AOE in Ierland op grond dat zij worden vervuld „ten behoeve" of „in naam" van de hoofdkantoren. In het bijzonder wordt in de punten 298 tot en met 309 van het bestreden arrest, anders dan Ierland stelt, geen standpunt ingenomen ten aanzien van deze argumenten. Zelfs indien wordt aangenomen dat het Gerecht in deze punten impliciet heeft aanvaard dat de functies die werknemers van afzonderlijke entiteiten

[42] In haar hogere voorziening stelt de Commissie allereerst dat het vraagstuk dat daarin centraal staat juist de rechtmatigheid betreft van het feit dat het Gerecht de door Apple Inc. vervulde functies in aanmerking heeft genomen.

ten opzichte van de niet-ingezeten vennootschap hebben vervuld „ten behoeve" of „in naam" van deze onderneming of onderdelen ervan, relevant zijn voor de op grond van section 25 TCA 97 uit te voeren functionele en feitelijke analyse, moet namelijk worden vastgesteld dat het Gerecht deze relevantie nergens heeft gerechtvaardigd en evenmin de tegenargumenten van de Commissie heeft weerlegd.

77. Het is inderdaad zo, zoals zowel ASI en AOI als Ierland betogen, dat de ingevolge artikel 36 en artikel 53, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie op het Gerecht rustende verplichting om zijn arresten te motiveren, volgens vaste rechtspraak niet inhoudt dat het Gerecht bij zijn redenering alle door de partijen bij het geding uiteengezette argumenten één voor één uitputtend dient te behandelen, maar de motivering ook impliciet kan zijn.[43] Aangezien het vraagstuk over de relevantie van de door Apple Inc. vervulde functies centraal staat in de primaire redenering van de Commissie en in de structuur van de motivering op grond waarvan het Gerecht de beroepen van ASI en AOE alsmede van Ierland dienaangaande heeft toegewezen, levert het feit dat het Gerecht heeft nagelaten ten aanzien van dit vraagstuk uitdrukkelijk een standpunt in te nemen, mijns inziens een motiveringsgebrek op dat het Hof verhindert om kennis te nemen van de redenen voor de afwijzing van een van de fundamentele argumenten van de analyse van de Commissie in het kader van haar primaire redenering en tijdens de procedure bij het Gerecht, en dat van invloed is op de uitoefening van de toetsing die het Hof in het kader van de onderhavige hogere voorziening dient te verrichten.

78. De motivering van het bestreden arrest bevat tevens tegenstrijdigheden, zoals de Commissie ook heeft aangevoerd, aangezien het Gerecht enerzijds in de punten 240, 242 en 248 van het bestreden arrest heeft geoordeeld dat bij de bepaling of een tax ruling voor winsttoerekening aan de Ierse vestiging van een niet-ingezeten vennootschap in overeenstemming is met de „normale" belastingregeling in Ierland rekening moet worden gehouden met de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die vennootschap, en zich anderzijds in de punten 255 tot en met 302 van dat arrest grotendeels heeft gebaseerd op de functies die werden vervuld door een entiteit die afgezonderd was van ASI en AOE.

79. De eerste grief van het tweede onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening moet mijns inziens dus worden aanvaard.

c) Conclusie betreffende het tweede onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening

80. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging het tweede onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening toe te wijzen.

3. Derde onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening

81. Met het derde onderdeel van haar eerste middel in hogere voorziening, dat gericht is tegen de punten 301 en 303 tot en met 309 van het bestreden arrest, betwist de Commissie meer specifiek de beoordelingen van het Gerecht met betrekking tot de door de hoofdkantoren verrichte activiteiten. Zij werpt twee onderscheiden grieven op, die het best gezamenlijk kunnen worden onderzocht. Met de eerste grief voert de Commissie aan dat het Gerecht een procedurefout heeft gemaakt door voorbij te gaan aan de argumenten die zij in eerste aanleg ter verdediging had aangevoerd, door een gebrekkige en tegenstrijdige motivering te geven en door zich op

[43] Arrest van 22 juni 2023, Commissie/Gmina Miasto Gdynia en Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-163/22 P, EU:C:2023:515, punt 85).

niet-ontvankelijk bewijsmateriaal te baseren. Met de tweede grief voert zij schending van artikel 107, lid 1, VWEU en/of onjuiste opvatting van het nationale recht aan. Volgens Ierland, ASI en AOI en het Groothertogdom Luxemburg zijn deze klachten niet-ontvankelijk en/of niet relevant, en hoe dan ook ongegrond.

82. De Commissie betoogt in de eerste plaats dat het Gerecht niet heeft geantwoord op het in haar verweerschrift aangevoerde argument dat de door de Commissie onderzochte notulen het enige bewijs waren dat Apple en Ierland tijdens de administratieve procedure hadden overgelegd om aan te tonen welke functies de hoofdkantoren vervulden.

83. In dit verband herinner ik eraan dat, volgens vaste rechtspraak die ik hierboven reeds in herinnering heb gebracht, ten eerste, het Hof in het kader van een hogere voorziening niet bevoegd is om de feiten vast te stellen, noch in beginsel om de bewijzen te onderzoeken die het Gerecht tot staving van die feiten in aanmerking heeft genomen en, ten tweede, de op het Gerecht rustende verplichting om zijn arresten te motiveren, niet inhoudt dat het Gerecht bij zijn redenering alle door de partijen bij het geding uiteengezette argumenten één voor één uitputtend dient te behandelen. In de onderhavige zaak heeft het Gerecht in punt 305 van het bestreden arrest, bij de uitoefening van zijn exclusieve bevoegdheid om het bewijsmateriaal te waarderen, geoordeeld dat de fragmenten van de door de Commissie onderzochte notulen, ondanks dat het slechts fragmenten waren, volstonden om „te begrijpen hoe […] de belangrijkste besluiten voor de onderneming […] zijn genomen en zijn vastgelegd” in die notulen. Een dergelijke beoordeling – die de Commissie in staat stelt te begrijpen waarom het Gerecht belang aan die notulen heeft toegekend, ofschoon dit het enige bewijs met betrekking tot de functies van de hoofdkantoren was dat in het kader van de administratieve procedure is geleverd – is niet vatbaar voor toetsing door het Hof, tenzij er sprake is van een onjuiste opvatting bij die beoordeling, wat de Commissie met betrekking tot dit punt niet heeft aangevoerd.

84. In de tweede plaats stelt de Commissie dat het Gerecht haar in punt 304 van het bestreden arrest een onmogelijke bewijslast heeft opgelegd. Zoals ik al eerder heb uiteengezet, heeft het Gerecht in dat punt geoordeeld dat „[u]it het feit dat de [door de Commissie onderzochte] notulen […] geen informatie bevatten over besluiten die betrekking hebben op het beheer van de IE-licenties van de Apple-groep, op de CSA en op belangrijke commerciële besluiten […] niet [kan] worden opgemaakt dat die besluiten zelf niet bestaan”.

85. Wat dit aangaat, sluit ik mij aan bij de Commissie. Ik zie namelijk niet in hoe uit de notulen van de raad van bestuur van een vennootschap gegevens kunnen worden afgeleid die erop wijzen dat besluiten met een specifiek doel zijn vastgesteld indien uitdrukkelijke of stilzwijgende aanwijzingen in die zin ontbreken, zoals het Gerecht in de punten 305 en 306 van het bestreden arrest lijkt te doen. Mijns inziens kunnen uit dit ontbreken van aanwijzingen, en *bij gebreke van bewijs van het tegendeel*, daarentegen gegevens worden afgeleid – zoals de Commissie in het litigieuze besluit heeft gedaan – die erop wijzen dat dergelijke besluiten niet bestaan, met name wanneer blijkt dat die vennootschap de relevante besluiten van haar raad van bestuur gewoonlijk, volgens haar praktijk of op grond van een wettelijke verplichting, vastlegt in de notulen van de vergaderingen van die raad. Voor zover punt 304 van het bestreden arrest de Commissie niet toelaat zich op dergelijk bewijs te baseren aangezien het erom gaat negatieve feiten te bewijzen (die naar hun aard niet kunnen worden bewezen maar enkel kunnen worden afgeleid uit vermoedens die zijn gebaseerd op vaststaande positieve feiten of uit het bewijs van een tegengesteld positief feit), legt dit punt de Commissie mijns inziens een ongerechtvaardigd zware bewijslast op.

86. In de derde plaats betwist de Commissie punt 306 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht in het bijzonder verklaart dat uit de door hem onderzochte notulen blijkt dat „zeer ruime beheersbevoegdheden [waren] gedelegeerd aan individuele bestuurders". Zij voert aan dat de betrokken notulen weliswaar af en toe melding maakten van de verlening van volmachten door de raad van bestuur, maar dat slechts een van die volmachten betrekking had op het sluiten van overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten.

87. Voor zover de Commissie met dit argument vraagtekens wil zetten bij de beoordeling van de bewijskracht van het feit dat de genoemde volmacht in de notulen is vermeld, herinner ik er in dit verband ten eerste aan dat deze beoordeling in beginsel tot de uitsluitende bevoegdheid van het Gerecht behoort, en ten tweede dat geen enkele regel of geen enkel beginsel van Unierecht het Gerecht verbiedt om zich voor de vaststelling van de relevante feiten te baseren op één enkel bewijsmiddel.[44] Deze grief moet mijns inziens dan ook worden afgewezen. Ik wijs er echter op dat de Commissie ook de ontvankelijkheid van de betrokken volmacht als bewijs betwist, aangezien die niet tijdens de administratieve procedure is overgelegd. Dienaangaande verwijs ik naar mijn analyse in de punten 42 en 43 supra. Zoals ik daarin heb opgemerkt, is de voornoemde volmacht weliswaar vermeld in de notulen van de vergadering van de raad van bestuur van ASI van 27 juli 2011, maar volgens de Commissie nog steeds niet overgelegd, wat niet door ASI en AOI is tegengesproken. Hieruit volgt dat het Gerecht zich uitsluitend heeft kunnen baseren op het feit dat de verlening van die volmacht in de notulen is vermeld, en niet op de tekst van die volmacht.

88. In de vierde plaats betwist de Commissie de met name in de punten 301, 306 en 307 van het bestreden arrest vervatte conclusie van het Gerecht dat „formele handelingen" zoals de verlening van een volmacht voor de onderhandeling over of ondertekening van een overeenkomst (in casu de wijzigingen van de CSA tijdens de relevante periode) functies vormen die de hoofdkantoren daadwerkelijk hebben vervuld met betrekking tot de IE-licenties. De Commissie geeft toe dat met name het voeren van onderhandelingen voor het sluiten van commerciële overeenkomsten, zoals die met OEM's en telecommunicatie-exploitanten, „sleutelfuncties" kunnen vormen met het oog op de functionele en feitelijke analyse die op grond van section 25 TCA 97 moet worden uitgevoerd. In casu zouden deze functies echter zijn uitgevoerd door werknemers van Apple Inc. in naam van de gehele Apple-groep of ten behoeve van ASI en AOE, en niet door de hoofdkantoren. In de voornoemde punten wordt volgens de Commissie ook een gebrekkige en tegenstrijdige motivering gegeven.

89. In dit verband moet worden opgemerkt dat in de structuur van de redenering van het Gerecht in de punten 251 tot en met 311 van het bestreden arrest de beoordelingen in de punten 303 tot en met 309 van dat arrest ertoe strekken aan te tonen dat de hoofdkantoren van ASI en AOE – door middel van besluiten van hun raden van bestuur en, in het bijzonder, door middel van een stelsel van volmachten die waren verleend aan individuele bestuurders of individuele managers die geen werknemers van de vestigingen waren – in staat waren om de „cruciale functies" van die vennootschappen te vervullen. Dit volgt met name uit punt 303 van het bestreden arrest, waarin het voorwerp van de door het Gerecht verrichte analyse is uiteengezet, en uit de punten 305 en 309 van dat arrest, waarin de conclusie van deze analyse is vervat dat de Commissie in het litigieuze besluit ten onrechte had vastgesteld dat de hoofdkantoren wegens het ontbreken van personeel en een fysieke aanwezigheid niet in staat waren om functies voor de vennootschappen te vervullen. In de punten 303 tot en met 309 van het bestreden arrest wordt evenwel nergens uitdrukkelijk verklaard dat de hoofdkantoren betrokken zijn geweest bij de vaststelling van besluiten betreffende het beheer van de IE-licenties, met uitzondering van punt 304 – waarin het

[44] Zie beschikking van 11 september 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, punt 10 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Gerecht, zoals gezien, met mijns inziens voor kritiek vatbare argumenten enkel verklaart dat het feit dat in de door de Commissie onderzochte notulen niets over dergelijke besluiten is vermeld, niet uitsluit dat die besluiten wel degelijk zijn vastgesteld – en punt 307 betreffende de ondertekening van de CSA, die evenwel een overeenkomst binnen een groep is die in beginsel is uitgesloten van het voorwerp van de tax rulings. Wat tot slot punt 301 van dat arrest betreft: dit punt maakt deel uit van de analyse van de gecentraliseerde strategische besluitvorming binnen de Apple-groep.

90. Ik ben er dan ook niet van overtuigd dat de punten 301, 306 en 307 van het bestreden arrest in de door de Commissie gesuggereerde zin moeten worden uitgelegd. Het lijkt mij namelijk dat het Gerecht, waar het heeft vastgesteld dat de bestuurders van ASI en AOE rechtstreeks dan wel bij volmacht hebben deelgenomen aan onderhandelingen met OEM's en telecommunicatie-exploitanten of aan het sluiten van commerciële overeenkomsten of overeenkomsten binnen de groep, niet zozeer heeft willen vaststellen dat de hoofdkantoren „sleutelfuncties" hebben vervuld met betrekking tot IE-licenties, maar veeleer dat in het litigieuze besluit ten onrechte de conclusie is getrokken dat de IE van de Apple-groep noodzakelijkerwijs door de Ierse vestigingen werden beheerd, aangezien de hoofdkantoren niet in staat waren om besluiten vast te stellen met betrekking tot het beheer van de IE-licenties (zie met name de punten 302 en 309 van het bestreden arrest).

91. In deze omstandigheden lijkt het argument van de Commissie geen doel te treffen, aangezien het is gebaseerd op een onjuiste lezing van het bestreden arrest. Om dezelfde redenen moeten de tegenargumenten van Ierland alsmede van ASI en AOI worden afgewezen, volgens welke de ondertekening van de wijzigingen van de CSA en de volmachten voor het onderhandelen over en het sluiten van overeenkomsten met OEM's en telecommunicatie-exploitanten aantoont dat besluiten met betrekking tot het beheer van IE-licenties door de hoofdkantoren werden genomen. Een dergelijke constatering is in het bestreden arrest namelijk niet te vinden.

92. In het licht van het voorgaande merk ik op dat het feit dat het moeilijk is om een eenduidige betekenis toe te kennen aan de vaststellingen in de punten 301 en 307 van het bestreden arrest en om de draagwijdte ervan duidelijk af te bakenen, wederom eraan te wijten is dat het Gerecht geen standpunt heeft ingenomen ten aanzien van de vraag of, en onder welke voorwaarden, bij de fiscale toerekening van de economische eigendom van een goed dat winst genereert en in handen is van een niet-ingezeten vennootschap waarvan de belastbare winst overeenkomstig section 25 TCA 97 in Ierland moet worden bepaald, rekening kan worden gehouden met „sleutelfuncties" die de moedermaatschappij in naam of ten behoeve van die vennootschap buiten Ierland verricht. In dit verband verwijs ik naar punt 61 supra.

93. In werkelijkheid lijkt de analyse van de activiteiten buiten de Ierse vestigingen in de punten 296 tot en met 309 van het bestreden arrest namelijk te zijn beïnvloed door de – zoals gezegd – onjuiste premisse waarvan het Gerecht is uitgegaan bij het onderzoek van de grieven die tegen de primaire redenering van de Commissie zijn aangevoerd, namelijk dat de Commissie een benadering „bij uitsluiting" heeft gevolgd. Uitgaande van een dergelijke premisse was het voor de weerlegging van de redenering in het hoofdgeding in haar geheel namelijk niet noodzakelijk om aan te tonen dat de hoofdkantoren *daadwerkelijk* belangrijke functies hadden vervuld met betrekking tot de IE-licenties, maar volstond het om aan te tonen dat zij *in staat waren* om dergelijke besluiten vast te stellen of, nog algemener, om „de belangrijkste besluiten" te nemen (punt 305 van het bestreden arrest), dat wil zeggen „besluiten die van invloed waren op [de] cruciale functies" van ASI en AOE (punt 303 van het bestreden arrest).

94. Hoe dan ook, mocht het Hof van oordeel zijn dat het Gerecht in de punten 301 en 307 van het bestreden arrest impliciet heeft geoordeeld dat de hoofdkantoren, door aan bestuurders van Apple Inc. – ongeacht of zij leden van de raden van bestuur van ASI en AOE waren – volmachten te verlenen voor de ondertekening van overeenkomsten binnen of buiten de groep, in feite met betrekking tot de IE-licenties functies hebben vervuld die relevant zijn voor de overeenkomstig section 25 TCA 97 te verrichten analyse, dan ben ik het met de Commissie eens dat het louter formele karakter van die handelingen en de concentratie van door de holding van de groep vervulde functies en aan de hoofdkantoren toe te rekenen functies waartoe een dergelijk systeem van volmachten leidt, een dergelijke conclusie niet kunnen dragen.

95. Op basis van het voorgaande ben ik van mening dat het derde onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening gedeeltelijk ontvankelijk en gegrond is, zoals blijkt uit het onderzoek van de afzonderlijke grieven.

4. Conclusie over het eerste middel in hogere voorziening

96. Gelet op alle voorgaande overwegingen is het eerste middel in hogere voorziening mijns inziens gegrond. Door belang toe te kennen aan de functies en de risico's van Apple Inc. met betrekking tot de IE van de Apple-groep in plaats van zich uitsluitend te richten op de activiteiten van de vestigingen en de hoofdkantoren met betrekking tot het beheer en de exploitatie van de IE-licenties heeft het Gerecht een feitelijke analyse verricht en de onderzochte feiten gekwalificeerd in het licht van een ander juridisch criterium dan dat wat volgens het Gerecht op grond van section 25 TCA 97 van toepassing was; die bepaling vereist namelijk dat rekening wordt gehouden met de toerekening van activa, functies en risico's tussen de vestiging en de andere onderdelen van die vennootschap en sluit op grond van het zakelijkheidsbeginsel uit dat de rol van afzonderlijke entiteiten in aanmerking wordt genomen.

C. Tweede middel in hogere voorziening

97. Het tweede middel in hogere voorziening is gericht tegen de overwegingen in het bestreden arrest waarmee het Gerecht de grieven van Ierland alsmede van ASI en AOE tegen de subsidiaire redenering van de Commissie heeft toegewezen. In het kader van deze redenering, die in de overwegingen 325 tot en met 360 van het litigieuze besluit is uiteengezet, heeft de Commissie betoogd dat, zelfs indien wordt aangenomen dat de IE-licenties buiten Ierland moeten worden toegerekend, de in de tax rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening er hoe dan ook toe hebben geleid dat de jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland werd ondergewaardeerd, aangezien zij waren gebaseerd op onjuiste keuzen die een resultaat hadden opgeleverd dat afweek van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Om precies te zijn is de Commissie, na te hebben vastgesteld dat in de tax rulings eenzijdige winsttoerekeningsmethoden waren gebruikt die vergelijkbaar waren met de methode van de transactionele nettomarge (*transactional net margin method*; hierna: „TNMM"), die is neergelegd in de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen[45], tot de slotsom gekomen dat de Ierse belastingdienst drie onjuiste methodologische keuzen had goedgekeurd, die betrekking hadden op de identificatie van de Ierse vestigingen als „onderzochte partijen" – dat wil zeggen als partijen op wier activiteiten de analyse in het kader van de gekozen eenzijdige methode voor

[45] De TNMM, die is beschreven in de punten 2.58 e.v. van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, onderzoekt de nettowinstmarge ten opzichte van een passende grondslag (bijvoorbeeld kosten, verkoop van activa) die een belastingplichtige verwezenlijkt met een concerntransactie. Deze methode wordt uitsluitend toegepast op een van de bedrijven die betrokken zijn bij de transactie, de zogenaamde „onderzochte" partij.

winsttoerekening werd toegespitst (overwegingen 328-333 van het litigieuze besluit) –, op de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator (overwegingen 334-345 van het litigieuze besluit), en op de aanvaarde rendementsniveaus (overwegingen 346-359 van het litigieuze besluit).

98. Het tweede middel in hogere voorziening bestaat uit drie onderdelen. Het eerste onderdeel betreft een onjuiste rechtsopvatting bij de vaststelling van de bewijsstandaard waaraan moet worden voldaan om aan te tonen dat er sprake is van een voordeel in geval van tax rulings die betrekking hebben op de winsttoerekening, het tweede onderdeel betreft een procedurefout, en het derde onderdeel betreft schending van artikel 107, lid 1, VWEU en/of een onjuiste opvatting van het nationale recht.

1. Eerste onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening

99. Met het eerste onderdeel van haar tweede middel in hogere voorziening, dat is gericht tegen de punten 349, 416, 434 en 435 van het bestreden arrest (waarin wordt verwezen naar de punten 319 en 332 daarvan), voert de Commissie aan dat het Gerecht een onjuiste bewijsstandaard heeft gehanteerd door te oordelen dat zij diende te bewijzen dat de winsttoerekening in de tax ruling heeft geleid tot een verlaging van de belastingdruk voor ASI en AOE ten opzichte van de druk die deze vennootschappen bij toepassing van de normale belastingregels zouden hebben gedragen, en dat daartoe de enkele vaststelling van methodologische fouten niet volstond.[46] Zij betoogt dat bij haar beoordeling, in het licht van het zakelijkheidsbeginsel, of een tax ruling als die in de onderhavige zaak een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU oplevert, dezelfde bewijsstandaard van toepassing is als bij het criterium van de particuliere marktdeelnemer, en dat zij derhalve enkel de „aannemelijkheid" van een dergelijk voordeel dient aan te tonen, terwijl de betrokken lidstaat dient te bewijzen dat een dergelijk voordeel gerechtvaardigd is. De Commissie verwijst ook naar het arrest van 8 december 2011, France Télécom/Commissie[47], waarin het Hof, buiten gevallen waarin het criterium van de particuliere marktdeelnemer wordt toegepast, heeft geoordeeld dat het, om het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU aan te tonen, volstaat te bewijzen dat de betrokken nationale maatregel naar zijn aard geschikt is om de belastingdruk van de begunstigde ondernemingen te verlagen.

100. ASI en AOI alsmede Ierland voeren aan dat het eerste onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening niet ter zake dienend is, aangezien zelfs indien wordt aangenomen dat Ierland en Apple dienden te bewijzen dat er geen sprake was van een voordeel – zoals de Commissie stelt –, Ierland en Apple die bewijsplicht hebben vervuld door de door hun belastingadviseurs opgestelde ad-hocverslagen over de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen te verstrekken, waaruit bleek dat de belastinggrondslag van die vennootschappen was vastgesteld in overeenstemming met section 25 TCA 97 en het zakelijkheidsbeginsel (hierna: „ad-hocverslagen").

101. In dit verband heeft het Gerecht bij zijn analyse van de in de eerdere tax rulings aanvaarde rendementsniveaus (punten 418-478 van het bestreden arrest) inderdaad, ten eerste, de betrouwbaarheid bevestigd van het vergelijkbaarheidsonderzoek in de ad-hocverslagen waarin deze rendementen achteraf zijn goedgekeurd (punten 450-464 van het bestreden arrest), en ten

[46] In het arrest van 24 september 2019, Nederland/Commissie (T-760/15, EU:T:2019:669), heeft het Gerecht dezelfde bewijsstandaard gehanteerd.

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811, punten 24-27 (hierna: „arrest France Télécom").

tweede, vastgesteld dat het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek dat de Commissie in de overwegingen 353 tot en met 356 van het litigieuze besluit heeft uitgevoerd (hierna: „gecorrigeerd vergelijkbaarheidsonderzoek") niet kon afdoen aan de conclusies van die verslagen (punten 469 en 477 van het bestreden arrest). In het kader van het derde onderdeel van haar tweede middel in hogere voorziening heeft de Commissie evenwel kritiek geuit op de punten van het bestreden arrest waarin het Gerecht in wezen de in de ad-hocverslagen gehanteerde berekeningsmethode heeft goedgekeurd en heeft geconstateerd dat het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek ongeschikt is om de conclusies van die verslagen in twijfel te trekken. Het antwoord op de vraag of de betrokken grief ter zake dienend is, hangt dus af van de uitkomst van de analyse van deze punten van kritiek.

102. Ten gronde voeren ASI en AOI alsmede Ierland en het Groothertogdom Luxemburg aan dat de Commissie in wezen de bewijslast wil omkeren. ASI en AOI betogen daarnaast dat de grief van de Commissie feitelijke grondslag mist, aangezien het Gerecht heeft geoordeeld dat geen van de drie methodologische fouten die de Commissie in het litigieuze besluit had vastgesteld, was bewezen.

103. Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat het aan de Commissie staat om het bewijs te leveren dat er sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, en dus ook om te bewijzen dat is voldaan aan het vereiste dat een selectief voordeel is verleend.[48] Meer bepaald is de Commissie in het belang van een goede toepassing van de fundamentele bepalingen van het VWEU inzake steunmaatregelen gehouden om het onderzoek van de betrokken maatregelen zorgvuldig en onpartijdig te voeren, zodat zij haar eindbesluit kan vaststellen op basis van zo volledig en zo betrouwbaar mogelijke gegevens.[49] Voorts heeft het Hof verklaard dat de Commissie niet mag veronderstellen dat een onderneming heeft geprofiteerd van een voordeel dat staatssteun vormt door simpelweg uit te gaan van een negatief vermoeden dat is gebaseerd op het ontbreken van informatie die tot de tegengestelde conclusie kan leiden, bij gebreke van andere gegevens die het bestaan van een dergelijk voordeel concreet kunnen aantonen.[50] Deze beginselen gelden ook wanneer de Commissie het criterium van de particuliere marktdeelnemer toepast. Het is immers aan de Commissie om te bewijzen dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van dit criterium[51] en om aan de hand van relevante gegevens te beoordelen of de begunstigde onderneming kennelijk geen vergelijkbare betalingsfaciliteiten zou hebben gekregen van een particuliere marktdeelnemer.[52] Ook wanneer de Commissie het beginsel van de particuliere marktdeelnemer toepast, kan zij zich dus niet enkel baseren op „aannemelijke" beweringen waarvan zij de waarachtigheid niet hoeft aan te tonen.[53] Wat het arrest France Télécom betreft, merk ik op dat met name uit punt 19 van dat arrest blijkt dat de kenmerken van de belastingregeling weliswaar niet toelaten om vooraf voor ieder belastingjaar het precieze daarmee samenhangende belastingniveau vast te stellen, maar vast stond dat deze regeling kon leiden, en daadwerkelijk heeft geleid, tot een lagere belasting voor de begunstigde dan op grond van de regeling van gemeen recht.

48 Zie arrest van 4 maart 2021, Commissie/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punt 62).

49 Zie arrest van 11 november 2021, Autostrada Wielkopolska/Commissie en Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punt 114 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Zie arrest van 17 september 2009, Commissie/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punten 55 en 58).

51 Zie arrest van 11 november 2021, Autostrada Wielkopolska/Commissie en Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punt 108 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Zie in die zin arrest van 29 juni 2023, TUIfly/Commissie (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punt 79 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Zie in die zin arrest van 7 mei 2020, BTB Holding Investments en Duferco Participations Holding/Commissie (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punt 53).

104. In het licht van het bovenstaande merk ik op dat de conclusie dat er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, waartoe de Commissie aan het einde van haar subsidiaire redenering is gekomen, in casu niet berust op „een loutere veronderstelling die door de informatie in het bezit [van de Commissie] noch werd bevestigd noch weerlegd” [54], en evenmin op louter „aannemelijke beweringen”, maar op de vaststelling van specifieke fouten die volgens de Commissie afdoen aan de in de tax rulings onderschreven methode voor winsttoerekening en van invloed zijn op de verschillende elementen van de berekening die heeft geleid tot de vaststelling van de belastbare winst van ASI en AOE. Mijns inziens kan echter niet worden uitgesloten dat bij de vaststelling van de toepasselijke methode voor winsttoerekening met het oog op de berekening van de belastinggrondslag van een niet-ingezeten vennootschap die actief is via een vestiging, dermate fundamentele fouten zijn gemaakt dat zij noodzakelijkerwijs leiden tot een onderwaardering van die winst ten opzichte van een zakelijke uitkomst en derhalve in staat zijn om de belastingdruk van die vennootschap *naar hun aard* of *kennelijk* te verlagen ten opzichte van een als normaal beschouwde belasting, zoals de Commissie stelt. In dergelijke gevallen kan het de Commissie mijns inziens worden toegestaan om zich, teneinde aan te tonen dat er sprake is van een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, te baseren op het bewijs dat een dergelijke fout bestaat en op het feit dat de betrokken lidstaat niet heeft aangetoond dat deze fout er niet van invloed op is of het aldus berekende winstniveau overeenkomt met een zakelijke waarde. [55] Het Gerecht heeft de bewijsstandaard voor besluiten als het litigieuze besluit mijns inziens dus onjuist beoordeeld.

105. In de onderhavige zaak moet evenwel worden vastgesteld dat het Gerecht na een uitgebreid onderzoek – dat de Commissie zowel ten gronde als wat betreft de eerbiediging van de grenzen van de rechterlijke toetsing heeft betwist – heeft geoordeeld dat de in het litigieuze besluit vastgestelde methodologische fouten niet waren aangetoond, en in wezen enkel heeft vastgesteld dat er geen gegevens uit het betrokken tijdvak voorhanden waren die de keuzen betreffende de in de tax rulings onderschreven berekeningsmethode konden rechtvaardigen. De fout met betrekking tot de bewijsstandaard zou dus geen werkelijke invloed hebben op de juistheid van de conclusies van het Gerecht indien de grieven van de Commissie in het tweede en het derde onderdeel van dat middel ongegrond zouden blijken. Daarom moeten die grieven worden onderzocht.

2. Tweede en derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening

106. Met het tweede onderdeel van haar tweede middel in hogere voorziening betoogt de Commissie dat het Gerecht zich in verschillende punten van zijn analyse heeft gebaseerd op argumenten die niet in de door ASI en AOE alsmede door Ierland ingestelde beroepen zijn aangevoerd, maar zijn ontleend aan daarbij gevoegde documenten, en met name aan de ad-hocverslagen waarnaar de verzoeksters in eerste aanleg slechts in algemene bewoordingen hadden verwezen. De Commissie was bijgevolg niet in staat om een standpunt in te nemen over een aantal van de gronden die tot de nietigverklaring van het litigieuze besluit hebben geleid. Een aantal van de onderzochte grieven heeft het Gerecht overigens ambtshalve opgeworpen.

[54] Zie arrest van 17 september 2009, Commissie/MTU Friedrichshafen, (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punt 52).

[55] In die zin arrest van 12 mei 2021, Luxemburg en Amazon/Commissie (T-816/17 en T-318/18, EU:T:2021:252, punten 309-311), waarin punt 211 van arrest van 24 september 2019, Nederland/Commissie (T-760/15, EU:T:2019:669) wordt uitgelegd. Tegen dit laatste arrest heeft de Commissie hogere voorziening ingesteld (zaak C-457/21 P), thans in behandeling.

107. Deze betwistingen zullen worden onderzocht bij de analyse van de grieven die in het kader van het derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening zijn aangevoerd. In dit stadium breng ik enkel in herinnering dat de summiere uiteenzetting van de middelen die overeenkomstig artikel 21 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie (dat krachtens artikel 53, eerste alinea, van dat Statuut van toepassing is op het Gerecht) en artikel 76, onder d), van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht in het verzoekschrift moet worden opgenomen met het oog op de rechtszekerheid en een goede rechtsbedeling volgens vaste rechtspraak zo duidelijk en nauwkeurig moet zijn dat de verwerende partij haar verweer kan voorbereiden en de bevoegde rechter uitspraak kan doen.[56] Het verzoekschrift mag weliswaar op specifieke punten worden gestaafd en aangevuld door verwijzingen naar bepaalde passages uit bijgevoegde stukken, maar een algemene verwijzing naar andere stukken – ook al zijn die als bijlage bij het verzoekschrift gevoegd – kan het ontbreken van de wezenlijke elementen van het juridische betoog niet goedmaken, aangezien deze elementen moeten worden vermeld in het verzoekschrift. Het is namelijk niet de taak van het Gerecht om in de bijlagen de middelen en argumenten te zoeken en te vinden die het als grondslag voor het beroep zou kunnen beschouwen.[57] Wanneer een argument wordt aangevoerd ter ondersteuning van een voor het Gerecht opgeworpen middel, gelden soortgelijke eisen.[58] Hieruit volgt dat de verzoekende partij verplicht is om de argumenten voor elk middel voldoende systematisch uiteen te zetten, zonder dat het Gerecht de juridische structuur die aan dat middel ten grondslag ligt, zelf hoeft te reconstrueren.[59]

108. Met het derde onderdeel van haar tweede middel stelt de Commissie dat het Gerecht artikel 107, lid 1, VWEU heeft geschonden en/of het nationale recht onjuist heeft uitgelegd door aan het einde van zijn feitelijke analyse tot de slotsom te komen dat met de subsidiaire redenering het bestaan van een voordeel in de zin van deze bepaling niet kon worden aangetoond. In het bijzonder betwist de Commissie de juridische kwalificatie van de feiten door het Gerecht, die volgens haar in strijd is met de benadering van de afzonderlijke entiteit en het zakelijkheidsbeginsel. Zij voert drie grieven aan, waarvan de eerste betrekking heeft op fouten die het Gerecht heeft gemaakt bij zijn analyse van de keuze voor de Ierse vestigingen als „onderzochte partijen" met het oog op de toepassing van de gekozen methode voor winsttoerekening (punten 328-351 van het bestreden arrest), de tweede op de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator (punten 352-417 van het bestreden arrest), en de derde op de aanvaarde rendementsniveaus (punten 418-478 van het bestreden arrest). Ierland alsmede ASI en AOI betogen dat de grieven die in het kader van dit onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening zijn aangevoerd, over het geheel genomen niet-ontvankelijk zijn, aangezien zij zijn gericht tegen feitelijke en niet ter zake dienende beoordelingen, en tevens ongegrond zijn.

a) Eerste grief

109. Met de eerste grief van het derde onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening, die is gericht tegen de punten 337 tot en met 343 van het bestreden arrest, komt de Commissie in de eerste plaats op tegen het feit dat de door de Ierse vestigingen vervulde functies met het oog op de keuze van de te onderzoeken partij als „minder complex" zijn gekwalificeerd. Die kwalificatie is volgens haar het gevolg van een onjuiste beoordeling van die functies, die is verricht met

[56] Zie in die zin arrest van 11 september 2014, MasterCard e.a./Commissie (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punt 41).

[57] Zie in die zin arrest van 16 maart 2023, GABO:mi/Commissie (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punten 47 en 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[58] Zie arrest van 11 september 2014, MasterCard e.a./Commissie (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punt 41).

[59] Zie in die zin arrest van 16 maart 2023, GABO:mi/Commissie (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

betrekking tot de IE van de Apple-groep en niet met betrekking tot de door ASI en AOE gehouden IE-licenties. Aangezien deze grief ertoe strekt de onjuiste juridische kwalificatie van de door de Ierse vestigingen vervulde functies aan te vechten, is hij mijns inziens ontvankelijk. In dit verband verwijs ik naar mijn opmerkingen in punt 39 supra.

110. Ten gronde herinner ik eraan dat ik in het kader van de analyse van het eerste middel tot de slotsom ben gekomen dat de vaststelling van het Gerecht dat de Ierse vestigingen „routinematige" functies uitoefenden met betrekking tot de IE-licenties, is gebaseerd op een vergelijking tussen die functies en de functies die Apple Inc. uitoefende met betrekking tot de IE van de Apple-groep, en dat het Gerecht door deze vergelijking te maken het zakelijkheidsbeginsel heeft geschonden, dat aan de basis van de toepassing van section 25 TCA 97 ligt, zoals in het bestreden arrest is vastgesteld. Deze fout heeft echter ook gevolgen voor de beoordeling op grond waarvan het Gerecht de keuze van de Ierse vestigingen als onderzochte partijen heeft goedgekeurd, zoals met name blijkt uit punt 341 van het bestreden arrest, waarin wordt verwezen naar de conclusies van de feitelijke analyse die is verricht in het kader van het onderzoek van de middelen in eerste aanleg tegen de primaire redenering.

111. Zoals met name Ierland heeft aangevoerd, heeft het Gerecht in punt 340 van het bestreden arrest inderdaad geoordeeld dat de Commissie niet tegelijkertijd kon stellen dat het de Ierse vestigingen waren die „de meest complexe functies met betrekking tot die IE" uitoefenden, aangezien de subsidiaire redenering uitging van de premisse dat „de IE van de Apple-groep terecht aan de hoofdkantoren […] was toegerekend". Dit argument berust echter op een logische fout. De Commissie heeft in het kader van haar subsidiaire redenering namelijk wel de premisse aanvaard dat de IE-licenties aan de hoofdkantoren moesten worden toegerekend, maar dit betekent niet, zoals het Gerecht van oordeel lijkt te zijn, dat de Commissie ook de elementen die een dergelijke – door haar betwiste – toerekening kunnen rechtvaardigen, en met name de uitoefening door de hoofdkantoren van sleutelfuncties met betrekking tot die licenties, als vanzelfsprekend heeft aanvaard.

112. Meer in het algemeen heeft het Gerecht, anders dan met name ASI en AOI betogen, in geen enkele passage van de motivering van het bestreden arrest betreffende de keuze van de Ierse vestigingen als „onderzochte partijen" de conclusie getrokken dat *in de verhouding tussen de Ierse vestigingen* en de hoofdkantoren de vestigingen de minder complexe entiteiten waren.[60] Uit de punten 3.18 en 3.19 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen (versie 2010) volgt dat de keuze van de te onderzoeken partij in overeenstemming moet zijn met de functionele analyse van de transactie, en dat bij die keuze rekening moet worden gehouden met de *respectieve* rol van de verschillende betrokken partijen die daaraan hebben deelgenomen (zie ook punt 2.59, in fine). Hieruit volgt dat de door het Gerecht in de punten 333 tot en met 336 en in de punten 342 en 343 van het bestreden arrest aangevoerde gronden op zich, voor zover daarin enkel de situatie van de Ierse vestigingen in aanmerking is genomen, niet afdoen aan de premisse waarop de Commissie haar subsidiaire redenering heeft gebaseerd, te weten dat de hoofdkantoren hadden moeten worden onderzocht aangezien zij de partijen bij de transactie waren die de minst complexe functies uitoefenden.

113. In de tweede plaats komt de Commissie op tegen punt 335 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht heeft geoordeeld dat de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen niet noodzakelijkerwijs voorschrijven dat de entiteit die de minst complexe functies vervult, wordt

[60] In de punten 342, 343 en 371, waarnaar ASI en AOI verwijzen, wordt er slechts op gewezen dat de door de Ierse vestigingen vervulde functies „eenvoudig herkenbare en niet bijzonder complexe functies" zijn, maar wordt geen vergelijking gemaakt met de door de hoofdkantoren vervulde functies.

gekozen als de partij die in het kader van de TNMM moet worden onderzocht, maar enkel aanbevelen om de entiteit te kiezen met betrekking waartoe de grootste hoeveelheid betrouwbare gegevens bestaat. Zij betoogt dat het Gerecht in dit punt ambtshalve een onjuiste uitlegging van de genoemde OESO-richtlijnen heeft vastgesteld die de verzoeksters in eerste aanleg niet hadden aangevoerd. Dit argument berust mijns inziens op een onjuiste uitlegging van het bestreden arrest en moet bijgevolg worden afgewezen. In punt 335 van het bestreden arrest, gelezen in de context van de redenering van het Gerecht in de punten 334 tot en met 336 van dat arrest, wordt namelijk geen specifieke kritiek geleverd op het litigieuze besluit, maar enkel een motivering gegeven voor de in punt 334 aangekondigde en in punt 336 bevestigde conclusie dat „[z]olang de functies van de onderzochte partij op juiste wijze zijn vastgesteld en de vergoeding van die functies op juiste wijze is berekend, […] de keuze voor de ene of de andere partij als onderzochte partij […] niet relevant" is.

114. In de derde plaats betwist de Commissie de geldigheid van bovenstaande conclusie. Anders dan het Gerecht in punt 336 van het bestreden arrest heeft geoordeeld, vormt de keuze van de te onderzoeken partij volgens haar een fundamentele stap in de toepassing van de TNMM. Die betwisting is naar mijn mening ontvankelijk, ook al is zij gericht tegen de door het Gerecht aanvaarde uitlegging van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen. In dit verband verwijs ik naar mijn opmerkingen in punt 39 supra.

115. Ten gronde ben ik het met de Commissie eens over het belang dat in deze richtlijnen wordt toegekend aan de keuze van de te onderzoeken partij indien de TNMM wordt toegepast. Met name uit de punten 3.18 en 3.19 van de versie van 2010 van deze richtlijnen – waarop het Gerecht zich in punt 335 van het bestreden arrest naar alle waarschijnlijkheid heeft gebaseerd – blijkt namelijk dat de mogelijkheid om een vergelijkende analyse op basis van betrouwbare gegevens uit te voeren, waarmee de verrekenprijs voor de betrokken transactie correct kan worden vastgesteld overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel, afhangt van deze keuze. De Commissie heeft dus gelijk wanneer zij stelt dat die keuze niet neutraal is, maar bepalend voor de betrouwbaarheid van het resultaat van de analyse die wordt uitgevoerd met toepassing van de TNMM.

116. Gelet op het bovenstaande en binnen de hierboven uiteengezette grenzen ben ik van mening dat de eerste grief van het derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening gegrond is.

b) Tweede grief

117. Met de tweede grief van het derde onderdeel van haar tweede middel in hogere voorziening komt de Commissie op tegen de punten 352 tot en met 417 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht de conclusies in het litigieuze besluit heeft weerlegd volgens welke de keuze om de exploitatiekosten van ASI en AOE als winstniveau-indicator te nemen – zelfs indien wordt aangenomen dat de Ierse vestigingen terecht als onderzochte partijen zijn gekozen – heeft geleid tot een belastbare winst van die vennootschappen in Ierland die geen betrouwbare benadering was van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.

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

118. In de overwegingen 336 tot en met 342 van het litigieuze besluit heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat de keuze voor de exploitatiekosten van de Ierse vestiging van ASI als winstniveau-indicator geen goede afspiegeling was van de door die vestiging gedragen risico's en verrichte activiteiten, en derhalve van haar aandeel in de omzet van ASI. Om dezelfde redenen was zij van oordeel dat het met de Berry-ratio – een winstniveau-indicator gebaseerd op de verhouding tussen brutowinst en exploitatiekosten die in de ad-hocverslagen is gebruikt – niet mogelijk was om een zakelijke vergoeding voor de door die vestiging vervulde functies te bepalen. Volgens de Commissie zouden de verkoopcijfers van ASI een geschiktere indicator zijn geweest. In de punten 359 tot en met 407 van het bestreden arrest heeft het Gerecht deze conclusie weerlegd.

119. In de eerste plaats voert de Commissie aan dat het Gerecht geen rekening heeft gehouden met de functionele analyse in het litigieuze besluit toen het in punt 360 van het bestreden arrest heeft geoordeeld dat de Commissie haar vaststellingen dat de exploitatiekosten geen goede afspiegeling zijn van door de Ierse vestigingen van ASI verrichte functies op een benadering bij uitsluiting heeft gebaseerd. Dienaangaande verwijs ik naar de bespreking in het kader van het onderzoek van het eerste onderdeel van het eerste middel in hogere voorziening. In punt 365 van het bestreden arrest heeft het Gerecht dezelfde fout gemaakt; daarin heeft het geoordeeld dat de Commissie in wezen enkel had verklaard dat de verkoopcijfers van ASI een passende winstniveau-indicator zouden zijn geweest. Ik ben het namelijk met de Commissie eens dat het Gerecht het litigieuze besluit in dit punt in afzonderlijke delen heeft gelezen zonder rekening te gehouden met de analyse in andere delen van dat besluit, en met name in de overwegingen 294 tot en met 305, waarin de functies en risico's zijn opgesomd die volgens de Commissie door de Ierse vestiging van ASI worden vervuld en gedragen.

120. In de tweede plaats betwist de Commissie de punten 366 tot en met 372 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht kritiek heeft geleverd op het feit dat de Berry-ratio in overweging 340 van het litigieuze besluit is afgewezen als financiële ratio om een zakelijke vergoeding te ramen. De Commissie voert om te beginnen aan dat ASI en AOE en Ierland in hun beroepen met betrekking tot dit punt louter hebben verwezen naar de inhoud van de ad-hocverslagen. Onderzoek van het dossier van het Gerecht, waaronder de antwoorden op de schriftelijke vragen van het Gerecht, bevestigt deze stelling wat Ierland betreft. ASI en AOE hebben meer aandacht aan deze kwestie besteed, maar hebben hun analyse beperkt tot slechts een van de voorwaarden voor de toepassing van die indicator. De Commissie heeft dan ook gelijk wanneer zij stelt dat het onderzoek van het Gerecht naar de Berry-ratio grotendeels losstaat van de in eerste aanleg door de verzoeksters aangevoerde en behandelde argumenten.

121. Vervolgens voert de Commissie een reeks argumenten aan om aan te tonen dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij zijn beoordeling in de punten 366 tot en met 372 van het bestreden arrest. Zij stelt in essentie dat de conclusie van het Gerecht is gebaseerd op een onjuiste kwalificatie van de Ierse vestiging van ASI als distributeur die eenvoudige logistieke diensten verricht en geen risico's draagt. ASI en AOI en Ierland antwoorden dat een dergelijke kwalificatie niet ter discussie kan worden gesteld in hogere voorziening. Deze exceptie moet mijns inziens worden afgewezen. Voor zover de juiste toepassing van de beginselen van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen waarop Apple en Ierland zich beroepen om de tax rulings en de geschiktheid van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de vestiging van ASI achteraf te rechtvaardigen, van die kwalificatie

afhangen, gaan de argumenten van de Commissie niet verder dan is toegestaan voor een hernieuwd onderzoek door het Hof in hogere voorziening. In dit verband verwijs ik naar mijn opmerkingen in punt 39 supra.

122. Ten gronde moeten de argumenten van de Commissie tegen de beoordelingen van het Gerecht met betrekking tot de toepassing van de Berry-ratio samen met de grieven tegen de punten 375 tot en met 407 van het bestreden arrest worden onderzocht. In die punten is het Gerecht, na de risico's te hebben onderzocht die volgens de Commissie aan de Ierse vestiging van ASI moesten worden toegerekend en die voor die vestiging een winstniveau-indicator op basis van de verkoopcijfers en niet van de exploitatiekosten rechtvaardigden, tot de slotsom gekomen dat die vestiging in werkelijkheid geen van die risico's droeg. Mochten deze grieven gegrond blijken, dan zou daarmee namelijk worden aangetoond dat het Gerecht zich, met het oog op de toepassing van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen, heeft gebaseerd op een onjuiste kwalificatie van de vestiging van ASI als „laagrisicodistributeur". Uit punt 374 van het bestreden arrest lijkt inderdaad te volgen dat de analyse in de punten 375 tot en met 407 ten overvloede is verricht, gelet op de uitlegging van punt 2.87 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen die het Gerecht in punt 357 van dat arrest heeft aanvaard.[61] De grieven van de Commissie zijn echter niet alleen om die reden niet ter zake dienend. In dat punt 357 en in punt 364 van het bestreden arrest erkent het Gerecht namelijk dat het antwoord op de vraag of de gekozen winstindicator een juiste afspiegeling kan geven van de waarde van de door de onderzochte partij vervulde functies op grond van dat punt 2.87 onder meer afhangt van het door die partij gedragen risico.

123. De Commissie betwist achtereenvolgens de punten 375 tot en met 390 van het bestreden arrest, betreffende het omzetrisico (overweging 337 van het litigieuze besluit, waarin dit risico „voorraadrisico" wordt genoemd), de punten 391 tot en met 400 van dat arrest, betreffende het risico in verband met garanties van Apple-producten (overweging 338 van het litigieuze besluit), en de punten 401 tot en met 407 van dat arrest, betreffende het risico in verband met betrekkingen met externe aannemers (overweging 339 van het litigieuze besluit). Net als in het kader van het eerste middel in hogere voorziening voert de Commissie in wezen aan dat het Gerecht een onjuist juridisch criterium heeft toegepast dat in strijd is met het zakelijkheidsbeginsel, door de Ierse vestiging van ASI op grond van de vergelijking van de door die vestiging gedragen risico's met het risicobeleid van Apple Inc. te kwalificeren als een laagrisicodistributeur.

124. De analyse van de motivering van het bestreden arrest bevestigt de door de Commissie betwiste benadering. Wat ten eerste het omzetrisico betreft, heeft het bewijs dat het Gerecht in de punten 381, 382 en 383 van het bestreden arrest noemt betrekking op de raamovereenkomsten met OEM's en grote afnemers van Apple-producten die centraal door Apple Inc. zijn gesloten, en de vaststelling van het internationale prijsbeleid voor Apple-producten, eveneens op centraal niveau. Vervolgens heeft het Gerecht in de punten 385 en 386 van het bestreden arrest op basis van al het verstrekte bewijs, waaronder de ad-hocverslagen, geoordeeld dat de risico's die verband hielden met onverkochte producten of met een daling van de vraag niet aan de Ierse vestiging van ASI konden worden toegerekend, voor zover zowel het aanbod als de vraag „centraal en buiten die vestiging om is bepaald" (punt 386). Wat ten tweede het risico in verband met productgaranties betreft, is de conclusie van het Gerecht in punt 400 van het bestreden arrest dat uit het feit dat de Ierse vestiging van ASI de AppleCare-dienst heeft beheerd, niet kan worden

[61] In punt 357 van het bestreden arrest komt het Gerecht tot de slotsom dat uit punt 2.87 van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen volgt dat „de keuze van de winstniveau-indicator voor een bepaald soort functie dus niet vast[staat], zolang die indicator maar een afspiegeling is van de waarde van de betrokken functies" en dat dus „zowel de verkoop als de exploitatiekosten een geschikte winstniveau-indicator zijn" (zie punt 363 van het bestreden arrest, waarin naar punt 357 daarvan wordt verwezen).

opgemaakt dat die vestiging de economische gevolgen op zich heeft genomen die verband houden met garanties voor Apple-producten, gebaseerd op de vaststelling dat de door deze vestiging vervulde functies een secundair karakter hebben – een vaststelling die voortvloeit uit het feit dat de door deze vestiging vervulde functies zijn vergeleken met de functies die Apple Inc. heeft vervuld, en niet met de functies die de hoofdkantoren hebben vervuld, zoals ik in punt 52 supra al heb verduidelijkt. Tot slot merk ik met betrekking tot de risico's in verband met de activiteiten van externe aannemers op dat het Gerecht in wezen slechts verwijst naar de overwegingen in de punten 376 tot en met 390 van het bestreden arrest betreffende het risico in verband met een eventuele afname van de vraag en de mogelijkheid dat producten niet worden verkocht, waaraan het risico in verband met producten die niet in Ierland worden beheerd omdat zij buiten deze lidstaat zijn uitbesteed, wordt gelijkgesteld. Bij de bespreking van het eerste middel in hogere voorziening, waarnaar ik verwijs, ben ik tot de conclusie gekomen dat bij de winsttoerekening aan een niet-ingezeten vennootschap op grond van section 25 TCA 97 en het zakelijkheidsbeginsel dat daarin besloten ligt, uitsluitend rekening moet worden gehouden met de situatie van de verschillende onderdelen waaruit die vennootschap bestaat in hun onderlinge verhouding. In het litigieuze besluit ontkent de Commissie het door Apple Inc. gevoerde gecentraliseerde beleid inzake risicobeheer weliswaar niet, maar zij heeft daarin aangetoond – zonder op dit punt door het Gerecht te zijn weersproken en zonder zich te beperken tot een benadering bij uitsluiting, zoals we hebben gezien – dat de Ierse vestiging van ASI ten opzichte van de hoofdkantoren een bepaald risiconiveau op zich had genomen. Om uit te sluiten dat de Ierse vestiging van ASI de in de overwegingen 337, 338 en 339 van het litigieuze besluit genoemde risico's draagt en om die vestiging aan te merken als een „laagrisicodistributeur" waarvan de winst juist wordt weerspiegeld door een op de exploitatiekosten gebaseerde indicator, heeft het Gerecht zich daarentegen, zoals we hebben gezien, gebaseerd op de door Apple Inc. vervulde functies en op het centrale beheer door Apple Inc. van alle in aanmerking genomen risico's, en dus, nogmaals, op een onjuist juridisch criterium.

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

125. De Commissie komt op tegen de punten 408 tot en met 412 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht tot de slotsom is gekomen dat zij er niet in is geslaagd om te bewijzen dat het juister was geweest om voor de vaststelling van de zakelijke winst van de Ierse vestiging van AOE een winstniveau-indicator op basis van de totale kosten te gebruiken, zoals aangegeven in de overwegingen 343 tot en met 345 van het litigieuze besluit.

126. Zij voert om te beginnen aan dat noch ASI en AOE, noch Ierland grieven met betrekking tot deze overwegingen van het litigieuze besluit hebben aangevoerd. Deze omstandigheid wordt niet alleen niet betwist, maar wordt ook bevestigd door het dossier van het Gerecht, en is tevens in overeenstemming met het feit dat in die ad-hocverslagen voor de vestiging van AOE een indicator op basis van de totale kosten werd voorgesteld, zoals met name uit de overwegingen 167 en 343 van het litigieuze besluit blijkt. In die omstandigheden heeft het Gerecht mijns inziens de grenzen van zijn rechterlijke bevoegdheid overschreden door ambtshalve grieven op te werpen en toe te wijzen die de verzoeksters in eerste aanleg niet hadden aangevoerd en die betrekking hadden op punten van het litigieuze besluit waarmee de verzoeksters in eerste aanleg, althans impliciet, hadden ingestemd. Daarnaast wijs ik erop dat de Unierechter, wanneer hij de complexe economische beoordelingen van de Commissie in steunaangelegenheden toetst – zoals de beoordelingen die betrekking hebben op de vaststelling van de meest geschikte winstindicator in het kader van de toepassing van de TNMM – volgens vaste rechtspraak zijn economische

beoordeling niet in de plaats kan stellen van die van de Commissie.[62] Die rechter verricht in dit kader namelijk een beperkte toetsing die noodzakelijkerwijs beperkt blijft tot de vraag, of de procedure- en motiveringsvoorschriften in acht zijn genomen, of de feiten juist zijn vastgesteld en of er geen sprake is van een kennelijk onjuiste beoordeling dan wel van misbruik van bevoegdheid.[63] In casu merk ik op dat het Gerecht in de punten 409 en 410 van het bestreden arrest heeft geoordeeld dat de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen waarop de Commissie zich in de overwegingen 343 en 344 van het litigieuze besluit had gebaseerd, „niet de voorkeur geven aan het gebruik van één bepaalde winstniveau-indicator, zoals de totale kosten, en zich er niet tegen verzetten dat de exploitatiekosten […] worden gebruikt". Zonder een standpunt te hoeven innemen over de lezing die het Gerecht aan voornoemde richtsnoeren heeft gegeven, die de Commissie niet uitdrukkelijk betwist, wijs ik er enkel op dat, zelfs indien deze lezing juist zou zijn, het enkele feit dat „het niet principieel is uitgesloten dat de exploitatiekosten een geschikte winstniveau-indicator kunnen zijn" (punt 410 van het bestreden arrest) op zich geen element is waarop het Gerecht zich kon baseren zonder zijn eigen discretionaire bevoegdheid in de plaats te stellen van die van de Commissie of zijn eigen argumenten in de plaats te stellen van die van partijen.

127. Het is zonder meer waar dat de Unierechter volgens de zojuist aangehaalde rechtspraak bij de toetsing van de complexe economische beoordelingen van de Commissie niet alleen de materiële juistheid van de aangevoerde bewijselementen, hun betrouwbaarheid en de samenhang ervan moet controleren, maar ook moet nagaan of die elementen het relevante feitenkader vormen voor de beoordeling van een complexe toestand en of zij de daaruit getrokken conclusies kunnen dragen. In de onderhavige zaak heeft het Gerecht aan het einde van zijn onderzoek evenwel geen beoordelingsfout geconstateerd, maar veeleer vastgesteld dat er onvoldoende bewijs is geleverd om de stelling van de Commissie te schragen. Louter deze kwalificatie doet naar mijn mening evenwel niets af aan de essentie van de redenering van het Gerecht, dat in wezen verklaart dat een van de door de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen toegestane indicatoren geschikter is dan de door de Commissie aangewezen indicator.

128. Het Hof heeft in punt 95 van het arrest Fiat Chrysler weliswaar geoordeeld dat de eventuele vaststelling van methoden en criteria aan de hand waarvan een „zakelijke" uitkomst kan worden bepaald, bij gebreke van harmonisatie op dit gebied tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort, maar zoals gezegd in punt 21 verschilt de onderhavige zaak van de zaak die tot dat arrest heeft geleid. In elk geval moet worden vastgesteld dat het Gerecht, zoals de Commissie betoogt, geen rekening heeft gehouden met het in het litigieuze besluit en in eerste aanleg aangevoerde argument van de Commissie dat op grond van enkel de omstandigheid, waarop het Gerecht zich in punt 411 van het bestreden arrest baseert, dat de Ierse vestiging geen eigenaar was van de gebruikte materialen, het werk in uitvoering en de afgewerkte producten, gelet op de daadwerkelijk door de Ierse vestiging van AOE vervulde functies en gedragen risico's, met name in vergelijking met die van het hoofdkantoor van die onderneming niet kon worden geoordeeld dat de totale kosten niet als winstindicator konden worden gebruikt, en de toepassing van een dergelijke indicator, die overigens door de adviseurs van Apple en Ierland is aanvaard, hoe dan ook niet als kennelijk onjuist kon worden beschouwd.

[62] Zie in die zin arrest van 29 juni 2023, TUIfly/Commissie (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[63] Zie arrest van 7 mei 2020, BTB Holding Investments en Duferco Participations Holding/Commissie (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

3) Conclusie over het tweede onderdeel

129. Op grond van het voorgaande ben ik van mening dat ook de tweede grief van het derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening gegrond is.

c) Derde grief

130. Met de laatste grief van het derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening komt de Commissie op tegen de punten 418 tot en met 478 van het bestreden arrest, waarin het Gerecht de redenering heeft weerlegd op grond waarvan zij in de overwegingen 346 tot en met 359 van het litigieuze besluit de in de tax rulings aanvaarde rendementsniveaus van de Ierse vestigingen van ASI en AOE heeft afgewezen.

131. Met betrekking tot de tax ruling van 1991 had de Commissie ten eerste aangevoerd dat de aanvaarde rendementsniveaus niet waren gedocumenteerd en ten tweede dat de voor AOE vastgestelde drempel, waarboven haar belastbare winst niet langer werd berekend op basis van de 65 % van de exploitatiekosten van de Ierse vestiging van die vennootschap, een belastingverlichting vormde die was toegekend op grond van criteria, zoals werkgelegenheidsoverwegingen, die geen deel uitmaakten van het belastingstelsel (overweging 347 van het litigieuze besluit). Het Gerecht heeft deze beoordelingen in essentie op twee gronden afgewezen. In de eerste plaats heeft het Gerecht in de punten 440 en 441 van het bestreden arrest – op basis van zijn eigen beoordeling van het bewijsmateriaal, die in hogere voorziening niet ter discussie kan worden gesteld en ook niet door de Commissie is betwist – het feit dat de genoemde drempel van 65 % door de Ierse autoriteiten was aanvaard op grond van werkgelegenheidsoverwegingen, niet bewezen geacht. In punt 444 van het bestreden arrest heeft het voorts verklaard dat het feit dat deze drempel nooit was bereikt, en dat het in de tax ruling van 1991 vastgestelde drempelsysteem dus nooit was toegepast, het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU uitsloot.

132. De Commissie voert aan dat het Gerecht met deze verklaring blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, aangezien het de voorwaarde voor het bestaan van een voordeel in de zin van die bepaling heeft verward met de vaststelling van de terug te betalen bedragen, die ook gelijk aan nul kunnen zijn. Tot staving van haar betoog verwijst zij naar het arrest van 13 februari 2014, Mediaset.[64] In dit verband wijs ik erop dat de feiten van de zaak die tot dat arrest heeft geleid – waarin moest worden bepaald wie de begunstigden van een fiscale steunregeling waren en voor elk van hen het terug te betalen bedrag moest worden vastgesteld – verschillen van de feiten die de onderhavige zaak kenmerken, waarin daarentegen moet worden vastgesteld of de vermelding in een tax ruling van een geïndividualiseerde berekeningsmethode die nooit daadwerkelijk is toegepast, een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan opleveren. Voor zover het door de Commissie in het litigieuze besluit vastgestelde voordeel overeenstemt met de omvang van de belastingverlichting die uit de toepassing van voornoemde drempel zou zijn voortgevloeid, lijken de omstandigheden van de onderhavige zaak eerder te vergelijken met een situatie waarin wel is besloten om steun te verlenen, maar die steun niet wordt uitgekeerd. Mijns inziens moet het argument van de Commissie dan ook worden afgewezen.

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, punten 36 en 37. Zie in dezelfde zin en in vergelijkbare omstandigheden arrest van 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punt 41).

133. In de tweede plaats heeft het Gerecht in de punten 445 tot en met 447 van het bestreden arrest in essentie geoordeeld dat de Commissie, voor zover zij aanvoerde dat de door de Ierse belastingdienst aanvaarde rendementsniveaus, gelet op de activa en de risico's in verband met de door de vestigingen vervulde functies, te laag waren voor die functies, niet had aangetoond dat de vestigingen zodanige functies hadden vervuld dat zij met hogere rendementsniveaus dienden te worden beloond. Het Gerecht verwijst in dit verband naar de vaststellingen in de punten 348 en 407 van het bestreden arrest. Dienaangaande verwijs ik bijgevolg naar mijn overwegingen in het kader van de analyse van de eerste en de tweede grief van het derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening.

134. Met betrekking tot de in de tax ruling van 2007 aanvaarde rendementsniveaus had de Commissie allereerst vraagtekens geplaatst bij de betrouwbaarheid van het vergelijkbaarheidsonderzoek waarop de ad-hocverslagen waren gebaseerd, aangezien de op grond van dit onderzoek gekozen vennootschappen volgens haar niet vergelijkbaar waren met ASI en AOE. In de punten 450 tot en met 464 van het bestreden arrest, waartegen geen grieven gericht zijn, is het Gerecht tot de slotsom gekomen dat de Commissie de aangevoerde fouten niet heeft bewezen. Vervolgens heeft de Commissie het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek uitgevoerd waarnaar in punt 72 supra wordt verwezen, waarbij zij de in de voorgenoemde ad-hocverslagen gekozen vennootschappen gebruikte en voor ASI de verkoopcijfers en voor AOE de totale kosten als winstniveau-indicator heeft gebruikt. Het Gerecht erkent weliswaar dat de Commissie met een dergelijke analyse het bestaan van een selectief voordeel had kunnen aantonen (punt 468 van het bestreden arrest), maar het verwerpt de geldigheid ervan op drie gronden, die alle door de Commissie worden betwist. Ten eerste heeft het Gerecht er, onder verwijzing naar de punten 402 tot en met 412 van het bestreden arrest, op gewezen dat de Commissie niet had aangetoond dat de exploitatiekosten in casu niet geschikt waren als winstniveau-indicator (punt 470 van het bestreden arrest). Dienaangaande verwijs ik naar mijn overwegingen in het kader van de analyse van de tweede grief van het derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening. Ten tweede heeft het Gerecht er, onder verwijzing naar de punten 348 tot en met 407 van het bestreden arrest, aan herinnerd dat de analyse van de Commissie in het kader van haar subsidiaire redenering gebaseerd was op de premisse dat de Ierse vestiging van ASI complexe functies had vervuld en aanzienlijke risico's had gedragen, maar dat deze premisse niet was bewezen.

135. De Commissie voert aan dat het Gerecht het litigieuze besluit onjuist heeft uitgelegd en dat het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek inderdaad was gebaseerd op de premisse dat ASI niet kon worden beschouwd als een aanbieder van eenvoudige logistieke diensten – wat rechtvaardigde dat de omzet als winstniveau-indicator werd genomen – maar niet op de premisse dat ASI „complexe functies [had verricht] die bepalend waren geweest voor het succes van het Apple-merk" (punt 471 van het bestreden arrest). In dit verband staat vast dat bij het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek is uitgegaan van de premisse dat de situatie van ASI vergelijkbaar was met die van de in de ad-hocverslagen geselecteerde vennootschappen, aangezien dat onderzoek was gebaseerd op de gegevens van die vennootschappen (overweging 354 van het litigieuze besluit). De kritiek van de Commissie op deze vergelijkbaarheid in punt 351 van het litigieuze besluit was weliswaar gebaseerd op het „niet geringe" of zelfs „aanzienlijke" risico dat ASI droeg ten opzichte van die vennootschappen, maar erkend moet worden dat het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek, voor zover daarin gegevens van die vennootschappen zijn gebruikt, noodzakelijkerwijs losstaat van deze kritiek. Overigens stelt de Commissie in overweging 353 van het litigieuze besluit uitdrukkelijk dat het gecorrigeerde vergelijkbaarheidsonderzoek is uitgevoerd „[o]ndanks de algemene en specifieke bezorgdheden over de vergelijkbaarheidsonderzoeken die in de ad-hocverslagen zijn uitgevoerd".

Los van alle andere overwegingen legt het Gerecht het litigieuze besluit mijns inziens dan ook niet juist uit waar het in punt 471 van het bestreden arrest impliceert dat dit vergelijkbaarheidsverslag is gebaseerd op de onbewezen premisse dat de door de Ierse vestiging van ASI verrichte functies „complexe functies waren die bepalend waren geweest voor het succes van het Apple-merk". Tot slot herinnert het Gerecht in de punten 473 en 474 van het bestreden arrest aan de hierboven uiteengezette redenen op grond waarvan het de redenering van de Commissie dat de keuze voor de verkoopcijfers van ASI als winstniveau-indicator niet juist was, heeft afgewezen. In dit verband verwijs ik enkel naar mijn overwegingen in het kader van de analyse van de tweede grief van het derde onderdeel van het tweede middel in hogere voorziening.

136. Op basis van het voorgaande ben ik van mening dat de onderzochte grief, binnen de grenzen die uit het bovenstaande volgen, eveneens moet worden aanvaard.

3. Conclusie betreffende het tweede middel in hogere voorziening

137. Uit de gezamenlijke analyse van het tweede en het derde onderdeel van het tweede middel volgt dat het Gerecht een fout heeft gemaakt bij de vaststelling van de op de Commissie rustende bewijslast. Voorts heeft het Gerecht blijk gegeven van een aantal onjuiste rechtsopvattingen in de analyse, op grond waarvan het tot de slotsom is gekomen dat de Commissie de in haar subsidiaire redenering vastgestelde methodologische fouten niet had aangetoond. In die omstandigheden moet het tweede middel in hogere voorziening mijns inziens in zijn geheel gegrond worden geacht.

D. Verwijzing van de zaak naar het Gerecht

138. Overeenkomstig artikel 61 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie vernietigt het Hof, in geval van gegrondheid van de hogere voorziening, de beslissing van het Gerecht. Het Hof kan de zaak zelf afdoen wanneer deze in staat van wijzen is, dan wel haar voor afdoening terugverwijzen naar het Gerecht. Uit het voorgaande volgt dat de hogere voorziening gegrond is en dat het arrest in zijn geheel moet worden vernietigd. De grieven die zowel Ierland als ASI en AOE in eerste aanleg hebben aangevoerd met betrekking tot de vermeende benadering „bij uitsluiting", moeten definitief worden verworpen. Voor het overige ben ik van mening dat het Hof, gelet op de onjuiste rechtsopvattingen van het Gerecht, die de beoordelingen van het Gerecht met betrekking tot zowel de primaire als de subsidiaire redenering ongeldig maken, niet beschikt over de gegevens om de beroepen in eerste aanleg definitief af te doen, en dat de zaken moeten worden terugverwezen naar het Gerecht, onder aanhouding van de kosten, voor een nieuwe analyse en een uitspraak over de niet onderzochte middelen.

VI. Conclusie

139. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om het bestreden arrest te vernietigen, de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht en de beslissing over de kosten aan te houden.