Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GIOVANNI PITRUZZELLA
föredraget den 9 november 2023 [1]

Mål C-465/20 P

Europeiska kommissionen
mot
Irland,
Apple Sales International,
Apple Operations International, tidigare Apple Operations Europe,
Storhertigdömet Luxemburg,
Republiken Polen,

Eftas övervakningsmyndighet

”Överklagande – Statligt stöd – Förhandsbesked i skattefrågor (*tax ruling*) – Selektiva skattefördelar”

I. Inledning

1. Förevarande mål ingår i en relativt lång rad mål angående tillämpningen av artikel 107.1 FEUF på *tax ruling*. Som bekant kan företag genom *tax ruling* be skattemyndigheten om ett ”förhandsbesked” om hur de kommer att beskattas. De kan således få klargjort denna myndighets officiella ståndpunkt vad gäller tillämpningen av de nationella skattebestämmelserna och tydliga försäkringar om vilken skattebehandling som är tillämplig på dem. Det råder inget tvivel om att bestämmelserna om statligt stöd inte får användas för att genomföra en dold skatteharmonisering, som möter politiska hinder, eller för att hantera skadlig skattekonkurrens. Den omständigheten att fördelarna med skillnaderna mellan skattesystemen utnyttjas innebär nämligen inte att stöd beviljas. Vidare är skattekonkurrens mellan medlemsstater i sig inte förbjuden. Kommissionen ska emellertid kunna göra en prövning av huruvida en medlemsstat genom en skatteåtgärd, såsom ett förhandsbesked, ger ett visst företag en selektiv fördel. I sådana fall, kan företag som redan i sig har en betydande marknadsmakt, såsom Apple, i synnerhet på marknader med sådan dynamik som de digitala marknaderna, vilken underlättar koncentration av marknadsmakt, få en fördel i förhållande till konkurrenterna, vilket undergräver ett så kallat *level playing field* mellan företagen. Syftet med reglerna om statligt stöd är att förhindra sådana följder, vilka skadar konkurrensen och ger en negativ effekt på innovation och på konsumenter.

[1] Originalspråk: italienska.

2. Kommissionen har yrkat att domstolen ska upphäva domen av den 15 juli 2020, Irland m.fl./kommissionen [2] (nedan kallad den överklagade domen), varigenom tribunalen ogiltigförklarade kommissionens beslut (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 [3] (nedan kallat det omtvistade beslutet), vilket avser två beslut om förhandsbesked i skattefrågor som de irländska skattemyndigheterna antog avseende bolagen Apple Sales International (ASI) och Apple Operations Europe (AOE), som båda ingår i Apple-koncernen (nedan gemensamt kallade förhandsbeskeden).

II. Faktiska omständigheter och bakgrund till tvisten

3. Apple-koncernen, som bildades år 1976 i Cupertino, Kalifornien (Förenta staterna), består av Apple Inc. och av alla bolag som detta bolag kontrollerar. Apple-koncernens globala verksamhet är strukturerad kring nyckelfunktionsområden som förvaltas och styrs centralt i Förenta staterna (punkt 1 i den överklagade domen). Apple Operations International (AOI) är ett helägt dotterbolag till Apple Inc. AOI äger 100 procent av dotterbolaget AOE, som i sin tur äger 100 procent av dotterbolaget ASI. ASI och AOE är båda bildade enligt irländsk rätt men är inte skattemässigt hemmahörande i Irland (punkt 3 i den överklagade domen). [4] ASI och AOE bildade irländska filialer (nedan gemensamt kallade de irländska filialerna). ASI:s irländska filial är bland annat ansvarig för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av produkter av varumärket Apple till närstående parter och tredjepartskunder i de regioner som omfattar Europa, Mellanöstern, Indien och Afrika (EMEIA) samt Asien- och Stillahavsregionen (APAC). De nyckelfunktioner som filialen fullgör omfattar upphandling av slutprodukter av varumärket Apple från tredjepartstillverkare och närstående tillverkare, distributionsverksamheter i samband med försäljning av produkter till närstående parter i EMEIA- och APAC-regionerna och med försäljning av produkter till tredjepartskunder i EMEIA-regionen, webbförsäljning, logistik och drift av kundservicen. AOE:s irländska filial ansvarar för tillverkning och montering av ett specialiserat sortiment av datorprodukter i Irland, såsom den stationära datorn iMac, den bärbara datorn MacBook och andra datortillbehör, vilka filialen tillhandahåller de närstående parterna i EMEIA-regionen. De nyckelfunktioner som filialen fullgör omfattar produktionsplanering och schemaläggning, processteknik, produktion och drift, kvalitetssäkring och kvalitetskontroll samt ombyggnader (punkterna 9 och 10 i den överklagade domen).

4. Under den period som omfattas av det omtvistade beslutet, det vill säga mellan 1991 och 2014 (nedan den relevanta perioden) var Apple Inc., å ena sidan, och ASI och AOE, å andra sidan, bundna av ett avtal om att dela kostnaderna (nedan kallat kostnadsdelningsavtalet). De delade kostnaderna avsåg bland annat forskning och utveckling (FoU) av den teknik som finns i Apple-koncernens produkter. Enligt avtalet gick parterna dels med på att dela de kostnader och risker som var förknippade FoU avseende immateriella tillgångar till följd av utvecklingen av Apple-koncernens varor och tjänster, dels var parterna överens om att Apple Inc. fortfarande var den officiella ägaren till de immateriella tillgångar vars kostnader skulle delas, inklusive till Apples-koncernens immateriella rättigheter. Apple Inc. beviljade dessutom ASI och AOE en

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

[3] Om det statliga stöd SA.38373 – (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple (EUT L 187, 2017, s. 1).

[4] I skälen 49–52 i det omtvistade beslutet anförde kommissionen att ASI och AOE, även om de är bildade och bedriver näringsverksamhet i Irland, enligt den irländska lagstiftning som var tillämplig under den relevanta perioden inte ansågs vara skattemässigt hemmahörande i Irland, eftersom de direkt eller indirekt kontrollerades av ett bolag som var hemmahörande i Förenta staterna (Apple Inc.). Eftersom ASI och AOE, med undantag för de irländska filialerna, saknade fysisk förekomst i Förenta staterna eller på en annan plats, konstaterade kommissionen att de var ”statslösa” när det gäller skattemässig hemvist.

avgiftsfri licens som gjorde att de bland annat kunde tillverka och sälja de berörda Apple-produkterna på de områden de hade tilldelats, nämligen hela världen förutom den amerikanska kontinenten (nedan kallade licenserna för immateriella rättigheter).[5] Vidare var avtalsparterna skyldiga att bära de risker som följde av avtalet, varav den huvudsakliga risken var skyldigheten att betala kostnader för att utveckla immateriella rättigheter. Under den relevanta perioden gjordes olika ändringar av kostnadsdelningsavtalet, särskilt i syfte att beakta ändringarna i den tillämpliga lagstiftningen (punkterna 5 och 6 i den överklagade domen).

5. År 2008 ingick ASI ett avtal om marknadsföringstjänster med Apple Inc. (nedan kallat avtalet om marknadsföringstjänster), enligt vilket Apple Inc. åtog sig att tillhandahålla ASI marknadsföringstjänster, vilket bland annat omfattade att upprätta, utveckla och genomföra marknadsföringsstrategier, program och reklamkampanjer. ASI åtog sig att ersätta Apple Inc. för dessa tjänster genom att betala en avgift som motsvarade en procentandel av de ”skäliga kostnader som uppstått” för att tillhandahålla tjänsterna, ökat med ett påslag (punkt 7 i den överklagade domen).

A. Förhandsbeskeden

6. Genom skrivelse av den 12 oktober 1990 till de irländska skattemyndigheterna beskrev Apple-koncernens skatterådgivare de verksamheter som AOE:s föregångare Apple Computer Ltd (ACL) bedrev i Irland. De angav vilka funktioner bolagets irländska filial i Cork (Irland) fullgjorde och preciserade vidare att filialen ägde de tillgångar som hörde till tillverkningsverksamheten, men att AOE vidhöll äganderätten till de material som användes, de produkter som var under tillverkning och slutprodukterna. Genom skrivelse av den 2 januari 1991 informerades de irländska skattemyndigheterna om att det fanns ett nytt bolag, ASI:s föregångare Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), vars filial i Irland beskrevs som ansvarig för att köpa in produkter avsedda för export från irländska tillverkare. Genom skrivelse av den 29 januari 1991 (nedan kallad 1991 års förhandsbesked i skattefrågor) bekräftade de irländska skattemyndigheterna de villkor som Apple-koncernen hade föreslagit angående beräkningen av ACL:s och ACAL:s beskattningsbara vinst i Irland. ACL:s beskattningsbara vinst beräknades på grundval av en procentandel av rörelsekostnaderna för dess irländska filial, som var fastställd till 65 procent av dessa omkostnader upp till ett årligt belopp om [*konfidentiellt*] och 20 procent av omkostnaderna över detta belopp [*konfidentiellt*]. Om den totala vinsten var lägre än resultatet av formeln skulle den lägre siffran användas för att fastställa nettovinsten. De rörelsekostnader som skulle beaktas vid denna beräkning omfattade alla rörelsekostnader, exklusive material för återförsäljning och kostnadsandelsutgifter för immateriella tillgångar som tagits ut från Apple-koncernens närstående företag. ACAL:s beskattningsbara vinst beräknades på grundval av en marginal på 12,5 procent av rörelsekostnaderna för dess irländska filial (exklusive material för återförsäljning) (punkterna 11–16 i den överklagade domen).

Genom skrivelse av den 16 maj 2007 till de irländska skattemyndigheterna sammanfattade Apple-koncernens skatterådgivare sitt förslag för att se över metoden för att fastställa beskattningsunderlaget för ASI:s och AOE:s irländska filialer. I båda fallen föreslogs det att den beskattningsbara vinsten skulle motsvara en procentandel av rörelsekostnaderna, exklusive kostnader såsom avgifter från Apple-koncernens närstående företag och materialkostnader. När det gäller AOE:s irländska filial föreslogs det att det skulle ingå ett belopp som motsvarade

[5] I den överklagade domen benämnde tribunalen dessa licenser som ”Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter”. Kommissionen har bestritt denna benämning – som jag kommer att använda oförändrad i citat från passager i den överklagade domen – då kommissionen anser att den är oprecis, eftersom den inte avspeglar den omständigheten att det rör sig om territoriellt avgränsade licenser som tilldelades ASI och AOE.

avkastningen från immateriella rättigheter för den irländska filialens utvecklade processteknik för tillverkning, det vill säga en procentandel av filialens omsättning. Det föreslogs vidare att avtalet skulle träda i kraft den 1 oktober 2007 för båda filialerna, att det skulle tillämpas i fem år och att det därefter skulle förnyas varje år. Det angavs även att avtalet kunde tillämpas på nya enheter som bildades eller ombildades inom Apple-koncernen, under förutsättning att deras verksamhet motsvarade de verksamheter som bedrevs av AOE och ASI. Genom skrivelse av den 23 maj 2007 (nedan kallad 2007 års förhandsbesked i skattefrågor) bekräftade de irländska skattemyndigheterna att de godtog samtliga förslag. Avtalet tillämpades till och med räkenskapsåret 2014 (punkterna 17–21 i den överklagade domen).

B. Det omtvistade beslutet

7. I det omtvistade beslutet drog kommissionen slutsatsen att förhandsbeskeden gav upphov till en minskning av de skattekostnader som ASI och AOE normalt skulle ha burit och att dessa bolag under den relevanta perioden därmed hade beviljats driftstöd som gynnade Apple-koncernen i sin helhet (skälen 417 och 418). Kommissionen fann att detta stöd var olagligt och oförenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.3 c FEUF (artikel 1 i det omtvistade beslutet) och beslutade att stödet skulle återkrävas (artikel 2 i det omtvistade beslutet).

8. I avsnitt 8.2 i detta beslut följde kommissionen den analys i tre steg som följer av rättspraxis för att visa att det föreligger en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. [6]

9. Vad beträffar det första steget, som hänger samman med fastställandet av referenssystemet, ansåg kommissionen att referenssystemet utgjordes av det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Irland, vars syfte är att beskatta vinsten för alla bolag som är skattepliktiga i detta land. Mot bakgrund av detta syfte ansåg kommissionen att alla bolag som är skattepliktiga i Irland, oavsett om de är hemmahörande eller icke-hemmahörande, integrerade eller icke-integrerade, i rättsligt och faktiskt hänseende är jämförbara. Följaktligen fann kommissionen att bestämmelserna i section 25 i Taxes Consolidation Act 1997 (nedan kallad TCA 97), om beskattning av icke-hemmahörande bolag, utgör en integrerad del av referenssystemet och inte någon separat referensram (skälen 227–243 i det omtvistade beslutet). Enligt section 25 i TCA 97 ska ett icke-hemmahörande bolag enbart betala bolagsskatt om det bedriver näringsverksamhet i Irland genom en filial eller agentur. I ett sådant fall ska bolaget beskattas ”för alla rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från filialen eller agenturen och för inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen eller agenturen …” (se punkt 158 i den överklagade domen).

10. Vad beträffar det andra steget, där det ska prövas huruvida det föreligger en selektiv fördel till följd av ett undantag från referenssystemet, angav kommissionen först och främst att enligt section 25 i TCA 97, och med hänsyn till dess syfte, skulle bestämmelsen tillämpas i kombination med en vinstfördelningsmetod som gör att det kan fastställas en beskattningsbar vinst på ett sätt som är förenligt med ”en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen” (skäl 253). Samma princip som har till ”syfte att garantera att transaktioner mellan integrerade företag i samma koncern behandlas för skatteändamål på grundval av det vinstbelopp som skulle ha uppnåtts om samma transaktioner hade ingåtts av ej integrerade och oberoende företag” gäller även för ” för interna mellanhavanden mellan olika delar av samma integrerade företag, såsom en filial som gör

[6] Se, bland annat, dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 68) (nedan kallad domen Fiat Chrysler).

transaktioner med andra delar av det företag som filialen tillhör” (skälen 252 och 253). I detta sammanhang påpekade kommissionen dessutom att den inte direkt skulle ha tillämpat de principer som har utvecklats inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), vilka framgår bland annat av artiklarna 7.2 och 9 i OECD’s Model Tax Convention och rapporten om vinstfördelning till fasta driftsställen från 2010, antagen av OECD-rådet den 22 juli 2010 vilken beskriver OECD:s godkända metod vid tillämpningen av principen om armlängds avstånd som den definieras i OECD:s riktlinjer om internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter [7] vid fördelningen av vinster till fasta driftsställen (nedan den godkända OECD-metoden) [8], utan att de endast utgjorde riktlinjer som är användbara för att försäkra sig om att vinstfördelnings- och internprissättningsarrangemang ger resultat som överensstämmer med marknadsvillkoren (skäl 255). Kommissionen genomförde därefter sin analys som grundade sig på tre skilda resonemang, vilka vart och ett gjorde det möjligt att dra slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel i den aktuella situationen. I förevarande mål är endast de första två resonemangen relevanta, det vill säga förstahandsresonemanget och andrahandsresonemanget. Enligt *förstahandsresonemanget* (skälen 265–321 i det omtvistade beslutet) fann kommissionen att den omständigheten att de irländska skattemyndigheterna i förhandsbeskeden hade godtagit det icke-styrkta antagandet att licenserna för immateriella rättigheter skattemässigt skulle fördelas utanför Irland – och därmed till ASI:s och AOE:s huvudkontor (nedan kallade huvudkontoren) och inte till deras irländska filialer – hade lett till att dessa bolags årliga beskattningsbara vinst avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat enligt armlängdsprincipen. Enligt *andrahandsresonemanget* (skälen 325–360 i det omtvistade beslutet) ansåg kommissionen att även om de irländska skattemyndigheterna hade gjort rätt i att godta detta antagande, så skulle bedömningen ha lett till samma resultat, eftersom de vinstfördelningsmetoder som hade godkänts i förhandsbeskeden grundade sig på olämpliga metodval, vilket under alla omständigheter hade lett till en minskning av den skatt som ASI och AOE skulle ha betalat jämfört med icke-integrerade bolag, vars beskattningsbara vinst bestäms av priser som förhandlas fram på marknaden enligt armlängdsprincipen.

11. Slutligen konstaterade kommissionen i det tredje steget av sin analys att varken Irland eller Apple Inc. hade framfört några argument som motiverade den selektiva fördel som beviljades genom förhandsbeskeden (skälen 404–411 i det omtvistade beslutet).

III. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

12. Irland (mål T-778/16) samt ASI och AOE (mål T-892/16) väckte talan mot det omtvistade beslutet. I mål T-778/16 tilläts Storhertigdömet Luxemburg att intervenera till stöd för Irlands yrkanden och Republiken Polen till stöd för kommissionens yrkanden. I mål T-892/16 tilläts Eftas övervakningsmyndighet att intervenera till stöd för kommissionens yrkanden och Irland till stöd för ASI:s och AOE:s yrkanden. Målen förenades vad gäller den muntliga delen av förfarandet. Irland samt ASI och AOE åberopade till stöd för sin talan nio respektive fjorton grunder, vilka till största delen överlappade varandra, och som tribunalen prövade tillsammans.

[7] Juli 2010, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/20769717 (nedan kallade OECD:s riktlinjer om internprissättning).

[8] I skälen 87–89 i det omtvistade beslutet förklarade kommissionen att den godkända OECD-metoden består av en två- stegsanalys enligt vilken vinsterna ska fördelas på det fasta driftsstället. Det första steget består i att det fasta driftsstället ska anses utgöra ett eget och separat företag ”som bedriver samma eller liknande verksamhet under likadana eller liknande förhållanden, med beaktande av de uppgifter som utförs, tillgångar som används och risker som företaget utsätts för genom det fasta driftsstället och andra delar av företaget”. Det är i detta sammanhang som begreppet nyckelfunktioner presenteras. I det första steget fördelas enligt godkända OECD-metoden ägandet av tillgångar för vilka nyckelfunktionerna utförs av personer vid det fasta driftsstället, till detsamma. I det andra steget, tillämpas OECD:s riktlinjer för internprissättning analogt på det fasta driftsställets transaktioner med övriga delar av företaget för att säkerställa att alla funktioner i förhållande till dessa utförs i enlighet med armlängdsprincipen.

13. Vad gäller de omständigheter som är av betydelse för förevarande fall ogillade tribunalen genom den överklagade domen för det första talan på de grunder som Irland samt ASI och AOE hade framfört avseende kommissionens överskridande av sina befogenheter och åsidosättande av principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor (punkt 103–124). För det andra undersökte tribunalen de grunder som avsåg fel i kommissionens *förstahandsresonemang*. I detta sammanhang underkände tribunalen inledningsvis Irlands anmärkning avseende en sådan gemensam prövning av kriterierna fördel och selektivitet. Tribunalen prövade därefter de anmärkningar som hade framställts angående fel i samband med identifiering av referenssystemet och normal beskattning enligt irländsk rätt. Mot bakgrund av denna prövning ansåg tribunalen att kommissionens förstahandsresonemang grundade sig på ”felaktiga bedömningar av den normala beskattningen enligt i förevarande fall tillämplig irländsk skatterätt” (punkt 249 i den överklagade domen). Därefter prövade tribunalen ”för fullständighetens skull” anmärkningarna mot kommissionens bedömning av de faktiska omständigheterna avseende verksamheterna inom Apple-koncernen och drog slutsatsen att kommissionen – med hänsyn till dels de verksamheter och funktioner som ASI:s och AOE:s irländska filialer faktiskt utövade, dels de strategiska beslut som fattades och genomfördes utanför dessa filialer – inte hade lyckats visa att licenserna för immateriella rättigheter var hänförliga till dessa filialer i syfte att fastställa de årliga beskattningsbara vinsterna för ASI och AOE i Irland (punkt 310 i den överklagade domen). Slutligen prövade tribunalen grunderna angående de bedömningar som kommissionen hade gjort inom ramen för sitt *andrahandsresonemang*. Mot bakgrund av denna prövning ansåg tribunalen att ”metodfelen vid beräkningen av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst visar att [förhandsbeskeden] är bristfälliga och ibland inkonsekventa” (punkt 479 i den överklagade domen). Dessa fel var emellertid inte i sig tillräckliga för att styrka förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

14. Tribunalen ogiltigförklarade således det omtvistade beslutet i sin helhet utan att pröva de övriga grunder som Irland samt ASI och AOE hade åberopat, förpliktade kommissionen att ersätta de kostnader som hade uppkommit för ASI och AOE i målen T-778/16 och T-892/16 samt slog fast i mål T-892/16 att Irland, Storhertigdömet Luxemburg, Republiken Polen och Eftas övervakningsmyndighet skulle bära sina egna rättegångskostnader.

IV. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

15. Genom handling som inkom till domstolens kansli den 25 september 2020 har kommissionen yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen. Irland, ASI och AOE, Storhertigdömet Luxemburg och Eftas övervakningsmyndighet har inkommit med skriftliga yttranden. Genom skrivelse av den 4 april 2023 underrättade ASI:s och AOE:s advokater domstolen om att AOE den 2 april 2023 genom fusion absorberades av AOI i enlighet med irländsk rätt. AOI:s namn har därför ersatt AOE:s namn som part i förevarande mål. Parterna hördes vid förhandlingen den 23 maj 2023. Kommissionen har yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen, ogilla talan på den första till och med den fjärde grunden samt den åttonde grunden i mål T-778/16 och den första till och med den femte, den åttonde samt den fjortonde grunden i mål T-892/16, återförvisa målet till tribunalen för prövning av övriga grunder och förklara att frågan om rättegångskostnader i första instans och överklagandet anstår. ASI och AOI har yrkat att domstolen ska ogilla överklagandet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna. Irland har yrkat att domstolen ska ogilla överklagandet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna. Eftas övervakningsmyndighet har yrkat att domstolen ska bifalla överklagandet i sin helhet, återförvisa målet till tribunalen för prövning av

övriga grunder och förklara att frågan om rättegångskostnader i första instans och överklagandet anstår. Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att överklagandet ska ogillas i sin helhet och att kommissionen ska förpliktas att ersätta dess rättegångskostnader.

V. Prövning av överklagandet

16. Kommissionen har åberopat två grunder till stöd för sitt överklagande. Varje grund består av flera delar. Det första grunden avser de punkter i den överklagade domen där tribunalen kritiserade förstahandsresonemanget. Den andra grunden riktar sig mot den del i domen där tribunalen underkände andrahandsresonemanget.

A. Inledande synpunkter

17. Som förklarats ovan var ASI och AOE enligt kostnadsdelningsavtalet under den relevanta perioden innehavare av licenser för immateriella rättigheter. ASI och AOE betalade Apple Inc. ett belopp för att finansiera de FoU-verksamheter som Apple Inc. bedrev. Mot bakgrund av osäkerheten kring resultat av FoU-investeringar syftar kostnadsdelningsavtal till att förhindra att det inte är möjligt för det investerande bolaget att ta igen ett eventuellt underskott. FoU-kostnader fördelas mellan koncernbolagen på samma sätt som en eventuell avkastning fördelas procentuellt i förhållande till det enskilda bolagets procentandel av omkostnaderna. Detta är motiveringen till avtalet, men det är nödvändigt att beakta att ett koncerninternt kostnadsdelningsavtal inom ramen för multinationella företags praxis kan göra det möjligt att överföra kostnader och respektive vinster till jurisdiktioner där vinstskatten är lägre. Den omständigheten att en del av kostnader och vinster avseende Apples immateriella rättigheter inte skulle fördelas till den plats där huvuddelen av koncernens FoU-verksamheter bedrevs, det vill säga i Kalifornien där Apple Inc. har sitt säte, medförde i den aktuella situationen att dessa kostnader och vinster överfördes till ASI och AOE. Såsom redan har nämnts ansågs dessa bolag, trots att de bildats i Irland, inte ha skattemässig hemvist i Irland under den relevanta perioden, och inte heller i något annat land. Av detta skäl var ASI och AOE skyldiga att betala skatt till de irländska myndigheterna endast på vinsterna från de irländska filialernas verksamhet i enlighet med section 25 i TCA 97, med följd att de vinster som inte fördelats på dessa dotterbolag, i princip inte beskattades någonstans.[9] Kärnan i frågan är därför, då artikel 25 i TCA 97 inte ger besked härvidlag, enligt vilken metod de vinster de vinster som fördelats på de irländska dotterbolagen ska bestämmas. Eftersom de flesta av ASI:s och AOE:s vinster härrörde från licenser för immateriella rättigheter, uppkom för ett sådant fastställande först frågan hur dessa licenser skulle fördelas inom dessa bolag, med beaktande av deras olika strukturer, det vill säga dels huvudkontoren, dels de irländska filialerna. Det är i huvudsak på dessa punkter som Irland och kommissionen har delade uppfattningar. Förhandsbeskeden godkände den metod för att fastställa beskattningsunderlaget för ASI och AOE som föreslagits av Apple, och som i praktiken innebar att licenserna för de immateriella tillgångarna och huvuddelen av vinsterna fördelades till dessa bolag och inte till de irländska filialerna. En sådan vinstfördelning som minskade ASI:s och AOE:s beskattningsunderlag gav enligt kommissionen dessa bolag en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och ledde till en minskad skattebörda för hela Apple-koncernen.

[9] Kommissionen bedömde vid tribunalen och vid förhandlingen vid domstolen att den skatt som faktiskt erlagts för vinsterna hos ASI och AOE uppgick till 1 procent år 2003 och till 0,005 procent år 2004. ASI och AOE har hävdat att dessa bolags vinster under den relevanta perioden beskattades i Förenta staterna som utländska intäkter.

B. Den första grunden för överklagandet

18. Den första grunden består av tre delar.

1. Den första grundens första del

19. Genom den första grundens första del har kommissionen gjort gällande att tribunalen tolkade det omtvistade beslutet felaktigt, gjorde sig skyldig till rättegångsfel och anförde motstridiga skäl när tribunalen i punkterna 125, 183–187, 228, 242 och 243 i den överklagade domen slog fast att kommissionen, genom att anse att licenserna för immateriella rättigheter skattemässigt skulle fördelas till de irländska filialerna, eftersom ASI:s och AOE:s huvudkontor varken hade anställda eller fysisk förekomst för att säkerställa kontrollen över och förvaltningen av de aktuella licenserna, hade gjort en vinstfördelning ”genom uteslutning” som inte var i överensstämmelse med section 25 i TCA 97, armlängdsprincipen och OECD-metoden. ASI och AOI samt Irland och Storhertigdömet Luxemburg har anfört att kommissionens invändningar ska avvisas, är verkningslösa och under alla omständigheter saknar fog.

a) Bedömning

1) Upptagande till prövning

20. Jag vill erinra om att det följer av artikel 256.1 FEUF och artikel 58 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol att ett överklagande till domstolen ska vara begränsat till rättsfrågor. Tribunalen är ensam behörig att fastställa och bedöma de relevanta omständigheterna liksom att bedöma bevisningen, såvida det inte av handlingarna i målet framgår att de fastställda omständigheterna är materiellt oriktiga [10]. Konstaterandet och bedömningen av dessa faktiska omständigheter och denna bevisning utgör således inte, med undantag för då de faktiska omständigheterna och bevisningen har missuppfattats, en rättsfråga som ska prövas av domstolen. [11]

21. ASI och AOI har gjort gällande att påståendet att det har gjorts en felaktig tolkning av den angripna rättsakten vid tribunalen inte syftar till att göra gällande en felaktig rättstillämpning, såvida inte missuppfattningen av denna rättsakt grundar sig på tribunalens uppenbart felaktiga tolkning av den. Till stöd för sin invändning har de anfört domen av den 27 januari 2000, DIR International Film m.fl./kommissionen [12], och domen av den 30 november 2016, kommissionen/Frankrike och Orange [13]. I den första av dessa domar preciserade domstolen att även om tribunalen i ett mål om ogiltigförklaring kan ha anledning att tolka motiveringen till den angripna rättsakten på ett annorlunda sätt än upphovsmannen, eller till och med under vissa omständigheter förkasta den motivering som formellt angetts av denne, kan den inte göra så då det inte finns någon som helst faktisk omständighet som motiverar detta, eftersom tribunalen då gör sin egen tolkning som ersätter den motivering som upphovsmannen till den överklagade rättsakten lämnat med en egen motivering och gör sig skyldig till felaktig rättstillämpning som

[10] Se dom av den 27 april 2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo/kommissionen (C-492/21 P, EU:C:2023:354, punkt 106)

[11] Se dom av den 22 juni 2023, Gmina Miasto Gdynia och Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/kommissionen (C-163/22 P, EU:C:2023:515, punkt 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (nedan kallad domen DIR International).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (nedan kallad domen kommissionen/Frankrike och Orange).

kan bestridas genom överklagande vid domstolen.[14] Det stämmer att domstolen i denna dom slog fast att innehållet i det aktuella beslutet hade förvanskats.[15] Det kan emellertid inte av denna omständighet, som ASI och AOI däremot har anfört, dras slutsatsen att *enbart* en uppenbart felaktig tolkning av den angripna rättsakten vid tribunalen kan åberopas i samband med ett överklagande. En sådan slutsats skulle dessutom strida mot domstolens tillämpning av denna dom, som har gått i motsatt riktning.[16] Vad gäller domen kommissionen/Frankrike och Orange räcker det att påpeka att domstolen i punkt 102 i denna dom, som ASI och AOI grundar sig på, endast slog fast att kommissionen inte hade framfört argument till stöd för att tribunalen hade missuppfattat det omtvistade beslutet. Denna punkt visar inte på någon omständighet som är till stöd för ASI:s och AOE:s invändning om rättegångshinder. Jag vill vidare påpeka att domstolen redan har haft tillfälle att uttryckligen underkänna en liknande invändning i domen av den 10 mars 2022, kommissionen/Freistaat Bayern m.fl.[17], där domstolen slog fast att frågan huruvida tribunalen gjorde en felaktig tolkning av det beslut vars lagenlighet tribunalen skulle bedöma i samband med ett yrkande om ogiltigförklaring utgör en rättsfråga som kan prövas i ett överklagande.[18] Mer allmänt kan frågan huruvida ett beslut som kommissionen har antagit i enlighet med artikel 108.2 första stycket FEUF har tolkats korrekt inte vara undandragen domstolens prövning i ett mål om överklagande under förevändning att det utgör en ”fråga om faktiska omständigheter”. Jag kan inte utesluta att det förekommer situationer då åberopandet av en felaktig tolkning av en sådan rättsakt i själva verket försöker få till stånd att domstolen gör en omprövning av tribunalens bedömning av de faktiska omständigheterna. Enligt min uppfattning är detta uppenbart inte fallet med denna invändning, som avser korrekt tolkning av det resonemang som kommissionen har fört och det rättsliga kriterium som kommissionen har tillämpat. Genom att åberopa en felaktig tolkning av det omtvistade beslutet har kommissionen i förevarande fall således gjort gällande felaktig rättstillämpning som kan åberopas inom ramen för ett överklagande.

22. Irland har anfört att den första grundens första del är verkningslös. Även om det antogs att tribunalen gjorde en felaktig tolkning av det omtvistade beslutet räckte det nämligen med de konstateranden avseende de faktiska omständigheterna beträffande dessa filialers verksamheter som tribunalen gjorde i övriga delar av den överklagade domen för att bekräfta att vinsterna från licenserna för immateriella rättigheter inte fördelades till de irländska filialerna. I detta sammanhang vill jag erinra om att det följer av fast rättspraxis att en grund som riktas mot vissa av de skäl som ligger till grund för en överklagad dom, vilka inte påverkar själva domen, är verkningslös och ska underkännas.[19] I den överklagade domen begränsade tribunalen sig inte till att konstatera att kommissionens förstahandsresonemang grundade sig på felaktiga bedömningar av den normala beskattningen enligt i förevarande fall tillämplig irländsk skatterätt, utan prövade även och godtog de invändningar som Irland samt ASI och AOE hade framställt mot kommissionens bedömning av de faktiska omständigheterna avseende verksamheten inom Apple-koncernen. Av detta följer att det i syfte att på ett ändamålsenligt sätt bestrida tribunalens konstateranden beträffande brister i förstahandsresonemanget, vilka grundar sig på två åtskilda

14 Se domen DIR International (punkt 42).

15 Se domen DIR International (punkt 48).

16 Se dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkterna 142–144). Se, även, dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group och Spanien/kommissionen (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkterna 70–79).

17 C-167/19 P och C-171/19 P, EU:C:2022:176, punkt 47. Se, även, dom av den 11 mars 2020, kommissionen/Gmina Miasto Gdynia och Port Lotniczy Gdynia Kosakowo (C-56/18 P, EU:C:2020:192, punkt 121).

18 Se även, underförstått, dom av den 20 september 2017, kommissionen/Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, punkterna 35–37), dom av den 14 november 2019, Silec Cable och General Cable/kommissionen (C-599/18 P, EU:C:2019:966, punkt 82), och dom av den 31 januari 2019, Pandalis/EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, punkterna 102–109), samt beslut av den 7 september 2017, Natural Instinct/M. I. Industries (C-218/17 P,EU:C:2017:655, punkt 4).

19 Se dom av den 27 april 2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro m.fl./kommissionen (C-549/21 P, EU:C:2023:340, punkt 80 och där angiven rättspraxis).

och självständiga grupper av grunder, ankom på kommissionen att framställa invändningar mot båda dessa grupper av grunder. Den första grunden är utformad exakt i denna riktning. Den första delen av denna grund vänder sig mot tribunalens slutsats att kommissionen inom ramen för sitt förstahandsresonemang hade tillämpat en ”uteslutande” metod, medan den andra och den tredje delen är riktade mot de domskäl på grundval av vilka tribunalen omkullkastade ovanstående bedömningar av de faktiska omständigheterna. Den omständigheten att de invändningar som har framställts inom ramen för var och en av dessa delar, betraktade var för sig, och för det fall invändningarna godtas, inte i sig är tillräckliga för att den överklagade domen ska upphävas, gör det inte möjligt att dra slutsatsen att de är verkningslösa, eftersom de ska betraktas inom ramen för den första grunden i sin helhet. Irlands invändning kan därför enligt min uppfattning inte godtas.

2) Prövning i sak

i) Den första invändningen: felaktig tolkning av det omtvistade beslutet

23. Det ska inledningsvis påpekas att kommissionen inte har bestritt att resonemanget ”genom uteslutning” strider mot section 25 i TCA 97, armlängdsprincipen eller OECD-metoden. Kommissionen har emellertid anfört att den inte tillämpade ett sådant resonemang. Mot denna bakgrund anser jag det vara nödvändigt att kortfattat nämna huvudpunkterna i kommissionens förstahandsresonemang. Enligt strukturen i det omtvistade beslutet består detta resonemang av fyra delar.

24. Genom den *första delen*, som återfinns i avsnitt 8.2.2.1 i beslutet, formulerade kommissionen de två antaganden som den därefter grundade sig på i sin analys. Kommissionen anförde dels att tillämpning av section 25 i TCA 97 kräver att det på förhand fastställs en vinstfördelningsmetod, vilken inte är definierad i denna bestämmelse, dels att denna metod ska leda till ett resultat som är i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Korrektheten i båda dessa antaganden erkändes uttryckligen av tribunalen – det första i punkt 113 och det andra i punkterna 211 och 212 i den överklagade domen – och har inte bestritts vare sig inom ramen för ett särskilt överklagande med avseende på den överklagade domen eller anslutningsöverklagande i samband med förevarande mål. Även om det inte har framställts invändningar i detta hänseende är det under alla omständigheter lämpligt att precisera att tribunalens konstateranden beträffande tillämpningen av armlängdsprincipen inom ramen för section 25 i TCA 97 är helt i linje med domen Fiat Chrysler, där domstolen slog fast att kommissionen enbart har rätt att grunda sig på denna princip om och i den mån tillämpningen av den föreskrivs i den aktuella medlemsstatens skatterätt.[20] I själva verket avvisade tribunalen uttryckligen i punkt 221 i den överklagade domen kommissionens synpunkt enligt vilken det följer av artikel 107.1 FEUF att medlemsstaterna har en självständig skyldighet att tillämpa denna princip. Dessutom framgår det bland annat i punkterna 210, 211, 218–220 och 247 i domen att tillämpningen av armlängdsprincipen i den aktuella situationen grundade sig på de bestämmelser i den irländska skatterätten som avser beskattning av vinster för bolag och fann stöd i det referenssystem som kommissionen hade fastställt och som tribunalen godtog. Vidare framgår det inte att det av den irländska skattemyndighetens administrativa praxis att det fastställdes metoder eller kriterier för tillämpning av armlängdsprincipen som kommissionen de facto avstod från att tillämpa till förmån för parametrar och regler utanför det nationella skattesystemet. I punkt 239 i den överklagade domen konstaterade tribunalen däremot att tillämpningen av artikel 25 TCA 97, såsom den beskrivits av Irland, och den funktionella och faktiska analysen i det första steget i den

[20] Se, bland annat, punkterna 73 och 74 samt 96–105 i domen Fiat Chrysler.

analys som föreslogs genom den godkända OECD-metoden överlappade varandra.[21] Såsom tribunalen konstaterade i bland annat punkt 433 i den överklagade domen kunde avslutningsvis inte Irland ge en tillräcklig förklaring till exakt vad som motiverade de parametrar som användes i förhandsbeskeden för att beräkna ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst.

25. Genom den *andra delen* av sitt förstahandsresonemang, som återfinns i avsnitt 8.2.2.2 a i det omtvistade beslutet, preciserade kommissionen den vinstfördelningsmetod grundad på armlängdsprincipen som de irländska skattemyndigheterna enligt kommissionens uppfattning borde ha följt i enlighet med section 25 i TCA 97. I skäl 272 i detta beslut slog kommissionen fast att de vinster som ska fördelas till filialen till ett icke-hemmahörande företag genom tillämpning av denna artikel är de vinster som företaget ”skulle ha tjänat på armlängds avstånd, särskilt i sina mellanhavanden med andra delar av företaget, om det varit ett fristående och oberoende företag som bedriver verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med hänsyn till de tillgångar som används, de funktioner som fullgörs och de risker som företaget bär genom sin filial och genom andra delar av företaget”. Enligt kommissionen skulle de irländska myndigheterna i den aktuella situationen därför, innan de godkände den vinstfördelningsmetod som Apple föreslog, kontrollera huruvida licenserna för immateriella rättigheter och de respektive vinsterna borde fördelas utanför Irland, såsom Apple anförde, och i detta hänseende jämföra de funktioner som fullgjordes, de tillgångar som användes och de risker som ASI och AOE bar genom sina huvudkontor och sina irländska filialer (skäl 273).

26. Genom den *tredje delen* av sitt förstahandsresonemang genomförde kommissionen själv en sådan kontroll enligt det beskrivna schemat i skäl 275 i beslutet, vilken innebar en analys av de två olika scenarier som Irland och Apple hade anfört för att motivera att licenserna för immateriella rättigheter skulle fördelas utanför Irland. Dessa scenarier, där det första grundade sig på huvudkontorens funktioner och det andra på Apple Inc.:s funktioner, undersöktes i avsnitt 8.2.2.2 b (skälen 276–307) respektive i avsnitt 8.2.2.2 c (skälen 308–318) i det omtvistade beslutet. Det är inom ramen för undersökningen av det första av dessa scenarier som kommissionen tillämpade den ”uteslutande” metod som tribunalen kritiserade. Det är därför nödvändigt att kortfattat redogöra för de två separata stegen i denna undersökning. Vid det första steget, som framgår av skälen 281–293, undersökte kommissionen huvudkontorens situation. Först och främst anförde kommissionen att dessa huvudkontor under den relevanta perioden endast existerade ”på papperet”, eftersom de inte hade fysisk närvaro eller anställda utanför Irland och endast företagens styrelseledamöter kunde ha säkrat huvudkontorens funktioner (skäl 281). De enda bevis på dessa styrelsers verksamheter som hade ingetts till kommissionen innehöll emellertid ingen uppgift om några verksamheter som var förknippade med licenserna för immateriella rättigheter eller några diskussioner eller beslut med avseende på undertecknandet eller ändringen av kostnadsdelningsavtalet, åtminstone till slutet av år 2014 (skälen 282–285). Kommissionen fann att Apples argument att verksamheten i ASI:s och AOE:s styrelser fullgjordes på ”många olika sätt” var vagt formulerat och icke-styrkt. Kommissionen anförde dessutom att om dessa verksamheter hade varit betydande skulle ASI och AOE anses ha haft ett fast driftsställe i Förenta staterna, eftersom majoriteten av deras styrelseledamöter fanns i Förenta staterna (skäl 287). Vidare preciserade kommissionen i skälen 288 och 289, som tribunalen särskilt grundade sig på, dels att det inte bara saknades bevis för huvudkontorens verksamheter i fråga om licenserna för immateriella rättigheter, men att dessa huvudkontor inte heller hade behörighet att fullgöra funktioner för aktiv förvaltning på detta område, dels att dessa funktioner, inklusive dem som ASI och AOE hade tilldelats enligt kostnadsdelningsavtalet, endast kunde fullgöras av de irländska filialerna, eftersom det inte fanns någon personal på

[21] Enligt den godkända OECD-metoden ska analysen i ett första skede identifiera de tillgångar, funktioner och risker som ska fördelas på ett företag.

huvudkontoren.[22] Kommissionen drog därför i skäl 293 i det omtvistade beslutet slutsatsen att huvudkontoren ”varken kontrollerade eller förvaltade licenserna för … immateriella tillgångar, eller kunde göra detta, på ett sådant sätt att den inkomsttyp som registrerades av dessa företag hade kunnat hänföras till dem”. I undersökningens andra steg beaktade kommissionen de irländska filialernas situation i syfte att visa att en analys som enbart tar hänsyn till de funktioner som fullgjordes, de tillgångar som användes och de risker som bars av dessa filialer skulle ha lett fram till samma resultat. I skälen 296–303 i det omtvistade beslutet angav kommissionen därför dessa filialers funktioner, vilka enligt kommissionens uppfattning borde ha lett till att Apples grundlösa påstående att licenserna för immateriella rättigheter och de respektive vinsterna i sin helhet skulle fördelas utanför Irland inte godkändes av de irländska skattemyndigheterna utan ytterligare kontroller. I skäl 305 i det omtvistade beslutet fann kommissionen dels att en sådan vinstfördelning inte avspeglade en fördelning som de irländska filialerna skulle ha godtagit om de hade varit separata och oberoende företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens, dels att licenserna för immateriella rättigheter, med tanke på att huvudkontoren inte fullgjorde några funktioner och/eller mot bakgrund av de funktioner som fullgjordes av de irländska filialerna, borde ha fördelats till de sistnämnda för skatteändamål.

27. Genom den *fjärde delen* av sitt förstahandsresonemang, som återfinns i avsnitt 8.2.2.2 c, knöt kommissionen avslutningsvis ihop trådarna från sin tidigare analys och konstaterade att de irländska skattemyndigheterna hade använt en metod för att fördela licenserna för immateriella rättigheter och de respektive vinsterna som gjorde att förhandsbeskeden hade lett till en markant sänkning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland och därmed gett dessa bolag en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

28. Av ovanstående överväganden kan följande slutsatser dras beträffande kommissionens synsätt i sitt förstahandsresonemang. För det första fann kommissionen att det i enlighet med section 25 i TCA 97 och för att, i överensstämmelse med denna section, säkerställa att ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst fastställdes i linje med armlängdsprincipen, skulle tillämpas ett rättsligt kriterium där huvudkontorens och de irländska filialernas funktioner *jämfördes* i fråga om licenserna för immateriella rättigheter. Vid tillämpning av detta kriterium genomförde kommissionen för det andra en *särskild undersökning* av den roll som var och en av dessa enheter tog på sig i fråga om dessa licenser. Mot bakgrund av denna undersökning konstaterade kommissionen för det tredje dels att huvudkontoren *inte alls fullgjorde några funktioner* i fråga om licenserna för immateriella rättigheter, dels att de irländska filialerna hade en *aktiv roll* när de fullgjorde ett antal funktioner – varav några ansågs vara ”avgörande” – och bar risker i samband med förvaltningen och användningen av dessa licenser. För det fjärde grundar sig konstaterandet att huvudkontoren inte fullgjorde några funktioner på att Apple inte hade framställt bevis i motsatt riktning, i kombination med konstaterandet att dessa huvudkontor inte hade reell behörighet att fullgöra dessa funktioner. För det femte grundar sig kommissionens resonemang, varken uteslutande eller huvudsakligen, på konstaterandet att *huvudkontoren varken hade anställda eller fysisk förekomst*, även om detta konstaterande anförs flera gånger i skälen i det omtvistade beslutet, utan snarare på den omständigheten att huvudkontoren inte fullgjorde några *funktioner* i fråga om licenserna för immateriella rättigheter.

29. Härav följer att det, i motsats till vad tribunalen anförde i de angripna punkterna i den överklagade domen, inte var konstaterandet i sig att huvudkontoren varken hade anställda eller fysisk förekomst som fick kommissionen att dra slutsatsen att licenserna för immateriella rättigheter och de respektive vinsterna skulle fördelas till de irländska filialerna, utan snarare

[22] Ett liknande argument återfinns i skälen 290 och 323 i det omtvistade beslutet, medan en allmännare hänvisning till den omständigheten att huvudkontoren saknade fysisk förekomst och anställda finns i flera skäl och i rubriken till avsnitt 8.2.2.2 b i beslutet.

kombinationen av två separata konstateranden – det vill säga dels den omständigheten att huvudkontoren inte alls fullgjorde några funktioner eller bar några risker, dels filialernas många och centrala funktioner och risker – inom ramen för tillämpningen av det rättsliga kriteriet i skäl 272 i det omtvistade beslutet. Det krävdes nämligen en jämförelse mellan de funktioner som fullgjordes, de tillgångar som användes och de risker som bars av de olika delarna av ASI och AOE.

30. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden anser jag att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den genom att göra en felaktig tolkning av det omtvistade beslutet drog slutsatsen att kommissionen i sitt förstahandsresonemang hade tillämpat en ”uteslutande” metod. Detta fel omfattar inte enbart tribunalens slutsatser i punkterna 187 och 188 i den överklagade domen angående section 25 i TCA 97, utan även de domskäl där tribunalen kritiserade kommissionens andra bedömningar om normal beskattning av vinster enligt irländsk skatterätt vilka avser armlängdsprincipen (punkt 228 och 229) och OECD-metoden (punkt 243 och 244). Det är nämligen på grundval av denna felaktiga tolkning som tribunalen slog fast att den metod som kommissionen hade tillämpat i det omtvistade beslutet inte var i överensstämmelse med vare sig armlängdsprincipen eller OECD-metoden.

ii) Den andra invändningen: rättegångsfel

31. Inom ramen för den andra invändningen i den första grundens första del har kommissionen, med hänvisning till domen av den 24 oktober 2013, Land Burgenland m.fl./kommissionen[23], i huvudsak gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till rättegångsfel när den inte beaktade analysen av de irländska filialernas funktioner i skälen 296–303 i det omtvistade beslutet och de synpunkter som kommissionen inkom med i första instans där dessa funktioner förklarades mer detaljerat.

32. Denna invändning kan enligt min uppfattning inte godtas. Det är inte nödvändigt att redogöra för varför den rättspraxis som har åberopats av kommissionen – där domstolen ansåg att tribunalen inte hade undersökt de kärnargument som hade framförts i ansökan, och som klaganden först hade utvecklat under förfarandet – är av ringa relevans. Det räcker att påpeka att domstolen enligt kommissionens uppfattning ska slå fast att tribunalen gjorde sig skyldig till rättegångsfel när den gjorde en annan tolkning av det omtvistade beslutet än den som kommissionen hade anfört. Som jag har påpekat i punkt 18 i detta förslag till avgörande ankom det inte enbart på tribunalen att tolka detta beslut, utan den fick även avvika från kommissionens anförda tolkning under förfarandets gång om det var välgrundat. I det specifika fallet framgår det vid en fullständig genomläsning av den överklagade domen att tribunalen, när den fann att kommissionen hade grundat sig på en ”uteslutande” metod, inte underlät att beakta någon av omständigheterna i det omtvistade beslutet, inklusive analysen av de irländska filialernas funktioner, utan enbart tolkade betydelsen av dessa omständigheter och sambandet mellan dem i beslutets systematik på ett annat sätt än kommissionen. Mot denna bakgrund saknar därför kommissionens invändning självständig ställning och kan uppfattas som åberopandet av en felaktig tolkning.

iii) Den tredje invändningen: motstridig och bristande motivering

33. Genom den tredje invändningen i den första grundens första del har kommissionen gjort gällande att tribunalens motivering är bristfällig i två avseenden.

[23] C-214/12 P, C-215/12 P och C-223/12 P, EU:C:2013:682, punkt 112

34. Kommissionen har, genom att grunda sig på samma argument som har framförts till stöd för den invändning om rättegångsfel som jag har prövat ovan, för det första gjort gällande att den överklagade domen inte är tillräckligt motiverad vad gäller den del där det slås fast att kommissionens förstahandsresonemang grundar sig på en ”uteslutande” metod, eftersom tribunalen inte anförde skälen till att den inte beaktade kommissionens analys av de irländska filialernas funktioner. I detta avseende menar jag, i allt väsentligt av samma skäl som anförts i punkt 28 i detta förslag till avgörande, att kommissionens kritik inte kan godtas eftersom den saknar fog.

35. För det andra har kommissionen gjort gällande att domskälen i den överklagade domen är motstridiga. Det måste i själva verket konstateras att det finns en tydlig spänning mellan å ena sidan tribunalens slutsatser i punkterna 186, 228 och 243 i den överklagade domen, enligt vilka kommissionen inte hade försökt visa att den omständigheten att licenserna för immateriella rättigheter fördelades till de irländska filialerna var en konsekvens av deras faktiska verksamheter, och å andra sidan punkterna 283, 284 och 295 i domen, där tribunalen i stället ansåg att kommissionen hade fastställt dessa filialers funktioner, vilka enligt kommissionens uppfattning motiverade en sådan fördelning. En sådan spänning kan inte, såsom ASI och AOI har föreslagit, förklaras med att den överklagade domen ska tolkas på så sätt att tribunalen i själva verket kritiserade kommissionen för att ha tillämpat en ”blandad” metod i stället för en ”uteslutande” metod. En sådan tolkning motsägs nämligen inte enbart av domens tydliga text utan även av sambandet mellan de olika delar av domen som omfattar de punkter på grundval av vilka kommissionen har åberopat en motstridig motivering. Punkterna 255–295 i den överklagade domen ingår i själva verket i den tredje del av motiveringen, som rör analysen av förstahandsresonemanget. Det framgår av punkt 250 i domen att undersökningarna i denna del genomfördes ”för fullständighetens skull” (*for the sake of completeness*), eftersom tribunalen redan i den andra delen av sin analys fann att kommissionens förstahandsresonemang ”grundade sig på felaktiga bedömningar av den normala beskattningen enligt i förevarande fall tillämplig irländsk skatterätt”. Med andra ord är punkterna 255–295 i den överklagade domen inom systematiken till tribunalens resonemang överflödiga. Slutsatsen i ovannämnda punkt 249 tycks faktiskt inte vara preliminär och inte heller kräva den tilläggsanalys som återfinns i punkterna 255–295 i domen, vilken tribunalen enbart genomförde för fullständighetens skull. Det tredje invändningen i den första grundens första del, vad gäller den del där kommissionen har anfört en motstridig motivering, kan därför enligt min uppfattning godtas.

b) Slutsats om den första grundens första del

36. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska bifalla överklagandet såvitt avser den första grundens första del.

2. Den första grundens andra del

37. Den första grundens andra del riktar sig mot punkterna 251–311 i den överklagade domen, där tribunalen undersökte kommissionens bedömning av verksamheten inom Apple-koncernen och i ordningsföljd gick igenom ASI:s irländska filials verksamhet (punkterna 255–284), AOE:s irländska filials verksamhet (punkt 285–295) och verksamheten utanför ASI:s och AOE:s filialer (punkt 296–309). Kommissionen har kritiserat tribunalen för att underförstått ha medgett att Apple Inc.:s funktioner var relevanta för att fastställa ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland. Kommissionen har anfört att de funktioner som Apple Inc. fullgjorde i fråga om Apple-koncernens immateriella rättigheter i sin egenskap av moderbolag eller vid

undertecknande av koncerninterna avtal – ”till förmån för” hela koncernen eller specifikt för ASI och AOE, eller på deras ”vägnar” – saknade betydelse för frågan huruvida dessa bolags territoriellt begränsade licenser skattemässigt skulle fördelas till de irländska filialerna eller huvudkontoren, eftersom Apple Inc. är en enhet som är åtskild från ASI och AOE. Kommissionen har framställt två olika invändningar. Den första avser rättegångsfel samt bristande och motstridig motivering. Den andra avser åsidosättande av artikel 107.1 FEUF, missuppfattning av irländsk rätt och rättegångsfel. Med argument som till stor del överlappar varandra har ASI och AOE samt Irland och Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att kommissionens invändningar delvis ska avvisas, är verkningslösa och under alla omständigheter saknar fog. Jag kommer att använda en omvänd ordningsföljd jämfört med kommissionen vid min presentation och börja med prövningen av den andra invändningen.

a) Den andra invändningen

38. Kommissionen har i första hand gjort gällande att tribunalen åsidosatte principen om separata enheter och armlängdsprincipen, som ligger till grund för section 25 i TCA 97, när den grundade sig på Apple Inc.:s funktioner. Eftersom det följer av domen av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen (nedan kallad domen Andres)[24], att ett fel vid tolkningen och tillämpningen av nationell rätt utgör ett fel vid tolkningen och tillämpningen av artikel 107.1 FEUF, åsidosatte tribunalen därmed även den sistnämnda bestämmelsen. Närmare bestämt tolkade tribunalen irländsk rätt korrekt när den i punkt 248 i den överklagade domen anförde att kommissionen ”ansåg att, vid tillämpningen av section 25 TCA 97, borde vinstfördelningen till en irländsk filial till ett icke-hemmahörande bolag ske med beaktande av fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialen och övriga delar av detta bolag”. Emellertid tillämpade tribunalen i punkterna 255–302 i den överklagade domen ett annat och felaktigt ”rättsligt kriterium” när den jämförde de irländska filialernas funktioner med Apple Inc.:s funktioner i stället för med huvudkontorens funktioner. I andra hand har kommissionen gjort gällande att åsidosättandet av armlängdsprincipen och principen om separata enheter visar att tribunalen uppenbarligen missuppfattade nationell rätt. Den omständigheten att tribunalen förlitade sig på otillåten bevisning utgör avslutningsvis enligt kommissionen rättegångsfel.

1) Upptagande till prövning

39. ASI och AOI samt Irland och Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att denna invändning ska avvisas eftersom den syftar till att ifrågasätta tribunalens bedömning av de faktiska omständigheterna och bevisningen.

40. Jag har redan haft anledning att erinra om domstolen varken är behörig att fastställa de faktiska omständigheterna eller, i princip, att bedöma den bevisning som tribunalen har godtagit till stöd för dessa omständigheter, med undantag för de faktiska omständigheter som tribunalen har fastställt är materiellt oriktiga och den bevisning som lagts fram vid den har missuppfattats.[25] Domstolen har emellertid preciserat att när tribunalen har fastställt eller bedömt de faktiska omständigheterna, så är domstolen enligt artikel 256 FEUF däremot behörig att pröva den rättsliga kvalificeringen av dessa omständigheter och de rättsverkningar som tribunalen har funnit att denna ska medföra. Domstolens kontrollbefogenhet omfattar bland annat frågan huruvida reglerna om bevisbörda och bevisföring har iakttagits samt huruvida tribunalen har

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

[25] Dom av den 8 juni 2023, Severstal/kommissionen (C-747/21 P och C-748/21 P, EU:C:2023:459, punkterna 45 och 46 och där angiven rättspraxis).

tillämpat korrekta rättsliga kriterier vid sin bedömning av de faktiska omständigheterna och bevisningen.[26] I det specifika fallet har kommissionen, som nämnt ovan, gjort gällande att tribunalen genom att beakta Apple Inc.:s funktioner gjorde sig skyldig till ett fel som har betydelse för hela bedömningen i sak i punkterna 251–311 i den överklagade domen och för slutsatserna på grundval av denna analys. Detta medför en felaktig tillämpning av nationell rätt och ett åsidosättande av artikel 107.1 FEUF. Kommissionens argument gäller därför dels frågan huruvida den parameter på grundval av vilken tribunalen kvalificerade de faktiska omständigheterna (det ”rättsliga kriterium” som tribunalen tillämpade) är förenlig med irländsk rätt, dels de rättsliga konsekvenserna därav. Mot denna bakgrund är det enligt min uppfattning uppenbart att denna invändning som helhet inte syftar till att bestrida tribunalens fastställande av de faktiska omständigheterna eller bedömning av bevisningen. Detta utesluter inte att det kan visa sig att några av kommissionens invändningar mot enskilda uppgifter i tribunalens bedömning i faktiskt hänseende, betraktade var för sig, ska avvisas. Jag kommer i min prövning att ta ställning till detta från fall till fall.

41. ASI och AOI samt Irland och Storhertigdömet Luxemburg har dessutom gjort gällande att denna invändning ska avvisas, eftersom den syftar till att bestrida tribunalens bedömningar av irländsk rätt, utan att göra gällande någon missuppfattning av denna rätt. Irland har bland annat anfört att kommissionen grundar sig på en felaktig tolkning av domen Andres när den i allt väsentlig hävdar att varje fel vid tolkningen och tillämpningen av nationell rätt utgör ett fel vid tolkningen och tillämpningen av artikel 107.1 FEUF.

42. Jag vill erinra om att det framgår av fast rättspraxis att ”[d]omstolen är i ett mål om överklagande således, vad beträffar tribunalens bedömningar av nationell rätt – vilka på området för statligt stöd utgör bedömningar av de faktiska omständigheterna – endast behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda nationella rätt”. ”Däremot utgör prövningen, inom ramen för ett mål om överklagande, av den rättsliga kvalificeringen av denna nationell[a] rätt som tribunalen gjort utifrån en unionsrättslig bestämmelse, en rättsfråga som omfattas av domstolens behörighet”.[27] I punkt 79–81 i domen Andres, som kommissionen har åberopat, preciserade domstolen att ”innehållet i eller räckvidden av nationell rätt”, såsom dessa omständigheter har fastställts av tribunalen, i princip och förutsatt att tribunalen inte har missuppfattat nämnda rätt, inte kan bestridas genom överklagande. Det kan däremot den kvalificering av ”referensramen” som tribunalen har fastställt för bestämmelserna i nämnda rätt och således tribunalens korrekta avgränsning av det relevanta referenssystemet. I domen Fiat Chrysler klargjorde domstolen ytterligare att frågan huruvida tribunalen i samband med denna avgränsning har gjort en korrekt tillämpning av ett rättsligt kriterium, såsom armlängdsprincipen, ”i förlängningen” är en rättsfråga som kan bli föremål för domstolens prövning i ett mål om överklagande.[28]

43. På grundval av ovan beskrivna principer och enligt gällande rättspraxis tycks den av kommissionen förespråkade tolkningen av domen Andres kunna kritiseras. Den automatiska mekanism som denna tolkning grundar sig på medför i själva verket att åtskillnaden suddas ut, vilket bekräftades i målet Fiat Chrysler, mellan å ena sidan tribunalens konstateranden som syftar till att precisera *innehållet i och räckvidden* av nationell rätt samt dess *tillämpning* i den aktuella

[26] Se dom av den 2 mars 2021, kommissionen/Italien m.fl, (C-425/19 P, EU:C:2021:154, punkt 53).

[27] Se domen Andres (punkt 78).

[28] Domen Fiat Chrysler (punkt 85).

situationen och å andra sidan de konstateranden om denna rätt som ligger till grund för den korrekta avgränsningen av referenssystemet för tillämpning av artikel 107.1 FEUF och således fastställandet av de nationella bestämmelser som omfattas av detta referenssystem. [29]

44. I själva verket väcker diskussionen mellan parterna den känsliga frågan om gränsen mellan fastställandet av de faktiska omständigheterna och den rättsliga kvalificeringen av dessa omständigheter vad gäller tribunalens bedömningar av nationell rätt på området för statligt stöd. Som bekant består den rättsliga kvalificeringen i att avgöra huruvida de konstaterade relevanta faktiska omständigheterna juridiskt sett omfattas av en specifik kategori eller ett specifikt rättsligt begrepp som leder fram till fastställandet av de regler som är tillämpliga på den specifika situationen. Eftersom det är fråga om en huvudsakligen kognitiv process skiljer den sig från det rena fastställandet av de faktiska omständigheterna och kan på grund av dess grundläggande betydelse inom ramen för det rättsliga resonemanget bli föremål för domstolens prövning i samband med ett överklagande. Om det antas att felet, som åberopas i samband med ett överklagande, vid fastställandet av betydelsen och räckvidden av en regel i nationell rätt eller dess tillämpning påverkar avgränsningen eller tillämpningen av referenssystemet och därmed kan påverka huruvida den aktuella situationen ska anses vara omfattad av begreppet selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, borde detta fel enligt min uppfattning kunna vara underställt domstolens prövning i ett mål om överklagande, då felet i den rättsliga kvalificeringen av nationell rätt som bygger på unionsrätt [30].

45. Domstolen har dock ännu inte klargjort den faktiska räckvidden av de principer som anges i punkt 37 i detta förslag till avgörande. Gränsen mellan invändningar som kan tas upp till sakprövning i samband med ett överklagande och invändningar som ska avvisas, eftersom de avser tribunalens bedömningar om nationell rätt, är dessutom fortfarande flytande.

46. Ovanstående överväganden påverkar enligt min uppfattning emellertid inte huruvida kommissionens argument i den aktuella invändningen kan tas upp till sakprövning. Å ena sidan har kommissionen utan förbehåll godtagit det rättsliga kriterium som tribunalen ansåg vara tillämpligt på den aktuella situationen i enlighet med irländsk rätt i fråga om prövningen av huruvida det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Å andra sidan har kommissionen, när den har gjort gällande en felaktig tillämpning av nationell rätt på omständigheterna i förevarande fall, enbart gjort det i den mån tribunalen, enligt kommissionen, de facto tillämpade ett annat rättsligt kriterium än det korrekt identifierade. Jag anser därför att kommissionens invändning kan hänföras till dem som domstolen i punkt 85 i domen Fiat Chrysler ”i förlängningen” ansåg kunde tas upp till sakprövning, eftersom de i slutändan syftar till att ifrågasätta valet av referenssystem inom ramen för det första steget av prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel.

47. Under alla omständigheter har kommissionen, i motsats till vad ASI och AOI samt Irland har gjort gällande, även uttryckligen anfört att irländsk rätt missuppfattades. Domstolen ska därför med nödvändighet pröva kommissionens argument i sak, åtminstone för att undersöka om en sådan missuppfattning är tillräckligt styrkt.

[29] Enligt fast rättspraxis ska fastställandet av referensramen ”bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt [den aktuella medlemsstatens] nationella rätt” (se domen Fiat Chrysler, punkt 72 och där angiven rättspraxis).

[30] Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet kommissionen/Luxemburg m. fl. ((C-457/21 P, EU:C:2023:466, punkt 88).

48. Mot bakgrund av det ovan anförda saknas det enligt min uppfattning även fog för de skäl för avvisning som Irland samt ASI och AOI har gjort gällande på grundval av kommissionens invändning mot bedömningar avseende irländsk rätt.

2) Prövning i sak

i) Beaktande av otillåten bevisning

49. Jag anser att det inledningsvis är nödvändigt att pröva invändningen om rättegångsfel till följd av att otillåten bevisning beaktades, eftersom denna invändning påverkar giltigheten av det bevisunderlag som tribunalen grundade sig på. Kommissionen har gjort gällande att bevisningen i punkt 301 i den överklagade domen inte fick beaktas. Enligt tribunalen framgick det av denna bevisning att avtalen med utomstående tillverkare (Original Equipment Manufacturers), vilka var ansvariga för tillverkningen av en stor del av de produkter som ASI sålde, och avtalen med kunder, såsom teleoperatörer, förhandlades fram av styrelseledamöterna i Apple-koncernen och att avtalen undertecknades på Apple-koncernens vägnar av Apple Inc. och av ASI, genom deras respektive styrelseledamöter, direkt eller genom fullmakt. Enligt kommissionen fick tribunalen inte beakta denna bevisning – som består av dels flera e-postkorrespondenser mellan Apple Inc.:s styrelseledamöter om kontakter med utomstående tillverkare och teleoperatörer, dels fyra fullmakter som ASI upprättade för Apple Inc.:s styrelseledamöter (nedan kallade fullmakterna för undertecknande av avtal med utomstående tillverkare och teleoperatörer[31]) – eftersom den inte hade lagts fram under det administrativa förfarandet och, vad gäller tre av de nämnda fullmakterna, även hade lagts fram för sent vid tribunalen, det vill säga för första gången i repliken. ASI och AOI har inte bestritt att det var vid tribunalen som ovannämnda bevisning lades fram första gången. ASI och AOI har emellertid anfört att kommissionen kände till de verksamheter som bedrevs av ASI:s och AOE:s chefer som var baserade i Förenta staterna samt till förekomsten och betydelsen av ovannämnda fullmakter, och att kommissionen hade kunnat få tillgång till all relevant bevisning om den hade gjort en gedigen undersökning.

50. I detta sammanhang vill jag påpeka att enligt fast rättspraxis ska lagenligheten av ett beslut avseende statligt stöd bedömas av unionsdomstolen mot bakgrund av de uppgifter som kommissionen har tillgång till när den antar beslutet.[32] I domen av den 20 september 2017, kommissionen/Frucona Košice[33], preciserade domstolen att de uppgifter som kommissionen ”har tillgång till” inbegriper de som föreföll relevanta för den prövning som skulle göras och vilka kommissionen, om den begärt det, hade kunnat begära in under det administrativa förfarandet.[34] Vad gäller, i den aktuella situationen, för det första e-postkorrespondenserna mellan Apple Inc.:s styrelseledamöter om kontakter med utomstående tillverkare och teleoperatörer ska det konstateras att det framgår av handlingarna i målet vid tribunalen att nästintill hela denna korrespondens endast nämner verksamheter som anställda vid Apple Inc. bedrev inom ramen för kostnadsdelningsavtalet och att de inte innehåller någon underförstådd eller uttrycklig hänvisning till ASI. Det rör sig därför om handlingar som enligt kommissionen var ovidkommande för föremålet för det administrativa förfarandet, eftersom de gällde verksamheter som bedrevs av en enhet som var åtskild från ASI och koncerninterna förhållanden som saknade betydelse för föremålet för förhandsbeskeden. Enligt min mening kan det därför inte hävdas att kommissionen

[31] Det framgår av handlingarna i målet att det bland annat rörde sig om de fullmakter som hade upprättats för Apple Inc.:s verkställande direktör och direktör.

[32] Se dom av den 2 september 2010, kommissionen/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, punkt 71 (nedan kallad domen kommissionen/Frucona Košice)

[34] Se, även, dom av den 29 juni 2023, TUIfly/kommissionen (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punkt 47).

– även om det antogs att denna bevisning fanns – var skyldig att begära in denna bevisning under det administrativa förfarandet. Däremot var Apple skyldigt att bland annat mot bakgrund av kommissionens ståndpunkt lägga fram all bevisning som bolaget hade tillgång till för att visa att de ovannämnda förhandlingarna faktiskt genomfördes på ASI:s huvudkontors vägnar och inte på hela Apple-koncernens vägnar. Vad gäller för det andra fullmakterna för undertecknande av avtal med utomstående tillverkare och teleoperatörer vill jag inledningsvis påpeka att det inte har bestritts att det rör sig om den viktigaste, om inte enda, bevisning som tribunalen grundade sig på i punkt 301 i den överklagade domen. Det är vidare utrett att den fullständiga listan över de fullmakter som hade beviljats av ASI:s och AOE:s styrelseledamöter bifogades för första gången i samband med deras talan vid tribunalen och att texten i tre av dessa fullmakter lades fram för första gången i repliken, medan den fjärde – såsom kommissionen har anfört, vilket ASI och AOI inte har bestritt – aldrig har lagts fram. [35] Det har inte heller bestritts att protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten, vilka lades fram under det administrativa förfarandet (nedan kallade de protokoll som granskats av kommissionen), inte nämner fullmakterna för undertecknande av avtal med utomstående tillverkare, utan enbart fullmakten för undertecknande av avtal med teleoperatörer, vilken emellertid, som förklarat ovan, aldrig har lagts fram. Vad gäller de uppgifter som kommissionen fick kännedom om under det administrativa förfarandet vill jag påpeka att Apples synpunkter genom skrivelse av den 7 september 2015, som bifogades ASI:s och AOE:s ansökan till tribunalen, nämner ett system med fullmakter som hade beviljats av ASI:s och AOE:s styrelser bland annat i syfte att förhandla fram och underteckna avtal med utomstående tillverkare och telefonföretag. Dessa synpunkter innehåller emellertid enbart en vag och inte tillräckligt väl underbyggd hänvisning. [36] Under sådana omständigheter anser jag inte att det går att kritisera kommissionen för att inte ha inhämtat de aktuella fullmakterna under det administrativa förfarandet, i synnerhet med hänsyn till att kommissionen under alla omständigheter hade begärt in och gått igenom samtliga protokoll från ASI:s och AOE:s styrelsemöten under den relevanta perioden utan att hitta något spår av dessa fullmakter. Enligt min mening var det i stället upp till Apple att styrka sin rekonstruktion av de faktiska omständigheterna och att lägga fram dessa fullmakter i ett så tidigt skede som möjligt, utan att vänta ända in i det sista på att göra det inom ramen för målet vid tribunalen.

51. Kommissionens argument avseende rättegångsfel till följd av att otillåten bevisning beaktades ska därför enligt min uppfattning godtas.

ii) Det rättsliga kriterium som är tillämpligt enligt irländsk rätt

52. Kommissionen anser att det rättsliga kriterium i irländsk rätt som är tillämpligt för att fastställa den beskattningsbara vinsten i Irland för ett icke-hemmahörande bolag identifierades på korrekt sätt av tribunalen i punkt 248 i den överklagade domen och ska beakta ”fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialen och övriga delar av detta bolag”. Irland anser däremot att den analys som är relevant för att tillämpa section 25 i TCA 97 ska omfatta – vilket tribunalen närmare bestämt påpekade i punkt 227 i den överklagade domen och bekräftade i

[35] ASI och AOI har endast framhållit att de tillhandahöll kommissionen protokollet från ASI:s styrelsemöte den 27 juli 2011, i vilket den aktuella fullmakten nämns, men har inte tagit ställning till kommissionens ståndpunkt att texten i denna fullmakt (som enligt protokollet är bifogad) aldrig har lagts fram.

[36] Synpunkterna från den 14 april 2015, som ASI och AOI vidare har hänvisat till, anger endast att villkoren i avtal med utomstående tillverkare och teleoperatörer definierades centralt av ledningen i Cupertino och att ledningen i Förenta staterna före år 2013 undertecknade dessa avtal på ASI:s vägnar genom fullmakt. De preciserar dessutom att dessa avtal efter undertecknandet verkställdes av ASI:s irländska filial på grundval av lagda inköpsorder. På samma sätt anges det i Irlands synpunkter från den 29 januari 2016 endast att avtal med utomstående tillverkare undertecknades och verkställdes av ASI:s ledning. ASI och AOE lade fram ett dokument vid tribunalen där de förklarade tillvägagångssätten för gemensam förhandling och undertecknande (Apple Inc. och ASI) av avtal med utomstående tillverkare. De lade dessutom fram ett av dessa avtal, som vad beträffar ASI innehöll underskriften av en anställd på Apple Inc. som var utsedd till styrelseledamot för ASI under det aktuella budgetåret.

flera andra punkter i domen – ”de irländska filialernas verkliga verksamhet [i ett icke-hemmahörande bolag] och [marknads]värdet” på denna verksamhet. ASI och AOI har å sin sida gjort gällande att tribunalen i punkterna 182–186 i den överklagade domen klargjorde att vinster från immateriella rättigheter enligt irländsk rätt endast kan fördelas till ett icke-hemmahörande bolags irländska filial, om de immateriella rättigheter som genererar dessa vinster kontrolleras av filialen. På samma sätt som Irland anser ASI och AOI att huvudkontorens verksamheter inte har någon betydelse för tillämpningen av section 25 i TCA 97. Avslutningsvis har Irland samt ASI och AOI i korthet gjort gällande att punkt 248 i den överklagade domen, som kommissionen har grundat sig på, gäller tillämpningen av OECD-metoden och inte av section 25 i TCA 97, och att det under alla omständigheter framgår av bland annat punkt 242 i domen att denna metod inte stöder den jämförande analys som kommissionen hade grundat sig på och som strider mot irländsk rätt.

53. Mot bakgrund av denna kortfattade redogörelse för parternas huvudargument är det möjligt att formulera två inledande överväganden. För det första saknar de funktioner som fullgörs av en enhet som är åtskild från det icke-hemmahörandet bolag vars beskattningsbara vinst i Irland ska undersökas, även om denna enhet är närstående med det sistnämnda såsom Apple Inc. i den aktuella situationen, enligt alla ovan anförda synpunkter betydelse vad gäller tillämpningen av section 25 i TCA 97. Ett vinstfördelningskriterium som det som har föreslagits av Irland samt av ASI och AOI, vilket uteslutande beaktar de irländska filialernas faktiska verksamheter, leder nämligen utan tvekan och helt logiskt till att de funktioner som fullgörs av Apple Inc. utelämnas från den relevanta analysen enligt denna artikel. För det andra brister den överklagade domen i tydlighet angående definitionen av den vinstfördelningsmetod som ligger till grund för tillämpningen av section 25 i TCA 97. Det är emellertid en aspekt som är av avgörande betydelse för den analys som ska genomföras enligt artikel 107.1 FEUF, eftersom den påverkar definitionen av den ”normala” beskattning enligt irländsk rätt på grundval av vilken det ska bedömas om det föreligger en fördel i den mening som avses i denna bestämmelse. Parterna har med hänvisning till flera punkter i den överklagade domen identifierat tre kriterier för vinstfördelning till ett icke-hemmahörande bolags irländska filial. Det första kräver bevis för att filialen kontrollerar den tillgång som genererar den vinst som ska fördelas (”kontrollkriteriet”, punkterna 182–185 i den överklagade domen), det andra grundar sig på filialens faktiska verksamhet och fastställandet av marknadsvärdet för den typen av verksamhet (”kriteriet om den faktiska verksamheten”, huvudsakligen punkterna 179, 218, 219 och 227 i den överklagade domen) och det tredje innebär fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialen och övriga delar av bolaget (”kriteriet om fördelning av funktioner inom bolaget”, punkterna 240, 242 och 248 i den överklagade domen).

54. Det är mot denna bakgrund nödvändigt att i möjligaste mån göra en konsekvent tolkning av den överklagade domen vad gäller denna aspekt med utgångspunkt från det icke-ifrågasatta antagandet i domen att fastställandet av ett icke-hemmahörande bolags beskattningsbara vinst i Irland kräver en ”bedömning i ett funktionellt hänseende” i syfte att fastställa de funktioner som fullgörs, de tillgångar som används och de risker som bärs av dess irländska filial. Denna analys krävs enligt såväl section 25 i TCA 97 som armlängdsprincipen och OECD-metoden.[37] Parternas motstridiga synpunkter skiljer sig åt vad gäller *föremålet* för denna analys i den aktuella situationen.

[37] I punkt 1.42 i riktlinjerna för internprissättning anges att den funktionella analysen syftar till att ”fastställa och jämföra ekonomiskt betydelsefulla verksamheter och påtaget ansvar, tillgångar som använts och risker som parterna i transaktionen burit”.

55. Jag anser att en konsekvent tolkning av den överklagade domen inte gör det möjligt att anta att tribunalen ansåg att ett kriterium som *uteslutande* är fokuserat på den verksamhet som bedrivs av irländska filialer till icke-hemmahörande bolag var tillämpligt enligt irländsk rätt. Det stämmer, vilket framgår av punkt 177 i den överklagade domen, att section 25 i TCA 97 ”endast avser vinster som kommer från verksamhet som [irländska filialer själv] har bedrivit, med undantag för vinst från verksamhet som bedrivits av andra delar av det aktuella icke-hemmahörande bolaget”. Emellertid är det inte fel av kommissionen att anse att ett sådant konstaterande i det väsentliga endast hänvisar till territorialitetsprincipen och inte i sig utgör redogörelsen för en vinstfördelningsmetod i den mening som avses i section 25 i TCA 97 – och än mindre en metod för fördelning av en vinstgenererande tillgång – som utesluter att de funktioner som fullgörs av andra delar av det icke-hemmahörande bolaget beaktas. I detta hänseende delar jag kommissionens uppfattning att en sådan uteslutning inte framgår av någon punkt i den överklagade domen. Närmare bestämt kan den inte, såsom Irland samt ASI och AOI har gjort gällande, härledas ur punkterna 179–184 i domen, där tribunalen hänvisade till domen från High Court (Förvaltningsöverdomstolen, Irland) i målet S. Murphy (Inspector of Taxes)/Dataproducts (Dub.) Ltd[38] I denna dom gjorde High Court dels en omfattande analys av de funktioner som fullgjordes av den irländska filialen åt bolaget Dataproducts, som var hemmahörande i Nederländerna, och av bolagets chefer utanför Irland, dels en jämförelse av de funktioner som fullgjordes och de risker som de olika delarna av detta bolag bar. Mot denna bakgrund drogs slutsatsen att den aktuella tillgången – ett schweiziskt konto vars avkastning delvis ställdes till den irländska filialens förfogande – inte kontrollerades av denna filial utan av Dataproducts nederländska huvudkontor, och att de omtvistade beloppen således inte kunde utgöra beskattningsbara vinster i Irland. Denna dom illustrerar därför snarare en vinstfördelningsmetod som den som kommissionen har gjort gällande.

56. Mot bakgrund av det ovan anförda ska det konstateras att tribunalen å ena sidan i punkt 240 i den överklagade domen uttryckligen fann att det för att fastställa de funktioner som fullgörs av ett icke-hemmahörande bolags irländska filial vad gäller tillämpningen av section 25 i TCA 97 är nödvändigt att ta hänsyn till hur ”tillgångar, funktioner och risker var fördelade mellan filialen och övriga delar av bolaget”. Å andra sidan anförde tribunalen i punkt 242 i domen att den analys som syftar till att identifiera de tillgångar, funktioner och risker som ska fördelas till ett bolags fasta driftsställe på grundval av den verksamhet som verkligen bedrivs av bolaget inte kan ”göras på ett abstrakt sätt utan att beakta de verksamheter och funktioner som utförs inom bolaget i sin helhet”.

57. Ordalydelsen i section 25 i TCA 97 går i övrigt i denna riktning, i den mån den kräver att ”alla rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt” från filialen och inkomst från egendom eller rättigheter som ”används av eller innehas av eller för filialen” ska identifieras. Det är svårt att förstå hur något sådant, som bland annat innebär att det ekonomiska ägarskapet av det aktuella bolagets tillgångar ska fastställas, ska kunna utföras utan att beakta och jämföra de verksamheter som de olika delarna av detta bolag bedriver i fråga om dessa tillgångar. En sådan jämförelse gör det möjligt att på undersöka om den vinstfördelning inom det icke-hemmahörande bolaget som skattemyndigheterna godkänner som underlag för fastställandet av de beskattningsbara vinsterna i Irland överensstämmer med den faktiska fördelningen av funktioner, tillgångar och risker mellan de olika delarna av detta bolag.

[38] [1988] I.R. 10 note 4507 (nedan kallad domen Dataproducts).

58. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att kommissionen tolkar den överklagade domen korrekt när den anser att det kriterium för fastställande av vinsten för ett icke-hemmahörande bolag som tribunalen ansåg vara tillämpligt enligt section 25 i TCA 97 kräver att det tas hänsyn till hur tillgångar, funktioner och risker är fördelade mellan filialen och övriga delar av bolaget och, utesluter att det tas hänsyn till de åtskilda enheternas roll.

59. Jag tillägger att nödvändigheten av att begränsa analysen till förhållandena mellan huvudkontoren och de irländska filialerna följer i det aktuella fallet av det val som Apple Inc. har gjort inom ramen för sin affärsmässiga självständighet. Genom att tilldela ASI och AOE licenserna för immateriella rättigheter inom ramen för kostnadsdelningsavtalet har Apple Inc. nämligen beslutat att överföra en del av sina vinster till dessa bolag. Det är således fråga om att fördela dessa vinster mellan bolagens olika enheter, som Apple Inc. inte har någon anknytning till. Att tillämpa ett annat kriterium, såsom kommissionen med rätta har påpekat, får till följd att man inte beaktar att nämnda avtal verkligen föreligger och Apple-koncernens skattestruktur, omständigheter som de irländska skattemyndigheterna inte kunde bortse från inom ramen för en helhetsbedömning av den metod för att fastställa ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst som koncernen hade föreslagit. I annat fall skulle det paradoxala resultatet bli att de *tillgångar* som Apple Inc. lagligen överfört utanför Förenta staterna och de vinster som är knutna till dessa, när det gäller att fastställa den skatt som ska betalas i Irland, skulle återgå till Förenta staterna, men endast virtuellt, och därmed ytterligare minska koncernens skattskyldighet.

iii) Den omständigheten att tribunalen beaktade Apple Inc.:s funktioner

60. Det måste nu enligt min uppfattning prövas, såsom kommissionen har anfört, om tribunalen verkligen grundade sig på Apple Inc.:s funktioner i fråga om Apple-koncernens immateriella rättigheter eller om kommissionens argument utgör en missuppfattning av skälen i den överklagade domen vad beträffar denna omständighet, såsom Irland samt ASI och AOI däremot har gjort gällande.

61. För det första har kommissionen gjort gällande att tribunalen hänvisade till Apple Inc.:s funktioner i punkterna 259–267 och 288 i den överklagade domen, där tribunalen undersökte skälen 289–295 i det omtvistade beslutet, enligt vilka de irländska filialerna tilldelades funktioner för kvalitetskontroll, förvaltning av FoU-anläggningar och företagsrisker. I detta hänseende vill jag påpeka att tribunalen i punkterna 260–267 i den överklagade domen allmänt hänvisade till samtliga funktioner och risker som räknades upp i bilaga B till kostnadsdelningsavtalet avseende de immateriella tillgångar som omfattades av det aktuella avtalet[39], ”det vill säga i huvudsak Apple-koncernens alla immateriella rättigheter” (punkt 261), som ASI och AOE i kraft av samma avtal hade tillåtelse att fullgöra eller kunde bli tvungna att bära. I punkterna 263 och 264 i den överklagade domen slog tribunalen fast att kommissionen inte hade lagt fram några bevis för att ASI och AOE faktiskt fullgjorde dessa funktioner, än mindre att det var deras irländska filialer som fullgjorde dem, eller att de aktuella filialernas personal faktiskt hanterade dessa risker. I punkt 266 i domen påpekade tribunalen att kommissionen inte hade försökt visa att ”ledningsorganen för [de] irländska filialer[na] faktiskt stod för den aktiva dagliga ledningen av samtliga funktioner och risker knutna till Apple-koncernens immateriella rättigheter, vilka räknades upp i bilaga B till kostnadsdelningsavtalet”. Som kommissionen korrekt har gjort

[39] Bilaga B till kostnadsdelningsavtalet, i dess lydelse enligt 2009 års ändringar, omfattade två tabeller och avsåg de relevanta funktionerna avseende de immateriella tillgångar som omfattades av det aktuella avtalet och de därtill knutna riskerna. Var och en av dessa funktioner och risker var markerade med ”x” för Apple Inc. (som identifierades som ”Apple”) och för ASI och AOE (som gemensamt identifierades som ”International Participant”), förutom registrering och skydd för immateriella rättigheter, som endast var fördelat till Apple Inc. (se punkt 260 i den överklagade domen).

gällande är de funktioner och risker som räknas upp i punkterna 261 och 262 i den överklagade domen i en multinationell koncern normalt förbehållna koncernens holdingbolag. Som tribunalen underströk i punkt 267 i domen rör det sig i den aktuella situationen dessutom i huvudsak om ”samtliga funktioner som utgör kärnan i Apple-koncernens affärsmodell …, som är inriktad på utveckling av tekniska produkter”, och om de ”nyckelrisker som utgör en del av affärsmodellen”. Det framgår vidare av handlingarna i målet vid tribunalen, utöver av det omtvistade beslutet, att både kommissionen och Irland samt ASI och AOE var överens om att Apple Inc. i sin egenskap av koncernens holdingbolag eller inom ramen för kostnadsdelningsavtalet tog på sig huvuddelen av dessa funktioner och risker, *som har samband med Apple-koncernens immateriella rättigheter, deras utveckling och förvaltning*, och koncentrerade dem i Cupertino. Kommissionen har därmed inte fel när den hävdar att tribunalen, i de punkter i den överklagade domen som jag har prövat, beaktade de funktioner och risker som fullgjordes och bars av Apple Inc. i samband med bedömningen av de faktiska omständigheterna.

62. För det andra har kommissionen anfört att tribunalen felaktigt hänvisade till Apple Inc.:s funktioner i punkterna 268–295 i den överklagade domen. I dessa punkter undersökte tribunalen de verksamheter och funktioner som räknas upp i skälen 296–300 i det omtvistade beslutet som om de fullgjordes inom ASI:s irländska filial. Tribunalen drog slutsatsen att ingen av dessa verksamheter och funktioner, oavsett om de betraktades var för sig eller tillsammans, motiverade att licenserna för immateriella rättigheter fördelades till denna filial. De verksamheter och funktioner som undersöktes av tribunalen omfattade kvalitetskontroll, flera FoU-verksamheter och förvaltning av kostnaderna för lokal marknadsföring.

63. När det gäller kvalitetskontrollen vill jag i detta sammanhang påpeka att denna funktion ingick bland dem som räknades upp i kostnadsdelningsavtalet och var förknippade med såväl Apple Inc. som ASI och AOE. Under dessa omständigheter måste det konstateras att tribunalen, när den i punkt 269 i den överklagade domen hänvisade till ASI:s och AOE:s påstående att ”tusentals personer i hela världen arbetade med kvalitetskontroll, medan endast en person hade anställning med den funktionen i Irland”, avsåg verksamheter som bedrevs av enheter som är åtskilda från detta bolag och närmare bestämt verksamheter som bedrevs av Apple Inc.[40] Enligt min uppfattning förhåller det sig på samma sätt i punkt 274 i den överklagade domen, där tribunalen fann att den omständigheten att ASI ådrog sig kostnaderna för lokal marknadsföring ”[inte innebär] att filialen ansvarar för att utforma marknadsföringsstrategin i sig”. Enligt avtalet om marknadsföringstjänster ansvarade nämligen Apple Inc. för att utforma denna strategi.

64. När det gäller punkterna 273 och 275 i den överklagade domen, där tribunalen fann att FoU-funktionen och de verksamheter som anställda vid ASI:s filial utförde för att samla in och analysera regionala data var ”accessoriska”, likställde tribunalen ännu en gång dessa verksamheter med de verksamheter som enheter utanför ASI bedrev globalt. En uttrycklig hänvisning till policyer och strategier som Apple Inc. utformade inom koncernen återfinns slutligen i punkt 277 i den överklagade domen vad gäller ASI:s filials verksamheter i samband med tjänsten AppleCare som kvalificeras som funktioner för ”verkställande” enligt ”de riktlinjer och den strategiska ledning som hade fastställts i Förenta staterna”, samt i punkterna 281 och 283 i den överklagade domen, som innehåller tribunalens samlade bedömning av den ”accessoriska” och ”verkställande” karaktären av denna filials verksamheter.

[40] Det framgår visserligen av punkt 269 i den överklagade domen att kvalitetskontrollen till och med kunde läggas ut på entreprenad genom avtal med utomstående tillverkare, men den överklagade domen innehåller inga ytterligare indikationer på att det fanns sådana avtal som hade ingåtts av ASI och AOE.

65. För det tredje anser kommissionen att tribunalen hänvisade till Apple Inc.:s verksamheter i sin undersökning av de funktioner som fullgjordes av AOE:s irländska filial, vilka identifierades i skäl 301 i det omtvistade beslutet. I punkt 290 i den överklagade domen påpekade tribunalen vad gäller specifika förfaranden och expertis som denna filial själv hade utvecklat i sin tillverkningsverksamhet att, även om dessa kompetenser skulle kunna komma i åtnjutande av skydd för vissa immateriella rättigheter, ”är det således fråga om ett område som är begränsat och specifikt” för enbart dessa verksamheter. Detta ”motiverar därmed inte att … samtliga licenser för immateriella rättigheter fördelas till filialen”. Det är enligt min uppfattning tydligt att en sådan ”kvantitativ” bedömning endast är möjlig i den mån kompetensutvecklingen av AOE:s irländska filial, såsom kommissionen med fog har anfört, jämförs med samtliga FoU-funktioner avseende Apple-koncernens immateriella rättigheter. Kommissionens argument som riktar sig mot punkterna 291–294 i den överklagade domen, enligt vilket de immateriella rättigheter som AOE:s irländska filial utvecklade utgjorde ett unikt och värdefullt bidrag som inte var förenligt med en så låg avkastning som den i förhandsbeskeden, kan däremot inte godtas, eftersom det syftar till att bestrida tribunalens bedömning av de faktiska omständigheterna.

66. Avslutningsvis har kommissionen gjort gällande att tribunalen beaktade Apple Inc.:s funktioner i punkterna 298–302 i den överklagade domen vid undersökningen av de verksamheter som bedrevs utanför ASI:s och AOE:s filialer. I detta hänseende råder det inget tvivel om att tribunalen bland annat i punkterna 299 och 300 i domen erinrade om Apple Inc.:s funktioner och dess roll som moderbolag när tribunalen dels allmänt konstaterade ”att de strategiska besluten inom Apple-koncernen fattades av ledningen centralt i Cupertino”, dels, närmare bestämt när det gäller besluten inom FoU som ligger bakom Apple-koncernens immateriella rättigheter, erinrade om den omständigheten att ”besluten om de produkter som skulle utvecklas … och om FoU-strategin … hade fattats och genomförts av koncernens ledning som var baserad i Cupertino”. På motsvarande sätt konstaterade tribunalen att ”strategierna för att lansera nya produkter, och särskilt organisationen av distributionen på de europeiska marknaderna … hade fastställts på Apple-koncernens nivå, bland annat av koncernledningen (Executive Team) under ledning av koncernens verkställande direktör, i Cupertino”. [41]

67. Av ovanstående analys följer att tribunalen i samtliga punkter i den överklagade domen, som kommissionen har kritiserat, mer eller mindre underförstått, men under alla omständigheter tydligt, grundade sig på de funktioner som Apple Inc. fullgjorde i fråga om Apple-koncernens immateriella rättigheter inom ramen för kostnadsdelningsavtalet eller avtalet om marknadsföringstjänster eller i sin roll som moderbolag, eftersom tribunalen jämförde dessa funktioner med de funktioner som de irländska filialerna fullgjorde i fråga om licenserna för immateriella rättigheter. I motsats till vad Irland samt ASI och AOI har gjort gällande grundar sig denna invändning inte på en felaktig tolkning av den överklagade domen och än mindre på en missuppfattning av den.

iv) Den påverkan som beaktandet av Apple Inc.:s verksamheter har på den rättsliga kvalificeringen av de faktiska omständigheterna

68. Irland samt ASI och AOI har i allt väsentligt gjort gällande att den aktuella invändningen under alla omständigheter är verkningslös, eftersom tribunalens slutsatser efter prövningen av de faktiska omständigheterna, även om det antas att tribunalen beaktade Apple Inc.:s funktioner, grundar sig på en analys av de irländska filialernas och huvudkontorens verksamheter och

[41] Kommissionen har preciserat, utan att det har bestritts av ASI och AOI, att ”Executive Team” och koncernens verkställande direktör, som tribunalen hänvisade till, är Apple Inc.:s ledning och verkställande direktör.

konstaterandet att dessa filialers funktioner var ”rutinmässiga”, vilket enligt tribunalen inte var tillräckligt för att motivera fördelningen av licenserna för immateriella rättigheter och motsvarande vinster till dessa filialer.

69. I detta hänseende vill jag påpeka att det framgår av tribunalens samlade konstateranden av de faktiska omständigheterna, som sammanfattas i punkt 310 i den överklagade domen, att slutsatsen i denna punkt, enligt vilken kommissionen inte hade lyckats visa att licenserna för immateriella rättigheter borde ha fördelats till de irländska filialerna i syfte att fastställa de årliga beskattningsbara vinsterna för ASI och AOE i Irland, grundar sig på dels bedömningen av de verksamheter som dessa filialer faktiskt bedrev, ”dels de strategiska beslut som fattades och genomfördes utanför dessa filialer”.

70. Även om det antas att denna sistnämnda uppgift omfattar en hänvisning till huvudkontorens funktioner är det nödvändigt att göra en mer ingående analys av bedömningarna i punkterna 298–309 i den överklagade domen, där tribunalen undersökte Irlands samt ASI:s och AOE:s argument att de sistnämnda, genom sina ledningsorgan, *verkställde* de strategiska beslut som avsåg utformning och utveckling av Apple-produkter, vilka fattades centralt i Cupertino för hela koncernens räkning.

71. I dessa punkter konstaterade tribunalen först och främst att ASI och AOE hade lagt fram bevis för att dessa beslut fattades centralt och närmare bestämt, när det gäller besluten inom FoU, hade lagt fram bevis för dels att besluten om de produkter som skulle utvecklas och om FoU-strategin fattades och genomfördes av koncernens ledning som var baserad i Cupertino, dels att strategierna för att lansera nya produkter, och organisationen av distributionen på de europeiska marknaderna fastställdes på Apple-koncernens nivå, bland annat av koncernledningen under ledning av koncernens verkställande direktör, i Cupertino (punkt 298–301). Jag vill påpeka att tribunalen i denna del av sina bedömningar – med undantag av punkt 301, som jag har diskuterat i punkterna 42 och 43 i detta förslag till avgörande – inte på något sätt nämnde att huvudkontoren direkt eller indirekt var involverade i besluten inom FoU och utformningen av ovannämnda marknadsföringsstrategier samt distributionen för hela Apple-koncernen.

72. I ett senare skede tog tribunalen huvudkontorens beslutsfattande roll i beaktande. När det gäller ASI:s och AOE:s behörighet att genom sina ledningsorgan fatta beslut som påverkade deras väsentliga funktioner, påpekade tribunalen först och främst att kommissionen själv hade konstaterat att dessa bolags styrelser hade regelbundna möten under den relevanta perioden och i tabeller i det omtvistade beslutet hade lagt fram utdrag ur protokollen från dessa möten. Tribunalen preciserade vidare att ”[s]tyrelsernas beslut, som antecknades i protokollen, avsåg ofta (och vid flera tillfällen under året) bland annat utbetalning av utdelningar, godkännande av direktörernas rapporter, utnämning av direktörer och dessas avgångar”. Besluten avsåg dessutom mer tillfälligt ”upprättandet av fullmakter för vissa direktörer för att utföra olika verksamheter såsom förvaltning av bankkonton, förbindelser med regeringar och myndigheter, revisioner, teckning av försäkring, uthyrning, upphandling och försäljning av tillgångar, mottagande av varuleveranser och affärsavtal”. Tribunalen påpekade även att det framgick av dessa protokoll att ”mycket omfattande förvaltningsbefogenheter hade delegerats till enskilda styrelseledamöter” (punkt 306) och kom fram till att kommissionen hade gjort en felaktig bedömning när den hade funnit att ASI och AOE genom sina ledningsorgan, särskilt sina styrelser, inte hade behörighet att fullgöra de aktuella bolagens väsentliga funktioner, genom att vid behov delegera sina befogenheter till enskilda chefer utanför de irländska filialernas personal (punkt 309). I detta sammanhang vill jag påpeka att varken denna slutsats eller uppgifterna i de protokoll som granskats av kommissionen, vilka tribunalen hänvisade till i punkterna 305 och 306 i den

överklagade domen, ger några indikationer på att huvudkontorens styrelser faktiskt deltog i besluten om förvaltningen av licenserna för immateriella rättigheter. I detta hänseende begränsade tribunalen sig i punkt 304 i den överklagade domen till att påpeka att den omständigheten att dessa protokoll ”inte innehåller några närmare uppgifter om besluten om förvaltningen av … licenser för immateriella rättigheter, kostnadsdelningsavtalet och om viktiga affärsbeslut [inte i sig utesluter] att dessa beslut fattades”. Jag kommer senare att gå närmare in på detta ämne som kommissionen har bestritt inom ramen för den första grundens tredje del.

73. Av det ovan anförda följer att tribunalen i punkterna 298–309 i den överklagade domen konstaterade dels att det inom Apple-koncernen fanns ett centraliserat system där Apple Inc. fattade alla beslut, inklusive besluten om förvaltningen och utvecklingen av koncernens immateriella rättigheter, dels att huvudkontoren genom sina styrelser hade behörighet att fatta ”nyckelbesluten för bolaget …, såsom godkännandet av årsredovisningar”, genom att vid behov delegera sina befogenheter till enskilda styrelseledamöter. Emellertid konstaterade tribunalen varken att huvudkontoren deltog i Apple Inc.:s strategiska beslut eller att de verkligen var involverade i verkställandet av dessa beslut eller i den aktiva förvaltningen av licenserna för immateriella rättigheter. Det enda konstaterandet i detta sammanhang, som återfinns i punkt 307 i den överklagade domen, enligt vilket ASI och AOE hade lagt fram uppgifter av vilka det framgick att de olika versionerna av kostnadsdelningsavtalet hade undertecknats av ledamöterna i deras styrelser i Cupertino, har bestritts av kommissionen inom ramen för den första grundens tredje del. Jag hänvisar därför till prövningen av den sistnämnda. Därav följer att det saknas fog för ASI:s och AOI:s samt Irlands ståndpunkt att den aktuella invändningen är verkningslös.

3) Slutsats om den andra invändningen

74. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att kommissionen har rätt när den hävdar att tribunalen drog slutsatsen att det inte fanns tillräcklig bevisning för att fördela licenserna för immateriella rättigheter till filialerna, eftersom tribunalen felaktigt jämförde filialernas funktioner vad gäller licenserna med de funktioner som Apple Inc. fullgjorde i fråga om Apple-koncernens immateriella rättigheter i stället för att jämföra dem med dem som huvudkontoren fullgjorde i fråga om de nämnda licenserna. Detta framgår särskilt tydligt av tribunalens preliminära slutsats under de olika stegen av sin prövning av de faktiska omständigheterna, och närmare bestämt punkterna 266 och 302 i den överklagade domen, där tribunalen påpekade dels att kommissionen inte hade försökt visa att de irländska filialerna faktiskt stod för den aktiva dagliga förvaltningen av ”samtliga funktioner och risker knutna till Apple-koncernens immateriella rättigheter, vilka räknades upp i bilaga B till kostnadsdelningsavtalet”, dels att kommissionen hade gjort en felaktig bedömning när den hade dragit slutsatsen att dessa immateriella rättigheter med nödvändighet förvaltades av ASI:s och AOE:s irländska filialer, eftersom de strategiska besluten, särskilt när det gäller utvecklingen av de produkter som ligger bakom Apple-koncernens immateriella rättigheter, fattades för hela koncernen i Cupertino. Överklagandet kan enligt min uppfattning således vinna bifall såvitt avser den första grundens andra del.

b) Den första invändningen

75. Inom ramen för den första invändningen i den första grundens andra del har kommissionen gjort gällande att även om tribunalen i punkterna 255–302 i den överklagade domen hänvisade till flera viktiga funktioner som Apple Inc.:s styrelseledamöter eller anställda fullgjorde i fråga om

Apples immateriella rättigheter, så tog tribunalen inte ställning till skälen 308–318 i det omtvistade beslutet, där kommissionen hade förklarat varför den ansåg att dessa funktioner var irrelevanta för bedömningen av förhandsbeskeden enligt artikel 107.1 FEUF. På motsvarande sätt beaktade inte tribunalen de argument som kommissionen hade framfört i första instans vad gäller den omständigheten att Apple Inc.:s funktioner ”till förmån för” ASI och AOE eller på huvudkontorens ”vägnar” var irrelevanta. Domen är således behäftad med en bristande motivering.

76. I detta sammanhang vill jag för det första påpeka att kommissionen uttryckligen och flera gånger, både under det administrativa förfarandet och i målet vid tribunalen och domstolen, har anfört att Apple Inc.:s funktioner i fråga om Apple-koncernens immateriella rättigheter saknade betydelse för att fastställa ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland. [42] Jag vill för det andra betona att det framgår tydligt av det omtvistade beslutet, av handlingarna i målet vid tribunalen och av den överklagade domen att ASI:s och AOE:s (nu ASI:s och AOI:s) samt Irlands ståndpunkt ända sedan de första skedena av det administrativa förfarandet har grundat sig på påståendet att Apples immateriella rättigheter, inklusive de nämnda bolagens licenser, förvaltades centralt av Apples ledning i Cupertino. För det tredje vill jag erinra om att jag i punkterna 50–55 i detta förslag till avgörande har konstaterat att tribunalen, i den bedömning i faktiskt hänseende som den genomförde i punkterna 255–302 i den överklagade domen, flera gånger, underförstått eller uttryckligen, direkt eller indirekt, jämförde de irländska filialernas funktioner i fråga om licenserna för immateriella rättigheter med de funktioner som Apple Inc. fullgjorde i fråga om Apple-koncernens immateriella rättigheter inom ramen för koncerninterna avtal eller i sin egenskap av moderbolag. Avslutningsvis ska det konstateras att det, trots de motsatta argument som har framförts av ASI och AOI samt av Irland, enligt min uppfattning tydligt framgår vid läsning av de relevanta punkterna i den överklagade domen att tribunalen inte på något sätt tog ställning till de argument som kommissionen hade framfört i skälen 308–318 i det omtvistade beslutet eller hade gjort gällande i målet vid tribunalen avseende frågan huruvida Apple Inc.:s funktioner skulle beaktas vid fastställandet av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland, eftersom dessa funktioner fullgjordes ”till förmån för” huvudkontoren eller på deras ”vägnar”. Närmare bestämt utgör punkterna 298–309 i den överklagade domen inget ställningstagande beträffande dessa argument, i motsats till vad Irland har gjort gällande. Även om det antas att tribunalen i dessa punkter underförstått medgav att funktioner som anställda i enheter som var åtskilda från det icke-hemmahörande bolaget fullgjorde ”till förmån för” det sistnämnda eller delar av det eller på det sistnämndas eller delar av det sistnämndas ”vägnar” var relevanta för den bedömning i ett funktionellt och faktiskt hänseende som ska göras i enlighet med section 25 i TCA 97, måste det konstateras att tribunalen inte på något sätt motiverade denna relevans eller besvarade kommissionens motsatta argument.

77. Det stämmer, såsom ASI och AOI samt Irland har gjort gällande, att det framgår av fast rättspraxis att tribunalens skyldighet att motivera sina domar enligt artiklarna 36 och 53 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol inte innebär att tribunalen är skyldig att utforma domskälen så, att samtliga resonemang som parterna i målet fört bemöts vart och ett för sig och på ett uttömmande sätt. Motiveringen kan således vara underförstådd. [43] Mot bakgrund av den centrala roll som frågan om betydelsen av Apple Inc.:s funktioner hade intagit inom ramen för kommissionens förstahandsresonemang och inom systematiken i den motivering som gjorde att tribunalen biföll ASI:s och AOE:s samt Irlands talan med avseende på denna aspekt, anser jag

[42] Kommissionen har inlett sitt överklagande med att hävda att kärnfrågan just är huruvida tribunalens beaktande av Apple Inc.:s funktioner var lagenligt.

[43] Se dom av den 22 juni 2023, Gmina Miasto Gdynia och Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo/kommissionen (C-163/22 P, EU:C:2023:515, punkt 85).

emellertid att tribunalens underlåtenhet att uttryckligen ta ställning till denna fråga leder till en bristande motivering som dels förhindrar att domstolen får kännedom om skälen till att ett av de grundläggande argumenten i kommissionens analys inom ramen för sitt förstahandsresonemang och under målet vid tribunalen underkändes, dels inkräktar på domstolens utövning av sin prövningsrätt inom ramen för detta överklagande.

78. Domskälen i den överklagade domen är vidare behäftade med motstridig motivering, såsom även kommissionen har gjort gällande, eftersom tribunalen å ena sidan i punkterna 240, 242 och 248 i den överklagade domen slog fast att det för att avgöra huruvida ett skattebeslut angående vinstfördelning till ett icke-hemmahörande bolags irländska filial var i överensstämmelse med det ”allmänna” skattesystemet i Irland var nödvändigt att beakta fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialen och övriga delar av detta bolag. Å andra sidan grundade tribunalen sig i punkterna 255–302 i domen i hög grad på de funktioner som fullgjordes av en enhet som var åtskild från ASI och AOE.

79. Överklagandet ska därför enligt min uppfattning bifallas såvitt avser den första grundens andra del.

c) Slutsats om den första grundens andra del

80. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska bifalla överklagandet såvitt avser den första grundens andra del.

3. Den första grundens tredje del

81. Genom den första grundens tredje del, som riktar sig mot punkterna 301 och 303–309 i den överklagade domen, har kommissionen närmare bestämt bestritt tribunalens bedömningar av huvudkontorens verksamheter. Kommissionen har framställt två olika invändningar, vilka lämpar sig att prövas gemensamt. Genom den första invändningen har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till rättegångsfel när den inte beaktade de argument som kommissionen hade framfört till sitt försvar i första instans, anförde bristande och motstridig motivering samt förlitade sig på otillåten bevisning. Genom den andra invändningen har kommissionen gjort gällande att artikel 107.1 FEUF åsidosattes och/eller att irländsk rätt missuppfattades. Irland, ASI och AOI samt Storhertigdömet Luxemburg anser att dessa invändningar ska avvisas och/eller är verkningslösa och under alla omständigheter saknar fog.

82. Kommissionen har för det första gjort gällande att tribunalen inte besvarade dess argument i svaromålet om att de protokoll som granskats av kommissionen var den enda bevisning som Apple och Irland hade inkommit med under det administrativa förfarandet för att visa att huvudkontoren verkligen fullgjorde funktioner.

83. I detta hänseende vill jag erinra om att det följer av fast rättspraxis, vilket jag redan har påpekat i detta förslag till avgörande, dels att domstolen i ett mål om överklagande varken är behörig att fastställa de faktiska omständigheterna eller i princip pröva de bevis som tribunalen har godtagit till stöd för dessa omständigheter, dels att tribunalens skyldighet att motivera sina domar inte innebär att tribunalen är skyldig att utforma domskälen så, att samtliga resonemang som parterna i målet fört bemöts vart och ett för sig och på ett uttömmande sätt. När det gäller tribunalens utövande av sin exklusiva befogenhet att bedöma bevisning ansåg tribunalen i förevarande fall i punkt 305 i den överklagade domen att det räckte med sammanfattningarna av

utdragen ur de protokoll som granskats av kommissionen för att ”förstå hur nyckelbesluten för bolaget … antogs och bekräftades i [dessa] protokoll”. En sådan bedömning – som gör det möjligt för kommissionen att förstå varför tribunalen tillmätte dessa protokoll betydelse, oberoende av att de utgjorde den enda bevisning avseende huvudkontorens funktioner som hade lagts fram under det administrativa förfarandet – kan inte bestridas vid domstolen om det inte föreligger en missuppfattning, vilket inte har åberopats av kommissionen på denna punkt.

84. För det andra har kommissionen gjort gällande att tribunalen i punkt 304 i den överklagade domen ålade kommissionen att bevisa något som inte kan bevisas. Som jag redan har påpekat slog tribunalen i denna punkt fast att ”[d]en omständigheten att [de protokoll som granskats av kommissionen] inte innehåller några närmare uppgifter om besluten om förvaltningen av Apple-koncernens licenser för immateriella rättigheter, kostnadsdelningsavtalet och om viktiga affärsbeslut [inte i sig utesluter] att dessa beslut fattades”.

85. I detta hänseende delar jag kommissionens uppfattning. Jag kan faktiskt inte, i motsats till vad tribunalen tycks ha gjort i punkterna 305 och 306 i den överklagade domen, se hur det mot bakgrund av protokollen från ett bolags styrelsemöte går att fastställa att det antogs beslut med ett specifikt föremål, när det inte finns uttryckliga eller underförstådda indikationer i denna riktning. Däremot är det enligt min uppfattning möjligt att ur en sådan brist på indikationer, och i *avsaknad av bevisning i den motsatta riktningen*, härleda uppgifter som talar för att sådana beslut inte fanns, såsom kommissionen gjorde i det omtvistade beslutet. Detta gäller i synnerhet när det framgår att det aktuella bolaget enligt sin praxis, även om det inte är någon lagstadgad skyldighet, normalt antecknar relevanta beslut som dess styrelse har antagit i protokollen från styrelsemötena. I den mån kommissionen enligt punkt 304 i den överklagade domen inte får grunda sig på dessa uppgifter när det ska läggas fram bevisning för ej inträffade faktiska omständigheter, som på grund av sin beskaffenhet inte kan styrkas, utan endast följer av antaganden på grundval av konstaterade inträffade faktiska omständigheter eller av att det läggs fram bevisning för en inträffad faktisk omständighet i den motsatta riktningen, ålades kommissionen enligt min uppfattning en alltför sträng bevisbörda.

86. För det tredje har kommissionen bestritt punkt 306 i den överklagade domen, där tribunalen bland annat påpekade att det framgick av de protokoll som granskats av kommissionen att ”mycket omfattande förvaltningsbefogenheter hade delegerats till enskilda styrelseledamöter”. Kommissionen har gjort gällande att dessa protokoll nämnde att styrelsen regelbundet upprättade fullmakter, men att endast en av dessa fullmakter gällde undertecknandet av avtal med utomstående tillverkare och teleoperatörer.

87. I den mån kommissionen har framfört detta argument i syfte att ifrågasätta bedömningen av bevisvärdet av att den ovannämnda fullmakten antecknades i protokollet, vill jag i detta sammanhang erinra om dels att denna bedömning i princip omfattas av tribunalens exklusiva befogenhet, dels att varken någon regel eller princip i unionsrätten principiellt förbjuder att tribunalen grundar sig på en enda bevisning för att fastställa de faktiska omständigheterna.[44] Invändningen kan därför enligt min uppfattning inte godtas. Jag vill dock erinra om att kommissionen även har ifrågasatt huruvida den aktuella fullmakten fick användas som bevisning, eftersom den inte hade lagts fram under det administrativa förfarandet. I detta sammanhang hänvisar jag till min bedömning i punkterna 42 och 43 i detta förslag till avgörande. Som jag har påpekat i dessa punkter nämns den aktuella fullmakten i protokollet från ASI:s styrelsemöte den

[44] Se beslut av den 11 september 2019, Camomilla/EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, punkt 10 och där angiven rättspraxis).

27 juli 2011. Fram till dags dato har den emellertid enligt vad kommissionen har anfört, vilket ASI och AOI inte har bestritt, inte lagts fram. Därav följer att tribunalen enbart kan ha grundat sig på att upprättandet av denna fullmakt antecknades i protokollet, men inte på fullmaktens text.

88. För det fjärde har kommissionen bestritt tribunalens slutsats i bland annat punkterna 301, 306 och 307 i den överklagade domen, enligt vilka ”formella åtgärder”, såsom beviljande av en fullmakt för förhandling om eller undertecknande av ett avtal (i den aktuella situationen de olika ändringarna av kostnadsdelningsavtalet, som genomfördes under den relevanta perioden), utgör funktioner som huvudkontoren faktiskt fullgjorde i fråga om licenserna för immateriella rättigheter. Kommissionen godtar att bland annat genomförandet av förhandlingar i syfte att ingå affärsavtal, såsom avtal med utomstående tillverkare och teleoperatörer, kan utgöra ”nyckelfunktioner som utförs av personer” som är relevanta för den bedömning i ett funktionellt och faktiskt hänseende som ska göras i enlighet med section 25 i TCA 97. I den aktuella situationen fullgjordes dessa funktioner emellertid av Apple Inc.:s anställda på hela Apple-koncernens vägnar eller till förmån för ASI och AOE, och inte av huvudkontoren. De ovannämnda punkterna är dessutom behäftade med bristande och motstridig motivering.

89. I detta sammanhang ska det påpekas att inom systematiken till tribunalens resonemang i punkterna 251–311 i den överklagade domen syftar bedömningarna i punkterna 303–309 i domen till att visa att ASI:s och AOE:s huvudkontor – via beslut antagna av de respektive styrelserna, och närmare bestämt genom ett system med fullmakter som beviljades enskilda styrelseledamöter eller enskilda chefer som inte tillhörde filialernas personal – hade behörighet att fullgöra de aktuella bolagens ”väsentliga funktioner”. Detta framgår bland annat av punkt 303 i den överklagade domen, som fastställer ramen för tribunalens analys, och av punkterna 305 och 309 i domen, som innehåller slutsatsen på grundval av denna analys, enligt vilken kommissionen i det omtvistade beslutet felaktigt hade konstaterat att huvudkontoren utan anställda och fysisk förekomst inte hade behörighet att fullgöra funktioner på dessa bolags vägnar. Däremot återfinns det i punkterna 303–309 i den överklagade domen inget uttryckligt konstaterande av att huvudkontoren var involverade i besluten om förvaltningen av licenserna för immateriella rättigheter, med undantag av punkt 304 – där tribunalen, som förklarats ovan, med ett argument som enligt min uppfattning kan kritiseras, nöjde sig med att påpeka att den omständigheten att de protokoll som granskats av kommissionen inte innehåller några närmare uppgifter om sådana beslut inte i sig utesluter att dessa beslut fattades – och punkt 307 beträffande undertecknandet av kostnadsdelningsavtalet, som gäller ett koncerninternt avtal, vilket i princip inte omfattas av föremålet för förhandsbeskeden. I punkt 301 i domen återfinns avslutningsvis analysen av huruvida de strategiska besluten inom Apple-koncernen fattades centralt.

90. Jag är därför inte övertygad om att det är korrekt att tolka punkterna 301, 306 och 307 i den överklagade domen i den riktning som kommissionen har förespråkat. Jag anser faktiskt att tribunalen, när den konstaterade att ASI:s och AOE:s styrelseledamöter direkt eller genom fullmakt deltog i förhandlingar med utomstående tillverkare och teleoperatörer eller i undertecknande av affärsavtal eller koncerninterna avtal, inte ville slå fast att huvudkontoren fullgjorde ”nyckelfunktioner som utförs av personer” i fråga om licenserna för immateriella rättigheter, utan snarare ville konstatera att det i det omtvistade beslutet felaktigt hade dragits slutsatsen att Apple-koncernens immateriella rättigheter med nödvändighet förvaltades av de irländska filialerna, eftersom huvudkontoren inte hade behörighet att fatta beslut om förvaltningen av licenserna för immateriella rättigheter (se, bland annat, punkterna 302 och 309 i den överklagade domen).

91. Mot bakgrund av dessa överväganden kan kommissionens argument enligt min uppfattning inte vinna framgång, eftersom de grundar sig på en felaktig tolkning av den överklagade domen. Av samma skäl kan inte heller Irlands samt ASI:s och AOI:s argument godtas, enligt vilka undertecknandet av ändringar av kostnadsdelningsavtalet och fullmakterna för förhandlingar om och undertecknande av avtal med utomstående tillverkare och teleoperatörer bevisar att besluten om förvaltningen av licenserna för immateriella rättigheter fattades av huvudkontoren. Ett sådant konstaterande återfinns faktiskt inte i den överklagade domen.

92. Det ska påpekas att svårigheten att tillmäta konstaterandena i ovannämnda punkter 301 och 307 i den överklagade domen ett entydigt innehåll och att definiera deras räckvidd på ett tydligt sätt ännu en gång kan skyllas på tribunalens underlåtenhet att ta ställning till huruvida och på vilka villkor ”nyckelfunktioner som utförs av personer”, vilka ett moderbolag fullgör utanför Irland till förmån för eller på ett icke-hemmahörande bolags vägnar, kan tas i beaktande i fråga om fördelning i skattemässigt hänseende av det ekonomiska ägarskapet av en vinstgivande tillgång som tillhör detta bolag, vars beskattningsbara vinst i Irland ska fastställas i enlighet med section 25 i TCA 97. I detta hänseende hänvisar jag till mina överväganden i punkt 61 i detta förslag till avgörande.

93. I själva verket verkar analysen av verksamheterna utanför de irländska filialerna, som återfinns i punkterna 296–309 i den överklagade domen, vara påverkad av det ovan påpekade felaktiga antagande varpå tribunalen baserade sin bedömning av invändningarna mot kommissionens förstahandsresonemang, det vill säga att kommissionen hade tillämpat en ”uteslutande” metod. Utifrån ett sådant antagande var det för att underkänna förstahandsresonemanget i sin helhet således inte nödvändigt att visa att huvudkontoren *faktiskt fullgjorde* väsentliga funktioner i fråga om licenserna för immateriella rättigheter, utan det räckte att bevisa att de hade *behörighet* att fatta dessa beslut eller, mer allmänt, att ASI och AOE hade behörighet att fatta ”nyckelbesluten för bolaget” (punkt 305 i den överklagade domen) eller beslut som ”påverkade [ASI och AOE:s] väsentliga funktioner” (punkt 303 i det överklagade domen).

94. För det fall domstolen slår fast att tribunalen i punkterna 301 och 307 i den överklagade domen underförstått fann att huvudkontoren – genom att bevilja Apple Inc.:s chefer, oavsett om de var ASI:s och AOE:s styrelseledamöter eller ej, fullmakter för undertecknande av avtal eller koncerninterna avtal – faktiskt fullgjorde funktioner i fråga om licenserna för immateriella rättigheter, som är relevanta inom ramen för den analys som ska genomföras enligt section 25 i TCA 97, delar jag under alla omständigheter kommissionens uppfattning att det saknas fog för en sådan slutsats, med hänsyn tagen till den rent formella karaktären av dessa åtgärder och till den därav följande sammanblandning, mellan funktioner som fullgörs av koncernens holdingbolag och funktioner som är hänförliga till huvudkontoren, som följer av ett sådant system med fullmakter.

95. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att den första grundens tredje del till viss del kan tas upp till sakprövning och ska godtas, såsom jag har anfört efter bedömningen av de enskilda invändningar som har framställts.

4. Slutsats om den första grunden för överklagandet

96. Mot bakgrund av samtliga ovannämnda överväganden anser jag att överklagandet ska vinna bifall på den första grunden. Genom att lägga vikt vid de funktioner som fullgjordes och de risker som bars av Apple Inc.:s i fråga om Apple-koncernens immateriella rättigheter, i stället för att fokusera uteslutande på filialernas och huvudkontorens funktioner avseende förvaltningen och

utnyttjandet av licenserna för immateriella rättigheter, genomförde tribunalen en bedömning i faktiskt hänseende och en kvalificering av de faktiska omständigheterna mot bakgrund av ett annat rättsligt kriterium än det som enligt tribunalen skulle tillämpas i enlighet med section 25 i TCA 97. Enligt detta sistnämnda kriterium ska fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialen och övriga delar av detta bolag beaktas. Vidare utesluter detta kriterium genom tillämpning av armlängdsprincipen att de åtskilda enheternas roll tas i beaktande.

C. Den andra grunden för överklagandet

97. Den andra grunden riktar sig mot de domskäl i den överklagade domen på grundval av vilka tribunalen godtog Irlands samt ASI:s och AOE:s invändningar mot kommissionens andrahandsresonemang. Jag vill erinra om att kommissionen inom ramen för detta resonemang, som framgår av skälen 325–360 i det omtvistade beslutet, hade anfört att även om det antas att licenserna för immateriella rättigheter skulle ha fördelats utanför Irland, så hade de vinstfördelningsmetoder som godkändes i förhandsbeskeden under alla omständigheter medfört att ASI:s och AOE:s skattepliktiga årliga vinst i Irland blev underskattad, eftersom dessa metoder grundade sig på olämpliga val som hade lett till ett resultat som avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat enligt armlängdsprincipen. Efter att ha konstaterat att det i förhandsbeskeden hade använts ensidiga vinstfördelningsmetoder som liknade nettomarginalmetoden (nedan kallad TNMM), som föreskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättning,[45] hade kommissionen närmare bestämt dragit slutsatsen att de irländska skattemyndigheterna hade godkänt tre felaktiga metodval avseende för det första identifikationen av de irländska filialerna som ”testade parter”, det vill säga parter vars verksamheter skulle vara huvudföremålet för analysen inom ramen för den valda ensidiga vinstfördelningsmetoden (skälen 328–333 i det omtvistade beslutet), för det andra valet av rörelsekostnader som vinstindikator (skälen 334–345 i det omtvistade beslutet) och för det tredje de godkända avkastningsnivåerna (skälen 346–359 i det omtvistade beslutet).

98. Den andra grunden består av tre delar. Den första delen avser ett fel vid fastställandet det beviskrav som måste iakttas för att visa förekomsten av en fördel vid förhandsbesked om vinstfördelning, den andra delen avser ett rättegångsfel och den tredje delen avser åsidosättande av artikel 107.1 FEUF och/eller missuppfattning av nationell rätt.

1. Den andra grundens första del

99. Genom den andra grundens första del, som riktar sig mot punkterna 349, 416, 434 och 435 i den överklagade domen (som hänvisar till punkterna 319 och 332 i domen), har kommissionen gjort gällande att tribunalen fastställde ett felaktigt beviskrav när den fann att kommissionen var skyldig att bevisa att vinstfördelningen i förhandsbeskeden hade lett till en minskning av skattebördan för ASI och AOE i förhållande till den skattebörda som dessa bolag skulle ha burit med stöd av de normala skattereglerna och att det inte räckte att konstatera metodfel.[46] Kommissionen har gjort gällande att, när den på grundval av armlängdsprincipen bedömer huruvida ett förhandsbesked som de omtvistade innebär en fördel i den mening som avses i

[45] Den TNMM som beskrivs i punkt 2.58 och följande punkter i OECD:s riktlinjer för internprissättning betraktar nettovinsten i förhållande till lämplig bas (till exempel kostnader, försäljning, tillgångar) som en skattebetalare realiserar i samband med en kontrollerad transaktion. Detta är endast tillämpligt på ett av de företag som är inblandade i transaktionen, nämligen den ”testade” parten.

[46] Jag vill påpeka att tribunalen fastställde samma beviskrav i domen av den 24 september 2019, Nederländerna/kommissionen, (T-760/15, EU:T:2019:669).

artikel 107.1 FEUF, ska den iaktta samma beviskrav som vid tillämpning av kriteriet avseende en privat aktör i en marknadsekonomi. Det ankommer därför på kommissionen enbart att bevisa att en fördel är ”rimlig”, medan det ankommer på den aktuella medlemsstaten att bevisa att en sådan fördel är motiverad. Kommissionen har även hänvisat till domen av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen [47], där domstolen, bortsett från de fall då kriteriet avseende en privat aktör tillämpas, slog fast att det för att visa att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF räcker att bevisa att den aktuella nationella åtgärden är ”i sig lämpad” att minska de mottagande företagens skattebörda.

100. ASI och AOI samt Irland har gjort gällande att den första grundens andra del är verkningslös, eftersom Irland och Apple, även om det antas, såsom kommissionen har anfört, att det ankom på dem att visa att en fördel inte förelåg, ändå uppfyllde denna bevisbörda, eftersom de hade inkommit med ad hoc-rapporter om vinstfördelningen till de irländska filialerna. Dessa rapporter, som deras respektive skatterådgivare hade upprättat, visade att dessa bolags beskattningsunderlag hade fastställts i överensstämmelse med section 25 i TCA 97 och armlängdsprincipen (nedan kallade ad hoc-rapporterna).

101. Det stämmer visserligen att tribunalen i sin bedömning av de godkända avkastningsnivåerna i förhandsbeskeden (punkterna 418–478 i den överklagade domen) dels bekräftade tillförlitligheten av den jämförande studien i de ad hoc-rapporter som i efterhand godkände dessa avkastningsnivåer (punkterna 450–464 i den överklagade domen), dels konstaterade att kommissionens korrigerade jämförande analys i skälen 353–356 i det omtvistade beslutet (nedan kallad den korrigerade jämförande analysen) inte kunde påverka slutsatserna i dessa rapporter (punkterna 469 och 477 i den överklagade domen). Inom ramen för den andra grundens tredje del har kommissionen emellertid kritiserat de punkter i den överklagade domen i vilka tribunalen i princip fastställde beräkningsmetoden i ad hoc-rapporterna och fann att den korrigerade jämförande analysens inte gjorde det möjligt att ifrågasätta slutsatserna i dessa rapporter. Frågan huruvida denna invändning är verkningslös beror därför på utgången i bedömningen av denna kritik.

102. I sak har ASI och AOI samt Irland och Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att kommissionen i allt väsentligt vill uppnå en omvänd bevisbörda. ASI och AOI har dessutom gjort gällande att kommissionens invändning saknar fog, eftersom tribunalen ansåg att inget av de tre metodfel som kommissionen hade konstaterat i det omtvistade beslutet hade styrkts.

103. Jag vill erinra om att enligt fast rättspraxis ankommer det på kommissionen att styrka att det föreligger ett ”statligt stöd”, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, och därför även att styrka att villkoret för beviljande av en fördel är uppfyllt. [48] För att främja en god förvaltning vid tillämpningen av EUF-fördragets grundläggande bestämmelser om statligt stöd är kommissionen dessutom skyldig att utföra förfarandet för att granska de ifrågasatta åtgärderna på ett omsorgsfullt och opartiskt sätt för att, då det slutgiltiga beslutet antas, förfoga över de komplettaste och tillförlitligaste uppgifterna för detta ändamål. [49] Domstolen har vidare redan slagit fast att kommissionen inte kan förutsätta att ett företag har gynnats av en förmån som utgör ett statligt stöd genom att enbart grunda sig på en negativ presumtion att det saknas uppgifter på grundval av vilka en motsatt slutsats kan dras, när det inte finns andra uppgifter

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (nedan kallad domen France Télécom), punkterna 24–27.

[48] Se dom av den 4 mars 2021, kommissionen/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 62).

[49] Se dom av den 11 november 2021, Autostrada Wielkopolska/kommissionen och Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punkt 114 och där angiven rättspraxis).

med stöd av vilka förekomsten av en sådan förmån kan fastställas.[50] Dessa principer gäller även när kommissionen tillämpar kriteriet avseende en privat aktör. Det ankommer nämligen på kommissionen att bevisa att villkoren för att tillämpa detta kriterium inte är uppfyllda[51] och att göra en bedömning, varvid den ska beakta samtliga relevanta omständigheter i det aktuella fallet, för att avgöra huruvida det är uppenbart att det mottagande företaget inte skulle ha erhållit motsvarande lättnader av en sådan privat aktör.[52] Även om kommissionen tillämpar principen om en privat aktör, kan den inte grunda sin bedömning på endast ”rimliga” påståenden som den inte behövde styrka.[53] Vad gäller France Télécom-domen ska det påpekas att det bland annat framgår av punkt 19 i denna dom att, även om det med hänsyn till den granskade skatteordningens beskaffenhet inte i förväg och för varje beskattningsförfarande gick att avgöra den exakta beskattningsnivå som ordningen skulle ge upphov till, fick det ändå anses utrett att den kunde medföra och – faktiskt medförde – en skattelättnad för det mottagande företaget i förhållande till den skatt som skulle ha blivit resultatet av den allmänna företagsskatteordningen.

104. Vad gäller förevarande fall vill jag påpeka att konstaterandet att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, vilket kommissionen kom fram till på grundval av sitt andrahandsresonemang, varken grundar sig på ”ett antagande, vilket varken bekräftades eller vederlades genom de uppgifter som kommissionen förfogade över”[54], eller på rent ”rimliga påståenden”, utan på konstateranden av specifika fel, vilka enligt kommissionens uppfattning omkullkastar den godkända vinstfördelningsmetoden i förhandsbeskeden och påverkar de olika beräkningsuppgifter som ledde fram till fastställandet av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst. Det kan faktiskt enligt min uppfattning inte uteslutas att, såsom kommissionen har anfört, grundläggande fel vid fastställandet av den metod som är tillämplig på vinstfördelningen i syfte att beräkna beskattningsunderlaget för ett icke-hemmahörande bolag som verkar genom en filial är av en sådan omfattning att det med nödvändighet medför en undervärdering av vinsterna i förhållande till ett resultat grundat på armlängdsprincipen och därför, *i sig* eller *uppenbart*, kan minska detta bolags skattebörda i förhållande till den normala beskattningen. Kommissionen har under dessa omständigheter, i syfte att bevisa att det föreligger en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, enligt min mening rätt att grunda sig på bevis för att ett sådant fel föreligger och för att den aktuella medlemsstaten inte har visat att detta fel inte påverkar den omständigheten att den vinstnivå som har beräknats på detta sätt motsvarar ett marknadsmässigt värde.[55] Jag anser följaktligen att tribunalen gjorde en felaktig bedömning av beviskravet i samband med beslut som det omtvistade.

105. I den aktuella situationen ska det emellertid konstateras att tribunalen efter en detaljerad analys, som kommissionen har bestritt både i sak och vad gäller gränserna för domstolsprövningen, slog fast att de metodfel som identifierades i det omtvistade beslutet inte hade styrkts. Tribunalen nöjde sig i korthet med att konstatera att det inte förelåg samtidiga upplysningar som kunde motivera valen i fråga om den godkända beräkningsmetoden i förhandsbeskeden. Felet med avseende på beviskravet har således ingen faktisk inverkan på

[50] Dom av den 17 september 2009, kommissionen/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punkterna 55 och 58).

[51] Se dom av den 11 november 2021, Autostrada Wielkopolska/kommissionen och Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punkt 108 och där angiven rättspraxis).

[52] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2023, TUIfly/kommissionen (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punkt 79 och där angiven rättspraxis).

[53] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 maj 2020, BTB Holding Investments och Duferco Participations Holding/kommissionen (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punkt 53).

[54] Se dom av den 17 september 2009, kommissionen/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punkt 52).

[55] En tolkning av punkt 211 i domen av den 24 september 2019, Nederländerna/kommissionen (T-760/15, EU:T:2019:669). Se dom av den 12 maj 2021, Luxemburg och Amazon/kommissionen (T-816/17 och T-318/18, EU:T:2021:252, punkterna 309–311). Den sistnämnda domen har överklagats av kommissionen under målnummer C-457/21 P. Det pågår för närvarande överläggning i det målet.

korrektheten av tribunalens slutsatser, för det fall det visar sig att det saknas fog för de invändningar som kommissionen har framställt inom ramen för denna grunds andra och tredje del. Det är därför nödvändigt att undersöka dessa invändningar.

2. Den andra grundens andra och tredje del

106. Genom den andra grundens andra del har kommissionen gjort gällande att tribunalen på flera ställen i sin analys grundade sig på argument som inte hade framförts av ASI och AOE eller av Irland i deras respektive ansökan. Dessa argument återfanns däremot i bilagor till ansökningarna, närmare bestämt ad hoc-rapporterna, vilka klagandena endast hade hänvisat till rent allmänt. Kommissionen gavs därför inte möjlighet att ta ställning till vissa av de skäl som ledde fram till ogiltigförklaringen av det omtvistade beslutet. Dessutom prövade tribunalen ex officio några av invändningarna i målet.

107. Jag kommer att pröva dessa argument i samband med bedömningen av de invändningar som har framställts inom ramen för den andra grundens tredje del. I detta skede nöjer jag mig med att påpeka att för att säkerställa rättssäkerhet och en god rättskipning måste den kortfattade framställningen av grunderna, som måste finnas med i ansökan, i den mening som avses i artikel 21 i stadgan för Europeiska unionens domstol, vilken är tillämplig på tribunalen enligt artikel 53 första stycket i stadgan och artikel 76 d i tribunalens rättegångsregler, enligt fast rättspraxis vara så klar och precis att svaranden kan förbereda sitt försvar och att den behöriga domstolen kan pröva talan.[56] Innehållet i en ansökan kan visserligen understödjas och kompletteras på särskilda punkter genom hänvisning till specifika avsnitt i bifogade handlingar, men en generell hänvisning till andra handlingar kan, även om dessa handlingar bifogas ansökan, inte kompensera att sådana väsentliga delar av den rättsliga argumentering som ska återfinnas i själva ansökan saknas. Det ankommer således inte på tribunalen att i bilagorna söka efter och identifiera de grunder och argument som den skulle kunna anse utgöra grunden för talan.[57] Det ställs liknande krav när ett argument anförs till stöd för en grund som har åberopats vid tribunalen.[58] Av detta följer att klaganden ska kunna redogöra för varje grund på ett tillräckligt systematiskt sätt, utan att tribunalen behöver rekonstruera det rättsliga förhållandet till stöd för denna grund.[59]

108. Genom den andra grundens tredje del har kommissionen gjort gällande att tribunalen åsidosatte 107.1 FEUF och/eller missuppfattade nationell rätt när den på grundval av sin bedömning i faktiskt hänseende drog slutsatsen att andrahandsresonemanget inte styrkte att det förelåg en fördel i den mening som avses i denna bestämmelse. Närmare bestämt har kommissionen bestritt tribunalens rättsliga kvalificering av de faktiska omständigheterna. Enligt kommissionens uppfattning åsidosätter denna kvalificering principen om separata enheter och armlängdsprincipen. Kommissionen har framställt tre invändningar. Den första avser de fel som tribunalen gjorde sig skyldig till i samband med analysen av valet av de irländska filialerna som ”testade parter” med avseende på tillämpningen av den valda vinstfördelningsmetoden (punkterna 328–351 i den överklagade domen). Den andra rör valet av rörelsekostnader som vinstindikator (punkterna 352–417 i den överklagade domen). Den tredje avser de godkända

[56] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2014, MasterCard m.fl./kommissionen (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punkt 41).

[57] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 2023, GABO:mi/kommissionen (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punkterna 47 och 48 och där angiven rättspraxis).

[58] Se dom av den 11 september 2014, MasterCard m.fl./kommissionen (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punkt 41).

[59] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 2023, GABO:mi/kommissionen (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

avkastningsnivåerna (punkterna 418–478 i den överklagade domen). Irland samt ASI och AOI har gjort gällande att de invändningar som har framställts inom ramen för denna del av den andra grunden ska avvisas i sin helhet, eftersom de syftar till att bestrida bedömningar av de faktiska omständigheterna, är verkningslösa och dessutom saknar fog.

a) Den första invändningen

109. Genom den första invändningen i den andra grundens tredje del, som riktar sig mot punkterna 337–343 i den överklagade domen, har kommissionen bestritt för det första den omständigheten att de irländska filialernas funktioner kvalificerades som ”de minst komplexa” vad gäller valet av den testade parten. Denna kvalificering är resultatet av att dessa funktioner felaktigt ansågs gälla Apple-koncernens immateriella rättigheter och inte ASI:s och AOE:s licenser för immateriella rättigheter. Eftersom denna invändning syftar till att bestrida den rättsliga kvalificeringen av de irländska filialernas funktioner, kan den enligt min uppfattning tas upp till sakprövning. I detta hänseende hänvisar jag till mina överväganden i punkt 44 i detta förslag till avgörande.

110. I sak vill jag erinra om att jag inom ramen för prövningen av den första grunden har kommit fram till slutsatsen att tribunalens påstående att de irländska filialerna fullgjorde ”rutinmässiga” funktioner i fråga om licenserna för immateriella rättigheter grundar sig på en jämförelse mellan dessa funktioner och Apple Inc.:s funktioner avseende Apple-koncernens immateriella rättigheter och att tribunalen vid en sådan jämförelse åsidosatte armlängdsprincipen, vilken enligt tribunalens egna konstateranden i den överklagade domen ligger till grund för tillämpningen av section 25 i TCA 97. Detta fel påverkar faktiskt även den bedömning som tribunalen använde som underlag för att godkänna valet av de irländska filialerna som testade parter, vilket framgår bland annat av punkt 341 i den överklagade domen som hänvisar till slutsatserna av den bedömning i faktiskt hänseende som genomfördes inom ramen för bedömningen av de grunder som riktade sig mot förstahandsresonemanget.

111. Som bland annat Irland har gjort gällande slog tribunalen i punkt 340 i den överklagade domen visserligen fast att, eftersom kommissionens andrahandsresonemang grundade sig på antagandet att ”Apple-koncernens immateriella rättigheter korrekt hade fördelats till … huvudkontor[en]”, kunde kommissionen inte samtidigt göra gällande att det var de irländska filialerna som ”fullgjorde de mer komplexa funktionerna avseende de immateriella rättigheterna”. Detta påstående grundar sig emellertid på ett logiskt fel. Det stämmer att kommissionen inom ramen för sitt andrahandsresonemang hade godtagit antagandet att licenserna för immateriella rättigheter borde fördelas till huvudkontoren, men det innebär inte, som tribunalen däremot tycks hävda, att kommissionen även hade antagit att de omständigheter hade fastställts som kunde motivera en sådan fördelning – vilken kommissionen hade bestritt – och närmare bestämt huvudkontorens fullgörande av nyckelfunktioner som utförs av personer i fråga om dessa licenser.

112. Mer allmänt, och i motsats till vad bland annat ASI och AOI har gjort gällande, kom tribunalen inte i något skäl i den överklagade domen angående valet av de irländska filialerna som ”testade parter” fram till att filialerna var de minst komplexa enheterna *i förhållandet mellan de irländska filialerna* och huvudkontoren.[60] Det framgår av punkterna 3.18 och 3.19 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010 att valet av den testade parten ska vara i överensstämmelse med bedömningen i funktionellt hänseende av transaktionen och kräver att

[60] Punkterna 342, 343 och 371, vilka ASI och AOI har hänvisat till, understryker endast att de funktioner som de irländska filialerna fullgjorde ”inte var komplexa och lätt kunde identifieras”, men gör ingen jämförelse med de funktioner som huvudkontoren fullgjorde.

respektive roll av de olika deltagande parterna ska tas i beaktande (se, även, punkt 2.59, in fine). Härav följer att de skäl som tribunalen anförde i punkterna 333–336 i den överklagade domen, på samma sätt som i punkterna 342 och 343 i domen, inte i sig, i den mån de endast beaktar de irländska filialernas situation, gör det möjligt att omkullkasta det antagande som kommissionen hade grundat sig på i sitt andrahandsresonemang, det vill säga att huvudkontoren borde ha testats i sin egenskap av de parter i transaktionen som fullgjorde de minst komplexa funktionerna.

113. För det andra har kommissionen bestritt punkt 335 i den överklagade domen, där tribunalen slog fast att OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning inte nödvändigtvis kräver att den minst komplexa enheten ska väljas som den testade parten inom ramen för TNMM, utan att de endast rekommenderar att den enhet väljs avseende vilken flest tillförlitliga uppgifter finns tillgängliga. Kommissionen har gjort gällande att tribunalen i denna punkt ex officio konstaterade en felaktig tolkning av OECD:s ovannämnda riktlinjer, vilken klagandena inte hade åberopat i första instans. Jag anser att detta argument grundar sig på en felaktig tolkning av den överklagade domen och därför inte kan godtas. Om punkt 335 i den överklagade domen tolkas inom ramen för tribunalens resonemang i punkterna 334–336 i domen, framför den nämligen ingen specifik kritik mot det omtvistade beslutet utan ger enbart en motivering till slutsatsen – skissartat beskriven i punkt 334 och bekräftad i punkt 336 – att ”[i] den mån den testade partens funktioner har identifierats på ett korrekt sätt och avkastningen för dessa funktioner har beräknats korrekt, saknar det betydelse att en part eller någon annan part valdes ut som den testade parten”.

114. För det tredje har kommissionen bestritt giltigheten av denna slutsats. Kommissionen har gjort gällande att i motsats till tribunalens slutsats i punkt 336 i den överklagade domen, så utgör valet av den testade parten ett grundläggande steg i tillämpningen av TNMM. Denna invändning kan enligt min uppfattning tas upp till sakprövning, även om den riktar sig mot den tolkning av OECD:s riktlinjer i fråga om internprissättning som anammades av tribunalen. I detta avseende vill jag hänvisa till mina överväganden ovan i punkt 39 i detta förslag till avgörande.

115. I sak delar jag kommissionens uppfattning om den betydelse vid tillämpningen av TNMM som valet av den testade parten tillmäts inom ramen för dessa riktlinjer. Det framgår bland annat av punkterna 3.18 och 3.19 i utgåvan från år 2010 av dessa riktlinjer – som tribunalen med all sannolikhet grundade sig på i punkt 335 i den överklagade domen – att detta val är avgörande för att genomföra en jämförande analys som på grundval av tillförlitliga uppgifter gör det möjligt att fastställa internpriset för den granskade transaktionen på ett korrekt sätt i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Kommissionen har därför rätt när den hävdar att detta val inte är neutralt, utan på ett avgörande sätt påverkar tillförlitligheten av resultatet av analysen vid tillämpningen av TNMM.

116. Mot bakgrund av det anförde och inom de ovan beskrivna gränserna anser jag att den första invändningen i den andra grundens tredje del ska godtas.

b) Den andra invändningen

117. Genom den andra invändningen i den andra grundens tredje del har kommissionen bestritt punkterna 352–417 i den överklagade domen, där tribunalen underkände de slutsatser i det omtvistade beslutet enligt vilka valet av ASI:s och AOE:s rörelsekostnader som vinstindikator, även om det antas att det var korrekt att välja de irländska filialerna som testade parter, hade lett till en beskattningsbar vinst i Irland för dessa bolag som inte avspeglade en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

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

118. I skälen 336–342 i det omtvistade beslutet fann kommissionen att valet av rörelsekostnader för ASI:s irländska filial som vinstindikator inte på ett lämpligt sätt avspeglade de risker som ASI:s irländska filial bar och de verksamheter som filialen bedrev och därmed dess bidrag till ASI:s omsättning. Av samma skäl ansåg kommissionen att Berry Ratio, det vill säga en vinstindikator baserad på bruttovinsten i förhållande till de totala rörelsekostnaderna, som användes i ad hoc-rapporterna, inte gjorde det möjligt att fastställa en armlängdsmässig ersättning för de funktioner som fullgjordes av filialen. Enligt kommissionen hade ASI:s försäljning varit en lämpligare indikator. Tribunalen avfärdade giltigheten av denna slutsats i punkterna 359–407 i den överklagade domen.

119. För det första har kommissionen gjort gällande att tribunalen inte beaktade bedömningen i funktionellt hänseende i det omtvistade beslutet när den i punkt 360 i den överklagade domen slog fast att kommissionen hade grundat sitt resonemang avseende att rörelsekostnaderna inte på ett lämpligt sätt avspeglade de funktioner som fullgjordes av ASI:s irländska filial på ett tillvägagångssätt som byggde på uteslutning. I detta avseende vill jag hänvisa till frågeställningen inom ramen för bedömningen av den första grundens första del. Även punkt 365 i den överklagade domen omfattar samma fel. Där fann tribunalen att kommissionen hade nöjt sig med att ange att ASI:s försäljning skulle ha varit en lämplig vinstindikator. Jag delar nämligen kommissionens uppfattning att tribunalen i denna punkt gjorde en tolkning av det omtvistade beslutet med vattentäta skott, utan att beakta analysen i andra delar av beslutet, och närmare bestämt i skälen 294–305 där de funktioner och risker räknas upp som enligt kommissionen bars av bland annat ASI:s irländska filial.

120. För det andra har kommissionen bestritt punkterna 366–372 i den överklagade domen, där tribunalen kritiserade kommissionen för att i skäl 340 i det omtvistade beslutet ha avfärdat användningen av Berry Ratio som finansiellt tal för att uppskatta en armlängdsmässig ersättning i den aktuella situationen. Kommissionen har först och främst gjort gällande att ASI och AOE samt Irland i sin respektive ansökan i detta sammanhang nöjde sig med att allmänt hänvisa till innehållet i ad hoc-rapporterna. Genomgången av handlingarna i målet vid tribunalen, inklusive svaren på tribunalens skriftliga frågor, bekräftar detta argument vad gäller Irland. ASI och AOE gick djupare in i frågan, men begränsade sin analys till endast ett av villkoren för tillämpningen av denna indikator. Kommissionen har därmed inte fel när den hävdar att tribunalens bedömning av Berry Ratio till stor del var oberoende av de argument som klagandena hade framfört och som diskuterades i första instans.

121. Kommissionen har vidare framfört en rad argument för att visa att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning i flera avseenden vid sin bedömning i ovannämnda punkter 366–372 i den överklagade domen. Kommissionen har i allt väsentligt gjort gällande att tribunalens slutsats grundar sig på en felaktig kvalificering av ASI:s irländska filial som en ”distributör som tillhandahåller rena logistiktjänster” utan att bära risker. ASI och AOI samt Irland har å sin sida hävdat att en sådan kvalificering inte kan ifrågasättas i ett mål om överklagande. Denna invändning kan enligt min uppfattning inte godtas. I den mån denna kvalificering är avgörande för den korrekta tillämpningen av principerna i OECD:s riktlinjer för internprissättning, vilka Apple och Irland har grundat sig på i efterhand för att motivera förhandsbeskeden och rörelsekostnadernas lämplighet som vinstindikator för ASI:s filial, faller de argument som kommissionen framfört inte utanför gränserna för domstolens prövning av de faktiska omständigheterna i samband med ett överklagande. I detta avseende vill jag hänvisa till mina överväganden punkt 39 i detta förslag till avgörande.

122. I sak ska kommissionens argument mot tribunalens bedömningar av tillämpningen av Berry Ratio prövas tillsammans med invändningarna mot punkterna 375–407 i den överklagade domen. Efter att ha bedömt de risker som enligt kommissionen borde hänföras till ASI:s irländska filial, och som motiverade en vinstindikator för denna filial baserad på försäljningen och inte på rörelsekostnaderna, slog tribunalen i dessa punkter fast att denna filial faktiskt inte bar någon av dessa risker. För det fall dessa invändningar visar sig vara välgrundade, skulle de faktiskt styrka att tribunalen grundade sig på en felaktig kvalificering av ASI:s filial som ”lågriskdistributör” vad gäller tillämpningen av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det stämmer att det tycks framgå av punkt 374 i den överklagade domen att analysen i de efterföljande punkterna 375–407 är av överflödig karaktär, i och med den tolkning av punkt 2.87 i OECD:s riktlinjer för internprissättning som tribunalen anammade i punkt 357 i domen.[61] Emellertid är kommissionens invändningar inte verkningslösa endast av det skälet. I punkt 357 liksom i punkt 364 i den överklagade domen konstaterade tribunalen själv att den valda vinstindikatorns förmåga att korrekt avspegla värdet av den testade partens funktioner, på grundval av ovannämnda punkt 2.87, beror bland annat på de risker som bärs av denna part.

123. Kommissionen har bestritt punkterna 375–390 i den överklagade domen om omsättningsrisken (skäl 337 i det omtvistade beslutet, där denna risk definieras som ”inventeringsrisk”), punkterna 391–400 i domen om Apple-produktgarantirisken (skäl 338 i det omtvistade beslutet) och punkterna 401–407 i domen om risker som är förknippade med utomstående avtalsparters verksamhet (skäl 339 i det omtvistade beslutet) i den angivna ordningsföljden. På samma sätt som i den första grunden har kommissionen i allt väsentligt gjort gällande att tribunalen tillämpade ett rättsligt kriterium som är felaktigt och strider mot armlängdsprincipen när ASI:s irländska filial kvalificerades som lågriskdistributör genom att de risker som bars av denna filial jämfördes med Apple Inc.:s riskpolicyer.

124. Analysen av skälen i den överklagade domen bekräftar faktiskt det synsätt som har kritiserats av kommissionen. Vad gäller först och främst omsättningsrisken rör den bevisning som tribunalen nämnde i punkterna 381–383 i den överklagade domen den omständigheten att ramavtal ingicks centralt av Apple Inc. med utomstående tillverkare och de viktigaste köparna av Apple-produkter och att den internationella prissättningspolicyn för Apple-produkter fastställdes centralt. Vidare slog tribunalen i punkterna 385 och 386 i den överklagade domen fast att det på grundval av den samlade bevisning som lagts fram, inklusive ad hoc-rapporterna, inte kunde antas att de risker som var förenade med osålda produkter eller med en minskad efterfrågan bars av ASI:s irländska filial, eftersom såväl utbudet som efterfrågan ”fastställdes centralt utanför filialen” (punkt 386). Vad beträffar produktgarantirisken är tribunalens slutsats i punkt 400 i den överklagade domen, enligt vilken det inte av ASI:s irländska filials förvaltning av tjänsten AppleCare gick att dra slutsatsen att filialen ansvarade för de ekonomiska konsekvenserna av Apple-produkternas garantier, baserad på konstaterandet att de funktioner som fullgjordes av denna filial var av accessorisk karaktär. Detta konstaterande – som jag redan har haft tillfälle att klargöra i punkt 52 i detta förslag till avgörande – följer av att denna filials funktioner jämfördes med Apple Inc.:s funktioner, och inte med huvudkontorens funktioner. Vad gäller avslutningsvis de risker som är förknippade med utomstående avtalsparters verksamhet vill jag påpeka att tribunalen i allt väsentligt endast hänvisade till övervägandena i punkterna 376–390 i den överklagade domen angående den risk som är förenad med en minskad efterfrågan eller med osålda produkter, vilken likställdes med risken med avseende på produkter som inte hanterades i Irland, eftersom de var utlagda på entreprenad utanför denna medlemsstat. I bedömningen av den första grunden, som

[61] I punkt 357 i den överklagade domen fann tribunalen att det följer av punkt 2.87 i riktlinjerna om internprissättning att ”valet vinstindikator [inte fastställs] för någon viss typ av funktion” och därför kan ”såväl försäljning som rörelsekostnader … utgöra en lämplig vinstindikator” (se punkt 363 i den överklagade domen i vilken det hänvisas till punkt 357 i samma dom).

jag hänvisar till, har jag kommit fram till slutsatsen att vinstfördelningen till ett icke-hemmahörande bolag i enlighet med section 25 i TCA 97 och armlängdsprincipen, som ligger till grund för tillämpningen av denna section, ska begränsa sig till att beakta situationen för olika delar av bolaget i deras inbördes förhållande. I det omtvistade beslutet hade kommissionen – även om den inte hade förnekat Apple Inc.:s centraliserade riskhanteringspolicy – påvisat att ASI:s irländska filial bar en viss risknivå jämfört med huvudkontoren, utan att tribunalen underkände kommissionens slutsatser i detta avseende och, som förklarat ovan, utan att kommissionen hade begränsat sig till en ”uteslutande” metod. Som förklarat ovan grundade sig tribunalen däremot på Apple Inc.:s funktioner och dess centraliserade förvaltning av samtliga beaktade risker för att utesluta att ASI:s irländska filial bar de risker som nämns i skälen 337–339 i det omtvistade beslutet och för att kvalificera denna filial som ”lågriskdistributör”, vars vinst på ett korrekt sätt kunde avspeglas med en indikator baserad på rörelsekostnader. Tribunalen grundade sig därmed ännu en gång på ett felaktigt rättsligt kriterium.

2) Valet av rörelsekostnader som vinstindikator för AOE:s irländska filial

125. Kommissionen har bestritt punkterna 408–412 i den överklagade domen, där tribunalen slog fast att kommissionen inte hade lyckats visa, såsom anförts i skälen 343–345 i det omtvistade beslutet, att den vinstindikator som bygger på de totala kostnaderna var lämpligare för att fastställa AOE:s irländska filials marknadsmässiga vinst.

126. Kommissionen har först och främst gjort gällande att varken ASI eller AOE eller Irland hade framställt invändningar mot dessa skäl i det omtvistade beslutet. Denna omständighet har inte bestritts, bekräftas av handlingarna i målet vid tribunalen och är dessutom i överensstämmelse med det faktum, som bland annat framgår av skälen 167 och 343 i det omtvistade beslutet, att ad hoc-rapporterna i sig föreslog en indikator baserad på de totala kostnaderna för AOE:s filial. Under dessa omständigheter överskred tribunalen enligt min uppfattning gränserna för sin prövningsrätt genom att ex officio pröva och godta invändningar som inte hade framställts av klagandena och avsåg stycken i det omtvistade beslutet som klagandena, åtminstone underförstått, hade godtagit. Dessutom vill jag erinra om att det inom ramen för den prövning som unionsdomstolen företar av kommissionens komplicerade ekonomiska bedömningar inom området för statligt stöd – exempelvis bedömningar angående definitionen av den lämpligaste vinstindikatorn vid tillämpningen av TNMM – enligt fast rättspraxis inte ankommer på unionsdomstolen att ersätta kommissionens ekonomiska bedömning med sin egen.[62] Unionsdomstolen ska nämligen i detta sammanhang företa en begränsad prövning som med nödvändighet ska inskränkas till en kontroll av att reglerna för handläggning och motivering har följts, att uppgifterna om de faktiska omständigheterna är materiellt riktiga, att bedömningen av dessa faktiska omständigheter inte är uppenbart oriktig och att det inte förekommit maktmissbruk.[63] I den aktuella situationen ska det konstateras att tribunalen i punkterna 409 och 410 i den överklagade domen slog fast att i OECD:s riktlinjer för internprissättning, som kommissionen hade grundat sig på i de ovannämnda skälen 343 och 344 i det omtvistade beslutet, ”rekommenderas det inte … att använda någon särskild vinstindikator, såsom de totala kostnaderna, och riktlinjerna utgör inte något hinder mot att använda rörelsekostnaderna …”. Utan att det är nödvändigt att ta ställning till tribunalens tolkning av ovannämnda riktlinjer, vilken kommissionen inte uttryckligen har kritiserat, vill jag bara påpeka att, även om det antas att denna tolkning är korrekt, utgör enbart den omständigheten att ”det i princip inte är uteslutet

[62] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2023, TUIfly/kommissionen (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punkt 76 och där angiven rättspraxis).

[63] Se dom av den 7 maj 2020, BTB Holding Investments och Duferco Participations Holding/kommissionen (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

att rörelsekostnaderna kan utgöra en lämplig vinstindikator” (punkt 410 i den överklagade domen) inte i sig en uppgift som tribunalen kunde grunda sig på utan att ersätta kommissionens bedömning med sin egen, förutom sina egna argument med parternas.

127. Det stämmer enligt sistnämnda rättspraxis att unionsdomstolen, inom ramen för den prövning som den företar av kommissionens komplicerade ekonomiska bedömningar, inte bara ska pröva huruvida de bevis som åberopats är materiellt riktiga, tillförlitliga och samstämmiga, utan även huruvida dessa bevis utgör samtliga relevanta uppgifter som ska beaktas för att bedöma en komplicerad situation och huruvida de kan ligga till grund för de slutsatser som dragits. I den aktuella situationen konstaterade tribunalen i slutet av sin undersökning inte något bedömningsfel, utan en brist på upplysningar som gav stöd för kommissionens slutsats. Enbart denna kvalificering är dock enligt min uppfattning inte tillräcklig för att omkullkasta innehållet i tribunalens resonemang. I allt väsentligt påpekade tribunalen nämligen att en av de indikatorer som enligt tribunalens uppfattning är godkänd i OECD:s riktlinjer för internprissättning var lämpligare än den som kommissionen hade angett.

128. Det stämmer även att domstolen i punkt 95 i domen Fiat Chrysler underströk att i avsaknad av harmonisering i detta avseende omfattas ett eventuellt fastställande av metoder och kriterier som gör det möjligt att fastställa ett ”armlängdsprincipsutfall” av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Som jag redan har påpekat i punkt 21 i detta förslag till avgörande skiljer sig emellertid denna situation från den som gav upphov till den sistnämnda domen. Under alla omständigheter måste det konstateras, såsom kommissionen har anfört, att tribunalen inte beaktade det argument som kommissionen hade framfört i det omtvistade beslutet och i första instans, enligt vilket den omständigheten att denna filial inte ägde de material som användes, de produkter som var under tillverkning och slutprodukterna, vilken tribunalen grundade sig på i punkt 411 i den överklagade domen, med hänsyn taget till de funktioner som fullgjordes och de risker som faktiskt bars av AOE:s irländska filial, i synnerhet om de jämfördes med huvudkontorens funktioner och risker, inte i sig gjorde att de totala kostnaderna inte kunde tillämpas som vinstindikator. Under alla omständigheter gjorde nämnda omständighet inte att tillämpningen av en sådan indikator, som dessutom hade godkänts av Apples och Irlands rådgivare, kunde anses vara uppenbart felaktig.

3) Slutsats om den andra invändningen

129. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden anser jag att även den andra invändningen i den andra grundens tredje del ska godtas.

c) Den tredje invändningen

130. Genom den sista invändningen i den andra grundens tredje del har kommissionen bestritt punkterna 418–478 i den överklagade domen, där tribunalen omkullkastade det resonemang på grundval av vilket kommissionen i skälen 346–359 i det omtvistade beslutet hade underkänt de avkastningsnivåer för ASI:s och AOE:s irländska filialer som hade godkänts i förhandsbeskeden.

131. Vad gäller 1991 års förhandsbesked i skattefrågor hade kommissionen gjort gällande dels att de godkända avkastningsnivåerna inte var motiverade, dels att det föreskrivna tröskelvärdet för AOE, över vilket bolagets beskattningsbara vinst inte längre beräknades med 65 procent av rörelsekostnaderna för dess irländska filial, utgjorde en skattelättnad som hade beviljats på grundval av kriterier som var främmande för skattesystemet, såsom överväganden avseende

sysselsättning (skäl 347 i det omtvistade beslutet). Tribunalen underkände dessa bedömningar huvudsakligen av två skäl. För det första ansåg tribunalen i punkterna 440 och 441 i den överklagade domen – på grundval av sin bedömning av bevisningen, som inte kan ifrågasättas i ett mål om överklagande, och som kommissionen dessutom inte har bestritt – att det inte var styrkt att de irländska myndigheterna på grund av överväganden avseende sysselsättning hade godtagit det ovannämnda tröskelvärdet på 65 procent. I punkt 444 i den överklagade domen påpekade tribunalen även att den omständigheten att det aktuella tröskelvärdet aldrig uppnåddes, och att mekanismen med taket i 1991 års förhandsbesked i skattefrågor därmed aldrig genomfördes, uteslöt förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

132. Kommissionen har gjort gällande att tribunalen med detta påstående gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att villkoret med avseende på förekomsten av en fördel i den mening som avses i denna bestämmelse förväxlades med storleken på återkravsbeloppen, som även kan vara lika med noll. Till stöd för sina argument har kommissionen hänvisat till domen av den 13 februari 2014, Mediaset.[64] I detta sammanhang vill jag påpeka att de faktiska omständigheter som gav upphov till denna dom, där det gällde att identifiera mottagarna av ett skattemässigt stöd och att beräkna återkravsbeloppet för varje mottagare, skiljer sig från de faktiska omständigheterna i förevarande fall, där det däremot ska avgöras huruvida fastställandet av en individualiserad beräkningsmetod i ett förhandsbesked, vilken aldrig konkret tillämpades, kan ge upphov till en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. I den mån den fördel som kommissionen fastställde i det omtvistade beslutet motsvarar storleken på den skattelättnad som skulle ha följt av tillämpningen av det ovannämnda tröskelvärdet, tycks omständigheterna i förevarande fall mer likna den situation där stödet har beviljats men inte utbetalats. Jag anser därför att kommissionens argument ska underkännas.

133. För det andra slog tribunalen i punkterna 445–447 i den överklagade domen i allt väsentligt fast att, i den mån kommissionen hade ansett att de avkastningsnivåer som de irländska skattemyndigheterna hade godtagit var för låga för de funktioner som filialerna fullgjorde, med hänsyn till de tillgångar och risker som var förknippade med dessa funktioner, hade kommissionen emellertid inte visat att filialerna fullgjorde funktioner av en sådan art att de borde medföra högre avkastningsnivåer. Tribunalen hänvisade i detta hänseende till slutsatserna i punkterna 348 och 407 i den överklagade domen. Jag hänvisar därför i detta hänseende till övervägandena i samband med prövningen av den första och den andra invändningen i den andra grundens tredje del.

134. Vad gäller de godkända avkastningsnivåerna i 2007 års förhandsbesked i skattefrågor hade kommissionen först och främst ifrågasatt tillförlitligheten i de jämförande studier som ad hoc-rapporterna var baserade på, eftersom de utvalda bolagen i dessa studier enligt kommissionens uppfattning inte var jämförbara med ASI och AOE. I punkterna 450–464 i den överklagade domen, som inte har bestritts, slog tribunalen fast att kommissionen inte hade lyckats visa de åberopade felen. Kommissionen hade därefter genomfört den korrigerade jämförande analys som jag har hänvisat till i punkt 72 i detta förslag till avgörande. I detta sammanhang hade kommissionen använt de utvalda bolagen i de ovannämnda ad hoc-rapporterna och som vinstindikator valt försäljningen för ASI och de totala kostnaderna för AOE. Tribunalen ansåg visserligen att en sådan analys hade kunnat göra det möjligt för kommissionen att visa att det förelåg en selektiv fördel (punkt 468 i den överklagade domen), men avfärdade dess giltighet av tre skäl, vilka samtliga har bestritts av kommissionen. För det första påpekade tribunalen med hänvisning till punkterna 402–412 i den överklagade domen att

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, punkterna 36 och 37. Se för ett liknande resonemang, under liknande omständigheter, dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 41).

kommissionen inte hade visat att användningen av rörelsekostnader som vinstindikator var olämplig i förevarande fall (punkt 470 i den överklagade domen). I detta hänseende hänvisar jag till mina överväganden i samband med prövningen av den andra invändningen i den andra grundens tredje del. För det andra erinrade tribunalen med hänvisning till punkterna 348–407 i den överklagade domen om att den analys som kommissionen hade gjort i sitt andrahandsresonemang grundade sig på antagandet att ASI:s irländska filial fullgjorde komplexa funktioner och bar betydande risker, men att detta antagande inte var styrkt.

135. Kommissionen har gjort gällande att tribunalen tolkade det omtvistade beslutet på fel sätt och att den korrigerade jämförande analysen faktiskt var baserad på det antagandet att ASI inte kunde anses vara en distributör som tillhandahåller rena logistiktjänster, vilket motiverade valet av försäljningen som vinstindikator, men inte på det antagandet att de funktioner som denna filial fullgjorde var ”komplexa och avgörande för framgången för varumärket Apple” (punkt 471 i den överklagade domen). I detta sammanhang är det utrett att den korrigerade jämförande analysen genomfördes på grundval av det antagandet att ASI:s situation var jämförbar med situationen för de utvalda bolagen i ad hoc-rapporterna, eftersom den grundade sig på dessa bolags uppgifter (skäl 334 i det omtvistade beslutet). För det fall det stämmer att kommissionens kritik med avseende på denna jämförbarhet i skäl 351 i det omtvistade beslutet bland annat grundade sig på att de risker som bars av ASI i förhållande till dessa bolag var ”icke-försumbara” eller till och med ”anmärkningsvärda”, måste det konstateras att, i den mån de sistnämndas uppgifter används i den korrigerade jämförande analysen, bortser den utan tvekan från denna kritik och utgår från en annan synvinkel. Kommissionen hade dessutom uttryckligen i skäl 353 i det omtvistade beslutet anfört att den korrigerade jämförande analysen genomfördes ”[t]rots dessa allmänna och specifika problem med ad hoc-rapporternas jämförande studier”. Oberoende av alla övriga överväganden tolkade tribunalen enligt min uppfattning inte det omtvistade beslutet korrekt när den i punkt 471 i den överklagade domen lät förstå att denna jämförande analys är baserad på det icke-godtagna antagandet att ASI fullgjorde funktioner som var ”komplexa och avgörande för framgången för varumärket Apple”. Avslutningsvis hänvisade tribunalen i punkterna 473 och 474 i den överklagade domen till de skäl som redan hade anförts och av vilka tribunalen underkände kommissionens resonemang om olämpligheten i att välja försäljningen som indikator för ASI:s vinst. I detta hänseende nöjer jag mig med att hänvisa till mina överväganden i samband med prövningen av den andra invändningen i den andra grundens tredje del.

136. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden anser jag att även denna invändning, inom de gränser som beskrivs ovan, ska godtas.

3. Slutsats om den andra grunden för överklagandet

137. Det framgår av den samlade prövningen av den andra grundens andra och tredje del att tribunalen gjorde sig skyldig till ett fel vid fastställandet av det beviskrav som kommissionen ska iaktta. Det framgår dessutom att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning i flera avseenden i samband med den analys på grundval av vilken tribunalen drog slutsatsen att kommissionen inte hade styrkt de metodfel som den hade fastställt inom ramen för sitt andrahandsresonemang. Under dessa omständigheter ska överklagandet enligt min uppfattning bifallas i sin helhet på den andra grunden.

D. Återförvisning av målet till tribunalen

138. Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, antingen själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande, eller återförvisa målet till tribunalen för avgörande. Det följer av ovanstående att överklagandet ska bifallas och att domen ska upphävas i sin helhet. De invändningar som Irland samt ASI och AOE framställde i första instans angående den påstådda ”uteslutande” metoden ska slutgiltigt underkännas. Mot bakgrund av tribunalens felaktiga rättstillämpning i flera avseenden, som undergräver dess bedömningar avvad gäller både kommissionens förstahandsresonemang och andrahandsresonemang, finner jag i övrigt att domstolen inte förfogar över de upplysningar som krävs för att slutgiltigt kunna avgöra målen avseende de grunder som åberopades i första instans. Jag anser därför att målen ska återförvisas till tribunalen för förnyad prövning av de grunder som har anförts vid tribunalen men som inte har prövats av domstolen. Vidare ska frågan om rättegångskostnader anstå.

VI. Förslag till avgörande

139. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska upphäva den överklagade domen, återförvisa målen till tribunalen och besluta att frågan om rättegångskostnader ska anstå.