



Határozatok Tára

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített hetedik tanács)

2020. július 15.*

„Állami támogatások – Írország által nyújtott állami támogatás – A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító és a visszatéríttetését elrendelő határozat – Feltételes adómegállapítások (*tax rulings*) – Szelektív adókedvezmények – A szokásos piaci ár elve”

A T-778/16. és T-892/16. sz. ügyekben,

Írország (képviselik: K. Duggan, M. Browne, J. Quaney és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, segítők: P. Gallagher, M. Collins SC, P. Baker QC, S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman és B. Doherty barristers)

felperesnek a T-778/16. sz. ügyben,

támogatja:

a **Luxemburgi Nagyhercegség** (képviseli: T. Uri, meghatalmazotti minőségben, segítők: D. Waelbroeck és S. Naudin ügyvédek)

beavatkozó fél a T-778/16. sz. ügyben,

az **Apple Sales International** (székhelye: Cork [Írország]),

az **Apple Operations Europe** (székhelye: Cork)

(képviselik őket: A. von Bonin, E. van der Stok ügyvédek, D. Beard QC, A. Bates, L. Osepciu és J. Bourke barristers)

felpereseknek a T-892/16. sz. ügyben,

támogatja őket:

Írország (képviselik: K. Duggan, M. Browne, J. Quaney és A. Joyce, segítők: P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly és B. Doherty)

beavatkozó fél a T-892/16. sz. ügyben,

az **Európai Bizottság** (képviselik: P.-J. Loewenthal és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

* Az eljárás nyelve: angol.

támogatják:

a **Lengyel Köztársaság** (képviselik: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz és A. Kramarczyk-Szaładzińska, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél a T-778/16. sz. ügyben,

és

az **EFTA Felügyeleti Hatóság** (képviselik: C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski és C. Simpson, meghatalmazotti minőségben),

beavatkozó fél a T-892/16. sz. ügyben,

az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról szóló, 2016. augusztus 30-i (EU) 2017/1283 bizottsági határozat (HL 2017. L 187., 1. o.) megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelmei tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács),

tagjai: M. Van der Woude elnök, V. Tomljenović (előadó), A. Marcoulli, J. Passer és A. Kornezov bírák,

hivatalvezető: S. Spyropoulos tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2019. szeptember 17-i és 18-i tárgyalásra,

meghozta a következő

Ítéletet

I. A jogvita előzményei

A. Az Apple-csoport történetéről

1. Az Apple-csoportot illetően

- 1 Az 1976-ban alapított, Cupertino-ban, Kaliforniában (Amerikai Egyesült Államok) székhellyel rendelkező Apple-csoport az Apple Inc.-ből és az utóbbi által ellenőrzött valamennyi társaságból áll (a továbbiakban együtt: Apple-csoport). Az Apple-csoport mobil kommunikációs eszközöket és multimédia-eszközöket, személyi számítógépeket és hordozható digitális zenelejátszókat tervez, gyárt és forgalmaz, továbbá szoftvereket, egyéb szolgáltatásokat, hálózati megoldásokat, valamint harmadik féltől származó digitális tartalmakat és alkalmazásokat értékesít. Az Apple-csoport áruait és szolgáltatásait az egész világ fogyasztói, vállalkozásai és hatóságai részére értékesíti kiskereskedelmi szaküzleteiben, online áruházaiiban és közvetlen értékesítési szolgáltatásán keresztül, valamint harmadik személy mobilhálózati szolgáltatók, nagykereskedők, kiskereskedők és viszonteladók közvetítésével. Az Apple-csoport globális tevékenysége a Cupertino-ban letelepedett vezetők által az Egyesült Államokból központosítva irányított és igazgatott fő tevékenységi területek köré szerveződik.

- 2 Az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról szóló, 2016. augusztus 30-i (EU) 2017/1283 bizottsági határozat (HL 2017. L 187., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat) az ír adóhatóságok által az Apple-csoporthoz tartozó két társasággal szemben elfogadott két feltételes adómegállapításra vonatkozik.

2. Az ASI-t és az AOE-t illetően

a) A társasági struktúráról

- 3 Az Apple-csoporton belül az Apple Operations International az Apple Inc. 100%-os leányvállalata. Az Apple Operations International az Apple Operations Europe (AOE) leányvállalat 100%-os tulajdonosa, amely 100%-os tulajdonosa az Apple Sales International (ASI) leányvállalatnak. Mind az ASI, mind az AOE ír jog szerinti társaságként jött létre, de nem írországi adóilletőségű társaságok.
- 4 Amint az a megtámadott határozat (113)–(115) preambulumbekkezdésében szerepel, az AOE és az ASI igazgatósági tagjainak jelentős részét az Apple Inc. alkalmazásában álló, Cupertino-ban letelepedett igazgatók tették ki. Az említett határozat (115) preambulumbekkezdése (4. és 5. táblázat) határozatkivonatokat, valamint az ASI és az AOE közgyűléseinek és igazgatósági üléseinek jegyzőkönyveit tartalmazza. Az igazgatóság határozatai – rendszeres jelleggel – többek között az osztalékfizetést, az igazgatók jelentéseinek jóváhagyását, az igazgatók kinevezését és lemondását érintették. Alkalmanként ezek a határozatok leányvállalatok alapítására és olyan meghatalmazások adására vonatkoztak, amelyek bizonyos igazgatókat hatalmaztak fel olyan különböző tevékenységek végzésére, mint a bankszámlák kezelése, a kormányokkal és állami szervekkel való kapcsolatok, a könyvvizsgálatok, biztosítások kötése, eszközök bérlete, vétele és eladása, áruk átvétele és kereskedelmi szerződések.

b) A költségmegosztási megállapodásról

- 5 Egyrészt az Apple Inc., másrészt pedig az ASI és az AOE között költségmegosztási megállapodás (a továbbiakban: költségmegosztási megállapodás) állt fenn. A megosztott költségek többek között az Apple-csoport termékeiben található technológiák kutatására és fejlesztésére (K+F) irányultak. A költségmegosztási megállapodást eredetileg 1980 decemberében írták alá. E megállapodásban részes felek az Apple Inc. (akkor Apple Computer Inc.) és az AOE (akkor Apple Computer Ltd [ACL]) voltak. 1999-ben az ASI (akkor Apple Computer International) is részese lett e megállapodásnak. A megtámadott határozat vizsgálata szempontjából releváns időszakban a költségmegosztási megállapodást több alkalommal módosították, többek között azért, hogy figyelembe vegyék az alkalmazandó szabályozás módosításait.
- 6 E megállapodás értelmében egyrészt a felek elfogadták, hogy az Apple-csoport áruival és szolgáltatásaival kapcsolatos fejlesztési tevékenységet követően megosztják a K+F-hez kapcsolódó költségeket és kockázatokat az immateriális javakat illetően. Másrészt a felek megegyeztek abban, hogy továbbra is az Apple Inc. marad a megosztott költségekkel érintett immateriális javak – ideértve a szellemi tulajdonjogokat is – hivatalos tulajdonosa. Ezenkívül az Apple Inc. díjmentes engedélyt adott az ASI és az AOE részére, amely többek között lehetővé tette számukra, hogy az érintett termékeket a számukra kijelölt területen – vagyis az amerikai kontinens kivételével az egész világon – gyártsák és értékesítsék. Egyébiránt a megállapodásban részes felek kötelesek voltak viselni az e megállapodásból eredő kockázatokat, a fő kockázatot pedig az Apple-csoport szellemi tulajdonjogaival összefüggő fejlesztési költségek megfizetésére vonatkozó kötelezettség jelentette.

c) A marketingszolgáltatásokról szóló megállapodásról

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

3. Az írországi fióktelepeket illetően

- 8 Az ASI és az AOE írországi fióktelepeket hoztak létre (amelyeket angolul „branches” megnevezéssel jelölnek). Az AOE emellett fiókteleppel rendelkezett Szingapúrban, amelynek tevékenysége 2009-ben megszűnt.
- 9 Az ASI írországi fióktelepe felelős többek között az Apple márkájú áruknak az Európát, a Közel-Keletet, Indiát és Afrikát (EMEIA), valamint az Ázsiát és a Csendes-óceáni térséget (APAC) lefedő régiókban kapcsolt felek és harmadik személy ügyfelek részére történő eladásával kapcsolatos vásárlási, értékesítési és forgalmazási tevékenységek ellátásáért. Az e fióktelepen belül ellátott fő funkciók magukban foglalják az Apple márkájú késztermékek harmadik személy és kapcsolt fél gyártóktól történő beszerzését, az EMEIA és az APAC régióban kapcsolt felek részére történő termékértékesítéssel összefüggő forgalmazási tevékenységeket, az EMEIA régióban harmadik félnek számító ügyfelek felé történő termékértékesítéssel összefüggő forgalmazási tevékenységeket, az online értékesítést, a logisztikai műveleteket és a szervizszolgáltatás működtetését. Az Európai Bizottság megállapította (a megtámadott határozat (55) preambulumbekzdése), hogy az EMEIA régióban a forgalmazással összefüggő számos tevékenységet kapcsolt felek végzik szolgáltatási szerződések alapján.
- 10 Az AOE írországi fióktelepe felelős számítógépes termékek meghatározott körének – többek között iMac asztali gépeknek, MacBook laptopoknak és más számítógépes alkatrészeknek – írországi gyártásáért és összeszereléséért, amelyek mindegyikét az EMEIA régióban kapcsolt felek számára szállítják le. Az e fióktelepen belül ellátott fő tevékenységek többek között a gyártástervezés és -ütemezés, a folyamatszervezés, a termelés és műveletek, a minőségbiztosítás és minőség-ellenőrzés, valamint a felújítási műveletek.

B. A vitatott adóügyi határozatokról

- 11 Az ír adóhatóságok „adóügyi határozatok” megnevezésű előzetes adómegállapítási határozatokat fogadtak el egyes olyan adóalanyok tekintetében, amelyek ezt kérték. Az ír adóhatóságok az 1991. január 29-i és 2007. május 23-i levelükben (a továbbiakban együttesen: vitatott adóügyi határozatok) egyetértésüket fejezték ki az Apple-csoport képviselői által az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségére vonatkozóan megfogalmazott javaslatokkal kapcsolatban. E határozatokat a megtámadott határozat (59)–(62) preambulumbekzdése ismerteti.

1. Az 1991. évi adóügyi határozatot illetően

a) Az AOE jogelődje, az ACL adóalapjáról

- 12 Az ír adóhatóságoknak címzett 1990. október 12-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói ismertették az ACL írországi tevékenységét, megjelölve annak a Corkban (Írország) székhellyel rendelkező írországi fióktelepe által ellátott funkciókat. Ezenkívül pontosításra került, hogy a fióktelep volt a gyártási tevékenységhez kapcsolódó eszközök tulajdonosa, de az AOE megőrizte a felhasznált anyagok, az előállítás alatt álló termékek és a késztermékek tulajdonjogát.
- 13 Az Apple-csoport képviselőinek az ír adóhatóságokhoz intézett 1991. január 16-i levelét és az utóbbiak 1991. január 24-i válaszát követően e hatóságok 1991. január 29-i levelükben jóváhagyták az Apple-csoport által javasolt, az alábbiakban ismertetett feltételeket. Így ezen, az ír adóhatóságok által is jóváhagyott feltételek alapján az ACL írországi fióktelepének bevételeiből származó írországi adóköteles nyereségét a következő tényezők alapján számították ki:
- e fióktelep működési költségeinek 65%-a, de legfeljebb évi *[bizalmas]*,¹ illetve a *[bizalmas]* feletti működési költségei 20%-a;
 - ha az ACL írországi fióktelepének összes nyeresége kevesebb, mint a képlet eredménye, a kisebb eredményt kell használni a fióktelep nettó nyereségének a meghatározásához;
 - az e számítás során figyelembe veendő működési költségek az összes működési költséget magukban foglalják, kivéve a viszonteladáshoz használt anyagokat és az Apple-csoport kapcsolt vállalkozásaitól származó immateriális javak költséghányadát;
 - lehetőség van amortizációs leírás igénylésére, amely a releváns beszámolókból feltüntetett amortizációs költségénél nem lehet *[bizalmas]* több.

b) Az ASI jogelődje, az ACAL adóalapjáról

- 14 1991. január 2-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói tájékoztatták az ír adóhatóságokat egy új társaság, az Apple Computer Accessories Ltd (ACAL) létezéséről, amelynek írországi fióktelepét úgy ismertették, mint amely az exportra szánt termékek ír gyártóktól való beszerzéséért felel.
- 15 1991. január 16-án az Apple-csoport képviselői levelet küldtek az ír adóhatóságoknak, amelyben összefoglalták az e csoport és az említett hatóságok között az ACAL adóköteles nyereségéről 1991. január 3-án tartott megbeszélésen kötött megállapodás feltételeit. E levél szerint a fióktelep nyeresége kiszámításának a működési költségek (a viszonteladásra szánt anyagok kizárásával) 12,5%-os árrésén kell alapulnia.
- 16 1991. január 29-i levelükben az ír adóhatóságok jóváhagyták a megállapodás 1991. január 16-i levélben ismertetett feltételeit.

2. Az 2007. évi adóügyi határozatot illetően

- 17 Az ír adóhatóságoknak címzett 2007. május 16-i levelükben az Apple-csoport adótanácsadói összefoglalták az ASI és az AOE írországi fióktelepei adóalapja meghatározási módszerének felülvizsgálatára irányuló javaslatukat.

¹ Kitartott bizalmas információk.

- 18 Az ASI (amely az ACAL helyébe lépő Apple Computer International jogutódja) írországi fióktelepét illetően azt javasolták, hogy az ahhoz allokálendő adóköteles nyereség a működési költségei [*bizalmas*] feleljen meg, kivéve az olyan költségeket, mint az Apple-csoporton belül a kapcsolt vállalkozások által kiszámlázott összegek és az anyagköltségek.
- 19 Ami az AOE írországi fióktelepét illeti, az adóköteles nyereség egyrészt a fióktelep működési költségeinek [*bizalmas*] megfelelő összegnek felelt meg, kivéve az olyan költségeket, mint az Apple-csoporton belül a kapcsolt vállalkozások által kiszámlázott összegek és az anyagköltségek, másrészt pedig a szellemi tulajdonnal kapcsolatos hozamnak megfelelő összegeknek az e fióktelep által kidolgozott gyártási technológiák tekintetében, azaz [*bizalmas*] az említett fióktelep forgalmából. Engedélyezték az amortizációs leírások levonását az üzem és az épületek tekintetében „rendesen számolt és engedélyezett módon”.
- 20 Azt javasolták, hogy a következő megállapodás rendelkezései 2007. október 1-jétől lépjenek hatályba a két fióktelep esetében, a körülmények megváltozásának hiányában öt évig legyenek alkalmazandók, és ezt követően évente hosszabbítsák meg azokat. Az is kiemelésre került, hogy a megállapodás az Apple-csoporton belül esetlegesen alapított vagy átalakuló új jogalanyokra is alkalmazható, amennyiben tevékenységük megfelel az AOE tevékenységeinek (az írországi gyártás), illetve az ASI tevékenységeinek (a gyártáshoz nem kapcsolódó olyan tevékenységek, mint az értékesítések és általában a szolgáltatások).
- 21 2007. május 23-i levelükben az ír adóhatóságok megerősítették jóváhagyásukat a 2007. május 16-i levélben szereplő valamennyi javaslat tekintetében. E megállapodást a 2014. adóévig alkalmazták.

C. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról

- 22 2013. június 12-i levelében a Bizottság tájékoztatást kért Írországtól az adóügyi határozatok területén folytatott gyakorlatáról, különösen az Apple-csoport egyes jogalanyai, köztük az ASI és az AOE tekintetében hozott határozatokról.
- 23 2014. június 11-i határozatával a Bizottság megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást (a továbbiakban: eljárást megindító határozat) az ír adóhatóságok által az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez allokált adóköteles nyereség vonatkozásában hozott vitatott adóügyi határozatokkal kapcsolatban, azzal az indokkal, hogy e határozatok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülhetnek. A Bizottság szerint a vitatott adóügyi határozatok előnyt biztosíthattak volna azoknak a vállalkozásoknak, amelyek vonatkozásában meghozták azokat, ha jóváhagytak volna a transzferárakra vonatkozó olyan megállapodást, amely eltér azoktól a feltételektől, amelyeket független piaci szereplők között állapítottak volna meg (a szokásos piaci ár elve). E határozatot 2014. október 17-én közzétették a Hivatalos Lapban.
- 24 2014. szeptember 5-i és november 17-i leveleikben Írország, illetve az Apple Inc. előterjesztette az eljárást megindító határozatra vonatkozó észrevételeit.
- 25 A hivatalos vizsgálati eljárás során több levélváltásra és találkozóra került sor a Bizottság, az ír adóhatóságok és az Apple Inc. között (a megtámadott határozat (11)–(38) preambulumbekkezdése). Ezenkívül az Apple Inc. és Írország két *ad hoc* jelentést nyújtott be az ASI és az AOE adótanácsadói által azok írországi fióktelepei vonatkozásában kialakított nyereségallokációról.

D. A megtámadott határozatról

- 26 A Bizottság 2016. augusztus 30-án elfogadta a megtámadott határozatot. A jogi és ténybeli háttér (2. rész) és a közigazgatási eljárás (3–7. rész) ismertetését követően a Bizottság a támogatás fennállásának elemzésére összpontosított (8. rész).
- 27 Először is, a Bizottság megállapította, hogy a vitatott adóügyi határozatokat az ír adóhatóság hozta, így azok az államnak tudhatók be. Mivel azok az ASI és az AOE által fizetendő adó összegének csökkenését eredményezték, Írország lemondott az adóbevételekről, ami állami források kieséséhez vezetett (a megtámadott határozat (221) preambulumbekzdése).
- 28 Másodszor, mivel az ASI és az AOE a valamennyi tagállamban tevékenykedő Apple-csoport tagja, ennél fogva a vitatott adóügyi határozatok alkalmasak voltak arra, hogy érintsék az Európai Unió belüli kereskedelmet (a megtámadott határozat (222) preambulumbekzdése).
- 29 Harmadszor, mivel a vitatott adóügyi határozatok a társasági adó írországi megállapítása szempontjából az ASI és az AOE adóalapjának csökkenését eredményezték, így e két társaság számára előnyt biztosítottak (a megtámadott határozat (223) preambulumbekzdése).
- 30 Ezenkívül a Bizottság szerint, mivel a vitatott adóügyi határozatokat kizárólag az ASI és az AOE részére biztosították, vélelmezni lehet azok szelektív jellegét. Mindazonáltal a teljesség kedvéért a Bizottság kiemelte, hogy a vitatott adóügyi határozatok eltérést jelentenek a referenciarendszertől, vagyis az írországi általános társasági adózási rendszertől (a megtámadott határozat (224) preambulumbekzdése).
- 31 Negyedszer, ha bebizonyosodna, hogy a vitatott adóügyi határozatok az ASI és az AOE által fizetendő adó összegének csökkenését vonják maguk után, azok alkalmasak lehetnének arra, hogy megerősítsék e két társaság versenyhelyzetét, és ennél fogva arra, hogy torzítsák a versenyt, vagy azzal fenyegetsenek (a megtámadott határozat (222) preambulumbekzdése).

1. A szelektív előny fennállásáról

- 32 A megtámadott határozat 8.2. pontjában a Bizottság az ítélkezési gyakorlatból következő három szakaszból álló elemzést folytatta le a szelektív előny jelen ügyben való fennállásának bizonyítása érdekében. Így mindenekelőtt azonosította a referenciarendszert, és igazolta a szokásos piaci ár elvének alkalmazását a jelen ügyben. Ezt követően megvizsgálta a referenciarendszertől való eltérésből eredő szelektív előny fennállását. A Bizottság elsődleges, másodlagos és alternatív jelleggel ismertetett érvelése alapján lényegében úgy ítélte meg, hogy a vitatott adóügyi határozatok lehetővé tették az ASI és az AOE számára, hogy csökkentsék azon adó összegét, amelyet Írországban kellett megfizetniük abban az időszakban, amikor a határozatok hatályban voltak, vagyis 1991 és 2014 között (a továbbiakban: releváns időszak), és hogy ez előnyt jelent más, összehasonlítható helyzetben lévő társaságokhoz képest. Végül a Bizottság megállapította, hogy sem Írország, sem az Apple Inc. nem terjesztett elő érveket e szelektív előny igazolásával kapcsolatban.

a) A referenciarendszerről

- 33 A megtámadott határozat (227)–(243) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy a referenciarendszert a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok jelentik, amelyek célja valamennyi, Írországban adóköteles társaság nyereségének a megadóztatása volt. E célra tekintettel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az integrált társaságok és az önálló társaságok összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben vannak. Következésképpen az 1997. évi Taxes Consolidation Act (a továbbiakban: TCA 97) 25. cikkét, amely a külföldi illetőségű társaságok

adókötelezettségét rögzíti a közvetlenül vagy közvetve Írorszáiban tevékenykedő fióktelep közvetítésével elért kereskedelmi tevékenységből keletkező bevételek után, a referenciarendszer szerves részének, nem pedig különálló referenciarendszernek kell tekinteni.

b) A szokásos piaci ár elvéről

- 34 A megtámadott határozat (244)–(263) preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapította, hogy a TCA 97 25. cikke értelmében, továbbá annak céljára tekintettel e rendelkezés valamely nyereségallokációs módszerrel összefüggésben alkalmazható. E tekintetben rámutatott, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése azt követeli meg, hogy a nyereségallokációs módszernek a szokásos piaci ár elvérén kell alapulnia, függetlenül attól, hogy az érintett tagállam beépítette-e a szokásos piaci ár elvét a nemzeti jogrendszerébe, vagy nem. A Bizottság e megállapítást két előfeltevésre alapította. Egyrészt emlékeztetett arra, hogy a tagállam által elfogadott valamennyi adóintézkedésnek tiszteletben kell tartania az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat. Másrészt előadta, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletből (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) az következik, hogy az adóalap olyan adóintézkedésből eredő csökkentése, amely lehetővé teszi egy adófizető számára, hogy csoporton belüli ügyletekben olyan transzferárakat alkalmazzon, amelyek nem hasonlítanak a szabad verseny esetén alkalmazott árakhoz, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében az adott adófizető számára szelektív előnyt biztosít.
- 35 Ily módon a Bizottság a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) alapján kijelentette, hogy a szokásos piaci ár elve a kiindulópont annak megállapítása céljából, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó társaság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében előnyben részesül-e egy, az általa alkalmazott transzferárat és így az adóalapját is meghatározó adóintézkedés eredményeként. Ezen elv célja annak biztosítása volt, hogy a csoporton belüli ügyleteket adózási szempontból ugyanúgy kezeljék, mint a nem integrált önálló társaságok közötti ügyleteket, ezáltal elkerülve az egyenlőtlen bánásmódot az összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő társaságok között az ilyen rendszer céljára tekintettel, amely az adójogrendszer hatálya alá tartozó valamennyi társaság nyereségének megadóztatása volt.
- 36 A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) keretében kialakított elveket illetően a Bizottság kifejtette, hogy azok csak hasznos útmutatásnak minősülnek az adóhatóságok számára annak biztosítása érdekében, hogy a transzferárazási és nyereségallokációs megállapodások a piaci feltételekkel összhangban lévő eredményeket érjenek el.

c) Az abból eredő szelektív előnyről, hogy nem az írországi fióktelepekhez allokálták az ASI és az AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekből eredő nyereséget (elsődleges érvelés)

- 37 Elsődlegesen, a megtámadott határozat (265)–(321) preambulumbekkezdésében a Bizottság kifejtette, hogy az, hogy az ír adóhatóságok a vitatott adóügyi határozatokban elfogadták azt az előfeltevést, amely szerint az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit Írországon kívülre kell allokálni, olyan éves írországi adóköteles nyereséget eredményezett az ASI-nál és az AOE-nél, amely eltért a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől.
- 38 A Bizottság lényegében úgy ítélte meg, hogy az ASI és az AOE birtokában lévő, az Apple-csoport termékeinek az amerikai kontinensen kívüli beszerzésére, gyártására, értékesítésére és forgalmazására vonatkozó szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyek, amelyeket a Bizottság „az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyekként” jelölt meg, jelentős mértékben hozzájárultak e két társaság bevételeéhez.

- 39 Így a Bizottság azt rótta fel az ír hatóságoknak, hogy tévesen allokáltak az ASI és az AOE központi irodáihoz eszközöket, funkciókat és kockázatokat, holott ezen irodák sem fizikai jelenléttel, sem munkavállalókkal nem rendelkeztek. Közelebbről, ami a szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggő funkciókat illeti, a Bizottság kifejtette, hogy e tevékenységeket személyzet hiányában nem lehetett kizárólag az ASI és az AOE igazgatósága útján ellátni, amit az is bizonyít, hogy az igazgatóságok üléseiről készült, a Bizottsághoz benyújtott jegyzőkönyvekben nem utaltak az ezzel kapcsolatos megbeszélésekre és határozatokra. Ennélfogva a Bizottság szerint, mivel az ASI és az AOE központi irodája nem tudta ellenőrizni vagy kezelni az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, a szokásos piaci ár elvének megfelelően nem lett volna szabad e központi irodákhoz allokalni az ezen engedélyek felhasználásából eredő nyereséget. Következésképpen e nyereséget az ASI és az AOE fióktelepeihez kellett volna allokalni, mivel csak ezek voltak képesek az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggő, az ASI és az AOE kereskedelmi tevékenysége szempontjából elengedhetetlen funkciók tényleges ellátására.
- 40 Ennélfogva az ír adóhatóságok azáltal, hogy a szokásos piaci ár elvétől eltérve nem az ASI és az AOE fióktelepeihez allokálták az Apple-csoport szellemi tulajdonából származó nyereséget, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára, az adóköteles éves nyereségük csökkentése formájában. A Bizottság szerint ez az előny szelektív jellegű volt, mivel annak eredményeként az ASI és az AOE írországi társaságiadó-fizetési kötelezettsége alacsonyabb lett, mint a nem integrált vállalkozásoké, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialakult árakat tükröz.

d) Az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez történő nyereségallokáció módszereinek nem megfelelő megválasztásából eredő szelektív előnyről (másodlagos érvelés)

- 41 Másodlagosan, a megtámadott határozat (325)–(360) preambulumbekkezdésében a Bizottság kifejtette, hogy még ha az ír adóhatóságok helyesen is jártak volna el azon feltevés elfogadása során, amely szerint az Apple szellemi tulajdonnal kapcsolatos, az ASI és az AOE birtokában lévő engedélyeit Írországon kívülre kell allokalni, a vitatott adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségallokációs módszerek olyan éves írországi adóköteles nyereséget eredményeztek az ASI-nál és az AOE-nél, amely eltért a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől. A Bizottság szerint ugyanis e módszerek nem megfelelő módszertani döntéseken alapultak, ami az ASI és az AOE által fizetendő adó összegének csökkentését eredményezte azon nem integrált társaságokhoz képest, amelyek e szabályokon alapuló adóköteles nyereségét a piacon a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek mellett megtárgyalt árak határozták meg. Következésképpen a Bizottság szerint a vitatott adóügyi határozatok e módszerek jóváhagyása révén az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára.

e) Az abból eredő szelektív előnyről, hogy a szokásos piaci ár elvének meg nem felelő vitatott adóügyi határozatok eltérnek a referenciarendszertől, még annak feltételezése esetén is, hogy azt kizárólag a TCA 97 25. cikke alkotja (alternatív érvelés)

- 42 Alternatív érvelésként a megtámadott határozat (369)–(403) preambulumbekkezdésében a Bizottság kifejtette, hogy még ha úgy is kellene tekinteni, hogy a referenciarendszert kizárólag a TCA 97 25. cikke alkotja, a vitatott adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára, az írországi adóalapjuk csökkentése formájában. Egyrészt a Bizottság azt állította, hogy a TCA 97 25. cikkének alkalmazása Írországon a szokásos piaci ár elvén alapul. Márpedig a jelen ügyben a Bizottság bizonyította, hogy a vitatott adóügyi határozatok eltértek a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől, ami gazdasági előnyt biztosított az ASI és az AOE számára. Másrészt és mindenestre a Bizottság arra hivatkozott, hogy még ha úgy is kellene tekinteni, hogy a TCA 97 25. cikkének alkalmazása nem a

szokásos piaci ár elvén alapul, meg kell állapítani, hogy a vitatott adóügyi határozatokat az ír adóhatóságok az ír adórendszerhez kapcsolódó objektív kritériumok hiányában diszkrecionálisan fogadták el, és ezért azok szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára.

f) A szelektív előnyre vonatkozó következtetés

- 43 A Bizottság megállapította, hogy a vitatott adóügyi határozatok csökkentik azokat az adóterheket, amelyeket rendes esetben az ASI-nak és az AOE-nek kellene viselnie üzleti tevékenységük során, és hogy következképpen azokat az e két társaság számára biztosított működési támogatásnak kell tekinteni. Mindazonáltal kifejtette, hogy mivel az ASI és az AOE a multinacionális jellegű Apple-csoport részét képezik, és azt az ítélkezési gyakorlat értelmében egyetlen gazdasági egységnek kell tekinteni, az említett csoport egészében véve részesült az Írország által a vitatott adóügyi határozatok révén nyújtott állami támogatásban (a megtámadott határozat 8.3. pontja).

2. A támogatás összeegyeztethetlenségéről, jogellenességéről és visszatéríttetéséről

- 44 A Bizottság megállapította, hogy e támogatási intézkedések az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésének c) pontja értelmében összeegyeztethetetlenek a belső piaccal, valamint hogy mivel azokat előzetesen nem jelentették be, az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével végrehajtott jogellenes állami támogatásnak minősülnek (a megtámadott határozat 8.5. és 9. pontja).
- 45 Végül (a megtámadott határozat 11. pontjában) a Bizottság kiemelte, hogy Írországnak vissza kell térítenie a vitatott adóügyi határozatok révén a 2003. június 12. és 2014. szeptember 27. közötti időszakra nyújtott támogatásokat. A Bizottság pontosította, hogy a visszatérítendő összeget a ténylegesen megfizetett adó és azon adó összehasonlítása alapján kell kiszámítani, amelyet akkor kellett volna megfizetni, ha a határozatok hiányában a rendes adózási rendszert alkalmazták volna.
- 46 A közigazgatási eljárás során Írország és az Apple Inc. eljárási jogainak megsértésére vonatkozó érveket illetően a Bizottság jelezte, hogy mivel az eljárást megindító határozat és a megtámadott határozat elfogadása között változatlan maradt az állami támogatások fennállására vonatkozó vizsgálatának hatóköre, az említett jogait teljes mértékben tiszteletben tartották (a megtámadott határozat 10. pontja).

3. A rendelkező részről

- 47 A megtámadott határozat rendelkező részének szövege a következő:

„1. cikk

(1) Az 1991. január 29-én és 2007. május 23-án Írország által az Apple Sales International javára kiadott adóügyi határozatok, amelyek révén az említett vállalkozás meg tudja határozni éves írországi adófizetési kötelezettségét, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülnek. Írország jogszerűtlenül – a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése megsértésével – léptette életbe e támogatást, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

(2) Az 1991. január 29-én és 2007. május 23-án Írország által az Apple Operations Europe javára kiadott adóügyi határozatok, amelyek révén az említett vállalkozás meg tudja határozni éves írországi adófizetési kötelezettségét, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülnek. Írország jogszerűtlenül – a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése megsértésével – léptette életbe e támogatást, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

2. cikk

- (1) Írország az 1. cikk (1) bekezdésében említett támogatást visszafizetteti az Apple Sales International vállalattal.
- (2) Írország az 1. cikk (2) bekezdésében említett támogatást visszafizetteti az Apple Operations Europe vállalattal.
- (3) A visszafizettetendő összegeknek tartalmazniuk kell a támogatásnak a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátásától a tényleges visszatérítés időpontjáig esedékes kamatokat.
- (4) A kamatokat a 794/2004/EK rendelet V. fejezetével összhangban kamatos kamattal kell kiszámítani.

3. cikk

- (1) Az 1. cikkben említett támogatást azonnal és ténylegesen vissza kell fizettetni.
- (2) Írország biztosítja, hogy ez a határozat az értesítés napjától számított négy hónapon belül végrehajtásra kerüljön.

4. cikk

- (1) A határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül Írország a Bizottság rendelkezésére bocsátja a támogatás pontos összegének kiszámításához alkalmazott módszerrel kapcsolatos információkat.
- (2) Írország az 1. cikkben említett támogatás teljes visszafizettetéséig folyamatosan tájékoztatja a Bizottságot a jelen határozat végrehajtása érdekében hozott nemzeti intézkedésekről. A Bizottság egyszerű kérésére Írország haladéktalanul benyújtja a Bizottság részére az e határozat végrehajtása érdekében már meghozott és tervezett intézkedésekre vonatkozó információkat.

5. cikk

Ennek a határozatnak Írország a címzettje.”

II. Az eljárás és a felek kérelmei

A. A T-778/16. sz. ügyről

- 48 A Törvényszék Hivatalához 2016. november 9-én benyújtott keresetlevelével a felperes előterjesztette a keresetet a T-778/16. sz. ügyben.

1. Az ítélező testület összetétele és soron kívüli elbírálás

- 49 2016. november 29-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott Írország azon kérelmének, hogy a T-778/16. sz. ügyet az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül bírálják el.
- 50 A Törvényszék Hivatalához 2016. november 9-én benyújtott beadványában Írország azt kérte, hogy a T-778/16. sz. ügyet kibővített ítélező testület bírálja el. 2017. január 18-án a Törvényszék az eljárási szabályzat 28. cikkének (5) bekezdése alapján rögzítette, hogy az ügyet a kibővített hetedik tanács elé utalták.

- 51 Mivel a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának két tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2017. február 21-i és 2019. május 21-i határozatával a tanács létszámának kiegészítése érdekében kijelölte a Törvényszék elnökhelyettesét, illetve egy másik bírót.

2. Beavatkozások

- 52 A Törvényszék Hivatalához 2017. március 20-án benyújtott beadványával a Luxemburgi Nagyhercegség kérte, hogy Írország kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson a T-778/16. sz. ügyben.
- 53 A Törvényszék Hivatalához 2017. március 30-án benyújtott beadványában a Lengyel Köztársaság kérte, hogy a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson a T-778/16. sz. ügyben.
- 54 2017. július 19-i végzésével a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott a Luxemburgi Nagyhercegség és Lengyelország beavatkozási kérelmének.

3. Bizalmas kezelés iránti kérelem

- 55 A Törvényszék Hivatalához 2017. április 26-én benyújtott beadványában Írország kérte, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és a Lengyel Köztársaság vonatkozásában kezeljék bizalmasan a keresetlevele egy részét, valamint az ahhoz csatolt egyes iratokat, különösen a megtámadott határozatot, illetve az ellenkérelem egy részét, valamint az ahhoz csatolt egyes iratokat.
- 56 A Törvényszék Hivatalához 2017. május 31-én benyújtott beadványában Írország az Apple-csoport adótanácsadói nevének a nyilvánossággal szembeni bizalmas kezelését kérte.
- 57 A Törvényszék Hivatalához 2018. november 26-án és 29-én benyújtott beadványában Írország részben visszavonta a bizalmas kezelés iránti kérelmeit.
- 58 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Lengyel Köztársaság megkapta a szóban forgó iratok nem bizalmas változatát. A Luxemburgi Nagyhercegség nem emelt kifogást a vele szemben benyújtott bizalmas kezelés iránti kérelmekkel szemben, míg a Lengyel Köztársaság vitatta a vele szemben benyújtott bizalmas kezelés iránti kérelmeket.
- 59 A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a 2018. december 14-i Írország kontra Bizottság végzésben (T-778/16, nem tették közzé, EU:T:2018:1019) részben helyt adott a Lengyel Köztársaság tekintetében előterjesztett bizalmas kezelés iránti kérelmeknek, ezt meghaladó részükben pedig elutasította azokat. A Lengyel Köztársaság az említett végzés rendelkezéseinek megfelelően megkapta a szóban forgó iratok nem bizalmas változatát.

4. A felek kérelmei

- 60 Írország azt kéri, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozatot;
 - a T-778/16. sz. ügyben a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 61 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- a T-778/16. sz. ügyben utasítsa el a keresetet mint megalapozatlant;
 - a T-778/16. sz. ügyben Írországot kötelezze a költségek viselésére.

- 62 A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Törvényszék Írország kérelmeinek megfelelően semmisítse meg a megtámadott határozatot.
- 63 A Lengyel Köztársaság lényegében azt kéri, hogy a Törvényszék a Bizottság kérelmének megfelelően utasítsa el a T-778/16. sz. ügyben benyújtott keresetet.

B. A T-892/16. sz. ügyről

- 64 A Törvényszék Hivatalához 2016. december 19-én benyújtott keresetlevelükkel az ASI és az AOE előterjesztették a keresetet a T-892/16. sz. ügyben.

1. Az ítélkező testület összetétele, elsőbbségi elbírálás és egyesítés

- 65 A Törvényszék Hivatalához 2017. február 8-án benyújtott beadványában az ASI és az AOE azt kérte, hogy biztosítsák az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján a T-892/16. sz. ügy soron kívüli elbírálását, továbbá hogy azt az eljárás írásbeli és szóbeli szakaszának lefolytatása, valamint az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesítsék a T-778/16. sz. üggyel.
- 66 2017. április 6-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott azon kérelemnek, hogy a T-892/16. sz. ügyet az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül bírálják el.
- 67 A Törvényszék hetedik tanácsának javaslatára a Törvényszék az eljárási szabályzat 28. cikke alapján 2017. május 17-én úgy határozott, hogy az ügyet kibővített ítélkező testület elé utalja.
- 68 Mivel a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának két tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2017. június 8-i és 2019. május 21-i határozatával a tanács létszámának kiegészítése érdekében kijelölte a Törvényszék elnökhelyettesét, illetve egy másik bírót.

2. Beavatkozások

- 69 A Törvényszék Hivatalához 2017. március 30-án benyújtott beadványában az IBEC Company Limited by Guarantee kérte, hogy az ASI és az AOE kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson a T-892/16. sz. ügyben. Az eljárási szabályzat 19. cikkének (2) bekezdése alapján a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke e hatáskörébe tartozó kérelmet illetően a határozat meghozatalát átengedte a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának. A Törvényszék a 2017. december 15-i Apple Sales International és Apple Operations Europe kontra Bizottság végzésben (T-892/16, nem tették közzé, EU:T:2017:926) elutasította az IBEC Company Limited by Guarantee beavatkozási kérelmét.
- 70 A Törvényszék Hivatalához 2017. március 31-én benyújtott beadványában az EFTA Felügyeleti Hatóság kérte, hogy a Bizottság kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson a T-892/16. sz. ügyben. 2017. július 19-i végzésével a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott az EFTA Felügyeleti Hatóság beavatkozási kérelmének.
- 71 A Törvényszék Hivatalához 2017. március 31-én benyújtott beadványában Írország kérte, hogy az ASI és az AOE kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson a T-892/16. sz. ügyben. 2017. június 28-i végzésével a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott Írország beavatkozási kérelmének.
- 72 A Törvényszék Hivatalához 2017. április 13-án benyújtott beadványában az Amerikai Egyesült Államok kérte, hogy az ASI és az AOE kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson a T-892/16. sz. ügyben. Az eljárási szabályzat 19. cikkének (2) bekezdése alapján a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának

elnöke e hatáskörébe tartozó kérelmet illetően a határozat meghozatalát átengedte a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának. A Törvényszék a 2017. december 15-i Apple Sales International és Apple Operations Europe kontra Bizottság végzésben (T-892/16, nem tették közzé, EU:T:2017:925) elutasította az Amerikai Egyesült Államok beavatkozási kérelmét. Az Amerikai Egyesült Államok fellebbezést nyújtott be e végzés ellen. A Bíróság a 2018. május 17-i Amerikai Egyesült Államok kontra Apple Sales International és társai végzésben (C-12/18 P(I), nem tették közzé, EU:C:2018:330) elutasította e fellebbezést.

3. Bizalmas kezelés iránti kérelem

- 73 Az eljárás során az ASI és az AOE kérte bizonyos eljárási iratoknak az EFTA Felügyeleti Hatósággal szembeni bizalmas kezelését. A Törvényszék Hivatalához 2018. október 1-jén benyújtott beadványukban visszavonták e kérelmet.

4. A felek kérelmei

- 74 Az ASI és az AOE azt kéri, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozatot;
 - másodlagosan, részben semmisítse meg a határozatot;
 - a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 75 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- utasítsa el a keresetet;
 - az ASI-t és az AOE-t kötelezze a költségek viselésére.
- 76 Írország azt kéri, hogy a Törvényszék az ASI és az AOE kérelmeinek megfelelően semmisítse meg a megtámadott határozatot.
- 77 Az EFTA Felügyeleti Hatóság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- a T-892/16. sz. ügyben utasítsa el a keresetet mint megalapozatlant;
 - a T-892/16. sz. ügyben az ASI-t és az AOE-t kötelezze a költségek viselésére.

C. Az ügyek egyesítéséről és az eljárás szóbeli szakaszáról

- 78 A Törvényszék Hivatalához 2017. február 8-án benyújtott beadványukkal az ASI és az AOE kérték a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyek egyesítését.
- 79 2017. június 21-i határozatával a kibővített hetedik tanács elnöke úgy határozott, hogy a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyeket az eljárás e szakaszában nem egyesíti.
- 80 A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a 2019. július 9-i végzésében az eljárási szabályzat 68. cikkének megfelelően a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyeket a szóbeli szakasz lefolytatása céljából egyesítette.

- 81 Az előadó bírő javaslata alapján a Törvényszék úgy határozott, hogy megnyitja az eljárás szóbeli szakaszát, és a Törvényszék eljárási szabályzatának 89. cikkében szabályozott pervezető intézkedések keretében írásban kérdéseket intézett a felekhez. A felek a megadott határidőn belül válaszoltak a pervezető intézkedésre.
- 82 A Törvényszék Hivatalához 2019. augusztus 23-án benyújtott beadványában a Bizottság kérte a pervezető intézkedésekre adott válaszában szereplő bizonyos információk bizalmas kezelését a Luxemburgi Nagyhercegséggel és a Lengyel Köztársasággal szemben.
- 83 A Luxemburgi Nagyhercegség és a Lengyel Köztársaság megkapta az említett válasz nem bizalmas változatát.
- 84 A Törvényszék a 2019. szeptember 17-i és 18-i tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előterjesztéseit, és a Törvényszék szóbeli kérdéseire adott válaszaikat. A tárgyaláson az ASI és az AOE, valamint a Bizottság tett néhány észrevételt a tárgyalásra készített jelentésre vonatkozóan, amelyeket a Törvényszék rögzített a tárgyalási jegyzőkönyvben.
- 85 Ezenkívül a feleket a tárgyaláson meghallgatták az eljárást befejező határozat meghozatala céljából a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyek esetleges egyesítését illetően, amit a Törvényszék a tárgyalási jegyzőkönyvben rögzített.

III. A jogkérdésről

A. Az eljárást befejező határozat meghozatala céljából a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyek egyesítéséről

- 86 Az eljárási szabályzat 19. cikkének (2) bekezdése alapján a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyek eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítését illetően a hatáskörébe tartozó határozat meghozatalát átengedte a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának.
- 87 Miután a feleket a tárgyaláson meghallgatták az esetleges egyesítést illetően, a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyeket az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesíteni kell, a közöttük fennálló összefüggés miatt.

B. A hivatkozott jogalapokról és a jelen keresetek vizsgálatának szerkezetéről

- 88 Kereseteikben Írország a T-778/16. sz. ügyben, valamint az ASI és AOE a T-892/16. sz. ügyben a megtámadott határozat megsemmisítését kéri, amennyiben az megállapította, hogy a vitatott adóügyi határozatok az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülnek, és elrendelte azon összegek visszatéríttetését, amelyeket Írország nem szedett be tőlük társasági adó címén.
- 89 Kereseteik alátámasztására Írország, valamint az ASI és az AOE kilenc, illetve tizennégy jogalapra hivatkozik, amelyek nagy részben átfedik egymást.
- 90 E jogalapok elsősorban lényegében a Bizottság elsődleges érvelésének vitatására irányulnak, különösen a szelektív előny fennállásával kapcsolatos értékeléssel (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első–harmadik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első–hatodik jogalap) és az állami beavatkozás fogalmával kapcsolatos értékeléssel (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap) összefüggő hibák miatt.

- 91 Konkrétabban, a Bizottság elsődleges érvelésének vitatása keretében először is azt kifogásolják, hogy a Bizottság együttesen vizsgálta az előny és a szelektivitás fogalmát (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap). Másodszor azt róják fel a Bizottságnak, hogy tévesen határozta meg a referenciarendszert, különösen az ír joggal kapcsolatos téves értékelések (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első és második jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap), a szokásos piaci ár elvének téves alkalmazása (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap és harmadik jogalap, valamint részben a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap és második jogalap), valamint az OECD-irányelvek téves alkalmazása (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap) alapján. Harmadszor Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottságnak az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékeléseit (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik–ötödik jogalap). Negyedszer vitatják a vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegére vonatkozó értékeléseket (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik jogalap).
- 92 Másodsorban Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottság másodlagos érvelése keretében végzett értékeléseket (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap).
- 93 Harmadsorban Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottság által alternatív érvelése keretében végzett értékeléseket (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett kilencedik jogalap).
- 94 Negyedsorban az ASI és az AOE vitatja a támogatások megtámadott határozatban elrendelt visszatéríttetését, mivel a Bizottság másodlagos és alternatív érvelése alapján lehetetlen kiszámítani a visszatéríttendő összeget (a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizedik jogalap).
- 95 Ötödsorban Írország, valamint az ASI és az AOE arra hivatkozik, hogy a közigazgatási eljárás keretében a Bizottság a vizsgálatot lényeges eljárási szabályok és különösen a meghallgatáshoz való jog megsértésével folytatta le (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik és tizenkettedik jogalap).
- 96 Hatodszorban Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a megtámadott határozat által többek között a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét megsértve elrendelt visszatéríttetést (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizenegyedik jogalap).
- 97 Hetedsorban Írország, valamint az ASI és az AOE – többek között az adójogi autonómia elvére hivatkozva – azt rója fel a Bizottságnak, hogy beavatkozott a tagállamok hatásköreibe (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizennegyedik jogalap).
- 98 Nyolcadsorban Írország, valamint az ASI és az AOE kifogásolja a megtámadott határozat indokolásának elégtelenségét (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett kilencedik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizenharmadik jogalap).
- 99 Először a Bizottságnak a megtámadott határozat meghozatalára vonatkozó hatáskörét vitató jogalapokat kell elemezni, majd a többi joglapot kell a fenti 90–96. és 98. pontban összefoglalt sorrendben megvizsgálni.
- 100 Előzetesen és a megtámadott határozat jogszerűségének alábbi vizsgálata céljából emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatások ellenőrzése keretében annak vizsgálata céljából, hogy a vitatott adóügyi határozatok ilyen támogatásnak minősültek-e, a Bizottságnak bizonyítania kellett, hogy teljesültek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás fennállásának feltételei. Noha ugyanis a Bizottság állami támogatásnak minősíthet egy adóintézkedést (lásd ebben az értelemben:

1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 28. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. pont), mindazonáltal csak akkor, ha az ilyen minősítés feltételei teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 84. pont).

- 101 Ily módon főszabály szerint a Bizottságnak a megtámadott határozatban bizonyítania kellett az ilyen támogatás fennállását (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 12-i Olympiaki Aeroporia Ypiresies kontra Bizottság ítélet, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. pont; 2015. június 25-i SACE és Sace BT kontra Bizottság ítélet, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. pont). Következésképpen a Bizottságnak bizonyítania kellett többek között azt, hogy a vitatott adóügyi határozatok elfogadása révén szelektív előny állt fenn.
- 102 A fenti megfontolások fényében kell tehát elemezni az Írország, valamint az ASI és az AOE által hivatkozott, a megtámadott határozat jogszerűségének vitatására irányuló jogalapokat.

C. Az arra alapított jogalapokról, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét és – különösen az adójogi autonómia elvének megsértésével – beavatkozott a tagállamok hatásköreibe (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizennegyedik jogalap)

- 103 Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében arra hivatkozik, hogy a megtámadott határozat sérti az uniós jogrend többek között az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikkben rögzített, az Unió és a tagállamok közötti hatáskörmegosztásra vonatkozó alapvető alkotmányos elveit, valamint a tagállamok ebből eredő adójogi autonómiájának elvét. Az uniós jog jelenlegi állása szerint ugyanis a közvetlen adózás területe a tagállamok hatáskörébe tartozik.
- 104 A Bizottság vitatja ezeket az érveket. Lényegében emlékeztet arra, hogy bár a tagállamok adóügyi szuverenitással rendelkeznek, minden tagállam által elfogadott adóintézkedésnek tiszteletben kell tartania az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályokat. Így a tagállamok adójogi intézkedések révén nem érvényesíthetnek hátrányos megkülönböztetést az összehasonlítható helyzetben lévő gazdasági szereplők között, mert ez piactorzító állami támogatásokat eredményezne. Márpedig a vitatott adóügyi határozatok lehetővé tették az ASI és az AOE számára, hogy csökkentsék adóköteles nyereségüket az ír általános társaságiadó-rendszer hatálya alá tartozó más adóalany társaságok adóköteles nyereségéhez képest, ami jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatásokat eredményezett.
- 105 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért az állami támogatások terén a tagállamok közvetlen adózás területén történő beavatkozásai, noha olyan kérdésekre vonatkoznak, amelyek az Európai Unióban nem képezik harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályozás hatálya alól.
- 106 Ebből következik, hogy a Bizottság az adóintézkedéseket állami támogatásnak minősítheti, amennyiben az ilyen minősítéshez szükséges feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 28. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. és 84. pont). A tagállamok ugyanis az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (2010. június 3-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. pont). Következésképpen ebben az összefüggésben a tagállamoknak tartózkodniuk kell minden olyan intézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képezhet.

- 107 Márpedig, azon feltételt illetően, amely szerint a szóban forgó intézkedésnek gazdasági előnyt kell biztosítania, emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint formájától függetlenül támogatásnak minősül az a beavatkozás, amely közvetlenül vagy közvetve alkalmas vállalkozások előnyben részesítésére, illetve amely olyan gazdasági előnynek tekinthető, amelyben a kedvezményezett vállalkozás rendes piaci feltételek között nem részesülhetett volna (lásd: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. pont).
- 108 Közelebbről, az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 109 A fentiekből következik, hogy mivel a Bizottság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy felügyelje az EUMSZ 107. cikk tiszteletben tartását, nem állítható vele szemben, hogy túllépte volna a hatáskörét, amikor megvizsgálta, hogy a vitatott adóügyi határozatok elfogadásával az ír adóhatóságok kedvező adóügyi bánásmódban részesítették-e az ASI-t és az AOE-t azáltal, hogy lehetővé tették számukra, hogy az adóköteles nyereségüket az összehasonlítható helyzetben lévő más adóalany társaságok adóköteles nyereségéhez viszonyítva csökkentsék.
- 110 Az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Ennélfogva az ilyen intézkedés gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont).
- 111 Következésképpen az adóelőny fennállásának megállapítása érdekében össze kell hasonlítani a kedvezményezett szóban forgó intézkedés alkalmazásából következő helyzetét a szóban forgó intézkedés hiányában (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Cellnex Telecom és Telecom Castilla-La Mancha kontra Bizottság ítélet, C-91/17 P és C-92/17 P, nem tették közzé, EU:C:2018:284, 114. pont), az általános adószabályok alkalmazása esetén fennálló helyzettel.
- 112 Írország, valamint az ASI és az AOE azt kifogásolják, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét, mivel az ír adójog, különösen a TCA 97 25. cikkének egyoldalú és téves értelmezésére támaszkodott. Ezenkívül a nemzeti adózás értékelésére olyan eljárási szabályokat írt elő, amelyek az ír jogban nem léteznek. Egyébiránt a Bizottság túllépte hatáskörét, amikor a megtámadott határozat elfogadását azzal a megállapítással igazolta, hogy az ASI és az AOE adójogi szempontból hontalanok.
- 113 E tekintetben először is rá kell mutatni, hogy a TCA 97 25. cikke értelmében az Írországból fióktelep útján kereskedelmi tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok kereskedelmi tevékenységéből keletkező bevételeik kapcsán kizárólag az ezen írországi fióktelepnek közvetlenül vagy közvetve betudható kereskedelmi tevékenységből származó nyereség után kötelesek adót fizetni. Azt is ki kell emelni, hogy a TCA 97 25. cikke alapján meg kell határozni a közvetlenül vagy közvetve az írországi fióktelepen keresztül ténylegesen elért kereskedelmi tevékenységből keletkező bevételeket, és hogy e rendelkezés nem ír elő olyan konkrét módszert, amely lehetővé tenné annak meghatározását, hogy melyek azok a nyereségek, amelyek a külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepének tudhatók be.

- 114 Márpedig Írország beadványaiból, valamint a felek tárgyaláson elhangzott szóbeli előadásából kitűnik, hogy a TCA 97 25. cikkének alkalmazása céljából figyelembe kell venni az írországi fióktelep ténybeli hátterét és helyzetét, különösen az ellátott funkciókat, a felhasznált eszközöket és a fióktelep által viselt kockázatokat.
- 115 E körülmények között, amint az a fenti 111. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, annak eldöntése érdekében, hogy a jelen ügyben fennállt-e előny, a Bizottságnak képesnek kellett lennie az ASI és az AOE részére a vitatott adóügyi határozatok alkalmazása révén biztosított adójogi bánásmód elemzésére, azzal az adójogi bánásmóddal összevetve, amelyet e két társaságnak a szóban forgó határozat hiányában az Írországból alkalmazandó általános adózási szabályok alkalmazásával biztosítottak volna.
- 116 Következésképpen nem állítható a Bizottsággal szemben, hogy egyoldalúan alkalmazta volna az adójogi anyagi jogi szabályokat, és *de facto* adóharmonizációt hajtott volna végre, amikor azt elemezte, hogy az ASI és az AOE vitatott adóügyi határozatok alapján kiszámított adóköteles nyeresége megfelelt-e a TCA 97 25. cikke alapján adóköteles írországi fióktelepeik által elért nyereségnek, figyelemmel az általuk ellátott funkciókra, a felhasznált eszközökre és az általuk viselt kockázatokra.
- 117 Másodszor, azon érveket illetően, amelyek szerint a Bizottság a nemzeti adózás értékelésére vonatkozó eljárási szabályokat írt elő, és így átírta az ír adójogot, Írország a Bizottság által a vitatott adóügyi határozatokkal szemben azon az alapon felhozott kifogásokat vitatja, hogy e határozatok nem a nyereségallokációs jelentéseken alapultak (a megtámadott határozat (262) és (363) preambulumbekzdése), azokat nem vizsgálták felül rendszeresen (a megtámadott határozat (368) preambulumbekzdése), továbbá az említett határozatok meghozatala előtt az ír adóhatóságok nem vizsgáltak más, az Apple-csoporthoz tartozó társaságokat, azok tevékenységének helyétől függetlenül (a megtámadott határozat (274) preambulumbekzdése).
- 118 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozatból kitűnik, hogy a Bizottság elsődlegesen az alapján állapította meg a szelektív előny fennállását, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit nem allokálták az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez (a megtámadott határozat (265)–(321) preambulumbekzdése), másodlagosan az említett írországi fióktelepeihez történő nyereség-allokáció módszereinek nem megfelelő megválasztása alapján (a megtámadott határozat (325)–(360) preambulumbekzdése), míg alternatív jelleggel arra támaszkodva, hogy a vitatott adóügyi határozatok diszkrecionális módon eltértek a TCA 97 25. cikkétől (a megtámadott határozat (369)–(403) preambulumbekzdése).
- 119 Ennélfogva nem állapítható meg, hogy a Bizottság a szelektív előny jelen ügyben való fennállásának megállapítása érdekében a fenti 117. pontban összefoglalt eljárási jellegű kifogásokra támaszkodott volna. E körülmények között az Írország által hivatkozott kifogásokat mint hatástalanokat el kell utasítani.
- 120 Harmadszor, azon megállapítást illetően, amely szerint az ASI és az AOE adójogi szempontból hontalanok, meg kell állapítani, hogy – különösen a megtámadott határozat (52), (276), (277) és (281) preambulumbekzdésében – a Bizottság az azon következtetéshez vezető érvelése keretében tekintette adójogi szempontból hontalannak az ASI-t és az AOE-t, hogy e két társaság Írországon kívül csak papíron létezik.
- 121 Mindazonáltal az a tény, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban hangsúlyozta, hogy az ASI és az AOE adójogi szempontból hontalanok, nem jelenti azt, hogy a Bizottság a szelektív előny fennállására vonatkozó következtetését erre a megállapításra alapozta.

- 122 E körülmények között a fenti 119. pontban kifejtettekkel azonos okokból mint hatástalanokat el kell utasítani az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott, a Bizottság hatáskörének amiatt történt túllépésére vonatkozó kifogásokat, hogy a Bizottság az ASI-t és az AOE-t hontalanoknak tekintette.
- 123 A fenti megfontolásokra tekintettel el kell utasítani a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalapot és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizennegyedik jogalapot, amelyek azon alapulnak, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét, és beavatkozott a tagállamok hatásköreibe.
- 124 Mivel a Bizottság az állami támogatások ellenőrzése keretében hatáskörrel rendelkezett annak vizsgálatára, hogy a vitatott adóügyi határozatok ilyen támogatásnak minősültek-e, ezt követően meg kell vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által előterjesztett azon jogalapokat, amelyek a Bizottság által megtámadott határozatban a jelen ügyben a szelektív előny fennállásának bizonyítása érdekében ismertetett egyes okfejtések megalapozottságának vitatására irányultak.

D. A Bizottság elsődleges érvelése keretében elkövetett hibákra alapított jogalapokról

- 125 Emlékeztetőül, elsődleges érvelése keretében a Bizottság lényegében azt állította, hogy mivel az ASI és az AOE központi irodája nem tudta ellenőrizni vagy kezelni az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, e központi irodákhoz a szokásos piaci ár elvének megfelelően nem lett volna szabad az ezen engedélyek felhasználásából eredő nyereséget allokálni. Következésképpen e nyereséget az ASI és az AOE fióktelepeihez kellett volna allokálni, mivel csak ezek voltak képesek az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeivel összefüggő, az ASI és az AOE kereskedelmi tevékenysége szempontjából lényeges funkciók tényleges ellátására.
- 126 Ezenkívül a Törvényszék írásbeli kérdéseire adott válaszában a Bizottság kifejtette, hogy a többek között a megtámadott határozat (304) preambulumbekzdésében szereplő, „az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek használatából származó [nyereség]” kifejezés alatt azt a nyereséget kell érteni, amely abból ered, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek gazdasági tulajdonjogát az írországi fióktelepekhez allokálják. Az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek felhasználásából származó e nyereség a Bizottság szerint megfelel az ASI és az AOE összes értékesítéséből származó nyereségnek.
- 127 Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottság elsődleges érvelését, és lényegében azt kifogásolja a Bizottsággal szemben, hogy tévesen állapította meg a szelektív előny fennállását.
- 128 Mindenekelőtt Írország a Bizottság által az elsődleges érvelése keretében végzett elemzésében követett módszert kifogásolja, mivel a Bizottság nem elemezte külön az előny és a szelektivitás feltételeit.
- 129 Ezt követően Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottság elsődleges érvelése keretében szereplő elemzés megállapításait. Egyrészt a referenciarendszerre és az ír adó jog szerinti általános adózásra vonatkozó értékelési hibákra hivatkoznak, mivel a Bizottság tévesen alkalmazta a TCA 97 25. cikkét, továbbá a szokásos piaci ár elvét alkalmazta, és az OECD Tanácsa által 2010. július 22-én jóváhagyott, a telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló 2010. évi jelentés (a továbbiakban: jóváhagyott OECD-megközelítés) fényében elemezte. Másrészt Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottság Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó ténybeli értékelését.
- 130 Végül Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottságnak a vitatott adóügyi határozatok szelektív jellegére vonatkozó megállapításait, mivel egyrészt az ilyen szelektivitás a jelen ügyben nem vélelmezhető, másrészt pedig nem került sor az ASI és az AOE tekintetében eltérő vagy szelektív

bánásmódra az összehasonlítható helyzetben lévő más vállalkozásokhoz képest. Írország arra hivatkozik, hogy mindenesetre – még ha bizonyítást is nyerne – az ilyen bánásmódot igazolná az ír adórendszer jellege és szerkezete.

131 A Bizottság vitatja az Írország, valamint az ASI és az AOE által hivatkozott érveket.

132 A továbbiakban a Bizottság elsődleges érvelésének vitatására irányuló jogalapokat a fenti 128–130. pontban összefoglalt kifogások sorrendjét követve kell elemezni.

1. Az előny és a szelektivitás kritériumának együttes vizsgálatáról (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap)

133 Írország arra hivatkozik, hogy a Bizottság figyelmen kívül hagyta az ítélkezési gyakorlatban bevett elveket azzal, hogy összekeverte az előny és a szelektivitás kritériumát, és azt rója fel neki, hogy e két fogalmat nem vizsgálta külön.

134 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a szelektivitás és az előny két külön feltételnek minősül. Az előny tekintetében ugyanis a Bizottságnak azt kell bizonyítania, hogy az intézkedés javítja a kedvezményezett pénzügyi helyzetét (lásd ebben az értelemben: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 33. pont). A szelektivitást illetően a Bizottságnak azt kell bizonyítania, hogy a referenciarendszer célkitűzése szempontjából a kedvezményezettel összehasonlítható hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások nem részesülnek az előnyből (2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).

135 Ugyanakkor nem zárható ki, hogy e kritériumokat együttesen lehet vizsgálni, amennyiben a Bizottság által végzett vizsgálatból kitűnik egyrészt, hogy a szóban forgó intézkedés gazdasági előnyt biztosít a kedvezményezettjének, másrészt pedig, hogy ebből az előnyből az összehasonlítható jogi és ténybeli helyzetben lévő vállalkozások nem részesülnek.

136 Ezenfelül, ami konkrétan az adóintézkedéseket illeti, amint azt a Bizottság helyesen állítja, az előny és a szelektivitás vizsgálata egybeesik egymással, mivel e két kritérium annak bizonyítását igényli, hogy a vitatott adóintézkedés az általános – vagyis az ugyanolyan helyzetben lévő más adóalanyokra alkalmazandó – adórendszer alapján rendes körülmények között az intézkedés kedvezményezettje által fizetendő adó összegének csökkentéséhez vezet. Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy e két kritérium együttesen vizsgálható, a „szelektív előny” fennállására vonatkozó, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt „harmadik feltételként” (lásd ebben az értelemben: 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32. pont).

137 A megtámadott határozatból kitűnik, hogy a Bizottság a szelektív előny fennállására vonatkozó elemzése keretében (a megtámadott határozat 8.2. pontja), annak bizonyítása érdekében, hogy a vitatott adóügyi határozatok gazdasági előnyt biztosítottak az az ASI és az AOE részére, megvizsgálta, hogy e határozatok milyen mértékben eredményezték az írországi társasági adó címén e társaságok által fizetendő összeg csökkenését. Ezenkívül a Bizottság a referenciarendszert úgy határozta meg, hogy az az írországi általános társaságiadó-rendszerből áll (a megtámadott határozat 8.2.1.1. pontja). Egyébiránt az elsődlegesen, másodlagosan és alternatív jelleggel ismertetett érvelés keretében (a megtámadott határozat 8.2.2–8.2.3.2. pontja) a Bizottság szelektív jellegük megállapítása érdekében megvizsgálta, hogy a vitatott adóügyi határozatok eltértek-e e referenciarendszertől azáltal, hogy csökkentették e vállalkozások adóköteles éves nyereségét.

138 Mivel a Bizottság ténylegesen megvizsgálta mind az előny, mind a szelektivitás kritériumát, nincs jelentősége annak, hogy e vizsgálat egyszerre vonatkozott mind a két kritériumra. Nem lehet tehát úgy tekinteni, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a jogot pusztán amiatt, hogy azokat együttesen vizsgálta.

- 139 El kell tehát utasítani az Írország által hivatkozott, az előny és a szelektivitás kritériumának együttes vizsgálatára alapított kifogást mint megalapozatlant.

2. A referenciarendszer meghatározásáról és az ír jog szerinti általános adózásra vonatkozó értékelésekről (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első és második jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első, második és ötödik jogalap)

a) A referenciarendszerről

- 140 A megtámadott határozat (227)–(243) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy a szelektív előny fennállásának elemzése keretében a releváns referenciarendszert a társasági nyereségadó írországi társaságiadó-rendszer által előírt általános rendszere képezi, amelynek jellegéből adódó célja az e tagállamban adóköteles valamennyi társaság nyereségének megadóztatása volt.
- 141 A Bizottság úgy ítélte meg, hogy e referenciarendszer magában foglalta mind a nem integrált társaságokat, mind az integrált társaságokat, mivel az írországi társasági adó nem tett különbséget e társaságok között.
- 142 Ezenkívül a Bizottság úgy vélte, hogy bár a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozásoknak különböző bevételforrások után kell adózniuk, e rendszer jellegéből adódó céljára, vagyis az Írországbán adóköteles valamennyi társaság nyereségének megadóztatására tekintettel a két társaságtípus összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben van. Következésképpen ez a rendszer magában foglalta a TCA 97 25. cikkét, amelyet tehát önmagában nem lehetett volna különálló referenciarendszernek tekinteni.
- 143 Írország, valamint az ASI és az AOE vitatják a referenciarendszer e meghatározását, és lényegében azt állítják, hogy a jelen ügyben releváns referenciarendszert a TCA 97 25. cikke alkotja, vagyis egy kifejezetten a külföldi illetőségű társaságokra alkalmazandó külön adózási rendelkezés, amelyek nincsenek összehasonlítható helyzetben a belföldi illetőségű társaságokkal. Ezenkívül Írország, valamint az ASI és az AOE szerint a jelen ügyben nem a vállalkozások integrált vagy nem integrált jellege a problematikus kérdés, hanem a külföldi illetőségű társaságok adózásának kérdése.
- 144 Meg kell állapítani, hogy a referenciarendszer meghatározása az adóintézkedések EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének szempontjából történő elemzésével összefüggésben mind az előny, mind a szelektivitás kritériumának vizsgálata szempontjából releváns.
- 145 Amint ugyanis azt a fenti 110. pontban a Törvényszék kiemelte, az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani. Ily módon a referenciarendszer révén éppen az „általános” adóztatást lehet megállapítani.
- 146 Ezenkívül valamely nemzeti adóintézkedés szelektívnek minősítéséhez először is előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy általános adórendszert (2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49. pont).
- 147 Egyébiránt a Bíróság megerősítette azon ítélkezési gyakorlatát, amely szerint a valamely általános adórendszertől eltérő intézkedés szelektivitásának megállapításához elegendő annak bizonyítása, hogy annak előnyéből bizonyos gazdasági szereplők igen, míg mások nem részesülnek, jóllehet e gazdasági szereplők összessége az általános adórendszer által kitűzött célra tekintettel objektív módon összehasonlítható helyzetben van (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 76. pont).

- 148 Ily módon, jóllehet valamely adójogi intézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, az a körülmény, hogy e jelleggel rendelkezik, a fenti célból mindenképpen releváns, mivel az következik belőle, hogy gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi *a priori* eltérő bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést engedő intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. pont).
- 149 Ezenkívül a Bíróság kimondta, hogy az alkalmazott szabályozási technika nem lehet döntő tényező a referenciarendszer meghatározása szempontjából (2018. június 28-i Lowell Financial Services kontra Bizottság ítélet, C-219/16 P, nem tették közzé, EU:C:2018:508, 94. és 95. pont).
- 150 Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a referenciarendszert azok az adózási szabályok alkotják, amelyek az állami támogatásnak minősülnek tekintett intézkedés kedvezményezettjére vonatkoznak. Ezenkívül ebből az következik, hogy a referenciarendszer anyagi jogi körülhatárolására csak az állami támogatásnak minősülnek tekintett intézkedéssel összefüggésben kerülhet sor. Ennélfogva a referenciarendszer meghatározásakor figyelembe kell venni a szóban forgó intézkedések tárgyát és azt a jogi hátteret, amelybe ezen intézkedések illeszkednek.
- 151 Egyébiránt a Bizottság a referenciarendszer fogalmával kapcsolatos értelmezését az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról szóló közleményben (HL 2016. C 262., 1. o.) pontosította. E közlemény, noha nem kötheti a Törvényszéket, hasznos kiindulópontként szolgálhat (lásd analógia útján: 2017. július 26-i Cseh Köztársaság kontra Bizottság ítélet, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53. pont).
- 152 A fenti 151. pontban hivatkozott közlemény 133. pontja többek között kimondja, hogy a referenciarendszer olyan következetes szabályok összessége, amelyeket általában a rendszer célja szerint – objektív kritériumok alapján – annak hatálya alá tartozó valamennyi vállalkozásra alkalmazni kell. Az említett szabályok jellemzően nem csak a rendszer hatályát, hanem egyúttal a rendszer alkalmazásának feltételeit, a hatálya alá tartozó vállalkozások jogait és kötelezettségeit, valamint a rendszer működésének gyakorlati szabályait is meghatározzák.
- 153 A fenti megfontolások fényében kell tehát megvizsgálni, hogy a Bizottság helyesen határozta-e meg a vitatott adóügyi határozatok szelektivitásának vizsgálata szempontjából releváns referenciarendszert.
- 154 A jelen ügyben a fenti 11–21. pontban ismertetett vitatott adóügyi határozatok tanulmányozása alapján megállapítható, hogy azokat azért fogadták el, hogy lehetővé tegyék az ASI és az AOE számára, hogy az írországi társasági adó szempontjából meghatározzák adóköteles nyereségüket e tagállamban.
- 155 Ebből következik, hogy a vitatott adóügyi határozatok az ír általános társasági adórendszer keretébe illeszkednek, amelynek célja az Írországbán tevékenységet végző társaságok adóköteles nyereségének megadóztatása, függetlenül attól, hogy azok belföldi vagy külföldi illetőségűek, integráltak vagy önállóak.
- 156 Meg kell ugyanis állapítani, hogy a megtámadott határozat (71) preambulumbekkezdésében szereplő, a felek által nem vitatott ismertetés szerint az ír általános rendszer alapján Írországbán a társasági adót a társaságok nyereségére vetik ki (a TCA 97 21. cikkének (1) bekezdése). Ezenkívül rá kell mutatni, hogy Írország eltérő adókulcsot alkalmaz a kereskedelemről származó bevételre, a nem kereskedelmi jellegű bevételre és a tőkenyereségre vonatkozóan. Ily módon, a TCA 97 21. cikke a társasági adó általános mértékét 12,5%-ban határozza meg. Ez az adókulcs vonatkozik a TCA 97 címén megadóztatott

társaságok kereskedelmi bevételeire, míg a nem kereskedelmi jellegű bevételek 25%-os, a tőkenyereség pedig 33%-os adókulccsal adózik. Mindazonáltal a bizonyos részesedések értékesítéséből származó nyereség adómentességben részesül.

- 157 Egyébiránt, amint az a megtámadott határozat (72) preambulumbekkezdésében szerepel, a TCA 97 26. cikke szerint az írországi illetőségű társaságoknak társasági adót kell fizetniük globális nyereségeik és tőkenyereségeik után, kivéve a más írországi illetőségű társaságtól származó legtöbb nyereségrészesedést.
- 158 Végül a TCA 97 25. cikke értelmében – amelynek szövege a megtámadott határozat (73) preambulumbekkezdésében szerepel – a külföldi illetőségű társaság nem társaságiadó-köteles, kivéve ha Írországból fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytat. Ebben az esetben e társaságot adókötelezettség terheli a közvetlenül vagy közvetett módon a fióktelepen vagy ügynökségen keresztül keletkező minden kereskedelmi bevétele, továbbá a fióktelep vagy ügynökség által használt, azok tulajdonában vagy birtokában lévő eszközökből vagy jogokból származó minden bevétel, valamint a fióktelephez vagy ügynökséghez allokalható adóköteles nyereségek után.
- 159 Így a TCA 97 25. cikkének (1) bekezdése értelmében a külföldi illetőségű társaságok nem adókötelesek Írországból, kivéve ha ott fióktelepen vagy ügynökségen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytatnak; ebben az esetben valamennyi adóköteles nyereségük után kötelesek társasági adót fizetni. A TCA 97 25. cikke (2) bekezdésének a) pontja ezen adóköteles nyereségeket úgy határozza meg, mint a fióktelepen vagy ügynökségen keresztül keletkező minden kereskedelmi bevételt, továbbá a fióktelep vagy ügynökség által használt, azok tulajdonában vagy birtokában lévő eszközökből vagy jogokból származó minden bevételt.
- 160 Következésképpen, bár a TCA 97 25. cikke (1) bekezdése első mondatának első részét úgy lehet értelmezni, hogy az a külföldi illetőségű társaságok esetében az általános adórendszertől való eltérést ír elő, e mondat második része alkalmazandóvá teszi e szabályozást azon külföldi illetőségű társaságokra, amelyek Írországból fióktelepen keresztül folytatnak kereskedelmi tevékenységet, és amelyeknek az adóköteles nyereségük egésze után társasági adót kell fizetniük. Következésképpen e rendelkezés értelmében a társasági adó alkalmazási feltételei e társaságokra is vonatkoznak.
- 161 Ebből a szempontból a belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű társaságok, amelyek Írországból fióktelep útján folytatnak kereskedelmi tevékenységet, összehasonlítható helyzetben vannak az említett szabályozás által követett célra, vagyis az adóköteles nyereség megadóztatására tekintettel. Az a tény, hogy ez utóbbiak adóköteles nyereségét a TCA 97 25. cikke (2) bekezdésének a) pontja pontosan meghatározza, nem teszi az utóbbit referenciarendszerré, hanem a társasági adó e társasági kategóriára történő alkalmazása érdekében alkalmazott szabályozási technika körébe tartozik. Amint ugyanis a fenti 148. és 149. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, az, hogy az ilyen szabályozási technika eredményeként a társaságok egy csoportjával szemben a többi társasághoz képest eltérő bánásmód áll fenn, nem jelenti azt, hogy a társaságok e két kategóriája nincs összehasonlítható helyzetben az említett szabályozás által követett célra tekintettel.
- 162 Következésképpen kizárólag a nem írországi illetőségű társaság adóköteles nyereségére vonatkozó, a TCA 97 25. cikkében előírt rendelkezések nem képezhetnek az általános szabályoktól eltérő különös rendszert. E rendelkezés ugyanis önmagában nem elegendő ahhoz, hogy a társasági adót az említett külföldi illetőségű társaságokra koherens módon alkalmazzák.
- 163 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor arra a következtetésre jutott, hogy a jelen ügyben a referenciarendszert a társasági nyereségadó általános írországi rendszere képezi, amelynek jellegéből adódó célja az e tagállamban adóköteles valamennyi társaság nyereségének megadóztatása volt, és hogy ebből következően e rendszer magában foglalja a külföldi illetőségű társaságokra alkalmazandó, a TCA 97 25. cikkében szereplő rendelkezéseket.

- 164 Következésképpen el kell utasítani az Írország, valamint az ASI és az AOE által hivatkozott, a megtámadott határozatban meghatározott referenciarendszerre vonatkozó kifogásokat.
- 165 Figyelembe véve a megtámadott határozatban meghatározott referenciarendszert, vagyis a társasági nyereségadóztatás általános rendszerét, amely magában foglalja többek között a TCA 97 25. cikkében szereplő rendelkezéseket, elemezni kell az Írország, valamint az ASI és az AOE által e rendelkezések Bizottság általi értelmezésével szemben felhozott kifogásokat.

b) A Bizottság ír adójog szerinti általános nyereségadóztatásra vonatkozó megállapításairól

- 166 A megtámadott határozatban (többek között e határozat (319)–(321) preambulumbekkezdésében) elsődleges érvelése keretében a Bizottság azt állította, hogy az, hogy nem az ASI és az AOE írországi fióktelepeikhez allokálták az Apple-csoport ASI és az AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeiből eredő nyereséget, az ASI és az AOE éves írországi adóköteles nyereségének a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becsléstől eltérő meghatározásához vezetett, amely csökkentette az ASI és az AOE által rendes esetben az írországi társasági adó címén fizetendő összeget.
- 167 A Bizottság ezen elemzése a megtámadott határozat (244)–(263) preambulumbekkezdésében kifejtett azon megfontoláson alapul, amely szerint az TCA 97 25. cikkének a nyereség fióktelephez allokálása céljából történő alkalmazása olyan nyereségallokációs módszer alkalmazását teszi szükségessé, amelynek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében a szokásos piaci ár elvén kell alapulnia. Ezenkívül a megtámadott határozat (272) preambulumbekkezdésében a Bizottság a jóváhagyott OECD-megközelítésre utalt, amikor azt állította, hogy a fióktelephez allokálandó nyereség az a nyereség, amelyet a fióktelep a szokásos piaci ár elve alapján termelt volna, ha különálló és független vállalkozásként azonos vagy hasonló körülmények között azonos vagy hasonló tevékenységeket folytatna, figyelembe véve a fióktelepen keresztül gyakorolt funkciókat, felhasznált eszközöket és viselt kockázatokat.
- 168 Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a fenti 166. és 167. pontban ismertetett érvelés minden elemét.
- 169 Így először is Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a TCA 97 25. cikkének a Bizottság általi alkalmazását elsődleges érvelése keretében, amelynek alapján a Bizottság azt róta fel az ír adóhatóságoknak, hogy nem követelték meg, hogy lényegében teljes nyereségüket írországi fióktelepeikhez allokálják.
- 170 Másodszor Írország, valamint az ASI és az AOE vitatják a Bizottság által érvelése keretében hivatkozott szokásos piaci ár elvének az EUMSZ 107. cikkből következő fennállását, amely ennél fogva szerintük nem alkalmazható Írországban.
- 171 Harmadszor Írország, valamint az ASI és az AOE arra hivatkoznak, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés az ír adójogban nem alkalmazható. Mindenesetre, még ha feltételezzük is, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés alkalmazható a jelen ügyben, Írország, valamint az ASI és az AOE azzal érvelnek, hogy a Bizottság az említett megközelítés alapján tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az Apple-csoport ASI és az AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeihez kapcsolódó nyereséget az írországi fióktelepeikhez kellett volna allokálni.
- 172 Először tehát meg kell vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által a TCA 97 25. cikkének alkalmazására vonatkozóan felhozott kifogásokat, majd azt a kérdést, hogy elemzése keretében a Bizottság jogosan hivatkozhatott-e az EUMSZ 107. cikkből következő szokásos piaci ár elvére, végül pedig a jóváhagyott OECD-megközelítés alkalmazását.

1) A TCA 97 25. cikkének alkalmazásáról (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap, részben a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap)

173 A jelen ügyben a felek között nem vitatott, hogy:

- az ASI és az AOE ír jog szerinti társaságok, de nem minősülnek Írországból adóilletőséggel rendelkezőnek, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (50) preambulumbekkezdésében elismerte;
- a TCA 97 25. cikke kifejezetten a külföldi illetőségű társaságokra alkalmazandó rendelkezéseket tartalmazza, amelyek értelmében, ha valamely külföldi illetőségű társaság Írországból fióktelep útján folytat kereskedelmi tevékenységet, e társaság többek között a fióktelepből közvetlenül vagy közvetve keletkező teljes kereskedelmi bevétele után adózik;
- a külföldi illetőségű ASI és az AOE társaságok fióktelepein keresztül folytattak kereskedelmi tevékenységet Írországból.

174 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy a Bizottság megalapozottan tekintette-e úgy, hogy a TCA 97 25. cikke alapján az ASI és az AOE által Írországból elért nyereség meghatározása érdekében az ír adóhatóságoknak az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit e két társasághoz kellett volna allokálniuk.

175 Az ír adójog és különösen a TCA 97 25. cikke szerint az Írországból fióktelepen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaságok esetében csak egyrészt az ezen írországi fióktelepnek közvetlenül vagy közvetve betudható kereskedelmi tevékenységből származó nyereség, másrészt pedig a fióktelep által használt, azok tulajdonában vagy birtokában lévő eszközökből vagy jogokból származó bevételek összessége adóköteles.

176 Kétségtelen, hogy – amint arra a Bizottság helyesen rámutat, és amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE is elismeri – a TCA 97 25. cikke nem ír elő olyan konkrét módszert, amely lehetővé tenné annak megállapítását, hogy melyek azok a nyereségek, amelyek közvetlenül vagy közvetve a külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepeinek tudhatók be, és az ilyen betudás céljából egyáltalán nem hivatkozik a szokásos piaci ár elvére.

177 Meg kell azonban állapítani, hogy a TCA 97 25. cikke kizárólag azon tevékenységekből származó nyereségekre vonatkozik, amelyeket maguk az írországi fióktelepek végeztek, a szóban forgó külföldi illetőségű társaság más részei által végzett tevékenységekből származó nyereségek kizárásával.

178 Írország, valamint az ASI és az AOE szerint ez az adózási mechanizmus főszabály szerint kizárja azt a megközelítést, amely a külföldi illetőségű társaság valamennyi nyereségének vizsgálatában áll, illetve abban, hogy amennyiben e nyereségeket nem lehet e társaság más részeihez rendelni, azokat az írországi fióktelepekhez allokálják (azaz a „kizárásos” megközelítést).

179 E tekintetben Írország, valamint az ASI és az AOE az ír jog egy szakértőjének véleményére hivatkoznak, amelynek relevanciáját a Bizottság nem vitatja. E vélemény szerint azon külföldi illetőségű társaságok adóköteles nyereségének meghatározása céljából, amelyek írországi fióktelepeik útján kereskedelmi tevékenységet folytatnak Írországból, a TCA 97 25. cikkének alkalmazása szempontjából releváns elemzésnek ezen írországi fióktelepek tényleges tevékenységeire és a maguk a fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységek értékére kell irányulnia. E vélemény többek között a High Court (felsőbíróság, Írország) S. Murphy (Inspector of Taxes) kontra Dataproducts (Dub.) Ltd ügyben hozott ítéletén ([1988] I. R. 10, 4507. sz. megjegyzés, a továbbiakban: Dataproducts ítélet) alapul. A Dataproducts ítéletre precedensként is hivatkoztak Írország és az Apple Inc. által a közigazgatási eljárás során előadott érvek, valamint Írország, továbbá az ASI és az AOE által a jelen jogvita keretében előadott érvek alátámasztása érdekében.

- 180 A Dataproducts ítéletből kitűnik, hogy a külföldi illetőségű társaság által ellenőrzött eszközökből származó nyereség, még ha azokat e társaság írországi fióktelepének rendelkezésére bocsátották is, önmagában nem tekinthető a fióktelepeknek betudható nyereségnek.
- 181 Ezen ítéletből ugyanis kitűnik, hogy az Írországon kívüli illetőségű társasághoz tartozó és e társaság Írországon tartózkodási hellyel ugyancsak nem rendelkező vezetői által ellenőrzött eszköz nem allokálható e társaság írországi fióktelepéhez, még akkor sem, ha azt a rendelkezésére bocsátják. Amennyiben az írországi fióktelep személyzete és vezetői nem ellenőrizték a szóban forgó eszközt, az ezen eszközökből származó bevétel nem tudható be e fióktelepnek az írországi adó szempontjából. Ez a következtetés akkor sem eltérő, ha kizárólag az írországi fióktelep foglalkoztat munkavállalókat és rendelkezik tárgyi eszközökkel, míg a külföldi illetőségű társaság az említett írországi fióktelepen kívül nem rendelkezik egyéb fizikai eszközökkel, munkavállalókkal vagy kereskedelmi tevékenységekkel. Úgy tekintették, hogy a munkavállalókkal nem rendelkező külföldi illetőségű társaság irányító szervei útján ellenőrzést gyakorol ezen eszközök felett.
- 182 Ily módon a Dataproducts ítéletből az következik, hogy a fióktelep nyereségének meghatározása szempontjából releváns kérdés az, hogy az írországi fióktelep ellenőrzi-e az említett eszközt.
- 183 A jelen ügyben, amint az a fenti 37–40. pontban megállapítást nyert, a Bizottság az elsődleges érvelése keretében lényegében azt állította, hogy a kereskedelmi tevékenységekből származó, az Apple-csoport azon szellemi tulajdonából származó nyereséget, amelyre vonatkozóan az engedélyek az ASI és az AOE birtokában voltak, az írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni, mivel e társaságok nem rendelkeztek az említett fióktelepeken kívül fizikai jelenléttel, sem munkavállalókkal, és így nem gyakorolhattak ellenőrzést ezen engedélyek felett.
- 184 Márpedig a Dataproducts ügyben hozott ítélet fényében a TCA 97 25. cikke értelmében vett külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepének betudható nyereség meghatározása céljából a társaság birtokában lévő eszközök nem allokálhatók az írországi fióktelephez, ha nem bizonyított, hogy az említett fióktelep ténylegesen ellenőrizte ezen eszközöket. Ezenkívül ezen ítéletből kitűnik, hogy az a tény, hogy a külföldi illetőségű társaság nem rendelkezik sem munkavállalókkal, sem fizikai jelenléttel az írországi fióktelepen kívül, önmagában nem olyan meghatározó körülmény, amely kizárja annak megállapítását, hogy az eszközök feletti ellenőrzést az említett társaság gyakorolja.
- 185 Így, ha az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyei nem az írországi fióktelepek ellenőrzése alatt állnának, a TCA 97 25. cikke értelmében az ezen engedélyekből származó összes bevételt nem lehetne az említett fióktelepekhez allokálni. Ezzel szemben kizárólag az írországi fióktelepek kereskedelmi tevékenységéből – beleértve az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyei alapján folytatott kereskedelmi tevékenységet is – származó nyereséget kellene a fióktelepek tevékenységeihez kapcsolódónak tekinteni.
- 186 A fentiekből következik, hogy a Bizottság, mivel úgy ítélte meg, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit az írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni, mivel úgy tekintették, hogy az ASI és az AOE nem rendelkezik sem alkalmazottal, sem fizikai jelenléttel az engedélyek kezelésének biztosítása céljából, a nyereséget „kizárásos” úton allokálta, ami nem felel meg a TCA 97 25. cikkének. Elsődleges érvelése keretében ugyanis a Bizottság, amikor arra a következtetésre jutott, hogy az ír adóhatóságoknak az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez kellett volna allokálniuk az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit, és hogy ebből következően a TCA 97 25. cikke alapján az ASI és az AOE kereskedelmi bevételét úgy kellett volna tekinteni, mint amely e fióktelepek tevékenységéből ered, nem próbálta bizonyítani, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyei ténylegesen az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek ellenőrzése alatt álltak.

187 E körülmények között meg kell állapítani, hogy – amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap, valamint a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap keretében hivatkozott kifogásaival helyesen adja elő – a Bizottság az elsődleges érvelés keretében tévesen értékelte az ír adójog külföldi illetőségű, azonban Írországból fióktelep útján kereskedelmi tevékenységet folytató társaságok nyereségének megadóztatására vonatkozó rendelkezéseit.

188 Mivel a Bizottság elsődleges érvelése az ír adójog szerinti általános nyereségadóztatásra vonatkozó értékelések során alapul, ezt követően meg kell vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által az ezen értékelésekben rejlő többi tényezővel szemben hivatkozott érveket.

2) A szokásos piaci ár elvéről (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első és harmadik jogalap, valamint részben a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első és második jogalap)

189 Írország, valamint az ASI és az AOE, amelyeket e tekintetben a Luxemburgi Nagyhercegség támogat, lényegében azzal érvelnek, hogy a szokásos piaci ár elve nem része az ír adójognak, és ezen elv alkalmazására vonatkozó önálló kötelezettség nem következik sem az EUMSZ 107. cikkből, sem az uniós jog más rendelkezéséből, sem pedig a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletből (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416). Írország úgy érvel, hogy maga a Bizottság is mindenféleképpen inkoherensen alkalmazta ezt az elvet, mivel nem vette figyelembe az Apple-csoport valós gazdasági helyzetét, szerkezetét és sajátosságait.

190 A Bizottság, amelyet e tekintetben a Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság támogat, vitatja ezen érveket, lényegében arra hivatkozva, hogy a TCA 97 25. cikke alapján adóköteles nyereség meghatározásához alkalmazott módszernek olyan, a piacon alapuló eredményre vonatkozó, tehát a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becslést kell eredményeznie, amelyet az ír adóhatóságok korábban a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alkalmazása keretében használtak.

191 Először is azt kell tehát megvizsgálni, hogy a Bizottság jogosan támaszkodhatott-e a szokásos piaci ár elvére a szelektív előny fennállásának vizsgálata érdekében, másodszor és igenlő válasz esetén pedig azt, hogy a Bizottság helyesen alkalmazta-e az említett elvet az elsődleges érvelése keretében.

i) A Bizottság azon lehetőségéről, hogy a szelektív előny fennállásának vizsgálata érdekében a szokásos piaci ár elvére támaszkodjon

192 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat (244)–(248) preambulumbekkezdésében a Bizottság azt állította, hogy mivel a TCA 97 25. cikke nem jelöli meg, hogy milyen módon kell meghatározni az írországi fióktelep adóköteles nyereségét, e rendelkezést nyereségallokációs módszer alkalmazásával kell alkalmazni.

193 Másodszor, a megtámadott határozat (249) preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapította, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) szerint az adóalap olyan adóintézkedésből eredő csökkentése, amely lehetővé teszi egy adófizető számára, hogy csoporton belüli ügyletekben olyan transzferárakat alkalmazzon, amelyek nem hasonlítanak a szokásos piaci feltételek szerint, hasonló körülmények alapján tárgyalt független vállalkozások közötti szabad verseny esetén alkalmazott árakhoz, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében az adott adófizető számára szelektív előnyt biztosít.

194 Ezenkívül a megtámadott határozat (251) és (252) preambulumbekkezdésében a Bizottság kifejtette, hogy a szokásos piaci ár elvének célja annak biztosítása, hogy a vállalatcsoportokhoz tartozó integrált társaságok közötti tranzakciókat adózási célból azon nyereség összegére történő hivatkozással kezeljék, amely nyereség ezekből a tranzakciókból származott volna akkor, ha azokat független, nem integrált

társaságok hajtották volna végre; ellenkező esetben a vállalatcsoporthoz tartozó integrált társaságok az általános adószabályok keretében kedvező bánásmódban részesülnének. A Bizottság szerint a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletben (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) a Bíróság megerősítette, hogy a szokásos piaci ár elve a kiindulópont annak megállapítása céljából, hogy egy vállalatcsoporthoz tartozó társaság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében előnyben részesül-e egy, az általa alkalmazott transzferárat és így az adóalapját is meghatározó adóintézkedés eredményeként.

- 195 Harmadszor, a megtámadott határozat (255) preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapította, hogy ugyanez az elv vonatkozik az ugyanazon integrált társaság különböző részei között zajló belső ügyletekre, például az olyan fióktelep tekintetében, amely az anyavállalat más részeivel köt ügyleteket. A Bizottság szerint ahhoz, hogy egy adóügyi határozat által jóváhagyott nyereségallokációs módszer ne nyújtson szelektív előnyt az Írorszáiban fióktelepe útján működő külföldi illetőségű társaság számára, az szükséges, hogy e módszer olyan adóköteles nyereséget eredményezzen, amely a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becslésnek minősül. A megtámadott határozat (256) preambulumbekkezdésében a Bizottság hozzátette, hogy a szokásos piaci ár elvét ebben az összefüggésben nem olyan adók „előírásához” alkalmazza alapként, amelyeket egyébként a referenciarendszer szerint nem kellene befizetni, hanem külső viszonyítási alapként használja annak ellenőrzéséhez, hogy a fióktelepek adóköteles nyereségét oly módon határozzák-e meg, amely biztosítja, hogy a fióktelep ne részesüljön kedvezőbb bánásmódban a nem integrált társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a szokásos piaci ár elve alapján a piacon meghatározott árakat tükrözi.
- 196 Negyedszer, ami az említett elv jogalapját illeti, a Bizottság a megtámadott határozat (255) preambulumbekkezdésében megjegyezte, hogy nem alkalmazza közvetlenül az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdését vagy 9. cikkét, illetve az OECD nyereségallokációval vagy transzferárazással kapcsolatos útmutatásait, amelyek nem kötelező erejű jogi aktusok, hanem hasznos útmutatással szolgálnak arra vonatkozóan, hogy hogyan kell biztosítani azt, hogy a transzferárazási és nyereségallokációs megállapodások a piaci feltételekkel összhangban lévő eredményeket hozzanak létre.
- 197 Ezenkívül a megtámadott határozat (257) preambulumbekkezdésében a Bizottság kiemelte, hogy az általa alkalmazott szokásos piaci ár elve a Bíróság által értelmezett EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből ered, amely kötelező erejű a tagállamokra nézve, és amelynek hatálya alól a nemzeti adószabályok nem mentesülnek. Rámutatott, hogy az elv tehát attól függetlenül alkalmazandó, hogy a szóban forgó tagállam beépítette-e az említett elvet nemzeti jogrendszerébe.
- 198 A Bizottság ebből a megtámadott határozat (258) és (259) preambulumbekkezdésében azt a következtetést vonta le, hogy amennyiben kimutatható, hogy a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerek az ASI és az AOE számára olyan adóköteles nyereséget eredményeznek Írorszáiban, amelyek nem nyújtanak a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becslést, akkor a szóban forgó határozatok úgy tekintendők, mint amelyek szelektív előnyt biztosítanak, amennyiben a társasági nyereségre vonatkozó általános írországi adószabályok alapján alacsonyabb társaságiadó-fizetési kötelezettséget eredményeznek a nem integrált társaságokhoz képest, amelyek adóalapjának meghatározása az általuk piaci körülmények között termelt nyereség alapján történik.
- 199 Kiindulásként, amint az többek között a megtámadott határozatnak a fenti 198. pontban hivatkozott (258) és (259) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hangsúlyozni kell, hogy a Bizottság a szokásos piaci ár elvére hivatkozott a vitatott adóügyi határozatok által nyújtott szelektív előny fennállásának elemzése céljából, különösen az elsődleges érvelése keretében.

- 200 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a fenti 163. pontban is szerepel – a jelen ügyben az előny kritériumának elemzése szempontjából releváns referenciarendszert a társasági nyereségadózás általános írországi rendszere képezte, amelynek jellegéből adódó célja az e tagállamban adóköteles valamennyi társaság nyereségének megadóztatása volt, és hogy ebből következően e referenciarendszer magában foglalja a külföldi illetőségű társaságokra alkalmazandó, a TCA 97 25. cikkében szereplő rendelkezéseket.
- 201 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a Bizottság többek között elsődleges érvelése keretében megvizsgálhatta-e a szokásos piaci ár elvére tekintettel, hogy a nyereségnek az ASI és az AOE írországi fióktelepeikhez történő, a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott allokálása szelektív előnyt biztosított-e e társaságoknak.
- 202 Az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Ennélfogva az ilyen intézkedés gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont).
- 203 Következésképpen az adóelőny fennállásának megállapítása érdekében össze kell hasonlítani a kedvezményezett vitatott intézkedés alkalmazásából következő helyzetét a szóban forgó intézkedés hiányában (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Cellnex Telecom és Telecom Castilla-La Mancha kontra Bizottság ítélet, C-91/17 P és C-92/17 P, nem tették közzé, EU:C:2018:284, 114. pont), az általános adószabályok alkalmazása esetén fennálló helyzettel.
- 204 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ügyben azon külföldi illetőségű társaságok írországi adózásáról van szó, amelyek Írországból írországi fióktelepeik útján folytatnak kereskedelmi tevékenységet. A kérdés tehát azon nyereség meghatározása, amelyet a társasági adó céljából e fióktelepekhez kell allokálni az úgynevezett „általános” adózás keretében, figyelembe véve a jelen ügyben alkalmazandó, a fenti 200. pontban felidézett általános adózási szabályokat, amelyek magukban foglalják a külföldi illetőségű társaságokra alkalmazandó, a TCA 97 25. cikkében előírt rendelkezéseket.
- 205 Következésképpen a jelen ügyben releváns kérdés nem a csoporton belüli ügyletek áraihoz kapcsolódik, mint ahogy az a 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669) alapjául szolgáló ügyben felmerült.
- 206 Kétségtelen, hogy a nyereségnek a társaságon belüli fióktelephez történő allokálása megalapozhatja a cégcsoporton belüli ügyletek áaira alkalmazandó elvek analógia útján történő alkalmazását. Ugyanúgy ugyanis, ahogy az ugyanazon vállalatcsoportba integrált társaságok által teljesített csoporton belüli ügyletek árát nem piaci feltételek mellett határozzák meg, az ugyanazon társaságon belüli fióktelepnek történő nyereségallokációra sem piaci feltételek mellett kerül sor.
- 207 Ahhoz azonban, hogy ilyen analógia útján történő alkalmazásra sor kerüljön, a nemzeti adójogból annak kellene következnie, hogy a külföldi illetőségű vállalkozások fióktelepeinek tevékenységéből származó nyereséget úgy kell adóztatni, mintha az a piaci feltételek mellett működő önálló vállalkozások gazdasági tevékenységéből származna.
- 208 E tekintetben másodszor emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a fenti 161. pontban megállapításra került – az írországi társaságiadó-rendszer alkalmazásának feltételei szempontjából a TCA 97 25. cikke szerint egyrészt a belföldi illetőségű társaságok, másrészt pedig azok a külföldi illetőségű társaságok, amelyek Írországból fióktelep útján folytatnak kereskedelmi tevékenységet, összehasonlítható helyzetben vannak az említett adózási rendszer céljára, vagyis a belföldi és külföldi illetőségű társaságok adóköteles nyereségének megadóztatására tekintettel.

- 209 Ezenkívül, amint az a fenti 179. pontban megállapításra került, azon külföldi illetőségű társaságok adóköteles nyereségének meghatározása céljából, amelyek írországi fióktelepeik útján kereskedelmi tevékenységet folytatnak Írországbán, a TCA 97 25. cikkének alkalmazása szempontjából releváns elemzésnek ezen írországi fióktelepek tényleges tevékenységeire és a maguk a fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységek értékére kell irányulnia.
- 210 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy Írország a Törvényszék által e pontra vonatkozóan írásban és a tárgyaláson szóban feltett kifejezett kérdésre válaszolva megerősítette, hogy a TCA 97 25. cikkének a fenti 209. pontban hivatkozott alkalmazása szempontjából a fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységek értékét az ilyen típusú tevékenységek piaci értéke alapján határozzák meg.
- 211 Ebből következik, hogy az ír adójog az ilyen fióktelep kereskedelmi tevékenységéből származó nyereséget úgy kívánja adóztatni, mintha azt piaci feltételek között határoznák meg.
- 212 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság, amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által ráruházott hatáskör keretében az Írországbán fióktelep útján kereskedelmi tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaság adóköteles nyereségére vonatkozó adóintézkedést vizsgál, összehasonlíthatja az ilyen külföldi illetőségű társaság említett adóintézkedés alkalmazásából eredő adóterhét a hasonló ténybeli helyzetben működő, tevékenységét piaci feltételek között kifejtő belföldi illetőségű társaságra a nemzeti jog szerinti általános adózási szabályok alkalmazásából eredő adóterherrel.
- 213 E következtetéseket *mutatis mutandis* alátámasztja a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), amint arra a Bizottság a megtámadott határozatban helyesen rámutatott. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy a belga adójogra vonatkozott, amely szerint az integrált társaságokat és a független társaságokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni. A Bíróság ugyanis ezen ítélet 95. pontjában elismerte, hogy az eltérő támogatási rendszert „az általánossal [kell összehasonlítani], amelynek alapja a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás bevételei és költségei közötti különbözet”.
- 214 Ily módon, ha az Írországbán fióktelep útján kereskedelmi tevékenységet folytató külföldi illetőségű társaság adóköteles nyereségére vonatkozó adóintézkedés révén a nemzeti hatóságok elfogadták az e fióktelephez allokalható nyereség bizonyos szintjét, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára annak ellenőrzését, hogy a nyereség e szintje megfelel-e annak a szintnek, amelyet e kereskedelmi tevékenységek piaci feltételek mellett történő gyakorlásával értek volna el, annak ellenőrzése céljából, hogy ebből a rendesen a szóban forgó vállalkozás költségvetését érintő terhek enyhítése következik-e, ily módon az említett cikk értelmében vett előnyt biztosítva a vállalkozás számára. A Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett szokásos piaci ár elve tehát olyan eszközt jelent, amely révén el lehet végezni ezt az ellenőrzést a Bizottság EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésén alapuló hatásköreinek gyakorlása keretében.
- 215 A Bizottság egyébként helyesen állapította meg a megtámadott határozat (256) preambulumbekkezdésében, hogy a szokásos piaci ár elvét „külső viszonyítási alapként” használják ellenőrzéséhez, hogy a külföldi illetőségű társaság fióktelepének adóköteles nyereségét a társasági adó céljából oly módon határozzák-e meg, amely biztosítja, hogy az Írországbán fióktelepen keresztül működő külföldi illetőségű integrált társaságok ne részesüljenek kedvezőbb bánásmódban a belföldi illetőségű önálló társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a szokásos piaci ár elve alapján a piacon meghatározott árakat tükrözi.
- 216 Harmadszor meg kell állapítani továbbá, hogy amikor a Bizottság ezt az eszközt alkalmazza annak ellenőrzése érdekében, hogy az olyan külföldi illetőségű társaság valamely adójogi intézkedés alapján megállapított adóköteles nyeresége, amely Írországbán fióktelepen keresztül kereskedelmi tevékenységet folytat, megfelel-e a piaci feltételek között elért adóköteles nyereségre vonatkozó megbízható

becslésnek, csak azzal a feltétellel állapíthatja meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, ha a két összehasonlított tényező közötti eltérés meghaladja az említett becslés elérését szolgáló módszerrel járó pontatlanságok szintjét.

- 217 Negyedszer meg kell állapítani – amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE kifejti –, hogy amikor a vitatott adóügyi határozatokat 1991-ben, illetve 2007-ben meghozták, a szokásos piaci ár elve nem képezte részét az ír adójognak, sem közvetlenül, sem többek között az OECD adóügyi bizottsága által 1995. június 27-én elfogadott és 2010. július 22-én felülvizsgált, multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára kiadott transzferárképzési iránymutatás (a továbbiakban: OECD transzferárképzési iránymutatás) beépítése, sem pedig a nyereség külföldi illetőségű társaságok fióktelepeikhez való allokálása céljából a jóváhagyott OECD-megközelítés beépítése révén.
- 218 Mindazonáltal, még ezen elvnek az ír jogba való formális beépítése hiányában is, amint az a fenti 209. és 210. pontban megállapításra került, Írország megerősítette, hogy a TCA 97 25. cikkének az ír adóhatóságok általi alkalmazása megköveteli egyrészt a szóban forgó írországi fióktelepek tényleges tevékenységének azonosítását, másrészt pedig e tevékenységek értékének az ilyen típusú tevékenység piaci értéke alapján történő meghatározását.
- 219 Meg kell állapítani továbbá, hogy a High Court (felsőbíróság) által a *Belville Holdings v. Cronin* [1985] I. R. 465 ügyben hozott ítéletből – amelyre a Bizottság a Törvényszék kérdéseire adott írásbeli válaszában hivatkozott, és amelynek tartalmát a felek a tárgyaláson megvitatták – kitűnik, hogy az ír adóhatóságok már 1984-ben úgy ítélték meg, hogy amennyiben a kapcsolt vállalkozások közötti ügylet bejelentett értéke nem felel meg annak az értéknek, amely a kereskedelemről következett volna, azt ki kell igazítani, hogy megfeleljen a piaci értéknek. Márpedig ez a megközelítés, amelyet a High Court (felsőbíróság) is megerősített, a szokásos piaci ár elve alapján többek között az OECD transzferárképzési iránymutatás keretében javasoltakkal egyenértékű kiigazításokkal járt.
- 220 Egyébiránt, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, az Írország által az Amerikai Egyesült Államokkal, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságával kötött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények a lehetséges kettős adóztatás eseteinek megoldása érdekében tartalmazzák a szokásos piaci ár elvét. Ily módon ezek az egyezmények azt a nyereséget rögzítik, amelyet az említett egyezmények részes államai abban az esetben adóztathatnak, ha az egyik ilyen államban letelepedett társaság a másik államban állandó telephelyen keresztül folytat kereskedelmi tevékenységet. Ennélfogva meg kell állapítani, hogy Írország – legalábbis az ezen államokkal fennálló kétoldalú kapcsolatainak keretében – elfogadta a szokásos piaci ár elvének alkalmazását a kettős adóztatás elkerülése érdekében.
- 221 Ötödször, a Bizottság ezzel szemben – amint arra megalapozottan hivatkozik Írország, valamint az ASI és az AOE – nem állíthatja, hogy az EUMSZ 107. cikkből következő önálló kötelezettség áll fenn a szokásos piaci ár elvének alkalmazására, amely arra kötelezi a tagállamokat, hogy ezt az elvet horizontálisan és nemzeti adójoguk valamennyi területén alkalmazzák.
- 222 Vonatkozó uniós szabályozás hiányában ugyanis a tagállamok hatáskörébe tartozik az adó tárgyának meghatározása és az adóteher különböző termelési tényezők és gazdasági ágazatok közötti megosztása (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. pont).
- 223 Noha ez kétségtől nem jelenti azt, hogy nem tartozik az EUMSZ 107. cikk hatálya alá egyetlen olyan adóintézkedés sem, amely többek között az adóhatóságok által figyelembe vett adóalapot érinti (lásd ebben az értelemben: 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103. és 104. pont), ez nem változtat azon, hogy a Bizottság az uniós jog fejlődésének e szakaszában nem rendelkezik olyan hatáskörrel, amely lehetővé tenné számára, hogy önállóan, a nemzeti adószabályoktól elvonatkoztatva meghatározza az integrált vállalkozás úgynevezett „általános” adózását.

224 Mindazonáltal, noha az úgynevezett „általános” adóztatást a nemzeti adójogszabályok határozzák meg, és bár az előny fennállását magát is az utóbbiakhoz képest kell megállapítani, ez nem változtat azon, hogy amennyiben e nemzeti szabályok azt írják elő, hogy a külföldi illetőségű társaságok fióktelepei az írországi kereskedelmi tevékenységükből származó nyereségük tekintetében ugyanolyan feltételekkel adóznak, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára annak ellenőrzését, hogy a belföldi illetőségű társaságok által elért nyereség meghatározása céljából a fióktelepekhez allokkált nyereség nemzeti hatóságok által elfogadott szintje megfelel-e annak a szintnek, amelyet e kereskedelmi tevékenységek piaci feltételek közötti gyakorlása révén értek volna el.

225 E körülmények között el kell utasítani Írország, valamint az ASI és az AOE által a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap keretében, valamint a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első és második jogalap keretében hivatkozott érveket, amennyiben azok vitatják, hogy a jelen ügyben a Bizottság – figyelemmel arra, hogy az ír adóhatóságok a TCA 97 25. cikkét alkalmazták – a megtámadott határozatban eszközként meghatározott szokásos piaci ár elve révén ellenőrizte, hogy a fióktelepek írországi kereskedelmi tevékenysége után hozzájuk allokkált, a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott nyereség szintje megfelelt-e annak a szintnek, amelyet e kereskedelmi tevékenységek piaci feltételek közötti gyakorlása révén értek volna el.

ii) Arról a kérdésről, hogy a Bizottság az elsődleges érvelése keretében helyesen alkalmazta-e a szokásos piaci ár elvét

226 Írország a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik jogalap keretében arra hivatkozik, hogy elsődleges érvelése keretében maga a Bizottság is inkohereensen alkalmazta a szokásos piaci ár elvét, mivel nem vette figyelembe az Apple-csoport valós gazdasági helyzetét, szerkezetét és sajátosságait.

227 E tekintetben emlékeztetni kell a fenti 209. és 210. pontban kifejtettekre, vagyis arra, hogy azon külföldi illetőségű társaságok adóköteles nyereségének meghatározása céljából, amelyek írországi fióktelepeik útján kereskedelmi tevékenységet folytatnak Írországban, a TCA 97 25. cikkének alkalmazása szempontjából releváns elemzésnek e fióktelepek tényleges tevékenységeire és a maguk a fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységek piaci értékére kell irányulnia.

228 Márpedig elsődleges érvelése keretében a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit e két társaság személyzetének és fizikai jelenlétének hiánya miatt az írországi fióktelepekhez kellett volna allokkálni, anélkül hogy megpróbálta volna bizonyítani, hogy ez az allokkáció az említett írországi fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységekből eredt. Ezenkívül a Bizottság e következtetéséből azt a megállapítást vonta le, hogy az ASI és az AOE valamennyi kereskedelmi bevételét úgy kellett volna tekinteni, mint amelyek az írországi fióktelepek tevékenységéből erednek, anélkül hogy megpróbálta volna bizonyítani, hogy e bevételek a maguk a fióktelepek által ténylegesen végzett tevékenységek értékét jelenítik meg.

229 E körülmények között megalapozottnak kell tekinteni az Írország által a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik jogalap keretében hivatkozott érveket, amennyiben azok azon következtetéseket vitatják, amelyekre a Bizottság a szokásos piaci ár elve alapján az elsődleges érvelése keretében jutott.

230 A fenti 188. pontban kifejtett okok miatt ezt követően meg kell vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE részéről a Bizottság által a jóváhagyott OECD-megközelítésre vonatkozó elsődleges érvelése keretében tett megállapításokkal szemben felhozott érveket.

3) A jóváhagyott OECD-megközelítésről (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második és negyedik jogalap, valamint a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap)

231 Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében arra hivatkozik, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés nem része az ír adórendszernek, különösen a külföldi illetőségű társaságok TCA 97 25. cikke által előírt adóztatása vonatkozásában. E rendelkezés ugyanis nem a jóváhagyott OECD-megközelítésen alapul. Egyébiránt Írország, valamint az ASI és az AOE azt állítja, hogy még ha feltételezzük is, hogy az adóköteles nyereség TCA 97 25. cikke szerinti allokációját a jóváhagyott OECD-megközelítésnek megfelelően kellett volna elvégezni, a Bizottság tévesen alkalmazta azt, mivel nem vizsgálta az ASI és az AOE írországi fióktelepein ténylegesen ellátott funkciókat.

232 Először is meg kell tehát vizsgálni, hogy a Bizottság jogosan támaszkodhatott-e a jóváhagyott OECD-megközelítésre a szelektív előny fennállásának ellenőrzése érdekében, másodszer és igenlő válasz esetén pedig azt, hogy a Bizottság helyesen alkalmazta-e az említett megközelítést elsődleges érvelése keretében.

i) A Bizottság azon lehetőségéről, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodjon

233 Amint az a fenti 202. pontban megállapításra került, az adóintézkedések esetében még az előny fennállását is csupán egy általános adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani, annak ellenőrzése érdekében, hogy az említett intézkedések a szóban forgó intézkedések kedvezményezettjei adóterheinek csökkentéséhez vezetnek-e ahhoz képest, amelyet e kedvezményezetteknek az említett intézkedések hiányában rendes körülmények között viselniük kellett volna.

234 Ebből következik, hogy a Bizottságnak az ír adójoghoz képest kellett megvizsgálnia, hogy a vitatott adóügyi határozatok előnyhöz vezettek-e, és ez szelektív jellegű volt-e.

235 Márpedig, amint az a fenti 196. pontban kifejtett megfontolásokból következik, egyrészt a Bizottság a megtámadott határozat (255) preambulumbekkezdésében kifejezetten kiemelte, hogy nem alkalmazza közvetlenül az OECD-modellegyezmény 7. cikkének (2) bekezdését vagy 9. cikkét, illetve az OECD nyereségallokációval vagy transzferárazással kapcsolatos útmutatásait. Másrészt, amint az a fenti 217. pontban megállapításra került, a jóváhagyott OECD-megközelítést nem építették be az ír adójogba.

236 Mindazonáltal, még ha a Bizottság helyesen jegyezte is meg, hogy formálisan nem köthetik őt az OECD keretében kidolgozott elvek, és konkrétabban a jóváhagyott OECD-megközelítés, elsődleges érvelése keretében, különösen a megtámadott határozat (265)–(270) preambulumbekkezdésében, lényegében a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodott, amikor úgy ítélte meg, hogy a társaságon belüli nyereségallokáció feltételezi az eszközök, a tevékenységek és a kockázatok megosztását a társaság különböző részei között. Egyébiránt maga a Bizottság hivatkozik közvetlenül a jóváhagyott OECD-megközelítésre e megfontolások alátámasztása érdekében, például a megtámadott határozat 186. lábjegyzetében.

237 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés szakértői csoportok által végzett munkán alapul, hogy az az állandó telephelyeknek történő nyereségallokációra vonatkozó nemzetközi szinten elért konszenzust tükrözi, és ennél fogva bizonyos gyakorlati jelentőséggel bír az említett nyereségallokációra vonatkozó kérdések értelmezése során, amint azt a Bizottság is elismerte a megtámadott határozat (79) preambulumbekkezdésében.

238 Egyébiránt emlékeztetni kell arra – amint azt Írország maga is elismeri keresetlevelének 123. pontjában, anélkül hogy a Bizottság ezt vitatná –, hogy a TCA 97 25. cikkének alkalmazása megköveteli az írországi fióktelepek ténybeli körülményeinek és helyzetének, különösen a fióktelepek által ellátott funkcióknak, a felhasznált eszközöknek és a viselt kockázatoknak a figyelembevételét. Ezenkívül

emlékeztetni kell arra is, hogy Írország a Törvényszék által e pontra vonatkozóan írásban és a tárgyaláson szóban feltett kifejezett kérdésre válaszolva megerősítette, hogy a TCA 97 25. cikke alapján a fióktelepekhez allokalható nyereség meghatározása érdekében objektíven elemezni kell a tényeket, ami magában foglalja először is a fióktelep által végzett „tevékenységek”, a tevékenységek céljára felhasznált eszközök (különösen az immateriális eszközökkel szembeállítva), így a szellemi tulajdon, valamint az azokhoz kapcsolódó, a fióktelep által viselt kockázatok azonosítását, másodszor pedig az ilyen típusú tevékenységek piaci értékének meghatározását.

239 Márpedig, ellentétben azzal, amit Írország a TCA 97 25. cikke és a jóváhagyott OECD-megközelítés közötti különbségekre vonatkozóan állít, meg kell állapítani, hogy a TCA 97 25. cikkének Írország által ismertetett alkalmazása, valamint a jóváhagyott OECD-megközelítés által javasolt elemzés első szakasza keretében végzett funkcionális és ténybeli elemzés lényegében átfedik egymást.

240 E körülmények között nem kifogásolható, hogy a Bizottság lényegében a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodott, amikor úgy ítélte meg, hogy a TCA 97 25. cikkének alkalmazásakor a külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepe részére történő nyereségallokáció során figyelembe kell venni az eszközök, a funkciók és a kockázatok e fióktelep és e társaság többi része közötti megosztását.

ii) Arról a kérdésről, hogy a Bizottság elsődleges érvelése keretében helyesen alkalmazta-e a jóváhagyott OECD-megközelítést

241 Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében azt állítják, hogy a Bizottság elsődleges érvelése nem felel meg a jóváhagyott OECD-megközelítésnek, amennyiben a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeihez kapcsolódó előnyöket szükségszerűen az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez kellett volna allokalni, mivel az ASI és az AOE vezetői nem gyakoroltak aktív vagy elengedhetetlen funkciókat ezen engedélyek kezelése kapcsán.

242 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat (88) és (89) preambulumbekkezdésében ismertetett jóváhagyott OECD-megközelítés értelmében az elemzés első szakasza azon eszközök, funkciók és kockázatok azonosítására irányul, amelyeket a társaság tényleges tevékenysége alapján a társaság állandó telephelyéhez kell allokalni. Kétségtelen, hogy ebben az első szakaszban az elemzés nem végezhető el elvont módon, figyelmen kívül hagyva a társaság egészén belül ellátott tevékenységeket és funkciókat. Mindazonáltal az a körülmény, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés az állandó telephelyen ténylegesen ellátott funkciók elemzését állítja a középpontba, ellentmond a Bizottság által elfogadott megközelítésnek, amely szerint egyrészt a társaság egésze által ellátott funkciókat azonosítják, anélkül hogy részletesebben megvizsgálnák a fióktelepek által ténylegesen ellátott funkciókat, másrészt pedig azon a feltételezésen alapul, hogy a funkciókat az állandó telephely gyakorolta, amennyiben azokat nem lehetett magához a társaság központi irodájához allokalni.

243 Elsődleges érvelése keretében ugyanis a Bizottság lényegében úgy ítélte meg, hogy az ASI és az AOE Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeihez kapcsolódó nyereségét (amely a Bizottság elmélete szerint e két társaság teljes nyereségének igen jelentős részét tette ki) az írországi fióktelepekhez kell allokalni, mivel az ASI és az AOE az említett fióktelepeken kívül nem rendelkezett olyan munkavállalókkal, akik e szellemi tulajdont kezelhették volna, anélkül azonban, hogy bizonyította volna, hogy az írországi fióktelepek elláthatták e kezelési funkciókat.

244 Ebből következik, amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE helyesen állítja, hogy a Bizottság által az elsődleges érvelése keretében követett megközelítés nem felel meg a jóváhagyott OECD-megközelítésnek.

245 E körülmények között, amint arra Írország, valamint az ASI és az AOE a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második és negyedik jogalap, valamint a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap keretében előadott kifogásaikban helyesen hivatkozik, meg kell állapítani, hogy a Bizottság az elsődleges érvelés keretében tévesen alkalmazta az ASI és az AOE fióktelepei által végzett tevékenységek funkcionális és ténybeli elemzését, amelyen az ír adóhatóságok részéről a TCA 97 25. cikkének alkalmazása alapul, és amely lényegében megfelel a jóváhagyott OECD-megközelítés által engedélyezett elemzésnek.

4) A referenciarendszer meghatározására és az ír jog szerinti általános adózásra vonatkozó értékelésekkel kapcsolatos következtetések

246 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem követett el hibát, amikor a jelen ügyben referenciarendszerként a társaságok nyereségadóztatásának általános rendszerét határozta meg, amely magában foglalja többek között a TCA 97 25. cikkében előírt rendelkezéseket.

247 Ezenkívül a Bizottság nem követett el hibát, amikor eszközként hivatkozott a szokásos piaci ár elvére annak ellenőrzése érdekében, hogy a TCA 97 25. cikkének ír adóhatóságok általi alkalmazása során a fióktelepekhez az írországi kereskedelmi tevékenységük után allokalált, a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott nyereségszint megfelel-e azon nyereségszintnek, amelyet e kereskedelmi tevékenységek piaci körülmények között történő gyakorlása révén érték volna el.

248 Egyébiránt nem kifogásolható, hogy a Bizottság lényegében a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodott, amikor úgy ítélte meg, hogy a TCA 97 25. cikkének alkalmazásakor a külföldi illetőségű társaság írországi fióktelepe részére történő nyereségallokáció során figyelembe kell venni az eszközök, a funkciók és a kockázatok megosztását a fióktelep és e társaság többi része között.

249 Ezzel szemben meg kell állapítani, hogy a Bizottság tévedett az elsődleges érvelése keretében a TCA 97 25. cikkének (amint az a fenti 187. pontban megállapításra került), a szokásos piaci ár elvének (ahogy az a fenti 229. pontban szerepel) és a jóváhagyott OECD-megközelítésnek (amint azt a Törvényszék a fenti 244. és 245. pontban megállapította) az alkalmazását illetően. E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság elsődleges érvelése a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti általános adózás téves értékelésén alapult.

250 A teljesség érdekében azonban ezt követően meg kell vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által a Bizottság Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó ténybeli értékelései tekintetében hivatkozott kifogásokat.

3. A Bizottság Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékeléseiről (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik jogalap)

251 Amint az a fenti 177. pontban megállapításra került, a TCA 97 25. cikke azon tevékenységekből származó nyereségekre vonatkozik, amelyeket maguk az írországi fióktelepek végeztek. Ezenkívül emlékeztetni kell arra – amint az a fenti 238. pontban megállapításra került –, hogy a TCA 97 25. cikkének alkalmazása megköveteli az írországi fióktelepek ténybeli körülményeinek és helyzetének, különösen a fióktelepek által ellátott funkcióknak, a felhasznált eszközöknek és a fióktelepek által viselt kockázatoknak a figyelembevételét.

252 Ezenkívül rá kell mutatni arra, hogy a Bizottság maga hangsúlyozta a megtámadott határozat (91) és (92) preambulumbeközlésében, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés az immateriális javak – mint például a szellemi tulajdon – állandó telephelyekhez allokalásának kérdését illetően a szóban forgó vagyontárgy kezeléséhez és – különösen az immateriális javak fejlesztése tekintetében – a döntéshozatalhoz kapcsolódó jelentős emberi feladatkörök fogalmán alapul.

- 253 Meg kell tehát vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap, valamint a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik jogalap keretében a Bizottság Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó ténybeli értékelésével szemben felhozott kifogásokat.
- 254 Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében úgy érvel, hogy az írországi fióktelepek által végzett, a Bizottság által megjelölt tevékenységek és funkciók a gazdasági tevékenységüknek és nyereségüknek csak csekély részét tették ki, és hogy e tevékenységek és funkciók semmiképpen sem foglalták magukban a szellemi tulajdon fejlesztésére és forgalmazására vonatkozó stratégiai döntések kezelését, illetve meghozatalát. Ezzel szemben Írország, valamint az ASI és az AOE arra hivatkozik, hogy valamennyi stratégiai döntést – különösen a termékek tervezését és fejlesztését illetően – a Cupertino-ban meghatározott átfogó üzleti stratégia alapján hozták meg, és azokat a szóban forgó két társaság, illetve irányító szervei hajtották végre, mindenféleképpen az írországi fióktelepeken kívül. Következésképpen az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek az írországi fióktelepekhez allokálása nem indokolt.

a) Az ASI írországi fióktelepének tevékenységeiről

- 255 Amint az a fenti 9. pontban megállapításra került, az ASI írországi fióktelepe felelős többek között az Apple márkájú áruknak az EMEA régiót, valamint az APAC régiót lefedő területen kapcsolt felek és harmadik személy ügyfelek részére történő eladásával összefüggő vásárlási, értékesítési és forgalmazási tevékenységek megvalósításáért.
- 256 A megtámadott határozat (289) és (290) preambulumbekkezdésében a Bizottság a termékek minőségellenőrzésére, a K+F tevékenységekkel kapcsolatos létesítménykezelésre és a vállalati kockázatokra hivatkozott olyan funkciókként, amelyeket szükségszerűen az írországi fióktelepekhez kell allokálni, tekintettel arra, hogy az ASI és az AOE az említett fióktelepeken kívül nem rendelkeztek olyan személyzettel, amely ilyen funkciókat láthatott volna el.
- 257 Konkrétabban, a Bizottság hangsúlyozta, hogy mivel az ASI írországi fióktelepe jogosult volt az Apple márkájú termékek forgalmazására, tevékenységei végzéséhez hozzáféréssel kellett rendelkeznie az Apple márkához, amit a teljes ASI vállalat számára az Apple szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyek formájában adtak meg (a megtámadott határozat (296) preambulumbekkezdése).
- 258 A Bizottság ezt követően megállapította, hogy az ASI írországi fióktelepe számos olyan feladatot látott el, amelyek elengedhetetlenek voltak az Apple márkának a helyi piacon történő kiépítéséhez és fenntartásához, valamint az ügyfelek márkahűségének a helyi piacon történő biztosításához. Példaként megjegyezte, hogy az ASI írországi fióktelepe közvetlenül viselte a helyi marketingköltségeket a marketingszolgáltatókkal szemben (a megtámadott határozat (297) preambulumbekkezdése). Ezenkívül az ASI írországi fióktelepének feladatai közé tartozott az is, hogy regionális adatokat gyűjtsön és elemezzen az Apple-termékek keresletének előrejelzésével kapcsolatos becslés készítéséhez (a megtámadott határozat (298) preambulumbekkezdése). Egyébiránt a Bizottság kiemelte, hogy Írországban [*bizalmas*] teljes munkaidős egyenértékű álláshely (ETP) volt a K+F kategóriában (a megtámadott határozat (300) preambulumbekkezdése).
- 259 Először is, ami a Bizottság által a megtámadott határozat (289)–(295) preambulumbekkezdésében elvégzett „kizárásos” allokációt illeti, amely abban állt, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek tudta be a minőségellenőrzéssel, a K+F tevékenységekkel kapcsolatos létesítménykezeléssel és a vállalati kockázatkezeléssel összefüggő feladatokat, kizárólag azon tény okán, hogy az ASI és az AOE nem rendelkezett személyzettel az írországi fióktelepeiken kívül, emlékeztetni kell a fenti 243. és 244. pontban kifejtett megfontolásokra, amelyek szerint e módszer nem felel meg sem az ír jognak, sem a jóváhagyott OECD-megközelítésnek. Ezzel az érveléssel ugyanis a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy e funkciókat ténylegesen az írországi fióktelepek látták el.

- 260 Értékelésének alátámasztása érdekében a Bizottság a 2009-ben módosított költségmegosztási megállapodás B. mellékletére támaszkodik, amelyben két táblázat szerepel, amelyeket a megtámadott határozat 8. és 9. ábrája tartalmaz (a megtámadott határozat (122) preambulumbekzdése), és amelyek a szóban forgó megállapodás tárgyát képező immateriális javakkal kapcsolatos valamennyi releváns funkcióra és az azokkal összefüggő kockázatokra vonatkoznak. E funkciók és e kockázatok mindegyikét egy „x” kapcsolja az Apple Inc.-hez (amelyet Apple-ként jelölnek), valamint az ASI-hez és az AOE-hez (közös „Nemzetközi Résztvevő” [International Participant] megjelöléssel azonosítva) a szellemi tulajdon bejegyzésének és oltalmának kivételével, amelyek kizárólag az Apple Inc.-hez kapcsolódnak.
- 261 Így a költségmegosztási megállapodás tárgyát képező immateriális javak, azaz lényegében az Apple-csoport szellemi tulajdonának egésze tekintetében az említett megállapodás B. mellékletében felsorolt funkciók magukban foglalják a K+F tevékenységeket, a minőségellenőrzést, a fejlesztéssel kapcsolatos előrejelzést, pénzügyi tervezést és elemzést, a K+F tevékenységekkel kapcsolatos létesítménykezelést, a fejlesztéssel kapcsolatos szerződéskötést kapcsolt felekkel vagy harmadik felekkel, a fejlesztéssel kapcsolatos tevékenységekre vonatkozó szerződések kezelését, a munkavállalók, vállalkozók és alvállalkozók kiválasztását, felvételét és felügyeletét a fejlesztési tevékenységek ellátása céljából, a szellemi tulajdon bejegyztetését és védelmét, valamint a piacfejlesztést.
- 262 Ami a költségmegosztási megállapodás e B. mellékletében felsorolt kockázatokat illeti, ezek az Apple-csoport szellemi tulajdonának egésze tekintetében többek között magukban foglalják a termékfejlesztéssel, a termékminőséggel, a piacfejlesztéssel, a termékfelelősséggel, az álló- illetve tárgyi eszközökkel, a szellemi tulajdon védelmével és megsértésével, a védjegyfejlesztéssel és a védjegy elismertségével, valamint a szabályozási rendszerek változásaival kapcsolatos kockázatokat.
- 263 Amint azt a közigazgatási eljárás során az Apple Inc., valamint az ASI és az AOE a Törvényszék előtt előadta, a szóban forgó mellékletből kitűnik, hogy olyan funkciókról van szó, amelyeket a költségmegosztási megállapodásban részes felek gyakorolhattak, illetve az ezzel kapcsolatos kockázatokról, amelyeket esetlegesen viselhetek. Márpedig a Bizottság semmilyen bizonyítékot nem szolgáltatott annak alátámasztására, hogy e funkciókat ténylegesen az ASI és az AOE gyakorolták, még kevésbé, hogy az írországi fióktelepeik.
- 264 Ezenkívül a Bizottság e funkciókkal és kockázatokkal kapcsolatban arra hivatkozik, hogy „világos”, hogy az ASI és az AOE a fióktelepeiken kívül – munkavállalók hiányában – nem lett volna képes nyomon követni az ilyen kockázatokat. Márpedig a Bizottság semmilyen bizonyítékot nem terjeszt elő arra, hogy a szóban forgó fióktelepek személyzete ténylegesen ellátta ezeket a funkciókat és kezelte e kockázatokat.
- 265 Egyébiránt Írország mind az Apple Inc. kapcsán folytatott közigazgatási eljárás keretében, mind pedig az ASI és az AOE kapcsán a Törvényszék előtt folytatott eljárás során arra hivatkozott, hogy az ASI fióktelepe 2012-ig nem rendelkezett személyzettel: ezen év előtt a teljes személyi állományt az AOE írországi fióktelepe alkalmazta. Ezt az információt a megtámadott határozat (109) preambulumbekzdése tartalmazza, és azt a tárgyalás során megerősítették. Márpedig, ha a Bizottság azon érvét kellene követnünk, amely szerint az ASI személyzet hiányában nem tudott volna a fióktelepén kívül funkciókat ellátni, ez azt jelentené, hogy a Bizottság vizsgálata által lefedett időszak nagy részében e funkciókat az ASI írországi fióktelepe sem tudta volna ellátni, amely szintén nem rendelkezett személyzettel.
- 266 Ugyanígy a Bizottság arra hivatkozik, hogy az ASI igazgatósága olyan ülések révén, amelyekre kizárólag alkalmi jelleggel került sor, nem volt abban a helyzetben, hogy ellátssa e funkciókat, és viselje e kockázatokat. Márpedig a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek vezető szervei ténylegesen ellátták a költségmegosztási megállapodás B. mellékletében felsorolt, az Apple-csoport szellemi tulajdonához kapcsolódó valamennyi funkció és kockázat aktív kezelését.

- 267 Végül a költségmegosztási megállapodás B. mellékletében felsorolt, a fenti 261. és 262. pontban hivatkozott tevékenységekre és kockázatokra tekintettel megállapítható, hogy lényegében az Apple-csoport technológiai termékek fejlesztésével foglalkozó gazdasági modelljének (*business model*) középpontjában álló valamennyi funkcióról van szó. Ami különösen az említett mellékletben felsorolt kockázatokkal illeti, azok az e gazdasági modellben rejlő kulcsfontosságú kockázatoknak tekinthetők. Márpedig a Bizottság lényegében azt állítja, hogy az ASI írországi fióktelepe mindezen funkciókat ellátta, valamint viselte az Apple-csoport tevékenységeihez kapcsolódó valamennyi kockázatot az amerikai kontinensen kívül, anélkül hogy bizonyítékokkal szolgált volna e funkcióknak és kockázatoknak a szóban forgó fióktelep általi konkrét gyakorlására és viselésére. Tekintettel az Apple-csoport amerikai kontinensen kívüli tevékenységének jelentőségére, amely a csoport forgalmának körülbelül 60%-át teszi ki, a Bizottság e megállapítása nem észszerű.
- 268 Másodszor, ami azokat a tevékenységeket és funkciókat illeti, amelyeket a Bizottság a megtámadott határozat (296)–(300) preambulumbekkezdésében úgy sorolt fel, mint amelyeket az ASI írországi fióktelepe ténylegesen ellátott, meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben e tevékenységek és funkciók egyike sem indokolja – sem külön-külön, sem együttesen – az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek e fióktelephez való allokálását.
- 269 Így, ami a minőségellenőrzést illeti, az ASI és az AOE – anélkül, hogy ezt a Bizottság vitatta volna – arra hivatkozott, hogy az egész világon több ezer személyt foglalkoztattak a minőségellenőrzési funkciók keretében, miközben Írországból csak egyetlen személyt alkalmaztak e funkcióban. Ezenkívül arra hivatkoztak, hogy e feladatok akár ki is szervezhetők harmadik fél beszállítókkal kötött megállapodások keretében.
- 270 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy egy a minőségellenőrzéshez hasonló funkció létfontosságú az Apple védjegy – amelynek áruit az ASI írországi fióktelepe forgalmazta – jó hírre szempontjából, más bizonyítékok hiányában nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy azt szükségszerűen e fióktelep gyakorolta.
- 271 A kockázatnak való kitettség fióktelepek rendes tevékenysége keretében történő kezelését illetően a Bizottság egyetlen érvként arra hivatkozott, hogy „világos”, hogy mivel az ASI nem rendelkezik munkavállalókkal, nem ellenőrizheti és követheti nyomon a kereskedelmi kockázatokat. E tekintetben elegendő a fenti 266. pontban kifejtett megfontolásokra utalni, amelyek szerint a Bizottság feladata az volt, hogy konkrét bizonyítékokkal bizonyítsa, hogy az ASI és az AOE fióktelepei ellátták a hozzájuk allokált funkciókat, illetve viselték a hozzájuk allokált kockázatokat. Következésképpen a Bizottság érvelése, amely távolról sem vezet egyértelmű eredményre, nem bizonyítja, hogy az ilyen típusú funkciókat ténylegesen az ASI írországi fióktelepe látta el.
- 272 A K+F tevékenységekkel kapcsolatos létesítménykezeléssel kapcsolatban az ASI és az AOE – anélkül, hogy ezt a Bizottság vitatta volna – azzal érvelt, hogy az írországi fióktelepek által alkalmazott egyetlen személy feladatkörébe sem tartozott ilyen infrastruktúra.
- 273 Ami a K+F tevékenységekkel kapcsolatos [*bizalmas*] teljes munkaidős egyenértékű álláshelyet (ETP) illeti, az ASI és az AOE részletes magyarázatokat nyújtott az ezen alkalmazottak által kifejezetten ellátott feladatokkal, azaz a [*bizalmas*] régióban a biztonsági és környezetvédelmi normák betartásának biztosításával, a [*bizalmas*] régióban az alkalmazandó műszaki szabványoknak való megfelelés biztosítása érdekében a termékek tesztelésével, a Cupertino-ban található csapat segítségével a szoftverek szállításában [*bizalmas*], a szoftverek fordításával a [*bizalmas*] régió különböző nyelveire, valamint a [*bizalmas*] adminisztratív támogatással kapcsolatban. Márpedig e tevékenységek egyértelműen kiegészítő jellegűek, és bármennyire is jelentősek, nem tekinthetők olyan kulcsfontosságú funkcióknak, amelyek meghatározzák az Apple-csoport szellemi tulajdonának a szóban forgó írországi fióktelepekhez történő allokálását.

- 274 Ami a marketingszolgáltatók helyi marketingköltségeit illeti, az a tény, hogy az ASI fióktelepe viselte e költségeket, nem jelenti azt, hogy e fióktelep felelős magának a marketingstratégiának a kialakításáért. Amint ugyanis azt az ASI és az AOE kifejti, anélkül hogy a Bizottság ezt vitatná, az ASI írországi fióktelepe nem rendelkezett a marketingfunkciót ellátó személyzettel.
- 275 A regionális adatok gyűjtésére és elemzésére irányuló tevékenységeket illetően Írország, valamint az ASI és az AOE nem vitatja, hogy ez utóbbiak a releváns időszakban részt vettek e tevékenységekben. Mindazonáltal, amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE állítja, anélkül hogy a Bizottság ezt vitatná, e tevékenységek láthatóan pusztán olyan adatok gyűjtéséből álltak, amelyeket egy átfogó adatbázisba kellett csoportosítani. Márpedig e statisztikai adatkezelési tevékenységek inkább kiegészítő tevékenységeknek, mintsem az ASI kereskedelmi tevékenységeinek összessége szempontjából elengedhetetlen tevékenységeknek tűnnek. Mindenesetre az adatgyűjtéssel kapcsolatos e tevékenységek tekintetében fennálló felelősség nem igazolhatja az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek az írországi fióktelepekhez történő allokálását.
- 276 Az AppleCare szolgáltatással kapcsolatos tevékenységeket illetően a megtámadott határozat (299) preambulumbekkezdésében a Bizottság az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentésre támaszkodva jelezte, hogy az Apple márkájú áruk javításához kapcsolódó vevőszolgálati támogatásról és szervizelési szolgáltatásokról van szó az egész EMEIA régióban, amelyekért az ASI írországi fióktelepe volt felelős. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy mivel e funkció célja az ügyfelek megalégedésének biztosítása volt, az közvetlen kapcsolatban áll az Apple védjeggyel.
- 277 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentésből – amelyre maga a Bizottság is támaszkodott – kitűnik, hogy az ASI írországi fióktelepe több „végrehajtásnak” minősített funkciót látott el az Egyesült Államokban meghatározott iránymutatások és stratégiai irányítás alapján, köztük az AppleCare szolgáltatást. E szolgáltatás keretében az ASI fióktelepének feladatkörét úgy ismertették, mint amely az Apple márkájú áruk garancia- és szervizelési programjaihoz, a javítási szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatók hálózatának irányításához és az ügyfelek részére történő telefonos segítségnyújtáshoz kapcsolódik. A kifejezetten az ASI fióktelepe által végzett feladatokat úgy ismertették, hogy azok a termékek hibáira vonatkozó adatok gyűjtéséből, valamint e hibák és az Egyesült Államokban található elemző csoportokhoz továbbított visszavett termékek nyomon követéséből (monitoring) állnak. Ezenkívül a jelentésben az szerepel, hogy az ASI fióktelepe felelős az Apple-csoporton belül központilag szerződtetett javítási szolgáltatók irányításáért, valamint a szolgáltatók hálózatán belül a javításhoz szükséges alkatrészek elosztásáért. Ez az ismertetés megegyezik az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentéssel. A Bizottság nem vitatta az ASI írországi fióktelepe által az AppleCare szolgáltatás keretében ellátott feladatok ezen ismertetését.
- 278 A tárgyaláson az ASI és az AOE megerősítették, hogy az AppleCare az írországi fióktelep által nyújtott szolgáltatásból áll, amely az e szolgáltatáshoz kapcsolódó infrastruktúra és személyzet költségeit is viselte. E személyzet feladata többek között az volt, hogy telefonon (*call centre*) keresztül válaszoljon az Apple márkájú termékek felhasználóinak kérdéseire.
- 279 Az AppleCare szolgáltatás Írország, valamint az ASI és az AOE által szolgáltatott ismertetésére tekintettel, amelyre a Bizottság a megtámadott határozatban hivatkozik, meg kell állapítani, hogy az Apple márkájú termékek felhasználói részére biztosított, különösen a hibás termékek javításának vagy cseréjének ellátása révén nyújtott vevőszolgálati szolgáltatásról van szó. Ily módon az írországi fióktelep által nyújtott támogató szolgáltatás jellege inkább magának az ASI felelősségi körébe tartozó garanciának a végrehajtását segíti elő. Egyébiránt az ilyen vevőszolgálati szolgáltatás nem kapcsolódik maguknak a termékeknek a tervezéséhez, fejlesztéséhez, gyártásához és értékesítéséhez.

- 280 Márpedig, bár a vevőszolgálati szolgáltatás minősége jelentős hatással van a védjegy észlelésére, vagy az áruk tekintetében javításokat eredményezhet, e tevékenységeknek az ASI írországi fióktelepe általi gyakorlása nem vonja maga után szükségképpen az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek allokálását. A vevőszolgálati szolgáltatásokat ugyanis gyakran kiszervezik, anélkül hogy a szóban forgó társaság szellemi tulajdonát a szóban forgó külső szolgáltatóhoz kellene allokálni.
- 281 Harmadszor, az ASI írországi fióktelepe tevékenységeinek elemzéséből – ideértve a Bizottság részéről az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek az említett fióktelephez történő allokálását igazoló funkciókat is – kitűnik, hogy azok az Egyesült Államokban letelepedett vezetők által adott utasítások végrehajtása során olyan rutinfeladatoknak minősülnek, amelyek az ASI összesített tevékenységei tekintetében nem hordoznak hozzáadott értéket. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy különösen az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentésekben részletesen elemezték az ASI fióktelepének tevékenységeit. E két jelentés arra a következtetésre jutott, hogy e tevékenységek rutinjellegűek, és azokat korlátozott kockázatú ellátási, értékesítési és elosztási tevékenységként jellemezték. Jóllehet a Bizottság vitatja ez utóbbi minősítést, nem cáfolta magát az e tevékenységeknek és funkcióknak Írország és az Apple Inc. általi ismertetését.
- 282 Negyedszer, a Bizottság arra hivatkozott, hogy az ASI írországi fióktelepe által végzett e tevékenységek és funkciók szükségessé tették az Apple védjegyhez való hozzáférést. Márpedig, még ha az ASI írországi fióktelepének tevékenysége hatással is volt az Apple védjegy imázsára és presztízsére, és e tevékenység kifejtése az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek használatát is szükségessé tette, a fióktelep védjegyhez való ilyen hozzáférése és annak felhasználása külön engedélyekkel biztosítható volt az említett fióktelep általi felhasználási szükségleteknek megfelelően, anélkül hogy szükség lett volna a szóban forgó szellemi tulajdonnal kapcsolatos valamennyi engedély allokációjára. Ennélfogva érveivel a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy az Apple-csoport ASI birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit ez utóbbi fióktelephez kellett volna allokálni.
- 283 Az ASI írországi fióktelepe által ellátott, a Bizottság által az Apple-csoport ASI birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek az említett fióktelephez allokálását indokolóként megjelölt funkciók és tevékenységek elemzése alapján azt a következtetést kell levonni, hogy többek között az Apple márkájú termékek kutatását, fejlesztését és forgalmazását érintő kiegészítő tevékenységekről, valamint az e fióktelepen kívül elfogadott politikák és stratégiák végrehajtásáról van szó.
- 284 E körülmények között Írországhoz, valamint az ASI-hez és az AOE-hez hasonlóan azt a következtetést kell levonni, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy az ASI írországi fióktelepe által ellátott funkciók és tevékenységek igazolják az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek és az abból származó bevételeknek e fióktelephez történő allokálását.

b) Az AOE írországi fióktelepének tevékenységeiről

- 285 Amint az a fenti 10. pontban megállapításra került, az AOE írországi fióktelepe felelős az iMac asztali számítógépek, a MacBook hordozható számítógépek és más informatikai kiegészítők gyártásáért és összeszereléséért. E tevékenységekre Írországhoz kerül sor. Termékeit az Apple-csoporton belül kapcsolt partnereknek értékesíti.
- 286 Ami az AOE írországi fióktelepét illeti, a megtámadott határozat (301) preambulumbekzdésében a Bizottság megjegyzi, hogy e fióktelep specifikus folyamatokat és gyártási szakértelmet hozott létre, továbbá minőségbiztosítási és minőségellenőrzési feladatokat látott el, amelyekre az Apple-márka értékének a megőrzéséhez van szükség.
- 287 Ezenkívül a megtámadott határozat (301) és (302) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy a költségmegosztási megállapodás hatálya alá tartozó, e fióktelephez kapcsolódó költségeket figyelembe vették az 1991. évi adóügyi határozat keretében, valamint hogy a 2007. évi

adóügyi határozatban forgalmának [*bizalmas*] százalékát a szellemi tulajdonnal összefüggő hozamként rögzítették. E tényezők alapján a Bizottság úgy vélte, hogy az ír hatóságoknak arra a következtetésre kellett volna jutniuk, hogy az AOE írországi fióktelepe részt vett a szellemi tulajdon fejlesztésében, illetve az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek kezelésében és ellenőrzésében.

- 288 Először is, a fenti 259–272. pontban kifejtett megfontolások az AOE írországi fióktelepére is alkalmazandók, mivel a Bizottság az ASI és az AOE írországi fióktelepei tekintetében megkülönböztetés nélkül ismerteti a minőségellenőrzéssel, a K+F tevékenységekkel kapcsolatos létesítménykezeléssel és a vállalati kockázatkezeléssel összefüggő feladatokkal kapcsolatos érveit.
- 289 Másodszor, ami konkrétan a specifikus folyamatokat és gyártási szakértelmet illeti, a felek nem vitatják, hogy az AOE írországi fióktelepe valóban gyakorolta e funkciókat. Írország, valamint az ASI és az AOE azonban vitatja a Bizottság által ebből levont következtetéseket.
- 290 E tekintetben meg kell állapítani, hogy olyan specifikus folyamatokról és gyártási szakértelmről van szó, amelyeket maga az AOE írországi fióktelepe alakított ki a gyártási tevékenysége keretében. Így, még ha e tényezők egyes szellemi tulajdonjogok alapján védelemben is részesülhetnek, az ezen írországi fióktelep tevékenységeire jellemző korlátozott és sajátos területről van szó. Következésképpen ez nem indokolja az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyei összességének e fióktelephez allokálását.
- 291 Harmadszor, amint azt Írország és az ASI és az AOE kifejti, és amint azt a Bizottság is elismeri, a vitatott adóügyi határozatok figyelembe vették az AOE írországi fióktelepének az Apple-csoport szellemi tulajdonához való hozzájárulását.
- 292 Így, egyrészt az 1991. évi adóügyi határozat esetében, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (302) preambulumbekkezdésében kiemeli, az AOE írországi fióktelepének a költségmegosztási megállapodáshoz kapcsolódó költségekhez való hozzájárulását beszámították azon működési költségek közé, amelyek alapján az AOE adóköteles nyereségét kiszámították. Következésképpen az AOE adóköteles nyereségének egy részét az Apple-csoport szellemi tulajdona egy részének figyelembevételével kellett kiszámítani. Márpedig a Bizottság nem terjesztett elő semmilyen bizonyítékot a megtámadott határozat (302) preambulumbekkezdésében kifejtett azon érvének alátámasztására, amely szerint amiatt, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonával kapcsolatos költségek egy részét figyelembe vették az AOE adóköteles nyereségének kiszámításánál, az ír hatóságoknak az Apple-csoport valamennyi szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyét az AOE írországi fióktelepéhez kellett volna allokálniuk.
- 293 Másrészt a 2007. évi adóügyi határozat esetében az AOE írországi fióktelepének gyártási tevékenységeihez tartozó szellemi tulajdon fennállását és az ennek megfelelő hozamot kifejezetten elismerték azáltal, hogy az AOE adóköteles nyereségének kiszámítására szolgáló képletbe bevonták az e fióktelep által létrehozott szellemi tulajdon hozamát. E tekintetben a Bizottság nem terjesztett elő semmilyen bizonyítékot a megtámadott határozat (303) preambulumbekkezdésében kifejtett azon érvének alátámasztására, amely szerint az AOE írországi fióktelepe által kifejlesztett szellemi tulajdonnal összefüggő hozam miatt e fióktelep részt vett az Apple-csoport teljes szellemi tulajdonának létrehozásában, kezelésében vagy ellenőrzésében. Márpedig az a tény, hogy a kifejezetten az AOE írországi fióktelepének gyártási tevékenysége keretében létrehozott szellemi tulajdonnal összefüggő hozamot e fióktelephez allokálták, nem jelenti azt, hogy az Apple-csoport teljes szellemi tulajdonával kapcsolatos engedélyeket is hozzá kellene allokálni.
- 294 Következésképpen a Bizottság nem támaszkodhat kizárólag az AOE írországi fióktelepének azon specifikus folyamatok létrehozásában és azon termékek gyártási szakértelmének kifejlesztésében való részvételére, amelyekért felelős, annak megállapítása céljából, hogy az Apple-csoport teljes szellemi tulajdonához kapcsolódó nyereséget e fióktelephez kellett volna allokálni.

295 E körülmények között Írországhoz, valamint az ASI-hez és az AOE-hez hasonlóan azt a következtetést kell levonni, hogy a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy az AOE írországi fióktelepe által ellátott funkciók és tevékenységek igazolják az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek és az azokból származó bevételeknek e fióktelephez történő allokálását.

c) Az ASI és az AOE fióktelepén kívüli tevékenységekről

296 Amint azt a Törvényszék a fenti 37–40. pontban felidézte, a megtámadott határozatban a Bizottság elsődleges érvelése azon az állításon alapul, amely szerint az Apple-csoport ASI és AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit az írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni, mivel e fióktelepeken kívül az ASI és az AOE nem rendelkezett a kulcsfontosságú feladatok ellátására és a szóban forgó engedélyek kezelésére alkalmas fizikai jelenléttel és munkavállalókkal, mivel az ASI-n és az AOE-n belül kizárólag fióktelepek rendelkeztek érzékelhető jelenléttel és munkavállalókkal.

297 Meg kell vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által előadott, a Bizottság álláspontját vitató azon érveket, amelyek szerint lényegében az Apple-csoporton belüli stratégiai döntéshozatalt Cupertinoóban központosították, ez utóbbiak pedig irányító szerveiken keresztül végrehajtották e döntéseket, anélkül hogy írországi fióktelepek aktívan részt vettek volna e döntéshozatalban.

1) A stratégiai döntések Apple-csoporton belüli meghozataláról

298 Írország, valamint az ASI és az AOE arra hivatkoznak, hogy az Apple-csoport tevékenységeinek „gravitációs központja” Cupertinoóban, nem pedig Írországbán volt. Valamennyi stratégiai döntést ugyanis a csoport egésze tekintetében kialakított átfogó kereskedelmi stratégia alapján hozták meg Cupertinoóban, különösen az Apple-csoport termékeinek tervezését és fejlesztését illetően. Ezt a központilag elhatározott stratégiát a csoport társaságai, többek között az ASI és az AOE hajtották végre, amelyek, mint bármely más társaság, irányító szerveik útján, az alkalmazandó társasági jogi szabályok alapján jártak el.

299 E tekintetben többek között meg kell jegyezni, hogy az ASI és az AOE a közigazgatási eljárás keretében és a jelen keresetek során benyújtott beadványaik alátámasztására bizonyítékokat nyújtottak be az Apple-csoporton belül az igazgatók által Cupertinoóban hozott, majd a csoport különböző szervezetei, mint például az ASI és az AOE által lépcsőzetesen végrehajtott stratégiai döntések központosított jellegére vonatkozóan. E központosított eljárások többek között az árak rögzítésére, a könyveléssel kapcsolatos döntésekre, valamint az Apple-csoport valamennyi nemzetközi tevékenységével kapcsolatos finanszírozásra vagy pénzgazdálkodásra vonatkoznak, amelyeket központi jelleggel az anyavállalat, az Apple Inc. irányítása alatt fogadtak el.

300 Közelebbről, ami a K+F területen – ahol többek között az Apple-csoport szellemi tulajdona keletkezett – hozott döntéseket illeti, az ASI és az AOE olyan bizonyítékokat szolgáltatott, amelyek azt támasztják alá, hogy a fejlesztendő, a későbbiekben többek között általuk értékesítendő termékekre, valamint a K+F stratégiára vonatkozó döntéseket a csoport Cupertinoóban letelepedett vezetői hozták meg és hajtották végre. E bizonyítékokból az is kitűnik, hogy az új termékek piacra dobására vonatkozó stratégiákat, és különösen az európai piacokon történő forgalmazásnak a piacra lépés tervezett időpontját több hónappal megelőző megszervezését az Apple-csoport szintjén alakították ki, mégpedig többek között a csoport vezető tisztségviselői (Executive Team) a csoport vezérigazgatójának irányítása alatt, Cupertinoóban.

301 Ezenkívül az ügy irataiból kitűnik, hogy az ASI által értékesített termékek nagy részének gyártásáért felelős harmadik személy gyártókkal (*Original Equipment Manufacturers* vagy OEM-ek) kötött szerződéseket az anyavállalat, az Apple Inc. és az ASI igazgatóik révén közvetlenül vagy meghatalmazás útján tárgyalta és kötötte meg. Az ASI és az AOE bizonyítékokat terjesztett elő az

olyan, a távközlési szolgáltatókhoz hasonló ügyfelekkel folytatott tárgyalásokra és a szerződések aláírására vonatkozóan, amelyek az Apple márkájú termékek, különösen a mobiltelefonok kiskereskedelmi értékesítésének jelentős részét biztosítják. E bizonyítékokból kitűnik, hogy a szóban forgó tárgyalásokat az Apple-csoport igazgatói folytatták, mégpedig az Apple-csoport nevében az Apple Inc. és az ASI által kötött szerződések esetében ezek igazgatói, közvetlenül vagy meghatalmazás útján.

- 302 Következésképpen, amennyiben bebizonyosodik, hogy többek között az Apple-csoport szellemi tulajdonának alapját képező termékek fejlesztését illetően a stratégiai döntéseket az Apple-csoport teljes egésze tekintetében Cupertino-ban hozták meg, a Bizottság tévesen jutott arra a következtetésre, hogy az Apple-csoport azon szellemi tulajdonának kezelését, amelynek engedélyei az ASI és az AOE birtokában voltak, szükségszerűen írországi fióktelepeik látták el.

2) Az ASI és az AOE döntéshozataláról

- 303 Ami az ASI és az AOE azon képességét illeti, hogy irányító szerveiken keresztül az alapvető funkcióikat érintő döntéseket hozzanak, rá kell mutatni, hogy maga a Bizottság is tudomásul vette a releváns időszakban az igazgatóságok, valamint rendszeres üléseik fennállását, és a megtámadott határozat 4. és 5. táblázatában bemutatta az említett ülésekről készült jegyzőkönyvek kivonatait, amelyek megerősítik e tényeket.
- 304 Márpedig az a tény, hogy az igazgatósági ülések jegyzőkönyvei nem tartalmaznak részleteket az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeinek kezelésére vonatkozó döntésekről, a költségmegosztási megállapodásról és a fontos üzleti döntésekről, nem zárja ki maguknak a döntéseknek a létezését.
- 305 Figyelemmel a Bizottság által a megtámadott határozat 4. és 5. táblázatában átvett jegyzőkönyvek kivonataira, azok összefoglaló jellege elegendő annak megértéséhez, hogy miként fogadták el, és hogyan rögzítették az igazgatóság üléseiről készült jegyzőkönyvekben a társaság kapcsán az egyes adóévek során hozott kulcsfontosságú döntéseket, mint amilyen az éves beszámolók jóváhagyása.
- 306 Így az igazgatóságok e jegyzőkönyvekben rögzített határozatai rendszeres jelleggel (évi több alkalommal is) érintették többek között az osztalékfizetést, az igazgatók jelentéseinek jóváhagyását, valamint az igazgatók kinevezését és lemondását. Ezenkívül alkalmanként ezek a határozatok leányvállalatok alapítására és olyan meghatalmazásokra vonatkoztak, amelyek bizonyos igazgatókat hatalmaztak fel olyan különböző tevékenységek végzésére, mint a bankszámlák kezelése, a kormányokkal és állami szervekkel való kapcsolatok, a könyvvizsgálatok, biztosítások kötése, eszközök bérlete, vétele és eladása, áruk átvétele és kereskedelmi szerződések. Ezenkívül e jegyzőkönyvekből kitűnik, hogy nagyon széles irányítási jogköröket ruháztak át az igazgatóság egyes tagjaira.
- 307 Ezenkívül, ami a költségmegosztási megállapodást illeti, az ASI és az AOE által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy a releváns időszak során e megállapodás különböző változatait igazgatóságuk tagjai írták alá, mégpedig Cupertino-ban.
- 308 Egyébiránt az ASI és az AOE által szolgáltatott részletes információk szerint mind az ASI, mind pedig az AOE esetében csak egy igazgató dolgozott Írországbán az ASI és az AOE igazgatóságát képező összesen tizennégy, illetve nyolc igazgató közül, minden olyan adóévben, amikor a vitatott adóügyi határozatok hatályban voltak.
- 309 Következésképpen a Bizottság tévesen állapította meg, hogy az ASI és az AOE az irányító szerveik, különösen az igazgatóságuk révén nem képesek a szóban forgó társaságok alapvető funkcióinak ellátására, adott esetben oly módon, hogy hatásköreiket az írországi fióktelepek személyi állományán kívüli egyes vezetőkre ruházzák.

d) Az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó következtetések

- 310 A fenti megfontolásokból következik, hogy a jelen ügyben a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy egyrészt az ASI és az AOE írországi fióktelepei által ténylegesen ellátott tevékenységekre és funkciókra, másrészt pedig az e fióktelepeken kívül hozott és végrehajtott stratégiai döntésekre tekintettel az említett írországi fióktelepekhez kellett volna allokálni az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségének meghatározása céljából.
- 311 E körülmények között helyt kell adni az Írország által a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap keretében, valamint az ASI és az AOE által a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik jogalap keretében a Bizottságnak az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek tevékenységeire, valamint az említett fióktelepeken kívüli tevékenységekre vonatkozó ténybeli értékeléseivel szemben felhozott kifogásoknak.

4. A Bizottság elsődleges érvelése alapján a szelektív előny fennállására vonatkozó értékelésével kapcsolatos következtetés

- 312 Tekintettel a Bizottság által a jelen ügyben alkalmazandó ír adójog szerinti általános adózás téves értékelésével kapcsolatban a fenti 249. pontban tett megállapításokra, valamint a fenti 310. pontban kifejtett, az Apple-csoporton belüli tevékenységek Bizottság általi téves értékelése kapcsán tett megállapításokra, helyt kell adni az arra alapított jogalapoknak, hogy elsődleges érvelése keretében a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az ír adóhatóságok a vitatott adóügyi határozatok meghozatalával az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előnyt nyújtottak az ASI és az AOE számára.
- 313 Nem szükséges tehát megvizsgálni azokat a jogalapokat, amelyek az elsődleges érvelés keretében a Bizottság szóban forgó intézkedések szelektivitására és azok igazolásának hiányára vonatkozó értékeléseinek vitatására irányulnak.
- 314 Ily módon ezt követően meg kell vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által hivatkozott azon jogalapokat, amelyek a Bizottság által a megtámadott határozatban ismertetett másodlagos és alternatív érvelés keretében tett értékeléseket vitatják.

E. A Bizottság másodlagos érvelés keretében tett értékeléseit vitató jogalapokról (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap)

- 315 A Bizottság a megtámadott határozatban szereplő másodlagos érvelése keretében (a (325)–(360) preambulumbekzdés) azt állította, hogy még ha az ír adóhatóságok jogosan is fogadták el, hogy az Apple-csoportnak az ASI és az AOE birtokában lévő szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit nem kellett volna írországi fióktelepeikhez allokálni, a nyereségallokáció vitatott adóügyi határozatokban jóváhagyott módszerei mindazonáltal olyan eredményre vezettek, amely eltér a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő megbízható becsléstől, mivel e módszerek alulbecsülik az ASI és az AOE írországi adóköteles eredményét.
- 316 Közelebbről többek között a megtámadott határozat (328)–(330) preambulumbekzdésében a Bizottság azt állította, hogy a vitatott adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségallokációs módszerek egyoldalú nyereségallokációs módszereknek minősülnek, amelyek hasonlítanak az OECD transzferárképzési iránymutatás által előírt tranzakciós nettó árrés módszerhez.

- 317 Márpedig a Bizottság szerint a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerek hibásak: először is az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek az egyoldalú nyereségallokációs módszerek fókuszpontjaként vagy „vizsgált feleként” történő kiválasztása (a megtámadott határozat (328)–(333) preambulumbekkezdése), másodszor a működési költségek nyereségszint-mutatókénti kiválasztása (a megtámadott határozat (334)–(345) preambulumbekkezdése), harmadszor pedig az elfogadott hozamszintek (a megtámadott határozat (346)–(359) preambulumbekkezdése) miatt. A Bizottság szerint minden ilyen hiba azt eredményezte, hogy e társaságok írországi adófizetési kötelezettsége alacsonyabb lett, mint a nem integrált vállalkozásoké, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialakult árakat tükröz (a megtámadott határozat (360) preambulumbekkezdése).
- 318 Ily módon meg kell állapítani, hogy a Bizottság által a másodlagos érvelése keretében végzett értékelések összessége olyan előny fennállásának megállapítására irányul, amelyet az ASI és az AOE számára azon tény okán biztosítottak, hogy a vitatott adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségallokációs módszerek nem eredményeztek a szokásos piaci ár elvének megfelelő nyereséget.
- 319 E tekintetben meg kell állapítani, hogy – különösen az OECD transzferárképzési iránymutatással összefüggésben – a módszertani előírások be nem tartása önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy a kiszámított nyereség nem a piacon alapuló eredményre vonatkozó megbízható becslés, és még kevésbé, hogy a kiszámított nyereség alacsonyabb annál az nyereségnél, amelyet akkor kellett volna kapni, ha helyesen alkalmazták volna a transzferárak meghatározásának módszerét. Így önmagában a módszertani hiba megállapítása nem elegendő annak bizonyításához, hogy a vitatott adóintézkedések előnyt biztosítottak az említett intézkedések kedvezményezettjeinek. A Bizottságnak ugyanis azt is bizonyítania kell, hogy a megállapított módszertani hibák az adóköteles nyereség, és így az e kedvezményezettek által viselt adóteher csökkenéséhez vezettek, ahhoz képest, amelyet a szóban forgó adóintézkedések hiányában a nemzeti jog általános adózási szabályai alapján viseltek volna.
- 320 A fenti megfontolások fényében kell elemezni az Írország, valamint az ASI és az AOE által a Bizottság fenti 315–317. pontban összefoglalt értékeléseivel szemben felhozott érveket.
- 321 Írország, valamint az ASI és az AOE először is a tranzakciós nettó árrés módszer alkalmazásával, illetve az arra vonatkozó bizottsági értékelésekkel kapcsolatos kifogásokra hivatkozik, hogy a Bizottság az OECD keretében kidolgozott jogi aktusokra támaszkodott. Ezt követően Írország, valamint az ASI és az AOE vitatja a Bizottság által kifejezetten felhozott három módszertani hibát, amelyek az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek a nyereségallokációs módszerek „vizsgált feleként” történő kiválasztásával, a működési költségek nyereségszint-mutatóként való kiválasztásával és a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott hozamszintekkel kapcsolatosak.

1. A vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerekre vonatkozó, a tranzakciós nettó árrés módszer fényében végzett értékelésről

- 322 A felek lényegében abban a kérdésben nem értenek egyet, hogy a Bizottság a másodlagos érvelése során mennyiben hagyatkozhatott volna a jóváhagyott OECD-megközelítésben hivatkozott OECD transzferárképzési iránymutatásban ismertetett szokásos piaci ár elvére. Konkrétabban, nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a Bizottság használhatta-e a többek között az említett iránymutatásban előírt tranzakciós nettó árrés módszert annak ellenőrzése érdekében, hogy a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszer az ASI és az AOE olyan adóköteles nyereségét eredményezte volna-e, amely kisebb, mint egy összehasonlítható helyzetben lévő társaságé.
- 323 Először is, ami a jóváhagyott OECD-megközelítés alkalmazását illeti, emlékeztetni kell a fenti 233–245. pontban kifejtett megfontolásokra. Ily módon, noha a jóváhagyott OECD-megközelítést nem építették be az ír adójogba, az a mód, ahogyan az ír adóhatóságok alkalmazzák a TCA 97 25. cikkét, lényegében egybeesik a jóváhagyott OECD-megközelítés által javasolt elemzéssel. Egyrészt ugyanis a

TCA 97 25. cikkének Írország által a keresetlevelében ismertetett és a tárgyaláson is megerősített alkalmazása mindenekelőtt a fióktelepek által ellátott funkciók, felhasznált eszközök és viselt kockázatok elemzését követeli meg, ami lényegében megfelel a jóváhagyott OECD-megközelítés által javasolt elemzés első szakaszának. Másrészt ezen elemzés második lépésével kapcsolatban emlékeztetni kell arra, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítés az OECD transzferárképzési iránymutatásra hivatkozik. E tekintetben Írország, valamint az ASI és az AOE nem vitatták a Bizottságnak többek között a megtámadott határozat (265) preambulumbeközdésében szereplő azon állítását, amely szerint a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerek hasonlítanak az OECD transzferárképzési iránymutatásban szereplő olyan egyoldalú transzferár-megállapítási módszerekhez, mint a tranzakciós nettó árrés módszer.

- 324 Másodszor meg kell állapítani, hogy a közigazgatási eljárás során Írország és az Apple Inc. olyan, az adótanácsadók által készített *ad hoc* jelentéseket nyújtottak be, amelyek éppen a tranzakciós nettó árrés módszerre támaszkodtak annak bizonyítása érdekében, hogy az ASI és az AOE Írországban a vitatott adóügyi határozatok alapján ténylegesen bevallott adóköteles nyeresége a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományba esett. Márpedig Írország, valamint az ASI és az AOE nem kifogásolhatják, hogy a Bizottság a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodott, és másodlagos érvelése keretében a tranzakciós nettó árrés módszert használta, miközben a közigazgatási eljárás során maguk is hivatkoztak arra.
- 325 A fentiekre tekintettel el kell utasítani az arra vonatkozó kifogásokat, hogy a Bizottság a többek között az OECD transzferárképzési iránymutatásban előírt tranzakciós nettó árrés módszert használta annak ellenőrzése érdekében, hogy a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszer az ASI és az AOE adóterhének csökkenését eredményezte-e.
- 326 E körülmények között ezt követően meg kell vizsgálni Írország, valamint az ASI és az AOE arra alapított érveit, hogy a Bizottság másodlagos érvelése keretében a tranzakciós nettó árrés módszert alkalmazta, annak vizsgálata érdekében, hogy a Bizottság bizonyította-e, hogy a vitatott adóügyi határozatok előnyt biztosítottak az ASI és az AOE részére.
- 327 E tekintetben a felek nem értenek egyet a Bizottságnak a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszer azon három hibájára vonatkozó megállapításaival kapcsolatban, amelyek először is a fióktelepek vizsgált felekként való kiválasztását, másodszor a működési költségeknek a nyereségszint-mutatóként való kiválasztását, harmadszor pedig az elfogadott hozamszinteket érintik.

2. Az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek „vizsgált félként” történő kiválasztásáról a nyereségallokációs módszerek alkalmazása során

- 328 Emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat (328)–(333) preambulumbeközdésében a Bizottság rámutatott arra, hogy még ha feltételezzük is, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit helyesen allokálták az ASI és az AOE központi irodájához, ez utóbbiak nem láthattak el összetett funkciókat személyzet és fizikai jelenlét nélkül. Ezzel szemben a Bizottság szerint az írországi fióktelepek olyan szellemi tulajdonhoz kapcsolódó funkciókat láttak el, amelyek létfontosságúak voltak a márkatudatosság és a márka ismertségének kiépítéséhez az EMEIA régióban. A Bizottság ebből azt a következtetést vonta le, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeit tévesen választották ki vizsgált felekként.
- 329 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a tranzakciós nettó árrés módszer a transzferárak meghatározásának egyoldalú módszerét képezi. Ez azt jelenti, hogy megfelelő alapon meghatározzák az adóalany, vagyis a „vizsgált fél” által egy kapcsolt ügylet vagy szorosan kapcsolódó, illetve folytatódó kapcsolt ügyletek után elért nettó nyereséget. E megfelelő alap meghatározása céljából egy olyan nyereségszint-mutatót kell kiválasztani, mint a költségek, az értékesítések vagy az eszközök. A kapcsolt ügylet révén az adóalany által elért nettó nyereség mutatót azon nettó nyereség mutatóra támaszkodva

kell megállapítani, amelyet ugyanazon adóalany vagy egy független vállalkozás ér el az összehasonlítható szabad piaci ügyletek révén. A tranzakciós nettó árrés módszer tehát kiterjed az ügylet olyan felének megjelölésére, amelynek vonatkozásában egy mutatót tesztelnek. A „vizsgált félről” van szó.

- 330 Ezenkívül a 2010. évi OECD transzferárképzési iránymutatás szerint, amelyre a Bizottság többek között a megtámadott határozat (94) és (255) preambulumbekkezdésében hivatkozik hasznos útmutatásokként, és amelyen az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentések is alapulnak, a vizsgált fél kiválasztásának összeegyeztethetőnek kell lennie az ügylet funkcionális elemzésével. Egyébiránt ebben az is szerepel, hogy általános szabály, hogy mindig azt a felet kell vizsgálni, amelynek esetében a transzferár-képzési módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb megbízhatóan összehasonlítható adat áll rendelkezésre. Ez az esetek többségében az, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett.
- 331 Először is hangsúlyozni kell, hogy a megtámadott határozatban, különösen annak (333) preambulumbekkezdésében a Bizottság annak kijelentésére szorítkozott, hogy a vizsgált jogalany meghatározására vonatkozó hiba az ASI és az AOE adóköteles nyereségének csökkenéséhez vezetett.
- 332 Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 319. pontban kiemelte, valamely nyereségallokációs módszer alkalmazása során a módszertani előírások be nem tartása önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy a kiszámított nyereség nem a piacon alapuló eredményre vonatkozó megbízható becslés, és még kevésbé, hogy a kiszámított nyereség alacsonyabb annál a nyereségnél, amelyet akkor kellett volna kapni, ha helyesen alkalmazták volna a transzferárak meghatározásának módszerét.
- 333 Következésképpen pusztán annak a Bizottság általi megállapítása, még ha azt bizonyítottanak is feltételezzük, amely szerint módszertani hibát követek el az ASI és az AOE írországi fióktelepei által érvényesített nyereségallokációs módszerek keretében a vizsgált fél kiválasztása során, önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy az említett adóügyi határozatok előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára. A Bizottságnak ugyanis azt is bizonyítania kellett volna, hogy e hiba e két társaság adóköteles nyereségének olyan csökkenéséhez vezetett, amelyre ezen adóügyi határozatok hiányában nem került volna sor. Márpedig a jelen ügyben a Bizottság nem terjesztett elő annak bizonyítására irányuló elemeket, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek vizsgált felekként történő kiválasztása e társaságok adóköteles nyereségének csökkenéséhez vezetett volna.
- 334 Másodszor és mindenestre meg kell állapítani, hogy a tranzakciós nettó árrés módszer keretében előzetesen ki kell választani egy vizsgálandó felet, többek között az e fél által ellátott funkciók alapján, annak érdekében, hogy ezt követően ki lehessen számítani az e funkciókhoz kapcsolódó ügylettel összefüggésben a hozamot. Az a tény, hogy rendszerint azt a felet választják ki, amely a legkevésbé összetett funkciókat látja el, nem befolyásolja a kiválasztott fél által ténylegesen ellátott funkciókat és e funkciók hozamának meghatározását.
- 335 Az OECD transzferárképzési iránymutatás ugyanis nem írja elő, hogy az ügyletben mely felet kell kiválasztani, hanem azon vállalkozás kiválasztását javasolja, amely kapcsán a legszorosabban összehasonlítható ügyletekre vonatkozóan megbízható adatok azonosíthatók. Ezt követően kiemelésre kerül, hogy ez gyakran azt jelenti, hogy a legkevésbé összetett kapcsolt vállalkozást kell választani az ügylet által érintett vállalkozások közül, amely nem rendelkezik értékes immateriális javakkal vagy egyedi eszközökkel. Ebből az következik, hogy az említett iránymutatás nem írja elő szükségképpen a legkevésbé összetett jogalany kiválasztását, hanem csak azt javasolja, hogy azt a jogalanyt válasszák ki, amely vonatkozásában a legmegbízhatóbb adatok állnak rendelkezésre.
- 336 Így, amennyiben a vizsgált fél funkcióit helyesen határozták meg, és e funkciók hozamát helyesen számították ki, nincs jelentősége annak a ténynek, hogy az egyik vagy a másik felet választották ki vizsgált félként.

- 337 Harmadszor, emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság az érvelését másodlagosan arra az előfeltevésre alapította, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit helyesen allokálták az ASI és az AOE központi irodájához.
- 338 E tekintetben, amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE helyesen hangsúlyozza, meg kell állapítani, hogy a szellemi tulajdon kulcsfontosságú eszköz az Apple-csoporthoz hasonló vállalkozás számára, amelynek gazdálkodási modellje alapvetően a technológiai innováción alapul. E szellemi tulajdon tehát a jelen ügyben az OECD transzferárképzési iránymutatásra tekintettel egyetlen eszköznek tekinthető.
- 339 Márpedig, amint az a jóváhagyott OECD-megközelítésből kitűnik, egy az Apple-csoporthoz hasonló vállalkozás esetében főszabály szerint pusztán az a tény, hogy az egyik fél a szellemi tulajdon jogosultja, ezen immateriális eszközök vonatkozásában jelentős emberi funkciók gyakorlását foglalja magában, mint például az e szellemi tulajdon alapjául szolgáló fejlesztési program végrehajtására vonatkozó döntések aktív meghozatala és annak aktív kezelése. Az, hogy a szellemi tulajdont a vállalkozás egy részéhez allokálták, arra utaló jelnek tekinthető, hogy e rész összetett funkciókat lát el.
- 340 Ebből következik, hogy a Bizottság a másodlagos érvelésében nem állíthatja azt, hogy az Apple-csoport szellemi tulajdonát helyesen allokálták az ASI és az AOE központi irodájához, és ezzel egyidejűleg azt, hogy e két társaság írországi fióktelepei gyakorolták a legösszetettebb funkciókat e szellemi tulajdon tekintetében, anélkül hogy bármilyen bizonyítékot szolgáltatna arra vonatkozóan, hogy az említett fióktelepek ténylegesen ilyen összetett funkciókat láttak el.
- 341 Ezzel szemben, amint az a fenti 281. és 290. pontban megállapítást nyert, a Bizottság a jelen ügyben nem tudta bizonyítani, hogy e fióktelepek ténylegesen funkciókat láttak el, és meghatározó döntéseket hoztak az Apple-csoport szellemi tulajdona tekintetében, többek között annak tervezését, létrehozását és fejlesztését illetően.
- 342 Negyedszer, meg kell állapítani, hogy a vitatott adóügyi határozatok az Apple-csoport által az ír adóhatóságokhoz intézett kérelmekben szereplő, az ASI és az AOE írországi fióktelepei funkcióira vonatkozó ismertetéseken alapulnak. Amint az a megtámadott határozat (54)–(57) preambulumbekzdéséből kitűnik, e funkciók az ASI fióktelepe esetében az Apple márkájú termékek beszerzéséből, értékesítéséből és forgalmazásából állnak az EMEIA régióban a kapcsolt felek és harmadik ügyfelek részére, míg az AOE fióktelepe esetében informatikai termékek meghatározott körének írországi gyártásából és összeszereléséből.
- 343 Márpedig meg kell állapítani, hogy e funkciók első látásra könnyen azonosíthatónak, és nem különösebben összetettnek tekinthetők. Semmiképpen sem minősülnek olyan egyedi és sajátos funkcióknak, amelyek tekintetében nehezen azonosíthatók összehasonlítható adatok. Ellenkezőleg, gyakori és viszonylag szabványos jellegű funkciókról van szó a vállalkozások közötti kereskedelmi kapcsolatokban.
- 344 Kétségtelen, hogy az Apple-csoport által a vitatott adóügyi határozatok meghozatalát megelőzően az ír adóhatóságok felé szolgáltatott információk nagyon tömörek voltak az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek funkcióit, eszközeit és kockázatait illetően. A vitatott adóügyi határozatokat ugyanis azt követően fogadták el, hogy az Apple-csoport adótanácsadói néhány rövid levelet küldtek az ír adóhatóságoknak, amelyekben tömören ismertették az ASI és az AOE fióktelepeinek tevékenységét, és javaslatot tettek az e két társaság adóköteles nyereségének kiszámítására szolgáló módszerre. E levélváltások tartalma elég homályos, és kitűnik, hogy az ír adóhatóságok és az Apple-csoport adótanácsadói között a két találkozáson folytatott megbeszélések meghatározóak voltak e társaságok adóköteles nyereségének meghatározása szempontjából, anélkül hogy a fióktelepek funkcióinak objektív és részletes elemzését, illetve e funkciók értékelését dokumentálták volna.

- 345 Ily módon az Írország és az Apple Inc. által a közigazgatási eljárás keretében utólag benyújtott *ad hoc* jelentésektől eltérően a vitatott adóügyi határozatok elfogadása előtt nem nyújtottak be semmilyen, a nyereség allokációjáról szóló jelentést, sem további információt az ír adóhatóságok részére.
- 346 Egyébiránt, amint az a tárgyaláson megerősítésre került, az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek tevékenységeire vonatkozó, az 1991. évi határozatot megelőzően szolgáltatott információkat nem egészítették ki jelentős mértékben a 2007. évi adóügyi határozat meghozatalát megelőzően, és azokat később sem tették naprakésszé.
- 347 Az írországi fióktelepek által ténylegesen ellátott funkciókkal és azoknak az említett fióktelepekhez allokálható nyereség meghatározása céljából történő értékelésével kapcsolatos, az ír adóhatóságok elé terjesztett bizonyítékok e hiánya a TCA 97 25. cikkének alkalmazása során felmerülő módszertani hiányosságnak tekinthető, amely eleve megköveteli a fióktelepek által ellátott funkciók, használt eszközök és viselt kockázatok elemzésének elvégzését.
- 348 Mindazonáltal bármilyen sajnálatos is e módszertani hiányosság, a Bizottság az állami támogatások EUMSZ 107. cikk szerinti ellenőrzése keretében nem elégedhet meg annak kijelentésével, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek a nyereségallokációs módszer alkalmazása során vizsgált felekként való kiválasztása téves volt, anélkül hogy bizonyítaná, hogy az e fióktelepek által ténylegesen ellátott funkciók különösen összetett, egyedi vagy nehezen egyediesíthető funkcióknak minősültek, és ezért a nyereségallokáció ilyen egyoldalú módszeréhez szükséges összehasonlítható adatok nem voltak azonosíthatók, illetve megbízhatók, valamint hogy az ebből következő allokáció szükségképpen hibás volt.
- 349 Egyébiránt, még ha feltételezzük is, hogy a nyereségallokációs módszer ilyen hibája bizonyítást nyer, amint azt a Törvényszék a fenti 319. és 332. pontban kifejtette, a Bizottságnak bizonyítania kell, hogy a szóban forgó nyereségallokáció a szóban forgó társaságok adóterheinek csökkentéséhez vezetett ahhoz képest, amelyet a vitatott adóügyi határozatok hiányában viseltek volna, és ily módon ténylegesen sor került előny biztosítására.
- 350 Márpedig a Bizottság nem terjesztett elő semmilyen bizonyítékot az annak bizonyítására irányuló másodlagos érvelése keretében, hogy az ilyen, az ír adóhatóságokhoz benyújtott információk hiányán alapuló módszertani hiba az ASI és az AOE adóalapjának csökkenéséhez vezetett a vitatott adóügyi határozatok alkalmazása miatt.
- 351 A fenti megfontolásokra tekintettel helyt kell adni az Írország, valamint az ASI és az AOE által a Bizottság azon megállapításaival szemben felhozott kifogásoknak, amelyek szerint tévesen választották ki vizsgált félként az ASI és az AOE írországi fióktelepeit azon nyereségallokációs módszerek alkalmazása során, amelyeken a vitatott adóügyi határozatok alapulnak.

3. A működési költségek kiválasztásáról nyereségszint-mutatóként

- 352 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a vitatott adóügyi határozatokban (lásd a fenti 12–21. pontot) az írországi fióktelepek adóköteles nyereségét a működési költségek áréréként számították ki.
- 353 A megtámadott határozat (334)–(345) preambulumbekzdésében a Bizottság arra hivatkozott, hogy még ha feltételezzük is, hogy az írországi fióktelepeket az egyoldalú nyereségallokációs módszer szempontjából vizsgált feleknek lehetett volna tekinteni, téves az említett fióktelepek működési költségeinek kiválasztása nyereségszint-mutatóként. A Bizottság szerint az egyoldalú nyereségallokációs módszer keretében a nyereségszint-mutatónak tükröznie kell a vizsgált fél által ellátott funkciókat, ami

a jelen ügyben nem történt meg. A Bizottság ugyanis azt állította, hogy írországi fióktelepének működési költségei helyett az ASI értékesítései jobban tükrözték az írországi fióktelep tevékenységeit és kockázatait, és így annak az ASI forgalmához való hozzájárulását.

354 Következésképpen a Bizottság arra a következtetésre jutott (a megtámadott határozat (345) preambulumbekkezdése), hogy mivel a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszer keretében a működési költségeket használták nyereségszint-mutatóként, az ASI és az AOE adóköteles nyeresége Írországban nem felelt meg a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becslésnek. Ebből következően álláspontja szerint az ír adóhatóságok szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára a nem integrált vállalkozásokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon a szokásos piaci ár elve alapján kialakult árakat tükröztött.

a) A működési költségek kiválasztásáról az ASI írországi fióktelepe nyereségszint-mutatójaként

355 Ami konkrétan az ASI írországi fióktelepét illeti (a megtámadott határozat (336) preambulumbekkezdése), a Bizottság úgy ítélte meg, hogy nem megfelelő a működési költségek alapulvétele, amelyeket „általában” feltüntetnek az alacsony kockázatú forgalmazók nyereségének elemzése során. Azt állította, hogy az ASI írországi fióktelepe nem ilyen forgalmazó, mivel e fióktelep a forgalomhoz, a garanciákhoz és a harmadik szerződő felekhez kapcsolódó kockázatokat viselt.

356 Először is meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem jelölte meg konkrétan azt a forrást, amelyre ezen állítás kapcsán támaszkodott. Ezenkívül az „általában” kifejezés használata azt jelzi, hogy nem zárta ki, hogy a működési költségeket bizonyos helyzetekben nyereségszint-mutatóként használják.

357 A Bizottság álláspontjának pontatlanságán kívül meg kell jegyezni, amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE helyesen állítja, hogy ez az álláspont nem felel meg az OECD transzferárképzési iránymutatásnak, amelyre a Bizottság másodlagos érvelése keretében hivatkozott. Ezen iránymutatás 2.87. pontjából ugyanis az következik, hogy a nyereségszint-mutatónak a vizsgált fél funkcióinak értékén kell alapulnia, figyelembe véve annak eszközeit és kockázatait. Ennélfogva ezen iránymutatás szerint a nyereségszint-mutató kiválasztása nincs bármely funkció típus vonatkozásában rögzítve, amennyiben e mutató tükrözi a szóban forgó funkciók értékét.

358 Mindenesetre meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság bizonyította-e, hogy a működési költségek kiválasztása nyereségszint-mutatóként nem megfelelő a jelen ügyben, és – mivel a fióktelepek által viselt kockázatokat figyelembe kell venni –, hogy helyesen állapította-e meg, hogy az ASI írországi fióktelepe a forgalomhoz, a garanciákhoz és a harmadik szerződő felekhez kapcsolódó kockázatokat viselt.

1) A megfelelő nyereségszint-mutatóról

359 A megtámadott határozat (340) és (341) preambulumbekkezdésében a Bizottság azt állította, hogy a működési költségek kiválasztása nyereségszint-mutatóként nem megfelelő, mivel az említett választás nem tükrözi megfelelően az ASI írországi fióktelepe által viselt kockázatokat és végzett tevékenységeket, valamint hogy az értékesítések megfelelőbb mutatót képeznének. Kifejtette, hogy ugyanezen okok miatt az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentésekben használt Berry-ráta nem volt megfelelő az említett fióktelep által ellátott funkciókért járó szokásos piaci ár elvének megfelelő hozam meghatározásához.

360 Először is meg kell állapítani, hogy a Bizottság megállapításait lényegében arra a nézetre alapítja, amely szerint úgy kell tekinteni, hogy az ASI írországi fióktelepe viselte és látta el az ASI tevékenységéhez kapcsolódó kockázatokat és funkciókat, mivel az ASI ezt személyzet és fizikai jelenlét hiányában maga nem tudta volna megtenni.

- 361 E tekintetben emlékeztetni kell a fenti 259. pontban az elsődleges érvelés vizsgálata keretében kifejtett megfontolásokra, amelyek szerint a funkciók, és így a nyereség fióktelepnek való „kizárásos” allokációja nem egyeztethető össze sem az ír joggal, sem a jóváhagyott OECD-megközelítéssel, mivel az ilyen elemzés nem teszi lehetővé annak bizonyítását, hogy e funkciókat ténylegesen az írországi fióktelepek látták el.
- 362 Következésképpen annak bizonyítása érdekében, hogy az ASI írországi fióktelepe működési költségeinek a fióktelep nyereségszint-mutatójaként való kiválasztása téves volt, a Bizottság nem allokálhatta volna az ASI által ellátott funkciókat és viselt kockázatokat az írországi fióktelephez annak bizonyítása nélkül, hogy e fióktelep ténylegesen ellátta e funkciókat és viselte e kockázatokat.
- 363 Másodszor, meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (342) preambulumbekzdésében maga a Bizottság hivatkozik az OECD transzferárképzési iránymutatás 2.87. pontjára. Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 357. pontban megállapította, ezen iránymutatás előírja, hogy mind az értékesítések, mind pedig a működési költségek szolgálhatnak megfelelő nyereségszint-mutatóként.
- 364 Közelebbről, az OECD transzferárképzési iránymutatás 2.87. pontja kimondja, hogy a nyereségszint-mutató kiválasztásának relevánsnak kell lennie a vizsgált ügyletben a vizsgált fél funkciói értékének bizonyítása szempontjából, figyelembe véve annak eszközeit és kockázatait.
- 365 Márpedig – azáltal hogy a megtámadott határozat (337) és (338) preambulumbekzdésében jelezte, hogy a működési költségek nyereségszint-mutatóként való használata nem tükrözi a forgalomhoz, a garanciákhoz és a harmadik szerződő felek által kezelt termékekhez kapcsolódó kockázatokat, valamint hogy az összesített értékesítés megfelelőbb lenne nyereségszint-mutatóként – a Bizottság nem ad választ arra a kérdésre, hogy a működési költségek megfelelően tükrözik-e az ASI e fióktelepe által a funkciókra, az eszközökre és a vállalt kockázatokra tekintettel szolgáltatott értéket. A Bizottság ugyanis csupán annak kijelentésére szorítkozik, hogy az ASI értékesítései megfelelő nyereségszint-mutatót képeztek volna, anélkül hogy bizonyítaná, hogy a jelen ügyben az ASI fióktelepének működési költségei miért nem tükrözhatték azt az értéket, amelyet e fióktelep a társaság tevékenységeihez azon funkciókra, eszközökre és kockázatokra tekintettel szolgáltatott, amelyek az említett társaságban ténylegesen a feladatkörébe tartoztak.
- 366 Harmadszor, ami a Berry-rátát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy azt az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentésekben nyereségszint-mutatóként használták annak utólagos bizonyítása érdekében, hogy az ASI és az AOE részére a vitatott adóügyi határozatok alapján allokált nyereség a szokásos piaci tartományba tartozott.
- 367 Márpedig a megtámadott határozat (340) preambulumbekzdésében a Bizottság elutasította e ráta pénzügyi mutatóként való alkalmazását a szokásos piaci ár elve szerinti hozam megbecsléséhez a jelen ügyben. A Bizottság azt állította, hogy azok a helyzetek, amelyekben a Berry-ráta az OECD transzferárképzési iránymutatás szerint használható volt, nem felelnek meg az ASI írországi fióktelepe helyzetének.
- 368 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a Bizottság által a megtámadott határozat (342) preambulumbekzdésében hivatkozott OECD transzferárképzési iránymutatás 2.101. pontjában az szerepel, hogy ahhoz, hogy a Berry-ráta alkalmas legyen valamely kapcsolt ügylet hozamának vizsgálatára, először is az szükséges, hogy a kapcsolt ügyletben ellátott funkciók értéke arányos legyen a működési költségekkel, másodszor, hogy a kapcsolt ügyletben ellátott funkciók értékét ne befolyásolja lényeges mértékben a forgalmazott termékek értéke, azaz ne legyen arányos az értékesítésből származó bevétellel, harmadszor pedig, hogy az adóalany ne végezzen olyan egyéb jelentős funkciót (pl. gyártási tevékenységet) a kapcsolt ügyletek során, amelynek díjazását egy másik módszer vagy pénzügyi mutató használata alapján kellene meghatározni.

- 369 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság nem hivatkozott arra, hogy a vitatott adóügyi határozatokban figyelembe vett működési költségek értéke nem arányos az ASI írországi fióktelepe által ellátott, a megtámadott határozat (54) és (55) preambulumbekkezdésében ismertetett funkciók értékével. Meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem terjesztett elő annak bizonyítására irányuló érveket és bizonyítékokat, hogy nem vették figyelembe az összes olyan költséget, amelyet működési költségnek kellett volna tekinteni, és hogy ezek figyelmen kívül hagyása szelektív előnyt eredményezett az ASI és az AOE számára. Azt sem próbálta meg bizonyítani, hogy a figyelembe vett költségekhez rendelt érték túl alacsony volt, és hogy ebből szelektív előny származott. A Bizottság ugyanis kizárólag magát a működési költségeknek a nyereség-szint-mutatóként történő figyelembevételének elvét vitatta.
- 370 Ezt követően meg kell állapítani, hogy nincs kapcsolat az ASI írországi fióktelepének működési költségei és e társaság forgalma között. A korreláció e hiányát maga a Bizottság is elismerte a megtámadott határozat (337) preambulumbekkezdésében.
- 371 Végül emlékeztetni kell a fenti 342. és 343. pontban az ASI írországi fióktelepe által ellátott funkciók nem összetett és könnyen azonosítható jellegével kapcsolatban kifejtett megfontolásokra. E fióktelep ugyanis lényegében forgalmazási funkciókat látott el. Nem volt felelős sem gyártási funkciókért, sem más összetett, különösen a technológiai fejlődéshez vagy a szellemi tulajdonhoz kapcsolódó funkciókért.
- 372 Következésképpen a Bizottság állításával ellentétben az ASI írországi fióktelepe esetében teljesülnek a Berry-ráta alkalmazásának az OECD transzferárképzési iránymutatásban meghatározott feltételei.
- 373 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy nem volt megfelelő a működési költségek kiválasztása az ASI írországi fióktelepe nyereség-szint-mutatójaként.
- 374 Mindenesetre, ha feltételezzük, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (336) preambulumbekkezdésében állítja, hogy a működési költségek csak az „alacsony kockázatú” forgalmazók számára szolgálhatnak nyereség-szint-mutatóként, meg kell vizsgálni, hogy az ír adóhatóságok úgy tekinthették-e, hogy az ASI írországi fióktelepe nem viselt olyan kockázatokat, amelyeket a Bizottság szerint ez utóbbihoz kellett volna allokálni.

2) A forgalommal kapcsolatos kockázatról

- 375 A megtámadott határozat (337) preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapította, hogy az ASI viselte a forgalommal kapcsolatos kockázatot, és mivel központi irodája nem rendelkezett személyzettel e kockázatok kezelésére, „feltehető”, hogy az írországi fióktelep viselte e kockázatokat. Hozzátette, hogy a működési költségek kiválasztása nem tükrözi ezt a kockázatot, amit az is alátámaszt, hogy a működési költségek a releváns időszakban viszonylag stabil szinten maradtak, miközben a forgalom exponenciálisan nőtt.
- 376 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a Bizottság álláspontja magának a megtámadott határozatnak a megfogalmazása szerint is feltételezésen alapul.
- 377 Ezt követően rá kell mutatni, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem tudta kifejteni, hogy pontosan miben állt a forgalomhoz kapcsolódó kockázat.
- 378 Amikor a tárgyaláson ezzel kapcsolatban kérdést intéztek hozzá, a Bizottság jelezte, hogy inkább a készletkockázatról van szó, vagyis annak veszélyéről, hogy az ASI készletében található azon termékek, amelyek forgalmazását az írországi fióktelep biztosította, nem kerülnek értékesítésre.

- 379 Azon állításának alátámasztása érdekében, amely szerint az ASI írországi fióktelepe viselte az ASI értékesítéseinek esetleges csökkenéséhez kapcsolódó kockázatot, a Bizottság pusztán kizárásos úton allokalta e kockázatot, ami – amint azt a Törvényszék a fenti 361. és 362. pontban megállapította – nem alapozhatja meg az allokációt.
- 380 Ezenkívül a Bizottság a tárgyaláson a megtámadott határozat (az említett határozat (122) preambulumbekzdésében ismertetett) 9. ábrájára hivatkozott, amely egy, az egyrészt az Apple Inc., másrészt az ASI és az AOE közötti kockázatmegosztásról szóló megállapodásban szereplő táblázatot tartalmaz. Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 263–268. és 271. pontban megállapította, e táblázat tartalmazza a többek között az ASI által vállalható kockázatok listáját, de nem bizonyítja, hogy e kockázatokat ténylegesen az ASI vállalta. Ráadásul ez a táblázat az ASI-re, nem pedig annak írországi fióktelepére vonatkozik.
- 381 Ezzel szemben az Apple Inc., az ASI és az AOE a közigazgatási eljárás és a jelen kereset keretében bizonyítékokat nyújtott be annak alátámasztására, hogy az Apple márkájú termékek gyártóival (OEM-ek) az Apple-csoport nevében központilag kötött keretmegállapodásokat az Apple Inc. és az ASI az Egyesült Államokban.
- 382 Ezenkívül az Apple Inc., az ASI és az AOE bizonyítékokat nyújtott be más, az Apple márkájú termékek fő vevőivel, azaz különösen az EMEIA régióban működő távközlési szolgáltatókkal szintén az Apple-csoport egésze nevében központilag kötött keretmegállapodásokra vonatkozóan.
- 383 Egyébiránt az Apple Inc., az ASI és az AOE bizonyítékokat nyújtott be az Apple márkájú termékek nemzetközi árképzési politikájára vonatkozóan, amelynek kialakítása központilag történik az Apple-csoport egésze számára.
- 384 Meg kell állapítani, hogy az előterjesztett bizonyítékok azt mutatják, hogy az ASI írországi fióktelepe nem vett részt a keretmegállapodások megtárgyalásában és megkötésében, sem az általa forgalmazott termékek szállítóival, azaz az OEM-ekkel, sem azokkal az ügyfelekkel, így a távközlési szolgáltatókkal, amelyek részére az Apple márkájú termékeket forgalmazza. E fióktelepet ugyanis még csak nem is említik ezekben a megállapodásokban.
- 385 Ezenkívül az előterjesztett bizonyítékok azt mutatják, hogy az ASI írországi fióktelepe nem rendelkezett döntési jogkörrel az ajánlat (vagyis a gyártandó termékek meghatározása), a kereslet (vagyis azon ügyfelek meghatározása, amelyeknek a termékeket eladják), illetve azon árak tekintetében, amelyeken az Apple védjeggyel ellátott e termékeket többek között az EMEIA régióban értékesítették, mivel ezeket az elemeket a keretmegállapodások alapján határozták meg.
- 386 Következésképpen, amint azt az ASI és az AOE helyesen állítják, nem lehet az ASI írországi fióktelepéhez allokalni a nem értékesített termékekhez vagy a kereslet visszaeséséhez kapcsolódó kockázatok, mivel mind a kínálatot, mind a keresletet az említett fióktelepen kívül, központilag határozták meg.
- 387 Az előterjesztett bizonyítékok megerősítik az ASI írországi fióktelepének az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentésekből kitűnő szerepét, amelyek szerint e fióktelepnek mint forgalmazónak a feladata a gyártók és ügyfelek közötti termékáramlás biztosítása volt, továbbá az EMEIA régióban a kínálat és kereslet előrejelzéseire, valamint a készletek szintjére vonatkozó információk összegyűjtése és továbbítása a csoport szintjén. Az ugyanis, hogy az ASI írországi fióktelepe az EMEIA régió tekintetében „monitoring” funkciókat látott el, nem jelenti azt, hogy neki kell vállalnia azt a gazdasági kockázatot, amely az ASI e régióban elért forgalmának csökkenéséből eredhet.

- 388 Végül, ami a megtámadott határozat (337) preambulumbekkezdésében szereplő azon állítást illeti, amely szerint az ASI értékesítései exponenciálisan növekedtek a releváns időszakban, míg írországi fióktelepének működési költségei stabil szinten maradtak, ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy e tény inkább az említett fióktelep által végzett tevékenységeknek az ASI teljes kereskedelmi tevékenységére gyakorolt korlátozott hatására utal.
- 389 Ezenkívül e körülmény önmagában nem elegendő ahhoz, hogy megkérdőjelezze a működési költségek kiválasztását nyereségszint-mutatóként. A Bizottság ugyanis anélkül rögzítette érvelését, hogy megjelölte volna, hogy az ASI társaság értékesítései növekedésének milyen okból kellett volna szükségszerűen magával vonnia az írországi fióktelepéhez allokalható nyereség növekedését.
- 390 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az ASI írországi fióktelepe felelt a forgalomhoz kapcsolódó kockázatokért.

3) A termékgaranciákhoz kapcsolódó kockázatról

- 391 A megtámadott határozat (338) preambulumbekkezdésében a Bizottság jelezte, hogy mivel az ASI garanciákat nyújtott az EMEIA régióban eladott összes termékre vonatkozóan, és mivel e garanciák képezték kötelezettségei legjelentősebb részét, az ezekhez kapcsolódó kockázatok nem viselhette a személyzettel nem rendelkező ASI, hanem szükségszerűen írországi fióktelepe viselte.
- 392 Közelebbről, a Bizottság a megtámadott határozat (338) preambulumbekkezdésében azt állította, hogy e kockázatok képezik az ASI legjelentősebb kötelezettségét, amelyet az Apple Distribution Internationalre (ADI), az Apple-csoport kapcsolt társaságára ruháztak át. A Bizottság e tekintetben a megtámadott határozat (135) preambulumbekkezdésére utalt, amelyben kifejtette, hogy az ADI átvette az EMEIA régióban a forgalmazási tevékenységeket az ASI nevében, és hogy e célból egy 2012. április 23-i megállapodás alapján az ADI átvállalta az ASI kötelezettségeit, amelynek legfontosabb elemét a termékgarancia-tartalékok jelentették.
- 393 Először is, ezek a Bizottság által kiemelt ténybeli elemek arról tanúskodnak, hogy az Apple márkájú termékekért az EMEIA régióban biztosított garanciákat az ASI vállalta, és hogy az e garanciákra képzett tartalékok 2012-ig az említett társaság kötelezettségei közé tartoztak. Márpedig ezek az információk önmagukban nem teszik lehetővé az ASI által nyújtott, az utóbbi mérlegének forrásoldalán szereplő tartalékokban megnyilvánuló, az általa nyújtott garanciák által képviselt kockázatok és az írországi fióktelep közötti kapcsolat megállapítását. Ezenkívül a Bizottság elmélete nem érvényes a 2012. évet követő évekre, miután e kockázatok átadták az ADI-nak. Márpedig a Bizottság az érvelését nem korlátozta a 2012-ig terjedő időszakra.
- 394 Másodszor, a termékgaranciákhoz kapcsolódó kockázat nem allokalható az ASI írországi fióktelepéhez, ha ez utóbbi gazdasági szempontból nem felelős az ilyen garanciára hivatkozó panaszokért. Márpedig a Bizottság nem bizonyította, hogy az ASI írországi fióktelepét ilyen felelősség terhelte volna.
- 395 Harmadszor, bár nem vitatott, amint azt a Törvényszék a fenti 276–278. pontban megállapította, hogy az ASI írországi fióktelepe kezelte az AppleCare vevőszolgálati szolgáltatást, az e fióktelep által az említett szolgáltatás keretében ellátott funkciók mindazonáltal kiegészítő jellegűek magukhoz a garanciákhoz képest.

396 Írország, valamint az ASI és az AOE ugyanis a Bizottság érvének vitatása érdekében többek között az általuk benyújtott *ad hoc* jelentésekre támaszkodik, amelyekre maga a Bizottság is hivatkozott, és amelyek ismertetik az írországi fióktelepeknek az Apple márkájú termékek garanciáival kapcsolatos tevékenységeit. E jelentések szerint az ASI írországi fióktelepe az AppleCare szolgáltatás keretében lényegében a következőkért volt felelős:

- a hibás termékekre vonatkozó adatok gyűjtése;
- a szerződöttetett harmadik fél javítók hálózatának kezelése;
- a javításra szolgáló alkatrészek elosztása e hálózaton belül;
- a telefonos ügyfélszolgálat irányítása.

397 E funkciók kisegítő jellegére tekintettel egyéb bizonyítékok hiányában nem állapítható meg, hogy az ASI írországi fióktelepe vállalta volna a termékek garanciájához kapcsolódó gazdasági következményeket, amint azt az ASI és az AOE a tárgyaláson megerősítette.

398 Ezenkívül az AppleCare szolgáltatáshoz kapcsolódó alkalmazottak jelentős számára vonatkozó körülmény önmagában nem döntő jelentőségű, tekintettel arra, hogy e szolgáltatás magában foglalja többek között vevőszolgálati szolgáltatások telefonos ügyfélszolgálatát, amely természetesen számos munkavállalót igényel.

399 Egyébiránt a Bizottság nem terjesztett elő más olyan bizonyítékot, amely alátámasztotta volna, hogy az ASI írországi fióktelepének személyzete aktívan részt vett volna azon döntések meghozatalában, amelyek jelentős mértékben érintették az Apple védjeggyel ellátott, az ASI által értékesített termékek garanciájához kapcsolódó kockázatokat, és hogy e garancia alapján e fióktelepet terhelte a végső gazdasági felelősség.

400 E körülmények között abból, hogy az ASI írországi fióktelepe működtette az AppleCare szolgáltatást, nem lehet arra következtetni, hogy ez utóbbi átvállalta az Apple márkájú termékekre vonatkozó garanciákhoz kapcsolódó kockázatokat.

4) A harmadik szerződő felek tevékenységéhez kapcsolódó kockázatokról

401 A megtámadott határozat (339) preambulumbekkezdésében a Bizottság azt állította, hogy mivel az ASI alvállalkozóként rendszeresen Írországon kívüli szerződő felekre bízta a forgalmazási funkcióját, az összesített értékesítés megfelelő nyereségszint-mutató volt, figyelembe véve az írországi fióktelep által az Írországon nem kezelt termékekkel összefüggésben viselt kockázatot.

402 Először is meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (339) preambulumbekkezdésének értelmezése alapján nem tűnik ki egyértelműen az arra a kérdésre adandó válasz, hogy miben állt az a kockázat, amelyet a fenti 401. pontban említett körülmény okozott, és hogy miként viselte ezt a kockázatot az ASI írországi fióktelepe. Márpedig az ilyen értékelés, amelyet különféleképpen lehet értelmezni, nem fogadható el úgy, mint amely megalapozottan támasztja alá a Bizottság másodlagos érvelését.

403 Mindenesetre a tárgyalás során ezzel kapcsolatban feltett kérdésre válaszolva a Bizottság jelezte, hogy ugyanarról a kockázattípusról van szó, mint amelyre a megtámadott határozat (337) preambulumbekkezdése hivatkozik, azaz a kereslet csökkenéséhez és az esetleges nem értékesített termékekhez kapcsolódó kockázatról, abban az esetben, ha az ASI a forgalmazási funkcióit harmadik szerződő felekre bízta, miközben az említett termékek tulajdonosa marad.

- 404 Következésképpen, még ha feltételezzük is, hogy a Bizottság által a megtámadott határozat (339) preambulumbekzdésében említett kockázatot úgy lehet értelmezni, mint a forgalommal összefüggő, a megtámadott határozat (337) preambulumbekzdésében megjelölt kockázattal megegyező típusú kockázatot, a fenti 376–390. pontban kifejtettekkel azonos megfontolások alkalmazandók az ilyen típusú kockázatra is, amelynek az ASI írországi fióktelep általi átvállalása továbbra sem bizonyított.
- 405 Egyébiránt, még ha feltételezzük is, hogy ilyen kockázat áll fenn, önmagában az a körülmény, hogy egyes forgalmazási tevékenységeket Írországon kívüli harmadik felekhez szerveztek ki, önmagában minden további információ nélkül nem támaszthatja alá azt a feltevést, amely szerint e kockázatot az ASI írországi fióktelepéhez kellene allokálni.
- 406 Az a tény ugyanis, hogy a szállítókkal és az ügyfelekkel az Egyesült Államokban megtárgyalt és megszervezett ügyleteket követően a szóban forgó termékek forgalmazását Írországon kívüli harmadik felek kezelik, inkább azt az álláspontot támasztja alá, amely szerint az ebből eredő esetleges kockázatokat nem az ASI írországi fióktelepe viseli.
- 407 A fenti megfontolásokból következik, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy a megtámadott határozat (336), (337) és (339) preambulumbekzdésében megjelölt kockázatokat ténylegesen az ASI írországi fióktelepe viselte.

b) A működési költségek kiválasztása az AOE írországi fióktelepe nyereségsszint-mutatójaként

- 408 Az AOE-t illetően a Bizottság a megtámadott határozat (343) és (344) preambulumbekzdésében megállapította, hogy figyelemmel arra, hogy az AOE az írországi fióktelepén kívül fizikailag nincs jelen, illetve nem rendelkezik a kockázatok kezelésére képes munkavállalókkal, úgy kell tekinteni, hogy e fióktelep viseli az összes kockázatot, többek között a készletekkel kapcsolatos kockázatokat. E körülmények között a Bizottság úgy ítélte meg, hogy egy az összköltséget magában foglaló nyereségsszint-mutató megfelelőbb lett volna, mint a működési költségek.
- 409 A Bizottság érveit az OECD transzferárképzési iránymutatásra alapítja. Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy – amint az a fenti 357. pontban is szerepel – ez az iránymutatás nem javasolja semmilyen nyereségsszint használatát, mint például az összköltség, és nem zárja ki a működési költségek nyereségsszint-mutatókénti használatát.
- 410 Ezenkívül az OECD transzferárképzési iránymutatás 2.93. pontja szerint, amelyre a Bizottság a megtámadott határozat (343) preambulumbekzdésében hivatkozik, „a költségalapra vetített tranzakciós nettó árrés módszer alkalmazása gyakran az összköltségre épül”. Ebből következik, hogy főszabály szerint nem kizárt, hogy a működési költségek megfelelő nyereségsszint-mutatót képezzenek.
- 411 Egyébiránt a jelen ügyben nem lehet helyt adni a Bizottság azon érvének, amely szerint az összköltséget magában foglaló nyereségsszint-mutató jobban megfelel egy olyan gyártó társaság esetében, mint az AOE. Amint ugyanis azt a Törvényszék a fenti 12. pontban megállapította, az AOE, és nem az írországi fióktelepe rendelkezik a felhasznált anyagok, az előállítás alatt álló termékek és a késztermékek tulajdonjogával. Mivel az összköltség figyelembe veszi mindezen tényezők költségeit, a Bizottság állításával ellentétben az összköltség nyereségsszint-mutatóként való használata nem tűnik a legmegfelelőbbnek ahhoz, hogy tükrözze az AOE írországi fióktelepe által ténylegesen ellátott funkciók értékét, figyelembe véve különösen e fióktelep eszközeit.
- 412 E körülmények között a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az általa javasolt, az összköltségen alapuló nyereségsszint-mutató a jelen ügyben megfelelőbb lenne az AOE írországi fióktelepe szokásos piaci ár elvének megfelelő nyereségének meghatározása céljából.

c) A működési költségek nyereségszint-mutatóként történő kiválasztására vonatkozó következtetések

- 413 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a Bizottságnak a megtámadott határozatban nem sikerült bizonyítania, hogy nem volt megfelelő egy egyoldalú nyereségallokációs módszer alkalmazása során az ASI és az AOE írországi fióktelepei működési költségeinek nyereségszint-mutatóként történő kiválasztása.
- 414 Ezenkívül a Bizottság mindenesetre nem terjesztett elő annak alátámasztására irányuló bizonyítékokat sem, hogy ennek a választásnak, mint olyannak, szükségképpen arra a következtetésre kell vezetnie, hogy a vitatott adóügyi határozatok csökkentették az ASI és az AOE írországi adóterheit.
- 415 E tekintetben a Törvényszék megállapítja, hogy sem a vitatott adóügyi határozatok elfogadását megelőző levélváltások, sem pedig a jelen eljárás keretében ezzel kapcsolatban megkérdezett Írország, illetve az ASI és az AOE nem tudták megfelelően megvilágítani, hogy az említett határozatokon belül mi volt az indoka az 1991. évi adóügyi határozatban a fióktelepek adóköteles nyeresége kiszámításának alapjaként vett, a 2007. évi adóügyi határozatban viszont a fióktelepek adóköteles nyeresége kiszámításának alapjaként már nem szereplő működési költségek tekintetében észlelt következetlenségeknek.
- 416 Mindazonáltal még olyan következetlenségek fennállása esetén is, amelyek az adóköteles nyereség vitatott adóügyi határozatok keretében végzett kiszámításának módszertanát illetően hiányosságokra utalnak, emlékeztetni kell a fenti 348. pontban kifejtett megfontolásokra, amelyek szerint a Bizottság nem elégedhet meg azzal, hogy módszertani hibára hivatkozik, hanem azt is bizonyítania kell, hogy valamely előny ténylegesen megvalósult, mivel e hiba ténylegesen a szóban forgó társaságok adóterhének csökkenését eredményezte ahhoz képest, amelyet az általános adózási szabályok alapján viseltek volna. Márpedig ki kell emelni azt is, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem állította, hogy a működési költségek ASI és AOE fióktelepeihez allokált nyereség kiszámítása alapjául szolgáló bizonyos kategóriáinak kizárása az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt eredményezett.
- 417 Következésképpen helyt kell adni az Írország, valamint az ASI és az AOE által a Bizottság azon megállapításaival szemben felhozott kifogásoknak, amelyek a másodlagos érvelés keretében a működési költségeknek az ASI és AOE írországi fióktelepei által elért nyereség szintjének mutatójaként történő kiválasztásával kapcsolatos módszertani hibára vonatkoznak.

4. A vitatott adóügyi határozatokban elfogadott hozamszintekről

- 418 A megtámadott határozat (346)–(359) preambulumbekkezdésében a Bizottság vitatta az ASI és az AOE írországi fióktelepei vitatott adóügyi határozatokban elfogadott hozamszintjeit, rámutatva arra, hogy az Apple-csoport nem nyújtott be sem a nyereségallokációról szóló jelentést, sem más indokolást az ír adóhatóságoknak a vitatott adóügyi határozatok alapját képező javaslatainak alátámasztása érdekében.
- 419 Egyrészt, ami az ASI-t illeti, a Bizottság a megtámadott határozat (346) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy az 1991. évi adóügyi határozat adóköteles nyereségként 12,5%-os árrést fogadott el az ASI írországi fióktelepének működési költségeire, míg a 2007. évi adóügyi határozat [bizalmas] árrést.
- 420 Másrészt, ami az AOE-t illeti, a megtámadott határozat (347) preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapította, hogy az ír adóhatóságok által jóváhagyott adóköteles nyereség a működési költségek [bizalmas] felett meg, amely százalékos arány [bizalmas] csökkent, ha az adóköteles nyereség meghaladta volna a [bizalmas]. Az 2007. évi adóügyi határozatban az adóköteles nyereség a fióktelep AOE által kifejlesztett szellemi tulajdon [bizalmas] hozamával növelt [bizalmas] működési költségei

összegének felelt meg. Ezenkívül hangsúlyozta, hogy úgy tűnik, az AOE adóköteles nyereségét egyeztetéseken keresztül határozták meg, mégpedig foglalkoztatásügyi megfontolások figyelembevételével, amint azt az 1991. évi adóügyi határozat meghozatalát megelőző tárgyalások során azon igény figyelembevétele is bizonyította, hogy „ne akadályozzák az írországi tevékenységek terjeszkedését”.

- 421 A megtámadott határozat (348) és (349) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy az Írország és az Apple Inc. által a közigazgatási eljárás során az ASI és az AOE adóköteles nyereségének kiszámítására vonatkozóan szolgáltatott magyarázatok nem győzték meg a Bizottságot. Úgy ítélte meg, hogy az ír adóhatóságok által az ASI és az AOE írországi fióktelepei tekintetében elfogadott hozamok igen csekély árrezen alapultak, miközben semmilyen azt alátámasztó gazdasági logika nem állt fenn, hogy valamely társaság elfogadjon ilyen alacsony hozamot.
- 422 Közelebbről a 2007. évi adóügyi határozatot illetően a Bizottság a megtámadott határozat (350)–(359) preambulumbekkezdésében az Írország és az Apple-csoport adótanácsadói által készített *ad hoc* jelentésekben szereplő, az ASI és az AOE írországi fióktelepei tekintetében megállapított hozamszintre vonatkozó utólagos érvelésre összpontosított. A Bizottság szerint e jelentések egy összehasonlíthatósági tanulmányra támaszkodtak, amelynek relevanciáját azon az alapon vitatta, hogy az összehasonlíthatóság céljából kiválasztott társaságok által kínált termékek nem hasonlíthatók össze az Apple-csoport által kínált, kiváló minőségű márkás termékekkel. Pontosabban a Bizottság arra hivatkozott, hogy a felsőkategóriás termékek garanciájához kapcsolódó, az ASI által viselt kockázatok nem hasonlíthatók össze a tanulmányban a termékeik alapján kiválasztott társaságok által viselt kockázatokkal. Ezenkívül hangsúlyozta, hogy a kiválasztott 52 társaság közül legalább három felszámolás alatt állt.
- 423 Egyébiránt a megtámadott határozat (354) és (355) preambulumbekkezdésében a Bizottság a teljesség kedvéért ugyanakkor elvégezte az ASI és az AOE részére allokálandó hozam szintjére vonatkozó saját értékelését, az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentésben szereplő összehasonlítható társaságok felhasználásával, nyereségszint-mutatóként azonban az ASI-t illetően az (értékesítésből származó) forgalmat, az AOE esetében pedig a teljes költséget vette figyelembe. E kijavított elemzést követően a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott hozamszintek túlzottan alacsonyak voltak.
- 424 Az ASI-t illetően ugyanis a Bizottság a megtámadott határozat (355) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy az összehasonlíthatósági tanulmányban nyereségszint-mutatóként kiválasztott társaságok értékesítéseinek figyelembevételével 2012-ben az átlagos hozam 3% volt, 1,3 és 4,5% közötti interkvartilis tartománnyal. Márpedig a Bizottság megállapította, hogy a 2007. évi adóügyi határozat alapján a 2012. évre vonatkozó, adóköteles nyereségként az ASI írországi fióktelepéhez allokált kereskedelmi bevételek megközelítőleg [*bizalmas*], vagyis körülbelül [*bizalmas*] voltak az ASI által 2012-ben elért forgalmon belül. E hozam gyakorlatilag hússzor alacsonyabb annál, mint amelyre a Bizottság a kijavított elemzésében jutott.
- 425 Az AOE-t illetően a Bizottság a megtámadott határozat (357) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy 2012-ben adóköteles nyeresége körülbelül az írországi fióktelep összköltségének [*bizalmas*] volt. Ez a százalékarány Írország és az Apple-csoport adótanácsadóinak *ad hoc* jelentéseiben bemutatott interkvartilis tartományon belül található, és közel van a 25. percentilishoz, ami az adótanácsadók szerint a szokásos piaci ár szerinti tartomány alsó határértékét képezi. Ily módon a Bizottság megállapította, hogy az Apple Inc. által benyújtott, a 2009 és 2011 közötti időszakra vonatkozó *ad hoc* jelentés szerint az összes költségre számolt alsó kvartilis árrezen [*bizalmas*] volt, az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentés szerint pedig a 2007 és 2011 közötti időszakra vonatkozóan az összes költségre számolt alsó kvartilis árrezen [*bizalmas*] volt ([*bizalmas*] mediánértékkel).

426 Mindazonáltal a megtámadott határozat (358) és (359) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy e jelentések nem alapozhatják meg azt az utólagos következtetést, amely szerint az AOE írországi fióktelepe által ellátott funkciók hozama megfelelt a szokásos piaci ár elvének. Először is megkérdőjelezte az adatok összehasonlíthatóságát, mivel a kiválasztott társaságok költség szerkezetének és tevékenységének összehasonlíthatóságára vonatkozóan nem nyújtottak be részletes elemzést. Ezt követően kifejtette, hogy a 25. percentilist fogadták el a tartomány alsó határértékeként, ami túl széles megközelítésnek felelt meg, különösen a szóban forgó *ad hoc* jelentésekben azonosított összehasonlíthatósági problémákra tekintettel. Végül a Bizottság rámutatott, hogy az *ad hoc* jelentésekben az összehasonlítást kizárólag a gyártó társaságok tekintetében végezték el, holott az AOE írországi fióktelepe az Apple-csoport többi társaságának megosztott szolgáltatásokat is nyújtott az EMEIA régióban, mint például pénzügyi szolgáltatásokat, információs rendszerekkel és technológiákkal kapcsolatos szolgáltatásokat, valamint emberi erőforrásokkal kapcsolatos szolgáltatásokat.

427 E megállapítások alapján a Bizottság a megtámadott határozat (360) preambulumbekzdésében arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott adóügyi határozatok olyan hozamot hagytak jóvá, amelyet az írországi fióktelepek saját jövedelmezőségük szempontjából nem fogadtak volna el, ha azonos vagy hasonló feltételek mellett azonos vagy hasonló tevékenységeket folytató különálló és független vállalkozások lettek volna.

428 A felek nem értenek egyet a Bizottság által a vitatott adóügyi határozatokban elfogadott hozamszintek tekintetében azonosított hibák fennállásával és hatásával, valamint e hozamnak az Írország és az Apple-csoport adótanácsadói által készített *ad hoc* jelentésekben javasolt utólagos jóváhagyásával kapcsolatban.

a) Az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek az 1991. évi adóügyi határozat által jóváhagyott hozamáról

429 Először is a Bizottság azt rója fel az ír adóhatóságoknak, hogy a vitatott adóügyi határozatokban anélkül fogadták el az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek hozamszintjét, hogy a hozam mértékét bármilyen jelentés alátámasztotta volna.

430 Egyrészt meg kell állapítani, hogy Írország, valamint az ASI és az AOE arra hivatkozik, hogy abban az időszakban, amikor a vitatott adóügyi határozatokat elfogadták, az alkalmazandó ír adójog nem írta elő a nyereségallokációról szóló jelentés benyújtását, amit a Bizottság nem vitatott.

431 Másrészt meg kell állapítani, hogy a Bizottság kifogása a módszertani hibához (vagy annak hiányához) hasonlít, amennyiben az adóköteles nyereség vitatott számítási módszerében a nyereségallokációról szóló jelentések hiánya miatt fennálló, az adóügyi határozatok által jóváhagyott hiányosságokra vonatkozik.

432 Kétségtelen, hogy az Apple-csoport által az ír adóhatóságok előtt a javasolt hozamszint igazolására vonatkozóan előadott, a megtámadott határozat (64) preambulumbekzdésében ismertetett magyarázatok összefoglaló jellegűek voltak. Az Apple-csoport ugyanis azt állította, hogy a javasolt szintek meghaladják a 15%-os árrést, amelyet általában elér egy „*cost center*”, de az informatikai ágazattal össze nem hasonlítható gyógyszeriparban szokásos 100% árrés alatt maradnak. Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az Apple-csoport elismerte az ír adóhatóságok előtt, hogy a javaslatának semmilyen tudományos alapja nincs, de úgy vélte, hogy az ilyen javaslat az adóköteles nyereség kellően jelentős összegéhez vezet.

433 E tekintetben a Törvényszék megállapítja, hogy sem a vitatott adóügyi határozatok elfogadását megelőző levélváltások, sem pedig a jelen eljárás keretében ezzel kapcsolatban megkérdezett Írország, illetve az ASI és az AOE nem tudták megfelelően megvilágítani, hogy mi volt az ASI és az AOE adóköteles nyereségének kiszámításához figyelembe vett mutatók és számadatok pontos igazolása. Így

semmilyen konkrét és korabeli bizonyíték nem mutatja be azokat az okokat, amelyek igazolják a vitatott adóügyi határozatokban megállapított működési költségek százalékos arányának mértékét, még kevésbé azok időbeli változását.

- 434 Meg kell azonban állapítani, hogy azonkívül, hogy a nyereségallokációról szóló jelentések hiányára hivatkozott, a Bizottság nem vitte végig elemzését annak bizonyítása érdekében, hogy az említett számítás értelmében az ASI és az AOE által a vitatott adóügyi határozatok alapján ténylegesen megfizetett adók alacsonyabbak voltak azon adóknál, amelyeket a vitatott határozatok hiányában, az általános adózási szabályok alkalmazásával kellett volna megfizetni.
- 435 Így a fenti 332. pontban kifejtettekkel azonos okokból a fióktelepekhez allokálandó nyereség számítási módszerével kapcsolatos hiba pusztán megállapítása nem elegendő annak bizonyításához, hogy a vitatott adóügyi határozatok előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára.
- 436 Másodszor, a Bizottság azt rótta fel az ír adóhatóságoknak, hogy indokolás nélkül elfogadtak egy küszöbértéket az AOE adóköteles nyeresége vonatkozásában, azaz [*bizalmas*], amely felett az adóköteles nyereség már nem az írországi fióktelep működési költségei 65%-ának, hanem e költségek [*bizalmas*] hányadának felelt meg. A Bizottság szerint egy észszerűen eljáró gazdasági szereplő nem fogadott volna el alacsonyabb hozamot, a tevékenysége volumenének növekedését jelző működési költségeinek emelkedésekor lemondva a nyereségének egy részéről, még akkor sem, ha e hozam elegendő lett volna költségei fedezésére és bizonyos nyereség elérésére.
- 437 A Bizottság arra hivatkozott, hogy ez a küszöb olyan adókedvezménynek minősül, amelyet az adórendszertől idegen kritériumok – így például foglalkoztatásügyi megfontolások – alapján nyújtottak, és hogy ezért azt szelektív előnynek kell tekinteni.
- 438 E tekintetben az Apple Inc. az eljárást megindító határozatot követő észrevételeiben arra hivatkozott, hogy ezt az eltérést az igazolja, hogy a növekedéshez szükséges járulékos állóeszköz-beruházások a tevékenység megkezdésekor jelentősebbek voltak, mint amikor a tevékenység még folyamatban van. Egyébiránt a Törvényszék írásbeli kérdéseire adott válaszok keretében az ASI és az AOE megerősítették, hogy a [*bizalmas*] küszöbértéket soha nem érték el, és így a második, csökkentett százalékos értéket soha nem használták fel az AOE adóköteles nyereségének kiszámításához. A Bizottság nem vitatta ezeket az információkat.
- 439 Először is meg kell állapítani, hogy bár a Bíróság kétségtávolan kimondta, hogy amennyiben az illetékes hatóságok többek között a nyújtott intézkedés feltételeinek az adórendszertől idegen kritériumok – mint például a foglalkoztatás fenntartása – alapján való meghatározását illetően széles diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek, akkor e jogkör gyakorlását úgy lehet tekinteni, mint amely szelektív intézkedést eredményez (2013. július 18-i P.-ítélet, C-6/12, EU:C:2013:525, 27. pont), ez nem változtat azon, hogy annak meghatározása érdekében, hogy az állami intézkedések állami támogatásnak minősülhetnek-e, lényegében az intézkedés által a kedvezményezett vállalkozás tekintetében kifejtett hatásokat kell figyelembe venni (lásd: 2010. szeptember 13-i Görögország és társai kontra Bizottság ítélet, T-415/05, T-416/05 és T-423/05, EU:T:2010:386, 212. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 440 Mindenesetre az 1991. évi adóügyi határozatot megelőző, az ír adóhatóságok és az Apple-csoport közötti levélváltások során az egyetlen arra való utalás, hogy az utóbbi volt annak a régiónak az egyik legnagyobb munkáltatója, ahol az ASI és az AOE írországi fióktelepei letelepedtek, nem bizonyítja, hogy az ASI és az AOE adóköteles nyereségét foglalkoztatással kapcsolatos kérdések alapján határozták meg. A szóban forgó levélváltásról szóló, a megtámadott határozat (64) preambulumbekzdésében idézett jelentésből ugyanis kitűnik, hogy az Apple-csoport szóban forgó régióban található munkavállalóira való utalásra a csoport adott régióban folytatott tevékenységének háttérére és fejlődésére vonatkozó információként került sor, nem pedig a nyereségnek a szóban forgó írországi fióktelepek részére történő allokációjára vonatkozó javaslat ellenszolgáltatásaként.

- 441 Így egyéb bizonyítékok hiányában a Bizottság nem hivatkozhat arra, hogy a kérdéses adóügyi határozatot a régióban történő esetleges munkahelyteremtés ellentételezéseként fogadták el.
- 442 Másodszor, meg kell állapítani, hogy a szóban forgó küszöböt soha nem érték el, és ezért az AOE írországi fióktelepének nyereségét soha nem allokálták az 1991. évi adóügyi határozat által előírt alacsonyabb százalékos arány alapján.
- 443 Az AOE forgalma ugyanis jelentősen csökkent az 1991. évi adóügyi határozatot megelőző időszak (1989-ben 751 millió USD, amint az a megtámadott határozat (64) preambulumbekkezdésében szerepel) és 2006, vagyis az utolsó olyan év között, amikor az 1991. évi adóügyi határozatot alkalmazták (359 millió USD, amint az a megtámadott határozat (97) preambulumbekkezdésében szerepel)
- 444 Következésképpen, még ha feltételezzük is, hogy a Bizottságnak az e határozat által előírt küszöbérték gazdasági igazolásának hiányára vonatkozó állításai bizonyítást nyernek, a Bizottság nem hivatkozhat arra, hogy valamely előny nyújtására azért került sor, mert az 1991. évi adóügyi határozatban egy határérték szerepelt, holott ilyen mechanizmust valójában nem alkalmaztak.
- 445 Harmadszor, még ha a Bizottság érvét úgy is kellene értelmezni, hogy az ír adóhatóságok által elfogadott hozamszintek a fióktelepek által ellátott funkciók tekintetében túl alacsonyak voltak, figyelembe véve az e funkciókkal kapcsolatos eszközöket és kockázatokat, ezen érvnek más bizonyítékok hiányában nem lehet helyt adni.
- 446 A Bizottság másodlagos érvelése ugyanis azon az előfeltevésen alapul, hogy az ír adóhatóságok megalapozottan allokálhatták az Apple-csoport szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyeit a központi irodákhoz, ami az OECD transzferárképzési iránymutatás szerint összetett vagy egyedi funkciók gyakorlását jelzi. Márpedig, amint az a fenti 348. pontban kifejtett következtetésekből következik, a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepei a legösszetettebb funkciókat látták el.
- 447 Ezenkívül, különösen ami az ASI-t illeti, a Bizottság az érvelését azon megfontolásra alapítja, amely szerint az írországi fióktelep különösen jelentős kockázatokat vállalt az Apple-csoport tevékenységei tekintetében. Márpedig, amint az a fenti 407. pontban kifejtett megállapításokból következik, a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy e kockázatokat ténylegesen az ASI írországi fióktelepe viselte.
- 448 Következésképpen egyéb bizonyítékok hiányában a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy az 1991. évi adóügyi határozat alapján megállapított hozamszintek túl alacsonyak voltak ahhoz, hogy eszközeikre és kockázataikra tekintettel ellentételezzék az ASI és az AOE írországi fióktelepei által ténylegesen ellátott funkciókat.

b) Az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek a 2007. évi adóügyi határozat által jóváhagyott hozamáról

- 449 Azon kifogáson kívül, amely szerint a 2007. évi adóügyi határozatot nem támasztotta alá a nyereségallokációról szóló jelentés, amelyet a fenti 430–435. pontban kifejtett indokok miatt a Törvényszék elutasított, a Bizottság vitatta az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek az e fióktelepekhez allokált nyereség formájában a 2007. évi adóügyi határozat által biztosított hozamot, kifogásolva az Írország és az Apple Inc. által annak érdekében benyújtott *ad hoc* jelentéseket, hogy utólag igazolják, hogy e nyereségek a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományba estek. A Bizottság közelebbről az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentések megbízhatóságát kérdőjelezte meg azon ténynél fogva, hogy az említett jelentések alapját képező összehasonlíthatósági tanulmány céljára kiválasztott társaságok nem összehasonlíthatók az ASI-vel és az AOE-vel.

1) Az összehasonlíthatósági elemzésekben használt társaságok kiválasztásáról

- 450 A megtámadott határozatban a Bizottság többek között két, az ASI írországi fióktelepével való összehasonlíthatósági vizsgálatban kiválasztott társaságok összehasonlíthatóságára vonatkozó hibára hivatkozott. Egyrészt a megtámadott határozat (350) preambulumbekkezdésében a Bizottság jelezte, hogy nem lehet azonosítani az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentés keretében kiválasztott társaságokat. Másrészt a megtámadott határozat (351) preambulumbekkezdésében a Bizottság hangsúlyozta, hogy az összehasonlíthatósági tanulmányokban az összehasonlítható társaságok kiválasztása során nem vették figyelembe azt, hogy e társaságokkal ellentétben az Apple-csoport kiváló minőségű márkás termékeket értékesített és ekként is pozícionálta termékeit a piacon. E tekintetben a Bizottság rámutatott, hogy míg az ASI felelős az eladott termékekre vonatkozó garanciák intézéséért, ami minőségi márkás termékek esetében nem elhanyagolható kockázatot jelent, addig a kiválasztott összehasonlítható társaságok nem viselnek ilyen kockázatot.
- 451 Az AOE írországi fióktelepével való összehasonlíthatóságot illetően a Bizottság (a megtámadott határozat (359) preambulumbekkezdésében) megállapította, hogy az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentés kizárólag gyártó társaságokat vett figyelembe, holott az AOE az Apple-csoport EMEA régióban működő többi társasága részére megosztott szolgáltatásokat is nyújtott, mint például pénzügyi szolgáltatásokat, információs rendszerekkel és technológiákkal kapcsolatos szolgáltatásokat, valamint emberi erőforrásokkal kapcsolatos szolgáltatásokat.
- 452 Először is meg kell állapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy a Bizottság által az Írország és az Apple Inc. által utólag benyújtott *ad hoc* jelentések tekintetében azonosított hibák bizonyítást nyernek, és azok cáfolják e jelentések következtetéseit, a Bizottság ebből nem vonhatta le azt a következtetést, hogy a vitatott adóügyi határozatok az ASI és az AOE írországi adóterhének csökkenéséhez vezettek.
- 453 E jelentéseket ugyanis Írország és az Apple Inc. később terjesztette elő annak érdekében, hogy utólag bizonyítsák, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez a vitatott adóügyi határozatok alapján allokkált nyereség a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományba esett. Márpedig ezen *ad hoc* jelentéseknek Írország és az Apple Inc. általi benyújtása nem módosíthatja a jelen ügyben az előny fennállásával kapcsolatban a Bizottságra háruló bizonyítási terhet, amint arra a Törvényszék a fenti 100. pontban emlékeztetett.
- 454 Mindenesetre meg kell vizsgálni, hogy a Bizottság által az Írország és az Apple Inc. részéről benyújtott *ad hoc* jelentésekben azonosított hiányosságok bizonyítottak-e, és lehetővé tehetik-e az említett jelentések következtetéseinek érvénytelenítését.
- 455 Először is meg kell állapítani – amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE helyesen állítják –, hogy a transzferárakra vonatkozó elemzések nem minősülnek egzakt tudománynak, illetve hogy nem várhatók pontos eredmények a szokásos piaci feltételeknek tekinthető szintet illetően. E tekintetben emlékeztetni kell az OECD transzferárképzési iránymutatás 1.13. pontjára, amely kimondja, hogy a transzferárak meghatározásának célja „a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény észszerű megbecslése megbízható információk alapján”, és hogy „a transzferárak meghatározása nem egzakt tudomány, és az értékelést igényel az adóhatóság és az adóalany részéről”.
- 456 Másodszor, ami az összehasonlíthatósági tanulmány céljából az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentés alapján kiválasztott vállalkozásokat illeti, az ASI és az AOE előadják, hogy a közigazgatási eljárás során az Apple Inc. több alkalommal kérte a Bizottságtól az ezen *ad hoc* jelentésre vonatkozó észrevételeket, anélkül hogy az összehasonlíthatósági tanulmány adataira vonatkozóan bármilyen konkrét kérdés felmerült volna. A Bizottság nem vitatja ezeket az érveket. Ezenkívül az ASI és az AOE a jelen kereset keretében benyújtották az ehhez az *ad hoc* jelentéshez felhasznált adatokat, jelezve, hogy azok ugyanazon adatbázisból származtak, mint amelyet az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentés keretében használtak. A Bizottság a továbbiakban nem emelt konkrét kifogást az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentéssel szemben.

- 457 Harmadszor, amennyiben a Bizottság az Írország és az Apple Inc. által benyújtott két *ad hoc* jelentés tekintetében vitatta egy olyan összehasonlíthatósági tanulmány felhasználását, amely egy összehasonlítható adatokat tartalmazó adatbázisban végzett keresésen alapult, a következőket kell megállapítani.
- 458 Először is, amennyiben a Bizottság kifogásait úgy kell értelmezni, hogy azok önmagukban az összehasonlítható adatokat tartalmazó adatbázis használatának vitatására irányulnak, azoknak nem lehet helyt adni. Az adatbázisra való támaszkodás nélkül ugyanis az egyoldalú nyereségallokációs módszer második szakasza keretében nem lehetne olyan összehasonlíthatósági tanulmányt készíteni, amely lehetővé teszi a szokásos piaci ár elvének megfelelőnek tekintett nyereség megbecslését, aminek előfeltétele, hogy az összehasonlítható társaságoknál el lehet végezni ezt a becslést.
- 459 Márpedig a Bizottság nem szolgáltatott olyan bizonyítékokat, amelyek igazolnák az olyan független szakosodott társaságok által kidolgozott adatbázisok felhasználásának kizárását, mint amilyeneket az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentésekben használtak. Amint azt ugyanis Írország, valamint az ASI és az AOE helyesen állítják, ezeket az adatbázisokat az Európai Unión belül folyó gazdasági tevékenységek statisztikai osztályozási rendszerének (NACE) kódjai alapján állítják össze, és mivel nincsenek olyan bizonyítékok, amelyek az említett adatbázisokat érvénytelenítő hiányosságokat tárnának fel, ezen adatbázisok olyan empirikus alapot képeznek, amely alapján az összehasonlíthatósági vizsgálatokat el lehet végezni.
- 460 Ezt követően, ami a Bizottság azon érveit illeti, amelyek az ASI írországi fióktelepét illetően az összehasonlíthatósági elemzés céljából kiválasztott társaságok összehasonlíthatóságának vitatására irányulnak, meg kell állapítani, hogy a Bizottság pusztán ugyanazokra az érvekre hivatkozott, mint amelyeket a működési költségek nyereségszint-mutatóként történő kiválasztásával szemben hozott fel, vagyis arra, hogy az ASI felelt az értékesített termékekre vonatkozó garanciákért, és hogy az ASI jelentős kockázatot viselt a harmadik szerződő fél alvállalkozók által kezelt felsőkategóriás termékek esetében, míg a kiválasztott társaságok nem viseltek ilyen jelentős kockázatokat és ebből következően nem voltak összehasonlíthatók. Márpedig a fenti 391–402. pontban kifejtettekkel azonos okok miatt ezt az érvelést el kell utasítani.
- 461 Ezenkívül Írországhoz, valamint az ASI-hez és az AOE-hez hasonlóan ki kell emelni, hogy mivel – amint az a fenti 413. pontban megállapításra került – a jelen ügyben nem lehet kizárni a működési költség nyereségszint-mutatókénti alkalmazását, a márka minőségi jellege a jelen ügyben nem gyakorol jelentős hatást az összehasonlíthatóságra. Amint ugyanis azt az ASI és az AOE helyesen állítják, az a tény, hogy valamely társaság minőségi márkás termékeket forgalmaz, nem befolyásolhatja szükségszerűen működési költségeit azon működési költségekhez képest, amelyeket akkor kellene viselnie, ha alacsonyabb minőségű termékeket forgalmazna. E megállapítást a jelen ügyben az a megtámadott határozat (337) preambulumbeközlésében a Bizottság által is elismert tény bizonyította, hogy az ASI írországi fióktelepének működési költségei viszonylag stabilak maradtak az ASI értékesítéseinek exponenciális növekedésével szemben.
- 462 Ami az AOE írországi fióktelepével kapcsolatos összehasonlíthatósági elemzés keretében kiválasztott gyártó társaságok összehasonlíthatóságára vonatkozó fenntartásokat illeti, azon kiegészítő funkciók miatt, amelyeket e fióktelep a gyártási tevékenységeken kívül ellátott, meg kell állapítani, amint azt Írország, valamint az ASI és az AOE helyesen állítják, hogy e kiegészítő funkciók nem reprezentatívak az említett fióktelep által ellátott funkciók összességére nézve. E tekintetben a felperesek többek között az AOE írországi fióktelepe tevékenységeinek az általuk benyújtott *ad hoc* jelentésekben elvégzett elemzésére hivatkoznak, amelyet a Bizottság e konkrét kérdésben nem vitatott.
- 463 Végül, ami a Bizottság által hivatkozott azon körülményt illeti, amely szerint az összehasonlíthatósági elemzés céljából kiválasztott 52 társaság közül három felszámolás alatt álló társaság volt, az ilyen fenntartások nem befolyásolhatják ezen elemzés egészének megbízhatóságát. Ezenkívül e társaságok felszámolásának elrendelésére azon üzleti éveket követően került sor, amelyekre vonatkozóan az

elemzést elvégezték. Egyébiránt a Bizottság állításával ellentétben a fenti 455. pontban kifejtett megfontolásokra figyelemmel nem tűnik úgy, hogy a szóban forgó elemzésben érintett 52 társaságból három társaság olyan jelentős arányt képviselne, amely alkalmas lenne az összehasonlíthatósági tanulmány eredményének torzítására.

- 464 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottságnak nem sikerült megkérdőjeleznie az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentések alapjául szolgáló összehasonlíthatósági tanulmányok megbízhatóságát, és ennél fogva bizonyítania az említett jelentések megbízhatóságának hiányát.

2) A Bizottság által elvégzett javított összehasonlíthatósági elemzésről

- 465 Meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozat (353)–(356) preambulumbekkezdésében elvégezte saját összehasonlíthatósági elemzését, amely „korrigált összehasonlíthatósági elemzésnek” tekinthető.
- 466 A Bizottság korrigált összehasonlíthatósági elemzése keretében annak értékelésére törekedett, hogy az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek a vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott hozama a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományba esik-e.
- 467 Először is, ami az ASI írországi fióktelepét illeti, a Bizottság az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentésben kiválasztott társaságok adatait használta, az ASI írországi fióktelepét véve vizsgált félnek és az értékesítéseket használva nyereségszint-mutatóként. Ezeket az adatokat a megtámadott határozat (354) preambulumbekkezdésében szereplő 13. ábra tartalmazza. A Bizottság ily módon összehasonlította az ASI értékesítéseit képest az ASI írországi fióktelepéhez allokaltnyereséget az Írország által benyújtott *ad hoc* jelentés keretében kiválasztott társaságok értékesítéseinek átlagos hozamával a 2007 és 2011 közötti időszakra.
- 468 Először is meg kell állapítani, hogy kétségtelen, hogy a Bizottság azon megközelítése, amely egyrészt a saját elemzésének eredményeit, másrészt pedig az ASI vitatott adóügyi határozatok szerinti adóköteles nyereségeit hasonlítja össze, főszabály szerint lehetővé tehetné volna számára a szelektív előny fennállásának bizonyítását.
- 469 Mindazonáltal a Bizottság által végzett korrigált összehasonlíthatósági elemzés következtetései nem cáfolhatják meg az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentések következtetéseit, amelyek szerint az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek a vitatott adóügyi határozatok alapján meghatározott nyereségei a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományba estek.
- 470 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a Bizottság korrigált összehasonlíthatósági elemzése azon alapul, hogy a tranzakciós nettó árrés módszer kapcsán az értékesítéseket használják nyereségszint-mutatóként. Márpedig, amint az a fenti 402. és 412. pontban kifejtett megfontolásokból kitűnik, nem nyert bizonyítást, hogy a működési költségek nyereségszint-mutatóként való használata a jelen ügyben nem lett volna megfelelő. Ezenkívül nem bizonyították, hogy az értékesítések használata megfelelőbb lett volna.
- 471 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság által a másodlagos érvelése keretében végzett elemzés azon az előfeltevésen alapul, amely szerint lényegében az ASI írországi fióktelepe által ellátott funkciók összetettek és meghatározóak voltak az Apple védjegy, és ebből következően az ASI kereskedelmi tevékenységeinek sikere szempontjából. Ezenkívül a Bizottság szerint az említett fióktelep jelentős kockázatokat vállalt az ASI tevékenységeihez képest. Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 348. és 407. pontban megállapította nyert, a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy az ASI fióktelepe összetett funkciókat gyakorolt, és hogy vállalta e jelentős kockázatokat.

- 472 Végül a Bizottság a megtámadott határozat (353)–(355) preambulumbekkezdésében megpróbálta az összehasonlítható vállalkozások értékesítéseinek átlagos hozamát összevetni az ASI értékesítéseinek átlagos hozamával, a 2007. évi adóügyi határozat alapján az írországi fióktelepéhez allokalált nyereség függvényében. Márpedig ez a megközelítés nem felel meg sem a jóváhagyott OECD-megközelítésnek, sem a TCA 97 25. cikkének, mivel az ASI értékesítéseinek hozama írországi fióktelepe esetében az alábbi okok miatt nem tükrözheti az e fióktelep által ténylegesen gyakorolt funkciók értékét.
- 473 Egyrészt, amint azt a Törvényszék a fenti 384. és 385. pontban megállapította, az ASI írországi fióktelepe által ellátott forgalmazási funkciók az Apple márkájú termékek beszerzéséből, értékesítéséből és forgalmazásából álltak az említett fióktelepen kívül kötött keretmegállapodások alapján. Következésképpen az ASI írországi fióktelepe által szolgáltatott hozzáadott értéket nem lehet az ASI értékesítéseinek hozama alapján megítélni.
- 474 Másrészt, amint azt a Törvényszék a fenti 341. pontban megállapította, az ASI írországi fióktelepe által ténylegesen ellátott funkciók nem gyakoroltak meghatározó hatást sem az Apple-csoport szellemi tulajdonára, sem az Apple védjegyre. Márpedig e két tényező szervesen összekapcsolódik, és a kiváló minőségű árukat jelölő Apple védjegy körébe tartozhat, amelyet a megtámadott határozat (351) preambulumbekkezdésében maga a Bizottság is olyannak tekintett, amely meghatározó módon befolyásolja az ASI értékesítéseinek értékét. Ezért az ASI értékesítéseinek hozama nem nyújt reális képet írországi fióktelepének az említett értékesítésekhez való tényleges hozzájárulásáról.
- 475 E körülmények között a Bizottság által elvégzett korrigált összehasonlíthatósági elemzés – amely az értékesítéseket használta nyereségszint-mutatóként – ASI írországi fióktelepének hozamát illető megállapításai nem cáfolják az Írország és az Apple Inc. által benyújtott, nyereségszint-mutatóként a működési költségeket használó *ad hoc* jelentések következtetéseit.
- 476 Másodszor, ami az AOE hozamát illeti, amint arra maga a Bizottság is rámutatott a megtámadott határozat (357) preambulumbekkezdésében, a Bizottság által elfogadott összehasonlíthatósági elemzés fenti 425. pontban összefoglalt eredményei azt mutatják, hogy az AOE írországi fióktelepéhez a vitatott adóügyi határozatok alapján allokalált nyereség a szokásos piaci ár elvének megfelelőnek tekinthető tartományba esett.
- 477 Következésképpen a Bizottság által végzett elemzés eredményei lényegében megerősítik azokat a következtetéseket, amelyek az Írország és az Apple Inc. által benyújtott *ad hoc* jelentésekből következnek, amelyek szerint az AOE írországi fióktelepéhez allokalált nyereség a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományba esett. E tekintetben a fenti 455. pontban a transzferárakra vonatkozó elemzésekkel kapcsolatban kifejtett megfontolások fényében meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy ezek az eredmények inkább a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartomány alsó részében helyezkednek el, nem kérdőjelezheti meg az említett eredményeket.
- 478 A fenti megfontolásokra tekintettel helyt kell adni azoknak a kifogásoknak, amelyeket Írország, valamint az ASI és az AOE a Bizottság azon megállapításaival szemben hoz fel, amelyek a vitatott adóügyi határozatban elfogadott hozamszintekre vonatkozó módszertani hibával kapcsolatosak.

5. A Bizottság másodlagos érvelése keretében végzett értékelésekkel kapcsolatos következtetések

- 479 A fenti, az ASI és az AOE adóköteles nyeresége számítási módszereinek hiányosságaival kapcsolatos megállapítások bizonyítják a vitatott adójogi határozatok hiányos és néha inkohereus jellegét. Önmagukban azonban e körülmények nem elegendők az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának bizonyításához.

- 480 A Bizottságnak ugyanis nem sikerült bizonyítania, hogy azok a módszertani hibák, amelyekre a nyereségallokáció vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott módszereivel kapcsolatban mutatott rá, és amelyek az írországi fióktelepek vizsgált felekként való kiválasztását (fenti 351. pont), a működési költségek nyereségszint-mutatókénti kiválasztását (fenti 417. pont) és a vitatott adóügyi határozatok által elfogadott hozamszinteket (fenti 478. pont) érintik, az adóköteles nyereség csökkenéséhez vezettek. Következésképpen nem sikerült bizonyítania, hogy e határozatok előnyt biztosítottak e társaságoknak.
- 481 E körülmények között helyt kell adni az Írország, valamint az ASI és az AOE által hivatkozott, arra alapított jogalapoknak, hogy másodlagos érvelése keretében a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását a jelen ügyben.

F. A Bizottság alternatív érvelés keretében tett értékeléseit vitató jogalapokról (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett kilencedik jogalap)

- 482 A Bizottság alternatív jelleggel ismertette érvelését a megtámadott határozat (369)–(403) preambulumbekkezdésében, amely két alternatív részt tartalmaz.
- 483 Először is a megtámadott határozat (369)–(378) preambulumbekkezdésében a Bizottság arra hivatkozott, hogy a szokásos piaci ár elve szerves része a TCA 97 25. cikke alkalmazásának, és mivel a vitatott adóügyi határozatok eltérnek az említett elvtől, az ASI és az AOE adóalapjának csökkentése formájában szelektív előnyt biztosítanak.
- 484 Másodszor, a megtámadott határozat (379)–(403) preambulumbekkezdésében a Bizottság arra hivatkozott, hogy még ha a TCA 97 25. cikkét nem is a szokásos piaci ár elvének megfelelően kellett alkalmazni, a vitatott adóügyi határozatokat úgy kell tekinteni, mint amelyek szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára, mivel e határozatok az ír adóhatóságok által gyakorolt diszkrecionális jogkör következményei.
- 485 Írország, valamint az ASI és az AOE lényegében azokat az értékeléseket vitatja, amelyeket a Bizottság az érvelés két része keretében vagylagosan megfogalmazott.

1. A Bizottság által alternatív jelleggel ismertetett érvelés első részéről

- 486 Alternatív jelleggel ismertetett érvelésének első részében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a vitatott adóügyi határozatok eltérnek a TCA 97 25. cikkétől, mivel a szokásos piaci ár elve az említett cikk szerves részét képezi (a megtámadott határozat (377) preambulumbekkezdése). A Bizottság ezt követően másodlagos érvelésre utalt, amelynek keretében úgy ítélte meg, hogy a vitatott adóügyi határozatok nem tették lehetővé a piacon alapuló eredményre vonatkozó, a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek szerinti megbízható becslést, és ezért arra a következtetésre jutott, hogy e határozatok szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE részére.
- 487 E tekintetben elegendő azt kiemelni, hogy mivel a Bizottság által alternatív jelleggel ismertetett érvelés első része azon megállapításokon alapul, amelyeket a másodlagos érvelés címén tett, és mivel – amint azt a Törvényszék a fenti 481. pontban megállapította – a Bizottság a jelen ügyben az előny fennállásának megállapítása érdekében nem támaszkodhat ezen érvelésre, meg kell állapítani, hogy a Bizottság a jelen ügyben az előny fennállásának megállapítása érdekében elsődleges érvelésének első részére sem hivatkozhat.

488 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az alternatív érvelés első részében a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy a vitatott adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítottak az ASI és az AOE számára.

2. A Bizottság által alternatív jelleggel ismertetett érvelés második részéről

489 A másodlagosan előadott érvelés második részében a Bizottság arra hivatkozik, hogy még ha feltételezzük is, hogy a TCA 97 25. cikkét nem is a szokásos piaci ár elvének megfelelően kellett alkalmazni, a vitatott adóügyi határozatok szelektív előnyt biztosítottak az AOE és az ASI számára, mivel azokat az ír adóhatóságok diszkrecionális jogkörükben hozták meg.

490 Egyrészt a Bizottság azt állította, hogy elsődleges és másodlagos érvelésében bizonyította, hogy a vitatott adóügyi határozatok olyan nyereségallokációs módszereket hagytak jóvá, amelyek csökkentették az ASI és az AOE írországi adóköteles nyereségét és az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett gazdasági előnyt biztosítottak.

491 Másrészt azt állította, hogy mivel a TCA 97 25. cikke semmilyen objektív szempontot nem határoz meg az ugyanazon külföldi illetőségű társaság különböző részei közötti nyereségfelosztást illetően, az ír adóhatóságoknak az e rendelkezés alkalmazására vonatkozó diszkrecionális jogköre nem az adórendszerhez kapcsolódó objektív kritériumokon alapul, ami a vitatott adóügyi határozatok szelektivitásának vélelmét vonja maga után. Ezenkívül a Bizottság tizenegy olyan adóügyi határozatot vizsgált meg, amelyet Írország továbbított neki, és számos olyan inkoherenciát állapított meg, amelyek alapján úgy ítélte meg, hogy az ír adóhatóságok adóügyi határozatokkal kapcsolatos gyakorlata diszkrecionális volt, mivel a TCA 97 25. cikkének alkalmazása során semmilyen következetes kritériumot nem használtak a külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepeihez allokálandó nyereség meghatározása céljából.

492 A Bizottság ebből azt a következtetést vonta le, hogy a vitatott adóügyi határozatokat az adórendszerre vonatkozó objektív kritériumok hiányában az ír adóhatóságok diszkrecionális jogköre alapján hozták meg, és ezért a szóban forgó adóügyi határozatok úgy tekintendők, hogy – az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében – szelektív előnyt biztosítanak az ASI és az AOE számára.

493 A Bizottság megfontolásait illetően először is meg kell állapítani, hogy mivel a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania az előny fennállását az elsődleges és másodlagos érvelésében, önmagában a fent ismertetett alternatív jellegű érvelésével nem bizonyíthatja a jelen ügyben a szelektív előny fennállását. Még ha feltételezzük is ugyanis, hogy az adóhatóságok diszkrecionális jogkörének fennállása megállapítást nyer, a diszkrecionális jogkör ilyen fennállása nem jelenti szükségképpen azt, hogy azt oly módon gyakorolták, hogy csökkentették az adóügyi határozat kedvezményezettjének adóterheit ahhoz képest, amelyet egyébként viselnie kellett volna.

494 Így a Bizottság alternatív érvelése nem elegendő az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás fennállásának bizonyításához.

495 Másodszor, a Bizottságnak semmiféleképpen sem sikerült bizonyítania, hogy az ír hatóságok kiterjedt diszkrecionális jogkörrel rendelkeztek a jelen ügyben.

496 Emlékeztetni kell ugyanis arra az ítélkezési gyakorlatra, amely szerint az adóelőny szelektív jellegének megállapításához nem szükséges, hogy a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok a kedvezmény nyújtása tekintetében diszkrecionális jogkörrel rendelkezzenek. Az ilyen jogkör fennállása mindazonáltal lehetővé teheti, hogy e hatóságok egyes vállalkozásokat vagy egyes termékeket mások rovására előnyben részesítsenek, különösen abban az esetben, ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok

diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek arra, hogy a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeit és feltételeit az adórendszerrel idegen kritériumok alapján határozzák meg (2018. július 25-i Bizottság kontra Spanyolország és társai ítélet, C-128/16 P, EU:C:2018:591, 55. pont).

- 497 Meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (381) preambulumbekkezdésében a Bizottság pusztán azt állította, hogy Írország nem határozott meg semmilyen objektív standardot a külföldi illetőségű társaságok nyereségelosztására vonatkozóan a TCA 97 25. cikkének alkalmazásában. Ebből ugyanezen (381) preambulumbekkezdésben közvetlenül azt a következtetést vonta le, hogy „ez azt [jelentette], hogy az [ír adóhatóságok] e rendelkezés alkalmazásával kapcsolatos mérlegelési jogköre nem az adórendszerrel kapcsolatos objektív kritériumokon [alapult], ami szelektív előny vélelmezését [eredményezte].”
- 498 Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 238. és 239. pontban megállapította, a TCA 97 25. cikkének alkalmazása a tények objektív elemzését követeli meg, amely magában foglalja először is a fióktelep által végzett tevékenységek, illetve a fióktelep által a funkciói ellátására használt eszközök és az ezekkel járó, általa viselt kockázatok azonosítását, másodsor pedig az ilyen típusú tevékenységek piaci értékének meghatározását. Ez az elemzés lényegében megfelel a jóváhagyott OECD-megközelítés által javasolt elemzésnek.
- 499 Következésképpen a Bizottság nem állíthatja, hogy a TCA 97 25. cikkének az ír adóhatóságok általi alkalmazása nem tartalmaz semmilyen koherens kritériumot a külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepeikhez allokálандó nyereség meghatározásához.
- 500 Kétségtelen, hogy a jelen ügyben a TCA 97 25. cikkének az ír adóhatóságok által a vitatott adóügyi határozatok keretében történő alkalmazását nem dokumentálták megfelelően. Amint ugyanis a fenti 347. és 433. pontban megállapításra került, az ezen alkalmazást alátámasztó információk és bizonyítékok nagyon tömörek voltak. A dokumentált elemzés e hiánya kétségtelenül sajnálatos módszertani hiányosságot jelent az ASI és az AOE adóköteles nyereségének vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott kiszámításával összefüggésben. Mindazonáltal az ilyen hiányosság önmagában nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a vitatott adóügyi határozatok az ír adóhatóságok kiterjedt diszkrecionális jogköre gyakorlásának következményei voltak.
- 501 Harmadszor, a Bizottság által a megtámadott határozat (385)–(395) preambulumbekkezdésében vizsgált tizenegy, a külföldi illetőségű társaságok írországi fióktelepei számára biztosított nyereséggel kapcsolatos adóügyi határozat nem alkalmas annak bizonyítására, hogy az ír adóhatóságok olyan széles diszkrecionális jogkörrel rendelkeznek, amely az összehasonlítható helyzetben lévő más társaságokkal szemben előnyben részesíti a kedvezményezett társaságokat.
- 502 Ugyanis, amint az a megtámadott határozat (385)–(395) preambulumbekkezdéséből kitűnik, e tizenegy adóügyi rendelkezés mindegyike teljesen eltérő tevékenységet folytató társaságokra vonatkozik. Márpedig, amint arra maga a Bizottság is rámutat a megtámadott határozat (88) preambulumbekkezdésében, a nyereség több társult társaság közötti elosztása az egyes társaságok által ellátott funkcióktól, viselt kockázatoktól és használt eszközöktől függ. Meg kell tehát állapítani, hogy pusztán az a körülmény, hogy a tizenegy adóügyi határozat különböző nyereségelosztási módszereket tesz lehetővé, éppen azon a tényen alapul, hogy az adóalanyok helyzete eltérő. Ily módon az, hogy ezeket a különböző helyzeteket figyelembe vették a szóban forgó adóügyi határozatok meghozatala során, egyáltalán nem bizonyítja, hogy az ír adóhatóságok bármilyen diszkrecionális jogkörrel rendelkeztek volna.
- 503 A fenti megfontolásokból következik, hogy a Bizottság a szelektív előny jelen ügyben való fennállásának megállapítása érdekében nem támaszkodhat alternatív érvelésének második részére.

504 Következésképpen helyt kell adni az Írország, valamint az ASI és az AOE által arra a tényre alapított jogalapoknak, hogy az alternatív jelleggel ismertetett érvelése keretében a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását a jelen ügyben, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a lényeges eljárási szabályok megsértésére és a meghallgatáshoz való jog megsértésére alapított azon kifogásokat, amelyeket az ASI és az AOE az említett alternatív bizottsági érvelés keretében rögzített értékelésekkel szemben hoz fel.

G. A Bizottság szelektív előny fennállásával kapcsolatos értékelésére vonatkozó következtetések

505 Figyelembe véve a fenti 312., 481. és 504. pontban szereplő következtetéseket, amelyek szerint helyt kell adni azoknak a jogalapoknak, amelyeket Írország, valamint az ASI és az AOE a Bizottság által az elsődlegesen, másodlagosan és alternatív jelleggel ismertetett érvelésben kifejtett értékelésekkel szemben hoz fel, meg kell állapítani, hogy a Bizottság a jelen ügyben nem bizonyította, hogy az ír adóhatóságok a vitatott adóügyi határozatok meghozatalával az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előnyt biztosítottak.

506 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a fenti 100. pontban hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bizottság az adóintézkedést csak akkor minősítheti állami támogatásnak, amennyiben az ilyen minősítéshez szükséges feltételek teljesülnek.

507 A jelen ügyben, mivel a Bizottságnak nem sikerült a jogilag megkövetelt módon bizonyítania az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, a megtámadott határozatot teljes egészében meg kell semmisíteni, anélkül hogy meg kellene vizsgálni az Írország, valamint az ASI és az AOE által felhozott többi jogalapot.

IV. A költségekről

508 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság pervesztes lett, az ASI és az AOE kérelmének megfelelően viseli a saját költségeit, valamint kötelezni kell a T-778/16. sz. ügyben Írország, illetve az ASI és az AOE részéről felmerült költségek viselésére.

509 Az eljárási szabályzat 138. cikke (1) bekezdésének megfelelően a T-892/16. sz. ügyben Írország, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség, a Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács)

a következőképpen határozott:

- 1) A Törvényszék a jelen ítélet meghozatala céljából egyesíti a T-778/16. és a T-892/16. sz. ügyet.
- 2) A Törvényszék az Írország által nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról szóló, 2016. augusztus 30-i (EU) 2017/1283 bizottsági határozatot megsemmisíti.
- 3) Az Európai Bizottság viseli saját költségeit, valamint az Írország részéről a T-778/16. sz. ügyben felmerült költségeket, illetve az Apple Sales International és az Apple Operations Europe részéről felmerült költségeket.
- 4) A T-892/16. sz. ügyben Írország, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség, a Lengyel Köztársaság és az EFTA Felügyeleti Hatóság maga viseli saját költségeit.

Van der Woude

Tomljenović

Marcoulli

Passer

Kornezov

Kihirdetve Luxembourgban, a 2020. július 15-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

I. A jogvita előzményei	2
A. Az Apple-csoport történetéről	2
1. Az Apple-csoportot illetően	2
2. Az ASI-t és az AOE-t illetően	3
a) A társasági struktúráról	3
b) A költségmegosztási megállapodásról	3
c) A marketingszolgáltatásokról szóló megállapodásról	4
3. Az írországi fióktelepeket illetően	4
B. A vitatott adóügyi határozatokról.....	4
1. Az 1991. évi adóügyi határozatot illetően.....	5
a) Az AOE jogelődje, az ACL adóalapjáról	5
b) Az ASI jogelődje, az ACAL adóalapjáról	5
2. Az 2007. évi adóügyi határozatot illetően.....	5
C. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról	6
D. A megtámadott határozatról	7
1. A szelektív előny fennállásáról	7
a) A referenciarendszerről	7
b) A szokásos piaci ár elvéről	8
c) Az abból eredő szelektív előnyről, hogy nem az írországi fióktelepekhez allokálták az ASI és az AOE birtokában lévő, szellemi tulajdonnal kapcsolatos engedélyekből eredő nyereséget (elsődleges érvelés)	8
d) Az ASI és az AOE írországi fióktelepeihez történő nyereségallokáció módszereinek nem megfelelő megválasztásából eredő szelektív előnyről (másodlagos érvelés)	9
e) Az abból eredő szelektív előnyről, hogy a szokásos piaci ár elvének meg nem felelő vitatott adóügyi határozatok eltérnek a referenciarendszertől, még annak feltételezése esetén is, hogy azt kizárólag a TCA 97 25. cikke alkotja (alternatív érvelés)	9
f) A szelektív előnyre vonatkozó következtetés	10
2. A támogatás összeegyeztethetlenségéről, jogellenességéről és visszatéríttetéséről	10
3. A rendelkező részről	10

II. Az eljárás és a felek kérelmei	11
A. A T-778/16. sz. ügyről	11
1. Az ítélkező testület összetétele és soron kívüli elbírálás	11
2. Beavatkozások	12
3. Bizalmas kezelés iránti kérelem	12
4. A felek kérelmei	12
B. A T-892/16. sz. ügyről	13
1. Az ítélkező testület összetétele, elsőbbségi elbírálás és egyesítés	13
2. Beavatkozások	13
3. Bizalmas kezelés iránti kérelem	14
4. A felek kérelmei	14
C. Az ügyek egyesítéséről és az eljárás szóbeli szakaszáról	14
III. A jogkérdésről	15
A. Az eljárást befejező határozat meghozatala céljából a T-778/16. sz. és a T-892/16. sz. ügyek egyesítéséről	15
B. A hivatkozott jogalapokról és a jelen keresetek vizsgálatának szerkezetéről	15
C. Az arra alapított jogalapokról, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét és – különösen az adójogi autonómia elvének megsértésével – beavatkozott a tagállamok hatásköreibe (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett tizennegyedik jogalap)	17
D. A Bizottság elsődleges érvelése keretében elkövetett hibákra alapított jogalapokról	20
1. Az előny és a szelektivitás kritériumának együttes vizsgálatáról (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap)	21
2. A referenciarendszer meghatározásáról és az ír jog szerinti általános adózásra vonatkozó értékelésekről (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első és második jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első, második és ötödik jogalap)	22
a) A referenciarendszerről	22
b) A Bizottság ír adójog szerinti általános nyereségadózással kapcsolatos megállapításairól	25
1) A TCA 97 25. cikkének alkalmazásáról (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második jogalap, részben a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap)	26
2) A szokásos piaci ár elvéről (részben a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első és harmadik jogalap, valamint részben a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett első és második jogalap)	28

i)	A Bizottság azon lehetőségéről, hogy a szelektív előny fennállásának vizsgálata érdekében a szokásos piaci ár elvére támaszkodjon	28
ii)	Arról a kérdésről, hogy a Bizottság az elsődleges érvelése keretében helyesen alkalmazta-e a szokásos piaci ár elvét	33
3)	A jóváhagyott OECD-megközelítésről (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett második és negyedik jogalap, valamint a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap) ...	34
i)	A Bizottság azon lehetőségéről, hogy a jóváhagyott OECD-megközelítésre támaszkodjon	34
ii)	Arról a kérdésről, hogy a Bizottság elsődleges érvelése keretében helyesen alkalmazta-e a jóváhagyott OECD-megközelítést	35
4)	A referenciarendszer meghatározására és az ír jog szerinti általános adózásra vonatkozó értékelésekkel kapcsolatos következtetések	36
3.	A Bizottság Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó értékeléseiről (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett első jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett harmadik és negyedik jogalap)	36
a)	Az ASI írországi fióktelepének tevékenységeiről	37
b)	Az AOE írországi fióktelepének tevékenységeiről	41
c)	Az ASI és az AOE fióktelepén kívüli tevékenységekről	43
1)	A stratégiai döntések Apple-csoporton belüli meghozataláról	43
2)	Az ASI és az AOE döntéshozataláról	44
d)	Az Apple-csoporton belüli tevékenységekre vonatkozó következtetések	45
4.	A Bizottság elsődleges érvelése alapján a szelektív előny fennállására vonatkozó értékelésével kapcsolatos következtetés	45
E.	A Bizottság másodlagos érvelés keretében tett értékeléseit vitató jogalapokról (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap)	45
1.	A vitatott adóügyi határozatok által jóváhagyott nyereségallokációs módszerekre vonatkozó, a tranzakciós nettó árres módszer fényében végzett értékelésről	46
2.	Az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek „vizsgált félként” történő kiválasztásáról a nyereségallokációs módszerek alkalmazása során	47
3.	A működési költségek kiválasztásáról nyereségszint-mutatóként	50
a)	A működési költségek kiválasztásáról az ASI írországi fióktelepe nyereségszint-mutatójaként	51
1)	A megfelelő nyereségszint-mutatóról	51
2)	A forgalommal kapcsolatos kockázatról	53
3)	A termékgaranciákhoz kapcsolódó kockázatról	55

4) A harmadik szerződő felek tevékenységéhez kapcsolódó kockázatokról	56
b) A működési költségek kiválasztása az AOE írországi fióktelepe nyereség-szint-mutatójaként	57
c) A működési költségek nyereség-szint-mutatóként történő kiválasztására vonatkozó következtetések	58
4. A vitatott adóügyi határozatokban elfogadott hozamszintekről	58
a) Az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek az 1991. évi adóügyi határozat által jóváhagyott hozamáról	60
b) Az ASI és az AOE írországi fióktelepeinek a 2007. évi adóügyi határozat által jóváhagyott hozamáról	62
1) Az összehasonlíthatósági elemzésekben használt társaságok kiválasztásáról	63
2) A Bizottság által elvégzett javított összehasonlíthatósági elemzésről	65
5. A Bizottság másodlagos érvelése keretében végzett értékelésekkel kapcsolatos következtetések	66
F. A Bizottság alternatív érvelés keretében tett értékeléseit vitató jogalapokról (a T-778/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap és a T-892/16. sz. ügyben előterjesztett kilencedik jogalap)	67
1. A Bizottság által alternatív jelleggel ismertetett érvelés első részéről	67
2. A Bizottság által alternatív jelleggel ismertetett érvelés második részéről	68
G. A Bizottság szelektív előny fennállásával kapcsolatos értékelésére vonatkozó következtetések	70
IV. A költségekről	70