



# Jurisprudentie

**Zaak C-465/20 P**

**Europese Commissie  
tegen  
Ierland  
en  
Apple Sales International Ltd  
en  
Apple Operations International Ltd**

**Arrest van het Hof (Grote kamer) van 10 september 2024**

„Hogere voorziening – Staatssteun – Artikel 107, lid 1, VWEU – Advance tax rulings van een lidstaat – Selectieve fiscale voordelen – Toerekening van winsten die zijn gerealiseerd met licenties voor intellectuele eigendom aan vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen – Zakelijkheidsbeginsel”

1. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Selectiviteit van de maatregel – Maatregel houdende toekenning van een belastingvoordeel – Advance tax rulings met betrekking tot de vaststelling van de belastbare winst van niet-ingezeten vennootschappen – Referentiekader voor het bepalen van het bestaan van een selectief voordeel – Bepaling wat de algemene of „normale” belastingregeling is – Inaanmerkingneming van enkel het nationale recht op het gebied van directe belastingen – Draagwijdte (Art. 107, lid 1, VWEU)*

(zie punten 74-85, 120, 297, 298)

2. *Hogere voorziening – Middelen – Onjuiste beoordeling van de feiten en het bewijsmateriaal – Niet-ontvankelijkheid – Toetsing door het Hof van de beoordeling van de feiten en het bewijsmateriaal – Uitgesloten, behoudens het geval van een onjuiste opvatting – Onderzoek door de Commissie naar het bestaan van staatssteun op fiscaal gebied – Afbakening van het referentiekader naar nationaal recht en uitlegging van de bepalingen waaruit dat kader bestaat – Rechtsvraag die in hogere voorziening kan worden opgeworpen (Art. 107, lid 1, en 256, lid 1, tweede alinea, VWEU; Statuut van het Hof van Justitie, art. 58, eerste alinea)*

(zie punten 110-112, 170, 173-178)

3. *Hogere voorziening – Middelen – Falend middel – Begrip – Middel voorgedragen tegen een rechtsoverweging van het arrest die niet noodzakelijk is voor de onderbouwing van het dictum – Middel voorgedragen tegen een gevolgtrekking die op meerdere rechtsoverwegingen*

*is gebaseerd – Enkel relevant indien er grieven worden aangevoerd tegen elk van de door het Gerecht in aanmerking genomen rechtsoverwegingen*  
(Art. 256, lid 1, tweede alinea, VWEU; Statuut van het Hof van Justitie, art. 58, eerste alinea)

(zie punten 113-116)

4. *Hogere voorziening – Voorwerp – Vernietiging van een arrest van het Gerecht houdende vaststelling van de onwettigheid van een besluit van de Commissie waarbij een steunmaatregel onverenigbaar met de interne markt wordt verklaard en de terugvordering ervan wordt gelast – Vaststellingen in het arrest dat het voorwerp is van hogere voorziening en waartegen geen incidentele hogere voorziening is ingesteld – Gezag van gewijsde – Uitsluiting van een nieuw onderzoek*  
(Art. 107, lid 1, en 256, lid 1, tweede alinea, VWEU; Statuut van het Hof van Justitie, art. 58, eerste alinea)

(zie punt 124)

5. *Hogere voorziening – Middelen – Onjuiste rechtsopvatting – Kwalificatie van een maatregel als staatssteun – Onderzoek van de methode voor winsttoerekening die is gevalideerd bij advance tax rulings – Vaststelling van het bestaan van een voordeel – Middel gebaseerd op een onjuiste uitlegging van de redenering van de Commissie in het litigieuze besluit – Daaronder begrepen*  
(Art. 107, lid 1, en 256, lid 1, tweede alinea, VWEU; Statuut van het Hof van Justitie, art. 58, eerste alinea)

(zie punten 128-131)

6. *Hogere voorziening – Middelen – Onjuiste beoordeling van de feiten en het bewijsmateriaal – Niet-ontvankelijkheid – Toetsing door het Hof van de beoordeling van de feiten en het bewijsmateriaal – Uitgesloten, behoudens het geval van een onjuiste opvatting – Onderzoek van de naleving van de regels inzake bewijslast en bewijsvoering – Ontvankelijkheid*  
(Art. 256, lid 1, VWEU; Statuut van het Hof van Justitie, art. 58, eerste alinea)

(zie punten 168-169, 243-245)

7. *Steunmaatregelen van de staten – Besluit van de Commissie – Rechterlijke toetsing – Grenzen – Beoordeling van de rechtmatigheid aan de hand van de gegevens die beschikbaar waren op het tijdstip van de vaststelling van het besluit – Inaanmerkingneming van feitelijke of juridische gegevens die niet tijdens de administratieve procedure zijn overgelegd – Uitgesloten*  
(Art. 107, lid 1, 108, lid 3, 256, lid 1, tweede alinea, en 263 VWEU; Statuut van het Hof van Justitie, art. 58, eerste alinea)

(zie punten 183-193)

8. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Selectief voordeel – Advance tax rulings – Toerekening van de winst aan de vestiging van een niet-ingezeten vennootschap – Onderzoek van de goedgekeurde methode voor winsttoerekening in het licht van het zakelijkheidsbeginsel – Toerekening van winsten gerealiseerd door de exploitatie van intellectuele-eigendomsrechten – Relevante criteria*  
(Art. 107, lid 1, VWEU)

(zie punten 203, 206-215, 217-222, 244, 245)

9. *Hogere voorziening – Hogere voorziening die gegrond is bevonden – Afdoening van het geding ten gronde door het Hof – Omvang – Voorafgaande verwerping van een middel tot nietigverklaring in een arrest houdende nietigverklaring – Geen betwisting van de motivering van die afwijzing in een incidentele hogere voorziening – Gevolg – Uitsluiting van een nieuw onderzoek*  
(Reglement voor de procesvoering van het Hof, art. 169, lid 1, en 178, lid 1)

(zie punten 274, 275, 277, 279, 290, 304)

10. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Fiscale maatregelen – Gezamenlijk onderzoek van de criteria van selectiviteit en economisch voordeel – Toelaatbaarheid*  
(Art. 107, lid 1, VWEU)

(zie punten 296, 299-302)

11. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Selectief voordeel – Advance tax rulings – Onderzoek van de goedgekeurde methode voor winsttoerekening in het licht van het zakelijkheidsbeginsel – Afwijking van de normaliter toepasselijke belastingregeling – Rechtvaardiging ontleend aan de aard en de opzet van het stelsel – Bewijslast*  
(Art. 107, lid 1, VWEU)

(zie punten 305-311)

12. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Toekenning van een met staatsmiddelen bekostigd voordeel toe te rekenen aan de Staat – Vaststelling van een advance tax ruling – Besluit dat de belastingdruk van een onderneming verlicht – Daaronder begrepen*  
(Art. 107, lid 1, VWEU)

(zie punten 315-322)

13. *Steunmaatregelen van de staten – Onderzoek door de Commissie – Administratieve procedure – Besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU – Onderzoek van het bestaan van een selectief voordeel – Evolutie van het standpunt van de Commissie aan het einde van de procedure – Verplichting van de Commissie om de belanghebbenden aan te manen hun opmerkingen in te dienen – Omvang – Verandering in de aard van de betrokken maatregelen of de juridische kwalificatie ervan*

(Art. 108, lid 2, VWEU; verordening 2015/1589 van de Raad, art. 4, lid 4, 6, lid 1, en 9)

(zie punten 331-339)

14. *Steunmaatregelen van de staten – Terugvordering van onrechtmatige steun – Eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel en van het vertrouwensbeginsel – Voorwaarden en grenzen*

(Art. 107 en 108, lid 2, VWEU; verordening 2015/1589 van de Raad, art. 16, lid 1)

(zie punten 352-363)

15. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Overheidsinterventie op gebieden die niet geharmoniseerd zijn op het niveau van de Europese Unie – Directe belastingen – Daaronder begrepen – Vaststelling van de belastinggrondslag en verdeling van de belastingdruk – Bevoegdheden van de lidstaten – Grenzen*

(Art. 107, lid 1, VWEU)

(zie punten 371-378)

### Samenvatting

De Grote kamer van het Hof vernietigt het arrest Ierland e.a./Commissie van het Gerecht<sup>1</sup> waarbij het besluit van de Europese Commissie betreffende staatssteun die Ierland ten gunste van Apple ten uitvoer heeft gelegd<sup>2</sup> nietig is verklaard, doet vervolgens zelf uitspraak over de nog te beslechten aspecten van het geding, en oordeelt – gelet op de analyse in het litigieuze besluit en de vaststellingen van het Gerecht die onbetwist zijn gebleven – dat de Commissie op goede gronden tot de slotsom is gekomen dat het voordeel dat aan twee Ierse vennootschappen van de Apple-groep is toegekend door twee advance tax rulings van de Ierse belastingdienst met betrekking tot de vaststelling van de belastinggrondslag van de Ierse vestigingen van de betrokken vennootschappen, selectief was. Dienaangaande plaatst het Hof zijn analyse in het kader van de recentelijk geconsolideerde beginselen<sup>3</sup> uit de rechtspraak betreffende de bepaling en de analyse van het referentiekader waaraan de selectiviteit van belastingmaatregelen overeenkomstig artikel 107, lid 1, VWEU moet worden getoetst. Het herinnert eraan dat de correcte afbakening van het relevante referentiekader en, bij uitbreiding, de juiste uitlegging van de bepalingen van nationaal recht waaruit dit referentiekader bestaat, een rechtsvraag is die binnen de grenzen van het voorwerp van de hogere voorziening door het Hof moet worden getoetst.

Binnen de Apple-groep heeft Apple Inc., gevestigd te Cupertino (Verenigde Staten), via haar 100 %-dochteronderneming Apple Operations International zeggenschap over verschillende vennootschappen naar Iers recht. Apple Operations International heeft de volledige zeggenschap over haar dochteronderneming Apple Operations Europe (AOE), die op haar beurt de volledige

<sup>1</sup> Arrest van 15 juli 2020, Ierland e.a./Commissie (T-778/16 en T-892/16, EU:T:2020:338).

<sup>2</sup> Besluit (EU) 2017/1283 van de Commissie van 30 augustus 2016 betreffende steunmaatregel SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) die Ierland ten gunste van Apple ten uitvoer heeft gelegd (PB 2017, L 187, blz. 1; hierna: „litigieuze besluit”).

<sup>3</sup> Zie met name arrest van 5 december 2023, Luxemburg e.a./Commissie (C-451/21 P en C-454/21 P, EU:C:2023:948).

zeggenschap heeft over haar dochteronderneming Apple Sales International (ASI). Zowel ASI als AOE is een naar Iers recht opgerichte vennootschap, maar is geen fiscaal ingezetene van Ierland. Zij hebben elk een Ierse vestiging, zonder afzonderlijke rechtspersoonlijkheid.<sup>4</sup>

ASI en AOE hadden met Apple Inc. een overeenkomst inzake kostendeling gesloten, die met name voorzag in de toekenning van royaltyvrije licenties ten gunste van deze vennootschappen om hen in staat te stellen de intellectuele-eigendomsrechten van de Apple-groep te gebruiken. Dit gebruik bestond met name in de vervaardiging en de verkoop van de betrokken producten, overal behalve op het Amerikaanse continent.

Volgens de bepalingen van het Ierse recht inzake de vennootschapsbelasting die in de betrokken periode van kracht waren (hierna: „referentie-bepalingen”), moesten niet-ingezeten vennootschappen belasting betalen over hun inkomsten uit handel die direct of indirect voortvloeien uit hun in Ierland actieve vestiging. In 1990 ontving de Ierse belastingdienst verzoeken van de voorgangers van ASI en AOE om de vaststelling van hun belastbare winst te verduidelijken. In die context heeft de Ierse belastingdienst in 1991 een eerste advance tax ruling afgegeven, die later is herzien op verzoek van ASI en AOE, en een tweede ruling in 2007 (hierna samen: „betwiste tax rulings”).

Na een in 2014 ingeleide formele onderzoeksprocedure heeft de Commissie het litigieuze besluit vastgesteld met betrekking tot de betwiste tax rulings. In dat besluit was de Commissie in het bijzonder van mening dat de betwiste tax rulings ASI en AOE een voordeel hadden verleend, voor zover die rulings hun belastinggrondslag voor de berekening van de Ierse vennootschapsbelasting hadden verlaagd. Om het bestaan van een selectief voordeel in deze zaak aan te tonen, heeft de Commissie onderzocht of er sprake was van een selectief voordeel vanwege het feit dat was afgeweken van het referentiestelsel. Op basis van een primaire, een subsidiaire en een alternatieve redenering was de Commissie in wezen van mening dat de betwiste tax rulings ertoe hadden geleid dat ASI en AOE gedurende de periode dat de rulings van kracht waren – te weten tussen 1991 en 2014 – minder belasting verschuldigd waren geweest in Ierland, en dat zij door deze belastingverlaging een voordeel hadden genoten ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden. De Commissie heeft primair meer in het bijzonder aangevoerd dat het feit dat de Ierse belastingdienst in de betwiste tax rulings was uitgegaan van de aanname dat de door ASI en AOE gehouden intellectuele-eigendomslicenties (hierna: „IE”) van de Apple-groep buiten Ierland moesten worden toegerekend, ertoe heeft geleid dat de jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland afweek van een betrouwbare benadering van een marktuitslag die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.

In zijn uitspraak op de beroepen tot nietigverklaring van het litigieuze besluit, die respectievelijk door Ierland en ASI en AOE waren ingesteld, heeft het Gerecht, dat van oordeel was dat de Commissie niet rechtens genoegzaam had aangetoond dat er sprake was van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, het litigieuze besluit in zijn geheel nietig verklaard.

Het Gerecht heeft er in zijn arrest om te beginnen aan herinnerd dat de Commissie, om in het kader van het toezicht op staatssteun na te gaan of de betwiste tax rulings dergelijke steun vormden, diende aan te tonen dat die fiscale rulings een selectief voordeel hadden verschaft.

<sup>4</sup> De Ierse vestiging van ASI is onder meer verantwoordelijk voor de inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van Apple-producten aan verbonden ondernemingen en derde klanten in de regio Europa, het Midden-Oosten, India en Afrika en in de regio Azië-Stille Oceaan. De Ierse vestiging van AOE is verantwoordelijk voor de vervaardiging en de assemblage in Ierland van een specialistisch assortiment computerproducten, waaronder iMac-desktops, MacBook-laptops en andere computeraccessoires, die zij aan verbonden ondernemingen in Europa, het Midden-Oosten, India en Afrika levert.

In dit verband heeft het Gerecht de primaire redenering van de Commissie betreffende het bestaan van een voordeel afgewezen om twee redenen die verband houden met, ten eerste, de beoordelingen door de Commissie van de normale belastingheffing op grond van het hier toepasselijke Ierse belastingrecht, en ten tweede, de beoordelingen door de Commissie betreffende de activiteiten binnen de Apple-groep.

Het Gerecht heeft bovendien de subsidiaire en de alternatieve redenering ter zake afgewezen en heeft het litigieuze besluit in zijn geheel nietig verklaard, zonder de andere door Ierland en ASI en AOE aangevoerde middelen en grieven te onderzoeken.

Ter ondersteuning van haar hogere voorziening voert de Commissie twee middelen aan, die respectievelijk zijn gericht tegen de overwegingen van het bestreden arrest betreffende de beoordeling van de primaire redenering en de overwegingen betreffende de beoordeling van de subsidiaire redenering.

### *Beoordeling door het Hof*

Vooraf herinnert het Hof eraan dat de Commissie, om een nationale belastingmaatregel als „selectief” te kunnen kwalificeren voor de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU, eerst moet vaststellen wat het referentiestelsel is – dat wil zeggen wat de „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat is – en vervolgens aantonen dat de betreffende belastingmaatregel afwijkt van dit referentiestelsel doordat daarmee een verschil in behandeling wordt ingevoerd tussen marktdeelnemers die zich uit het oogpunt van de met dit referentiestelsel nagestreefde doelstelling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden.

Het Hof verklaart dat de vaststelling van het referentiekader van groot belang is bij belastingmaatregelen, daar het bestaan van een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU slechts ten opzichte van een „normale” belasting kan worden vastgesteld.

Op dit punt stelt het Hof bovendien vast dat het de betrokken lidstaat is die, buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, door de uitoefening van zijn exclusieve bevoegdheden op het gebied van rechtstreekse belastingheffing, de wezenlijke kenmerken vaststelt van de belasting, die in beginsel het referentiestelsel of de „normale” belastingregeling bepalen. Dit geldt met name voor de vaststelling van de belastinggrondslag, het belastbare feit en de eventuele vrijstellingen van deze belasting. Hieruit volgt dat alleen het in de betrokken lidstaat toepasselijke nationale recht in aanmerking moet worden genomen bij de vaststelling van dat referentiestelsel. Deze conclusie doet echter niet af aan de mogelijkheid om vast te stellen dat het referentiekader zelf, zoals dat voortvloeit uit het nationale recht, onverenigbaar is met het Unierecht inzake staatssteun, aangezien het litigieuze belastingstelsel is opgezet volgens kennelijk discriminerende parameters die bedoeld zijn om dat recht te omzeilen.

Het is tegen de achtergrond van deze beginselen dat het Hof de hogere voorziening onderzoekt.

Dienaangaande geeft het Hof meteen aan dat de primaire redenering van de Commissie berust op de aanname dat de bevoegde Ierse autoriteiten voor een juiste toerekening van de winst overeenkomstig de benadering van de afzonderlijke entiteit en het zakelijkheidsbeginsel, dienden te controleren of de winst uit het gebruik van de IE-licenties van de Apple-groep die door ASI en AOE werden gehouden, niet geheel of gedeeltelijk aan hun Ierse vestigingen moest worden

toegerekend. Volgens de Commissie heeft het niet uitvoeren van de door voornoemde bepaling vereiste controles geleid tot een verlaging van de belastingdruk voor deze vennootschappen, waardoor zij een selectief voordeel hebben verkregen.

Na deze precisering oordeelt het Hof dat de Commissie de beoordeling door het Gerecht van het aan het Ierse recht ontleende referentiekader op ontvankelijke wijze kon aanvechten. Met name de vraag of het Gerecht het referentiestelsel naar Iers recht correct heeft afgebakend en, bij uitbreiding, de nationale bepalingen die dit stelsel vormen correct heeft uitgelegd, is een rechtsvraag die door het Hof kan worden getoetst in het stadium van de hogere voorziening. De argumenten van de Commissie die ertoe strekken de keuze van het referentiekader of de betekenis ervan in de eerste fase van de analyse van het bestaan van een selectief voordeel ter discussie te stellen, zijn zodoende ontvankelijk aangezien deze analyse voortvloeit uit een juridische kwalificatie van het nationale recht op basis van een Unierechtelijke bepaling. In deze zaak geldt dit zowel voor de grief van de Commissie dat het Gerecht het besluit onjuist heeft uitgelegd door te oordelen dat de Commissie zich in haar primaire redenering had beperkt tot een benadering „bij uitsluiting”, als voor de grief dat het Gerecht zich heeft gebaseerd op de door Apple Inc. uitgeoefende functies.

Het Hof onderzoekt daarom in de eerste plaats de grief dat het Gerecht het litigieuze besluit onjuist heeft uitgelegd door te oordelen dat de primaire redenering van de Commissie uitsluitend was gebaseerd op het gebrek aan werknemers en fysieke aanwezigheid bij de hoofdkantoren van ASI en AOE, en dus op een benadering „bij uitsluiting”.

In zoverre stelt het Hof om te beginnen vast dat deze redenering van de Commissie berust op de aanname dat er, ten eerste, voor de toepassing van de referentiebepalingen vooraf een methode voor winsttoerekening moet worden vastgesteld, die niet in deze bepalingen is gedefinieerd, en dat, ten tweede, deze methode een uitkomst moet opleveren die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Die aanname is niet in twijfel getrokken door het Gerecht, dat daaraan heeft toegevoegd dat de zogenoemde „normale” belasting wordt bepaald door de nationale belastingregels en dat het bestaan van een voordeel ten opzichte van die regels moet worden aangetoond, alvorens evenwel te preciseren dat, indien die nationale regels voorschrijven dat de vestigingen van niet-ingezeten vennootschappen, wat betreft de winst die uit de commerciële activiteiten van die vestigingen in Ierland voortvloeit, onder dezelfde voorwaarden worden belast als ingezeten ondernemingen, de Commissie op grond van artikel 107, lid 1, VWEU mag controleren of de hoogte van de aan de vestigingen toegerekende winst die door de nationale autoriteiten is aanvaard om de belastbare winst van die niet-ingezeten vennootschappen te bepalen, overeenkomt met de winst die zou zijn gerealiseerd met de uitoefening van die commerciële activiteiten onder marktvoorwaarden.

Volgens het Hof volgt hieruit dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in dit geval is gebaseerd op de belastingregels van het Ierse recht inzake de vennootschapsbelasting en dus op het referentiestelsel dat door de Commissie is vastgesteld en door het Gerecht is bevestigd. Het Gerecht heeft in deze zaak uitdrukkelijk erkend dat, anders dan Ierland betoogt, de toepassing van de referentiebepalingen, zoals beschreven door deze lidstaat, in wezen overeenstemt met de functionele en feitelijke analyse in de eerste stap van de Authorised OECD Approach voor de winsttoerekening aan een vaste inrichting. Op grond van die vaststellingen heeft het Gerecht met name geoordeeld dat de Commissie geen fout had gemaakt door het zakelijkheidsbeginsel te gebruiken om na te gaan of het door de betwiste tax rulings onderschreven niveau van de winst die door de Ierse belastingdienst in het kader van de toepassing van de referentiebepalingen aan de vestigingen van ASI en AOE was toegerekend uit hoofde van hun commerciële activiteiten in

Ierland, overeenkwam met het winstniveau dat zou zijn gerealiseerd met de uitoefening van die commerciële activiteiten onder marktvoorwaarden, en door zich voor die toepassing in wezen te baseren op de Authorised OECD Approach, rekening houdend met de toerekening van activa, functies en risico's tussen die vestigingen en de andere onderdelen van die ondernemingen. Deze vaststellingen moeten als definitief worden beschouwd, aangezien zij door de andere partijen in het kader van deze hogere voorziening niet rechtsgeldig zijn betwist.

Uit de stappen in de redenering in het litigieuze besluit blijkt dus dat de Commissie om te beginnen van mening was dat, teneinde overeenkomstig de relevante bepalingen van nationaal recht te verzekeren dat de belastbare winsten van ASI en AOE worden vastgesteld in lijn met het zakelijkheidsbeginsel, het noodzakelijk was de functies te vergelijken die door de hoofdkantoren en de Ierse vestigingen werden vervuld met betrekking tot de IE-licenties. Vervolgens heeft de Commissie op grond van dit criterium afzonderlijk onderzocht welke rol elk van deze hoofdkantoren en vestigingen met betrekking tot deze licenties vervulden. Aan het einde van dit onderzoek heeft zij vastgesteld dat de hoofdkantoren geen functies met betrekking tot de IE-licenties uitoefenden, en dat de Ierse vestigingen een actieve rol hadden omdat zij een aantal functies en risico's met betrekking tot het beheer en het gebruik van die licenties op zich namen. Overigens is de vaststelling dat de hoofdkantoren geen „actieve of cruciale” functies uitoefenden gebaseerd op het feit dat Apple Inc. geen bewijs van het tegendeel heeft geleverd, in combinatie met de bevinding dat die hoofdkantoren in feite ook geen capaciteit hadden om dat te doen. De primaire redenering van de Commissie berust dus niet alleen op het feit dat de hoofdkantoren geen functies uitoefenen met betrekking tot de IE-licenties, maar ook op een analyse van de functies die de vestigingen daadwerkelijk met betrekking tot die licenties verrichten.

De Commissie heeft haar bevinding dat de IE-licenties en de daaruit voortvloeiende winsten aan die vestigingen moesten worden toegerekend, niet gebaseerd op de vaststelling dat de hoofdkantoren geen werknemers en geen fysieke aanwezigheid buiten de Ierse vestigingen hadden. Zij is tot deze bevinding gekomen door twee afzonderlijke vaststellingen, te weten, ten eerste, dat de hoofdkantoren geen actieve of cruciale functies en geen risico's op zich hadden genomen en, ten tweede, dat de vestigingen juist veel cruciale functies en risico's op zich hadden genomen, met elkaar in verband te brengen overeenkomstig het juridische criterium dat in het litigieuze besluit is vermeld.

Gelet hierop komt het Hof tot de slotsom dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting waar het heeft geoordeeld dat de primaire redenering van de Commissie beperkt bleef tot een benadering „bij uitsluiting”, wat een onjuiste uitlegging van het litigieuze besluit vormt.

Wat in de tweede plaats de in de hogere voorziening betwiste rechtsoverwegingen betreft waarop het Gerecht zich heeft gebaseerd voor zijn oordeel dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE geen zeggenschap hadden over de IE-licenties van de Apple-groep en niet zo winstgevend waren als de Commissie beweerde, oordeelt het Hof om te beginnen dat de Commissie op goede gronden kan stellen dat het Gerecht een procedurefout heeft gemaakt door bij zijn analyse rekening te houden met bewijzen die niet tijdens de administratieve procedure waren overgelegd en dus niet-ontvankelijk moesten worden verklaard. Wat voorts de naar Iers recht vereiste methode voor de toerekening van de belastbare winst betreft, merkt het Hof op dat het criterium voor de vaststelling van de winst van een niet-ingezeten vennootschap, dat volgens het Gerecht van toepassing is op grond van section 25 TCA 97, vereist dat rekening wordt gehouden met de toerekening van de activa, functies en risico's tussen de Ierse vestigingen en de andere onderdelen van de betrokken vennootschappen, zonder dat de rol van afzonderlijke entiteiten,

zoals hier Apple Inc., in aanmerking hoeft te worden genomen. In dit verband stelt het Hof vast dat het Gerecht zich in de bekritiseerde rechtsoverwegingen uitdrukkelijk of impliciet heeft gebaseerd op de functies die Apple Inc. met betrekking tot de IE van de Apple-groep heeft vervuld, ter onderbouwing van zijn vaststelling dat de analyse van de Commissie onjuist was. Bijgevolg oordeelt het Hof dat de Commissie terecht aanvoert dat het Gerecht tot de bevinding is gekomen dat er onvoldoende bewijs was om de winsten uit de exploitatie van de IE-licenties aan de vestigingen van ASI en AOE toe te rekenen, door de functies van die vestigingen met betrekking tot die licenties ten onrechte te vergelijken met de functies die Apple Inc. heeft vervuld met betrekking tot de IE van de Apple-groep, in plaats van met de functies die de hoofdkantoren met betrekking tot de IE-licenties hebben vervuld.

In de derde plaats onderzoekt het Hof de conclusie dat uit de overeenkomsten en de activiteiten van ASI en AOE buiten Ierland bleek dat deze ondernemingen in staat waren om de IE van de Apple-groep te ontwikkelen en te beheren alsook buiten Ierland winst te genereren, en dat deze winsten derhalve in Ierland niet belastbaar waren. Het Hof is in dit verband van mening dat de beoordeling van de bewijskracht van een stuk van het dossier weliswaar in beginsel tot de uitsluitende bevoegdheid van het Gerecht behoort, maar dat het anderzijds de taak van het Gerecht is om een grief inzake onjuiste vaststelling van de bewijslast te onderzoeken. In dit geval heeft het Gerecht de Commissie een te zware bewijslast opgelegd door te oordelen dat het aan de Commissie stond om het bestaan aan te tonen van belangrijke commerciële besluiten die niet in de notulen van de raden van bestuur van de betrokken ondernemingen waren vermeld.

Gelet op een en ander vernietigt het Hof het arrest waartegen hogere voorziening is ingesteld, voor zover daarin de grieven tegen de primaire redenering betreffende het bestaan van een selectief voordeel worden toegewezen en het litigieuze besluit bijgevolg nietig wordt verklaard.

Omdat het Hof van oordeel is dat de zaak in staat van wijzen is, onderzoekt het vervolgens zelf de beroepen tot nietigverklaring van het litigieuze besluit die door zowel Ierland als ASI en AOE waren ingesteld.

In dit verband oordeelt het Hof om te beginnen dat alle middelen die zijn gericht tegen de beoordelingen van de Commissie inzake haar primaire redenering en die betrekking hebben op, ten eerste, de afbakening van het referentiestelsel en, ten tweede, de normale belastingheffing op grond van de hier toepasselijke Ierse belastingwetgeving, moeten worden afgewezen omdat het Gerecht de ter zake aangevoerde grieven van de hand heeft gewezen op basis van rechtsoverwegingen die in het stadium van de hogere voorziening onbetwist zijn gebleven. Die rechtsoverwegingen hebben, nu er geen incidentele hogere voorziening is ingesteld, gezag van gewijsde.

Verder is het Hof, in tegenstelling tot het Gerecht, van oordeel dat de Commissie er wel degelijk in is geslaagd om te bewijzen dat de winst uit de exploitatie van de IE-licenties van de Apple-groep, gelet op de activiteiten en functies die daadwerkelijk door de Ierse vestigingen van ASI en AOE worden uitgeoefend, enerzijds, en het ontbreken van onderling overeenstemmende bewijzen waaruit het bestaan blijkt van strategische besluiten die door de hoofdkantoren van die ondernemingen buiten Ierland worden genomen en uitgevoerd, anderzijds, aan die Ierse vestigingen hadden moeten worden toegerekend om de belastbare jaarwinst van ASI en AOE in Ierland vast te stellen. Bovendien heeft de Commissie afdoend aangetoond dat de betrokken fiscale rulings ertoe leiden dat ASI en AOE fiscaal gunstiger worden behandeld dan in Ierland gevestigde en belaste ondernemingen die waarschijnlijk niet in aanmerking komen voor dergelijke rulings van de belastingdienst, met name niet-geïntegreerde onafhankelijke

ondernemingen, geïntegreerde vennootschappen van een groep die transacties verrichten met derden of geïntegreerde vennootschappen van een groep die transacties verrichten met verbonden vennootschappen waarbij de prijs van die transacties op zakelijke grondslag wordt vastgesteld, ook al bevinden die ondernemingen zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie wat betreft het doel van het referentiestelsel, namelijk het belasten van de in Ierland behaalde winst. Tot slot heeft de Commissie in het litigieuze besluit op goede gronden vastgesteld dat het verschil in fiscale behandeling van de winst van ASI en AOE als gevolg van de betwiste fiscale rulings niet werd gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het Ierse belastingstelsel. Gelet hierop moeten de grieven van verzoekers in eerste aanleg met betrekking tot het onderzoek van de selectiviteit van die tax rulings in het litigieuze besluit worden afgewezen.

Overigens heeft de Commissie geen fout begaan door vast te stellen dat Ierland afstand had gedaan van belastinginkomsten van ASI en AOE, voor zover in de betwiste tax rulings methoden voor winsttoerekening waren goedgekeurd die voor deze vennootschappen leidden tot een resultaat dat niet zou zijn aanvaard door afzonderlijke en zelfstandige ondernemingen die onder normale marktvoorwaarden handelen. Die rulings verminderen immers de belastbare winst van ASI en AOE voor de toepassing van de referentiebepalingen en dus de vennootschapsbelasting die zij in Ierland moeten betalen in vergelijking met andere in die lidstaat belaste ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die onder zakelijke voorwaarden op de markt tot stand zijn gekomen. Met andere woorden, die maatregelen verlichten de lasten die in beginsel op het budget van een onderneming drukken, zodat ze inderdaad resulteren in een voordeel „dat met staatsmiddelen is bekostigd”.

Ten slotte verwerpt het Hof de middelen inzake met name schending van het recht om te worden gehoord in het kader van de procedure die tot de vaststelling van het litigieuze besluit heeft geleid, schending van het rechtszekerheidsbeginsel en van het vertrouwensbeginsel, en het feit dat de Commissie haar bevoegdheden heeft overschreden en zich in de bevoegdheden van de lidstaten heeft gemengd in strijd met het beginsel van fiscale autonomie van de lidstaten.

In het licht van het voorgaande verwerpt het Hof de door Ierland en ASI en AOE ingestelde beroepen tot nietigverklaring in hun geheel.