



Rättsfallssamlingen

Mål C-465/20 P

Europeiska kommissionen
mot
Irland
och
Apple Sales International Ltd
och
Apple Operations International Ltd

Domstolens dom (stora avdelningen) av den 10 september 2024

”Överklagande – Statligt stöd – Artikel 107.1 FEUF – Förhandsbesked i skattefrågor (*tax rulings*) som utfärdats av en medlemsstat – Selektiva skattefördelar – Allokering till icke-hemmahörande företags filialer av vinster som genererats av licenser för immateriella rättigheter – Armlängdsprincipen

1. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – En åtgärds selektiva karaktär – Åtgärd som innebär en skattefördel – Förhandsbesked i skattefrågor (tax rulings) angående fastställandet av den beskattningsbara vinsten för icke-hemmahörande företag – Referensram för att fastställa huruvida det föreligger en fördel – Fastställande av det allmänna eller normala skattesystemet – Endast nationell rätt ska beaktas vad gäller direkt beskattning – Tillämpningsområde (Artikel 107.1 FEUF)*

(se punkterna 74–85, 120, 297 och 298)

2. *Överklagande – Grunder – Felaktig bedömning av de faktiska omständigheterna och bevisningen – Avvisning – Domstolens kontroll av bedömningen av de faktiska omständigheterna och bevisningen – Ej möjlig utom vid missuppfattning – Kommissionens undersökning av huruvida det föreligger ett statligt stöd på skatteområdet – Avgränsning av referensramen i nationell rätt och tolkning av de bestämmelser som denna referensram utgörs av – Rättsfråga som kan åberopas i ett mål om överklagande (Artikel 107.1 och 256.1 andra stycket FEUF; domstolens stadga, artikel 58 första stycket)*

(se punkterna 110–112, 170, 173 och 178)

3. *Överklagande – Grunder – Verkningslös grund – Begrepp – Grund som avser ett domskäl som inte var nödvändigt för domslutet – Grund som åberopats mot en slutsats som bygger på en uppsättning skäl – Frågan huruvida grunden har verkan beror på om det riktats anmärkningar mot respektive skäl som anförts av tribunalen*

(Artikel 256.1 andra stycket FEUF; domstolens stadga, artikel 58 första stycket)

(se punkterna 113–116)

4. *Överklagande – Syfte – Upphävande av en dom från tribunalen i vilken rättsstridigheten fastställs av ett beslut från kommissionen i vilket det fastställs att ett stöd är oförenligt med den inre marknaden och ska återkrävas – Slutsatser som finns i den överklagade domen och som inte blivit föremål för ett anslutningsöverklagande – Rättskraft – Någon ny prövning är inte möjlig*

(Artikel 107.1 och 256.1 andra stycket FEUF; domstolens stadga, artikel 58 första stycket)

(se punkt 124)

5. *Överklagande – Grunder – Felaktig rättstillämpning – En åtgärd ska kvalificeras som statligt stöd – Prövning av den metod som använts för att allokera vinster, vilken godkänts genom förhandsbesked i skattefrågor (tax rulings) – Fastställande av en fördel – Grund som bygger på en felaktig tolkning av kommissionens resonemang i det omtvistade beslutet – Omfattas*

(Artikel 107.1 och 256.1 andra stycket FEUF; domstolens stadga, artikel 58 första stycket)

(se punkterna 128–131)

6. *Överklagande – Grunder – Felaktig bedömning av de faktiska omständigheterna och bevisningen – Avvisning – Domstolens kontroll av bedömningen av de faktiska omständigheterna och bevisningen – Ej möjlig utom vid missuppfattning – Prövning av huruvida reglerna om bevisbörda och bevisföring har iakttagits – Upptagande till sakprövning*

(Artikel 256.1 FEUF; domstolens stadga, artikel 58 första stycket)

(se punkterna 168–169 och 243–245)

7. *Stöd som ges av en medlemsstat – Kommissionens beslut – Domstolsprövning – Gränser – Bedömning av lagenligheten utifrån de uppgifter som var tillgängliga när beslutet fattades – Beaktande av faktiska eller rättsliga omständigheter som inte lagts fram under det administrativa förfarandet – Saknas*

(Artiklarna 107.1 och 256.1 andra stycket FEUF; domstolens stadga, artikel 58 första stycket)

(se punkterna 183–193)

8. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Selektiv fördel – Förhandsbesked i skattefrågor (tax rulings) – Allokering av vinster till ett icke-hemmahörande företag – Prövning av metoden för att allokera vinster utifrån armlängdsprincipen – Allokering av vinster som genererats genom användningen av immateriella rättigheter – Relevanta kriterier*

(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkterna 203, 206, 215 och 217–222)

9. *Överklagande – Överklagande som bifalls – Domstolen avgör målet i sak – Tillämpningsområde – Ogillande på förhand av en grund om ogiltigförklaring i en dom om ogiltigförklaring – Skälen för ogillandet har inte angripits genom ett anslutningsöverklagande – Konsekvens – Någon ny prövning är inte möjlig*
(Domstolens rättegångsregler, artiklarna 169.1 och 178.1)

(se punkterna 274, 275, 277, 279, 290 och 304)

10. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Beskattningsåtgärder – Gemensam prövning av selektivitetskriteriet och kriteriet avseende ekonomisk fördel – Tillåtet*
(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkterna 296 och 299–302)

11. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Selektiv fördel – Förhandsbesked i skattefrågor (tax rulings) – Prövning av metoden för att allokera vinster utifrån armlängdsprincipen – Undantag från det skattesystem som gäller i allmänhet – Huruvida åtgärden är motiverad med hänsyn till skattesystemets art eller systematik – Bevisbörda*
(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkterna 305–311)

12. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Beviljande kan tillskrivas staten i form av en fördel som lämnas med statliga medel – Antagande av ett förhandsbesked i skattefrågor (tax ruling) – Beslut som får till verkan att ett företags skatte- och avgiftsbörda lättas – Omfattas*
(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkterna 315–322)

13. *Stöd som ges av en medlemsstat – Kommissionens undersökning – Administrativt förfarande – Beslutet att inleda det formella granskningsförfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF – Förekomsten av en selektiv fördel – Kommissionens ståndpunkt har ändrats efter det att förfarandet avslutats – Kommissionens skyldighet att uppmana berörda parter att inge yttranden – Tillämpningsområde – Ändring som påverkar de aktuella åtgärdernas beskaffenhet eller deras rättsliga kvalificering*
(Artikel 108.2 FEUF, rådets förordning 2015/1589, artiklarna 4.4, 6.1 och 9)

(se punkterna 331–339)

14. *Stöd som ges av en medlemsstat – Återkrav av ett olagligt stöd – Åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar – Villkor och gränser*
(Artiklarna 107 och 108.2 FEUF; rådets förordning 2015/1589, artikel 16.1)

(se punkterna 352–363)

15. *Stöd som ges av en medlemsstat – Begrepp – Statliga åtgärder på områden som inte har harmoniserats inom Europeiska unionen – Direkt beskattning – Omfattas – Bestämmande av beskattningsunderlaget och fördelning av skattebördan – Medlemsstaternas befogenhet – Gränser*
(Artikel 107.1 FEUF)

(se punkterna 371–378)

Resumé

Domstolen (stora avdelningen) upphäver tribunalens dom Irland m.fl./kommissionen.¹ I den domen ogiltigförklarade tribunalen Europeiska kommissionens beslut angående det statliga stöd som Irland beviljat Apple.² Domstolen avgör slutligt de delar av målet som återstår att avgöra och finner - mot bakgrund av kommissionens bedömning i det omtvistade beslutet och de av tribunalens slutsatser som inte bestritts - att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att den fördel som beviljats två irländska företag inom Applekoncernen var selektiv. Fördelen hade beviljats dessa företag genom förhandsbesked i skattefrågor (nedan kallad förhandsbesked) som antagits av de irländska skattemyndigheterna med avseende på fastställandet av beskattningsunderlaget för de aktuella företagens irländska filialer. Domstolen gör i detta avseende sin bedömning inom ramen för nyligen konsoliderade principer i rättspraxis³ avseende definitionen och analysen av den referensram mot bakgrund av vilken skatteåtgärders selektivitet ska bedömas med avseende på artikel 107.1 FEUF. Domstolen erinrar om att den lämpliga avgränsningen av den relevanta referensramen och, i förlängningen, den korrekta tolkningen av de nationella bestämmelser som ingår i denna ram utgör en rättsfråga som ska prövas av domstolen i ett mål om överklagande, inom gränserna för föremålet för överklagandet.

Inom Apple-koncernen kontrollerar Apple Inc., med säte i Cupertino (Förenta staterna), olika företag bildade enligt irländsk rätt genom sitt helägda dotterbolag Apple Operations International. Apple Operations International äger 100 procent av dotterbolaget Apple Operations Europe (AOE), som i sin tur äger 100 procent av dotterbolaget Apple Sales International (ASI). ASI och AOE är båda bildade enligt irländsk rätt men är inte skattemässigt hemmahörande i Irland. Respektive företag har en filial i Irland, som inte är en separat juridisk person.⁴

ASI och AOE var knutna till Apple Inc. genom ett avtal om kostnadsdelning som särskilt innebar att de beviljades royaltyfria licenser så att de skulle kunna använda Applekoncernens immateriella egendom. Denna användning bestod bland annat i tillverkning och försäljning av de berörda produkterna inom samtliga geografiska områden utanför Nord- och Sydamerika.

¹ Dom av den 15 juli 2020, Luxemburg m.fl./kommissionen (T-778/16 och T-892/16, EU:T:2020:338).

² Kommissionens beslut (EU) 2017/1283 av den 30 augusti 2016 om det statliga stöd SA.38373 – (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple, (EUT L 187, 2017, s. 1).

³ Dom av den 5 december 2023, Luxemburg m.fl./kommissionen (C-451/21 och C-454/21, EU:T:2023:948).

⁴ ASI:s irländska filial är bland annat ansvarig för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av varumärket Apples produkter till närstående parter och tredjepartskunder i de regioner som omfattar Europa, Mellanöstern, Indien, Afrika samt Asien- och Stilla-havsregionen. AOE:s irländska filial ansvarar för tillverkning och montering av ett specialiserat sortiment av datorprodukter i Irland, såsom den stationära datorn iMac, den bärbara datorn MacBook och andra datortillbehör, vilka filialen tillhandahåller de närstående parterna i Europa, Mellanöstern, Indien och Afrika.

Enligt de irländska bestämmelser om bolagsbeskattning som var i kraft under den aktuella perioden (nedan kallade referensbestämmelserna) var företag utan hemvist i landet skattskyldiga för rörelseintäkter som direkt eller indirekt härrör från en filial verksam i Irland. År 1990 mottog de irländska skattemyndigheterna ansökningar från ASI:s och AOE:s föregångare i syfte att få en precisering av hur deras beskattningsbara vinst skulle fastställas. Det var mot denna bakgrund som de irländska skattemyndigheterna antog ett första förhandsbesked år 1991, som senare ändrades på ASI:s och AOE:s begäran, och ett andra förhandsbesked år 2007 (nedan tillsammans kallade de omtvistade förhandsbeskeden).

Efter ett formellt granskningsförfarande som inleddes år 2014 antog kommissionen det omtvistade beslutet avseende de omtvistade förhandsbeskeden. Kommissionen fann i det omtvistade beslutet att, i den mån de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor hade medfört en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsunderlag vid fastställandet av bolagsskatten i Irland, gav de vidare de båda bolagen en fördel. För att visa att det förelåg en selektiv fördel i det aktuella fallet undersökte kommissionen huruvida det förelåg en selektiv fördel till följd av ett undantag från referensramen. Kommissionen ansåg med stöd av ett resonemang i första hand, ett resonemang i andra hand och ett alternativt resonemang att de omtvistade förhandsbeskeden hade möjliggjort för ASI och AOE att minska den skatt som de skulle betala i Irland under den period då de var i kraft, nämligen mellan åren 1991 och 2014, och detta utgjorde en fördel i förhållande till andra företag som befann sig i en jämförbar situation. Kommissionen hävdade i första hand att den omständigheten att de irländska skattemyndigheterna, i de omtvistade förhandsbeskeden, hade godtagit förutsättningen att de licenser för Applekoncernens immateriella egendom som innehades av ASI och AOE skulle allokeras utanför Irland, hade lett till att ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland avvek från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat enligt armlängdsprincipen.

Efter att ha prövat Irlands respektive ASI:s och AOE:s talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet, ogiltigförklarade tribunalen det omtvistade beslutet i dess helhet, eftersom den ansåg att kommissionen inte hade styrkt att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

I sin dom erinrade tribunalen inledningsvis om att det inom ramen för kontrollen av statligt stöd, för att pröva huruvida de omtvistade förhandsbeskeden utgjorde sådant stöd, ankom på kommissionen att bland annat visa att dessa förhandsbesked i skattefrågor hade gett en selektiv fördel.

Tribunalen underkände kommissionens förstahandsresonemang om förekomsten av en fördel av två skäl, dels kommissionens bedömning av den normala beskattningen enligt den irländska skatterätt som är tillämplig i förevarande fall, dels kommissionens bedömning av Applekoncernens verksamhet.

Tribunalen underkände dessutom kommissionens andrahandsresonemang och dess alternativa resonemang och ogiltigförklarade det omtvistade beslutet i dess helhet, utan att pröva Irlands samt ASI:s och AOE:s övriga grunder och anmärkningar.

Kommissionen har till stöd för sitt överklagande åberopat två grunder, vilka avser de domskäl i den överklagade domen som avser förstahandsresonemanget respektive de skäl som avser bedömningen av andrahandsresonemanget.

Domstolens bedömning

Domstolen erinrar om att kommissionen, för att kunna kvalificera en nationell skatteåtgärd som "selektiv" vid tillämpningen av artikel 107.1 FEUF, för det första måste identifiera referenssystemet, det vill säga det "normala" skattesystemet i den berörda medlemsstaten, och för det andra att åtgärden avviker från referenssystemet genom att behandla ekonomiska aktörer, som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta skattesystem, olika.

Domstolen preciserar att fastställandet av referensramen har särskilt stor betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom förekomsten av en ekonomisk fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, endast kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som "normal".

Härvid påpekar domstolen dessutom att det, utanför de områden där unionens skatterätt är föremål för harmonisering, är den berörda medlemsstaten som, genom att utöva sina egna befogenheter på området för direkt beskattning, bestämmer de grundläggande kännetecknen för skatten, vilka i princip definierar referenssystemet eller det "normala" skattesystemet. Detta gäller bland annat fastställandet av beskattningsunderlaget, den beskattningsgrundande händelsen och eventuella undantag som är förenade med skatten. Härav följer att endast den nationella rätt som är tillämplig i den berörda medlemsstaten ska beaktas vid identifieringen av nämnda referenssystem. Denna slutsats påverkar emellertid inte möjligheten att konstatera att själva referensramen, såsom den följer av nationell rätt, är oförenlig med unionsrätten på området för statligt stöd, eftersom det aktuella skattesystemet har utformats enligt parametrar som är uppenbart diskriminerande i syfte att kringgå unionsrätten.

Det är mot bakgrund av dessa principer som domstolen prövar överklagandet.

Domstolen påpekar att kommissionens förstahandsresonemang utgår från premissen att det ankom på behöriga irländska myndigheter att – i syfte att i enlighet med tillämplig nationell rätt⁵ korrekt allokera vinsterna enligt *separate entity*-principen och armlängdsprincipen – kontrollera huruvida vinsterna från användningen av de av Applekoncernens ip-licenser som innehades av ASI och AOE inte helt eller delvis borde hänföras till dessa företags irländska filialer. Det faktum att några kontroller som erfordras enligt den bestämmelsen inte hade genomförts, medförde enligt kommissionen en reduktion av den skatt som dessa företag var skyldiga att betala, vilket gav dem en selektiv fördel.

Efter detta klagande finner domstolen att kommissionen har rätt att ifrågasätta tribunalens bedömning av referensramen enligt irländsk rätt. Frågan huruvida tribunalen på ett lämpligt sätt har avgränsat det relevanta referenssystemet och, i förlängningen, på ett korrekt sätt har tillämpat armlängdsprincipen, är en fråga om rättslig kvalificering av nationell rätt som kan bli föremål för domstolens prövning i ett mål om överklagande. Kommissionens argument som syftar till att ifrågasätta valet av referensram eller dess betydelse i det första steget av bedömningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel kan således tas upp till prövning, eftersom denna bedömning grundar sig på en rättslig kvalificering av nationell rätt på grundval av en unionsbestämmelse. I förevarande fall gäller detta såväl anmärkningen att tribunalen tolkade beslutet på ett felaktigt sätt när den fann att kommissionen i sitt förstahandsresonemang hade

⁵ I synnerhet section 25 Taxes Consolidation Act 1997 (1997 års skattelag, nedan kallad TCA 97).

begränsat sig till att använda en "uteslutande" metod, som den anmärkning genom vilken kommissionen har kritiserat tribunalen för att ha grundat sig på de funktioner som Apple Inc. utövade.

Domstolen prövar således för det första anmärkningen om en felaktig tolkning av det omtvistade beslutet, i den mån tribunalen fann att kommissionens förstahandsresonemang enbart grundade sig på att det inte fanns några anställda eller någon fysisk närvaro vid ASI:s och AOE:s huvudkontor och således på en "uteslutande" metod.

I det avseendet konstaterar domstolen för det första att kommissionens resonemang vilar på antagandet att tillämpningen av referensbestämmelserna krävde att det först fastställdes en vinstallokeringsmetod som inte är definierad i dessa bestämmelser och att denna metod skulle leda till ett resultat som var förenligt med armlängdsprincipen. Även om den så kallade normala beskattningen definieras i de nationella skattebestämmelserna och även om själva förekomsten av en fördel ska fastställas i förhållande till dessa, är det likväl så, att om det i dessa nationella regler föreskrivs att filialer till icke-hemmahörande bolag, när det gäller den vinst som uppstår till följd av affärsverksamhet i filialerna i Irland, och hemmahörande bolag ska beskattas på samma villkor, gör artikel 107.1 FEUF det möjligt för kommissionen att kontrollera om nivån på de vinster som allokeras till filialerna, vilka godtagits av de nationella myndigheterna för att fastställa den beskattningsbara vinsten för de icke-hemmahörande bolagen, motsvarar en vinstnivå som hade erhållits genom att utöva affärsverksamhet på marknadsmässiga villkor.

Enligt domstolen följer härav att tillämpningen av armlängdsprincipen i förevarande fall grundar sig på de irländska skattereglerna om bolagsbeskattning och följaktligen på det referenssystem som kommissionen har definierat och som fastställts av tribunalen. I förevarande fall hade tribunalen uttryckligen medgett – i motsats till vad Irland hade hävdat – att tillämpningen av section 25 TCA 97, såsom denna beskrivits av Irland, i princip motsvarade den analys av faktiska omständigheter och funktioner som ingår i det första steget i den av OECD godkända metoden för vinstallokering till ett fast driftsställe (nedan kallad AOA-metoden). Dessa slutsatser ledde tribunalen till att finna att kommissionen inte hade begått något fel när den hade använt armlängdsprincipen som verktyg för att kontrollera huruvida den vinstnivå som de irländska skattemyndigheterna med tillämpning av referensbestämmelserna hade allokerat till ASI:s och AOE:s filialer för deras affärsverksamhet i Irland, såsom den hade godtagits i de omtvistade förhandsbeskeden, motsvarade den vinstnivå som skulle ha uppnåtts om affärsverksamheten hade bedrivits på marknadsmässiga villkor och när kommissionen hade grundat sig på AOA-metoden och beaktat fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialerna och andra delar av dessa företag. Dessa konstateranden ska betraktas som rättskraftiga, eftersom de inte har bestritts av övriga parter i förevarande mål om överklagande.

Det framgår av de olika stegen i resonemanget i det omtvistade beslutet att kommissionen förts och främst ansåg att det skulle göras en jämförelse mellan de funktioner avseende ip-licenserna som utfördes av ASI:s och AOE:s huvudkontor och dessa företags irländska filialer för att i enlighet med section 25 TCA 97 bestämma ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinster i Irland enligt armlängdsprincipen. Kommissionen tillämpade därefter detta kriterium och gjorde en separat prövning av den roll som respektive huvudkontor och respektive filial hade i förhållande till dessa licenser. Kommissionen fann efter denna prövning, för det första, att huvudkontoren inte utförde några funktioner med avseende på ip-licenserna och, för det andra, att de irländska filialerna spelade en aktiv roll till följd av att de utförde ett visst antal funktioner och bar ett visst antal risker i samband med förvaltningen och utnyttjandet av licenserna. Konstaterandet att huvudkontoren inte utförde några "aktiva eller kritiska" funktioner grundar sig dessutom på att

Apple Inc. inte hade lagt fram några bevis till vederläggande av detta, i kombination med att huvudkontoren saknade reell kapacitet att utföra sådana funktioner. Kommissionens förstahandsresonemang grundar sig således inte enbart på att huvudkontoren inte utför några funktioner med avseende på ip-licenserna, utan även på en analys av de funktioner som filialerna faktiskt utför med avseende på dessa licenser.

Kommissionens slutsats att ip-licenserna och de vinster som hänför sig till dessa licenser borde ha allokerats till de irländska filialerna grundar sig således inte på konstaterandet att huvudkontoren varken hade några anställda eller någon fysisk närvaro utanför de irländska filialerna. Kommissionen drog denna slutsats efter att ha lagt ihop två separata konstateranden. För det första konstaterandet att huvudkontoren inte utför några aktiva eller kritiska funktioner eller bär några risker. För det andra konstaterandet att filialerna utför otaliga och centrala funktioner och att de bär risker.

Under dessa omständigheter finner domstolen att gjorde tribunalen sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den, genom att göra en felaktig tolkning av det omtvistade beslutet, fann att kommissionen i sitt förstahandsresonemang hade begränsat sig till en "uteslutande" metod.

Beträffande den del av överklagandet som avser de skäl som tribunalen angett för att finna att ASI:s och AOE:s filialer i Irland inte kontrollerade Applekoncernens ip-licenser och därför inte genererade de vinster som kommissionen påstod att de gjorde gör domstolen följande bedömning. Kommissionen har fog för sitt argument att tribunalen begick ett rättegångsfel när den vid sin bedömning beaktade bevisning som inte hade lagts fram under det administrativa förfarandet och som därför borde ha avvisats. Beträffande den metod för allokering av beskattningsbara vinster som gäller enligt irländsk rätt påpekar domstolen att kriterium för att bestämma vinsterna för ett icke-hemmahörande företag som tribunalen ansett vara tillämpligt enligt section 25 TCA 97, kräver att fördelningen av tillgångar, funktioner och risker mellan filialen och övriga delar av företaget ska tas i beaktande, utan att det krävs att den roll som spelas av separata enheter, såsom i förevarande fall Apple Inc., tas i beaktande. Domstolen konstaterar att tribunalen i de aktuella domskälen, antingen uttryckligen eller underförstått, grundat sig på de funktioner som utfördes av Apple Inc. med avseende på Applekoncernens immateriella egendom till stöd för sitt konstaterande att kommissionens bedömning var behäftad med fel. Domstolen finner följaktligen att kommissionen har fog för att göra gällande att tribunalen, för att slå fast att bevisningen för att det är möjligt att allokera vinsterna från användningen av ip-licenser till ASI:s och AOE:s filialer inte var tillräcklig, gjorde fel när den jämförde de funktioner som filialerna utförde med avseende på ip-licenserna och de funktioner som Apple Inc. utförde med avseende på Applekoncernens immateriella egendom, snarare än de funktioner som huvudkontoren utförde med avseende på ip-licenserna.

Domstolen prövar vidare slutsatsen att ASI:s och AOE:s respektive verksamhet utanför Irland vittnar om att dessa företag kunde utveckla och förvalta Applekoncernens immateriella egendom och generera vinster utanför Irland och att dessa vinster följaktligen inte var skattepliktiga i Irland. I princip är det endast tribunalen som bedömer bevisvärdet av en handling i målet, men det ankommer på domstolen att pröva en anmärkning som avser ett felaktigt fastställande av bevisbördan. I förevarande fall anser domstolen att tribunalen ålagt kommissionen en orimlig bevisbörda, genom att anse att det ankom på kommissionen att visa att det fanns viktiga affärsbeslut som inte nämns i protokollen från de berörda företagens styrelser.

Mot bakgrund av det anförda upphäver domstolen den överklagade domen i den del tribunalen bifallit anmärkningarna mot förstahandsresonemanget om förekomsten av en selektiv fördel och därigenom ogiltigförklarat det omtvistade beslutet.

Domstolen anser att målet är färdigt för avgörande och prövar därför, i ett andra steg, själv de mål om talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet som väckts av Irland respektive av ASI och AOE.

Domstolen slår inledningsvis fast att respektive talan inte kan vinna bifall såvitt avser någon av de grunder som anförts mot kommissionens bedömningar inom ramen för dess förstahandsresonemang. Detta avser definitionen av referensramen och bedömningen av vad som ska anses utgöra normal beskattning enligt tillämplig irländsk rätt och tribunalen fann att det saknades fog för de argument som åberopats i dessa avseende. De skäl i vilka tribunalen kom till dessa slutsatser har inte ifrågasatts i samband med överklagandet. I avsaknad av anslutningsöverklagande har sådana domskäl rättskraft.

I motsats till vad tribunalen funnit, har kommissionen i förevarande fall förmått visa att, med hänsyn till dels de verksamheter och funktioner som ASI:s och AOE:s irländska filialer faktiskt utförde, dels de strategiska beslut som fattades och genomfördes utanför dessa filialer, Applekoncernens ip-licenser för immateriell egendom borde ha allokerats till de irländska filialerna i syfte att fastställa de årliga beskattningsbara vinsterna för ASI och AOE i Irland. Kommissionen har dessutom visat att de omtvistade förhandsbeskeden leder till att AOE och AOE behandlas skattemässigt förmånligt i förhållande till hemmahörande företag som beskattas i Irland vilka saknar möjlighet att få sådana förhandsbesked från skattemyndigheten, trots att dessa företag – med avseende på referenssystemets syfte vilket är att beskatta vinster som genererats i Irland – befinner sig i en rättslig och faktisk situation som är jämförbar. Denna kategori av företag innefattar i synnerhet fristående icke-integrerade företag, integrerade företag inom en koncern som gör transaktioner med ett utomstående företag och integrerade företag inom en koncern som gör transaktioner med närstående koncernföretag där priset på transaktionerna fastställs enligt armlängdsprincipen. Slutligen gjorde kommissionen en riktig bedömning när den i det omtvistade beslutet fann att den skattemässiga särbehandling av ASI:s och AOE:s vinster som de omtvistade förhandsbeskeden gav upphov till inte var motiverad av det irländska skattesystemets beskaffenhet eller systematik Under dessa omständigheter kan klagandena inte vinna framgång med sina anmärkningar avseende prövningen i det omtvistade beslutet av huruvida förhandsbeskeden var selektiva.

Kommissionen gjorde inte något fel när den i det omtvistade beslutet fann att Irland hade avstått från skatteintäkter från ASI och AOE, eftersom de omtvistade förhandsbeskeden godkänner vinstallokeringsmetoder som leder till ett resultat som inte skulle ha godtagits av separata och fristående företag som är verksamma under marknadsförhållanden. Dessa förhandsbesked i skattefrågor reducerar nämligen ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst vid tillämpningen av artikel 25 TCA 97 och således den bolagsskatt som de är skyldiga att betala i Irland jämfört med andra bolag som beskattas i den medlemsstaten och vilkas beskattningsbara vinster återspeglar de priser som satts på marknaden enligt armlängdsprincipen. Sådana åtgärder minskar således de kostnader vilka som huvudregel belastar ett företags budget, vilket innebär att de medför en fördel som beviljats ”med hjälp av statliga medel”.

Slutligen ogillar domstolen grunderna avseende bland annat åsidosättande av rätten att yttra sig inom ramen för det förfarande som ledde fram till antagandet av det omtvistade beslutet, åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar samt kommissionens överskridande av sina befogenheter och kommissionens inblandning i medlemsstaternas befogenheter i strid med principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor.

Mot bakgrund av det anförda ogillar domstolen respektive talan om ogiltigförklaring som väckts vid tribunalen i deras helhet.