II

(Muud kui seadusandlikud aktid)

OTSUSED

KOMISJONI OTSUS (EL) 2017/1283,

30. august 2016,

riigiabi SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) kohta, mida Iirimaa andis Apple'ile

(teatavaks tehtud numbri C(2016) 5605 all)

(Ainult ingliskeelne tekst on autentne)

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut, eriti selle artikli 108 lõike 2 esimest lõiku,

võttes arvesse Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, eriti selle artikli 62 lõike 1 punkti a,

olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama märkusi vastavalt eespool nimetatud sätetele ([1]) ja võttes neid märkusi arvesse

ning arvestades järgmist:

1. MENETLUS

(1) 12. juuni 2013. aasta kirjas palus komisjon Iirimaal esitada teavet oma maksualaste eelotsuste tavade kohta ([2]). Komisjon küsis eelkõige teavet eelotsuste kohta, mille Iirimaa oli teinud Apple'i kontserni äriühingute Apple Operations International (edaspidi „AOI"), Apple Sales International (edaspidi „ASI") ja Apple Operations Europe (edaspidi „AOE") kasuks. Samuti palus komisjon esitada nende Iirimaa residendist äriühingute või välismaiste äriühingute püsivate tegevuskohtade näidisloetelu (vähemalt viis näidet), mille suhtes kohaldati Iirimaal sarnase tegevusega seotud eelotsuseid.

(2) 9. juuli 2013. aasta kirjas esitas Iirimaa komisjonile nõutud teabe. Iirimaa märkis oma kirjas, et Iirimaa maksuhaldur oli üheksal korral teinud mitteresidendist äriühingute suhtes eelotsuse seoses kasumi jaotamisega nende Iirimaa filiaalile. Kõnealused juhtumid puudutasid üheksat äriühingut: äriühing [A], (*) äriühing [B], äriühing [C1], äriühing [D], äriühing [E], äriühing [F], äriühing [G1], äriühing [G2] ja äriühing [G3].

(3) 26. augusti 2013. aasta kirjas palus komisjon esitada eelotsused, mille Iirimaa maksuhaldur oli nende üheksa äriühingu suhtes teinud. Ta palus esitada ka kõik Iirimaa maksuhalduri 2010., 2011. ja 2012. aasta eelotsused. 25. septembril 2013 esitas Iirimaa üheksa äriühingu suhtes tehtud eelotsused ning 2010., 2011. ja 2012. aasta eelotsused, mis sisaldasid mõningaid siirdehinna eelkokkuleppeid (sh kahepoolsed siirdehinna eelkokkulepped).

([1]) ELT C 369, 17.10.2014, lk 22.

([2]) Iirimaa esitatud teabes kasutatakse eelotsuste mõiste asemel mõistet „eelnevad arvamused" (*advance opinions*). Komisjon kasutab käesolevas otsuses ja menetluse algatamise otsusega kooskõla tagamiseks mõistet „eelotsused". Nende kahe mõiste sisu on sama.

(*) Osa tekstist on kustutatud, et mitte avaldada konfidentsiaalset teavet; see osa on esitatud nurksulgudes.

(4) 21. oktoobri 2013. aasta kirjas palus komisjon Iirimaal esitada Iirimaa maksuhalduri poolt 1991. ja 2007. aastal ASI ja AOE kasuks tehtud eelotsused ning kõik Iirimaa maksuhaldurile nende eelotsuste saamiseks esitatud taotlusi toetavad olulised andmed, eelkõige äriühingute maksunõustaja aruanded. Komisjon palus esitada teabe ka kõikide Apple'i kontserni Iirimaa maksuresidendist äriühingute kohta, sealhulgas kõik kehtivad eelotsused ja kõnealuste Apple'i kontserni Iirimaa äriühingute 2010., 2011. ja 2012. aasta maksudeklaratsioonid. 21. novembril 2013 esitasid Iirimaa ametiasutused palutud teabe, sealhulgas 1991. ja 2007. aastal ASI ja AOE kasuks tehtud eelotsused ning põhjenduses 2 loetletud üheksa äriühingu maksudeklaratsioonid.

(5) 24. jaanuari 2014. aasta kirjas palus komisjon selgitust eelotsuste kohta, mille Iirimaa oli esitanud 25. septembril 2013. Ühtlasi palus komisjon Iirimaal esitada kõik alates 2004. aastast tehtud kasumijaotust käsitlevad eelotsused ja kõik enne seda tehtud endiselt kehtivad eelotsused ning kõik neid otsuseid toetavad olulised andmed.

(6) 6. märtsil 2014 esitas Iirimaa täiendavad eelotsused nende äriühingute kasumijaotuse kohta, kelle taotlusi menetles Iirimaa maksuhalduri mahukate juhtumite osakond. Iirimaa esitas eelotsused, koopia äriühingult või tema maksunõustajalt saadud kirjast, milles selgitatakse eelotsuse taotlemise aluseid, ja Iirimaa maksuhalduri vastuse koopia. See teave esitati kümne äriühingu – äriühingu [H], äriühingu [I], äriühingu [C2], äriühingu [J], äriühingu [K], äriühingu [D], äriühingu [L], äriühingu [M], äriühingu [N] ja äriühingu [O] – kohta ([3]). Iirimaa märkis ka, et äriühinguga [K] seotud teave oli esitatud eelmises vastuses.

(7) 7. märtsi 2014. aasta kirjas teavitas komisjon Iirimaad, et ta uurib, kas Iirimaa maksuhalduri poolt 1991. ja 2007. aastal ASI ja AOE kasuks tehtud eelotsuste näol on tegemist uue riigiabiga, ja kutsus Iirimaa ametiasutusi üles esitama märkusi sellise abi kokkusobivuse kohta siseturuga. Märkides, et komisjon oli 21. oktoobri 2013. aasta kirjas juba küsinud kõiki olulisi andmeid, mis kõnealuseid eelotsuseid toetavad, kutsus komisjon Iirimaad üles esitama lisateavet nende eelotsustega heaks kiidetud maksukorralduse kohta ning Apple'i kontserni Iirimaa äriühingute maksudeklaratsioone. 25. märtsil 2014 esitas Iirimaa ASI ja AOE 2004.–2010. aasta maksudeklaratsioonid.

(8) 1. ja 28. mai 2014. aasta kirjas tundsid Iirimaa ametiasutused muret, et komisjoni ning Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (edaspidi „OECD") aruteludel on võidud avalikustada maksumaksjate konfidentsiaalset teavet. 6. juuni 2014. aasta kirjas selgitas komisjon sellele mureküsimusele vastates, et komisjoni ja OECD arutelud on üldist laadi ja OECD-le ei ole avalikustatud maksumaksjate konfidentsiaalset teavet.

(9) 11. juunil 2014 võttis komisjon aluslepingu artikli 108 lõike 2 kohaselt vastu otsuse algatada Iirimaa maksuhalduri poolt 1991. ja 2007. aastal ASI ja AOE kasuks tehtud eelotsuste suhtes ametlik uurimismenetlus, kuna nende eelotsuste näol võib olla tegemist riigiabiga aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (edaspidi „menetluse algatamise otsus").

(10) Iirimaa esitas 5. septembri 2014. aasta kirjas märkused menetluse algatamise otsuse kohta.

(11) 17. oktoobril 2014 avaldati menetluse algatamise otsus *Euroopa Liidu Teatajas*, ([4]) kutsudes huvitatud isikuid üles esitama komisjoni uurimise kohta märkusi. Komisjon sai 17. novembri 2014. aasta kirjaga märkused Apple'ilt. Neile märkustele oli lisatud maksunõustaja [Apple'i maksunõustaja] koostatud *ad hoc* kasumijaotuse aruanne (edaspidi „[Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruanne"). Märkusi esitasid ka Ibec ([5]) ja Oxfam ning mitu kaubandusorganisatsiooni ([6]) saatsid ühiskirja.

(12) 9. jaanuaril 2015 toimus komisjoni talituste ja Apple'i esindajate kohtumine ning Apple selgitas komisjonile oma uut struktuuri Iirimaal. 9. jaanuari 2015. aasta kohtumise järelkajana esitas Apple komisjonile 19. jaanuari 2015. aasta e-kirjas Apple'i […] restruktureerimist Iirimaal käsitlevad põhiandmed.

([3]) Kuna mõned esitatud eelotsused on adresseeritud sama kontserni äriühingutele, kuuluvad üheksa põhjenduses 2 loetletud äriühingut ja kümme põhjenduses 6 loetletud äriühingut 14 erinevasse hargmaisesse kontserni.

([4]) ELT C 369, 17.10.2014, lk 22.

([5]) Iirimaal asuvate ettevõtjate ja tööandjate organisatsioonide ühendus.

([6]) Need kaubandusorganisatsioonid ja ühiskirjale allakirjutanud on infotehnoloogiatööstuse nõukogu (Information Technology Industry Council, ITI), riiklik väliskaubandusnõukogu (National Foreign Trade Council, NFTC), pooljuhitootjate ühendus (Semiconductor Industry Association, SIA), Silicon Valley maksudirektorite rühm (Silicon Valley Tax Directors Group, SVTDG), tarkvaraettevõtjate ühendus (Software Coalition), tarkvaraettevõtjate finants- ja maksudirektorite nõukogu (Software Finance and Tax Executives Council, SoFTEC), Tech America, TechNet.

(13) 30. jaanuaril ja 11. märtsil 2015 esitas Iirimaa tähelepanekud kolmandate isikute märkuste kohta, mille komisjon oli saanud vastuseks menetluse algatamise otsusele.

(14) 4. veebruari 2015. aasta kirjas palus komisjon Iirimaal avaldada arvamust Apple'i uue struktuuri kohta Iirimaal ning esitada kogu Iirimaa maksuhalduri ja Apple'i vaheline kirjalik teabevahetus selle uue struktuuri kohta. Iirimaa vastas sellele 25. veebruari 2015. aasta kirjaga, esitades palutud kirjaliku teabevahetuse ning 11. detsembril 2014 toimunud Iirimaa maksuhalduri ja Apple'i konverentsikõne ülestähendused. Peale selle palus Iirimaa komisjonil täiendavalt selgitada mõningaid 1991. ja 2007. aasta eelotsuste uurimise aspekte, mis näisid Iirimaa sõnul viitavat sellele, et komisjon on kohaldatavat liikmesriigi õigust vääriti mõistnud.

(15) 5. märtsi 2015. aasta kirjas saatis komisjon Iirimaale teabetaotluse, mis käsitles ASI ja AOE finantsaruannetes kajastatud intressitulu ning selle tulu jaotamist ASIs ja AOEs. Lisaks palus komisjon teavet äriühingutele ASI ja AOE väljaspool Ameerikat Apple'i toodete hankimiseks, tootmiseks, müügiks ja turustamiseks antud intellektuaalomandilitsentside (edaspidi „Apple'i intellektuaalomandilitsentsid") haldamise kohta ja selle kohta, kas litsentside haldamises osalesid Apple'i kontserni töötajad. Iirimaa saatis 15. aprilli 2015. aasta kirjaga kogu palutud teabe, sealhulgas Apple'i esitatud lisa. Teises samal päeval saadetud kirjas andis Iirimaa nõusoleku komisjoniga kohtuda.

(16) 17. aprillil 2015 saatis komisjon Iirimaale kirja, vastates tema 25. veebruari 2015. aasta taotlusele selgitada 1991. ja 2007. aasta eelotsuste uurimise teatavaid aspekte (edaspidi „17. aprilli 2015. aasta kiri"). Komisjon palus Iirimaal edastada selle kirja koopia Apple'ile.

(17) 22. aprillil 2015 toimus komisjoni talituste ja Apple'i kohtumine. ASI ja AOE kasumijaotust käsitleval kohtumisel osales ka Iirimaa.

(18) 23. aprilli 2015. aasta e-kirjas kutsus komisjon Apple'it üles esitama märkusi 17. aprilli 2015. aasta kirja kohta. Peale selle palus komisjon Apple'il esitada ASI juhatuse koosolekute protokollid sama ajavahemiku kohta, mille kohta olid varem esitatud AOE juhatuse koosolekute protokollid.

(19) 4. mai 2015. aasta kirjades vastasid Iirimaa ja Apple 17. aprilli 2015. aasta kirjale. 7. mail 2015 edastati Apple'i kiri märkuste esitamiseks Iirimaale.

(20) 7. mail 2015 aastal toimus komisjoni talituste ja Iirimaa kohtumine.

(21) 20. mail 2015 esitas Iirimaa märkused 17. aprilli 2015. aasta kirja puudutavate Apple'i tähelepanekute kohta.

(22) 27. mail 2015 esitas Apple vastuseks komisjoni 23. aprilli 2015. aasta e-kirjale kõik ASI ja AOE juhatuse koosolekute protokollid ja otsused nimetatud ajavahemiku kohta.

(23) 9. juuli 2015. aasta e-kirjaga saatis komisjon Iirimaale 7. mai 2015. aasta kohtumise protokolli kavandi ja kutsus Iirimaad üles protokolli heaks kiitma või esitama selle kohta muudatusettepanekuid.

(24) Iirimaa vastas 17. juulil 2015 komisjoni 9. juuli 2015. aasta e-kirjale, märkides eelkõige, et tema arvates ei anna protokolli kavand 7. mai 2015. aasta kohtumisest täpset ega terviklikku ülevaadet. Iirimaa esitas kohtumise kohta oma tähelepanekud ja kordas 4. mai 2015. aasta kirjas esitatud argumente. Lisaks esitas Iirimaa kohtunik John D. Cooke'i koostatud arvamuse (edaspidi „Cooke'i arvamus"). Komisjon vastas 28. juuli 2015. aasta kirjas Iirimaa 17. juuli 2015. aasta kirjale.

(25) Iirimaa esitas 14. augusti 2015. aasta kirjas märkused 7. mai 2015. aasta kohtumise protokolli kohta.

(26) Apple esitas 7. septembri 2015. aasta kirjas märkused 7. mai 2015. aasta kohtumise protokolli kohta. Apple esitas ka professor [Apple'i nõustaja] arvamuse (edaspidi „[Apple'i nõustaja] arvamus").

(27) 11. novembri 2015. aasta kirjas palus komisjon Iirimaalt lisaselgitusi ASI, AOE ja äriühingu Apple Distribution International (edaspidi „ADI") tegevuse kohta, et mõista paremini ASI ja AOE peakontorite ning Iirimaa filiaalide funktsioone ja riske.

(28) Pärast Iirimaa ja komisjoni 25. novembri, 27. novembri ja 2. detsembri 2015. aasta kirjavahetust seoses teabetaotluse ulatuse ja vastamise tähtajaga esitas Iirimaa 8. detsembri 2015. aasta kirjas osa palutud teabest. Iirimaa märkis selles kirjas ühtlasi, et puuduv teave esitatakse hiljem ja Apple tegeleb palutud teabe koostamisega. Ta väljendas kirjas ka muret uurimise käigu pärast.

(29) 21. jaanuaril 2016 toimus äriühingu Apple Inc. tegevjuhi (edaspidi „Apple'i tegevjuht") T. Cooki ja konkurentsivoliniku M. Vestageri kohtumine, millel osales ka Iirimaa. 25. jaanuari 2016. aasta kirjas esitas Apple'i tegevjuht täiendavaid selgitusi nende küsimuste kohta, mille Apple oli 21. jaanuari 2016. aasta kohtumisel tõstatanud. Konkurentsivolinik vastas sellele kirjale 29. veebruari 2016. aasta kirjas.

(30) 29. jaanuari 2016. aasta kirjas esitas Iirimaa vastuseks komisjoni 11. novembri 2015. aasta taotlusele lisateavet.

(31) 17. veebruari 2016. aasta kirjas tundis Iirimaa taas muret uurimise käigu pärast, märkides, et tema arvates on komisjon rikkunud õiglase menetlemise eeskirju ja kaitseõigust.

(32) 18. veebruari 2016. aasta kirjas esitas Apple täiendavaid selgitusi 21. jaanuari 2016. aasta kohtumisel tõstatatud küsimuste kohta. Apple esitas ka menetluse algatamise otsust käsitlevate 17. novembri 2014. aasta märkuste osana esitatud [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruande ajakohastatud versiooni (edaspidi „[Apple'i maksunõustaja] teine *ad hoc* aruanne"). Apple märkis selles kirjas, et tema arusaamise kohaselt vaidlustatakse menetluse algatamise otsuses kasumijaotus ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele.

(33) 18. veebruari 2016. aasta kirjas esitas Iirimaa PricewaterhouseCoopers'i koostatud mittetellitud *ad hoc* kasumijaotuse aruande (edaspidi „PwC *ad hoc* aruanne"), mis toetas Iirimaa sõnul tema seisukohta, et Iirimaa maksuhalduri 1991. ja 2007. aasta eelotsusega heaks kiidetud kasumi jaotamine ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele oli kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega.

(34) 8. märtsi 2016. aasta kirjas palus komisjon […] mõningat täiendavat […] teavet […]. Komisjon vastas ka Iirimaa poolt 17. veebruaril 2016 uurimise ulatuse kohta tõstatatud mureküsimustele, selgitades, et uurimise ese hõlmab küsimust, kas 1991. ja 2007. aasta eelotsusega heaks kiidetud kasumijaotus ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele kujutas endast riigiabi.

(35) 14. märtsil 2016 saatis Apple […] täiendava kirja, tundes […] muret menetluse õigluse pärast. Komisjon vastas sellele kirjale 20. aprillil 2016 ja saatis oma kirja koopia Iirimaale. Vastuseks komisjoni 20. aprilli 2016. aasta kirjale saatis Apple komisjonile 6. mail 2016 kirja. Komisjon vastas 6. mai 2016. aasta kirjale 22. juulil 2016 ja saatis oma kirja koopia Iirimaale. Vastuseks komisjoni 22. juuli 2016. aasta kirjale saatis Apple komisjonile 24. augustil 2016 kirja, milles tundis muret menetluse õigluse pärast.

(36) 23. märtsil 2016 saatis Iirimaa komisjonile kaks kirja. Esimeses kirjas esitas Iirimaa osa teabest, mida komisjon oli palunud 8. märtsi 2016. aasta kirjas, ja märkis, et esitab ülejäänud teabe 22. aprillil 2016. Teises kirjas tundis Iirimaa taas muret menetluse õigluse pärast.

(37) 22. aprilli 2016. aasta kirjas esitas Iirimaa Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kirja, millega Iirimaa esitas komisjonile teabe vastuseks komisjoni 11. novembri 2015. aasta ja […] 8. märtsi 2016. aasta teabetaotlusele.

(38) 24. mail 2016 esitas Iirimaa lisateavet oma 22. aprilli 2016. aasta kirja täiendamiseks. See teave koosnes ASI ja AOE juhatuse koosolekute protokollidest, mida ei olnud varem esitatud.

2. **FAKTILISED JA ÕIGUSLIKUD ASJAOLUD**

(39) Käesolev otsus käsitleb kaht Iirimaa maksuhalduri eelotsust, mille ta tegi 29. jaanuaril 1991 ja 23. mail 2007 ASI ja AOE kasuks (edaspidi „vaidlustatud eelotsused"). Vaidlustatud eelotsustega kiideti heaks ASI ja AOE kasutatud meetodid kasumi jaotamiseks oma Iirimaa filiaalidele. Vaidlustatud eelotsused võimaldavad äriühingutel ASI ja AOE määrata oma aastane äriühingu tulumaksu kohustus Iirimaal kindlaks vastavalt Iirimaa maksuhalduri poolt neis eelotsustes heaks kiidetud kasumijaotuse meetoditele. 1991. aasta eelotsus kehtis aastani 2007, mil see asendati 2007. aasta eelotsusega. 2007. aasta eelotsus kehtis kuni Apple'i uue struktuuri loomiseni Iirimaal. Apple'i esitatud teabe kohaselt oli 2007. aasta eelotsuse viimane kohaldamisaasta 2014. majandusaasta, mis lõppes 27. septembril 2014.

2.1. *VAIDLUSTATUD EELOTSUSTE KASUSAAJAD*

2.1.1. APPLE'i KONTSERN

(40) Apple'i kontserni kuuluvad Apple Inc. ja kõik tema kontrollitavad äriühingud (edaspidi koos „Apple"). Apple'i peakontor asub Ameerika Ühendriikides (edaspidi „USA").

(41) Apple töötab välja, toodab ja turustab mobiilside- ja meediaseadmeid, personaalarvuteid ning kaasaskantavaid digitaalseid muusikamängijaid. Ta müüb mitmesugust seotud tarkvara, teenuseid, välisseadmeid, võrgulahendusi ning kolmandate isikute digitaalset sisu ja rakendusi. Apple müüb oma tooteid kogu maailmas jaemüügikaupluste, veebipoodide ja otsemüüjate ning kolmandast isikust mobiilsideettevõtjate, hulgi- ja jaemüüjate ja lisaväärtust pakkuvate edasimüüjate kaudu. Peale selle müüb Apple oma veebipoodide ja jaemüügikaupluste kaudu mitmesuguseid Apple'i toodetega ühilduvaid kolmandate isikute tooteid, sealhulgas rakendustarkvara ning erinevaid tarvikuid ja välisseadmeid.

(42) Apple'i müük on suunatud tarbijatele, ettevõtjatele ja valitsusasutustele kogu maailmas. Apple juhib oma äritegevust peamiselt geograafiliselt. Geograafiline segmendiaruandlus toimub Ameerikas, Euroopas, ([7]) Jaapanis, Hiinas ning ülejäänud Aasias ja Vaikse ookeani piirkonna riikides.

(43) 2015. aastal oli Apple'i üleilmne netokäive 233,7 miljardit USA dollarit ja netotulu 53,4 miljardit USA dollarit ([8]). 26. septembril 2015 oli Apple'il välismaiste tütarettevõtjate kaudu raha, raha ekvivalentide ja kaubeldavate väärtpaberitena 186,9 miljardit USA dollarit ([9]). See summa vastab olulisel määral välismaisele kasumile, mis ei kuulunud maksustamisele ([10]).

(44) Apple'i üleilmne äritegevus on koondunud ümber põhitegevusvaldkondade, mida juhib keskselt Cupertinos (Ameerika Ühendriikides) asuv tegevjuhtkond. Apple'i kontserni põhitegevusvaldkonnad on teadus- ja arendustegevus, turundus, toimingud, müük ning üld- ja haldustegevus.

2.1.2. APPLE'i STRUKTUUR IIRIMAAL

(45) Apple'i kontserni kuuluvad ka Iirimaal asutatud äriühingud. Apple'i kontserni Iirimaal asutatud äriühingud jagunevad äriühinguteks, kes on ka Iirimaa maksuresidendid (nt ADI, Apple Operations ja Apple Sales Ireland), ja äriühinguteks, kes ei ole Iirimaa maksuresidendid (nt AOI, ASI ja AOE).

([7]) Euroopa geograafiliste segmentide hulka kuuluvad nii Euroopa riikides kui ka Lähis-Idas, Indias ja Aafrikas asuvad segmendid (edaspidi koos „EMEIA piirkond").

([8]) Majandusaasta lõppes 26. septembril 2015. Apple'i majandusaasta on 52- või 53-nädalane periood, mis lõppeb septembri viimasel laupäeval.

([9]) Äriühingu Apple Inc. avalikes finantsaruannetes ei ole täpsustatud, millistele tütarettevõtjatele see raha ning need raha ekvivalendid ja kaubeldavad väärtpaberid kuuluvad.

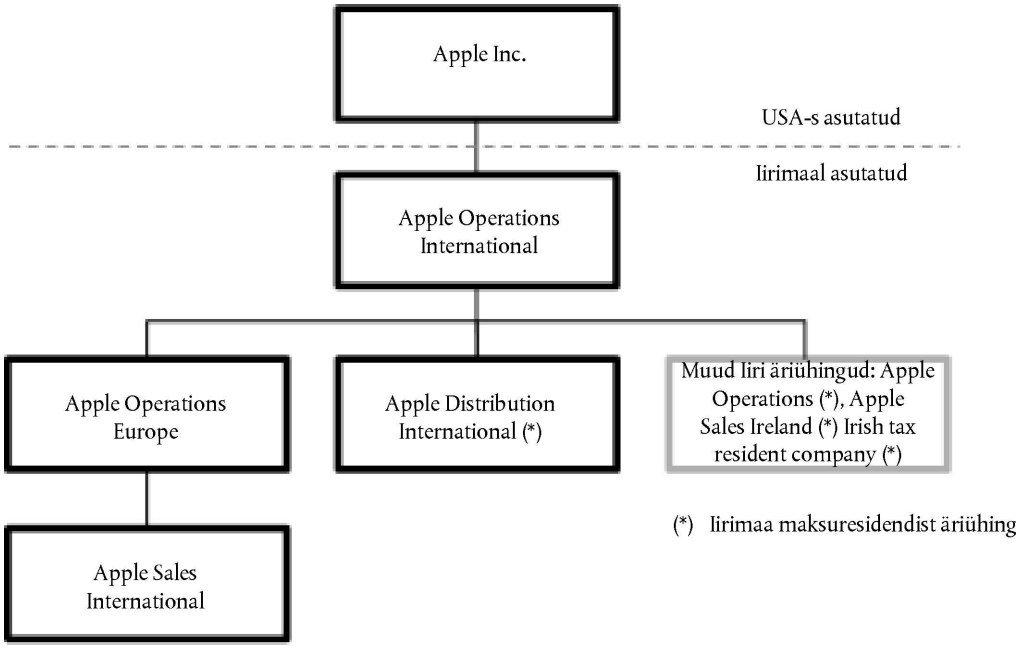
([10]) Vt Apple'i 2015. aasta aruande lisa 5 (K-10 avalik aruanne Väärtpaberite ja Börsitehingute Komisjonile), milles on märgitud, et „sisuliselt kogu [Apple'i] jaotamata rahvusvaheline kasum, mis on ette nähtud piiramatuks reinvesteerimiseks väljaspool USAd toimuvasse tegevusse, saadi Iirimaa tütarettevõtjatelt". Apple tegi oma raamatupidamisarvestuses eraldise osa selle kasumi võimalikuks tulevaseks maksustamiseks.

(46) Neist Iirimaal asutatud Apple'i kontserni äriühingutest, kes on Iirimaa maksuresidendid ja kellel on Iirimaal töötajaid, tagab ADI äriühinguga ASI sõlmitud lepingu alusel Apple'i toodete turustamise väljaspool Ameerikat, Apple Operations hangib tootjatele kasutamiseks tööriistu ja seadmeid ja tarnijatelt tootjatele müümiseks komponentide osi ning Apple Sales Ireland toetab Apple'i müügiprogramme Iirimaal kohapeal.

(47) Neist Iirimaal asutatud Apple'i kontserni äriühingutest, kes ei ole Iirimaa maksuresidendid, on ASI täielikult äriühingule AOE kuuluv tütarettevõtja, AOE omakorda täielikult äriühingule AOI kuuluv tütarettevõtja ning AOI täielikult äriühingule Apple Inc. kuuluv tütarettevõtja, kusjuures Apple Inc. on asutatud USAs ([11]). AOE ja ASI tegutsevad Iirimaal filiaalide kaudu. Seda struktuuri on kujutatud joonisel 1.

Joonis 1

Apple'i struktuur Iirimaal



2.1.3. ASI JA AOE PUUDUV MAKSURESIDENTSUS

(48) Äriühingut, kes on Iirimaa õiguse kohaselt asutatud või Iirimaal keskselt juhitav ja kontrollitav või mõlemat, käsitatakse tavaliselt Iirimaa maksuresidendina ja seetõttu peab ta tasuma äriühingu tulumaksu oma üleilmselt kasumilt. See tähendab, et Iirimaal asutatud äriühingud on põhimõtteliselt Iirimaal maksukohustuslased, isegi kui neid juhitakse ja kontrollitakse väljastpoolt Iirimaad.

(49) Enne muudatuste tegemist 2013. ja 2014. aasta finantsseadusega oli 1997. aasta maksude konsolideerimise seaduse (edaspidi „TCA 97") §-s 23A siiski sätestatud kaks selle reegli erandit, mis võimaldasid käsitada Iirimaal asutatud äriühinguid mitteresidendina. TCA 97 § 23A kohaselt ei käsitatud äriühingut maksuresidendina, i) kui teda käsitati topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel mõne teise riigi maksuresidendina (nn lepinguline erand)

([11]) 2006. aastal asutas Apple äriühingu Baldwin Holdings Unlimited (edaspidi „Baldwin"), kes on Briti Neitsisaarte resident. Baldwin Holdings Unlimited omab variaktsionärina üht AOI, ASI, AOE ja ADI osakut. Apple'i sõnul asutati Baldwin Iirimaa tütarettevõtjates ühe osaku omamiseks seetõttu, et Iirimaa õiguse kohaselt pidi piiramatu vastutusega äriühingul olema vähemalt kaks aktsionäri. Apple'i väitel asutati Baldwin Briti Neitsisaartel seetõttu, et piiramatu vastutusega äriühing, kelle osanik on kolmanda riigi õiguse kohaldamisalasse kuuluv piiramatu vastutusega äriühing, ei pea oma finantsaruandeid avalikustama.

või ii) kui äriühing oli noteeritud tunnustatud börsil või tema üle oli valitsev mõju liikmesriigi või maksulepingu osalisriigi residendil (nn asjaomaste äriühingute erand) ning need asjaomased äriühingud või nende tütarettevõtjad tegelesid Iirimaal kauplemistegevusega (nn kauplemiserand) ([12]). Teine kõnealune erand tähendas, et Iirimaa maksuresidentidena ei käsitatud asjaomaseid Iirimaal asutatud äriühinguid, kes tegelesid Iirimaal kauplemistegevusega ning keda juhiti ja kontrolliti keskselt väljastpoolt Iirimaad. Ometigi puudus nõue, et äriühingul peab olema mõne teise maksujurisdiktsiooni maksuresidentsus.

(50) ASI ja AOE on mõlemad asutatud Iirimaal. Vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal käsitati äriühinguid ASI ja AOE „asjaomaste äriühingutena" TCA 97 § 23A tähenduses, sest nende mõlema üle oli valitsev mõju maksulepingu osalisriigi residendist äriühingul Apple Inc., kes on USA maksuresident, ([13]) ja kuna nii ASI kui ka AOE tegelesid oma filiaalide kaudu Iirimaal kauplemistegevusega ning neid juhiti ja kontrolliti väljastpoolt Iirimaad, käsitati neid Iirimaal TCA 97 § 23A kauplemiserandi kohaselt mitteresidentidena.

(51) Äriühingud ASI ja AOE ei tegelenud vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal maksustatava tegevusega üheski teises maksujurisdiktsioonis peale Iirimaa ([14]). Kumbki äriühing tegutses ühe Iirimaa filiaali kaudu ja – mis veelgi olulisem – äriühingutel puudus maksustatav tegevus USAs, ([15]) mida Iirimaa maksuhaldur käsitas vastavalt TCA 97 §-le 23A riigina, kust neid juhiti ja kontrolliti ([16]). ASI ja AOE peakontoritel puuduvad reaalne kohalolek ja töötajad ning need ei asu üheski jurisdiktsioonis.

(52) Kokkuvõttes on ASI ja AOE küll Iirimaal asutatud, kuid ei olnud vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal Iirimaa maksuresidendid. Need äriühingud ei olnud sel ajavahemikul ka ühegi teise maksujurisdiktsiooni maksuresidendid, sest nende tegevus teistes jurisdiktsioonides ning eelkõige nende reaalse kohaloleku ja töötajateta peakontorite tegevus ei kujutanud endast USAs ega üheski teises jurisdiktsioonis kohaldatavate maksustamiseeskirjade kohaselt maksustatavat tegevust. Seetõttu võib öelda, et ASI ja AOE olid vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal maksuresidentsuse seisukohast riikkondsuseta.

2.1.4. ASI JA AOE IIRIMAA FILIAALIDE FUNKTSIOONID VASTAVALT IIRIMAA JA APPLE'i ESITATUD TEABELE

(53) Iirimaa ja Apple esitasid ASI ja AOE Iirimaa filiaalide funktsioonide kirjeldused, ([17]) mida Apple kasutas nende äriühingute maksustatava kasumi hinnangute esitamiseks ja toetamiseks seoses Iirimaa äriühingu tulumaksuga. Need kirjeldused on esitatud põhjendustes 54–57.

([12]) TCA 97 § 23A lõikes 2 oli varem sätestatud: „Kui lõigetest 3 ja 4 ei tulene teisiti, käsitatakse riigis asutatud äriühingut maksuseaduste ja kapitalikasumi maksu seaduste kohaldamisel riigi residendina". Lõige 3 oli sõnastatud järgmiselt: „Lõiget 2 ei kohaldata riigis asutatud äriühingu suhtes juhul, kui äriühing on asjaomane äriühing ja a) tegeleb riigis kauplemisega või b) on seotud äriühinguga, mis tegeleb riigis kauplemisega". 2013. aasta finantsseadusega muudeti § 23A. Uue sõnastuse kohaselt ei saa Iirimaal asutatud äriühing enam olla maksuresidentsuseta, sest Iirimaal asutatud äriühingut käsitatakse maksuresidendina, kui ta ei ole ühegi teise maksujurisdiktsiooni maksuresident. § 23A uus sõnastus kehtib alates 1. jaanuarist 2015. 2014. aasta finantsseadusega muudeti § 23A veelgi, nii et kõiki Iirimaal asutatud äriühinguid käsitatakse Iirimaa maksuresidentidena, välja arvatud juhul, kui äriühing on topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisel teise jurisdiktsiooni maksuresident. See eeskiri kehtib samuti alates 1. jaanuarist 2015. Enne 1. jaanuari 2015 asutatud äriühingute suhtes kohaldatakse siiski 31. detsembrini 2020 üleminekuperiood.

([13]) Apple'i sõnul ja nagu möönab Iirimaa maksuhaldur, juhitakse ja kontrollitakse mõlemat äriühingut keskselt väljastpoolt Iirimaad.

([14]) V.a AOE Singapuri filiaal, vt põhjendus 111.

([15]) Apple märkis USA Senati ärakuulamistel, et ASI ei ole Iirimaa ega USA maksuresident; vt USA Senati alalise uurimiste allkomisjoni ärakuulamistel esitatud asitõendid, mis käsitlevad kasumi *offshore* ümberpaigutamist ja USA maksuseadustiku 2. osa (Apple Inc.), 21. mai 2013, lk 24.

([16]) Iirimaa märkis menetluse algatamise otsuse kohta esitatud märkuste punktis 12, et „kõik äriühingutega AOE ja ASI seotud olulised strateegilised äriotsused tehti väljaspool Iirimaad ja […] neid kahte äriühingut juhiti ja kontrolliti funktsionaalselt USAst". Vt ka Cooke'i arvamus: „Minu arvates on nende Iirimaa tegevuse kohta esitatud faktiliste asjaolude kirjelduse põhjal vaieldamatult selge, et ASI ja AOE keskne juhtimine ja kontroll toimub Ameerika Ühendriikides, sest emakontserni juhid teevad üksi kõik Iirimaa tegevust puudutavad strateegilised otsused, näiteks otsused selle kohta, milliseid lepinguid, kellega ja mis tingimustel nad sõlmivad".

([17]) Apple märgib, et „filiaali Iirimaalt saadud kasum määratakse kindlaks lähtuvalt selle filiaali tegevusest". Apple'i 4. mai 2015. aasta kiri, lk 5.

(54) ASI Iirimaa filiaal vastutab peamiselt hanke-, müügi- ja turustustegevuse eest seoses Apple'i toodete müügiga seotud osapooltele ([18]) ning kolmandast isikust klientidele EMEIA ja APACi piirkonnas ([19]). ASI Iirimaa filiaali põhifunktsioonid on Apple'i lõpptoodete ostmine kolmandast isikust ja seotud osapoolest tootjatelt, ([20]) turustustegevus seoses toodete müügiga seotud osapooltele EMEIA ja APACi piirkonnas, ([21]) müügitugi ja turustustegevus seoses toodete müügiga kolmandast isikust klientidele EMEIA piirkonnas, ([22]) müügi- ja turustusmeeskondade tegevus, ([23]) veebimüük, ([24]) logistikatoimingud ([25]) ning AppleCare'i, st Apple'i müügijärgse klienditoe haldamine, mis hõlmab garantiist tulenevat vastutust ning parandusprogrammide ja -võrgustiku, sealhulgas telefonitoe juhtimist.

(55) ASI Iirimaa filiaal täidab ka APACi kohalike riigi turustusüksuste esitatud ostutellimusi. Paljusid sellesse piirkonda turustamisega seotud tegevusi (nt logistiline tugi) teostavad seotud osapooled ASI Iirimaa filiaaliga sõlmitud teenuslepingute alusel. Peale selle vastutab ASI Iirimaa filiaal turustusriskide, eelkõige varude, garantii ja krediidilimiidiga seotud riskide igapäevase juhtimise jälgimise eest. Alates 1. jaanuarist 2012 vastutab ASI Iirimaa filiaal ka toodete lokaliseerimise funktsioonide eest, mida varem täitis AOE Iirimaa filiaal.

(56) AOE Iirimaa filiaal vastutab arvutitoodete erivaliku, sealhulgas lauaarvuti iMac, sülearvuti MacBook ja muude arvutitarvikute tootmise ja koostamise eest oma Iirimaa käitistes, kusjuures kõiki neid tooteid valmistatakse EMEIA piirkonna jaoks ([26]). AOE Iirimaa filiaal tarnib kõik oma lõpptooted seotud osapooltele. AOE Iirimaa filiaali põhitegevus on toodete valmistamiseks vajalike protsesside pidev läbiviimine, protsesside kavandamine ja uute toodete konstrueerimine. AOE Iirimaa filiaali põhifunktsioonid on tootmise kavandamine ja ajakava koostamine, ([27]) protsessitehnoloogia, ([28]) tootmine ja toimingud, ([29]) kvaliteedi tagamine ja kontrollimine ([30]) ning taastetoimingud ([31]).

([18]) „Seotud osapooled" on raamatupidamismõistena määratletud kui (majandus)üksused, mille üle omab tegelikku kontrolli sama isik või (majandus)üksus või mille üle on märkimisväärne mõju samal (majandus)üksusel või isikul; vt IAS 24.

([19]) EMEIA piirkond hõlmab Euroopat, Lähis-Ida, Indiat ja Aafrikat. APAC tähendab Aasia ja Vaikse ookeani piirkonna riikide rühma.

([20]) ASI Iirimaa filiaal ostab Apple'i tooteid eelnevalt kindlaksmääratud tootjatelt […]. ASI Iirimaa filiaal prognoosib eeldavat nõudlust, kogudes ja analüüsides piirkondlikke andmeid ning edastades need üleilmse müüginõudluse prognoosimise protsessi, mida juhitakse USAst.

([21]) Need seotud osapooled võivad olla kohalikud riigi turustusüksused või kohalikud riigi jaemüügiüksused. ASI Iirimaa filiaal täidab nende seotud osapoolte esitatud müügitellimusi ja korraldab turustustegevust neile üksustele toodete eksportimiseks või tarnimiseks.

([22]) Neli peamist teed toodete liikumiseks turule kolmandate isikute kaudu on kaubandus-, jaemüügi-, haridus- ja telefoniettevõtjad (keda koos nimetatakse edasimüügiklientideks). ASI Iirimaa filiaal sõlmib teiste seotud osapoolest üksustega müügitoe-, turustus- ja muude tugiteenuste lepinguid seoses edasimüügiklientidega kohalikel EMEIA turgudel. Pärast Apple'i üleilmsete suuniste põhjal selliste tegurite hindamist nagu varude kättesaadavus, müüginõudlus kõikides riikides ja krediidirisk sõlmib ASI Apple'i üksuste poolt kohalikul turul osutatavaid sisend- ja tugiteenuseid kasutades lepingud edasimüügiklientidega ning võtab vastu ja täidab müügitellimusi.

([23]) Nii seotud osapoolte kui ka kolmandate isikute kaudu toimuvat müüki puudutav tegevus hõlmab klientide tellimuste täitmise juhtimist, et tõhustada ASI Iirimaa filiaali turustustegevust, toodete jaotust ja tellimuste haldamist, aga ka müügi läbiviimist ja oluliste kolmandast isikust püsiklientide haldamist tellimustega seotud nõuete arutamiseks.

([24]) Müügi- ja turustusmeeskonnad keskenduvad ka veebipoodide kaudu ja poolt toimuvale otsemüügile. Müügi- ja turustusmeeskondade veebipoodidele suunatud tegevus hõlmab müügi- ja tellimisprotsessi lihtsustamist klientide, väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate ning haridusvaldkonna klientide jaoks.

([25]) See hõlmab toodete transporti eeskätt kolmandast isikust Hiina tootjatelt kogu EMEIA piirkonna sihtturgudele. Logistikafunktsiooni tegevus hõlmab edasimüügiklientidele, veebipoeklientidele ja seotud osapooltele tarnitavate Apple'i toodete veoste haldamist. Mõningaid logistikatoiminguid teevad seotud osapooled ASI Iirimaa filiaaliga sõlmitud teenuslepingute alusel.

([26]) [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruande kohaselt moodustavad AOE Iirimaa filiaali valmistatud tooted ainult väikese osa Apple'i kogumüügist EMEIA piirkonnas.

([27]) See funktsioon tagab tootmistööliste tegevuse ja protsessivood, et säilitada ressursside korrapärane ja tõhus kasutamine ning oodatud toodangumaht.

([28]) Protsessitehnoloogia on seotud tootmisprotsesside toimimise, kontrolli ja optimeerimisega. Meeskond töötab välja tõhusad protsessid olemasolevate ja uute toodete jaoks ning täiustab neid.

([29]) Tegevused hõlmavad kõiki protsesse, mida on vaja eri komponentide muutmiseks lõpptoodeteks vastavalt äriühingu Apple Inc. poolt USAs kehtestatud standarditele.

([30]) Kvaliteedi tagamise ja kontrollimise funktsioon hõlmab kõiki tegevusi, mille käigus AOE Iirimaa filiaal vaatab läbi kõikide tootmistegurite kvaliteedi.

([31]) See hõlmab Apple'ile eri põhjustel tagastatud tooteid. AOE Iirimaa filiaal tagab, et taastatud Apple'i toode läbib enne uuesti müüki panekut taasteprotsessi, mis tagab selle vastavuse Apple'i kvaliteedistandarditele.

(57) Lisaks oma kesksele tootmistegevusele osutab AOE Iirimaa filiaal ka teistele Apple'i kontserni äriühingutele EMEIA piirkonnas jagatud teenuseid rahaliste vahendite (raamatupidamine, palgaarvestus ja makstavate arvetega seotud teenused), infosüsteemide ja tehnoloogia ning personali valdkonnas. AOE Iirimaa filiaal kogub Apple'ile omast protsessi- ja tootmisteavet ([32]) ning kasutab seda selleks, et Apple'i kolmandast isikust tootjaid ja turustuskeskusi aeg-ajalt toetada. AOE Iirimaa filiaal vastutab ka tootmise ja varudega seotud riskide igapäevase juhtimise jälgimise eest. 1. jaanuarini 2012 vastutas AOE Iirimaa filiaali tehnoloogiameeskond ka Apple'i toodete kohalikele turgudele lokaliseerimise eest ning Apple'i toodete ja tarkvaraga (nt uute tarkvaraversioonidega) seotud tehnoloogiakatseprogrammide rakendamise eest ([33]). 2012. aasta jaanuarist alates on seda funktsiooni täitnud ASI Iirimaa filiaal.

2.1.5. ASI TEGEVUS EMEIA PIIRKONNAS

(58) ASI müüb kaupa EMEIA piirkonnas. ASI ei deklareerinud püsiva tegevuskoha ([34]) olemasolu EMEIA maksujurisdiktsioonides, kus neid kaupu müüakse. Müük toimub eri liikmesriikide maksujurisdiktsioonides asuvate klientide ja ASI (ja ADI) vahel kolmandast isikust edasimüüjate ning Apple'i jaemüügikaupluste ja veebipoodide kaudu. ASI sõlmib volitatud isikutega müügilepingud ning ASI Iirimaa filiaali töötajad viivad müügi läbi ja lahendavad tarneja muid kliendiprobleeme ([35]). ASI müügilepingud sõlmitakse volitatud esindaja allkirjaga ([36]). Näiteks saadi 2014. aastal [80–85] % ASI ja ADI kolmandate isikute müügi kogutulust Apple'i sisearuandluse kohaselt ([37]) liidusiseselt müügilt, samal ajal kui kogu Euroopa piirkonna müük moodustas [90–95] % ja Lähis-Ida müük [5–10] % kolmandate isikute müügi kogutulust.

2.2. *VAIDLUSTATUD EELOTSUSED*

2.2.1. VAIDLUSTATUD EELOTSUSTE ÄRIÜHINGUGA ASI SEOTUD OSA

(59) 1991. aastal tegi Apple äriühingu Apple Computer Accesories Ltd. (hiljem ASI) Iirimaa filiaali netokasumi kindlaksmääramise meetodi ettepaneku ja Iirimaa maksuhaldur kiitis selle eelotsusega heaks. Eelotsuse kohaselt on ASI Iirimaa filiaalile jaotatav netokasum 12,5 % filiaali tegevuskulude kogusummast, ([38]) millest on maha arvatud edasimüügiks ettenähtud materjal.

(60) 2007. aastal kiitis Iirimaa maksuhaldur uue eelotsusega heaks ASI Iirimaa filiaali netokasumi kindlaksmääramise muudetud meetodi. Selle eelotsuse kohaselt oli ASI Iirimaa filiaalile jaotatav netokasum [10–15] % filiaali tegevuskuludest, millest on maha arvatud Apple'i tütarettevõtjate tasud ja materjalikulud.

2.2.2. VAIDLUSTATUD EELOTSUSTE ÄRIÜHINGUGA AOE SEOTUD OSA

(61) 1991. aastal tegi Apple äriühingu Apple Computer Ltd. (hiljem AOE) Iirimaa filiaali netokasumi kindlaksmääramise meetodi ettepaneku ja Iirimaa maksuhaldur kiitis selle eelotsusega heaks. Eelotsuse kohaselt oli AOE Iirimaa filiaalile omistatav netokasum 65 % filiaali tegevuskulust kuni [60–70] miljoni USA dollari suuruse aastakulu korral ja 20 % tegevuskulust, mis ületas [60–70] miljonit USA dollarit. Kõnealust meetodit kohaldati

([32]) […].
([33]) Üks lokaliseerimismeeskonna põhiülesandeid oli toodete ja teenuste kohandamine eri keelte, piirkondlike erinevuste ja kohalike turgude tehniliste nõuetega.
([34]) Püsiv tegevuskoht tähendab maksustatavat tegevust jurisdiktsioonis.
([35]) Iirimaa 15. aprilli 2015. aasta kiri, lisa, lk 19.
([36]) PwC *ad hoc* aruanne, 1. lisa „Apple Sales International (ASI) Branch", lk 11.
([37]) Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kiri, lk 12 ja tabel 10.
([38]) 1991. aasta eelotsuses kasutatakse ASI puhul mõistet „tegevuskulud" (*operating costs*) ja AOE puhul mõistet „tegevuskulu" (*operating expense*), kuigi need viitavad samale kulukategooriale.

tingimusel, et kui AOE Iirimaa filiaali üldine kasum on väiksem kui valemist tulenev arv, kasutatakse filiaali netokasumi kindlaksmääramiseks seda väiksemat arvu. Kirjeldatud meetodis kasutatud tegevuskulu oli kogu AOE Iirimaa filiaali tegevuskulu (sh amortisatsioon), millest arvati maha edasimüügiks ettenähtud materjalid ja Apple'i tütarettevõtjate poolt immateriaalse vara kulude jagamiseks küsitud tasu. Võib kohaldada kapitalipaigutuste mahaarvamist, mis ei tohiks ületada raamatupidamisaruannetes kajastatud amortisatsiooni rohkem kui [1–10] miljoni USA dollari võrra ([39]).

(62) 2007. aastal kiitis Iirimaa maksuhaldur uue eelotsusega heaks AOE Iirimaa filiaali netokasumi kindlaksmääramise muudetud meetodi. Selle eelotsusega heaks kiidetud meetodi kohaselt moodustasid Iirimaa filiaali maksubaasi i) [10–15] % filiaali tegevuskuludest, millest on maha arvatud Apple'i tütarettevõtjate küsitud tasud ja materjalikulud, ii) intellektuaalomanditulu suurusega [1–5] % filiaali käibest seoses Iirimaa filiaali akumuleerunud tootmisprotsessitehnoloogiaga ning iii) käitise ja hoonetega seotud „tavapäraselt arvutatud ja arvestatud" kapitalipaigutuste mahaarvamine.

2.2.3. DOKUMENDID, MIS OLID IIRIMAA MAKSUHALDURILE VAIDLUSTATUD EELOTSUSTE TEGEMISEL KÄTTESAADAVAD

(63) Dokumendid, mille Iirimaa esitas 1991. aasta eelotsust toetavate oluliste andmetena, hõlmasid [Apple'i maksunõustaja] kui Apple'i maksunõustaja (edaspidi „Apple'i maksunõustaja") kolme kirja (12. oktoobrist 1990, 5. detsembrist 1990 ja 16. jaanuarist 1991) ning kahte faksi (2. jaanuarist 1991 ja 24. jaanuarist 1991), 30. novembri 1990. aasta intervjuu ülestähendusi ja 3. jaanuari 1991. aasta koosoleku ülestähendusi, mille oli teinud Iirimaa maksuhaldur, ning Iirimaa maksuhalduri 29. jaanuari 1991. aasta kirja, milles kinnitatakse, et Apple'i maksunõustaja kirjad kajastavad õigesti ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele jaotatava kasumi kindlaksmääramise meetodit, mis lepiti kokku 3. jaanuari 1991. aasta kohtumisel. Seda meetodit kirjeldatakse põhjendustes 59 ja 61.

(64) Järgmine väljavõte on pärit 30. novembri 1990. aasta intervjuu ülestähendustest:

> „[Apple'i maksunõustaja] mainis taustteabena, et Apple on nüüd Corki piirkonna suurim tööandja, kellel on 1 000 otsest töötajat ja 500 alltöövõtjat. Märgiti, et äriühing vaatab praegu üle oma üleilmset tegevust ja soovib kindlaks määrata oma Iirimaa tegevuse kasumimarginaali. [Apple'i maksunõustaja] esitas Iirimaa filiaali 29. septembril 1989 lõppenud arvestusperioodi raamatupidamisaruanded, mille kohaselt oli käive 751 miljonit USA dollarit ja puhaskasum 270 miljonit USA dollarit. Märgiti, et ühelgi börsil noteeritud Iirimaa äriühingul ei ole sarnast puhaskasumi marginaali. [Apple'i maksunõustaja] arvates on kasumil kolm allikat: tehnoloogia, turustamine ja tootmine. Iirimaa filiaaliga on seotud ainult tootmiselement.
>
> [Iirimaa maksuhaldur] märkis, et kavandatud skeemis oleks kriitilise tähtsusega kohaldatava tasu suurus. [Apple'i maksunõustaja] sõnas, et äriühing oleks valmis nõustuma 30–40 miljoni USA dollari suuruse kasumiga, eeldades, et Apple Computer Ltd. saab sellist kasumit. (Arvutitööstuses toimuvad tsüklilised muutused.) Eeldades, et Apple saab 100 miljonit naelsterlingit kasumit, ollakse nõus, et tootmistegevusele saab omistada 30–40 miljonit USA dollarit (või mis tahes arv, mis kokku lepitakse). Kui aga äriühingut tabaks majanduslangus ja tema kasum oleks alla 30–40 miljoni USA dollari, saaks tootmistegevuse arvele panna kogu kasumi [NB!]. Ettepanek on sisuliselt selline, et tootmistegevusele saab omistada kogu kasumi kuni 30–40 miljonit USA dollarit.
>
> [Iirimaa maksuhaldur] palus [Apple'i maksunõustajal] öelda, kas 30–40 miljonil USA dollaril on mingi alus, ja viimane tunnistas, et arvul puudub teaduslik alus. Ta lootis siiski, et sellist arvu peetakse heaukseks ettepanekuks. Kuna arvu ei olnud võimalik eraldi hinnata, tegi [Apple'i maksunõustaja] väljavõtte Iirimaa filiaalile omistatavate tegelike kulude andmetest."

([39]) Vt [Apple'i maksunõustaja] 24. jaanuari 1991. aasta faks kapitalipaigutuste mahaarvamise kohta.

(65) Järgmine väljavõte on pärit 3. jaanuari 1991. aasta kohtumise ülestähendustest:

„[Apple'i maksunõustaja] arvates oli selge, et äriühing kasutas siirdehindu. Filiaali 30. septembril 1989 lõppenud arvestusperioodi raamatupidamisaruannete kohaselt oli käive 751 000 000 USA dollarit ja puhaskasum 269 000 000 USA dollarit. Ühelgi Iirimaa börsil noteeritud äriühingul ei olnud ligilähedaseltki sarnast tulemust.

Maksuhaldur ei olnud valmis otsustama, kas äriühing kasutas siirdehindu, kuid ta soovis arutada Iirimaa filiaalile omistatavate tegelike kulude protsendil põhinevat Iirimaa filiaali kasumit.

Enne kohtumist tehtud ettepaneku kohaselt võrduks Iirimaa filiaalile omistatav kasum kuludega, millele on lisatud [30–40] miljonit USA dollarit, kusjuures kapitalipaigutuste mahaarvamine ei ületaks [10–20] miljonit USA dollarit ja Iirimaal maksustatavaks tuluks jääks seega [20–30] miljonit USA dollarit. 30. septembril 1990 lõppenud arvestusperioodi raamatupidamisaruannete põhjal moodustas [30–40] miljoni USA dollari suurune kasum 46 % Iirimaa filiaalile omistatavatest kuludest. Märgiti, et see ületab tunduvalt kulukeskusele tavapäraselt omistatavat [10–15] %, kuigi oldi varmad möönma, et [10–15] % on arvutitööstuse puhul tähtsusetu. Nenditi, et mõnes tööstusharus, eriti farmaatsiatööstuses, on võimalik saavutada 100 % kasumimarginaal. Siiski järeldati, et farmaatsia- ja arvutitööstus ei ole otseselt võrreldavad. Pärast edasisi autelusid lepiti kokku, et kui kapitalipaigutuste mahaarvamise küsimuses jõutakse rahuldava tulemuseni, kiidetakse heaks 65 % marginaal Iirimaa filiaalile omistatavatest kuludest. Lisaks lepiti kokku nõustuda 20 % marginaaliga [60–70] miljonit USA dollarit ületavatest kuludest, et mitte takistada Iirimaa tegevuse laienemist.

[…] Edasiste arutelude tulemusena lepiti kokku, et kapitalipaigutuste mahaarvamise arvutused sõnastatakse uuesti Iiri naelades ([40]) ja tavapärane kulumimäär ([41]) kajastatakse kõikide aastate kohta. Lisaks lepiti kokku, et äriühingupoolne kapitalipaigutuste mahaarvamine ei ületa raamatupidamisaruannetes kajastatud amortisatsioonisummat rohkem kui [1–10] miljoni USA dollari võrra. 30. septembril 1990 lõppenud perioodi kohta esitatud kulusid käsitleva lisa põhjal tagab see, et Iirimaal maksustatav kasum on [30–40] miljonit USA dollarit.

[…] Seejärel arutati esitatavate raamatupidamisaruannete vormi. Kulusid käsitleva lisa esitamise ettepaneku *suhtes ei jõutud kokkuleppele*. Lepiti kokku, et koostatakse täielik kasumiaruanne ning kontserni osutatavate tehnoloogia- ja turundusteenuste eest võetakse litsentsitasu/peakontori tasu. Peale selle esitatakse äriühingu täielikud auditeeritud raamatupidamisaruanded.

[…] Eraldi teemana soovis [Apple'i maksunõustaja] leppida kokku uue, riigis ainult toorme hankimisega tegeleva äriühingu kasumimarginaali. Tehti 10 % marginaali ettepanek ja selles lepiti kokku pärast 12,5 % marginaaliga nõustumist käsitlevaid arutelusid."

(66) Apple'i maksunõustaja 16. jaanuari 1991. aasta kiri sisaldab äriühingu Apple Computer Ltd. Iirimaa filiaali raamatupidamisaruannete näitlikku vormi ja äriühingu Apple Computer Ltd. 1985.–1990. aasta kapitalipaigutuste mahaarvamisi käsitlevat lisa. Apple'i maksunõustaja 24. jaanuari 1991. aasta faksis kinnitatakse Apple'i nõusolekut kapitalipaigutuste mahaarvamise järgmise sõnastusega, mis asendab kapitalipaigutuste mahaarvamise varasema sõnastuse, mille Apple'i maksunõustaja esitas 16. jaanuari 1991. aasta kirjas: „Kapitalipaigutuste mahaarvamine ei ületa raamatupidamisaruannetes kajastatud amortisatsiooni rohkem kui [1–10] miljoni USA dollari võrra".

(67) Dokumendid, mille Iirimaa esitas 2007. aasta eelotsust toetavate oluliste andmetena, hõlmasid Apple'i maksunõustaja 16. mai 2007. aasta kirja ja Iirimaa maksuhalduri 23. mai 2007. aasta kirja, milles ta kiidab heaks ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele jaotatava kasumi kindlaksmääramise meetodi, mida selgitati Apple'i maksunõustaja kirjas. Seda meetodit kirjeldatakse põhjendustes 60 ja 62. Kummaski dokumendis ei selgitatud selle eelotsusega heaks kiidetud arvusid („[10–15] % Iirimaa tegevuskuludest/[1–5] % [AOE Iirimaal valmistatud toodete aastakäibest]/[10–15] % [ASI tegevuskuludest]") ega viidatud nende arvude saamise meetodile. Apple'i

([40]) Lisatud joonealune märkus: „nael" tähendab otsuse tegemise ajal kehtinud Iirimaa rahaühikut.
([41]) Lisatud joonealune märkus: „kulum" tähendab materiaalse vara amortisatsiooni.

maksunõustaja kiri sisaldab mitmeid täpsustusi kokkulepitud meetodi kohaldamise kohta. Eelkõige on selles kahtluste vältimiseks täpsustatud, et ASI tegevuskuludest ja AOE „Iirimaa tegevuskuludest“ on välja jäetud kõik Apple'i kogu maailma tütarettevõtjate küsitud tasud, otsesed kulud (nt materjali-, tolli- ja veokulud), ühekordsed restruktureerimiskulud ja kapitalikulud.

(68) Ükski vaidlustatud eelotsuste toetuseks esitatud dokument ei sisalda selleaegset kasumi jaotamise analüüsi ega siirdehinnaaruannet.

2.3. *ASJAKOHASE RIIKLIKU ÕIGUSRAAMISTIKU KIRJELDUS*

(69) TCA 97 § 21 lõike 1 kohaselt maksustatakse äriühingute kasum Iirimaal äriühingu tulumaksuga. TCA 97 § 76 lõike 3 kohaselt arvutatakse ja hinnatakse tulu äriühingu tulumaksu puhul samade lisade ja juhtumite (*Schedules and Cases*) alusel nagu tulumaksu puhul ning nende lisade ja juhtumite suhtes kohaldatavate sätete kohaselt. Iirimaal toimub tulumaksustamine otsese maksustamise eeskirjade kohaselt vastavalt C, D, E ja F lisale ning D lisa puhul I–V juhtumi kohaselt. TCA 97 §-s 12 on sätestatud, et „[k]ogu vara, kasum või kapitalikasum, mida on vastavalt kirjeldatud [C–F] lisas […], maksustatakse tulumaksuseaduste kohaselt ja vastavalt nende lisade suhtes kohaldatavate tulumaksuseaduste sätetele tulumaksuga“ ([42]). TCA 97 §-s 18 on sätestatud D lisa kohase maksu kohaldamisala ning selle artikli lõike 2 punktis 2 on loetletud juhtumid ja nende kohaldamisala. Neist sätetest nähtub, et Iirimaa äriühingu tulumaksuga maksustatakse äriühingu mis tahes kasum (tulu ja maksustamisele kuuluv kapitalikasum) konkreetsete eranditega ([43]).

(70) Tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu maksubaasi kindlaksmääramisel võetakse lähtepunktiks maksumaksja arvestuslik kasum ([44]). Seejärel korrigeeritakse arvestuslikku kasumit maksustamisel seaduses ettenähtud üldkohaldatavate juurde- ja mahaarvamistega, ([45]) näiteks kapitalipaigutuste mahaarvamisega ([46]). Arvestusperiood on tavaliselt 12-kuune ajavahemik, mille kohta äriühing koostab raamatupidamisaruanded ([47]).

(71) Iirimaa kohaldab tegevustulu, muu tulu ja kapitalikasumi suhtes eri maksumäärasid. TCA 97 § 21 kohaselt on äriühingu tulumaksu üldine määr 12,5 % ([48]). Seda määra kohaldatakse äriühingute tegevustulu ([49]) suhtes, mida maksustatakse D lisa I juhtumi kohaselt. Muu tulu maksumäär on 25 % ([50]). Iirimaa maksuhaldur on esitanud tegevuse kauplemiseks klassifitseerimise kohta suunised dokumendis „Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading“ ([51]). Selle suunisdokumendi kohaselt on kauplemise eelduseks, et asjaomane

([42]) C lisa kohane tulu on seotud kasumiga, mida saadakse Iirimaa avaliku sektori tuludest makstavatest dividendidest (TCA 97 § 17); D lisa kohane tulu jaguneb viieks juhtumiks: i) tegevuskasum; ii) kutsealal tegutsemisest tulenev kasum; iii) maksustamata intressi- ja välismaine tulu; iv) muu tulu või kasum, mis ei ole muidu maksustatav; v) Iirimaal asuva maa eest saadav renditulu (TCA 97 § 18); E lisa käsitleb avalikust teenistusest, tööst, annuiteetidest ja pensionist saadavat tulu (TCA 97 § 19) ning F lisa käsitleb Iirimaa äriühingutelt saadavaid dividende (TCA 97 § 20).

([43]) § 21 lõige 1. Selliste konkreetsete erandite näiteks on mitteresidendist äriühingu kasum, mida ei saa jaotada filiaalile (vt TCA 97 § 25), ja enamik teistelt Iirimaa residendist äriühingutelt saadud väljamaksetest (vt TCA 97 § 129).

([44]) TCA 97 § 76A.

([45]) Näiteks TCA 97 § 81 lõike 2 kohaselt on kulud üldiselt mahaarvatavad, kui tegemist ei ole kapitalikuludega ning kui neid kantakse täielikult ja üksnes kaubanduslikul eesmärgil.

([46]) TCA 97 §-d 307 ja 308.

([47]) TCA 97 § 27 lõiked 1 ja 2.

([48]) TCA 97 § 18 lõige 1 ja lõike 2 punkt a koostoimes TCA 97 § 21 lõikega 1.

([49]) § 3 lõikes 1 on „kauplemise“ kohta märgitud, et see hõlmab „igasugust kauplemist, tootmist, ettevõtmist või ärilist tegevust“.

([50]) TCA 97 § 21A kohaselt kohaldatakse D lisa III, IV ja V juhtumi kohaselt maksustatava tulu suhtes 25 % maksumäära. Need juhtumid hõlmavad muu hulgas passiivset tulu, nagu intressid, litsentsitasud ja renditulu.

([51]) Iirimaa maksuhaldur, *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, kättesaadav aadressil http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html.

äriühing tegeleb äritegevusega, millest saab oma tulu. Tegevused on kauplemise laadist sõltuvalt erinevad ning eeldavad vajalike oskuste ja volitustega inimeste olemasolu ([52]). Kapitalikasumi maksumäär on 33 %, ent teatavate 5 % või suuremate osaluste puhul, mida omatakse liidu liikmesriikide või maksulepingu osalisriikide residentidest äriühingutes, kehtib võõrandamisest saadava tulu suhtes osaluse maksuvabastus.

(72) TCA 97 § 26 kohaselt peavad Iirimaa residendist äriühingud tasuma oma üleilmselt kasumilt ja kapitalikasumilt äriühingu tulumaksu, kuid enamiku teistelt Iirimaa residendist äriühingutelt saadud väljamaksete suhtes kohaldatakse maksuvabastust ([53]).

(73) TCA 97 §-s 25 on sätestatud äriühingu tulumaksu kohaldamisala mitteresidendist äriühingute puhul. TCA 97 §-s 25 – niivõrd kui see on asjakohane – on sätestatud järgmiselt:

„1) Äriühingut, kes ei ole riigi resident, ei maksustata äriühingu tulumaksuga, välja arvatud juhul, kui ta tegeleb riigis kauplemisega filiaali või esinduse kaudu, ent kui ta seda teeb, kohaldatakse kogu tema maksustatava kasumi suhtes äriühingu tulumaksu äriühingu tulumaksu seadustes ette nähtud eranditega.

2) Äriühingu tulumaksuga maksustatakse järgmine sellise äriühingu maksustatav kasum, kes ei ole riigi resident, kuid tegeleb riigis kauplemisega filiaali või esinduse kaudu:

a) filiaali või esinduse otsene või kaudne tegevustulu ning filiaali või esinduse kasutatavast, omandis olevast või tema kasuks hoitavast varast või õigustest saadav tulu; see ei hõlma siiski riigi residendist äriühingutelt saadavaid väljamakseid, […]“.

(74) Sellest sättest järeldub, et mitteresidendist äriühingut ei maksustata äriühingu tulumaksuga, kui ta ei tegele Iirimaal kauplemisega filiaali või esinduse kaudu. Kui mitteresidendist äriühing tegeleb sellise kauplemisega, peab ta tasuma äriühingu tulumaksu järgmistelt tuludelt ([54]):

— filiaali või esinduse otsene või kaudne tegevustulu;

— filiaali või esinduse kasutatavast, omandis olevast või tema kasuks hoitavast varast või õigustest saadav tulu ning

— filiaalile või esindusele omistatav maksustatav kapitalikasum.

(75) TCA 97 §-le 25 eelnesid 1967. aasta äriühingu tulumaksu seaduse § 8 lõiked 1 ja 2, mis olid sõnastatud järgmiselt:

„8. 1) Äriühingut, kes ei ole riigi resident, ei maksustata äriühingu tulumaksuga, välja arvatud juhul, kui ta tegeleb riigis kauplemisega filiaali või esinduse kaudu, ent kui ta seda teeb, kohaldatakse kogu tema maksustatava kasumi suhtes äriühingu tulumaksu käesolevas seaduses ette nähtud eranditega.

2) Äriühingu tulumaksuga maksustatakse järgmine sellise äriühingu maksustatav kasum, kes ei ole riigi resident, kuid tegeleb seal kauplemisega filiaali või esinduse kaudu:

a) filiaali või esinduse otsene või kaudne tegevustulu (see ei hõlma siiski riigi residendist äriühingutelt saadavaid väljamakseid); […]“.

([52]) *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, lk 3.
([53]) Vt TCA 97 § 129.
([54]) Suunavad märkused – 1997. aasta maksude konsolideerimise seadus – 2014. aasta finantsseadus – 2. osa, lk 24.

(76) Äriühingud, kes ei ole Iirimaa residendid ega tegele Iirimaal kauplemisega filiaali või esinduse kaudu, peavad tasuma tulumaksu vaid Iirimaal saadud kasumilt ja kapitalikasumi maksu tulult, mis tekib teatava Iirimaal asuva vara (peamiselt Iirimaal asuva maa) võõrandamisel, ([55]) kui lepinguga ei ole ette nähtud maksusoodustusi.

(77) Et äriühingud ei peaks sama tulu eest kaks korda maksu tasuma (üks kord tulumaksu ja teine kord äriühingu tulumaksu), on TCA 97 § 21 lõikes 2 sätestatud, et äriühingu tulu ei maksustata tulumaksuga, kui äriühing on Iirimaa resident, või kui tegemist on äriühinguga, kes ei ole Iirimaa resident, siis juhul, kui tulu maksustatakse äriühingu tulumaksuga.

(78) 2010. aasta finantsseaduse §-ga 42 lisati TCA 97-sse 35A osa. Iirimaa sõnul oli see esimene kord, kui Iirimaa maksuõiguses tunnustati ametlikult OECD tulu- ja kapitalimaksu näidislepingu (edaspidi „OECD näidisleping“) artiklis 9 sätestatud ning OECD siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramise suunistes hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele (edaspidi „OECD siirdehindade suunised“) edasi arendatud reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamist. 35A osa kohaldatakse seotud isikute (sidusettevõtjate) vahel sõlmitud kokkulepete suhtes. Vastavalt „isiku“ määratlusele Iirimaa siseriiklikus maksuõiguses ei kuulu peakontori ja selle filiaali vahel sõlmitud kokkulepe siiski 35A osa kohaldamisalasse.

2.4. *SIIRDEHINDADE SUUNISED JA KASUMI JAOTAMINE PÜSIVATELE TEGEVUSKOHTADELE*

2.4.1. OECD RAAMISTIK JA OECD REAALTURUVÄÄRTUSE PÕHIMÕTE

(79) OECD on koostanud mitu mittesiduvat suunisdokumenti rahvusvahelise maksustamise kohta. Nende mittesiduvuse tõttu kutsutakse OECD liikmesriikide, sealhulgas Iirimaa ([56]) maksuhaldureid lihtsalt üles OECD raamistikku järgima. OECD raamistik võetakse siiski aluseks ja sellel on OECD liikmesriikide (ja ka muude riikide) maksutavadele selge mõju. Lisaks on selle raamistiku osaks olevad suunisdokumendid saanud paljudes OECD liikmesriikides õigusjõu või võetud aluseks siseriikliku maksuõiguse tõlgendamisel. Seega viitab komisjon käesolevas otsuses OECD raamistikule seepärast, et raamistik põhineb OECD ekspertide aruteludel ja selgitab, kuidas lahendada rahvusvahelisel maksustamisel esinevaid ühiseid probleeme.

(80) Nagu menetluse algatamise otsuse põhjenduses 15 selgitatud, saavad hargmaised ettevõtjad kontsernis kasumi jaotamisel kasutada sama kontserni eri äriühingute vahel siirdehindu. Siirdehinnad tähendavad sama kontserni eri äriühingute vaheliste äritehingute hindu. Siirdehindu võidakse siiski kasutada ka ühe äriühingus piires, kui tal on püsiv tegevuskoht eri jurisdiktsioonis. See eeldab asjaomase äriühingu kasumi jaotamist tema püsiva tegevuskoha ja muude osade vahel.

(81) OECD näidisleping, mis on aluseks paljudele kahepoolsetele maksulepingutele OECD liikmesriikide ja üha suurema arvu muude riikide vahel, sisaldab nii sidusettevõtjate vahelisi siirdehindu kui ka äriühingus kasumi jaotamist käsitlevaid sätteid.

(82) OECD näidislepingu artikli 9 „Sidusettevõtjad“ lõikes 1 on sätestatud, et „[kui] [sidus]ettevõtjad järgivad omavahelistes äri- ja rahandussuhetes sõltumatute ettevõtjate vahel kokkulepitust erinevaid tingimusi, mille tõttu

([55]) Mitteresidendist äriühing, kes ei tegele riigis kauplemisega filiaali või esinduse kaudu, peab tasuma tulumaksu riigis asuvatest allikatest saadavalt tulult. Kui mitteresidendist äriühingul on riigis filiaal või esindus, maksustatakse ta tulumaksuga, mitte äriühingu tulumaksuga tulult, mis ei ole omistatav sellele filiaalile või esindusele. Samamoodi maksustatakse mitteresidendist äriühingu maksustatav kapitalikasum kapitalikasumi maksuga, kui tal ei ole riigis filiaali või esindust või – kui tal on riigis filiaal või esindus – kui kapitalikasumit ei saa omistada sellele filiaalile või esindusele.

([56]) Iirimaa on olnud OECD liige alates 17. augustist 1961.

jääb ettevõtja kasum eeldatavast väiksemaks, loetakse ettevõtja kasumiks eeldatav kasum, mis asjakohaselt maksustatakse“. Selles sättes on rahvusvahelist maksustamist silmas pidades esitatud OECD sidusettevõtjate vaheliste siirdehindade reaalturuväärtuse põhimõtte autoriteetne määratlus.

(83) Nimetatud põhimõtte kohaselt peaksid maksuhaldurid heaks kiitma üksnes need kontserni äriühingute vahelised siirdehinnad, mis vastavad sõltumatute äriühingute poolt võrreldavatel asjaoludel turutingimustel kokku lepitavatele hindadele. Nii takistatakse hargmaiseid ettevõtjaid manipuleerimast oma siirdehindadega selliselt, et kasumit kõrgemalt maksustavatele jurisdiktsioonidele jaotatakse võimalikult väike kasum ja kasumit madalamalt maksustavatele jurisdiktsioonidele jaotatakse võimalikult suur kasum ([57]). OECD annab reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamiseks juhised OECD siirdehindade suunistes, mille uusim versioon avaldati 2010. aastal (edaspidi „OECD 2010. aasta suunised“) ([58]).

(84) OECD näidislepingu artikli 7 „Ettevõtlustulu“ lõikes 2 käsitletakse kasumi omistamist ühe äriühingu piires. Selles on sätestatud järgmiselt: „[…] igas lepinguosalises riigis püsivale tegevuskohale omistatav kasum […] on kasum, mida ta eeldatavasti saaks, eriti tehingutes ettevõtja teiste osadega, kui ta oleks eraldiseisev ja sõltumatu ettevõtja, kes tegeleb sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel, võttes arvesse ettevõtja püsiva tegevuskoha ja ettevõtja muude osade kaudu täidetavaid funktsioone, kasutatavat vara ja võetavaid riske“. Artikli 7 kohaldamise suunised on esitatud OECD aruandes kasumi omistamise kohta püsivatele tegevuskohtadele, mille uusim versioon avaldati 2010. aastal (edaspidi „OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruanne“) ([59]).

(85) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruandes on kirjeldatud ühe äriühingu piires kasumi jaotamisel esinevaid probleeme võrreldes kasumi jaotamisega kahe juriidiliselt eraldiseisva äriühingu vahel. Kahe juriidiliselt eraldiseisva äriühingu puhul määratakse see, millisele äriühingule kuulub vara ja milline äriühing kannab nende kahe äriühingu vahelistes suhetes riski, kindlaks õiguslikult siduvate lepingute või muude tuvastatavate õiguslike kokkulepetega. See on nii ka juhul, kui kaks eraldiseisvat äriühingut kuuluvad samasse kontserni, tingimusel et lepingud ja õiguslikud kokkulepped kajastavad tegelikkust. Asjaolu, et äriühingu püsiv tegevuskoht ei ole temast eraldi seisev juriidiline isik, tähendab seevastu, et sama äriühingu eri osade puhul ei saa ühegi osa kohta öelda, et vara, riskid ja kapital või lepingud eraldi äriühingutega kuuluvad õiguslikult sellele osale ([60]). Selle erinevuse arvestamiseks on OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruandes kindlaks määratud ühine lähenemisviis kasumi jaotamiseks mitteresidendist äriühingute püsivatele tegevuskohtadele. Seda nimetatakse heakskiidetud OECD lähenemisviisiks. Selle lähenemisviisi kohaselt jaotatakse püsivale tegevuskohale kasum, mida püsiv tegevuskoht oleks saanud turutingimustel, kui ta oleks olnud eraldiseisev ettevõtja, kes täidab samu või sarnaseid funktsioone samadel või sarnastel tingimustel, võttes arvesse püsiva tegevuskoha ja äriühingu muude osade täidetavaid funktsioone, kasutatavat vara ja võetavaid riske, nagu on ette nähtud OECD näidislepingu artikli 7 lõikes 2.

2.4.2. VÕTMETÖÖTAJATE FUNKTSIOONIL PÕHINEV FILIAALI KASUMIJAOTUS VASTAVALT KAHEETAPILISELE HEAKSKIIDETUD OECD LÄHENEMISVIISILE

(86) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruandes on kirjeldatud heakskiidetud OECD lähenemisviisi OECD siirdehindade suunistes ettenähtud reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamiseks seoses kasumi jaotamisega püsivale tegevuskohale. OECD siirdehindade suuniste kohaselt sõltub kasumi jaotamine sidusettevõtjate vahel iga

([57]) Maksuhaldurid ja seadusandjad on sellest probleemist teadlikud ning maksualased õigusaktid võimaldavad tavaliselt maksuhalduritel siirdehindu ebaõigesti kohaldavate integreeritud äriühingute maksudeklaratsioone parandada, asendades siirdehinnad hindadega, mis vastavad sõltumatute äriühingute poolt võrreldavatel asjaoludel turutingimustel kokku lepitavatele hindade usaldusväärsele hinnangule.

([58]) Suunised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, OECD, 22. juuli 2010. OECD nõukogu kiitis nende suuniste varasema versiooni heaks 13. juulil 1995 (edaspidi „OECD 1995. aasta suunised“).

([59]) Vt *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, mille OECD nõukogu kiitis heaks 22. juulil 2010.

([60]) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande B-3 jao alajao i punkt 14 (lk 14).

äriühingu täidetavatest funktsioonidest, võetavatest riskidest ja kasutatavast varast ([61]). Tulu jaotamiseks äriühingu ja selle püsiva tegevuskoha vahel lisatakse heakskiidetud OECD lähenemisviisiga OECD näidislepingu artikli 9 lõike 1 kohasele funktsionaalsele analüüsile esimene etapp, millega võetakse arvesse asjaolu, et vara, riskid, kapital ja sama äriühingu eri osade vahelistest tehingutest tulenevad õigused ja kohustused kuuluvad õiguslikult äriühingule tervikuna, mitte selle ühele osale, ning samasse kontserni kuuluvate juriidiliselt eraldiseisvate äriühingute vahel puuduvad tehingud ([62]).

(87) Heakskiidetud OECD lähenemisviis koosneb seega kaheetapilisest analüüsist, millele vastavalt jaotatakse tulu püsivale tegevuskohale.

(88) Selle lähenemisviisi esimeses etapis käsitatakse püsivat tegevuskohta eraldiseisva ettevõtjana, „kes tegeleb sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel, võttes arvesse ettevõtja püsiva tegevuskoha ja ettevõtja muude osade kaudu täidetavaid funktsioone, kasutatavat vara ja võetavaid riske“ ([63]). Sellega seoses võetakse kasutusele mõiste „võtmetöötajate funktsioonid“. Heakskiidetud OECD lähenemisviisi esimeses etapis jaotatakse püsivale tegevuskohale selle vara majanduslik omandiõigus, mille puhul püsiva tegevuskoha töötajad täidavad vara majandusliku omandiõigusega seotud olulisi funktsioone, ja need riskid, mille puhul püsiva tegevuskoha töötajad täidavad riskide võtmise ja/või juhtimisega (pärast üleandmist) seotud olulisi funktsioone ([64]).

(89) Heakskiidetud OECD lähenemisviisi teises etapis kohaldatakse püsiva tegevuskoha ja äriühingu muude osade vaheliste tehingute suhtes analoogia alusel OECD siirdehindade suuniseid, et kõikide nende tehingutega seotud funktsioonide täitmist tasustataks vastavalt turutingimustele ([65]).

2.4.3. KAALUTLUSED SEOSES HEAKSKIIDETUD OECD LÄHENEMISVIISI KOHALDAMISEGA IMMATERIAALSE VARA SUHTES

(90) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande D-2 jao alajao iii punktis c käsitletakse immateriaalse vara jaotamist püsivatele tegevuskohtadele. Mis puutub äriühingusiseselt loodud immateriaalsesse varasse, mis on seotud äritegevusega, siis aruande punktis 86 on märgitud, et olenevalt ettevõtja ärimudelist „võib tegelik otsustus- ja juhtimiskohustus olla äriühingus sageli detsentraliseeritud. Tekib küsimus, kas see kehtib tõenäoliselt ka immateriaalse vara loomise puhul või on tõenäolisem, et immateriaalse vara majandusliku omandiõiguse kindlaksmääramisel asjakohaseid võtmetöötajate funktsioone täidavad kõrgel strateegilisel tasandil kõrgema juhtkonna liikmed või erinevad tsentraliseeritud ja detsentraliseeritud otsustusfunktsioonid“. Punkti 87 kohaselt „puuduvad kindlad tõendid, et immateriaalse vara loomisel toimuv otsustusprotsess oleks üldiselt nii tsentraliseeritud, eriti kuna majandusliku omandiõiguse kindlaksmääramisel asjakohaste võtmetöötajate funktsioonide puhul lähtutakse tegelikust otsustamisest ja juhtimisest, mitte pelgalt ettepaneku heakskiitmisest või tagasilükkamisest. See viitab, et sarnaselt finantsvaraga saab majandusliku omandiõiguse sageli kindlaks määrata kõrgema juhtkonna strateegilisest tasandist allpool täidetavate funktsioonide põhjal. See on tasand, kus toimub immateriaalse vara loomise tegelik haldamine ja on olemas sellega kaasnevate riskide tegeliku juhtimise suutlikkus“.

([61]) OECD 2010. aasta suuniste punktis 1.42 on sätestatud järgmiselt: „Kahe sõltumatu ettevõtja vahelistes tehingutes kajastab hüvitis tavaliselt kummagi ettevõtja täidetavaid funktsioone (võttes arvesse kasutatavat vara ja võetavaid riske). Seepärast on kontrollitud ja kontrollimata tehingute või üksuste võrreldavuse kindlakstegemisel vajalik funktsionaalne analüüs. Selle funktsionaalse analüüsi eesmärk on kindlaks teha ja võrrelda tehingupoolte majanduslikult olulisi tegevusi ning võetud kohustusi, kasutatud vara ja võetud riske“. Vt OECD 1995. aasta suuniste punkt 1.20: „Kahe mitteseotud iseseisva ettevõtja omavahelistes äritehingutes vastab tasu tavaliselt kummagi ettevõtja poolt täidetud ülesannetele (võttes arvesse kasutatud vara ning võetud riske). Seega tuleb kontrollitud ja kontrollimata tehingute või ettevõtjate võrreldavuse kindlakstegemiseks mõnikord võrrelda osapoolte poolt täidetud ülesandeid. Selle võrdluse aluseks on tegevusanalüüs, mis püüab välja selgitada ja võrrelda mitteseotud ning seotud ettevõtjate tegevust, mis on majanduslikult määrav, ning ettevõtja poolt võetud või võetavaid kohustusi“ (rõhuasetus lisatud).

([62]) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande B-3 jao alajao i punkt 15 (lk 14).

([63]) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande B-3 jao alajao i punkt 13 (lk 14).

([64]) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande B-3 jao alajao i punkt 15 (lk 14).

([65]) OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande B-3 jao alajao i punkt 17 (lk 14).

(91) Äritegevusega seotud soetatud immateriaalse vara kohta on punkt 94 D-2 jao alajao iii punkti c alapunkti 3 A osa punktis ii selgitatud, et „sarnaselt äriühingusiseselt loodud immateriaalse varaga on soetatud immateriaalse vara majandusliku omandiõiguse kindlaksmääramisel põhiküsimus, millises ettevõtte osas täidetakse võtmetöötajate funktsioone, mis on seotud riskide võtmist ja juhtimist puudutava tegeliku otsustusprotsessiga“ ([66]).

2.4.4. OECD SIIRDEHINDADE SUUNISED

(92) OECD siirdehindade suunistes on kirjeldatud viit meetodit sama kontserni äriühingute vaheliste tehingute ja kasumijaotuse reaalturuväärtuse ligikaudseks kindlaksmääramiseks: i) võrreldava kontrollimata hinna meetod; ii) kulupõhine hinnakujundus; iii) edasimüügihinna meetod; iv) tehingupõhine tootluse meetod ja v) tehingupõhine jagatud kasumi meetod. Suunistes tehakse vahet tavapärastel tehingumeetoditel (esimesed kolm meetodit) ja kasumipõhistel meetoditel (viimased kaks meetodit). Suunistes on märgitud, et siirdehindade reaalturuväärtusele vastavuse kindlakstegemisel eelistatakse tavapäraseid tehingumeetodeid (nt võrreldava kontrollimata hinna meetodit) tehingupõhistele meetoditele (nt tehingupõhise tootluse meetodile) ([67]). Ühtlasi on suunistes selgitatud, et hargmaised äriühingud võivad kasutada siirdehindade määramiseks suunistes kirjeldamata meetodeid, tingimusel et need hinnad vastavad reaalturuväärtuse põhimõttele.

(93) Vaidlustatud eelotsustega kiideti heaks äriühingutele ASI ja AOE kasumi jaotamine vastavalt ühepoolse kasumijaotuse meetoditele, mille kohaldamine sarnaneb OECD siirdehindade suunistes kirjeldatud tehingupõhise tootluse meetodile. Tehingupõhise tootluse meetod on üks nn kaudsetest meetoditest sama kontserni äriühingute vaheliste tehingute ja kasumijaotuse reaalturuväärtuse ligikaudseks kindlaksmääramiseks. Tehingupõhise tootluse meetodit võib vastandada võrreldava kontrollimata hinna meetodile, mis on nn otsene meetod, mille puhul võrreldakse vara või teenuste võõrandamise hinda kontrollitud tehingu (s.o kahe omavahel seotud ettevõtja vaheline tehing) korral ja vara või teenuste võõrandamise hinda võrreldava kontrollimata tehingu (s.o teineteisest sõltumatute ettevõtjate vaheline tehing) korral, mis toimuvad võrreldavatel asjaoludel. Tehingupõhise tootluse meetodiga määratakse ligikaudu kindlaks kogu tegevuse, mitte ainult tuvastatud tehingute reaalturuväärtusele vastav kasum. Sellega ei püüta kindlaks teha müüdud kauba hinda, vaid hinnatakse kasumit, mida sõltumatud äriühingud tegevuse, näiteks kauba müümise eest eeldatavasti saaksid. Selleks võetakse alus (kasumlikkuse näitaja), nagu kulud, käive või püsiinvesteeringud, ja kohaldatakse kasumimäära, mis vastab võrreldavate kontrollimata tehingute kasumimäärale selle aluse puhul.

(94) Tehingupõhise tootluse meetodi kui ühepoolse siirdehindade kindlaksmääramise meetodi kasutamist – st ainult ühe kontrollitud tehingute osapoole kasumlikkuse uurimist – põhjendatakse sageli OECD 2010. aasta suuniste punktiga 3.18, mille kohaselt peaks „hinnatavaks osapooleks“, st tehingu osapooleks, kelle finantsnäitajat (st kuludele lisatavat juurdehindlust, brutomarginaali või tootluse näitajat) hinnatakse, põhimõtteliselt olema lihtsama funktsiooniga äriühing ([68]). Eelkõige juhul, kui kontrollitud tehingu ühele osapoolele kuulub intellektuaalomand,

([66]) Turustamisega seotud immateriaalse vara kohta on OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande D-2 jao alajao iii punkti c alapunkti 3 A osa punkti ii alapunktis 97 märgitud, et „turustamisega seotud immateriaalse vara aluspõhimõtted on sarnased äritegevusega seotud immateriaalse vara omadega“.

([67]) OECD 2010. aasta suuniste punktis 2.3 on sätestatud järgmiselt: „Seega juhul, kui tavapärast tehingumeetodit ja tehingupõhise tootluse meetodit saab punktis 2.2 kirjeldatud kriteeriume arvesse võttes kohaldada sama usaldusväärselt, on tavapärane tehingumeetod eelistatav tehingpõhisele kasumi meetodile“. OECD 1995. aasta suuniste punktis 3.49 on sätestatud järgmiselt: „Selle määratlemiseks, kas siirdehind vastab turuväärtuse põhimõttele, tuleb tehingu kasumi meetoditele eelistada traditsioonilisi meetodeid. Siiamaani on praktilised kogemused näidanud, et enamjuhul on neid ka võimalik rakendada“.

([68]) Täpsemalt sisaldab OECD 2010. aasta suuniste punkt 3.18 järgmist soovitust: „Kulupõhise hinnakujunduse, edasimüügihinna või tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel vastavalt II peatükile tuleb valida tehingu osapool, kelle finantsnäitajat (kuludele lisatav juurdehindlus, brutomarginaal või tootluse näitaja) hinnatakse. Hinnatava osapoole valik peaks olema kooskõlas tehingu funktsionaalse analüüsiga. Üldjuhul hinnatakse osapoolt, kelle suhtes saab siirdehindade määramise meetodit kõige usaldusväärsemalt kohaldada ja kelle puhul on võimalik leida kõige usaldusväärsemad võrdlusandmed, mis tähendab, et sageli on see osapool, kelle funktsionaalne analüüs on vähem keerukas“. OECD 1995. aasta suuniste punkt 3.43 sisaldab võrreldavat kirjeldust.

mida ta litsentsib teisele osapoolele näiteks toomis- või turustusfunktsiooni täitmiseks, tuginevad maksuhaldurid sageli sellelt intellektuaalomandilt saadava tulu kindlaksmääramise keerukusele, et määrata teine osapool lihtsama funktsiooniga osapooleks, teha kindlaks selle osapoole täidetud funktsioonidega kaasnev tulu ja jaotada tema kogu pärast kõnealuse tulu mahaarvamist järele jääv kasum (st kogu jääktulu) asjaomase intellektuaalomandi kasutamise eest litsentsitasuna osapoolele, kellele intellektuaalomand kuulub.

2.5. *LISATEAVE, MILLE IIRIMAA ESITAS VASTUSEKS MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSELE JA AMETLIKU UURIMISE KÄIGUS*

(95) Komisjon palus menetluse algatamise otsuses Iirimaal esitada kogu teabe, millest võib olla abi vaidlustatud eelotsuste hindamisel ([69]). Eelkõige palus komisjon Iirimaal esitada ASI ja AOE 2004.–2013. aasta finantsaruanded, ASI ja AOE täistööajale taandatud töötajate arvu samal ajavahemikul (iga aruandeperioodi lõpus), ASI ja AOE Iirimaa filiaalide täistööajale taandatud töötajate arvu ning teabe ASI ja AOE sõlmitud kulude jagamise kokkulepete kohta. Komisjon palus Iirimaal tuua kasumiaruannetes välja ka ASI teenitud passiivne tulu ja täpsustada, kas see tulu on saadud Iirimaalt.

2.5.1. ASI JA AOE FINANTSTEAVE

(96) Mõlema äriühingu tulu on nende raamatupidamisaruannetes liigitatud toodete müügist tulenevaks, nagu näitavad väljavõtted, mida sisaldavad joonis 2 ja joonis 3. Neist raamatupidamisaruannetest nähtub, et käive kujutab endast netomüüki klientidele. Nii ASI kui ka AOE raamatupidamisaruannetes on täpsustatud (nt 2006. ja 2007. aasta kohta), et „netomüük koosneb peamiselt tulust, mis on saadud toodete (riistvara, tarkvara ja välisseadmed) müügilt ning laiendatud garantii ja tugilepingutelt“. ASI raamatupidamisaruannetes ei ole peale käibe ja suhteliselt väikese intressitulu kajastatud muid olulisi tululiike. Eelkõige näib, et ASI ei ole kajastanud litsentsitulu. AOE raamatupidamisaruannetes on lisaks käibele ja suhteliselt väikesele intressitulule kajastatud märkimisväärsed dividendid, mida ASI maksis mõne arvestusperioodi eest äriühingule AOE.

Joonis 2

ASI 2007. aasta raamatupidamisaruande väljavõte

Apple Sales International

Arvestuspõhimõtete aruanne *(jätkub)*

29. septembril 2007 lõppenud aastal

Tulu kajastamine

Netomüük koosneb peamiselt tulust, mis on saadud toodete (riistvara, tarkvara ja välisseadmed) müügilt ning laiendatud garantii ja tugilepingutelt. Äriühing kajastab tulu kooskõlas kohaldatavate raamatupidamisstandarditega.

([69]) Vt menetluse algatamise otsuse resolutsioon (4. jagu).

Joonis 3

AOE 2006. aasta raamatupidamisaruande väljavõte

Apple Operations Europe

Arvestuspõhimõtete aruanne *(jätkub)*

30. septembril 2006 lõppenud aastal

Tulu kajastamine

Netomüük koosneb peamiselt tulust, mis on saadud toodete (riistvara, tarkvara ja välisseadmed) müügilt ning laiendatud garantii ja tugilepingutelt. Äriühing kajastab tulu kooskõlas kohaldatavate raamatupidamisstandarditega.

(97) Tabel 1 sisaldab Iirimaa esitatud valitud finantsteavet ASI kohta ja tabel 2 AOE kohta.

Tabel 1

ASI finantsteave (miljonites USA dollarites)

Aasta	ASI käive	Maksueelne kasum	Sellest intressi- ja investeerimistulu, millest on maha arvatud intressikulud	Kohustuslikes raamatupidamisaruannetes deklareeritud maks
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000 – 63 500]	[35 000 – 35 500]	[300–400]	[1–10]
2013	[62 500 – 63 000]	[26 500 – 27 000]	[1 000 – 1 500]	[1–10]
2014	[67 500 – 68 000]	[24 500 – 25 000]	[900 – 1 000]	[1–10]

Tabel 2

AOE finantsteave (miljonites USA dollarites)

Aasta	AOE käive	Maksueelne kasum	Sellest intressi- ja investeerimistulu, millest on maha arvatud intressikulud	Kohustuslikes raamatupidamisaruannetes deklareeritud maks
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Aasta	AOE käive	Maksueelne kasum	Sellest intressi- ja investeerimistulu, millest on maha arvatud intressikulud	Kohustuslikes raamatupidamisaruannetes deklareeritud maks
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ([1])	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400–500]	[14 500 – 15 000] (*)	[1–10]	[1–10]
2013	[400–500]	[5 000 – 5 500] (*)	([1–10])	[1–10]
2014	[500–600]	[2 000 – 2 500] (*)	[10–20]	[1–10]

(*) Märkus: sh 2006. aastal dividendid 1 250 miljonit USA dollarit, mille ASI maksis äriühingule AOE ja AOE äriühingule AOI; 2010., 2011., 2012., 2013. ja 2014. aastal oli tulu kontserni ettevõtjatelt vastavalt 6 575 miljonit USA dollarit, 6 253 miljonit USA dollarit, [14 500 – 15 000] miljonit USA dollarit, [5 000 – 5 500] miljonit USA dollarit ja [1 500 – 2 000] miljonit USA dollarit.

([1]) 2008. aasta käibeandmeid korrigeeriti järgmiselt: käive 116 696 USA dollarit ja müüdud kauba kulu 19 587 USA dollarit suurendati vastavalt 411 802 USA dollarile ja 314 693 USA dollarile.

(98) Tabelites 1 ja 2 esitatud finantsteave põhineb Iirimaal esitatud ASI ja AOE kohustuslikel raamatupidamisaruannetel. Kuna ASI ja AOE on asutatud Iirimaal, esitavad nad Iirimaal täielikud äriühingu raamatupidamisaruanded. Komisjon palus Iirimaal selgitada, ([70]) kas ASI ja AOE peakontoritel ja Iirimaa filiaalidel on eraldi raamatupidamisaruanded, ja kui on, siis need esitada. Iirimaa märkis, et ASI ja AOE finantsaruanded vastavad Iirimaa õigusest tulenevatele kohustuslikele raamatupidamisnõuetele ning Iirimaa õigus ei nõua, et ASI ja AOE koostaksid oma Iirimaa filiaalide kohta eraldi raamatupidamisaruanded.

(99) ASI kohustuslikes raamatupidamisaruannetes deklareeritud maks koosneb peamiselt maksust, mis tuli Iirimaale tasuda ASI Iirimaa filiaalide kasumilt, mis määrati kindlaks vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodite kohaselt, ([71]) sest ASI ei leidnud, et ta teostas mõnes muus maksujurisdiktsioonis maksustatavat tegevust. […] ja Itaalia maksuhalduri hinnangu kohaselt käsitati äriühingut ASI siiski nende kahe maksujurisdiktsiooni maksukohustuslasena. Äriühingul ASI tekkis […] 2013. ja 2014. aasta eest maksu kinnipidamise kohustus, sest […] maksuhaldur käsitas […] Apple'i äriühingu poolt äriühingule ASI makstud tasu litsentsitasuna ja kohustas sellelt maksu kinni pidama ([72]). Äriühingul ASI tekkis Itaalias kohustus tasuda 2009.–2012. aasta eest äriühingu tulumaksu pärast Itaalia maksuhalduri hinnangut, et ASI teostas Itaalias sel ajavahemikul maksustatavat tegevust ([73]). Mis puutub AOE kohustuslikes raamatupidamisaruannetes deklareeritud maksu, siis AOE-l oli Singapuris filiaal ja ta oli kohustatud tasuma Singapuris 2009., 2010. ja 2011. aasta eest äriühingu tulumaksu ([74]).

([70]) Vt komisjoni 11. novembri 2015. aasta kiri, põhjendus 27.

([71]) Maks, mida ASI pidi tasuma Iirimaa maksuhaldurile, määrati kindlaks eurodes ja oli 2009. aastal umbes 4,8 miljonit eurot, 2010. aastal 4,8 miljonit eurot, 2011. aastal 7,3 miljonit eurot, 2012. aastal [1–10] miljonit eurot, 2013. aastal [0,7–0,8] miljonit eurot ja 2014. aastal [0,9–1] miljonit eurot; vt Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kiri, lk 8–9.

([72]) 2013. ja 2014. aastal vastavalt umbes […] ja […]; vt Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kiri, lk 10.

([73]) Sellest tulenevalt oli ASI kohustatud tasuma Itaalias 2009. aastal umbes [20–30] miljonit eurot, 2010. aastal [40–50] miljonit eurot, 2011. aastal [50–60] miljonit eurot ja 2012. aastal [30–40] miljonit eurot äriühingu tulumaksu; vt Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kiri, lk 10. ASI raamatupidamisaruannetes, mida kajastab tabel 1, ei ole neid summasid siiski näidatud, sest need raamatupidamisaruanded koostati enne Itaalia maksuhalduri hinnangut. Iirimaa ei ole komisjoni ASI raamatupidamisaruannete korrigeerimisest seni teavitanud.

([74]) AOE oli kohustatud tasuma Singapuris 2009., 2010. ja 2011. aasta eest vastavalt 42 136 Singapuri dollarit, 1 810 Singapuri dollarit ja 535 Singapuri dollarit äriühingu tulumaksu; vt Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kiri, lk 10.

(100) Iirimaa esitas ka ASI ja AOE kohustuslikes raamatupidamisaruannetes kajastatud intressitulu komponendi, mis on seotud nende äriühingute Iirimaa filiaalide varaga ([75]). Iirimaa esitas ASI intressitulu jaotuse ASI finantsaruannetes kajastatud makstud intressiks ja varalt saadud intressiks. Näiteks 2012. aastal oli ASI finantsaruannetes kajastatud makstud intress [500–600] miljonit USA dollarit ja filiaali varalt saadud intressitulu [1–10] miljonit USA dollarit. Iirimaa märkis 15. aprilli 2015. aasta kirjas, et ASI Iirimaa filiaalile ja AOE Iirimaa filiaalile omistatav intress on teenitud eraldi tuvastavatelt pangakontodelt või rahalistelt vahenditelt. Nende pangakontode igapäevaseid operatsioone kontrollivad Iirimaal Corkis asuvad finants- ja varahaldustöötajad ([76]).

(101) Vaidlustatud eelotsuste kohaselt määratakse ASI Iirimaa filiaali maksustatav kasum kindlaks tegevuskulude alusel. Eraldi raamatupidamisarvestus filiaali tegevuskulude kohta ei ole siiski kättesaadav, sest Apple ei ole kunagi esitanud Iirimaale eraldi raamatupidamisaruandeid. Joonis 4 sisaldab ASI kui terviku 2011. ja 2012. aasta tegevuskulude andmeid vastavalt ASI kohustuslikele raamatupidamisaruannetele.

Joonis 4

ASI tegevuskulud 2012. aasta raamatupidamisaruandes

Tegevuskulud	2012 tuhandetes USA dollarites	2011 tuhandetes USA dollarites
Turundus-, müügi- ja turustuskulud	[400 000 – 500 000]	604 888
Halduskulud	[100 000 – 200 000]	139 870
Teadus- ja arendustegevus	[1 500 000 – 2 000 000]	1 538 036

(102) Vaidlustatud eelotsuste kohaselt määratakse AOE Iirimaa filiaali maksustatav kasum kindlaks tegevuskulude ja käibe alusel. Joonis 5 sisaldab AOE kui terviku 2011. ja 2012. aasta kasumiaruannet.

Joonis 5

AOE kasumiaruanne 2012. aasta raamatupidamisaruandes

Kasumiaruanne

29. septembril 2012 lõppenud majandusaasta kohta

		2012	2011
	Lisa	**tuhandetes USA dollarites**	tuhandetes USA dollarites
Käive – jätkuv tegevus	*1*	**[400 000 – 500 000]**	518 505
Müüdud toodete kulu		**[300 000 – 400 000]**	(426 594)
Brutokasum		**[90 000 – 100 000]**	91 911
Tegevuskulud	*2*	**[(10 000 – 20 000)]**	(42 654)
Tegevuskasum – jätkuv tegevus		**[70 000 – 80 000]**	49 257

([75]) AOE puhul oli see komponent 2003.–2013. aastal [20–30] tuhat USA dollarit; vt Iirimaa 15. aprilli 2015. aasta kiri, lk 4. ASI puhul oli see Iirimaa filiaali varalt saadud intressitulu komponent 2003.–2013. aastal [70–80] miljonit USA dollarit; vt Iirimaa 15. aprilli 2015. aasta kiri, lk 2 ja Iirimaa 5. septembri 2014. aasta märkused menetluse algatamise otsuse kohta, 3. kaust. Iirimaa sõnul ei olnud 2014. aasta vastavaid summasid Iirimaa 15. aprilli 2015. aasta kirja esitamise ajal veel kindlaks tehtud.

([76]) Iirimaa 15. aprilli 2015. aasta kiri, lk 3.

		2012	2011
	Lisa	**tuhandetes USA dollarites**	tuhandetes USA dollarites
Tulu kontserni ettevõtjatelt		**[14 500 000 – 15 000 000]**	6 252 591
Muud saadaolevad intressid ja samalaadsed tulud	*3*	**[1 000 – 10 000]**	122
Maksmisele kuuluvad intressid ja samalaadsed kulud	*4*	**[(30–40)]**	(2 505)
Finantsvarast maha kantud summad	*11*	**[(50–60)]**	—
Tavategevuse kasum enne maksustamist	*5–8*	**[14 500 000 – 15 000 000]**	6 299 465
Maks tavategevuse kasumilt	*9*	**[(1 000 – 10 000)]**	(2 966)
Majandusaasta kasum		**[14 500 000 – 15 000 000]**	6 296 499

(103) Äriühingute äriühingu tulumaksu kohustuse kohta Iirimaal on ASI ja AOE finantsaruannetes märgitud, et see oli kuni 2007. aastani „Iirimaa harilikust maksumäärast madalam“. Joonis 6 sisaldab ASI auditeeritud 2007. aasta raamatupidamisaruande väljavõtet.

Joonis 6

ASI 2007. aasta raamatupidamisaruande väljavõte

Maks tavategevuse kasumilt

Praegune maksukohustus on Iirimaa harilikust maksumäärast madalam. Erinevuste kohta on antud järgmine selgitus:

	2007	2006
	tuhandetes USA dollarites	tuhandetes USA dollarites
Tavategevuse kasum enne maksustamist	**1 843 933**	1 179 637
Praegune maksusumma 12,5 % määra juures (2006: 12,5 %)	**230 492**	147 455
Alljärgneva mõju:		
Kõrgema määraga (25 %) maksustatud intressitulu	**2 485**	1 610
Eelnevate perioodide maksusumma korrigeerimine	—	(131)
Madalama määraga maksustatud tulu	**(224 049)**	(142 450)
Praegune maksusumma kokku	**8 928**	6 484

(104) Äriühingute 2007. aastale järgnenud perioodide maksusummad on finantsaruannetes esitatud [1–5] % maksumäära alusel. Selle maksumäära kohta on neis aruannetes märgitud, et see on „[k]õikide nende jurisdiktsioonide keskmine maksumäär, kus [AOE] tegutseb“. Joonis 7 sisaldab ASI auditeeritud 2012. aasta raamatupidamisaruande väljavõtet.

Joonis 7

ASI 2012. aasta raamatupidamisaruande väljavõte

Maks tavategevuse kasumilt

Äriühing ei ole ühegi jurisdiktsiooni maksuresident. Ta tegutseb eri riikides. Kõikide nende jurisdiktsioonide keskmine maksumäär, milles ta tegutseb, on ligikaudu [1–5] %.

	2012	2011
	tuhandetes USA dollarites	tuhandetes USA dollarites
Tavategevuse kasum enne maksustamist	**[35 000 000 – 35 500 000]**	[22 000 000 – 22 500 000]
Maks [1–5] % maksumäära juures	**[1 000 000 – 1 500 000]**	[800 000 – 900 000]
Alljärgneva mõju:		
Kõrgema määraga (25 %) maksustatud intressitulu	**[600–700]**	620
(Madalama)/kõrgema määraga maksustatud tulu	**[(1 000 000 – 1 500 000)]**	(876 117)
Praegune maksusumma kokku	**[1 000 – 10 000]**	9 862

(105) ASI poolt Iirimaal tegelikult tasumisele kuulunud maks oli vastavalt ajavahemiku 25. septembrist 2011 kuni 24. septembrini 2012 maksudeklaratsioonidele [1–10] miljonit eurot tegevustulult (tegevustulu oli [30–40] miljonit eurot), millele lisandus [0,6–0,7] miljonit eurot maksu intressitulult, mille tulemusel oli maksukohustus [1–10] miljonit eurot ([77]). AOE poolt Iirimaal tegelikult tasumisele kuulunud maks oli samal perioodil [1–10] miljonit eurot tegevustulult (tegevustulu oli [10–20] miljonit eurot), millele lisandus kinnipeetava maksu soodustus, mille tulemusel oli maksukohustus [1–10] miljonit eurot.

(106) Iirimaa märkis, et ASI ja AOE käibekapitalivajadust ületavad rahalised vahendid kantakse ASI ja AOE pangakontodele ja investeerimisfondidesse, mis asuvad väljaspool Iirimaad ning mida hallatakse, juhitakse ja kontrollitakse USAst.

(107) Iirimaa märkis nende ASI pangakontode kohta, mida kasutatakse EMEIA piirkonna klientidelt saadava müügitulu kogumiseks, et rahavoog erineb sõltuvalt sellest, kas klient on edasimüügipartner või Apple'i veebipoe kasutaja või toimub müük Apple'i jaemüügikaupluses. Kui klient on edasimüügipartner, ([78]) saab Apple raha pangaülekande või otsekorraldusega ASI pangakontole kliendi kohalikus jurisdiktsioonis või ühisele ASI pangakontole USAs või Euroopas, kuhu laekuvad mitme riigi müügitulud. Vastavalt Iirimaa esitatud ülevaatele ASI pangakontode asukohast ei asunud 2009. aasta märtsist alates USAs siiski ühtegi EMEIA müügitulu koguvat pangakontot ja 2012. aasta märtsist alates koguti USAs asuvatele pangakontodele ainult Islandilt, Venemaalt, Türgist ning mõningatest Lähis-Ida ja Aafrika riikidest saadud müügitulu. Kogu muu müügitulu kogutakse Euroopas asuvatele pangakontodele. Iirimaa märkis ka, et Apple'i EMEIA varahaldusrühm, kuhu kuulub kolm Iirimaal asuvat töötajat, suunab EMEIA piirkonna kohalikel kontodel hoitava raha korrapäraselt ASI nimel hoitavatele koondkontodele. Iirimaa esitatud teabe kohaselt asuvad need kontod Ühendkuningriigis, USAs ja Šveitsis.

(108) Mis puutub investeerimisfondidesse, siis Apple'i esitatud teabe kohaselt osutab äriühingutele ASI ja AOE nendega sõlmitud investeeringute haldamise teenuslepingute alusel likviidsuse juhtimise ja investeerimisteenuseid USAs asuv äriühing Braeburn Capital Inc. (edaspidi „Braeburn“). Teenused hõlmavad investeeringute haldamist ja

([77]) Raamatupidamisaruannetes (mida sisaldavad tabel 1 ja tabel 2) ja maksudeklaratsioonides kajastatud maksusummades võib täheldada väikesi erinevusi, mis võivad olla tingitud valuutakursi kõikumisest või aruandlusperioodide erinevusest.

([78]) Apple'i määratluse kohaselt on edasimüügipartnerid kolmandast isikust turustajad ja jaemüüjad, kes ostavad Apple'i tooteid edasimüügiks.

likviidsuse juhtimist […]. ASI ja AOE juhatuste 24. juuli 2006. aasta koosolekul otsustati kasutada ka edaspidi Braeburni abi äriühingute ASI ja AOE kassatagavara haldamisel ([79]). Iirimaa esitatud teabe kohaselt asuvad kogu neilt investeeringutelt saadud tulu allikad väljaspool Iirimaad ja sellest tulenevalt ei maksusta Iirimaa neilt investeeringutelt saadud intresse.

2.5.2. ASI JA AOE TÖÖTAJAID KÄSITLEV TEAVE

(109) Iirimaa märkis oma vastuses menetluse algatamise otsusele, et kuni 31. detsembrini 2011 olid kõik Apple'i töötajad Iirimaal ametlikult AOE palgal ning AOE Iirimaa filiaal pidas Iirimaal ühtset palgaarvestust. Iirimaa sõnul ei ole selline korraldus kontsernide puhul Iirimaal ebatavaline. Kasutati erimehhanismi ASI Iirimaa filiaali tegevuses osalevate AOE töötajate kulude igakuiseks jaotamiseks nimetatud filiaalile. Alates 1. jaanuarist 2012 muudeti töökorraldust, nii et töötajad palkas otse see üksus, kelle Iirimaa filiaali tegevuses nad osalesid.

(110) Iirimaa esitas komisjonile Apple'ilt saadud täistööaja ekvivalendi ([80]) andmed. Enne 1. jaanuari 2012 jaotati AOE Iirimaa filiaali täistööajale taandatud töötajate arv ASI ja AOE Iirimaa filiaalide vahel vastavalt kulude kandmise kohale.

Tabel 3

ASI ja AOE Iirimaa filiaalide täistööaja ekvivalent

Ajavahemik	ASI Iirimaa filiaal	AOE Iirimaa filiaal
25. september 2004	709	783
24. september 2005	839	739
30. september 2006	912	836
29. september 2007	937	544
27. september 2008	1 046	604
26. september 2009	994	707
25. september 2010	1 387	1 091
24. september 2011	1 660	872
29. september 2012	[200–300]	[400–500]
28. september 2013	[300–400]	[700–800]

(111) Apple teavitas Iirimaad, et lisaks Iirimaa filiaali töötajatele olid äriühingul AOE täistööajale taandatud töötajad ka Singapuris, kus tal oli filiaal, mis tegeles alguses toomisega ja osutas hiljem turustamisalaseid kontserniteenuseid ([81]). Filiaali tegevus lõppes 2009. aastal ja filiaali vara müüdi Apple'i tütarettevõtjale Singapuris. Pärast seda on Singapuri filiaal olnud AOE majandustegevuseta filiaal. AOE Singapuri filiaalis oli 2004. aastal keskmiselt 185, 2005. aastal 189, 2006. aastal 257, 2007. aastal 300 ja 2008. aastal 352 töötajat.

([79]) Vt tegevjuhi Tim Cooki ametiajal korraldatud juhatuse koosolekute protokollide ülevaade, mille Apple esitas USA Senati alalisele uurimiste allkomisjonile Apple'it käsitleval ärakuulamisel, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Täistööaja ekvivalent tähendab ühe täistööajaga töötava töötaja töötunde ja näitab töötajate arvu, arvestades osalise tööajaga töötajaid proportsionaalselt nende tööajaga.

([81]) Vastavalt teabele, mille Apple esitas USA Senati alalisele allkomisjonile, oli Singapuri filiaali ja selle eelkäijate põhitegevus 2003. aastani mikroarvutite, arvutiosade ja välisseadmete tootmine. Singapuri filiaal osales Apple'i toodete tootmise ja turustamise õiguste saamiseks ja säilitamiseks kulude jagamise kokkuleppes. Pärast 2003. aastat osutas Singapuri filiaal kuni 2009. aastani Apple'i tütarettevõtjatele APACi piirikonnas teenuseid. Need teenused hõlmasid finantstuge, infosüsteemide ja tehnoloogiatuge ning tarneahela- ja logistikahaldust; vt APL-PSI-000234.

(112) Iirimaa esitatud teabe kohaselt teatas Apple talle, et äriühingutel ASI ja AOE ei olnud muid täistööajale taandatud töötajaid peale nende Iirimaa filiaalide ja AOE Singapuri filiaali töötajate. Apple'i sõnul juhiti ja kontrolliti äriühinguid ASI ja AOE funktsionaalselt USAst ning kõik olulised äriotsused (sh sellistes küsimustes nagu intellektuaalomand, tootearendus, milliseid tooteid ja komponente toota ning müügi- ja turustusstrateegia) tehti USAs, mitte ASI ja AOE Iirimaa filiaalides.

2.5.3. ASI JA AOE JUHATUSE TEGEVUS

(113) Nii Iirimaa ([82]) kui ka Apple ([83]) väidavad, et ASI ja AOE poolt või nimel tehtav kriitilise tähtsusega äritegevus toimub väljaspool Iirimaad, näiteks äriühingu Apple Inc. töötajate või ASI ja AOE juhatuse kaudu, kes otsustasid Apple'i sõnul muu hulgas teha äriühinguga Apple Inc. sõlmitud kulude jagamise kokkuleppesse ([84]) mitmesuguseid muudatusi. Apple märkis veel, et „ASI ja AOE juhtimist ja kontrolli USAst näitavad nii juhatuse koosolekud kui ka paljud muud asjaolud", ([85]) kuid ei täpsustanud seda lähemalt.

(114) ASI juhatus koosneb kolmest direktorist ja ühest sekretärist. Neist neljast inimesest asuvad kolm juhatuse liiget USAs ja on äriühingu Apple Inc. töötajad. Neljas juhatuse liige asub Iirimaal ja on ADI töötaja. AOE juhatus koosneb kahest direktorist ja ühest sekretärist ning see sekretär ja üks direktoritest on ka ASI juhatuses. Neist kolmest inimesest asuvad kaks juhatuse liiget USAs ja on äriühingu Apple Inc. töötajad. Kolmas juhatuse liige asub Iirimaal ja on ADI töötaja. ASI finantsaruannete kohaselt ei maksnud ASI ([86]) mis tahes ajal 2004.–2014. aastal, mille kohta on esitatud finantsaruanded, ühelegi oma direktorile tasu. AOE direktorid said sel ajavahemikul seevastu tasu. Näiteks 2012. aastal maksis äriühing oma direktoritele tasuna […] USA dollarit ja 2011. aastal […] USA dollarit.

(115) Komisjon palus kõiki ASI ja AOE juhatuse koosolekute protokolle ning Apple esitas need. ASI juhatuse esimene koosolek toimus 5. aprillil 1990 Iirimaal Dublinis. AOE juhatuse esimene koosolek toimus 15. septembril 1980 Iirimaal Dublinis. Tabel 4 sisaldab kokkuvõtet ASI juhatuse tegevusest 2009. aasta jaanuarist kuni 2011. aasta septembrini (16 juhatuse koosolekut, 3 iga-aastast üldkoosolekut ja 9 kirjalikku otsust) ning tabel 5 sisaldab kokkuvõtet AOE juhatuse tegevusest 2008. aasta detsembrist kuni 2011. aasta septembrini (13 juhatuse koosolekut, 4 iga-aastast üldkoosolekut ja 12 kirjalikku otsust).

Tabel 4

ASI direktorite otsused ja juhatuse koosolekute protokollid

Kuupäev	Dokumendi liik	ASI protokolli kokkuvõte
30.1.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) kirjalik otsus	Otsustati lubada teatavatel loetletud isikutel avada, hallata, sulgeda või muidu juhtida ASI panga-, investeerimis-, maakleri- ja muid kontosid.
11.2.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook) kirjalik otsus	Otsustati lubada teatavatel loetletud isikutel avada, hallata, sulgeda või muidu juhtida ASI panga-, investeerimis-, maakleri- ja muid kontosid.

([82]) Iirimaa 4. mai 2015. aasta kiri.
([83]) Apple'i 4. mai 2015. aasta kiri.
([84]) Apple'i 4. mai 2015. aasta kiri.
([85]) Apple'i 4. mai 2015. aasta kiri.
([86]) ASI 2004.–2013. aasta raamatupidamisaruannete 6., 7. või 8. lisa.

Kuupäev	Dokumendi liik	ASI protokolli kokkuvõte
18.3.2009	Direktorite (Jae Allen ja Cathy Kearney) kirjalik otsus	Volituste andmine.
20.7.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen ja Tim Cook) kirjalik otsus	Otsustati heaks kiita juhatuse aruande kavand ning 2008. majandusaasta finantsaruanne ja audiitori tasu, korraldada iga-aastane üldkoosolek 3. augustil 2009 ning määrata [Apple'i maksunõustaja] […] asemel audiitoriks.
3.8.2009	Iga-aastase üldkoosoleku protokoll (juhataja ja nii AOI kui ka AOE esindaja Peter Oppenheimer ning Baldwin Holdings Unlimited esindaja Gene Levoff)	Otsustati vastu võtta 2008. majandusaasta juhatuse aruanne ja finantsaruanne, määrata [Apple'i maksunõustaja] audiitoriks, volitada direktoreid määrama kindlaks audiitorite tasu ning anda luba pidada järgmine iga-aastane üldkoosolek väljaspool Iirimaad.
23.10.2009	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer ja Jae Allen)	Otsustati maksta 27. oktoobril 2009 äriühingule AOE 3 482 850 781,21 USA dollarit vahedividende ja äriühingule AOE põhisummadelt 27. oktoobriks 2009 kogunenud intresside ulatuses täiendavaid vahedividende.
10.12.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney ja Jae Allen) kirjalik otsus	Ukrainas registreeritud ja 100 % ulatuses välisinvesteeringutel põhinevale äriühingule […] volituste andmine tegutsemiseks ASI nimel Apple'i lisandväärtusega turustajana.
10.12.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer ja Cathy Kearney, Jae Allen) kirjalik otsus	Direktorite kirjalik otsus ja palve, milles paluti, et Tim Cook astuks ASI direktori kohalt tagasi, ja otsustati, et Tim Cooki ametiaeg ASI direktorina lõpeb *ipso facto*.
31.1.2010	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen) kirjalik otsus	Otsustati nimetada Elisabeth S. Rafael ASI direktoriks.
3.3.2010	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael) kirjalik otsus	Otsustati nimetada Tim Cook uuesti ASI direktoriks.
31.3.2010	Direktorite (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael) kirjalik otsus	Otsustati maksta 8. aprillil 2010 äriühingule AOE 800 000 000 USA dollarit vahedividende.
12.5.2010	Juhatuse protokoll (juhataja Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Otsustati maksta 20. mail 2010 äriühingule AOE 1 000 000 000 USA dollarit vahedividende.

Kuupäev	Dokumendi liik	ASI protokolli kokkuvõte
16.6.2010	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael)	Otsustati maksta 17. juunil 2010 äriühingule AOE 600 000 000 USA dollarit vahedividende.
22.6.2010	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael)	Kiideti heaks Gary Wipflerile, Cathy Kearneyle ja Michael O'Sullivanile ASI nimel tegutsemiseks volituste andmine. Volitused hõlmavad järgmisi küsimusi: i) äriühingu kirjavahetus, ii) suhted valitsusasutuste ja teiste avaliku sektori asutustega, iii) auditid, iv) kindlustus, v) vara ja teenustega seotud ostu-, liisingu- ja rahastamiskokkulepped, vi) rendi-, tarne-, hoiu- ja vara kasutamise kokkulepped, vii) isikliku vara üleandmine, viii) kaubatarnete vastuvõtmine ja asjakohaste kinnituste väljastamine, ix) töönõukogu ja x) ärilepingud.
23.7.2010	Iga-aastase üldkoosoleku protokoll (juhataja ja nii AOI kui ka AOE esindaja Peter Oppenheimer ning Baldwin Holdings Unlimited esindaja Gene Levoff)	Otsustati vastu võtta 2009. majandusaasta juhatuse aruanne ja finantsaruanne, määrata [Apple'i maksunõustaja] uuesti audiitoriks ja volitada direktoreid määrama kindlaks audiitorite tasu, märgiti, et 2009. aasta lõpust alates oli deklareeritud ja äriühingule AOE makstud kokku 5 884 972 906,56 USA dollarit vahedividende, ning otsustati, et iga-aastase üldkoosoleku võib pidada väljaspool Iirimaad.
23.7.2010	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Elisabeth Rafael)	Otsustati korraldada iga-aastane üldkoosolek 23. juulil 2010.
20.9.2010	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Jae Allen)	Otsustati maksta 21. septembril 2010 äriühingule AOE 690 000 000 USA dollarit vahedividende.
17.11.2010	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael)	Otsustati maksta 18. novembril 2010 äriühingule AOE 1 750 000 000 USA dollarit vahedividende.
21.12.2010	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Elisabeth Rafael)	Kiideti heaks Gerard Lane'ile ajutiste volituste andmine ASI igapäevase tegevuse juhtimiseks ASI direktorite eelnevalt kindlaks määratud iga-aastaste puhkuste ajal.
4.3.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael)	Otsustati maksta 7. märtsil 2011 äriühingule AOE 1 000 000 000 USA dollarit vahedividende, märgiti Jae Alleni tagasiastumist direktori ametikohalt ja Mark Stevensi nimetamist direktoriks alates 15. märtsist 2011 ning kiideti heaks uus pangakriiside lahendamise kord.

Kuupäev	Dokumendi liik	ASI protokolli kokkuvõte
21.3.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael)	Otsustati maksta 24. märtsil 2011 äriühingule AOE 1 000 000 000 USA dollarit vahedividende.
21.4.2011	Juhatuse protokoll (Mark Stevens, juhataja Elisabeth Rafael)	Otsustati lubada teatavatel loetletud isikutel avada, hallata, sulgeda või muidu juhtida ASI panga-, investeerimis-, maakleri- ja muid kontosid.
11.5.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael)	Otsustati maksta 12. mail 2011 äriühingule AOE 1 000 000 000 USA dollarit vahedividende.
29.6.2011	Iga-aastase üldkoosoleku protokoll (juhataja ja nii AOI kui ka AOE esindaja Audrey Fernandez-Elliott ning Baldwin Holdings Unlimited esindaja Gene Levoff)	Otsustati vastu võtta 2010. majandusaasta juhatuse aruanne ja finantsaruanne, nimetada Elisabeth Rafael, Tim Cook ja Mark Stevens uuesti ASI direktoriteks, määrata [Apple'i maksunõustaja] uuesti audiitoriks ja volitada direktoreid määrama kindlaks audiitorite tasu, märgiti, et 2009. majandusaasta lõpust alates oli deklareeritud ja äriühingule ASI makstud kokku 11 324 972 906,56 USA dollarit vahedividende, ning otsustati, et iga-aastase üldkoosoleku võib pidada väljaspool Iirimaad.
29.6.2011	Juhatuse protokoll (Mark Stevens, juhataja Elisabeth Rafael)	Kiideti heaks 2010. majandusaasta juhatuse aruande kavand ja finantsaruanne, märgiti, et 2009. majandusaasta lõpust alates oli deklareeritud ja äriühingule AOE makstud kokku 11 324 972 906,56 USA dollarit vahedividende, otsustati korraldada iga-aastane üldkoosolek 29. juunil 2011, märgiti Peter Oppenheimeri tagasiastumist ASI direktori ja sekretäri ametikohalt ning Gene Levoffi nimetamist tema asemel ASI direktoriks ja sekretäriks.
27.7.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Gene Levoff, Elisabeth Rafael)	Volituste andmine.
7.9.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Gene Levoff, Elisabeth Rafael)	Märgiti, et oleks praktilisem ja ärihuvidele kasulikum, kui ASI liikmetele tehtaks ettepanek maksta dividende fikseeritud tulumääraga investeeringute kujul. Otsustati liikmetele soovitada, et äriühingule AOE makstaks 8. septembril 2011 prognoositult kokku 1 502 298 132 USA dollarit vahedividende fikseeritud tulumääraga investeeringute kujul.
7.9.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Gene Levoff, Elisabeth Rafael)	Otsustati maksta äriühingule AOE 8. septembril 2011 prognoositult kokku 1 502 298 132 USA dollarit vahedividende fikseeritud tulumääraga investeeringute kujul.

Tabel 5

AOE direktorite otsused ja juhatuse koosolekute protokollid

Kuupäev	Dokumendi liik	AOE protokolli kokkuvõte
17.12.2008	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Gary Wipfler)	Otsustati sõlmida tööhõivetoetuse kokkulepe.
14.1.2009	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Gary Wipfler)	Otsustati lubada teatavatel loetletud isikutel avada, hallata, sulgeda või muidu juhtida AOE panga-, investeerimis-, maakleri- ja muid kontosid.
25.2.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook) kirjalik otsus	Otsustati sõlmida AOE pensioniskeemi usaldusleping ja eeskirjad.
20.7.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook) kirjalik otsus	Otsustati kiita heaks 2008. majandusaasta juhatuse aruande kavand ja finantsaruanne ning audiitori tasu, määrata Peter Oppenheimer ja Cathy Kearney AOE esindajateks ASI 2009. aasta üldkoosolekul, korraldada iga-aastane üldkoosolek 3. augustil 2009 ja määrata [Apple'i maksunõustaja] […] asemel audiitoriks.
22.7.2009	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Gary Wipfler)	Otsustati sõlmida äritegevuse üleandmise kokkulepe, et anda AOE Singapuri filiaali äritegevus üle äriühingule Apple South Asia Pte.Ltd.
3.8.2009	Iga-aastase üldkoosoleku protokoll (juhataja ja AOI esindaja Peter Oppenheimer ning Baldwin Holdings Unlimited esindaja Gene Levoff)	Otsustati vastu võtta 2008. majandusaasta juhatuse aruanne ja finantsaruanne, määrata [Apple'i maksunõustaja] audiitoriks, volitada direktoreid määrama kindlaks audiitorite tasu ning anda luba pidada järgmine iga-aastane üldkoosolek väljaspool Iirimaad.
23.10.2009	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Gary Wipfler)	Märgiti, et 27. oktoobril 2009 saadakse 3 482 850 781,21 USA dollarit dividende äriühingult ASI, otsustati maksta äriühingule AOI 4 607 274 666,29 USA dollarit dividende, otsustati maksta äriühingule AOI 27. oktoobriks 2009 kogenenud intresside ulatuses täiendavaid vahedividende.
21.12.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Otsustati sõlmida täiendav äritegevuse üleandmise kokkulepe, et anda AOE Singapuri filiaali äritegevus üle äriühingule Apple South Asia Pte.Ltd. ja anda volitused.

Kuupäev	Dokumendi liik	AOE protokolli kokkuvõte
21.12.2009	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Direktorite kirjalik otsus ja palve, milles paluti, et Tim Cook astuks AOE direktori kohalt tagasi, ja otsustati, et Tim Cooki ametiaeg AOE direktorina lõpeb *ipso facto*.
31.3.2010	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Otsustati võtta äriühingult ASI 8. aprillil 2010 vastu 800 000 000 USA dollarit vahedividende ja maksta sama summa äriühingule AOI.
23.4.2010	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Otsustati taotleda teatava Singapuris registreeritud vara omanditunnistuste asendamist.
14.5.2010	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Otsustati võtta äriühingult ASI 20. mail 2010 vastu 1 000 000 000 USA dollarit vahedividende ja maksta sama summa äriühingule AOI.
14.6.2010	Iga-aastase üldkoosoleku protokoll (juhataja ja AOI esindaja Peter Oppenheimer ning Baldwin Holdings Unlimited esindaja Gene Levoff)	Otsustati vastu võtta 2009. majandusaasta juhatuse aruanne ja finantsaruanne, määrata [Apple'i maksunõustaja] uuesti audiitoriks ja volitada direktoreid määrama kindlaks audiitorite tasu, märgiti, et 2009. aasta lõpust alates oli äriühingule AOI makstud kokku 5 284 972 906,56 USA dollarit vahedividende, ning otsustati, et iga-aastase üldkoosoleku võib pidada väljaspool Iirimaad.
16.6.2010	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Gary Wipfler)	Märgiti, et 17. juunil 2010 saadakse 600 000 000 USA dollarit dividende äriühingult ASI, ja otsustati maksta sama summa äriühingule AOI.
23.7.2010	Iga-aastase üldkoosoleku protokoll (juhataja ja AOI esindaja Peter Oppenheimer ning Baldwin Holdings Unlimited esindaja Gene Levoff)	Otsustati vastu võtta 2009. majandusaasta juhatuse aruanne ja finantsaruanne, määrata [Apple'i maksunõustaja] uuesti audiitoriks ja volitada direktoreid määrama kindlaks audiitori tasu, märgiti, et 2009. aasta lõpust alates oli deklareeritud ja äriühingule AOI makstud kokku 5 884 972 906,56 USA dollarit vahedividende, ning otsustati, et iga-aastase üldkoosoleku võib pidada väljaspool Iirimaad.
23.7.2010	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Gary Wipfler)	Otsustati korraldada iga-aastane üldkoosolek 23. juulil 2010.
20.9.2010	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Gary Wipfler)	Märgiti, et 21. septembril 2010 saadakse 690 000 000 USA dollarit dividende äriühingult ASI, ja otsustati maksta äriühingule AOI 900 000 000 USA dollarit dividende.

Kuupäev	Dokumendi liik	AOE protokolli kokkuvõte
15.11.2010	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Gary Wipfler)	Otsustati heaks kiita täiendava laopinna liisingulepingu sõlmimine, et toetada tootmise laiendamist.
17.11.2010	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Gary Wipfler)	Märgiti, et 18. novembril saadakse 1 750 000 000 USA dollarit dividende äriühingult ASI, ja otsustati maksta sama summa äriühingule AOI.
3.12.2010	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Kiideti heaks Cathy Kearneyle ja Michael O'Sullivanile AOE nimel tegutsemiseks volituste andmine. Volitused hõlmavad järgmisi küsimusi: i) äriühingu kirjavahetus, ii) suhted valitsusasutuste ja teiste avaliku sektori asutustega, iii) auditid, iv) kindlustus, v) vara ja teenustega seotud ostu-, liisingu- ja rahastamiskokkulepped, vi) rendi-, tarne-, hoiu- ja vara kasutamise kokkulepped, vii) isikliku vara üleandmine, viii) kaubatarnete vastuvõtmine ja asjakohaste kinnituste väljastamine, ix) töönõukogu ja x) ärilepingud.
4.3.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Gary Wipfler)	Märgiti, et 7. märtsil 2011 saadakse 1 000 000 000 USA dollarit dividende, ja otsustati maksta sama summa äriühingule AOI.
21.3.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Peter Oppenheimer, Gary Wipfler)	Märgiti, et 24. märtsil 2011 saadakse 1 000 000 000 USA dollarit dividende, ja otsustati maksta sama summa äriühingule AOI.
26.4.2011	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Otsustati lubada teatavatel loetletud isikutel avada, hallata, sulgeda või muidu juhtida AOE panga-, investeerimis-, maakleri- ja muid kontosid.
11.5.2011	Juhatuse protokoll (Peter Oppenheimer, juhataja Gary Wipfler)	Märgiti, et 12. mail 2011 saadakse 1 000 000 000 USA dollarit dividende, ja otsustati maksta sama summa äriühingule AOI.
23.6.2011	Direktorite (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler) kirjalik otsus	Kiideti heaks 2010. majandusaasta juhatuse aruande kavand ja finantsaruanne ning audiitorite tasu, otsustati määrata Audrey Fernandez-Elliott ja Cathy Kearney AOE esindajateks ASI 2011. aasta üldkoosolekul, märgiti, et 2009. majandusaasta lõpust alates oli deklareeritud ja äriühingule AOI makstud kokku 12 659 796 428,08 USA dollarit vahedividende, otsustati korraldada iga-aastane üldkoosolek 27. juunil 2011, märgiti Peter Oppenheimeri tagasiastumist AOE direktori ja sekretäri ametikohalt alates 1. juulist 2011 ning Gene Levoffi nimetamist tema asemel ASI direktoriks ja sekretäriks.

Kuupäev	Dokumendi liik	AOE protokolli kokkuvõte
27.6.2011	Iga-aastase üldkoosoleku protokoll (juhataja ja AOI esindaja Audrey Fernandez-Elliott ning Baldwin Holdings Unlimited esindaja Gene Levoff)	Otsustati vastu võtta 2010. majandusaasta juhatuse aruanne ja finantsaruanne, määrata [Apple'i maksunõustaja] uuesti audiitoriks ja volitada direktoreid määrama kindlaks audiitori tasu, märgiti ja kiideti heaks, et 2009. majandusaasta lõpust alates oli deklareeritud ja äriühingule AOI makstud kokku 12 659 796 428,08 USA dollarit vahedividende, ning otsustati, et järgmise iga-aastase üldkoosoleku võib pidada väljaspool Iirimaad.
7.9.2011	Juhatuse protokoll (juhataja Gene Levoff ja Gary Wipfler)	Märgiti, et oleks praktilisem ja ärihuvidele kasulikum, kui AOE liikmetele tehtaks ettepanek maksta dividende fikseeritud tulumääraga investeeringute kujul. Otsustatiliikmetele soovitada, et äriühingule AOI makstaks 8. septembril 2011 prognoositult kokku 1 502 298 132 USA dollarit vahedividende fikseeritud tulumääraga investeeringute kujul. Otsustati maksta äriühingule AOI täiendavaid vahedividende kogunenud intresside ulatuses.
7.9.2011	Liikmete (AOI ja Baldwin Holding Unlimited) kirjalik otsus	Otsustati maksta äriühingule AOI 8. septembril 2011 prognoositult kokku 1 502 382 564 USA dollarit vahedividende fikseeritud tulumääraga investeeringute kujul.
7.9.2011	Äriühingu esindaja määramine kirjaliku lahenduse leidmiseks	AOI kui AOE liige määras Gene Levoffi AOI esindajaks, et ta leiaks AOI nimel kirjalikud lahendused soovitatavate vahedividendide deklareerimiseks ja juhiks nende maksmist *in specie*. Baldwin Holding Unlimited kui AOE teine liige määras selleks Gary Wipfleri.

2.5.4. KULUDE JAGAMISE KOKKULEPE ÄRIÜHINGUTE APPLE INC., ASI JA AOE VAHEL

(116) Iirimaa esitas 8. detsembril 2015 kulude jagamise kokkuleppe ja kõik äriühingute Apple Inc., AOI, ASI ja AOE (ja nende eelkäijate) vahel sõlmitud immateriaalse vara (edasise) üleandmise kokkulepped alates Apple'i asutamisest Iirimaal ([87]).

(117) Esitatud teabe kohaselt sõlmis Apple Inc. äriühinguga AOE (toona Apple Computer Limited) kulude jagamise kokkuleppe 1980. aasta detsembris. Kulude jagamise kokkulepet on muudetud 16 korda, viimati 2013. aastal. 1999. aastal liitus kulude jagamise kokkuleppega ka ASI (toona Apple Computer International). Samal ajal, kui 1980. aasta detsembris sõlmiti kulude jagamise kokkulepe, sõlmis Apple Inc. äriühinguga AOI immateriaalse vara üleandmise kokkuleppe. AOI sõlmis omakorda äriühinguga AOE immateriaalse vara edasise üleandmise kokkuleppe, mille kohaselt anti äriühingule AOE litsentsitasuta ainulitsents kaubanimede, kaubamärkide, ärisaladuste ja patentide kasutamiseks alguses Lääne-Euroopas ja hiljem EMEIA piirkonnas ning nende õiguste ja litsentside all-litsentsimiseks ([88]). AOE eelkäija ei teinud Apple'i toonase immateriaalse vara algseks üleandmiseks sisseostumakset.

([87]) 5. septembril 2014 esitas Iirimaa alates 30. septembrist 2007 kehtinud kulude jagamise kokkuleppe äriühingute Apple Inc., ASI ja AOE vahel.

([88]) 1. detsembri 1980. aasta immateriaalse vara edasise üleandmise kokkuleppe B.5 jagu.

(118) Kulude jagamise kokkuleppega leppisid ühelt poolt Apple Inc. ja teiselt poolt ASI ja AOE kokku ühendada oma jõupingutused teadus- ja arendustegevuse valdkonnas ning jagada arendusprogrammiga seotud kulusid ja õigusi. Arendusprogramm hõlmab järgmist: i) uue immateriaalse vara loomine, ii) paranduste, uuenduste, kohanduste, tõlgete, lokaliseerimise ja olemasoleva immateriaalse vara muude muudatuste tegemine, iii) toodete valmistusprotsesside väljatöötamine ja parandamine ning iv) turustamisega seotud immateriaalse vara loomine, soetamine ja kaitse.

(119) Immateriaalne vara on kulude jagamise kokkuleppes määratletud kui „kõik arendusprogrammi kohaselt välja töötatud tehnoloogiad, menetlused, protsessid, disainilahendused ja disainilahendustega seotud õigused, leiutised, avastused, oskusteave, patendid (sh patenditaotlused jne), autoriõigused (ja muud autorlusega seotud õigused), ärisaladused, arvutiprogrammid (lähtekoodi ja objektkoodi kujul), vooskeemid, valemid, tõhustused, uuendused, tõlked, kohandused, teave, tehnilised kirjeldused, protsessitehnoloogia, tootmisnõuded, kvaliteedikontrolli standardid, turustamisega seotud immateriaalne vara ja muu sarnane immateriaalne vara, mis on määratletud Rahandusministeeriumi määruse § 1.482–4 punktis b“ ([89]). Turustamisega seotud immateriaalne vara on määratletud kui „kõik kaubamärgid, teenuste kaubamärgid, kaubanimed, ärisaladused, disainilahendused, turustusstrateegiad, registreeringud, menetluses olevad registreeringud ja logode või piltkujutiste autoriõigused, mis tahes kaubamärkidega seotud firmaväärtus ja immateriaalne väärtus ning muu sarnane turustamisega seotud immateriaalne vara, mida toodete puhul kaubanduslikult kasutatakse“ ([90]).

(120) Kulude jagamise kokkuleppe kohaselt jagavad kokkuleppeosalised õigust kasutada Apple'i immateriaalset vara Apple'i toodete valmistamiseks ja müümiseks. Äriühingul Apple Inc. on õigus valmistada ja müüa Apple'i tooteid kõikides Põhja- ja Lõuna-Ameerika riikides (edaspidi koos „Ameerika“). Äriühingutel ASI ja AOE on õigus valmistada ja müüa Apple'i tooteid väljaspool Ameerikat asuvatel turgudel. Immateriaalse vara omandiõigus kuulub ainult äriühingule Apple Inc. Äriühingutel ASI ja AOE on kulude jagamise kokkuleppe kohase teadus- ja arendustegevuse tulemusel loodud immateriaalse vara majanduslik omandiõigus oma territooriumil ([91]). Äriühingutele ASI ja AOE immateriaalse vara majandusliku omandiõiguse andmise viis on kulude jagamise kokkuleppe eri muudatustega muutunud. Kuni 1988. aastani andis Apple Inc. äriühingule AOE kulude jagamise kokkuleppe kohaselt ainulitsentsi Apple'i intellektuaalomandi kasutamiseks tema territooriumil. Pärast 1988. aastat sõlmitud ja muudetud kulude jagamise kokkulepete kohaselt ei olnud õigused selle intellektuaalomandi parandustele ja loodud uuele intellektuaalomandile ainuõigused või olid jagatud ainuõigused ([92]). Alates 2007. aastast annab Apple äriühingutele ASI ja AOE Apple'i intellektuaalomandi ainulitsentsi, kusjuures ASI ja AOE annavad sama litsentsi Apple'ile tagasi mitteainuõiguslikuna ([93]).

(121) Kulude jagamise kokkuleppe kohaselt jagatakse Apple'i toodete teadus- ja arenduskulud osaliste vahel. Iga osalise osa arvutatakse nii, et Apple Inc., ASI ja AOE kannavad igaüks osa koondkuludest vastavalt oma territooriumil toimuva tootemüügi osakaalule. Näiteks 2012. aastal olid Apple'i üleilmsed teadus- ja arenduskulud kokku [3–3,5] miljardit USA dollarit. Sel aastal toimus ligikaudu 45 % Apple'i ülemaailmsest müügist Ameerikas. Sellest tulenevalt kandis Apple Inc. kulude jagamise kokkuleppe kohaselt 45 % teadus- ja arenduskuludest, samal ajal kui ASI ja AOE kandsid kulude jagamise kokkuleppe kohaselt ülejäänud 55 % neist kuludest. Tabel 6 sisaldab kulude jaotust aastatel 2008–2014.

Tabel 6

Kulude jagamise kokkuleppega hõlmatud Apple'i arenduskulud ja nende kulude rahastamine ASI ja AOE poolt

(USA dollarites)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Kulude jagamise kokkuleppega hõlmatud Apple'i arenduskulud kokku	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000 – 3 500 000 000]	[3 500 000 000 – 4 000 000 000]	[7 000 000 000 – 7 500 000 000]

([89]) 30. septembri 2007. aasta kulude jagamise kokkuleppe punkt 1.7.
([90]) 30. septembri 2007. aasta kulude jagamise kokkuleppe punkt 1.12.
([91]) Vt 26. septembri 1999. aasta kulude jagamise kokkuleppe põhjendus F ja 30. septembri 2007. aasta kulude jagamise kokkuleppe põhjendus G.
([92]) 26. septembri 1992. aasta ja 1999. aasta kulude jagamise kokkuleppe IV jao A osa.
([93]) 30. septembri 2007. aasta, 5. jaanuari 2009. aasta ja 29. septembri 2013. aasta kulude jagamise kokkuleppe punktid 5.2 ja 5.3.

(USA dollarites)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ASI rahastatud osa	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000 – 2 000 000 000]	[2 000 000 000 – 2 500 000 000]	[4 000 000 000 – 4 500 000 000]
AOE rahastatud osa	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 0000 000 – 20 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[30 000 000 – 40 000 000]
ASI ja AOE rahastatud Apple'i arenduskulude protsent (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55–60]	[55–60]

(122) 2009. ja 2013. aasta kulude jagamise kokkuleppes on loetletud kokkuleppeosalistele jaotatud funktsioonid ja riskid ([94]). Kulude jagamise kokkuleppes on esitatud selle kokkuleppe kohaselt äriühingule Apple Inc. (kulude jagamise kokkuleppes „Apple") ning nii äriühingule ASI kui ka äriühingule AOE (kulude jagamise kokkuleppes koos „rahvusvaheline osaleja") jaotatud funktsioonide ja riskide kokkuvõte, mida sisaldavad vastavalt joonis 8 ja joonis 9.

Joonis 8

Apple'i ja rahvusvahelise osaleja (ASI ja AOE) täidetavad funktsioonid vastavalt kulude jagamise kokkuleppele

FUNKTSIOONID	APPLE	RAHVUSVAHELINE OSALEJA
Jagatud kuludega immateriaalse vara alane teadus- ja arendustegevus	X	X
Jagatud kuludega immateriaalse vara kvaliteedikontroll	X	X
Immateriaalse vara arendustegevusega seotud prognoosimine, finantsplaneerimine ja analüüs	X	
Teadus- ja arendusrajatiste haldamine	X	X
Immateriaalse vara arendustegevusega seotud lepingute sõlmimine seotud osapoolte või kolmandate isikutega	X	X
Immateriaalse vara arendustegevusega seotud lepingute haldamine	X	X
Immateriaalse vara arendamisega tegelevate töötajate töövõtjate ja alltöövõtjate valimine, palkamine ja järelevalve	X	X
Intellektuaalomandi registreerimine ja kaitse	X	
Turgude arendamine	X	X

([94]) Asitõend B 2009. aasta kulude jagamise kokkuleppe kohta ja asitõend B 2013. aasta kulude jagamise kokkuleppe kohta.

Joonis 9

Apple'i ja rahvusvahelise osaleja (ASI ja AOE) kantavad riskid vastavalt kulude jagamise kokkuleppele

RISKID	APPLE	RAHVUSVAHELINE OSALEJA
Tootearenduse risk	X	X
Kvaliteedikontrolli ja tootekvaliteedi risk	X	X
Turgude arendamise risk	X	X
Tururisk	X	X
Poliitiline risk	X	X
Valuutarisk	X	X
Tootevastutuse risk	X	X
Varariskid (põhivara/materiaalne vara)	X	X
Õiguskorra muutumisega seotud riskid	X	X
Intellektuaalomandi kaitse ja riskkumise riskid	X	X
Kaubamärgi arendamise ja tuntuse riskid	X	X

(123) Komisjon palus Iirimaal selgitada, milliseid tegevusi hõlmavad konkreetsed funktsioonid ja riskid, mida sisaldavad joonis 8 ja joonis 9, ning tuua konkreetseid näiteid ASI ja AOE tegevusest nende funktsioonide raames. Samuti palus komisjon Iirimaal täpsustada, milliseid ASI ja AOE juhatuse koosolekute protokollides nimetatud tegevusi, mis on seotud tegevustega, mida sisaldavad joonis 8 ja joonis 9, teostasid Iirimaa või Apple'i arvates ASI ja AOE juhatus.

(124) Vastuseks neile palvetele märkisid Iirimaa ja Apple, et 2009. ja 2013. aasta kulude jagamise kokkuleppest pärit tabelid, mida sisaldavad joonis 8 ja joonis 9, ei näita kokkuleppeosaliste tegelikke tegevusi, vaid esitavad kokkuvõtte tegevustest, mida igal osalisel on selle kokkuleppe kohaselt lubatud teostada. Apple selgitas veel, et 2009. ja 2013. aasta tulude jagamise kokkuleppest pärit tabelid, mida sisaldavad joonis 8 ja joonis 9, lisati kokkuleppele selleks, et täita alates 5. jaanuarist 2009 kehtinud USA Rahandusministeeriumi ajutisi eeskirju, mille kohaselt pidi seotud osapoolte vaheline kulude jagamise kokkulepe kajastama osapoolte funktsioone ja riske ([95]).

(125) Apple märkis ka, et tabelis, mida sisaldab joonis 8, nimetatud teadus- ja arendustegevust – jagatud kuludega immateriaalne vara, jagatud kuludega immateriaalse vara kvaliteedikontroll, teadus- ja arendusrajatiste haldamine, immateriaalse vara arendustegevusega seotud lepingute sõlmimine seotud osapoolte või kolmandate isikutega ning immateriaalse vara arendamisega tegelevate töötajate, töövõtjate ja alltöövõtjate valimine, palkamine ja järelevalve – viisid peaaegu täielikult ellu äriühingu Apple Inc. töötajad USAs. Iirimaa filiaali töötajad osalesid neis tegevustes ainult niivõrd, kuivõrd need on seotud rutiinse lokaliseerimise ja tootekatsetega.

([95]) Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kiri, lk 15–16.

(126) Iirimaa ja Apple teatasid veel, et äriühingutel ASI ja AOE ei ole Apple'i intellektuaalomandi haldamisel mingit rolli ja ärilepingute läbirääkimistel on neil vaid piiratud roll äriühingu Apple Inc. USAs asuvate juhtivtöötajate kehtestatud rangetel tingimustel. Samuti märkisid nad, et ükski ASI ega AOE töötaja ei osale Apple'i intellektuaalomandi loomises, soetamises, haldamises ja/või kaitses. Kõiki funktsioone, millest tuleneb Apple'i kasum, juhivad äriühingu Apple Inc. juhtivtöötajad USAs ja täidetakse suuresti USAs. Peale selle ei ole ükski Apple'i loodud või soetatud intellektuaalomand äriühingute ASI või AOE omandis või registreeritud nende nimele. ASI ja AOE on iseseisvalt sõlminud ainult järgmised ärilepingud: i) hankelepingud komponentide tarnijatega, ii) algseadmete valmistajatega sõlmitud allhanke korras tootmise kokkulepped, mis reguleerivad lõpptoodete ostmist, ning iii) forvardmüügilepingud.

(127) Mis puutub ASI ja AOE osalemisse Apple'i intellektuaalomandi haldamises, siis esimene märge mis tahes kujul intellektuaalomandi kohta kummagi äriühingu juhatuse protokollides, mis esitati komisjonile ajavahemiku kohta alates ASI ja AOE asutamisest (1980.–2015. aasta), sisaldub ASI juhatuse 13. augusti 2013. aasta koosoleku protokollis ja AOE juhatuse 16. augusti 2013. aasta koosoleku protokollis, milles mõlemad juhatused andsid äriühingu Apple Inc. töötajatele intellektuaalomandi kaitsega seotud volitused ([96]).

(128) Samal ajavahemikul mainiti kulude jagamise kokkulepet esmakordselt ASI ja AOE juhatuse 2014. aasta augusti koosolekute protokollides, milles arutati Apple'i uut struktuuri Iirimaal […] ja lepiti selles kokku. AOE juhatuse koosolek toimus […]. augustil 2014 telefoni teel ja sellel arutati […]. ASI juhatuse koosolek toimus […]. augustil 2014 […]. Selle koosoleku protokolli kohaselt teavitati ASI direktoreid ka sellest, et Apple Inc., ASI ja AOE olid pidanud kulude jagamise kokkuleppega seotud arutelusid. Juhatus otsustas sellel koosolekul sõlmida 2013. aasta kulude jagamise kokkuleppe ([97]).

(129) ASI juhatuse järgmine koosolek toimus pärast ASI 2014. majandusaasta lõppu […]. detsembril 2014 […] ([98]). Sellel koosolekul otsustati, et […] maksujurisdiktsioon on […], mitte […], mis oli eelnevalt välja pakutud.

2.5.5. ÄRIÜHINGUT APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL KÄSITLEV TEAVE

(130) ADI asutati 2009. aastal Iirimaal. Alates 2012. aastast on ADI võtnud endale teatavad kohustused seoses Apple'i turustustegevustega EMEIA piirkonnas. Alates 2014. aastast on ADI vastutanud müügi, turustamise ja Apple'i veebipoe tegevuse eest kogu EMEIA piirkonnas ja Hiinas. ADI saab klientidelt tellimusi, tegeleb nõudluse ja müügi prognoosimisega ning osutab edasimüügiklientidele lepinguhalduse teenuseid. ADI haldab toodete klientidele tarnimisega seotud logistikateenuseid.

(131) ADI vastutab garantiilise ja garantiivälise müügijärgse toe pakkumise eest. Neid teenuseid osutab ADI AppleCare'i tugirühm. ADI pakub müügijärgset tuge ka kolmandate isikute kõnekeskuste ja Apple'i heakskiidetud teenuseosutajate võrgustike kaudu.

(132) Hoolimata kasumi deklareerimisest ([99]) ei deklareerinud ADI 2009., 2010. ja 2011. aasta kohta äriühingu tulumaksu kohustust. Seda seetõttu, et ADI arvutas oma äriühingu tulumaksu kohustuse esialgu 2007. aasta eelotsusega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodeid kohaldades, sest see otsus sisaldas nn restruktureerimisklauslit, ([100]) mille kohaselt oli see kasumijaotuse meetod Apple'i Iirimaa struktuuri restruktureerimise korral kohaldatav ka uue tütarettevõtja suhtes. Iirimaa maksuhaldur leidis siiski, et selle eelotsusega heaks kiidetud

([96]) Apple märkis, et 2007. aasta kulude jagamise kokkuleppe punkti 5.4 ja muude kulude jagamise kokkulepete sarnaste sätete kohaselt säilitas Apple Inc. ainuõiguse ja kohustuse kontrollida kõiki Apple'i intellektuaalomandi kaitsega seotud tegevusi. Seega kõiki intellektuaalomandi kaitsega seotud tegevusi alustatakse, juhitakse ja viiakse ellu USAst (vt Apple'i 22. aprilli 2016. aasta kiri, lk 7). Seda arvestades ei ole selge, miks ASI ja AOE juhatus on andnud intellektuaalomandi kaitsega seotud volitusi, kuna neil kahel äriühingul ei ole kulude jagamise kokkuleppe kohaselt sellega seoses üldse mingeid õigusi.

([97]) AOE juhatus leppis kokku sõlmida 2013. aasta kulude jagamise kokkulepe koosolekul, mis peeti […]. augustil 2014 telefoni teel.

([98]) ASI ja AOE majandusaastad kestavad iga aasta septembri lõpuni.

([99]) 2011. aastal [100–200] miljonit USA dollarit, 2010. aastal [10–20] miljonit USA dollarit ja 2009. aastal [1 000–10 000] USA dollarit; vt ADI asjaomaste perioodide kohustuslikud raamatupidamisaruanded.

([100]) Iirimaa poolt 29. jaanuaril 2016 esitatud teave, lk 8–9.

kasumijaotuse meetodid ei olnud kohaldatavad residendist äriühingu maksustatava kasumi kindlaksmääramise suhtes. 2014. aastal nõustus ADI Iirimaa maksuhalduri seisukohaga ja nad jõudsid […] kokkuleppele kõikide arvestusperioodide suhtes kuni 2012. aastani (k.a). Saavutatud kokkuleppe kohaselt tuli tasuda […] eurot, mis koosnes maksust […], intressidest ja trahvidest. […].

2.5.6. ASI SÕLMITUD TEENUS- JA TURUSTUSKOKKULEPPED

(133) ASI sõlmis 2008. aastal turundusteenuste kokkuleppe äriühinguga Apple Inc. Selle kohaselt jaotab Apple Inc. osa enda kantud turunduskulusid äriühingule ASI seoses teenustega, mida Apple Inc. osutab ASI nimel ([101]). Iirimaa selgitas, et see osa turunduskuludest jaotatakse ASI peakontorile ([102]). Lepingu sõlmisid siiski Apple Inc. ja ASI, ilma et oleks viidatud ASI peakontorile. Selle asemel on lepingus kokkuleppeosalise aadressiks märgitud ASI postiaadress Corkis Iirimaal. Iirimaa esitatud teabe kohaselt kannab ASI Iirimaa filiaal pealegi kohalikke turunduskulusid otse, kolmandast isikust turundusettevõtjatega sõlmitud lepingute kaudu.

(134) ASI ja ADI sõlmisid 2010. aastal turustuskokkuleppe. Selle kohaselt määras ASI äriühingu ADI Apple'i toodete müügi puhul mitteainuõiguslikuks üleilmseks turustajaks ja ADI sai teatavate omandiõiguste mitteainuõigusliku litsentsi Apple'i toodete müügi edendamiseks. Turustuskokkulepe andis äriühingule ADI õiguse osta äriühingult ASI või otse kolmandast isikust tootjatelt Apple'i tooteid. ASI ja ADI leppisid kokku, et kõik turustuskokkuleppe kohaselt tarnitud toodete ja osutatud teenuste tasud on nii suured, et ADI saadav maksueelne netokasum oleks ligikaudu [1–5] % […].

(135) Selleks et ADI saaks EMEIA piirkonnas tegeleda ASI nimel turustamisega, lepiti kokkuleppe 23. aprilli 2012. aasta memorandumis kokku, et ADI võtab 1. aprillist 2012 üle ASI varad ja kohustused, mis on seotud EMEIA piirkonnas turustamisega. Varade poolel oli suurim bilansikirje, mis läks 1. aprillil 2012 äriühingult ASI üle äriühingule ADI, seotud nõuetega klientide vastu […]. Kohustuste poolel oli suurim bilansikirje, mis läks äriühingult ASI üle äriühingule ADI, seotud […] garantiieraldistega […] ([103]).

2.5.7. APPLE'i UUS STRUKTUUR IIRIMAAL ALATES 2015. AASTAST

(136) 9. jaanuari 2015. aasta kohtumisel ([104]) tutvustas Apple komisjonile oma uut struktuuri Iirimaal. See uus struktuur loodi tulenevalt TCA 97 § 23A muudatusest, mis jõustus 1. jaanuaril 2015 ([105]) ja mille tulemusena ei saa Iirimaal asutatud äriühing enam deklareerida, et ta maksuresidentsus on väljaspool Iirimaad, kui tal puudub mujal maksuresidentsus, nagu oli olukord ASI ja AOE puhul. […]. Apple märkis, et uue struktuuri puhul ei kasutata ASI ja AOE maksubaasi kindlaksmääramiseks Iirimaal enam 2007. aasta eelotsust. […]. Apple'i esitatud teabe kohaselt oli 2007. aasta eelotsuse viimane kohaldamisaasta 2014. majandusaasta, mis lõppes ASI ja AOE kohustuslike raamatupidamisaruannete kohaselt 27. septembril 2014.

(137) Selle uue struktuuri kohaselt […].

(138) Vastavalt teabele, mille Apple esitas komisjonile 19. jaanuaril 2015, ([106]) […].

([101]) Iirimaa esitatud teabe kohaselt toimub jaotamine vastavalt reaalturuväärtusele kooskõlas kohaldatavate USA siirdehinnaeeskirjadega; vt Iirimaa poolt 29. jaanuaril 2016 esitatud teave, lk 3. Turundusteenuste kokkuleppe kohaselt on teenustasu, mida ASI peab äriühingule Apple Inc. maksma, põhimõtteliselt [100–150] % kantud mõistlikest kuludest ja mõnel juhul [50–100] % sellistest kuludest; vt turundusteenuste kokkulepe, lk 3.

([102]) Iirimaa poolt 29. jaanuaril 2016 esitatud teave, lk 3.

([103]) Garantiieraldiste […] tugi on veel üks suur bilansikirje […].

([104]) Vt põhjendus 12.

([105]) Vt 18. detsembri 2013. aasta finantsseaduse (nr 2) § 39 „Algseaduse § 23A (äriühingu residentsus) muutmine".

([106]) Vt põhjendus 12.

(139) Iirimaa esitas 25. veebruari 2015. aasta kirjas ([107]) Apple'i uue struktuuri kohta täiendavaid selgitusi. Eelkõige tuleb märkida, et vastavalt […]. detsembril 2014 Iirimaa maksuhalduri ja Apple'i vahel toimunud konverentskõne ülestähendustele palus Iirimaa maksuhaldur Apple'il […]. Vastavalt neile ülestähendustele täpsustatakse veel, et […].

(140) 11. novembri 2015. aasta kirjas ([108]) palus komisjon teavet […] kohta, millele on viidatud Apple'i poolt 19. jaanuaril 2015 esitatud teabes, ([109]) ja mis tahes alusdokumente, nagu siirdehinnaaruandeid. 29. jaanuaril 2016 esitatud teabes […] Iirimaa […]. 8. märtsi 2016. aasta kirjas […] komisjon […]. 23. märtsi 2016. aasta kirjas märkis Iirimaa, et Apple oli Iirimaad teavitanud, et […].

(141) 24. mail 2016 komisjonile esitatud […] juhatuse koosoleku protokollides on esitatud teavet […] kohta.

(142) Eelkõige on […]. augustil 2015 […] toimunud […] juhatuse koosoleku protokollis märgitud, et […].

(143) Eelkõige on […]. aprillil 2016 USAs Cupertinos toimunud […] juhatuse koosoleku protokollis märgitud, et […].

(144) […]. aprilli 2016. aasta koosoleku protokolli 1. lisa sisaldab […]. augustil 2015 toimunud juhatuse koosoleku protokolli, millesse on tehtud muudatusi ja lisatud rõhuasetused, näiteks on maha tõmmatud […].

3. **AMETLIKU UURIMISMENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED**

(145) Komisjon otsustas algatada ametliku uurimismenetluse, sest ta jõudis esialgsele järeldusele, et Iirimaa andis vaidlustatud eelotsustega äriühingutele Apple, ASI ja AOE riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses ja see abi on aluslepingu artikli 107 lõigete 2 ja 3 kohaselt siseturuga kokkusobimatu.

(146) Eelkõige kahtles komisjon selles, kas nende eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid ASI ja AOE maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks Iirimaal kajastavad ASI ja AOE Iirimaa filiaalide tulu, millega oleks nõustunud tavapärastes turutingimustes tegutsev ettevaatlik sõltumatu ettevõtja.

(147) Komisjon märkis eelkõige, et 1991. aasta eelotsuse kohane maksubaas näis olevat pigem kokku lepitud kui võrreldavate tehingute alusel põhjendatud ning Iirimaa maksuhalduril näis puuduvat kavatsus määrata kasumijaotus kindlaks siirdehindade põhjal.

(148) Komisjon märkis ka, et Iirimaa maksuhaldurile ei esitatud kummagi vaidlustatud eelotsuse taotlemisel ühtki kasumijaotuse uuringut ega siirdehinnaaruannet ja Iirimaa maksuhalduri heaks kiidetud meetodid ei näinud olevat mingil moel põhjendatud. Ta kritiseeris ka seda, et mõlemas eelotsuses oli heaks kiidetud ühepoolse kasumijaotuse meetod, mille puhul kasumlikkuse näitajaks olid tegevuskulud, millest olid maha arvatud sidusettevõtjatele hüvitatavad kulud, mida kordagi ei selgitatud, kuigi see põhjustab käesoleval juhul oluliselt erinevaid tulemusi. Seetõttu kahtles ta 2007. aasta eelotsuses valitud siirdehinna kindlaksmääramise meetodi sobivuses.

(149) Komisjon märkas äriühingutele AOE ja ASI kasumi jaotamisel valitud meetodi kohaldamisel ka mitut vastuolu, mis ei näi vastavat reaalturuväärtuse põhimõttele. 1991. aasta eelotsuse puhul olid need vastuolud seotud AOE Iirimaa filiaalile omistatavatele kuludele lisatava juurdehindlusega, AOE suhtes kokku lepitud kapitalipaigutuste

([107]) Vt põhjendus 13.
([108]) Vt põhjendus 27.
([109]) Vt põhjendus 138.

mahaarvamise suurusega ning 1991. aasta eelotsuse kehtivusega (Apple kohaldas seda 15 aastat). 2007. aasta eelotsuse puhul avaldas komisjon kahtlust seoses AOE filiaali tegevuskuludele lisatava [10–15] % juurdehindlusega, samal ajal kui ASI puhul lepiti kokku tegevuskuludele väiksema [10–15] % juurdehindluse lisamises ([110]). Peale selle ei arvestanud 2007. aasta eelotsuses kokku lepitud kasumijaotus ASI Iirimaa filiaalile müügi arengut. Kuna ASI kajastatud kasum tuleneb aktiivsest tulust, leidis komisjon, et kui müügi kasvuga ei kaasne tegevussuutlikkuse kasvu väljaspool Iirimaad, võib see näidata vastuolu käibe jaotamises ASI ja tema Iirimaa filiaali vahel.

(150) Kokkuvõttes tagasid ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamiseks kokku lepitud kasumijaotuse meetodid neile Iirimaa filiaalidele tulu, millega tavapärastel turutingimustel tegutsev ettevaatlik sõltumatu ettevõtja ei oleks nõustunud, ja kalduvad seega reaalturuväärtuse põhimõttest kõrvale. Seetõttu jõudis komisjon esialgsele järeldusele, et nende äriühingute maksukoormus on kõnealuste eelotsuste tulemusel väiksem, mis on eelis aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Komisjon leidis, et eelis on valikuline, kuna seda antakse ainult äriühingutele ASI ja AOE ning see seab need ettevõtjad soodsamasse olukorda kui teised võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ettevõtjad. Komisjon leidis ka, et kahele ettevõtjale valikuliselt antud eelis põhines Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigusel, mis läks kaugemale maksutulu haldamisest pelgalt objektiivsete kriteeriumide alusel.

(151) Kuna kõik teised aluslepingu artikli 107 lõike 1 tingimused on täidetud ja puudub aluslepingu artikli 107 lõike 2 või 3 kohane siseturuga kokkusobivuse ilmne alus, jõudis komisjon esialgsele järeldusele, et vaidlustatud eelotsuste näol oli tegemist siseturuga kokkusobimatu riigiabiga.

4. IIRIMAA MÄRKUSED MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE KOHTA

(152) Iirimaa esitas oma märkustes menetluse algatamise otsuse kohta mitu argumenti, mis käsitlevad eeskätt kohaldatavaid siseriiklikke eeskirju, mille alusel saab kindlaks teha eelise olemasolu aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, ASI ja AOE valikulise kohtlemise puudumist ja mitut menetluslikku puudust.

(153) Iirimaa väidab seoses vaidlustatud eelotsuste ajal kehtinud siseriiklike eeskirjadega, mille alusel saab kindlaks teha võimaliku eelise, et erinevalt komisjoni eeldusest on TCA 97 § 25 topeltmaksustamise vältimise lepingu puudumisel ainus alus nende mitteresidendist äriühingute maksukohustuse arvutamiseks, kes tegelevad äritegevusega Iirimaal asuva filiaali kaudu. Iirimaa väitel ei kohaldata OECD välja töötatud üldpõhimõtteid, kui need põhimõtted ei ole Iirimaa õiguses selgelt sätestatud, ja käesoleval juhul ei ole seda Iirimaa sõnul tehtud. TCA 97 §-s 25 ei viidata OECD reaalturuväärtuse põhimõttele ning seetõttu ei ole sellel põhimõttel Iirimaa filiaalile kasumi jaotamisel määravat mõju.

(154) Ent isegi kui OECD raamistik oleks käesoleval juhul kohaldatav, saavutati kokkulepe jaotada kasum mitteresidendist äriühingu filiaalile OECD näidislepingu artikli 7 kohaselt OECD tasandil alles 2010. aastal, st pärast vaidlustatud eelotsuste tegemist, ja isegi sel juhul kehtib see ainult topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamisel, millega ei ole käesoleval juhul tegemist. ASI ja AOE ei ole Iirimaa ega Iirimaaga topeltmaksustamise vältimise lepingut omava riigi maksuresidendid.

(155) Pealegi ei ole otsustustava, millele komisjon Iirimaa puhul reaalturuväärtuse põhimõttest lähtumise põhjendamiseks tugineb, käesoleval juhul kohaldatav, sest see on seotud juhtudega, kui liikmesriigid on sätestanud teatavad OECD põhimõtted äriühingute vahelisi tehinguid käsitlevates siseriiklikes õigusaktides, kuid kehtestanud seejärel teatavatele maksumaksjatele erandid. Need otsused ei ole Iirimaa puhul asjakohased, sest ta ei ole reaalturuväärtuse põhimõtet siseriiklikkus õiguses sätestanud ja üheski otsuses ei ole reaalturuväärtuse põhimõtet käsitletud äriühingu filiaalile kasumi jaotamise kontekstis.

([110]) Tulemuslikkuse ja kasumlikkuse mõõtmisel kasutatakse sageli „marginaalideks“ või „juurdehindlusteks“ nimetatavaid suhtarve. Iirimaa märgib vaidlustatud eelotsustes kokku lepitud meetodi kohta, et see hõlmab tegevuskuludele lisatavat juurdehindlust, mille puhul maksubaas vastab kokkulepitud protsendile. Oma märkustes menetluse algatamise otsuse kohta viitab Apple „juurdehindluse“ asemel tegevuskuludele lisatavale „marginaalile“. Käesolevas otsuses kasutatakse mõlemat mõistet sünonüümidena, kui ei ole märgitud teisiti.

(156) Peale selle ei ole menetluse algatamise otsuses sisalduv viide turumajandusliku investori kriteeriumile veenev, sest selles aeti segi kaks asja, mis tuleks teineteisest lahus hoida: riigi roll avaliku sektori asutusena ja tema tegevus turul. Kui menetluse algatamise otsust tuleb siiski tõlgendada nii, et see muudab kõnealuse kriteeriumi eraettevõtjatele kohustuslikuks, oleks tegemist turumajandusliku ettevõtja põhimõtte uudse laiendamisega. Komisjon nõuaks sisuliselt, et maksumaksja ise käituks turumajandusliku investorina, kuigi see kriteerium viitab üksnes riigi tegevusele.

(157) Valikulisuse kohta märgib Iirimaa, et kuigi Iirimaa maksuhaldur peab mitteresidendist äriühingu filiaalile kasumi jaotamisel kasutama kaalutlusõigust, ei tähenda see, et maksumaksjatel tehakse vahet ja neid soodustatakse seega valikuliselt. Iirimaa maksuhaldur peab kaalutlusõigust kasutama erapooletult, õiglaselt ja järjekindlalt. Iirimaa märkis, et käesoleva juhtumi hindamine oli täielikult kooskõlas tavapärase haldustavaga. ASI ja AOE Iirimaa filiaalide maksukohustuse arvutamisel ei kaldutud kõrvale tavapärasest alusest ja seega ei esinenud valikulist kohtlemist.

(158) Iirimaa väidab, et vaidlustatud eelotsusteni viinud protsess ei hõlmanud Apple'i eeliskohtlemist. Iirimaa maksuhalduri seisukohast ei ole tegemist läbirääkimistega, mille tulemusel äriühing peab tasuma kindlaksmääratud maksusumma. Pigem on eesmärk tagada, et kasumijaotuse alus oleks asjakohane.

(159) Iirimaa leiab vaidlustatud eelotsustes kokku lepitud kasumijaotuse kohta, et Iirimaa maksuhalduri lähenemisviis kajastab täielikult filiaali panust äriühingu üldisesse kasumisse ja TCA 97 § 25 on nõuetekohaselt kohaldatud. Kokkulepitud kasumijaotuse meetoditega saadakse maksustatav kasum, mis vastab Iirimaa filiaali igakordsele panusele äriühingu üldisesse kasumlikkusesse. Eelkõige pidas Iirimaa maksuhaldur väga tähtsaks asjaolu, et Iirimaa filiaalidel ei olnud õigust äriühingute tulu oluliseks allikaks olnud Apple'i intellektuaalomandilitsentsidele ega nendega seotud huvisid. Seepärast ei pidanud maksuhaldur asjakohaseks ega jätkusuutlikuks omistada Apple'i ainulaadsest intellektuaalomandist tulenevat väärtust Iirimaa filiaalidele.

(160) Iirimaa esitab ka mitu menetlusega seotud argumenti, märkides, et komisjon ei ole olnud menetluse algatamise otsuse koostamisel erapooletu, kuna see sisaldab liiga kategoorilist keelekasutust, mis näib lõppotsuses tehtavat järeldust ette ennustavat. Iirimaa väidab ka, et komisjon rikkus Iirimaa õigust ärakuulamisele, arutades juhtumiga seotud küsimusi OECDga Iirimaad kaasamata. Lisaks sellele viitab ta esimese väidetava abimeetme (1991. aastal) ja komisjoni esimeste uurimistoimingute (2013. aastal) vahelise ajavahemiku pikkusele, mis väidetavalt raskendab Iirimaal enda kaitsmist ja muudab olukorra maksumaksjate jaoks prognoosimatuks. Lõpuks väidab Iirimaa, et tagasinõudmine peaks olema välistatud kas seetõttu, et tegemist on olemasoleva abiga, või seetõttu, et abisummat oleks väga keeruline arvutada.

5. HUVITATUD ISIKUTE MÄRKUSED MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE KOHTA

5.1. *APPLE'i MÄRKUSED*

(161) Apple'i märkused menetluse algatamise otsuse kohta kattuvad suures osas Iirimaa märkustega, eriti seoses kohaldatava siseriikliku õigusega, mille kohaselt tuleks kindlaks teha eelise olemasolu.

(162) Apple märgib, et Apple'i intellektuaalomandi loomine on toimunud ja toimub peamiselt USAs äriühingu Apple Inc. peakontoris Cupertinos. Seal asub enamik Apple'i teadus- ja arendusinsenere. Juhtivtöötajad, kes teevad kõik strateegilised ja lõppotsused teadus- ja arendustegevuse ning ideede turustamise kohta alates tootekujundusest kuni toodete turulelaskmiseni, asuvad samuti USAs. Apple Inc. on kogu Apple'i intellektuaalomandi ainuomanik.

(163) Ühtki Apple'i intellektuaalomandi kasutamise või Apple'i toodete arendamisega seotud otsust (nt otsused selle kohta, millist intellektuaalomandit turustada ja kuidas tooteid valmistada) ei tehta Iirimaal. Ükski Iirimaa filiaalide töötaja ei vastuta teadus- ja arendustegevuse ega Apple'i intellektuaalomandi kasutamise õigusega seotud otsuste eest. Kõik sellised otsused teevad USAs äriühingu Apple Inc. ja/või ASI ja AOE juhatused, kes juhivad ja kontrollivad äriühinguid väljastpoolt Iirimaad.

(164) Apple'i turundus on äriühingu oluline strateegiline komponent. Turundusstrateegiat kontrollitakse ja juhitakse samuti USAst, kus tehakse kõik tähtsad otsused. Kõik turunduskampaaniad kavandatakse ja töötatakse välja USAs. Iirimaa filiaalid ei osale turunduskampaaniate loomises ja arendamises ning ASI Iirimaa filiaal hüvitab äriühingule Apple Inc. üleilmsete turundusteenuste osutamise.

(165) Mis puutub eelise olemasolu hindamisse, siis komisjon ei tuvastanud sellise eelise kindlakstegemiseks õiget võrdlusalust, milleks peavad olema ainult siseriiklikud maksueeskirjad, mis reguleerivad Iirimaal filiaale omavate mitteresidendist äriühingute kohtlemist (st TCA 97 § 25), mitte OECD põhimõtted, millel puudub Iirimaal õigusjõud. Kuna vaidlustatud eelotsustes kokku lepitud kasumijaotuse meetodid olid kooskõlas Iirimaa maksuhalduri TCA 97 § 25 kohase haldustavaga, ei vähendanud need eelotsused ASI ja AOE maksukoormust ega andnud neile seega mingit eelist. Samuti ei saa eelise tuvastamise eesmärgil reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamiseks kasutada turumajanduse tingimustes tegutseva eraettevõtja kriteeriumi, sest seda kriteeriumi ei saa kohaldada avaliku sektori asutusena tegutseva riigi ega maksumaksja suhtes.

(166) Peale selle ei ole käesoleval juhul tegemist valikulise kohtlemisega, sest vaidlustatud eelotsustega kinnitati vaid Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamine vastavalt TCA 97 §-le 25 ja asjakohasele haldustavale ning samal viisil, nagu Iirimaa maksuhaldur kohaldaks TCA 97 § 25 kõikide teiste sarnases olukorras olevate maksumaksjate suhtes. Puudus ka kaalutlusõigusel põhinev valikuline kohtlemine, sest Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigust piirasid maksusüsteemiga seotud objektiivsed kriteeriumid.

(167) Ent isegi kui reaalturuväärtuse põhimõte oleks olnud käesoleva juhtumi tehingute suhtes kohaldatav, jõuti Apple'i esitatud [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes järeldusele, et kasumi jaotamine Iirimaa filiaalidele kuulub asjakohaste tulemuste vahemikku isegi praeguste siirdehinna kindlaksmääramise eeskirjade kohaselt, nii et vaidlustatud eelotsused ei andnud äriühingutele ASI ja AOE eelist. Selle aruande kohaselt võtsid ASI ja AOE rahvusvahelistel turgudel endale toodete edu ja puudustega seotud olulised riskid. Apple'i toodete turustajaid ja edasimüüjaid (sidusettevõtjad ja kolmandad isikud) kaitsesid nende riskide eest lepingutingimused, üleilmsed põhimõtted ja turustamise suhtes kohaldatavad lähenemisviisid (nt varude kontroll). Äririski juhtimise ja maandamise põhimõtted kehtestas Apple Inc. USAs. Äriühingutel ASI ja AOE oli olemas finantssuutlikkus äririskide kandmiseks ja äriühingu äririskide maandamiseks vajalike strateegiliste otsuste tegemiseks. Eelkõige on aruandes välja toodud Iirimaa filiaalide majanduslikult olulised tegevused seoses nende funktsioonide ja faktiliste asjaoludega ning märgitud, et maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks on kõige sobivam tehingupõhise tootluse meetod; samuti leiti, et ASI Iirimaa filiaali puhul on kõige sobivam kasumlikkuse näitaja Berry suhtarv ([111]) ja AOE Iirimaa filiaali puhul kogukuludele lisatav juurdehindlus.

(168) [Apple'i maksunõustaja] väitel on ASI kui teistele seotud osapoolest turustajatele kaupa müüva turustaja puhul ainuke lisandväärtust andev funktsioon kauba turustamisega seotud logistika ning kauba maksumus kandub lihtsalt üle toote järgmisele ostjale. Turustuskulud peaksid olema äriühingu tegevuskulud. Sellisel juhul tuleks äriühingule tasuda vaid need kulud. Turustajale tuleks Berry suhtarvu kasutades anda kulupõhine tasu ettevõtja turustuskuludelt (lisandväärtust andvatelt kuludelt). Seejärel tuletatakse aruandes kasumlikkuse andmed valitud kolmandast isikust äriühingute põhjal, kelle funktsioonid sarnanevad Iirimaa filiaalide omadega, ja hinnatakse eelotsuste kohast tegelikku kasumijaotust kolmandate isikute andmetest lähtudes. Seoses 1991. aasta eelotsuse kohaselt Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamise tulemuste hindamisega on aruandes esitatud võrreldavad

([111]) Berry suhtarv on määratletud kui brutokasumi suhe tegevuskulude kogusummasse. Maksunõustaja viitab OECD siirdehindade suuniste punktidele 2.100–2.102. Teistele seotud osapoolest turustajatele kaupa müüva turustaja puhul on ainuke lisandväärtust andev funktsioon kauba turustamisega seotud logistika ning kauba maksumus kandub lihtsalt üle toote järgmisele ostjale. Turustuskulud peaksid olema äriühingu tegevuskulud. Sellisel juhul tuleks äriühingule tasuda vaid need kulud. Sisuliselt annab Berry suhtarvu selline kasutamine turustajale kulupõhise tasu ettevõtja turustuskuludelt (lisandväärtust andvatelt kuludelt).

kolmandate isikute kasumlikkuse andmed 2004., 2005. ja 2006. aasta kohta ([112]) ning võrreldud Iirimaa filiaalidele 2004.–2007. majandusaastal omistatud tegelikke kasumeid nende võrdlusandmetega. [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruande võrdlusandmete uuringu tulemusi näitab ASI puhul Berry suhtarvu kasutades joonis 10 ja AOE puhul kogukuludele lisatavat juurdehindlust kasutades joonis 11.

Joonis 10

Sõltumatutel müügi-/turustusüksustel põhinev reaalturuväärtusele vastav Berry suhtarvu vahemik [Apple'i maksunõustaja] esitatud teabe kohaselt

Kolme aasta kaalutud keskmine	Berry suhtarv – 2004–2006	Berry suhtarv – 2009–2011
Ülemine kvartiil	1,21	1,40
Mediaan	1,10	1,17
Alumine kvartiil	1,01	1,06
Vaatluste arv	11	25

Joonis 11

Sõltumatutel tootjatel põhinev reaalturuväärtusele vastav kogukuludele lisatava juurdehindluse vahemik [Apple'i maksunõustaja] esitatud teabe kohaselt

Kolme aasta kaalutud keskmine	Kogukulude juurdehindlus – 2004–2006	Kogukulude juurdehindlus – 2009–2011
Ülemine kvartiil	9,3 %	10,1 %
Mediaan	6,5 %	7,5 %
Alumine kvartiil	4,4 %	4,9 %
Vaatluste arv	8	13

(169) Selle uuringu põhjal järeldatakse [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes, et ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele omistatud kasum oli täielikult kooskõlas OECD reaalturuväärtuse põhimõttega. [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes on esitatud ka Iirimaa filiaalide „tegelik profiil". [Apple'i maksunõustaja] ei ole juurdehindluse „profiili" mõistet määratlenud. AOE puhul on aruandes esitatud 2011. ja 2012. aasta kogukulude profiilile lisatav juurdehindlus, mida kujutab joonis 12.

Joonis 12

AOE kogukuludele lisatav tegelik juurdehindlus 2011. ja 2012. majandusaastal [Apple'i maksunõustaja] esitatud teabe kohaselt

Majandusaasta	Kogukuludele lisatav juurdehindlus (%)
2011. majandusaasta tegelik juurdehindlus	[5–10]
2012. majandusaasta tegelik juurdehindlus	[5–10]

([112]) Vastavalt aruandele puudus varasemate aastate kohta piisavalt usaldusväärne andmebaas, mis võimaldaks teha OECD siirdehindade suuniste kohaselt nõutavat analüüsi.

(170) 17. novembril 2014 esitas Apple [Apple'i teise nõustaja] koostatud täiendava *ad hoc* uuringu, milles keskendutakse kahele menetluse algatamise otsuses tõstatatud küsimusele: i) väitele, et ASI Iirimaa filiaali suhtes kohaldatud kasumijaotus ei arvestanud müügi arengut, ([113]) ja ii) väitele, et AOE puhul kokku lepitud kaks erinevat juurdehindlust (65 % ja 20 %) ei saa mõlemad vastata reaalturuväärtuse põhimõttele ([114]). Uuringus järeldatakse, et vaidlustatud eelotsustes jaotati kasum Iirimaa filiaalidele nõuetekohaselt kuludele lisatava juurdehindluse alusel, võtmata arvesse müügi arengut.

(171) [Apple'i teise nõustaja] *ad hoc* uuringu kohaselt on kuludest lähtumine ootuspärane, kuna Iirimaa filiaalid tegutsevad konkurentsiturul ja kolmandast isikust ettevõtjatele, kellega Apple sõlmib lepingud Iirimaa filiaalide osutatavate teenustega sarnaste teenuste osutamiseks, makstakse samuti tavaliselt hüvitist nende kulude põhjal. Selle kohta, et kasumijaotus ei järgi müügi arengut, väidab [Apple'i teine nõustaja], et ASI Iirimaa filiaali tegevusele on omane mastaabisääst. See, kas ASI Iirimaa filiaali kliendid ostavad tooteid suures või väikeses koguses, ei mõjuta oluliselt kulusid, sest ASI Iirimaa filiaali tegevus (nt klientidega ühenduse võtmine, logistika korraldamine) on suuresti paika pandud, võttes arvesse klientide ostetavate toodete mahtu.

(172) Lisaks sellele saab AOE jaoks välja töötatud astmelise langusega süsteemi põhjendada majanduslikust ja ärilisest vaatenurgast. Majanduslikust vaatenurgast on tegevuskuludele lisatava juurdehindluse eesmärk katta ühekordsed püsikulud. Algne 65 % juurdehindlus peaks seega katma kogu tegevuse püsikulud. Mingil hetkel on selle juurdehindlusega tekitatav marginaal siiski enam kui piisav, et täielikult katta algselt kantud püsikulud. Seega ei tuleks pärast teatavat kulutaset teha püsikulude katmiseks täiendavaid makseid, mis õigustab [Apple'i teise nõustaja] *ad hoc* uuringu kohaselt isegi astmelist langust 65 %-lt 0 %-le.

(173) Lõpuks leiab Apple, et riigiabi eeskirjade jõustamine ei ole sobiv vahend äriühingute maksustamist käsitlevate siseriiklike õigusnormide ühtlustamiseks, mida komisjon väidetavalt teeb, nõudes, et liikmesriigid järgiksid selliseid standardeid nagu reaalturuväärtuse põhimõte, mida mõne liikmesriigi maksusüsteemis ei kohaldata ja mille tulemusena muutuvad nende liikmesriikide eelotsused vastuvõtlikuks riigiabi tuvastamisele.

5.2. *MUUDE HUVITATUD ISIKUTE MÄRKUSED*

(174) Muudelt huvitatud isikutelt, st ettevõtjate ja tööandjate keskliidult Ibec saadud märkused ja mitme majandusorganisatsiooni ühine kiri (edaspidi „ühine kiri") ei käsitle menetluse algatamise otsuses tõstatatud kahtlusi, vaid keskenduvad hoopis mõjule, mida selles otsuses järgitud lähenemisviis avaldab ärikeskkonnale. Eelkõige leitakse neis märkustes, et komisjoni algatus vähendaks õiguskindlust ja kõrvaldaks tavad riigiabi eeskirjade alusel, kuigi kahjuliku maksukonkurentsi kõrvaldamiseks on sobivamad ja asjakohasemad rahvusvahelised foorumid, nagu OECD, või muud poliitilised kanalid. Komisjon ei peaks püüdma ühtlustada maksusüsteemide aspekte, mille suhtes tal puudub riigiabimenetluste raames pädevus.

(175) Märkustes kritiseeritakse ka seda, et komisjon peab valikuliseks olukordi, kus maksuhalduritel peaks olema teatav kaalutlusruum, ja nenditakse, et siirdehindade kindlaksmääramine ei ole täppisteadus. Kui komisjon peaks järeldama, et eelotsuste näol on tegemist siseturuga kokkusobimatu riigiabiga, peaks tagasinõudmine olema välistatud õiguspärase ootuse põhimõtte ja lähenemisviisi uudsuse tõttu.

(176) Oxfam väljendas oma märkustes komisjoni uurimismenetlusele toetust ning soovitas komisjonil suurendada oma uurimisvõimekust, võttes arvesse ka asjaolu, et tal võivad liikmesriikide maksutavade struktuursel hindamisel olla paremad võimalused kui riiklikel organitel. Ta kutsub komisjoni üles tagama, et valikulise eelise kindlakstegemisel määratakse piisavad karistused ja kahjulikud maksutavad kaotatakse järk-järgult, kuid kiiresti. Ta märgib ka, et varem kehtinud nõuete ajutise kohaldamise tähtaeg, mis on Iirimaa maksuresidentsuse eeskirjade kohaselt kuus aastat ja aitab kaasa hübriidüksustega seotud ebakõlade tekkele, on liiga pikk.

([113]) Menetluse algatamise otsus, punkt 67.
([114]) Menetluse algatamise otsus, punkt 63.

6. IIRIMAA MÄRKUSED KOLMANDATE ISIKUTE MÄRKUSTE KOHTA

(177) Iirimaa kordab oma märkustes kolmandate isikute poolt menetluse algatamise otsusele vastuseks esitatud märkuste kohta argumenti, et OECD reaalturuväärtuse põhimõte ei ole filiaali kasumi jaotamisega seotud Iirimaa õiguse osa ja komisjon ei ole tõendanud ASI ja AOE valikulist kohtlemist, sest Iirimaa maksuhalduri hinnang oli käesoleval juhul täielikus kooskõlas tavapärase haldustavaga, mida kinnitab ka Apple'i esitatud teave. Lisaks sellele näitavad [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruanne ja [Apple'i teise nõustaja] *ad hoc* uuring, et vaidlustatud eelotsuste kohaldamisel saadud tulemus oli võrreldav tulemusega, mille oleks andnud reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine.

(178) Iirimaa kommenteerib ka ühises kirjas õiguskindluse kohta esitatud argumente. Iirimaa sõnul on ühises kirjas õigesti märgitud, et mõistlik ja hoolas maksumaksja ei oleks saanud ette näha, et komisjon järeldab *prima facie*, et tegemist on siseturuga kokkusobimatu riigiabiga. Peale selle võrdleb komisjon Iirimaa maksueeskirju välise võrdlusraamistikuga, mis on vastuolus tema väljakujunenud kohtupraktikaga, mille kohaselt ainus kehtiv võrdlusalus on siseriiklik maksusüsteem. Kõik see rikub õiguskindluse põhimõtet.

(179) Vastuseks Oxfami märkustele märgib Iirimaa, et komisjon peaks uurima liikmesriigi eelotsustustavasid õiglaselt ja ühtviisi põhjalikult olenemata liikmesrigi suurusest. Lisaks sellele väidab Iirimaa seoses Oxfami märkusega Iirimaa maksuresidentsuse eeskirjade kohta, et tema äriühingu maksuresidentsuse eeskirjad ei ole koostatud hargmaiste äriühingute agressiivse maksuplaneerimise hõlbustamiseks. Iirimaa märgib, et „Double Irish" maksustruktuur ei ole ega ole kunagi olnud Iirimaa maksukorra osa, vaid pigem maksu- ja õigusnõustajate välja mõeldud rahvusvaheline maksupaneerimise viis.

7. MUU MÄRKUSTE VAHETAMINE PÄRAST MENETLUSE ALGATAMISE OTSUST

7.1. *17. APRILLI 2015. AASTA KIRJALE JÄRGNENUD KIRJAVAHETUS*

7.1.1. 17. APRILLI 2015. AASTA KIRI

(180) Vastuseks Iirimaa 25. veebruari 2015. aasta palvele, et komisjon selgitaks üksikasjalikumalt oma vaidlustatud eelotsuste uurimise põhjal kujunenud hinnangut, mis näis Iirimaa arvates põhinevat kohaldatava siseriikliku õiguse vääritimõistmisel, saatsid komisjoni talitused 17. aprillil 2015 Iirimaale kirja, paludes Iirimaal edastada selle koopia Apple'ile.

(181) Komisjon selgitas kirjas, et ta peab valikulisuse tuvastamisel asjakohaseks võrdlussüsteemiks Iirimaa äriühingu tulumaksu süsteemi tavalisi maksueeskirju, mis hõlmavad nii residendist äriühinguid kui ka mitteresidendist äriühingute filiaale, samal ajal kui TCA 97 § 25 reguleerib üksnes filiaalide maksustamist. Järgmisena kirjeldas komisjon Iirimaalt ja Apple'ilt menetluse algatamise otsusele vastuseks saadud tähelepanekutele tuginedes kokkuvõtlikult oma arusaama ASI ja AOE tegevusest: „kuna äriühingutel ASI ja AOE puudub väljaspool nende Iirimaa filiaale majandustegevus, teostavad tegevust, mis seisneb Apple'i toodete hankimises, tootmises, müügis ja turustamises väljaspool Ameerikat, ASI ja AOE Iirimaa filiaalid. Kuna ASI ja AOE Iirimaa filiaalid on ainuvastutavad Apple'i toodete hankimise, tootmise, müügi ja levitamise eest väljaspool Ameerikat, siis näib, et ainult Iirimaa filiaalid kasutavad ja omavad ASI ja AOE intellektuaalomandilitsentse. Seda tundub kinnitavat ka asjaolu, et äriühingutel ASI ja AOE on töötajad ainult nende Iirimaa filiaalides ja seega puudub neil väljaspool Iirimaad tegevussuutlikkus". Komisjon selgitas seejärel vastuseks Apple'i poolt menetluse algatamise otsuse kohta esitatud tähelepanekutes sisalduvatele väidetele, ([115]) et äriühingu Apple Inc. töötajate täidetavaid funktsioone ei arvestata vaidlustatud eelotsuste hindamisel: „fiktiivne tasu teenuste eest, mida kontserni töötajad ASI või AOE arvatavaks kasuks tasuta osutavad, ei saa vähendada ASI ja AOE peakontorite ja filiaalide vahel jaotatavat kasumit".

([115]) Vt põhjendused 162–164.

(182) Lõpuks vastas komisjon Iirimaa poolt menetluse algatamise otsuse kohta esitatud tähelepanekutes sisalduvale konkreetsele väitele, mille kohaselt komisjon kinnitas, et ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele ei olnud antud intellektuaalomandiga seotud õigusi. Komisjon selgitas, et menetluse algatamise otsuses kirjeldati üksnes kulude jagamise kokkuleppest tulenevat intellektuaalomandi jaotamise korda vastavalt Iirimaa ametiasutuste esitatud teabele, kuid komisjon ei ole seda oma hinnangus kinnitanud. Komisjon selgitas ka, et erinevalt Iirimaa väitest ei kohaldanud ta menetluse algatamise otsuses õigusallikana OECD reaalturuväärtuse põhimõtet.

7.1.2. IIRIMAA MÄRKUSED 17. APRILLI 2015. AASTA KIRJA KOHTA

(183) Iirimaa väitis 4. mai 2015. aasta kirjas, et komisjon on oma hinnangut väidetava riigiabi kohta 17. aprilli 2015. aasta kirjas märkimisväärselt muutnud, eriti seoses võrdlusraamistikuga. Iirimaa leidis, et hinnangu muutmine rikub Iirimaa õigust õiglasele ärakuulamisele. Iirimaa märkis, et komisjon näib olevat reaalturuväärtuse põhimõtte kõrvale jätnud ja peaks seetõttu vastu võtma uue või täiendava menetluse algatamise otsuse, mis sisaldab uut analüüsi.

(184) Võrdlusraamistiku kohta väidab Iirimaa, et ei ole selge, millise võrdlusraamistiku komisjon välja pakkus. ASI ja AOE ei ole Iirimaa maksuresidendid ja neid maksustatakse äriühingute maksustamise üldeeskirjade kohaselt. Kui Iirimaa residentide puhul maksustatakse kogu nende tulu, maksustatakse mitteresidentide puhul TCA 97 § 25 kohaselt ainult nende Iirimaal saadud tulu.

(185) Iirimaa selgitas veel, et kogu ASI ja AOE Iirimaa filiaalide tulu peale intressitulu on tegevustulu. Filiaalidel puudub nende tegevustulust eraldatav tulu „intellektuaalomandiõiguse kasutamisest“. Tegelikult puudub ASI ja AOE Iirimaa filiaalidel eraldi intellektuaalomanditulu voog ning ei oleks õige käsitada filiaalide tulu mis tahes osa intellektuaalomandituluna. Lisaks sellele kordas Iirimaa, et Apple'i äärmiselt väärtuslikku tehnoloogia, disainilahenduste ja turustamisega seotud intellektuaalomandit luuakse, arendatakse ja juhitakse USAs ning seda ei saa kuidagi omistada ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele. Filiaalidel ei ole ka kulude jagamise kokkuleppe alusel antud litsentside haldamisega seotud tegevusi. Seetõttu ei saa ASI ja AOE kasumit, mis tuleneb kulude jagamise kokkuleppest, omistada nende Iirimaa filiaalidele.

(186) Iirimaa märkis, et tegevustulu tähendab netotegevustulu pärast mahaarvamisi, mitte brutotegevustulu. Netotulu peab „tekkima […] filiaali kaudu või filiaalis“, mis tähendab, et „filiaal on tulu põhjuslik allikas, millele tulu nõuetekohaselt omistatakse“. TCA 97 § 25 ei saa tõlgendada nii, et filiaali kaudu toimuvad brutolaekumised määravad kindlaks äriühingu kogutulu omistamise filiaalile. Iirimaa kordab, et sellise tõlgendusega kaasneksid absurdsed tulemused, millel puudub igasugune seos majandusliku tegelikkusega. Iirimaa sõnul on suur osa ASI ja AOE tulust jäänud maksustamata siseriiklike maksukordade ebakõlade tõttu, mida ei saa kaotada riigiabi eeskirjadega.

(187) Lõpuks väitis Iirimaa, et reaalturuväärtuse põhimõte ei ole Iirimaa maksukorra osa ja komisjoni kirjas esitatud „selgitus“, et ta kohaldab OECD eeskirju menetluse algatamise otsuses „mittesiduva“ soovitusena, ei kajasta kaugeltki komisjoni seisukohta menetluse algatamise otsuses. Iirimaa väitel tugineb menetluse algatamise otsus otseselt OECD reaalturuväärtuse põhimõtte määratlusele. Kui komisjon peab silmas, et olemas on teist liiki, n-ö OECD-väline reaalturuväärtuse põhimõte, oleks ta pidanud selle kohta ära kuulama Iirimaa argumendid.

7.1.3. APPLE'i MÄRKUSED 17. APRILLI 2015. AASTA KIRJA KOHTA

(188) Apple märkis 4. mai 2015. aasta kirjas, et ta ei nõustu komisjoni lähenemisviisiga, mis näib nõudvat Iirimaa maksuresidendist äriühingute ning ASI ja AOE Iirimaa filiaalide sarnast kohtlemist ja nende üleilmse tulu maksustamist. Apple sõnul ei mõjuta mitteresidendist äriühingu kasumlikud tegevused väljaspool Iirimaad tasumisele kuuluvat maksusummat Iirimaal.

(189) Peale selle väidab Apple, et komisjon omistab ebaõigesti kogu kasumi Iirimaa filiaalidele lähtuvalt asjassepuutumatust ja väärast eeldusest, et äriühingutel ASI ja AOE puudub väljaspool nende Iirimaa filiaale majandustegevus. Apple väidab, et väljaspool Iirimaad toimuvad ASI ja AOE poolt või heaks ellu viidavad kriitilise tähtsusega tegevused ning tõi näiteks selle, et ASI ja AOE juhatused otsustasid sõlmida äriühinguga Apple Inc. kulude jagamise kokkuleppe, kuna müügi-, hanke- ja tootmislepingutega seotud läbirääkimisi juhivad ASI ja AOE nimel äriühingu Apple Inc. juhtivtöötajad. Viimaks väidab Apple, et ülejäänud kasumit, mida ei maksustata Iirimaal, maksustatakse kokkuvõttes USAs.

(190) Apple vaidlustab arvamuse, et ASI ja AOE intellektuaalomandilitsentse on kasutanud ja omanud ainult Iirimaa filiaalid. Nimelt väidab komisjon ebaõigesti, et äriühingutel ASI ja AOE puudub väljaspool Iirimaa filiaale majandustegevus. Iirimaa filiaalidel, mis tegutsesid vastavalt hanke- ja turustuskeskuse ning toodete rutiinse koostajana, oli vaid piiratud juurdepääs toodete koostamise ja lähetamisega seotud litsentsitud intellektuaalomandile. Apple väidab, et tulenevalt ASI ja AOE Iirimaa filiaalide piiratud juurdepääsust litsentsitud intellektuaalomandile ei jaotataks isegi heakskiidetud OECD lähenemisviisi kohaselt neile kasumit, just nagu sõltumatu ettevõtja ei saaks sarnase litsentsitud intellektuaalomandi eest tasu. Apple märgib kokkuvõtteks, et juurdehindluste aluseks olevad intellektuaalomandiõigused (nt riistvara ja tarkvara kujunduse ja tehnoloogiaga seotud õigused) ei ole õigused, millele Iirimaa filiaalid tugineksid hanke-, turustus- või koostetegevuses, ning seetõttu ei saa neid omistada Iirimaa filiaalidele.

(191) Apple ei nõustu ka sellega, et mainides menetluse algatamise otsuse kirjeldavas osas, et „AOE/ASI Iirimaa filiaalile ei anta asjaomase intellektuaalomandiga seotud õigusi“, ei kinnitanud komisjon seda asjaolu. Apple'i väitel ei vaidlustanud komisjon seda asjaolu menetluse algatamise otsuse hinnangu osas. Kuna tegemist on vaidlustamata asjaoluga, on see asjakohane ning pooled saavad tugineda sellistele menetluse algatamise otsuses esitatud faktilistele ja õigusväidetele. Apple vaidlustab ka selle, et komisjon kasutas OECD siirdehindade suuniseid vaid viitedokumendina, arvestades, et komisjon tugines menetluse algatamise otsuses märgatavalt nendele suunistele.

7.2. *KOMISJONI JA IIRIMAA 7. MAI 2015. AASTA KOHTUMISELE JÄRGNENUD KIRJAVAHETUS*

7.2.1. 7. MAI 2015. AASTA KOHTUMINE

(192) Iirimaa taotlusel korraldati 7. mail 2015 komisjoni talituste ja Iirimaa kohtumine. Kohtumisel arutati järgmisi teemasid: i) TCA 97 § 25 tõlgendamine ja territoriaalsuse küsimus; ii) residendist ja mitteresidendist äriühingute puhul kasutatav maksustamislahendus; iii) võrdlusraamistiku kindlaksmääramine; iv) turumajanduse tingimustes tegutseva eraettevõtja kriteerium; v) reaalturuväärtuse põhimõtte roll Iirimaa ja liidu õiguses; vi) teiste Apple'i kontserni äriühingute tegevuse tähtsus ASI ja AOE kasumijaotusele.

(193) 9. juuli 2015. aasta e-kirjaga saatis komisjon Iirimaale 7. mai 2015. aasta kohtumise protokolli kavandi ja kutsus Iirimaad üles protokolli heaks kiitma või esitama selle kohta muudatusettepanekuid.

7.2.2. IIRIMAA 17. JUULI 2015. AASTA KIRI (EKSPERDIARVAMUSEGA) JA 14. AUGUSTI 2015. AASTA KIRI

(194) Iirimaa avaldas 17. juuli 2015. aasta kirjas arvamust mitme 7. mai 2015. aasta kohtumisel arutatud teema kohta.

(195) Iirimaa väitel tunnistas komisjon sellel kohtumisel, et kooskõlas kohaldatavate residentsuseeskirjadega olid ASI ja AOE kogu asjakohase aja jooksul mitteresidendist äriühingud ning nende maksukohustust tuli hinnata TCA 97

§ 25 alusel. See tähendab, et vastavalt territoriaalsuse põhimõttele, mida komisjon ei vaidlustanud, ei saa Iirimaa maksuhaldur maksustada ASI ja AOE üleilmset kasumit, vaid Iirimaa filiaalid on kohustatud tasuma maksu ainult Iirimaal saadud kasumilt. Sellega seoses ei nõustu Iirimaa 7. mai 2015. aasta kohtumisel esitatud väitega, et võrdlusraamistik koosneb tavalisest äriühingu tulumaksu süsteemist. TCA 97-l puudub üks ülekaalukas eesmärk. Iirimaa residendist äriühingute puhul on TCA 97 eesmärk maksustada nende üleilmne kasum, samal ajal kui mitteresidendist äriühingute puhul on eesmärk maksustada Iirimaal saadud kasum. Võrdlusraamistik saab seega olla ainult TCA 97 § 25 ja Iirimaa maksustas kogu AOE ja ASI kasumi, mille maksustamine kuulus Iirimaa jurisdiktsiooni alla, st kogu äriühingute kasumi, mis oli omistatav Iirimaa filiaalide tegevusele. Võttes arvesse asjaolu, et ASI ja AOE Iirimaa filiaalide täidetavad funktsioonid olid sisult rutiinsed toimingud ja logistilised tegevused, samal ajal kui olulisi strateegilisi ja äriotsuseid tegi kõrgem juhtkond USAs, siis kuna Apple'i intellektuaalomandi kui äriühingu kasumlikkuse peamise teguri arendamine ja kasutamine toimus väljaspool Iirimaad ning kuna kulude jagamise kokkuleppes osalemise otsus tehti ja kulude jagamise kokkuleppe kohaste riskide juhtimine ja kontroll toimusid väljaspool Iirimaad, ei saa kulude jagamise kokkuleppest tulenevat tulu ja selle tulemusel tekkinud majanduslikke õigusi kuidagi omistada ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele.

(196) Iirimaa leiab sellega seoses, et komisjon ei ole kuidagi põhjendanud või selgitanud oma seisukohta, mille kohaselt käesoleval juhul on oluline tulu liigitamine aktiivseks tuluks ja aktiivset tulu tuleb kuskil aktiivselt juhtida. Kogu ASI ja AOE Iirimaa filiaalide tulu peale intressitulu on tegevustulu ja filiaalid ei saa Apple'i intellektuaalomandiõiguste kasutamiselt filiaalide tegevustulust eraldatavat tulu. Seega on intressitulu filiaalide ainus tulu, mis on „filiaali või esinduse kasutatavast, omandis olevast või tema kasuks hoitavast varast või õigustest saadav tulu" TCA 97 § 25 tähenduses. Komisjon ei saa väita, et Apple'i intellektuaalomandist saadud tulu oleks tulnud TCA 97 § 25 kohaselt maksustada Iirimaal. Iirimaa saab ja peaks arvestama ainult filiaalide funktsioone ning sai seetõttu tuvastada üksnes seda, et intellektuaalomandi loomiseni viinud teadus- ja arendustegevus ning intellektuaalomandi aktiivne juhtimine ei toimunud Iirimaal. Pealegi ei ole oluline, kus kasumit kajastatakse. ASI ja AOE kasumit kajastatakse nende äriühingute raamatupidamisaruannetes, kuid seda ei ole maksustatud (v.a Iirimaa filiaalide kasumit ja USAs saadud investeerimistulu), sest need äriühingud ei ole USA residendid. Kasumi mittemaksustamine on sõltumatu maksusüsteemi ebakõla tagajärg ega ole riigiabi seisukohalt oluline.

(197) Iirimaa väitel nõustus komisjon 7. mai 2015. aasta kohtumisel ka sellega, et reaalturuväärtuse põhimõte ja heakskiidetud lähenemisviis ei ole filiaalide maksustamist käsitleva Iirimaa õiguse osa ning liidu õigus ei nõua TCA 97 § 25 puhul reaalturuväärtuse põhimõttest lähtumist. Iirimaa väitel järeldub sellest, et vaidlustatud eelotsustes reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamata jätmisel ei kaldutud kõrvale ega tehtud erandit üldiselt Iirimaa äriühingu tulumaksu korra nõuetest ega konkreetselt TCA 97 §-st 25. Komisjoni seisukoht, et reaalturuväärtuse põhimõte on kohaldatav kui asjakohane riigiabi hindamise vahend, on Iirimaa arvates täiesti uus argument ja kaldub märkimisväärselt kõrvale komisjoni seisukohast menetluse algatamise otsuses, milles väidetavalt viidati sellele, et Iirimaa maksuhaldur ei kohaldanud OECD reaalturuväärtuse põhimõtet. Peale selle leiab Iirimaa, et reaalturuväärtuse põhimõtte tagasiulatavat kohaldamist riigiabi hindamise vahendina ei toeta liidu kohtute praktika ega komisjoni otsustustava ning see ei tulene ka turumajanduse tingimustes tegutseva eraettevõtja kriteeriumist ega üldisest viitamisest turutingimustele. Reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine riigiabi hindamise vahendina ja viitamine, et see on olnud alates 1958. aastast liidu õiguse osa, tähendaks ajaloo täielikku ümberkirjutamist ja oleks vastuolus õiguskindluse põhimõttega. Seega arvestades, et reaalturuväärtuse põhimõte ei ole Iirimaa õiguse osa, ei saa selle kohaldamata jätmist õigupoolest käsitada ka eelisena. Ent isegi kui pidada reaalturuväärtuse põhimõtet käesoleval juhul kohaldatavaks, on [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc*

aruandes ([116]) järeldatud, et tegelik kasumijaotus Iirimaa filiaalidele on täielikult kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega. Kui komisjon ei olnud selle analüüsiga nõus, oleks ta pidanud Iirimaad sellest teavitama ja andma talle võimaluse vastata.

(198) Valikulisuse kohta väidab Iirimaa, et komisjon ei ole valikulisust analüüsinud. Eelkõige ei ole komisjon kuidagi tõendanud, et äriühinguid ASI ja AOE koheldi teistest filiaalidest soodsamalt. Euroopa Kohus on sedastanud, et residendist ja mitteresidendist äriühingud ei ole samasuguses õiguslikus ja faktilises olukorras ([117]). Kui Iirimaad kohustataks kohtlema residendist ja mitteresidendist äriühinguid võrreldavate äriühingutena, oleks see vastuolus rahvusvahelise tava, rahvusvaheliste maksupõhimõtete (nt territoriaalsuse põhimõte) ja Iirimaa siseriikliku õigusega. Lõpuks tuleb märkida, et isegi kui erinevat kohtlemist peetaks valikuliseks, oleks see selgelt põhjendatud TCA olemuse ja/või loogikaga.

(199) Iirimaa esitas 17. juuli 2015. aasta kirjas ka Cooke'i avamuse, põhjendamaks oma väidet, et äriühinguid ASI ja AOE maksustati kogu aeg TCA 97 § 25 kohaselt ning seega ei kujutanud nende suhtes kohaldatav maksustamislahendus endast riigiabi. Cooke'i arvamuses märgitakse, et erinevalt komisjoni väidetavast seisukohast, mille kohaselt Iirimaa maksuhaldur peaks kohtlema äriühinguid ASI ja AOE Iirimaa maksuresidentidena ja kohaldama nende suhtes vastavalt TCA 97 §-le 21 äriühingu tulumaksu, puudub Iirimaa maksuhalduril vabadus ja kaalutlusruum TCA 97 § 25 sõnaselgest sisust kõrvalekaldumiseks. Cooke viitab nii High Court'i kui ka Supreme Court'i otsustele kohtuasjas McGrath *vs.* Mc Dermott, ([118]) milles väideti, et kohus peaks jätma arvestamata keerulised ja ettemääratud tehingud, millel ei ole muud ärieesmärki kui maksude vältimine. High Court märkis, et kohus ei hinda maksukohustuse olemasolu kindlaksmääramisel tehingu sisu või finantstulemusi. Ta hindab tegelikku õigusmõju ning poolte õigusi lähtuvalt õiguspõhimõtetest ja mõistetest.

(200) Kuna ASI ja AOE keskne juhtimine ja kontroll toimub USAs, väidetakse Cooke'i arvamuses, et Iirimaa maksuhaldur kohtles tütarettevõtjaid nõuetekohaselt mitteresidendist maksumaksjatena. TCA 97 § 25 kohaselt maksustatakse ainult kasum, mis on saadud filiaali või esinduse kaudu kauplemisel, ning komisjon samastab äriühingud filiaalidega, kui ta nõuab, et Iirimaa maksuhaldur maksustaks äriühingu, mitte filiaali tegevuskasumi. Pealegi puudus Iirimaa maksuhalduril kaalutlusõigus reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamiseks analoogia alusel, sest see põhimõte ei olnud asjakohasel ajal Iirimaa maksuseadustiku osa. Cooke'i arvamuses järeldatakse, et Iirimaa õigus ei anna alust maksustada Iirimaal kogu AOE ja ASI kasumit. Iirimaa maksuhaldur oli asjakohastel aastatel pädev maksustama ainult seda ASI ja AOE kasumiosa, mis oli proportsionaalne nende Iirimaa filiaalide tegevusega.

(201) Lõpuks leitakse Cooke'i arvamuses, et tegelikes ärioludes oleks mõeldamatu väita, et kogu kõnealune tegevustulu on omistatav nende kahe filiaali täidetud funktsioonidele. Seda ilmestab asjaolu, et kliendid ei lähe kogu maailmas ööseks Apple'i kaupluste juurde uusima iPhone'i või iPadi järjekorda mitte sellepärast, et neid tooteid müüakse Corkist, vaid neile toodetele ulatuslike investeeringute, tehnoloogilise innovatsiooni, kujunduse maine ja kõige muu Apple'i tootevaliku juurde kuuluvaga antud väärtuse tõttu, millest enamik on omistatav USAs või mujal saavutatule.

7.2.3. APPLE'i 7. SEPTEMBRI 2015. AASTA KIRI (EKSPERDIARVAMUSEGA)

(202) Apple esitas 7. septembri 2015. aasta kirjas märkused protokolli kohta, mille komisjon oli saatnud Iirimaale 7. mai 2015. aasta kohtumise järelkajana. Apple sõnul ei tõendanud komisjon, et Apple sai vaidlustatud eelotsustega eelise ning Iirimaa maksuhaldur kohtles äriühinguid ASI ja AOE sarnases olukorras olevate äriühingutega võrreldes valikuliselt.

([116]) Iirimaa viitab [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandele 18. veebruari 2016. aasta kirjas, millega Iirimaa edastas komisjonile PwC *ad hoc* aruande. Iirimaa kirjas on märgitud, et „17. novembril 2014 edastas Apple [Apple'i maksunõustaja] analüüsi […]. Iirimaale teadaolevalt ei ole komisjon sellele analüüsile kordagi vastuväiteid esitanud ega märkinud, et ei ole sellega nõus".

([117]) Kohtuotsus C-446/03: Marks & Spencer *vs.* Halsey, EU:C:2005:763.

([118]) (1988) IR 258.

(203) Seoses TCA 97 § 25 nõuetekohase kohaldamise, võrdlusraamistiku ebaõige kindlaksmääramise ja reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamatusega esitab Apple samad argumendid nagu Iirimaa oma 17. juuli 2015. aasta kirjas. Iirimaa äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgi ja residentsuse kohta esitab Apple samuti sisuliselt samad argumendid nagu Iirimaa. Kuna ASI ja AOE ei ole Iirimaa maksuresidendid, ei ole nad Iirimaa maksuõiguse selge sõnastuse kohaselt Iirimaa residendist äriühingutega võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.

(204) Apple esitas oma seisukoha toetuseks [Apple'i nõustaja] arvamuse. Arvamuses järeldatakse, et Iirimaa käsitas äriühinguid ASI ja AOE nõuetekohaselt mitteresidendist äriühingutena ning see, et Iirimaa kohtles äriühinguid ASI ja AOE kui mitteresidendist äriühinguid Iirimaa residendist äriühingutest erinevalt, on kooskõlas rahvusvahelise maksuõiguse territoriaalsuse põhimõttega. ASI ja AOE ei ole seega Iirimaa residendist äriühingutega võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Peale selle ei saa Apple'i intellektuaalomandit ega Apple'i intellektuaalomandist saadud kasumit selle arvamuse kohaselt omistada Iirimaa filiaalidele, sest intellektuaalomandiga seotud võtmetöötajate funktsioone täidetakse väljaspool Iirimaad. Selle arvamuse kohaselt tuleb filiaalidele tulu omistamiseks võrrelda neid hüpoteetilise residendist äriühinguga, kes tegeleb ainult kohaliku tegevusega intellektuaalomandiõigusi õiguslikult või majanduslikult omamata või kasutamata. Tulu jaotamisel tuleks seejuures lähtuda Iirimaa filiaalide funktsioonidest, riskidest ja varast, mitte väljaspool Iirimaad saadud tulu omistamisest vastavalt *vis atractiva* põhimõttele, mille OECD on sõnaselgelt kõrvale heitnud. Iirimaa filiaalidele üksnes filiaalides toimuva tegevuse põhjal kasumi jaotamine – st väljaspool filiaale (äriühingus ASI/AOE või teistes Apple'i kontserni äriühingutes) toimuvate tegevuste arvestamata jätmine – oli seega täielikult kooskõlas filiaalidele kasumi jaotamise põhimõtetega vastavalt rahvusvahelisele eraõigusele ja rahvusvahelistele maksupõhimõtetele, sealhulgas OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruandele ja liidu kohtupraktikale.

(205) Pealegi ei oma Iirimaa filiaalid [Apple'i nõustaja] arvamuse kohaselt intellektuaalomandit ega osale mingil viisil intellektuaalomandi haldamises. Kogu intellektuaalomandihaldus, sealhulgas kõik intellektuaalomandi rahastamiseks, loomiseks, jõustamiseks ja kaitseks vajalikud tegevused toimuvad väljaspool Iirimaad. Kõik võtmetöötajate funktsioonid on väljaspool Iirimaad ja seega toimub kogu väärtuse loomine väljaspool Iirimaad. Komisjoni argument, et ASI ja AOE juhatus ei halda aktiivselt intellektuaalomandit, on väär. [Apple'i nõustaja] arvates näitavad ASI ja AOE juhatuse protokollid ja Apple'i poolt komisjonile esitatud täiendav teave, et ASI/AOE jaoks strateegiliselt oluliste küsimustega seotud otsustusprotsessid, sealhulgas i) tegelemine finantsküsimustega, nagu investeerimisotsused, pangakontodega seotud volitused ja kapitalihalduse küsimused, ii) finantsaruannete läbivaatamine ja heakskiitmine ning iii) äritegevuse teatavate aspektidega seotud volituste andmine, toimusid kõik USAs, mitte Iirimaal.

(206) [Apple'i nõustaja] arvates tuleb mitteresidendist äriühingu püsivale tegevuskohale jaotatava kasumi suuruse kindlaksmääramisel OECD näidislepingu (ja paljude riikide siseriiklike maksueeskirjade) kohaselt võtta pärast püsivas tegevuskohas tegelikult teostatava tegevuse funktsionaalset analüüsi ette võrdlus (fiktiivse) residendist äriühinguga. Kõnealune võrdlus („nagu") tehakse seetõttu, et juriidiliselt eraldiseisva üksuse puudumisel ei ole õiguslikku mõõdupuud mitteresidendist äriühingu kasumist selle osa eraldamiseks, mille ta on saanud kohapeal. Võrdlemisel on äärmiselt oluline järgmine asjaolu: võrdluses osalev (fiktiivne) residendist äriühing on väga iseäralik – see residendist äriühing saab tulu ainult oma maksuresidentsuse järgses riigis toimuvatelt tegevustelt või asuvalt varalt. Kuigi residendist äriühingu puhul maksustatakse tema residentsusriigis tavaliselt äriühingu üleilmne tulu, teenib võrdluses osalev residendist äriühing tulu ainult residentsusriigis toimuvatelt tegevustelt või asuvalt varalt. Teisisõnu tuleb võrdluses kasutada üksnes sellist residendist äriühingut, kelle tegevus ja vara piirduvad riigiga, kus mitteresidendist äriühing tegutseb oma püsiva tegevuskoha kaudu. Apple'i puhul ei saa ASI ja AOE Iirimaa filiaale kohelda selliste õiguste majanduslike omanikena. Seepärast tuleb võrdluses kasutada

äriühingut, kellel ei ole samuti selliste intellektuaalomandiõiguste õiguslikku või majanduslikku omandiõigust (kuid on juurdepääs intellektuaalomandile oma tegevuseks (toodete koostamine või hankimine, müük ja turustamine) vajalikus piiratud ulatuses).

(207) [Apple'i nõustaja] arvates on selle kindlaksmääramisel, kas intellektuaalomandit ja (sellest tulenevat kasumit) saab omistada Iirimaa filiaalidele, ebaoluline, kas nende äärmiselt oluliste võtmetöötajate funktsioonide täitmisel osalesid ASI ja AOE töötajad või juhatuse liikmed (koos äriühingu Apple Inc. töötajate ja/või juhatuse liikmetega või ilma nendeta). Kuna ASI ja AOE ei ole Iirimaa maksuresidendid, tuleb ainsa asjakohase faktina kindlaks teha, kas töötajad või juhatuse liikmed täitsid võtmetöötajate funktsioone püsivas tegevuskohas, mille kaudu ASI ja AOE tegelesid Iirimaal äritegevusega. Iirimaa filiaalide funktsionaalne analüüs näitab, et Iirimaal asuvate püsivate tegevuskohtade kaudu ja neis tegevuskohtades täidetavad funktsioonid piirduvad hanke-, müügi- ja turustustegevuse (ASI) ning toodete koostamisega (AOE). Niivõrd, kui need filiaalid kasutavad oma Iirimaal toimuvas tegevuses Apple'i intellektuaalomandit, mille õigused on äriühingutele ASI ja AOE antud kulude jagamise kokkuleppe kohaselt, ei tee nad seda intellektuaalomandiõigusi haldava ja kasutava litsentsiandjana.

(208) Lõpuks selgitab [Apple'i nõustaja] oma aruandes, et nn *vis atractiva* põhimõtte kohaselt omistatakse kogu tuluallikariigis saadav muu kui filiaalide tulu selle tuluallikariigi filiaalile. OECD ja tema liikmesriigid on nimetatud põhimõtte kohaldamisest siiski sõnaselgelt loobunud. Oma intellektuaalomandit kohalikus äritegevuses kasutavate residendist äriühingute võrdlemisel mitteresidendist äriühingute kohalike filiaalidega, kes ei ole sellise intellektuaalomandi majanduslikud omanikud (nagu ASI ja AOE Iirimaa filiaalid), pandaks toime OECD põhimõtete raske rikkumine.

7.3. *APPLE'i 25. JAANUARI 2016. AASTA KIRI, 18. VEEBRUARI 2016. AASTA KIRI (EKSPERDIARVAMUSEGA) JA 14. MÄRTSI 2016. AASTA KIRI*

(209) Apple selgitab oma 25. jaanuari, 18. veebruari ja 14. märtsi 2016. aasta kirjas, et väljaspool Iirimaad loodava ja kontrollitava intellektuaalomandi omandiõigus kuulub äriühingule Apple Inc. ning Iirimaa õiguse ja rahvusvaheliste maksupõhimõtetega oleks vastuolus, kui Iirimaa maksustaks intellektuaalomandilt saadavat kasumit. Lisaks sellele selgitab Apple, et ASI ja AOE kasumilt (v.a Iirimaa filiaalide tegevusest saadud kasumilt) tuleb USAs tasuda edasilükkunud tulumaksu. Apple märgib ka, et komisjon on oma riigiabiteooriat pärast menetluse algatamise otsuse tegemist muutnud ning komisjoni lähenemisviis, mille kohaselt kavatsetakse Apple'ile määrata suur tagasiulatuv maks, omistades Iirimaa filiaalidele Apple'i kogu üleilmse kasumi, on vastuolus reaalturuväärtuse põhimõttega.

(210) Apple esitas 18. veebruari 2016. aasta kirjaga [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruande ajakohastatud versiooni, mis sisaldab täiendavat analüüsi, milles oli arvesse võetud pärast seda aruannet esitatud teavet ([Apple'i maksunõustaja] teine *ad hoc* aruanne). [Apple'i maksunõustaja] teises *ad hoc* aruandes kirjeldatakse üksikasjalikumalt muid kui filiaalide funktsioone ning käsitletakse ASI ja AOE juhatuste tegevust. [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes ei mainita juhatuste rolli, vaid viidatakse pelgalt äriühingutele ASI ja AOE kui „juriidilistele isikutele" võrreldes „AOE ja ASI Iirimaa filiaaliga". [Apple'i maksunõustaja] teise *ad hoc* aruande kohaselt tuleks intellektuaalomandi omandiõigus, haldamine ja rahastamine jaotada ASI ja AOE muudele kui filiaali funktsioonidele, ([119]) sest ASI ja AOE kannavad kulude jagamise kokkuleppe kohaselt riske ja kohustusi väljaspool Iirimaad tegutsevate juhatuste täidetavate volituste kaudu. Vastavalt [Apple'i maksunõustaja] teisele *ad hoc* aruandele olid kulude jagamise kokkuleppe heakskiitjaks ja täitjaks iga kord ASI ja AOE juhatused väljaspool Iirimaad. ASI ja AOE juhatustel on aktiivne ja kriitilise tähtsusega roll intellektuaalomandihalduses, mis toimub väljaspool Iirimaad. ASI ja AOE juhatused osalevad uute toodete tutvustamisel ja Apple'i toodete üleilmses hinnakujunduses väljaspool Iirimaad. Aruande kohaselt sõlmisid äriühingud ASI ja Apple Inc. ASI juhatuse

([119]) Aruandes leitakse, et „kuna muud kui filiaali funktsioonid täidavad kulude jagamise kokkuleppes osalemise, intellektuaalomandi loomise, uute toodete tutvustamise, hinnakujunduse, lepingute sõlmimise, oluliste äririskide kandmise ja rahastamise ning olulise väärtusega immateriaalse vara omandiõiguse ja rahastamisega seotud võtmetöötajate funktsioone väljaspool Iirimaad tegutsevate AOE ja ASI juhatuste kaudu, on asjakohane käsitada AOE ja ASI muid kui filiaali funktsioone ettevõtja ja Apple'i intellektuaalomandi tegeliku tulusaajana väljaspool Ameerikat".

korraldusel turundusteenuste kokkulepe, mille kohaselt Apple Inc. täidab ASI nimel turundusfunktsioone. Peale selle kirjeldatakse aruandes, et ASI juhatus või volitatud isikud peavad läbirääkimisi ning kiidavad heaks ja allkirjastavad kokkulepped telekommunikatsiooniettevõtjate ning äriühingu Apple Inc. poolt eelnevalt väljavalitud tarnijate ja tootjatega, et müüa Apple'i tooteid väljaspool Ameerikat.

(211) [Apple'i maksunõustaja] teises *ad hoc* aruandes käsitletakse lähemalt heakskiidetud OECD lähenemisviisi kulude jagamise kokkulepetele ja püsivatele tegevuskohtadele. Sellega seoses viidatakse aruandes OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande punktile 212, milles on märgitud, et püsivat tegevuskohta ja selle peakontorit saab käsitada tegevuse majanduslike kaasosalistena, mis vastab teatavatel tingimustel kulude jagamise kokkuleppele. Selles aruandes järeldatakse seejärel, et ASI, AOE ja nende Iirimaa filiaalide puhul ei ole see nii, sest ükski intellektuaalomandi kasutamisega seotud võtmetöötaja funktsioon ei töötanud ega asunud Iirimaa filiaalis, Iirimaal ei tehtud intellektuaalomandi kasutamisega seotud otsuseid ning Iirimaa filiaalid ei kandnud intellektuaalomandi rahastamise riske. Aruandes järeldatakse lõpuks, et funktsionaalse analüüsi põhjal oli põhjendatud valida vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuste puhul kõige vähem keerukaks üksuseks ja hinnatavaks osapooleks Iirimaa filiaalid, sest filiaalid teostasid üksnes suhteliselt rutiinset müügi- ja turustustegevust ning tootmistegevust ega andnud ainulaadset panust.

7.4. *IIRIMAA 18. VEEBRUARI 2016. AASTA KIRI (EKSPERDIARVAMUSEGA)*

(212) Iirimaa esitas 18. veebruaril 2016 komisjonile eksperdiarvamuse, mis käsitles ASI Iirimaa filiaalile ja AOE Iirimaa filiaalile 2007.–2011. aastal omistatud kasumit ja mille oli koostanud maksunõustaja PwC (PwC *ad hoc* aruanne). Selle aruande eesmärk oli esitada arvamus ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamise tulemuse vastavuse kohta reaalturuväärtusele.

(213) PwC *ad hoc* aruandes on väidetavalt kohaldatud kaheetapilist heakskiidetud OECD lähenemisviisi. Aruande kohaselt on selle lähenemisviisi esimeseks etapiks funktsionaalne analüüs, mille käigus tehakse kindlaks võtmetöötajate funktsioonid. Teise etapi raames hinnatakse vaidlustatud eelotsuste kohaldamisajal kasutatud hindade vastavust reaalturuväärtusele ([120]). Aruandes järeldatakse funktsionaalse analüüsi põhjal, et ASI ja AOE Iirimaa filiaalid ei andnud Apple'i üleilmsesse väärtusahelasse ainulaadset väärtuslikku panust, vaid viisid üksnes ellu rutiinseid tegevusi ([121]). Järgnevalt on aruandes kindlaks tehtud valdkonnad, kus filiaalid oma panust ei andnud, nagu Apple'i intellektuaalomandi loomine, haldamine, kasutamine ja strateegiline juhtimine. Aruandes märgitakse ühtlasi, et ASI Iirimaa filiaal ei tegelenud turundustegevustega.

(214) PwC *ad hoc* aruande teises osas käsitletakse ASI ja AOE Iirimaa filiaalide sõlmitud kokkuleppe reaalturuväärtusele vastavuse hindamist ning aruandes on valitud ASI puhul kasumlikkuse näitajaks Berry suhtarv ja AOE puhul kogukuludele lisatav juurdehindlus. Aruandes arvutatakse ASI ja AOE puhul valitud näitajate tase 2007.–2011. aastal. Tulemusi võrreldakse tööstusharu sõltumatute äriühingutega. Tööstusharu andmed on PwC *ad hoc* aruandes esitatud statistiliste näitajatena, mille hulka kuuluvad ülemine kvartiil, mediaan, alumine kvartiil ja valimisse kuuluvate äriühingute arv.

([120]) Kuigi maksunõustaja viitas heakskiidetud OECD lähenemisviisile, ei ole PwC *ad hoc* aruandes kirjeldatud kaks etappi OECD kasumi omistamise aruandes tutvustatud kaheastmelise lähenemisviisiga identsed.

([121]) Funktsionaalse analüüsi käigus ei tehtud kindlaks võtmetöötajate funktsioone ASI ja AOE peakontorites või Iirimaa filiaalides. Selle asemel käsitletakse USAs asuvat kõrgemat juhtkonda.

(215) ASI puhul põhineb PwC võrreldavate äriühingute otsing elektriliste majapidamisseadmete, arvutitoodete ja tarkvara ning elektroonika- ja telekommunikatsiooniseadmete hulgimüügi ning ladustamise ja transpordi tugiteenustega tegelevatel äriühingutel ([122]). PwC *ad hoc* aruandes kirjeldatakse seejärel ASI Iirimaa filiaali kolme liiki riske. Esiteks on ASI Iirimaa filiaalil varude risk, mis on eelkõige seotud ebapiisavate või liigsete varudega. Teiseks kannab ASI Iirimaa filiaal garantiiriski. ASI osutas garantii- ja müügijärgse toe teenuseid. AppleCare'i kontrolliliinide tehnoloogilist tuge ja tootmisprotsesse kontrollis USAs asuv meeskond. Kolmandaks kannab ASI Iirimaa filiaal klientidelt maksete laekumata jäämisega seotud krediidiriski. Kontserni riskijuhtimispoliitika tõttu on kõik need riskid väga piiratud.

(216) Aruandes järeldatakse, et ASI Iirimaa filiaali puhul on võrreldavate piiratud riskiga teenuseosutajate reaalturuväärtusele vastav Berry suhtarvu vahemik keskmiselt 108,3–137,95 % ning mediaan 116,72 %. 2007.–2011. aastal ületas ASI Iirimaa filiaali Berry suhtarv alumist kvartiili.

(217) AOE Iirimaa filiaali puhul oli võrreldavate piiratud riskiga tootmisüksuste kogukuludele lisatava juurdehindluse reaalturuväärtusele vastav vahemik 2007.–2011. aastal keskmiselt 3,19–7,95 % ning mediaan 5,21 %. Sel ajavahemikul ületas AOE Iirimaa filiaal igal aastal kogukuludele lisatava juurdehindluse mediaani.

7.5. *IIRIMAA 17. VEEBRUARI JA 23. MÄRTSI 2016. AASTA KIRJAD*

(218) Iirimaa kommenteeris 17. veebruari ja 23. märtsi 2016. aasta kirjades taas menetluse algatamise otsuse põhjenduste ja komisjoni hilisema riigiabiteooria väidetavat vastuolu ning komisjoni väidetavat keeldumist Iirimaa ja Apple'iga dialoogi pidamisest. Iirimaa väitel rikub komisjoni suutmatus oma kaalutlusi selgitada tema kaitseõigust ja komisjon on kohustatud oma seisukohti enne lõppotsuse tegemist selgitama. Seda, et komisjon ei vastanud Iirimaa ja Apple'i esitatud eksperdiaruannetele, saab Iirimaa arvates tõlgendada ainult nii, et komisjon nõustub nendes aruannetes esitatud järeldustega.

(219) Iirimaa väidab ka, et komisjon oli vaidlustatud eelotsuste uurimisel erapoolik, nagu nähtub komisjoni ametnike avalikest avaldustest, mille põhjal näib uurimise tulemus olevat ette ära otsustatud, ja komisjoni korduvatest teabetaotlustest. Iirimaa väitel näitab suure hulga mitmesuguseid küsimusi käsitleva teabe taotlemine komisjoni kindlat otsust tuvastada ebaseaduslik riigiabi, eirates oma kohustust olla uurimisel erapooletu.

8. **VAIDLUSTATUD MEETMETE HINDAMINE**

8.1. *ABI OLEMASOLU*

(220) Aluslepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud

([122]) PwC võrdluses kasutatud 52 äriühingu täielik loetelu: IRES – S.P.A., ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO S.P.A., B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM S.P.A., COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA S.P.A., RECO S.P.A., INFOWORK TECNOLOGY SL, LINEA 2000, COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA, ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε., SIAM S.R.L., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA, EARPRO SA, REMLE, SA, CONFIG, INTERDAS S.P.A., SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA S.P.A., COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA, VERE 85 SA, APLICACIONES TECNOLOGICAS SA, DIGIT ACCESS, AMSTESO ELECTRIC LIMITED, OLISYS, TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, TRANS AUDIO VIDEO S.R.L., KONTORLAND AS, CONNECT DATA, FRIGO 2000 S.R.L., NEO TECHNOLOGY, DUWIN SRL, IPOH S.R.L., GIGALOGIE, MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, FERNANDO CRISTINO, LDA, MOBIMAQUE II – EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA, INTERPONTO – COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA, TELSERVICE S.R.L., K1 ELECTRONIC GmbH, MT COMPONENTS LIMITED, TULSI IMPORT EXPORT LTD, MEMTEC IBERICA, LAZANAS – XAPAPADAKOU EISAGOGIKI A.E.E.

kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust. Abi kvalifitseerimiseks riigiabina artikli 107 lõike 1 tähenduses peavad olema täidetud kõik selles sättes ette nähtud tingimused ([123]). Seega on selgelt kindlaks tehtud, et meetme kvalifitseerimiseks riigiabina peab esiteks olema tegemist riigi sekkumisega või sekkumisega riigi ressursside kaudu, teiseks peab see sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust, kolmandaks peab see andma ettevõtjale valikulise eelise ning neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi ([124]).

(221) Mis puudutab abi tuvastamise esimest tingimust, siis vaidlustatud eelotsused tegi Iirimaa maksuhaldur (Irish Revenue), mis on Iiri riiklik maksuamet. ASI ja AOE kasutasid neid eelotsuseid oma Iirimaa aastase äriühingu tulumaksu kohustuse arvutamiseks. Iirimaa maksuhaldur on need arvutused heaks kiitnud ja seega nõustunud, et ASI ja AOE poolt kõnealuste eelotsuste kehtivusaastatel Iirimaal makstud maks on kooskõlas nende äriühingu tulumaksu kohustusega Iirimaal. Vaidlustatud eelotsused on seega omistatavad Iirimaale. Seoses meetmete rahastamisega riigi ressursside kaudu on Euroopa Kohus korduvalt kinnitanud, et meede, millega ametiasutused annavad teatavatele ettevõtjatele maksueelise, mis ei too küll kaasa riigi ressursside ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksukohustuslased, kujutab endast riigiabi ([125]). Komisjon tõendab punktis 8.2, et vaidlustatud eelotsused vähendasid ASI ja AOE maksukohustust Iirimaal, kaldudes kõrvale maksust, mida need ettevõtjad oleksid kohustatud muidu Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt maksma. Vaidlustatud eelotsused, millega loobutakse maksutulust, mida Iirimaal oleks muidu olnud õigus äriühingutelt ASI ja AOE nende eeskirjade alusel koguda, põhjustavad riigi ressursside kadu ([126]).

(222) Mis puudutab abi tuvastamise teist tingimust, siis ASI ja AOE kuuluvad Apple'i kontserni, kes on kõigis liikmesriikides tegutsev üleilmne ettevõtja, nii et igasugune neile antav abi võib kahjustada liidusisest kaubandust. Samamoodi käsitatakse riigi võetud meedet meetmena, mis moonutab või ähvardab moonutada konkurentsi, kui see võib parandada abisaaja konkurentsiolukorda võrreldes konkureerivate ettevõtjatega ([127]). Apple töötab välja, valmistab ja turustab mobiilside- ja meediaseadmeid, personaalarvuteid ning kaasaskantavaid digitaalseid muusikamängijaid. Ta müüb kogu maailmas mitmesugust seotud tarkvara, teenuseid, välisseadmeid, võrgulahendusi ning kolmandate isikute digitaalset sisu ja rakendusi. ASI tegeleb hanke-, müügi- ja turustustegevusega seoses Apple'i toodete müügiga seotud osapooltele ning kolmandast isikust klientidele EMEIA ja APACi piirkonnas. AOE tegeleb erivaliku arvutitoodete tootmisega EMEIA turule ja tarnib kõiki oma valmistooteid seotud osapooltele. Niivõrd, kui vaidlustatud eelotsused vähendavad ASI ja AOE maksukohustust, mida nad oleksid muidu kohustatud Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt maksma, kujutab nende eelotsuste kohaselt antav abi endast tegevusabi, kuna sellega vähendatakse nende ettevõtjate kulusid, mida nad oleksid pidanud tavaolukorras oma igapäevases juhtimis- või tavapärases tegevuses kandma. Euroopa Kohus on järjekindlalt rõhutanud, et tegevusabi moonutab põhimõtteliselt konkurentsi, ([128]) nii et igasuguse äriühingutele ASI ja AOE antud abi puhul tuleks leida, et see moonutab või ähvardab moonutada konkurentsi, tugevdades ASI, AOE ja Apple'i kontserni finantsseisundit turgudel, kus nad tegutsevad. Vähendades ettevõtjate maksukohustust, mida nad oleksid pidanud muidu kandma ja mida konkureerivad ettevõtjad peavad kandma, vabastatakse eelkõige vaidlustatud eelotsustega nende ettevõtjate jaoks ressursse investeeringuteks nende äritegevusse, moonutades seega turul konkurentsi, nii et käesoleval juhul on täidetud ka abi tuvastamise neljas tingimus.

([123]) Vt kohtuotsus C-399/08 P: komisjon *vs.* Deutsche Post, EU:C:2010:481, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika.

([124]) Vt kohtuotsus C-399/08 P: komisjon *vs.* Deutsche Post, EU:C:2010:481, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika.

([125]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-106/09 P ja C-107/09 P: komisjon *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, EU:C:2011:732, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika.

([126]) Vt kohtuotsus C-169/08: Presidente del Consiglio dei Ministri EU:C:2009:709, punkt 58.

([127]) Vt kohtuotsus 730/79: Philip Morris, EU:C:1980:209, punkt 11 ja otsus liidetud kohtuasjades T-298/97, T-312/97 jne: Alzetta, EU:T:2000:151, punkt 80.

([128]) Kohtuotsus C-172/03: Heiser, EU:C:2005:130, punkt 55 (lisatud rõhuasetus). Vt ka kohtuotsus C-494/06 P: komisjon *vs.* Itaalia ja Wam, EU:C:2009:272, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika ning kohtuotsus C-271/13 P: Rousse Industry *vs.* komisjon, EU:C:2014:175, punkt 44. Otsus liidetud kohtuasjades C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P: Comitato „Venezia vuole vivere" jt *vs.* komisjon, EU:C:2011:368, punkt 136. Vt ka kohtuotsus C-156/98: Saksamaa *vs.* komisjon, EU:C:2000:467, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika.

(223) Mis puudutab abi tuvastamise kolmandat tingimust, siis eelis aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses on iga majanduslik kasu, mida ettevõtja ei oleks saanud tavalistes turutingimustes ehk riigi sekkumiseta ([129]). Kui riigi sekkumise tulemusena paraneb ettevõtja finantsseisund, on seega tegemist eelisega. Selline paranemine nähtub vaidlustatud meetme tulemusena kujunenud finantsseisundi võrdlemisel ettevõtja finantsseisundiga juhul, kui meedet ei oleks kohaldatud ([130]). Eelis võib seisneda nii positiivse majandusliku eelise andmises kui ka tavaliselt ettevõtja eelarves olevate kohustuste vähendamises ([131]). Maksumeetmete kaudu on võimalik eelist anda, vähendades eri viisidel ettevõtte maksukoormust ning eeskätt vähendades tema maksubaasi või sissenõutavat maksusummat ([132]). Nagu komisjon punktis 8.2.2 tõendab, vähendavad vaidlustatud eelotsused ASI ja AEO äriühingu tulumaksu kohustust Iirimaal, vähendades nende ettevõtjate aastast maksustatavat kasumit ja seega nende maksubaasi sellise kasumi maksustamisel äriühingu tulumaksuga Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt. Vaidlustatud eelotsused annavad seega kõnealustele ettevõtjatele nende maksubaasi vähendamise kaudu majandusliku eelise.

(224) Kõnealuse eelise valikulise laadi kohta on Euroopa Kohus varem leidnud, et individuaalse abimeetme puhul – erinevalt abikavast – „võimaldab majandusliku eelise tuvastamine põhimõtteliselt eeldada, et see on valikuline“, ([133]) ilma et oleks vaja analüüsida meetme valikulisust Euroopa Kohtu maksualaste riigiabikavade jaoks välja töötatud kolmeastmelise analüüsi kohaselt ([134]). Kuna vaidlustatud eelotsused on ainult äriühingutele ASI ja AOE suunatud individuaalsed abimeetmed, piisab eelise valikulisuse järeldamiseks pelgalt selle tuvastamisest, et need meetmed annavad äriühingutele ASI ja AOE eelise. Ometi hindab komisjon täielikkuse huvides neid meetmeid Euroopa Kohtu maksualaste riigiabikavade jaoks välja töötatud kolmeastmelise analüüsi kasutades, et tõendada nende valikulisust ka selle analüüsi alusel. Seejuures ühtib komisjoni teostatav hindamine selle kohta, kas vaidlustatud meetmed kujutavad endast erandi tegemist võrdlussüsteemist (valikulisuse analüüsi teine samm), siiski tema teostatava hindamisega küsimuses, kas need meetmed annavad eelise äriühingutele ASI ja AOE ([135]). Seda seetõttu, et maksumeetmest tuleneva eelise kindlakstegemiseks on vaja võrrelda asjaomase meetme alusel abisaaja majanduslikku seisundit selle ettevõtja majandusliku seisundiga, kelle suhtes meedet ei kohaldatud, samal ajal kui võrdlussüsteemist erandi tegemise tuvastamiseks on vaja võrrelda meetme alusel abisaaja majanduslikku seisundit nende ettevõtjate majandusliku seisundiga, kes on selle võrdlussüsteemi eesmärke arvestades abisaajaga võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras, kuid ei saa kõnealusest maksumeetmest kasu. Teisisõnu, kui maksumeede põhjustab sellise abisaaja maksukohustuse põhjendamatut vähendamist, keda muidu maksustataks üldiste maksueeskirjade kohaselt kõrgema maksumääraga, kujutab vähendamine endast nii maksumeetmega antud eelist kui ka erandit võrdlussüsteemist.

8.2. *VALIKULISE EELISE OLEMASOLU*

(225) Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale „tuleb asutamislepingu artikli 92 lõike 1 [praegu artikli 107 lõike 1] kohaselt kindlaks teha, kas antud õigussüsteemis võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud

([129]) Kohtuotsus C-39/94: SFEI jt, EU:C:1996:285, punkt 60; kohtuotsus C-342/96: Hispaania *vs.* komisjon, EU:C:1999:210, punkt 41.
([130]) Vt kohtuotsus 173/73: Itaalia *vs.* komisjon, EU:C:1974:71, punkt 13.
([131]) Vt nt kohtuotsus C-387/92: Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.
([132]) Vt kohtuotsus C-66/02: Itaalia *vs.* komisjon, EU:C:2005:768, punkt 78; kohtuotsus C-222/04: Cassa di Risparmio di Firenze SpA jt, EU:C:2006:8, punkt 132; kohtuotsus C-522/13: Ministerio de Defensa ja Navantia, EU:C:2014:2262, punktid 21–31. Vt ka komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (EÜT C 384, 10.12.1998, lk 3), punkt 9.
([133]) Vt kohtuotsus C-270/15 P: Belgia *vs.* komisjon, EU:C:2016:489, punkt 49 ja kohtuotsus C-15/14 P: komisjon *vs.* MOL, EU:C:2015:362, punkt 60.
([134]) Vt kohtuotsus T-385/12: Orange *vs.* komisjon, EU:C:2015:117, punkt 53.
([135]) Apple väidab oma märkustes menetluse algatamise otsuse kohta, et eelise ja valikulisusega seotud tingimusi riigiabi tuvastamiseks tuleks hinnata eraldi, sest need on seotud riigiabi mõiste kahe eri aspektiga. Võttes aga arvesse asjaolu, et käesolevas otsuses käsitletakse individuaalset abimeedet, ja kuna nende tingimuste eraldamine põhjustaks tarbetut dubleerimist, on komisjon otsustanud hinnata eelise olemasolu kõrvuti valikulisuse analüüsi teise etapiga.

kaupade tootmist“, võrreldes teiste ettevõtjatega, kes asuvad nimetatud süsteemi eesmärki silmas pidades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Kui nii, siis vastab meede samas sättes ettenähtud riigiabi mõiste olemuslikule valikulisuse tingimusele“ ([136]).

(226) Maksualaste riigiabikavade puhul on Euroopa Kohus välja töötanud kolmeetapilise analüüsi, et teha kindlaks, kas meede on valikuline ([137]). Esiteks tehakse kindlaks liikmesriigis üldiselt või tavapäraselt kohaldatav maksustamiskord ehk „võrdlussüsteem“. Teiseks määratakse kindlaks, kas kõnealune maksumeede kujutab endast erandit sellest süsteemist, kuivõrd see teeb vahet ettevõtjatel, kelle faktiline ja õiguslik olukord on süsteemi olemuslikke eesmärke silmas pidades võrreldav. Kui meede kujutab endast erandit võrdlussüsteemist, tehakse analüüsi kolmandas etapis kindlaks, kas meede on põhjendatud võrdlussüsteemi olemuse või loogikaga. Maksumeede, mis kujutab endast erandit võrdlussüsteemi kohaldamisest, võib olla põhjendatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõestada, et see meede tuleneb otseselt selle maksusüsteemi alus- või suunispõhimõtetest ([138]). Sellisel juhul ei ole maksumeede valikuline. Kolmandas etapis lasub tõendamiskohustus liikmesriigil.

8.2.1. VÕRDLUSSÜSTEEMI KINDLAKSMÄÄRAMINE

8.2.1.1. ***Võrdlussüsteemi moodustavad Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjad.***

(227) Üldjuhul koosneb võrdlussüsteem ühtsetest eeskirjadest, mida kohaldatakse objektiivsete kriteeriumide alusel kõikidele süsteemi kohaldamisalasse kuuluvatele äriühingutele, nagu on selle eesmärgina määratletud. Võrdlussüsteemi kindlaksmääramine sõltub seega sellistest teguritest nagu maksukohustuslased, maksubaas, maksustatavad sündmused ja kohaldatavad maksumäärad.

(228) Käesoleval juhul moodustavad võrdlussüsteemi Iirimaa äriühingute maksusüsteemi kohased äriühingu tulumaksu üldeeskirjad, mille olemuslik eesmärk on maksustada kõigi Iirimaal maksustamisele kuuluvate äriühingute kasumit ([139]). Nagu on selgitatud punktis 2.3, maksustatakse Iirimaal äriühingu tulumaksuga äriühingu igasugune kasum (tulu ja maksustatav kapitalikasum) ([140]). Äriühingu maksubaasi arvutamisel lähtutakse tema arvestuslikust kasumist ([141]). Iirimaa residendist äriühingute puhul kohaldatakse äriühingu tulumaksu nende üleilmse tulu ja kapitalikasumi suhtes ([142]). Iirimaal filiaali või esinduse kaudu tegutsevate mitteresidendist äriühingute puhul kohaldatakse äriühingu tulumaksu nende filiaali või esindusega seotud kasumi ja filiaali või esinduse jaoks kasutatud varade võõrandamisest tuleneva kapitalikasumi suhtes ([143]). Mitteresidendist äriühingud, kes ei kauple Iirimaal filiaali või esinduse kaudu, peavad maksma tulumaksu üksnes Iirimaal teenitud tulult ja kapitalikasumi maksu teatavate Iirimaal asuvate varade võõrandamisest tulenevalt kasumilt; ühtlasi kohaldatakse kõiki maksulepingute kohaseid soodustusi ([144]). Kõigi Iirimaal maksustavate ettevõtjate kasumi suhtes kohaldatava äriühingu tulumaksu määr on tegevustulu puhul 12,5 % ja muu tulu puhul 25 % ([145]). Eespool nimetatud eeskirjade seisukohast peetakse kõikide tulu saavate ettevõtjate faktilist ja õiguslikku olukorda sarnaseks, sest nende eeskirjade eesmärk on Iirimaal maksustatava kasumi maksustamine. Seega on kõik Iirimaal maksustatavad residendist ja mitteresidendist äriühingud äriühingu Iirimaal maksustatava kasumi suhtes kohaldatavate üldiste maksueeskirjade seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.

(229) Kõnealune võrdlussüsteem hõlmab nii integreerimata äriühinguid, kes saavad oma kasumi turul turutingimustel tehtud tehingutest, kui ka integreeritud äriühinguid, kes saavad oma kasumi (osaliselt) sama äriühingu või kontserni sees tehtud tehingutest. Iirimaa äriühingute maksusüsteemis ei eristata äriühinguid, kes saavad oma kasumi üksnes turutehingutest (nt integreerimata eraldiseisvad äriühingud), ja äriühinguid, kes saavad oma

([136]) Vt kohtuotsus C-172/03: Heiser, EU:C:2005:130, punkt 40.
([137]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, EU:C:2011:550.
([138]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, EU:C:2011:550, punkt 65.
([139]) Vt ka otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, EU:C:2011:550, punkt 50.
([140]) Vt põhjendus 69.
([141]) Vt põhjendus 70.
([142]) Vt põhjendus 72.
([143]) Vt põhjendus 73.
([144]) Vt põhjendus 76.
([145]) Vt põhjendus 71.

kasumi sisetehingutest sama kontserni äriühingute või sama äriühingu eri osade vahel (nt integreeritud äriühingud). Mõlemat liiki äriühingute maksustatava kasumi suhtes kohaldatakse harilikku äriühingu tulumaksu määra vastavalt Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjadele. Seega tuleks nende eeskirjade seisukohast pidada Iirimaal maksustatavate integreerimata ja integreeritud äriühingute faktilist ja õiguslikku olukorda võrreldavaks.

(230) Seda järeldust ei muuda asjaolu, et integreerimata ja integreeritud äriühingute maksustatav kasum määratakse kindlaks erinevalt. Turul tehinguid tegeva integreerimata äriühingu maksustatava kasumi võib põhimõtteliselt selliste turutehingute alusel otse kindlaks teha ja välja arvutada, sest see põhineb tulude ja kulude erinevusel konkurentsiturul. Seetõttu lähtub integreerimata äriühing selle maksubaasi kindlaksmääramisel, mille suhtes kohaldatakse Iirimaa äriühingu tulumaksu, oma arvestuslikust kasumist, sest kõnealuse kasumi määravad äriühingu soetatud sisendite ning müüdud toodete ja teenuste turu poolt dikteeritud hinnad. Integreeritud äriühingu maksustatava kasumi kindlaksmääramine eeldab seevastu prognooside kasutamist, olenemata sellest, kas äriühing kuulub kontserni või tegutseb filiaali kaudu enam kui ühes jurisdiktsioonis. Seda seetõttu, et integreeritud äriühing, kelle osad teevad omavahel tehinguid, saab kehtestada nende sisetehingute hinnad ja tingimused teistest turuosalistest sõltumatult, mis omakorda määrab selle äriühingu kõnealustes tehingutes osalevate osade maksustatava kasumi ([146]). Selline erinevus integreerimata ja integreeritud äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel on seega tingitud asjaolust, et integreeritud äriühingute või filiaalide kasumit ei saa usaldusväärselt näha kohustuslikest aruannetest, erinevalt integreerimata äriühingutest või äriühingutest, kes ei tee ühelgi kujul sisetehinguid, kelle aruanded kajastavad seega turutingimustel läbiräägitud hindu. Kõnealune erinevus integreerimata ja integreeritud äriühingute maksustatava kasumi kindlakstegemisel on siiski pelgalt vahend, et saavutada mõlemat liiki äriühingute maksubaasi kindlaksmääramise lõppeesmärk viisil, mis tagab integreeritud äriühingute maksustamise võrdsetel alustel integreerimata äriühingutega vastavalt äriühingu tulumaksu üldeeskirjadele.

(231) Apple väidab, ([147]) et seotud äriühingute vahelised tehingud ei ole võrreldavad mitteseotud äriühingute vaheliste tehingutega. Apple viitab groepsrenteboxi otsusele, ([148]) milles komisjon oli väidetavalt nõus, et kontserni kuuluvate äriühingute finantssuhted ja kontsernisisesed tehingud on erinevad ega tulene samadest konkurentsialastest ja majanduslikest põhjustest nagu mitteseotud ettevõtjate puhul, nii et seetõttu võivad need õigustada erinevat maksustamislahendust. Kõigepealt soovib komisjon meelde tuletada, et kuna iga võimalikku abimeedet tuleb hinnata selle omaduste alusel vastavalt aluslepingu artikli 107 lõikes 1 sätestatud objektiivsetele kriteeriumidele, ei mõjuta käesoleva otsuse järeldusi isegi see, kui osutatakse, et komisjon on mõnel teisel juhul teisiti otsustanud ([149]).

(232) Komisjon ei nõustu igal juhul Apple'i tõlgendusega groepsrenteboxi otsuse kohta. Erinevalt Apple'i väitest ei kinnitata selle otsuses, et kui sisetehingutest tulu saava äriühingu suhtes kohaldatakse maksumeedet, peab võrdlussüsteem tingimata piirduma sellistest tehingutest tulu teenivate äriühingutega. Peale selle ei ole kõnealuses otsuses käsitletud maksumeetme eesmärk võrreldav käesoleva juhtumiga ning seega ei ole järeldused, mida selle alusel võib teha, käesoleval juhul asjakohased.

(233) Groepsrenteboxi kava koostasid Madalmaade ametiasutused, et vähendada omakapitali ja laenukapitali erinevat maksustamislahendust kontserni kontekstis ning vähendada seega arbitraaži nende kahe kontsernisisese rahastamise vormi vahel ([150]). Komisjon märkis lõppotsuses, et arvestades meetme eesmärki, puutuvad ainult

([146]) See kehtib ASI ja AOE kohta, sest nende kahe äriühingu kasum tuleb jaotada Iirimaa maksuresidendist filiaalide ja mitteresidendist peakontorite vahel, kuigi ASI ja AOE konkreetsel juhul ei puutu asjasse ükski teine jurisdiktsioon, sest peakontorid ei ole üheski teises riigis maksuresidendid.

([147]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 209.

([148]) Komisjoni 8. juuli 2009. aasta otsus 2009/809/EÜ groepsrentebox'i kava kohta, mida Madalmaad kavatsevad rakendada (C 4/07 (ex N 465/2006)) (ELT L 288, 4.11.2009, lk 26) (edaspidi „groepsrenteboxi otsus").

([149]) Vt kohtuotsus C-100/15 P: Netherlands Maritime Technology Association *vs.* komisjon, EU:C:2016:254, punkt 110 ja kohtuotsus C-138/09: Todaro Nunziatina & C, EU:C:2010:291, punkt 21.

([150]) Kavas nähti ette, et kontserni laenudelt saadud intressi ja kontsernisiseste rahastamistehingute kontekstis makstud intressi positiivset saldot ei maksustata hariliku äriühingu tulumaksu määraga 25,5 %, vaid „kontserni intressi lahtris" 5 % määraga.

„kontserni kuuluvad äriühingud [mitte eraldiseisvad äriühingud] kontsernisiseselt kokku arbitraažiga omakapitali ja laenukapitali vahel“ ([151]). Arvestades seda tähelepanekut ja kava eesmärki „vähendada stiimuleid teha kapitalisüsti ja laenu kaudu rahastamise vahelist arbitraaži ja tagada sellega seoses maksualane neutraalsus“, ([152]) leidis komisjon, et selliselt juhul hõlmab võrdlussüsteem ainult äriühinguid, kelle suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu ja kes teevad kontsernisiseseid rahastamistehinguid ([153]). Vaidlustatud eelotsuste eesmärk on seevastu kindlaks määrata ASI ja AOE maksubaas selle summa maksustamiseks Iirimaa äriühingu tulumaksuga.

(234) Kuigi võib väita, et groepsrenteboxi otsuses nimetatud eesmärk kehtib ainult kontserni kontekstis (kuna eraldiseisvad äriühingud ei puutu kokku erinevate rahastamisvormide vahelise arbitraaži probleemiga), on maksubaasi kindlaksmääramine aastase äriühingu tulumaksu kohustuse arvutamiseks sama oluline ja kohaldatav nii sisetehingute kaudu tulu teenivate üksuste kui ka eraldiseisvate omamaiste äriühingute suhtes. Lisaks sellele tegutseb ASI Apple'i kontserni hanke- ja turustamisettevõttena ja AOE tootmisettevõttena. Need äriühingud osutavad teenuseid teistele Apple'i kontserni äriühingutele. Siiski võib tehinguid, mida nad teevad, teha ka väljaspool kontserni. Apple hangibki enamiku oma sisendeid sõltumatutelt tootjatelt.

(235) Käesoleva juhtumi niisugused asjaolud kinnitavad, et komisjoni groepsrenteboxi otsuses tehtud tähelepanekut – et seoses kontsernisisese võlakohustuste kaudu rahastamisega ei ole seotud äriühingud mitteseotud äriühingutega võrreldavas õiguslikus ja faktilises olukorras – ei saa üldistada olukordadele, kus eelotsuse eesmärk on kindlaks määrata maksubaas selle summa maksustamiseks äriühingu tulumaksuga. Vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele ei tohiks sisetehinguid tegevate seotud äriühingute vahelised äri- ja finantssuhted erineda sõltumatute äriühingute vahelistest suhetest ([154]). Siirdehinnaeeskirjade eesmärk ongi kontserni/seotud äriühingute vaheliste tehingute võrdlemine sõltumatute äriühingute vaheliste tehingutega ning kõikide kõrvalekallete parandamine. Sellest tulenevalt ei ole Apple'i tuginemine groepsrenteboxi otsusele asjakohane.

8.2.1.2. ***Võrdlussüsteem ei piirdu ainult TCA 97 §-ga 25***

(236) Iirimaa ([155]) ja Apple ([156]) väidavad, et mitteresidendist äriühingud ei ole residendist äriühingutega võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras, sest residendist äriühingute puhul maksustatakse nende üleilmne tulu, kuid mitteresidendist äriühingute puhul maksustatakse ainult nende kohalikku päritolu tulu, st kas otse või kaudselt Iirimaa esinduse või filiaali kaudu või Iirimaa esindusest või filiaalist teenitud tegevustulu.

(237) Komisjon on selle eristusega nõus, kuid ei leia, et selle olemasolu õigustab Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjadest erineva eraldi võrdlussüsteemi kindlaksmääramist. On siiski tõsi, et maksubaasi ja äriühingu tulumaksu kohustuse kindlaksmääramisel on mõlemat liiki äriühingud kõnealuste eeskirjade olemusliku eesmärgi – mis on kõikide Iirimaal maksustavate residendist ja mitteresidendist äriühingute kasumi maksustamine – seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ([157]).

(238) Mis puudutab maksubaasi kindlaksmääramise meetodit, siis nii residendist kui ka mitteresidendist äriühinguid maksustatakse nende kasumilt (tulu ja maksustatav kapitalikasum), olenemata selle saamise viisist, ja see kasum määratakse nii Iirimaa residendist äriühingute kui ka mitteresidendist äriühingute puhul kindlaks põhjendustes 69 ja 70 esitatud eeskirjade alusel. Käesoleval juhul, isegi kui ASI ja AOE on mitteresidendist äriühingud, teenivad

([151]) Groepsrenteboxi otsus, põhjendus 85.
([152]) Groepsrenteboxi otsus, põhjendus 101.
([153]) Groepsrenteboxi otsus, põhjendus 107.
([154]) Vt põhjendus 251.
([155]) Vt Iirimaa 4. mai 2015. aasta kiri, lk 3.
([156]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punktid 137 ja 210.
([157]) Vt eelkõige TCA 97 § 21 lõige 1.

ASI ja AOE Iirimaa filiaalid tulu ja kasumit sarnaselt ükskõik millise äritegevust teostava residendist äriühinguga ning Iirimaal kaupade ja teenuste tootmisest või müügist pärit tulu puhul maksustatakse nii residendist kui ka mitteresidendist äriühinguid sama liiki tulult ([158]).

(239) Seda, et mitteresidendist ja residendist äriühingud on nende maksubaasi kindlaksmääramise meetodi seisukohast võrreldavas olukorras, kinnitab ka Euroopa Kohtu filiaalide maksustamist käsitlev kohtupraktika aluslepingu artikli 49 kontekstis. Näiteks leidis Euroopa Kohus Royal Bank of Scotlandi kohtuotsuses, et Kreekas asuv äriühing ja teises liikmesriigis asuva äriühingu Kreeka filiaal on objektiivselt võrreldavas olukorras. Kuigi kohus möönis, et äriühinguid, kelle asukoht on Kreekas, maksustatakse nende üleilmselt tulult, samas kui mitteresidendist äriühinguid maksustatakse ainult kohalikku päritolu kasumilt, lisas ta selgituseks, et „asjaolu, mis tuleneb selle riigi piiratud maksusuveräänsusest, kus tulu tekib seoses selle riigiga, kus on äriühingu asukoht, ei takista pidamast kahte eri liiki äriühingut juhul, kui kõik teised asjaolud on võrdsed, maksubaasi kindlaksmääramise meetodi seisukohast võrreldavas olukorras olevaks“ ([159]). Samamoodi leidis Euroopa Kohus CLT-UFA kohtuotsuses, et puuduvad objektiivsed põhjused äriühingu erinevaks ja vähem soodsaks kohtlemiseks seoses tema Saksamaa filiaaliga asjaolu tõttu, et tema asukoht ja juhatus asuvad Luksemburgis, võrreldes tema kohtlemisega juhul, kui tema tegevus oleks toimunud sellise osaühingu või aktsiaseltsi õiguslikus vormis, kelle asukoht ja/või juhatus on Saksamaal. Eelkõige märkis Euroopa Kohus, „et siseriiklikes õigusnormides, mis reguleerivad maksustatava summa kindlaksmääramist, ei eristata mõnes teises liikmesriigis asukohta omavate äriühingute puhul seda, kas nad tegutsevad filiaali või tütarettevõtja kaudu, ning mis õigustaks nimetatud kahte erinevat tüüpi äriühingute erinevat kohtlemist“ ([160]).

(240) Erinevalt Iirimaa väitest ([161]) ei tähenda kohtupraktika komisjon arvates seda, et residendist ja mitteresidendist äriühinguid tuleb maksustada samal alusel olenevalt sellest, milliseid tuluallikaid maksustatakse. Komisjon on nõus, et territoriaalsuse põhimõtte tulemusel maksustatakse residendist ja mitteresidendist äriühinguid erinevate tuluallikate pealt, nagu on kinnitanud ka Euroopa Kohus. Komisjoni arvates tähendab kohtupraktika pigem seda, et kuna residendist ja mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldatakse samu äriühingu tulumaksu üldeeskirju, ei õigusta äriühingu residentsuse staatus kumbagi liiki äriühingute puhul diskrimineerivat maksustamislahendust nende äriühingu tulumaksu kohustuse kindlaksmääramisel nimetatud eeskirjade kohaselt. Teisisõnu on mõlemat liiki äriühingud nende Iirimaal maksustatava äriühingu tulu maksustamise seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

(241) Äriühingu maksukohustus määratakse nii mitteresidendist kui ka residendist äriühingute puhul kindlaks samal viisil, nimelt kohaldades harilikku äriühingu tulumaksu määra residendist äriühingu või mitteresidendist äriühingu filiaali tegevuse tulemusel teenitud puhaskasumi summa suhtes maksuaasta lõpus ([162]). Seega on mõlemat liiki äriühingud ka sellest vaatenurgast nende Iirimaal maksustatava äriühingu tulu maksustamise seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

8.2.1.3. ***Järeldus võrdlussüsteemi kohta***

(242) Eespool öeldut arvesse võttes leiab komisjon, et võrdlussüsteem, mille alusel tuleks vaidlustatud eelotsuseid kontrollida, hõlmab Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirju, nagu on märgitud põhjenduses 228 ja käsitletud täpsemalt punktis 2.3, mille olemuslik eesmärk on maksustada kõikide Iirimaal maksustatavate äriühingute tulu. See võrdlussüsteem hõlmab nii integreerimata kui ka integreeritud äriühinguid, nagu on selgitatud

([158]) Ainult muu tulu, nimelt dividendi- või intressitulu puhul maksustatakse residendist äriühinguid nende üleilmse tulu pealt, samas kui mitteresidendist äriühinguid ei maksustata – järelikult – üldse.
([159]) Kohtuotsus C-311/97: Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:264, punkt 29.
([160]) Kohtuotsus C-253/03: CLT-UFA EU:C:2006:129, punkt 29.
([161]) Vt näiteks Iirimaa 17. juuli 2015. aasta kiri, punktid 32 ja 33.
([162]) Vt sellega seoses kohtuotsus C-253/03: CLT-UFA EU:C:2006:129, punkt 33: „[…] filiaali kasumi suhtes tuleb kohaldada määra, mis võrdub tervikliku maksumääraga, mida oleks kohaldatud samadel asjaoludel juhul, kui tütarettevõtja oleks kasumi emaettevõtjale üle kandnud“. Vt ka otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, EU:C:2011:550, punkt 50.

põhjendustes 229 ja 235, ning nii residendist kui ka mitteresidendist äriühingud, nagu on selgitatud põhjendustes 237–241. Seega tuleks järeldada, et TCA 97 § 25 moodustab selle võrdlussüsteemi lahutamatu ja vajaliku osa, kuid mitte omaette eraldi võrdlussüsteemi.

(243) Asjaolu, et Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjad moodustavad käesoleval juhul asjakohase võrdlussüsteemi, kinnitatakse ka vaidlustatud eelotsustega. Kõnealuste eelotsuste eesmärk on kindlaks määrata ASI ja AOE aastane maksustatav kasum Iirimaal, et maksustada seda kasumit nende eeskirjade kohaselt äriühingu tulumaksuga. Sarnaselt kõikide teiste, nii integreerimata kui ka integreeritud residendist või mitteresidendist Iirimaal maksustatavate äriühingute kasumiga kohaldatakse vaidlustatud eelotsuste kohaldamisest tuleneva ASI ja AOE aastase Iirimaal maksustatava kasumi suhtes TCA 97 § 21 lõike 1 alusel harilikku äriühingu tulumaksu määra 12,5 % tegevustulult ja 25 % muult kui tegevustulult. Seega on vaidlustatud eelotsuste lõppeesmärk kindlaks teha ASI ja AOE aastane maksustatav kasum, mis tagab, et neid mitteresidendist äriühinguid maksustatakse nende kohalikku päritolu kasumilt samal viisil nagu integreerimata äriühinguid Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt. Nagu Iirimaa haldusmenetluse käigus selgitas: „Maksuhaldur suhtleb oma tavapärase tegevuse käigus maksumaksjatega, et tagada selgus maksuõiguse kohaldamisel […]. Eesmärk on tagada, et need äriühingud maksavad nõuetekohast Iiri maksu nende tulude sellelt osalt, mis kuulub Iirimaa äriühingu tulumaksu õiguse kohaldamisalasse, sealhulgas mitteresidendist äriühingute tulude sellelt osalt, mis on omistatav nende Iirimaa filiaali tegevusele. Sel eesmärgil suhtleb maksuhaldur äriühingutega Apple Operations Europe and Apple Sales International, tagamaks, et nende Iirimaa filiaalidele omistatav kasum vastaks nende filiaalide tegevusele“ ([163]).

8.2.2. VALIKULINE EELIS TULENEVALT IIRIMAA ÄRIÜHINGU TULUMAKSU ÜLDEESKIRJADEST TEHTUD ERANDIST, MIS PÕHJUSTAS MAKSUBAASI VÄHENEMISE

(244) Eelotsuse ülesanne on määrata eelnevalt kindlaks üldise maksusüsteemi kohaldamine konkreetse juhtumi suhtes, võttes arvesse juhtumi konkreetseid fakte ja asjaolusid. Nagu iga teise maksumeetme puhul peab ka eelotsuse tegemisel siiski täitma riigiabi eeskirju. Kui eelotsuses jõutakse põhjendamatult tulemuseni, mis ei peegelda usaldusväärselt seda, mis tuleneks üldise maksusüsteemi tavalisest kohaldamisest, võib eelotsus anda selle saajale valikulise eelise, niivõrd kui valikuline kohtlemine vähendab kõnealuse maksumaksja maksukohustust liikmesriigis võrreldes sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate äriühingutega.

(245) Vaidlustatud eelotsustes kinnitatakse ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamise meetod, mis võimaldab kõnealustel äriühingutel kindlaks määrata oma maksustatava kasumi ja seega oma äriühingu tulumaksu kohustuse Iirimaal igal aastal nimetatud eeskirjade kehtivuse ajal. Olles kindlaks teinud, et Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjad, sealhulgas (kuid mitte ainult) TCA 97 § 25, moodustavad võrdlussüsteemi, mille alusel tuleks vaidlustatud eelotsuseid hinnata, on vaja tuvastada, kas kõnealused eelotsused kujutavad endast erandit sellest võrdlussüsteemist, põhjustades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate äriühingute ebavõrdse kohtlemise. Nagu on selgitatud põhjenduses 224, ühtib komisjoni teostatav hindamine küsimuses, kas vaidlustatud eelotsused kujutavad endast erandit sellest võrdlussüsteemist, nende eelotsustega äriühingutele ASI ja AOE antud majandusliku eelise tuvastamisega.

8.2.2.1. ***Reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldatavus TCA 97 § 21 lõike 1 ja § 25 kohaldamisel***

a) **TCA 97 §-s 25 nõutakse kasumijaotuse meetodi kasutamist**

(246) TCA 97 § 21 lõike 1 kohaselt kohaldatakse Iirimaal äriühingu tulumaksu äriühingute kasumi suhtes. TCA 97 §-s 25 on sätestatud, et mitteresidendist äriühingu suhtes, kes tegeleb Iirimaal äritegevusega filiaali või

([163]) Iirimaa 9. juuli 2013. aasta kiri, 1. lisa, lk 9.

esinduse kaudu, kohaldatakse „äriühingu tulumaksu kõigilt tema maksustatavatelt tuludelt alati, kui tulu tekib“. Mitteresidendist äriühingu maksukohustuse kindlaksmääramiseks Iirimaal vastavalt TCA 97 § 21 lõikele 1 tuleb seega kõigepealt kindlaks määrata tema maksustatavad tulud TCA 97 § 25 tähenduses.

(247) Selleks täpsustatakse TCA 97 §-s 25, et maksustatavad tulud on võrdsed „filiaali või esinduse otsese või kaudse tegevustuluga ning filiaali või esinduse kasutatavast, omandis olevast või tema kasuks hoitavast varast või õigustest saadava tuluga; see ei hõlma siiski riigi residendist äriühingutelt saadavaid väljamakseid“. Viide tegevustulule tähendab, et muu kui tegevustulu, see tähendab selline passiivne tulu nagu intressitulu ja dividendid, on selle kohaldamisalast välja jäetud. TCA 97 § 25 kohaldatakse siiski olukordades, kus sama mitteresidendist äriühingu eri osade vaheliste lepingute alusel ei saa põhimõtteliselt kindlaks teha varade eraldi omandiõigust ning kus riske ja funktsioone ei saa lepinguliselt piiritleda, et anda juhiseid Iirimaa filiaali maksustatava kasumi kohta erinevalt selle äriühingu teistest osadest. Samuti ei viidata TCA 97 § 25 sellele, kuidas eristada Iirimaa filiaali kontodel kirjendatud (otseseid või kaudseid) tegevustulusid tulust, mille on loonud äriühingu teised osad väljaspool Iirimaad, mitte otse või kaudselt Iirimaa filiaal.

(248) TCA 97 § 25 sõnastusest ja eesmärgist ilmneb, et seda sätet saab kohaldada üksnes seoses kasumijaotuse meetodiga. Iirimaa ise tunnistab, et TCA 97 §-s 25 ei anta juhiseid Iirimaa filiaali maksustatava tulu kindlaksmääramise kohta, vaid nõutakse kasumijaotuse meetodi ([164]) kasutamist; seda tunnistab ka Apple ([165]). Seda kinnitavad ka vaidlustatud eelotsused, mille eesmärk on kindlaks määrata kasumijaotuse meetod, nii et ASI ja AOE Iirimaa filiaalide maksustatava tulu saaks TCA 97 § 25 kohaldamisel kindlaks määrata ja seejärel Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt maksustada.

b) **Aluslepingu artikli 107 lõikes 1 nõutakse kasumijaotuse meetodi põhinemist reaalturuväärtuse põhimõttel**

(249) Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab iga liikmesriigi võetav maksumeede, sealhulgas eelotsus, millega kinnitatakse kasumijaotuse meetod filiaali maksubaasi kindlaksmääramiseks, olema kooskõlas riigiabi eeskirjadega, mis on liikmesriikidele siduvad ja nende siseriiklike õigusaktide suhtes esimuslikud ([166]). Euroopa Kohus on juba otsustanud, et sellisest maksumeetmest tingitud maksubaasi vähendamine, millega võimaldatakse maksumaksjal kasutada kontsernisisestes tehingutes siirdehindu, mis ei ole lähedased hindadele, mida küsitaks vaba konkurentsi olukorras sõltumatute ettevõtjate vahel, kes peavad võrreldavates tingimustes läbirääkimisi turutingimustel, annab kõnealusele maksumaksjale valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses ([167]). Seda seetõttu, et äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt kindlaks määratud maksumaksja maksukohustust vähendatakse võrreldes sõltumatute ettevõtjatega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu.

(250) Euroopa Kohus hindas oma otsuses Belgia koordinatsioonikeskuste maksustamiskorra kohta ([168]) vaiet komisjoni otsuse vastu, milles järeldati muu hulgas, et selle korra alusel maksustatava tulu kindlaksmääramise meetod andis kõnealustele keskustele valikulise eelise ([169]). Selle korra kohaselt määrati maksustatav kasum kindla suurusega summana, mis vastab teatavale protsendile keskuse tegevuskulude ja muude kulude kogusummast, millest arvati maha personali- ja finantskulud. Euroopa Kohus leidis järgmiselt: „Et uurida, kas koordineerimiskeskuste korras ette nähtud maksustatava tulu kindlaksmääramine toob neile keskustele kaasa eelise, tuleb […] võrrelda seda

([164]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 21.
([165]) Apple'i märkused menetluse algatamise otsuse kohta, punktid 154 ja 155: „TCA §-s 25 nõutakse kasumi jaotamist filiaalile.“
([166]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416, punkt 81; otsus liidetud kohtuasjades C-106/09 P ja C-107/09 P: komisjon *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, EU:C:2011:732; kohtuotsus C-417/10: 3M Italia, EU:C:2012:184, punkt 25 ja kohtumäärus C-529/10 P: Safilo, EU:C:2012:188, punkt 18; vt ka kohtuotsus T-538/11: Belgia *vs.* komisjon, EU:C:2015:188, punkt 66.
([167]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416.
([168]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416.
([169]) Komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/757/EÜ abikava kohta, mida Belgia rakendas Belgias asuvate koordineerimiskeskuste suhtes (ELT L 282, 30.10.2003, lk 25).

korda üldkehtiva õigusega kehtestatud korraga, mis tugineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude erinevusele“. Seejärel sedastas Euroopa Kohus, et „[personalikulude ja finantskulude] välistamine [ei võimalda] nende keskuste maksustatava tulu kindlaksmääramise aluseks olevatest kuludest jõuda vaba konkurentsi tingimustes tegelikult eksisteerivate üleminekuhindade lähedastele üleminekuhindadele,“ mille kohta Euroopa Kohus leidis, et „[see annab] nimetatud keskustele majandusliku eelise“ ([170]).

(251) Euroopa Kohus möönis seega, et maksumeede, mille tulemusena kontserni kuuluv integreeritud äriühing arveldab siirdehindades, mis ei vasta vaba konkurentsi tingimustes kohaldatavatele hindadele, st hindadele, mis oleks kokku lepitud sõltumatute ettevõtjate vahel, kes peavad võrreldavates tingimustes läbirääkimisi turutingimustel, annab kõnealusele äriühingule valikulise eelise, kuivõrd meetme tulemusel väheneb tema maksubaas ja seega ka äriühingu tulumaksu üldeeskirjade alusel kindlaks määratav maksusumma. Nagu juba selgitatud, nimetatakse põhimõtet, et kontserni kuuluvate integreeritud äriühingute vahelisi tehinguid tuleks tasustada nii, nagu need oleks kokku leppinud integreerimata eraldiseisvad äriühingud, kes peavad võrreldavates tingimustes läbirääkimisi turutingimustel, „reaalturuväärtuse põhimõtteks“. Euroopa Kohus kinnitas oma otsuses Belgia koordinatsioonikeskuste maksustamiskorra kohta reaalturuväärtuse põhimõtet kui võrdlusalust, et määrata kindlaks, kas kontserni kuuluv integreeritud äriühing saab sellise maksumeetme tulemusena, millega määratakse kindlaks tema siirdehinnad ja seega tema maksubaas, valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(252) Reaalturuväärtuse põhimõtte eesmärk on tagada, et kontserni kuuluvate integreeritud äriühingute vaheliste tehingute maksustamislahenduse raames lähtutakse kasumist, mis oleks saadud, kui samu tehinguid oleksid teinud integreerimata eraldiseisvad äriühingud. Vastasel juhul kohaldataks kontserni kuuluvate integreeritud äriühingute suhtes äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt eeliskohtlemist, määrates kindlaks nende maksubaasi, mis ei ole kättesaadav integreerimata eraldiseisvatele äriühingutele, ja tuues sellega kaasa sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate äriühingute ebavõrdse kohtlemise – võttes arvesse nende eeskirjade eesmärki, mis on kõikide selle maksu kohaldamisalasse kuuluvate äriühingute kasumi maksustamine –, sest mõlemat liiki äriühingute maksustatava kasumi suhtes kohaldatakse sama äriühingu tulumaksu määra.

(253) See põhimõte kehtib ka integreeritud äriühingu eri osade vaheliste sisetehingute kohta, näiteks filiaali puhul, mis teeb tehinguid selle äriühingu teiste osadega, millesse ta kuulub. Nagu on selgitatud põhjendustes 228–242, tuleks kõiki äriühinguid, sealhulgas residendist ja mitteresidendist äriühinguid ning integreeritud ja integreerimata äriühinguid, kelle suhtes kohaldatakse Iirimaal äriühingu tulumaksu, pidada sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaks, võttes arvesse Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade olemuslikku eesmärki, mis on kõikide Iirimaal maksustatavate äriühingute kasumi maksustamine. Nagu on selgitatud põhjenduses 230, määravad integreerimata äriühingu maksustatava kasumi kindlaks äriühingu soetatud sisendite ning müüdud toodete ja teenuste turu poolt dikteeritud hinnad, mis kajastuvad tema kontodel, ning sellest kasumist lähtudes määratakse kindlaks tema maksubaas, mida maksustatakse Iirimaal TCA 97 § 21 lõike 1 ja § 26 kohaselt äriühingu tulumaksuga. Et eelotsusega kinnitatud kasumijaotuse meetod ei annaks valikulist eelist mitteresidendist äriühingule, kes tegutseb Iirimaal filiaali kaudu, peab kõnealune meetod seega tagama, et filiaali maksustatav kasum, mille suhtes kohaldatakse TCA 97 § 21 lõike 1 ja § 25 kohaselt äriühingu tulumaksu, määratakse kindlaks viisil, mis annab reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi. Eelotsus, mis võimaldab mitteresidendist äriühingul jaotada kasumi oma filiaalile nii, et filiaalile jääb maksustatav kasum, mis ei ole kooskõlas turutingimustel läbi räägitud turuhindade usaldusväärse lähendiga, annab sellele äriühingule Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaldamisel valikulise eelise, mis ei ole kättesaadav integreerimata äriühingule, kuivõrd see võimaldab kõnealusel äriühingul vähendada oma maksubaasi ja seega oma äriühingu tulumaksu kohustust Iirimaal.

(254) Seetõttu peab komisjon selle tuvastamiseks, kas Iirimaa maksuhaldur andis vaidlustatud eelotsustega äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise, vajalikuks kohaldada põhimõtet, et integreeritud äriühingu sisetehinguid tuleks teha

([170]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416, punktid 96 ja 97.

nii, nagu need oleksid tehtud integreerimata äriühingute vahel turutingimustel ([171]). Aluslepingu artikli 107 lõike 1 kohase valikulise eelise olemasolu saab välistada ainult siis, kui äriühingu sisetehingute eest küsitavad hinnad, mida kasutatakse selle äriühingu eri osade maksubaasi kindlaksmääramiseks, kujutavad endast turutingimustel läbi räägitud turuhindade usaldusväärset lähendit. Seda seetõttu, et ainult selle stsenaariumi korral koheldakse mitteresidendist äriühinguid nende maksubaasi ja seega nende äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohase äriühingu tulumaksu kohustuse kindlaksmääramisel Iirimaal võrdsetel alustel integreerimata äriühingutega.

(255) Erinevalt Iirimaa ([172]) ja Apple'i ([173]) väidetest ei kohalda komisjon kasumi jaotamist ja siirdehindu käsitlevate eelotsuste hindamisel seoses riigiabiga otseselt OECD näidislepingu artikli 7 lõiget 2 ja/või artiklit 9 või OECD juhiseid kasumi jaotamise või siirdehindade kohta, nagu on kirjeldatud punktis 2.4. Nagu on selgitatud põhjenduses 79, koosneb OECD raamistik mittesiduvatest juhistest kasumi jaotamise ja siirdehindade kindlaksmääramise meetodite kohta, mis ei käsitle otseselt riigiabi küsimusi ([174]). Komisjon kohaldab riigiabi eeskirjade alusel eelotsust hinnates pigem aluslepingu artikli 107 lõiget 1 ja reaalturuväärtuse põhimõtet vastavalt Euroopa Kohtu tõlgendusele, nagu on kirjeldatud põhjenduses 250. OECD raamistik ei ole küll siduv, kuid komisjon leiab siiski, et see raamistik pakub maksuhalduritele ja hargmaistele ettevõtjatele kasulikke juhiseid selle kohta, kuidas tagada, et siirdehindade ja kasumi jaotamise kord annaks turutingimustele vastavaid tulemusi. Kasumijaotuse meetodi erinemine selles raamistikus esitatud juhistest annab seega täiendavalt märku, et asjaomane meetod ei anna reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärset lähendit. Eelotsus, millega kinnitatakse kasumijaotuse meetod, mis vastab täielikult OECD raamistikus esitatud juhiste mõttele, sealhulgas sobivaima siirdehindade kindlaksmääramise meetodi valimise juhistele, ei anna seevastu tõenäoliselt selle saajale valikulist eelist.

(256) Erinevalt Iirimaa väitest ([175]) kohaldab komisjon selles kontekstis reaalturuväärtuse põhimõtet mitte selliste maksude „kehtestamise" alusena, mida muidu võrdlussüsteemi kohaselt ei peaks maksma, vaid võrdlusalusena, et kontrollida, kas selle filiaali maksustatav kasum, mille suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu üldeeskirju, määratakse kindlaks viisil, mis tagab, et Iirimaal filiaali kaudu tegutsevaid mitteresidendist äriühinguid ei kohelda nende eeskirjade alusel soodsamalt kui integreerimata äriühinguid, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi rääkides kindlaksmääratud hindu.

(257) Seoses Iirimaa väitega, et Iiri maksuõigus ei võimalda kehtestada makse üldpõhimõtete ([176]) alusel, tuletab komisjon meelde, et tema kohaldatav reaalturuväärtuse põhimõte tuleneb aluslepingu artikli 107 lõikest 1 Euroopa Kohtu tõlgenduses, mis on liikmesriikidele siduv ja mille kohaldamisalast ei ole riiklikud maksueeskirjad välja jäetud ([177]). Seda põhimõtet kohaldatakse seega sõltumata sellest, kas kõnealune liikmesriik on reaalturuväärtuse põhimõtte oma riiklikku õigussüsteemi üle võtnud või mitte.

([171]) Apple väidab oma menetluse algatamise otsuse kohta esitatud märkuste punktides 154 ja 155 samamoodi, et kasumi omistamisel TCA 97 § 25 kohaselt tuleb filiaali käsitada „eraldiseisva üksusena".
([172]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 38 jj.
([173]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 228 jj.
([174]) Komisjon selgitas juba menetluse algatamise otsuses, et ta ei kohaldanud OECD siirdehindade suuniseid õigusallikana, vaid kasutas neid pigem viitedokumendina, tuginedes samal ajal reaalturuväärtuse põhimõttele, nagu Euroopa Kohus on seda tõlgendanud. Tegelikult märgib komisjon pärast OECD siirdehindade suuniste ja reaalturuväärtuse põhimõtte kirjeldamist põhjenduses 57, et „neid üldiseid tähelepanekuid arvestades uurib komisjon, kas vaidlustatud eelotsused vastavad reaalturuväärtuse põhimõttele".
([175]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 43.
([176]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 42, milles viidatakse Iirimaa Supreme Court'i otsusele, milles sedastatakse järgmiselt: „Õigusriigi põhimõte on, et kodanikku ei maksustata, välja arvatud juhul, kui see kohustus kehtestatakse sõnaselgelt õigusaktidega." (Texaco (Iirimaa) Ltd. *vs.* Murphy (Inspector of Taxes) (1991) 2 Irish Reports 449 at 454 (Supreme Court)).
([177]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416, punkt 81.

c) **Järeldus: kriteerium hindamiseks, kas vaidlustatud eelotsustega antakse äriühingutele ASI ja AOE valikuline eelis**

(258) Arvestades eespool esitatud tähelepanekuid, kui on võimalik tõendada, et Iirimaa maksuhalduri vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid annavad tulemuseks ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist, tuleks järeldada, et need eelotsused annavad nimetatud äriühingutele valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, kuivõrd need vähendavad kõnealuste äriühingute Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohast äriühingu tulumaksu kohustust võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksubaasi määrab turutingimustel teenitud kasum.

(259) Komisjon tõendab punktides 8.2.2.2 ja 8.2.2.3, et vaidlustatud eelotsused kujutavad endast erandit Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjadest, sest nende eelotsustega heaks kiidetud meetodid võimaldavad äriühingutel ASI ja AOE määrata oma aastase Iirimaal maksustatava kasumi kindlaks viisil, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist.

(260) Eelkõige leiab komisjon, et Iirimaa maksuhalduri nõustumine põhjendamatu eeldusega, mille kohaselt äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad ja millel põhinevad vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid, annab tulemuseks ASI ja AOE aastase Iirimaal maksustatava kasumi, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist ([178]).

(261) Komisjon leiab täiendavalt ja ilma et see piiraks põhjenduses 260 esitatud järeldust, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur nõustus õigesti põhjendamatu eeldusega, mille kohaselt äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad ja mille komisjon vaidlustab, annavad vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid ikkagi tulemuseks ASI ja AOE aastase Iirimaal maksustatava kasumi, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist, sest need meetodid põhinevad igal juhul sobimatul metoodikavalikul ([179]).

(262) Enne mõlema arutluskäigu üksikasjalikku käsitlemist märgib komisjon, et vaidlustatud eelotsused võeti vastu ajal, mil Apple ei olnud koostanud kasumi jaotamise või siirdehinnaaruannet. Eelotsuse taotluste hindamise ajal olid Iirimaa maksuhaldurile kättesaadavad üksnes dokumendid, millest tehakse kokkuvõte punktis 2.2.3. Komisjon väljendas menetluse algatamise otsuses kasumi jaotamise või siirdehinnaaruande puudumisega seoses kahtlusi, mida ei ole kummutatud. Iirimaa ja Apple esitasid alles pärast seda, kui komisjoni võttis vastu menetluse algatamise otsuse, vastavalt PwC ja [Apple'i maksunõustaja] koostatud kasumi jaotamise *ad hoc* aruande, et põhjendada tagantjärele vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodeid. Täielikkuse huvides kaalub komisjon ka nendes aruannetes esitatud selgitusi, niivõrd kui need on asjakohased, kuigi need ei olnud Iirimaa maksuhaldurile kõnealuste eelotsuste vastuvõtmise ajal kättesaadavad.

(263) Lõpuks märgib komisjon, et kuigi Iirimaa väitis, et TCA 97 §-s 25 ei nõuta Iirimaa maksuhaldurilt OECD raamistiku juhiste järgimist eelotsuste vastuvõtmisel, kehtestatakse vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetoditega Iirimaa filiaalide tegevuskuludele tuginedes tasu kõikide nende tegevuste eest, mitte nende filiaalide ja vastavate peakontorite vahel tehtud eraldi tehingutest tulenev tasu. Teisisõnu sarnanevad ühepoolse kasumijaotuse meetodid, mis vaidlustatud eelotsustega heaks kiideti, tehingupõhise tootluse meetodil põhineva siirdehindade kokkuleppega, kus tegevuskulud on kasumlikkuse näitaja, nagu on kirjeldatud OECD siirdehindade suunistes.

([178]) Vt punkt 8.2.2.2.
([179]) Vt punkt 8.2.2.3.

8.2.2.2. ***Valikuline eelis, mis tuleneb Iirimaa maksuhalduri nõustumisest põhjendamatu eeldusega, mille kohaselt äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad***

(264) Nagu on selgitatud põhjendustes 265–321, leiab komisjon, et Iirimaa maksuhalduri nõustumine põhjendamatu eeldusega, mille kohaselt äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad ning millel põhinevad Apple'i väljapakutud ja vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid, annab tulemuseks ASI ja AOE aastase Iirimaal maksustatava kasumi, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist.

a) **Kasumi jaotamine äriühingus hõlmab varade, funktsioonide ja riskide jaotamist selle äriühingu eri osade vahel**

(265) Iirimaa maksuhaldur kiitis vaidlustatud eelotsustega heaks ühepoolse kasumijaotuse meetodid kasumi jaotamiseks ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele. Need meetodid põhinevad põhjendamatul eeldusel, et äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata täielikult väljapoole Iirimaad ([180]). Sellest eeldusest lähtudes määratakse ASI ja AOE Iirimaal maksustatav kasum kindlaks siirdehindade meetodi alusel, mis sarnaneb tehingupõhise tootluse meetodiga, kus Iirimaa filiaale koheldakse „hinnatava osapoolena" ning ASI ja AOE ülejäänud kasum jaotatakse väljapoole Iirimaad ([181]).

(266) Iirimaa väitel on tal TCA 97 § 25 kohaselt pädevus maksustada üksnes seda osa äriühingu kasumist, mis vastab Iirimaa filiaalide tegevusele, ning kasumi jaotamisel peab Iirimaa maksuhaldur seetõttu võtma arvesse vaid Iirimaa filiaalides toimuvat tegevust ([182]). Iirimaa sõnul ei tohiks äriühingutele ASI ja AOE kuuluvaid Apple'i intellektuaalomandilitsentse omistada maksustamise eesmärgil Iirimaa filiaalidele, sest nendes filiaalides ei toimu nimetatud litsentsidega seotud haldustegevust ([183]). Kiites heaks Iirimaa filiaalide maksustatava kasumi arvutamise meetodi ainult Iirimaa filiaalide vaatenurgast lähtudes, väidab Iirimaa, et Iirimaa maksuhaldur kohaldas TCA 97 § 25 õigesti ega andnud äriühingutele ASI ja AOE valikulist eelist.

(267) Komisjon ei nõustu selle arutluskäiguga.

(268) Nagu on selgitatud punktis 8.2.2.1, tuleb TCA 97 § 25 kohaldamisel kasutada reaalturuväärtuse põhimõttele tuginevat kasumijaotuse meetodit. Kui kaks sõltumatut äriühingut teevad omavahel tehingu, kajastab selle tehingu hind funktsioone, mida kumbki äriühing selles suhtes täidab, võttes arvesse nende äriühingute kasutatavaid varasid ja võetavaid riske. Seega on seotud äriühingute omavahelise tehingu korral vaja võrrelda kummagi äriühingu kasutatavaid varasid, täidetavaid funktsioone ja võetavaid riske, et teha kindlaks, kas kontsernisisese tehingu hind vastab reaalturuväärtuse põhimõttele ([184]).

(269) Erinevalt olukorrast, kus siirdehindu kasutatakse äritingimuste kehtestamiseks samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel, ei ole sama äriühingu eri osade vahel kasumi jaotamise korral varade, funktsioonide ja riskide

([180]) Vt näiteks Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 7, mille kohaselt „[maksuhalduri töötaja, kes nõustus 1991. aasta kasumi omistamise alusega], pidas määravaks asjaolu, et Iirimaa filiaalidel ei olnud õigust äriühingute tulu oluliseks allikaks olnud Apple'i intellektuaalomandilitsentsidele ega nendega seotud huvisid". Vt ka väljavõte 30. novembri 1990. aasta intervjuust, mis on esitatud põhjenduses 64 ja milles märgitakse, et „[Apple'i maksunõustaja] arvates tuleneb kasum kolmest allikast – tehnoloogiast, turustamisest ja tootmisest. Üksnes tootmiselement on seotud Iirimaa filiaaliga".
([181]) Vt põhjendus 329.
([182]) Vt põhjendused 159 ja 200.
([183]) Vt põhjendused 113, 185, 195 ja 213.
([184]) Vt OECD 2010. aasta suunised, punkt 1.42, mis on esitatud joonealuses märkuses 61.

jaotus ette antud, vaid tuleb kasumi jaotamise kaudu kindlaks määrata. Seda seetõttu, et kasumi jaotamisel äriühingus ei ole ükski äriühingu osa eraldiseisev juriidiline isik ja neist ühegi puhul ei saa seega öelda, et ta omab eraldi selle äriühingu varasid või võlgneb kohustusi. Varasid ja võlausaldajate ees olevaid kohustusi omab pigem see eri osadest koosnev äriühing tervikuna. Sellise äriühingu võlausaldajal võib tõepoolest olla tagatisena võimalik esitada äriühingu maksejõuetuse korral nõue kõigile tema varadele olenemata sellest, kas need varad on sisemiselt või maksustamise eesmärgil jaotatud äriühingu peakontorile või konkreetsele filiaalile.

(270) Lisaks ei ole sellistel juhtudel varade omandiõigus selle äriühingu kohustuslikest aruannetest usaldusväärsel viisil otse nähtav ([185]). Kuigi töötajate või varade füüsiline kohalolek konkreetses jurisdiktsioonis, näiteks käitise asukohas, võib osutada nende varade asjakohasele jaotamisele äriühingu sees, ei saa äriühingu omanduses olevaid või hoitavaid mittemateriaalseid varasid (nt intellektuaalomandilitsentse) füüsilisel kujul näha ning seetõttu on neid maksustamise eesmärgil raskem jaotada. Kuna sama äriühingu kahe osa vahel ei pruugi olla lepingulisi kokkuleppeid, ei saa selle äriühingu (materiaalsete või immateriaalsete) varade sisemist omandiõigust kindlaks teha ka lepingute põhjal.

(271) Kuna ASI ja AOE Iirimaa filiaalid ei ole asjaomastest äriühingutest eraldi seisvad juriidilised isikud, ei saa seega väita, et nende äriühingute kõnealused filiaalid või ükski teine osa, eelkõige nende peakontorid, omavad eraldi nende äriühingute varasid või võlgnevad kohustusi. Seetõttu ei saa öelda, et ASI ja AOE peakontorid või nende vastavad Iirimaa filiaalid omavad eraldi Apple'i intellektuaalomandilitsentse. Need intellektuaalomandilitsentsid on pigem kummalgi juhul asjaomase eri osadest koosneva äriühingu kui terviku omanduses.

(272) Tagamaks seda, et kasumi jaotamine filiaalile annab tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi, tuleks arvesse võtta asjaolu, et varad, riskid, kapital ja õigused ning filiaali ja sama äriühingu teiste osade vahelistest tehingutest tulenevad kohustused kuuluvad äriühingule kui tervikule, mitte ühelegi äriühingu osale ([186]). Filiaalile jaotatav kasum on seega kasum, mille filiaal oleks teeninud turutingimustel, eelkõige tehingutes äriühingu teiste osadega, kui ta oleks eraldiseisev ja sõltumatu ettevõtja, kes tegeleb sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel, võttes arvesse äriühingu selle filiaali ja teiste osade kaudu kasutatavaid varasid, täidetavaid funktsioone ning võetavaid riske.

([185]) Sisearuandluse jaoks võib siiski koostada eraldi raamatupidamisaruanded, kuigi need ei kujuta endast varade suhtes esitatavate võimalike nõuete õiguslikult siduvat piiritlemist ja selliseid aruandeid ei pea auditeerima või väliselt kontrollima. Käesoleval juhul ei olnud vaidlustatud eelotsuste taotlemise ajal sellist soovituslikku ja sisemist piiritlemist olemas või seda ei esitatud Iirimaale. Iirimaa kinnitas asjaolu, et ASI ei esitanud Iirimaa maksuhaldurile eraldi raamatupidamisaruandeid peakontori ja filiaali kohta. Samuti kehtib ka AOE kohta. Vt põhjendus 101.

([186]) Vt ka OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande B-3 jao alajao i punkt 14 (lk 14): „Mitteseotud äriühingute vahel määratakse see, milline äriühing omab varasid ja milline kannab riske, kindlaks õiguslikult siduvate lepingute või muude tuvastatavate õiguslike kokkulepete alusel. Sarnaseid kaalutlusi kohaldatakse seotud äriühingute suhtes, tingimusel et need lepingud või õiguslikud kokkulepped kajastavad tegelikku olukorda […]. Samuti ei teki eraldiseisva äriühingu puhul üldiselt probleeme kapitali omava äriühingu kindlaksmääramisel. Teisalt tuleneb püsiva tegevuskoha faktilisest ja õiguslikust seisundist, et ei ole olemas äriühingu üksikosa, mis omab õiguslikult varasid, võtab riske, omab kapitali või sõlmib lepinguid eraldiseisvate äriühingutega. Õiguslik seisund on seega püsiva tegevuskoha kontekstis kasutu, sest artikli 7 lõikes 2 nõutakse püsiva tegevuskoha kohtlemist nii, nagu see oleks eraldiseisev ja sõltumatu äriühing, kes täidab oma funktsioone, võtab oma riski ning omab või kasutab ise varasid. Seepärast tuleb artikli 7 reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt töötada välja riskide ning varade ja kapitali majandusliku omandiõiguse hüpoteetiliselt eraldiseisvale ja sõltumatule püsivale tegevuskohale omistamise mehhanism, et seostada hüpoteetiliselt eraldiseisva ja sõltumatu püsiva tegevuskohaga õigused ja kohustused, mis tulenevad eraldiseisvate äriühingute vahelistest tehingutest, milles püsiv tegevuskoht osaleb, ning et tunnustada ja määrata kindlaks hüpoteetiliselt eraldiseisva püsiva tegevuskoha ja asjaomase äriühingu teiste osade vaheliste tehingute (st eraldiseisva äriühingu tehingute ettevõtjasiseste ekvivalentide) laad".

(273) Näib, et nii Iirimaa ([187]) kui ka Apple ([188]) nõustuvad, et Iirimaa maksuhaldur peaks võtma mitteresidendist äriühingu maksustatava kasumi kindlaksmääramisel vastavalt TVA 97 §-le 25 arvesse tema Iirimaa filiaali varasid, funktsioone ja riske. Samamoodi on Apple nõus, et TVA 97 § 25 kohane kasumi jaotamine eeldab, et filiaali käsitatakse „eraldiseisva üksusena" ([189]). Erinevalt Iirimaa soovitatud käsitlusviisist, mida käsitletakse põhjenduses 266, oli Iirimaa maksuhaldur siiski kohustatud selle tagamiseks, et Iirimaa filiaalile kasumi jaotamise meetod annaks tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi, kontrollima, kas Apple'i intellektuaalomandilitsentside määramises asjaomaste Iirimaa filiaalide asemel väljapoole Iirimaad oleks saanud kokku leppida ka turutingimustel. Täpsemalt oli Iirimaa maksuhaldur, saades taotluse kinnitada Apple'i kavandatud meetodid kasumi jaotamiseks ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele, kohustatud kõigepealt nõuetekohaselt kontrollima nende äriühingute filiaalide ja teiste osade kaudu kasutatavaid varasid, täidetavaid funktsioone ja võetavaid riske.

(274) Iirimaa ja Apple väidavad vastu, et kooskõlas territoriaalsuse põhimõttega võib maksustada ainult ASI ja AOE Iirimaal toimuvast tegevusest saadud kasumit. Iirimaa maksustamisõigused on seega piiratud äriühingu Iirimaalt pärit tuluga, nagu on sätestatud TCA 97 §-s 25 ([190]). Komisjon nõustub selle territoriaalsuse põhimõtte kirjeldusega. Territoriaalsuse põhimõte, mida komisjon ei vaidlusta, puudutab aga maksustamise õigust. See põhimõte ei välista vajadust, et maksuhaldur määraks kindlaks mitteresidendist äriühingu filiaali või äriühingu teiste osade kaudu kasutatavate varade, täidetavate funktsioonide ja võetavate riskide, sealhulgas äriühingu kui terviku omatava intellektuaalomandi jaotamise, et määrata kindlaks sellise tuluallika summa viisil, mis annab tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi. Näib, et Iirimaa ja Apple ajavad selles väites Iirimaa filiaalide kaudu loodud tulu maksustamise territoriaalsuse põhimõtte segamini kohustusega koguda faktilist teavet ASI ja AOE tegevuse kohta, et tagada varade, funktsioonide ja riskide reaalturuväärtuse põhimõttele vastav jaotamine nendes äriühingutes eesmärgiga määrata kindlaks Iirimaal maksustatav kasum. Kontrollides, kas mitteresidendist äriühingu kasumijaotuse meetod annab tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi, ei kohaldata teabe kogumisele territoriaalseid piiranguid.

(275) Kirjeldades, kus Apple'i intellektuaalomandit hallatakse või kellele tuleks Apple'i intellektuaalomandilitsentsid omistada, sisaldavad nii eelotsuse taotlused kui ka Iirimaa ja Apple'i hiljem esitatud teave viidet, et intellektuaalomandit hallatakse väljaspool Iirimaad ([191]). Ühelt poolt viidatakse ASI ja AOE peakontorite tegevusele ja teiselt poolt äriühingu Apple Inc. funktsioonidele ja majandustegevusele, eelkõige Apple'i juhtivtöötajate tegevusele USAs. Kuna aga enamik ASI ja AOE juhatuse liikmeid asub USAs ja on ühtlasi tööl äriühingus Apple Inc., ([192]) ei ole selge, kas osutatud tegevus omistatakse ASI ja AOE peakontoritele või äriühingule Apple Inc. Komisjon uurib kummagi stsenaariumi mõju kasumi jaotamisele ASI ja AOE Iirimaa filiaalide vastavalt põhjendustes 276–307 ja põhjendustes 308–318.

([187]) Iirimaa selgituse kohaselt eeldab TCA 97 § 25 kohaldamine, et Iirimaa maksuhaldur võtab otsuse tegemisel arvesse iga juhtumi konkreetseid fakte ja asjaolusid, mis võivad hõlmata „mis tahes filiaali täidetavaid funktsioone, selle huvi (kui see on olemas) äriühingu varade vastu, filiaali võetavate riskide laadi ja taset ning filiaali üldist panust äriühingu kasumisse". Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 21.

([188]) Apple väidab oma menetluse algatamise otsuse kohta esitatud märkuste punktides 154 ja 155, et TCA 97 § 25 kohaselt tuleb kasum jaotada järgmiste kriteeriumide alusel: „i) filiaali tegevus (eelkõige filiaali täidetavad funktsioonid, omatavad varad ja võetavad riskid); ii) selle tegevusega loodud väärtus ja filiaali kantud tegelikud kulud ning iii) võrdlus võrreldava sektori või majandusharu teiste äriühingutega". Apple'i väitel määrasid need põhimõtted vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal TCA 97 § 25 kohaldamise ja kehtivad ka praegu. Vt ka [Apple'i nõustaja] arvamus, mida on kirjeldatud põhjenduses 204.

([189]) Apple'i märkused menetluse algatamise otsuse kohta, punktid 154 ja 155.

([190]) Iirimaa 4. mai 2015. aasta kiri, lk 4.

([191]) Vt näiteks põhjendused 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 ja 210.

([192]) Vt põhjendus 114.

b) **Varade, funktsioonide ja riskide jaotamine mitmesugust äritegevust teostava filiaali ning füüsilise kohaloleku ja töötajateta peakontori vahel**

(276) ASI ja AOE on mõlemad asutatud Iirimaal. Vastavalt TCA 97 §-le 23A ei olnud ASI ja AOE vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal siiski Iirimaa maksuresidendid. TCA 97 § 23A võimaldas enne muudatuse tegemist 2013. aasta finantsseadusega käsitada Iirimaal asutatud äriühinguid maksustamisel teatavatel tingimustel mitteresidentidena. Kuna äriühinguid ASI ja AOE kontrollib lõppkokkuvõttes maksulepingu osalisriigi residendist äriühing, nimelt Apple Inc., kes on USA maksuresident, ja kuna mõlema äriühingu äritegevus Iirimaal toimus filiaalide kaudu ning neid juhiti ja kontrolliti väljastpoolt Iirimaad, käsitati äriühinguid ASI ja AOE TCA 97 § 23A kauplemiserandi kohaselt Iirimaal mitteresidendist äriühingutena ([193]). Sellega seoses esitas Apple ASI ja AOE maksuresidentsuse asukohana „mitte kusagil", ([194]) kuigi Iirimaa leidis, et mõlemat äriühingut „juhiti ja kontrolliti funktsionaalselt" USAs ([195]). Nagu on selgitatud põhjenduses 52, võis väita, et ASI ja AOE olid vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal maksuresidentsuse seisukohast riikkondsuseta.

(277) Erinevalt Iirimaa väitest ([196]) ei hõlmanud komisjoni uurimine TCA 97 § 23A kooskõla riigiabi eeskirjadega ega ASI ja AOE maksuresidentsuse puudumist tulenevalt selle sätte kohaldamisest nende eeskirjade alusel. Samuti ei uuritud, kas Apple'i kontserni äriühingute struktuur ja toimimine Iirimaal vastab riigiabi eeskirjadele. Nagu on selgitatud põhjenduses 39, käsitleti uurimises pigem vaidlustatud eelotsuseid ja seda, kas kasumijaotuse meetodid, mille Iirimaa maksuhaldur nende eelotsustega heaks kiitis, põhjustas riigiabi andmist.

(278) Komisjon märgib siiski, et ASI 2007. aasta auditeeritud raamatupidamisaruande väljavõte, mida kajastab käesoleva otsuse joonis 6, lähtub ilmselt eeldusest, et ASI üldine arvestuslik kasum on maksustatav tegevustulu suhtes kohaldatava hariliku Iirimaa äriühingu tulumaksu määraga 12,5 %. Lisaks selgitatakse maksukohustuse üksikasjalikule arvutusele lisatud märkuses, mida kajastab joonis 6, et „[p]raegune maksukohustus on väiksem kui Iirimaa harilik maksumäär […]" ([197]). Teisisõnu näib, et Apple lähtus maksubaasi puhul ASI üldisest arvestuslikust kasumist, et arvutada tema äriühingu tulumaksu kohustus Iirimaal, rakendades vaidlustatud eelotsustega heaks

([193]) Vt põhjendus 50. Vaadates läbi Iirimaa eelotsuse tavad seoses kasumi jaotamisega mitteresidendist äriühingu filiaalile (vt põhjendused 384–396), tegi komisjon kindlaks teiste selliste äriühingute olukorra, kes on küll Iirimaal asutatud, kuid ei ole seal maksuresidendid, vaid on maksuresidendid jurisdiktsioonis, kus neid äriühinguid juhitakse ja kontrollitakse. Iirimaal asutatud äriühingute maksuresidentsuse koht oli näiteks […] (vt äriühing [I]) ja […] (vt äriühing [D]). Mitmel juhul ei olnud eelotsuse taotlustes maksuresidentsust täpsustatud.

([194]) Apple'i tegevjuht märkis USA Senati alalisele uurimiste allkomisjonile kasumi *offshore* ümberpaigutamist ja USA maksuseadustiku 2. osa (Apple Inc.) käsitleval 21. mai 2013. aasta kuulamisel (lk 45): „Minu arusaamist mööda ei ole maksuresidentsust ühelgi kolmest tütarettevõtjast, keda te just nimetasite [AOI, ASI ja AEO]". Vt ka käesoleva otsuse joonis 7, mis sisaldab ASI 2012. aasta raamatupidamisaruande väljavõtet, milles märgitakse, et „äriühing ei ole ühegi jurisdiktsiooni maksuresident".

([195]) Vt põhjendused 51, 112 ja 200. Vt ka Apple'i tegevjuhi Tim Cooki ja äriühingu Apple Inc. maksuoperatsioonide juhi Phillip Bullocki avaldused, mis esitati USA Senati alalise uurimiste allkomisjoni *offshore* ümberpaigutamist ja USA maksuseadustiku 2. osa (Apple Inc.) käsitleval kuulamisel, 21. mai 2013, lk 41.

([196]) Vt põhjendused 199 ja 200.

([197]) Maksukohustuse arvutust esitades võtab Apple kõigepealt ASI üldise arvestusliku kasumi (2007. majandusaastal umbes 1 844 miljonit USA dollarit) ja kohaldab selle kogukasumi suhtes Iirimaal kehtivat tegevustulu maksumäära 12,5 %, et saada ASI teoreetiline äriühingu tulumaksu kohustus Iirimaal (umbes 230 miljonit USA dollarit). Seejärel lisab ta sellele summale maksukohustuse, mis on seotud 25 % määraga maksustatava intressituluga. Apple lahutab Iirimaa hariliku maksumäära kohaselt saadud makstavast teoreetilisest maksusummast summa, mis on arvutatud selliselt, et vähendada maksukohustuse teoreetilist summat vaidlustatud eelotsustega ASI Iirimaa filiaali jaoks heaks kiidetud tasemeni (umbes 8,9 miljonit USA dollarit). See umbes 224 miljoni USA dollari suurune vähendus esitatakse „väiksema määraga maksustatava tulu" korrektsioonina.

kiidetud kasumijaotuse meetodeid selle baasi vähendamise vahendina, ning nõustus, et ASI äriühingu tulumaksu kohustus Iirimaal oli väiksem kui üldiselt Iirimaal maksustatavate äriühingute suhtes kohaldatav maks ([198]).

(279) Seda märkust arvestades tuleb selleks, et otsustada, kas vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetoditega anti valikuline eelis (ja seega riigiabi) sellistele äriühingutele nagu ASI ja AOE, kindlaks teha, kas need meetodid annavad tulemuseks ASI ja AOE aastase maksustatava kasumi Iirimaal, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist ([199]). See sõltub sellest, kas nende meetoditega lähendatakse usaldusväärselt kasumi taset, mida nende äriühingute Iirimaa filiaalid oleksid teeninud turutingimustel, eelkõige oma tehingutes asjaomaste äriühingute teiste osadega, kui nad oleksid eraldiseisvad ja sõltumatud äriühingud, kes tegelevad sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel ([200]). Kuna vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal ei olnud äriühingul ASI väljaspool Iirimaad muid filiaale ja AOE ainus filiaal väljaspool Iirimaad oli Singapuris, kuid Iirimaa ega Apple ei teatanud selle filiaali kohta kunagi, et see täidab äriühingule AOE üldist kasumit toovaid funktsioone, tõi Iirimaa maksuhalduri nõustumine põhjendamatu eeldusega, mille kohaselt Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad, kaasa selle, et need määrati maksustamise eesmärgil ASI ja AOE peakontoritele.

(280) Seega oleks Iirimaa maksuhaldur pidanud enne selliste kasumijaotuse meetodite kinnitamist, mis põhinesid põhjendamatul eeldusel, et Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad, kontrollima, kas määramine äriühingutele ASI ja AOE oleks selline, mille oleks võinud turutingimustel kokku leppida kaks mitteseotud äriühingut, kes on Iirimaa filiaalide ning ASI ja AOE peakontoritega sarnases olukorras. Iirimaa maksuhalduri kohustus oli kinnitada, et need litsentsid tuleks tõepoolest määrata väljapoole Iirimaad, võttes arvesse nende äriühingute Iirimaa filiaalide ja peakontorite kaudu kasutatavaid varasid, täidetavaid funktsioone ja võetavaid riske. Nagu on näidatud põhjendustes 281–293, oleks Iirimaa maksuhaldur sellise uurimise läbi viimisel pidanud jõudma järeldusele, et Apple'i intellektuaalomandiga seotud tegevuse puudumine kõnealuste peakontorite tasandil tähendab, et need litsentsid oleks tulnud maksustamise eesmärgil määrata Iirimaa filiaalidele, mis oleks nimetatud litsentside peakontoritele määramata jätmise ainus võimalik tagajärg.

(281) Komisjonile esitatud faktidest ([201]) ilmneb, et vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal olid ASI ja AEO peakontorid olemas ainult paberil, sest äriühingutel ASI ja AEO puudusid tollal väljaspool Iirimaad igasugune füüsiline kohalolek ja töötajad. Töötajate puudumisel oleksid ainsad inimesed, kes oleksid saanud täita peakontorite funktsioone, nende juhatuste liikmed.

(282) Apple väidab mitu korda, et ASI ja AEO juhatused tagasid intellektuaalomandi haldamise funktsioonid ([202]). ASI ja AEO juhatuste tegevuse kohta vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal esitati tõendina siiski üksnes juhatuste koosolekutel vastuvõetud otsused, mida käsitletakse asjaomase ajavahemiku koosoleku protokollides, mis esitati

([198]) Sarnast protsessi järgib joonis 7 ASI Iirimaa filiaali äriühingu tulumaksu kohustuse arvutamiseks Iirimaal, kuigi Apple kohaldab ASI üldisele arvestuslikule kasumile [1–5] % äriühingu tulumaksu määra. [1–5] % määr esitatakse keskmise maksumäärana kõikide jurisdiktsioonide puhul, kus ASI tegutseb. Apple ei esita täiendavaid üksikasju või selgitusi selle kohta, kuidas ta [1–5] % määrani jõudis. [1–5] % määra ei ole võimalik viia kokku jurisdiktsioonides, kus ASI tegutseb, kohaldatavate keskmiste maksudega, sest äriühingul ASI on maksustatav kohalolek vaid Iirimaal.

([199]) Vt põhjendus 258.

([200]) Vt põhjendus 272.

([201]) Näiteks töötajate puudumine, püsiva tegevuskoha puudumine ja viite puudumine äriühingust Apple Inc. erinevatele kontoriruumidele.

([202]) Vt põhjendused 113, 163, 189, 205 ja 210.

komisjonile uurimise käigus ning mida kajastavad käesoleva otsuse tabel 4 ja tabel 5. Kõnealused koosoleku protokollid ei tõenda, et ASI ja AEO juhatused täitsid Apple'i intellektuaalomandilitsentside haldamise ja tõhusa kontrollimisega seoses aktiivseid ja olulisi ülesandeid. Komisjonile esitatud teabes, milles kirjeldatakse nendel juhatuse koosolekutel toimunud arutelusid, ei tuvastanud ka Apple ise juhatuste tegevusest kokkuvõtet tehes nendes koosoleku protokollides mingeid intellektuaalomandiga seotud arutelusid ([203]).

(283) Samuti on koosolekute protokollides silmatorkavalt puudu arutelud kulude jagamise kokkulepete sõlmimist või muutmist käsitlevate ostuste üle. Nagu on selgitatud punktis 2.5.4, on kulude jagamise kokkulepet pärast 1991. aastat mitu korda muudetud, kõige olulisemal määral 2009. aastal. Erinevalt Iirimaa väitest, et ASI ja AEO juhatused tegid kulude jagamise kokkuleppes osalemise ja ka sellest osalemisest tulenevate märkimisväärsete kulude rahastamise olulised otsused, ([204]) ning Apple'i väitest, et juhatused otsustasid kulude jagamise kokkuleppe mitme muudatuse üle, ([205]) ei kajastu juhatuse koosoleku protokollides ühtegi arutelu 2009. aasta muudatuse üle ega ühtegi muud kulude jagamise kokkulepet või Apple'i intellektuaalomandit käsitlevat arutelu, ([206]) kuni 2014. aasta lõpus arutati Apple'i uut struktuuri Iirimaal ([207]).

(284) On tõsi, et kogu ajavahemiku 1980–2015 jooksul, mille kohta koosoleku protokollid komisjonile esitati, näitavad need protokollid igasuguse kulude jagamise kokkulepet käsitleva arutelu puudumist kuni 2014. aasta juhatuse […] koosoleku protokollini. Nimetatud […] juhatuse koosolek toimus esimest korda […]. Kuid isegi kulude jagamise kokkuleppele viidates osutatakse neis koosoleku protokollides teiste selliste isikute osalemisele, kes arutasid kulude jagamise kokkuleppe üle ASI ja AOE nimel, kuid kes ei olnud ASI ega AOE juhatuse liikmed ega osalenud kõnealusel koosolekul ([208]). Igal juhul ilmneb selgelt kõikidest koosoleku protokollidest, mille komisjon läbi vaatas, et ASI ja AOE juhatused alustasid kulude jagamise kokkuleppe arutamist alles 2014. aasta lõpus […], mitte siis, kui […] kohaldati vaidlustatud eelotsuseid ([209]).

(285) Komisjonile esitatud koosoleku protokollid näitavad, et juhatused ei osalenud üksikasjalikes äriaruteludes enne arutelusid Apple'i uue struktuuri üle Iirimaal, mille tulemusena lõpetati Apple'i väitel 2007. aasta eelotsuse kohaldamine ASI ja AOE aastase Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks. Tabel 4 ja tabel 5 sisaldavad protokollide kokkuvõtet, mis näitlikustavad ASI 2009. aasta jaanuarist kuni 2011. aasta septembrini ja AOE

([203]) Apple võttis [Apple'i nõustaja] arvamuse juhatuse koosolekute tegevuste kohta kokku järgmiselt: „AOE/ASI juhatuse koosoleku protokollid […] kajastavad otsuste tegemist AOE/ASI jaoks strateegiliselt olulistes küsimustes, sealhulgas i) tegelemine finantsküsimustega, nagu investeerimisotsused, pangakontodega seotud volitused ja kapitalihalduse küsimused; ii) finantsaruannete läbivaatamine ja heakskiitmine ning iii) äritegevuse teatavate aspektidega seotud volituste andmine, toimusid kõik USAs, mitte Iirimaal". 7. septembri 2015. aasta märkused, lk 7; vt põhjendus 205.

([204]) Vt Iirimaal 4. mai 2015. aasta kiri, lk 3.

([205]) Vt põhjendus 113.

([206]) Arutelud, mis toimusid ASI ja AOE juhatuse 2013. aasta augusti koosolekutel, kus oleks antud intellektuaalomandi kaitsega seotud volitused, käsitlevad intellektuaalomandiga seotud tegevust, mida kulude jagamise kokkuleppe kohaselt ei olnud suutelised tagama ei ASI ega AOE. Seetõttu oli selliste tegevuste delegeerimine kontserni USA töötajatele põhimõtteliselt mittevajalik, sest kulude jagamise kokkuleppe kohaselt tohtis ainult Apple Inc. kaitsta intellektuaalomandit (ka delegeerimise puudumisel). Vt põhjendus 127.

([207]) Vt punkt 2.5.7.

([208]) Koosoleku protokollis märgitakse, et […]. Vt ASI […] juhatuse koosoleku protokoll, august 2014, lk 7.

([209]) Vt põhjendus 136.

2008. aasta detsembrist kuni 2011. aasta septembrini peetud arutelusid ([210]). Välja arvatud üks äriline otsus kanda varad AOE Singapuri filiaalist üle teise Apple'i kontserni äriühingusse, ([211]) näitavad need koosoleku protokollid, et ASI ja AOE juhatuse arutelud käsitlesid peamiselt haldusülesandeid, see tähendab raamatupidamisaruannete heakskiitmist ja dividendide väljavõtmist, ([212]) mitte aktiivseid või olulisi funktsioone seoses Apple'i intellektuaalomandilitsentside haldamisega.

(286) Iirimaa vastuväite kohaselt ei tehta äriotsuseid Iirimaal ([213]). ASI ja AOE juhatuse koosoleku protokollid osutavad siiski, et mõnikord on erinevaid funktsioone, sealhulgas juhatuse täisfunktsioone, antud edasi Apple'i Iirimaal asuvatele töötajatele ([214]). Seetõttu ei saa Iirimaa väita, et Iirimaal ei ole täidetud ühtegi olulist funktsiooni. Igal juhul võimaldavad ASI ja AOE juhatuse koosolekute protokollid täpselt jälgida ja piiritleda peakontorite tegevust, mis ei kehti aga tegevuse kohta Iirimaa filiaalides, millest kumbki annab tööd sadadele eri valdkonna töötajatele.

(287) Apple väidab, et ASI ja AOE juhatuste tegevust näitavad „paljud muud asjaolud", ([215]) kuid ei täpsustanud seda lähemalt. Kuna aga näib, et väljend „paljud muud" viitab käesolevas kontekstis määratlemata ja loendamata elementide hulgale, mida ei saa seetõttu kontrollida või piiritleda, ei saa sellistel määratlemata elementidel põhinev kasumijaotuse meetod anda turupõhist tulemust, sest selle meetodi reaalturuväärtuse hindamist ei saa objektiivsel viisil teostada. Kuna enamik ASI ja AOE juhatuse liikmeid asub USAs ja töötab samal ajal äriühingud Apple Inc., siis juhul, kui need tegevused oleksid olulised, leitaks igal juhul, et äriühingutel ASI ja AOE on sisuliselt püsiv tegevuskoht USAs. Sama kehtib ASI ja AOE peakontorite väidetava tegevuse kohta väljaspool juhatuse koosolekuid. ASI kohta märgib komisjon veel, et tema juhatuse liikmed ei saa mingit tasu ja eeldades, et juhatuse liikmeid tasustatakse turutingimustel, kinnitab see asjaolu veelgi, et nende tegevus ei ole ASI peakontori jaoks väärtuslik.

(288) Need peakontorid ei täitnud ühelt poolt aktiivseid või olulisi funktsioone seoses Apple'i intellektuaalomandi haldamisega ja teiselt poolt ei olnud neil vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal ka suutlikkust selliseid funktsioone täita. Apple'i intellektuaalomandiga seoses teostatavad haldustegevused, mida kirjeldatakse Apple'i märkustes (nt millist intellektuaalomandit turustada, kuidas valmistada turustuskampaaniate tooteid ja disainilahendusi, ning

([210]) Iirimaa 22. aprillil 2016. aastal esitatud ülevaatlikus tabelis loetletakse 57 ASI juhatuse koosolekut, mis toimusid alates ASI esimesest juhatuse koosolekust 5. aprillil 1990 kuni 2014. aasta arvestusperioodi lõpuni (kohustuslike aruannete kohaselt 27. september 2014). Lisaks ei esitanud Apple 2006.–2012. aastal peetud juhatuse koosolekute kokkuvõtteid, mis esitati USA Senatile. Apple viitas kokkuvõttele 15. aprillil 2015. aastal esitatud teabes (vt Apple'i 22. aprilli kiri, lk 18). Iirimaa tabeli kujul esitatud ülevaates ei nimetata tõepoolest 2006.–2012. aastal toimunud 30 juhatuse koosolekut, mille kohta Iirimaa esitas koosoleku protokollid samal päeval, 22. aprillil 2016. Sel ajavahemikul toimunud veel kolme juhatuse koosoleku protokollid esitas Iirimaa 24. mail 2016. Lõpuks loetletakse Apple'i poolt USA Senatile esitatud ASI juhatuse koosolekute tabelis ja Iirimaa poolt 15. aprillil 2016 komisjonile esitatud tabelis veel viis ASI juhatuse koosolekut, mis toimusid ajavahemikus 2006–2010 ja mille kohta Iirimaa ei ole komisjonile esitanud ühtegi koosoleku protokolli. Komisjonile esitatud koosoleku protokollidele tuginedes toimus 90 juhatuse koosoleku, kuid USA Senatile esitatud teabe kohaselt toimus neid 92, juhul kui kõik loetletud juhatuse koosolekud tõesti toimusid (protokolle ei ole esitatud USA Senatile esitatud teabes loetletud 2008. aasta jaanuari ja 2009. aasta oktoobri koosolekute kohta). Mõlemal juhul toimus ajavahemikul 1990. aastast kuni 2014. aasta septembrini igal aastal keskmiselt vähem kui neli koosolekut. Lisaks ei toimunud Iirimaa poolt 22. aprillil 2016 esitatud teabe kohaselt aastatel 1993–1997 ühtegi juhatuse koosolekut ja otsused võeti vastu üksnes juhatuse kirjalike otsuste kaudu. Iirimaa 22. aprillil 2016 esitatud teabe alusel valitses selline olukord ka 2008. aastal.

([211]) Näib siiski, et viitega sellele äriotsusele üksnes registreeritakse see ülekanne, mis ei ole seotud intellektuaalomandi haldamisega, vaid on pelgalt tegevuse ümberkorraldamine, ning paistab, et juhatuses ei toimunud mingit arutelu ülekande hinna või tingimuste üle.

([212]) Seda kinnitab [Apple'i nõustaja] arvamus, vt põhjendus 205.

([213]) Vt Iirimaa 5. septembri 2014. aasta märkused menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 12.

([214]) Vt näiteks ASI juhatuse 22. juuni 2010. aasta koosolek ja AOE 20. juuli 2009. aasta koosolek, vastavalt tabel 4 ja tabel 5. Iirimaal asuvate Apple'i tütarettevõtjate kohustuslike aruannete kohaselt delegeeriti mõlemal koosolekul volitused Iirimaal asuvatele Apple'i töötajatele C. Kearneyle ja M. O'Sullivanile. Vt ka AOE juhatuse 15. novembri 2010. aasta koosoleku protokoll, milles märgitakse, et „David O'Connell, Apple Corki rajatiste juht, on pidanud läbirääkimisi äriühingu [AOE] nimel koos äriühingu [AOE] kohalike omandiõiguse advokaatidega, […], seoses Apple Corki rajatisele sobiva täiendava laopinna liisimisega […], et hõlbustada tootmise laienemist".

([215]) Vt põhjendus 113.

otsused teadus- ja arendustegevuse investeeringute summade kohta, mida äriühingud peaksid tegema), ([216]) eeldavad aktiivset juhtimist ja neid ei saa tagada juhatuse juhuslike otsuste kaudu. Seega ei saa ASI ja AOE neid väljaspool oma Iirimaa filiaale teostada, sest töötajate puudumisel puudus peakontoritel suutlikkus langetada aktiivseid juhtimisotsuseid.

(289) Kõige tähtsam on, et paljusid kulude jagamise kokkuleppes loetletud funktsioone ja riske, mida kokkuvõtlikult kajastavad käesoleva otsuse joonis 8 ja joonis 9, ([217]) oleksid saanud täita ja võtta ainult Iirimaa filiaalid, mitte peakontorid. Näiteks ei saa töötajateta peakontor teha toodete kvaliteedikontrolli. Samuti ei näi ka teadus- ja arendustegevuse üksuse juhtimine olevat teostatav ilma töötajateta. Kuna kulude jagamise kokkuleppe kohaselt tuleb neid funktsioone täita ja riske võtta ning ASI ja AOE on kulude jagamise kokkuleppe osalised, ei ole kulude jagamise kokkulepet võimalik tulemuslikult täita, kui selles ei osale Iirimaa filiaalid ([218]).

(290) Apple väidab, tuginedes [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandele, milles Apple'i intellektuaalomandilitsentsid määratakse samuti väljapoole Iirimaad, et ASI ja AOE on suutelised tegema vajalikke strateegilisi otsuseid äriühingu riskide maandamiseks tavapärase äritegevuse käigus väljaspool Iirimaa filiaale ([219]). Ometigi on selge, et väljaspool Iirimaa filiaale ei saa ASI ega AOE töötajate puudumisel äririske kontrollida. Äriühingu osale, mis ei ole suuteline riski juhtima, kontrollima ega jälgima, ei tohiks sellist riski maksustamise eesmärgil omistada ([220]). See peegeldab majanduslikku tegelikkust, et mõistlik ettevõtja ei usaldaks riski vastaspoolele, kes ei ole suuteline sellist riski võtma ega juhtima. Seda arvesse võttes ja vastavalt põhjendustes 308–318 selgitatule ei saa komisjon nõustuda arutluskäiguga, mis esitati [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes ja [Apple'i teise nõustaja] *ad hoc* uuringus, mille Apple esitas ja mis mõlemad sisaldavad äriühingu Apple Inc. täidetud funktsioone ASI ja AOE kasumi jaotamise hindamisel. ASI ja AOE Iirimaa filiaalid ei ole äriühingu Apple Inc. filiaalid; viimane on eraldiseisev juriidiline isik, kes kirjendab kasumi eraldi ASI ja AOE kasumist.

(291) Arvestades tegevuse puudumist peakontorite tasandil, saab maksustamise eesmärgil jaotada peakontoritele nõuetekohaselt ainult piiratud riske, mida saab juhtida aeg-ajalt toimuvate juhatuse koosolekute kaudu. Nagu on märgitud põhjenduses 285, viidatakse komisjoni läbivaadatud juhatuse koosolekute protokollides peamiselt finantsotsuseid (nt otsused dividendide jaotamise ja sularahahalduse kohta) käsitlevatele aruteludele. Mis puudutab viimast, siis mõlemad äriühingud saavad intressitulu likviidsuse passiivsest juhtimisest, mille juhatus on allhanke korras tellinud Braeburnilt, nagu on märgitud juhatuse koosolekute protokollides ([221]). Kuna sellised passiivsed juhtimisfunktsioonid ei eelda igapäevast juhtimist ning likviidsuse juhtimine ei ole ASI ja AOE põhitegevus, nõustub komisjon, et ASI ja AOE intressitulu, mis tuleneb sellest passiivsest juhtimisfunktsioonist, jaotatakse maksustamise eesmärgil peakontoritele.

(292) Erinevalt vaidlustatud eelotsustega kinnitatud põhjendamatust eeldusest ei oleks ASI ja AOE peakontoritele seevastu tohtinud jaotada aktiivselt hallatavat intellektuaalomandit, nagu Apple'i intellektuaalomandilitsentse, mida äriühingutel ASI ja AOE on õigus kulude jagamise kokkuleppe alusel kasutada. Mõnel aastal ei toimunud

([216]) Vt põhjendus 163.
([217]) Vt põhjendus 122.
([218]) Apple'i väitel ei loetletud kulude jagamise kokkulepet tõendavas tabelis tegevusi, mida iga osaline tegelikult teostas, vaid tegevusi, mida iga osaleja oli volitatud teostama, vt põhjendus 124. Kulude jagamise kokkuleppe tekst, mis ei sisalda ühtegi niisugust täpsustust või piirangut, ei kinnita Apple'i sellist kulude jagamise kokkuleppe tagantjärele tõlgendust.
([219]) Vt põhjendus 167.
([220]) Nagu on selgitatud ka OECD 2010. aasta suunistes, „tuleb väidetava riski jaotamise majandusliku olulisuse hindamisel arvestada ühe tegurina sellise jaotamise tagajärgi turutingimustel tehtud tehingutes. Turutingimustel tehtud tehingutes on poolte jaoks üldiselt asjakohane, et neile jaotatakse suurem osa nendest riskidest, mille üle neil on suhteliselt suurem kontroll".
([221]) Vt põhjendus 108.

füüsiliselt ühtegi juhatuse koosolekut: juhatus võttis vastu üksnes kirjalikke otsuseid, mis piirab juhatuse otsustusprotsessi ja peakontorite suutlikkust teha aktiivse juhtimisotsuseid. Harvadel juhtudel, kui juhatus tõepoolest arutas ASI turustamis- või tootmistegevust, viidatakse koosoleku protokollides süstemaatiliselt eelnevatele aruteludele ASI ja teiste isikute vahel ([222]).

(293) Seega, kui Iirimaa maksuhaldur oleks nõuetekohaselt kontrollinud, kas äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad, enne sellel eeldusel põhineva kasumijaotuse meetodi heakskiitmist, oleks ta pidanud järeldama, et ASI ja AOE peakontorid ei kontrolli ega halda ja neil ei ole võimalik kontrollida või hallata Apple'i intellektuaalomandilitsentse nende äriühingute kirjendatud liiki tulu saamiseks vajalikul viisil. Kui ASI ja AOE Iirimaa filiaalid oleksid eraldiseisvad ja sõltumatud äriühingud, kes tegelevad sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel, ja võttes arvesse nende äriühingute filiaalide ja peakontorite kaudu kasutatavaid varasid, täidetavaid funktsioone ja võetavaid riske, ei oleks nad kokkuvõttes aktsepteerinud sellel eeldusel põhinevat kasumijaotuse meetodit, mille tulemusena jaotatakse kogu ASI ja AOE kasum, mis ületab vähendatud kulubaasi piiratud juurdehindlust, nende filiaalide asemel peakontoritele.

(294) Nagu on näidatud põhjendustes 281–292, oli või võis olla selle järelduse tegemiseks vajalik teave Iirimaa maksuhaldurile vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal kättesaadav ([223]). See teave kinnitab usaldusväärselt ja otseselt, et äriühingutele ASI ja AOE kuuluvaid Apple'i intellektuaalomandilitsentse ei oleks tohtinud jaotada maksustamise eesmärgil nende peakontoritele. Erinevalt Iirimaa väitest ([224]) ei oleks seda teavet tohtinud kasumi Iirimaa filiaalidele jaotamisel eirata, sest see võimaldab Iirimaa maksuhalduril teha usaldusväärsemal viisil kui vaid Iirimaa filiaalide tegevust puudutavale teabele tuginedes järelduse, kas Apple'i väljapakutud kasumijaotuse meetodid annavad tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi.

(295) Isegi kui nõustuda Iirimaa väitega, et kasumi jaotamisel tuleb arvesse võtta üksnes Iirimaa filiaalide kasutatavaid varasid, täidetavaid funktsioone ja võetavaid riske, millega komisjon nõus ei ole, oleks Iirimaa maksuhaldur pidanud igal juhul vähemalt kinnitama, et Apple'i intellektuaalomandilitsentse ei tohiks maksustamise eesmärgil määrata ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele. Nagu on selgitatud põhjendustes 296–304, kuna Iirimaa maksuhaldurile esitatud teabe põhjal täitsid need filiaalid funktsioone, mille jaoks litsentside kasutamine oli otsustava tähtsusega, ja kuna märgid näitasid, et need filiaalid täitsid tegelikult intellektuaalomandiga seotud funktsioone, mis olid olulised bränditeadlikkuse ja kaubamärgi tuntuse arendamisel EMEIA piirkonnas, oli Iirimaa maksuhalduril kohustus vähemalt kinnitada, et Apple'i intellektuaalomandilitsentse ei tohiks määrata täielikult või osaliselt Iirimaa filiaalidele, enne kasumijaotuse meetodi heakskiitmist põhjendamatu eelduse alusel, et Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad.

(296) ASI kohta teatati Iirimaa maksuhaldurile, et tema Iirimaa filiaal tegeleb hanke-, müügi- ja turustustegevusega seoses Apple'i toodete müügiga seotud osapooltele ning kolmandast isikust klientidele EMEIA ja APACi piirkonnas ([225]). Kuna sellel filiaalil oli luba turustada Apple'i kaubamärgi tooteid, eeldas tema tegevus juurdepääsu Apple'i kaubamärgile, mis anti Apple'i litsentside kujul ASI-le tervikule. Isegi kui Iirimaa maksuhaldur ei leidnud,

([222]) Vt põhjendus 284, milles käsitletakse ainsat arutelu kulude jagamise kokkuleppe teemal juhatuse tasandil, mis toimus 2014. aastal seoses Apple'i uue äriühingu struktuuriga Iirimaal. 27. märtsis 2012 toimus ASI juhatuse tasandil arutelu ADI turustuspiirkondade üle. Selle koosoleku protokollis märgitakse, et „[juhatuse] koosolekule teatati, et on toimunud äriühingu [ASI] ja Apple Distribution Internationali („ADI") arutelud seoses ettepanekuga nimetada ADI Euroopa turustajaks […]". See avaldus osutab asjaolule, et ASI juhatus ei osalenud aktiivselt aruteludes, millest teda teavitati, vaid pigem osalesid nendes äriühingut ASI esindavad teised isikud.

([223]) Arvestades teavet peakontorite tegevussuutlikkuse puudumise kohta, mis võis olla Iirimaale kättesaadav, oleks olnud Iirimaast kohusetundlik nõuda vaidlustatud eelotsuste kohaldamise ajal teavet juhatuste tegeliku tegevuse kohta, kinnitamaks eeldust, mille kohaselt eelotsustega kinnitati, et intellektuaalomand tuleb määrata väljapoole Iirimaad.

([224]) Vt põhjendused 266 ja 274.

([225]) Vt põhjendus 54.

et Apple'i intellektuaalomandilitsentse ei tohiks määrata maksustamise eesmärgil ASI Iirimaa filiaalile, oleks ta pidanud seetõttu vähemalt analüüsima, kuidas oli äriühingus tagatud ja korraldatud selle filiaali juurdepääs Apple'i intellektuaalomandilitsentsidele, mida ta vajas oma funktsioonide täitmiseks. Sellise analüüsi tegemise kohta puuduvad tõendid.

(297) Sellise analüüsi tegemisel oleks selgel, et ASI Iirimaa filiaal täidab Apple'i toodete müügiga seotud hanke-, müügi- ja turustustegevuse suutlikkuse tõttu mitmesuguseid funktsioone, mis on olulised Apple'i kaubamärgi arendamiseks ja hoidmiseks kohalikul turul ning klientide lojaalsuse tagamiseks selle kaubamärgi vastu asjaomasel turul ([226]). Näiteks kandis ASI Iirimaa filiaal otse kohalikke turunduskulusid, mis tekkisid seoses kolmandast isikust turundusteenuste osutajatega üleilmsete turundusstrateegiate lokaliseerimisel ja elluviimisel. Kaubamärgi strateegia kohandamine kohaliku turu jaoks oli põhifunktsioon kaubamärgi arendamiseks asjaomastes piirkondades ja filiaalile eraldati selle funktsiooni täimiseks kuluvahendeid üleilmsetest ja kohalikest reklaamiprogrammidest ([227]).

(298) ASI Iirimaa filiaal vastutas ka kohalike andmete kogumise ja analüüsimise eest, et prognoosida oodatavat nõudlust Apple'i toodete järele ([228]) – see näib olevat vältimatu funktsioon Apple'i intellektuaalomandi kasutamiseks EMEIA piirkonnas.

(299) ASI Iirimaa filiaal vastutas täielikult ka AppleCare'i klienditoe haldamise eest, mis pakub müügijärgset tuge ja remonditeenuseid kogu EMEIA piirkonnas. See funktsioon kajastub otse kaubamärgi nimes eesmärgiga tagata klientide rahulolu, ning see hõlmab vastutust garantii- ja remondiprogrammide eest ([229]). ASI Iirimaa filiaal kandis seega suuri toodete ja tehnoloogia toimivusega seotud riske.

(300) Apple liigitas 2014. aastal ASI [300–400] täistööajale taandatud töötajast [50–60] töötajat, kes kõik asusid Iirimaal, teadus- ja arendustegevuse personaliks ([230]).

(301) AOE Iirimaa filiaali kohta teatati Iirimaa maksuhaldurile, et filiaal vastutab EMEIA piirkonna jaoks ette nähtud arvutitoodete erivaliku tootmise ja koostamise eest. Nende ülesannete raames töötas AOE Iirimaa filiaal välja Apple'i-põhiseid protsesse ja tootmisalaseid eriteadmisi ning täitis kvaliteedi tagamise ja kontrollimise funktsioone, ([231]) mida on vaja kaubamärgi väärtuse hoidmiseks ([232]).

(302) Kui Apple esitas Iirimaa maksuhaldurile 1991. aasta eelotsuse saamiseks AOE Iirimaa filiaali näitliku aruandevormi, jaotas ta kulude jagamise kokkuleppega seotud kulud sellele filiaalile, mitte peakontorile ([233]). Kuigi paistab, et Iirimaa maksuhaldur ei uurinud vaidlustatud eelotsuseid tehes kulude jagamise kokkuleppe tingimusi, oleks ainuüksi asjaolu, et Apple jaotas kulude jagamise kokkuleppega seotud kulud AOE Iirimaa filiaalile, pidanud panema Iirimaa maksuhalduri kahtlema lõpuks kinnitatud kasumijaotuse meetodite aluseks olnud põhjendamatus eelduses, et Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad.

([226]) PwC *ad hoc* aruanne, 1. lisa, lk 8.
([227]) PwC *ad hoc* aruanne, 1. lisa, lk 8.
([228]) PwC *ad hoc* aruanne, 1. lisa, lk 10.
([229]) PwC *ad hoc* aruanne, 1. lisa, lk 10–11.
([230]) Need töötajad kuulusid tegevusrühma „lokaliseerimine ja tootekatsed". Apple märkis, et kuigi töötajad paigutatakse teadus- ja arendustegevuse kategooriasse, ei osale nad intellektuaalomandi loomises, haldamises, rakendamises ega strateegilises juhtimises; vt Iirimaa 29. jaanuari 2016. aasta kiri, lk 27.
([231]) PwC *ad hoc* aruanne, lk 13.
([232]) AOE Iirimaa filiaal kandis ka tootmise ja varudega seotud riski; PwC *ad hoc* aruanne, lk 13.
([233]) Vt [Apple'i maksunõustaja] 16. jaanuari 1991. aasta kiri, põhjendus 66. Kõnealune kiri sisaldab lisa pealkirjaga „Apple Computer Ltd. Iirimaa filiaali aruandevormi näidis", milles kõige olulisema kuluna nimetatakse filiaali kasumiaruandes olev „tehnoloogia/turustamisega seotud immateriaalne vara".

(303) Samamoodi pakkus Apple 2007. aasta eelotsuse taotluses ise välja, et tema Iirimaa filiaal peaks saama Apple'i intellektuaalomandi eest tulu. 2007. aasta eelotsuse kohaselt jaotati [1–5] % filiaali käibest AOE Iirimaa filiaalile nimetuse „intellektuaalomanditulu" all ([234]). See ettepanek oleks pidanud andma Iirimaa maksuhaldurile märku, et AOE Iirimaa filiaal osales intellektuaalomandi arendamises või Apple'i intellektuaalomandilitsentside haldamises või kontrollimises mingi kujul.

(304) Seda arvestades oleks Iirimaa maksuhaldur pidanud, kui talle esitati Apple'i väljapakutud kasumijaotuse meetodid ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks, kinnitama vähemalt seda, et nende äriühingute Iirimaa filiaalidele ei tohiks määrata Apple'i intellektuaalomandilitsentse, mitte nõustuma põhjendamatu eeldusega, et need litsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad. Arvestades Iirimaa filiaalide osalust Apple'i intellektuaalomandis, ei oleks Iirimaa maksuhaldur tohtinud jätta tähelepanuta Apple'i intellektuaalomandilitsentside kasutamisest saadavat kasumit ning kulude jagamise kokkuleppe alusel Iirimaa filiaalidele tekkivaid kulusid.

(305) Eeltoodud arutluskäiku arvesse võttes leiab komisjon, et Apple'i intellektuaalomandilitsentside määramine väljapoole Iirimaad ei olnud määramine, milles kaks mitteseotud äriühingut oleksid turutingimustel kokku leppinud. Võttes arvesse peakontorite täidetavate funktsioonide puudumist ja/või Iirimaa filiaalide täidetavaid funktsioone, oleks tulnud Apple'i intellektuaalomandilitsentsid Apple'i toodete hankimiseks, tootmiseks, müügiks ja turustamiseks väljaspool Ameerikat määrata maksustamise eesmärgil Iirimaa filiaalidele.

(306) Seda järeldust arvestades tuleks tagasi lükata ka Iirimaa väide, et kuna ASI ja AOE kirjendatud kasumit loov Apple'i intellektuaalomand asub väljaspool Iirimaad, tuleks sellest intellektuaalomandist saadud kasum arvata kooskõlas territoriaalsuse põhimõttega Iirimaal maksustatavast kasumist maha ([235]). Igal juhul on ASI ja AOE kirjendatud tulu mitte litsentsitasudest saadud tulu, vaid müügitulu, mille kohta äriühingute finantsaruannetes ei ole eraldi esile toodud mingit tasu intellektuaalomandi eest. ASI ja AOE kirjendatud tulu on märgitud nende äriühingute finantsaruannetes ([236]) tegevustuluna ja deklareeriti sellena Iirimaa maksuhaldurile (arvates maha intressitulu). Peale selle, nagu on selgitatud põhjenduses 278, esitati kahe äriühingu kogutulu (välja arvatud intressitulu) ASI ja AOE 2004.–2008. aasta raamatupidamisaruannetes 12,5 % maksumääraga maksustatavana, mis vastaks Iirimaa esitatud klassifikatsiooni kohaselt tegevustulule ([237]). Nagu kõnealuses põhjenduses täiendavalt selgitatud, kohaldati „väiksema määraga maksustatava tulu" mahaarvamist, mis vähendas nende äriühingute tegelikku maksukohustust Iirimaal, alles pärast mõlema äriühingu kogutulu pealt teoreetilise äriühingu tulumaksu kohustuse arvutamist, kohaldades tegevustulu 12,5 % maksumäära. See asjaolu kinnitab, et Apple pidas kõnealust tulu tegevustuluks, mitte litsentsitasudest saadud tuluks ([238]).

(307) Kuna äriühingutel ASI ja AOE puudub väljaspool nende Iirimaa filiaale igasugune füüsiline kohalolek või majandustegevus, ([239]) tuleb ASI tegevust seoses Apple'i toodete hankimise, müügi ja turustamisega väljaspool Ameerikat ning AOE tegevust seoses arvutitoodete tootmisega väljaspool Ameerikat asuvate turgude jaoks pidada tegevuseks, mida viivad täies mahus läbi nende Iirimaa filiaalid. ASI ja AOE tulu esindab seega aktiivset tegevustulu, mis tuleneb filiaali tegevusest, sest puuduvad töötajad, kes saaksid luua sellist tulu väljaspool

([234]) Vt põhjendus 62.
([235]) Vt näiteks Cooke'i arvamus, põhjendus 194.
([236]) Vt põhjendus 96.
([237]) Vt põhjendus 103 ja joonis 6; 12,5 % on raamatupidamisaruannetes esitatud kui „Iirimaa harilik maksumäär".
([238]) Kuigi alates 2008. aastast kasutati teoreetilise maksukohustuse arvutamiseks mitte enam 12,5 % äriühingu tulumaksu määra, vaid hoopis [1–5] % määra, lahutati äriühingute teoreetilisest maksukohustusest hiljem „väiksema määraga maksustatava tulu" korrektsioon, et saada nende äriühingute tegelik maksukohustus Iirimaal, nagu ka 2008. aastale eelnevatel perioodidel. [1–5] % maksumäära selgitatakse raamatupidamisaruannetes järgmiselt: „Kõikide nende jurisdiktsioonide keskmine maksumäär, kus [ASI] tegutseb, on ligikaudu [1–5] %". Vt joonis 7. Nagu on selgitatud joonealuses märkuses 199, ei ole esitatud täiendavaid üksikasju selle kohta, kuidas Apple jõudis ASI puhul keskmise maksumäärani [1–5] %. [1–5] % määra ei ole võimalik viia kokku jurisdiktsioonides, kus ASI tegutseb, kohaldatavate keskmiste maksudega, sest ASI tegutseb üksnes Iirimaal.
([239]) Vt põhjendus 281 jj.

Iirimaad ([240]). Teisisõnu ei oleks tohtinud sellist tulu nagu ASI ja AOE kirjendatud tegevustulu jaotada tervenisti ega osaliselt nende äriühingute peakontoritele. Isegi kui mingit osa sellest tulust võiks pidada intellektuaalomandist saadavaks tuluks, jättis Iirimaa maksuhaldur igal juhul uurimata, millise osa sellest peakontoritele üle kantud jääkkasumist võiks omistada litsentsitasu liiki tulule.

c) **Äriühingu Apple Inc. panus teadus- ja arendustegevusse ning äriühingutele ASI ja AOE kuuluvate Apple'i intellektuaalomandilitsentside haldamisse ei mõjuta kasumi jaotamist ASIs ja AOEs**

(308) Nagu on selgitatud põhjenduses 275, väidavad Iirimaa ja Apple ka, et teadus- ja arendustegevus ning Apple'i intellektuaalomandi haldamine on tsentraliseeritud ülesanded, mida juhivad Apple'i peakontorid USAs. Iirimaa ja Apple'i väitel on ASI ja AOE kasumlikkuse tõukejõuks äriühingute Apple Inc. töötajate panus, nii et Iirimaa maksuhalduril oli õigus jätta sellest panusest tulenev kasum ASI ja AOE Iirimaa filiaalide maksustatavast kasumist välja ([241]).

(309) Põhjendustes 310–318 esitatud põhjustel ei nõustu komisjon selle arutluskäiguga.

(310) ASI, AOE ja Apple Inc. on küll sama kontserni osad, kuid nad on kolm eraldiseisvat juriidilist isikut, nii et kõigi nende üksuste vaheliste kontsernisiseste tehingute suhtes kohaldatakse siirdehindade kokkuleppeid ([242]). Näiteks on ASI ja AOE poolt äriühingule Apple Inc. Apple'i intellektuaalomandi arendamise eest makstav tasu sätestatud kulude jagamise kokkuleppes, ([243]) kuid turundusteenuste eest makstav tasu on sätestatud turundusteenuste kokkuleppes ([244]). Vaidlustatud eelotsused ei hõlma siiski neid või muid kontsernisiseseid tehinguid, mida ühelt poolt ASI ja AOE ja teiselt poolt Apple Inc. võisid sõlmida. Teisisõnu ei käsitle vaidlustatud eelotsused küsimust, kas kulude jagamise kokkulepe või turundusteenuste kokkulepe tehti turutingimustel, vaid neis võetakse kõnealuste kokkulepete tingimused pigem teadmiseks, mis tähendab, et nende eelotsustega ei kinnitata ühtegi kõnealuse kolme üksuse vahelist siirdehindade kokkulepet seoses näiteks teadus- ja arendustegevuse, Apple'i intellektuaalomandi haldamise või turundusteenustega. Vaidlustatud eelotsused käsitlevad üksnes ASI ja AOE kasumi jaotamist asjaomastele Iirimaa filiaalidele.

(311) Kooskõlas kulude jagamise kokkuleppe tingimustega maksavad ASI ja AOE ([245]) äriühingule Apple Inc. tasu teadus- ja arendustegevuse eest, mille Apple Inc. (või teised kontserni äriühingud) tagab seoses Apple'i intellektuaalomandiga. Seetõttu määrab ühelt poolt ASI ja AOE ning teiselt poolt Apple Inc. vahel sõlmitud kulude jagamise kokkulepe kindlaks iga osapoole kulude ja tulude osa Apple'i intellektuaalomandi arendamises. Kulude jagamise kokkuleppe kohaselt jaotatakse Apple'i toodete teadus- ja arendustegevuse kulud äriühingute Apple Inc., ASI ja AOE vahel asjaomastel territooriumil müüdud toodete protsendi alusel ([246]). ASI raamatupidamisaruannete kohaselt on tema tegevuskulude ainus suur komponent „teadus- ja arendustegevus" ([247]). Näiteks 2013. ja 2014. aastal maksis ASI Apple'i intellektuaalomandi arendamise eest vastavalt [2,0–2,5] miljardit USA dollarit ja [4,0–4,5] miljardit USA dollarit ([248]). Aastatel 2010–2014 rahastasid ASI ja AOE koos üle poole Apple'i intellektuaalomandi teadus- ja arendustegevuse kuludest, samal ajal kui Apple Inc. rahastas alla poole nendest kuludest. Teisisõnu maksavad ASI ja AOE äriühingule Apple Inc. kulude jagamise kokkuleppe kaudu tasu Apple'i intellektuaalomandi arendamise eest, mille kulu vähendab ASI ja AOE üldist kasumlikkust.

([240]) Vt põhjendus 112.
([241]) Vt näiteks Iirimaa 29. jaanuari 2016. aasta kiri, lk 25; Apple'i 4. mai 2015. aasta kiri, lk 5 ja Apple'i 18. veebruari 2016. aasta kiri, lk 5.
([242]) Samamoodi on nende kahe kontserni kuuluva seotud äriühingu turustuskokkuleppes sätestatud ADI tasu turustusteenuste eest, mida ta osutab ASI-le; vt põhjendus 134.
([243]) Vt käesoleva otsuse punkt 2.5.4.
([244]) Vt põhjendus 133.
([245]) Kulude jagamise kokkuleppes nimetatakse neid koos „rahvusvaheliseks osalejaks"; vt põhjendus 122.
([246]) Vt põhjendus 121.
([247]) Vt joonis 4.
([248]) Vt põhjendus 121.

(312) Teisisõnu on Apple seega otsustanud ja rakendanud, kuidas hinnata ühelt poolt Apple Inc. tegevust ja teiselt poolt ASI ja AOE tegevust seoses Apple'i intellektuaalomandiga ning nende panust selle intellektuaalomandi väärtusesse. See on kulude jagamise kokkuleppe tulemus, kus iga äriühing osaleb Apple'i intellektuaalomandi arendamisel tekkivates üldkuludes jaotuskriteeriumide alusel, mille Apple on ainuisikuliselt kindlaks määranud. Valitud kriteeriumi kohaselt omistati Apple'i intellektuaalomandi kulu proportsionaalselt iga äriühingu käibega, mille tulemusena kandsid ASI ja AOE enamiku teadus- ja arendustegevuse kuludest. Tasu äriühingu Apple Inc. teostatud teadus- ja arendustegevuse eest seoses Apple'i intellektuaalomandiga on seega juba arvesse võetud, jaotades arenduskulud kulude jagamise kokkuleppe iga osapoole asjaomase müügi alusel, sest Apple valis selle aluse Apple'i intellektuaalomandi osa jaotamiseks igale äriühingule. Seega on iga äriühingu – Apple Inc., ASI ja AOE – kasum müügi ja kõigi asjaomaste kulude, sealhulgas kulude jagamise kokkuleppes Apple'i intellektuaalomandi arendamise eest määratud iga-aastaste maksete vahe.

(313) Viidates USAs seoses teadus- ja arendustegevuse ja Apple'i intellektuaalomandi haldamisega toimuvale tegevusele, näivad Iirimaa ja Apple seega viitavat äriühingu Apple Inc. poolt ASI ja AOE kasuks tehtud mittetasustatud panuse olemasolule, mis läheb kaugemale Apple Inc. tasustatud tegevusest kulude jagamise kokkuleppe ning turundusteenuste kokkuleppe raames, sest ASI ja AOE raamatupidamisaruannetes puuduvad igasugused muud viited äriühingu Apple Inc. täiendava tasustamise kohta seoses teadus- ja arendustegevuse ning Apple'i intellektuaalomandi haldamisega. Sellise mittetasustatud panuse olemasolu ei mõjuta aga kasumi jaotamist ASIs ja AOEs. Nagu on selgitatud põhjenduses 271, ei ole ühelt poolt ASI ja AOE peakontorid ning teiselt poolt nende Iirimaa filiaalid eraldi juriidilised isikud. Nad on pigem Apple'i intellektuaalomandilitsentsi omava juriidilise isiku osad ja just sellele isikule on Apple Inc. need väidetavad mittetasustatud panused tervikuna teinud. Kuigi tasu, mida ASI ja AOE maksid äriühingule Apple Inc. viimase panuse eest seoses teadus- ja arendustegevuse ning Apple'i intellektuaalomandi haldamisega, võib mõjutada ja tegelikult mõjutabki ASI ja AOE üldist kasumlikkust, ei mõjuta see selle kasumi järgnevat jaotamist ASIs ja AOEs ega seega ka kasumi jaotamist ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele.

(314) Teisisõnu, kuigi sellised täiendavad panused võivad mõjutada ASI ja AOE üldist kasumlikkust, siis kui neid oleks tõesti tehtud ja kui nende eest oleks tegelikult tasustatud, mida aga ei tehtud, ei mõjutaks need järgnevat kasumi jaotamist ASIs ja AOEs. Seda seetõttu, et ASI ja AOE poolt nende panuste eest makstud kulusid kannaksid need äriühingud tervikuna (mitte ainult peakontorid või Iirimaa filiaalid) ja seega vähendaksid need kulud äriühingute kogukasumit. Kõigepealt arvatakse need kulud ASI ja AOE kõnealusest kasumist maha ja alles seejärel tuleks ülejäänud kasum jaotada maksustamise eesmärgil peakontorite ja nende Iirimaa filiaalide vahel. Samamoodi mõjutab asjaolu, et Apple Inc. tagab kulude jagamise kokkuleppe ja turundusteenuste kokkuleppe kohaselt teadus- ja arendustegevuse ning disainilahenduste turunduskampaaniad ASI ja AOE kasuks, ASI ja AOE üldist kasumlikkust, kuid ei puutu asjasse ASI ja AOE kirjendatud kasumi jaotamisel nende peakontorite ja asjaomaste filiaalide vahel. Iirimaa väide, et Apple'i toodete loodav väärtus võib eeldada kalleid investeeringuid, võib olla täiesti õige, ([249]) kuid ASI ja AOE panus nendesse investeeringutesse on hõlmatud kulude jagamise kokkuleppe ja turundusteenuste kokkuleppega, mis ei saa mõjutada kasumi jaotamist nendes äriühingutes.

(315) Kuna ASI ja AOE raamatupidamisaruannetes puudub igasugune viide sellele, et äriühingule Apple Inc. on makstud tasu teadus- ja arendustegevuse ning Apple'i intellektuaalomandi haldamise eest väljaspool kulude jagamise kokkulepet, ([250]) on väide, et äriühingu Apple Inc. panus teadus- ja arendustegevusse ning Apple'i intellektuaalomandi haldamisse mõjutab kasumi jaotamist ASIs ja AOEs, igal juhul alusetu. Paistab, et Iirimaa ja Apple esitavad pelgalt äriühingu Apple Inc. abstraktse nõude muude juriidiliste isikute (ASI ja AOE) kasumile, mis läheb kaugemale kulude jagamise kokkuleppe või turundusteenuste kokkuleppe kohasest lepingulisest korrast ja jääb kasumi jaotamise alt välja.

([249]) Vt põhjendus 201.
([250]) Vt põhjendus 313.

(316) Iirimaa väidab, et ASI ja AOE tehtud maksed äriühingu Apple Inc. panuse eest on omistatavad peakontoritele, ja osutab sellega seoses kulude jagamise kokkuleppe ja turundusteenuste kokkuleppe kohastele maksetele ([251]). Isegi kui eeldada, et kulude jagamise kokkuleppe ja turundusteenuste kokkuleppe kohased maksed võivad mõjutada kasumi jaotamist ASIs ja AOEs, millega komisjon nõus ei ole, ([252]) ei ole ühtki ilmset põhjust jaotada need maksed pigem peakontoritele kui Iirimaa filiaalidele. Kulude jagamise kokkuleppe ja turundusteenuste kokkuleppe tingimustes ei eristata peakontoreid ja Iirimaa filiaale. See on ootuspärane, sest lepingulisest seisukohast on nad sama juriidilise isiku osad. Mis puutub aga nendes kokkulepetes märgitud ASI ja AOE aadressi, siis on see järjepidevalt Iirimaa filiaalide aadress ([253]). Isegi kui nõustuda, et äriühingu Apple Inc. poolt ASI ja AOE kasuks tehtud panus võib mõjutada kasumi jaotamist ASIs ja AOEs, puudub igasugune viide sellele, et Apple Inc. ei oleks peakontorite puudumisel teinud sama panust Iirimaa filiaalide kasuks, arvestades eelkõige seda, et peakontorid ei näi sellest panusest mingit kasu saavat, võttes arvesse asjaolu, et neid ei ole füüsiliselt olemas ja neil puuduvad töötajad. Põhjendustes 281–290 on kindlaks tehtud, et peakontorid ei osale ega saa osaleda oma juhatuse koosolekute vormis toimunud piiratud tegevuse kaudu teadus- ja arendustegevuses. See oleks tõepoolest võimatu, sest peakontoritel puuduvad füüsiline kohalolek ja töötajad. Nagu on märgitud põhjendustes 295–304, näib seevastu, et Iirimaa filiaalid osalevad tegevuses, mis toetab otseselt või kaudselt Apple'i intellektuaalomandit, ning Apple on neid varem sellisena ka kohelnud. Isegi kui nõustuda, et Apple Inc. andis mittetasustatud panuse ASI ja AOE kasuks ning see mittetasustatud panus võis mõjutada kasumi jaotamist ASIs ja AOEs, oleks kõnealune panus tulnud seega omistada Iirimaa filiaalidele.

(317) Iirimaa ja Apple väidavad veel, et ASI ja AOE riski võetakse ja piiratakse kontserni poliitika kaudu, mis töötatakse välja USAs. Kontserni poliitika eesmärk on siiski piirata kontserni konkreetseid riske ja kehtestada koordineerimismenetlused, mis tähendab, et kontsern ise võib nõuda sellist kontserni poliitikat oma tütarettevõtjatelt, mitte tütarettevõtjad ei saa sellisest poliitikast kasu. Pealegi ei saa poliitika, olgu siis kirjaliku dokumendi, protsessi või äritarkvara vormis, eeldada äririski olemasolu, kui ei ole ühtegi töötajat. Nagu on selgitatud põhjenduses 290, ei tohiks üksusele, mis ei saa funktsiooni või riski juhtida, kontrollida või jälgida, seda riski maksustamise eesmärgil omistada.

(318) Kokkuvõttes ei saa komisjon nõustuda Iirimaa ja Apple'i väitega, et ASI ja AOE kasum, mis tuleneb äriühingu Apple Inc. töötajate panusest, tuleks ASI ja AOE Iirimaa filiaalide maksustatavast kasumist välja jätta, sest äriühingu Apple Inc. töötajate väidetav panus teadus- ja arendustegevusse ning äriühingutele ASI ja AOE kuuluvate Apple'i intellektuaalomandilitsentside haldamisse ei mõjuta kasumi jaotamist ASIs ja AOEs.

d) **Järeldus: vaidlustatud eelotsused vähendavad ASI ja AOE äriühingu tulumaksu kohustust Iirimaal**

(319) Nagu on järeldatud põhjenduses 305, oleks tulnud äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid määrata mitte väljapoole Iirimaad, vaid Iirimaa filiaalidele. Kui ASI ja AOE Iirimaa filiaalid oleksid eraldiseisvad ja sõltumatud äriühingud, kes tegelevad sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel

([251]) Vt põhjendus 133.
([252]) Vt põhjendus 314.
([253]) Kulude jagamise kokkuleppe eri versioonides esitatud ASI ja AOE postiaadress on alati Iirimaa aadress. Turundusteenuste kokkuleppes on sätestatud alljärgnev: „kõik teated, valimised, pakkumised, nõusolekud ja nõuded, mida võib või peab käesoleva kokkuleppe kohaselt tegema, tehakse poolele kirjalikult […] järgmisel aadressil:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Attention: Controller".
Vt turundusteenuste kokkulepe, lk 6.

tingimustel, ei oleks nad oma kasumlikkuse seisukohast nõustunud kokkuvõttes sellega, et kogu ASI ja AOE kasum, mis ületab vähendatud kulubaasi piiratud juurdehindlust, jaotatakse väljapoole Iirimaad. Pigem oleks tulnud kogu müügitegevusest saadud kasum, välja arvatud ASI ja AOE tavapärastel turutingimustel saadud intressitulu, ([254]) jaotada ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele.

(320) Kuna Iirimaa maksuhaldur nõustus põhjendamatu eeldusega, et äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad, vähenes märkimisväärselt ASI ja AOE aastane maksustatav kasum Iirimaal, mis kujutab endast maksubaasi, mille suhtes kohaldatakse Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt äriühingu tulumaksu. Seepärast ei saa öelda, et vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid annavad tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi.

(321) Kokkuvõttes andis Iirimaa maksuhaldur sellele põhjendamatule eeldusele tuginevate kasumijaotuse meetodite heakskiitmisega äriühingutele ASI ja AOE eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses nende asjaomase aastase maksustatava kasumi vähendamise kujul. See eelis oli valikuline, sest selle tulemusena vähenes ASI ja AOE Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohane äriühingu tulumaksu kohustus võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu ja kelle maksustatavat kasumit maksustatakse sama hariliku äriühingu tulumaksu määraga nagu ASI ja AOE kohalikku päritolu kasumit.

(322) Sarnasele järeldusele jõutakse kasumi püsivale tegevuskohale jaotamist käsitleva heakskiidetud OECD lähenemisviisi alusel ([255]). Kuigi OECD nõukogu kiitis OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande heaks pärast vaidlustatud eelotsuste vastuvõtmist 1991. ja 2007. aastal, kasutas komisjon seda mittesiduvat suunisdokumenti, nagu on selgitatud põhjenduses 255, üksnes täiendava viitena sellele, et kõnealuste eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid annavad tulemuse, mis lahkneb reaalturuväärtusele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. Maksuhalduritele ja hargmaistele ettevõtjatele ei ole kättesaadav ükski teine alternatiivne üksikasjalik ja põhjalik analüüs kasumi omistamise meetodite kohta, mis aitaks neil kehtestada kontsernisiseste tehingute ja äriühingusiseste tehingute reaalturuväärtusele vastavaid tingimusi. Igal juhul oli see juhend sarnases vormis kättesaadav juba 2008. aastal, ([256]) OECD algne juhend kasumi omistamise kohta püsivale asukohale pärineb 1993. aastast ([257]) ning OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruandes esitatud kaalutlused on seotud OECD näidislepingu kohaldamisega konkreetsetele olukordadele.

(323) Vastavalt heakskiidetud OECD lähenemisviisile tuleks kasumi jaotamise protsessi esimeses etapis kasutada ettevõtte nimel funktsioone täitvate töötajate või inimeste füüsilist kohalolekut peakontoris ja püsivas asukohas objektiivse vahendina, et jaotada kasutatavad varad, täidetavad funktsioonid ja võetavad riskid peakontori ja selle püsiva asukoha vahel. See on põhjendatav asjaoluga, et ettevõtte nimel funktsioone täitvate töötajate või inimeste füüsilise kohaloleku suhtes ei ole kuigi palju ebaselgust. ASI ja AOE puhul tuleks kõik varad, funktsioonid ja riskid, sealhulgas intellektuaalomandilitsentsid Apple'i toodete hankimiseks, tootmiseks, müügiks ja turustamiseks väljaspool Ameerikat, määrata esimeses etapis Iirimaa filiaalidele, sest kõnealustel äriühingutel puuduvad töötajad või inimesed, kes täidaksid äriühingute nimel funktsioone väljaspool neid filiaale, välja arvatud likviidsuse passiivne juhtimine, mida juhatus tellib allhanke korras Breaburnilt. Lisaks täpsustatakse OECD 2010. aasta kasumi omistamise aruande immateriaalset vara käsitlevates kaalutlustes, et immateriaalse vara majandusliku omandiõigusega jaotamise määrab kõrgema juhtkonna tasandist allpool tehtav aktiivne otsus ([258]). ASI ja AOE peakontoritel ei ole kõrgema juhtkonna tasandist allpool olevaid töötajaid.

([254]) Vt põhjendus 291.
([255]) Vt põhjendused 86–89.
([256]) Vt *2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, mille OECD nõukogu kiitis heaks 17. juulil 2008.
([257]) Vt „Attribution of Income to Permanent Establishments", *Issues in International Taxation*, nr 5, OECD, Pariis, 1994; esitatud OECD näidislepingu lahtiste lehtedega versiooni II köites, lk R(13)-1, mille OECD nõukogu kiitis heaks 26. novembril 1993.
([258]) Vt põhjendused 90 ja 91.

(324) Mis puudutab [Apple'i maksunõustaja] teist *ad hoc* aruannet, ([259]) mille Apple esitas väites, et see esindab heakskiidetud OECD lähenemisviisi kohaldamist käesoleva juhtumi suhtes, siis selle [Apple'i maksunõustaja] esitatud lähenemisviisi kaks etappi ei vasta heakskiidetud OECD lähenemisviisi kahele etapile, nagu on selgitatud põhjendustes 86–89. Eelkõige ei seata selles aruandes, nagu ka vaidlustatud eelotsustes, kahtluse alla Apple'i intellektuaalomandilitsentside määramist ASI ja AOE peakontoritele. Selle asemel esitas [Apple'i maksunõustaja] kõnealuse lähenemisviisi 1. etapina reaalturuväärtuste vahemiku analüüsi, mitte varade, funktsioonide ja riskide jaotuse ASI ja AOE peakontorite ja asjaomaste Iirimaa filiaalide vahel, nagu nõutakse heakskiidetud OECD lähenemisviisis ([260]). Sarnane heakskiidetud OECD lähenemisviisi väärtõlgendus tehakse PwC *ad hoc* aruandes, milles esitatakse selle lähenemisviisi 1. etapina funktsionaalne analüüs, kuid varade ja riskide jaotamist ei peeta 1. etapis oluliseks või vajalikuks.

8.2.2.3. ***Täiendav arutluskäik: ASI ja AOE maksustatava kasumi alahindamine vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud ühepoolse kasumijaotuse meetodite aluseks olnud sobimatute metoodikavalikute tõttu***

(325) Ilma et see piiraks punktis 8.2.2.2 esitatud hinnangut, leiab komisjon täiendava arutluskäigu tulemusena, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur nõustus õigesti põhjendamatu eeldusega, mille kohaselt äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad ja mille komisjon vaidlustab, annavad sellel eeldusel põhinevate vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid ikkagi tulemuse, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. Eelkõige leiab komisjon, et need meetodid alahindavad ASI ja AOE aastast maksustatavat tulu Iirimaal, sest need põhinevad sobimatutel metoodikavalikutel. Need sobimatud valikud vähendavad kõnealuste äriühingute Iirimaa äriühingu tulumaksu kohustust võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu.

(326) Põhjendustes 327–360 esitatud hinnangu eesmärk on kindlaks määrata reaalturuväärtusele vastav tasu Iirimaa filiaalide täidetavate funktsioonide eest. Punktis 8.2.2.2 esitatud arutluskäiku arvesse võttes ei leia komisjon, et Iirimaa maksuhaldur nõustus õigesti põhjendamatu eeldusega, mille kohaselt äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad ja millel põhinesid vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid. Selle hinnangu eesmärk on pigem näidata, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur nõustus õigesti selle põhjendamatu eeldusega, annavad nende meetodite aluseks olevad erinevad metoodikavalikud ikkagi tulemuseks ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. Teisisõnu tuleks leida, et ka käesoleva täiendava mõttekäigu kohaselt annavad vaidlustatud eelotsused neid meetodeid heaks kiites igal juhul äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(327) Täpsemalt leiab komisjon, et turupõhisest tulemusest lahknevad vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud ühepoolse kasumijaotuse meetodite aluseks olnud järgmised metoodikavalikud: i) ASI ja AOE Iirimaa filiaalide valimine ühepoolse kasumijaotuse objektiks; ii) tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ja iii) saadud tulude tasemed.

a) **Iirimaa filiaalide põhjendamatu valimine ühepoolse kasumijaotuse meetodi objektiks**

(328) Kui kontsernisisese tehingu hinna kehtestamiseks kasutatakse otseseid siirdehindade meetodeid, näiteks võrreldava kontrollimata hinna meetodit, kajastub tulemus võrdselt selle tehingu mõlema poole jaoks. Kui aga kasutatakse

([259]) Vt põhjendus 210.

([260]) Aruandes paistab olevat teisigi ebatäpsusi: selles märgitakse, et Iirimaa filiaal ei tegele ühegi turundustegevusega, millele Iirimaa ja Apple paistavad vastu väitvat.

ühepoolseid kaudseid siirdehindade meetodeid, näiteks tehingupõhine tootluse meetodit, keskendutakse siirdehindade analüüsis ainult kontrollitud tehingu ühe osapoole („hinnatav osapool“) teostatud tegevusele ja tasule selle tegevuse eest, mitte eraldi tuvastatavatele tehingutele ja nende hindadele. Tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel tuleb seetõttu valida hinnatav osapool, kelle puhul on selle osapoole kontrollitud tehingu tootlust võimalik võrrelda võrreldavate sõltumatute äriühingute kontrollimata tehingute tootlusega ([261]). Selle tehingu reaalturuväärtusele vastava tasu hinnangu usaldusväärsuse tagamiseks on seega väga oluline, et hinnatava osapoole valik oleks võimalikult hea.

(329) Vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud ühepoolse kasumijaotuse meetodites, mis sarnanevad tehingupõhise tootluse meetodiga, võetakse arvesse ainult ASI ja AOE Iirimaa filiaalide tegevust ([262]). Seega kiidetakse vaidlustatud eelotsustega heaks Iirimaa filiaalide valimine „hinnatavaks osapooleks“. Samamoodi määratakse Iirimaa filiaalid hinnatavaks osapooleks nii PwC kui ka [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruannetes. Iirimaa filiaalide valimine hinnatavaks osapooleks tugineb põhjendamatule eeldusele, et ASI ja AOE Iirimaa filiaalid täidavad nende peakontoritega võrreldes „vähem keerukaid funktsioone“, sest Apple'i intellektuaalomandilitsentsid määrati maksustamise eesmärgil peakontoritele. Iirimaa filiaalide valimine hinnatavaks osapooleks osutab samuti, et peakontorite tegevust peetakse keerukamaks.

(330) Tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel valitakse näiteks sageli keerukamaks funktsiooniks üksused, mis on avatud riskile või omavad immateriaalset vara ([263]). Siinkohal on oluline selgitada, et pelgalt immateriaalse vara omamine ei tähenda tingimata, et immateriaalse vara omanik täidab keerukat funktsiooni. Isegi kui äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid oleks tulnud määrata väljapoole Iirimaad, millega komisjon ei nõustu, peaks Iirimaa filiaalide valimine vähem keerukaks funktsiooniks põhinema seega nende filiaalide täidetavate funktsioonide võrdlusel asjaomaste peakontorite funktsioonidega, mitte ainuüksi sellel eeldusel.

(331) Nagu on selgitatud põhjenduses 281, piirdub peakontorite tegevus kahe äriühingu juhatuse koosolekutega. Nende äriühingute juhatuse koosolekud on protokollitud ning nagu nähtus nende protokollide kokkuvõtetest, mida kajastavad tabel 4 ja tabel 5, ning põhjendustes 127 ja 129 esitatud kirjeldustest, ei tõenda kõnealused protokollid mingi keeruka tegevuse toimumist ASI ja AOE peakontorite tasandil. Protokollide kohaselt käsitleti juhatuse koosolekutel peamiselt finantsjuhtimise otsuseid, näiteks dividendide saamist või maksmist. Eelkõige paistab, et peakontorid ei täida ega ole suutelised täitma mingisugust aktiivset või otsustavat rolli seoses teadus- ja arendustegevusega või Apple'i intellektuaalomandi haldamisega, nagu on selgitatud põhjendustes 281–293.

(332) Seevastu, nagu on selgitatud põhjendustes 296–304, hõlmasid Iirimaa filiaalide funktsioonid Iirimaa maksuhaldurile esitatud teabe põhjal funktsioone, mille jaoks nende litsentside kasutamine oli otsustava tähtsusega, ning märgid näitasid, et need filiaalid täitsid tegelikult intellektuaalomandiga seotud funktsioone, mis olid olulised bränditeadlikkuse ja kaubamärgi tuntuse arendamisel EMEIA piirkonnas.

(333) Arvestades peakontorite piiratud suutlikkust riskide kontrollimisel võrreldes nende Iirimaa filiaalide tegevuse ulatusega, annab Iirimaa filiaalide valimine tehingu hinnatavaks, vähem keerukaks osapooleks ASI ja AOE aastase Iirimaal maksustatava kasumi, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. Seega vähendab Iirimaa maksuhalduri nõustumine sellel valikul põhinevate

([261]) Vt selle kohta OECD 2010. aasta suunised, punkt 3.18: „Hinnatava osapoole valik peaks olema kooskõlas tehingu funktsionaalse analüüsiga. Üldjuhul hinnatakse osapoolt, kelle suhtes saab siirdehindade määramise meetodit kõige usaldusväärsemalt kohaldada ja kelle puhul on võimalik leida kõige usaldusväärsemad võrdlusandmed, mis tähendab, et sageli on see osapool, kelle funktsionaalne analüüs on vähem keerukas“.

([262]) Iirimaa väidab, et see tuleneb TCA 97 § 25 kohaldamisest, mille kohaselt tuleb arvestada vaid tegevust, mis toimub Iirimaa filiaalides.

([263]) Vt põhjendus 94.

kasumijaotuse meetoditega ASI ja AOE aastast äriühingu tulumaksu kohustust Iirimaal võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu. Sel põhjusel tuleks leida, et vaidlustatud eelotsused annavad äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

b) **Kasumlikkuse näitaja ebasobiv valik**

(334) Isegi kui Iirimaa filiaale peeti nõuetekohaselt „vähem keerukaks funktsiooniks“ ja valiti seega õigesti vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud ühepoolse kasumijaotuse meetodite kohaldamisel hinnatavaks osapooleks, millega komisjon ei nõustu, ei anna nende meetodite jaoks valitud kasumlikkuse näitajad reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärset lähendit.

(335) Ühepoolse siirdehindade meetodi, nagu tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks valitud kasumlikkuse näitaja peaks kajastama hinnatava osapoole – st vaidlustatud eelotsuste kohaselt Iirimaa filiaalide – täidetavaid funktsioone kontrollitud tehingus. Apple'i väljapakutud ning Iirimaa maksuhalduri 1991. ja 2007. aasta eelotsusega heaks kiidetud kasumlikkuse näitaja ASI ja AOE maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks nende täidetavate funktsioonide puhul on tegevuskulud, mis AOE puhul on alates 2007. aasta eelotsusest kombineeritud protsendiga käibest. Kuna kõnealused kaks filiaali täidavad eri funktsioone, analüüsib komisjon kummagi filiaali funktsioone eraldi, et teha järeldus, kas tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks oli kummalgi juhul sobiv.

(336) Apple teatas Iirimaa maksuhaldurile, et ASI Iirimaa filiaal tegeles peamiselt hanke-, müügi- ja turustustegevusega. Tegevuskulude valimist kasumlikkuse näitajaks seostatakse üldiselt madala riskitasemega turustajatega ([264]). ASI Iirimaa filiaali ei saa aga põhjendustes 337, 338 ja 339 esitatud põhjustel pidada madala riskitasemega turustajaks.

(337) Esiteks kannab ASI käiberiski, mis oli 2014. aastal koguni [67,5–68] miljardit USA dollarit. Kuna ASI peakontoril puuduvad füüsiline kohalolek ja töötajad ning ta ei saa seetõttu kanda tootmisriski, tuleb eeldada, et kõnealuseid riske kannab ASI Iirimaa filiaal. Tegevuskulude kasutamine kasumlikkuse näitajana ei kajasta seda riski, sest ASI Iirimaa filiaali tegevuskulud püsisid vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal suhteliselt muutumatuna. ASI müügitulu suurenes samal ajavahemikul seevastu olulisel määral. See mittevastavus tegevuskulude ja müügi vahel seab kahtluse alla tegevuskulude sobivuse kasumlikkuse näitajana ASI maksustatava kasumi kindlaksmääramisel ([265]).

([264]) Näib, et [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes leitakse, et müügitulu ei ole turustustegevuse puhul sobiv kasumlikkuse näitaja. Vastavalt sellele aruandele oleks müügitulu käesoleval juhul sobiv üksnes logistikaga piirduva turustustegevuse korral, kuid ASI täidab olulisi klienditoe funktsioone ja annab garantiid kõikidele müüdud toodetele. Vt *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [Apple'i maksunõustaja], 30. aprill 2008, milles Apple'i maksunõustaja märgib: „[Apple'i maksunõustaja] on veendunud, et mõnel juhul on integreerimise kõrge tasemega kontsernides, kus „müügiga“ tegeletakse valdavalt piirkondlikul või üleilmsel tasandil ja müügiettevõtte funktsioon on peamiselt logistiline, mõttekas kasutada Berry suhtarvu“. Vt ka *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [Apple'i maksunõustaja], 30. aprill 2008, milles Apple'i maksunõustaja märgib järgmiselt: „[Apple'i maksunõustaja] võtab teadmiseks [OECD] töörühma seisukoha, et Berry suhtarvu tuleks kasutada ainult müügitegevuse toetamiseks ja et müügiga seotud näitaja on sobivam, välja arvatud võrreldavates olukordades, kus turutingimustel tegutsevad sõltumatud osapooled oleks kokku leppinud teisiti“. OECD töörühmaks nimetatakse OECDs moodustatud töörühmi, mis koosnevad sisuliselt liikmesriikide esindajatest ja käsitlevad konkreetseid küsimusi, näiteks siirdehindu.

([265]) Menetluse algatamise otsus, põhjendus 67: „Tegelikult suurenes ASI müügitulu […] kolme aasta jooksul (2009–2012) 415 % – 63,9 miljardi USA dollarini. Samal ajal suurenesid tegevuskulud, mida kajastab maksustatav kasum […], [15–20] %“.

(338) Teiseks annab ASI garantii kõikidele EMEIA piirkonnas müüdavatele toodetele. Need garantiid moodustasid kõige olulisema kohustuse ASI varade ja kohustuste üleandmisel äriühingule ADI seoses selle piirkonnaga ([266]). Kuna ASI peakontoril puuduvad füüsiline kohalolek ja töötajad ning ta ei saa seetõttu kanda tootmisriski, tuleb järeldada, et see kohustus lasus ASI Iirimaa filiaalil. Tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ei kajasta siiski selle riski taset, sest tegevuskulude kasutamist kasumlikkuse näitajana seostatakse üldiselt madala riskitasemega turustajatega, ([267]) nagu on selgitatud põhjenduses 336.

(339) Kolmandaks kasutab ASI oma turustusfunktsiooni tagamiseks süstemaatiliselt kolmandast isikust töövõtjaid ([268]). ASI tekitatud käive koosneb tõepoolest enamjaolt kaupadest, mida ei käidelda kunagi füüsiliselt Iirimaal. Iirimaal mittekäideldavate toodetega seoses võetud riski saaks paremini hõlmata kogumüügis kui tegevuskuludes, sest kuigi maksed alltöövõtu korras osutatud teenuste eest võivad kajastuda filiaali tegevuskuludes, sisaldaks see summa teenuste osutamisel kolmandale isikule makstavat tasu, kuid ei kajasta tegevusest tulenevaid kulusid. ASI tegevuskulude andmed ei ole piisavalt üksikasjalikud, et teha kindlaks tegevuskulude komponendid, nagu alltöövõtu- ja personalikulud ([269]).

(340) Põhjendustes 337, 338 ja 339 esitatud põhjustel kajastab müügi asemel tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ebaõigesti ASI Iirimaa filiaali kantud riske ja teostatud olulisi tegevusi. Need põhjused kehtivad samamoodi Berry suhtarvu kasutamise kohta PwC ja [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruannetes. Berry suhtarvu kasutatakse ka finantssuhtarvuna reaalturuväärtusele vastava tasu prognoosimisel piiratud riskitasemega turustajate puhul ([270]). Berry suhtarv esindab äriühingu lisandväärtusega funktsioonide tootlust ja selle puhul eeldatakse, et need funktsioonid on hõlmatud tegevuskuludes. Kuna Berry suhtarvus kasutatakse nimetajana tegevuskulusid, kujutavad tegevuskulude kasutamine tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel ja Berry suhtarvu kasutamine tegelikkuses vaid erinevat esitusviisi. Igal juhul kirjeldatakse OECD siirdehindade suunistes stsenaariume, kus Berry suhtarv võib olla kasulik, kuid need stsenaariumid erinevad ASI tegevusest ([271]).

(341) Kokkuvõttes ei sobi ASI Iirimaa filiaali täidetavate funktsioonide reaalturuväärtusele vastava tasu kindlaksmääramiseks ei tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks vaidlustatud eelotsustes ega Berry suhtarvu kasutamine *ad hoc* aruannetes. Müügi asemel tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks vähendab ASI aastast maksustatavat kasumit Iirimaal, sest müügitulu on laiem kasumlikkuse näitaja kui tegevuskulud ning ASI müügitulu suurenes vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal olulisel määral, samal ajal kui tegevuskulud püsisid suhteliselt muutumatuna ([272]). Eelkõige saadakse tulemuseks ASI Iirimaa filiaali väga väikene ja stabiilne maksubaas, ([273]) mis ei kajasta õigesti selle filiaali võetavaid riske, nagu on kirjeldatud põhjendustes 337, 338

([266]) Vt põhjendus 135.

([267]) Vt selle kohta OECD 2010. aasta suunised, punkt 2.87, milles märgitakse järgmiselt: „Nimetaja peaks kajastama vaatlusaluses tehingus hinnatava osapoole täidetud funktsioonide väärtuse asjaomast näitajat (asjaomaseid näitajaid), võttes arvesse kasutatud varasid ja võetud riske".

([268]) Vt näiteks põhjendus 55.

([269]) Vt joonis 4.

([270]) Vt näiteks tabel kasumlikkuse näitajate kasutamise kohta väljaandes *Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Varade tootlus	Valem: tegevuskasum/käibevara Kasutatakse sageli, et hinnata tootjaid
Hinnalisand	Valem: tegevuskasum/müügi netokäive Kasutatakse sageli, et hinnata turustajaid
Berry suhtarv	Valem: kogukasum/tegevuskulud Kasutatakse sageli, et hinnata vähese funktsionaalsusega turustajaid
Netokulude suhtarv	Valem: tegevuskasum/kogukulud Kasutatakse sageli, et hinnata teenuseosutajaid ja lepingulisi tootjaid

([271]) Vt OECD 2010. aasta suunised, punkt 2.101.

([272]) Vt põhjendus 337.

([273]) Selle põhimõtte selgitamiseks viidatakse OECD 2010. aasta suuniste punktis 9.10 ettevõtte restruktureerimisele: „Ettevõtte restruktureerimine annab sageli tulemuseks, et kohalik tegevus muudetakse madala riskitasemega tegevuseks (nt „madala riskitasemega turustajad" või „madala riskitasemega lepingulised tootjad") ning sellele määratakse suhteliselt väike (kuid üldiselt stabiilne) tasu põhjusel, et ettevõtlusriski kannab teine pool, kellele jaotatakse jääkkasum".

ja 339. Seepärast annab selline valik kõnealuse filiaali puhul tulemuseks väiksema tasu kui sõltumatu äriühingu puhul, kelle maksustatav kasum peegeldab turutingimustel läbi räägitud turuhindu. Selliseid probleeme ei teki, kui tasu ASI Iirimaa filiaali täidetavate funktsioonide eest määratakse kindlaks, kasutades kasumlikkuse näitajana müügitulu.

(342) Seda, et tegevuskulude valimine hangete, müügi ja turustamisega tegeleva äriühingu kasumlikkuse näitajaks ei pruugi anda reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat turupõhise tulemuse usaldusväärset lähendit, kinnitavad ka OECD siirdehindade suunistes esitatud juhised. Nendes suunistes soovitatakse, et selliseid funktsioone täitvate äriühingute puhul põhineks tasu müügitulul, mitte tegevuskuludel ([274]). Samasuguseid probleeme käsitletakse OECD siirdehindade suunistes ka seoses Berry suhtarvu kasutamisega ([275]). ASI Iirimaa filiaali puhul ei kaalutud igal juhul kunagi kogukulude – mis on laiem baas kui tegevuskulud ([276]) – võimalikku valimist kasumlikkuse näitajaks ja see valik oleks ka suurendanud ASI aastast maksustatavat kasumit Iirimaal.

(343) Apple teatas AOE Iirimaa filiaali kohta Iirimaa maksuhaldurile, et filiaal vastutab arvutitoodete erivaliku tootmise ja koostamise eest. AOE omab varusid ([277]) ning tundub kontrollivat ja kandvat nende varudega seotud kuludest vähemalt osaga seonduvat riski ([278]). Kuna AOE peakontor ei ole füüsilise kohaloleku või kõnealust riski juhtida võivate töötajate puudumisel suuteline seda riski tulemuslikult kandma, tuleks leida, et kogu varudega seotud riski kannab AOE Iirimaa filiaal. Selles olukorras on kogukulu hõlmav kasumlikkuse näitaja sellise tootmisettevõtte nagu AOE puhul asjakohasem kui tegevuskulud. Kogukulu on laiem baas kui tegevuskulud, sest viimasest jäetakse välja toormega seotud kulud, kuid kogukulu hõlmab kulude peamist muutuvat komponenti, mis on sellise tootmisettevõtte nagu AOE puhul sisuliselt müüdud kaupade kulu. Sellega seoses märgib komisjon, et nii PwC kui ka [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes pakutakse kasumlikkuse näitajana välja kogukulu suhtes kohaldatav juurdehindlus ([279]).

(344) Nõustudes kasumijaotuse meetodiga, milles kasutatakse kasumlikkuse näitajana tegevuskulusid, mitte kogukulu, andis Iirimaa maksuhaldur äriühingule AOE valikulise eelise võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu. Teatavate kulude, nagu müüdud kaupade

([274]) Vt selle kohta OECD 2010. aasta suunised, punkt 2.87: „Tavaliselt ning sõltuvalt juhtumi faktide ja asjaolude läbivaatamise tulemustest võivad müügitulu või turustamise tegevuskulud olla asjakohane baas turustustegevuse korral, kogukulud või tegevuskulud võivad olla asjakohane baas teenuste osutamise või tootmistegevuse korral ning käibevarad võivad olla asjakohane baas sellise kapitalimahuka tegevuse nagu tootmise või kommunaalteenuste korral".

([275]) Vt selle kohta OECD 2010. aasta suunised, punkt 2.101: „[…] ka Berry suhtarvude kasutamisega seoses tekivad edasisuunatavate kuludega seotud küsimused. Selleks et Berry suhtarv oleks kontrollitud tehingu (sisaldub näiteks toodete turustamises) hindamisel asjakohane, on vajalik, et:
— kontrollitud tehingus täidetavate funktsioonide väärtus (võttes arvesse kasutatavaid varasid ja võetavaid riske) on proportsionaalne tegevuskuludega;
— turustatavate toodete väärtus ei mõjuta oluliselt kontrollitud tehingus täidetavate funktsioonide väärtust (võttes arvesse kasutatavaid varasid ja võetavaid riske), st et see ei ole müügituluga proportsionaalne, ning
— maksumaksja ei täida kontrollitud tehingus ühtegi muud olulist funktsiooni (nt tootmisfunktsioon), mida peaks tasustama, kasutades muud meetodit või finantsnäitajat".

([276]) Vt OECD 2010. aasta suunised, punkt 2.47.

([277]) AOE finantsaruannete kohaselt omab AOE nii „toorme" varu kui ka „pool- ja valmistooteid".

([278]) Vt selle kohta OECD 2010. aasta suunised, punkt 2.93: „Kohaldades tehingupõhise tootluse meetodit, kasutatakse sageli kogukulusid, sealhulgas kõiki tegevusele või tehingule omistatavaid otseseid ja kaudseid kulusid, ning ettevõtte üldkulude asjakohast jaotust. Võib tekkida küsimus, kas ja millises ulatuses on reaalturuväärtuse seisukohast vastuvõetav kohelda olulist osa maksumaksja kuludest edasisuunatavate kuludena, millele ei omistata ühtegi kasumielementi (st kuludena, mis võidakse puhaskasumi näitaja nimetajast välja jätta). See sõltub sellest, millises ulatuses nõustuks sõltumatu osapool võrreldavas olukorras mitte saama juurdehindlust seoses kuludega, mida ta kannab".

([279]) Vt põhjendused 167 ja 214.

kulu väljajätmine kasumlikkuse näitajast, mis AOE Iirimaa filiaali puhul vaidlustatud eelotsustega heaks kiideti, vähendab sobimatult selle äriühingu aastast maksustatavat kasumit Iirimaal, sest kogukulu on laiem kasumlikkuse näitaja kui tegevuskulud ja võib seega vähendada Iirimaa äriühingu tulumaksu kohustust.

(345) Kokkuvõttes vähendab Iirimaa maksuhalduri nõustumine vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodites tegevuskulude kasutamisega kasumlikkuse näitajana ASI Iirimaa filiaali müügitulu ja AOE Iirimaa filiaali kogukulu asemel sobimatult mõlema äriühingu aastast maksustatavat kasumit Iirimaal võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu. Seepärast tuleb järeldada, et vaidlustatud eelotsused annavad äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

c) **Aktsepteeritud tulumäärad on liiga väikesed**

(346) Iirimaa maksuhaldur nõustus vaidlustatud eelotsustes ASI ja AOE Iirimaa filiaalide puhul erinevate tulumääradega. ASI puhul nõustutakse 1991. aasta eelotsuses 12,5 % määraga filiaali tegevuskuludelt, samas kui 2007. aasta eelotsusega kiideti heaks [10–15] % määr. AOE puhul nõustutakse 1991. aasta eelotsuses 65 % määraga filiaali tegevuskuludelt, mis on kuni [60–70] miljonit USA dollarit, ja 20 % määraga seda ületavalt summalt, samas kui 2007. aasta eelotsuses nõustutakse [10–15] % määraga filiaali tegevuskuludelt koos intellektuaalomandituluga [1–5] % filiaali käibest seoses Iirimaa filiaali „akumuleeritud tootmisprotsessi tehnoloogiaga“ ([280]). Kuna Apple ei koostanud vaidlustatud eelotsuseid taotledes ühtegi kasumi jaotamise aruannet, puuduvad tollased selgitused, mis põhjendaksid nende tulumäärade valikut 1991. ja 2007. aastal.

(347) Mis puudutab 1991. aasta eelotsust, siis paistab, et AOE puhul heaks kiidetud künnisesüsteem 65 % tegevuskuludest, mis väheneb üle [60–70] miljoni USA dollari suuruse summa korral 20 %ni, saavutati läbirääkimiste teel ning sõltus tööhõivekaalutlustest, nagu tõendavad punktis 2.2.3 esitatud väljavõtted ja eelkõige nendes väljavõtetes sisalduv viide vajadusele „mitte keelata Iirimaal toimuva tegevuse laienemist“ ([281]). Euroopa Kohus on sellega seoses otsustanud, et kui maksuhalduril on ulatuslik kaalutlusõigus abisaajate või selle kindlaksmääramisel, millistel tingimustel antakse maksusüsteemiga mitteseotud kriteeriumide, näiteks tööhõivekaalutluste alusel maksusoodustust, tuleb leida, et selline kaalutlusõigus tekitab valikulise eelise.

(348) Komisjon ei nõustu Iirimaa selle viite tõlgendusega, ([282]) mille kohaselt ei oleks lepingulise tootja puhul ebamõistlik nõustuda tema kulude suhtes kohaldatava juurdehindlusega pärast seda, kui teda on heldelt tasustatud. Mõistliku ettevõtja eesmärk on kasumit maksimeerida, võttes arvesse riski taset, ning mõistlik ettevõtja ei nõustuks väiksema tulumääraga ega loobuks kasumist, kuna ta sai muidu piisavat tulu. Samuti ei pea komisjon õigeks Apple'i esitatud teavet selle viite kohta, ([283]) mida tuleks Apple'i sõnul mõista, kuna laienemiseks vajalikud täiendavad püsiinvesteeringud ei oleks tõenäoliselt nii suured kui esialgsed püsiinvesteeringud ([284]). Eelkõige ei saa nõustuda [Apple'i teise nõustaja] koostatud *ad hoc* uuringus ([285]) esitatud Apple'i väitega, et tõhususest tulenevat kasumit tuleks vähem maksustada. Selle aruande kohaselt kajastab künnist ületava kasumi suhtes kohaldatav

([280]) Vt 2007. aasta eelotsuse aluseks olev 16. mai 2007. aasta eelotsuse taotlus, lk 1.
([281]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 119. Vt põhjendus 65.
([282]) Kohtuotsus C-6/12 P: Oy EU:C:2013:525,, punktid 25–28 ja seal viidatud kohtupraktika.
([283]) Vt põhjendus 65.
([284]) Vt Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 112.
([285]) Vt põhjendus 170.

väiksem maksuprotsent aluseks olevat mastaabisäästu. Komisjon ei näe siiski ühtegi majanduslikku põhjust, miks äriühing peaks nõustuma väiksema kasumiga, kui ta kannab väiksemaid kulusid. Samamoodi on maksusüsteemi loogikale võõras väiksem maksustamine mastaabisäästust kasu saavate suurte äriühingute puhul. Täpsemalt öeldes saaksid suurettevõtjad kahekordse eelise, kui mastaabisäästust tekkivat kasumit maksustataks vähem kui väikeettevõtjate loodud kasumit: väikeettevõtjatest tõhusamad suurettevõtjat saaksid kasu, luues rohkem kasumit ja kuna maksumäär on protsent kasumist, siis ka sellest, et selle kasumi suhtes kohaldatakse madalama maksumäära. Selline täiendav eelis jääb väljapoole maksusüsteemi loogikat, mille eesmärk on kõikide Iirimaal maksustatavate äriühingute kasumi maksustamine olenemata nende suurusest ja turupositsioonist. Nõustumine väiksema kasumimarginaaliga müüdud kaubaühiku kohta, kui konkreetsele kliendile müüdav kogus suureneb, võib olla kooskõlas äriloogikaga. See ei tähenda aga automaatselt, et selle kliendi kontol registreeritakse väiksem kasum, sest suuremad müügimahud võivad enam kui korvata müüdud ühiku kohta saadud väiksemad kasumimarginaalid. Iirimaal puudusid igasugused viited selle kohta, et Apple'i hinnakujundusstrateegia vastab sarnasele kasumlikkuse mudelile. Igal juhul ei vasta maksusüsteemi loogikale tegelike maksumäärade vähendamisele sarnanevad stiimulid, mille eesmärk on ergutada majandusaktiivsust ja tööhõivet.

(349) Komisjon võib seevastu nõustuda Iirimaa ([286]) ja Apple'i ([287]) selgitustega 1991. aasta eelotsuses kokku lepitud kapitalipaigutuste mahaarvamise kohta, mille suhtes komisjon väljendas menetluse algatamise otsuses kahtlusi. Komisjon leidis menetluse algatamise otsuses, et Iirimaa maksuhalduri nõusolek kapitalipaigutuste mahaarvamise piiramisega [1–10] miljoni USA dollariga üle raamatupidamisaruannetes kajastatud amortisatsioonisumma ei ole põhjendatud ühegi meetodi või tegelike kuludega, vaid näib olevat pigem läbirääkimiste tulemus. Iirimaa ja Apple väitsid, et selles küsimuses piirab 1991. aasta eelotsus maksu vähendamist. Eelkõige selgitas Iirimaa, et ASI ja AOE olid oma kapitalipaigutuste mahaarvamisele kehtestatud aastase piirmääraga vabatahtlikult nõus, kuigi neil oleks olnud õigus nõuda suuremat mahaarvamist lühema ajavahemiku vältel, ([288]) nii et eelotsuse teistest elementidest eraldi hinnates ei näi see element andvat neile äriühingutele valikulist eelist.

(350) Mis puudutab 2007. aasta eelotsust, siis PwC ja [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruannetes põhjendatakse tagantjärele ASI ja AOE Iirimaa filiaalide jaoks kokku lepitud tulumäärasid. Mõlemad aruanded põhinevad võrreldavuse uuringul, kuid kui PwC aruandes esitatakse kõik äriühingud, mida maksunõustaja pidas kahe filiaali väidetava reaalturuväärtusele vastava tasu hindamisel võrreldavaks, siis [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes ei avalikustata kasutatud võrdlusandmeid. [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes osutatakse võrreldavusprobleemidele, eelkõige olulistele erinevustele selles aruandes, ([289]) kuid tehakse siiski võrdlusandmete andmebaasiotsing.

(351) Komisjon leiab kõigepealt, et võrdlusandmete andmebaasiotsingul põhineva võrreldavuse uuringu kasutamine on ASI ja AOE Iirimaa filiaalide reaalturuväärtusele vastava kasumi prognoosimiseks ebasobiv vahend. Et selline uuring annaks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi, peavad võrreldavuse uuringusse kaasatud kolmandate isikute müüdavad tooted olema võrreldavad ASI müüdavate kaupade ja AOE toodetavate kaupadega. Ometi ei võeta PwC ja [Apple'i maksunõustaja] võrdlusandmete valiku välistamiskriteeriumides arvesse asjaolu, et Apple müüb kaubamärgiga kaitstud kvaliteettooteid ja positsioneerib sellisena turul oma tooteid, samal ajal kui valitud äriühingud võivad ennast turul teisiti positsioneerida. Niisuguse

([286]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 121 jj.
([287]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 115 jj.
([288]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 127.
([289]) Vt [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruanne, lk 13: „ASI Iirimaa filiaali tegevuse suhtes oluliste näitajatega võrreldes on kolmandast isikust turustajate asjaomased geograafilised turud, lepingutingimused, tootevalik ja toodete mahud oluliselt erinevad".

turustaja nagu ASI reaalturuväärtusele vastavat tulu ei saa hinnata sellise kaalutluseta, eelkõige seetõttu, et ASI vastutab müüdud toodete garantii eest, nagu on selgitatud põhjenduses 338, mis kujutab kaubamärgiga kaitstud kvaliteettoodete puhul endast olulist riski, ([290]) ning ASI kannab märkimisväärset riski tipptasemel kaupade eest, mida Iirimaa filiaal füüsiliselt ei käitle, nagu on selgitatud põhjenduses 339 – valitud võrdlusandmete puhul ei ole sisuliselt tegemist sarnase olukorraga. Lisaks sellele võib võrreldavust kahjustada muutuja kulumahukuse oluline erinevus, arvestades, et ASI tegevuskulud moodustavad tema müügitulust väga väikese osa.

(352) Nende praegusel juhul võrreldavuse uuringuga seotud üldiste probleemide kõrval peab komisjon eraldi küsimuseks asjaolu, et vähemalt kolm PwC poolt võrreldavaks äriühinguks valitud 52 äriühingust on likvideerimisel ([291]). Jätkusuutliku ärimudelita äriühingud ei saa põhimõtteliselt olla asjakohase tasumäära kindlaksmääramisel usaldusväärseks võrdlusaluseks. Kuna olulise osa valimi likvideerimisstaatus näitab, et ärimudeli jätkusuutlikkust ei võetud valiku tegemisel piisavalt arvesse, ei saa kinnitada võrdlusandmete üldist esinduslikkust.

(353) Hoolimata nimetatud üldistest ja konkreetsetest probleemidest seoses *ad hoc* aruannetes tehtud võrreldavuse uuringutega uuris komisjon täielikkuse huvides, milline oleks ASI jaoks asjakohane tulumäär, kasutades tegevuskulude asemel kasumlikkuse näitajana ASI puhul müügitulu ja AOE puhul kogukulu. Komisjon ei tee käesolevat analüüsi selleks, et määrata kindlaks reaalturuväärtusele vastavat tasu Iirimaa filiaalide funktsioonide täitmise eest, ([292]) vaid pigem näitamaks, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur nõustus õigesti põhjendamatu eeldusega, et äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad, millega komisjon nõus ei ole, annavad Iirimaa maksuhalduri heakskiidetud tegevuskulude sobimatu valik ja sobimatult väikesed tulumäärad vaidlustatud eelotsustega kinnitatud ühepoolse kasumijaotuse meetodite kohaldamisel tulemuseks ASI ja AOE aastase Iirimaal maksustatava kasumi, mis igal juhul lahkneb nende Iirimaa filiaalide turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist.

(354) ASI puhul esitatakse PwC poolt samu võrdlusandmeid kasutades tehtud analüüsiga sama perioodi käsitlev müügitulu ([293]) mediaanväärtuse analüüs, mida kajastab joonis 13.

Joonis 13

PwC valitud 52 äriühingu käibe suhtes kohaldatav tegevustulu kasumimarginaal

	2007–2011 keskmine (%)
Alumine kvartiil (25. protsentiil)	1,3
Mediaan	3,0
Ülemine kvartiil (75. protsentiil)	4,5

([290]) Garantiirisk suureneb asjaomaste kaupade hinna tõustes ja seetõttu kujutavad kaubamärgiga kaitstud kvaliteettooted oma suhteliselt kõrge hinna (sh osade hind) tõttu garantiiriski. Vt selle kohta OECD 1995. aasta suunised, mille punktis 3.37 esitatakse järgmine näide: „Oletagem näiteks, et maksumaksja müüb kõrgekvaliteedilisi videomakke seotud ettevõtjale ning et ainuke kättesaadav kasumialane teave võrreldava tegevusala kohta puudutab keskmise kvaliteediga videomakkide müüki. Oletame, et kvaliteetsete videomakkide turul müük suureneb, seal on kõrged sisenemisbarjäärid, väike arv konkurente ning toodete erinevuse osas valitsevad suured võimalused. Kõik nimetatud erinevused omavad olulist mõju vaadeldud tegevuse ning võrreldud tegevuse rentaablusele ning vajavad taolisel juhul korrigeerimist. Nii nagu teistegi meetodite puhul sõltub korrigeerimise usaldatavusest analüüsi usaldusväärsus. Tuleb silmas pidada, et isegi siis, kui kaks ettevõtjat on tegevad täpselt samas tööstusharus, võib rentaablus erineda sõltuvalt nende turuosadest, konkurentsivõimest jms". OECD 2010. aasta suunised ei sisalda enam seda näidet.

([291]) PwC kasutatud Bureau Van Dijki andmebaas osutab, et likvideerimisel on äriühingud TECNOTEL ITALIA S.P.A. ja MIELCO SPA, lisaks on avalike allikate kohaselt likvideerimisel ka äriühing MEMTEC IBERICA SL.

([292]) Vt põhjendus 326.

([293]) Andmebaasiotsingus kasutati käivet (ehk tegevustulu).

(%)

	EBIT/käive	2011	2010	2009	2008	2007	kesk-mine
1	ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA	1	1	1	1	1	0,66
2	ALLNET.ITALIA S.P.A.	4	5	4	2	1	3,25
3	AMSTESO ELECTRIC LIMITED	6	6	6	190	193	80,17
4	APLICACIONES TECNOLOGICAS SA	12	18	16	18	25	17,50
5	APRA S.P.A.	2	1	1	2	4	2,06
6	AVESTA	4	4	5	5	4	4,39
7	B2BIRES S.R.L.	3	4	3	3	3	3,21
8	COM 2 NETWORKS	2	3	3	3	4	3,33
9	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS CORDOBESES SA	0	0	0	0	0	0,14
10	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTICOS DE VALENCIA SA	1	1	1	1	1	0,98
11	COMPONENTES ELECTRICOS MERCALUZ SA	2	2	2	7	4	3,47
12	CONFIG	2	1	0	2	5	1,76
13	CONNECT DATA	3	0	2	7	7	3,75
14	DACOM S.P.A.	9	8	8	10	4	7,87
15	DIGIT ACCESS	4	3	3	4	4	3,49
16	DUWIN SRL	0	0	0	1	1	0,47
17	EARPRO SA	2	4	1	16	14	7,37
18	ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA	1	1	1	0	1	1,09
19	ELETTROLAZIO S.P.A.	3	2	2	3	1	2,26
20	EUROP COMPUTER PERFORMANCE	3	3	3	2	4	2,98
21	FERNANDO CRISTINO, LDA	13	12	12	9	8	10,73
22	FRIGO 2000 S.R.L.	10	12	12	17	22	14,68
23	GIGALOGIE	5	5	5	8	5	5,77

(%)

	EBIT/käive	2011	2010	2009	2008	2007	kesk-mine
24	INFOWORK TECNOLOGY SL	1	1	1	0		0,83
25	INTERDAS S.P.A.	6	2	0	1	0	1,63
26	INTERPONTO – COMÉRCIO INTERNACIONAL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, LDA	2	– 5	3	1	2	0,53
27	IPOH S.R.L.	2	2	0	4	7	3,17
28	IRES – S.P.A.	6 %	6	5	6	6	5,68
29	K1 ELECTRONIC GmbH	3	2		1	1	1,51
30	KONTORLAND AS	8	6	10	10	10	8,69
31	LAZANAS – Xepapadakou Eisagogiki A.E.E.	0	1	2	1	2	1,10
32	LINEA 2000	10	11	12	10	11	10,74
33	M HERMIDA INFORMATICA SA	1	2	2	1	1	1,30
34	MEMTEC IBERICA	3	1	4	5	2	2,97
35	MIELCO S.P.A. IN LIQUIDAZIONE	1	– 2	1	1	4	1,33
36	MOBIMAQUE II – EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÕES, LDA	2	11	5	– 12	3	1,77
37	MT COMPONENTS LIMITED	4	1	2	1	1	1,74
38	NEO TECHNOLOGY	2	2	2	3	2	2,07
39	OLISYS	6	5	6	6	5	5,52
40	PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE	6	4	3	4	6	4,50
41	RECO S.P.A.	1	5	8	2	4	3,96
42	REMLE, SA	2	3	2	1	1	1,75
43	SANGHA France	7	3	4	6	4	4,69
44	SIAM S.R.L.	2	1	2	1	1	1,54
45	SUMELEC NAVARRA SL	0	0	1	7	10	3,80
46	TECNOTEL ITALIA S.R.L. IN LIQUIDAZIONE	0	1	2	2	2	1,27
47	TEDUIN SA	2	1	1	1	1	1,10

(%)

	EBIT/käive	2011	2010	2009	2008	2007	kesk-mine
48	TELSERVICE S.R.L.	0	0	0	0	0	0,17
49	TRANS AUDIO VIDEO S.R.L.	5	4	4	8	8	5,82
50	TULSI IMPORT EXPORT LTD		1	2	1	2	1,74
51	VERE 85 SA		1	1	0	0	0,69
52	ΕΝΑΡΞΙΣ ΔΥΝΑΜΙΚΑ ΜΕΣΑ Ε.Π.Ε.	3	3	4	4	4	3,87

(355) Kasutades PwC valitud võrdlusandmeid ASI Iirimaa filiaali kui hinnatava osapoole suhtes ja müügitulu kasumlikkuse näitajana, annab analüüs, mida kajastab joonis 13, tulemuseks müügitulu mediaani 3 % kvartiilide vahemikus ([294]) 1,3– 4,5 %. Tuginedes finantsteabele, mida kajastab käesoleva otsuse tabel 1, ja põhjenduses 105 esitatud maksutuludele, oli ASI Iirimaa filiaali hariliku Iirimaa äriühingu tulumaksu määraga 12,5 % maksustatud tegevustulu 2012. aastal umbes [40–50] miljonit USA dollarit, st ligikaudu [0,0–0,5] % ASI 2012. aasta käibest. See summa on peaaegu 20 korda väiksem summast, mille saaks alumise kvartiili kohaldamisel analüüsis, mida kajastab joonis 13 ja mis põhineb PwC korrigeeritud võrreldavuse analüüsil.

(356) Kokkuvõttes tuleb märkida, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur nõustus õigesti ühepoolse kasumijaotuse meetodil põhineva kasumi jaotamise meetodiga, kus ASI Iirimaa filiaal valiti hinnatavaks osapooleks, millega komisjon nõus ei ole, lahkneb vaidlustatud eelotsuste kohaldamisest tulenev ASI Iirimaal maksustatav kasum reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. See lahknevus vähendab märkimisväärselt ASI äriühingu tulumaksu kohustust Iirimaal võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu. Seega tuleb järeldada, et kõnealused eelotsused annavad äriühingule ASI valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(357) AOE 2012. aasta maksustatav kasum vastab ligikaudu [1–5] %-le tema kogukulust. See protsent mahub PwC ja [Apple'i maksunõustaja] *ad hoc* aruandes esitatud kvartiilide vahemikku ja on 25. protsentiili lähedal, mis on maksunõustaja väitel reaalturuväärtuste vahemiku alampiir. [Apple'i maksunõustaja] andmetel oli ajavahemikul 2009–2011 ([295]) kogukulu suhtes kohaldatava juurdehindluse alumine kvartiil [4,5–5,0] % (mediaan [5–10] %) ning PwC andmetel oli see ajavahemikul 2007–2011 ([296]) [3,0–3,5] % (mediaan [5–10] %).

(358) Ometi on PwC *ad hoc* aruandes määratud iga äriühingu võrreldavus AOE Iirimaa filiaaliga pelgalt ärilistel alustel tegutsevast andmebaasist kättesaadava teabe alusel ning selles ei põhjendata, miks 25. protsentiil kinnitati ilma iga äriühingu võrreldavuse ja kulustruktuuri üksikasjaliku analüüsita vahemiku alampiiriks, selle asemel et nõuda võrreldavusprobleemide lahendamiseks kitsamat vahemikku ([297]).

([294]) PwC ja [Apple'i maksunõustaja] nimetavad kvartiilide vahemikku reaalturuväärtuste vahemikuks.
([295]) Vt joonis 10.
([296]) Vt põhjendus 217.
([297]) OECD 2010. aasta suuniste punktis 3.57 märgitakse selle kohta: „Samuti võib olla nii, et kuigi on tehtud kõik võimalik vähemal määral võrreldavate punktide välistamiseks, jõutakse erinevate arvude vahemikuni, mille puhul leitakse, arvestades võrdlusandmete valimisprotsessi ja võrdlusandmete kohta kättesaadava teabe piiranguid, et püsima jäävad mõned võrreldavuse puudused, mida ei saa tuvastada ja/või kvantifitseerida ning mida seetõttu ei korrigeerita. Sellisel juhul, kui vahemik hõlmab märkimisväärsel arvul vaatlusi, võivad analüüsi usaldusväärsust aidata suurendada statistilised vahendid, mis võtavad arvesse keskset suundumust vahemiku kitsendamiseks (nt kvartiilide vahemik või muud protsentiilid)".

(359) Peale selle põhineb PwC *ad hoc* aruanne võrdlusel üksnes tootmisettevõtetega, kuigi aruandes märgitakse, et AOE Iirimaa filiaal osutab ka ühiseid teenuseid teistele Apple'i kontserni äriühingutele EMEIA piirkonnas, näiteks rahaliste vahendite (raamatupidamine, palgaarvestus ja makstavate arvetega seotud teenused), infosüsteemide ja tehnoloogia ning personali valdkonnas ([298]). Ühtegi neist funktsioonidest ei ole PwC *ad hoc* aruande analüüsis arvestatud ja seetõttu ei saa selle aruande põhjal tagantjärele õigustada, et tasu nende funktsioonide eest vastas turutingimustele.

d) **Järeldus ühepoolse kasumijaotuse meetodite kasutamise kohta vaidlustatud eelotsustes**

(360) Kokkuvõttes leiab komisjon, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur nõustus õigesti põhjendamatu eeldusega, et äriühingutele ASI ja AOE kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleks määrata väljapoole Iirimaad, millega komisjon nõus ei ole, ([299]) annavad vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid ikkagi tulemuse, mis lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. Nende eelotsustega kiidetakse heaks maksustatav tasu, mida Iirimaa filiaalid ei oleks oma kasumlikkuse seisukohast aktsepteerinud, kui nad oleksid eraldiseisvad ja sõltumatud äriühingud, kes tegelevad sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel. Kuna need kasumijaotuse meetodid vähendavad ASI ja AOE Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohast äriühingu tulumaksu kohustust võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum määratakse selle süsteemi kohaselt kindlaks turutingimustel läbi räägitud turuhindade alusel, annavad vaidlustatud eelotsused neid meetodeid heaks kiites äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

8.2.2.4. ***Järeldus Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjadest erandi tegemisest tuleneva valikulise eelise olemasolu kohta***

(361) Komisjon jõuab mõlemas arutluskäigus järelduseni, et vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodite tulemusena väheneb ASI ja AOE Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohane äriühingu tulumaksu kohustus võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu. Seetõttu leiab komisjon, et kõnealused eelotsused annavad äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(362) Seda järeldust kinnitavad lisaks kaks täiendavat tegurit, mis osutavad sellele, et vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid ei anna tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärset lähendit.

(363) Esiteks, nagu on märgitud põhjenduses 262 anti vaidlustatud eelotsused välja ajal, mil puudus kasumi jaotamise aruanne. Nagu on selgitatud menetluse algatamise otsuses, viitab asjaolu, et Apple ei esitanud vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal ühtegi kasumi jaotamise aruannet Iirimaa maksuhaldurile väljapakutud kasumijaotuse meetodite toetuseks, üldiselt sellele, et nende eelotsustega heaks kiidetud meetodid ei anna tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärset lähendit.

(364) Teiseks oli 1991. aasta eelotsus tähtajatu ega sisaldanud läbivaatamisklauslit ja seda kohaldati tegelikult 15 aastat, kuni võeti vastu 2007. aasta eelotsus. 2007. aasta eelotsus, mis sisaldas läbivaatamisklauslit, oli samuti tähtajatu

([298]) PwC *ad hoc* aruanne, lk 12.
([299]) Punkt 8.2.2.2.

ning seda kohaldati Apple'i väitel kaheksa aastat, kuni seati sisse Apple'i uus struktuur Iirimaal. Maksuhalduri ja maksumaksja kokkulepe, millel puudub lõppkuupäev, muudab kokkuleppe aluseks oleva tulevaste tingimuste prognoosi vähem täpseks, seades sellega kahtluse alla kokkuleppega heaks kiidetud meetodi usaldusväärsuse ([300]). See kehtib lõppkuupäevata otsuste kohta *a priori*.

(365) Iirimaa väidab, et hoolimata 1991. aasta eelotsuse kestusest oli iga-aastane deklaratsioon „uus toiming" ja eelotsuses kehtestatud filiaali kasumijaotuse alust ei oleks olnud võimalik kasutada, „kui faktide ja asjaolude muutumine oleksid muutnud selle aluse ebausaldusväärseks" ([301]). Siiski on ebaselge, kuidas Iirimaa maksuhaldur oleks saanud olla teadlik faktide ja asjaolude muutumisest. Apple võis esitada oma iga-aastase maksudeklaratsiooni lihtsalt 1991. aasta eelotsuse alusel ilma igasuguse kohustuseta teavitada Iirimaa maksuhaldurit olulistest muutustest ([302]). Erinevalt 2007. aasta eelotsusest ei sisalda 1991. aasta eelotsus läbivaatamisklauslit, milles sätestatakse, et eelotsuse kohaldamist ei saa jätkata, kui teostatava tegevuse laad oluliselt muutub.

(366) Peale selle ei ole selge, millised muudatused põhjendasid 1991. aasta eelotsuse asendamist 2007. aasta eelotsusega. Siirdehindade eelkokkulepe kehtib põhimõtteliselt seni, kuni kehtivad eelotsuses kindlaks tehtud otsustava tähtsusega eeldused ([303]). Vaidlustatud eelotsustes ei tuvastata otsustava tähtsusega eeldusi. Samuti ei ole selge, milline muutus, kui üldse, tekkis otsustava tähtsusega eeldustes 2007. aastal, ajendades taotlema 1991. aasta kokkuleppe muutmist.

(367) 2007. aasta eelotsuses on kokku lepitud isegi see, et kui Apple otsustab oma tütarettevõtjate äritegevuse Iirimaal restruktureerida, lisades struktuuri uusi Iirimaa äriühinguid või ühendades olemasolevaid äriühinguid, kohaldatakse 2007. aasta eelotsusega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodeid jätkuvalt kõigi uute või ühinenud üksuste suhtes seni, kuni need äriühingud „jätkavad üldjoontes sama liiki äritegevust" nagu ASI ja AOE. Kuigi on tõsi, et 2007. aasta eelotsus sisaldab läbivaatamisklauslit, milles on sätestatud, et eelotsuse kohaldamist ei jätkata, kui tegevuse laad oluliselt muutub, ei ole selge, mida oluline muutus tähendab, ning Iirimaa ei ole seda selgitanud ja seda ei ole ka eelotsuses täpsemalt kirjeldatud. Eelotsuses esitatud ASI ja AOE Iirimaa filiaalide tegevuse väga piiratud kirjelduse alusel on raske otsustada, kas Iirimaa filiaalide täidetavate funktsioonide või juhitavate riskide muutumine kvalifitseeruks oluliseks muutuseks. Kuna isegi äritegevuse restruktureerimine ei tähenda ilmselt tegevuse laadi olulist muutumist, näib, et Apple võiks 2007. aasta eelotsuse alusel kohaldada vaidlustatud eelotsustega ette nähtud soodsat maksustamislahendust vaid väheste piirangutega.

(368) Isegi kui vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid oleksid olnud nende eelotsuste vastuvõtmise ajal kooskõlas meetoditega, mis annavad tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi, tekitab nende eelotsuste tähtajatus igal juhul kahtlust kasumi jaotamise asjakohasuse suhtes, arvestades majandus- ja õigusliku keskkonna võimalikku muutumist eelotsustega hõlmatud aastatel ([304]).

([300]) Vt OECD 2010. aasta suuniste IV peatüki lisa ja OECD 1995. aasta suuniste lisa (siirdehindade eelkokkulepete sõlmimise kohta vastastikuse kokkuleppe menetluses) punkt 51.

([301]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 130.

([302]) Apple märgib menetluse algatamise otsuste kohta esitatud märkuste punktis 72, et ajavahemikul 1991–2006 vahetas ta Iirimaa maksuhalduriga pidevalt teavet Iirimaa filiaalide korraldusliku struktuuri ja peamiste tegevuste kohta, kuna Iirimaa maksuhalduril oli üldine pädevus kontrollida Iiri maksueeskirjade täitmist. See ei tasakaalusta siiski asjaolu, et maksuhaldur peaks teatud aastate järel uuesti hindama, kas kokkulepe on endiselt põhjendatud või tuleks läbi vaadata, võttes eelkõige arvesse asjaolu, et Apple'i äritegevus arenes märkimisväärselt sellel ajavahemikul. Pealegi ei paista olevat mingeid tõendeid selle väidetava teabevahetuse kohta, kuna komisjon palus oma 8. oktoobri 2013. aasta kirjas Iirimaal esitada koos vaidlustatud eelotsustega kõik neid eelotsuseid põhjendavad olulised andmed.

([303]) OECD 2010. aasta suunised, punkt 4.142: „Tingimusel et otsustava tähtsusega eeldused on täidetud, võib siirdehindade eelkokkulepe anda asjaomasele maksumaksjale kindluse siirdehindade eelkokkuleppega hõlmatud siirdehindadega seotud küsimuste maksukohtlemise suhtes määratud aja jooksul".

([304]) Menetluse algatamise otsus, põhjendus 65.

8.2.3. ALTERNATIIVNE ARUTLUSKÄIK: VALIKULINE EELIS ÜKSNES TCA 97 § 25 PIIRATUD VÕRDLUSSÜSTEEMI KOHASELT

8.2.3.1. ***TCA 97 § 25 kohaldamise erandist tulenev valikuline eelis põhjustab maksubaasi vähenemise***

(369) Iirimaa ja Apple väidavad, et sobiv võrdlussüsteem peaks hõlmama üksnes TCA 97 § 25 ning ASI ja AOE maksustatava kasumi kindlaksmääramine oli selle sätte kohaselt tavalise haldustavaga täiesti kooskõlas ([305]). Nagu on selgitatud käesoleva otsuse punktis 8.2.1.2, ei leia komisjon, et käesoleval juhul peaks võrdlussüsteem piirduma TCA 97 §-ga 25, vaid on pigem seisukohal, et see säte on lahutamatu ja vajalik osa, mis kuulub punktis 8.2.1.1 kindlaksmääratud võrdlussüsteemi, st Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade alla, mille olemuslik eesmärk on maksustada kõikide Iirimaal maksustatavate äriühingute kasumit.

(370) Ilma et see piiraks seda järeldust, leiab komisjon teises arutluskäigus, et isegi kui TCA 97 § 25 üksi moodustaks käesoleval juhul sobiva võrdlussüsteemi, annavad vaidlustatud eelotsused äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise, vähendades nende maksustatavat kasumit, mille suhtes kohaldatakse selle sätte alusel äriühingu tulumaksu.

(371) Iirimaa, nagu ka Apple, tunnistab, et TCA 97 §-s 25 ei anta juhiseid, kuidas määrata kindlaks filiaali maksustatav kasum ([306]). Iirimaa väidab siiski, et TCA 97 § 25 kohaldamist ei reguleeri reaalturuväärtuse põhimõte, vaid selle kohaldamisel nõutakse pigem, et Iirimaa maksuhaldur teeks otsuse, võttes arvesse iga juhtumi konkreetseid fakte ja asjaolusid, mis võivad hõlmata „filiaali täidetavaid funktsioone, selle huvi (kui see on olemas) äriühingu varade vastu, filiaali võetavate riskide laadi ja taset ning filiaali üldist panust äriühingu kasumisse“ ([307]). Komisjon märgib, et Iirimaa nimetatud kriteeriumid filiaali maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks – filiaali täidetavad funktsioonid, kasutatavad varad ja võetavad riskid – on põhimõttelised samad kriteeriumid, mis on sätestatud seoses mitteresidendist integreeritud äriühingu püsivale tegevuskohale kasumi jaotamisega OECD näidislepingu artikli 7 lõikes 2 ([308]). Teisisõnu ei ole Iirimaa esitanud ja komisjonil ei ole suutnud tuvastada reaalturuväärtuse põhimõtte kõrval ühtegi muud objektiivset kriteeriumi, mis kindlustab TCA 97 § 25 ühtse kohaldamise, tagades kõikide integreeritud mitteresidendist äriühingute võrdse kohtlemise selle sätte alusel.

(372) Kuigi Iirimaa võttis reaalturuväärtuse põhimõtte oma riiklikus õigussüsteemis ametlikult kasutusele alles 2010. aasta finantsseadusega, mis jõustus 1. jaanuaril 2011, ja kuigi see õigusakt välistab filiaali ja selle mitteresidendist peakontori vahelised kokkulepped, ([309]) näitab analüüs, mis käsitleb Iirimaa maksuhalduri eelotsustustava seoses kasumi jaotamisega mitteresidendist äriühingute Iirimaa filiaalidele eesmärgiga kohaldata seejärel TCA 97 § 25, et mitmes sellises eelotsuses põhinevad Iirimaa maksuhalduri heakskiidetud kasumijaotuse meetodid reaalturuväärtuse põhimõttel ([310]).

(373) Näiteks äriühingu [B] ([311]) puhul viidatakse tema maksunõustaja kirjas Iirimaa maksuhaldurile oluliselt määral reaalturuväärtuse põhimõttele. Äriühing [B] on maksuresident […], tal on Iirimaa filiaal ja ta on osa […]

([305]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punktid 159, 160 ja 171. Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 27. Ometi ei esitanud Iirimaa ega Apple näiteid „tavalise haldustava“ kohta, et tõendada Iirimaa maksuhalduri eelotsustustava väidetavat kooskõla.

([306]) Vt põhjendus 248.

([307]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 21. Vt ka Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punktid 154 ja 155. Mõlemad tähelepanekud on esitatud vastavalt joonealuses märkuses 188 ja 189.

([308]) Vt põhjendus 84.

([309]) Vt põhjendus 78.

([310]) Vastuseks taotlusele esitada Iirimaal teostatavat tegevust käsitlevad eelotsused, mis on seotud samalaadsete maksuküsimustega nagu vaidlustatud eelotsused, esitas Iirimaa seitse eelotsust, mis puudutavad kasumi jaotamist üheksa mitteresidendist äriühingu Iirimaa filiaalile. Vastuseks komisjoni edasisele taotlusele esitada kõik alates 2004. aastast tehtud kasumi jaotamist käsitlevad eelotsused ja lisaks kõik enne seda kuupäeva tehtud ja jätkuvalt kehtivad eelotsused, esitas Iirimaa veel kümme eelotsust, sealhulgas neli eelotsust, mis tundusid käsitlevat kasumi jaotamist filiaalile (vt põhjendused 3 ja 6). Need esitatud materjalid katavad kogu Iirimaa maksuhalduri mitteresidendist äriühingu filiaalile kasumi jaotamist käsitlevate eelotsuste tava.

([311]) Vt põhjendus 385.

hargmaisest kontsernist [enamik põhjendustes 2 ja 6 loetletud äriühinguid kuuluvad USA hargmaistesse kontsernidesse]. Tema maksunõustaja teeb filiaalile kasumi jaotamiseks ettepaneku arvestada äriühingu [B] peakontorit ja Iirimaa filiaali eraldiseisvate juriidiliste isikutena, kes tegutsevad mõlemad turutingimustel, viidates OECD näidislepingule. Reaalturuväärtuse põhimõtte kohta märgitakse kirjas, et „kuigi Iirimaal ei ole […]ga topeltmaksustamise vältimise lepingut, sätestatakse OECD näidislepingus filiaali kasumi arvutamise suunised, mida võib kasutada sobiva võrdlusalusena". Iirimaa maksuhaldur pidas 1998. aasta eelotsuses reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamist Iirimaa filiaalile kasumi jaotamisel vastuvõetavaks.

(374) Äriühingut [A] käsitlevas 2003. aasta eelotsuses ([312]) nõustus Iirimaa maksuhaldur kasumi jaotamisega selle mitteresidendist äriühingu ja tema Iirimaa filiaali vahel reaalturuväärtuse põhimõtte alusel. Äriühing [A] on asutatud […], tal on filiaalid […] jurisdiktsioonides, sealhulgas Iirimaal, ning ta on […] hargmaise kontserni osa. Eelotsuse taotluses, milles selgitatakse äriühingu olukorda, viitab maksunõustaja TCA 97 §-le 25, märkides esiteks, et see säte ei anna täiendavaid juhiseid tegevustulu kindlaksmääramiseks, ning teiseks, et on kasulik vaadata OECD näidislepingus võetud lähenemisviisi ning reaalturuväärtuse põhimõtet. Maksunõustaja sõnul on „OECD näidislepingu lähenemisviis kooskõlas Iiri riikliku õigusega ning ei ole tegelikult midagi rohkemat kui riikliku õiguse seisukoha ümbersõnastus". Eelotsuse taotluses esitatakse jagatud kasumi meetod, mille kohaselt 12,5 % äriühingu [A] kogukasumist jaotatakse Iirimaa filiaalile. Iirimaa maksuhaldur nõustus selle lähenemisviisiga ja seda kasutati kasumi jaotamisel äriühingu [A] Iirimaa filiaalile.

(375) Äriühingut [F] käsitlevas 2006. aasta eelotsuses ([313]) nõustus Iirimaa maksuhaldur selle äriühingu väljapakutud meetodiga kasumi jaotamiseks tulevasele Iirimaa filiaalile. Äriühing [F] on maksuresident […], tal on Iirimaa filiaal ja ta on […] hargmaise kontserni osa. Äriühingu [F] väljapakutud kasumijaotuse meetodi alusena kasutas tema nõustaja OECD reaalturuväärtuse põhimõtet, mis „nõuab, et filiaali kasum tuleb kindlaks määrata, vaadeldes filiaali võimaluse piires selle peakontorist sisuliselt eraldiseisva üksusena, ning et filiaali arutelu või läbirääkimisi peakontoriga tuleks käsitada filiaali kasumlikkuse kindlaksmääramise seisukohast reaalturuväärtusel põhinevana".

(376) Lõpuks taotleb maksunõustaja äriühingut [M] käsitlevas eelotsuses ([314]) Iiri ametiasutuste nõusolekut „kasumi jaotamisele [äriühingu [M]] PK [peakontori] ja Iirimaa filiaali vahel, [mis] kajastab asjaolu, et Iirimaa filiaali riskid on piiratud […]". Taotluses selgitatakse lisaks, et „Iirimaa filiaal tegutseb [äriühingu [M]] PK [peakontori] alltöövõtjast tootjana […], saades reaalturuväärtusele vastavat tasu".

(377) Seega, kuigi reaalturuväärtuse põhimõte ei olnud kuni 2011. aastani Iiri õigusaktides sõnaselgelt sätestatud, ([315]) väidab komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõte on TCA 97 § 25 kohaldamisel iseenesestmõistetav, kuna Iirimaa ei pakkunud välja ühtegi muud objektiivset standardit ja arvestades asjaolu, et seda põhimõtet on Iirimaa maksuhalduri eelotsustustavas kasutatud juba 1990. aastatel alusena mitteresidendist äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel TCA 97 § 25 kohaselt.

(378) Komisjon on punktides 8.2.2.2 ja 8.2.2.3 juba tõendanud, et vaidlustatud eelotsustega kiidetakse heaks kasumijaotuse meetodid, mis annavad tulemused, mis lahknevad reaalturuväärtusele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist, vähendades sellega ASI ja AOE maksustatavat kasumit Iirimaa äriühingu tulumaksuga maksustamisel ning annavad majandusliku eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Ühtlasi leiab komisjon nendes punktides esitatud põhjenduste alusel, et kõnealused eelotsused annavad äriühingutele ASI ja

([312]) Vt põhjendus 387.
([313]) Vt põhjendus 392.
([314]) Vt põhjendus 391.
([315]) TCA 97 §-s 25 sellele ei viidata.

AOE valikulise eelise ka TCA 97 § 25 piiratuma võrdlussüsteemi alusel, sest nende tulemusel väheneb ASI ja AOE selle sätte kohaselt maksustatav kasum ja seega nende äriühingu tulumaksu kohustus Iirimaal võrreldes teiste mitteresidendist äriühingutega, keda maksustatakse samuti selle sätte alusel.

8.2.3.2. ***Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigusest tulenev valikuline eelis maksusüsteemiga seotud objektiivsete kriteeriumide puudumisel***

(379) Isegi kui oletada, et reaalturuväärtuse põhimõte ei reguleeri TCA 97 § 25 kohaldamist, millega komisjon nõus ei ole, tuleks ikkagi leida, et vaidlustatud eelotsused annavad äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, sest sel juhul oleksid need kaalutlusõiguse tulemus, mida Iirimaa maksuhaldur kasutas maksusüsteemiga seotud objektiivsete kriteeriumide puudumisel.

(380) Kuigi maksuhalduritele tuleb anda riiklike sätete kohaldamisel maksumaksjate erinevuste arvessevõtmiseks teatav kaalutlusõigus, tuleb seda juhul, kui maksuhalduril on laiaulatuslik kaalutlusõigus abisaajate või selle kindlaksmääramisel, millistel tingimustel kohaldatakse maksusüsteemiga mitteseotud kriteeriumide alusel õigusakte, käsitada teatavaid äriühinguid või teatavate kaupade tootmist soodustavana võrreldes teistega, kes on taotletavat eesmärki arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ([316]). Teisisõnu ei põhjusta eelotsused, mis sisaldavad pelgalt asjaomaste riiklike maksusätete nõuetekohast tõlgendust, kaldumata kõrvale järjekindlast haldustavast, põhimõtteliselt valikulise eelise andmist. Seevastu eelotsused, mille puhul maksuhaldurid kasutavad kaalutlusõigust, mis ei põhine maksusüsteemiga seotud objektiivsetel kriteeriumidel, tekitavad valikulise eelise eelduse.

(381) Komisjon ja Iirimaa on nõus, et TCA 97 §-s 25 ei sätestata ühtegi objektiivset kriteeriumi kasumi jagamiseks sama mitteresidendist äriühingu eri osade vahel ([317]). Iirimaa ei ole aga komisjoniga nõus, et TCA 97 § 25 kohaldamist reguleerib reaalturuväärtuse põhimõte. Oletades, et Iirimaal on õigus, ja arvestades, et Iirimaa ei ole esitanud ühtegi muud objektiivset kriteeriumi mitteresidendist äriühingu kasumi jaotamiseks TCA 97 § 25 kohaldamise eesmärgil, tähendaks see, et Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigus selle sätte kohaldamisel ei põhine maksusüsteemiga seotud objektiivsetel kriteeriumidel, mis tekitab valikulise eelise eelduse. Komisjon on punktides 8.2.2.2 ja 8.2.2.3 juba tõendanud, et vaidlustatud eelotsustega kiidetakse heaks kasumijaotuse meetodid, mis vähendavad ASI ja AOE maksustatavat kasumit Iiri äriühingu tulumaksuga maksustamisel ning annavad majandusliku eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Nendes punktides esitatud põhjenduste alusel tuleks ka järeldada, et vaidlustatud eelotsused annavad äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, sest need võeti vastu TCA 97 § 25 kohaselt Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõiguse alusel, mida kasutati maksusüsteemiga seotud objektiivsete kriteeriumide puudumisel.

(382) Lõpuks väidavad Iirimaa ja Apple, et komisjon peab tõendama Apple'i eeliskohtlemist võrreldes teiste mitteresidendist äriühingutega, kelle suhtes Iirimaa maksuhaldur on teinud eelotsuseid TCA 97 § 25 kohaldamise eesmärgil. Iirimaa ja Apple näivad selle arutluskäiguga väitvat, et sobiv võrdlussüsteem on mitte TCA 97 § 25, vaid hoopis Iirimaa maksuhalduri eelotsustustava seoses mitteresidendist äriühingutega.

(383) Nende mitteresidendist äriühingute Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamist käsitlevate eelotsuste uurimisel, mille Iirimaa komisjonile esitas ([318]) ja mida võib pidada kogu filiaalile kasumi jaotamist käsitlevat Iirimaa eelotsustustava hõlmavaks, ([319]) ei olnud komisjonil võimalik tuvastada ühtegi järjepidevat eeskirjade kogumit,

([316]) Kohtuotsus C-6/12 P: OY, EU:C:2013:525, punkt 27.
([317]) Vt põhjendus 248.
([318]) Vt põhjendused 2 ja 6.
([319]) Käesoleva otsusega ei tehta mingeid järeldusi selles otsuses kirjeldatud ühegi eelotsuse võimaliku ebaseaduslikkuse ja kokkusobimatuse kohta riigiabi eeskirjadega, välja arvatud ASI ja AOE suhtes tehtud eelotsused.

mida üldiselt kohaldatakse objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide Iirimaal filiaali kaudu tegutsevate mitteresidendist äriühingute suhtes. Teisisõnu on Iirimaa maksuhalduri kasumi jaotamist käsitlev eelotsustustava liiga järjekindlusetu, et olla sobiv võrdlussüsteem vaidlustatud eelotsuste uurimiseks, eesmärgiga kindlaks teha, kas ASI ja AOE said nende eelotsuste tulemusel valikulise eelise.

(384) Mitut nendest eelotsustest kirjeldatakse põhjendustes 385–395 ([320]).

(385) *1998. aasta veebruari eelotsus – äriühingu [B] Iirimaa filiaal*: äriühing [B] on […] hargmaise kontserni osa ([321]). Selle äriühingu Iirimaa filiaal tegeleb […] tootmisega, viimistlusprotsessi korraldamisega ning kaupade klientidele kättetoimetamise järelevalve ja haldusega. Eelotsuse taotluse kohaselt on […] tootmine üldiselt ülekaalukalt kõige keerukam tegevus tootmisahelas ([322]). Äriühingu maksunõustaja väljapakutud ja Iirimaa maksuhalduri kinnitatud tasu, mis tuleb maksustamise eesmärgil Iirimaa filiaalile määrata, võrdub 117 %ga Iirimaa filiaali kogukulust, ([323]) mis koosneb eelkõige müügi- ja üldkuludest.

(386) *2001. aasta mai eelotsus – äriühingu [C2] Iirimaa filiaal:* äriühing [C2] on […] äriühing, mis on […] hargmaise kontserni [C] osa. Eelotsusega kinnitatakse kasumi jaotamine selle äriühingu Iirimaa filiaalile maksumaksja taotluse alusel, mille kohaselt ei ole kasum eelotsuses „arve esitamise teenuse kontekstis toodete tehnilise ostmise ja edasimüügina“ kirjeldatud tegevuste eest suurem kui 9 % Iirimaale rajatava ühise haldusteenuste keskuse kuludest.

(387) *2003. aasta mai eelotsus – äriühingu [A] Iirimaa filiaal:* äriühing [A] on […] hargmaise kontserni […] osa ([324]). Selle äriühingu Iirimaa filiaali kirjelduse kohaselt tegeleb ta […] tootmisega ning kogu asjaomase äriühingu raamatupidamisfunktsioonide täitmisega. Eelotsuse taotluses viitab äriühingu [A] maksunõustaja filiaalile kasumi jaotamise ettepanekut tehes OECD näidislepingule. Kuigi eelotsuse taotluse kohaselt asub kogu kontroll […] müügi, turundustegevuse, intellektuaalomandi ja varahaldusfunktsioonide üle väljaspool Iirimaad, ei leia äriühing [A], et Iirimaa filiaal on puhtalt „lepinguline tootja“, sest Iirimaad peetakse […] tarnimise poolest maailmas võtmetähtsusega asukohaks. Seetõttu pakutakse välja jagatud kasumi meetodil põhinev kasumi jaotamine, mille puhul 12,5 % ([325]) kogu äriühingu [A] kasumist jaotatakse Iirimaa filiaalile, selle asemel et kasutada kulupõhist meetodit, kuigi viimane oleks vähendanud äriühingu [A] maksustatavat kasumit Iirimaal.

(388) *2003. aasta septembri eelotsus – äriühingu [N] Iirimaa filiaal:* äriühing [N] on Iirimaal asutatud mitteresidendist äriühing, mis on […] hargmaise kontserni osa. Eelotsuse taotluse kohaselt seisneb äriühingu [N] Iirimaa filiaali tegevus […] tootmises ja muude seotud teenuste osutamises (nt ladustamine ja kohaletoimetamine). Nende toodetega seotud intellektuaalomand määrataks äriühingu [N] peakontorile väljaspool Iirimaad ja Iirimaa filiaal tegutseks alltöövõtjast tootja või lepingulise tootjana. Iirimaa filiaal ei kannaks mingisugust turunduse, teadus- ja

([320]) Kui kirjelduses ei mainita eelotsuse kestust, tähendab see, et eelotsus ei sisalda läbivaatamisklauslit või muud viidet selle kehtivusajale.
([321]) Vt põhjendus 373.
([322]) Iirimaa filiaali teised tegevused hõlmavad ka […]. Samuti määrataks kindlaks Iirimaa rajatise kasutamise ulatus väljaspool Iirimaad. Eelotsuse taotluse kohaselt on äriühingu [B] […] peakontoril […] emaettevõtjalt saadud litsents […] müümiseks ja tootmiseks.
([323]) 117 % taseme arvutas maksunõustaja selleks, et jätta peakontorile asjakohane tulu õiguste eest, mida ta omab, mis on maksunõustaja andmetel 20 % käibest […] standardlitsentsitasude alusel. Need tasemed arvutati pigem prognooside kui varasemate näitajate alusel. Eelotsuse taotluses ei selgitata kasutatud meetodit täpsemalt ega viidata järelkontrollile.
([324]) Vt põhjendus 374.
([325]) 12,5 % määr arvutatakse Iirimaa filiaali kulude ja kogukulude keskmise suhtarvu alusel. Arvessevõetud kulubaasi ei ole täpsustatud, eelotsuse taotluses viidatakse asjaomastele kuludele kui „tegevuse käigus tekkinud kuludele“.

arendustegevuse, kvaliteedikontrolli, toodete usaldusväärsuse ja varudega seotud riski. Eelotsusega kiidetakse heaks kasumi jaotamine Iirimaa filiaalile, et luua Iirimaal samasugune tegevustulu nagu oleks tekkinud siis, kui Iirimaa filiaal oleks asutatud äriühingu [N] tütarettevõtjana. Eelotsuses heaks kiidetud tasu Iirimaa filiaali tegevuse eest on 25–30 % juurdehindlus Iirimaa tootva filiaali kuludelt. Seda juurdehindlust kohaldatakse filiaali tegevuskulude suhtes. Samuti kinnitatakse eelotsuses, et äriühingule [N] kuuluva intellektuaalomandi müügi korral ei kohaldata Iiri kapitalikasumi maksu, sest Iirimaa filiaalil ei oleks äriühingule [N] kuuluva intellektuaalomandi suhtes mingit omandiõigust.

(389) *2004. aasta juuli eelotsus – äriühingu [I] Iirimaa filiaal:* äriühing [I] on asutatud Iirimaal, kuid on […] resident. […] tegutsev äriühing taotleb, et tema Iirimaa filiaali osutatavatele haldusteenustele kehtestataks 10 % kulumäär. Eelotsuse taotluse kohaselt on peaaegu kõik intellektuaalomandiõigused määratud väljapoole Iirimaad. Eelotsuse taotluses ei täpsustata asjaomaseid kulusid, kuid kinnitatakse, et äriühingu filiaali kasum, mille suhtes kohaldatakse Iiri äriühingu tulumaksu, piirdub kasumiga, mis on omistatav tegelikult Iirimaal toimunud tegevusele, mida teostasid filiaali töötajad.

(390) *2005. aasta jaanuari eelotsus – äriühingu [E] Iirimaa filiaal:* äriühing [B] on registreeritud […] ja on […] hargmaise kontserni osa. Eelotsuse taotluse kohaselt toodab Iirimaa filiaal […]. Äriühingul [E] on juurdepääs patentidele ja seotud intellektuaalomandiõigustele kontserni seotud äriühingutega sõlmitud litsentsilepingute kaudu. Äriühing [E] tegutseb Iirimaal „lepingulise tootjana“. Taotluses märgitakse, et Iirimaa filiaali maksubaasu ei tohiks erinevalt varasemast enam sisaldada ettevõtluskasumit. Taotluses kirjeldatakse võimalust viia praegune tootmine Iirimaalt mujale ning märgitakse, et sellisel otsusel oleksid Iirimaal toimuvale tegevusele tõsised tagajärjed. Kavandatud restruktureerimise käigus antaks äriühingule [E] kuuluvad intellektuaalomandiõigused ([326]) üle uuele üksusele nimega „Newco“, mis asutatakse Iirimaal, kuid on maksuresident väljaspool Iirimaad. Uue struktuuri kohaselt jätkaks Iirimaa filiaal oma tootmistegevust äsja asutatud Newco-nimelise äriühingu nimel tootmislepingu alusel. Äriühing taotleb Iirimaa maksuhaldurilt kinnitust, et intellektuaalomandi üleandmine ei too kaasa kapitalikasumi maksu Iirimaal ja Newcol ei ole Iirimaal maksukohustust. Äriühing [E] hakkab täitma ka muid funktsioone, eelkõige väljastama arveid Newco eest ja nimel. Äriühingult [E] klientidele toimuva toodete müügi edasine õigus käiks Iirimaa kaudu. Nende filiaali täidetavate funktsioonide ja tootmisfunktsioonide eest määrati maksustamise eesmärgil kokkulepitud tasuks tootmistegevuse kulud pluss 100 %.

(391) *2005. aasta detsembri eelotsus – äriühingu [M] Iirimaa filiaal:* äriühing [M] on asutatud Iirimaal, kuid on maksuresident väljaspool Iirimaad ja on […] hargmaise kontserni osa. Äriühing [M] müüb […] ning valmistooteid. Eelotsuse taotluses märgitakse, et Iirimaa filiaalis tegevuse ja tööhõive olemasoleval tasemel jätkumiseks […] kaalub kontsern Iirimaad asukohana uuele […], mida arendab kontserni äriühing […]. Taotluses kirjeldatud uue struktuuri kohaselt tegutseksid äriühing [M] ja tema Iirimaa filiaal nii, nagu nad oleksid raamatupidamisarvestuse seisukohast kaks eraldiseisvat juriidilist isikut. Tulu jaotataks reaalturuväärtusele vastava tootmistasuna selliselt, et Iirimaa filiaal teeniks samal tasemel tegevuskasumit, nagu ta teeniks juhul, kui Iirimaa filiaali tootmistegevust viiks läbi äriühingu [M] tütarettevõtja. Äriühingu [M] peakontor litsentsiks intellektuaalomandit kontserni äriühingult […] ja Iirimaa filiaal tegutseks alltöövõtjast tootjana. Alltöövõtjast tootjana toodaks ta valmistooteid peakontori tehniliste kirjelduste kohaselt, kasutades äriühingu [M] peakontorile kuuluvat tooret. Iirimaa filiaal ei kannaks mingisugust turunduse, teadus- ja arendustegevuse, kvaliteedikontrolli, toodete usaldusväärsuse ja varudega seotud riski. Lisaks tootmisele võiks Iirimaa filiaal abistada arvete esitamisel ja maksete kogumisel ning sellistes tootmisega seotud tegevustes nagu ladustamine ja kohaletoimetamine. Eelotsuses heaks kiidetud tasu nende tegevuste eest on 10 % juurdehindlus Iirimaa filiaali tegevuskuludelt.

([326]) Hoolimata asjaolust, et äriühingul [E] oleks olnud juurdepääs patentidele ja intellektuaalomandiõigustele üksnes seotud äriühingutega sõlmitud litsentsilepingute kaudu, viidatakse eelotsuse taotluses enne kavandatud restruktureerimist äriühingule [E] kuuluvatele intellektuaalomandiõigustele.

(392) *2006. aasta juuli eelotsus – äriühingu [M] Iirimaa filiaal:* äriühing [F] on […] maksuresident ja […] hargmaise kontserni osa. Eelotsusega pikendatakse 1997. aasta kokkulepet, mille kohaselt 15 % äriühingu [F] kasumist jaotatakse maksustamise eesmärgil Iirimaa filiaalile. See kokkulepe vaadatakse läbi 2025. aastal. Iirimaa filiaal on […] üleilmne peakontor; ta vastutab […] strateegilise planeerimise, sisseostude ning […] koordineerimise ja järelevalve, sealhulgas logistika eest. Äriühingu [F] juhatus, mis asub […] peakontoris, täidab kontserni peamisi juhtimisfunktsioone. Äriühingu [F] maksunõustaja sõnul tunnistati 1997. aasta eelotsuses asjaolu, et intellektuaalomand kuulub […] peakontorile, mitte Iirimaa filiaalile. Eelotsuse taotlus sisaldab äriühingu [F] tööhõivenäitajaid Iirimaal ja eelmise kaheksa aasta jooksul tasutud maksude summat, kuid ei sisalda raamatupidamisandmeid ega äriühingu finantsprognoose.

(393) *2006. aasta detsembri eelotsus – äriühingu [C1] Iirimaa filiaal:* äriühing [C1] on […] äriühing, mis on […] hargmaise kontserni […] osa. Filiaal toodab […]. Filiaali tegevusvaldkonnad hõlmavad […], tootmist, inimressursse, suhtekorraldus, finantsküsimusi, hanked jmt. Eelotsuse taotluses ei viidata Iirimaa filiaali kasutatava intellektuaalomandi olemasolule, mis asub väljaspool Iirimaad. Filiaali maksustatav tasu, mis eelotsuses kokku lepiti, koosneb 18 % juurdehindlusest Iirimaal tekkivatelt tegevuskuludelt, 1,6 % „intellektuaalomanditulust“ asjaomase äriühingu […] aastakäibelt, mis tuleneb Iirimaa filiaali toodetud toodetest, ning käitisesse ja hoonetesse tehtud kapitalipaigutuste mahaarvamisest.

(394) *2007. aasta detsembri eelotsus – kontserni [G] Iirimaa tütarettevõtjad:* kontsern [G] on kolme Iirimaa tütarettevõtjaga […] hargmaine kontsern. Seepärast paistab, et eelotsus käsitleb kasumi jaotamist äriühingute vahel, mitte filiaalile. Kokkuleppe kohaselt pidi eelotsus kehtima alates 2008. aastast viis aastat. Eelotsuse taotluses märgitakse, et Iirimaa tütarettevõtjate täidetavad funktsioonid seisnevad […] tootmises, […] ja seotud toodete müügis, […] kauplemises, kontserni tütarettevõtjate ühise teeninduskeskuse üleilmses haldamises ning teadus- ja arendustegevuses. Eelotsuse taotluses ega üheski teises Iirimaa esitatud tõendavas materjalis ei viidata Iirimaa tütarettevõtjate kasutatava intellektuaalomandi olemasolule, mis asub väljaspool Iirimaad. Kolmest tütarettevõtjast ühe puhul, mida kirjeldatakse tootmisüksusena, lepitakse eelotsuses Iirimaal kohaldatava maksubaasi arvutamine kokku summana, mis koosneb 15 % Iirimaal tekkivatelt tegevuskuludelt (arvestatud kulud on loetletud eelotsuse taotluses), 0,8 % „intellektuaalomanditulust“ aastakäibelt, mis tuleneb Iirimaal toodetud toodetest, ning käitisesse ja hoonetesse tehtud kapitalipaigutuste mahaarvamisest. Teise kahe tütarettevõtja puhul lepitakse eelotsuses kokku maksubaas, mis võrdub 15 %ga tegevuskuludest (arvestatud kulud on loetletud eelotsuse taotluses).

(395) *2010. aasta septembri eelotsus – äriühingu [D] Iirimaa filiaal:* äriühing [D] on […] residendist […] äriühing, mis on […] hargmaise kontserni osa. Eelotsuse taotluse kohaselt soovib kontsern […] ja ta peab Iirimaad selle tegevuse jaoks sobivaks kohaks, võttes arvesse eeldatavaid maksukulusid. Iirimaa filiaal osutaks kontsernis ja […] kõrgel tasemel tsentraliseeritud juhtimisteenuseid. Eelotsuses heaks kiidetud tasu tsentraliseeritud juhtimisfunktsiooni eest on 10 % juurdehindlus Iirimaa filiaalis tekkinud kogukuludelt. 10 % juurdehindlus põhineb äriühingu maksunõustaja tehtud võrdlusanalüüsil. Kasum, mis tuleb jaotada […] funktsioonile kolmandate isikutega, määratakse kindlaks kolmandatelt isikutelt saadaolevate summade ning Iirimaal tekkinud seotud kulude kogusumma, […] määratud peakontori kulude ja kontserni teiste tütarettevõtjate osutatud teenuste reaalturuväärtusele vastava väärtuse vahena.

(396) Komisjon näeb nendes eelotsustes mitmesuguseid vastuolusid.

(397) Eeskätt ei ole meetodite valik isegi kirjeldatud tegevuste sarnasuse korral süstemaatiline. Näiteks nii äriühingu [A] kui ka AOE filiaale kirjeldatakse toodete tootjatena, kes kasutavad äriühingule kuuluvat intellektuaalomandit, mis ei ole määratud Iirimaa filiaalile. Äriühingu [A] eelotsuse taotluses tehakse järeldus, et äriühingu [A] Iirimaa filiaal ei ole lepinguline tootja, kuigi vaidlustatud eelotsustes nõustutakse, et AOE on lepinguline tootja. Seega kiideti

äriühingu [A] suhtes tehtud eelotsuses heaks OECD siirdehindade suunistes kirjeldatud jagatud kasumi meetod, ([327]) erinevalt kulupõhisest/tehingupõhise tootluse meetodist, mis kiideti heaks AOE puhul, kuigi äriühingu [A] eelotsuse taotluses kirjeldatud tegevused näivad sarnanevat AOE eelotsuse taotluses kirjeldatud tegevustega. Kui ka AOE puhul oleks valitud jagatud kasumi meetod, oleks kogu selle äriühingu kasum tulnud jaotada tema Iirimaa filiaalile, sest selle filiaali tegevuskasum kujutab endast äriühingu kogu tegevuskulu.

(398) Samamoodi palutakse äriühingu [A] eelotsuse taotluses Iirimaa maksuhaldurilt kinnitust, kas tema tootmiskäitisele jaotatava kasumi arvutamisel tuleks kasutada jagatud kasumi meetodit, mis põhineb äriühingu kogukulude osakaalul, mille moodustavad tema Iirimaa filiaali kulud. Iirimaa filiaali maksustatava kasumi arvutamiseks pakutakse kulupõhise meetodi asemel välja jagatud kasumi meetod, kuigi kulupõhine meetod oleks äriühingu [A] väitel vähendanud filiaali maksustatavat kasumit. See on vastupidine lähenemisviisile, mille Iirimaa maksuhaldur kiitis heaks äriühingute [B], [C2], [N], [I], [E], [M] ja [D] suhtes tehtud eelotsustes, milles nende äriühingute Iirimaa filiaalide maksubaas arvutati protsendina kuludest, mitte protsendina äriühingu kogukasumist ([328]).

(399) Jagatud kasumi meetod kiideti heaks ka äriühingu [F] puhul, kusjuures Iirimaa filiaalile jaotati 15 % äriühingu kogukasumist. Kuigi äriühingu [F] puhul erineb filiaali funktsioonide kirjeldus äriühingu [A] Iirimaa filiaali funktsioonide kirjeldusest – äriühing [A] kirjeldas oma Iirimaal toimuvat tegevust kui tootmist, milles kasutatakse väljaspool Iirimaad omatavat intellektuaalomandit, ([329]) samal ajal kui äriühing [F] kirjeldas oma Iirimaal toimuvat tegevust kui üleilmset peakontorit äriühingu […] tegevuse jaoks –, põhinevad kokkulepitud tasud samal siirdehindade meetodil ehk jagatud kasumi meetodil ning kohaldatav protsent ei erine oluliselt (15 % äriühingu [F] puhul ja 12,5 % äriühingu [A] puhul), hoolimata asjaolust, et esimesel juhul kirjeldatakse tegevust sellisena, millega kaasneb keerukus ja äririsk, ning teisel juhul vähendatud riskiga rutiinse tegevusena.

(400) Lisaks jaotatakse mitmes eelotsuses kasumit kulude alusel, kohaldades tegelikult tehingupõhise tootluse meetodit, kus valitud kasumlikkuse näitajaks on kulud. Mõnel juhul on võrdlusaluseks võetud kulud siiski filiaali tegevuskulud, kuid teistel juhtudel, näiteks äriühingu [B] puhul, hõlmab kasumi jaotamiseks kasutatud kulubaas müügikulusid. Näib, et see eelotsustes võrdlusalusena kasutatud kulubaasi varieerumine ei järgi konkreetseid suurema või väiksema kulubaasi sobivuse kaalutlusi.

(401) Üks ilmne erinevus võrreldavate olukordade käsitlemisel selgub ka võrdlusest, kuidas Iirimaa maksuhaldur kohtleb äriühingu [M] ja äriühingu [E] Iirimaa filiaale. Mõlemad äriühingud said eelotsuse 2005. aastal ja mõlema äriühingu Iirimaa filiaalid toodavad […]. Mõlemad filiaalid kannavad piiratud riski – äriühingu [E] filiaali kirjeldatakse lepingulise tootjana, kuid äriühingu [M] filiaali alltöövõtjast tootjana, mis on sisuliselt sama tegevus – ning eelotsuse taotlustes täpsustatakse, et kasutatav toore kuulub peakontorile. Seni kuni filiaalid on tootjad, puuduvad lepingulised vahendid sellise omandiõiguse määramiseks kas peakontorile või filiaalile, sest nad on üks ja sama juriidiline isik. Seetõttu kirjeldatakse äriühingu [E] ja äriühingu [M] filiaale tegelikult väga sarnaseid riske kandvatena ja väga sarnaseid funktsioone täitvatena ning mõlemad filiaalid osalevad arvete esitamises. Mõlema

([327]) See vastab viiendale OECD meetodile, mitte tehingupõhise tootluse meetodile.

([328]) Nendel juhtudel määratakse Iirimaa filiaalide maksubaas protsendina kuludest olenemata sellest, kas äriühing on märkinud, et hindamisel tuleks arvesse võtta intellektuaalomandit; näiteks äriühingu [A] taotluses on märgitud, et intellektuaalomand paigutataks väljapoole Iirimaad, samuti näiteks äriühingu [I] puhul, samas kui ühel juhul jäädakse jagatud kasumi meetodi juurde, teisel juhul aga ei jääda.

([329]) Eelotsuse taotluses märgitakse, et „[kontsern […] ei pea [äriühingu [A]] tegevust Iirimaal pelgalt „lepingulise tootja“ tegevuseks. Samas on […] funktsionaalne analüüs selgelt näidanud, et Iirimaal toimuv tegevus on sisuliselt […] tootmine“.

eelotsuse puhul määratakse filiaali maksubaas juurdehindlusena, mida kohaldatakse äriühingute Iirimaa filiaalide tegevuskulude suhtes ([330]). Äriühingu [E] filiaali puhul kiitis Iirimaa maksuhaldur siiski heaks 100 % juurdehindluse tegevuskuludelt, samas kui äriühingu [M] puhul kiitis Iirimaa maksuhaldur heaks kümme korda väiksema ehk 10 % juurdehindluse tegevuskuludelt. Kummaski eelotsuses ei ole tasu sellist erinevust selgitatud, sõltumata sellest, kas nende eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid annavad tulemuseks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi.

(402) Kontserni [G] ja äriühingu [C1] suhtes tehtud eelotsustes kiideti heaks selline tasu meetod, mis sarnaneb 2007. aasta vaidlustatud eelotsuses AOE puhul heaks kiidetud tasu meetodiga. See meetod tugineb protsendile käibest, mida asjaomastes eelotsuse taotlustes nimetatakse „intellektuaalomandituluks“, ja protsendile tegevuskuludest. Kõnealune meetod ei vasta OECD siirdehindade suunistes esitatud meetodile. Kolm eelotsust käsitlevad tootmist eri sektorites: […] äriühingu [G] puhul, […] äriühingu [C1] puhul ja personaalarvutid AOE puhul. Äriühingu [G] Iirimaa filiaali kirjelduse kohaselt täidab filiaal turustusfunktsiooni, samas kui äriühingu [C1] ja AOE Iirimaa filiaalid ei paista sellist funktsiooni täitvat. Ometi on äriühingu [G] puhul heaks kiidetud tasu protsendina käibest, mida nimetatakse „intellektuaalomandituluks“, kõige väiksem – 0,8 %, võrreldes äriühingu [C1] Iirimaa filiaali 1,6 % ning AOE Iirimaa filiaali [1–5] %ga. Samuti on äriühingu [G] Iirimaa filiaali maksubaasi arvutamisel kasutatud kulude osakaal 15 % tegevuskuludest väiksem kui äriühingu [C1] puhul heaks kiidetud osakaal 18 % tegevuskuludest. Seega annavad äriühingu [G] Iirimaa filiaali jaoks heaks kiidetud tasu meetod ja parameetrid süstemaatiliselt tulemuseks Iirimaa filiaali väiksema maksubaasi kui Iirimaa maksuhalduri poolt äriühingu [C1] puhul heaks kiidetud tasu meetod ja parameetrid, hoolimata asjaolust, et äriühingu [G] Iirimaa filiaal näib täitvat rohkem funktsioone kui äriühingu [C1] Iirimaa filiaal. Seda erinevust ei saa seletada asjaomastes eelotsuse taotlustes esitatud kirjeldustega. Eelkõige ei põhjenda ükski arvutus 0,8 %, 1,6 % ja [1–5] % intellektuaalomanditulu ega äriühingu [G], äriühingu [C1] ja AOE eelotsuse taotlustes esitatud protsente tegevuskuludest.

(403) Kokkuvõttes näitab Iirimaa maksuhalduri kasumi jaotamist käsitleva eelotsustustava uurimine, et mitteresidendist äriühingute Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamise kindlaksmääramiseks TCA 97 § 25 kohaldamise eesmärgil ei kohaldata ühtegi järjepidevat kriteeriumi. See uurimine kinnitab ka, et vaidlustatud eelotsused võeti maksusüsteemiga seotud objektiivsete kriteeriumide puudumisel vastu Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõiguse alusel ning seetõttu tuleks leida, et need eelotsused annavad äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses ([331]).

8.2.4. PÕHJENDUSE PUUDUMINE MAKSUSÜSTEEMI OLEMUSE JA LOOGIKA ALUSEL

(404) Meedet, mis kujutab endast erandit võrdlussüsteemist, võib siiski pidada ka mittevalikuliseks, kui see meede on põhjendatud kõnealuse süsteemi olemuse või loogikaga. See kehtib juhul, kui meede tuleneb otseselt võrdlussüsteemi olemuslikest alus- või suunispõhimõtetest või on selle süsteemi toimimiseks ja tulemuslikkuseks vajalike süsteemiomaste mehhanismide tulemus ([332]).

(405) Iirimaa ega Apple ei ole esitanud määravaid põhjendusi vaidlustatud eelotsustega valikulise eelise andmise kohta, kuigi sellega seotud tõendamiskohustus lasub liikmesriigil. Iirimaa ei ole esitanud valikulise kohtlemise kohta ühtegi põhjendust, samas kui Apple väidab, et kaalutlusõiguse kasutamine on Iiri äriühingu tulumaksu süsteemile omane ning eelotsused toetasid süsteemi tulemuslikkust ja olid proportsionaalsed ([333]).

(406) Komisjon leiab, et need väited ei õigusta ASI ja AOE valikulist kohtlemist käesoleval juhul.

([330]) See on näiteks ka 2007. aasta eelotsuses ASI puhul kokkulepitud meetod.
([331]) Vt põhjendus 381.
([332]) Vt näiteks otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, EU:C:2011:550, punkt 69.
([333]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 216 jj.

(407) Esiteks ei saa maksuhalduri kaalutlusõiguse kasutamine, isegi kui see on teatavate maksueeskirjade kohaldamisele omane, õigustada sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate maksumaksjate vahelist diskrimineerimist. Nagu Euroopa Kohus on otsustanud, ([334]) tekitab maksuhalduri kaalutlusõiguse kasutamine selliste maksueeskirjade kohaldamisel, mis ei põhine maksusüsteemiga seotud objektiivsetel kriteeriumidel, valikulisuse eelduse, ning Apple'il ei ole õnnestunud tõendada, et Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigus vaidlustatud eelotsuste tegemisel põhineb maksusüsteemiga seotud objektiivsetel kriteeriumidel.

(408) Igal juhul tuletab komisjon meelde, et nii tema peamise ([335]) kui ka täiendava ([336]) arutluskäigu kohaselt, samuti tema esimese alternatiivse arutluskäigu ([337]) kohaselt ei ole Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõiguse kasutamine see, mis viib äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise andmiseni, vaid tõsiasi, et vaidlustatud eelotsustega kindlustatakse äriühingutele ASI ja AOE väiksem maksubaas ja seega väiksem äriühingu tulumaksu kohustus, mis ei ole kättesaadav võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevatele ettevõtjatele. Nimetatud arutluskäikude kohaselt tekitab valikulise eelise Iirimaa maksuhalduri heakskiit Apple'i väljapakutud kasumijaotuse meetoditele ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks, mitte kaalutlusõiguse kasutamine nende meetodite heakskiitmisel. See, et vaidlustatud eelotsused annavad valikulise eelise äriühingutele ASI ja AOE ka Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõiguse kasutamise tõttu kontekstis, mis ei põhine maksusüsteemiga seotud objektiivsetel kriteeriumidel, on veel üks arutluskäik, mis toetab käesoleval juhul valikulise eelise tuvastamist ([338]). Kõnealune arutluskäik töötati välja, et vastata Iirimaa ja Apple'i väitele, mille kohaselt reaalturuväärtuse põhimõte ei reguleeri TCA 97 § 25 kohaldamist ja valikulise eeliste tõendamiseks tuleb vaidlustatud eelotsuseid võrrelda Iirimaa maksuhalduri haldustavaga. Seega, kui viimane arutluskäik välja arvata, ei sõltu komisjoni järeldus, et vaidlustatud eelotsused annavad äriühingutele ASI ja AOE valikulise eelise, sellest, kas Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigust kasutati ülemääraselt nende eelotsuste tegemisel või kuidas Iirimaa maksuhaldur kõnealust kaalutlusõigust kasutas, vaid tuleneb tõsiasjast, et nimetatud eelotsused vähendavad valikuliselt ASI ja AOE Iiri äriühingu tulumaksu kohustust võrreldes võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtjatega.

(409) Teiseks, isegi kui komisjoni järeldus valikulise eelise kohta põhineks Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõiguse kasutamisel, on Apple'i esitatud väide, et „[eelotsused] tulenesid TCA 97 § 25 olemuslikest põhimõtetest", ([339]) selgitamata täpsemalt, kuidas seda tuleks mõista või kuidas see võiks põhjendada valikulist kohtlemist, käesoleval juhul ebapiisav valikulise kohtlemise õigustamiseks. Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt peab äriühingule antud eelis olema kooskõlas nii kõnealuse maksusüsteemi olemuslike tunnustega kui ka viisiga, kuidas seda süsteemi rakendatakse ([340]). Seepärast, isegi kui Iirimaa maksuhalduri TCA 95 § 25 kohane haldustava oleks õige võrdlussüsteem, millega komisjon nõus ei ole, näitab viis, kuidas Iirimaa maksuhaldur rakendas TCA 95 § 25 individuaalsete eelotsuste tegemise kaudu, et tema kaalutlusõiguse kasutamine ei põhine objektiivsetel kriteeriumidel. Seega ei saa ASI ja AOE sellist eeliskohtlemist põhjendada maksusüsteemi loogika või üldise olemusega.

(410) Kolmandaks ei saa selle süsteemi raames teatavate äriühingute valikulist kohtlemist põhjendada üldise viitega „maksusüsteemi tulemuslikkusele", ([341]) mida eelotsused väidetavalt toetasid. Üldjuhul on eelotsused tõepoolest seaduslik vahend, mida maksuhaldurid sageli õiguskindluse tagamiseks kasutavad, kuid see tõsiasi ei vabasta eelotsuseid riigiabi eeskirjade kohasest kontrollist.

(411) Kokkuvõttes ei õigusta maksusüsteemi olemus ega loogika vaidlustatud eelotsuste kaudu äriühingutele ASI ja AOE pakutud valikulist kohtlemist.

([334]) Kohtuotsus C-6/12 P: OY, EU:C:2013:525, punkt 27.
([335]) Punkt 8.2.2.2.
([336]) Punkt 8.2.2.3.
([337]) Punkt 8.2.3.1.
([338]) Punkt 8.2.3.2.
([339]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 218.
([340]) Otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, EU:C:2011:550, punkt 73.
([341]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 219.

8.2.5. JÄRELDUS VALIKULISE EELISE OLEMASOLU KOHTA

(412) Kiites heaks ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamise meetodid, mis lahknevad reaalturuväärtuse põhimõttele vastavast turupõhisest tulemusest, vähendavad vaidlustatud eelotsused ASI ja AOE maksubaasi võrreldes integreerimata äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastab turutingimustel läbi räägitud turuhindu. Seega vähendavad vaidlustatud eelotsused ASI ja AOE Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade kohaselt kindlaksmääratud äriühingu tulumaksu kohustust, andes sellega nendele äriühingutele valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses ([342]).

(413) Teise võimalusena, kiites heaks ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele kasumi jaotamise meetodid, mis lahknevad reaalturuväärtuse põhimõttele vastavast turupõhisest tulemusest, vähendavad vaidlustatud eelotsused ASI ja AOE maksubaasi võrreldes teiste mitteresidendist äriühingutega, kes tegutsevad Iirimaal filiaali kaudu. Seega vähendavad vaidlustatud eelotsused ASI ja AOE TCA 97 § 25 kohaselt kindlaksmääratud äriühingu tulumaksu kohustust, andes sellega nendele äriühingutele valikulise eelise aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses ([343]).

8.3. *JÄRELDUS ABI OLEMASOLU KOHTA*

(414) Eeltoodut arvesse võttes leiab komisjon, et Iirimaa maksuhalduri poolt ASI ja AOE kasuks tehtud vaidlustatud eelotsused annavad nendele äriühingutele valikulise eelise, mis on omistatav Iirimaale ja mida rahastatakse riigi ressurssidest, mis moonutab või ähvardab moonutada konkurentsi ja võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Seepärast kujutavad vaidlustatud eelotsused endast riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

(415) Kuna vaidlustatud eelotsused põhjustavad nende maksete vähenemise, mida ASI ja AOE peaksid tavaliselt oma äritegevuse käigus tasuma, tuleks vaidlustatud eelotsuseid pidada äriühingutele ASI ja AOE tegevusabi andmiseks.

8.4. *VAIDLUSTATUD MEETME ABISAAJAD*

(416) Vaidlustatud eelotsustega antakse äriühingutele ASI ja AOE riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. ASI ja AOE on aga osa hargmaisest kontsernist, nimelt Apple'i kontsernist, mis koosneb paljudest äriühingutest, ja kõiki neid äriühinguid kontrollib lõpuks Apple Inc. Eraldi juriidilisi isikuid võidakse riigiabi eeskirjade kohaldamise eesmärgil lugeda üht majandusüksust moodustavaks. Sellist majandusüksust käsitatakse asjaomase ettevõtjana, kes on abimeetme puhul abisaaja. Nagu Euroopa Kohus on varem otsustanud, „tuleb terminit „ettevõtja" mõista konkurentsiõiguses kui […] majandusüksust, ja seda isegi siis, kui õiguslikult koosneb see majandusüksus mitmest füüsilisest või juriidilisest isikust" ([344]). Selleks et määrata kindlaks, kas mitu üksust moodustavad majandusüksuse, hindab Euroopa Kohus kontrolliva osaluse olemasolu või funktsionaalseid, majanduslikke või orgaanilisi seoseid ([345]). Käesoleval juhul kuuluvad ASI ja AOE lõpuks täielikult äriühingule Apple Inc ([346]). ning enamik ASI ja AOE juhatuse liikmeid on äriühingu Apple Inc. töötajad, ([347]) nii et võib öelda, et Apple Inc., mis on Apple Group'i kontrolliv üksus, kontrollib funktsionaalsete, majanduslike ja orgaaniliste seoste kaudu ka äriühinguid ASI ja AOE.

([342]) Punkt 8.2.2.
([343]) Punkt 8.2.3.
([344]) Kohtuotsus C-170/83: Hydrotherm, EU:C:1984:271, punkt 11. Vt ka kohtuotsus T-137/02: Pollmeier Malchow *vs.* komisjon; EU:T:2004:304, punkt 50.
([345]) Kohtuotsus C-480/09: Acea Electrabel Produzione SpA *vs.* komisjon; EU:C:2010:787, punktid 47–55; kohtuotsus C-222/04: Cassa di Risparmio di Firenze SpA jt; EU:C:2006:8, punkt 112.
([346]) Vt põhjendus 47.
([347]) Vt põhjendus 114.

(417) Pealegi oli Apple Group see, kes otsustas asutada ASI ja AOE Iirimaal, ning Apple Group määras struktuuri, mille kohaselt ASI ja AOE asutatakse Iirimaal ja nende äriühingute tegevus Iirimaal piirdub kummagi juhul ühe filiaaliga. Seepärast saab vaidlustatud eelotsuste kaudu äriühingutele ASI ja AOE antud riigiabist kasu Apple Group tervikuna, sest igasugune soodustav maksustamislahendus, mida Iirimaa maksuhaldur äriühingutele ASI ja AOE võimaldas, toob lõpuks kasu Apple'i kontsernile tervikuna, vabastades täiendavaid rahalisi vahendeid, mida võib kasutada kogu kontserni kasuks.

(418) Hoolimata asjaolust, et Apple Group on korraldatud erinevate juriidiliste isikutena, tuleks järelikult seda kontserni pidada siiski üheks majandusüksuseks, kes saab kasu riigiabist, mida Iirimaa vaidlustatud eelotsuste kaudu andis ([348]).

8.5. *VAIDLUSTATUD MEETMETE KOKKUSOBIVUS*

(419) Riigiabi peetakse siseturuga kokkusobivaks, kui see kuulub mõne aluslepingu artikli 107 lõikes 2 ([349]) loetletud aluse alla, ja seda võidakse pidada siseturuga kokkusobivaks, kui komisjon leiab, et see kuulub mõne aluslepingu artikli 107 lõikes 3 ([350]) loetletud aluse alla. Samas on riigiabi andva liikmesriigi kohustus tõendada, et antav abi on siseturuga kokkusobiv aluslepingu artikli 107 lõike 2 või 3 alusel ([351]).

(420) Iirimaa ei ole vaidlustatud eelotsuste kaudu antud riigiabi puhul tuginenud üheski nimetatud sättes esitatud kokkusobivuse tuvastamise alusele.

(421) Lisaks, nagu on märgitud põhjendustes 222 ja 415, tuleks vaidlustatud eelotsuseid pidada tegevusabi andmiseks äriühingutele ASI ja AOE ning Apple'i kontsernile tervikuna. Eelkõige ei saa sellist abi pidada aluslepingu artikli 107 lõike 3 punkti c kohaselt siseturuga kokkusobivaks, sest see ei soodusta teatud majandustegevuse või teatavate majanduspiirkondade arengut, samuti ei ole kõnealused maksustiimulid ajaliselt piiratud, järk-järgult vähenevad või proportsionaalsed määral, mis oleks vajalik teatava majandusliku mahajäämuse kõrvaldamiseks asjaomastes piirkondades.

(422) Seega on riigiabi, mida Iirimaa vaidlustatud eelotsuste kaudu andis, siseturuga kokkusobimatu.

9. **ABI EBASEADUSLIKKUS**

(423) Aluslepingu artikli 108 lõike 3 kohaselt on liikmesriigid kohustatud komisjonile teatama kõikidest abimeetmete kavadest (teatamiskohustus) ja neil ei ole õigust rakendada kavandatavaid abimeetmeid enne komisjoni lõpliku

([348]) Vt sarnasuse alusel kohtuotsus C323/82: Intermills; ECLI:EU:C:1984:345, punkt 11: „kaebajate endi esitatud teabest on selge, et pärast restruktureerimist juhib nii äriühingut SA Intermills kui ka kolme tootmisettevõtet Valloonia piirkondlik tegevjuht ning pärast käitise üleandmist kolmele äsja asutatud äriühingule on äriühingul SA Intermills jätkuvalt huvid nendes äriühingutes. Seepärast tuleb nõustuda, et hoolimata asjaolust, et kolmel tootmisettevõttel on igaühel endisest äriühingust SA Intermills eraldi seisev juriidilise isiku staatus, moodustavad need äriühingud koos ühe kontserni vähemalt osas, mis puudutab Belgia ametivõimude antud abi". Vt ka otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416, punkt 102: „Neid asjaolusid arvesse võttes on komisjon õigustatult leidnud, et maksustatavat tulu kindlaks määravad õigusnormid kujutavad endast eelist koordineerimiskeskustele ja kontsernidele, mille liikmed nad on".

([349]) Aluslepingu artikli 107 lõikes 2 sätestatud erandid puudutavad järgmist abi: a) üksiktarbijatele antav sotsiaalabi; b) loodusõnnetuste ja erakorraliste sündmuste tekitatud kahju korvamiseks antav abi ja c) Saksamaa Liitvabariigi teatud piirkondade majandusele antav abi.

([350]) Aluslepingu artikli 107 lõikes 3 sätestatud erandid puudutavad järgmist abi: a) abi majandusarengu edendamiseks teatavates piirkondades; b) abi üleeuroopalist huvi pakkuva tähtsa projekti elluviimiseks või mõne liikmesriigi majanduses tõsise häire kõrvaldamiseks; c) abi teatud majandustegevuse või teatavate majanduspiirkondade arengu soodustamiseks; d) abi kultuuri edendamiseks ja kultuuripärandi säilitamiseks ja e) nõukogu otsusega määratud abi.

([351]) Kohtuotsus T-68/03: Olympiaki Aeroporia Ypiresies *vs.* komisjon, EU:T:2007:253, punkt 34.

seisukoha vastuvõtmist (meetme rakendamise peatamise kohustus). Teatamiskohustust korratakse nõukogu määruse (EL) 2015/1589 ([352]) artiklis 2 ja meetme rakendamise peatamise kohustust sama määruse artiklis 3. Nimetatud määruse artikli 1 punktis f määratletakse uus abi, mis on kehtestatud vastuolus aluslepingu artikli 108 lõikega 3, ebaseadusliku abina.

(424) Komisjon märgib, et Iirimaa ei teatanud komisjonile vaidlustatud eelotsuste tegemise kavast ega pidanud kinni meetme rakendamise peatamise kohustusest. Seega kujutavad vaidlustatud eelotsused määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti f kohaselt endast ebaseaduslikku abi, mis kehtestati vastuolus aluslepingu artikli 108 lõikega 3.

10. **VÄIDETAVAD MENETLUSNORMIDE RIKKUMISED**

(425) Nii Iirimaa kui ka Apple väidavad, et komisjon on rikkunud nende õigust olla ära kuulatud, sest komisjoni uurimismenetluse kese on menetluse algatamise otsuse vastuvõtmisest saadik väidetavalt muutunud, mida tõendavat 17. aprilli 2015. aasta kiri, ning väidetavalt ei antud neile võimalust oma arvamust komisjoni selles kirjas esitatud seisukohtade suhtes nõuetekohaselt teatavaks teha. Seetõttu leiavad Iirimaa ja Apple, et komisjon oleks pidanud menetluse algatamise otsust laiendama või võtma vastu uue otsuse, millega algatatakse ametlik uurimismenetlus, sätestades uurimise väidetavalt uus kese.

(426) Komisjon leiab, et Iirimaa ja Apple'i menetlusõigusi on käesoleval juhul täielikult austatud.

(427) Komisjon märgib eelkõige, et komisjoni riigiabi uurimismenetluse kohaldamisala ei ole menetluse algatamise otsuse ja käesoleva otsuse vastuvõtmise vahel muutunud. Mõlemad otsused käsitlevad samu meetmeid (Iirimaa maksuhalduri 1991. ja 2007. aasta eelotsus), samu abisaajaid (ASI, AOE ja Apple Group) ning samu riigiabiga seotud probleeme (kas nimetatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid annavad tulemuseks kasumi sobiva jaotamise ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele või annavad nendele äriühingutele valikulise eelise, lubades neil määrata oma maksustatava kasumi kindlaks viisil, mis lahkneb reaalturuväärtusele vastavast tulemusest).

(428) Komisjon väljendas menetluse algatamise otsuses oma esialgseid kahtlusi vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodite kokkusobivuse suhtes riigiabi eeskirjadega, eelkõige reaalturuväärtuse põhimõttega, tulenevalt aluslepingu artikli 107 lõikest 1. Menetluse algatamise otsusele järgneva põhjaliku uurimise eesmärk on teavitada komisjoni täiendavatest faktilistest ja õiguslikest elementidest. Nagu menetluse algatamise otsuses märgitud, võivad need elemendid komisjoni algseid kahtlusi edasi arendada või need kummutada. Seetõttu võib menetluse lõpus olla komisjoni analüüs muutunud, mis tähendab, et lõppotsus võib menetluse algatamise otsusest mõnevõrra erineda, ilma et need erinevused mõjutaksid lõppotsuse õiguspärasust ([353]).

(429) Komisjoni analüüsi edasiarenemine käesolevas juhtumis tuleneb mahukast kirjalikust teabest, mille Iirimaa ja Apple esitasid komisjoni poolt menetluse algatamise otsuses riigiabiga seoses tõstatatud probleemide peale. Vastuseks Iirimaa taotlusele tema riigiabi hindamist nende elementide valguses lähemalt selgitada ning arvestades Iirimaa väidet, et komisjoni hindamine näib põhinevat kohaldatava siseriikliku õiguse vääritimõistmisel komisjoni poolt, saatis komisjon 17. aprillil 2015 Iirimaale läbipaistvuse huvides kirja, mille viimane edastas Apple'ile. Ometigi ei ole menetluse algatamise otsusest saadik muutunud ei komisjoni riigiabi uurimismenetluse teema (vaidlustatud eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetodid) ega ka tema peamised kahtlused vaidlustatud meetmete riigiabi eeskirjadele vastavuse suhtes (kas need meetodid andsid tulemuseks ASI ja AOE maksustatava kasumi, mis vastab reaalturuväärtuse põhimõttele).

([352]) Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks, (ELT L 248, 24.9.2015, lk 9).

([353]) Kohtuotsus T-424/05: Itaalia *vs.* komisjon, EU:C:2009:49, punkt 69 ja otsus liidetud kohtuasjades T-231/06 ja T-237/06: Madalmaad ja NOS vs. komisjon, EU:C:2010:525, punkt 50. Vt ka kohtuotsus T-242/12: (SNCF) *vs.* komisjon, EU:C:2015:1003, punktid 345–367.

(430) Igal juhul on alates 17. aprilli 2015. aasta kirjast antud Iirimaale arvukalt võimalusi teha komisjonile teatavaks oma arvamus selles kirjas väljendatud seisukohtade kohta ning ta on seda võimalust mitmel korral nii kirjalikult kui ka suuliselt tulemuslikult kasutanud ([354]). Seoses Apple'iga tuletab komisjon meelde, et huvitatud isikuna on tal õigus esitada tähelepanekuid ainult vastuseks menetluse algatamise otsusele. Sellegipoolest anti Apple'ile pärast seda, kui talle edastati 17. aprilli 2015. aasta kiri, mitmel korral võimalus esitada oma tähelepanekuid komisjonile nii suuliselt kui ka kirjalikult ning ta on seda võimalust tulemuslikult kasutanud ([355]).

(431) Komisjon leiab seega, et Iirimaa ja Apple'i menetlusõigusi on käesoleval juhul austatud.

11. **ABI TAGASTAMINE**

11.1. *ABI TAGASTAMISE KOHUSTUS*

(432) Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõikega 1 pannakse komisjonile ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasinõudmise kohustus. Samuti nähakse selle sättega ette, et asjaomane liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud ebaseaduslik abi tagasi saada. Kõnealuse määruse artikli 16 lõikega 2 nähakse ka ette, et abi tuleb koos intressidega tagasi nõuda alates kuupäevast, millest alates abisaaja sai õigusvastast abi kasutada, kuni abi tegeliku tagastamise kuupäevani. Komisjoni määrusega (EÜ) nr 794/2004 ([356]) kehtestatakse abi tagasinõudmise intressimäära arvutamise meetodid. Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõikes 3 on sätestatud, et tagastamine toimub „viivitamata ja vastavalt kõnealuse liikmesriigi siseriiklikus õiguses kehtivale korrale, tingimusel et see võimaldab komisjoni otsuse kohest ja tõhusat täitmist".

11.2. *UUS ABI*

(433) Vastavalt määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punktile c on „uus abi" „kogu abi, see tähendab abikavad ja individuaalne abi, mis ei ole olemasolev abi, sealhulgas olemasoleva abi muudatused".

(434) Kooskõlas määruse (EL) 2015/1589 artikliga 17 kohaldatakse komisjoni õigusele abi tagasi nõuda kümneaastast aegumistähtaega. Tähtaja kulg algab päevast, mil abisaajale antakse ebaseaduslikku abi kas individuaalse abina või abikava raames. Igasugune komisjonipoolne või komisjoni nõudmise peale liikmesriigipoolne ebaseadusliku abiga seotud tegevus katkestab nimetatud tähtaja kulgemise. Katkenud aegumistähtaja kulg algab iga kord uuesti. Tähtaja kulg peatub ajaks, mil komisjoni otsus on arutusel Euroopa Kohtus. Abi, mille suhtes aegumistähtaeg on möödunud, loetakse olemasolevaks abiks.

(435) 1991. aasta eelotsus tehti enam kui kümme aastat tagasi. Käesoleval juhul katkes määruse (EL) 2015/1589 artiklis 17 sätestatud aegumistähtaeg 12. juunil 2013, st päeval, mil komisjon saatis Iirimaale kirja, milles palus Iirimaal esitada komisjonile teave oma eelotsustustava kohta ja eelkõige kõikide Iirimaa poolt AOI, ASI ja AOE kasuks tehtud eelotsuste kohta ([357]). See tähendab, et kogu abi, mida anti 1991. aasta eelotsuse alusel enne 12. juunit 2003, tuleb pidada „olemasolevaks" abiks määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti b alapunkti iv tähenduses. Pärast seda kuupäeva kas 1991. aasta või 2007. aasta eelotsusega antud abi kujutab endast seevastu „uut" abi määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti c tähenduses.

([354]) Vt märkuste vahetus Iirimaa ja komisjoni vahel, mida on kirjeldatud punktides 7.1, 7.2, 7.4 ja 7.5.
([355]) Vt märkuste vahetus Apple'i ja komisjoni vahel, mida on kirjeldatud punktides 7.1, 7.2 ja 7.3.
([356]) Komisjoni 21. aprilli 2004. aasta määrus (EÜ) nr 794/2004, millega rakendatakse nõukogu määrust (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT L 140, 30.4.2004, lk 1).
([357]) Vt põhjendus 1. Iirimaa esimene vastus komisjoni teabenõudele, mis puudutas ühelt poolt Iirimaa eelotsustustava ja sisaldas teiselt poolt konkreetseid küsimusi ASI ja AOE kohta, kannab kuupäeva 9. juuli 2013.

(436) Iirimaa väidab, et igasugune käesoleval juhul antud abi peaks olema vaid olemasolev abi, sest see tuleneb asjaolust, et Iirimaa maksuhaldur ei kohaldanud reaalturuväärtuse põhimõtet, mis ei olnud Iirimaal kohaldatav, kui riik 1. jaanuaril 1973 liiduga ühines, ega ole olnud kohaldatav ka pärast seda. Iirimaa väitel kordab TCA 97 § 25 kõigest 1967. aasta tulumaksuseaduse § 201, mis oli jõus ajal, mil Iirimaa ühines liiduga, ning kumbki säte ei viita reaalturuväärtuse põhimõttele või OECD raamistikule. Seega, kuna Iirimaa filiaalile kasumi jaotamise õiguslik alus ei ole Iirimaa liiduga ühinemisest saadik oluliselt muutunud, kujutab meede, kui see osutub riigiabiks, endast olemasolevat abi määruse (EL) 2015/1589 artikli 1 punkti b tähenduses ([358]).

(437) Selle väitega ei saa nõustuda, sest käesoleval juhul antud riigiabi on individuaalne abi, mida anti äriühingutele ASI ja AOE ning Apple'i kontsernile vaidlustatud eelotsuste kujul, millega kiidetakse heaks kasumijaotuse meetodid, mis vähendavad ASI ja AOE maksubaasi Iiri äriühingu tulumaksu kohaldamisel, mitte TCA 97 § 25 ja 1967. aasta tulumaksuseaduse § 201 kohane abikava, nagu Iirimaa näib väitvat. Seega on abimeede, millega abi antakse, vaidlustatud eelotsused, mida ASI ja AOE igal aastal kohaldasid, et määrata kindlaks äriühingute Iiri äriühingu tulumaksuga maksustatav kasum ning selle alusel nende aastane äriühingu tulumaksu kohustus. Teisisõnu, nimetatud eelotsustega antud abi antakse igal aastal hetkel, mil ASI ja AOE peavad maksma äriühingu tulumaksu, ning need äriühingud tuginevad maksta oleva maksusumma arvutamisel kõnealuste eelotsustega heaks kiidetud kasumijaotuse meetoditele. Seetõttu kujutab äriühingutele ASI ja AOE ning Apple'i kontsernile vaidlustatud eelotsuste kaudu antud abi endast uut abi, mida antakse igal aastal ([359]).

11.3. *ÕIGUSKINDLUS JA ÕIGUSPÄRASED OOTUSED*

(438) Määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 lõikes 1 on sätestatud, et komisjon ei tohi nõuda abi tagastamist, kui see on vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega.

(439) Nii Iirimaa kui ka Apple esitavad väite, et algatades ametliku uurimismenetluse ja esitades kahtlused kahe eelotsuse riigiabi eeskirjadega kokkusobivuse suhtes 22 aastat hiljem, on komisjon rikkunud õiguskindluse põhimõtet. Iirimaa väitel peavad riigiabi eeskirjad olema prognoositavad ja komisjonil ei ole õigust arendada liidu õigust, laiendades nende eeskirjade piire uudsel viisil või viidates rahvusvahelistele muudatustele, nagu OECD raamistikule ([360]). Kohaldades reaalturuväärtuse põhimõtet ja OECD raamistikku, eelkõige OECD 2010. aasta suuniseid, kehtestab komisjon tagasiulatuvalt välise võrdlusraamistiku, mis ei olnud kõnealusel ajal Iiri siseriikliku õiguse osa ([361]). Lõpuks väidab Iirimaa, et praeguste põhimõtete tagasiulatuv kohaldamine komisjoni poolt tähendab, et Iirimaa suhtes kohaldatakse nõuet, mida ta (ja Apple) ei oleks saanud eelotsuste tegemise ajal prognoosida ([362]).

(440) Kohtupraktika kohaselt ei tohi komisjon õiguskindluse põhimõttest tulenevalt oma volituse rakendamist määramata ajaks edasi lükata ([363]). Kuid selleks, et õiguskindluse põhimõte oleks kohaldatav, peab olema tegemist komisjonipoolse pikaaegse tegevusetusega alates hetkest, mil ta sai abist ja ebakindluse olukorrast teada. Pikast

([358]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 141 jj.
([359]) Otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416. Sama arutluskäiku kohaldas Üldkohus liidetud kohtuasjades T-427/04 ja T-17/05: Prantsusmaa ja France Télécom *vs.* komisjon, EU:T:2009:474, kus France Télécom sai kasu maksuerandist ja komisjon tegi järelduse, et abi anti igal aastal, st maksuerinevus arvutati ja vabastust kohaldati igal aastal ning see sõltus muu hulgas kohalike asutuste igal aastal hääletatud maksumääradest, millise järelduse Üldkohus ka kinnitas.
([360]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 90.
([361]) Iirimaa märkused kolmandate isikute märkuste kohta, punktid 22–41.
([362]) Apple'i tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punkt 300.
([363]) Otsus liidetud kohtuasjades C-74/00 P ja C-75/00 P: Falck ja Acciaierie di Bolzano *vs.* komisjon, EU:C:2002:524, punkt 140.

ajavahemikust iseenesest ei piisa, et väita õiguslikku ebakindlust, ning viivituse võib panna komisjoni süüks alles alates ajast, mil ta sa abi olemasolust teada. Käesoleval juhul, kuna Iirimaa ei teatanud komisjonile vaidlustatud eelotsustest ja see teave ei olnud ka muul moel avalikult kättesaadav, sai komisjon nende eelotsuste olemasolust teada alles siis, kui nende olemasolu avalikustati, mis juhtus esimest korda USA Senatis toimunud kuulamiste ajal. Nimetatud kuulamised toimusid 21. mail 2013, mille järel komisjon saatis Iirimaale teabetaotluse 12. juunil 2013. Seepärast ei saa komisjoni süüdistada õiguskindluse põhimõtte rikkumises pikaajalise tegevusetuse tõttu, sest alates hetkest, mil komisjon sai eelotsustest teada (21. mai 2013), võttis ta meetmeid vähem kui kuu aja jooksul (12. juuni 2013).

(441) Seoses Iirimaa väitega, et õiguskindluse põhimõtet on rikutud, sest komisjon tegutseb vastupidiselt oma otsustustavale, mille kohaselt ainus kehtiv võrdlusalus on riiklik maksusüsteem, tuletab komisjon meelde, et võrdlussüsteem, mille alusel ta käesoleval juhul hindab valikulise eelise olemasolu, on Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjad. Peale selle meenutab ta, et kuigi liikmesriigid on otsese maksustamise valdkonnas autonoomsed, peab iga maksumeede, mille liikmesriik võtab, olema kooskõlas riigiabi eeskirjadega, mis on liikmesriikidele siduvad ja siseriiklike õigusaktide suhtes esimuslikud ([364]). Sellega seoses tuletab komisjon meelde, et aluslepingu artikli 107 lõikega 1 keelatakse vastavalt Euroopa Kohtu tõlgendusele ([365]) maksumeede, mis võimaldab integreeritud äriühingul määrata oma maksustatav kasum kindlaks viisil, mis ei kajasta kasumit, mis tekiks vaba konkurentsi tingimustes, see tähendab võrreldavates tingimustes sõltumatute ettevõtjate vahel turutingimustel läbi räägitud hindade alusel. Käesoleva otsuse vastuvõtmisel kohaldab komisjon aluslepingu artikli 107 lõiget 1 vaidlustatud eelotsuste suhtes, mille kohta komisjon on järeldanud, et need annavad tulemuse, mis lahkneb Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjadest, võimaldades äriühingutel ASI ja AOE määrata oma maksustatav kasum kindlaks viisil, mis ei kajasta reaalturuväärtusele vastavat kasumit. Seoses Iirimaa väitega, et komisjon kehtestab rahvusvahelisi standardeid ja kohaldab 2010. aasta suuniseid enne seda aega välja antud otsuste suhtes, tuletab komisjon meelde, et tema käesolevas otsuses tehtud järeldus põhineb aluslepingu artikli 107 lõike 1 rikkumisel, mis on olnud Iirimaa õiguskorra osa alates 1973. aastast, mitte OECD raamistiku rikkumisel. Komisjon viitab käesolevas otsuses OECD raamistikule seepärast, et see raamistik pakub väärtusliku juhise otsustamaks, kas filiaali maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetod annab reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi, sest see on OECD kontekstis toimunud eksperdiarutelude tulemus ning selles töötatakse välja tehnikad, mille eesmärk on lahendada rahvusvahelise maksustamise ühiseid probleeme.

(442) Lõpuks tõstatas Iirimaa vastuseks mitme kutseorganisatsiooni allkirjastatud ühisele kirjale käesoleval juhul tagasinõudmise takistusena õiguspäraste ootuste põhimõtte. Ta viitas oma tähelepanekutes ka France Télécomi otsusele, ([366]) kui väitis, et käesoleval juhul oleks raske mõõta vaidlustatud eelotsustega antud abi summat ([367]). Liikmesriik, kelle ametiasutused on andnud aluslepingu artikli 108 lõiget 3 rikkudes abi, ei saa siiski tugineda abisaaja õiguspärastele ootustele, et põhjendada abi tagasimaksmist nõudva komisjoni otsuse rakendamiseks vajalike sammude astumise kohustuse täitmata jätmist. Sellise võimaluse lubamine tooks kaasa aluslepingu artiklite 107 ja 108 kasuliku mõju kaotamise, kuivõrd ametiasutused võiksid oma õigusvastasele käitumisele

([364]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416, punkt 81; otsus liidetud kohtuasjades C-106/09 P ja C-107/09 P: komisjon *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik, EU:C:2011:732; kohtuotsus C-417/10: 3M Italia, EU:C:2012:184, punkt 25 ja kohtumäärus C-529/10 P: Safilo, EU:C:2012:188, punkt 18; vt ka kohtuotsus T-538/11: Belgia *vs.* komisjon, EU:C:2015:188, punkt 66.

([365]) Vt otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 ASBL *vs.* komisjon, EU:C:2006:416, punktid 95–97.

([366]) Komisjoni otsus 2006/621/EÜ, 2. august 2004, seoses riigiabiga, mis Prantsusmaa andis France Télécomile (ELT L 257, 20.9.2006, lk 11).

([367]) Iirimaa tähelepanekud menetluse algatamise otsuse kohta, punktid 155 ja 156.

tuginedes tühistada nende aluslepingu sätete alusel komisjoni tehtud otsuste tõhusa mõju ([368]). Seega on mitte asjaomase liikmesriigi, vaid abisaajast ettevõtja kohustus tuua välja erakorralised asjaolud, millele tugineb nende õiguspärane ootus, mille tõttu nad vaidlustavad ebaseadusliku abi tagasimaksmise ([369]). Kuna Apple ei tuginenud üheski oma komisjonile esitatud tähelepanekus sellele põhimõttele, on Iirimaa tuginemine õiguspärastele ootustele juba ainuüksi sel põhjusel põhjendamatu. Igal juhul, kui abi rakendatakse komisjoni eelnevalt teavitamata, ei saa abisaaja eritingimuste puudumisel õiguspäraselt oodata, et abi on seaduslik ([370]).

(443) Seoses ühises kirjas esitatud väitega käesoleva juhtumi lähenemisviisi väidetava uudsuse kohta, millega rikutakse õiguspärase ootuse põhimõtet, mis takistab seega tagasinõudmist, ([371]) tuletab komisjon meelde, et õiguspärase ootuse põhimõtet võib kohaldata vaid üksikisiku suhtes olukorras, kus liidu institutsioon, andes sellele isikule täpseid kinnitusi, on loonud talle hästi põhjendatud ootused ([372]). Iirimaa ega ühispöördumine ei tõenda, et komisjon on andnud kunagi täpse kinnituse, et vaidlustatud eelotsused on riigiabi eeskirjadega kooskõlas või aluslepingu artikli 107 lõiget 1 ei kohaldata eelotsuste suhtes või muu sarnase meetme suhtes, millega kiidetakse heaks meetod, mis võimaldab integreeritud äriühingul oma maksustatav kasum kindlaks määrata. Otse vastupidi, komisjon tuvastas eelotsused kui maksumeetmed, mis võivad kujutada endast riigiabi, oma 1998. aasta teatises riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta otseste ettevõtlusmaksudega seotud meetmete suhtes ([373]) ning ta on sealtpeale kohaldanud riigiabi eeskirju mitmes otsuses maksumeetmete suhtes, mis võimaldavad integreeritud äriühingutel määrata kindlaks nende maksustatava kasumi ([374]). Seetõttu ei ole Iirimaal alust tugineda tagasinõudmise vältimiseks õigustatud ootuse põhimõttele.

(444) Mis puudutab abi summa mõõtmise väidetavat keerukust, siis käesoleval juhul käsitletakse suhteliselt lihtsat olukorda, kus maksumeede vähendab abisaaja maksubaasi ja seega tema äriühingu tulumaksu kohustust. Komisjon ei pea sellises olukorras tagasinõutava summa kindlakstegemist keerukaks ega näe mingeid paralleele France Télécomi otsuses tuvastatud abimeetmega, mille puhul oli tegemist olukorraga, kus abi anti valitsuse ministri poolt avaliku väljakuulutamise alusel, mille tulemusena suurenes selle äriühingu krediidivõimelisus turul.

11.4. *TAGASINÕUDMISE MEETOD*

(445) Riigi kohustus lõpetada sellise abi andmine, mida komisjon ei pea siseturuga kokkusobivaks, on kehtestatud selleks, et taastada turul varasem konkurentsiolukord. Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et kõnealune eesmärk on saavutatud, kui abisaaja on õigusvastase abina saadud summad tagasi maksnud ja seega loobunud eelisest, mis tal oli turul konkurentide ees, ning kui on taastatud abi väljamaksmisele eelnenud olukord.

([368]) Vt kohtuotsus C-5/89: komisjon *vs.* Saksamaa, EU:C:1990:320, punkt 17 ja kohtuotsus C-310/99: Itaalia *vs.* komisjon, EU:C:2002:143, punkt 104.

([369]) Vt kohtuotsus T-67/94: Ladbroke Racing *vs.* komisjon, EU:C:1998:7, punkt 183; vt ka otsus liidetud kohtuasjades T-116/01 ja T-118/01: P&O European Ferries (Vizcaya) SA ja Diputacion Floral de Vizcaya *vs.* komisjon, ECLI:EU:T:2003:217, punkt 203.

([370]) Otsus liidetud kohtuasjades C-183/02 P ja C-187/02 P: Demesa ja Territorio Histórico de Álava *vs.* komisjon, EU:C:2004:701, punkt 45.

([371]) Ühine kiri, punkt 16.

([372]) Vt kohtuotsus 265/85: Van den Bergh en Jurgens ja Van Dijk Food Products (Lopik) *vs.* komisjon, EU:C:1987:121, punkt 44 ja kohtuotsus C 537/08 P: Kahla Thüringen Porzellan *vs.* komisjon EU:C:2010:769, punkt 63.

([373]) EÜT C 147, 20.6.2002, lk 2.

([374]) Vt näiteks komisjoni 22. augusti 2002. aasta otsus 2003/81/EÜ abikava kohta, mida Hispaania rakendas Vizcayas asuvatele koordineerimiskeskuste suhtes C 48/2001 (ex NN 43/200) (ELT L 31, 6.2.2003, lk 26); komisjoni 5. septembri 2002. aasta otsus 2003/512/EÜ abikava kohta, mida Saksamaa rakendas kontrolli- ja koordineerimiskeskuste suhtes (ELT L 177, 16.7.2003, lk 17); komisjoni 16. oktoobri 2002. aasta otsus 2003/501/EÜ, mis käsitleb riigiabi kava C 49/2001 (ex NN 46/2000) – koordineerimiskeskused –, mida rakendas Luksemburg (ELT L 170, 9.7.2003, lk 20), punkt 53 ja komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/755/EÜ abikava kohta, mida Belgia rakendas Belgias asuvate koordineerimiskeskuste suhtes (ELT L 282, 30.10.2003, lk 25).

(446) Mitte ükski liidu õigusakt ei nõua, et komisjon tooks välja siseturuga kokkusobimatu abi tagasimaksmise korralduse puhul täpse tagasimakstava abisumma arvulise suuruse ([375]). Piisab sellest, kui komisjoni otsus sisaldab andmeid, mis võimaldavad otsuse adressaadil iseseisvalt ja ülemääraste raskusteta selle summa kindlaks teha ([376]). Liidu õigus nõuab vaid ebaseadusliku abi tagasinõudmist, et taastada *status quo ante*, ja et tagastamine toimuks kooskõlas siseriiklike õigusnormidega ([377]). Seega võib komisjon piirduda avaldusega, et on kohustus maksta kõnealune abi tagasi, ning jätta tagasimakstava abi täpse summa arvutamise riigi ametiasutustele ([378]).

(447) Maksumeetmete kujul antud ebaseadusliku riigiabi puhul võrreldakse tagastatava summa arvutamisel tegelikult makstud maksusummat ja summat, mis oleks tulnud maksta üldiselt kohaldatava eeskirja kohaselt. Nagu on järeldatud punktis 8.2.2.2 ja eriti põhjenduses 319, oleks Iirimaa maksuhalduri poolne varade, funktsioonide ja riskide õige jaotamine vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal pidanud olema määrav kasumi jaotamiseks ASIs ja AOEs, nii et vaidlustatud eelotsuste kehtivusajal oleks tulnud nende äriühingute kogu müügitegevusest tulenev kasum jaotada ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele. Arvestades määruse (EL) 2015/1589 artiklis 17 sätestatud kümneaastast aegumistähtaega, peaks tagasinõudmine hõlmama alates 12. juunist 2003 antud abi ja kuna Apple'i väitel on 2014. majandusaasta viimane aasta, mil ASI ja AOE kohaldasid oma Iirimaal maksustatava kasumi arvutamiseks 2007. aasta eelotsust, peaks tagasinõudmine jätkuma 27. septembrini 2014, mis on ASI ja AOE 2014. majandusaasta lõpukuupäev. Seega tuleks kõigepealt jaotada kogu ASI ja AOE äritegevusest saadud kasum nende Iirimaa filiaalidele ajavahemikul 12. juunist 2003 kuni 27. septembrini 2014 eesmärgiga arvutada ASI ja AOE äriühingu tulumaksu kohustus Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade alusel. Lisaks sellele tuleks ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele jaotada Iirimaa filiaalide kinnisvarast saadud intressitulu, mille Apple ja Iirimaa on kohustuslikes aruannetes kindlaks teinud ([379]).

(448) Apple võib nõuda ulatuses, milles need on piisavalt tõendatud, järgmisi mahaarvamisi ASI ja AOE Iirimaa filiaalidele jaotatavast kasumist:

i) ASI ja AOE peakontoritele omistatav intressi- ja investeerimistulu, mis on saadud likviidsuse passiivsest juhtimisest, mida ASI ja AOE juhatused tellisid allhanke korras Braeburnilt, nagu on kajastatud juhatuse koosoleku protokollides; ([380]) see ei hõlma Iirimaa filiaalide kinnisvarast saadud intressitulu, mille Iirimaa ja Apple on oma kohustuslikes aruannetes kindlaks teinud ([381]);

ii) kapitalipaigutuste mahaarvamine 1991. aasta eelotsuse kohaselt ulatuses, milles kapitalipaigutuste mahaarvamiste tegemine tekitab Apple'ile ebasoodsa olukorra, ([382]) ning

iii) AOE Singapuri filiaali kasum, mis maksustati Singapuris ([383]).

(449) Iirimaal maksustatavat tegevustulu võib samuti korrigeerida pärast ASI ja AOE kohustuslike aruannete või maksudeklaratsioonide tegelikku korrigeerimist ning pärast teiste Apple'i kontserni äriühingute vastavaid makseid ja kohustuslike aruannete korrigeerimist kooskõlas Iirimaal finantsaruannete või maksudeklaratsioonide tagasiulatuva korrigeerimise suhtes kohaldatavate üldeeskirjadega ning tingimusel, et Apple suudab piisavalt tõendada kõiki jõusolevaid kohustusi kas Apple Inc. või teiste Apple'i kontserni äriühingute suhtes teistes jurisdiktsioonides teostatud tegevuse või osutatud teenuste (nt teadus- ja arendustegevus ja turundustegevuse) eest.

([375]) Kuigi kontekstis „võimatu tagasi nõuda", mitte „keeruline abi summat kindlaks määrata".
([376]) Vt kohtuotsus C-441/06: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EU:C:2007:616, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika.
([377]) Otsus liidetud kohtuasjades T-427/04 ja T-17/05: Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon; ECLI:EU:C:2009:474, punkt 297.
([378]) Otsus liidetud kohtuasjades T-427/04 ja T-17/05: Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon; ECLI:EU:C:2009:474, punkt 299.
([379]) Vt põhjendus 100.
([380]) Vt põhjendused 108 ja 291.
([381]) Vt põhjendus 100.
([382]) Vt põhjendus 349.
([383]) Vt joonealune märkus 75.

(450) Selline korrigeerimine võib tuleneda kulude jagamise kokkuleppe või turundusteenuste kokkuleppe tagasiulatuvast muutmisest. Iirimaa maksuhaldur ei uurinud nende kokkulepete tingimusi seoses vaidlustatud eelotsustega ja kui rahaline panus ASI ja AOE poolt nende kokkulepete kohaselt läbiviidud teadus- ja arendustegevusse või turundus-kuludesse ei oleks kooskõlas sellise panuse tasemega, mille oleksid kokku leppinud turutingimustel läbi rääkivad sõltumatud äriühingud, näiteks kuna äriühingu Apple Inc. töötajad viisid tegevusi läbi ASI ja AOE kasuks kulude jagamise kokkuleppe ja turundusteenuste kokkuleppega kaetud tasustatud panusest suuremas ulatuses, võivad tõendid selliste tegevuste kohta, kui need on nõuetekohaselt dokumenteeritud, põhjendada kulude jagamise kokkuleppe ja/või turundusteenuste kokkuleppe tagasiulatuvat muutmist ning viia ASI ja AOE suuremate *ex post* makseteni äriühingule Apple Inc., tingimusel et sellised maksed on kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega.

(451) Selline korrigeerimine võib olla ka selle jurisdiktsiooni tagasiulatuva muutmise tulemus, kus ASI EMEIA piirkonna müügitulu registreeritakse, juhul kui Apple leiab, et registreeritud müügitulu ei küündinud tegeliku riskivõtmiseni Apple'i toodete turustamisel ning selliseid riske kantakse tegelikult jurisdiktsioonides, kus toimus majanduslikult olulisem tegevus kui Iirimaal. Näiteks võib see olla nii ASI Itaalia äriühingu tulumaksuga maksustatava kasumi puhul, ([384]) tingimusel et ASI on registreerinud Itaalia maksuhalduri hinnangu vastavates summades äriühingu korrigeeritud kohustuslikes aruannetes ja Iirimaal maksustatavat kasumit ei ole vähendatud rohkem kui proportsionaalselt vastavate kasumisummade võrra, mida maksustatakse Itaalias.

11.5. *KOKKUVÕTE*

(452) Kokkuvõttes leiab komisjon, et Iirimaa, võttes vastu vaidlustatud eelotsused, mis võimaldasid äriühingutel ASI ja AOE määrata kindlaks oma aastase äriühingu tulumaksu kohustuse Iirimaal aastatel, mil need eelotsused olid jõus, on andnud aluslepingu artikli 108 lõiget 3 rikkudes äriühingutele ASI ja AOE ning Apple'i kontsernile ebaseaduslikku riigiabi, mille Iirimaa peab määruse (EL) 2015/1589 artikli 16 kohaselt äriühingutelt ASI ja AOE tagasi nõudma,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

1. Iirimaa 29. jaanuaril 1991 ja 23. mail 2007 äriühingu Apple Sales International kasuks vastu võetud eelotsused, mis võimaldavad viimasel oma maksukohustuse Iirimaal igal aastal kindlaks määrata, kujutavad endast riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Iirimaa rakendas seda abi ebaseaduslikult, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3, ja see on siseturuga kokkusobimatu.

2. Iirimaa 29. jaanuaril 1991 ja 23. mail 2007 äriühingu Apple Operations Europe International kasuks vastu võetud eelotsused, mis võimaldavad viimasel oma maksukohustuse Iirimaal igal aastal kindlaks määrata, kujutavad endast riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Iirimaa rakendas seda abi ebaseaduslikult, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3, ja see on siseturuga kokkusobimatu.

Artikkel 2

1. Iirimaa nõuab artikli 1 lõikes 1 osutatud abi äriühingult Apple Sales International tagasi.

2. Iirimaa nõuab artikli 1 lõikes 2 osutatud abi äriühingult Apple Operations Europe tagasi.

3. Sissenõutavate summade pealt arvestatakse intressi alates kuupäevast, mil abi abisaajatele kättesaadavaks tehti, kuni abi tegeliku tagastamiseni.

([384]) Vt joonealune märkus 74.

4. Intressid arvutatakse määruse (EÜ) nr 794/2004 V peatükis sätestatud korra kohaselt.

Artikkel 3

1. Artiklis 1 osutatud abi nõutakse tagasi viivitamata ja tulemuslikult.

2. Iirimaa tagab käesoleva otsuse täitmise nelja kuu jooksul alates selle teatavaks tegemisest.

Artikkel 4

1. Iirimaa esitab komisjonile kahe kuu jooksul pärast käesolevast otsusest teavitamist teabe abi täpse summa arvutamiseks kasutatud meetodi kohta.

2. Iirimaa teavitab komisjoni käesoleva otsuse täitmiseks võetud riiklike meetmetega seotud edusammudest, kuni artiklis 1 nimetatud abi on tagasi makstud. Iirimaa esitab komisjoni taotluse korral viivitamata teabe käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatud meetmete kohta.

Artikkel 5

Käesolev otsus on adresseeritud Iirimaale.

Brüssel, 30. august 2016

Komisjoni nimel

komisjoni liige

Margrethe VESTAGER