II

(Muut kuin lainsäätämisjärjestyksessä hyväksyttävät säädökset)

PÄÄTÖKSET

KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2017/1283,

annettu 30 päivänä elokuuta 2016,

valtiontuesta SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), jonka Irlanti on myöntänyt Applelle

(tiedoksiannettu numerolla C(2016) 5605)

(Ainoastaan englanninkielinen teksti on todistusvoimainen)

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ([1]) ja ottaa huomioon nämä huomautukset,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

(1) Komissio pyysi 12 päivänä kesäkuuta 2013 päivätyllä kirjeellä Irlantia toimittamaan tietoja Irlannissa tehtäviä veropäätöksiä koskevista käytännöistä ([2]). Komissio pyysi erityisesti tietoja päätöksistä, jotka Irlanti oli tehnyt Apple-konserniin kuuluvien yritysten eli Apple Operations Internationalin, jäljempänä 'AOI', Apple Sales Internationalin, jäljempänä 'ASI', ja Apple Operations Europen, jäljempänä 'AOE', hyväksi. Komissio pyysi myös havainnollistavaa luetteloa (vähintään viisi esimerkkiä) irlantilaisista yhtiöistä tai ulkomaisten yhtiöiden kiinteistä toimipaikoista, jotka hyötyivät Irlannissa harjoitettavaa samanlaista toimintaa koskevista veropäätöksistä.

(2) Irlanti toimitti pyydetyt tiedot komissiolle 9 päivänä heinäkuuta 2013 päivätyssä kirjeessä. Irlanti ilmoitti kirjeessään, että Irlannin verohallinto, jäljempänä 'Irlannin veroviranomainen', oli tehnyt ulkomaisille yhtiöille voittojen jakamista niiden Irlannin sivuliikkeille koskevia veropäätöksiä yhdeksässä tapauksessa. Nämä tapaukset liittyivät seuraaviin yhdeksään yhtiöön: yhtiö [A] (*), yhtiö [B], yhtiö [C1], yhtiö [D], yhtiö [E], yhtiö [F], yhtiö [G1], yhtiö [G2] ja yhtiö [G3].

(3) Komissio pyysi 26 päivänä elokuuta 2013 päivätyllä kirjeellä Irlannin veroviranomaisen näille yhdeksälle yhtiölle tekemiä veropäätöksiä. Se pyysi myös kaikki Irlannin veroviranomaisen vuosina 2010, 2011 ja 2012 tekemät päätökset. Irlanti toimitti 25 päivänä syyskuuta 2013 kyseisille yhdeksälle yhtiölle annetut päätökset sekä vuosina 2010, 2011 ja 2012 tehdyt päätökset, joihin sisältyi pieni määrä ennakkohinnoittelusopimuksia, myös kahdenvälisiä ennakkohinnoittelusopimuksia.

([1]) EUVL C 369, 17.10.2014, s. 22.

([2]) Irlanti käyttää vastauksissaan termiä "ennakkolausunnot" termin "veropäätökset" sijasta. Komissio käyttää tässä päätöksessä käsitettä "veropäätökset" varmistaakseen johdonmukaisuuden menettelyn aloittamista koskevan päätöksen kanssa. Sisällöltään nämä kaksi käsitettä tarkoittavat samaa.

(*) Osa tekstistä on poistettu, jottei salassa pidettäviä tietoja paljastettaisi. Nämä kohdat on kirjoitettu hakasulkuihin ja merkitty tähdellä.

(4) Komissio pyysi 21 päivänä lokakuuta 2013 päivätyllä kirjeellä Irlantia toimittamaan Irlannin veroviranomaisen vuosina 1991 ja 2007 ASI:n ja AOE:n hyväksi tekemät veropäätökset sekä kaikki Irlannin veroviranomaiselle tehtyjä veropäätöspyyntöjä tukevat oleelliset seikat, erityisesti yhtiöiden veroneuvojan asiaa koskevat raportit. Komissio pyysi myös tietoja kaikista Irlannissa verovelvollisista Apple-konsernin yrityksistä, muun muassa kaikki voimassa olevat päätökset ja kyseisten Apple-konsernin yritysten Irlantiin tekemät veroilmoitukset vuosilta 2010, 2011 ja 2012. Irlannin viranomaiset toimittivat 21 päivänä marraskuuta 2013 pyydetyt tiedot, mukaan luettuina ASI:n ja AOE:n hyväksi vuosina 1991 ja 2007 tehdyt veropäätökset ja johdanto-osan 2 kappaleessa lueteltujen yhdeksän yhtiön veroilmoitukset.

(5) Komissio pyysi 24 päivänä tammikuuta 2014 päivätyllä kirjeellä selvitystä Irlannin 25 päivänä syyskuuta 2013 toimittamista veropäätöksistä. Komissio pyysi Irlantia toimittamaan myös kaikki vuodesta 2004 lähtien tehdyt voittojen jakamista koskevat päätökset sekä kaikki sitä ennen tehdyt ja yhä voimassa olevat päätökset, samoin kuin kaikki näitä päätöksiä tukevat oleelliset seikat.

(6) Irlanti toimitti 6 päivänä maaliskuuta 2014 lisää voittojen jakamista koskevia päätöksiä, jotka liittyivät yrityksiin, joiden pyynnöt käsitteli isoista yrityksistä vastaava Irlannin veroviranomaisen osasto. Irlanti toimitti päätökset, jäljennöksen Irlannin yhtiöltä tai sen veroneuvojalta saamasta kirjeenvaihdosta, jossa selitettiin veropäätöstä koskevan ennakkoratkaisuhakemuksen perusta, sekä jäljennöksen Irlannin veroviranomaisen vastauksesta. Nämä tiedot toimitettiin seuraavista kymmenestä yhtiöstä: yhtiö [H], yhtiö [I], yhtiö [C2], yhtiö [J], yhtiö [K], yhtiö [D], yhtiö [L], yhtiö [M], yhtiö [N] ja yhtiö [O] ([3]). Irlanti ilmoitti lisäksi, että yhtiötä [K] koskevat tiedot sisältyivät aiempaan vastaukseen.

(7) Komissio ilmoitti 7 päivänä maaliskuuta 2014 päivätyllä kirjeellä Irlannille tutkivansa, olivatko Irlannin veroviranomaisen vuosina 1991 ja 2007 ASI:n ja AOE:n hyväksi tekemät veropäätökset uutta tukea, ja pyysi Irlannin viranomaisia esittämään huomautuksia tällaisen tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Komissio huomautti pyytäneensä jo 21 päivänä lokakuuta 2013 päivätyllä kirjeellä Irlantia toimittamaan kaikki näitä päätöksiä tukevat oleelliset seikat ja kehotti Irlantia toimittamaan kyseisillä päätöksillä hyväksyttyihin verojärjestelyihin liittyvät mahdolliset lisätiedot sekä Irlannissa toimivien Apple-konsernin yhtiöiden veroilmoitukset. Irlanti toimitti 25 päivänä maaliskuuta 2014 ASI:n ja AOE:n veroilmoitukset vuosilta 2004–2010.

(8) Irlannin viranomaiset esittivät 1 ja 28 päivänä toukokuuta 2014 päivätyissä kirjeissä epäilyksiä siitä, että komission ja Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön, jäljempänä 'OECD', välillä käydyt keskustelut ovat saattaneet johtaa verovelvollisten luottamuksellisten tietojen paljastamiseen. Komissio vastasi näihin epäilyihin 6 päivänä kesäkuuta 2014 päivätyssä kirjeessä ja selitti, että komission ja OECD:n väliset keskustelut olivat luonteeltaan yleisiä eikä OECD:lle ollut paljastettu verovelvollisten luottamuksellisia tietoja.

(9) Komissio hyväksyi 11 päivänä kesäkuuta 2014 SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdan mukaisesti päätöksen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta Irlannin veroviranomaisen vuosina 1991 ja 2007 ASI:n ja AOE:n hyväksi tekemistä veropäätöksistä, jäljempänä 'aloittamispäätös', sillä perusteella, että ne saattoivat olla SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

(10) Irlanti esitti 5 päivänä syyskuuta 2014 päivätyllä kirjeellä huomautuksensa aloittamispäätöksestä.

(11) Aloittamispäätös julkaistiin EU:n virallisessa lehdessä ([4]) 17 päivänä lokakuuta 2014, ja asianomaisia osapuolia kehotettiin esittämään huomautuksensa komission tutkimuksesta. Komissio vastaanotti 17 päivänä marraskuuta 2014 Applen huomautukset. Näihin huomautuksiin oli liitetty sen veroneuvojan [Applen veroneuvoja] laatima erillinen voittojen jakamista koskema raportti, jäljempänä '[Applen veroneuvojan] erillisraportti'. Myös Ibec ([5]) ja Oxfam esittivät huomautuksia, ja useat ammattialajärjestöt ([6]) toimittivat komissiolle yhteisen kirjeen.

(12) Komission yksiköiden ja Applen edustajien välillä järjestettiin 9 päivänä tammikuuta 2015 kokous, jossa Apple selitti komissiolle uutta yhtiörakennettaan Irlannissa. Apple lähetti 19 päivänä tammikuuta 2015 sähköpostiviestillä komissiolle tiivistelmän Applen […] Irlannissa toteuttaman rakenneuudistuksen pääkohdista 9 päivänä tammikuuta 2015 pidetyn kokouksen jatkotoimena.

([3]) Koska jotkin tehdyistä päätöksistä on osoitettu samaan konserniin kuuluville yrityksille, johdanto-osan 2 kappaleessa luetellut yhdeksän yhtiötä ja johdanto-osan 6 kappaleessa luetellut kymmenen yritystä kuuluvat neljääntoista eri monikansalliseen konserniin.
([4]) EUVL C 369, 17.10.2014, s. 22.
([5]) Irlantiin sijoittautuneiden organisaatioiden yritys- ja työnantajajärjestö.
([6]) Nämä ammattialajärjestöt ja yhteisen kirjeen allekirjoittajat olivat seuraavat: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SoFTEC), Tech America ja TechNet.

(13) Irlanti esitti 30 päivänä tammikuuta 2015 ja 11 päivänä maaliskuuta 2015 huomautuksensa, jotka liittyivät kolmansien osapuolten vastauksena aloittamispäätökseen komissiolle lähettämiin huomautuksiin.

(14) Komissio pyysi 4 päivänä helmikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä Irlannin näkemyksiä Applen uudesta yhtiörakenteesta Irlannissa sekä kaikkea Irlannin veroviranomaisen ja Applen välistä tähän uuteen yhtiörakenteeseen liittyvää kirjallista tietojenvaihtoa. Irlanti vastasi tähän pyyntöön 25 päivänä helmikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä ja toimitti pyydetyn kirjeenvaihdon sekä muistiinpanot 11 päivänä joulukuuta 2014 Irlannin veroviranomaisen ja Applen välillä järjestetystä konferenssipuhelusta. Lisäksi Irlanti pyysi komissiota selventämään edelleen eräitä sen vuosien 1991 ja 2007 veropäätöksiä koskevan tutkimuksen näkökohtia, jotka Irlannin mukaan vaikuttivat perustuvan komission väärinkäsitykseen sovellettavasta kansallisesta lainsäädännöstä.

(15) Komissio lähetti 5 päivänä maaliskuuta 2015 päivätyllä kirjeellä Irlannille tietopyynnön, joka koski tietoja ASI:n ja AOE:n tilinpäätöksissä raportoiduista korkotuloista ja näiden tulojen kohdentamisesta ASI:n ja AOE:n sisällä. Lisäksi komissio pyysi tietoja ASI:n ja AOE:n hallussa olevien, Applen tuotteiden hankintaan, valmistukseen, myyntiin ja jakeluun Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella tarkoitettujen tekijänoikeuslisenssien, jäljempänä 'Applen tekijänoikeuslisenssit', hallinnoinnista sekä siitä, osallistuivatko Apple-konsernin työntekijät tähän hallinnointiin. Irlanti vastasi 15 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä ja toimitti kaikki pyydetyt tiedot, myös Applen toimittaman liitteen. Toisessa samana päivänä lähetetyssä kirjeessä Irlanti suostui tapaamiseen komission kanssa.

(16) Komissio lähetti 17 päivänä huhtikuuta 2015 Irlannille kirjeen, jossa se vastasi Irlannin 25 päivänä helmikuuta 2015 esittämään pyyntöön selventää eräitä sen vuosien 1991 ja 2007 veropäätöksiä koskevan tutkimuksen näkökohtia, jäljempänä '17 päivänä huhtikuuta 2015 päivätty kirje'. Komissio pyysi Irlantia toimittamaan jäljennöksen tästä kirjeestä Applelle.

(17) Komission yksiköiden ja Applen välinen tapaaminen järjestettiin 22 päivänä huhtikuuta 2015. Irlanti oli läsnä tässä tapaamisessa, jossa keskityttiin voittojen kohdentamiseen ASI:ssä ja AOE:ssä.

(18) Komissio kehotti 23 päivänä huhtikuuta 2015 lähetetyllä sähköpostiviestillä Applea esittämään huomautuksia 17 päivänä huhtikuuta 2015 lähetetystä kirjeestä. Lisäksi komissio pyysi Applea toimittamaan ASI:n hallituksen kokousten pöytäkirjat samalta ajanjaksolta, jolta aiemmin oli toimitettu AOE:n hallituksen kokouspöytäkirjat.

(19) Irlanti ja Apple vastasivat 4 päivänä toukokuuta 2015 päivätyillä kirjeillä 17 päivänä huhtikuuta 2015 lähetettyyn kirjeeseen. Applen kirje toimitettiin 7 päivänä toukokuuta 2015 Irlannille kommentoitavaksi.

(20) Komission yksiköiden ja Irlannin välillä järjestettiin tapaaminen 7 päivänä toukokuuta 2015.

(21) Irlanti esitti 20 päivänä toukokuuta 2015 huomautuksia 17 päivänä huhtikuuta 2015 lähetettyä kirjettä koskevista Applen huomautuksista.

(22) Apple toimitti 27 päivänä toukokuuta 2015 vastauksena komission 23 päivänä huhtikuuta 2015 lähettämään sähköpostiviestiin kaikki sekä ASI:n että AOE:n hallitusten pöytäkirjat ja päätökset pyydetyltä ajanjaksolta.

(23) Komissio lähetti 9 päivänä heinäkuuta 2015 sähköpostitse Irlannille 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyn kokouksen pöytäkirjaluonnoksen ja kehotti Irlantia hyväksymään sen tai ehdottamaan siihen muutoksia.

(24) Irlanti vastasi 17 päivänä heinäkuuta 2015 komission 9 päivänä heinäkuuta 2015 lähettämään sähköpostiviestiin ja totesi erityisesti, että sen näkemyksen mukaan pöytäkirjaluonnos ei antanut tarkkaa eikä kattavaa kuvaa 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetystä kokouksesta. Irlanti esitti huomatuksensa kokouksesta ja toisti 4 päivänä toukokuuta 2015 päivätyssä kirjeessä esittämänsä väitteet. Lisäksi Irlanti liitti mukaan tuomari John D. Cooken laatiman lausunnon, jäljempänä 'Cooken lausunto'. Komissio vastasi 28 päivänä heinäkuuta 2015 Irlannin 17 päivänä heinäkuuta 2015 lähettämään kirjeeseen.

(25) Irlanti toimitti 14 päivänä elokuuta 2015 päivätyllä kirjeellä huomautuksensa 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyn kokouksen pöytäkirjasta.

(26) Apple toimitti 7 päivänä syyskuuta 2015 päivätyllä kirjeellä huomautuksensa 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyn kokouksen pöytäkirjasta. Apple toimitti myös professori [Applen neuvonantaja]:n laatiman lausunnon, jäljempänä '[Applen neuvonantajan] lausunto'.

(27) Komissio pyysi 11 päivänä marraskuuta 2015 päivätyllä kirjeellä Irlantia toimittamaan lisäselvennyksiä ASI:n, AOE:n ja Apple Distribution Internationalin, jäljempänä 'ADI', toiminnasta, jotta se voisi ymmärtää paremmin ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen ja niiden irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamia toimintoja sekä kantamia riskejä.

(28) Irlannin ja komission vaihdettua useita kirjeitä 25 November 2015 ja 27 päivänä marraskuuta 2015 sekä 2 päivänä joulukuuta 2015 tietopyynnön laajuudesta ja vastauksen määräajasta Irlanti toimitti osan pyydetyistä tiedoista 8 päivänä joulukuuta 2015 päivätyllä kirjeellä. Tässä kirjeessä Irlanti myös ilmoitti, että puuttuvat tiedot toimitettaisiin myöhemmin ja että Apple kokosi parhaillaan pyydettyjä tietoja. Se ilmaisi kirjeessä myös huolestuneisuutensa siitä, miten tutkinta oli edennyt.

(29) Apple Inc:n toimitusjohtajan Tim Cookin, jäljempänä 'Applen toimitusjohtaja', ja kilpailuasioista vastaavan komission jäsenen Margrethe Vestagerin välillä järjestettiin 21 päivänä tammikuuta 2016 tapaaminen, johon myös Irlanti osallistui. Applen toimitusjohtaja toimitti 25 päivänä tammikuuta 2016 päivätyllä kirjeellä lisäselvennyksiä Applen 21 päivänä tammikuuta 2016 pidetyssä kokouksessa esiin ottamista seikoista. Kilpailuasioista vastaava komission jäsen vastasi tähän kirjeeseen 29 päivänä helmikuuta 2016 päivätyllä kirjeellä.

(30) Irlanti toimitti 29 päivänä tammikuuta 2016 päivätyllä kirjeellä lisätietoja vastauksena komission 11 päivänä marraskuuta 2015 esittämään pyyntöön.

(31) Irlanti ilmaisi 17 päivänä helmikuuta 2016 päivätyssä kirjeessä uudelleen huolestuneisuutensa siitä, miten tutkinta oli edennyt, ja ilmoitti katsovansa, että komissio oli rikkonut menettelyn oikeudenmukaisuutta ja oikeutta puolustukseen koskevia sääntöjä.

(32) Apple toimitti 18 päivänä helmikuuta 2016 päivätyllä kirjeellä lisäselvennyksiä 21 päivänä tammikuuta 2016 pidetyssä kokouksessa esiin tuoduista seikoista. Apple toimitti osana aloittamispäätöstä koskevia huomautuksiaan myös 17 päivänä marraskuuta 2014 toimitetun [Applen veroneuvojan] erillisraportin ajantasaistetun version, jäljempänä '[Applen veroneuvojan] toinen erillisraportti'. Kyseisessä kirjeessä Apple ilmoitti, että sen käsityksen mukaan aloittamispäätöksessä kyseenalaistettiin voittojen kohdentaminen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille.

(33) Irlanti toimitti 18 päivänä helmikuuta 2016 päivätyllä kirjeellä pyytämättä Pricewaterhouse Cooperin laatiman voittojen kohdentamista koskevan erillisen raportin, jäljempänä 'PwC:n erillisraportti', joka Irlannin mukaan tukee sen näkemystä, jonka mukaan Irlannin veroviranomaisen vuosina 1991 ja 2007 tekemissä veropäätöksissä hyväksytty voittojen kohdentaminen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille oli markkinaehtoperiaatteen mukaista.

(34) Komissio […] pyysi 8 päivänä maaliskuuta 2016 päivätyllä kirjeellä joitain täydentäviä […] tietoja […]. Komissio käsitteli kirjeessä myös Irlannin 17 päivänä helmikuuta 2016 esittämiä huolenaiheita tutkinnan laajuudesta ja selitti, että tutkinnan kohteena oli se, oliko vuosien 1991 ja 2007 veropäätöksillä hyväksytty voittojen kohdentaminen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille valtiontukea.

(35) Apple […] lähetti 14 päivänä maaliskuuta 2016 uuden kirjeen, jossa se ilmaisi […] huolestuneisuutensa menettelyn oikeudenmukaisuudesta. Komissio vastasi tähän kirjeeseen 20 päivänä huhtikuuta 2016 ja lähetti jäljennöksen kirjeestään Irlannille. Vastauksena komission 20 päivänä huhtikuuta 2016 lähettämään kirjeeseen Apple lähetti komissiolle kirjeen 6 päivänä toukokuuta 2016. Komissio vastasi 6 päivänä toukokuuta 2016 lähetettyyn kirjeeseen 22 päivänä heinäkuuta 2016 ja lähetti jäljennöksen kirjeestään Irlannille. Vastauksena komission 22 päivänä heinäkuuta 2016 lähettämään kirjeeseen Apple lähetti 24 päivänä elokuuta 2016 komissiolle kirjeen, jossa se ilmaisi huolestuneisuutensa menettelyn oikeudenmukaisuudesta.

(36) Irlanti lähetti 23 päivänä maaliskuuta 2016 kaksi kirjettä komissiolle. Ensimmäisessä kirjeessä Irlanti toimitti osan komission 8 päivänä maaliskuuta 2016 päivätyssä kirjeessä pyytämistä tiedoista ja ilmoitti, että se toimittaisi loput tiedot 22 päivänä huhtikuuta 2016. Toisessa kirjeessä Irlanti ilmaisi jälleen huolestuneisuutensa menettelyn oikeudenmukaisuudesta.

(37) Irlanti toimitti 22 päivänä huhtikuuta päivätyllä kirjeellä Applen 22 päivänä huhtikuuta 2016 lähettämän kirjeen, jolla Irlanti toimitti komissiolle tiedot, joita komissio oli pyytänyt 11 päivänä marraskuuta 2015 ja […] 8 päivänä maaliskuuta 2016.

(38) Irlanti toimitti 24 päivänä toukokuuta 2016 lisätietoja, joilla se täydensi 22 päivänä huhtikuuta 2016 toimittamiaan tietoja. Nämä lisätiedot koostuivat ASI:n ja AOE:n hallitusten kokouspöytäkirjoista, joita ei aiemmin ollut toimitettu.

2. ASIAA KOSKEVAT TOSISEIKAT JA OIKEUDELLISET SEIKAT

(39) Tämä päätös koskee kahta Irlannin veroviranomaisen 29 päivänä tammikuuta 1991 ja 23 päivänä toukokuuta 2007 ASI:n ja AOE:n hyväksi tekemää veropäätöstä, jäljempänä 'kiistanalaiset veropäätökset'. Kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytään ASI:n ja AOE:n käyttämät menetelmät voittojen kohdentamiseksi irlantilaisille sivuliikkeilleen. Kiistanalaisten veropäätösten perusteella ASI ja AOE voivat määrittää vuosittaisen yhtiöverovelvollisuutensa Irlannissa soveltamalla Irlannin veroviranomaisen näissä päätöksissä hyväksymiä voittojen kohdentamismenetelmiä. Vuoden 1991 veropäätös oli voimassa vuoteen 2007 asti, jolloin se korvattiin vuoden 2007 päätöksellä. Vuoden 2007 päätös oli voimassa, kunnes Applen uusi yhtiörakenne Irlannissa otettiin käyttöön. Applen toimittamien tietojen mukaan viimeinen tilivuosi, johon vuoden 2007 päätöstä sovelletaan, on 2014, joka päättyi 27 päivänä syyskuuta 2014.

2.1 *KIISTANALAISTEN VEROPÄÄTÖSTEN EDUNSAAJAT*

2.1.1 APPLE-KONSERNI

(40) Apple-konserni koostuu Apple Inc. -yhtiöstä sekä kaikista Apple Inc. -yhtiön määräysvallassa olevista yhtiöistä, jäljempänä yhteisesti 'Apple'. Applen päätoimipaikka on Amerikan yhdysvalloissa, jäljempänä 'Yhdysvallat'.

(41) Apple suunnittelee, valmistaa ja markkinoi matkaviestintä- ja medialaitteita, henkilökohtaisia tietokoneita ja kannettavia digitaalimusiikkisoittimia. Se myy niihin liittyviä erilaisia ohjelmistoja, palveluja, oheislaitteita, verkkoratkaisuja ja kolmansien osapuolten tuottamaa digitaalista sisältöä ja sovelluksia. Apple myy tuotteitaan maailmanlaajuisesti vähittäismyymälöissään, verkkokaupoissaan ja suoramyynnillä sekä kolmansina osapuolina toimivien matkaviestinverkko-operaattorien, tukkumyyjien, vähittäismyyjien ja jälleenmyyjien avulla. Lisäksi Apple myy verkko- ja vähittäismyymälöissään monia erilaisia Applen tuotteiden kanssa yhteensopivia kolmansien osapuolten tuotteita, kuten sovellusohjelmistoja, erilaisia tarvikkeita ja oheislaitteita.

(42) Apple myy tuotteitaan kuluttajille, yrityksille ja julkishallinnoille kaikkialla maailmassa. Apple hallinnoi liiketoimintaansa lähinnä maantieteelliseltä pohjalta. Maantieteelliset raportointisegmentit ovat Pohjois- ja Etelä-Amerikka, Eurooppa ([7]), Japani, Suur-Kiina ja muu Aasian ja Tyynenmeren alue.

(43) Vuonna 2015 Applen nettomyynti koko maailmassa oli 233,7 miljardia Yhdysvaltojen dollaria ja sen nettotulot olivat 53,4 miljardia Yhdysvaltojen dollaria ([8]). Applen omistuksessa oli 26 päivänä syyskuuta 2015 ulkomaisten sivuliikkeiden kautta 186,9 miljardia Yhdysvaltojen dollaria käteisvaroina, muina rahavaroina ja jälkimarkkinakelpoisina arvopapereina ([9]). Tämä määrä vastaa suurin piirtein ulkomaisia voittoja, joista ei peritty veroa ([10]).

(44) Applen maailmanlaajuinen liiketoiminta on jäsennelty keskeisten toimialojen mukaan, joita hallinnoidaan ja johdetaan keskitetysti Yhdysvalloista. Tästä vastaavat johtohenkilöt, joiden toimipaikka on Cupertinossa Yhdysvalloissa. Apple-konsernin keskeiset toimialat ovat: tutkimus ja kehittäminen, jäljempänä 't&k', markkinointi, operaatiot, myynti sekä yleiset toiminnot ja hallinto.

2.1.2 APPLEN RAKENNE IRLANNISSA

(45) Apple-konserniin kuuluu Irlannissa perustettuja yhtiöitä. Irlannissa perustetut Apple-konsernin yhtiöt voidaan jakaa yhtiöihin, jotka on perustettu Irlannissa ja jotka ovat myös verovelvollisia Irlannissa, kuten ADI, Apple Operations ja Apple Sales Ireland, ja yhtiöihin, jotka on perustettu Irlannissa, mutta jotka eivät ole verovelvollisia Irlannissa, kuten AOI, ASI ja AOE.

([7]) Euroopan segmentti sisältää Euroopan maat sekä Lähi-idän, Intian ja Afrikan, jäljempänä yhteisesti 'EMEIA-alue'.

([8]) Tili- ja verovuosi päättyvät 26. syyskuuta 2015. Applen verovuosi on 52 tai 53 viikon pituinen jakso, joka päättyy syyskuun viimeisenä lauantaina.

([9]) Apple Inc:n julkisessa tilinpäätöksessä ei täsmennetä, minkä sivuliikkeiden hallussa nämä käteisvarat, muut rahavarat ja jälkimarkkinakelpoiset arvopaperit ovat.

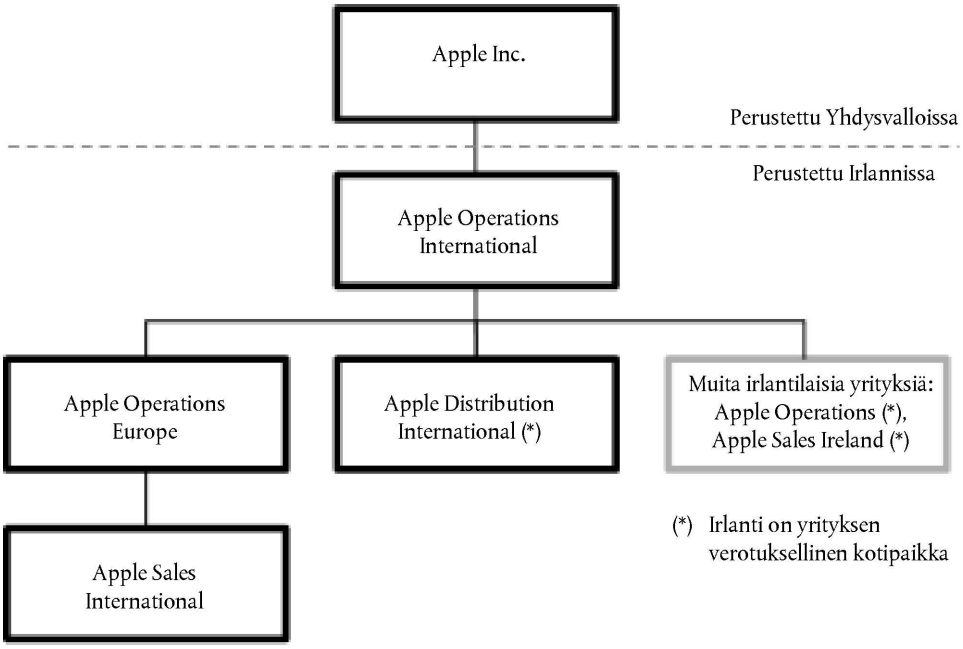
([10]) Ks. Applen vuoden 2015 vuosikertomuksen huomautus 5 (Yhdysvaltojen arvopaperi- ja pörssikomitean K-10-lomakkeen julkinen täyttö), jonka mukaan käytännössä kaikki Applen jakamattomat kansainväliset voitot, jotka on tarkoitus sijoittaa määräämättömäksi ajaksi uudelleen Yhdysvaltojen ulkopuoliseen toimintaan, olivat Irlantiin sijoittautuneiden tytäryhtiöiden tuottamia. Apple teki tilinpäätökseensä varauksen siltä varalta, että osaa näistä voitoista mahdollisesti verotettaisiin tulevaisuudessa.

(46) Niistä Apple-konsernin yhtiöistä, jotka on perustettu ja jotka ovat verovelvollisia Irlannissa ja joilla on Irlannissa työntekijöitä, ADI on tehnyt ASI:n kanssa sopimuksen Applen tuotteiden jakelusta Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella, Apple Operations ostaa työvälinelaitteita valmistajien käyttöön ja hankkii toimittajilta komponenttien osia myytäväksi valmistajille ja Apple Sales Ireland tukee Applen myyntiohjelmia paikallisesti Irlannissa.

(47) Niistä Apple-konsernin yhtiöistä, jotka on perustettu Irlannissa mutta jotka eivät ole verovelvollisia siellä, ASI on AOE:n kokonaan omistama tytäryhtiö. AOE puolestaan on AOI:n kokonaan omistama tytäryhtiö, ja tämä taas on Yhdysvalloissa perustetun Apple Inc:n kokonaan omistama tytäryhtiö ([11]). AOE ja ASI toimivat Irlannissa sivuliikkeiden välityksellä. Kaavio 1 havainnollistaa tätä yhtiörakennetta:

Kaavio 1

Applen yhtiörakenne Irlannissa



2.1.3 ASI:n JA AOE:n VEROVELVOLLISUUDEN PUUTE

(48) Yhtiön, joka on perustettu Irlannin lainsäädännön mukaisesti tai jonka johtaminen ja jota koskeva määräysvalta on keskitetty Irlantiin tai joka täyttää nämä molemmat ehdot, katsotaan tavallisesti olevan verovelvollinen Irlannissa ja siten velvollinen maksamaan yhtiöveroa maailmanlaajuisista voitoistaan. Tämä tarkoittaa, että Irlannissa perustetut yhtiöt ovat periaatteessa verovelvollisia Irlannissa, vaikka niitä johdetaan ja niitä koskevaa määräysvaltaa käytetään Irlannin ulkopuolella.

(49) Ennen kuin vuonna 1997 annettua lakia verotuksen yhteensovittamisesta, jäljempänä 'TCA 97', muutettiin vuoden 2013 ja vuoden 2014 rahoituslaeilla, sen 23A §:ssä säädettiin kuitenkin tämän säännön kahdesta poikkeuksesta, joiden perusteella Irlannissa perustettuja yhtiöitä voitiin pitää ulkomailla verovelvollisina yhtiöinä. TCA 97:n 23A §:n mukaan yhtiötä ei pidetty verovelvollisena, jos i) sen katsottiin olevan verovelvollinen toisessa valtiossa kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen nojalla (niin kutsuttu sopimukseen perustuva poikkeus)

([11]) Apple perusti vuonna 2006 yhtiön Baldwin Holdings Unlimited, jäljempänä 'Baldwin', jonka kotipaikka on Brittiläisillä Neitsytsaarilla. Baldwin Holdings Unlimitedillä on nimellisenä osakkeenomistajana yksi osake AOI:ssä, ASI:ssä, AOE:ssä ja ADI:ssä. Applen mukaan Baldwin perustettiin sitä varten, että se omistaa yhden osakkeen irlantilaisissa sivuliikkeissä, koska Irlannin lainsäädännön mukaan rajoittamattoman vastuun yhtiöllä on oltava vähintään kaksi osakkeenomistajaa. Applen mukaan Baldwin perustettiin Brittiläisillä Neitsyttsaarilla, koska sellaisen rajoittamattoman vastuun yhtiön, jolla on osakkeenomistajana muun valtion kuin EU:n jäsenvaltion lainsäädännön soveltamisalaan kuuluva rajoittamattoman vastuun yhtiö, ei tarvitse julkistaa tilinpäätöksiään.

tai ii) yhtiö on noteerattu julkisesti jossakin tunnetussa pörssissä tai sitä koskeva määräysvalta on viime kädessä henkilöllä, joka asuu jäsenvaltiossa tai maassa, jonka kanssa on tehty verosopimus (niin kutsuttu kyseeseen tulevia yhtiöitä koskeva poikkeus), ja jos nämä kyseeseen tulevat yhtiöt tai niiden tytäryhtiöt harjoittivat liiketoimintaa Irlannissa (niin kutsuttu liiketoimintaan perustuva poikkeus) ([12]). Näistä poikkeuksista jälkimmäinen merkitsi sitä, että Irlannissa perustettujen kyseeseen tulevien yhtiöiden, joiden johtaminen ja joita koskeva määräysvalta oli keskitetty Irlannin ulkopuolelle, ei katsottu olevan verovelvollisia Irlannissa. Laissa ei kuitenkaan edellytetty, että yhtiöiden oli oltava verovelvollisia jollain toisella veroalueella.

(50) Sekä ASI että AOE on perustettu Irlannissa. Kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana ASI:n ja AOE:n katsottiin olevan TCA 97:n 23A §:ssä tarkoitettuja ”kyseeseen tulevia yhtiöitä”, koska määräysvalta niihin molempiin oli viime kädessä yhtiöllä, joka on sijoittautunut maahan, jonka kanssa on tehty verosopimus, eli Apple Inc:lla, joka on verovelvollinen Yhdysvalloissa ([13]), ja koska ASI ja AOE harjoittivat liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeidensä kautta ja niiden johtaminen ja niitä koskeva määräysvalta oli keskitetty Irlannin ulkopuolelle, yhtiöiden ei katsottu olevan verovelvollisia Irlannissa TCA 97:n 23A §:n liiketoimintaan perustuvan poikkeuksen nojalla.

(51) ASI:llä ja AOE:llä ei ollut mitään veronalaista toimintaa millään muulla veroalueella Irlannin lisäksi kiistanalaisten päätösten voimassaoloaikana ([14]). Kumpikin yhtiö toimi yhden sivuliikkeen välityksellä Irlannissa, ja – mikä vielä tärkeämpää – niillä ei ollut veronalaista toimintaa Yhdysvalloissa ([15]), josta käsin Irlannin veroviranomainen katsoi TCA 97:n 23A §:n mukaisesti niitä johdettavan ja niitä koskevaa määräysvaltaa käytettävän ([16]). ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkoja ei ole fyysisesti olemassa, niissä ei ole työntekijöitä eivätkä ne sijaitse millään veroalueella.

(52) Yhteenvetona voidaan todeta, että ASI ja AOE on perustettu Irlannissa, mutta ne eivät olleet verovelvollisia Irlannissa kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana. Kyseiset yhtiöt eivät olleet tänä aikana verovelvollisia millään muullakaan veroalueella, koska niiden toiminta muilla veroalueilla ja etenkin niiden päätoimipaikkojen, joita ei ole fyysisesti olemassa ja joissa ei ole työntekijöitä, toiminta ei muodostanut sovellettavien verotussääntöjen mukaan veronalaista toimintaa Yhdysvalloissa tai millään muulla veroalueella. Kiistanalaisten verotuspäätösten voimassaoloaikana ASI:tä ja AOE:tä voitiin näin ollen kuvailla lähinnä ”kansalaisuudettomiksi” verotuksellisen kotipaikan suhteen.

2.1.4 ASI:n JA AOE:n IRLANTILAISTEN SIVULIIKKEIDEN TEHTÄVÄT IRLANNIN JA APPLEN MUKAAN

(53) Irlanti ja Apple toimittivat kuvaukset ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamista tehtävistä ([17]), ja niitä käytettiin perustana, jonka pohjalta esitettiin Applen arviot näiden yhtiöiden verotettavista voitoista Irlannin yhtiöverotusta varten, sekä näiden arvioiden tukena. Nämä kuvaukset esitetään johdanto-osan 54–57 kappaleessa.

([12]) TCA 97:n 23A §:n 2 momentissa säädettiin aiemmin, että Irlannissa perustetun yhtiön katsotaan verolakien ja pääomavoittojen verotusta koskevien lakien osalta olevan verovelvollisia Irlannissa, sanotun rajoittamatta 3 ja 4 momentin soveltamista. Pykälän 3 momentin mukaan 2 momenttia ei sovelleta Irlannissa perustettuun yhtiöön, jos tämä on kyseeseen tuleva yhtiö ja a) harjoittaa liiketoimintaa Irlannissa tai b) kuuluu sellaisen yhtiön lähipiiriin, joka harjoittaa liiketoimintaa Irlannissa. Kyseistä 23A §:ää tarkistettiin vuoden 2013 rahoituslailla. Sen uuden muodon perusteella Irlannissa perustetun yhtiön ei enää ole mahdollista välttää verovelvollisuutta, koska Irlannissa perustetun yhtiön katsotaan olevan verovelvollinen, jos sen verotuksellisen kotipaikan ei katsota olevan millään muulla veroalueella. TCA 97:n 23A §:n uutta muotoa on sovellettu 1. päivästä tammikuuta 2015. Vuoden 2014 rahoituslailla 23A §:ään tehtiin lisämuutos, jonka mukaan kaikkien Irlannissa perustettujen yhtiöiden katsotaan olevan verovelvollisia Irlannissa, paitsi jos yhtiön verotuksellinen kotipaikka on muulla verotusalueella kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen mukaan. Myös tätä sääntöä on sovellettu 1. päivästä tammikuuta 2015. Ennen 1. tammikuuta 2015 perustettuihin yhtiöihin sovelletaan kuitenkin siirtymäaikaa 31. joulukuuta 2020 asti.

([13]) Applen mukaan molempien yhtiöiden johtaminen ja niitä koskevan määräysvallan käyttäminen oli keskitetty Irlannin ulkopuolelle, ja Irlannin veroviranomainen on hyväksynyt tämän näkemyksen.

([14]) Lukuun ottamatta AOE:n sivuliikettä Singaporessa, ks. johdanto-osan 111 kappale.

([15]) Yhdysvaltojen senaatin kuulemisten yhteydessä Apple ilmoitti, että ASI ei ole verovelvollinen Irlannissa eikä Yhdysvalloissa, ks. Yhdysvaltojen senaatin pysyvän tutkintavaliokunnan voitonsiirtoja ulkomaille ja Yhdysvaltojen verolakia koskevan kuulemisen (Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)) todistusaineisto, 21. toukokuuta 2013, s. 24.

([16]) Irlanti ilmoitti aloittamispäätöstä koskevien huomautustensa 12 kohdassa, että kaikki AOE:hen ja ASI:hin liittyvät keskeiset strategiset liiketoimintapäätökset tehtiin Irlannin ulkopuolella ja molempien yhtiöiden toimintaa johdettiin ja niitä koskevaa määräysvaltaa käytettiin Yhdysvalloista käsin. Ks. myös Cooken lausunto, jonka laatijan mukaan ASI:n ja AOE:n toiminnasta annetun tosiseikkoihin perustuvan kuvauksen perusteella on kiistämätöntä, että näiden yhtiöiden johtaminen ja niitä koskeva määräysvalta on keskitetty Yhdysvaltoihin, jossa emokonsernin johtajat tekevät kaikki strategiset päätökset Irlannissa olevien yhtiöiden toiminnasta, esimerkiksi siitä, mitä sopimuksia ne tekevät, kenen kanssa ja millä ehdoin.

([17]) Applen mukaan sivuliikkeen Irlannista peräisin olevat voitot määritetään kyseisen sivuliikkeen suorittaman toiminnan perusteella. Applen 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje, s. 5.

(54) ASI:n irlantilainen sivuliike vastaa lähinnä hankinta-, myynti- ja jakelutoiminnoista, jotka liittyvät Applen tuotteiden myyntiin lähipiiriin kuuluville osapuolille ([18]) ja kolmantena osapuolena oleville asiakkaille EMEIA- ja APAC-alueilla ([19]). ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tärkeimpiä toimintoja ovat muun muassa Applen valmiiden tuotteiden hankinta kolmansina osapuolina olevilta ja lähipiiriin kuuluvilta valmistajilta ([20]); jakelutoiminnot, jotka liittyvät tuotteiden myyntiin lähipiiriin kuuluville osapuolille EMEIA- ja APAC-alueilla ([21]); myyntituki- ja jakelutoiminnot, jotka liittyvät Applen tuotteiden myyntiin kolmantena osapuolena oleville asiakkaille EMEIA-alueella ([22]); myynti- ja jakelutiimien toiminnot ([23]), verkkomyynti ([24]); logistiikkatoiminnot ([25]); ja Applen myynnin jälkeisen asiakastukiliiketoiminnan AppleCaren hoitaminen, johon sisältyy vastuu takuusta, korjausohjelmien hallinnointi sekä korjausverkosto, puhelintuki mukaan luettuna.

(55) ASI:n irlantilainen sivuliike toimittaa myös APAC-alueen paikallisten maakohtaisten jakeluyhteisöjen tekemät ostotilaukset. Monia tämän alueen jakeluun liittyviä toimintoja (esimerkiksi logistiikkatukea) hoitavat lähipiiriin kuuluvat osapuolet ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen kanssa tehtyjen palvelusopimusten nojalla. Lisäksi ASI:n irlantilainen sivuliike vastaa jakeluriskien, etenkin varasto-, takuu- ja luottorajariskien, päivittäisen hallinnan seurannasta. ASI:n irlantilainen sivuliike on myös 1 päivästä tammikuuta 2012 lähtien vastannut tuotteiden lokalisointitoiminnoista, joita aiemmin hoiti AOE:n irlantilainen sivuliike.

(56) AOE:n irlantilainen sivuliike vastaa erikoistuneen tietokonetuotevalikoiman, muun muassa iMac-pöytätietokoneiden, kannettavien MacBook-tietokoneiden ja muiden tietokonetarvikkeiden, valmistuksesta ja kokoamisesta Irlannissa sijaitsevissa toimitiloissaan. Kaikkia näitä tuotteita valmistetaan EMEIA-alueelle ([26]). AOE:n irlantilainen sivuliike toimittaa kaikki valmiit tuotteensa lähipiiriin kuuluville osapuolille. AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen päätoimintoihin kuuluu tuotteiden valmistukseen, prosessisuunnitteluun ja uusiin tuoteasetuksiin tarvittavien prosessien jatkuva toteuttaminen. AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen tärkeimpiä toimintoja ovat muun muassa tuotannon suunnittelu ja aikatauluttaminen ([27]); prosessitekniikka ([28]); tuotanto ja operaatiot ([29]); laadunvarmistus ja laadunvalvonta ([30]); ja kunnostustoiminnot ([31]).

([18]) Lähipiiriin kuuluvat osapuolet määritellään kirjanpitoa varten yhteisöiksi, joissa määräysvalta on viime kädessä samalla henkilöllä tai yhteisöllä tai joissa samalla yhteisöllä tai henkilöllä on huomattava vaikutusvalta, ks. IAS 24.

([19]) EMEIA-alueella tarkoitetaan Eurooppaa, Lähi-itää, Intiaa ja Afrikkaa. APAC-alueella tarkoitetaan Aasian ja Tyynenmeren aluetta.

([20]) ASI:n irlantilainen sivuliike ostaa Applen tuotteita ennalta määritellyiltä valmistajilta […]. ASI:n irlantilainen sivuliike arvioi odotettavissa olevaa kysyntää keräämällä ja analysoimalla alueellisia tietoja ja syöttämällä ne maailmanlaajuisen myynnin kysynnänennustamisprosessiin, jota johdetaan Yhdysvalloista.

([21]) Nämä lähipiiriin kuuluvat osapuolet voivat olla paikallisia maakohtaisia jakeluyhteisöjä tai maakohtaisia vähittäismyymäläyhteisöjä. ASI:n irlantilainen sivuliike toimittaa näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten tekemät ostotilaukset ja organisoi jakelutoiminnan tuotteen viemiseksi tai toimittamiseksi kyseisille yhteisöille.

([22]) Neljä tärkeintä reittiä markkinoille kolmansien osapuolten avulla ovat kaupalliset toimijat, vähittäismyynti, koulutusala ja puhelinyhtiöt (joita yhteisesti kutsutaan jakelukanava-asiakkaiksi). ASI:n irlantilainen sivuliike tekee sopimuksia muiden lähipiiriin kuuluvien yhteisöjen kanssa myyntituesta, markkinoinnista ja muista tukipalveluista jakelukanava-asiakkaille paikallisilla EMEIA-alueen markkinoilla. Applen yhteisöjen paikallisilla markkinoilla antaman panoksen ja tukipalvelujen avulla ASI tekee sopimuksia jakelukanavakumppanien kanssa sekä hyväksyy ja toteuttaa myyntitilauksia arvioituaan muun muassa varastosaatavuuden, kaikkien maiden kysynnän ja luottoriskin kaltaisia tekijöitä Applen koko maailmaa koskevien suuntaviivojen perusteella.

([23]) Sekä lähipiiriin kuuluville osapuolille että kolmansille osapuolille harjoitettavaan myyntiin liittyviin toimiin kuuluu muun muassa asiakastoimitusprosessin hallinnointi tehokkuusetujen maksimoimiseksi ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen jakelutoimintojen kanssa, tuotteiden kohdentaminen ja tilausten hallinta, myynnin suorittaminen sekä keskeisten kolmansina osapuolina olevien tiliasiakkaiden hallinta ja tilausvaatimuksista keskusteleminen näiden kanssa.

([24]) Myynti- ja jakelutiimit keskittyvät myös verkkokauppojen kautta harjoitettavaan suoramyyntiin. Myynti- ja jakelutiimien verkkokauppoihin liittyviin toimiin kuuluu muun muassa myynti- ja tilausprosessin helpottaminen kuluttajille, pienille ja keskisuurille yrityksille sekä koulutusalan asiakkaille.

([25]) Tämä sisältää tuotteiden kuljetuksen lähinnä kolmansina osapuolina olevilta valmistajilta Kiinassa kohdemarkkinoille eri puolilla EMEIA-aluetta. Logistiikkatoiminnoissa hallinnoidaan muun muassa Applen tuotteiden lähteviä kuljetuksia jakelukanava-asiakkaille, verkkokauppojen asiakkaille ja lähipiiriin kuuluville osapuolille. Joitain logistiikkatoimintoja hoitavat lähipiiriin kuuluvat osapuolet ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen kanssa tehtyjen palvelusopimusten nojalla.

([26]) [Applen veroneuvojan] erillisraportin mukaan AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen valmistamat tuotteet muodostavat vain pienen osuuden Applen kokonaismyynnistä EMEIA-alueella.

([27]) Tällä toiminnolla varmistetaan, että teollisuustyövoiman toimissa ja prosessivirroissa säilytetään säännöllinen ja tehokas resurssien käyttö ja odotettu tuotantotaso.

([28]) Prosessitekniikka liittyy tuotantotoimien prosessien käyttöön, hallintaan ja optimointiin. Tiimi laatii ja parantaa tehokkaita prosesseja nykyisiä ja uusia tuotteita varten.

([29]) Näihin toimintoihin sisältyvät kaikki prosessit, joita tarvitaan eri komponenttien muuntamiseksi valmiiksi tuotteiksi Apple Inc:n Yhdysvalloissa asettamien standardien mukaisesti.

([30]) Laadunvarmistus- ja laadunvalvontatoiminto sisältää kaikki toimet, joilla AOE:n irlantilainen sivuliike tarkastaa kaikkien tuotantoon liittyvien tekijöiden laadun.

([31]) Tämä koskee Applelle eri syistä palautettuja tuotteita. AOE:n irlantilainen sivuliike varmistaa, että ennen kuin kunnostettu Applen tuote myydään uudelleen, se käy läpi kunnostusprosessin, jolla varmistetaan, että se täyttää Applen laatuvaatimukset.

(57) Keskeisen valmistustoimintansa lisäksi AOE:n irlantilainen sivuliike toimittaa myös rahoitukseen (kirjanpito-, palkkahallinto- ja ostovelkapalvelut), tietojärjestelmiin sekä teknologisiin ja henkilöresursseihin liittyviä yhteisiä palveluja muille Apple-konsernin yhtiöille EMEIA-alueella. AOE:n irlantilainen sivuliike kehittää nimenomaan Appleen liittyvää, prosesseja ja valmistusta koskevaa asiantuntemusta ([32]) ja käyttää tätä asiantuntemusta antaakseen aika ajoin tukea niille Applen valmistajille ja jakelukeskuksille, jotka ovat kolmansia osapuolia. AOE:n irlantilainen sivuliike vastaa myös valmistus- ja varastoriskien päivittäisen hallinnan seurannasta. AOE:n irlantilaisessa sivuliikkeessä toimiva insinööritiimi vastasi myös 1 päivään tammikuuta 2012 asti Applen tuotteiden lokalisoinnista paikallisille markkinoille ja Applen tuotteisiin ja ohjelmistoihin liittyvien testiohjelmien suorittamisesta (esimerkiksi uusien ohjelmistojen julkaisujen yhteydessä) ([33]). Tammikuusta 2012 lähtien tätä tehtävää on hoitanut ASI:n irlantilainen sivuliike.

2.1.5 ASI:n TOIMINTA EMEIA-ALUEELLA

(58) ASI myy tuotteita EMEIA-alueella. ASI ei ilmoittanut pysyvästä toimipaikasta ([34]) EMEIA-alueen veroalueilla, joilla näitä tuotteita myydään. Eri jäsenvaltioiden veroalueilla olevien asiakkaiden ja ASI:n (ja ADI:n) välinen myynti tapahtuu kolmansien jälleenmyyjien ja Applen vähittäismyymälöiden ja verkkokauppojen avulla. ASI tekee myyntisopimuksia saamalla hyväksyttyjä allekirjoituksia, ja ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen työntekijät toteuttavat myynnit ja ratkaisevat toimitus- ja muut kysymykset asiakkaiden kanssa ([35]). ASI:n myynnit suoritetaan, kun valtuutetulta edustajalta on saatu allekirjoitus ([36]). Havainnollisuuden vuoksi todettakoon, että [80–85] prosenttia ASI:n ja ADI:n myynnistä kolmansille osapuolille vuonna 2014 saamista kokonaistuloista tuli Applen sisäisen raportoinnin mukaan ([37]) unionin sisäisestä myynnistä, kun taas koko Euroopan alueen myynti muodosti [90–95] prosenttia myynnistä kolmansille osapuolille saaduista kokonaistuloista. Lähi-idän myynnin osuus näistä tuloista oli [5–10] prosenttia.

2.2 *KIISTANALAISET VEROPÄÄTÖKSET*

2.2.1 KIISTANALAISET VEROPÄÄTÖKSET ASI:hin LIITTYVIN OSIN

(59) Vuonna 1991 Apple ehdotti menetelmää Apple Computer Accessories Ltd:n (josta myöhemmin tuli ASI) irlantilaisen sivuliikkeen nettovoiton määrittämiseksi, ja Irlannin veroviranomainen hyväksyi sen veropäätöksellä. Tämän päätöksen mukaan ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettava nettovoitto laskettaisiin siten, että se on 12,5 prosenttia sivuliikkeen kaikista toimintakustannuksista ([38]) jälleenmyyntiin tarkoitettua materiaalia lukuun ottamatta.

(60) Vuonna 2007 Irlannin veroviranomainen hyväksyi muutetun menetelmän ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen nettovoiton määrittämiseksi uudella päätöksellä. Tämän päätöksen mukaan ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettava nettovoitto laskettaisiin siten, että se on [10–15] prosenttia sivuliikkeen toimintakustannuksista, joihin ei lueta Applen konserniyhtiöiden maksujen ja materiaalikulujen kaltaisia kustannuksia.

2.2.2 KIISTANALAISET VEROPÄÄTÖKSET AOE:hen LIITTYVIN OSIN

(61) Vuonna 1991 Apple ehdotti menetelmää Apple Computer Ltd:n (josta myöhemmin tuli AOE) irlantilaisen sivuliikkeen nettovoiton määrittämiseksi, ja Irlannin veroviranomainen hyväksyi sen veropäätöksellä. Tämän päätöksen mukaan AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettava nettovoitto laskettaisiin siten, että se on 65 prosenttia sivuliikkeen toimintakustannuksista [60–70] miljoonaan Yhdysvaltojen dollariin asti vuodessa ja tämän määrän ylittävältä osalta 20 prosenttia toimintakustannuksista. Tätä menetelmää sovellettiin sillä ehdolla, että jos AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen kokonaisvoitto oli pienempi kuin kaavalla saatava luku, sivuliikkeen

([32]) […].
([33]) Yksi lokalisointitiimin päätehtävistä oli mukauttaa tuotteet ja palvelut vastaamaan eri kieliä, alueellisia eroja ja paikallisten markkinoiden teknisiä vaatimuksia.
([34]) Pysyvällä toimipaikalla tarkoitetaan verotuksellista läsnäoloa jollain veroalueella.
([35]) Irlannin 15. huhtikuuta 2015 päivätty kirje, liite, s. 19.
([36]) PwC:n erillisraportti, liite 1, Apple Sales Internationalin (ASI) sivuliike, s. 11.
([37]) Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 12 ja taulukko 10.
([38]) Vuoden 1991 päätöksessä viitataan ASI:n yhteydessä ”toimintakustannuksiin” ja AOE:n yhteydessä ”toimintamenoihin”, vaikka molemmilla termeillä viitataan samaan kululuokkaan.

nettovoiton laskennassa käytettäisiin pienempää lukua. Kaikki menetelmässä käytetyt toimintakustannukset olivat AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannuksia, joihin luettiin mukaan poistot mutta joista vähennettiin jälleenmyyntiin tarkoitetut materiaalit ja aineettomista hyödykkeistä Apple-konsernin yhtiöiltä peritty rahoitusosuus. Poistoon perustuva vähennys voidaan tehdä, mutta se ei saa olla [1–10] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria suurempi kuin tilinpäätökseen merkitty poisto ([39]).

(62) Vuonna 2007 Irlannin veroviranomainen hyväksyi tarkistetun menetelmän AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen nettovoiton määrittämiseksi uudella päätöksellä. Tällä päätöksellä hyväksytyn menetelmän mukaisesti irlantilaisen sivuliikkeen veroperuste oli i) [10–15] prosenttia sivuliikkeen toimintakustannuksista pois lukien Apple-konsernin yhtiöiden perimät maksut ja materiaalikustannukset, ii) teollis- ja tekijänoikeuksista saatava tuotto, joka oli [1–5] prosenttia sivuliikkeen liikevaihdosta irlantilaisen sivuliikkeen kertyneen tuotantoprosessiteknologian suhteen, ja iii) poistoihin perustuva vähennys tehtaan ja rakennusten osalta, joka laskettiin ja vähennettiin tavanomaiseen tapaan.

2.2.3 ASIAKIRJAT, JOTKA OLIVAT IRLANNIN VEROVIRANOMAISEN KÄYTETTÄVISSÄ SEN TEHDESSÄ KIISTANALAISET VEROPÄÄTÖKSET

(63) Irlannin toimittamat asiakirjat, joiden se katsoi muodostavan kaikki vuoden 1991 päätöstä tukeneet oleelliset seikat, koostuvat kolmesta kirjeestä (päivätty 12 päivänä lokakuuta 1990, 5 päivänä joulukuuta 1990 ja 16 päivänä tammikuuta 1991) ja kahdesta faksista (päivätty 2 päivänä tammikuuta 1991 ja 24 päivänä tammikuuta 1991) Applen veroneuvojana toimineelta [Applen veroneuvojalta], jäljempänä 'Applen veroneuvoja'; Irlannin veroviranomaisen laatimista yhdestä haastattelumuistiosta, päivätty 30 päivänä marraskuuta 1990, ja yhdestä kokousmuistiosta, päivätty 3 päivänä tammikuuta 1991; sekä Irlannin veroviranomaisen lähettämästä, 29 päivänä tammikuuta 1991 päivätystä kirjeestä, jossa vahvistetaan, että Applen veroneuvojan kirjeet kuvaavat asianmukaisesti ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavien voittojen määritysmenetelmää sellaisena, kuin siitä sovittiin 3 päivänä tammikuuta 1991 pidetyssä kokouksessa. Tämä menetelmä kuvaillaan johdanto-osan 59 ja 61 kappaleessa.

(64) Seuraava ote on 30 päivänä marraskuuta 1990 päivätystä haastattelumuistiosta:

> "[Applen veroneuvoja] mainitsi taustatietona, että Apple oli nyt Corkin alueen suurin työnantaja, joka työllisti 1 000 työntekijää suoraan ja 500 muuta henkilöä alihankinnan pohjalta. Todettiin, että yhtiö tarkistaa parhaillaan maailmanlaajuisia toimintojaan ja haluaa määrittää voittomarginaalin toiminnoilleen Irlannissa. [Applen veroneuvoja] esitti irlantilaista sivuliikettä varten laaditun tilinpäätöksen 29 päivänä syyskuuta 1989 päättyneeltä tilikaudelta, joka osoitti 270 miljoonan Yhdysvaltojen dollarin nettovoittoa 751 miljoonan Yhdysvaltojen dollarin liikevaihdosta. Huomautettiin, että millään irlantilaisella pörssiyhtiöllä ei ollut vastaavaa nettotulosprosenttia. [Applen veroneuvojan] näkemyksen mukaan voitto tulee kolmesta lähteestä – teknologiasta, markkinoinnista ja valmistuksesta. Ainoastaan valmistusosatekijä liittyy irlantilaiseen sivuliikkeeseen.
>
> [Irlannin veroviranomainen] huomautti, että ehdotetussa järjestelmässä perityn maksun taso olisi ratkaiseva tekijä. [Applen veroneuvoja] totesi, että yhtiö olisi valmis hyväksymään 30–40 miljoonan Yhdysvaltojen dollarin voiton olettaen, että Apple Computer Ltd tekee tällaisen voiton. (Tietokonealalla tapahtuu suhdannevaihteluita.) Olettaen, että Apple tekee voittoa 100 miljoonaa Irlannin puntaa, on hyväksyttävää, että 30–40 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria kohdennetaan valmistustoimintaan. Jos yhtiö kuitenkin kärsii laskusuhdanteesta ja sen voitto jää alle 30–40 miljoonaan Yhdysvaltojen dollariin, kaikki voitot kohdennettaisiin valmistustoimintaan. Ehdotus merkitsee oleellisin osin sitä, että kaikki voitot 30–40 miljoonan Yhdysvaltojen dollarin ylärajaan asti kohdennetaan valmistustoimintaan.
>
> [Irlannin veroviranomainen] kysyi [Applen veroneuvojalta], mihin 30–40 miljoonan Yhdysvaltojen dollarin määrä perustui, ja tämä myönsi, ettei luvulle ollut mitään tieteellistä perustaa. Määrä oli kuitenkin niin suuri, että hän toivoi sitä pidettävän vilpittömässä mielessä tehtynä ehdotuksena. Koska lukua ei ollut mahdollista arvioida erillään muista tiedoista, [Applen veroneuvoja] lupasi poimia esiin tarkkoja tietoja irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettavista todellisista kustannuksista."

([39]) Ks. [Applen veroneuvojan] 24. tammikuuta 1991 lähettämä faksi poistoon perustuvasta vähennyksestä.

(65) Seuraava ote on 3 päivänä tammikuuta 1991 päivätystä kokousmuistiosta:

> ”[Applen veroneuvojan] näkemyksen mukaan oli selvää, että yhtiö harjoitti siirtohinnoittelua. Sivuliikkeen tilinpäätös 30 päivänä syyskuuta 1989 päättyneeltä tilikaudelta osoitti 269 000 000 Yhdysvaltojen dollarin nettovoittoa 751 000 000 Yhdysvaltojen dollarin liikevaihdosta. Mikään Irlannin pörssissä noteerattu yhtiö ei päässyt lähellekään tällaista tulosta.
>
> Veroviranomainen ei halunnut todeta varmasti, harjoittiko yhtiö siirtohinnoittelua, mutta se oli valmis keskustelemaan irlantilaisen sivuliikkeen voittoluvusta, joka perustuu tiettyyn prosenttiosuuteen sivuliikkeelle kohdennettavista todellisista kustannuksista.
>
> Ennen kokousta esitetyn ehdotuksen mukaan irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettava voitto olisi kustannukset lisättynä [30–40] miljoonalla Yhdysvaltojen dollarilla, eivätkä poistoihin perustuvat vähennykset ylittäisi [10–20]:tä miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria, jolloin Irlannissa verotettava määrä olisi [20–30] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria. Syyskuun 30 päivänä 1990 päättyneen tilikauden tilinpäätöksen mukaan [30–40] miljoonan Yhdysvaltojen dollarin voitto oli 46 prosenttia irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettavista kustannuksista. Tässä yhteydessä huomautettiin, että tämä luku oli paljon suurempi kuin [10–15] prosenttia, joka on kustannuspaikkaan normaalisti kohdennettava osuus, joskin myönnettiin, että [10–15] prosentin luvulla ei ollut merkitystä tietokonealan yhteydessä. Huomautettiin, että eräillä aloilla, etenkin lääketeollisuudessa, voidaan saavuttaa 100 prosentin voittomarginaali. Myönnettiin kuitenkin, että lääketeollisuus ja tietokoneala eivät ole suoraan verrattavissa. Lisäkeskustelujen jälkeen sovittiin, että mikäli poistoon perustuvaa vähennystä koskevaan kysymykseen saadaan tyydyttävä ratkaisu, hyväksytään voittomarginaali, joka on 65 prosenttia irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettavista kustannuksista. Lisäksi sovittiin, että [60–70] miljoonan Yhdysvaltojen dollarin rajan ylittävien kustannusten osalta hyväksytään 20 prosentin voittomarginaali, jotta ei estetä Irlannin toimintojen laajentumista.
>
> […] Lisäkeskustelujen perusteella sovittiin, että poistoihin perustuvat vähennykset laskettaisiin uudelleen Irlannin puntina ([40]) ja että kaikilta vuosilta kirjattaisiin normaali kuluminen ([41]). Lisäksi sovittiin, että yhtiön vaade rajoittuisi [1–10] miljoonaan Yhdysvaltojen dollariin tilinpäätökseen poistoina merkityn summan lisäksi. Syyskuun 30 päivänä 1990 päättyneeltä tilikaudelta toimitetun kustannustaulukon perusteella näin varmistettaisiin, että Irlannissa verotettava voitto olisi [30–40] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria.
>
> […] Tämän jälkeen keskusteltiin siitä, missä muodossa tilinpäätös olisi toimitettava. Ehdotusta kustannustaulukon toimittamisesta ei hyväksytty. Sovittiin, että laadittaisiin täysimittainen tuloslaskelma ja konsernin toimittamista teknologia- ja markkinointipalveluista perittäisiin palkkio / päätoimipaikalle suoritettava maksu. Lisäksi toimitetaan yhtiön täysimittainen tarkastettu tilinpäätös.
>
> […] Erillisenä kysymyksenä [Applen veroneuvoja] halusi sopia voittomarginaalista uudelle yhtiölle, jonka toiminta rajoittuisi raaka-aineiden hankintaan Irlannissa. Voittomarginaaliksi ehdotettiin 10 prosenttia, ja keskustelujen jälkeen sovittiin hyväksyttävän 12,5 prosentin voittomarginaali.”

(66) Applen veroneuvojan 16 päivänä tammikuuta 1991 päivätty kirje sisältää havainnollistavan Apple Computer Ltd:n tilinpäätöksen toimittamismallin sekä taulukon Apple Computer Ltd:n poistoihin perustuvista vähennyksistä vuosilta 1985–1990. Applen veroneuvojan 24 päivänä tammikuuta 1991 päivätyssä faksissa vahvistetaan, että Apple suostui seuraavaan poistoon perustuvaa vähennystä koskevaan sanamuotoon, jolla korvataan Applen veroneuvojan aiemmin 16 päivänä tammikuuta 1991 päivätyssä kirjeessä esittämä sanamuoto: ”Tehtävä poistoihin perustuva vähennys on enintään [1–10] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria suurempi kuin tilinpäätökseen merkityt poistot.”

(67) Irlannin toimittamat asiakirjat, joiden se katsoi muodostavan kaikki vuoden 2007 päätöstä tukeneet oleelliset seikat, koostuvat Applen veroneuvojan 16 päivänä toukokuuta 2007 päivätystä kirjeestä sekä Irlannin veroviranomaisen 23 päivänä toukokuuta 2007 päivätystä kirjeestä, jossa se vahvistaa hyväksyvänsä ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavien voittojen määritysmenetelmän sellaisena, kuin se on selitetty Applen veroneuvojan kirjeessä. Tämä menetelmä kuvaillaan johdanto-osan 60 ja 62 kappaleessa. Kummassakaan näistä asiakirjoista ei anneta mitään selitystä kyseisessä veropäätöksessä hyväksytyille luvuille ”[10–15] prosenttia [Irlannissa aiheutuvista toimintakustannuksista] / [1–5] prosenttia [AOE:n Irlannissa valmistetuista tuotteista syntyvästä vuotuisesta liikevaihdosta] / [10–15] prosenttia [ASI:n toimintakustannuksista]” eikä esitetä, miten näihin lukuihin oli päädytty. Applen veroneuvojan kirje sisältää useita täsmennyksiä sen suhteen, miten sovittua

([40]) Alaviite lisätty: Päätöksen tekoajankohtana Irlannin valuutta oli Irlannin punta.
([41]) Alaviite lisätty: Kulumisella tarkoitetaan aineellisten hyödykkeiden poistoja.

menetelmää sovelletaan. Siinä täsmennetään epäselvyyksien välttämiseksi erityisesti, että ASI:n toimintakustannukset ja AOE:n ”Irlannissa aiheutuvat toimintakustannukset” eivät sisällä mitään kaikkialla maailmassa toimivien Apple-konsernin yhtiöiden perimiä maksuja eivätkä tavanomaisia kustannuksia, kuten muun muassa materiaalikustannuksia, tulleja, rahtikustannuksia, kertaluonteisia rakenneuudistuskustannuksia ja pääomakustannuksia.

(68) Mikään kiistanalaisten veropäätösten tueksi esitetyistä asiakirjoista ei sisällä samanaikaista selvitystä voittojen kohdentamisesta eikä siirtohinnoitteluraporttia.

2.3 *MERKITYKSELLISEN KANSALLISEN OIKEUSKEHYKSEN KUVAUS*

(69) TCA 97:n 21 §:n 1 momentin mukaan Irlannin yhtiövero kannetaan yhtiöiden voitoista. TCA 97:n 76 §:n 3 momentin mukaan yhtiöverotusta varten tulot lasketaan ja arvioidaan samojen eriytetyn verotuksen tulolajien ja alalajien mukaan, joita sovelletaan tuloverotuksessa, ja näihin tulo- ja alalajeihin sovellettavien säännösten mukaisesti. Tulovero kannetaan Irlannissa välitöntä verotusta koskevien lakien nojalla eriytetyn verotuksen tulolajien C, D, E ja F ja tulolajin D alalajien I–V perusteella. TCA 97:n 12 §:n mukaan tulovero kannetaan, ellei tuloveroa koskevissa laeissa toisin säädetä, kaikista tulolajeissa C–F määritellyistä omaisuuseristä, voitoista ja tuloista näihin tulolajeihin sovellettavien tuloveroa koskevien lakien säännösten mukaisesti ([42]). TCA 97:n 18 §:ssä säädetään eriytetyn verotuksen tulolajin D verotuksen soveltamisalasta ja sen 2 momentin 2 kohdassa luetellaan alalajit ja niiden soveltamisalat. Näistä säännöksistä seuraa, että yhtiövero kannetaan Irlannissa yhtiön voitoista (tulot ja verotettavat voitot) riippumatta siitä, miten ne ovat syntyneet, lukuun ottamatta tiettyjä erityisiä poikkeuksia ([43]).

(70) Määritettäessä veroperustetta yhtiöveron laskentaa varten otetaan lähtökohdaksi verovelvollisen yhtiön kirjanpidollinen voitto ([44]). Yhtiön kirjanpidollista voittoa mukautetaan verotusta varten laissa säädetyillä yleisesti sovellettavilla lisäyksillä ja vähennyksillä ([45]), esimerkiksi vähentämällä siitä poistoihin perustuvat vähennykset ([46]). Tilikausi on tavallisesti 12 kuukauden ajanjakso, jolta yhtiö laatii tilinpäätöksen ([47]).

(71) Irlanti soveltaa eri verokantoja liikevoittoihin, muusta kuin elinkeinotoiminnasta saataviin tuloihin ja pääomavoittoihin. TCA 97:n 21 §:ssä yleiseksi yhtiöverokannaksi vahvistetaan 12,5 prosenttia ([48]). Tätä verokantaa sovelletaan tulolajin D alalajin I mukaisesti verotettavien yritysten liikevoittoihin ([49]). Muusta kuin elinkeinotoiminnasta saataviin tuloihin sovelletaan 25 prosentin verokantaa ([50]). Irlannin veroviranomainen on antanut ohjeita toiminnan luokittelemisesta elinkeinotoiminnaksi asiakirjassa ”Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading” ([51]). Tämän ohjeasiakirjan mukaan elinkeinotoiminta edellyttää, että asianomainen yhtiö harjoittaa liiketoimintaa, josta se saa tulonsa. Toiminta vaihtelee elinkeinotoiminnan luonteen

([42]) Tulolaji C koskee Irlannissa julkisista varoista maksettavista osingoista syntyvistä voitoista (TCA 97:n 17 §), ja tulolaji D on jaettu edelleen viiteen alalajiin: i) myyntivoitto; ii) ammatinharjoittamisesta saatava voitto; iii) verottomat korot ja ulkomaiset tulot; iv) muut tulot tai voitot, joita ei muutoin veroteta; v) Irlannista saatavat maanvuokratulot (TCA 97:n 18 §). Tulolaji E koskee julkisista viroista, työsuhteista, elinkoroista ja eläkkeistä saatavia tuloja (TCA 97:n 19 §) ja tulolaji F irlantilaisten yhtiöiden maksamia osinkoja (TCA 97:n 20 §).

([43]) 21 §:n 1 momentti. Esimerkkejä tällaisista erityisistä poikkeuksista ovat ulkomaisen yrityksen voitot, joita ei voida kohdentaa jollekin sivuliikkeelle (ks. TCA 97:n 25 §) tai useimmat muilta Irlannissa verovelvollisilta yhtiöiltä saadut jaetut varat (ks. TCA 97:n 129 §).

([44]) TCA 97:n 76A §.

([45]) Esimerkiksi TCA 97:n 81 §:n 2 momentin mukaan menot ovat yleensä vähennyskelpoisia, elleivät ne ole pääomaluonteisia, ja jos ne ovat aiheutuneet ainoastaan liiketoiminnan harjoittamista varten.

([46]) TCA 97:n 307 ja 308 §.

([47]) TCA 97:n 27 §:n 1 ja 2 momentti.

([48]) TCA 97:n 18 §:n 1 momentti ja 2 momentin a alakohta sekä 21 §:n 1 momentti.

([49]) TCA 97:n 3 §:n 1 momentissa ”elinkeinotoiminnan” määritellään kattavan kaikenlaiset elinkeinot, valmistuksen, keinottelun tai pääomaomistuksen elinkeinotoiminnan alalla.

([50]) TCA 97:n 21A §:n mukaan tulolajin D alalajien III, IV ja V nojalla verotettavaan tuloon sovelletaan 25 prosentin verokantaa. Näihin alalajeihin sisältyy muun muassa passiivinen tulo, kuten korot, lisenssimaksut ja vuokratulot.

([51]) Irlannin veroviranomainen, ”Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading”, saatavilla verkko-osoitteessa: http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

mukaan ja edellyttää henkilöitä, joilla on tarvittavat taidot ja valtuudet harjoittaa sitä ([52]). Pääomavoittojen verokanta on 33 prosenttia, ja siihen sovelletaan verovapausjärjestelyä sellaisten voittojen osalta, jotka saadaan tiettyjen, unioniin tai verosopimusvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden vähintään 5 prosentin osakeosuuksien luovutuksista.

(72) TCA 97:n 26 §:n mukaan Irlantiin sijoittautuneilta yhtiöiltä kannetaan yhtiöveroa niiden maailmanlaajuisista voitoista ja pääomatuloista, joista vähennetään useimmat muilta Irlannissa asuvilta yhtiöiltä saadut jaetut varat ([53]).

(73) TCA 97:n 25 §:ssä säädetään yhtiöverorasitteen laajuudesta ulkomaisten yhtiöiden tapauksessa. TCA 97:n 25 §:ssä säädetään merkityksellisiltä osin seuraavaa:

”1) Yhtiöltä, jonka kotipaikka ei ole Irlannissa, ei kanneta yhtiöveroa, ellei se harjoita elinkeinotoimintaa Irlannissa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, mutta jos se harjoittaa tällaista toimintaa, siltä kannetaan yhtiövero sen kaikista verotettavista voitoista niiden alkuperästä riippumatta, tämän rajoittamatta mahdollisten yhtiöverolaeissa säädettyjen poikkeusten soveltamista.

2) Yhtiöverotusta varten sellaisen yrityksen, jonka kotipaikka ei ole Irlannissa mutta joka harjoittaa siellä elinkeinotoimintaa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, verotettavaksi voitoksi katsotaan

a) suoraan tai välillisesti sivuliikkeestä tai agentuurista tai sen välityksellä saatava liikevoitto sekä kaikki tulot sivuliikkeen tai agentuurin käyttämästä, omistamasta tai niitä varten hallussa pidetystä omaisuudesta tai oikeuksista, mutta tämän kohdan soveltamisalaan eivät kuulu Irlantiin sijoittautuneilta yhtiöiltä saadut jaetut varat […].”

(74) Tästä säännöksestä seuraa, että ulkomaiselta yhtiöltä ei kanneta yhtiöveroa, ellei se harjoita elinkeinotoimintaa Irlannissa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä. Jos ulkomainen yritys harjoittaa tällaista elinkeinotoimintaa, siltä kannetaan yhtiövero ([54])

— suoraan tai välillisesti sivuliikkeestä tai agentuurista tai sen välityksellä saatavasta liikevoitosta;

— sivuliikkeen tai agentuurin käyttämästä, omistamasta tai niitä varten hallussa pidetystä omaisuudesta tai oikeuksista saaduista tuloista; sekä

— sivuliikkeestä tai agentuurista saaduista verotettavista voitoista.

(75) TCA 97:n 25 §:ää edelsivät vuonna 1967 annetun yhtiöverolain 8 §:n 1 ja 2 momentti, jotka kuuluivat seuraavasti:

”8. 1) Yhtiöltä, jonka kotipaikka ei ole Irlannissa, ei kanneta yhtiöveroa, ellei se harjoita elinkeinotoimintaa Irlannissa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, mutta jos se harjoittaa tällaista toimintaa, siltä kannetaan yhtiövero sen kaikista verotettavista voitoista niiden alkuperästä riippumatta, tämän rajoittamatta mahdollisten tässä laissa säädettyjen poikkeusten soveltamista.

2) Yhtiöverotusta varten sellaisen yrityksen, jonka kotipaikka ei ole Irlannissa mutta joka harjoittaa siellä elinkeinotoimintaa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, verotettavaksi voitoksi katsotaan

a) suoraan tai välillisesti sivuliikkeestä tai agentuurista tai sen välityksellä saatava liikevoitto (mutta tämän kohdan soveltamisalaan eivät kuulu Irlantiin sijoittautuneilta yhtiöiltä saadut jaetut varat); […].”

([52]) Ohjeasiakirja ”Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading”, s. 3.
([53]) Ks. TCA 97:n 129 §.
([54]) Ohjeasiakirja ”Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act 2014 Edition – Part 2”, s. 24.

(76) Yhtiöt, joiden kotipaikka ei ole Irlannissa ja jotka eivät harjoita siellä elinkeinotoimintaa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, ovat ainoastaan velvollisia maksamaan tuloveroa irlantilaisista lähteistä saamistaan tuloista ja pääomatuloveroa tiettyjen irlantilaisten omaisuuserien (lähinnä maan) ([55]) käytöstä tämän rajoittamatta mahdollisesti saatavilla olevia sopimukseen perustuvien verohelpotusten soveltamista.

(77) Jotta yhtiötä ei veroteta kahdesti samoista tuloista (ensin tuloverolla ja sitten yhtiöverolla), TCA 97:n 21 §:n 2 momentissa säädetään, että yhtiön tuloista ei kanneta tuloveroa, jos yhtiön kotipaikka on Irlannissa, tai ulkomaisen yhtiön tapauksessa jos tuloista kannetaan yhtiövero.

(78) Vuoden 2010 rahoituslain 42 §:llä osa 35A sisällytettiin TCA 97 -lakiin. Irlannin mukaan tämä oli ensimmäinen kerta, kun Irlannin verolainsäädännössä tunnustettiin virallisesti ”markkinaehtoperiaate”, josta määrätään tuloa ja varallisuutta koskevan OECD:n malliverosopimuksen, jäljempänä ’OECD:n malliverosopimus’, 9 artiklassa ja jota tarkennetaan OECD:n siirtohinnoittelua koskevissa toimintaohjeissa monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten, jäljempänä ’OECD:n siirtohinnoitteluohjeet’. Osaa 35A sovelletaan läheisten henkilöiden (yhtiöiden) välillä tehtyihin järjestelyihin. Irlannin kansallisessa verolainsäädännössä annetun ”henkilön” määritelmän perusteella päätoimipaikan ja sen sivuliikkeen väliset järjestelyt eivät kuitenkaan kuulu osan 35A soveltamisalaan.

2.4 *SIIRTOHINNOITTELUA JA VOITTOJEN KOHDENTAMISTA PYSYVILLE TOIMIPAIKOILLE KOSKEVAT OHJEET*

2.4.1 OECD:n JÄRJESTELMÄ JA OECD:n MARKKINAEHTOPERIAATE

(79) OECD on laatinut useita ei-sitovia ohjeasiakirjoja kansainvälisestä verotuksesta. Koska ne eivät ole luonteeltaan sitovia, OECD:n jäsenvaltioiden, kuten Irlannin ([56]), verohallintoja vain kehotetaan noudattamaan OECD:n järjestelmää. OECD:n järjestelmä toimii kuitenkin yleisenä esikuvana ja vaikuttaa selvästi OECD:n jäsenmaiden (ja muidenkin maiden) verotuskäytäntöihin. Lisäksi monissa OECD:n jäsenvaltioissa tähän järjestelmään kuuluville ohjeasiakirjoille on annettu lain voima tai niitä käytetään viittauskohteena kansallisen verolainsäädännön tulkinnassa. Näin ollen se, että komissio viittaa tässä päätöksessä OECD:n järjestelmään, johtuu siitä, että kyseinen järjestelmä on asiantuntijoiden OECD:n puitteissa käymien keskustelujen tulos ja siinä käsitellään tekniikoita, joilla pyritään ratkaisemaan kansainvälisen verotuksen yhteisiä haasteita.

(80) Kuten aloittamispäätöksen johdanto-osan 15 kappaleessa selitettiin, monikansalliset yhtiöt voivat kohdentaa voittoja konsernin sisällä käyttäen siirtohinnoittelua saman konsernin eri yhtiöiden välillä. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan saman konsernin eri yhtiöiden välisistä liiketoimista perittäviä hintoja. Siirtohinnoittelua voi kuitenkin tapahtua myös yhden yhtiön sisällä, jos yhtiöllä on pysyvä toimipaikka eri oikeudenkäyttöalueella. Tämä edellyttää kyseisen yhtiön voittojen jakamista sen pysyvän toimipaikan ja yhtiön muiden osien välillä.

(81) OECD:n malliverosopimus, joka muodostaa pohjan monille OECD:n jäsenmaiden ja yhä useammin myös muiden maiden kahdenvälisille verosopimuksille, sisältää määräyksiä sekä siirtohinnoittelusta konserniin kuuluvien etuyhteysyhtiöiden välillä että voittojen kohdentamisesta yhtiön sisällä.

(82) OECD:n malliverosopimuksen ”etuyhteydessä olevia yrityksiä” koskevassa 9 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa: ”[Jos] [etuyhteydessä olevien] yritysten välillä kauppa- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai

([55]) Ulkomaiselta yhtiöltä, joka ei harjoita elinkeinotoimintaa Irlannissa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, kannetaan tulovero Irlannissa olevista lähteistä saatavista tuloista. Jos ulkomaisella yhtiöllä on sivuliike tai agentuuri Irlannissa, siltä kannetaan tulovero, mutta ei yhtiöveroa, sivuliikkeestä tai agentuurista saaduista tuloista. Vastaavasti pääomatulovero kannetaan ulkomaisen yhtiön verotettavista voitoista, jos sillä ei ole sivuliikettä tai agentuuria Irlannissa tai, jos sillä on sivuliike tai agentuuri Irlannissa, voitot eivät ole peräisin sivuliikkeestä tai agentuurista.

([56]) Irlanti on ollut OECD:n jäsen 17 päivästä elokuuta 1961 lähtien.

määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti." Tätä määräystä pidetään kansainväliseen verotukseen liittyvänä arvovaltaisena lausumana OECD:n markkinaehtoperiaatteesta konserniin kuuluvien etuyhteysyhtiöiden välisessä siirtohinnoittelussa.

(83) Tämän periaatteen mukaisesti verohallintojen pitäisi hyväksyä vain sellaiset samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden väliset siirtohinnat, jotka vastaavat sellaisten itsenäisten yritysten välillä vahvistettuja liiketoimien hintoja, jotka neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa. Tällä tavoin monikansallisia yhtiöitä estetään manipuloimasta siirtohintojaan siten, että mahdollisimman vähän voittoja kohdennetaan veroalueille, joilla näistä voitoista peritään korkeampi vero, ja mahdollisimman paljon voittoja kohdennetaan veroalueille, joissa niiden verotus on matalampi ([57]). OECD antaa ohjeita markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, joiden viimeisin versio julkaistiin vuonna 2010, jäljempänä 'OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeet' ([58]).

(84) OECD:n malliverosopimuksen "liiketuloa" koskevan 7 artiklan 2 kohdassa käsitellään voittojen kohdentamista yhden yhtiön sisällä. Siinä säädetään, että "[…] tulo, joka voidaan kohdentaa kiinteälle toimipaikalle kussakin sopimusvaltiossa, on tuloa, jonka kyseisen kiinteän toimipaikan oletettaisiin ansaitsevan erityisesti niiden liiketoimien yhteydessä, joita se suorittaa saman verovelvollisen muiden osien kanssa, jos se olisi erillinen ja riippumaton, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittava yritys, ottaen huomioon verovelvollisen kyseisen kiinteän toimipaikan tai saman verovelvollisen muiden osien kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit." Ohjeita malliverosopimuksen 7 artiklan soveltamisesta annetaan OECD:n raportissa voittojen kohdentamisesta pysyville toimipaikoille, jonka viimeisin versio julkaistiin vuonna 2010, jäljempänä 'OECD:n voittojen kohdentamista koskeva raportti vuodelta 2010' ([59]).

(85) OECD:n voittojen kohdentamista koskevassa raportissa vuodelta 2010 kuvaillaan vaikeuksia kohdentaa voittoja yhden yhtiön sisällä verrattuna voittojen kohdentamiseen kahden oikeudellisesti erillisen yhtiön välillä. Kahden oikeudellisesti erillisen yhtiön välillä se, kumpi yhtiö omistaa varat ja kumpi yhtiö kantaa riskin yhtiöiden välisessä suhteessa, määritellään oikeudellisesti sitovilla sopimuksilla tai muilla todettavissa olevilla oikeudellisilla järjestelyillä. Näin on myös silloin, kun molemmat erilliset yhtiöt kuuluvat samaan konserniin, mikäli sopimukset ja oikeudelliset järjestelyt vastaavat taustalla olevaa todellisuutta. Sitä vastoin se, että pysyvä toimipaikka ei muodosta erillistä oikeushenkilöä suhteessa siihen yhtiöön, johon se kuuluu, merkitsee, että saman yhtiön eri osista minkään ei voida sanoa oikeudellisesti "omistavan" varoja, kantavan riskit ja omistavan pääoman tai erillisten yhtiöiden kanssa tehdyt sopimukset ([60]). Tämän eron ratkaisemiseksi OECD:n voittojen kohdentamista koskevassa raportissa vuodelta 2010 määritetään yhteinen lähestymistapa voittojen kohdentamiseen ulkomaisten yhtiöiden pysyville toimipaikoille. Tätä kutsutaan auktorisoiduksi OECD:n lähestymistavaksi ("Authorised OECD Approach"). Tässä lähestymistavassa pysyvälle toimipaikalle kohdennetaan ne voitot, jotka se olisi ansainnut markkinaehtoisesti, jos se olisi ollut "erillinen" samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittava yritys, ottaen huomioon ulkomaisen yhtiön kyseisen kiinteän toimipaikan tai saman yhtiön muiden osien kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit, kuten OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdassa määrätään.

2.4.2 AVAINHENKILÖTOIMINTOIHIN PERUSTUVA SIVULIIKKEEN VOITON KOHDENTAMINEN KAKSIVAIHEISESSA AUKTORISOIDUSSA OECD:n LÄHESTYMISTAVASSA

(86) OECD:n voittojen kohdentamista koskevassa raportissa vuodelta 2010 kuvaillaan auktorisoitua OECD:n lähestymistapaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa määritellyn markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen kohdennettaessa voittoja pysyvälle toimipaikalle. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan voittojen kohdentaminen etuyhteysyritysten välillä riippuu kunkin yhtiön hoitamista tehtävistä, kantamista riskeistä ja

([57]) Verohallinnot ja lainsäätäjät ovat tietoisia tästä ongelmasta, ja yleensä verolainsäädännössä annetaan verohallinnolle oikeus oikaista sellaisten integroituneiden yritysten veroilmoitukset, jotka soveltavat siirtohinnoittelua väärin, korvaamalla siirtohinnat luotettavilla arvioilla vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa neuvottelevien itsenäisten yritysten hyväksymistä hinnoista.

([58]) Ks. siirtohinnoittelua koskevat OECD:n toimintaohjeet monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten, OECD, 22. heinäkuuta 2010. OECD:n neuvosto hyväksyi 13. heinäkuuta 1995 aiemman version näistä ohjeista, jäljempänä 'OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeet'.

([59]) Ks. OECD:n neuvoston 22. heinäkuuta 2010 hyväksymä raportti voittojen kohdentamisesta pysyville toimipaikoille (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments).

([60]) OECD:n voittojen kohdentamista koskeva raportti vuodelta 2010, jakso B-3, alajakso i, kohta 14, s. 14.

käyttämistä varoista ([61]). Tulojen jakamiseksi yhtiön ja sen pysyvän toimipaikan välillä auktorisoidussa OECD:n lähestymistavassa täydennetään OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kohdan toimintoarviointia ensimmäisellä vaiheella, jolla käsitellään sitä, että oikeudellisesti saman yhtiön eri osien välisistä liiketoimista johtuvat varat, riskit, pääoma sekä oikeudet ja velvollisuudet kuuluvat yhtiölle kokonaisuudessaan eivätkä jollekin yhtiön osalle ja että samaan konserniin kuuluvien oikeudellisesti erillisten yhtiöiden välillä ei ole liiketoimia ([62]).

(87) Auktorisoitu OECD:n lähestymistapa koostuu siis kaksivaiheisesta analyysista sen mukaan, mikä tulo kohdennetaan pysyvälle toimipaikalle.

(88) Tämän lähestymistavan ensimmäisessä vaiheessa pysyvän toimipaikan oletetaan olevan erillinen ”samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittava yritys, ottaen huomioon yhtiön kyseisen kiinteän toimipaikan tai saman yhtiön muiden osien kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit” ([63]). Tässä yhteydessä otetaan käyttöön ”avainhenkilötoimintojen” käsite. Auktorisoidun OECD:n lähestymistavan ensimmäisessä vaiheessa pysyvälle toimipaikalle osoitetaan niiden varojen taloudellinen omistajuus, joiden osalta varojen taloudellisen omistajuuden kannalta merkittäviä avaintoimintoja hoitavat pysyvässä toimipaikassa työskentelevät henkilöt, ja pysyvälle toimipaikalle kohdennetaan myös riskit, joiden osalta riskien ottamisen ja/tai hallinnan kannalta merkittäviä avaintoimintoja hoitavat (riskien siirtämisen jälkeen) pysyvässä toimipaikassa työskentelevät henkilöt ([64]).

(89) Auktorisoidun OECD:n lähestymistavan toisessa vaiheessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sovelletaan soveltuvin osin pysyvän toimipaikan toimiin yhtiön muiden osien kanssa sen varmistamiseksi, että kaikkien sen näihin toimiin liittyvien tehtävien suorittaminen korvataan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ([65]).

2.4.3 AUKTORISOIDUN OECD:n LÄHESTYMISTAVAN SOVELTAMISTA AINEETTOMIIN HYÖDYKKEISIIN KOSKEVIA NÄKÖKOHTIA

(90) Vuoden 2010 OECD:n voittojen kohdentamista koskevan raportin jakson D-2 alajakson iii kohta c koskee aineettomien hyödykkeiden kohdentamista pysyville toimipaikoille. Sisäisesti aikaansaaduista kaupallisista aineettomista hyödykkeistä raportin 86 kohdassa todetaan, että yritysten liiketoiminnan organisointimallista riippuen aktiivinen päätöksenteko ja hallinnointi voidaan usein hajauttaa koko yritykseen. Sen mukaan tämä herättää kysymyksen siitä, onko näin myös aineettomien hyödykkeiden kehittämisen osalta vai onko todennäköisempää, että aineettomien hyödykkeiden taloudellisen omistajuuden määrittelyn kannalta merkityksellisiä avainhenkilötoimintoja hoitaa ylin johto korkealla strategisella tasolla tai ne hoidetaan keskitettyjen ja hajautettujen päätöksentekotoimintojen yhdistelmällä. Raportin 87 kohdassa selitetään, ettei ole olemassa selvää näyttöä siitä, että aineettomien hyödykkeiden kehittämistä koskeva päätöksenteko olisi yleensä näin keskitetty, varsinkin kun taloudellisen omistajuuden määrittelyn kannalta merkittävien avainhenkilötoimintojen määrittämisessä painotetaan pikemmin aktiivista päätöksentekoa ja hallinnointia kuin pelkkää ehdotusten hyväksymistä tai hylkäämistä. Kohdan mukaan tämä viittaa siihen, että aivan kuten rahoitusvarojenkin kohdalla, taloudellinen omistajuus voidaan usein määrittää ylimmän johdon strategisen tason alapuolella suoritettujen tehtävien perusteella. Tämä on raportin mukaan se taso, jolla jonkin ohjelman aktiivinen hallinnointi aineettoman hyödykkeen kehittämiseksi tapahtuu ja jolla on valmiudet hallita aktiivisesti tällaiseen ohjelmaan liittyviä riskejä.

([61]) Vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.42 kohdassa todetaan seuraavaa: ”Kahden riippumattoman yrityksen välisissä liiketoimissa korvaus yleensä heijastaa kunkin yrityksen suorittamia tehtäviä (ottaen huomioon käytetyt varat ja otetut riskit). Tästä syystä toimintoarviointi on välttämätön määritettäessä, ovatko valvotut ja valvomattomat liiketoimet tai yhteisöt vertailukelpoisia. Tällä toimintoarvioinnilla pyritään tunnistamaan liiketoimien osapuolten suorittamat taloudellisesti merkittävät toimet ja tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit ja vertailemaan niitä.” Ks. vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.20 kohta: ”Kahden riippumattoman yrityksen välisissä liiketoimissa korvaus yleensä heijastaa kunkin yrityksen suorittamia tehtäviä (ottaen huomioon käytetyt varat ja otetut riskit). Tästä syystä on välttämätöntä vertailla osapuolten suorittamia toimia määritettäessä, ovatko etuyhteydessä olevat ja etuyhteydettömät liiketoimet tai yhteisöt vertailukelpoisia. Tämä vertailu perustuu toimintoarviointiin, jolla pyritään tunnistamaan taloudellisesti merkittävät toimet ja tehtävät, joita riippumattomat ja etuyhteydessä olevat yritykset suorittavat tällä hetkellä tai tulevaisuudessa.” (Alleviivaus lisätty.)

([62]) OECD:n voittojen kohdentamista koskeva raportti vuodelta 2010, jakso B-3, alajakso i, kohta 15, s. 14.

([63]) OECD:n voittojen kohdentamista koskeva raportti vuodelta 2010, jakso B-3, alajakso i, kohta 13, s. 14.

([64]) OECD:n voittojen kohdentamista koskeva raportti vuodelta 2010, jakso B-3, alajakso i, kohta 15, s. 14.

([65]) OECD:n voittojen kohdentamista koskeva raportti vuodelta 2010, jakso B-3, alajakso i, kohta 17, s. 14.

(91) Ostettujen kaupallisten aineettomien hyödykkeiden osalta raportin D-2 alajakson iii kohdan c alakohdan 3 alakohdan A alakohdan ii alakohdan 94 kohdassa selitetään, että kuten sisäisesti aikaansaadun aineettoman omaisuuden kohdalla, keskeinen kysymys määritettäessä ostettujen aineettomien hyödykkeiden taloudellista omistajuutta on se, missä yrityksen osassa riskien ottoa ja hallintaa koskevaan päätöksentekoon liittyvät avainhenkilötoiminnot suoritetaan ([66]).

2.4.4 OECD:n SIIRTOHINNOITTELUOHJEET

(92) OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvataan viisi menetelmää markkinaehtoisen siirtohinnan arvioimiseksi ja voiton jakamiseksi samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä: i) markkinahintavertailumenetelmä, jäljempänä 'CUP'; ii) kustannusvoittolisämenetelmä; iii) jälleenmyyntihintamenetelmä; iv) liiketoiminettomarginaalimenetelmä, jäljempänä 'TNMM'; ja v) voitonjakamismenetelmä. Siirtohinnoitteluohjeissa erotetaan toisistaan perinteiset liiketoimimenetelmät (kolme ensimmäistä menetelmää) ja liiketoimivoittomenetelmät (kaksi jälkimmäistä menetelmää). Ohjeissa pidettiin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimisessa perinteisiä liiketoimimenetelmiä (kuten CUP) parempina kuin liiketoimivoittomenetelmiä (kuten TNMM) ([67]). Ohjeissa selitetään lisäksi, että monikansalliset yritykset voivat vapaasti soveltaa muita kuin ohjeissa kuvattuja siirtohinnoittelumenetelmiä, kunhan niiden tuloksena saadaan markkinaehtoinen siirtohinta.

(93) Kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytään voittojen kohdentaminen ASI:lle ja AOE:lle yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien perusteella, joiden soveltaminen muistuttaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattua TNMM-menetelmää. TNMM on yksi niin kutsutuista epäsuorista menetelmistä, joilla voidaan määritellä liiketoimen markkinaehtoinen hinta ja jakaa voitto samaan konserniin kuuluvien yritysten kesken. TNMM:ää voidaan verrata CUP-menetelmään, joka on niin kutsuttu suora menetelmä, jossa etuyhteysliiketoimessa (eli kahden etuyhteydessä toisiinsa olevan yrityksen välisessä liiketoimessa) omaisuuden tai palveluiden siirrosta perittyä maksua verrataan vastaavissa olosuhteissa vapailla markkinoilla toteutetussa vertailukelpoisessa liiketoimessa (eli toisistaan riippumattomien yritysten välisessä liiketoimessa) omaisuuden tai palvelujen siirrosta perittyyn hintaan. TNMM:llä ei arvioida niinkään yhdestä liiketoimesta vaan pikemminkin kokonaisesta toiminnosta saatavat markkinaehtoiset voitot. Sillä ei pyritä määrittämään myytyjen tavaroiden hintaa, vaan arvioidaan, kuinka suuren voiton itsenäisten yhtiöiden voidaan odottaa saavan jostain toiminnosta, kuten tavaroiden myymisestä. Siinä sovelletaan sopivaan tunnuslukuun, esimerkiksi kustannuksiin, liikevaihtoon tai kiinteään omaisuuteen tehtyihin investointeihin, voittosuhdetta, jäljempänä 'voittoindikaattoria', joka kuvastaa vertailukelpoisten itsenäisten yritysten liiketoimiin perustuvaa voittosuhdetta.

(94) TNMM:n käyttöä yksipuolisena siirtohinnoittelumenetelmänä – jolla tutkitaan vain yhden etuyhteysliiketoimen osapuolen tuottoa – perustellaan usein vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohdalla, jonka mukaan "testattavan osapuolen", eli sen liiketoimen osapuolen, johon taloudellista indikaattoria (kustannusten voittomarginaalia, bruttokatetta tai nettovoittoindikaattoria) testataan, olisi periaatteessa oltava se yhtiö, joka on toimintoarvioinnin mukaan yksinkertaisempi ([68]). Erityisesti tapauksissa, joissa jollakin etuyhteysliiketoimen

([66]) Markkinointiin liittyvistä aineettomista hyödykkeistä vuoden 2010 OECD:n voittojen kohdentamista koskevan raportin D-2 alajakson iii kohdan c alakohdan 3 alakohdan A alakohdan ii alakohdan 97 kohdassa todettiin, että markkinointiin liittyviä aineettomia hyödykkeitä koskevat perusperiaatteet ovat samat kuin kaupallisia aineettomia hyödykkeitä koskevat periaatteet.

([67]) Vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.3 kohdassa todetaan seuraavaa: "Mikäli perinteistä liiketoimimenetelmää ja liiketoimivoittomenetelmää voidaan soveltaa yhtä luotettavasti, kun otetaan huomioon 2.2. kohdassa esitetyt kriteerit, on suositeltavaa soveltaa perinteistä liiketoimimenetelmää eikä liiketoimivoittomenetelmää." Vuoden 1995 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.49 kohdassa todetaan seuraavaa: "Arvioitaessa, onko siirtohinta markkinaehtoinen eli onko olemassa jokin etuyhteydessä olevien yritysten välisiin voittoihin vaikuttava erityisehto, on suositeltavaa käyttää perinteisiä liiketoimimenetelmiä pikemmin kuin liiketoimivoittomenetelmiä. Käytännön kokemukset ovat tähän mennessä osoittaneet, että useimmissa tapauksissa on mahdollista soveltaa perinteisiä liiketoimimenetelmiä."

([68]) Vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohdassa annetaan seuraava suositus: "Sovellettaessa II luvussa kuvattuja kustannusvoittolisämenetelmää, jälleenmyyntihintamenetelmää tai liiketoiminettomarginaalimenetelmää on valittava se liiketoimen osapuoli, johon taloudellista indikaattoria (kustannusten voittomarginaalia, bruttokatetta tai nettovoittoindikaattoria) testataan. Testattavan osapuolen valinnan olisi oltava yhdenmukainen liiketoiminnon toimintoarvioinnin kanssa. Testattavaksi osapuoleksi valitaan yleensä se osapuoli, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan luotettavimmin soveltaa ja jolle on löydettävissä luotettavimmat vertailukohdat. Tästä syystä kahdesta osapuolesta valitaan testattavaksi useimmiten se, joka on toimintoarvioinnin perusteella yksinkertaisempi." Vuoden 1995 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohta sisältää vastaavan kuvauksen.

osapuolista on teollis- ja tekijänoikeuksia, joita se lisensoi toiselle osapuolelle valmistuksen tai jakelun kaltaisten toimintojen suorittamiseksi, veroneuvojat vetoavat usein siihen, että on monimutkaista määrittää näistä teollis- ja tekijänoikeuksista saatava tuotto toiminnoiltaan yksinkertaisemman osapuolen nimeämiseksi, määrittää tämän osapuolen suorittamien toimintojen tuotto sekä kohdentaa sen koko tämän tuoton vähentämisen jälkeen jäljelle jäävä voitto eli koko niin kutsuttu jäännösvoitto teollis- ja tekijänoikeudet omistavalle osapuolelle palkkiona näiden oikeuksien käytöstä.

2.5 *LISÄTIEDOT, JOTKA IRLANTI ON TOIMITTANUT VASTAUKSENA ALOITTAMISPÄÄTÖKSEEN JA MUODOLLISEN TUTKINNAN KULUESSA*

(95) Aloittamispäätöksessään komissio pyysi Irlantia toimittamaan kaikki tiedot, joista voi olla apua kiistanalaisten veropäätösten arvioinnissa ([69]). Erityisesti komissio pyysi Irlantia toimittamaan ASI:n ja AOE:n tilinpäätökset vuosilta 2004–2013, kokoaikavastaavien työntekijöiden, jäljempänä 'kokoaikavastaavat', määrän samalta ajanjaksolta (kunkin raportointikauden lopussa), ASI:n ja AOE:n kokoaikavastaavien määrän sekä tiedot kustannustenjakosopimuksista, joissa ASI ja AOE ovat osapuolina. Komissio pyysi myös Irlantia erittelemään tuloslaskelmissa ASI:n saaman passiivisen tulon määrän ja ilmoittamaan, jos tämä passiivinen tulo on peräisin Irlannista.

2.5.1 ASI:n JA AOE:n TALOUDELLISET TIEDOT

(96) Molempien yhtiöiden tulot on luokiteltu niiden tilinpäätöksissä tuotteiden myynnistä syntyneiksi, kuten taulukoissa 2 ja 3 olevista otteista näkyy. Tilinpäätösten mukaan liikevaihto muodostuu nettomyynnistä asiakkaille. Sekä ASI:n että AOE:n tilinpäätöksissä täsmennetään (esimerkiksi vuosilta 2006 ja 2007), että nettomyynti muodostuu ensisijaisesti tuotteiden (laitteet, ohjelmistot ja oheislaitteet), laajennettujen takuiden ja tukisopimusten myynnistä saaduista tuloista. ASI ei ole kirjannut liikevaihdon ja verrattain pienten korkomäärien lisäksi muita merkittäviä tulolajeja. ASI ei etenkään vaikuta kirjanneen mitään rojaltituloja. AOE puolestaan ilmoittaa joillakin tilikausilla liikevaihdon ja verrattain pienten korkomäärien lisäksi suuria ASI:n AOE:lle maksamia osinkoja.

Kaavio 2

Ote ASI:n tilinpäätöksestä 2007

Apple Sales International

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet *(jatkoa)*
29. syyskuuta 2007 päättyneeltä tilivuodelta

Tuloutusperiaate

Nettomyynti muodostuu ensisijaisesti tuotteiden (laitteet, ohjelmistot ja oheislaitteet), laajennettujen takuiden ja tukisopimusten myynnistä saaduista tuloista. Yhtiö kirjaa tulot tuotoiksi sovellettavien tilinpäätösstandardien mukaisesti.

([69]) Ks. aloittamispäätöksen toimintaa koskeva osa (4 jakso).

Kaavio 3

Ote AOE:n tilinpäätöksestä 2006

Apple Operations Europe

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet *(jatkoa)*

30. syyskuuta 2006 päättyneeltä tilivuodelta

Tuloutusperiaate

Nettomyynti muodostuu ensisijaisesti tuotteiden (laitteet, ohjelmistot ja oheislaitteet), laajennettujen takuiden ja tukisopimusten myynnistä saaduista tuloista. Yhtiö kirjaa tulot tuotoiksi sovellettavien tilinpäätösstandardien mukaisesti.

(97) Irlannin toimittamat valikoidut taloudelliset tiedot esitetään taulukossa 1 ASI:n osalta ja taulukossa 2 AOE:n osalta.

Taulukko 1

ASI:n taloudelliset tiedot (miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria)

Vuosi	ASI:n liikevaihto	Voitto ennen veroja	Josta korkotuloja ja sijoitustoiminnan tuottoja, joista on vähennetty korkokustannukset	Lakisääteisessä tilinpäätöksessä ilmoitettu vero
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]

Taulukko 2

AOE:n taloudelliset tiedot (miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria)

Vuosi	AOE:n liikevaihto	Voitto ennen veroja	Josta korkotuloja ja sijoitustoiminnan tuottoja, joista on vähennetty korkokustannukset	Lakisääteisessä tilinpäätöksessä ilmoitettu vero
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Vuosi	AOE:n liikevaihto	Voitto ennen veroja	Josta korkotuloja ja sijoitustoiminnan tuottoja, joista on vähennetty korkokustannukset	Lakisääteisessä tilinpäätöksessä ilmoitettu vero
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]

(*) Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot: Tiedot sisältävät ASI:n AOE:lle ja AOE:n AOI:lle vuonna 2006 maksaman 1 250 miljoonan Yhdysvaltojen dollarin osingon sekä konsernin yrityksiltä saadut tulot, jotka olivat 6 575 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2010, 6 253 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2011, [14 500–15 000] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2012, [5 000–5 500] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2013 ja [1 500–2 000] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2014.

(1) Vuoden 2008 liikevaihtoa koskevat luvut oikaistiin 116 696 Yhdysvaltojen dollarin liikevaihdosta ja myytyjen hyödykkeiden valmistus- ja hankintakuluista (19 587 Yhdysvaltojen dollaria) 411 802 Yhdysvaltojen dollarin liikevaihdoksi ja myytyjen hyödykkeiden valmistus- ja hankintakuluiksi (314 693 Yhdysvaltojen dollaria).

(98) Taulukoissa 1 ja 2 esitetyt taloudelliset tiedot perustuvat ASI:n ja AOE:n Irlannissa tekemiin lakisääteisiin tilinpäätöksiin. ASI ja AOE tekevät täydelliset tilinpäätökset Irlannissa, koska ne on perustettu Irlannissa. Komissio pyysi Irlantia ([70]) selventämään, onko ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoilla ja niiden irlantilaisilla sivuliikkeillä erilliset tilinpäätökset, ja jos on, toimittamaan ne. Irlanti ilmoitti, että ASI:n ja AOE:n tilinpäätökset täyttävät Irlannin lainsäädännön mukaiset kirjanpitovaatimukset eikä Irlannin lainsäädännössä edellytetä ASI:n ja AOE:n laativan erillisiä tilinpäätöksiä irlantilaisten sivuliikkeidensä osalta.

(99) ASI:n lakisääteisessä tilinpäätöksessä ilmoittama vero koostuu lähinnä sen irlantilaisten sivuliikkeiden voitoista Irlantiin maksettavasta verosta. Nämä voitot määritetään kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksyttyjen voittojen kohdentamismenetelmien mukaisesti ([71]), sillä ASI ei katsonut harjoittavansa veronalaista toimintaa millään muulla veroalueella. […] ja Italian verohallintojen arvioiden mukaan ASI:n katsottiin kuitenkin olevan verovelvollinen näillä kahdella veroalueella. ASI oli velvollinen maksamaan vuosilta 2013 ja 2014 lähdeveroa […], koska […] verohallinto piti erään […] Applen yhtiön ASI:lle maksamaa maksua lisenssimaksuna ja peri siitä lähdeveron ([72]). ASI oli velvollinen maksamaan vuosilta 2009–2012 yhtiöveroa Italiassa, koska Italian verohallinto arvioi, että ASI harjoitti Italiassa veronalaista toimintaa tänä aikana ([73]). Mitä tulee AOE:n lakisääteisessä tilinpäätöksessä ilmoittamaan veroon, yhtiöllä oli sivuliike Singaporessa ja se oli velvollinen maksamaan yhtiöveroa Singaporeen vuosilta 2009, 2010 ja 2011 ([74]).

([70]) Ks. komission 11. marraskuuta 2015 päivätty kirje, johdanto-osan 27 kappale.

([71]) Vero, jonka ASI oli velvollinen maksamaan Irlannin veroviranomaisille, määrättiin euroina ja sen määrä oli noin 4,8 miljoonaa euroa vuonna 2009, 4,8 miljoonaa euroa vuonna 2010, 7,3 miljoonaa euroa vuonna 2011, [1–10] miljoonaa euroa vuonna 2012, [0,7–0,8] miljoonaa euroa vuonna 2013 ja [0,9–1] miljoonaa euroa vuonna 2014, ks. Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 8–9.

([72]) Veron määrä oli noin […] vuonna 2013 ja […] vuonna 2014, ks. Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 10.

([73]) Tämän tuloksena ASI:n Italiassa maksettavaksi tulleen yhteisöveron määrä oli noin [20–30] miljoonaa euroa vuonna 2009, [40–50] miljoonaa euroa vuonna 2010, [50–60] miljoonaa euroa vuonna 2011 ja [30–40] miljoonaa euroa vuonna 2012, ks. Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 10. Näitä määriä ei kuitenkaan ole kirjattu ASI:n taulukossa 1 esitettyyn tilinpäätökseen, koska se oli tehty ennen Italian veroviranomaisten tekemää arviointia. Irlanti ei ole tähän mennessä ilmoittanut komissiolle ASI:n tilinpäätöksen oikaisusta.

([74]) AOE:n Singaporessa maksettavaksi tulleen yhteisöveron määrä oli 42 136 Singaporen dollaria vuonna 2009, 1 810 Singaporen dollaria vuonna 2010 ja 535 Singaporen dollaria vuonna 2011, ks. Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 10.

(100) Irlanti toimitti myös ASI:n ja AOE:n lakisääteisissä tilinpäätöksissä ilmoitettujen korkotulojen osuuden, joka liittyy molempien yhtiöiden irlantilaisten sivuliikkeiden omaisuuteen ([75]). Irlanti toimitti ASI:n korkotulojen jaottelun "ASI:n rahoitustilille maksettuun korkoon" ja "omaisuuden tuottamaan korkoon". Esimerkiksi vuonna 2012 ASI:n rahoitustileille maksettiin korkoa [500–600] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria ja sivuliikkeen omaisuudesta saadut korkotulot olivat [1–10] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria. Irlanti ilmoitti 15 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyssä kirjeessään, että ASI:n irlantilaisesta sivuliikkeestä ja AOE:n irlantilaisesta sivuliikkeestä saatu korko on peräisin erikseen tunnistettavista pankkitileistä tai rahastoista. Näiden pankkitilien päivittäisiä operaatioita valvoo Corkissa Irlannissa toimiva varainhoidon valvonnasta vastaava henkilöstö ([76]).

(101) Kiistanalaisissa veropäätöksissä ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen verotettava voitto määritetään toimintakustannusten perusteella. Erillistä kirjanpitoa sivuliikkeen toimintakustannuksista ei kuitenkaan ole saatavilla, koska Apple ei ole koskaan toimittanut Irlannille erillistä kirjanpitoa. Havainnollisuuden vuoksi kaaviossa 4 esitetään yksityiskohta koko ASI:n toimintakustannuksista vuosilta 2011 ja 2012 sellaisena kuin ne on ilmoitettu ASI:n lakisääteisessä tilinpäätöksessä.

Kaavio 4

ASI:n toimintakustannukset vuosikertomuksessa 2012

Toimintakustannukset	2012 tuhatta Yhdysvaltojen dollaria	2011 tuhatta Yhdysvaltojen dollaria
Markkinointi-, myynti- ja jakelukustannukset	[400 000-500 000]	604 888
Hallintokulut	[100 000-200 000]	139 870
Tutkimus ja kehittäminen	[1 500 000-2 000 000]	1 538 036

(102) Kiistanalaisissa veropäätöksissä AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen verotettava voitto määritetään toimintakustannusten ja liikevaihdon perusteella. Havainnollisuuden vuoksi kaaviossa 5 esitetään koko AOE:n tuloslaskelma vuosilta 2011 ja 2012.

Kaavio 5

AOE:n tuloslaskelma vuosikertomuksessa 2012

Tuloslaskelma

29 päivänä syyskuuta 2012 päättyneeltä tilivuodelta

	Huomautus	**2012** **tuhatta Yhdysvaltojen dollaria**	2011 tuhatta Yhdysvaltojen dollaria
Liikevaihto – jatkuva toiminta	*1*	**[400 000–500 000]**	518 505
Myytyjen hyödykkeiden valmistus- ja hankintakulut		**[(300 000–400 000)]**	(426 594)
Bruttovoitto		**[90 000–100 000]**	91 911
Toimintakustannukset	*2*	**[(10 000–20 000)]**	(42 654)
Liikevoitto – jatkuva toiminta		**[70 000–80 000]**	49 257

([75]) Tämä osuus oli AOE:n osalta [20–30] tuhatta Yhdysvaltojen dollaria ajanjaksolla 2003–2013, ks. Irlannin 15. huhtikuuta 2015 päivätty kirje, s. 4. ASI:n osalta tämä irlantilaisen sivuliikkeen omaisuudesta saatu korkotulo oli [70–80] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria ajanjaksolla 2003–2013, ks. Irlannin 15. huhtikuuta 2015 päivätty kirje, s. 2, ja Irlannin 5. syyskuuta 2014 esittämät huomautukset aloittamispäätöksestä, kansio 3. Yhtiöiden lukuja vuodelta 2014 ei Irlannin mukaan ollut vielä vahvistettu Irlannin 15. huhtikuuta 2015 päivätyn kirjeen lähetysajankohtana.

([76]) Irlannin 15. huhtikuuta 2015 päivätty kirje, s. 3.

	Huomautus	**2012** **tuhatta Yhdysvaltojen dollaria**	2011 tuhatta Yhdysvaltojen dollaria
Tulot konsernin yrityksiltä		**[14 500 000–15 000 000]**	6 252 591
Muut korkotuotot ja vastaavat tuotot	*3*	**[1 000–10 000]**	122
Korkokulut ja muut vastaavat kulut	*4*	**[(30–40)]**	(2 505)
Rahoitusvaroista poistetut määrät	*11*	**[(50–60)]**	—
Voitto tavanomaisesta toiminnasta ennen veroja	*5–8*	**[14 500 000–15 000 000]**	6 299 465
Vero tavanomaisesta toiminnasta saadusta voitosta	*9*	**[(1 000–10 000)]**	(2 966)
Varainhoitovuoden ylijäämä		**[14 500 000–15 000 000]**	6 296 499

(103) Yhtiöiden yhtiöverovelvollisuudesta Irlannissa ASI:n ja AOE:n tilinpäätöksissä viitataan ”Irlannin yleistä verokantaa matalampaan verokantaan” ajalta ennen vuotta 2007. Kaaviossa 6 esitetään ote ASI:n tarkastetusta tilinpäätöksestä sen vuosikertomuksesta vuodelta 2007.

Kaavio 6

Ote ASI:n vuosikertomuksesta vuodelta 2007

Vero tavanomaisesta toiminnasta saadusta voitosta

Tämänhetkinen vero on Irlannin yleistä verokantaa matalampi. Erot selittyvät seuraavasti:

	2007 **tuhatta Yhdysvaltojen dollaria**	2006 tuhatta Yhdysvaltojen dollaria
Tavanomaisesta toiminnasta saatu voitto ennen veroja	**1 843 933**	1 179 637
Tämänhetkinen verokanta 12,5 % (2006: 12,5 %)	**230 492**	147 455
Seuraavien tekijöiden vaikutuksesta:		
Korkeamman verokannan (25 %) mukaan verotettu korkotulo	**2 485**	1 610
Mukautus aiempien tilikausien verotukseen	—	(131)
Alemman verokannan mukaan verotettu tulo	**(224 049)**	(142 450)
Tämänhetkinen vero yhteensä	**8 928**	6 484

(104) Vuoden 2007 jälkeisinä kausina yhtiöiden vero esitetään tilinpäätöksissä laskettuna [1–5] prosentin verokannan mukaan. Näissä tilinpäätöksissä tätä verokantaa kuvataan keskimääräiseksi veroasteeksi kaikilla niillä veroalueilla, joilla AOE toimii. Kaaviossa 7 esitetään ote ASI:n tarkastetusta tilinpäätöksestä sen vuosikertomuksesta vuodelta 2012.

Kaavio 7

Ote ASI:n vuosikertomuksesta vuodelta 2012

Vero tavanomaisesta toiminnasta saadusta voitosta

Yhtiö ei ole verovelvollinen millään veroalueella. Se harjoittaa toimintaa useissa maissa. Keskimääräinen verokanta kaikilla veroalueilla, joilla se toimii, on noin [1–5] prosenttia.

	2012	2011
	tuhatta Yhdysvaltojen dollaria	tuhatta Yhdysvaltojen dollaria
Tavanomaisesta toiminnasta saatu voitto ennen veroja	**[35 000 000–35 500 000]**	[22 000 000–22 500 000]
Vero [1–5] prosentin verokannan mukaan	**[1 000 000–1 500 000]**	[800 000–900 000]
Seuraavien tekijöiden vaikutuksesta:		
Korkeamman verokannan (25 %) mukaan verotettu korkotulo	**[600–700]**	620
(Alemman)/korkeamman verokannan mukaan verotettu tulo	**[(1 000 000–1 500 000)]**	(876 117)
Tämänhetkinen vero yhteensä	**[1 000–10 000]**	9 862

(105) ASI:n Irlannissa maksettavaksi tosiasiallisesti tulleiden verojen määrä oli sen 25 päivän syyskuuta 2011 ja 24 päivän syyskuuta 2012 välistä ajanjaksoa koskevien veroilmoitusten mukaan [1–10] miljoonaa euroa liikevoitosta (vastaavan liikevoiton määrä oli [30–40] miljoonaa euroa), johon lisättiin korkotuotosta peritty [0,6–0,7] miljoonan euron vero, jolloin veron määrä oli yhteensä [1–10] miljoonaa euroa ([77]). AOE:n Irlannissa samalta ajalta maksettavaksi tulleen veron määrä oli [1–10] miljoonaa euroa liikevoitosta (liikevoiton määrä oli [10–20] miljoonaa euroa), johon lisättiin tulon lähteellä perittävä lähdevero, jolloin veron määrä oli yhteensä [1–10] miljoonaa euroa.

(106) Irlanti ilmoitti, että varat, joiden todetaan ylittävän ASI:n ja AOE:n käyttöpääoman tarpeet, siirretään Irlannin ulkopuolella oleville ASI:n ja AOE:n pankkitileille ja sijoitusrahastoihin, joita käytetään ja johdetaan ja joita koskevaa määräysvaltaa käytetään Yhdysvalloista käsin.

(107) ASI:n EMEIA-alueen asiakkailta saatujen myyntituottojen keräämiseen käyttämistä pankkitileistä Irlanti totesi, että kassavirta vaihtelee sen mukaan, onko asiakas jakelukanavakumppani, Applen verkkokaupan käyttäjä vai Applen vähittäismyymälässä ostoksen tehnyt asiakas. Jos asiakas on jakelukanavakumppani ([78]), Apple saa käteisvarat joko sähköisenä varojen siirtona tai suoraveloituksena ASI:n pankkitilille asiakkaan paikallisella veroalueella tai ASI:n yhteiselle pankkitilille Yhdysvalloissa tai Euroopassa, johon kerätään varoja useissa maissa tapahtuvasta myynnistä. Irlannin toimittaman, ASI:n pankkitilien sijaintia koskevan yleiskatsauksen mukaan mikään EMEIA-alueen myyntituottoja kerännyt pankkitili ei kuitenkaan maaliskuussa 2009 sijainnut Yhdysvalloissa, ja maaliskuusta 2012 lähtien vain Islannista, Venäjältä ja Turkista sekä eräistä Lähi-idän ja Afrikan osista tulevat myyntituotot kerätään Yhdysvalloissa sijaitseville pankkitileille. Kaikki muut myyntituotot kerätään Euroopassa sijaitseville pankkitileille. Irlanti ilmoitti myös, että Applen EMEIA-alueen varainhoitoryhmä, joka koostuu kolmesta Irlannissa toimivasta henkilöstä, kerää säännöllisesti paikallisilla tileillä EMEIA-alueella pidetyt käteisvarat ASI:n nimissä oleville ”keskitystileille”. Irlannin mukaan nämä tilit sijaitsevat Yhdistyneessä kuningaskunnassa, Yhdysvalloissa ja Sveitsissä.

(108) Sijoitusrahastoista voidaan todeta, että Applen toimittamien tietojen mukaan yritys, joka toimittaa ASI:lle ja AOE:lle kassanhallinta- ja sijoituspalveluja ASI:n ja AOE:n välillä tehtyjen rahastonhoitopalveluja koskevien sopimusten perusteella, on Yhdysvalloissa sijaitseva yritys Braeburn Capital Inc., jäljempänä ’Braeburn’. Palveluihin kuuluu

([77]) Tilinpäätöksissä – jotka on esitetty taulukoissa 1 ja 2 – ja veroilmoituksissa ilmoitettujen veromäärien välillä voidaan havaita pieniä eroja, jotka voivat johtua vaihtokurssin vaihteluista tai raportoinnin aikajaksojen vaihteluista.

([78]) Apple määrittelee jakelukanavakumppanit kolmansiksi jakelijoiksi ja vähittäismyyjiksi, jotka ostavat Applen tuotteita myydäkseen niitä eteenpäin.

muun muassa rahastonhoitoa ja kassavirran hallintaa […]. ASI:n ja AOE:n hallitusten kokouksessa 24 päivänä heinäkuuta 2006 päätettiin palkata Braeburn avustamaan ASI:tä ja AOE:tä niiden kassavarojen hoidossa ([79]). Irlannin mukaan kaikki näistä sijoituksista saatavat tulot ovat peräisin Irlannin ulkopuolisesta lähteestä, ja näin ollen näiden sijoitusten korkoa ei veroteta Irlannissa.

2.5.2 ASI:n JA AOE:n TYÖNTEKIJÖITÄ KOSKEVAT TIEDOT

(109) Vastauksessaan aloittamispäätökseen Irlanti ilmoitti, että 31 päivään joulukuuta 2011 asti kaikki Applen työntekijät Irlannissa olivat muodollisesti AOE:n palveluksessa, sillä AOE:n irlantilainen sivuliike käyttää yhtä palkkalistaa Irlannissa. Irlannin mukaan tällaiset järjestelyt eivät ole harvinaisia Irlannissa toimivissa konserneissa. Käytössä oli palautusmekanismi, jolla ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toiminnoissa työskentelevien AOE:n työntekijöiden kustannukset kohdennettiin tällä sivuliikkeelle kuukausittain. Työsuhdejärjestelyt järjestettiin uudelleen 1 päivästä tammikuuta 2012 lähtien, ja työntekijät olivat suoraan sen yhteisön palveluksessa, jonka irlantilaisen sivuliikkeen toiminnoissa he työskentelivät.

(110) Irlanti toimitti Applen toimittamat kokoaikavastaavuuksia ([80]) koskevat luvut komissiolle. Ennen 1 päivää tammikuuta 2012 AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen kokoaikavastaavuudet jaettiin ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden välillä sen mukaan, missä kustannukset olivat aiheutuneet.

Taulukko 3

ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden kokoaikavastaavuudet

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

(111) Apple ilmoitti Irlannille, että irlantilaisen sivuliikkeen työntekijöiden lisäksi AOE:llä oli kokoaikavastaavuuksia myös Singaporessa, jossa sillä oli sivuliike. Se suoritti alun perin valmistusta ja myöhemmin jakelutoimintoihin liittyviä konsernipalveluja ([81]). Nämä sivuliikkeen toiminnot lakkautettiin vuonna 2009, ja kyseisen sivuliikkeen varat myytiin eräälle Applen osakkuusyhtiölle Singaporessa. Siitä lähtien Singaporen sivuliike on ollut AOE:n toimimaton sivuliike. AOE:n Singaporen sivuliikkeen keskimääräinen työntekijämäärä oli 185 vuonna 2004, 189 vuonna 2005, 257 vuonna 2006, 300 vuonna 2007 ja 352 vuonna 2008.

([79]) Ks. yleiskatsaus Tim Cookin johdolla pidettyjen hallituksen kokousten pöytäkirjoista, jotka Apple toimitti Yhdysvaltojen senaatin pysyvälle tutkintavaliokunnalle Applea koskevan kuulemisen (APL-PSI-000342/000343) yhteydessä.

([80]) Kokoaikavastaavuus tarkoittaa yhden kokoaikaisen työntekijän tekemiä työtunteja. Se ilmoittaa työntekijöiden määrän, johon lasketaan mukaan osa-aikaiset työntekijät suhteellisesti heidän tekemiensä työtuntien mukaan.

([81]) Applen Yhdysvaltojen senaatin pysyvälle tutkintavaliokunnalle toimittamien tietojen mukaan Singaporen sivuliikkeen ja sen edeltäjien pääasiallisena toimintona vuoteen 2003 asti oli mikrotietokoneiden, tietokonekomponenttien ja oheislaitteiden valmistus. Singaporen sivuliike oli osapuolena kustannusjakosopimuksessa saadakseen ja säilyttääkseen oikeudet valmistaa ja jaella Applen tuotteita. Vuodesta 2003 vuoteen 2009 Singaporen sivuliike toimi palveluntarjoajana Applen osakkuusyhtiöille APAC-alueella. Näihin palveluihin kuului rahoitustuki, tietojärjestelmät ja tekninen tuki sekä toimitusketjun ja logistiikan hallinta, ks. APL-PSI-000234.

(112) Irlanti ilmoitti, että Applen mukaan ASI:llä ja AOE:llä ei ollut palveluksessaan kokoaikavastaavia työntekijöitä niiden irlantilaisissa sivuliikkeissä ja AOE:n Singaporen sivuliikkeessä työskentelevien työntekijöiden lisäksi. Applen mukaan ASI:n ja AOE:n toimintaa johdettiin ja niitä koskevaa määräysvaltaa käytettiin Yhdysvalloista käsin ja kaikki merkittävät liiketoimintapäätökset (muun muassa teollis- ja tekijänoikeuksista, tuotekehityksestä, valmistettavista tuotteista ja komponenteista sekä myynti- ja markkinointistrategiasta) tehtiin Yhdysvalloissa eikä ASI:n ja AOE:n irlantilaisissa sivuliikkeissä.

2.5.3 ASI:n JA AOE:N HALLITUSTEN TOIMINTA

(113) Sekä Irlanti ([82]) että Apple ([83]) väittävät, että ASI:n ja AOE:n suorittamat tai niitä varten suoritetut ratkaisevat liiketoiminnot suoritetaan Irlannin ulkopuolella esimerkiksi Apple Inc:n työntekijöiden tai ASI:n ja AOE:n hallitusten toimesta. Nämä päättivät Applen mukaan muun muassa tehdä kustannusjakosopimukseen ([84]) Apple Inc:n kanssa useita muutoksia. Apple totesi lisäksi, että "se, että ASI:n ja AOE:n johtaminen ja niitä koskevan määräysvallan käyttäminen tapahtuu Yhdysvalloista käsin, ilmenee hallitusten kokousten lisäksi lukemattomin eri tavoin" ([85]), täsmentämättä lähemmin näitä tapoja.

(114) ASI:n hallitus koostuu kolmesta johtajasta ja yhdestä sihteeristä. Näistä neljästä henkilöstä kolme hallituksen jäsentä toimii Yhdysvalloissa ja on Apple Inc:n palveluksessa. Yksi jäsen toimii Irlannissa ja on ADI:n palveluksessa. AOE:n hallitus koostuu kahdesta johtajasta ja yhdestä sihteeristä, ja näistä sihteeri ja yksi johtaja kuuluvat myös ASI:n hallitukseen. Näistä kolmesta henkilöstä kaksi hallituksen jäsentä toimii Yhdysvalloissa ja on Apple Inc:n palveluksessa. Yksi jäsen toimii Irlannissa ja on ADI:n palveluksessa. ASI:n tilinpäätöstietojen mukaan ASI ei maksanut palkkioita ([86]) kenellekään johtajistaan vuosina 2004–2014, jolta ajalta tilinpäätökset on toimitettu. Sitä vastoin AOE:n johtajille maksettiin palkkioita tänä ajanjaksona. Yhtiö maksoi johtajiensa palkkioina esimerkiksi […] Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2012 ja […] Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2011.

(115) Komissio pyysi kaikkia pöytäkirjoja ASI:n ja AOE:n hallitusten kokouksista, ja Apple toimitti ne. ASI:n hallituksen ensimmäinen kokous pidettiin 5 päivänä huhtikuuta 1990 Dublinissa Irlannissa. AOE:n hallituksen ensimmäinen kokous pidettiin 15 päivänä syyskuuta 1980 Dublinissa Irlannissa. Havainnollisuuden vuoksi taulukossa 4 on yhteenveto ASI:n hallituksen toiminnasta tammikuusta 2009 syyskuuhun 2011 (16 hallituksen kokousta, 3 yhtiökokousta ja 9 kirjallista päätöstä). Taulukossa 5 puolestaan on yhteenveto AOE:n hallituksen toiminnasta joulukuusta 2008 syyskuuhun 2011 (13 hallituksen kokousta, 4 yhtiökokousta ja 12 kirjallista päätöstä).

Taulukko 4

ASI:n johtajien päätökset ja hallituksen kokouspöytäkirjat

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	ASI:n pöytäkirjan yhteenveto
30.1.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Päätettiin valtuuttaa tietyt luetellut henkilöt avaamaan, ylläpitämään, sulkemaan tai muutoin hoitamaan ASI:n pankki-, sijoitus-, arvopaperi- ja muita tilejä.
11.2.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Päätettiin valtuuttaa tietyt luetellut henkilöt avaamaan, ylläpitämään, sulkemaan tai muutoin hoitamaan ASI:n pankki-, sijoitus-, arvopaperi- ja muita tilejä.

([82]) Irlannin 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje.
([83]) Applen 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje.
([84]) Applen 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje.
([85]) Applen 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje.
([86]) Huomautus 6, 7 tai 8 ASI:n tilinpäätöksiin tilivuosilta 2004–2013.

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	ASI:n pöytäkirjan yhteenveto
18.3.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Jae Allen ja Cathy Kearney)	Myönnettiin valtakirja.
20.7.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Päätettiin hyväksyä luonnokset tilivuoden 2008 toimintakertomukseksi ja tilinpäätökseksi sekä tarkastajan palkkio, päätettiin pitää yhtiökokous 3 päivänä elokuuta 2009 ja päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] tarkastajaksi […] sijasta.
3.8.2009	Yhtiökokouksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana ja sekä AOI:n että AOE:n edustajana ja Gene Levoff Baldwin Holdings Unlimitedin edustajana)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2008 toimintakertomus ja tilinpäätös, päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] tarkastajaksi, päätettiin valtuuttaa johtajat vahvistamaan tarkastajien palkkio ja päätettiin, että seuraava yhtiökokous voidaan pitää Irlannin ulkopuolella.
23.10.2009	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana ja Jae Allen)	Päätettiin maksaa AOE:lle 3 482 850 781,21 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen väliosinko 27 päivänä lokakuuta 2009 ja päätettiin maksaa AOE:lle myöhemmin väliosinkona 27 päivästä lokakuuta 2009 lähtien nimellisarvomäärille kertyneen koron määrä.
10.12.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney ja Jae Allen)	Myönnettiin […], joka on Ukrainassa rekisteröity täysin ulkomaisessa omistuksessa oleva yhtiö, valtakirja toimia ASI:n lukuun Applen lisäarvojakelijana.
10.12.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Johtajien kirjallinen päätös ja pyyntö, jossa pyydettiin Tim Cookia eroamaan ASI:n johtajan tehtävästä ja päätettiin, että Tim Cook luopuu *ipso facto* tehtävästään ASI:n johtajana.
31.1.2010	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Päätettiin nimittää Elisabeth S. Rafael ASI:n johtajaksi.
3.3.2010	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Päätettiin nimittää Tim Cook uudelleen ASI:n johtajaksi.
31.3.2010	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 800 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 8 päivänä huhtikuuta 2010.
12.5.2010	Hallituksen pöytäkirja (Jae Allen puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 20 päivänä toukokuuta 2010.

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	ASI:n pöytäkirjan yhteenveto
16.6.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 600 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 17 päivänä kesäkuuta 2010.
22.6.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Hyväksyttiin Gary Wipflerille, Cathy Kearneylle ja Michael O'Sullivanille myönnettävä valtakirja toimia ASI:n puolesta. Valtakirja kattaa seuraavat näkökohdat: i) yhtiön kirjeenvaihto, ii) suhteet hallitukseen ja muihin viranomaisiin, iii) tarkastukset, iv) vakuutukset, v) varoihin ja palveluihin liittyvät ostot, osamaksukauppa ja rahoitussopimus, vi) vuokraus-, toimitus- ja talletussopimukset ja varojen käyttöä koskevat sopimukset, vii) irtaimen omaisuuden siirto, viii) tavaratoimitusten vastaanotto ja vastaanottotositteiden antaminen, ix) työpaikkaneuvosto ja x) kaupalliset sopimukset.
23.7.2010	Yhtiökokouksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana ja sekä AOI:n että AOE:n edustajana ja Gene Levoff Baldwin Holdings Unlimitedin edustajana)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2009 toimintakertomus ja tilinpäätös, päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] uudelleen tarkastajaksi, päätettiin valtuuttaa johtajat vahvistamaan tarkastajien palkkio, merkittiin tiedoksi, että tilivuoden 2009 päättymisen jälkeen oli ilmoitettu ja maksettu AOE:lle väliosinkoja 5 884 972 906,56 Yhdysvaltojen dollaria, ja päätettiin, että seuraava yhtiökokous voidaan pitää Irlannin ulkopuolella.
23.7.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael puheenjohtajana)	Päätettiin pitää yhtiökokous 23 päivänä heinäkuuta 2010.
20.9.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Jae Allen)	Päätettiin maksaa AOE:lle 690 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 21 päivänä syyskuuta 2010.
17.11.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 1 750 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 18 päivänä marraskuuta 2010.
21.12.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael puheenjohtajana)	Hyväksyttiin Gerald Lanelle myönnettävä väliaikainen valtakirja hoitaa ASI:n päivittäisiä toimintoja ASI:n johtajien vuosilomien vuoksi.
4.3.2011	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 7 päivänä maaliskuuta 2011, merkittiin tiedoksi Jae Allenin irtisanoutuminen johtajan tehtävästä ja Mark Stevensin nimittäminen johtajaksi 15 päivästä maaliskuuta 2011 lähtien sekä hyväksyttiin uusi pankkeja koskeva päätös.

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	ASI:n pöytäkirjan yhteenveto
21.3.2011	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 24 päivänä maaliskuuta 2011.
21.4.2011	Hallituksen pöytäkirja (Mark Stevens, Elisabeth Rafael puheenjohtajana)	Päätettiin valtuuttaa tietyt luetellut henkilöt avaamaan, ylläpitämään, sulkemaan tai muutoin hoitamaan ASI:n pankki-, sijoitus-, arvopaperi- ja muita tilejä.
11.5.2011	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin väliosinko 12 päivänä toukokuuta 2011.
29.6.2011	Yhtiökokouksen pöytäkirja (Audrey Fernandez-Elliott puheenjohtajana ja sekä AOI:n että AOE:n edustajana ja Gene Levoff Baldwin Holdings Unlimitedin edustajana)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2010 toimintakertomus ja tilinpäätös, päätettiin nimittää Elisabeth Rafael, Tim Cook ja Mark Stevens uudelleen ASI:n johtajiksi, päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] uudelleen tarkastajaksi, päätettiin valtuuttaa johtajat vahvistamaan tarkastajien palkkio, merkittiin tiedoksi ja hyväksyttiin, että tilivuoden 2009 päättymisen jälkeen oli ilmoitettu ja maksettu AOE:lle väliosinkoja 11 324 972 906,56 Yhdysvaltojen dollaria, ja päätettiin, että seuraava yhtiökokous voidaan pitää Irlannin ulkopuolella.
29.6.2011	Hallituksen pöytäkirja (Mark Stevens, Elisabeth Rafael puheenjohtajana)	Hyväksyttiin tilivuoden 2010 toimintakertomus ja tilinpäätös sekä tarkastajan palkkio, merkittiin tiedoksi, että tilivuoden 2009 päättymisen jälkeen oli ilmoitettu ja maksettu AOE:lle väliosinkoja 11 324 972 906,56 Yhdysvaltojen dollaria, päätettiin pitää yhtiökokous 29 päivänä kesäkuuta 2011, merkittiin tiedoksi Peter Oppenheimerin irtisanoutuminen ASI:n johtajan ja sihteerin tehtävästä ja nimitettiin Gene Levoff ASI:n johtajaksi ja sihteeriksi hänen tilalleen.
27.7.2011	Hallituksen pöytäkirja (Gene Levoff puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Myönnettiin valtakirja.
7.9.2011	Hallituksen pöytäkirja (Gene Levoff puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Todettiin, että olisi käytännöllisempää ja kaupallisten etujen mukaista ehdottaa ASI:n jäsenille osinkojen maksamista kiinteäkorkoisina sijoituksina. Päätettiin suositella jäsenille väliosingon maksamista AOE:lle 8 päivänä syyskuuta 2011 kiinteäkorkoisena sijoituksena, jonka ennustettu kokonaisarvo on 1 502 298 132 Yhdysvaltojen dollaria.
7.9.2011	Hallituksen pöytäkirja (Gene Levoff puheenjohtajana, Elisabeth Rafael)	Päätettiin maksaa AOE:lle 8 päivänä syyskuuta 2011 väliosinko kiinteäkorkoisena sijoituksena, jonka ennustettu kokonaisarvo on 1 502 298 132 Yhdysvaltojen dollaria.

Taulukko 5

AOE:n johtajien päätökset ja hallituksen kokouspöytäkirjat

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	AOE:n pöytäkirjan yhteenveto
17.12.2008	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler puheenjohtajana)	Päätettiin toteuttaa työllistämisavustussopimus.
14.1.2009	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler puheenjohtajana)	Päätettiin valtuuttaa tietyt luetellut henkilöt avaamaan, ylläpitämään, sulkemaan tai muutoin hoitamaan AOE:n pankki-, sijoitus-, arvopaperi- ja muita tilejä.
25.2.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Päätettiin toteuttaa AOE:n eläkejärjestelmän perustamiskirja ja säännöt.
20.7.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2008 toimintakertomus ja tilinpäätös sekä tarkastajan palkkio, päätettiin nimittää Peter Oppenheimer ja Cathy Kearney AOE:n edustajiksi ASI:n vuoden 2009 yhtiökokoukseen, päätettiin pitää yhtiökokous 3 päivänä elokuuta 2009 ja päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] tarkastajaksi […] sijasta.
22.7.2009	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Gary Wipfler)	Päätettiin toteuttaa liiketoiminnan siirtoa koskeva sopimus AOE:n Singaporen sivuliikkeen liiketoiminnan siirtämiseksi Apple South Asia Pte. Ltd:lle.
3.8.2009	Yhtiökokouksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana ja AOI:n edustajana ja Gene Levoff Baldwin Holdings Unlimitedin edustajana)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2008 toimintakertomus ja tilinpäätös, päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] tarkastajaksi, päätettiin valtuuttaa johtajat vahvistamaan tarkastajien palkkio ja päätettiin, että seuraava yhtiökokous voidaan pitää Irlannin ulkopuolella.
23.10.2009	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Gary Wipfler)	Merkittiin tiedoksi ASI:ltä 27 päivänä lokakuuta 2009 saatava 3 482 850 781,21 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko, päätettiin maksaa AOI:lle 4 607 274 666,29 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko ja päätettiin maksaa AOI:lle myöhemmin väliosinkona 27 päivästä lokakuuta 2009 lähtien kertyneen koron määrä.
21.12.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Päätettiin toteuttaa täydentävä liiketoiminnan siirtoa koskeva sopimus AOE:n Singaporen sivuliikkeen liiketoiminnan siirtämiseksi Apple South Asia Pte. Ltd:lle ja antaa valtakirja.

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	AOE:n pöytäkirjan yhteenveto
21.12.2009	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Johtajien kirjallinen päätös ja pyyntö, jossa pyydettiin Tim Cookia eroamaan AOE:n johtajan tehtävästä ja päätettiin, että Tim Cook luopuu ipso facto tehtävästään AOE:n johtajana.
31.3.2010	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Päätettiin ottaa vastaan ASI:ltä 800 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen väliosinko 8 päivänä huhtikuuta 2010 ja maksaa sama määrä AOI:lle.
23.4.2010	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Päätettiin hakea tiettyjen Singaporessa rekisteröityjen omaisuuserien omistusoikeustodistusten korvaamista.
14.5.2010	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Päätettiin ottaa vastaan ASI:ltä 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen väliosinko 20 päivänä toukokuuta 2010 ja maksaa sama määrä AOI:lle.
14.6.2010	Yhtiökokouksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana ja AOI:n edustajana ja Gene Levoff Baldwin Holdings Unlimitedin edustajana)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2009 toimintakertomus ja tilinpäätös, päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] uudelleen tarkastajaksi, päätettiin valtuuttaa johtajat vahvistamaan tarkastajan palkkio, merkittiin tiedoksi, että tilivuoden 2009 päättymisen jälkeen oli maksettu AOI:lle väliosinkoja 5 284 972 906,56 Yhdysvaltojen dollaria, ja päätettiin, että seuraava yhtiökokous voidaan pitää Irlannin ulkopuolella.
16.6.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Gary Wipfler)	Merkittiin tiedoksi ASI:ltä 17 päivänä kesäkuuta 2010 saatava 600 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko ja päätettiin maksaa sama määrä AOI:lle.
23.7.2010	Yhtiökokouksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana ja AOI:n edustajana ja Gene Levoff Baldwin Holdings Unlimitedin edustajana)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2009 toimintakertomus ja tilinpäätös, päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] uudelleen tarkastajaksi, päätettiin valtuuttaa johtajat vahvistamaan tarkastajan palkkio, merkittiin tiedoksi, että tilivuoden 2009 päättymisen jälkeen oli ilmoitettu ja maksettu AOI:lle väliosinkoja 5 884 972 906,56 Yhdysvaltojen dollaria, ja päätettiin, että seuraava yhtiökokous voidaan pitää Irlannin ulkopuolella.
23.7.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler puheenjohtajana)	Päätettiin pitää yhtiökokous 23 päivänä heinäkuuta 2010.
20.9.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler puheenjohtajana)	Merkittiin tiedoksi ASI:ltä 21 päivänä syyskuuta 2010 saatava 690 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko ja päätettiin maksaa 900 000 000 miljoonan Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko AOI:lle.

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	AOE:n pöytäkirjan yhteenveto
15.11.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler puheenjohtajana)	Päätettiin hyväksyä kiinteistön vuokraus varastotilan lisäämiseksi, jotta tuotantoa voidaan laajentaa.
17.11.2010	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler puheenjohtajana)	Merkittiin tiedoksi ASI:ltä 18 päivänä marraskuuta 2010 saatava 1 750 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko ja päätettiin maksaa sama määrä AOI:lle.
3.12.2010	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Hyväksyttiin Cathy Kearneylle ja Michael O'Sullivanille myönnettävä valtakirja toimia AOE:n puolesta. Valtakirja kattaa seuraavat näkökohdat: i) yhtiön kirjeenvaihto, ii) suhteet hallitukseen ja muihin viranomaisiin, iii) tarkastukset, iv) vakuutukset, v) varoihin ja palveluihin liittyvät ostot, osamaksukauppa ja rahoitussopimus, vi) vuokraus-, toimitus- ja talletussopimukset ja varojen käyttöä koskevat sopimukset, vii) irtaimen omaisuuden siirto, viii) tavaratoimitusten vastaanotto ja vastaanottotositteiden antaminen, ix) työpaikkaneuvosto ja x) kaupalliset sopimukset.
4.3.2011	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Gary Wipfler)	Merkittiin tiedoksi ASI:ltä 7 päivänä maaliskuuta 2011 saatava 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko ja päätettiin maksaa sama määrä AOI:lle.
21.3.2011	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer puheenjohtajana, Gary Wipfler)	Merkittiin tiedoksi ASI:ltä 24 päivänä maaliskuuta 2011 saatava 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko ja päätettiin maksaa sama määrä AOI:lle.
26.4.2011	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Päätettiin valtuuttaa tietyt luetellut henkilöt avaamaan, ylläpitämään, sulkemaan tai muutoin hoitamaan AOE:n pankki-, sijoitus-, arvopaperi- ja muita tilejä.
11.5.2011	Hallituksen pöytäkirja (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler puheenjohtajana)	Merkittiin tiedoksi ASI:ltä 12 päivänä toukokuuta 2011 saatava 1 000 000 000 Yhdysvaltojen dollarin suuruinen osinko ja päätettiin maksaa sama määrä AOI:lle.
23.6.2011	Johtajien kirjallinen päätös (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Päätettiin hyväksyä luonnos tilivuoden 2010 toimintakertomukseksi ja tilinpäätökseksi sekä tarkastajan palkkio, päätettiin nimittää Audrey Fernandez-Elliott ja Cathy Kearney AOE:n edustajiksi ASI:n vuoden 2011 yhtiökokoukseen, merkittiin tiedoksi, että tilivuoden 2009 päättymisen jälkeen oli ilmoitettu ja maksettu AOI:lle väliosinkoja 12 659 796 428,08 Yhdysvaltojen dollaria, päätettiin pitää yhtiökokous 27 päivänä kesäkuuta 2011, merkittiin tiedoksi Peter Oppenheimerin irtisanoutuminen AOE:n johtajan ja sihteerin tehtävästä 1 päivästä heinäkuuta 2011 lähtien ja nimitettiin Gene Levoff ASI:n johtajaksi ja sihteeriksi hänen tilalleen.

Päivämäärä	Asiakirjan tyyppi	AOE:n pöytäkirjan yhteenveto
27.6.2011	Yhtiökokouksen pöytäkirja (Audrey Fernandez-Elliott puheenjohtajana ja AOI:n edustajana ja Gene Levoff Baldwin Holdings Unlimitedin edustajana)	Päätettiin hyväksyä tilivuoden 2010 toimintakertomus ja tilinpäätös, päätettiin nimittää [Applen veroneuvoja] uudelleen tarkastajaksi, päätettiin valtuuttaa johtajat vahvistamaan tarkastajan palkkio, merkittiin tiedoksi ja hyväksyttiin, että tilivuoden 2009 päättymisen jälkeen oli ilmoitettu ja maksettu AOI:lle väliosinkoja 12 659 796 428,08 Yhdysvaltojen dollaria, ja päätettiin, että seuraava yhtiökokous voidaan pitää Irlannin ulkopuolella.
7.9.2011	Hallituksen pöytäkirja (Gene Levoff puheenjohtajana, Gary Wipfler)	Todettiin, että olisi käytännöllisempää ja kaupallisten etujen mukaista ehdottaa AOE:n jäsenille osinkojen maksamista kiinteäkorkoisina sijoituksina. Päätettiin suositella jäsenille väliosingon maksamista AOI:lle 8 päivänä syyskuuta 2011 kiinteäkorkoisena sijoituksena, jonka ennustettu kokonaisarvo on 1 502 298 132 Yhdysvaltojen dollaria. Päätettiin maksaa AOI:lle myöhemmin väliosinkona kertyneen koron määrä.
7.9.2011	Jäsenten kirjallinen päätös (AOI ja Baldwin Holding Unlimited)	Päätettiin maksaa AOI:lle 8 päivänä syyskuuta 2011 väliosinko kiinteäkorkoisena sijoituksena, jonka ennustettu kokonaisarvo on 1 502 382 564 Yhdysvaltojen dollaria.
7.9.2011	Yhtiön edustajan nimittäminen kirjallista päätöstä varten	AOI nimitti Gene Levoffin AOE:n jäsenenä AOI:n edustajaksi toteuttamaan AOI:n puolesta kirjallinen päätös ilmoittaa suositeltu väliosinko ja maksamaan tämän suoraan käteissuorituksena. Baldwin Holding Unlimited nimitti AOE:n toisena jäsenenä Gary Wipflerin tähän tehtävään.

2.5.4 APPLE INC:n, ASI:n JA AOE:n VÄLINEN KUSTANNUSJAKOSOPIMUS

(116) Irlanti toimitti 8 päivänä joulukuuta 2015 jäljennökset kustannusten jakamista koskevasta sopimuksesta, jäljempänä 'kustannusjakosopimus', sekä kaikista Applen Irlantiin sijoittautumisen jälkeen Apple Inc:n, AOI:n, ASI:n ja AOE:n (ja niiden edeltäjien) välillä tehdyistä aineettomien hyödykkeiden siirtämistä (ja edelleen siirtämistä) koskevista sopimuksista ([87]).

(117) Toimitettujen tietojen mukaan Apple Inc. teki kustannusjakosopimuksen AOE:n (jonka nimi tuolloin oli Apple Computer Limited) kanssa joulukuussa 1980. Sen jälkeen kustannusjakosopimusta on muutettu 16 kertaa, viimeksi vuonna 2013. Vuonna 1999 myös ASI:stä (jonka nimi tuolloin oli Apple Computer International) tuli kustannusjakosopimuksen osapuoli. Kun kustannusjakosopimus tehtiin joulukuussa 1980, Apple Inc. teki samanaikaisesti AOI:n kanssa "sopimuksen aineettoman omaisuuden siirtämisestä". AOI puolestaan teki AOE:n kanssa "sopimuksen aineettoman omaisuuden edelleen siirtämisestä", jonka mukaan AOE:lle myönnettiin yksinoikeudellinen ja maksuton lisenssi käyttää kauppanimiä, tuotemerkkejä, liikesalaisuuksia ja patentteja aluksi Länsi-Euroopassa ja myöhemmin EMEIA-alueella sekä edelleenlisensoida näitä oikeuksia ja lisenssejä ([88]). AOE:n edeltäjä ei suorittanut tästä Applen silloisen aineettoman omaisuuden alustavasta siirrosta mitään ostomaksua.

([87]) Irlanti toimitti 5. syyskuuta 2014 Apple Inc:n, ASI:n ja AOE:n välisen kustannusjakosopimuksen, joka oli tullut voimaan 30. syyskuuta 2007.

([88]) Aineettoman omaisuuden edelleen siirtämisestä 1. joulukuuta 1980 tehdyn sopimuksen B.5 kohta.

(118) Kustannusjakosopimuksen mukaan yhtäältä Apple Inc. ja toisaalta ASI ja AOE sopivat yhdistävänsä t&k-toimensa ja jakavansa ”kehittämisohjelmaan” liittyvät kustannukset ja oikeudet. Kehittämisohjelma koskee i) uusien aineettomien hyödykkeiden kehittämistä, ii) parannusten, päivitysten, mukautusten, käännösten, lokalisointien tai muiden muutosten tekemistä olemassa oleviin aineettomiin hyödykkeisiin, iii) tuotteiden valmistusprosessien kehittämistä ja parantamista ja iv) markkinointiin liittyvien aineettomien hyödykkeiden kehittämistä, ostamista ja suojelua.

(119) Aineettomia hyödykkeitä ovat kustannusjakosopimuksen määritelmän mukaan kaikki teknologiat, menettelyt, prosessit, mallit ja mallioikeudet, keksinnöt, havainnot, taitotieto, patentit (mukaan lukien muun muassa patenttihakemukset), kaikenlaiset tekijänoikeudet, liikesalaisuudet, tietokoneohjelmat (sekä lähde- että kohdekoodimuodossa), vuokaaviot, kaavat, parannukset, päivitykset, käännökset, mukautukset, tiedot, eritelmät, prosessitekniikka, tuotantovaatimukset, laadunvalvontastandardit, markkinointiin liittyvät aineettomat hyödykkeet ja kaikki muut varainhoidosta annetun asetuksen 1 §:n 482–4 momentin b alakohdan mukaisesti määritellyt vastaavat aineettomat hyödykkeet, jotka on kehitetty kehittämisohjelman nojalla ([89]). Markkinointiin liittyvät aineettomat hyödykkeet määritellään kaikenlaisiksi tuotemerkeiksi, palvelumerkeiksi, kauppanimiksi, liikesalaisuuksiksi, ulkoasuksi, verkkotunnuksiksi, liikemerkeiksi, malleiksi, markkinointistrategioiksi, rekisteröinneiksi, vireillä oleviksi rekisteröinneiksi ja logojen tai kuvallisten esitysten tekijänoikeuksiksi, merkkeihin liittyväksi goodwill-arvoksi ja aineettomaksi arvoksi sekä tuotteiden kaupalliseen hyödyntämiseen sisältyviksi muiksi vastaaviksi markkinointiin liittyviksi kaupallisiksi hyödykkeiksi ([90]).

(120) Kustannusjakosopimuksen mukaan sen osapuolet jakavat oikeuden käyttää Applen aineettomia hyödykkeitä Applen tuotteiden valmistukseen ja myymiseen. Apple Inc:llä on oikeus valmistaa ja myydä Applen tuotteita kaikissa Pohjois- ja Etelä-Amerikan maissa. ASI:llä ja AOE:llä on oikeus valmistaa ja myydä Applen tuotteita Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolisilla markkinoilla. Kaikkien aineettomien hyödykkeiden laillinen omistusoikeus on ainoastaan Apple Inc:llä. ASI:llä ja AOE:llä on kustannusjakosopimuksen nojalla suoritetun t&k-toiminnan tuloksena aikaan saatujen aineettomien hyödykkeiden tosiasiallinen omistajuus alueellaan ([91]). Se, miten aineettomien hyödykkeiden tosiasiallinen omistajuus myönnetään ASI:lle ja AOE:lle, on vaihdellut kustannusjakosopimukseen tehtyjen eri muutosten myötä. Vuoteen 1988 saakka Apple Inc. myönsi AOE:lle kustannusjakosopimuksen mukaan yksinoikeuslisenssin käyttää Applen henkistä omaisuutta sen alueella. Vuoden 1988 jälkeen tehdyissä ja muutetuissa kustannusjakosopimuksissa oikeudet tämän henkisen omaisuuden parannuksiin sekä uuteen henkiseen omaisuuteen myönnetään rajoittamattoman oikeuden tai jaetun yksinoikeuden pohjalta ([92]). Vuodesta 2007 lähtien Apple on myöntänyt ASI:lle ja AOE:lle yksinoikeuslisenssin Applen henkiseen omaisuuteen, ja ASI ja AOE myöntävät saman lisenssin takaisin Applelle rajoittamattoman oikeuden muodossa ([93]).

(121) Kustannusjakosopimuksen mukaan osapuolet jakavat Applen tuotteita varten suoritetun t&k-toiminnan kustannukset. Kunkin osapuolen osuuden laskemiseksi Apple Inc., ASI ja AOE maksavat kukin osuuden yhdistetyistä kustannuksista niiden alueella tapahtuneen tuotteiden myynnin prosenttiosuuden perusteella. Esimerkiksi vuonna 2012 Applen maailmanlaajuiset t&k-kustannukset olivat yhteensä [3–3,5] miljardia Yhdysvaltojen dollaria. Tuona vuonna noin 45 prosenttia Applen maailmanlaajuisesta myynnistä tapahtui Pohjois- ja Etelä-Amerikassa. Näin ollen Apple Inc. maksoi kustannusjakosopimuksen mukaisesti 45 prosenttia t&k-kustannuksista, ja ASI ja AOE maksoivat loput 55 prosenttia. Kustannusten jakautuminen vuosina 2008–2014 esitetään taulukossa 6.

Taulukko 6

Kustannusjakosopimuksen kattamat Applen kehittämiskustannukset ja ASI:n ja AOE:n rahoitusosuus näistä kustannuksista

(Yhdysvaltojen dollaria)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Kustannusjakosopimuksen kattamat Applen yhteenlasketut kehittämiskustannukset	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. syyskuuta 2007 tehdyn kustannusjakosopimuksen 1.7 kohta.
([90]) 30. syyskuuta 2007 tehdyn kustannusjakosopimuksen 1.12 kohta.
([91]) Ks. 26. syyskuuta 1999 tehdyn kustannusjakosopimuksen johdanto-osan F kappale ja 30. syyskuuta 2007 tehdyn kustannusjakosopimuksen johdanto-osan G kappale.
([92]) 26. syyskuuta 1992 ja 1999 tehtyjen kustannusjakosopimusten IV A jakso.
([93]) 30. syyskuuta 2007, 5. tammikuuta 2009 ja 29. syyskuuta 2013 tehtyjen kustannusjakosopimusten 5.2 ja 5.3 kohta.

(Yhdysvaltojen dollaria)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ASI:n rahoittama osuus	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:n rahoittama osuus	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[30 000 000–40 000 000]
ASI:n ja AOE:n rahoittama prosenttiosuus Applen kehittämiskustannuksista (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55–60]	[55–60]

(122) Vuosien 2009 ja 2013 kustannusjakosopimuksissa luetellaan sopimuksen osapuolille osoitetut toiminnot ja riskit ([94]). Kustannusjakosopimuksen nojalla Apple Inc:lle (kustannusjakosopimuksessa 'Apple') ja sekä ASI:lle että AOE:lle (kustannusjakosopimuksessa yhteisesti 'kansainvälinen osallistuja') osoitetut toiminnot ja riskit on esitetty tiivistetysti kustannusjakosopimuksessa, ja ne esitetään kaavioissa 8 ja 9.

Kaavio 8

Applen ja kansainvälisen osallistujan (ASI:n ja AOE:n) kustannusjakosopimuksen mukaan hoitamat toiminnot

TOIMINNOT	APPLE	KANSAINVÄLINEN OSALLISTUJA
Yhteisrahoitteisten aineettomien hyödykkeiden tutkimus ja kehittäminen	X	X
Yhteisrahoitteisten aineettomien hyödykkeiden laadunvalvonta	X	X
Aineettomien hyödykkeiden kehittämistoimintaan liittyvät ennusteet, rahoitussuunnittelu ja analysointi	X	
T&k-laitosten hallinnointi	X	X
Aineettomien hyödykkeiden kehittämistoimintaan liittyvien sopimusten tekeminen lähipiiriin kuuluvien ja kolmansien osapuolien kanssa	X	X
Aineettomien hyödykkeiden kehittämistoimintaan liittyvien sopimusten hallinnointi	X	X
Aineettomien hyödykkeiden kehittämistoimintoja suorittavien työntekijöiden, toimeksisaajien ja alihankkijoiden valinta, palkkaus ja valvonta	X	X
Henkisen omaisuuden rekisteröinti ja suoja	X	
Markkinakehitys	X	X

([94]) Vuoden 2009 kustannusjakosopimuksen liite B ja vuoden 2013 kustannusjakosopimuksen liite B.

Kaavio 9

Applen ja kansainvälisen osallistujan (ASI:n ja AOE:n) kustannusjakosopimuksen mukaan kantamat riskit

RISKIT	APPLE	KANSAINVÄLINEN OSALLISTUJA
Tuotekehitysriski	X	X
Laadunvalvontaan ja tuotteiden laatuun liittyvä riski	X	X
Markkinakehitykseen liittyvä riski	X	X
Markkinariski	X	X
Poliittinen riski	X	X
Valuuttakurssiriski	X	X
Tuotevastuuriski	X	X
Omaisuusriskit (kiinteä/aineeton omaisuus)	X	X
Sääntelyjärjestelmien muutoksiin liittyvät riskit	X	X
Teollis- ja tekijänoikeuksien suojaan ja rikkomiseen liittyvät riskit	X	X
Tavaramerkin kehittämiseen ja tunnettuuteen liittyvät riskit	X	X

(123) Komissio pyysi Irlantia selventämään, mihin toimiin kaavioissa 8 ja 9 esitetyt toiminnot ja riskit liittyivät, ja esittämään konkreettisia esimerkkejä ASI:n ja AOE:n näiden toimintojen yhteydessä suorittamista toimista. Lisäksi komissio pyysi Irlantia merkitsemään ASI:n ja AOE:n hallitusten kokouspöytäkirjoissa kaikki viitteet toimista, jotka liittyvät sellaisiin kaavioissa 8 ja 9 lueteltuihin toimintoihin, joita Irlanti ja Apple katsoivat ASI:n ja AOE:n hallitusten suorittaneen.

(124) Vastauksena näihin pyyntöihin Irlanti ja Apple totesivat, että vuosien 2009 ja 2013 kustannusjakosopimuksista tehdyissä taulukoissa, jotka on esitetty edellä kaavioissa 8 ja 9, ei pyritä esittämään kustannusjakosopimuksen osapuolten tosiasiallisesti suorittamia toimintoja, vaan esitetään ainoastaan yhteenveto toiminnoista, jotka kullakin osapuolella on kyseisen sopimuksen nojalla lupa suorittaa. Apple selitti lisäksi, että kaavioissa 8 ja 9 esitetyt vuosien 2009 ja 2013 kustannusjakosopimusten taulukot lisättiin kustannusjakosopimuksiin Yhdysvaltojen valtiovarainministeriön 5 päivänä tammikuuta 2009 voimaan tulleiden tilapäisten asetusten vaatimusten täyttämiseksi. Näiden asetusten mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisen kustannusjakosopimuksen on heijastettava osapuolten toimintoja ja riskejä ([95]).

(125) Apple ilmoitti myös, että kaaviossa 8 esitetyssä taulukossa lueteltuja t&k-toimintoja – yhteisrahoitteiset aineettomat hyödykkeet, yhteisrahoitteisten aineettomien hyödykkeiden laadunvalvonta, t&k-laitosten hallinnointi, aineettomien hyödykkeiden kehittämistoimintaan liittyvien sopimusten tekeminen lähipiiriin kuuluvien ja kolmansien osapuolten kanssa sekä aineettomien hyödykkeiden kehittämistoimintoja suorittavien työntekijöiden, toimeksisaajien ja alihankkijoiden valinta, palkkaus ja valvonta – suorittivat lähes yksinomaan Apple Inc:n työntekijät Yhdysvalloissa. Irlantilaisen sivuliikkeen työntekijät osallistuivat näihin toimintoihin vain siinä määrin kuin ne liittyivät rutiininomaiseen lokalisointiin ja tuotetestaukseen.

([95]) Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 15–16.

(126) Irlanti ja Apple totesivat lisäksi, että ASI:llä ja AOE:llä ei ole mitään roolia Applen henkisen omaisuuden hallinnoinnissa ja että niillä on vain rajallinen tehtävä kaupallisissa sopimusneuvotteluissa Apple Inc:n johtajien Yhdysvalloissa asettamissa tiukoissa rajoissa. Ne totesivat myös, että kukaan ASI:n tai AOE:n työntekijä ei osallistunut Applen henkisen omaisuuden luomiseen, ostamiseen, hallinnointiin ja/tai suojeluun. Kaikkia Applen voittoja tuottavia toimintoja johtavat Apple Inc:n johtajat Yhdysvalloissa, ja ne suoritetaan suurelta osin Yhdysvalloissa. Lisäksi minkään Applen luoman tai ostaman henkisen omaisuuden laillinen omistusoikeus ei ole ASI:llä tai AOE:llä eikä sitä ole rekisteröity niille. ASI ja AOE ovat itsenäisesti tehneet vain seuraavia kaupallisia sopimuksia: i) hankintasopimukset komponenttien toimittajien kanssa, ii) valmiiden tuotteiden ostoa sääntelevät sopimusvalmistussopimukset alkuperäisten laitteiden valmistajien kanssa ja iii) edelleenmyyntiä koskevat sopimukset.

(127) ASI:n ja AOE:n osallistumisesta Applen henkisen omaisuuden hallinnointiin voidaan todeta, että ensimmäinen maininta minkäänlaisesta henkisestä omaisuudesta komissiolle toimitetuissa näiden yhtiöiden hallitusten pöytäkirjoissa ajalta ASI:n ja AOE:n perustamisen jälkeen (1980–2015) on ASI:n hallituksen 13 päivänä elokuuta 2013 pitämän kokouksen ja AOE:n hallituksen 16 päivänä elokuuta 2013 pitämän kokouksen pöytäkirjoissa, joissa molemmat hallitukset antoivat Apple Inc:n työntekijöille henkisen omaisuuden suojelua koskevan valtakirjan ([96]).

(128) Samana ajanjaksona ensimmäinen maininta kustannusjakosopimuksesta ASI:n ja AOE:n hallitusten kokouspöytäkirjoissa on elokuussa 2014 pidettyjen kokousten pöytäkirjoissa, joissa keskusteltiin ja sovittiin Applen uudesta yhtiörakenteesta Irlannissa […]. AOE:n hallitus piti […] päivänä elokuuta 2014 kokouksen, jota kuvataan ”puhelinkokoukseksi” ja jonka aikana […] keskusteltiin […]. ASI:n hallitus piti tämän kokouksen […] päivänä elokuuta 2014 […]. Tämän kokouksen pöytäkirjan mukaan myös ASI:n johtajille ilmoitettiin tässä kokouksessa, että Apple Inc., ASI ja AOE olivat käyneet kustannusjakosopimukseen liittyviä keskusteluja. Hallitus päätti tässä sopimuksessa tehdä vuoden 2013 kustannusjakosopimuksen ([97]).

(129) ASI:n hallituksen seuraava kokous pidettiin ASI:n tilivuoden 2014 päättymisen jälkeen […] päivänä joulukuuta 2014 […] ([98]). Tässä kokouksessa päätettiin, että […] verotuksellisen kotipaikan lainkäyttöalue olisi […] eikä […], jota oli aiemmin ehdotettu.

2.5.5 TIETOJA APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONALISTA

(130) ADI perustettiin Irlannissa vuonna 2009. Vuodesta 2012 ADI on hoitanut tiettyjä Applen jakelutoimintojen tehtäviä EMEIA-alueella. Vuodesta 2014 ADI on vastannut myynnistä, jakelusta ja Applen verkkokauppatoiminnoista koko EMEIA-alueella ja Kiinassa. ADI ottaa vastaan tilauksia asiakkailta, osallistuu kysyntä- ja myyntiennusteiden tekemiseen ja tarjoaa sopimusten hallinnointia jakelukanava-asiakkaille. ADI hallinnoi logistiikkatoimintoja, jotka liittyvät tuotteiden toimittamiseen asiakkaille.

(131) ADI vastaa myynnin jälkeisestä takuuaikana ja sen päättymisen jälkeen annettavasta tuesta. Näitä palveluja toimittaa ADI:n AppleCare-tukiryhmä. ADI toimittaa myös myynnin jälkeistä tukea kolmansien puhelinpalvelukeskusten ja Applen hyväksymien palveluntarjoajien verkostojen avulla.

(132) Vaikka ADI ilmoitti voittoja vuosilta 2009, 2010 ja 2011 ([99]), se ei ilmoittanut yhtiöverovelvollisuudesta. Tämä johtuu siitä, että ADI oli alun perin laskenut yhtiöverovelvollisuutensa soveltamalla vuoden 2007 veropäätöksessä hyväksyttyjä voitonkohdentamismenetelmiä, koska tähän päätökseen sisältyi ”rakenneuudistuslauseke” ([100]), jonka mukaan tätä voitonkohdentamismenetelmää sovellettaisiin myös uuteen tytäryhtiöön siinä tapauksessa, että Applen yhtiörakenne Irlannissa järjestetään uudelleen. Irlannin veroviranomainen katsoi kuitenkin, että kyseisessä veropäätöksessä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät eivät koskeneet kotimaisen yhtiön verotettavan voiton

([96]) Apple ilmoitti, että vuoden 2007 kustannusjakosopimuksen 5.4 kohdan ja muiden kustannusjakosopimusten samanlaisten määräysten nojalla Apple Inc. säilytti yksinomaisen oikeuden ja vastuun valvoa kaikkia Applen henkisen omaisuuden suojelutoimia. Tästä syystä kaikki henkisen omaisuuden suojeluun liittyvät toimet käynnistetään, niitä johdetaan ja ne suoritetaan Yhdysvalloista käsin (ks. Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 7). Tämän tosiseikan valossa ei ole selvää, miksi ASI:n ja AOE:n hallitukset myönsivät henkisen omaisuuden suojelua koskevan valtakirjan, koska näillä yhtiöillä ei kustannusjakosopimuksen mukaan ollut mitään tällaista oikeutta.

([97]) AOE:n hallitus päätti tehdä vuoden 2013 kustannusjakosopimuksen […] päivänä elokuuta 2014 pidetyssä puhelinkokouksessa.

([98]) ASI:n ja AOE:n tilivuodet päättyvät kunkin vuoden syyskuun lopussa.

([99]) [100–200] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2011, [10–20] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2010 ja [1 000–10 000] Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2009, ks. ADI:n lakisääteiset tilinpäätökset kyseisiltä vuosilta.

([100]) Irlannin 29. tammikuuta 2016 toimittamat huomautukset, s. 8–9.

määrittämistä. ADI hyväksyi vuonna 2014 Irlannin veroviranomaisen kannan, ja […] saatiin aikaan sovitteluratkaisu kaikista tilikausista vuoteen 2012 asti, tilikausi 2012 mukaan lukien. Tämä johti […] euron korvausmaksuun, joka koostui verosta […], korosta ja sakoista. […].

2.5.6 ASI:n TEKEMÄT PALVELU- JA JAKELUSOPIMUKSET

(133) ASI teki vuonna 2008 markkinointipalvelusopimuksen Apple Inc:n kanssa. Tämän sopimuksen mukaan Apple Inc. kohdentaa ASI:lle osan niistä markkinointikustannuksista, joita Apple Inc:lle on aiheutunut sen ASI:lle tekemistä palveluista ([101]). Irlanti selitti, että tämä osuus markkinointikustannuksista kohdennetaan ASI:n päätoimipaikalle ([102]). Apple Inc:n ja ASI:n välillä tehdyssä sopimuksessa ei kuitenkaan viitata mitenkään ASI:n päätoimipaikkaan. Sen sijaan sopimuksessa annetaan ASI:n postiosoite Corkissa Irlannissa sopimuksen osapuolen osoitteena. Lisäksi ASI:n irlantilainen sivuliike aiheuttaa Irlannin mukaan suoraan paikallisia markkinointikustannuksia sopimuksilla kolmansien markkinointiyhtiöiden kanssa.

(134) ASI:n ja ADI:n välillä tehtiin vuonna 2010 jakelusopimus. Tämän sopimuksen mukaan ASI nimitti ADI:n eiyksinomaiseksi maailmanlaajuiseksi jakelijaksi Applen tuotteiden myyntiä varten, ja ADI:lle myönnettiin eiyksinomainen lisenssi käyttää tiettyjä teollis- ja tekijänoikeuksia Applen tuotteiden myynnin edistämiseksi. Jakelusopimuksessa ADI:lle annettiin oikeus ostaa Applen tuotteita ASI:ltä tai suoraan kolmansilta valmistajilta. ASI ja ADI sopivat, että jakelusopimuksen nojalla toimitetuista tuotteista ja palveluista yhteensä veloitettavat maksut muodostaisivat sellaisen määrän, että ADI:n nettovoitto ennen veroja olisi noin [1–5] prosenttia […].

(135) Jotta ADI voi suorittaa jakelua ASI:n puolesta EMEIA-alueella, sovittiin 23 päivänä huhtikuuta 2012 päivätyssä yhteistyömuistiossa, että ADI hankkisi ASI:n varat ja vastaisi sen vastuista, jotka liittyvät jakeluun EMEIA-alueella, 1 päivästä huhtikuuta 2012 lähtien. Varojen osalta suurin ASI:ltä ADI:lle 1 päivänä huhtikuuta 2012 siirretty tase-erä koski myyntisaamisia […]. Vastuiden osalta suurin ASI:ltä ADI:lle siirretty tase-erä koski […] takuuvarausta […] ([103]).

2.5.7 APPLEN UUSI YHTIÖRAKENNE IRLANNISSA VUODESTA 2015 LÄHTIEN

(136) Apple esitteli 9 päivänä tammikuuta 2015 pidetyssä kokouksessa ([104]) komissiolle uuden yhtiörakenteensa Irlannissa. Tämä uusi yhtiörakenne otettiin käyttöön TCA 97:n 23A §:n 1 päivänä tammikuuta 2015 voimaan tulleen muutoksen ([105]) seurauksena. Sen mukaan Irlannissa perustettu yhtiö ei enää voinut ilmoittaa verotuksellisen kotipaikkansa olevan Irlannin ulkopuolella, jos sillä ei ollut verotuksellista kotipaikkaa missään muualla, kuten asia oli ASI:n ja AOE:n tapauksessa. […]. Apple ilmoitti, että uudessa yhtiörakenteessa vuoden 2007 päätöstä ei enää käytetä ASI:n ja AOE:n veroperusteen määrittämisessä Irlannissa. […]. Applen toimittamien tietojen mukaan viimeinen tilivuosi, johon vuoden 2007 päätöstä sovelletaan, on 2014, joka päättyy 27 päivänä syyskuuta 2014, ASI:n ja AOE:n lakisääteisten tilinpäätösten mukaisesti.

(137) Uuden yhtiörakenteen mukaan […].

(138) Applen 19 päivänä tammikuuta 2015 toimittamien tietojen mukaan ([106]) […].

([101]) Irlannin mukaan kohdentaminen tapahtuu markkinaehtoperiaatetta noudattaen sovellettavien Yhdysvaltojen siirtohinnoittelua koskevien lakien ja määräysten mukaisesti, ks. Irlannin 29. tammikuuta 2016 toimittamat huomautukset, s. 3. Markkinointipalvelusopimuksen mukaan ASI:n Apple Inc:lle sopimuksen nojalla maksama palvelumaksu on periaatteessa [100–150] % ”aiheutuneista kohtuullisista kustannuksista” ja joissain tapauksissa [50–100] % tällaisista kustannuksista, ks. markkinointipalvelusopimus, s. 3.
([102]) Irlannin 29. tammikuuta 2016 toimittamat huomautukset, s. 3.
([103]) Takuuvaraus […]. Tuki on toinen suuri tase-erä […].
([104]) Ks. johdanto-osan 12 kappale.
([105]) Ks. 18. joulukuuta 2013 annetun vuoden 2013 rahoituslain (N:o 2) 39 §, pääasiallisen lain 23A §:n muutos (yhtiön kotipaikka).
([106]) Ks. johdanto-osan 12 kappale.

(139) Irlanti antoi 25 päivänä helmikuuta 2015 päivätyssä kirjeessään ([107]) lisäselvennyksiä Applen uudesta rakenteesta. Irlannin veroviranomaisen ja Applen välillä […] päivänä joulukuuta 2014 käydyn puhelinneuvottelun muistiinpanojen mukaan Irlannin veroviranomainen erityisesti pyysi Applea […]. Näiden muistiinpanojen mukaan täsmennetään lisäksi, että […].

(140) Komissio pyysi 11 päivänä marraskuuta 2015 päivätyllä kirjeellä ([108]) tietoja […], johon Apple viittasi 19 päivänä tammikuuta 2015 toimittamissaan huomautuksissa ([109]), sekä mahdollisia tausta-asiakirjoja, kuten siirtohinnoitteluraportteja. Huomautuksissa, jotka Irlanti toimitti 29 päivänä tammikuuta 2016, se […]. Komission 8 päivänä maaliskuuta 2016 lähettämässä kirjeessä se […]. Irlanti totesi 23 päivänä maaliskuuta 2016 päivätyssä kirjeessä Applen ilmoittaneen Irlannille, että […].

(141) […] hallituksen kokouksen pöytäkirjassa, joka toimitettiin komissiolle 24 päivänä toukokuuta 2016, esitetään tietoja […].

(142) Varsinkin […] päivänä elokuuta 2015 […] pidetyn […] hallituksen kokouksen pöytäkirjassa todetaan, että […].

(143) Cupertinossa Yhdysvalloissa […] päivänä huhtikuuta 2016 pidetyn […] hallituksen kokouksen pöytäkirjaan on kirjattu, että […].

(144) Huhtikuun […] päivänä 2016 pidetyn kokouksen pöytäkirjan liite 1 sisältää hallituksen […] päivänä elokuuta 2015 pidetyn kokouksen pöytäkirjan, johon on tehty muutoksia ja lisätty korostuksia. Siitä on muun muassa poistettu […].

3. **MUODOLLISEN TUTKINTAMENETTELYN ALOITTAMISEN SYYT**

(145) Komissio päätti aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn, koska se päätteli alustavasti, että kiistanalaisilla veropäätöksillä Irlanti myönsi Applelle, ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ja että tämä tuki ei sovellu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 ja 3 kohdan nojalla.

(146) Komissio suhtautui epäillen erityisesti siihen, että näillä päätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavan voiton määrittämiseksi perustuivat sellaiseen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille maksettavaan korvaukseen, jonka tavanomaisissa markkinaolosuhteissa toimiva itsenäinen harkitseva toimija olisi hyväksynyt.

(147) Komissio huomautti erityisesti, että vuoden 1991 päätöksessä veroperuste vaikuttaa perustuvan neuvotteluihin pikemmin kuin vertailukelpoisista liiketoimista saatuun näyttöön ja että Irlannin veroviranomainen ei näytä pyrkineen määrittämään siirtohinnoitteluun perustuvaa voittojen kohdentamista.

(148) Komissio totesi lisäksi, että Irlannin veroviranomaiselle ei toimitettu mitään selvitystä voittojen kohdentamisesta tai siirtohinnoitteluraporttia silloin, kun kiistanalaisia veropäätöksiä haettiin, ja että Irlannin veroviranomaisen hyväksymiä menetelmiä koskevia päätöksiä ei ilmeisesti perusteltu millään tavoin. Se arvosteli myös molemmissa päätöksissä hyväksyttyä yksipuolista voitonkohdentamismenetelmää, jossa voittoindikaattorina käytettiin toiminta-kustannuksia, joista vähennettiin osakkuusyhtiöiden perimät kustannukset, sillä tätä ei koskaan selitetty, vaikka se johtaa huomattavan erilaisiin tuloksiin tässä tapauksessa. Tästä syystä komissio epäili vuoden 2007 veropäätöstä varten valitun siirtohinnoittelumenetelmän asianmukaisuutta.

(149) Komissio huomautti myös useista epäjohdonmukaisuuksista AOE:lle ja ASI:lle kohdennettavan voiton määrittämiseksi valitun menetelmän soveltamisessa ja katsoi, että ne vaikuttavat markkinaehtoperiaatteen vastaisilta. Vuoden 1991 veropäätöksen osalta nämä epäjohdonmukaisuudet liittyivät AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen aiheuttamien kustannusten perusteella laskettuun voittolisään, AOE:n hyväksyttyjen poistoon

([107]) Ks. johdanto-osan 13 kappale.
([108]) Ks. johdanto-osan 27 kappale.
([109]) Ks. johdanto-osan 138 kappale.

perustuvien vähennysten määrään sekä vuoden 1991 veropäätöksen voimassaoloaikaan, sillä Apple sovelsi sitä 15 vuoden ajan. Vuoden 2007 veropäätöksen osalta komissio suhtautui epäillen [10–15] prosentin voittolisään AOE:n sivuliikkeen toimintakustannuksista, kun ASI:n osalta sovittiin pienemmästä, [10–15] prosentin voittolisästä toimintakustannuksiin nähden ([110]). Lisäksi voittojen kohdentamisessa ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle, mikä hyväksyttiin vuoden 2007 päätöksessä, ei otettu huomioon myynnin kehitystä. Koska ASI:n kirjaama voitto on peräisin aktiivisesta tulosta, komissio katsoi, että jos myynnin kasvuun ei liity toimintakapasiteetin lisääntyminen Irlannin ulkopuolella, tämä saattaa viitata epäjohdonmukaiseen liikevaihdon kohdentamiseen ASI:n ja sen irlantilaisen sivuliikkeen välillä.

(150) Yhteenvetona voidaan todeta, että niiden voitonkohdentamismenetelmien, jotka hyväksyttiin ASI:n ja AOE:n voittojen kohdentamiseksi irlantilaisille sivuliikkeilleen, katsottiin johtavan sellaiseen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille maksettavaan korvaukseen, jota tavanomaisissa markkinaolosuhteissa toimiva itsenäinen harkitseva toimija ei olisi hyväksynyt ja joka siten on markkinaehtoperiaatteen vastainen. Näin ollen komissio päätteli alustavasti, että kyseiset veropäätökset johtivat näiden yritysten alempaan verorasitukseen ja muodostivat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun. Komissio piti etua valikoivana, koska se myönnetään vain ASI:lle ja AOE:lle ja koska se asettaa nämä yritykset edullisempaan asemaan kuin muut rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevat yritykset. Komissio katsoi lisäksi, että näille molemmille yrityksille valikoivasti myönnetty edullinen asema perustui Irlannin veroviranomaisen harkintavaltaan, joka ulottui pelkkää objektiivisin perustein suoritettavaa verotulojen hallinnointia pidemmälle.

(151) Koska kaikki muut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan edellytykset täyttyivät eikä muita SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan mukaisia ilmeisiä soveltuvuuden perusteita ollut olemassa, komissio päätteli alustavasti, että kiistanalaiset veropäätökset ovat valtiontukea, joka ei sovellu sisämarkkinoille.

4. ALOITTAMISPÄÄTÖSTÄ KOSKEVAT IRLANNIN HUOMAUTUKSET

(152) Irlanti esittää aloittamispäätöstä koskevissa huomautuksissaan useita väitteitä, jotka liittyvät lähinnä sovellettaviin kansallisiin sääntöihin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun olemassaolon määrittämiseksi, ASI:n ja AOE:n valikoivan kohtelun puuttumiseen ja useisiin menettelyllisiin puutteisiin.

(153) Kiistanalaisten veropäätösten tekoajankohtana sovelletuista ja mahdollisen edun määrittävistä kansallisista säännöistä Irlanti katsoo komission näkemyksen vastaisesti, että koska mitään kaksinkertaista verotusta koskevaa sopimusta ei ole olemassa, TCA 97:n 25 § muodostaa ainoan perustan sivuliikkeen avulla Irlannissa elinkeinotoimintaa harjoittavien ulkomaisten yhtiöiden verovelvollisuuden laskemiseksi. Irlannin mukaan OECD:n laatimia yleisiä periaatteita ei voida soveltaa, ellei niitä ole selkeästi sisällytetty Irlannin lainsäädäntöön, mitä Irlannin mukaan tässä tapauksessa ei ole tehty. TCA 97:n 25 §:ssä ei viitata OECD:n markkinaehtoperiaatteeseen, ja tästä syystä se ei ole ratkaiseva kohdennettaessa voittoja irlantilaiselle sivuliikkeelle.

(154) Vaikka OECD:n järjestelmää voitaisiin soveltaa tähän asiaan, OECD:n tasolla saatiin aikaan sopimus voittojen kohdentamisesta ulkomaisen yrityksen sivuliikkeelle OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisesti kuitenkin vasta vuonna 2010 eli kiistanalaisten veropäätösten tekemisen jälkeen, ja tällöinkin näin toimitaan vain sovellettaessa kaksinkertaista verotusta koskevaa sopimusta, jota tässä tapauksessa ei ole olemassa. ASI ja AOE eivät ole verovelvollisia Irlannissa eivätkä missään valtiossa, jonka kanssa Irlanti on tehnyt kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen.

(155) Lisäksi päätöksentekokäytäntöä, johon komissio vetoaa perusteluna viittaukseen markkinaehtoperiaatteeseen Irlannin tapauksessa, ei voida soveltaa, koska se koskee tapauksia, joissa jäsenvaltiot ovat sisällyttäneet tiettyjä OECD:n periaatteita yhtiöiden välisiä liiketoimia koskevaan kansalliseen lainsäädäntöönsä, mutta luoneet tämän jälkeen poikkeuksia tietyille verovelvollisille. Nämä päätökset eivät ole Irlannin kannalta merkityksellisiä, koska se ei ole sisällyttänyt markkinaehtoperiaatetta kansalliseen lainsäädäntöönsä ja koska missään päätöksistä ei tarkasteltu markkinaehtoperiaatetta yhtiön sivuliikkeelle tapahtuvan voittojen kohdentamisen yhteydessä.

([110]) Tulosta ja kannattavuutta mitataan usein suhdeluvuilla, jotka esitetään ”marginaaleina” tai ”katteina”. Irlanti ilmoittaa kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytyn menetelmän koostuvan tuotantokustannusten ”voittomarginaalista”, jolloin verotusperuste on yhtä kuin sovittu prosenttiosuus. Aloittamispäätöksestä esittämissään huomautuksissa Apple viittaa tuotantokustannusten ”katteeseen” (engl. ”margin”) ”voittomarginaalin” (engl. ”mark-up”) sijasta. Molemmat termit tarkoittavat tässä päätöksessä samaa, ellei toisin ilmoiteta.

(156) Lisäksi aloittamispäätöksen viittaus markkinataloussijoittajaperiaatteeseen ei ole uskottava, koska siinä sekoitetaan kaksi asiaa, jotka olisi pidettävä erillään: valtion viranomaisrooli ja sen toiminta markkinoilla. Jos aloittamispäätöstä kuitenkin olisi luettava siten, että sen mukaan markkinataloussijoittajaperiaatteen soveltaminen yksityisiin toimijoihin on pakollista, tämä olisi täysin uusi markkinataloussijoittajaperiaatteen soveltamisalan laajennus. Komissio vaatisi tosiasiallisesti, että verovelvollinen itse käyttäytyy kuin markkinataloussijoittaja, vaikka tämä vaatimus koskee vain valtion toimia.

(157) Valikoivuuden osalta Irlanti huomauttaa, että vaikka Irlannin veroviranomaisen on käytettävä harkintavaltaa kohdentaessaan voittoja ulkomaisen yhtiön sivuliikkeelle, tämä harkintavalta ei merkitse sitä, että verovelvollisia kohdellaan harkinnanvaraisesti ja asetetaan siten valikoivasti muita edullisempaan asemaan. Kun Irlannin veroviranomaisen on käytettävä harkintavaltaa, sen on käytettävä sitä tasapuolisesti, oikeudenmukaisesti ja johdonmukaisesti. Irlannin mukaan tämän asian arviointi oli täysin yhdenmukainen normaalin hallintokäytännön kanssa. ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden verovelvollisuuden laskennassa ei poikettu normaaleista perusteista eikä niitä siten kohdeltu valikoivasti.

(158) Irlannin mukaan kiistanalaisiin veropäätöksiin johtanut prosessi ei sisältänyt minkäänlaista Applea suosivaa kohtelua. Irlannin veroviranomaisen näkökulmasta kyseessä ei ole tinkimisprosessi, jolla pyritään siihen, että yhtiö maksaa tietyn määrän veroa. Tavoitteena on pikemminkin varmistaa, että voittojen kohdentamisessa käytetty perusta on asianmukainen.

(159) Kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytyn voittojen kohdentamisen suhteen Irlanti katsoo, että Irlannin veroviranomaisen käyttämällä lähestymistavalla otetaan täysin huomioon sivuliikkeen panos yhtiön kokonaisvoittoon ja sovelletaan asianmukaisesti TCA 97:n 25 §:ää. Hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät johtavat verotettavan voiton määrään, joka on oikeassa suhteessa irlantilaisen sivuliikkeen kussakin tapauksessa yhtiön kokonaiskannattavuuteen antamaan panokseen. Irlannin veroviranomainen piti etenkin ratkaisevan tärkeänä sitä seikkaa, että irlantilaisilla sivuliikkeillä ei ollut oikeuksia tai osakkuutta Applen henkisen omaisuuden lisensseihin, jotka olivat yhtiöille merkittävä tulolähde. Tästä syystä veroviranomaisen johtaja ei pitänyt asianmukaisena tai kestävänä kohdentaa Applen ainutlaatuisesta erityisestä henkisestä omaisuudesta syntyvää arvoa irlantilaisille sivuliikkeille.

(160) Irlanti esittää myös useita menettelyä koskevia väitteitä ja katsoo, ettei komissio ole laatinut aloittamispäätöstä puolueettomasti, vaan muun muassa käyttänyt voimakkaita ja liian varmoja ilmauksia, joilla ilmeisesti ennakoidaan lopullisen päätöksen päätelmää. Irlanti katsoo myös, että komissio on loukannut Irlannin oikeutta tulla kuulluksi keskustelemalla asiaan liittyvistä kysymyksistä OECD:n kanssa kutsumatta Irlantia mukaan. Lisäksi se viittaa ensimmäisen väitetyn tukitoimen (vuonna 1991) ja komission ensimmäisten tutkintatoimien (vuonna 2013) välillä kuluneeseen pitkään aikaan, jonka Irlanti katsoo vaikeuttavan sen puolustautumista ja joka myös tekee tilanteesta verovelvollisten kannalta mahdottoman ennakoida. Lopuksi Irlanti katsoo, että takaisinperintä olisi suljettava pois joko siksi, että tuki on voimassa olevaa tukea, tai siksi, että olisi hyvin vaikeaa laskea tuen määrä.

5. **ALOITTAMISPÄÄTÖSTÄ KOSKEVAT ASIANOMAISTEN HUOMAUTUKSET**

5.1 *APPLEN HUOMAUTUKSET*

(161) Applen huomautukset aloittamispäätöksestä ovat paljolti päällekkäisiä Irlannin huomautusten kanssa varsinkin sen sovellettavan kansallisen lainsäädännön suhteen, jonka mukaan edun olemassaolo olisi määriteltävä.

(162) Apple esittää huomautuksissaan, että Applen henkinen omaisuus on pääasiassa kehitetty ja sitä kehitetään edelleen Apple Inc:n päätoimipaikassa Cupertinossa Yhdysvalloissa. Ylivoimaisesti suurin osa Applen t&k-insinööreistä työskentelee siellä. Myös johtajat, jotka tekevät kaikki t&k-toimintaa sekä tuotesuunnittelusta aina tuotteiden lanseeraukseen ulottuvaa ideoiden kaupallistamista koskevat strategiset ja lopulliset päätökset, toimivat Yhdysvalloissa. Apple Inc. on Applen kaiken henkisen omaisuuden laillisen omistusoikeuden ainoa omistaja.

(163) Mitään päätöksiä Applen henkisen omaisuuden hyödyntämisestä tai Applen tuotteiden kehittämisestä (kuten päätöksiä siitä, mitä henkistä omaisuutta kaupallistetaan ja miten tuotteita valmistetaan) ei tehdä Irlannissa. Kukaan irlantilaisten sivuliikkeiden työntekijä ei ole vastuussa t&k-toiminnasta tai mistään Applen henkisen omaisuuden käyttö- ja hyödyntämisoikeuteen liittyvistä päätöksistä. Kaikki tällaiset päätökset tehdään Yhdysvalloissa Apple Inc. -yhtiössä ja/tai ASI:n ja AOE:n hallituksissa, jotka johtavat yhtiöitä ja käyttävät niitä koskevaa määräysvaltaa Irlannin ulkopuolelta.

(164) Applen markkinointi on yhtiön kannalta keskeinen strateginen osatekijä. Myös markkinointistrategiaa valvotaan ja johdetaan Yhdysvalloista, jossa kaikki tärkeät päätökset tehdään. Kaikki markkinointikampanjat suunnitellaan ja laaditaan Yhdysvalloissa. Irlantilaiset sivuliikkeet eivät osallistu markkinointikampanjoiden luomiseen ja laatimiseen, ja ASI:n irlantilainen sivuliike maksaa Apple Inc:lle korvauksen sen toimittamista maailmanlaajuisista markkinointipalveluista.

(165) Edun olemassaolon arvioinnin suhteen komissio ei määrittänyt asianmukaista vaihtoehtoa tällaisen edun olemassaolon vahvistamiseksi. Tällaisen vaihtoehdon täytyy muodostua kansallisista verosäännöistä, joilla säännellään ei-verovelvollisia yhtiöitä, joilla on sivuliikkeitä ainoastaan Irlannissa (toisin sanoen TCA 97:n 25 §), eikä OECD:n periaatteista, joilla ei ole lain voimaa Irlannissa. Koska kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät olivat Irlannin veroviranomaisen TCA 97:n 25 §:ään perustuvan hallintokäytännön mukaisia, näillä päätöksillä ei vähennetty ASI:n ja AOE:n verorasitusta eivätkä ne siten aiheuttaneet niille mitään etua. Myöskään yksityistä markkinatoimijaa koskevaa kriteeriä ei voida käyttää perusteluna markkinaehtoperiaatteen käytölle edun toteamiseksi, koska tätä kriteeriä ei voida soveltaa valtioon, koska se toimii viranomaisena, eikä verovelvolliseen.

(166) Lisäksi kohtelu ei ole tässä tapauksessa valikoivaa, koska kiistanalaisilla veropäätöksillä vain vahvistettiin voittojen kohdentaminen irlantilaisiin sivuliikkeisiin TCA 97:n 25 §:n ja siihen liittyvän hallintokäytännön mukaisesti ja samalla tavoin kuin Irlannin veroviranomainen soveltaisi TCA 97:n 25 §:ää kaikkiin muihinkin verovelvollisiin samanlaisessa tilanteessa. Myöskään harkinnanvaraista valikoivaa kohtelua ei tapahtunut, koska Irlannin veroviranomaisen harkintavaltaa rajoittivat verojärjestelmään liittyvät objektiiviset kriteerit.

(167) Lisäksi, vaikka markkinaehtoperiaatetta sovellettaisiin liiketoimiin tässä tapauksessa, Applen toimittamassa [Applen veroneuvojan] erillisraportissa päätellään, että voittojen kohdentaminen irlantilaisille sivuliikkeille on asianmukaisten tulosten rajoissa myös nykyisten siirtohinnoittelusääntöjen vaatimusten mukaan, joten kiistanalaiset veropäätökset eivät aiheuttaneet mitään etua ASI:lle ja AOE:lle. Tämän raportin mukaan ASI ja AOE ottivat tärkeimmät tuotteiden menestykseen ja epäonnistumiseen kansainvälisillä markkinoilla liittyvät riskit. Applen tuotteiden jakelijat ja jälleenmyyjät (sekä lähipiiriin kuuluvat että kolmannet osapuolet) suojattiin näiltä riskeiltä sopimusehdoilla, maailmanlaajuisilla toimintalinjoilla ja jakelua koskevilla toimintatavoilla (kuten varastotarkastuksilla). Liiketoimintariskin hallintaa ja vähentämistä koskevat toimintalinjat laati Apple Inc. Yhdysvalloissa. ASI:llä ja AOE:llä oli taloudelliset edellytykset kantaa mahdolliset liiketoimintariskit ja tehdä tarvittavat strategiset päätökset vähentääkseen yhtiön altistumista liiketoimintariskeille. Raportissa yksilöidään erityisesti irlantilaisten sivuliikkeiden taloudellisesti merkittävä toiminta niiden toimintojen ja tosiseikkojen suhteen, todetaan, että TNMM on sopivin voitonkohdentamismenetelmä niiden verotettavan voiton määrittämiseksi, ja vahvistetaan, että asianmukaisin voittoindikaattori on ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta niin kutsuttu Berryn suhde ([111]) ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeen osalta voittolisä kokonaiskustannuksista.

(168) [Applen veroneuvojan] mukaan ASI:n kaltaisen tavaroita muille lähipiiriin kuuluville jakelijoille myyvän jakelijan tapauksessa ainoa lisäarvoa tuottava toiminto on tavaroiden jakelun logistiikka; tavaroiden kustannukset vain siirretään tuotteen seuraavalle ostajalle. Tällöin jakelun suorittamisen aiheuttamien kustannusten olisi oltava yhtiön toimintakustannukset. Tällaisessa tapauksessa yhtiölle olisi korvattava vain nämä menot. Berryn suhdetta käyttämällä jakelijan olisi saatava kustannusvoittolisätuotto yrityksen jakelukustannuksista (lisäarvoa tuottavista kustannuksista). Tämän jälkeen raportissa johdetaan kannattavuustietoja joukosta valikoituja kolmansia yhtiöitä, joilla on samanlaisia toimintoja kuin irlantilaisilla sivuliikkeillä, ja arvioidaan tosiasiallista voittojen kohdentamista veropäätösten mukaisesti näiden kolmansien osapuolten tietojen yhteydessä. Vuoden 1991 päätöksen mukaisesti irlantilaisille sivuliikkeille tehdyn voittojen kohdentamisen tulosten arvioinnin yhteydessä raportissa esitetään

([111]) Berryn suhde määritellään bruttovoiton ja yhteenlaskettujen toimintakustannusten suhteeksi. Veroneuvoja viittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.100–2.102 kohtaan. Kun kyse on jakelijasta, joka myy tavaroita muille lähipiiriin kuuluville jakelijoille, ainoa lisäarvoa tuottava toiminto on tavaroiden jakelun logistiikka; tavaroiden kustannukset vain siirretään tuotteen seuraavalle ostajalle. Tällöin jakelun suorittamisen aiheuttamien kustannusten olisi oltava yhtiön toimintakustannukset. Tällaisessa tapauksessa yhtiölle olisi korvattava vain nämä menot. Berryn suhteen käyttö tällä tavoin antaa jakelijalle kustannusvoittolisätuoton yrityksen jakelukustannuksista (lisäarvoa tuottavista kustannuksista).

vertailukelpoisia kolmansien osapuolten kannattavuustietoja vuosilta 2004, 2005 ja 2006 ([112]) ja verrataan irlantilaisille sivuliikkeille tilivuosina 2004–2007 kohdennettuja tosiasiallisia voittoja näihin tietoihin. [Applen veroneuvojan] erillisraportin vertailututkimuksen ASI:tä koskevat tulokset, jotka on saatu käyttämällä Berryn suhdetta, esitetään kaaviossa 10, ja AOE:tä koskevat tulokset, jotka on saatu käyttämällä voittolisää kokonaiskustannuksista, esitetään kaaviossa 11.

Kaavio 10

Markkinaehtoperiaatteen mukainen Berryn suhteen vaihteluväli riippumattomien myynti-/jakeluyhteisöjen perusteella [Applen veroneuvojan] mukaan

Kolmen vuoden painotettu keskiarvo	Berryn suhde – 2004–2006	Berryn suhde – 2009–2011
Yläkvartiili	1,21	1,40
Mediaani	1,10	1,17
Alakvartiili	1,01	1,06
Havaintojen määrä	11	25

Kaavio 11

Markkinaehtoperiaatteen mukainen kustannusvoittolisän vaihteluväli riippumattomien myynti-/jakeluyhteisöjen perusteella [Applen veroneuvojan] mukaan

Kolmen vuoden painotettu keskiarvo	Kustannusvoittolisä – 2004– 2006	Kustannusvoittolisä – 2009– 2011
Yläkvartiili	9,3 %	10,1 %
Mediaani	6,5 %	7,5 %
Alakvartiili	4,4 %	4,9 %
Havaintojen määrä	8	13

(169) Tämän tutkimuksen perusteella [Applen veroneuvojan] erillisraportissa päätellään, että ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennetut voitot olivat täysin OECD:n markkinaehtoperiaatteen mukaisia. [Applen veroneuvojan] erillisraportissa esitetään lisäksi irlantilaisten sivuliikkeiden ”tosiasiallinen profiili”. [Applen veroneuvoja] ei määrittele ”kustannusvoittolisäprofiilin” käsitettä. AOE:n osalta kustannusvoittolisäprofiili esitetään vuosia 2011 ja 2012 koskevassa raportissa, joka on kuvattu kaaviossa 12.

Kaavio 12

AOE:n tosiasiallinen kustannusvoittolisä kokonaiskustannuksista tilivuosilta 2011 ja 2012 [Applen veroneuvojan] mukaan

Tilivuosi	Kustannusvoittolisä (%)
Tilivuosi 2011 tosiasiallinen	[5–10]
Tilivuosi 2012 tosiasiallinen	[5–10]

([112]) Raportin mukaan aiemmilta vuosilta ei ollut riittävän luotettavaa tietopohjaa, jonka avulla olisi voitu tehdä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen analyysi.

(170) Apple toimitti 17 päivänä marraskuuta 2014 toisen, [Applen toisen veroneuvojan] laatiman erillistutkimuksen, jossa keskitytään kahteen aloittamispäätöksessä esiin tuotuun kysymykseen: i) väitteeseen siitä, että ASI:n irlantilaiseen sivuliikkeeseen sovelletussa voittojen kohdentamisessa ei otettu huomioon myynnin kehitystä ([113]), sekä ii) väitteeseen siitä, että AOE:lle hyväksytyt kaksi eri voittolisää (65 ja 20 prosenttia) eivät molemmat voi olla markkinaehtoisia ([114]). Siinä pidettiin asianmukaisena, että kiistanalaisilla veropäätöksillä kohdennettiin voitot irlantilaisille sivuliikkeille kustannusvoittolisänä ottamatta huomioon myynnin kehitystä.

(171) [Applen toisen veroneuvojan] erillistutkimuksen mukaan kustannusten käyttäminen perustana on odotettavaa, koska irlantilaiset sivuliikkeet toimivat kilpailuun perustuvilla markkinoilla ja koska kolmannet toimijat, joiden kanssa Apple tekee sopimuksia irlantilaisten sivuliikkeiden toimittamien palvelujen kanssa samanlaisista palveluista, saavat myös yleensä kustannuksiinsa perustuvan korvauksen. Sen tosiseikan suhteen, että voittojen kohdentaminen ei seuraa myynnin kehitystä, [Applen toinen veroneuvoja] katsoo, että ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen suorittamille toimille ovat tunnusomaisia mittakaavaedut. Se, ostavatko ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen asiakkaat suuria vai pieniä tuotemääriä, ei vaikuta merkittävästi kustannuksiin, koska ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamat toiminnot (kuten yhteydenpito asiakkaisiin, logistiikan järjestäminen) ovat paljolti kiinteät riippumatta asiakkaiden ostamista tuotemääristä.

(172) Lisäksi AOE:tä varten laadittua alennusjärjestelmää voidaan perustella taloudellisesta ja kaupallisesta näkökulmasta. Taloudellisesta näkökulmasta toimintakustannusten perusteella lasketun kustannusvoittolisän tavoitteena on kattaa kertaluontoiset kiinteät kustannukset. Alkuperäisen 65 prosentin voittolisän olisi tällöin katettava koko toiminnan kiinteät kustannukset. Jossain vaiheessa tämän voittolisän tuottaman katteen määrä riittäisi enemmän kuin kattamaan täysin alkuperäiset kiinteät kustannukset. Näin ollen tietyn kustannustason ylityttyä kiinteiden kustannusten kattamiseksi ei enää tulisi suorittaa maksuja, mikä [Applen toisen veroneuvojan] erillistutkimuksen mukaan jopa oikeuttaisi alennuksen 65 prosentista 0 prosenttiin.

(173) Lisäksi Apple katsoo, että valtiontukisääntöjen täytäntöönpano ei ole oikea väline kansallisten yhtiöverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamiseksi, ja Applen mukaan komissio pyrkisi juuri tähän vaatimalla jäsenvaltioita noudattamaan markkinaehtoperiaatteen kaltaisia vaatimuksia, jotka eivät sisälly eräiden jäsenvaltioiden verojärjestelmiin, ja lisäisi siten todennäköisyyttä, että näiden jäsenvaltioiden veropäätökset todetaan valtiontueksi.

5.2 *MUIDEN ASIANOMAISTEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSET*

(174) Muilta asianomaisilta osapuolilta saaduissa huomautuksissa, eli Ibecin huomautuksissa ja useiden ammattialajärjestöjen allekirjoittamassa yhteisessä kirjeessä, jäljempänä 'yhteiset huomautukset', ei käsitellä aloittamispäätöksessä esitettyjä epäilyksiä, vaan keskitytään sen sijaan kyseisessä päätöksessä noudatetun lähestymistavan vaikutuksiin liiketoimintaympäristöön. Näissä huomautuksissa todetaan erityisesti, että komission aloite heikentäisi oikeusvarmuutta ja puuttuisi käytäntöihin valtiontukisääntöjen nojalla, vaikka OECD:n kaltaiset kansainväliset foorumit tai muut poliittiset kanavat ovat sopivampia haitallisen verokilpailun torjuntaan. Komission ei pitäisi pyrkiä valtiontukimenettelyillä yhdenmukaistamaan verotusjärjestelmiä, joihin sillä ei ole toimivaltaa.

(175) Huomautuksissa myös kyseenalaistetaan komission omaksuma valikoivuutta koskeva lähestymistapa tilanteissa, joissa verohallinnoilla olisi oltava tietty harkintavara, ja katsotaan, että siirtohinnoittelu ei ole täsmällinen tieteenala. Jos komissio päättelee, että veropäätökset ovat sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea, takaisinperintä olisi suljettava pois luottamuksensuojan periaatteen ja lähestymistavan uutuuden perusteella.

(176) Oxfam ilmaisee huomautuksissaan tukensa komission tutkinnalle ja kannustaa komissiota lisäämään tutkintavalmiuksiaan myös sitä silmälläpitäen, että sillä saattaa olla kansallisia elimiä paremmat mahdollisuudet arvioida rakenteellisesti jäsenvaltioiden päätöskäytäntöä. Se kehottaa komissiota varmistamaan, että tapauksissa, joissa todetaan annetun valikoivia etuja, määrätään asianmukaisia seuraamuksia ja että haitalliset verotuskäytännöt lakkautetaan nopeasti. Se toteaa myös, että Irlannin verotuksellista kotipaikkaa koskevien sääntöjen, joilla helpotetaan hybridiyksikköihin liittyviä verokohtelun eroavuuksia, voimassaolon jatkaminen kuudella vuodella on liian pitkä aika.

([113]) Aloittamispäätöksen johdanto-osa 67 kappale.
([114]) Aloittamispäätöksen johdanto-osan 63 kappale.

6. **IRLANNIN HUOMAUTUKSET KOLMANSIEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSISTA**

(177) Huomautuksissaan, jotka koskevat kolmansien osapuolten huomautuksia aloittamispäätöksestä, Irlanti toistaa väitteensä, jonka mukaan OECD:n markkinaehtoperiaate ei sisälly Irlannin lainsäädäntöön sivuliikkeiden voittojen kohdentamisen osalta. Irlannin mukaan komissio ei ole osoittanut, että ASI:tä ja AOE:tä olisi kohdeltu valikoivasti, koska Irlannin veroviranomaisen arvio tässä asiassa oli täysin yhdenmukainen normaalin hallintokäytännön kanssa, kuten myös Applen huomautuksissa vahvistettiin. Lisäksi [Applen veroneuvojan] erilliskertomus ja [Applen toisen veroneuvojan] erillistutkimus osoittavat, että kiistanalaisten veropäätösten soveltamisen tulos oli verrattavissa markkinaehtoperiaatteen soveltamisen tulokseen.

(178) Irlanti kommentoi myös yhteisten huomautusten oikeusvarmuutta koskevia väitteitä. Irlannin mukaan yhteisissä huomautuksissa todetaan aivan oikein, että kohtuullinen ja huolellinen verovelvollinen ei voinut ennakoida komission alustavasti toteavan, että toimenpide oli sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea. Lisäksi komissio vertailee Irlannin verosääntöjä ulkoiseen viitejärjestelmään, mikä on vastoin sen pitkäaikaista oikeuskäytäntöä, jonka mukaan ainoa pätevä vertailukohta on kansallinen verojärjestelmä. Kaikki tämä loukkaa oikeusvarmuuden periaatetta.

(179) Vastauksena Oxfamin huomautuksiin Irlanti toteaa, että komission olisi suoritettava jäsenvaltioiden veropäätöskäytäntöjä koskevat tutkintansa oikeudenmukaisesti ja yhtä kattavasti jäsenvaltion koosta riippumatta. Lisäksi Irlanti toteaa Oxfamin huomautuksesta, joka liittyy Irlannin, verotuksellista kotipaikkaa koskeviin sääntöihin, että Irlannin, yhtiöiden verotuksellista kotipaikkaa koskevilla säännöillä ei pyritty helpottamaan monikansallisten yhtiöiden aggressiivista verosuunnittelua. Irlanti huomauttaa, että niin kutsuttu Double Irish -verojärjestely ei ole eikä ole koskaan ollut osa Irlannin verojärjestelmää, vaan veroneuvojien ja oikeudellisten neuvonantajien laatima ja kehittämä kansainvälinen verosuunnittelujärjestely.

7. **MUU NÄKEMYSTENVAIHTO ALOITTAMISPÄÄTÖKSEN JÄLKEEN**

7.1 *KIRJEENVAIHTO 17 PÄIVÄNÄ HUHTIKUUTA 2015 PÄIVÄTYN KIRJEEN JÄLKEEN*

7.1.1 HUHTIKUUN 17 PÄIVÄNÄ 2015 PÄIVÄTTY KIRJE

(180) Vastauksena Irlannin 25 päivänä helmikuuta 2015 esittämään pyyntöön, jossa komissiota pyydettiin tarkentamaan kiistanalaisten veropäätösten tutkintaan perustuvaa arviointiaan, joka Irlannin mukaan vaikutti perustuvan komission väärinkäsitykseen sovellettavasta kansallisesta lainsäädännöstä, komission yksiköt lähettivät Irlannille 17 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyn kirjeen ja pyysivät Irlantia toimittamaan siitä jäljennöksen Applelle.

(181) Kirjeessä komissio selvensi katsovansa valikoivuuden toteamiseksi käytetyn viitejärjestelmän osalta, että Irlannin yhtiöverojärjestelmän yleiset verosäännöt olivat asianmukainen viitejärjestelmä, joka kattaa kotimaiset yhtiöt ja ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeet, kun taas TCA 97:n 25 §:llä säännellään ainoastaan sivuliikkeiden verotusta. Sen jälkeen komissio esitti yhteenvedon käsityksestään ASI:n ja AOE:n toiminnasta niiden huomautusten perusteella, joita se sai Irlannilta ja Applelta vastauksena aloittamispäätökseen, seuraavasti: ”Koska ASI ja AOE eivät harjoita mitään taloudellista toimintaa irlantilaisten sivuliikkeidensä ulkopuolella, Applen tuotteiden hankinnasta, valmistuksesta, myynnistä ja jakelusta Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella koostuvaa toimintaa suorittavat ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet. Vaikuttaa siltä, että ASI:n ja AOE:n henkisen omaisuuden lisenssejä käyttävät yksinomaan irlantilaiset sivuliikkeet ja niitä pidetään hallussa yksinomaan niitä varten, koska ne ovat yksin vastuussa Applen tuotteiden hankinnasta, valmistuksesta, myynnistä ja jakelusta Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella. Myös se, että ASI:llä ja AOE:llä on työntekijöitä ainoastaan niiden irlantilaisissa sivuliikkeissä eikä niillä siten ole toimintakapasiteettia Irlannin ulkopuolella, näyttää vahvistavan tämän.” Tämän jälkeen vastauksena väitteisiin ([115]), jotka Apple esitti aloittamispäätöstä koskevissa huomautuksissaan, komissio selitti että Apple Inc:n työntekijöiden suorittamat tehtävät eivät kuulu kiistanalaisten veropäätösten arvioinnin piiriin: sen mukaan kuvitteellinen korvaus konsernin työntekijöiden ilmaiseksi toimittamista palveluista oletettavasti ASI:n tai AOE:n eduksi ei voi vähentää ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen ja näiden yhtiöiden sivuliikkeiden välillä kohdennettavia voittoja.

([115]) Ks. johdanto-osan 162–164 kappale.

(182) Lopuksi komissio vastasi väitteeseen, jonka Irlanti esitti aloittamispäätöstä koskevissa huomautuksissaan. Irlannin mukaan komissio hyväksyi sen tosiseikan, että mitään henkiseen omaisuuteen liittyviä oikeuksia ei ollut osoitettu ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille. Komissio selitti, että aloittamispäätöksessä ainoastaan kuvaillaan kustannusjakosopimusten mukaiset henkisen omaisuuden kohdentamista koskevat järjestelyt sellaisina, kun Irlannin viranomaiset olivat ne esittäneet, mutta komissio ei ollut hyväksynyt tätä arvioinnissaan. Komissio selvensi myös, että toisin kuin Irlanti väitti, se ei ollut soveltanut aloittamispäätöksessä OECD:n markkinaehtoperiaatetta oikeuslähteenä.

7.1.2 IRLANNIN VASTAUKSENA 17 PÄIVÄNÄ HUHTIKUUTA 2015 PÄIVÄTTYYN KIRJEESEEN ESITTÄMÄT HUOMAUTUKSET

(183) Irlanti väitti 4 päivänä toukokuuta 2015 päivätyssä kirjeessä, että komissio oli 17 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä muuttanut huomattavasti arviointiaan väitetystä tuesta erityisesti viitejärjestelmän suhteen. Irlannin mukaan tämä arvioinnin muutos loukkaa Irlannin oikeutta oikeudenmukaiseen kuulemiseen. Irlanti huomautti, että komissio näytti luopuneen markkinaehtoperiaatteesta ja että sen olisi tästä syystä annettava uusi tai täydentävä aloittamispäätös, jossa esitetään uusi analyysi.

(184) Viitejärjestelmän suhteen Irlanti väittää, ettei ollut selvää, mitä viitejärjestelmää komissio ehdotti. ASI:llä ja AOE:llä ei ole verotuksellista kotipaikkaa Irlannissa, ja niitä verotetaan yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan. Irlannissa asuvat henkilöt ovat velvollisia maksamaan veroa kaikista tuloistaan katsomatta siihen, mistä ne ovat peräisin, kun taas ulkomaiset henkilöt ovat TCA 97:n 25 §:n mukaan velvollisia maksamaan veroa vain irlantilaisiin lähteisiin perustuvista tuloista.

(185) Irlanti selitti lisäksi, että kaikki ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tulot ovat korkotuloja lukuun ottamatta liikevoittoja. Sivuliikkeillä ei ole sellaisia ”teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä/hyödyntämisestä” aiheutuvia tuloja, jotka voidaan erottaa niiden liikevoitosta. ASI:n ja AOE:n irlantilaisilla sivuliikkeillä ei itse asiassa ole erillistä henkisestä omaisuudesta peräisin olevaa tulovirtaa, eikä olisi asianmukaista käsitellä mitään sivuliikkeiden tulojen osaa henkisestä omaisuudesta peräisin olevana tulona. Irlanti toisti myös, että Applen erittäin arvokas teknologiaan, suunnitteluun ja markkinointiin liittyvä henkinen omaisuus luodaan ja sitä kehitetään ja hallinnoidaan Yhdysvalloissa eikä se ole mitenkään kohdennettavissa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille. Sivuliikkeissä ei myöskään suoriteta kustannusjakosopimuksen nojalla myönnettyjen lisenssien hallinnointiin liittyviä toimia. Tästä syystä kustannusjakosopimuksen tuloksena syntyviä ASI:n ja AOE:n voittoja ei voida kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille.

(186) Irlanti totesi, että liikevoitolla tarkoitetaan nettoliikevoittoa vähennysten jälkeen, ei bruttoliiketuloa. Tämän nettovoiton on synnyttävä sivuliikkeestä tai sen avulla, mikä tarkoittaa, että sivuliike on voiton kausaalinen lähde, jolle voitto asianmukaisesti kohdennetaan. TCA 97:n 25 §:ää ei voida tulkita siten, että koska sivuliikkeen kautta virtaa bruttotuloja, yhtiön koko voitto kohdennetaan sivuliikkeelle. Irlanti toteaa uudelleen, että tällainen tulkinta johtaisi absurdeihin tuloksiin, joilla ei ole mitään yhteyttä talouden todellisuuteen. Irlannin mukaan syy siihen, että suurta osaa ASI:n ja AOE:n tuloista ei ole verotettu, ovat kansallisten verojärjestelmien erovaisuudet, joita ei voida oikaista valtiontukisäännöillä.

(187) Lopuksi Irlanti huomautti, että markkinaehtoperiaate ei sisälly Irlannin verojärjestelmään ja että komission kirjeessä tekemä ”selvennys”, jonka mukaan se soveltaa OECD:n sääntöjä aloittamispäätöksessä ”ei-sitovana” suosituksena, on hyvin kaukana komission aloittamispäätöksessä ilmaisemasta kannasta. Irlannin mukaan aloittamispäätös perustuu täysin OECD:n markkinaehtoperiaatteen määritelmään. Jos komissio tarkoittaa, että on olemassa toisentyyppinen, ”muu kuin OECD:n määrittelemä” markkinaehtoperiaate, sen olisi pitänyt kuulla Irlannin näkemyksiä asiasta.

7.1.3 APPLEN HUOMAUTUKSET 17 PÄIVÄNÄ HUHTIKUUTA 2015 PÄIVÄTYSTÄ KIRJEESTÄ

(188) Apple arvosteli 4 päivänä toukokuuta 2015 päivätyssä kirjeessä komission lähestymistapaa, joka vaikuttaa edellyttävän, että Irlannissa verovelvollisia yhtiöitä ja ASI:n ja AOE:n irlantilaisia sivuliikkeitä olisi kohdeltava samalla tavoin ja verotettava niiden maailmanlaajuisista tuloista. Applen mukaan ulkomaisen yhtiön Irlannin ulkopuolella tapahtuva voittoa tuottava toiminta ei ole merkityksellinen Irlannissa maksettavan veron määrän kannalta.

(189) Apple väittää myös, että komissio kohdentaa virheellisesti kaikki voitot irlantilaisille sivuliikkeille sen merkityksettömän ja virheellisen olettaman perusteella, että ASI ja AOE eivät harjoita taloudellista toimintaa irlantilaisten sivuliikkeidensä ulkopuolella. Apple väittää, että ASI:n ja AOE:n suorittamia tai niitä varten suoritettavia ratkaisevan tärkeitä toimia toteutetaan Irlannin ulkopuolella, ja mainitsee esimerkkinä, että ASI:n ja AOE:n hallitukset päättivät tehdä kustannusjakosopimuksen Apple Inc:n kanssa, kun taas myynti-, hankinta- ja valmistussopimuksiin liittyviä neuvotteluja hoitavat Apple Inc:n johtajat ASI:n ja AOE:n puolesta. Lisäksi Apple väittää, että voittojen loppuosaa, jota ei veroteta Irlannissa, verotetaan mahdollisesti Yhdysvalloissa.

(190) Apple kiistää, että ASI:n ja AOE:n henkisen omaisuuden lisenssejä olisivat käyttäneet yksinomaan irlantilaiset sivuliikkeet tai että niitä olisi pidetty hallussa yksinomaan niitä varten. Tämä johtuu siitä, että komissio väittää virheellisesti, että ASI ja AOE eivät harjoita taloudellista toimintaa irlantilaisen sivuliikkeidensä ulkopuolella. Rooleissaan hankinta- ja jakelukeskuksena ja tuotteiden rutiininomaisena kokoajana irlantilaisilla sivuliikkeillä oli päinvastoin vain rajallinen mahdollisuus käyttää lisensoitua henkistä omaisuutta tuotteiden kokoamiseen ja lähettämiseen. Apple väittää, että auktorisoidun OECD:n lähestymistavan mukaankaan ASI:n ja AOE:n irlantilaisilla sivuliikkeillä ei olisi niiden lisensoidun henkisen omaisuuden rajallisten käyttömahdollisuuksien vuoksi oikeutta siihen, että niille kohdennetaan voittoja, aivan kuten itsenäiselle yritykselläkään ei maksettaisi tuottoa vastaavasta lisensoidusta henkisestä omaisuudesta. Apple päättelee, että voittolisää tuottavat teollis- ja tekijänoikeudet – kuten laitteiden ja ohjelmistojen suunnitteluun ja tekniikkaan liittyvät oikeudet – eivät ole niitä oikeuksia, joiden varassa irlantilaiset sivuliikkeet suorittavat hankinta-, jakelu- tai kokoamistoimintoja, eikä niitä siten voida kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille.

(191) Apple on myös eri mieltä siitä, että mainitsemalla aloittamispäätöksen kuvausosassa, että mitään henkiseen omaisuuteen liittyviä oikeuksia ei ollut osoitettu ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille, komissio ei olisi hyväksynyt tätä seikkaa. Applen mukaan komissio ei kiistänyt sitä aloittamispäätöksen arviointiosassa. Kiistämättömänä tosiseikkana se on edelleen merkityksellinen, ja osapuolet voivat tukeutua tällaisiin aloittamispäätöksessä esitettyihin tosiseikkoja koskeviin ja oikeudellisiin lausumiin. Apple kiistää myös, että komissio olisi käyttänyt OECD:n siirtohinnoitteluohjeita pelkästään viiteasiakirjana, koska komissio tukeutui aloittamispäätöksessä vahvasti näihin ohjeisiin.

7.2 *KOMISSION JA IRLANNIN VÄLILLÄ 7 PÄIVÄNÄ TOUKOKUUTA 2015 PIDETYN KOKOUKSEN JÄLKEINEN KIRJEENVAIHTO*

7.2.1 TOUKOKUUN 7 PÄIVÄNÄ 2015 PIDETTY KOKOUS

(192) Irlannin pyynnöstä komission yksiköiden ja Irlannin välillä järjestettiin kokous 7 päivänä toukokuuta 2015. Kokouksessa keskusteltiin seuraavista aiheista: i) TCA 97:n 25 §:n tulkinta ja alueellisuutta koskeva kysymys; ii) kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden verokohtelu; iii) viitejärjestelmän määrittäminen; iv) yksityistä markkinatoimijaa koskeva kriteeri; v) markkinaehtoperiaatteen rooli Irlannin ja unionin lainsäädännöissä; vi) Applekonsernin muiden yhtiöiden kuin ASI:n ja AOE:n toimien merkitys voittojen kohdentamiseen ASI:ssä ja AOE:ssä.

(193) Komissio lähetti 9 päivänä heinäkuuta 2015 sähköpostitse luonnoksen 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyn kokouksen pöytäkirjasta ja kehotti Irlantia hyväksymään pöytäkirjan tai ehdottamaan siihen muutoksia.

7.2.2 IRLANNIN 17 PÄIVÄNÄ HEINÄKUUTA 2015 (MUKANA ASIANTUNTIJALAUSUNTO) JA 14 PÄIVÄNÄ ELOKUUTA 2015 PÄIVÄTYT KIRJEET

(194) Irlanti ilmaisi 17 päivänä heinäkuuta 2015 päivätyssä kirjeessään kantansa useisiin 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyssä kokouksessa käsiteltyihin aiheisiin.

(195) Irlannin näkemyksen mukaan komissio myönsi tässä kokouksessa, että ASI ja AOE olivat sovellettavien kotipaikkasääntöjen mukaisesti kaikkina olennaisina aikoina ulkomaisia yhtiöitä ja että niiden verovelvollisuutta oli

arvioitava TCA 97:n 25 §:n perusteella. Tämä tarkoittaa, ettei Irlannin veroviranomainen alueperiaatteen mukaisesti – jota komissio ei kiistänyt – voi verottaa ASI:n ja AOE:n maailmanlaajuisia voittoja, vaan irlantilaiset sivuliikkeet ovat verovelvollisia vain Irlannista peräisin olevien voittojensa osalta. Tähän liittyen Irlanti on eri mieltä siitä, että viitejärjestelmä muodostuu yleisestä yhtiöverojärjestelmästä, kuten 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyssä kokouksessa esitettiin. TCA 97:llä ei ole yhtä yleistä tavoitetta. Vaikka TCA 97:n tavoitteena on verottaa Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden maailmanlaajuisia voittoja, sen tavoitteena ulkomaisten yhtiöiden osalta on verottaa Irlannista peräisin olevia voittoja. Näin ollen viitejärjestelmänä voi olla ainoastaan TCA 97:n 25 §, ja Irlanti verotti kaikkia Irlannin veroalueella syntyviä AOE:n ja ASI:n voittoja eli kaikkia näiden yhtiöiden voittoja, jotka olivat kohdennettavissa irlantilaisten sivuliikkeiden toimintoihin. Koska ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toiminnot olivat lähinnä rutiininomaisia operatiivisia ja logistiikkatoimia, kun taas keskeiset strategiset ja kaupalliset päätökset teki ylin johto Yhdysvalloissa, koska Applen henkistä omaisuutta yhtiön kannattavuuden tärkeimpänä osatekijänä kehitettiin ja hyödynnettiin Irlannin ulkopuolella ja koska päätös kustannusjakosopimukseen osallistumisesta tehtiin ja sopimukseen liittyvien riskien hallinta tapahtui Irlannin ulkopuolella, kustannusjakosopimuksesta aiheutuvia tuloja ja sen seurauksena syntyneitä taloudellisia oikeuksia ei voida millään tavoin kohdentaa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille.

(196) Tässä yhteydessä Irlanti katsoo, että komissio ei ole mitenkään perustellut tai selittänyt näkemystään, jonka mukaan tulojen luokittelu aktiiviseksi tuloksi on merkittävää tässä tapauksessa ja ansiotuloja on hallinnoitava aktiivisesti jossakin. Kaikki ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tulot ovat korkotuloja lukuun ottamatta liikevoittoja, eivätkä sivuliikkeet saa sellaisia Applen teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä tai hyödyntämisestä aiheutuvia tuloja, jotka voidaan erottaa niiden liikevoitosta. Näin ollen ainoat sivuliikkeiden tulot, jotka ovat TCA 97:n 25 §:n mukaisia sivuliikkeen tai agentuurin käyttämästä, omistamasta tai niitä varten hallussa pidetystä omaisuudesta tai oikeuksista saatuja tuloja, ovat korkotulot. Komissio ei voi väittää, että Applen henkisestä omaisuudesta saatavia tuloja olisi verotettava Irlannissa TCA 97:n 25 §:n nojalla. Irlanti voi ja sen piti ottaa huomioon vain itse sivuliikkeiden toiminnot, ja siksi se voi vain todeta, että henkisen omaisuuden tuottanut t&k-toiminta ja henkisen omaisuuden aktiivinen hallinnointi ei tapahtunut Irlannissa. Lisäksi ei ole merkityksellistä, missä voitot kirjataan. ASI:n ja AOE:n voitot kirjataan näiden yhtiöiden tileille, mutta niitä ei ole verotettu – irlantilaisten sivuliikkeiden voittoja ja Yhdysvalloissa saatavia sijoitustuottoja lukuun ottamatta – koska yhtiöiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Yhdysvalloissa. Tämä voittojen verottamatta jättäminen johtuu eroavaisuudesta itsenäisessä verojärjestelmässä, eikä sillä ole merkitystä valtiontuen kannalta.

(197) Irlannin mukaan komissio hyväksyi 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyssä kokouksessa myös sen, että markkinaehtoperiaate ja auktorisoitu lähestymistapa eivät sisälly sivuliikkeiden verotusta koskevaan Irlannin lainsäädäntöön ja että unionin lainsäädännössä ei edellytetä markkinaehtoperiaatteen ”tulkitsemista” TCA 97:n 25 §:ään. Näin ollen se, että kiistanalaisissa veropäätöksissä ei sovellettu markkinaehtoperiaatetta, ei Irlannin mukaan muodostanut mitään poikkeamaa tai poikkeusta Irlannin yhtiöverojärjestelmästä yleisesti ja erityisesti TCA 97:n 25 §:stä. Irlanti katsoo, että komission näkemys, jonka mukaan markkinaehtoperiaatetta voidaan soveltaa merkityksellisenä valtiontukivälineenä, muodostaa täysin uuden argumentin ja poikkeaa huomattavasti komission kannasta aloittamispäätöksessä. Irlannin mukaan siinä viitattiin siihen, ettei Irlannin veroviranomainen ollut soveltanut OECD:n markkinaehtoperiaatetta. Lisäksi markkinaehtoperiaatteen taannehtivalle soveltamiselle valtiontukivälineenä ei Irlannin mukaan ole tukea unionin tuomioistuinten oikeuskäytännössä tai komission päätöskäytännössä, eikä myöskään voida sanoa, että se perustuu yksityistä markkinatoimijaa koskevaan kriteeriin tai että se voidaan perustella yleisesti viittaamalla markkinaolosuhteisiin. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen valtiontukivälineenä ja väite, että se on ollut osa unionin lainsäädäntöä vuodesta 1958 lähtien, merkitsisi historian täydellistä uudelleenkirjoittamista ja olisi vastoin oikeusvarmuuden periaatetta. Koska markkinaehtoperiaate ei sisälly Irlannin lainsäädäntöön, sen soveltamatta jättämistä ei myöskään voida asianmukaisesti pitää etuna. Vaikka katsottaisiin, että tässä tapauksessa on sovellettava markkinaehtoperiaatetta, [Applen veroneuvojan]

erillisraportissa ([116]) päätellään, että voittojen tosiasiallinen kohdentaminen irlantilaisille sivuliikkeille on täysin yhdenmukaista markkinaehtoperiaatteen kanssa. Jos komissio oli eri mieltä tästä analyysista, sen olisi pitänyt ilmoittaa Irlannille asiasta ja antaa sille mahdollisuus vastata.

(198) Valikoivuuden osalta Irlanti väittää, että komissio ei ole suorittanut mitään valikoivuusanalyysia. Komissio ei ole milloinkaan väittänyt, että ASI ja AOE olisi asetettu edullisempaan asemaan kuin muut sivuliikkeet. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että yritykset, joiden verotuksellinen kotipaikka on jäsenvaltiossa, sekä yritykset, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole jäsenvaltiossa, eivät ole oikeudellisesti tai tosiseikkojen osalta samassa asemassa ([117]). Irlannin velvoittaminen kohtelemaan kotimaisia ja ulkomaisia yhtiöitä toisiinsa verrattavina olisi vastoin kansainvälistä käytäntöä, kansainvälisiä verotusperiaatteita, kuten alueperiaatetta, ja epäjohdonmukaista Irlannin kansallisen lainsäädännön kanssa. Vaikka erilaisen kohtelun katsottaisiin olevan valikoivaa, se olisi selvästi perusteltua TCA:n luonteen ja/tai yleisjärjestelmän vuoksi.

(199) Irlanti toimitti 17 päivänä heinäkuuta 2015 päivätyssä kirjeessään myös Cooken lausunnon osoittaakseen oikeaksi väitteensä, että ASI:tä ja AOE:tä verotettiin kaikkina aikoina TCA 97:n 25 §:n mukaisesti ja että niiden verokohtelu ei näin ollen ollut valtiontukea. Cooken lausunnossa katsotaan, että toisin kuin komissio väittää – että Irlannin veroviranomaisen olisi kohdeltava ASI:tä ja AOE:tä kuin ne olisivat verovelvollisia Irlannissa ja kannettava niiltä yhtiövero TCA 97:n 21 §:n nojalla – Irlannin veroviranomaisella ei ole toiminta- tai harkintavaraa poiketa TCA 97:n 25 §:n nimenomaisesta sisällöstä. Cooke viittaa sekä Irlannin ylioikeuden että Irlannin korkeimman oikeuden asiassa McGrath v. McDermott ([118]) antamiin tuomioihin, joissa katsottiin, että tuomioistuimen olisi jätettävä huomiotta monimutkaiset ja ennalta määrätyt transaktiot, joilla ei ollut muuta kaupallista liiketoimintatarkoitusta kuin verojen välttäminen. Ylioikeus totesi, että määrittäessään, onko verovelvollisuus olemassa, tuomioistuin ei tarkastele transaktion sisältöä tai taloudellisia tuloksia. Se tarkastelee tosiasiallista oikeusvaikutusta ja osapuolten laillisia oikeuksia oikeudellisten käsitteiden mukaisesti.

(200) ASI:n ja AOE:n johtaminen ja niitä koskeva määräysvalta on keskitetty Yhdysvaltoihin, minkä vuoksi Cooken lausunnossa katsotaan, että Irlannin veroviranomainen kohteli tytäryhtiöitä asianmukaisesti ulkomailla verovelvollisina yhtiöinä. TCA 97:n 25 §:n mukaan vero peritään vain liikevoitoista, joiden voidaan osoittaa olevan peräisin sivuliikkeestä tai agentuurista tai syntyneen niiden avulla, ja komissio sekoittaa toisiinsa yhtiöt ja sivuliikkeet edellyttäessään, että Irlannin veroviranomaisen olisi verotettava yhtiön eikä sivuliikkeen liikevoittoja. Lisäksi Irlannin veroviranomaisella ei ollut harkintavaltaa käyttää markkinaehtoperiaatetta analogisesti, koska tämä periaate ei sisältynyt Irlannin verolakiin kyseisenä ajankohtana. Cooken lausunnossa päätellään, että Irlannin lainsäädännössä ei ole perustaa kaikkien AOE:n ja ASI:n voittojen verottamiselle Irlannissa. Ainoa toimivalta, joka Irlannin veroviranomaisella oli kyseisinä vuosina, oli verottaa sitä osuutta ASI:n ja AOE:n voitoista, joka vastasi niiden sivuliikkeiden toimintaa Irlannissa.

(201) Cooken lausunnon mukaan kaupallisessa todellisuudessa olisi myös kestämätöntä vaatia, että kyseisen elinkeinotoiminnan kaikki tulot kohdennetaan näiden kahden sivuliikkeen suorittamille toiminnoille. Tätä havainnollistaa se, että asiakkaat eivät jonota läpi yön Apple-myymälöiden ulkopuolella kaikkialla maailmassa saadakseen uusimman iPhonen tai iPadin siksi, että niitä myydään Corkista, vaan syynä on mittavien investointien, teknisen ja teknologisen innovoinnin, suunnittelun maineen ja kaiken Applen tuotevalikoimaan sisältyvän tällaisille tuotteille tuottama arvo, josta suurin osa johtuu siitä, mitä saadaan aikaan Yhdysvalloissa tai muualla.

7.2.3 APPLEN 7 PÄIVÄNÄ SYYSKUUTA 2015 PÄIVÄTTY KIRJE (MUKANA ASIANTUNTIJALAUSUNTO)

(202) Apple kommentoi 7 päivänä syyskuuta 2015 päivätyssä kirjeessä pöytäkirjaa, jonka komissio oli lähettänyt Irlannille 7 päivänä toukokuuta 2015 pidetyn kokouksen jatkotoimena. Apple huomautti, ettei komissio osoittanut, että kiistanalaiset veropäätökset aiheuttivat etua Applelle ja että Irlannin veroviranomainen kohteli ASI:tä ja AOE:tä valikoivasti suhteessa samanlaisessa tilanteessa oleviin yrityksiin.

([116]) Irlanti viittaa [Applen veroneuvojan] erillisraporttiin 18. helmikuuta 2016 toimitetuissa huomautuksissa, joiden mukana Irlanti toimitti komissiolle PwC:n erillisraportin. Irlannin kirjeen mukaan Apple välitti 17. marraskuuta 2014 [Applen veroneuvojan] tekemän analyysin. Irlannin tietojen mukaan komissio ei ole missään vaiheessa kyseenalaistanut tätä analyysia tai ilmaissut olevansa siitä eri mieltä.

([117]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer v. Halsey, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763.

([118]) [1988] IR 258.

(203) TCA 97:n 25 §:n asianmukaisesta soveltamisesta, viitejärjestelmän virheellisestä määrittämisestä sekä markkinaehtoperiaatteen soveltumattomuudesta Apple esitti samat argumentit kuin Irlanti oli esittänyt 17 päivänä heinäkuuta 2015 päivätyssä kirjeessään. Myös Irlannin yhtiöverojärjestelmän tavoitteen ja verotuksellisen kotipaikan suhteen Apple esitti oleellisin osin samat argumentit kuin Irlanti. Koska ASI:n ja AOE:n verotuksellinen kotipaikka ei ole verotuksellisista syistä Irlannissa, ne eivät ole tosiseikkojen osalta ja oikeudellisesti Irlannissa asuviin yhtiöihin verrattavassa tilanteessa Irlannin verolain selkeiden säännösten perusteella.

(204) Kantansa tueksi Apple toimitti [Applen veroneuvojan] lausunnon. Lausunnossa päätellään, että Irlanti oli oikeassa katsoessaan, että ASI ja AOE olivat yhtiöitä, joiden verotuksellinen kotipaikka oli ulkomailla. Lausunnon mukaan myös se, että Irlanti kohteli ASI:tä ja AOE:tä ulkomaisina yhtiöinä, jotka ovat erilaisia kuin Irlannissa kotipaikkaansa pitävät yhtiöt, on verotuksen kansainvälisen alueperiaatteen mukaista. Näin ollen ASI ja AOE eivät ole oikeudellisesti ja tosiasiallisesti Irlannissa kotipaikkaansa pitäviin yhtiöihin verrattavassa tilanteessa. Lisäksi lausunnon mukaan Applen henkinen omaisuus tai siitä johtuvat voitot eivät ole kohdennettavissa irlantilaisille sivuliikkeille, koska kaikki henkiseen omaisuuteen liittyvät ”avainhenkilötoiminnot” suoritetaan Irlannin ulkopuolella. Lausunnon mukaan tulojen kohdentamiseksi sivuliikkeille niitä on vertailtava hypoteettiseen yhtiöön, jonka kotipaikka on Irlannissa ja joka harjoittaa vain paikallista toimintaa omistamatta oikeudellisessa tai taloudellisessa mielessä teollis- ja tekijänoikeuksia tai hyödyntämättä niitä. Tulojen kohdentamisen olisi näin ollen perustuttava irlantilaisten sivuliikkeiden toimintoihin, riskeihin ja varoihin eikä johtaa ”vetovoimaperiaatteen” nojalla – jonka OECD on selväsanaisesti torjunut – muista kuin Irlannissa olevista lähteistä tulevien tulojen kohdentamiseen. Voittojen kohdentaminen irlantilaisille sivuliikkeille yksinomaan niissä harjoitettavan toiminnan perusteella eli ottamatta huomioon sivuliikkeiden ulkopuolella harjoitettavaa toimintaa, tapahtui se sitten ASI:n/AOE:n sisällä tai muissa Apple-konsernin yhtiöissä, oli näin ollen täysin kansainvälisen julkisoikeuden ja kansainvälisten verotusperiaatteiden, myös vuoden 2010 OECD:n voittojen kohdentamista koskevan raportin ja unionin oikeuskäytännön mukaista.

(205) Lisäksi [Applen veroneuvojan] lausunnon mukaan irlantilaiset sivuliikkeet eivät omista mitään henkistä omaisuutta eikä niillä ole mitään tekemistä sen hallinnoinnin minkään osatekijän kanssa. Kaikki henkisen omaisuuden hallinnointi, mukaan lukien kaikki henkisen omaisuuden rahoittamiseksi, luomiseksi, sitä koskevien oikeuksien vaatimiseksi ja sen suojelemiseksi tarvittavat toimet, toteutetaan Irlannin ulkopuolella. Kaikki ”avainhenkilötoiminnot” ovat Irlannin ulkopuolella, ja siten kaikki lisäarvon luominen tapahtuu Irlannin ulkopuolella. Komission väite, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallitukset eivät aktiivisesti hallinnoi henkistä omaisuutta, ei pidä paikkaansa. [Applen veroneuvojan] lausunnon mukaan ASI:n ja AOE:n hallitusten pöytäkirjat ja Applen komissiolle toimittamat lisähuomautukset osoittavat, että kaikki ASI:n/AOE:n kannalta strategisesti keskeisen tärkeitä seikkoja, kuten i) investointipäätösten, pankkitilivaltuuksien ja pääoman säilyttämisen kaltaisia rahoituskysymyksiä, ii) tilinpäätösten käsittelyä ja hyväksymistä sekä iii) liiketoimintaa koskevia tietyissä rajoissa annettavia valtuutuksia, koskeva päätöksenteko on tapahtunut Yhdysvalloissa eikä Irlannissa.

(206) [Applen veroneuvojan] lausunnon mukaan määritettäessä niiden voittojen määrää, jotka on kohdennettava ulkomaisen yhtiön pysyvälle toimipaikalle OECD:n malliverosopimuksen (sekä monien maiden kansallisten verosääntöjen) mukaan, on ensin selvitettävä toimintoarvioinnilla, mitä pysyvässä toimipaikassa tosiasiallisesti tapahtuu, ja tämän jälkeen vertailtava sitä (kuvitteelliseen) kotimaiseen yhtiöön. Vertailu (kuvitteellisen yhtiön kanssa) tehdään siksi, että oikeudellisesti erillisen yhteisön puuttuessa ei ole käytettävissä oikeudellista vertailukohtaa, jonka avulla ulkomaisessa yhtiössä voitaisiin erotella voitot, jotka ulkomaisen yhtiön käsitetään ansainneen paikallisesti. Vertailua suoritettaessa seuraava seikka on erittäin tärkeä: (kuvitteellinen) kotimainen yhtiö, johon vertailu tehdään, on hyvin erityislaatuinen; se on kotimainen yhtiö, joka saa tuloja toiminnasta tai varoista ainoastaan siinä valtiossa, jossa sen verotuksellinen kotipaikka on. Vaikka kotimainen yhtiö on yleensä velvollinen maksamaan veroa maailmanlaajuisista tuloistaan valtiossa, jossa on sen kotipaikka, vertailussa käytettävä kotimainen yhtiö saa tuloja ainoastaan kotipaikkanaan olevassa valtiossa harjoitettavasta toiminnasta tai siellä olevista varoista. Toisin sanoen vertailu on tehtävä vain sellaiseen kotimaiseen yhtiöön, jonka toiminta ja varat rajoittuvat siihen maahan, jossa ulkomainen yhtiö toimii pysyvän toimipaikkansa välityksellä. Applen tapauksessa ASI:n ja AOE:n irlantilaisia sivuliikkeitä ei voida kohdella ikään kuin ne omistaisivat taloudellisesti

tällaiset oikeudet. Tästä syystä vertailu on suoritettava yhtiöön, joka ei myöskään omista oikeudellisesti tai taloudellisesti tällaisia teollis- ja tekijänoikeuksia, mutta jolla on henkisen omaisuuden käyttöoikeus siinä määrin kuin se tarvitsee niitä suorittaakseen toimintonsa (tuotteiden kokoaminen/hankinta, myynti ja jakelu).

(207) [Applen veroneuvojan] lausunnon mukaan selvitettäessä, voidaanko henkinen omaisuus (ja siitä johtuvat voitot) kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille, on merkityksetöntä, ovatko ASI:n ja AOE:n työntekijät tai hallitusten jäsenet osallistuneet (Apple Inc:n työntekijöiden ja/tai hallituksen jäsenten kanssa tai ilman heitä) näiden erittäin merkittävien ”avainhenkilötoimintojen” suorittamiseen. Koska ASI:n ja AOE:n verotuksellinen kotipaikka ei ole Irlannissa, ainoa merkityksellinen selvitettävä seikka on se, suorittivatko työntekijät tai hallitusten jäsenet avainhenkilötoimintoja pysyvässä toimipaikassa, jonka välityksellä ASI ja AOE harjoittivat liiketoimintaa Irlannissa. Irlantilaisten sivuliikkeiden toimintoarvioinnista käy ilmi, että Irlannissa olevien pysyvien toimipaikkojen avulla ja niissä suoritetut toiminnot rajoittuvat hankinta-, myynti- ja jakelutoimintoihin (ASI) ja tuotteiden kokoamiseen (AOE). Käyttäessään Irlannissa harjoittamassaan toiminnassa Applen henkistä omaisuutta, jota koskevat oikeudet on myönnetty ASI:lle ja AOE:lle kustannusjakosopimuksella, ne eivät toimi teollis- ja tekijänoikeuksia hallinnoivana ja hyödyntävänä lisenssin antajana.

(208) [Applen veroneuvojan] lausunnossa selitetään lopuksi, että niin kutsutun ”vetovoimaperiaatteen” mukaan kaikki lähdevaltiossa syntyvät muut kuin sivuliikkeen tulot katsotaan kohdennettaviksi tällaisessa lähdevaltiossa olevalle sivuliikkeelle. OECD ja sen jäsenvaltiot ovat kuitenkin nimenomaisesti torjuneet tämän periaatteen soveltamisen. Henkistä omaisuuttaan paikalliseen liiketoimintaansa käyttävien kotimaisten yhtiöiden vertaileminen ulkomaisten yhtiöiden paikallisiin sivuliikkeisiin, jotka eivät omista taloudellisesti tällaista henkistä omaisuutta, kuten ASI:n ja AOE:n sivuliikkeet, rikkoisi räikeästi OECD:n periaatteita.

7.3 *APPLEN 25 PÄIVÄNÄ TAMMIKUUTA 2016, 18 PÄIVÄNÄ HELMIKUUTA 2016 (MUKANA ASIANTUNTIJALAUSUNTO) JA 14 PÄIVÄNÄ MAALISKUUTA 2016 PÄIVÄTYT KIRJEET*

(209) Apple selittää 25 päivänä tammikuuta 2016, 18 päivänä helmikuuta 2016 ja 14 päivänä maaliskuuta 2016 päivätyissä kirjeissään, että Apple Inc:llä on laillinen omistusoikeus henkiseen omaisuuteen, joka on kehitetty ja jota koskevaa määräysvaltaa on käytetty Irlannin ulkopuolella, ja että olisi Irlannin lainsäädännön ja kansainvälisten verotusperiaatteiden vastaista, jos Irlanti verottaisi henkisestä omaisuudesta aiheutuvia voittoja. Lisäksi Apple selittää, että ASI:n ja AOE:n muihin kuin irlantilaisten sivuliikkeiden toiminnasta tuleviin voittoihin sovelletaan laskennallista verovelkaa Yhdysvalloissa. Apple toteaa myös, että komissio on muuttanut teoriaansa valtiontuesta aloittamispäätöksen jälkeen ja että komission lähestymistapa, jolla on tarkoitus määrätä Applelle valtava takautuva vero kohdentamalla Applen kaikki maailmanlaajuiset voitot irlantilaisille sivuliikkeille, on markkinaehtoperiaatteen vastainen.

(210) Apple toimitti 18 päivänä helmikuuta 2016 päivätyn kirjeensä yhteydessä [Applen veroneuvojan] erillisraportin päivitetyn version, jäljempänä ’[Applen veroneuvojan] toinen erillisraportti’, jossa esitettiin ensimmäisen raportin jälkeen toimitetut huomautukset huomioon ottava lisäanalyysi. [Applen veroneuvojan] toisessa erillisraportissa kuvataan tarkemmin sivuliikkeiden ulkopuolisia toimintoja ja keskitytään ASI:n ja AOE:n hallitusten suorittamiin toimiin. [Applen veroneuvojan] erillisraportissa ei mainita hallitusten roolia, vaan viitataan vain ASI:hin ja AOE:hen ”oikeushenkilöinä” verrattuna ”AOE:n ja ASI:n irlantilaisiin sivuliikkeisiin”. [Applen veroneuvojan] toisen erillisraportin mukaan henkisen omaisuuden omistus, hallinnointi ja rahoitus olisi kohdennettava ASI:n ja AOE:n sivuliikkeiden ulkopuolisille toiminnoille ([119]), koska ASI ja AOE vastaavat kustannusjakosopimuksen mukaan riskeistä ja velvollisuuksista Irlannin ulkopuolella toimivien hallitusten käyttämällä määräysvallalla. [Applen veroneuvojan] toisen erillisraportin mukaan ASI:n ja AOE:n hallitukset hyväksyivät ja toteuttivat jokaisen kustannusjakosopimusta koskevan tapauksen Irlannin ulkopuolella. ASI:n ja AOE:n hallitukset suorittavat aktiivisia ja ratkaisevan tärkeitä tehtäviä henkisen omaisuuden hallinnoinnissa, joka tapahtuu Irlannin ulkopuolella. ASI:n ja AOE:n hallitukset osallistuvat uusien tuotteiden markkinoille tuontiin ja Applen tuotteiden maailmanlaajuiseen hinnoitteluun Irlannin ulkopuolella. Raportin mukaan ASI ja Apple Inc. tekivät ASI:n

([119]) Raportissa päätellään, että koska Irlannin ulkopuolella toimivat AOE:n ja ASI:n hallitukset hoitavat sivuliikkeiden ulkopuolisina toimintoina avainhenkilötoimintoja, jotka liittyvät osallistumiseen kustannusjakosopimukseen, henkisen omaisuuden kehittämiseen ja hallinnointiin, uusien tuotteiden tuomiseen markkinoille, hinnoitteluun, sopimuksiin, keskeisten liiketoimintariskien kantamiseen ja rahoittamiseen sekä merkittävien arvokkaiden aineettomien hyödykkeiden omistukseen ja rahoittamiseen, on asianmukaista luonnehtia AOE:n ja ASI:n sivuliikkeiden ulkopuolisia toimintoja liiketoimintamallin päämieheksi ja Applen henkisen omaisuuden tosiasialliseksi omistajaksi ja edunsaajaksi Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella.

hallituksen johdolla markkinointipalvelusopimuksen, jonka mukaan Apple Inc. suorittaa markkinointitoimintoja ASI:n puolesta. Lisäksi raportissa kuvataan, että ASI:n hallitus tai valtakirjalla valtuutetut henkilöt neuvottelevat, hyväksyvät ja allekirjoittavat sopimuksia Apple Inc:n ennalta valitsemien televiestintäyhtiöiden, toimittajien ja valmistajien kanssa tuottaakseen Applen tuotteita myytäväksi Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella.

(211) [Applen veroneuvojan] toisessa erillisraportissa käsitellään myös auktorisoitua OECD:n lähestymistapaa kustannusjakosopimusten ja pysyvien toimipaikkojen suhteen. Tässä yhteydessä raportissa viitataan vuoden 2010 OECD:n voittojen kohdentamista koskevan raportin 212 kohtaan, jossa todetaan, että pysyvän toimipaikan ja sen päätoimipaikan voidaan tietyin edellytyksin katsoa osallistuvan taloudellisesti kustannusjakosopimusta vastaavaan toimintaan. Raportissa päätellään, että näin ei ole ASI:n, AOE:n ja niiden irlantilaisten sivuliikkeiden kohdalla, koska mitään henkisen omaisuuden hyödyntämiseen liittyviä avainhenkilötoimintoja ei suoritettu irlantilaisissa sivuliikkeissä eivätkä ne sijainneet niissä, mitään henkisen omaisuuden hyödyntämiseen liittyviä päätöksiä ei tehty Irlannissa eivätkä irlantilaiset sivuliikkeet kantaneet mitään henkisen omaisuuden rahoitusriskejä. Lopuksi raportissa päätellään, että toimintoarvioinnin perusteella oli perusteltua valita irlantilaiset sivuliikkeet kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksyttyjen voitonkohdentamismenetelmien yksinkertaisemmaksi ja testattavaksi osapuoleksi, koska sivuliikkeet suorittivat vain suhteellisen rutiininomaisia myynti- ja jakelutoimintoja sekä valmistustoimintoja erityisiä panoksia antamatta.

7.4 *IRLANNIN 18 PÄIVÄNÄ HELMIKUUTA 2016 PÄIVÄTTY KIRJE (MUKANA ASIANTUNTIJALAUSUNTO)*

(212) Irlanti toimitti 18 päivänä helmikuuta 2016 komissiolle veroneuvoja PwC:n laatiman asiantuntijalausunnon ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle ja AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle vuosina 2007–2011 kohdennetuista voitoista (PwC:n erillisraportti). Raportilla oli tarkoitus antaa lausunto ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille suoritetun voittojen kohdentamisen tuloksen markkinaehtoisuudesta.

(213) PwC:n erillisraportissa väitetään, että siinä sovelletaan auktorisoidun OECD:n lähestymistavan kaksivaiheista lähestymistapaa. Raportin mukaan tämän lähestymistavan ensimmäinen vaihe on toimintoarviointi, jossa tunnistetaan avainhenkilötoiminnot. Toisessa vaiheessa testataan kiistanalaisten veropäätösten soveltamisaikana sovelletun hinnoittelun markkinaehtoisuutta ([120]). Toimintoarvioinnin perusteella raportissa päätellään, että ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet eivät antaneet erityistä arvokasta panosta Applen globaalin arvoketjuun, vaan suorittivat vain rutiinitoimintoja ([121]). Lisäksi raportissa yksilöidään aloja, joilla sivuliikkeet eivät antaneet panostaan, kuten Applen henkisen omaisuuden luominen, hallinnointi, käyttö tai strateginen johtaminen. Raportissa todetaan myös, ettei ASI:n irlantilainen sivuliike suorittanut mitään markkinointitoimia.

(214) PwC:n erillisraportin toisessa osassa, jossa testataan ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tekemän järjestelyn markkinaehtoisuutta, valitaan voittoindikaattorit, jotka ovat ASI:n osalta Berryn suhde ja AOE:n osalta kokonaiskustannuksiin perustuva kustannusvoittolisä. Raportissa lasketaan ASI:tä ja AOE:tä varten valittujen indikaattorien taso vuosina 2007–2011. Tulosta verrataan siihen, mitä raportissa kutsutaan ”alan perustasoksi” itsenäisten yritysten osalta. Alan perustaso esitetään PwC:n erillisraportissa tilastollisina indikaattoreina, joita ovat muun muassa yläkvartiili, mediaani, alakvartiili ja otokseen kuuluvien yritysten lukumäärä.

([120]) PwC:n erillisraportissa kuvatut kaksi vaihetta eivät ole identtiset OECD:n voittojen kohdentamista koskevassa raportissa esitetyn kaksivaiheisen lähestymistavan kanssa, vaikka veroneuvoja viittaa auktorisoituun OECD:n lähestymistapaan.

([121]) Suoritetussa toimintoarvioinnissa ei yksilöidä avainhenkilötoimintoja ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoissa tai irlantilaisissa sivuliikkeissä. Sen sijaan siinä viitataan Yhdysvalloissa toimivaan ylimpään johtoon.

(215) ASI:n osalta PwC:n suorittama vertailututkimus perustuu yrityksiin, jotka suorittavat sähköisten kodinkoneiden, tietokonetuotteiden ja ohjelmistojen sekä elektroniikka- ja televiestintälaitteiden tukkumyyntiä sekä varastointia ja kuljetusten tukitoimintoja ([122]). Tämän jälkeen PwC:n erillisraportissa kuvaillaan kolme ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen ottamien riskien tyyppiä. ASI:n irlantilaisella sivuliikkeellä on ensinnäkin varastoriski, joka liittyy erityisesti riittämättömään tai liian suureen varastoon. Toiseksi ASI:n irlantilainen sivuliike on alttiina takuuriskille. ASI suoritti takuupalveluja ja myynnin jälkeisiä tukipalveluja. AppleCare-tarkastuslinjojen teknistä tukea ja valmistusprosesseja valvoi Yhdysvalloissa toimiva tiimi. Kolmanneksi ASI:n irlantilainen sivuliike on alttiina luottoriskille, joka johtuu kyvyttömyydestä kerätä maksuja asiakkailta. Konsernin riskinhallintapolitiikan ansiosta kaikki nämä riskit ovat hyvin rajallisia.

(216) Raportissa päätellään ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta, että vertailukelpoisten rajoitetun riskin palveluntarjoajien Berryn suhteen keskimääräinen markkinaehtoinen vaihteluväli on 108,3–137,95 prosenttia ja mediaani 116,72 prosenttia. Vuosina 2007–2011 ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tuottama Berryn suhde ylitti alakvartiilin.

(217) AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta todettiin, että vertailukelpoisten rajoitetun riskin palveluntarjoajien kokonaiskustannusten voittolisän keskimääräinen markkinaehtoinen vaihteluväli oli 3,19–7,95 prosenttia ja mediaani 5,21 prosenttia vuosina 2007–2011. Kyseisenä ajanjaksona AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen tuottama kokonaiskustannusten voittolisä ylitti tämän mediaanin jokaisena vuonna.

7.5 *IRLANNIN 17 PÄIVÄNÄ HELMIKUUTA JA 23 PÄIVÄNÄ MAALISKUUTA 2016 PÄIVÄTYT KIRJEET*

(218) Irlanti esitti 17 päivänä helmikuuta ja 23 päivänä maaliskuuta 2016 päivätyissä kirjeissä uudelleen huomautuksia väitetystä epäjohdonmukaisuudesta aloittamispäätöksen päättelyn ja komission sen jälkeen kehittämän valtiontukea koskevan teorian välillä sekä komission väitetystä kieltäytymisestä käydä vuoropuhelua Irlannin ja Applen kanssa. Irlannin mukaan se, ettei komissio ole selittänyt päättelyään, heikentää Irlannin oikeutta puolustukseen, ja komissio on velvollinen perustelemaan kantansa ennen lopullisen päätöksen hyväksymistä. Lisäksi se, ettei komissio ole mitenkään vastannut Irlannin ja Applen toimittamiin asiantuntijaraportteihin, voidaan Irlannin näkemyksen mukaan tulkita vain siten, että komissio hyväksyy näissä raporteissa esitetyt päätelmät.

(219) Irlanti väittää myös, että kiistanalaisia veropäätöksiä koskeva komission tutkinta on puolueellinen, mistä ovat osoituksena komission virkamiesten julkiset lausunnot, joissa ennakoidaan tutkinnan tulosta, sekä komission toistuvat tietopyynnöt. Irlannin mukaan pyynnöt, jotka koskevat suuria määriä tietoja hyvin erilaisista kysymyksistä, osoittavat, että komissio on päättänyt löytää sääntöjenvastaista valtiontukea eikä piittaa velvollisuudestaan tutkia asiaa puolueettomasti.

8. **KIISTANALAISTEN TOIMENPITEIDEN ARVIOINTI**

8.1 *TUEN OLEMASSAOLO*

(220) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa,

([122]) Seuraavassa on luettelo kaikista PwC:n vertailussa käyttämistä 52 yrityksestä: 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.

ei sovellu sisämarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Toimenpiteen luokitteleminen SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitetut edellytykset täyttyvät ([123]). Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen määrittäminen valtiontueksi edellyttää ensinnäkin sitä, että kyse on valtion toimenpiteestä tai valtion varoilla toteutetusta toimenpiteestä. Kyseisen toimenpiteen on toiseksi oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi sillä on annettava valikoivaa etua yritykselle ja neljänneksi sen täytyy vääristää tai uhata vääristää kilpailua ([124]).

(221) Valtiontuen toteamisen ensimmäisen edellytyksen osalta voidaan todeta, että kiistanalaiset veropäätökset antoi Irlannin veroviranomainen, joka muodostaa Irlannin valtion verohallinnon. ASI ja AOE käyttivät näitä päätöksiä laskeakseen vuosittaisen yhtiöverovelvollisuutensa Irlannissa. Irlannin veroviranomainen on hyväksynyt nämä laskelmat ja tämän perusteella hyväksynyt, että ASI:n ja AOE:n Irlannissa näiden päätösten voimassaolovuosina maksama vero vastaa niiden yhtiöverovelvollisuutta Irlannissa. Näin ollen kiistanalaiset veropäätökset johtuvat Irlannista. Toimenpiteiden rahoittamisesta valtion varoilla on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja, mutta asetetaan henkilöt, joihin toimenpidettä sovelletaan, taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä valtiontukena ([125]). Jäljempänä 8.2 jaksossa komissio osoittaa, että kiistanalaiset veropäätökset johtavat sen veron alentamiseen, jonka ASI ja AOE ovat velvollisia maksamaan Irlannissa, poikkeamalla siitä verosta, joka näiden yritysten olisi muutoin täytynyt maksaa Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan. Luopumalla verotuloista, jotka Irlannilla olisi näiden sääntöjen mukaan muutoin ollut oikeus periä ASI:ltä ja AOE:ltä, kiistanalaiset veropäätökset aiheuttavat valtion varojen menetyksen ([126]).

(222) Valtiontuen toteamisen toisen edellytyksen osalta voidaan todeta, että ASI ja AOE kuuluvat Apple-konserniin, joka on kaikissa jäsenvaltioissa toimiva maailmanlaajuinen monikansallinen konserni, joten sitä suosiva tuki on omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan. Vastaavasti valtion myöntämän toimenpiteen katsotaan vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua, jos se on omiaan parantamaan sen vastaanottajan kilpailuasemaa verrattuna muihin yrityksiin, joiden kanssa se kilpailee ([127]). Apple suunnittelee, valmistaa ja markkinoi matkaviestintä- ja medialaitteita, henkilökohtaisia tietokoneita ja kannettavia digitaalimusiikkisoittimia. Se myy niihin liittyviä erilaisia ohjelmistoja, palveluja, oheislaitteita, verkkoratkaisuja ja kolmansien osapuolten tuottamaa digitaalista sisältöä ja sovelluksia kaikkialla maailmassa. ASI vastaa hankinta-, myynti- ja jakelutoiminnoista, jotka liittyvät Applen tuotteiden myyntiin lähipiiriin kuuluville osapuolille ja kolmantena osapuolena oleville asiakkaille EMEIA- ja APAC-alueilla. AOE valmistaa erikoistuneiden tietokonetuotteiden valikoimaa EMEIA-alueen markkinoille ja toimittaa kaikki valmiit tuotteensa lähipiiriin kuuluville osapuolille. Sikäli kuin kiistanalaiset veropäätökset johtavat sen veron alentamiseen, jonka ASI ja AOE olisivat muutoin olleet Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan velvollisia maksamaan Irlannissa, näillä päätöksillä myönnetty tuki on toimintatukea, koska se vapauttaa nämä yritykset menoerästä, joka niiden olisi muutoin täytynyt maksaa päivittäisessä hallinnoinnissaan tai normaalissa toiminnassaan. Unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että toimintatuki periaatteessa vääristää kilpailua ([128]), joten ASI:lle ja AOE:lle myönnetyn tuen olisi katsottava vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua vahvistamalla ASI:n, AOE:n ja Apple-konsernin taloudellista asemaa niillä markkinoilla, joilla ne toimivat. Erityisesti vapauttamalla nämä yritykset verovelvollisuudesta, joka niillä muutoin olisi ollut ja jonka kilpailevien yritysten on maksettava, kiistanalaiset veropäätökset vapauttavat näiden yritysten varoja niiden liiketoimintaan tehtäviin investointeihin vääristäen näin markkinoita, joten myös tuen toteamisen neljäs edellytys täyttyy tässä tapauksessa.

([123]) Unionin tuomioistuimen tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

([124]) Unionin tuomioistuimen tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

([125]) Unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

([126]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709, 58 kohta.

([127]) Unionin tuomioistuimen tuomio 17.9.1980, Philip Morris, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, 11 kohta, ja unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 15.6.2000, Alzetta, T-298/97, T-312/97 ym., ECLI:EU:T:2000:151, 80 kohta.

([128]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.3.2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 55 kohta. Ks. myös yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 30.4.2009, komissio v. Italia ja Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ja unionin tuomioistuimen tuomio 20.3.2014, Rousse Industry v. komissio, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, 44 kohta. Unionin tuomioistuimen tuomio 9.6.2011, Comitato "Venezia vuole vivere" ja muut v. komissio, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, 136 kohta. Ks. myös yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

(223) Tuen toteamisen kolmannesta edellytyksestä voidaan todeta, että SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu on mikä tahansa taloudellinen hyöty, jota yritys ei olisi saanut tavanomaisissa markkinaolosuhteissa, toisin sanoen ilman valtion toimenpidettä ([129]). Edusta on siis kyse aina, kun yrityksen taloudellinen tilanne paranee valtion toimenpiteen johdosta. Tilanteen parantuminen voidaan osoittaa vertaamalla kiistanalaisesta toimenpiteestä seurannutta yrityksen taloudellista tilannetta saman yrityksen taloudelliseen tilanteeseen, jos kyseistä toimenpidettä ei olisi tehty ([130]). Etu voi muodostua minkä tahansa positiivisen taloudellisen hyödyn myöntämisestä tai yrityksen talousarvioon tavallisesti kuuluvien menoerien pienentämisestä ([131]). Verotustoimenpiteillä etu voidaan myöntää pienentämällä eri tavoin tietyn yrityksen verorasitusta ja etenkin alentamalla sen veroperustetta tai maksettavan veron määrää ([132]). Kuten komissio osoittaa jäljempänä 8.2.2 jaksossa, kiistanalaiset veropäätökset johtavat sen yhtiöveron alentamiseen, jonka ASI ja AOE ovat velvollisia maksamaan Irlannissa vähentämällä näiden yritysten vuotuisia verotettavia tuottoja ja siten niiden veroperusteita, joiden mukaan näistä voitoista olisi kannettu yhtiövero Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan. Näin ollen kiistanalaiset veropäätökset aiheuttavat näille yhtiöille taloudellisen edun vähentämällä niiden veroperustetta.

(224) Tämän edun valikoivasta luonteesta unionin tuomioistuin on aiemmin katsonut, että kun kyse on yksittäisestä tukitoimenpiteestä eikä tukijärjestelmästä, ”taloudellisen edun toteaminen mahdollistaa lähtökohtaisesti sen, että toimenpide oletetaan valikoivaksi” ([133]) ilman, että on tarpeen tarkastella toimenpiteen valikoivuutta unionin tuomioistuimen verotuksellisia valtiontukijärjestelmiä varten laatiman kolmivaiheisen analyysin mukaisesti ([134]). Koska kiistanalaiset veropäätökset ovat vain ASI:lle ja AOE:lle myönnettyjä yksittäisiä tukitoimenpiteitä, sen toteaminen, että niillä myönnetään ASI:lle ja AOE:lle etu, riittää perusteeksi päätellä, että etu on luonteeltaan valikoiva. Tästä huolimatta komissio tarkastelee täydellisyyden vuoksi näitä toimenpiteitä unionin tuomioistuimen verotuksellisia valtiontukijärjestelmiä varten laatiman kolmivaiheisen analyysin mukaisesti osoittaakseen, että ne ovat myös sen mukaan valikoivia. Tässä yhteydessä komission arviointi siitä, muodostavatko kiistanalaiset toimenpiteet poikkeuksen viitejärjestelmästä (valikoivuutta koskevan analyysin toinen vaihe), tapahtuu kuitenkin samanaikaisesti kuin sen arviointi siitä, aiheuttavatko nämä toimenpiteet ASI:lle ja AOE:lle edun ([135]). Tämä johtuu siitä, että verotoimenpiteestä johtuvan edun tunnistaminen edellyttää toimenpiteen tuensaajan taloudellisen aseman vertailua saman yrityksen taloudelliseen tilanteeseen, jos kyseistä toimenpidettä ei olisi toteutettu. Viitejärjestelmästä poikkeamisen tunnistaminen puolestaan edellyttää toimenpiteen tuensaajan taloudellisen aseman vertailua sellaisten toimijoiden taloudelliseen asemaan, jotka ovat kyseisen viitejärjestelmän tavoitteiden valossa tuensaajan kanssa tosiasiallisesti ja oikeudellisesti vertailukelpoisessa tilanteessa ja jotka eivät hyödy kyseisestä verotoimenpiteestä. Toisin sanoen jos verotoimenpide johtaa tuensaajan verovelvollisuuden kohtuuttomaan alenemiseen ja tuensaajalta perittäisiin muutoin yleisten verosääntöjen mukaan korkeampi vero, tämä aleneminen muodostaa sekä verotoimenpiteellä annetun edun että poikkeuksen viitejärjestelmästä.

8.2 *VALIKOIVAN EDUN OLEMASSAOLO*

(225) Oikeuskäytännössä todetaan, että ”perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan [nykyisen 107 artiklan 1 kohdan] mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ’jotakin yritystä tai tuotannonalaa’ verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun

([129]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.7.1996, SFEI ym., C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, 60 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.4.1999, Espanja v. komissio, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210, 41 kohta.

([130]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 13 kohta.

([131]) Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100.

([132]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 15.12.2005, Italia v. komissio, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, 78 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA ym., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 132 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 9.10.2004, Ministerio de Defensa ja Navantia SA, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31 kohta. Ks. myös valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetun komission tiedonannon 9 kohta (EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3).

([133]) Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio, C-270/15 P, ECLI:EU:C:2016:489, 49 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 4.6.2015, komissio v. MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, 60 kohta.

([134]) Ks. unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 26.2.2015, Orange v. komissio, T-385/12, ECLI:EU:T:2015:117, 53 kohta.

([135]) Aloittamispäätöksestä toimittamissaan huomautuksissa Apple katsoo, että valtiontuen olemassaolon etua ja valikoivuutta koskevia ehtoja olisi arvioitava erikseen, koska ne liittyvät valtiontuen käsitteen kahteen eri näkökohtaan. Koska tämä päätös kuitenkin koskee yksittäistä tukitoimenpidettä ja koska näiden ehtojen erottaminen toisistaan johtaisi tarpeettomaan päällekkäisyyteen, komissio on päättänyt arvioida edun olemassaoloa valikoivuutta koskevan analyysin toisen vaiheen yhteydessä.

päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos näin on, kyseessä oleva toimenpide täyttää valikoivuutta koskevan edellytyksen" ([136]).

(226) Kun kyse on verotuksellisista valtiontukijärjestelmistä, unionin tuomioistuin on laatinut kolmivaiheisen analyysin, jolla määritellään, onko toimenpide valikoiva ([137]). Ensin on määritettävä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai normaali verojärjestelmä (viitejärjestelmä). Tämän jälkeen on selvitettävä, poikkeaako kyseinen verotoimenpide viitejärjestelmästä, koska sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten talouden toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos toimenpide poikkeaa viitejärjestelmästä, on kolmannessa vaiheessa määritettävä, onko kyseinen toimenpide perusteltu viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi. Verotoimenpide, joka poikkeaa viitejärjestelmästä, voi olla perusteltu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista ([138]). Jos näin on, kyseinen verotoimenpide ei ole valikoiva. Kolmannessa vaiheessa todistustaakka on kyseisellä jäsenvaltiolla.

8.2.1 VIITEJÄRJESTELMÄN MÄÄRITTÄMINEN

8.2.1.1 *Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen muodostama viitejärjestelmä*

(227) Yleensä viitejärjestelmä muodostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella kaikkiin sen tavoitteen määrittelemään soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Näin ollen viitejärjestelmän määrittäminen riippuu sellaisista tekijöistä kuin verovelvolliset, veroperuste, verotettavat tapahtumat ja sovellettavat verokannat.

(228) Tässä tapauksessa viitejärjestelmän muodostavat Irlannin yhtiöverojärjestelmän yhtiöiden voittojen verotusta koskevat yleiset säännöt, joiden tarkoituksena on verottaa kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoja ([139]). Kuten 2.3 jaksossa selitettiin, yhtiövero kannetaan Irlannissa yhtiön voitoista (tulot ja verotettavat voitot) riippumatta siitä, miten ne ovat syntyneet ([140]). Yhtiön veroperusteen laskennassa otetaan lähtökohdaksi yhtiön kirjanpidollinen voitto ([141]). Irlannissa kotipaikkaansa pitäviltä yhtiöiltä kannetaan yhtiöveroa niiden maailmanlaajuisista voitoista ja pääomatuloista ([142]). Ulkomaisilta yhtiöiltä, jotka toimivat Irlannissa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, kannetaan yhtiövero niiden sivuliikkeeseen tai agentuuriin liittyvistä voitoista sekä pääomatuloista, jotka johtuvat sivuliikkeen tai agentuurin liiketoimiin liittyvän omaisuuden luovutustoimista ([143]). Yhtiöt, joiden kotipaikka ei ole Irlannissa ja jotka eivät harjoita siellä elinkeinotoimintaa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, ovat ainoastaan velvollisia maksamaan tuloveroa irlantilaisista lähteistä saamistaan tuloista ja tiettyjen irlantilaisten omaisuuserien luovutustoimista johtuvista tuloista tämän rajoittamatta mahdollisesti saatavilla olevia sopimukseen perustuvien verohelpotusten soveltamista ([144]). Kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoihin sovellettava yhtiöverokanta on 12,5 prosenttia liikevoitosta ja 25 muista tuloista ([145]). Edellä mainittujen sääntöjen näkökulmasta kaikkien yhtiöiden, joilla on tuloja, katsotaan olevan samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, sillä kyseisten sääntöjen tavoitteena on verottaa Irlannissa verotettavia voittoja. Näin ollen kaikki Irlannissa verovelvolliset yhtiöt, olivat ne sitten koti- tai ulkomaisia, ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen kannalta.

(229) Viitejärjestelmään sisältyy sekä integroitumattomia yrityksiä, joiden voitot johtuvat markkinoilla toteutetuista markkinaehtoisista liiketoimista, että integrotuneita yrityksiä, joiden voitot johtuvat (osittain) saman yrityksen tai konsernin sisällä toteutetuista liiketoimista. Irlannin yhtiöverojärjestelmässä ei eroteta toisistaan yhtiöitä, joiden voitot johtuvat ainoastaan markkinoilla tehtävistä liiketoimista, kuten integroitumattomat itsenäiset yritykset, ja yhtiöitä, joiden voitot johtuvat saman konsernin yhtiöiden tai saman yhtiön eri osien välisistä sisäisistä toimista,

([136]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.3.2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 40 kohta.
([137]) Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.
([138]) Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 65 kohta.
([139]) Ks. myös unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 50 kohta.
([140]) Ks. johdanto-osan 69 kappale.
([141]) Ks. johdanto-osan 70 kappale.
([142]) Ks. johdanto-osan 72 kappale.
([143]) Ks. johdanto-osan 73 kappale.
([144]) Ks. johdanto-osan 76 kappale.
([145]) Ks. johdanto-osan 71 kappale.

kuten integroituneet yritykset. Molemmat yhtiötyypit ovat velvollisia maksamaan yhtiöveroa verotettavasta voitostaan yleisen yhtiöverokannan mukaan Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen nojalla. Näin ollen Irlannissa verovelvollisten integroitumattomien ja integroituneiden yhtiöiden olisi katsottava olevan näiden sääntöjen suhteen samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

(230) Se, että integroitumattomien ja integroituneiden yhtiöiden verotettava voitto määritellään eri tavoin, ei muuta tätä päätelmää. Markkinoilla liiketoimia toteuttavan integroitumattoman yhtiön tapauksessa yhtiön verotettava voitto voidaan periaatteessa havaita suoraan ja laskea tällaisten markkinatransaktioiden perusteella, sillä se perustuu tulojen ja kustannusten eroon kilpailuun perustuvilla markkinoilla. Näin ollen integroitumaton yhtiö käyttää kirjanpidollista voittoaan lähtökohtana määritettäessä veroperustetta, johon Irlannin yhtiöveroa sovelletaan, sillä tämä voitto määräytyy niiden hintojen perusteella, jotka markkinat asettavat yhtiön hankkimille panoksille ja sen myymille tuotteille ja palveluille. Sitä vastoin integroituneen yhtiön verotettavan voiton määrittäminen edellyttää arvioiden käyttöä riippumatta siitä, kuuluuko yhtiö konserniin tai toimiiko se useammalla kuin yhdellä veroalueella sivuliikkeen avulla. Tämä johtuu siitä, että integroitunut yhtiö, jonka osat suorittavat liiketoimia keskenään, pystyy asettamaan näiden sisäisten liiketoimien hinnat ja ehdot muista markkinatoimijoista riippumattomasti, ja tämä puolestaan määrää kyseisen yhtiön tällaisiin liiketoimiin osallistuvien osien verotettavan voiton ([146]). Ero integroitumattomien ja integroituneiden yhtiöiden verotettavien voittojen määrittämisessä johtuu näin ollen siitä, että integroituneiden yhtiöiden tai sivuliikkeiden voittoja ei voida nähdä luotettavasti lakisääteisistä tilinpäätöksistä, kun taas integroitumattomien yhtiöiden tai yhtiöiden, joilla ei ole minkäänlaisia sisäisiä liiketoimia, tilinpäätökset perustuvat markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Tämä ero integroitumattomien ja integroituneiden yhtiöiden verotettavien voittojen määrittämisessä koskee kuitenkin vain keinoa, jolla saavutetaan lopullinen tavoite eli määritetään molempien yhtiötyyppien veroperuste tavalla, jolla varmistetaan, että integroituneita yhtiöitä verotetaan yhdenvertaisesti integroitumattomien yhtiöiden kanssa yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan.

(231) Apple katsoo ([147]), että lähipiiriin kuuluvien yhtiöiden välisiä liiketoimia ei voida verrata etuyhteydettömien yhtiöiden välisiin liiketoimiin. Apple mainitsee groepsrentebox-päätöksen ([148]), jossa komissio sen mukaan hyväksyi, että konserniin kuuluvien yritysten väliset taloudelliset suhteet ja konsernin sisäiset liiketoimet ovat erilaisia kuin etuyhteydettömien yritysten väliset liiketoimet eivätkä perustu samoihin kilpailullisiin ja taloudellisiin syihin ja saattavat tästä syystä oikeuttaa erilaisen verokohtelun. Komissio muistuttaa ensi alkuun, että koska jokainen potentiaalinen tukitoimenpide on arvioitava erikseen SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan objektiivisten kriteerien mukaan, se, että komission voidaan mahdollisesti osoittaa tehneen erilaisen päätöksen jossain toisessa päätöksessä, ei voisi vaikuttaa tämän päätöksen päätelmiin ([149]).

(232) Joka tapauksessa komissio ei yhdy Applen tulkintaan groepsrentebox-päätöksestä. Toisin kuin Apple väittää, kyseisessä päätöksessä ei vahvisteta, että jos sisäisistä liiketoimista voittoja saavan yhtiön hyväksi toteutetaan verotoimenpide, viitejärjestelmä on välttämättä rajoitettava tällaisista liiketoimista voittoja saaviin yhtiöihin. Lisäksi kyseisen päätöksen perustana olevan verotoimenpiteen tavoite ei ole verrattavissa tähän tapaukseen ja siksi siitä mahdollisesti tehtäviä päätelmiä ei voida soveltaa tässä asiassa.

(233) Alankomaiden viranomaiset ottivat groepsrentebox-tukiohjelman käyttöön vähentääkseen omalla ja vieraalla pääomalla tapahtuvan konsernirahoituksen verokohtelussa olevia eroja sekä vähentääkseen näin arbitraasia näiden kahden konsernin sisäisen rahoitusmuodon välillä ([150]). Komissio huomautti lopullisessa päätöksessään, että kun huomioon otetaan toimenpiteen tavoite, ”arbitraasi omalla ja vieraalla pääomalla tapahtuvan rahoituksen välillä

([146]) Näin on ASI:n ja AOE:n kohdalla, sillä molempien yhtiöiden voitot on kohdennettava Irlannissa verovelvollisten sivuliikkeiden sekä päätoimipaikkojen, jotka eivät ole verovelvollisia Irlannissa, välillä, joskin ASI:n ja AOE:n nimenomaisessa tapauksessa asiaan ei liity mitään muuta veroaluetta, koska päätoimipaikoilla ei ole verotuksellista kotipaikkaa missään.

([147]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 209 kohta.

([148]) Komission päätös 2009/809/EY, tehty 8 päivänä heinäkuuta 2009, groepsrentebox-tukiohjelmasta C 4/07 (ex N 465/06), jonka Alankomaat aikoo toteuttaa (EUVL L 288, 4.11.2009, s. 26), jäljempänä ’groepsrentebox-päätös’.

([149]) Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 14.4.2016, Netherlands Maritime Technology Association v. komissio, C-100/15 P, ECLI:EU:C:2016:254, 110 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 20.5.2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, 21 kohta.

([150]) Tukiohjelman mukaan konsernilainoista saatujen ja konsernin sisäisissä rahoitusoperaatioissa maksettujen korkojen positiiviseen saldoon ei tuolloin sovellettu tavanomaista 25,5 prosentin yhtiöverokantaa, vaan sitä verotettiin ohjelmassa 5 prosentin verokannan mukaan.

on mahdollista vain konsernien tapauksessa[, ei siis itsenäisten yritysten tapauksessa]" ([151]). Komissio arvioi tämän huomautuksen perusteella ja ottaen huomioon tukiohjelman tavoitteen, joka oli "vähentää arbitraasin käyttöä pääomankorotuksella ja lainalla tapahtuvan rahoituksen välillä ja varmistaa siltä osin verotuksen tasapuolisuus" ([152]), että kyseisessä asiassa viitejärjestelmään kuuluivat ainoastaan yhteisöveron alaiset yritykset, jotka ovat mukana konsernin sisäisissä rahoitusoperaatioissa ([153]). Sitä vastoin kiistanalaisten veropäätösten tavoitteena on määrittää ASI:n ja AOE:n veroperuste Irlannin yhtiöveron kantamiseksi tästä määrästä.

(234) Vaikka voidaan väittää, että groepsrentebox-päätöksen taustalla oleva tavoite on pätevä vain konsernin yhteydessä (koska erilliset yhtiöt joudu harjoittamaan arbitraasia eri rahoitusmuotojen välillä), veroperusteen määrittäminen vuotuisen yhtiöverovelvollisuuden laskentaa varten on yhtä lailla merkityksellistä ja sovellettavissa yhteisöihin, joiden voitot johtuvat sisäisistä liiketoimista, kuin itsenäisiin kotimaisiin yhtiöihin. Lisäksi ASI toimii Apple-konsernin hankinta- ja jakeluyhtiönä ja AOE sen valmistusyhtiönä. Nämä yhtiöt toimittavat palveluja Apple-konsernin muille yhtiöille. Niiden suorittamat liiketoimet voitaisiin kuitenkin toteuttaa myös konsernin viitekehyksen ulkopuolella. Apple hankkiikin suurimman osan tuotantopanoksistaan itsenäisiltä valmistajilta.

(235) Nämä tämän asian ominaisuudet vahvistavat sen, että komission groepsrentebox-päätöksessä esittämää huomautusta – jonka mukaan etuyhteydessä olevat yritykset eivät ole konsernin sisäisen velkarahoituksen suhteen oikeudellisesti ja tosiasiallisesti etuyhteydettömiin yrityksiin verrattavassa tilanteessa – ei voida yleistää tilanteisiin, joissa veropäätöksen tavoitteena on määrittää veroperuste yhtiöveron kantamiseksi tästä määrästä. Markkinaehto-periaatteen mukaan sisäisiä liiketoimia toteuttavien etuyhteysyritysten kaupallisten ja rahoitussuhteiden ei pitäisi poiketa itsenäisten yritysten välisistä suhteista ([154]). Siirtohinnoittelusääntöjen tavoitteena on nimenomaan, että konserni- tai etuyhteysyritysten välisiä liiketoimia verrataan itsenäisten yritysten välisiin liiketoimiin ja mahdolliset poikkeamat korjataan. Tällä perusteella Applen tukeutuminen groepsrentebox-päätökseen on virheellistä.

8.2.1.2 ***Viitejärjestelmä ei rajoitu vain tca 97:n 25 §:ään***

(236) Irlanti ([155]) ja Apple ([156]) väittävät, että ulkomaiset yhtiöt eivät ole kotimaisiin yhtiöihin verrattavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, koska kotimaisia yhtiöitä verotetaan niiden maailmanlaajuisten tulojen perusteella, kun taas ulkomaiset yhtiöt maksavat veroa vain paikallisista lähteistä tulevista tuloistaan eli suoraan tai välillisesti irlantilaisesta sivuliikkeestä tai agentuurista tai sen välityksellä saatavasta liikevoitosta.

(237) Komissio hyväksyy tämän eron, mutta ei pidä sitä perusteena, joka oikeuttaisi Irlannin yleisistä yhtiövero-säännöistä erillisen viitejärjestelmän määrittämisen. Se ei muuta sitä tosiseikkaa, että määritettäessä veroperusteita ja yhtiöverovelvollisuutta molemman tyyppiset yhtiöt ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa suhteessa kyseisten sääntöjen tavoitteeseen, joka on kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden, niin koti- kuin ulkomaisten, voittojen verottaminen ([157]).

(238) Mitä tulee veroperusteen määrittämismenetelmään, sekä kotimaisia että ulkomaisia verovelvollisia verotetaan niiden voitoista (tulot ja verotettavat voitot) niiden lähteestä riippumatta, ja tämä määritetään sekä Irlannissa asuvien että ulkomaisten yhtiöiden osalta johdanto-osan 69 ja 70 kappaleessa esitettyjen sääntöjen perusteella. Vaikka ASI ja AOE ovat ulkomaisia yhtiöitä, niiden irlantilaiset sivuliikkeet tuottavat tässä tapauksessa tuloja ja

([151]) Groepsrentebox-päätöksen johdanto-osan 85 kappale.
([152]) Groepsrentebox-päätöksen johdanto-osan 101 kappale.
([153]) Groepsrentebox-päätöksen johdanto-osan 107 kappale.
([154]) Ks. johdanto-osan 251 kappale.
([155]) Ks. Irlannin 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje, s. 3.
([156]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 137 ja 210 kohta.
([157]) Ks. etenkin TCA 97:n 21 §:n 1 momentti.

voittoja aivan kuten mitkä tahansa elinkeinotoimintaa harjoittavat kotimaiset yhtiöt, ja Irlannissa tapahtuvan tavaroiden ja palvelujen tuotannosta tai myynnistä saatavan lähdetulon osalta sekä koti- että ulkomaisia yhtiöitä verotetaan samantyyppisestä tulosta ([158]).

(239) Se, että ulkomaiset ja kotimaiset yhtiöt ovat samankaltaisessa tilanteessa niiden veroperusteen määrittämismenetelmän suhteen, saa tukea myös SEUT-sopimuksen 49 artiklaan liittyvässä sivuliikkeiden verotusta koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Esimerkiksi asiassa Royal Bank of Scotland antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että yhtiö, jonka kotipaikka on Kreikassa, sekä sellaisen yhtiön kreikkalainen sivuliike, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ovat objektiivisesti samankaltaisissa tilanteissa. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin myönsi, että yhtiöitä, joiden kotipaikka on Kreikassa, verotetaan niiden kaikkialta saamista tuloista, kun taas yhtiöitä, joiden kotipaikka on ulkomailla, verotetaan vain paikallisista lähteistä peräisin olevista voitoista, se selitti lisäksi, että ”[s]yynä tähän on tulolähdevaltion rajoitettu verotuksellinen suvereniteetti verrattuna sen valtion verotukselliseen suvereniteettiin, jossa yhtiöllä on kotipaikka, mutta jos kaikki muut seikat ovat samanlaiset, tämä seikka ei estä sitä, että näiden kahden ryhmän voidaan katsoa olevan samankaltaisessa tilanteessa verotettavan tulon määrittelytavan osalta” ([159]). Vastaavasti asiassa CLT-UFA antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei ollut objektiivisia perusteita kohdella yritystä sen takia, että sen kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Luxemburgissa, sen saksalaisen sivuliikkeen osalta eri tavalla ja epäedullisemmin kuin jos se olisi harjoittanut toimintaansa Saksassa siten, että se olisi valinnut oikeudelliseksi yhtiömuodokseen rajavastuuyhtiön tai osakeyhtiön, jonka kotipaikka ja/tai liikkeenjohto ovat Saksassa. Yhteisöjen tuomioistuin totesi erityisesti, ”että niiltä osin kuin kansallinen lainsäädäntö koskee veron perusteen määrittelyä, siinä ei erotella toisessa jäsenvaltiossa kotipaikkaansa pitäviä yhtiöitä toisistaan sen mukaan, harjoittavatko ne toimintaansa sivuliikkeen vai tytäryhtiön välityksellä, siten, että tällä erolla voitaisiin perustella kyseisten kahden yhtiötyypin kohteleminen eri tavalla” ([160]).

(240) Toisin kuin Irlanti ([161]), komissio ei katso tämän oikeuskäytännön merkitsevän, että koti- ja ulkomaisia yhtiöitä on verotettava samoin perustein sen osalta, mistä lähteistä peräisin olevia tuloja verotetaan. Komissio hyväksyy, että alueperiaatteen perusteella koti- ja ulkomaisia yhtiöitä verotetaan eri lähteistä peräisin olevista tuloista, kuten yhteisöjen tuomioistuin itsekin myönsi. Komissio katsoo tämän oikeuskäytännön tarkoittavan pikemminkin sitä, että koska koti- ja ulkomaisiin yhtiöihin sovelletaan samoja yleisiä yhtiöverosääntöjä, yhtiöverovelvollisen verotuksellinen kotipaikka maassa ei voi oikeuttaa kummankaan tyyppisten yhtiöiden syrjivää verokohtelua määritettäessä niiden yhtiöverovelvollisuutta kyseisten sääntöjen nojalla. Toisin sanoen molemman tyyppiset yhtiöt ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa niiden Irlannissa verotettavien voittojen verotuksen suhteen.

(241) Yhtiöverovelvollisuus määritetään niin ulko- kuin kotimaisten yhtiöiden osalta samalla tavoin eli soveltamalla yleistä yhtiöveroastetta kotimaisen yhtiön tai ulkomaisen yhtiön sivuliikkeen verovuoden lopussa tuottaman nettovoiton määrään ([162]). Näin ollen molemman tyyppiset yhtiöt ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa niiden Irlannissa verotettavien voittojen verotuksen suhteen.

8.2.1.3 ***Päätelmä viitejärjestelmästä***

(242) Edellä esitetyn valossa komissio katsoo, että viitejärjestelmän, johon kiistanalaisia veropäätöksiä olisi vertailtava, muodostavat johdanto-osan 228 kappaleessa esitellyt ja 2.3 jaksossa lähemmin käsitellyt Irlannin yhtiöverojärjestelmän yhtiöiden voittojen verotusta koskevat tavanomaiset säännöt, joiden tarkoituksena on verottaa kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoja. Kuten johdanto-osan 229 ja 235 kappaleessa selitetään, tämä viitejärjestelmä sisältää sekä integroitumattomia ja integroituneita yhtiöitä, ja – johdanto-osan 237 ja

([158]) Vain muiden tulojen eli osinko- ja korkotulojen osalta kotimaisia yhtiöitä verotetaan niiden maailmanlaajuisten tulojen perusteella, kun taas ulkomaisia yhtiöitä ei – johdonmukaisesti – veroteta lainkaan.
([159]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.4.1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, ECLI:EU:C:1999:2664, 29 kohta.
([160]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 23.2.2006, CLT-UFA, C-253/03, ECLI:EU:C:2006:129, 29 kohta.
([161]) Ks. esimerkiksi Irlannin 17. heinäkuuta 2015 päivätty kirje, 32 ja 33 kohta.
([162]) Ks. tämän suhteen yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 23.2.2006, CLT-UFA, C-253/03, ECLI:EU:C:2006:129, 33 kohta: ”[…] sivuliikkeen voittoihin on sovellettava verokantaa, joka vastaa sellaista kokonaisverokantaa, jota samanlaisissa olosuhteissa olisi sovellettu, jos kyse olisi ollut tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta.” Ks. myös unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 50 kohta.

241 kappaleen mukaisesti – sekä kotimaisia että ulkomaisia yhtiöitä. TCA 97:n 25 §:n olisi näin ollen katsottava muodostavan tämän viitejärjestelmän kiinteän ja välttämättömän osan, mutta ei itsessään erillistä viitejärjestelmää.

(243) Kiistanalaisissa veropäätöksissä vahvistetaan, että Irlannin yleiset yhtiöverosäännöt muodostavat tässä tapauksessa asianmukaisen viitejärjestelmän. Näiden päätösten tarkoituksena on määrittää ASI:n ja AOE:n vuotuinen verotettava voitto Irlannissa, jotta siitä voidaan kantaa kyseisten sääntöjen mukainen yhtiövero. ASI:n ja AOE:n Irlannissa saamaa vuotuista verotettavaa voittoa, joka on tulos kiistanalaisten veropäätösten soveltamisesta, verotetaan TCA 97:n 21 §:n 1 momentin perusteella yleisen yhtiöverokannan mukaan, joka on 12,5 prosenttia liikevoiton osalta ja 25 prosenttia muiden tulojen osalta, aivan kuten kaikkien muidenkin Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoja riippumatta siitä, ovatko yhtiöt integroitumattomia vai integroituneita tai koti- vai ulkomaisia. Näin ollen kiistanalaisten veropäätösten soveltamiseksi toteutettujen toimien perimmäisenä tavoitteena on selvittää ASI:n ja AOE:n vuotuinen verotettava voitto, jolla varmistetaan, että näitä ulkomaisia yhtiöitä verotetaan niiden paikallisista lähteistä peräisin olevista tuloista samalla tavoin kuin integroitumattomia kotimaisia yhtiöitä Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan. Kuten Irlanti itse selitti hallintomenettelyn yhteydessä: ”Irlannin veroviranomainen on tavanomaisessa toiminnassaan yhteydessä verovelvollisiin selvittääkseen verolainsäädännön soveltamista […]. Tavoitteena on varmistaa, että nämä yhtiöt maksavat asianmukaisen veron Irlantiin siitä voittojensa osuudesta, joka kuuluu Irlannin yhtiöveron soveltamisalaan, ja ulkomaisten yhtiöiden kyseessä ollessa siitä voittojensa osuudesta, joka on kohdennettavissa niiden irlantilaisten sivuliikkeiden toimintoihin. Irlannin veroviranomainen on tähän liittyen yhteydessä Apple Operations Europeen ja Apple Sales Internationaliin varmistaakseen, että niiden irlantilaisille sivuliikkeille kohdennetut voitot ovat oikeassa suhteessa näiden sivuliikkeiden toteuttamiin toimiin.” ([163])

8.2.2 VALIKOIVA ETU, JOKA JOHTUU VEROPERUSTETTA PIENENTÄVÄSTÄ POIKKEAMISESTA IRLANNIN YLEISISTÄ YHTIÖVEROSÄÄNNÖISTÄ

(244) Veropäätöksen tarkoituksena on määrittää etukäteen, miten tavanomaista verojärjestelmää sovelletaan tietyssä asiassa siihen liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Myönnettäessä veropäätöstä on, kuten kaikkien muidenkin verotoimenpiteiden yhteydessä, kuitenkin noudatettava valtiontukisääntöjä. Jos veropäätöksessä hyväksytään perustelematta tulos, joka ei luotettavasti heijasta tavanomaisen verojärjestelmän normaalista soveltamisesta johtuvaa tulosta, päätöksellä saatetaan myöntää sen kohteena olevalle yritykselle valikoiva etu siltä osin kuin valikoiva kohtelu johtaa verovelvollisen veron määrän supistumiseen kyseisessä jäsenvaltiossa verrattuna muihin samassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin.

(245) Kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytään ASI:n ja AOE:n voittojen kohdentamista niiden irlantilaisille sivuliikkeille koskevat menetelmät, joiden avulla nämä yhtiöt voivat määrittää verotettavan voittonsa ja siten yhtiöverovelvollisuutensa Irlannissa vuosittain veropäätösten voimassaoloaikana. Kun on todettu, että Irlannin yleiset yhtiöverosäännöt, muun muassa TCA 97:n 25 §, muodostavat viitejärjestelmän, johon verraten kiistanalaisia veropäätöksiä olisi arvioitava, on määritettävä, muodostavatko nämä päätökset sellaisen poikkeuksen tästä viitejärjestelmästä, joka johtaa tosiasiallisesti ja oikeudellisesti samankaltaisessa tilanteessa olevien yhtiöiden eriarvoiseen kohteluun. Kuten johdanto-osan 224 kappaleessa selitettiin, komission arviointi sen suhteen, poikkeavatko kiistanalaiset veropäätökset tästä viitejärjestelmästä, osuu yksiin näiden päätösten tuloksena ASI:lle ja AOE:lle aiheutetun taloudellisen edun olemassaolon arvioinnin kanssa.

8.2.2.1 ***Markkinaehtoperiaatteen Sovellettavuus Sovellettaessa TCA 97:n 21 §:n 1 Momenttia Ja 25 §:ää***

a) **TCA 97:n 25 §:ssä edellytetään voitonkohdentamismenetelmän käyttöä**

(246) TCA 97:n 21 §:n 1 momentin mukaan Irlannin yhtiövero kannetaan yhtiöiden voitoista. TCA 97:n 25 §:ssä säädetään, että yhtiöltä, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Irlannissa mutta joka harjoittaa elinkeinotoimintaa

([163]) Irlannin 9. heinäkuuta 2013 päivätty kirje, liite 1, s. 9.

Irlannissa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, kannetaan yhtiövero sen kaikista verotettavista voitoista niiden alkuperästä riippumatta. Ulkomaisen yhtiön verovelvollisuuden määrittämiseksi Irlannissa TCA 97:n 21 §:n 1 momentin mukaan on näin ollen ensin määritettävä sen TCA 97:n 25 §:ssä tarkoitettu verotettava voitto.

(247) Tätä varten TCA 97:n 25 §:ssä täsmennetään, että verotettavia voittoja ovat suoraan tai välillisesti sivuliikkeestä tai agentuurista tai sen välityksellä saatava liikevoitto sekä kaikki tulot sivuliikkeen tai agentuurin käyttämästä, omistamasta tai niitä varten hallussa pidetystä omaisuudesta tai oikeuksista, mutta tämän kohdan soveltamisalaan eivät kuulu Irlannissa kotipaikkaansa pitäviltä yhtiöiltä saadut jaetut varat. Liikevoiton mainitseminen viittaa siihen, että muu kuin liikevoitto eli passiivinen tulo, kuten korkotulot ja osingot, eivät kuulu verotettaviin voittoihin. TCA 97:n 25 §:ää sovelletaan kuitenkin tilanteisiin, joissa ei periaatteessa voida määrittää varojen erillistä omistajuutta saman ulkomaisen yhtiön eri osien välisten sopimusten perusteella ja joissa riskejä ja tehtäviä ei voida sopimusten perusteella rajata niin, että ne antavat osviittaa irlantilaisen sivuliikkeen verotettavasta voitosta suhteessa yhtiön muihin osiin. TCA 97:n 25 § ei myöskään sisällä mitään viittauksia siihen, miten irlantilaisen sivuliikkeen tilinpäätökseen (suorasti tai epäsuorasti) kirjattu liikevoitto erotetaan tuloista, joita tuottavat yhtiön muut osat Irlannin ulkopuolella eikä irlantilainen sivuliike suorasti tai epäsuorasti.

(248) TCA 97:n 25 §:n sanamuoto ja tarkoitus paljastavat näin ollen, että tätä säännöstä voidaan soveltaa vain yhdessä jonkin voitonkohdentamismenetelmän kanssa. Irlanti itse myöntää, että TCA 97:n 25 §:ssä ei anneta ohjeita siitä, miten irlantilaisen sivuliikkeen verotettava voitto määritetään, mutta edellyttää voitonkohdentamismenetelmän käyttöä ([164]), kuten Applekin ([165]). Tämä vahvistetaan myös itse kiistanalaisissa veropäätöksissä, joiden tarkoituksena on määrittää voitonkohdentamismenetelmä, jotta ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden verotettavat voitot voidaan määrittää TCA 97:n 25 §:n soveltamista varten ja niitä voidaan sitten verottaa Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaisesti.

b) **SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan voitonkohdentamismenetelmän on perustuttava markkinaehtoperiaatteeseen**

(249) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikkien jäsenvaltioiden hyväksymien verotoimenpiteiden, myös veropäätösten, joilla hyväksytään voitonkohdentamismenetelmä sivuliikkeen veroperusteen määrittämiseksi, on noudatettava valtiontukisääntöjä, jotka sitovat jäsenvaltioita ja ovat ensisijaisia niiden kansalliseen lainsäädäntöön nähden ([166]). Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että sellaisesta verotoimenpiteestä johtuva veroperusteen pieneneminen, jonka avulla verovelvollinen voi käyttää konsernin sisäisissä liiketoimissa siirtohintoja, jotka eivät ole lähellä vapaassa kilpailussa samanlaisissa olosuhteissa markkinaehtoisesti neuvottelevien itsenäisten yritysten välillä perittäviä hintoja, aiheuttaa tälle verovelvolliselle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan tuen ([167]). Tämä johtuu siitä, että yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan määritetty kyseisen verovelvollisen verovelvollisuus pienenee verrattuna itsenäisiin yrityksiin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti markkinoilla määritettyihin hintoihin.

(250) Belgiaan sijoittautuneita koordinointikeskuksia koskevasta verojärjestelmästä antamassaan tuomiossa ([168]) yhteisöjen tuomioistuin arvioi erään komission päätöksen riitauttamista. Tässä päätöksessä katsottiin muun muassa, että kyseisen verojärjestelmän mukainen verotettavan tulon määrittämismenetelmä aiheutti valikoivan edun kyseisille keskuksille ([169]). Kyseisen verojärjestelmän mukaan näiden keskusten verotettava tulo oli vahvistettu kiinteämääräisesti ja vastasi tiettyä prosenttiosuutta menojen ja toimintakulujen kokonaismäärästä, josta oli vähennetty henkilöstökulut sekä rahoituskulut. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan ”[s]en selvittämiseksi,

([164]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 21 kohta.
([165]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 154 ja 155 kohta, joiden mukaan TCA:n 25 § edellyttää voittojen kohdentamista sivuliikkeelle.
([166]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 81 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; unionin tuomioistuimen tuomio 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, 25 kohta, ja unionin tuomioistuimen määräys 29.3.2012, Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, 18 kohta; ks. myös unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 25.5.2015, Belgia v. komissio, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, 66 kohta.
([167]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.
([168]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.
([169]) Komission päätös 2003/757/EY, tehty 17 päivänä helmikuuta 2003, valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinointikeskusten hyväksi (EUVL L 282, 30.10.2003, s. 25).

tuottaako koordinointikeskusten järjestelmän mukainen verotettavien tulojen määrittämistapa etua koordinointikeskuksille, on syytä […] verrata kyseistä järjestelmää yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä." Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "[j]os [henkilöstökulut ja rahoituskulut] jätetään kyseessä olevien keskusten verotettavan tulon määrittämisperusteena olevien kustannusten ulkopuolelle, ei saada sellaisia siirtohintoja, jotka olisivat lähellä vapaassa kilpailussa vahvistettavia hintoja" ja että tämä "tuottaa etua koordinointikeskuksille" ([170]).

(251) Unionin tuomioistuin on näin ollen todennut, että verotuksellisella toimenpiteellä, jonka ansiosta konserniin kuuluva integroitunut yritys voi laskuttaa siirtohintoja, jotka eivät vastaa markkinaehtoisissa olosuhteissa laskutettavia hintoja, eli sellaisten itsenäisten yritysten välillä sovittuja hintoja, jotka neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa, annetaan kyseiselle yritykselle valikoiva etu. Tämä johtuu siitä, että toimenpide johtaa kyseisen yrityksen veroperusteen ja näin ollen yleisten yhteisöverosääntöjen mukaisesti maksettavan veron määrän alenemiseen. Kuten edellä on selitetty, periaatetta, jonka mukaan samaan konserniin kuuluvien integroituneiden yhtiöiden välisten liiketoimien hintojen olisi vastattava sellaisten integroitumattomien itsenäisten yritysten sopimia hintoja, jotka neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa, kutsutaan "markkinaehtoperiaatteeksi". Belgiaan sijoittautuneita koordinointikeskuksia koskevasta verojärjestelmästä antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi markkinaehtoperiaatteen vertailukohdaksi, jonka avulla todetaan, saako integroitunut konserniin kuuluva yhtiö SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun sen siirtohinnoittelun ja siten sen veroperusteen määrittävän verotoimenpiteen tuloksena.

(252) Markkinaehtoperiaatteen tarkoituksena on taata, että samaan konserniin kuuluvien integroituneiden yritysten välisten liiketoimien verotuksessa otetaan huomioon voitto, joka olisi syntynyt, jos integroitumattomat itsenäiset yritykset olisivat toteuttaneet samat liiketoimet. Muussa tapauksessa integroituneet konserniin kuuluvat yritykset olisivat edullisemmassa asemassa kuin integroitumattomat itsenäiset yritykset määritettäessä yleisten yhtiöverosääntöjen nojalla niiden veroperustetta, mikä johtaisi samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien yritysten eriarvoiseen kohteluun yleisten yhtiöverosääntöjen päämäärän kannalta, joka on kaikkien, näiden sääntöjen piiriin kuuluvien yritysten voittojen verottaminen, sillä kumpaankin ryhmään kuuluvien yritysten verotettavaa voittoa verotetaan saman yhtiötuloverokannan mukaan.

(253) Samaa periaatetta sovelletaan saman integroituneen yhtiön eri osien välisiin sisäisiin liiketoimiin, esimerkiksi kun jokin sivuliike toteuttaa liiketoimia sen yhtiön muiden osien kanssa, johon se kuuluu. Kuten johdanto-osan 228–242 kappaleessa selitettiin, kaikkien Irlannissa yhtiöverovelvollisten yhtiöiden, olivat ne sitten koti- tai ulkomaisia tai integroitumattomia tai integroituneita, olisi katsottava olevan samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa suhteessa Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen tavoitteeseen, joka on kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittojen verottaminen. Kuten johdanto-osan 230 kappaleessa selitettiin, integroitumattoman yhtiön verotettava voitto määräytyy niiden hintojen perusteella, jotka markkinat asettavat yhtiön hankkimille panoksille ja sen myymille tuotteille ja palveluille ja jotka käyvät ilmi sen kirjanpidosta, ja tämä voitto muodostaa lähtökohdan määritettäessä sen veroperustetta, josta Irlannin yhtiövero kannetaan TCA 97:n 21 §:n 1 momentin ja 26 §:n perusteella. Jotta taataan, että veropäätöksellä hyväksytty voitonkohdentamismenetelmä ei aiheuta valikoivaa etua Irlannissa sivuliikkeen avulla toimivalle ulkomaiselle yhtiölle, tällä menetelmällä on näin ollen varmistettava, että kyseisen sivuliikkeen verotettava voitto, josta yhtiövero kannetaan TCA 97:n 21 §:n 1 momentin ja 26 §:n perusteella, määritetään tavalla, joka tuottaa luotettavan arvion markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta. Veropäätös, jonka avulla ulkomainen yhtiö voi kohdentaa voittoja sivuliikkeelleen siten, että sivuliikkeen verotettava voitto ei vastaa luotettavaa arviota markkinaehtoisesti markkinoilla neuvotelluista hinnoista, aiheuttaa Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen nojalla kyseiselle yhtiölle valikoivan edun, jota integroitumattomat yhtiöt eivät saa, sillä sen avulla kyseinen yhtiö voi alentaa veroperustettaan ja siten Irlannissa maksettavaa yhtiöveroaan.

(254) Tästä syystä komissio katsoo, että sen määrittämiseksi, onko Irlannin veroviranomainen myöntänyt ASI:lle ja AOE:lle kiistanalaisilla veropäätöksillä valikoivan edun, on sovellettava periaatetta, jonka mukaan integroituneen

([170]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 96 ja 97 kohta.

yhtiön sisäiset liiketoimet olisi suoritettava ikään kuin ne suoritettaisiin integroitumattomien yhtiöiden välillä markkinoilla ([171]). Vain jos yhtiön sisäisistä liiketoimista perityt hinnat, joita käytetään kyseisen yhtiön osien veroperusteen määrittämiseen, vastaavat luotettavasti markkinoilla markkinaehtoperiaatteen mukaisesti sovittuja hintoja, voidaan sulkea pois SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun olemassaolo. Tämä johtuu siitä, että vain tässä skenaariossa ulkomaisia yhtiöitä kohdellaan tasavertaisesti integroitumattomien yhtiöiden kanssa määritettäessä niiden veroperustetta ja siten niiden Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan maksettavaa yhtiöveroa.

(255) Toisin kuin Irlanti ([172]) ja Apple ([173]) väittävät, komissio ei sovella suorasti OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohtaa ja/tai 9 artiklaa tai 2.4 jaksossa kuvattuja OECD:n voittojen kohdentamista tai siirtohinnoittelua koskevia ohjeita voittojen kohdentamista ja siirtohinnoittelua koskevien veropäätösten valtiontukiarvioinnissa. Kuten johdanto-osan 79 kappaleessa selitettiin, OECD:n järjestelmä koostuu voitonjako- ja siirtohinnoittelumenetelmiä koskevista ei-sitovista ohjeista, joissa ei suorasti käsitellä valtiontukikysymyksiä ([174]). Tarkastellessaan veropäätöstä valtiontukisääntöjen mukaan komissio soveltaa sen sijaan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohtaa ja markkinaehtoperiaatetta sellaisena kuin unionin tuomioistuin on johdanto-osan 250 kappaleessa esitetyllä tavalla sitä tulkinnut. Vaikka OECD:n järjestelmä ei ole sitova, komissio katsoo kuitenkin, että se tarjoaa hyödyllisiä ohjeita verohallinnoille ja monikansallisille yrityksille siitä, miten varmistetaan, että siirtohinnoittelu- ja voitonjakojärjestelyt tuottavat markkinaolosuhteiden mukaisia tuloksia. Näin ollen mikäli voitonkohdentamismenetelmä poikkeaa tässä järjestelmässä annetuista ohjeista, se on lisäviite siitä, että menetelmän tulos ei vastaa luotettavasti markkinalähtöistä markkinaehtoperiaatteen mukaista tulosta. Vastaavasti veropäätös, jolla hyväksytään OECD:n järjestelmässä annettujen ohjeiden, myös asianmukaisimman siirtohinnoittelumenetelmän valintaa koskevien ohjeiden, kirjainta ja henkeä täysin vastaava voitonkohdentamismenetelmä, aiheuttaa tuskin vastaanottajalleen valikoivaa etua.

(256) Toisin kuin Irlanti huomautuksissaan ([175]) väittää, komissio ei sovella markkinaehtoperiaatetta tässä yhteydessä perusteena ”määrätä” veroja, joita viitejärjestelmän mukaan ei muutoin olisi maksettava. Se käyttää periaatetta vertailukohtana todentaakseen, määritetäänkö sivuliikkeen, johon yleisiä yhtiöverosääntöjä sovelletaan, verotettava voitto siten, että Irlannissa sivuliikkeen välityksellä toimivia ulkomaisia integroituneita yhtiöitä ei aseteta näiden sääntöjen nojalla edullisempaan asemaan kuin integroitumattomia yhtiöitä, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin.

(257) Vastauksena Irlannin toistuvaan väitteeseen, jonka mukaan Irlannin verolainsäädäntö ei salli verojen määräämistä yleisten periaatteiden perusteella ([176]), komissio muistuttaa, että sen soveltama markkinaehtoperiaate johtuu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdasta, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, joka sitoo jäsenvaltioita ja jonka soveltamisalasta ei ole suljettu pois kansallisia verosääntöjä ([177]). Näin ollen markkinaehtoperiaatetta sovelletaan riippumatta siitä, onko kyseinen jäsenvaltio sisällyttänyt sen kansalliseen oikeusjärjestelmäänsä.

([171]) Apple katsoo vastaavasti aloittamispäätöstä koskevien huomautustensa 154 ja 155 kohdassa, että TCA 97:n 25 §:n mukainen voittojen kohdentaminen edellyttää, että sivuliike katsotaan itsenäiseksi yhteisöksi.

([172]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

([173]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 228 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

([174]) Komissio totesi jo aloittamispäätöksessä selvästi, että se ei soveltanut OECD:n siirtohinnoitteluohjeita oikeuslähteenä, vaan käytti niitä pikemminkin lähdeasiakirjana viitaten samalla markkinaehtoperiaatteeseen sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut. Kuvailtuaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ja markkinaehtoperiaatetta komissio itse asiassa toteaa johdanto-osan 57 kappaleessa, että se tutkii näiden yleisten huomioiden valossa, ovatko kiistanalaiset veropäätökset markkinaehtoperiaatteen mukaisia.

([175]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 43 kohta.

([176]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 42 kohta, jossa viitataan Irlannin korkeimman oikeuden tuomioon, jonka mukaan on vakiintunut oikeussääntö, että kansalaista ei saa verottaa, ellei säädöksessä selvästi määrätä tällaisesta velvoitteesta. (Texaco (Ireland) Ltd v. Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449 at 454 (Supreme Court).

([177]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 81 kohta.

c) **Päätelmä: edellytykset sen arvioimiseksi, aiheuttavatko kiistanalaiset veropäätökset valikoivan edun ASI:lle ja AOE:lle**

(258) Edellä esitettyjen huomautusten perusteella voidaan todeta, että jos voidaan osoittaa, että Irlannin veroviranomaisen kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksymät voitonkohdentamismenetelmät johtavat sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta, näiden päätösten on katsottava aiheuttavan näille yhtiöille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun, koska ne johtavat niiden maksettavaksi Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen perusteella tulevan yhtiöveron alenemiseen verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden veroperuste määräytyy niiden markkinaolosuhteissa tuottaman voiton perusteella.

(259) Jäljempänä 8.2.2.2 ja 8.2.2.3 jaksossa komissio osoittaa, että kiistanalaiset veropäätökset poikkeavat Irlannin yleisistä yhtiöverosäännöistä, koska näillä päätöksillä hyväksyttyjen menetelmien avulla ASI ja AOE voivat määrittää vuotuisen Irlannissa verotettavan voittonsa tavalla, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta.

(260) Ensinnäkin komissio katsoo, että se, että Irlannin veroviranomainen hyväksyy perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle ja johon kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät perustuvat, johtaa sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta ([178]).

(261) Komissio katsoo toissijaisena perusteluna ja tämän rajoittamatta johdanto-osan 260 kappaleessa esitettyä päätelmää, että vaikka Irlannin veroviranomainen olisi oikeassa hyväksyessään perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, minkä komissio kiistää, kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät johtavat silti sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta, koska nämä menetelmät perustuvat joka tapauksessa virheellisiin menetelmiä koskeviin valintoihin ([179]).

(262) Ennen kuin komissio käsittelee tarkemmin näitä molempia perusteluja, se huomauttaa, että kiistanalaiset veropäätökset annettiin ilman Applen laatimaa voitonjako- tai siirtohinnoitteluraporttia. Irlannin veroviranomaisen käytettävissä oli vain 2.2.3 jaksossa yhteenvedonomaisesti esitetyt asiakirjat sen käsitellessä ennakkoratkaisuhakemuksia. Komissio ilmaisi aloittamispäätöksessä epäilyksensä voitonjako- tai siirtohinnoitteluraportin puuttumisesta, eikä näitä epäilyksiä ole hälvennetty. Vasta komission hyväksyttyä aloittamispäätöksen Irlanti ja Apple toimittivat tapauskohtaiset voitonjakoraportit, jotka laativat PwC Irlannin puolesta ja [Applen veroneuvoja] Applen puolesta, perustellakseen jälkikäteen kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät. Täydellisyyden vuoksi komissio ottaa tarkoituksenmukaisin osin huomioon myös näissä raporteissa esitetyt selitykset, vaikka ne eivät olleet Irlannin veroviranomaisen käytettävissä sen antaessa veropäätöksiä.

(263) Komissio toteaa lisäksi, että vaikka Irlanti väitti, ettei TCA 97:n 25 § edellytä Irlannin veroviranomaisen noudattavan veropäätöksiä antaessaan OECD:n järjestelmän ohjeita, kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyillä voitonkohdentamismenetelmillä määritetään korvaus kaikista irlantilaisten sivuliikkeiden suorittamista toiminnoista näiden sivuliikkeiden toimintakustannusten perusteella eikä näiden sivuliikkeiden päätoimipaikkojensa kanssa tekemistä erillisistä liiketoimista saatua korvausta. Toisin sanoen kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt yksipuoliset voitonkohdentamismenetelmät näyttävät muistuttavan siirtohinnoittelujärjestelyä, joka perustuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattuun TNMM-menetelmään, jossa toimintakustannuksia käytetään voittoindikaattorina.

([178]) Ks. 8.2.2.2 jakso.
([179]) Ks. 8.2.2.3 jakso.

8.2.2.2 ***Valikoiva etu, joka johtuu Irlannin veroviranomaisen hyväksymästä perustelemattomasta olettamasta, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle***

(264) Kuten johdanto-osan 265–321 kappaleessa selitettiin, komissio katsoo, että se, että Irlannin veroviranomainen hyväksyy perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle ja johon Applen ehdottamat ja kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät perustuvat, johtaa sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta.

a) **Voittojen kohdentamiseen yhtiön sisällä liittyy varojen, tehtävien ja riskien kohdentaminen kyseisen yhtiön eri osien välillä**

(265) Kiistanalaisissa veropäätöksissä Irlannin veroviranomainen hyväksyi yksipuolisia voitonkohdentamismenetelmiä voittojen kohdentamiseksi ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille. Nämä menetelmät perustuvat perustelemattomaan olettamaan, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava kokonaisuudessaan Irlannin ulkopuolelle ([180]). Tämän olettaman perusteella ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavat voitot määritetään käyttäen TNMM-menetelmää muistuttavaa siirtohinnoittelumenetelmää, jossa irlantilaisia sivuliikkeitä kohdellaan ”testattavana osapuolena” ja ASI:n ja AOE:n jäännösvoitto kohdennetaan Irlannin ulkopuolelle ([181]).

(266) Irlanti katsoo, että TCA 97:n 25 §:n mukaan sillä on toimivalta verottaa ainoastaan sitä osuutta yhtiön voitosta, joka vastaa irlantilaisten sivuliikkeiden toimintoja, ja että tämä merkitsee sitä, että voittojen kohdentamiseksi Irlannin veroviranomaisen tarvitsee ottaa huomioon vain irlantilaisissa sivuliikkeissä suoritettavat toiminnot ([182]). Irlannin mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevia Applen henkisen omaisuuden lisenssejä ei pitäisi kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille verotusta varten, koska niissä ei ole mitään näihin lisensseihin liittyviä hallinnointitoimintoja ([183]). Irlanti väittää, että hyväksymällä irlantilaisten sivuliikkeiden verotettavan voiton laskentamenetelmän ainoastaan irlantilaisten sivuliikkeiden näkökulman perusteella Irlannin veroviranomainen sovelsi asianmukaisesti TCA 97:n 25 §:ää eikä myöntänyt ASI:lle tai AOE:lle valikoivaa etua.

(267) Komissio ei hyväksy tätä perustelua.

(268) Kuten 8.2.2.1 jaksossa selitettiin, TCA 97:n 25 §:n soveltaminen edellyttää markkinaehtoperiaatteeseen perustuvan voitonkohdentamismenetelmän käyttöä. Kun kaksi itsenäistä yhtiötä toteuttaa keskenään liiketoimen, tästä liiketoimesta perittävä hinta heijastaa kunkin yhtiön tässä suhteessa suorittamia toimintoja ja siinä otetaan huomioon näiden yhtiöiden käyttämät varat ja niiden ottamat riskit. Etuyhteysyritysten toteuttaessa keskenään liiketoimen on konsernin sisäisen liiketoimen hinnan markkinaehtoisuuden varmistamiseksi tästä syystä verrattava kunkin yhtiön käyttämiä varoja, hoitamia tehtäviä ja ottamia riskejä ([184]).

(269) Toisin kuin tilanteessa, jossa siirtohinnoittelua käytetään samaan konserniin kuuluvien erillisten yhtiöiden välisten kaupallisten ehtojen asettamisessa, kohdennettaessa voittoja saman yhtiön eri osien välillä varojen, tehtävien ja

([180]) Ks. esimerkiksi aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, s. 7, joiden mukaan Irlannin veroviranomaisen johtaja, joka hyväksyi vuoden 1991 voittojen kohdentamisen perustan, piti ratkaisevan tärkeänä sitä, että irlantilaisilla sivuliikkeillä ei ollut oikeuksia tai osakkuutta Applen henkiseen omaisuuteen, joka oli yhtiöille merkittävä tulolähde. Ks. myös ote 30. marraskuuta 1990 tehdystä haastattelusta, joka on esitetty johdanto-osan 64 kappaleessa ja jossa todetaan, että [Applen veroneuvojan] näkemyksen mukaan voitto on peräisin kolmesta lähteestä – teknologiasta, markkinoinnista ja valmistuksesta. Ainoastaan valmistusosatekijä liittyy irlantilaiseen sivuliikkeeseen.

([181]) Ks. johdanto-osan 329 kappale.

([182]) Ks. johdanto-osan 159 ja 200 kappale.

([183]) Ks. johdanto-osan 113, 185, 195 ja 213 kappale.

([184]) Ks. vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.42 kohta, joka on esitetty alaviitteessä 61.

riskien kohdentaminen ei ole itsestään selvä, vaan sekin määräytyy voittojen kohdentamisen kautta. Tämä johtuu siitä, että kohdennettaessa voittoja yhtiön sisällä millään yhtiön osista ei ole erillistä oikeushenkilöyttä eikä minkään näistä osista voida näin ollen väittää omistavan erillään yhtiön varoja tai vastaavan sen veloista. Pikemminkin on niin, että osistaan koostuva yhtiö kokonaisuudessaan omistaa varat ja on vastuussa velkojille. Tällaisen yhtiön velkojalla voisikin olla takuuna yhtiön maksukyvyttömyyden varalta mahdollisesti yhtiön kaikkia varoja koskeva vaatimus riippumatta siitä, onko nämä varat kohdennettu sisäisesti vai verotustarkoituksessa yhtiön päätoimipaikalle tai tietylle sivuliikkeelle.

(270) Lisäksi tällaisissa tapauksissa varojen omistajuutta ei voida suoraan nähdä luotettavasti yhtiön lakisääteisestä tilinpäätöksestä ([185]). Vaikka henkilöstön tai varojen fyysinen läsnäolo tietyllä veroalueella, kuten tehtaan sijainti, saattaa antaa viitteen näiden varojen asianmukaisesta kohdentamisesta yhtiön sisällä, yhtiön omistamia tai sen hallussa olevia aineettomia hyödykkeitä, kuten henkisen omaisuuden lisenssejä, ei voida havaita fyysisesti ja niitä on siksi vaikeampi kohdentaa verotusta varten. Vastaavasti koska kahden saman yhtiön osan välillä ei voi olla sopimusjärjestelyjä, (aineellisten tai aineettomien) hyödykkeiden omistajuutta yhtiön sisällä ei voida määrittää sopimusten perusteella.

(271) Koska ASI:n ja AOE:n irlantilaisilla sivuliikkeillä ei ole emoyhtiöihinsä nähden erillistä oikeushenkilöyttä, kummankaan sivuliikkeen tai minkään muun näiden yhtiöiden osan eikä varsinkaan niiden päätoimipaikkojen voida väittää omistavan erikseen näiden yhtiöiden varat tai vastaavan niiden veloista. Näin ollen ei voida väittää, että sen paremmin ASI:n ja AOE:n päätoimipaikat kuin niiden irlantilaiset sivuliikkeet pitäisivät erikseen hallussa Applen henkisen omaisuuden lisenssejä. Kummassakin tapauksessa näiden henkisen omaisuuden lisenssien haltija on useista osistaan koostuva yhtiö kokonaisuudessaan.

(272) Jotta varmistetaan, että voittojen kohdentamisella sivuliikkeelle saadaan tulos, joka vastaa luotettavasti markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta, olisi otettava huomioon, että varat, riskit, pääoma ja oikeudet sekä kyseisen sivuliikkeen ja yhtiön muiden osien välisistä liiketoimista aiheutuvat velvoitteet kuuluvat yhtiölle kokonaisuudessaan eivätkä millekään yhtiön yksittäiselle osalle ([186]). Näin ollen voitot, jotka voidaan kohdentaa sivuliikkeelle, ovat voittoja, jotka kyseisen sivuliikkeen oletettaisiin ansaitsevan markkinaehtoisesti erityisesti niiden liiketoimien yhteydessä, joita se suorittaa saman yhtiön muiden osien kanssa, jos se olisi erillinen ja riippumaton, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittava yritys, ottaen huomioon yhtiön sivuliikkeensä tai muiden osiensa kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit.

([185]) Sisäisiin raportointitarkoituksiin voidaan kuitenkin perustaa erillisiä tilejä, mutta ne eivät muodosta oikeudellisesti sitovia rajoja mahdollisille varoihin kohdistuville vaateille, eikä tällaisia tilejä tarvitse tarkastaa tai todentaa ulkoisesti. Tässä tapauksessa edes tällaista viitteellistä ja sisäistä rajaa ei kuitenkaan ollut olemassa tai sitä ei ollut toimitettu Irlannille, kun kiistanalaisia veropäätöksiä haettiin. Irlanti vahvisti, että ASI ei ilmoittanut Irlannin veroviranomaiselle päätoimipaikan ja sivuliikkeen erillisistä tileistä. Näin oli myös AOE:n kohdalla. Ks. johdanto-osan 101 kappale.

([186]) Ks. myös OECD:n voittojen kohdentamista koskeva raportti vuodelta 2010, jakso B-3, alajakso i, kohta 14, s. 14: ”Kuten etuyhteydettömien yritystenkin välillä, se, kumpi yhtiö omistaa varat ja kumpi yhtiö kantaa riskin, määritetään oikeudellisesti sitovilla sopimuksilla tai muilla todettavissa olevilla oikeudellisilla järjestelyillä. Samankaltaisia näkökohtia sovelletaan etuyhteydessä oleviin yrityksiin edellyttäen, että sopimukset tai oikeudelliset järjestelyt vastaavat niiden perustana olevaa todellisuutta […]. Erillisten yritysten yhteydessä ei yleensä myöskään ole ongelmallista määrittää, mille yritykselle pääoma kuuluu. Kiinteä toimipaikan yhteydessä tosiasiallinen ja oikeudellinen asema on kuitenkin se, että mikään yrityksen yksittäinen osa ei oikeudellisesti omista varoja, ota riskejä, omista pääomaa tai tee sopimuksia erillisten yritysten kanssa. Oikeudellisesta asemasta ei siis ole apua kiinteän toimipaikan yhteydessä, koska 7 artiklan 2 kohdan mukaan kiinteää toimipaikkaa on kohdeltava ikään kuin se olisi erillinen ja itsenäinen yritys, joka suorittaa omat tehtävänsä, ottaa omat riskinsä ja omistaa itse varansa tai käyttää niitä. Tästä syystä 7 artiklan markkinaehtoperiaatteen mukaan on laadittava mekanismi, jolla kohdennetaan riskit sekä varojen ja pääoman taloudellinen omistajuus hypoteettisesti erilliselle ja itsenäiselle kiinteälle toimipaikalle, liitetään hypoteettisesti erillisen ja itsenäiseen kiinteään toimipaikkaan erillisten yritysten ja kiinteän toimipaikan emoyrityksen välisistä liiketoimista johtuvat oikeudet ja velvollisuudet sekä tunnistetaan ja määritetään hypoteettisesti erillisen ja itsenäisen kiinteän toimipaikan ja sen emoyhtiön muiden osien välisten liiketoimien (eli yritysten sisäisten vastaavuuksien tai erillisten yritysten liiketoimien) luonne.”

(273) Irlanti vaikuttaa ([187]) Applen tavoin ([188]) hyväksyvän, että Irlannin veroviranomaisen olisi määrittäessään ulkomaisen yhtiön verotettavaa voittoa TCA 97:n 25 §:n mukaisesti otettava huomioon sen irlantilaisen sivuliikkeen varat, tehtävät ja riskit. Apple hyväksyy vastaavasti, että TCA 97:n 25 §:n mukainen voittojen kohdentaminen edellyttää, että sivuliike katsotaan itsenäiseksi yhteisöksi ([189]). Toisin kuin Irlanti esitti johdanto-osan 266 kappaleessa, varmistaakseen, että voittojen kohdentamiseksi irlantilaiselle sivuliikkeelle käytetyllä menetelmällä saadaan markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskeva luotettava arvio, Irlannin veroviranomaisen tehtävänä oli kuitenkin tarkistaa, olisiko Applen henkisen omaisuuden lisenssien kohdentaminen Irlannin ulkopuolelle irlantilaisten sivuliikkeiden sijasta voitu hyväksyä markkinaehtoisessa kontekstissa. Kun Irlannin veroviranomaista pyydettiin vahvistamaan Applen ehdottamat menetelmät voittojen kohdentamiseksi ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille, sen tehtävänä oli ensin tarkastella asianmukaisesti näiden yhtiöiden niiden irlantilaisten sivuliikkeiden ja muiden osien välityksellä käyttämiä varoja, hoitamia tehtäviä ja ottamia riskejä.

(274) Irlanti ja Apple esittävät vastaväitteenä, että alueperiaatteen mukaisesti ASI:tä ja AOE:tä voidaan verottaa vain niiden Irlannissa harjoittaman toiminnan tuottamasta voitosta. Irlannin verotusvalta rajoittuu vastaavasti yhtiön Irlannista peräisin oleviin tuloihin TCA 97:n 25 §:n mukaisesti ([190]). Komissio on samaa mieltä tästä alueperiaatteen kuvauksesta. Alueperiaate, jota komissio ei kyseenalaista, koskee kuitenkin verotusoikeutta. Tämä periaate ei merkitse sitä, ettei verohallinnon tarvitse määrittää ulkomaisen yhtiön sivuliikkeensä ja muiden osiensa välityksellä käyttämien varojen, hoitamien tehtävien ja ottamien riskien kohdentamista, yhtiön kokonaisuutena omistama henkinen omaisuus mukaan lukien, jotta tällaisen lähdetulon määrä voidaan määrittää tavalla, jolla saadaan markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta luotettavasti vastaava tulos. Irlanti ja Apple vaikuttavat tällä argumentillaan sekoittavan toisiinsa irlantilaisten sivuliikkeiden tuottaman lähdetulon verotusta koskevan alueperiaatteen ja huolellisuusperiaatteen, joka koskee tietojen keräämistä ASI:n ja AOE:n toimista, jotta varmistetaan varojen, tehtävien ja riskien markkinaehtoperiaatteen mukainen kohdentaminen näissä yhtiöissä niiden Irlannissa verotettavan voiton määrittämiseksi. Todennettaessa, saadaanko ulkomaisen yhtiön voitonkohdentamismenetelmällä markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskeva luotettava arvio, tietojen keräämisessä ei sovelleta mitään aluerajoja.

(275) Tehdessään selkoa siitä, missä Applen henkistä omaisuutta hallinnoidaan tai kenelle sitä koskevat lisenssit olisi kohdennettava, sekä ennakkoratkaisuhakemuksessa että Irlannin ja Applen myöhemmissä huomautuksissa todetaan, että henkistä omaisuutta hallinnoidaan Irlannin ulkopuolella ([191]). Niissä viitataan yhtäältä ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen suorittamiin toimiin ja toisaalta Apple Inc:n suorittamiin toimintoihin ja taloudellisiin toimiin, erityisesti Applen johtajien Yhdysvalloissa suorittamiin toimiin. Koska suurin osa ASI:n ja AOE:n hallitusten jäsenistä kuitenkin toimii Yhdysvalloissa ja on samalla Apple Inc:n palveluksessa ([192]), on epäselvää, ovatko toimet, joihin viitataan, ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen vai Apple Inc:n toimia. Komissio tarkastelee molempien skenaarioiden vaikutusta voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille johdanto-osan 276–307 kappaleessa ASI:n osalta ja johdanto-osan 308–318 kappaleessa AOE:n osalta.

([187]) Irlanti selitti, että TCA 97:n 25 §:n soveltaminen edellyttää Irlannin veroviranomaisen käyttävän harkintavaltaa ottamalla huomioon kunkin asian erityiset tosiseikat ja olosuhteet, joihin saattavat kuulua sivuliikkeen hoitamat tehtävät, sen mahdollinen osakkuus yhtiön varoissa, sivuliikkeen ottamien riskien luonne ja taso sekä sen kokonaispanos yhtiön voittoihin. Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 21 kohta.

([188]) Apple katsoo aloittamispäätöstä koskevien huomautustensa 154 ja 155 kohdassa, että TCA 97:n 25 §:n mukainen voittojen kohdentaminen tapahtuu seuraavien kriteerien perusteella: i) sivuliikkeen toiminta (erityisesti sivuliikkeen hoitamat tehtävät, hallussa pitämät varat ja ottamat riskit), ii) tämän toiminnan tuottama arvo ja sivuliikkeen maksamat tosiasialliset kustannukset sekä iii) vertailu muihin vertailukelpoisella sektorilla tai alalla toimiviin yrityksiin. Applen mukaan nämä keskeiset periaatteet olivat perusteena TCA 97:n 25 §:n soveltamiseen kiistanalaisten veropäätösten ajankohtana ja ne pätevät yhä edelleen. Ks. myös [Applen veroneuvojan] lausunto, josta on tehty selkoa johdanto-osan 204 kappaleessa.

([189]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 154 ja 155 kohta.

([190]) Irlannin 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje, s. 4.

([191]) Ks. esimerkiksi johdanto-osan 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 ja 210 kappale.

([192]) Ks. johdanto-osan 114 kappale.

b) **Varojen, tehtävien ja riskien kohdentaminen erilaisia liiketoimia harjoittavan sivuliikkeen ja sellaisen päätoimipaikan välillä, jota ei ole fyysisesti olemassa ja jolla ei ole työntekijöitä**

(276) Sekä ASI että AOE on perustettu Irlannissa. TCA 97:n 23A §:n mukaan kummankaan yhtiön, ASI:n ja AOE:n, verotuksellinen kotipaikka ei kuitenkaan ollut Irlannissa kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana. Ennen kuin TCA 97:n 23A §:ää muutettiin vuoden 2013 rahoituslailla, sen nojalla oli mahdollista katsoa, että Irlannissa perustetun yhtiön verotuksellinen kotipaikka oli muualla kuin Irlannissa, mikäli tietyt edellytykset täyttyivät. Koska sekä ASI:tä että AOE:tä koskeva määräysvalta on viime kädessä yhtiöllä, jonka verotuksellinen kotipaikka on maassa, jonka kanssa on tehty verosopimus, eli Apple Inc:lla, jonka verotuksellinen kotipaikka Yhdysvalloissa, ja koska ASI ja AOE harjoittivat elinkeinotoimintaa Irlannissa sivuliikkeidensä kautta ja niitä johdettiin ja niitä koskevaa määräysvaltaa käytettiin Irlannin ulkopuolella, ASI:n ja AOE:n verotuksellisen kotipaikan ei katsottu olevan Irlannissa TCA 97:n 23A §:n liiketoimintaan perustuvan poikkeuksen nojalla ([193]). Tässä suhteessa Apple esitti, ettei ASI:llä ja AOE:llä ole verotuksellista kotipaikkaa ”missään” ([194]), kun taas Irlanti katsoi, että molempien yhtiöiden ”toimintaa johdettiin ja niitä koskevaa määräysvaltaa käytettiin” Yhdysvalloista käsin ([195]). Kuten johdanto-osan 52 kappaleessa todettiin, kiistanalaisten verotuspäätösten voimassaoloaikana ASI:tä ja AOE:tä voitiin kuvailla lähinnä ”kansalaisuudettomiksi” verotuksellisen kotipaikan suhteen.

(277) Toisin kuin Irlanti väittää ([196]), komission tutkinnassa ei tarkasteltu TCA 97:n 23A §:n yhteensopivuutta valtiontukisääntöjen kanssa eikä kyseisen pykälän soveltamisesta valtiontukisääntöjen nojalla johtuvaa ASI:n ja AOE:n verotuksellisen kotipaikan puuttumista. Siinä ei myöskään tutkittu, onko Apple-konsernin yhtiöiden rakenne Irlannissa valtiontukisääntöjen mukainen. Kuten johdanto-osan 39 kappaleessa esitettiin, komission tutkinta koski lähinnä kiistanalaisia veropäätöksiä ja sitä, myönnettiinkö Irlannin veroviranomaisen näissä päätöksissä hyväksymillä voitonkohdentamismenetelmillä valtiontukea.

(278) Komissio huomauttaa kuitenkin, että ASI:n vuosikertomuksessa vuodelta 2007 ja tämän päätöksen kuvassa 6 esitetty ote ASI:n tarkastetusta tilinpäätöksestä vaikuttaa lähtevän siitä olettamuksesta, että ASI:n kirjanpidolliseen kokonaisvoittoon sovelletaan liikevoittoon sovellettavaa Irlannin yleistä 12,5 prosentin yhtiöverokantaa. Lisäksi kuvassa 6 esitetyssä tarkan verolaskelman selittävässä muistiossa selvennetään, että ”tämänhetkinen vero on Irlannin yleistä verokantaa matalampi” ([197]). Toisin sanoen Apple näyttää käyttäneen lähtökohtana ASI:n kirjanpidollista kokonaisvoittoa veroperusteena sen Irlannissa maksettavan yhtiöveron laskennassa, soveltaneen kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksyttyjä voitonkohdentamismenetelmiä tämän veroperusteen pienentämiseksi ja

([193]) Ks. johdanto-osan 50 kappale. Tarkastellessaan Irlannin voittojen kohdentamista ulkomaisen yhtiön sivuliikkeelle koskevaa veropäätöskäytäntöä (ks. johdanto-osan 384–396 kappale) komissio havaitsi muita Irlannissa perustettuja yhtiöitä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ollut Irlannissa, vaan veroalueella, josta käsin niitä johdettiin ja niitä koskevaa määräysvaltaa käytettiin. Irlannissa perustettujen yhtiöiden verotuksellisen kotipaikan ilmoitettiin olevan esimerkiksi […] (ks. yhtiö [I]) ja […] (ks. yhtiö [D]). Useissa tapauksissa ennakkoratkaisuhakemuksissa ei täsmennetty verotuksellista kotipaikkaa.

([194]) Applen toimitusjohtaja totesi Yhdysvaltojen senaatin pysyvän tutkintavaliokunnan voitonsiirtoja ulkomaille ja Yhdysvaltojen verolakia koskevassa kuulemisessa: ”Käsitykseni mukaan millään mainitsemallanne tytäryhtiöllä [AOI:llä, ASI:llä ja AOE:llä] ei ole verotuksellista kotipaikkaa” (Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)), 21. toukokuuta 2013, s. 45. Ks. myös tämä päätös 7, jossa on ote ASI:n vuoden 2012 vuosikertomuksesta, jonka mukaan yhtiöllä ei ole verotuksellista kotipaikkaa millään veroalueella.

([195]) Ks. johdanto-osan 51, 112 ja 200 kappale. Ks. myös Applen toimitusjohtajan Tim Cookin ja Apple Inc:n veroasioista vastaavan johtajan Phillip Bullockin lausunnot Yhdysvaltojen senaatin pysyvän tutkintavaliokunnan voitonsiirtoja ulkomaille ja Yhdysvaltojen verolakia koskevassa kuulemisessa (Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.)), 21. toukokuuta 2013, s. 41.

([196]) Ks. johdanto-osan 199 ja 200 kappale.

([197]) Verolaskelmaa esittäessään Apple ottaa lähtökohdaksi ASI:n kirjanpidollisen kokonaisvoiton (noin 1 844 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria tilivuonna 2007) ja soveltaa tähän kokonaisvoittoon liikevoittoon sovellettavaa Irlannin 12,5 prosentin verokantaa laskeakseen näin ASI:n Irlannissa maksettavaksi tulevan teoreettisen yhtiöveron (noin 230 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria). Tämän jälkeen se lisää tähän määrään 25 prosentin verokannan mukaan verotettaviin korkotuloihin liittyvän veron. Tulokseksi saadusta Irlannin yleisen verokannan mukaisesta maksettavan veron teoreettisesta määrästä Apple vähentää määrän, jolla teoreettinen veromäärä lasketaan ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytylle veron tasolle (noin 8,9 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria). Tämä noin 224 miljoonan dollarin suuruinen vähennys esitetään ”alemman verokannan mukaan verotetusta tulosta” johtuvana oikaisuna.

hyväksyneen, että ASI:n Irlannissa maksama yhtiövero oli matalampi kuin Irlannissa verovelvollisiin yhtiöihin yleisesti sovellettava verokanta ([198]).

(279) Kun tämä on todettu, on sen selvittämiseksi, aiheuttavatko kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät ASI:n ja AOE:n kaltaisille yhtiöille valikoivan edun (ja ovatko ne siten valtiontukea), määritettävä, johtavatko nämä menetelmät sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta ([199]). Tämä riippuu siitä, tuottavatko nämä menetelmät luotettavan arvion voitosta, jonka näiden yhtiöiden irlantilaiset sivuliikkeet olisivat tuottaneet markkinaehtoisesti etenkin liiketoimissaan emoyhtiöidensä muiden osien kanssa, jos ne olisivat erillisiä ja riippumattomia, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittavia yrityksiä ([200]). Koska kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana ASI:llä ei ollut muita sivuliikkeitä Irlannin ulkopuolella ja AOE:n ainoa Irlannin ulkopuolinen sivuliike oli Singaporessa, mutta Irlanti tai Apple ei missään vaiheessa esittänyt, että tämä sivuliike suorittaisi tehtäviä, jotka tuottavat AOE:n kokonaistuloksen, johti Irlannin veroviranomaisen hyväksymä perustelematon olettama, jonka mukaan Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, siihen, että nämä lisenssit kohdennettiin ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoille verotusta varten.

(280) Ennen kuin Irlannin veroviranomainen hyväksyi voitonkohdentamismenetelmät, jotka perustuivat siihen perustelemattomaan olettamaan, että Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, sen olisi näin ollen pitänyt tutkia, oliko tämä ASI:n ja AOE:n sisäinen voittojen kohdentaminen voitu hyväksyä markkinaehtoisessa kontekstissa kahden irlantilaisten sivuliikkeiden ja ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen kanssa samankaltaisessa tilanteessa olevan etuyhteydettömän yhtiön välillä. Tätä varten Irlannin veroviranomaisen olisi pitänyt vahvistaa, että nämä lisenssit todella on kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, ottamalla huomioon näiden yhtiöiden irlantilaisten sivuliikkeidensä ja päätoimipaikkojensa välityksellä käyttämät varat, hoitamat tehtävät ja ottamat riskit. Kuten johdanto-osan 281–293 kappaleessa osoitettiin, jos Irlannin veroviranomainen olisi suorittanut tällaisen tarkastelun, sen olisi pitänyt päätellä, että Applen henkiseen omaisuuteen liittyvien toimien puute kummankin yhtiön päätoimipaikan tasolla merkitsi sitä, että nämä lisenssit olisi kohdennettava irlantilaisille sivuliikkeille verotusta varten, mikä oli ainoa mahdollinen johtopäätös siitä, ettei niitä ollut kohdennettu päätoimipaikoille.

(281) Komissiolle esitettyjen tosiseikkojen perusteella ([201]) vaikuttaa siltä, että kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana ASI:n ja AOE:n päätoimipaikat olivat olemassa vain paperilla, koska ASI:tä ja AOE:tä ei ollut fyysisesti olemassa eikä niillä ollut työntekijöitä Irlannin ulkopuolella tänä aikana. Koska työntekijöitä ei ollut, ainoat henkilöt, jotka olisivat voineet hoitaa päätoimipaikkojen tehtävät, olivat niiden hallitukset.

(282) Apple väittää useaan otteeseen, että ASI:n ja AOE:n hallitukset hoitivat henkisen omaisuuden hallinnointitehtävät ([202]). Ainoa ASI:n ja AOE:n hallitusten kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana suorittamista toimista toimitettu näyttö ovat kuitenkin hallitusten kokouksissa tehdyt päätökset, jotka on kirjattu kyseisen

([198]) Samanlaista menettelyä noudatetaan ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen maksettavaksi tulevan yhtiöveron laskennassa kuvassa 7, mutta siinä Apple soveltaa ASI:n kirjanpidolliseen kokonaisvoittoon [1–5] prosentin yhtiötuloverokantaa. Luku [1–5] prosenttia esitetään kaikkien niiden veroalueiden keskimääräisenä verokantana, joilla ASI toimii. Apple ei esitä mitään tarkempia tietoja tai selityksiä siitä, miten [1–5] prosenttiin on päädytty. Näyttää mahdottomalta sovittaa [1–5] prosentin verokanta yhteen minkään niillä veroalueilla kannettavan veron keskiarvon kanssa, joilla ASI toimii, koska ASI:llä on veronalaista toimintaa vain Irlannissa.

([199]) Ks. johdanto-osan 258 kappale.

([200]) Ks. johdanto-osan 272 kappale.

([201]) Kuten työntekijöiden puute, pysyvän toimipaikan puute ja se, ettei ole viitattu mihinkään Apple Inc:stä erillisiin toimistotiloihin.

([202]) Ks. johdanto-osan 113, 163, 189, 205 ja 210 kappale.

ajanjakson pöytäkirjoihin. Pöytäkirjat toimitettiin komissiolle tutkinnan aikana ja ne on kuvattu tämän päätöksen taulukoissa 4 ja 5. Nämä pöytäkirjat eivät osoita ASI:n ja AOE:n hallitusten suorittaneen aktiivisia ja ratkaisevia tehtäviä Applen henkisen omaisuuden lisenssin hallinnoinnissa ja tosiasiallisessa valvonnassa. Komissiolle toimittamissaan huomautuksissa, joissa kuvailtiin näissä hallitusten kokouksissa käytyjä keskusteluja, Apple itse ei hallitusten toiminnan tiivistelmässä maininnut mitään henkiseen omaisuuteen liittyviä keskusteluja ([203]).

(283) Huomionarvoista on myös, että pöytäkirjat eivät sisällä mitään keskusteluja päätöksistä tehdä kustannusjakosopimus tai muuttaa sitä. Kuten 2.5.4 jaksossa todettiin, kustannusjakosopimusta on vuoden 1991 jälkeen muutettu useita kertoja, varsinkin vuonna 2009. Irlanti väittää, että ASI:n ja AOE:n hallitukset tekivät ratkaisevat päätökset kustannusjakosopimukseen osallistumisesta ja myös siitä aiheutuvien huomattavien kustannusten rahoittamisesta ([204]), ja Applen mukaan hallitukset päättivät useista kustannusjakosopimuksen muutoksista ([205]), mutta näiden väitteiden vastaisesti hallitusten kokouspöytäkirjoihin ei ole kirjattu mitään keskusteluja vuoden 2009 muutoksesta tai muita keskusteluja kustannusjakosopimuksesta tai Applen henkisestä omaisuudesta ([206]), ennen kuin Applen uudesta rakenteesta Irlannissa keskusteltiin vuoden 2014 lopulla ([207]).

(284) Koko vuodesta 1980 vuoteen 2015 ulottuvan ajanjakson aikana, jolta komissiolle on toimitettu pöytäkirjat, missään pöytäkirjassa ei mainita mitään kustannusjakosopimusta koskevia keskusteluja ennen […] hallituksen elokuussa 2014 pitämän kokouksen pöytäkirjaa. Tämä […] hallituksen kokous oli ensimmäinen kerta, kun […]. Silloinkin, kun kustannusjakosopimukseen viitataan, pöytäkirjoissa viitataan muihin, kustannusjakosopimuksesta ASI:n ja AOE:n puolesta keskustelleisiin henkilöihin, jotka eivät olleet ASI:n tai AOE:n hallituksen jäseniä ja jotka eivät olleet läsnä kyseisessä kokouksessa ([208]). Kaikista komission tarkastelemista pöytäkirjoista käy joka tapauksessa selvästi ilmi, että ASI:n ja AOE:n hallitukset alkoivat keskustella kustannusjakosopimuksesta vasta vuoden 2014 lopussa, […], eivätkä silloin, kun […], johon kiistanalaisia veropäätöksiä sovellettiin, otettiin käyttöön ([209]).

(285) Komissiolle toimitetut hallitusten kokouspöytäkirjat osoittavat, että hallitukset eivät käyneet yksityiskohtaisia liiketoimintaa koskevia keskusteluja ennen keskusteluja Applen uudesta rakenteesta Irlannissa, jonka tuloksena vuoden 2007 päätöstä lakattiin Applen mukaan soveltamasta ASI:n ja AOE:n vuotuisten Irlannissa verotettavien voittojen määrittämiseen. Taulukoissa 4 ja 5 esitetty yhteenveto pöytäkirjoista havainnollistaa tammikuusta 2009 syyskuuhun 2011 käytyjä keskusteluja ASI:n osalta ja joulukuusta 2008 syyskuuhun 2011 käytyjä keskusteluja

([203]) Apple tiivisti [Applen veroneuvojan] lausunnon hallitusten kokouksissa toteutettujen toimien osalta seuraavasti: ”AOE:n/ASI:n hallitusten pöytäkirjat […] osoittavat, että ASI:n/AOE:n kannalta strategisesti keskeisen tärkeitä seikkoja, kuten i) investointipäätösten, pankkitilivaltuuksien ja pääoman säilyttämisen kaltaisia rahoituskysymyksiä, ii) tilinpäätösten käsittelyä ja hyväksymistä sekä iii) liiketoimintaa koskevia tietyissä rajoissa annettavia valtuutuksia, koskeva päätöksenteko on tapahtunut Yhdysvalloissa eikä Irlannissa”. Syyskuun 7. päivänä 2015 toimitetut huomautukset, s. 7; ks. johdanto-osan 205 kappale.

([204]) Ks. Irlannin 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje, s. 3.

([205]) Ks. johdanto-osan 113 kappale.

([206]) Keskustelut elokuussa 2013 pidetyissä ASI:n ja AOE:n hallitusten kokouksissa, joissa valtakirja henkisen omaisuuden suojaamiseksi väitetysti myönnettiin, koskivat sellaista henkiseen omaisuuteen liittyvää toimintaa, jota kustannusjakosopimuksen mukaan sen paremmin ASI kuin AOE ei pystynyt toteuttamaan. Tästä syystä tällaisten toimien delegoiminen konsernin Yhdysvalloissa oleville työntekijöille ei periaatteessa ollut tarpeen, koska ilman delegointiakin vain Apple Inc. sai kustannusjakosopimuksen mukaan puolustaa henkistä omaisuutta. Ks. johdanto-osan 127 kappale.

([207]) Ks. 2.5.7 jakso.

([208]) Pöytäkirjan mukaan […]. Ks. ASI:n hallituksen […] päivänä elokuuta 2014 pidetyn kokouksen pöytäkirja, s. 7.

([209]) Ks. johdanto-osan 136 kappale.

AOE:n osalta ([210]). Lukuun ottamatta yhtä liiketoimintapäätöstä siirtää varoja AOE:n Singaporen sivuliikkeeltä toiselle Apple-konsernin yhtiölle ([211]) nämä pöytäkirjat osoittavat, että ASI:n ja AOE:n hallitusten keskustelut koskivat lähinnä hallinnollisia tehtäviä eli tilinpäätösten hyväksymistä ja osinkojen saamista ([212]) eivätkä Applen henkisen omaisuuden lisenssien hallinnoinnin kannalta aktiivisia tai ratkaisevia tehtäviä.

(286) Irlanti esittää vastaväitteenä, että liiketoimintapäätöksiä ei tehdä Irlannissa ([213]). ASI:n ja AOE:n hallitusten pöytäkirjat viittaavat kuitenkin siihen, että useat tehtävät, muun muassa hallituksen täysimääräiset tehtävät, on satunnaisesti ulkoistettu Irlannissa toimiville Applen työntekijöille ([214]). Näin ollen Irlanti ei voi väittää, että mitään merkittäviä tehtäviä ei ole suoritettu Irlannissa. Joka tapauksessa päätoimipaikkojen toimet on mahdollista jäljittää ja rajata tarkasti ASI:n ja AOE:n hallitusten kokouspöytäkirjojen avulla, mutta näin ei voida tehdä satoja eri aloilla toimivia työntekijöitä työllistävissä irlantilaisissa sivuliikkeissä harjoitettavan toiminnan osalta.

(287) Apple väittää, että ASI:n ja AOE:n hallitusten tehtävät on hoidettu ”lukemattomin eri tavoin” ([215]) täsmentämättä lähemmin näitä tapoja. Koska ”lukemattomilla” ilmeisesti tässä yhteydessä kuitenkin tarkoitetaan määrittelemätöntä ja määrältään epämääräistä joukkoa tekijöitä, joita ei voida todentaa tai rajata tarkasti, tällaisiin määrittelemättömiin tekijöihin perustuva voitonkohdentamismenetelmä ei voi johtaa markkinalähtöiseen tulokseen, koska menetelmästä ei voida tehdä objektiivisesti markkinaehtoperiaatteen mukaista arviointia. Koska suurin osa ASI:n ja AOE:n hallitusten jäsenistä toimii Yhdysvalloissa ja on samalla Apple Inc:n työntekijöitä, jos nämä tehtävät olisivat olleet huomattavia, ASI:llä ja AOE:llä olisi joka tapauksessa periaatteessa katsottu olevan pysyvät toimipaikat Yhdysvalloissa. Sama pätee ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen väitettyihin toimiin hallitusten kokousten ulkopuolella. ASI:n tapauksessa komissio toteaa lisäksi, että sen hallituksen jäsenet eivät saaneet mitään korvausta, ja olettaen, että hallituksen jäsenet saavat markkinaehtoisen korvauksen, myös tämä seikka vahvistaa, että heidän toimintansa ei ollut ASI:n päätoimipaikan kannalta arvokasta.

(288) Sen lisäksi, että nämä päätoimipaikat eivät hoitaneet Applen henkisen omaisuuden lisenssien hallinnoinnin kannalta aktiivisia tai ratkaisevia tehtäviä, niillä ei myöskään ollut valmiuksia hoitaa tällaisia tehtäviä kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana. Applen huomautuksissa kuvatut Applen henkiseen omaisuuteen liittyvät hallinnointitoimet (kuten päätökset henkisen omaisuuden kaupallistamisesta, tuotteiden valmistustavasta

([210]) Irlannin 22. huhtikuuta 2016 toimittamassa yleiskatsaustaulukossa luetellaan 57 ASI:n hallituksen kokousta, jotka pidettiin ASI:n hallituksen ensimmäisestä kokouksesta 5. huhtikuuta 1990 tilikauden 2014 loppuun (tilinpäätöksen mukaan 27. syyskuuta 2014). Lisäksi Apple ei toimittanut Yhdysvaltojen senaatille toimitettuja vuosina 2006–2012 pidettyjen hallitusten kokousten tiivistelmiä. Apple viittasi tiivistelmään 15. huhtikuuta 2015 toimittamissaan huomautuksissa (ks. Applen 22. huhtikuuta 2016 päivätty kirje, s. 18). Irlannin toimittamassa taulukkomuotoisessa yleiskatsauksessa ei tosiaan mainita 30:tä hallituksen kokousta vuosilta 2006–2012, jolta ajalta Irlanti toimitti pöytäkirjat samana päivänä, 22. huhtikuuta 2016. Irlanti toimitti kolmen muun tänä ajanjaksona väitetysti pidetyn hallituksen kokouksen pöytäkirjat 24. toukokuuta 2016. Lisäksi Applen Yhdysvaltojen senaatille toimittamassa taulukossa ASI:n hallituksen kokouksista, jonka Irlanti toimitti komissiolle 15. huhtikuuta 2015, luetellaan viisi muuta vuosina 2006–2010 pidettyä ASI:n hallituksen kokousta, joiden pöytäkirjoja Irlanti ei ole toimittanut komissiolle. Näin ollen kaikkien hallitusten kokousten lukumäärä on 90 komissiolle toimitettujen pöytäkirjojen perusteella ja 92, jos kaikki Yhdysvaltojen senaatille toimitetussa taulukossa luetellut kokoukset todella pidettiin (Yhdysvaltojen senaatille ilmoitetuista kokouksista tammikuussa 2008 ja lokakuussa 2009 pidetyistä kokouksista ei ole toimitettu pöytäkirjoja). Molemmissa tapauksissa hallitusten kokousten vuosittainen lukumäärä vuodesta 1990 syyskuun loppuun 2014 on keskimäärin alle neljä. Lisäksi Irlannin 22. huhtikuuta 2016 toimittamien tietojen perusteella vuosina 1993–1997 ei pidetty hallituksen kokouksia, vaan päätökset tehtiin hallituksen kirjallisilla päätöksillä. Näin tapahtui 22. huhtikuuta 2016 toimitettujen tietojen perusteella myös vuonna 2008.

([211]) Viittauksessa tähän liiketoimintapäätökseen ilmeisesti vain kirjataan siirto sinänsä, joka ei liity henkisen omaisuuden hallinnointiin, vaan merkitsee pelkkää toiminnan uudelleenjärjestämistä, eikä hallitus vaikuta keskustelleen siirron hinnasta tai ehdoista.

([212]) Tämä vahvistetaan [Applen veroneuvojan] lausunnossa, ks. johdanto-osan 205 kappale.

([213]) Ks. Irlannin 5. syyskuuta 2014 toimittamien aloittamispäätöstä koskevien huomautusten 12 kohta.

([214]) Ks. esimerkiksi ASI:n hallituksen kokous 22. kesäkuuta 2010 ja AOE:n hallituksen kokous 20. heinäkuuta 2009, taulukot 4 ja 5. Molemmissa kokouksissa annettiin Irlantiin sijoittautuneiden Applen tytäryhtiöiden tilinpäätöstietojen mukaan valtakirja Cathy Kearneylle ja Michael O'Sullivanille, jotka ovat Applen Irlannissa toimivia työntekijöitä. Ks. myös AOE:n hallituksen 15. marraskuuta 2010 pitämän kokouksen pöytäkirja, jonka mukaan Apple Corkin tilajohtaja David O'Connell oli neuvotellut AOE:n puolesta paikallisten kiinteistövälitykseen erikoistuneiden lakimiesten kanssa Apple Corkin laitoksen tarpeisiin soveltuvan lisävarastotilan vuokraamisesta tuotannon laajentamisen helpottamiseksi.

([215]) Ks. johdanto-osan 113 kappale.

ja markkinointikampanjoiden suunnittelusta sekä yhtiöiden tekemien t&k-investointien määristä) ([216]) edellyttävät aktiivista hallinnointia, eikä niitä voida hoitaa satunnaisilla hallituksen päätöksillä. Tästä syystä ASI ja AOE eivät voineet hoitaa niitä irlantilaisten sivuliikkeidensä ulkopuolella, koska päätoimipaikoilla ei ollut valmiuksia tehdä aktiivisia hallinnointipäätöksiä, sillä niillä ei ollut työntekijöitä.

(289) Ratkaisevinta on, että monet kustannusjakosopimuksessa luetellut tehtävät ja riskit, jotka on esitetty tiivistäen tämän päätöksen kaavioissa 8 ja 9 ([217]), voitiin hoitaa ja ottaa vain irlantilaisissa sivuliikkeissä eikä päätoimipaikoissa. Päätoimipaikka, jolla ei ole työntekijöitä, ei voi hoitaa esimerkiksi tuotteiden laadunvalvontaa. Myöskään t&k-laitosten hallinnointi ei vaikuta mahdolliselta ilman työntekijöitä. Koska nämä tehtävät ja riskit on hoidettava ja otettava kustannusjakosopimuksen mukaisesti ja ASI ja AOE ovat sen osapuolia, kustannusjakosopimusta ei voida tosiasiallisesti panna täytäntöön, elleivät irlantilaiset sivuliikkeet osallistu sen täytäntöönpanoon ([218]).

(290) Apple katsoo [Applen veroneuvojan] erilliskertomuksen perusteella, jossa myös kohdennetaan Applen henkisen omaisuuden lisenssit Irlannin ulkopuolelle, että ASI ja AOE pystyvät tekemään tarvittavat strategiset päätökset vähentääkseen yhtiöiden altistumista riskille normaalissa liiketoiminnassaan irlantilaisten sivuliikkeiden ulkopuolella ([219]). On kuitenkin selvää, että irlantilaisten sivuliikkeidensä ulkopuolella ASI ja AOE eivät pysty seuraamaan liiketoimintariskiä, koska niillä ei ole työntekijöitä. Sellaiselle yhtiön osalle, joka ei kykene hallitsemaan, valvomaan ja seuraamaan riskiä, ei pitäisi kohdentaa tällaista riskiä verotusta varten ([220]). Tämä vastaa sitä taloudellista tosiseikkaa, että järkevä taloudellinen toimija ei uskoisi riskiä osapuolelle, joka ei kykene ottamaan tällaista riskiä ja hallitsemaan sitä. Kuten jäljempänä johdanto-osan 308–318 kappaleessa lähemmin selitetään, komissio ei voi tässä suhteessa hyväksyä Applen toimittamissa [Applen veroneuvojan] erilliskertomuksessa ja [Applen toisen veroneuvojan] erilliskertomuksessa esitettyjä perusteluja, sillä niissä ASI:n ja AOE:n voittojen kohdentamisen arviointiin sisällytetään Apple Inc:n hoitamia tehtäviä. ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet eivät ole Apple Inc:n sivuliikkeitä, vaan Apple Inc. on erillinen oikeushenkilö, joka kirjaa ASI:n ja AOE:n voitoista erillisiä voittoja.

(291) Koska päätoimipaikkojen tasolla ei ole toimintaa, vain rajoitetut riskit, joita voidaan valvoa satunnaisilla hallitusten kokouksilla, voidaan asianmukaisesti kohdentaa päätoimipaikoille verotusta varten. Kuten johdanto-osan 285 kappaleessa todettiin, komission tarkastelemat hallitusten kokouspöytäkirjat koskivat lähinnä rahoituspäätöksiä, kuten päätöksiä osinkojen jakamisesta ja kassavirran hallinnasta. Viimeksi mainitun osalta molemmat yhtiöt saavat korkotuloja likviditeetin passiivisesta hallinnasta, jonka niiden hallitukset ovat ulkoistaneet Braeburnille, kuten hallitusten kokouspöytäkirjoista ilmenee ([221]). Koska tällaiset passiiviset hallinnointitehtävät eivät edellytä aktiivista päivittäistä hallinnointia eikä likviditeetin hallinta ole ASI:n ja AOE:n ydintoiminto, komissio hyväksyy, että ASI:n ja AOE:n tästä passiivisesta hallinnointitoiminnosta peräisin olevat korkotulot kohdennetaan päätoimipaikoille verotusta varten.

(292) Sitä vastoin ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoille ei olisi pitänyt kohdentaa mitään aktiivisesti hallinnoitua henkistä omaisuutta, kuten Applen henkisen omaisuuden lisenssejä, joita ASI:llä ja AOE:llä on kustannusjakosopimuksen mukaan oikeus hyödyntää, toisin kuin kiistanalaisilla veropäätöksillä vahvistetun perustelemattoman olettaman perusteella tehtiin. Tiettyinä vuosina hallitukset eivät pitäneet yhtään fyysistä kokousta: ne hyväksyivät vain

([216]) Ks. johdanto-osan 163 kappale.
([217]) Ks. johdanto-osan 122 kappale.
([218]) Applen mukaan kustannusjakosopimuksen liitteen taulukoissa ei lueteltu toimia, jotka kukin osapuoli tosiasiallisesti toteutti, vaan toimet, jotka kukin osapuoli oli valtuutettu toteuttamaan, ks. johdanto-osan 124 kappale. Tämä Applen kustannusjakosopimuksesta jälkikäteen tekemä tulkinta ei saa vahvistusta kustannusjakosopimuksen tekstistä, joka ei sisällä tällaista ehtoa tai rajoitusta.
([219]) Ks. johdanto-osan 167 kappale.
([220]) Kuten vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.49 kohdassa selitetään, yksi väitetyn riskin kohdentamisen taloudellisen sisällön tarkastelussa huomioon otettava tekijä ovat tällaisen kohdentamisen seuraukset markkinaehtoisissa liiketoimissa. Markkinaehtoisissa liiketoimissa on yleensä osapuolten kannalta järkevää, että niille kohdennetaan suurempi osuus niistä riskeistä, joihin ne voivat vaikuttaa suhteellisesti enemmän.
([221]) Ks. johdanto-osan 108 kappale.

kirjallisia päätöksiä, mikä rajoittaa hallituksen päätöksentekoprosessia ja päätoimipaikkojen kykyä tehdä aktiivisia hallinnointipäätöksiä. Niinä harvoina kertoina, kun hallitus keskusteli ASI:n jakelu- tai valmistusliiketoiminnasta, pöytäkirjoissa viitataan järjestelmällisesti ASI:n ja muiden osapuolten välisiin aiempiin keskusteluihin ([222]).

(293) Yhteenvetona voidaan todeta, että jos Irlannin veroviranomainen olisi asianmukaisesti tarkistanut, pitäisikö ASI:n ja AOE:n hallussa olleet Applen henkisen omaisuuden lisenssit kohdentaa Irlannin ulkopuolelle ennen tähän olettamaan perustuvien voitonkohdentamismenetelmien hyväksymistä, se olisi päätellyt, että ASI:n ja AOE:n päätoimipaikat eivät valvoneet tai hallinnoineet eivätkä pystyneet valvomaan tai hallinnoimaan Applen henkisen omaisuuden lisenssejä siten, että niistä olisi johtunut näiden yhtiöiden kirjaamien kaltaisia tuloja. Jos ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet olisivat erillisiä ja riippumattomia, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittavia yrityksiä, ottaen huomioon näiden yhtiöiden sivuliikkeidensä ja päätoimipaikkojensa kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit, ne eivät olisi näin ollen hyväksyneet tähän olettamaan perustuvaa voitonkohdentamismenetelmää, jonka tuloksena kaikki pienennettyyn kustannusperustaan perustuvan rajoitetun voittolisän ylittävät ASI:n ja AOE:n voitot kohdennetaan päätoimipaikoille eikä näille sivuliikkeille.

(294) Kuten johdanto-osan 281–292 kappaleessa osoitettiin, tämän päätelmän tekemiseen tarvittavat tiedot olivat Irlannin veroviranomaisen saatavilla tai ne olisi voitu saattaa sen saataville kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana ([223]). Nämä tiedot vahvistavat luotettavasti ja suorasti, että ASI:n ja AOE:n hallussa olleita Applen henkisen omaisuuden lisenssejä ei olisi pitänyt kohdentaa päätoimipaikoille verotusta varten. Toisin kuin Irlanti väittää ([224]), näitä tietoja ei olisi pitänyt jättää huomiotta kohdennettaessa voittoja irlantilaisille sivuliikkeille, koska niiden avulla Irlannin veroviranomainen voi luotettavammin päätellä, saadaanko Applen ehdottamilla voitonkohdentamismenetelmillä markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskeva luotettava arvio, kuin ainoastaan irlantilaisten sivuliikkeiden toimintaa koskevien tietojen perusteella.

(295) Siinäkin tapauksessa, että hyväksytään Irlannin perustelu, jonka mukaan voittojen kohdentamisessa tarvitsee ottaa huomioon vain irlantilaisten sivuliikkeiden käyttämät varat, hoitamat tehtävät ja ottamat riskit, minkä komissio kiistää, Irlannin veroviranomaisen olisi vähintään pitänyt vahvistaa, että Applen henkisen omaisuuden lisenssejä ei pitäisi kohdentaa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille verotusta varten. Kuten johdanto-osan 296–304 kappaleessa selitettiin, Irlannin veroviranomaiselle ilmoitettiin näiden sivuliikkeiden hoitavan tehtäviä, joiden kannalta kyseisten lisenssien käyttö oli ratkaisevan tärkeää, ja oli olemassa viitteitä siitä, että nämä sivuliikkeet itse asiassa hoitivat henkiseen omaisuuteen liittyviä tehtäviä, jotka olivat oleellisia tuotemerkin tunnettuuden ja tunnistamisen lisäämiseksi EMEIA-alueella. Tästä syystä Irlannin veroviranomaisen olisi kuulunut vähintään vahvistaa, että Applen henkisen omaisuuden lisenssejä ei pitäisi edes osittain kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille, ennen kuin se hyväksyi voitonkohdentamismenetelmät, jotka perustuivat siihen perustelemattomaan olettamaan, että Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle.

(296) ASI:n osalta Irlannin veroviranomaiselle ilmoitettiin, että ASI:n irlantilainen sivuliike vastaa lähinnä hankinta-, myynti- ja jakelutoiminnoista, jotka liittyvät Applen tuotteiden myyntiin etuyhteydessä oleville osapuolille ja kolmantena osapuolena oleville asiakkaille EMEIA- ja APAC-alueilla ([225]). Koska tällä sivuliikkeellä oli lupa jaella Applen merkkituotteita, sen toiminta edellytti Applen tavaramerkin käyttöoikeutta, joka myönnettiin koko ASI:lle Applen henkisen omaisuuden lisenssien muodossa. Vaikka Irlannin veroviranomainen ei katsonut, että Applen

([222]) Ks. johdanto-osan 284 kappale, joka koskee ainoata kustannusjakosopimuksesta hallituksen tasolla käytyä keskustelua. Tämä tapahtui vuonna 2014 Applen Irlannissa käyttöön ottaman uuden yritysrakenteen yhteydessä. ASI:n hallitus keskusteli 27. maaliskuuta 2012 ADI:n alueiden jakamisesta. Tämän kokouksen pöytäkirjan mukaan hallituksen kokoukselle ilmoitettiin, että ASI:n ja Apple Distribution Internationalin (ADI) välillä oli käyty keskusteluja ADI:n ehdotetusta nimittämisestä Euroopan alueen jakelijaksi. Tämä lausuma viittaa siihen, ettei ASI:n hallitus osallistunut aktiivisesti keskusteluihin, joista sille raportoitiin, vaan että muut ASI:tä edustavat henkilöt osallistuivat näihin keskusteluihin.

([223]) Kun otetaan huomioon tiedot päätoimipaikkojen toimintavalmiuksien puuttumisesta, jotka olisivat voineet olla Irlannin käytettävissä, Irlanti olisi huolellisesti toimiessaan pyytänyt tietoja hallitusten tosiasiallisesta toiminnasta kiistanalaisia päätöksiä sovellettaessa vahvistaakseen päätöksillä hyväksytyn olettaman, jonka mukaan henkinen omaisuus oli kohdennettava Irlannin ulkopuolelle.

([224]) Ks. johdanto-osan 266 ja 274 kappale.

([225]) Ks. johdanto-osan 54 kappale.

henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle verotusta varten, sen olisi näin ollen pitänyt ainakin analysoida, miten tämän sivuliikkeen mahdollisuus käyttää Applen henkistä omaisuutta, jota se tarvitsi tehtäviensä hoitamiseksi, oli varmistettu ja järjestetty yhtiön sisällä. Siitä, että tällainen analyysi olisi tehty, ei ole näyttöä.

(297) Jos tällainen analyysi olisi tehty, on ilmeistä, että ASI:n irlantilainen sivuliike, joka suorittaa Applen tuotteiden myyntiin liittyviä hankinta-, myynti- ja jakelutoimintoja, vastaa monista tehtävistä, jotka ovat oleellisia Applen tavaramerkin kehittämiseksi ja ylläpitämiseksi paikallisilla markkinoilla sekä asiakkaiden merkkiuskollisuuden varmistamiseksi näillä markkinoilla ([226]). ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle esimerkiksi aiheutui lokalisointiin ja maailmanlaajuisten markkinointistrategioiden toteuttamiseen liittyviä paikallisia markkinointikustannuksia suoraan kolmansien markkinointipalvelujen tarjoajien kanssa. Tavaramerkkistrategian mukauttaminen paikallisiin markkinoihin oli keskeinen tehtävä tavaramerkin kehittämiseksi kullakin alueella, ja sivuliikkeelle kohdennettiin maailmanlaajuisten ja paikallisten mainosohjelmien kustannuksia tämän tehtävän suorittamiseksi ([227]).

(298) ASI:n irlantilainen sivuliike vastasi myös alueellisten tietojen keräämisestä ja analysoinnista arvioidakseen Applen tuotteiden odotettavissa olevaa kysyntää ([228]), mikä vaikuttaa välttämättömältä tehtävältä Applen henkisen omaisuuden hyödyntämiseksi EMEIA-alueella.

(299) ASI:n irlantilainen sivuliike myös vastasi täysin AppleCare-asiakastukipalvelusta, joka tarjoaa myynnin jälkeisiä tuki- ja korjauspalveluja koko EMEIA-alueella. Tämä tehtävä vaikuttaa suorasti tavaramerkin maineeseen, ja sillä pyritään takaamaan asiakastyytyväisyys. Se sisältää vastuun takuu- ja korjausohjelmista ([229]). Näin ollen ASI:n irlantilainen sivuliike kantoi suuria tuotteiden ja teknologian tulokseen liittyviä riskejä.

(300) Lisäksi Apple luokitteli [50–60] ASI:n [300–400] kokoaikavastaavasta työntekijästä, jotka kaikki toimivat Irlannissa, t&k-henkilöstöksi vuonna 2014 ([230]).

(301) AOE:n osalta Irlannin veroviranomaiselle ilmoitettiin, että sen irlantilainen sivuliike vastaa erikoistuneen tietokonetuotevalikoiman valmistuksesta ja kokoamisesta EMEIA-alueelle. Tässä ominaisuudessa AOE:n irlantilainen sivuliike kehitti nimenomaan Appleen liittyviä prosesseja ja valmistusta koskevaa asiantuntemusta ja hoiti laadunvarmistus- ja laadunvalvontatehtäviä ([231]), joita tarvitaan tavaramerkin arvon säilyttämiseksi ([232]).

(302) Lisäksi kun Apple esitti AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen havainnollistavan tilinpäätöksen toimittamismallin Irlannin veroviranomaiselle saadakseen vuoden 1991 veropäätöksen, se kohdensi kustannusjakosopimukseen liittyvät kustannukset tälle sivuliikkeelle eikä sen päätoimipaikalle ([233]). Vaikka Irlannin veroviranomainen ei vaikuta tarkastelleen kustannusjakosopimuksen ehtoja antaessaan kiistanalaiset veropäätökset, sen, että Apple itse kohdensi kustannusjakosopimuksen kustannukset AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle, olisi pitänyt saada Irlannin veroviranomaisen kyseenalaistamaan sen lopulta hyväksymien voitonkohdentamismenetelmien taustalla olevan perustelemattoman olettaman, että Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle.

([226]) PwC:n erillisraportin liite 1, s. 8.
([227]) PwC:n erillisraportin liite 1, s. 8.
([228]) PwC:n erillisraportin liite 1, s. 10.
([229]) PwC:n erillisraportin liite 1, s. 10–11.
([230]) Näiden työntekijöiden tehtäväryhmä oli ”Lokalisointi ja tuotetestaus”. Apple totesi, että vaikka työntekijät on luokiteltu t&k-henkilöstöksi, he eivät osallistu henkisen omaisuuden luomiseen, hallinnointiin, käyttöön tai strategiseen ohjaamiseen, ks. Irlannin 29. tammikuuta 2016 päivätty kirje, s. 27.
([231]) PwC:n erillisraportti, s. 13.
([232]) AOE:n irlantilainen sivuliike kantoi myös valmistus- ja varastoriskin, PwC:n erillisraportti, s. 13.
([233]) Ks. [Applen veroneuvojan] 16. tammikuuta 1991 päivätty kirje, johdanto-osan 66 kappale. Tämä kirje sisältää liitteen, jonka otsikkona on ”Apple Computer Ltd Irish Branch Filing Format Illustrative Figures” (”Apple Computer Ltd:n irlantilaisen sivuliikkeen tilinpäätöksen toimittamismallia havainnollistavat luvut”). Liitteessä mainitaan sivuliikkeen tuloslaskelman merkittävimpänä menoeränä ”teknologian/markkinointiin liittyvät aineettomat hyödykkeet”.

(303) Vastaavasti Apple itse ehdotti vuoden 2007 veropäätöstä koskevassa pyynnössä, että sen irlantilaisen sivuliikkeen olisi saatava tuottoa Applen henkisestä omaisuudesta. Vuoden 2007 veropäätöksen nojalla [1–5] prosenttia sivuliikkeen liikevaihdosta kohdennettiin AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle nimikkeellä ”tuotto henkisestä omaisuudesta” ([234]). Tämän ehdotuksen olisi pitänyt antaa Irlannin veroviranomaiselle viite siitä, että AOE:n irlantilainen sivuliike osallistui henkisen omaisuuden kehittämiseen tai Applen henkisen omaisuuden lisenssien jonkinlaiseen hallinnointiin tai valvontaan.

(304) Kun Irlannin veroviranomaiselle esitettiin Applen ehdottamat voitonkohdentamismenetelmät ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavan voiton määrittämiseksi, sen olisi nämä taustatiedot huomioon ottaen pitänyt varmistaa vähintään, että Applen henkisen omaisuuden lisenssejä ei pitäisi kohdistaa näiden yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille, eikä hyväksyä perustelematonta olettamaa, jonka mukaan nämä lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle. Koska irlantilaiset sivuliikkeet olivat osallisina Applen henkisessä omaisuudessa, Irlannin veroviranomaisen ei olisi pitänyt jättää huomiotta Applen henkisen omaisuuden lisenssien käytöstä peräisin olevia voittoja ja kustannusjakosopimuksen nojalla irlantilaisille sivuliikkeille aiheutuneita kustannuksia.

(305) Edellä esitettyjen syiden perusteella komissio päättelee, että Applen henkisen omaisuuden lisenssien kohdentamista Irlannin ulkopuolelle ei olisi voitu hyväksyä markkinaehtoisessa kontekstissa kahden etuyhteydettömän yrityksen välillä. Päätoimipaikkojen hoitamien tehtävien ja/tai irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamien tehtävien puutteen vuoksi Applen henkisen omaisuuden lisenssit Applen tuotteiden hankkimista, valmistusta, myyntiä ja jakelua varten Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella olisi pitänyt kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille verotusta varten.

(306) Tämän päätelmän valossa on myös hylättävä Irlannin väite siitä, että koska ASI:n ja AOE:n kirjaamat voitot tuottava Applen henkinen omaisuus sijaitsee Irlannin ulkopuolella, siitä peräisin olevat voitot olisi vähennettävä Irlannissa verotettavista voitoista alueperiaatteen mukaisesti ([235]). ASI:n ja AOE:n kirjaamat tulot eivät joka tapauksessa ole lisenssimaksutuloja, vaan myyntituloja, joiden osalta yhtiöiden tilinpäätöksissä ei ole eritelty korvausta henkisestä omaisuudesta. ASI:n ja AOE:n kirjaamat tulot onkin merkitty liikevoitoksi yhtiöiden tilinpäätöksissä ([236]) ja ilmoitettu sellaisena Irlannin veroviranomaiselle (jolloin siitä on vähennetty korkotulot). Lisäksi, kuten johdanto-osan 278 kappaleessa selitettiin, molempien yhtiöiden kaikki tulot (korkotuloja lukuun ottamatta) ilmoitettiin ASI:n ja AOE:n vuosien 2004–2008 tilinpäätöksissä 12,5 prosentin mukaan verotettavina tuloina, mikä tarkoittaisi Irlannin toimittaman luokituksen mukaan, että ne olivat liikevoittoa ([237]). Kuten tässä johdanto-osan kappaleessa myös selitettiin, ”alemman verokannan mukaan verotettuun tuloon” perustuva vähennys tehtiin vasta sen jälkeen, kun teoreettisesti maksettava yhtiövero oli laskettu molempien yhtiöiden kaikkien tulojen osalta soveltamalla liikevoittojen 12,5 prosentin verokantaa, ja näin vähennettiin näiden yhtiöiden Irlannissa tosiasiallisesti maksettavaksi tulevaa veroa. Tämä tosiseikka vahvistaa, että Apple piti kyseisiä tuloja liikevoittona eikä lisenssimaksuista saatuina tuloina ([238]).

(307) Koska ASI ja AOE eivät ole fyysisesti olemassa eivätkä harjoita mitään taloudellista toimintaa irlantilaisten sivuliikkeidensä ulkopuolella ([239]), on katsottava, että Applen tuotteiden hankinnasta, valmistuksesta, myynnistä ja jakelusta koostuvaa toimintaa sekä tietokonetuotteiden valmistuksesta koostuvaa toimintaa Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolisilla markkinoilla suorittavat ainoastaan niiden irlantilaiset sivuliikkeet. Näin ollen ASI:n ja AOE:n tulot ovat sivuliikkeiden toiminnasta peräisin olevaa aktiivista liikevoittoa, koska ei ole olemassa

([234]) Ks. johdanto-osan 62 kappale.
([235]) Ks. esimerkiksi Cooken lausunto, johdanto-osan 194 kappale.
([236]) Ks. johdanto-osan 96 kappale.
([237]) Ks. johdanto-osan 103 kappale ja kaavio 6. Tilinpäätöksessä 12,5 prosenttia mainitaan ”Irlannin yleisenä verokantana”.
([238]) Vaikka vuodesta 2008 lähtien teoreettisesti maksettavaa veroa ei enää laskettu soveltamalla 12,5 prosentin yhtiötuloverokantaa vaan [1–5] prosentin verokantaa, yhtiöiden maksettavaksi teoreettisesti tulevasta verosta vähennettiin ”alemman verokannan mukaan verotetusta tulosta” johtuva oikaisu niiden Irlannissa tosiasiallisesti maksettavan veron laskemiseksi, kuten ennen vuotta 2008. Tilinpäätöksissä [1–5] prosentin verokanta selitetään siten, että keskimääräinen verokanta kaikilla veroalueilla, joilla ASI toimii, on noin [1–5] prosenttia. Ks. kaavio 7. Kuten alaviitteessä 199 todetaan, siitä, miten Apple on päätynyt [1–5] prosenttiin, ei anneta tarkempia tietoja tai selityksiä. Näyttää mahdottomalta sovittaa [1–5] prosentin verokanta yhteen minkään niillä veroalueilla kannettavan veron keskiarvon kanssa, joilla ASI toimii, koska ASI toimii vain Irlannissa.
([239]) Ks. johdanto-osan 281 kappale ja sitä seuraavat kappaleet.

työntekijöitä, jotka voisivat tuottaa tällaisia tuloja Irlannin ulkopuolella ([240]). Toisin sanoen tuloja, kuten ASI:n ja AOE:n kirjaamia liikevoittoja, ei olisi tästä syystä pitänyt kohdentaa näiden yhtiöiden päätoimipaikoille edes osittain. Siinäkin tapauksessa, että joitain näistä tuloista olisi voitu pitää henkisestä omaisuudesta peräisin olevina tuloina, Irlannin veroviranomainen jätti kuitenkin tutkimatta, mikä osuus jäljelle jäävästä päätoimipaikkoihin siirretystä jäännöstulosta – jos mikään – voitiin katsoa lisenssimaksujen tyyppisiksi tuloiksi.

c) **Apple Inc:n panokset t&k-toimintaan ja ASI:n ja AOE:n omistamien Applen henkisen omaisuuden lisenssien hallinnointiin eivät voi vaikuttaa voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä**

(308) Kuten johdanto-osan 275 kappaleessa todettiin, Irlanti ja Apple väittävät myös, että t&k-toiminta ja Applen henkisen omaisuuden hallinnointi on keskittynyt Applen päätoimipaikkaan Yhdysvalloissa ja niitä johdetaan sieltä. Irlannin ja Applen mukaan ASI:n ja AOE:n kannattavuus perustuu näihin Apple Inc:n työntekijöiden panoksiin, joten Irlannin veroviranomainen toimi oikein jättäessään näistä panoksista johtuvat voitot ASI:n AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden verotettavan voiton ulkopuolelle ([241]).

(309) Komissio ei ole samaa mieltä tästä päättelystä johdanto-osan 310–318 kappaleessa esitetyistä syistä.

(310) Vaikka ASI, AOE ja Apple Inc. kuuluvat samaan konserniin, ne ovat kolme erillistä oikeushenkilöä, joten konsernin sisäisiin liiketoimiin näiden yhteisöjen välillä sovelletaan siirtohinnoittelujärjestelyjä ([242]). Esimerkiksi ASI:n ja AOE:n Apple Inc:lle Applen henkisen omaisuuden kehittämisestä maksama korvaus on vahvistettu kustannusjakosopimuksessa ([243]), kun taas ASI:n ja AOE:n Apple Inc:lle markkinointipalveluista maksama korvaus on vahvistettu markkinointipalvelusopimuksessa ([244]). Kiistanalaiset veropäätökset eivät kuitenkaan kata näitä tai mitään muita konsernin sisäisiä liiketoimia, joita yhtäältä ASI ja AOE ja toisaalta Apple Inc. ovat saattaneet tehdä. Toisin sanoen kiistanalaisissa veropäätöksissä ei käsitellä kysymystä siitä, toteutettiinko kustannusjakosopimus tai markkinapalvelusopimus markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, vaan pidetään näiden sopimusten ehtoja itsestään selvinä, mikä tarkoittaa, että päätöksillä ei hyväksytä mitään kyseisten kolmen yhteisön välistä, esimerkiksi t&k-toimintaa ja Applen henkisen omaisuuden hallinnointia tai markkinointipalveluja koskevaa siirtohinnoittelujärjestelyä. Kiistanalaiset veropäätökset koskevat vain ASI:n ja AOE:n voittojen kohdentamista niiden irlantilaisille sivuliikkeille.

(311) Kustannusjakosopimuksen ehtojen mukaisesti ASI ja AOE ([245]) maksavat Apple Inc:lle tämän (tai konsernin muiden yhtiöiden) suorittamista Applen henkiseen omaisuuteen liittyvistä t&k-toimista. Näin ollen yhtäältä ASI:n ja AOE:n ja toisaalta Apple Inc:n tekemä kustannusjakosopimus määrää sopimuksen kunkin osapuolen osuuden Applen henkisen omaisuuden kehittämisestä aiheutuvista kustannuksista ja tuloista. Kustannusjakosopimuksen mukaan Applen tuotteiden tutkimus- ja kehittämiskustannukset jaetaan Apple Inc:n, ASI:n ja AOE:n välillä niiden alueilla tapahtuneen tuotteiden myynnin prosenttiosuuden perusteella ([246]). ASI:n tilinpäätöksen mukaan ”Tutkimus ja kehittäminen” onkin sen toimintamenojen suurin menoerä ([247]). ASI maksoi esimerkiksi vuonna 2013 [2,0–2,5] miljardia Yhdysvaltojen dollaria ja vuonna 2014 [4,0–4,5] miljardia Yhdysvaltojen dollaria Applen henkisen omaisuuden kehittämisestä ([248]). Vuosina 2010–2014 ASI ja AOE rahoittivat yhdessä yli puolet Applen henkisen omaisuuden t&k-kustannuksista, kun taas Apple Inc. rahoitti samana ajanjaksona alle puolet näistä kustannuksista. Toisin sanoen ASI ja AOE maksavat Apple Inc:lle korvauksen Applen henkisen omaisuuden kehittämisestä kustannusjakosopimuksen kautta, ja nämä kustannukset vaikuttavat ASI:n ja AOE:n kokonaiskannattavuuteen.

([240]) Ks. johdanto-osan 112 kappale.
([241]) Ks. esimerkiksi Irlannin 29. tammikuuta 2016 päivätty kirje, s. 25; Applen 4. toukokuuta 2015 päivätty kirje, s. 5; ja Applen 18. helmikuuta 2016 päivätty kirje, s. 5.
([242]) ADI:n ASI:lle suorittamien jakelupalvelujen korvaus vahvistetaan vastaavasti näiden kahden etuyhteydessä olevan samaan konserniin kuuluvan yhtiön välisessä jakelusopimuksessa; ks. johdanto-osan 134 kappale.
([243]) Ks. tämän päätöksen 2.5.4 jakso.
([244]) Ks. johdanto-osan 133 kappale.
([245]) Niihin viitataan kustannusjakosopimuksessa yhteisesti ”kansainvälisenä osallistujana”, ks. johdanto-osan 122 kappale.
([246]) Ks. johdanto-osan 121 kappale.
([247]) Ks. kaavio 4.
([248]) Ks. johdanto-osan 121 kappale.

(312) Toisin sanoen Apple on siis päättänyt, miten yhtäältä Apple Inc:n ja toisaalta ASI:n ja AOE:n suorittamia Applen henkiseen omaisuuteen liittyvät toimet ja niiden panos tämän henkisen omaisuuden arvoon arvostetaan, ja soveltanut tätä. Tämä on tulosta kustannusjakosopimuksesta, jonka mukaan kukin yhtiö osallistuu Applen henkisen omaisuuden kehittämisestä aiheutuviin kokonaiskustannuksiin Applen yksipuolisesti päättämien kohdentamisperusteiden mukaisesti. Perusteeksi valittiin Applen henkisestä omaisuudesta aiheutuvien kustannusten kohdentaminen suhteessa kunkin yhtiön liikevaihtoon, minkä vuoksi ASI ja AOE maksavat suurimman osan t&k-kustannuksista. Apple Inc:n suorittamista Applen henkiseen omaisuuteen liittyvistä t&k-toimista maksettava korvaus on siis jo otettu huomioon kohdentamalla kehittämiskustannukset kustannusjakosopimuksen kunkin osapuolen merkityksellisen myynnin perusteella, sillä tämä oli Applen valitsema peruste, jonka mukaan kullekin yhtiölle kohdennettiin osuus Applen henkisestä omaisuudesta. Näin ollen kunkin yhtiön – Apple Inc:n, ASI:n ja AOE:n – voitto on myynnin ja kaikkien merkityksellisten kustannusten välinen erotus, mukaan lukien kustannusjakosopimuksessa määritetyt vuosittaiset maksut Applen henkisen omaisuuden kehittämisestä.

(313) Viittaamalla Yhdysvalloissa suoritettuihin t&k-toimintaan ja Applen henkisen omaisuuden hallinnointiin liittyviin toimiin Irlanti ja Apple ilmeisesti tarkoittavat, että Apple Inc. antoi ASI:n ja AOE:n hyväksi korvauksettomia panoksia niiden maksullisten toimien lisäksi, joita Apple Inc. suoritti kustannusjakosopimuksen ja markkinapalvelusopimuksen yhteydessä, koska ASI:n tai AOE:n tilinpäätöksissä ei ole mitään muuta näyttöä siitä, että Apple Inc. olisi saanut lisäkorvauksia t&k-toiminnasta ja Applen henkisen omaisuuden hallinnoinnista. Tällaiset korvauksettomat panokset eivät kuitenkaan voi vaikuttaa voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä. Kuten johdanto-osan 271 kappaleessa todettiin, yhtäältä ASI:n ja AOE:n päätoimipaikat ja toisaalta niiden irlantilaiset sivuliikkeet eivät ole erillisiä oikeushenkilöitä. Ne kuuluvat pikemminkin samaan oikeushenkilöön, joka omistaa Applen henkisen omaisuuden lisenssin, ja Apple Inc. on suorittanut nämä väitetyt korvauksettomat panokset tälle oikeushenkilölle kokonaisuutena. Näin ollen vaikka ASI:n ja AOE:n Apple Inc:lle maksama korvaus tämän t&k-toimintaan ja Applen henkisen omaisuuden hallinnointiin liittyvästä panoksesta saattoi vaikuttaa ja myös tosiasiallisesti vaikutti ASI:n ja AOE:n kokonaiskannattavuuteen, se ei voi vaikuttaa näiden voittojen myöhempään kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä ja siten voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille.

(314) Toisin sanoen vaikka tällaiset ylimääräiset panokset saattoivat vaikuttaa ASI:n ja AOE:n kokonaiskannattavuuteen, jos ne olisi todella suoritettu ja hinnoiteltu, mitä ei tapahtunut, ne eivät voi vaikuttaa tuottojen myöhempään kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä. Syynä on se, että ASI:n ja AOE:n näistä panoksista maksamista kustannuksista vastaisivat nämä yhtiöt kokonaisuutena (eivätkä vain päätoimipaikat tai irlantilaiset sivuliikkeet) ja siten ne pienentäisivät yhtiöiden kokonaisvoittoja. ASI:n ja AOE:n jäljelle jäävä voitto olisi kuitenkin kohdennettava pääkonttoreille ja irlantilaisille sivuliikkeille verotusta varten vasta sitten, kun nämä kustannukset on vähennetty voitoista. Vastaavasti se, että Apple Inc. toteuttaa t&k-toimia ja suunnittelee markkinointikampanjoita ASI:n ja AOE:n hyväksi kustannusjakosopimuksen ja markkinointipalvelusopimuksen nojalla, vaikuttaa ASI:n ja AOE:n kokonaiskannattavuuteen, mutta se ei ole oleellista ASI:n ja AOE:n kirjaamien voittojen kohdentamisessa niiden päätoimipaikkojen ja irlantilaisten sivuliikkeiden välillä. Irlannin argumentti, jonka mukaan Applen tuotteiden tuottama arvo saattaa edellyttää kalliita investointeja, saattaa hyvinkin pitää paikkansa ([249]), mutta ASI:n ja AOE:n osuudet näihin investointeihin määrätään kustannusjakosopimuksessa ja markkinapalvelusopimuksessa, jotka eivät voi vaikuttaa voittojen kohdentamiseen näiden yhtiöiden sisällä.

(315) Koska ASI:n tai AOE:n tilinpäätöksissä ei ole mitään merkintää siitä, että Apple Inc:lle olisi maksettu kustannusjakosopimuksen ulkopuolinen korvaus t&k-toimista ja Applen henkisen omaisuuden hallinnoinnista ([250]), väite, jonka mukaan Apple Inc:n panokset t&k-toimiin ja Applen henkisen omaisuuden hallinnointiin vaikuttavat voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä, on joka tapauksessa perusteeton. Irlanti ja Apple esittävät ilmeisesti vain Apple Inc:n muiden oikeushenkilöiden (ASI:n ja AOE:n) voittoihin kohdistuvan abstraktin vaateen, joka menee kustannusjakosopimuksen ja markkinapalvelusopimuksen sopimusjärjestelyjä pidemmälle eikä kuulu voittojen kohdentamisen piiriin.

([249]) Ks. johdanto-osan 201 kappale.
([250]) Ks. johdanto-osan 313 kappale.

(316) Irlanti katsoo, että ASI:n ja AOE:n Apple Inc:n panoksista suorittamat maksut on kohdistettava päätoimipaikoille, ja viittaa tässä suhteessa kustannusjakosopimuksen ja markkinapalvelusopimuksen mukaisiin maksuihin ([251]). Vaikka oletettaisiin, että kustannusjakosopimuksen ja markkinapalvelusopimuksen mukaiset maksut voisivat vaikuttaa voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä, minkä komissio kiistää ([252]), ei ole mitään ilmeistä syytä kohdentaa näitä maksuja päätoimipaikoille irlantilaisten sivuliikkeiden sijasta. Kustannusjakosopimuksen ja markkinapalvelusopimuksen ehdoissa ei eroteta toisistaan päätoimipaikkoja ja irlantilaisia sivuliikkeitä. Tämä on odotettua, sillä sopimusteknisestä näkökulmasta ne kuuluvat samoihin oikeushenkilöihin. Kuitenkin silloin, kun näissä sopimuksissa mainitaan ASI:n ja AOE:n osoitteet, ne ovat johdonmukaisesti irlantilaisten sivuliikkeiden osoitteet ([253]). Vaikka hyväksyttäisiin, että Apple Inc:n ASI:n ja AOE:n hyväksi suorittamat panokset voivat vaikuttaa voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä, ei ole mitään viitteitä siitä, että jos päätoimipaikkoja ei olisi, Apple Inc. ei olisi suorittanut samoja panoksia irlantilaisten sivuliikkeiden hyväksi, etenkin kun otetaan huomioon, että päätoimipaikoille ei näytä aiheutuvan mitään hyötyä näistä panoksista, koska niitä ei ole fyysisesti olemassa eikä niillä ole työntekijöitä. Johdanto-osan 281–290 kappaleessa on todettu, että koska päätoimipaikkojen toiminta rajoittuu hallitusten kokouksiin, ne eivät osallistu eivätkä voi osallistua t&k-toimiin. Tämä olisi mahdotonta, koska päätoimipaikkoja ei ole fyysisesti olemassa eikä niillä ole työntekijöitä. Sitä vastoin, kuten johdanto-osan 295–304 kappaleessa huomautettiin, irlantilaiset sivuliikkeet näyttävät osallistuvan toimiin, joilla suorasti tai epäsuorasti tuetaan Applen henkistä omaisuutta, ja Apple on kohdellut niitä aikaisemmin tämän mukaisesti. Näin ollen vaikka hyväksyttäisiin, että Apple Inc. suoritti ASI:n ja AOE:n hyväksi korvauksettomia panoksia ja että näiden korvauksettomien panosten voitiin katsoa vaikuttava voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä, nämä panokset olisi pitänyt kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille.

(317) Irlanti ja Apple väittävät lisäksi, että ASI:n ja AOE:n osalta riskistä vastataan ja sitä rajoitetaan Yhdysvalloissa laadituilla konsernin käytännöillä. Konsernin käytäntöjen tarkoituksena on kuitenkin rajoittaa konsernille ominaisia riskejä ja laatia koordinointimenettelyjä, mikä tarkoittaa, että itse konserni saattaa vaatia tällaisia konsernin käytäntöjä tytäryhtiöiltään pikemmin kuin että sen tytäryhtiöt hyötyvät tällaisista käytännöistä. Lisäksi käytännön, oli se sitten kirjallinen asiakirja, prosessi tai liiketoimintaohjelmisto, ei voida väittää ottavan liiketoimintariskiä työntekijöiden puuttuessa. Kuten johdanto-osan 290 kappaleessa todetaan, yhteisölle, joka ei kykene hallitsemaan, valvomaan ja seuraamaan toimintoa tai riskiä, ei pitäisi kohdentaa kyseistä riskiä verotusta varten.

(318) Komissio ei voi hyväksyä Irlannin ja Applen väitettä, jonka mukaan Apple Inc:n työntekijöiden suorittamista panoksista johtuvat ASI:n ja AOE:n voitot olisi jätettävä pois ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeen verotettavasta voitosta, koska Apple Inc:n työntekijöiden väitetyt panokset t&k-toimiin ja ASI:n ja AOE:n omistamien Applen henkisen omaisuuden lisenssien hallinnointiin eivät voi vaikuttaa voittojen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n sisällä.

d) **Päätelmä: kiistanalaiset veropäätökset johtavat sen veron alentamiseen, jonka ASI ja AOE ovat velvollisia maksamaan Irlannissa**

(319) Kuten johdanto-osan 305 kappaleessa pääteltiin, ASI:n ja AOE:n omistamia Applen henkisen omaisuuden lisenssejä ei olisi pitänyt kohdentaa Irlannin ulkopuolelle, vaan irlantilaisille sivuliikkeille. Näin ollen jos ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet olisivat erillisiä ja riippumattomia, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai

([251]) Ks. johdanto-osan 133 kappale.
([252]) Ks. johdanto-osan 314 kappale.
([253]) Kun kustannusjakosopimuksen eri versioissa annetaan ASI:n ja AOE:n osoite, se on aina Irlannissa oleva osoite. Markkinapalvelusopimuksessa määrätään seuraavaa: ”kaikki tässä sopimuksessa sallitut tai edellytetyt ilmoitukset, valinnat, tarjoukset, hyväksynnät ja pyynnöt on osoitettava kirjallisina […] osapuolelle seuraavaan osoitteeseen:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Ireland
Attention: Controller”
Ks. markkinointipalvelusopimus, s. 6.

vastaavissa olosuhteissa harjoittavia yrityksiä, ne eivät olisi oman kannattavuutensa näkökulmasta hyväksyneet sitä, että kaikki pienennettyyn kustannusperustaan perustuvan rajoitetun voittolisän ylittävät ASI:n ja AOE:n voitot kohdennetaan Irlannin ulkopuolelle. Tämän sijasta kaikki myyntitoiminnasta saatu voitto lukuun ottamatta ASI:n ja AOE:n tavanomaisissa markkinaolosuhteissa saamia korkotuloja ([254]) olisi pitänyt kohdentaa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille.

(320) Se, että Irlannin veroviranomainen hyväksyy perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, vähentää huomattavasti ASI:n ja AOE:n vuotuista Irlannissa verotettavaa voittoa, joka muodostaa Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan sen veroperusteen, josta yhtiövero kannetaan. Näin ollen kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksyttyjen voitonkohdentamismenetelmien ei voida väittää johtavan markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevaan luotettavaan arvioon.

(321) Komissio päättelee, että hyväksymällä tähän perustelemattomaan olettamaan perustuvat voitonkohdentamismenetelmät Irlannin veroviranomainen aiheutti ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun vähentämällä niiden vuotuisia verotettavia voittoja. Tämä etu oli luonteeltaan valikoiva, koska se johti ASI:n ja AOE:n Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan maksettavaksi tulevan yhtiöveron alentamiseen verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin ja joiden verotettavaa voittoa siten verotetaan saman yleisen yhtiöverokannan mukaan kuin ASI:n ja AOE:n paikallisista lähteistä peräisin olevaa voittoa.

(322) Samanlaiseen päätelmään päädytään noudattamalla voittojen kohdentamista pysyvälle toimipaikalle koskevaa auktorisoitua OECD:n lähestymistapaa ([255]). Vaikka OECD:n neuvosto hyväksyi vuoden 2010 OECD:n voittojen kohdentamista koskevan raportin sen jälkeen, kun kiistanalaiset veropäätökset oli annettu vuosina 1991 ja 2007, komissio viittaa tähän ei-sitovaan asiakirjaan – kuten johdanto-osan 255 kappaleessa selitetään – ainoastaan lisäviitteenä siitä, että kyseisillä päätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät tuottavat tuloksen, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Verohallintojen ja monikansallisten yritysten käytettävissä ei ole muita vaihtoehtoisia yksityiskohtaisia ja kattavia voitonkohdentamismenetelmien analyyseja, jotka auttaisivat niitä määrittämään markkinaehtoperiaatteen mukaiset ehdot konsernien sisäisille ja yhtiöiden välisille liiketoimille. Joka tapauksessa nämä ohjeet olivat saatavilla samanlaisessa muodossa jo vuonna 2008 ([256]), OECD:n julkaisemat alkuperäiset ohjeet voittojen kohdentamisesta pysyville toimipaikoille ovat vuodelta 1993 ([257]) ja vuoden 2010 OECD:n voittojen kohdentamista koskevassa raportissa esitetyt näkökohdat liittyvät OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan soveltamiseen konkreettisiin tilanteisiin.

(323) Auktorisoidun OECD:n lähestymistavan mukaan voittojen kohdentamisprosessin ensimmäisenä vaiheena pitäisi tarkastella työntekijöiden tai tehtäviä yrityksen puolesta päätoimipaikassa ja pysyvässä toimipaikassa hoitavien henkilöiden fyysistä olemassaoloa objektiivisena keinona kohdentaa käytetyt varat, hoidetut tehtävät ja otetut riskit päätoimipaikan ja sen pysyvän toimipaikan välillä. Tämä perustuu siihen, että työntekijöiden tai tehtäviä yrityksen puolesta hoitavien henkilöiden fyysinen olemassaolo on varsin yksiselitteinen asia. ASI:n ja AOE:n tapauksessa kaikki varat, tehtävät ja riskit, mukaan lukien Applen tuotteiden hankintaan, valmistukseen, myyntiin ja jakeluun Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella tarkoitetut henkisen omaisuuden lisenssit, olisi ensimmäisessä vaiheessa kohdennettava irlantilaisille sivuliikkeille, sillä kyseisillä yhtiöillä ei ole työntekijöitä tai tehtäviä yhtiöiden puolesta hoitavia henkilöitä näiden sivuliikkeiden ulkopuolella lukuun ottamatta passiivista likviditeetin hallinnointia, jonka hallitus on ulkoistanut Braeburnille. Lisäksi vuoden 2010 OECD:n voittojen kohdentamista koskevan raportin nimenomaisesti aineettomia hyödykkeitä koskevissa näkökohdissa täsmennetään, että aineettomien hyödykkeiden taloudellisen omistajuuden kohdentamisen kannalta ratkaiseva seikka on ylimmän johdon alapuolella tehty aktiivinen päätös ([258]). ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoilla ei ole työntekijöitä ylintä johtoa alemmilla tasoilla.

([254]) Ks. johdanto-osan 291 kappale.
([255]) Ks. johdanto-osan 86–89 kappale.
([256]) Ks. OECD:n neuvoston 17. heinäkuuta 2008 hyväksymä raportti voittojen kohdentamisesta pysyville toimipaikoille (2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments).
([257]) Ks. Attribution of Income to Permanent Establishments, Issues in International Taxation No. 5, OECD, Pariisi, 1994; esitetty OECD:n neuvoston 26. marraskuuta 1993 hyväksymän OECD:n malliverosopimuksen irtolehtiversion II osassa sivulla R(13)-1.
([258]) Ks. johdanto-osan 90 ja 91 kappale.

(324) [Applen veroneuvojan] toisessa erillisraportissa ([259]), jonka Apple väitti edustavan auktorisoidun OECD:n lähestymistavan soveltamista tähän tapaukseen, esitetyt tämän lähestymistavan kaksi vaihetta eivät vastaa auktorisoidun OECD:n lähestymistavan kahta vaihetta sellaisina, kuin ne selitetään johdanto-osan 86–89 kappaleessa. Erityisesti raportissa ei kyseenalaisteta, kuten ei kiistanalaisissa veropäätöksissäkään, Applen henkisen omaisuuden lisenssien kohdentamista ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoille. Sen sijaan [Applen veroneuvoja] esittää lähestymistavan ensimmäisen vaiheen markkinaehtoisen vaihteluvälin analyysina eikä varojen, tehtävien ja riskien kohdentamisena ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen ja niiden irlantilaisten sivuliikkeiden välillä, kuten auktorisoitu OECD:n lähestymistapa edellyttää ([260]). PwC:n erillisraportissa esitetään samanlainen auktorisoidun OECD:n lähestymistavan virheellinen tulkinta, jonka mukaan lähestymistavan ensimmäinen vaihe on toimintoarviointi mutta jossa ei pidetä varojen ja riskien kohdentamista tärkeänä tai tarpeellisena tässä ensimmäisessä vaiheessa.

8.2.2.3 *Toissijainen perustelu: ASI:n ja AOE:n verotettavan voiton aliarvostus kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksyttyjen yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien taustalla olevien epäasianmukaisten menetelmävalintojen vuoksi*

(325) Tämän rajoittamatta 8.2.2.2 jaksossa tehtyä arviointia komissio katsoo toissijaisena perusteluna, että vaikka Irlannin veroviranomainen olisi oikeassa hyväksyessään perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n omistamat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, minkä komissio kiistää, tähän olettamaan perustuvat ja kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät johtavat silti sellaiseen tulokseen, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Komissio katsoo etenkin, että näillä menetelmillä aliarvostetaan ASI:n ja AOE:n vuotuinen Irlannissa verotettava voitto, koska ne perustuvat virheellisiin menetelmiä koskeviin valintoihin. Näiden virheellisten valintojen tuloksena näiden yhtiöiden Irlannissa maksettava yhtiövero alenee verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin.

(326) Johdanto-osan 327–360 kappaleessa suoritetun arvioinnin tarkoituksena ei ole määrittää markkinaehtoista korvausta irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamista tehtävistä. Edellä 8.2.2.2 jaksossa esitettyjen perustelujen valossa komissio ei katso, että Irlannin veroviranomainen oli oikeassa hyväksyessään perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n omistamat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle ja johon kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät perustuvat. Arvioinnin tarkoituksena on pikemminkin osoittaa, että vaikka Irlannin veroviranomainen olisi ollut oikeassa hyväksyessään kyseisen perustelemattoman olettaman, useat näiden menetelmien taustalla olleista menetelmävalinnoista johtavat silti sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Toisin sanoen koska kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytään nämä menetelmät, niiden olisi joka tapauksessa katsottava aiheuttavan ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun myös tämän toissijaisen perustelun mukaan.

(327) Tarkemmin sanottuna komissio katsoo, että seuraavat menetelmiä koskevat valinnat, joihin kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt yksipuoliset voitonkohdentamismenetelmät perustuvat, poikkeavat markkinalähtöisestä tuloksesta: i) ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden valinta yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien keskeiseksi kohteeksi, ii) toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi ja iii) hyväksytyt tuottotasot.

a) **ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden perusteeton valinta yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien keskeiseksi kohteeksi**

(328) Käytettäessä suoria siirtohinnoittelumenetelmiä, kuten CUP-menetelmää, konsernin sisäisen liiketoimen hinnoitteluun tuloksessa otetaan tasapuolisesti huomioon liiketoimen molemmat osapuolet. Sitä vastoin

([259]) Ks. johdanto-osan 210 kappale.
([260]) Raportti vaikuttaa sisältävän myös muita epätarkkuuksia: sen mukaan irlantilainen sivuliike ei toteuta mitään markkinointitoimia, minkä Irlanti ja Apple näyttävät kumoavan.

käytettäessä yksipuolisia epäsuoria siirtohinnoittelumenetelmiä, kuten TNMM-menetelmää, siirtohinnoitteluanalyysissa keskitytään vain yhden etuyhteysliiketoimen osapuolen (”testattavan osapuolen”) toimiin ja näistä toimista maksettavaan korvaukseen eikä erillisiin tunnistettaviin liiketoimiin ja niiden hintoihin. TNMM-menetelmää sovellettaessa on tästä syytä valittava testattava osapuoli, jonka etuyhteysliiketoimessa ansaitsemaa nettomarginaalia on mahdollista verrata vertailukelpoisten itsenäisten yhtiöiden vapailla markkinoilla toteutetuissa liiketoimissa ansaitsemaan nettomarginaaliin ([261]). Jotta varmistetaan, että arvio tämän liiketoimen markkinaehtoisesta korvauksesta on luotettava, on siis erittäin tärkeää, että testattavaksi osapuoleksi valitaan paras mahdollinen vaihtoehto.

(329) Kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyissä voitonkohdentamismenetelmissä, jotka muistuttavat TNMM-menetelmää, otetaan huomioon vain ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toiminta ([262]). Näin ollen kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytään irlantilaisten sivuliikkeiden valinta ”testattavaksi osapuoleksi”. Myös PwC:n ja [Applen veroneuvojan] erilliskertomuksissa irlantilaiset sivuliikkeet määritellään testattavaksi osapuoleksi. Irlantilaisten sivuliikkeiden valinta ”testattavaksi osapuoleksi” perustuu perustelemattomaan olettamaan, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet hoitavat ”yksinkertaisempaa toimintoa” verrattuna niiden päätoimipaikkoihin, koska Applen henkisen omaisuuden lisenssit oli kohdennettu päätoimipaikoille verotusta varten. Se, että irlantilaiset sivuliikkeet on valittu testattavaksi osapuoleksi, merkitsee myös, että päätoimipaikkojen toiminnot katsotaan monimutkaisemmiksi.

(330) TNMM-menetelmää sovellettaessa toiminnoiltaan monimutkaisemmaksi osapuoleksi valitaan usein yhteisöjä, jotka ovat esimerkiksi alttiina riskille tai omistavat aineetonta omaisuutta ([263]). Tässä suhteessa on tärkeää selventää, että pelkkä aineettoman hyödykkeen omistaminen ei välttämättä tarkoita, että sen omistaja suorittaa monimutkaista toimintoa. Vaikka ASI:n ja AOE:n omistamat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi pitänyt kohdentaa Irlannin ulkopuolelle, minkä komissio kiistää, irlantilaisten sivuliikkeiden valinnan yksinkertaisemmaksi osapuoleksi pitäisi tästä syytä perustua niiden ja päätoimipaikkojen suorittamien toimintojen vertailuun eikä pelkkään olettamaan.

(331) Kuten johdanto-osan 281 kappaleessa selitettiin, päätoimipaikkojen toiminnot rajoittuvat näiden kahden yhtiön hallitusten kokouksiin. Hallitusten kokoukset on kirjattu pöytäkirjoihin, ja kuten taulukoissa 4 ja 5 esitetyt pöytäkirjojen tiivistelmät ja johdanto-osan 127 ja 129 kappaleessa esitetyt kuvaukset osoittavat, pöytäkirjoissa ei ole näyttöä mistään ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkojen tasolla toteutettavista monimutkaisista toiminnoista. Näiden pöytäkirjojen mukaan hallitusten kokouksissa käsitellään lähinnä rahoitushallintoon liittyviä päätöksiä, kuten osinkojen saamista tai maksamista. Päätoimipaikat eivät etenkään näytä hoitavan tai pystyvän hoitamaan mitään aktiivisia ja ratkaisevan tärkeitä t&k-toimintaan tai Applen henkisen omaisuuden hallintaan liittyviä tehtäviä, kuten johdanto-osan 281–293 kappaleessa todettiin.

(332) Sitä vastoin, kuten johdanto-osan 296–304 kappaleessa todettiin, Irlannin veroviranomaiselle ilmoitettiin näiden sivuliikkeiden hoitavan tehtäviä, joiden kannalta kyseisten lisenssien käyttö oli ratkaisevan tärkeää, ja oli olemassa viitteitä siitä, että nämä sivuliikkeet itse asiassa hoitivat henkiseen omaisuuteen liittyviä tehtäviä, jotka olivat oleellisia tuotemerkin tunnettuuden ja tunnistamisen lisäämiseksi EMEIA-alueella.

(333) Koska päätoimipaikkojen valmiudet hallita riskejä olivat rajoitetut verrattuna niiden irlantilaisten sivuliikkeiden toimien laajuuteen, irlantilaisten sivuliikkeiden valinta testattavaksi yksinkertaisemmaksi liiketoimen osapuoleksi johtaa sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Näin ollen se, että Irlannin veroviranomainen hyväksyi tähän valintaan perustuvat voitonkohdentamismenetelmät, alentaa ASI:n ja AOE:n vuosittain

([261]) Ks. tähän liittyen vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohta: ”Testattavan osapuolen valinnan olisi oltava yhdenmukainen liiketoiminnon toimintoarvioinnin kanssa. Testattavaksi osapuoleksi valitaan yleensä se osapuoli, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan luotettavimmin soveltaa ja jolle on löydettävissä luotettavimmat vertailukohdat. Tästä syystä kahdesta osapuolesta valitaan testattavaksi useimmiten se, joka on toimintoarvioinnin perusteella yksinkertaisempi.”

([262]) Irlannin mukaan tämä on seurausta TCA 97:n 25 §:n soveltamisesta, jossa tarvitsee ottaa huomioon vain irlantilaisissa sivuliikkeissä suoritettavat toiminnot.

([263]) Ks. johdanto-osan 94 kappale.

maksamaa Irlannin yhtiöveroa verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Tästä syystä kiistanalaisten veropäätösten olisi katsottava aiheuttavan ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun.

b) **Voittoindikaattorin epäasianmukainen valinta**

(334) Vaikka irlantilaisia sivuliikkeitä pidettäisiin asianmukaisesti ”yksinkertaisempana osapuolena” ja ne valittaisiin siten perustellusti kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksyttyjen yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien testattavaksi osapuoleksi, näitä menetelmiä varten valitut voittoindikaattorit eivät johda markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevaan luotettavaan arvioon.

(335) Yksipuolisen siirtohinnoittelumenetelmän, kuten TNMM:n, soveltamista varten valitun voittoindikaattorin on määrä heijastaa etuyhteysliiketoimen testattavan osapuolen suorittamia toimintoja. Kiistanalaisissa veropäätöksissä täksi testattavaksi osapuoleksi hyväksytään irlantilaiset sivuliikkeet. Applen ehdottama ja Irlannin veroviranomaisen sekä vuoden 1991 että vuoden 2007 veropäätöksessä hyväksymä voittoindikaattori ASI:n ja AOE:n verotettavan voiton määrittämiseksi niiden suorittamien toimintojen osalta on toimintakustannukset, joihin AOE:n kohdalla on vuoden 2007 päätöksen jälkeen liitetty prosenttiosuus liikevaihdosta. Koska nämä kaksi sivuliikettä suorittavat erilaisia toimintoja, komissio analysoi kunkin sivuliikkeen toimintoja erikseen päätelläkseen, onko toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi asianmukaista kussakin tapauksessa.

(336) Irlannin veroviranomaiselle ilmoitettiin, että ASI:n irlantilainen sivuliike vastaa lähinnä hankinta-, myynti- ja jakelutoiminnoista. Toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi liittyy yleensä vähäriskisiin jakelijoihin ([264]). Johdanto-osan 337, 338 ja 339 kappaleessa esitetyistä syistä ASI:n irlantilaista sivuliikettä ei kuitenkaan voida pitää vähäriskisenä jakelijana.

(337) Ensinnäkin ASI:llä on liikevaihtoriski, joka oli jopa [67,5–68] miljardia Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2014. Koska ASI:n päätoimipaikkaa ei ole fyysisesti olemassa eikä sillä ole työntekijöitä eikä se siten voi kantaa tuoteriskiä, on oletettava, että ASI:n irlantilainen sivuliike kantaa tämän riskin. Käytettäessä toimintakustannuksia voittoindikaattorina ei oteta huomioon tätä riskiä, sillä ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannukset pysyivät suhteellisen vakaina kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana. Sitä vastoin ASI:n myynti kasvoi huomattavasti samana ajanjaksona. Toimintakustannusten ja myynnin välinen negatiivinen korrelaatio asettaa kyseenalaiseksi toimintakustannusten asianmukaisuuden voittoindikaattorina, jonka avulla määritetään ASI:n verotettava voitto ([265]).

([264]) [Applen veroneuvojan] erillisraportissa katsotaan ilmeisesti, että myynti ei ole asianmukainen jakelutoimintojen voittoindikaattori. Raportin mukaan myynti voi tässä tapauksessa tulla kyseeseen vain logistiikkaan rajoittuvien jakelutoimintojen kohdalla, kun taas ASI:llä on merkittäviä asiakastukitoimintoja ja se vastaa kaikkien myytyjen tuotteiden takuista. Ks. [Applen veroneuvojan] 30. huhtikuuta 2008 julkaisema voittojen siirtohinnoittelumenetelmiä koskeva asiakirja ”Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes”, jossa veroneuvoja toteaa katsovansa, että Berryn suhteen käyttö voi olla joissain tapauksissa perusteltua pitkälle integroituneissa konserneissa, joissa ”myyminen” tapahtuu pääasiassa alueellisella tai maailmanlaajuisella tasolla ja myyntiyhtiön tehtävä on pitkälti logistinen. Ks. myös [Applen veroneuvojan] 30. huhtikuuta 2008 julkaisema voittojen siirtohinnoittelumenetelmiä koskeva asiakirja ”Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes”, jossa [Applen veroneuvoja] toteaa panevansa merkille OECD:n työryhmän näkemyksen, jonka mukaan Berryn suhdetta olisi käytettävä vain myyntitoimintojen palkitsemiseen ja myyntiin liittyvä indikaattori on asianmukaisempi lukuun ottamatta vertailukelpoisia tilanteita, jossa markkinaehtoisesti toimivat itsenäiset osapuolet olisivat sopineet toisin. OECD:n työryhmät ovat OECD:n sisäisiä työryhmiä, jotka koostuvat periaatteessa jäsenvaltioiden edustajista ja käsittelevät tiettyjä erityisiä kysymyksiä, kuten esimerkiksi siirtohinnoittelua.

([265]) Aloittamispäätöksen johdanto-osan 67 kappaleessa todetaan, että ASI:n myyntitulot lisääntyivät kolmen vuoden kuluessa 2009–2012 yhteensä 415 prosenttia 63,9 miljardiin Yhdysvaltojen dollariin. Samana aikana toimintakustannukset lisääntyivät verotettavan tulon perusteella [15–20] prosenttia.

(338) Toiseksi ASI tarjoaa takuita kaikille EMEIA-alueelle myydyille tuotteille. Nämä takuut muodostivat merkittävimmän tähän alueeseen liittyvän vastuun siirrettäessä varoja ja vastuita ASI:ltä ADI:lle ([266]). Koska ASI:n päätoimipaikkaa ei ole fyysisesti olemassa eikä sillä ole työntekijöitä eikä se siten voi kantaa tuoteriskiä, on katsottava, että tämä vastuu kuuluu ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle. Käytettäessä toimintakustannuksia voittoindikaattorina ei kuitenkaan oteta huomioon tätä riskiä, koska, kuten johdanto-osan 336 kappaleessa todettiin, toimintakustannusten käyttö voittoindikaattorina liittyy yleensä vähäriskisiin jakelijoihin ([267]).

(339) Kolmanneksi ASI käyttää järjestelmällisesti kolmansia toimeksisaajia ([268]) jakelutoimintonsa hoitamiseen. ASI:n tuottama liikevaihto muodostuukin pitkälti tavaroista, joita ei koskaan fyysisesti käsitellä Irlannissa. Kokonaismyynti kuvaisi toimintakustannuksia paremmin sellaisiin tuotteisiin liittyvää riskiä, joita ei käsitellä Irlannissa, sillä vaikka ulkoistetuista palveluista suoritettavat maksut saatetaan ottaa huomioon sivuliikkeen toimintakustannuksissa, tähän määrään sisältyy kolmannelle osapuolelle palveluista maksettava korvaus eikä se kuvaa toiminnan aiheuttamia kustannuksia sinänsä. ASI:n toimintakustannuksista ei kuitenkaan ole saatavilla riittävän yksityiskohtaisia tietoja niiden osatekijöiden, kuten ulkoistettujen kustannusten maksujen ja henkilöstökulujen, tunnistamiseksi ([269]).

(340) Johdanto-osan 337, 338 ja 339 kappaleessa esitetyistä syistä voittoindikaattoriksi myynnin sijasta valitut toimintakustannukset eivät heijasta asianmukaisesti ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen kantamia riskejä ja sen suorittamia merkittäviä toimintoja. Nämä syyt pätevät yhtä hyvin Berryn suhteen käyttöön PwC:n ja [Applen veroneuvojan] laatimissa erillisraporteissa. Berryn suhdetta käytetään myös taloudellisena suhdelukuna rajoitetun riskin jakelijoille maksettavan markkinaehtoisen korvauksen arvioimiseksi ([270]). Berryn suhde edustaa yhtiön lisäarvoa tuottavien toimintojen tuottoa, ja siinä oletetaan, että nämä toiminnot sisältyvät sen toimintakustannuksiin. Koska Berryn suhteessa käytetään nimittäjänä toimintakustannuksia, ero toimintakustannusten käyttämisen TNMM-menetelmää sovellettaessa ja Berryn suhteen käyttämisen välillä liittyy vain esitystapaan. Joka tapauksessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvataan skenaarioita, joissa Berryn suhde saattaa olla hyödyllinen, mutta ne ovat erilaisia kuin se skenaario, jossa ASI toimii ([271]).

(341) Voidaan todeta, että sen paremmin toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi kiistanalaisissa veropäätöksissä kuin Berryn suhteen käyttö erilliskertomuksissa ei ole asianmukaista ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen suorittamien toimintojen markkinaehtoisen korvauksen määrittämiseksi. Toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi myynnin sijasta alentaa epäasianmukaisesti ASI:n vuotuista Irlannissa verotettavaa voittoa, koska myynti on toimintakustannuksia laajempi voittoindikaattori ja ASI:n tapauksessa myynti lisääntyi huomattavasti kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana, kun taas ASI:n toimintakustannukset pysyivät suhteellisen vakaina ([272]). Sen tuloksena ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle saadaan etenkin hyvin matala ja vakaa veroperuste ([273]), joka ei kuvaa asianmukaisesti sivuliikkeen ottamia riskejä, kuten johdanto-osan 337, 338 ja

([266]) Ks. johdanto-osan 135 kappale.
([267]) Ks. tähän liittyen vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohta, jonka mukaan nimittäjässä olisi keskityttävä tarkasteltavana olevan liiketoimen testattavan osapuolen suorittamien toimintojen arvon merkityksellisiin indikaattoreihin ottaen huomioon sen käyttämät varat ja ottamat riskit.
([268]) Ks. esimerkiksi johdanto-osan 55 kappale.
([269]) Ks. kaavio 4.
([270]) Ks. esimerkiksi voittoindikaattorien käyttöä kuvaava taulukko teoksessa "Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook", Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Kokonaispääoman tuotto (ROA)	Kaava: Liikevoitto/Varallisuus Käytetään usein valmistajien testaamiseen.
Käyttökate	Kaava: Liikevoitto/Nettomyynti Käytetään usein jakelijoiden testaamiseen.
Berryn suhde	Kaava: Bruttovoitto/Toimintakustannukset Käytetään usein vähän toimintoja suorittavien jakelijoiden testaamiseen.
Nettokustannusvoittolisä	Kaava: Liikevoitto/Kokonaiskustannukset Käytetään usein palveluntarjoajien ja sopimusvalmistajien testaamiseen.

([271]) Ks. vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.101 kohta.
([272]) Ks. johdanto-osan 337 kappale.
([273]) Tämä periaate selitetään liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn yhteydessä vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 9.10 kohdassa, jonka mukaan liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt johtavat usein siihen, että paikalliset toiminnot muunnetaan vähäriskisiksi toiminnoiksi (esimerkiksi "vähäriskisiksi jakelijoiksi" tai "vähäriskisiksi sopimusvalmistajiksi") ja niille kohdennetaan suhteellisen matala (mutta yleensä vakaa) tuotto sillä perusteella, että yrittäjäriskit kantaa toinen osapuoli, jolle jäännösvoitto kohdennetaan.

339 kappaleessa todettiin. Tästä syystä tämä valinta johtaa matalampaan korvaukseen tämän sivuliikkeen kohdalla kuin sellaisen itsenäisen yhtiön kohdalla, jonka verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Samanlaisia ongelmia ei synny käytettäessä myyntiä voittoindikaattorina, jonka perusteella määritetään ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen suorittamista toiminnoista maksettu korvaus.

(342) Se, että valitsemalla toimintakustannukset hankinta-, myynti- ja jakelutoimintoja suorittavan yhtiön voittoindikaattoriksi ei ehkä saada luotettavaa arviota markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta, saa lisätukea OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla annetusta ohjeistuksesta. Näissä ohjeissa ehdotetaan tällaisia toimintoja suorittaville yhtiöille myyntiin pikemmin kuin toimintakustannuksiin perustuvaa korvausta ([274]). OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa käsitellään myös Berryn suhteen käyttöön liittyviä samankaltaisia ongelmia ([275]). Joka tapauksessa ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen kohdalla ei koskaan harkittu kokonaiskustannusten mahdollista valintaa voittoindikaattoriksi, jolloin olisi saatu toimintakustannuksia laajempi perusta ([276]). Tämä valinta olisi myös lisännyt ASI:n vuotuista Irlannissa verotettavaa voittoa.

(343) Apple ilmoitti Irlannin veroviranomaiselle, että AOE:n irlantilainen sivuliike vastaa erikoistuneen tietokonetuotevalikoiman valmistuksesta ja kokoamisesta. AOE omistaa varastot ([277]) ja näyttäisi hallitsevan ainakin osaan näiden varastojen aiheuttamista kustannuksista liittyvää riskiä ja kantavan sen ([278]). Koska sen päätoimipaikka ei pysty tosiasiallisesti kantamaan tätä riskiä siksi, että sitä ei ole fyysisesti olemassa eikä sillä ole työntekijöitä, jotka voisivat hallita riskiä, AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen on katsottava kantavan täyden varastoriskin. Tällaisessa tilanteessa kokonaiskustannukset sisältävä voittoindikaattori on toimintakustannuksia soveltuvampi AOE:n kaltaisen valmistusyhtiön kohdalla. Kokonaiskustannukset ovat toimintakustannuksia laajempi perusta, koska jälkimmäinen ei sisällä raaka-aineisiin liittyviä kustannuksia, kun taas kokonaiskustannukset sisältävät tärkeimmän muuttuvan kustannustekijän, jotka lähtökohtaisesti ovat AOE:n kaltaiselle valmistusyhtiölle myytyjen tuotteiden kustannukset. Komissio huomauttaa tässä yhteydessä, että sekä PwC:n että [Applen veroneuvojan] erillisraporteissa ehdotetaan voittoindikaattoriksi kokonaiskustannuksiin perustuvaa kustannusvoittolisää ([279]).

(344) Hyväksymällä voitonkohdentamismenetelmän, jossa voittoindikaattorina käytettiin toimintakustannuksia eikä kokonaiskustannuksia, Irlannin veroviranomainen antoi AOE:lle valikoivan edun verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Tiettyjen kustannusten, kuten myytyjen tuotteiden kustannusten, jättäminen pois AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytystä voittoindikaattorista alentaa epäasianmukaisesti tämän yhtiön vuotuista

([274]) Ks. tähän liittyen vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohta, jonka mukaan tavallisesti – kunkin tapauksen tosiseikoista ja olosuhteista riippuen – myynnin tai jakelun toimintakustannukset saattavat olla asianmukainen perusta jakelutoiminnoille, kokonaiskustannukset tai toimintakustannukset saattavat olla asianmukainen perusta palvelu- tai valmistustoiminnoille ja varallisuus saattaa olla asianmukainen perusta pääomaintensiivisille toiminnoille, kuten tietyille valmistustoiminnoille tai yleishyödyllisille palveluille.

([275]) Ks. tähän liittyen vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.101 kohta, jonka mukaan pass through -kustannuksiin liittyvät ongelmat tulevat esiin myös Berryn suhteen soveltamisessa. Jotta Berryn suhde olisi asianmukainen (esimerkiksi tuotteiden jakelusta muodostuvan) etuyhteysliiketoimen korvauksen testaamiseksi, seuraavien ehtojen on täytyttävä:
— Etuyhteysliiketoimessa suoritettujen toimintojen arvo (kun otetaan huomioon käytetyt varat ja otetut riskit) on oikeasuhteinen toimintakustannuksiin nähden.
— Etuyhteysliiketoimessa suoritettujen toimintojen arvoon (kun otetaan huomioon käytetyt varat ja otetut riskit) ei vaikuta olennaisesti jaeltujen tuotteiden arvo eli se ei ole riippuvainen myynnistä.
— Verovelvollinen ei suorita etuyhteysliiketoimessa mitään muuta merkittävää toimintoa (esimerkiksi valmistustoimintoa), joka olisi korvattava käyttäen jotain muuta menetelmää tai taloudellista indikaattoria.

([276]) Ks. vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.47 kohta.

([277]) AOE:n tilinpäätösten mukaan AOE omistaa sekä ”raaka-aineiden” että ”keskeneräisten ja valmiiden tuotteiden” varastoja.

([278]) Ks. tähän liittyen vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.93 kohta, jonka mukaan sovellettaessa kustannusperusteista liiketoiminettomarginaalimenetelmää käytetään usein kokonaiskustannuksia, jotka sisältävät kaikki toimintoon tai liiketoimeen kohdennettavat suorat tai välilliset kustannukset, sekä liiketoiminnan yleiskustannusten asianmukaista kohdentamista. Esiin saattaa nousta kysymys siitä, missä määrin on markkinaehtoperiaatteen mukaan hyväksyttävää kohdella huomattavaa osuutta verovelvollisen kustannuksista pass through -kustannuksina, joihin ei katsota sisältyvän voittoa (eli kustannuksina, jotka voidaan mahdollisesti jättää pois nettovoittoindikaattorin nimittäjästä). Tämä riippuu siitä, missä määrin itsenäinen osapuoli suostuisi vastaavanlaisessa tilanteessa olemaan ansaitsematta voittolisää niistä kustannuksista, joita sille aiheutuu.

([279]) Ks. johdanto-osan 167 ja 214 kappale.

Irlannissa verotettavaa voittoa, koska kokonaiskustannukset ovat toimintakustannuksia laajempi voittoindikaattori, ja saattoi siten alentaa sen Irlannissa maksettavaa yhtiöveroa.

(345) Päätelmänä voidaan todeta, että hyväksymällä toimintakustannukset voittoindikaattoriksi kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyissä voitonkohdentamismenetelmissä myynnin sijasta ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta ja kokonaiskustannusten sijasta AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta Irlannin veroviranomainen alentaa epäasianmukaisesti molempien yhtiöiden vuotuista Irlannissa verotettavaa voittoa verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Kiistanalaisten veropäätösten olisi katsottava näin aiheuttavan ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun.

c) **Hyväksytyt tuottotasot ovat liian alhaiset**

(346) Kiistanalaisissa veropäätöksissä Irlannin veroviranomainen hyväksyi ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille erilaiset tuottotasot. ASI:n osalta vuoden 1991 päätöksessä hyväksytään 12,5 prosentin kate sivuliikkeen toimintakustannuksista, kun taas vuoden 2007 päätöksessä hyväksytään [10–15] prosentin kate. AOE:n osalta vuoden 1991 päätöksessä hyväksytään 65 prosentin kate sivuliikkeen toimintakustannuksista [60–70] miljoonaan Yhdysvaltojen dollariin asti ja 20 prosentin kate tämän määrän ylittävältä osalta, kun taas vuoden 2007 päätöksessä hyväksytään [10–15] prosentin kate sivuliikkeen toimintakustannuksista sekä henkisestä omaisuudesta saatava tuotto, joka on [1–5] prosenttia sivuliikkeen liikevaihdosta irlantilaisen sivuliikkeen ”kertyneen tuotantoprosessiteknologian” ([280]) suhteen. Koska Apple ei laatinut voitonjakoraportteja pyytäessään kiistanalaisia veropäätöksiä, tuolta ajankohdalta ei ole olemassa selityksiä, jotka perustelisivat näiden tuottotasojen valinnan vuosina 1991 ja 2007.

(347) Vuoden 1991 päätöksessä AOE:lle hyväksyttyyn porrastettuun järjestelmään, jossa kate oli 65 prosenttia toimintakustannuksista ja laski 20 prosenttiin [60–70] miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria ylittävältä osalta, näytetään päädytyn neuvotteluilla, ja se johtui ilmeisesti työllisyysnäkökohdista, mitä osoittavat 2.2.3 jaksossa esitetyt otteet ja erityisesti niissä oleva viittaus tarpeeseen ”olla estämättä Irlannin toimintojen laajentumista” ([281]). Unionin tuomioistuin on tässä suhteessa katsonut, että jos verohallinnolla on laaja harkintavalta määrittää edunsaajat tai verohelpotuksen myöntämisen ehdot verojärjestelmään liittymättömien kriteerien, kuten työllisyysnäkökohtien, perusteella, tällaisen harkintavallan käytön on katsottava aiheuttavan valikoivan edun.

(348) Komissio ei yhdy Irlannin tulkintaan tästä viittauksesta ([282]), jonka mukaan sopimusvalmistajan ei olisi kohtuutonta hyväksyä vähennettyä kustannusvoittolisää sen jälkeen, kun se on saanut runsaan korvauksen. Järkevän talouden toimijan tavoitteena on maksimoida voitto tietyllä riskitasolla, eikä järkevä talouden toimija hyväksyisi pienempää tuottoa ja luopuisi voitoista siksi, että se saa muutoin riittävän tuoton. Komissio ei myöskään pidä mielekkäänä Applen tulkintaa tästä viittauksesta ([283]), joka Applen mukaan olisi ymmärrettävä siinä valossa, että laajentamisen edellyttämät kiinteät lisäinvestoinnit eivät todennäköisesti olisi yhtä suuria kuin kiinteät alkuinvestoinnit ([284]). Etenkään ei voida hyväksyä [Applen toisen veroneuvojan] laatimassa erillistutkimuksessa esitettyä Applen argumenttia ([285]), jonka mukaan tehokkuuseduista johtuvia voittoja olisi verotettava vähemmän. Tämän tutkimuksen mukaan tietyn kynnysarvon ylittävän voiton kevyempi veroprosentti vastaa

([280]) Ks. vuoden 2007 veropäätöksen perustana oleva 16. toukokuuta 2007 esitetty ennakkoratkaisuhakemus, s. 1.
([281]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 119 kohta. Ks. johdanto-osan 65 kappale.
([282]) Unionin tuomioistuimen tuomio 18.7.2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, 25–28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
([283]) Ks. johdanto-osan 65 kappale.
([284]) Ks. aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 112 kohta.
([285]) Ks. johdanto-osan 170 kappale.

taustalla olevia mittakaavaetuja. Komissio ei kuitenkaan voi nähdä mitään taloudellista syytä, miksi yhtiö hyväksyisi pienemmän voiton, kun sen kustannukset alenevat. Vastaavasti verotuksen keventäminen mittakaavaeduista hyötyvien suurten yritysten kohdalla on täysin vierasta verojärjestelmän logiikalle. Jos mittakaavaetujen tuottamaa voittoa verotettaisiin kevyemmin kuin pienyritysten tuottamaa voittoa, suuret yritykset hyötyisivät kaksinkertaisesta edusta: suuret yritykset, jotka ovat pienempiä kilpailijoitaan tehokkaampia, hyötyisivät suuremmista voitoista ja, koska vero peritään prosenttiosuutena voitosta, näiden voittojen verotuksesta pienemmän verokannan mukaan. Tällainen lisäetu ei kuulu verojärjestelmän toimintalogiikkaan, joka on verottaa kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoja niiden kokoon tai markkina-asemaan katsomatta. Saattaa olla kaupallisen logiikan mukaista hyväksyä pienempi voittomarginaali myytyä tuoteyksikköä kohden, kun tietylle asiakkaalle myytävä tuotemäärä kasvaa. Tämä ei kuitenkaan automaattisesti tarkoita tämän asiakkaan tilille kirjattujen voittojen pienenemistä, sillä pienemmät yksikkökohtaiset voittomarginaalit voidaan periaatteessa enemmän kuin korvata kyseiselle asiakkaalle myydyillä suuremmilla määrillä. Irlannilla ei ollut viitteitä siitä, että Applella olisi ollut taustalla jokin tällaista kannattavuusmallia vastaava hinnoittelustrategia. Joka tapauksessa tosiasiallisten verokantojen alennusten kaltaiset kannustimet, joilla pyritään lisäämään toimintaa ja työllisyyttä, eivät ole verojärjestelmän toimintalogiikan mukaisia.

(349) Sitä vastoin komissio voi hyväksyä Irlannin ([286]) ja Applen ([287]) selitykset vuoden 1991 veropäätöksessä hyväksytystä poistoon perustuvasta vähennyksestä, johon komissio suhtautui epäillen aloittamispäätöksessä. Aloittamispäätöksessä komissio katsoi, että Irlannin veroviranomaisen hyväksyntä sille, että poistoon perustuvien vähennysten määrä rajoitettiin [1–10] miljoonaan Yhdysvaltojen dollariin tilinpäätökseen poistoina kirjatun määrän lisäksi, ei perustunut mihinkään menetelmään tai todellisiin menoihin, vaan vaikutti lähinnä olevan neuvottelujen tulos. Irlanti ja Apple katsoivat, että tässä asiassa vuoden 1991 päätöksellä rajoitetaan verovähennyksiä. Irlanti selitti erityisesti, että ASI ja AOE ehdottivat vapaaehtoisesti vuotuista rajaa poistoon perustuvien vähennysten hyödyntämiselle, vaikka niillä olisi oikeus esittää suurempia näitä vähennyksiä koskevia vaatimuksia joidenkin vuosien ajan ([288]), joten tämä päätöksen elementti ei vaikuta suosivan valikoivasti näitä yhtiöitä, kun sitä arvostellaan sinänsä ja erillään muista päätöksen elementeistä.

(350) PwC:n ja [Applen veroneuvojan] erillisraporteissa esitetään jälkikäteinen perustelu vuoden 2007 veropäätöksessä ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille hyväksytyistä tuottotasoista. Molemmat raportit perustuvat vertailututkimukseen, mutta kun PwC:n raportissa esitetään kaikki yhtiöt, joita veroneuvoja piti vertailukelpoisina näiden kahden sivuliikkeen markkinaehtoisen tuoton arvioimiseksi, [Applen veroneuvojan] erilliskertomuksessa ei ilmoiteta käytettyjä vertailukohtia. [Applen veroneuvojan] erilliskertomuksessa viitataan vertailtavuutta koskeviin ongelmiin, erityisesti olennaisiin eroihin ([289]), mutta siitä huolimatta siinä tehdään tietokantahaku vertailukelpoisista yrityksistä.

(351) Komissio toteaa aluksi, että se pitää vertailukelpoisten yritysten tietokantahakuun perustuvan vertailututkimuksen käyttöä epäasianmukaisena keinona arvioida ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden markkinaehtoista voittoa. Jotta tällainen tutkimus tuottaisi luotettavan arvion markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta, vertailututkimukseen sisältyvien kolmansien osapuolien tuotteiden on oltava vertailukelpoisia ASI:n myymien ja AOE:n valmistamien tuotteiden kanssa. PwC:n ja [Applen veroneuvojan] käyttämissä karsintakriteereissä vertailukelpoisten yritysten valitsemiseksi ei kuitenkaan oteta mitenkään huomioon sitä, että Apple myy laadukkaita merkkituotteita ja asemoi tuotteensa markkinoille sen mukaisesti, kun taas valitut yritykset saattavat

([286]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 121 kohta ja sitä seuraavat kohdat.
([287]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 115 kohta ja sitä seuraavat kohdat.
([288]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 127 kohta.
([289]) Ks. [Applen veroneuvojan] erilliskertomus, s. 13, jonka mukaan kolmansien jakelijoiden asianomaiset maantieteelliset markkinat, sopimusehdot, tuotevalikoima ja tuotemäärät ovat olennaisesti erilaiset verrattuna vastaaviin ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toiminnan kannalta merkityksellisiin tekijöihin.

asemoida itsensä markkinoille eri tavalla. ASI:n kaltaisen jakelijan markkinaehtoista tuottoa ei voida arvioida ottamatta tätä huomioon erityisesti siksi, että ASI vastaa myytyjen tuotteiden takuista, kuten johdanto-osan 338 kappaleessa todettiin, mikä laadukkaiden merkkituotteiden tapauksessa muodostaa merkittävän riskin ([290]), ja ASI on alttiina merkittävälle riskille huipputuotteiden vuoksi, joita irlantilainen sivuliike ei fyysisesti käsittele, kuten johdanto-osan 339 kappaleessa selostettiin, ja tällaista riskiä ei valituilla vertailukohdilla lähtökohtaisesti ole. Lisäksi merkittävä ero muuttuvien kustannusten intensiteetissä saattaa olla vertailtavuuden kannalta ongelma, kun otetaan huomioon, että ASI:n toimintakustannukset muodostavat hyvin pienen osuuden sen myynnistä.

(352) Näiden vertailututkimuksen käyttöön tässä tapauksessa liittyvien yleisten ongelmien lisäksi komissio arvostelee erityisesti sitä, että ainakin kolme PwC:n vertailukohdiksi valitsemista 52 yrityksestä on selvitystilassa ([291]). Yritykset, joilla ei ole kestävää liiketoimimallia, eivät lähtökohtaisesti voi toimia luotettavina vertailukohtina määritettäessä asianmukaista korvauksen tasoa. Koska se, että huomattava osa otoksesta oli selvitystilassa, osoittaa, ettei liiketoimintamallin kestävyyttä otettu riittävästi huomioon valinnassa, vertailukohtien kokonaisedustavuutta ei voida vahvistaa.

(353) Näistä erilliskertomuksissa suoritettuihin vertailututkimuksiin liittyvistä yleisistä ja erityisistä ongelmista huolimatta komissio tutki täydellisyyden vuoksi, mikä olisi asianmukainen tuottotaso käyttäen tuottoindikaattorina ASI:n osalta myyntiä ja AOE:n osalta kokonaiskustannuksia toimintakustannusten sijasta. Komissio muistuttaa, että se ei tee tätä analyysia määrittääkseen irlantilaisten sivuliikkeiden suorittamien toimintojen markkinaehtoisen korvauksen ([292]), vaan osoittaakseen, että vaikka Irlannin veroviranomainen olisi ollut oikeassa hyväksyessään perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, minkä komissio kiistää, toimintakustannusten epäasianmukainen valinta ja Irlannin veroviranomaisen hyväksymät liian matalat tuottotasot kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksyttyjen yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien soveltamisessa johtavat silti sellaiseen ASI:n ja AOE:n vuotuiseen Irlannissa verotettavaan voittoon, joka poikkeaa niiden irlantilaisten sivuliikkeiden markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta.

(354) ASI:n osalta kaaviossa 13 esitetään PwC:n analyysin kattamalta ajanjaksolta myyntituoton mediaanin ([293]) analyysi, jossa käytetään samoja vertailukelpoisia yrityksiä.

Kaavio 13

PwC:n valitsemien 52 yrityksen toiminnan tuoton liikevaihdon perusteella laskettu voittolisä

	Keskiarvo 2007–2011 (%)
Alakvartiili (25. persentiili)	1,3
Mediaani	3,0
Yläkvartiili (75. persentiili)	4,5

([290]) Takuuriski kasvaa sen perustana olevien tuotteiden hinnan noustessa, ja tästä syystä laadukkailla merkkituotteilla on takuu niiden suhteellisen korkean hinnan vuoksi, johon sisältyvät komponenttikustannukset. Ks. tähän liittyen vuoden 1995 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.37 kohta, jossa asiaa havainnollistetaan seuraavalla esimerkillä: "Oletetaan esimerkiksi, että verovelvollinen myy huippuluokan videonauhureita etuyhteysyritykselle, ja ainoat käytettävissä olevat tiedot vastaavan liiketoiminnan voitosta liittyvät laadultaan keskinkertaisten videonauhurien myyntiin. Oletetaan, että huippuluokan videonauhurien markkinoiden myynti kasvaa, niille pääsemisen kynnys on korkea, niillä on vähän kilpailijoita ja niillä on suuret mahdollisuudet tuotteiden eriyttämiseen. Kaikilla eroilla on todennäköisesti olennainen vaikutus tarkasteltavan toiminnan ja vertailukohtana käytetyn toiminnan kannattavuuteen, ja tällaisessa tapauksessa sitä olisi mukautettava. Kuten muissakin menetelmissä, tarvittavien mukautusten luotettavuus vaikuttaa analyysin luotettavuuteen. On syytä huomata, että vaikka kaksi yritystä toimivat täsmälleen samalla elinkeinoalalla, niiden kannattavuus saattaa vaihdella muun muassa niiden markkinaosuuksien ja kilpailuaseman mukaan." Tätä esimerkkiä ei esitetty enää vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa.

([291]) PwC:n käyttämän Bureau Van Dijkin tietokannassa ilmoitetaan yritysten TECNOTEL ITALIA S.P.A. ja MIELCO SPA olevan selvitystilassa, ja myös yritys MEMTEC IBERICA on julkisten lähteiden mukaan selvitystilassa.

([292]) Ks. johdanto-osan 326 kappale.

([293]) Liikevaihto (tai toiminnan tuotto) on säilytetty tietokantahaussa.

(%)

	Liikevoitto/liikevaihto	2011	2010	2009	2008	2007	keski-arvo
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

(%)

	Liikevoitto/liikevaihto	2011	2010	2009	2008	2007	keski-arvo
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

(%)

	Liikevoitto/liikevaihto	2011	2010	2009	2008	2007	keski-arvo
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) Käytettäessä PwC:n valitsemia vertailukohtia, ASI:n irlantilaista sivuliikettä testattavana osapuolena sekä myyntiä voittoindikaattorina kaaviossa 13 esitetyssä analyysissa myyntituoton mediaaniksi saadaan 3 prosenttia ja kvartiiliväliksi ([294]) 1,3–4,5 prosenttia. Tämän päätöksen taulukossa 1 esitettyjen taloudellisten tietojen sekä johdanto-osan 105 kappaleessa esitettyjen veroilmoituksiin perustuvien tietojen perusteella ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen liikevoitto, jota verotettiin Irlannin yleisen 12,5 prosentin yhtiöverokannan mukaan, oli noin [40–50] miljoona Yhdysvaltojen dollaria vuonna 2012, mikä vastasi noin [0,0–0,5] prosenttia ASI:n vuoden 2012 liikevaihdosta. Tämä määrä on lähes 20 kertaa pienempi kuin se määrä, joka seuraisi kaaviossa 13 esitetyn, oikaistuun PwC:n vertailuanalyysiin perustuvan analyysin alakvartiilin soveltamisesta.

(356) Päätelmänä voidaan todeta, että vaikka Irlannin veroviranomainen olisi ollut oikeassa hyväksyessään yksipuoliseen voitonkohdentamismenetelmään perustuvan voitonkohdentamismenetelmän, jossa ASI:n irlantilainen sivuliike on valittu testattavaksi osapuoleksi, minkä komissio kiistää, kiistanalaisten veropäätösten soveltamisesta seuraava ASI:n Irlannissa verotettava voitto poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Tämän poikkeaman tuloksena ASI:n Irlannissa maksettava yhtiövero alenee verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Näin ollen näiden päätösten olisi katsottava aiheuttavan ASI:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun.

(357) AOE:n verotettava voitto vuonna 2012 vastaa noin [1–5] prosenttia kokonaiskustannuksista. Tämä prosenttiosuus osuu PwC:n ja [Applen veroneuvojan] erillisraporteissa esitettyyn kvartiiliväliin ja on lähellä 25. persentiiliä, jota veroneuvoja pitää markkinaehtoisen vaihteluvälin alarajana. [Applen veroneuvojan] mukaan vuosina 2009–2011 ([295]) alakvartiilin kokonaiskustannuksiin perustuva kustannusvoittolisä olisi [4,5–5,0] prosenttia (mediaani [5–10] prosenttia), ja PwC:n mukaan se olisi vuosina 2007–2011 ([296]) [3,0–3,5] prosenttia (mediaani [5–10] prosenttia).

(358) Kunkin yrityksen vertailukelpoisuus AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen kanssa määritellään PwC:n erillisraportissa kuitenkin vain kaupallisessa tietokannassa saatavilla olevien tietojen perusteella, eikä raportissa perustella mitenkään, miksi 25. persentiili hyväksytään vaihteluvälin alarajaksi, kun yritysten liiketoiminnasta ja kustannusrakenteesta ei ollut tehty tarkkaa vertailtavuusanalyysia, eikä sen sijaan vaadittu kapeampaa vaihteluväliä vertailtavuusongelmien ratkaisemiseksi ([297]).

([294]) PwC ja [Applen veroneuvoja] viittaavat kvartiiliväliin markkinaehtoisena vaihteluvälinä.
([295]) Ks. kaavio 10.
([296]) Ks. johdanto-osan 217 kappale.
([297]) Vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoittelusuuntaviivojen 3.57 kohdassa todetaan tässä suhteessa seuraavaa: ”Saattaa myös olla, että vaikka huonommin vertailtavien seikkojen pois sulkemiseksi on tehty kaikki voitava, tulokseksi saadaan vaihteluväli, jossa katsotaan vertailukohtien valintaprosessin ja niitä koskevien tietojen rajoitusten vuoksi yhä olevan joitakin vertailtavuutta koskevia puutteita, joita ei voida tunnistaa ja/tai määrittää määrällisesti ja joita siten ei mukauteta. Jos tällaisissa tapauksissa vaihteluväliin sisältyy huomattava määrä huomioita, tilastolliset välineet, joissa otetaan huomioon keskimääräinen suuntaus vaihteluvälin kaventamiseksi, (esimerkiksi kvartiiliväli tai muut persentiilit) saattavat auttaa lisäämään analyysin luotettavuutta.”

(359) Lisäksi PwC:n erillisraportin tulos perustuu vain valmistusyhtiöiden kanssa tehtyyn vertailuun, vaikka raportissa todetaan, että lisäksi AOE:n irlantilainen sivuliike suorittaa myös rahoitukseen (kirjanpito-, palkkahallinto- ja ostovelkapalvelut), tietojärjestelmiin sekä teknologisiin ja henkilöresursseihin liittyviä yhteisiä palveluja muille Apple-konsernin yhtiöille EMEIA-alueella ([298]). Mitään näistä toiminnoista ei oteta huomioon PwC:n erillisraportin analyysissa, joten tätä raporttia ei voida käyttää jälkikäteisenä perusteluna sille, että näistä toiminnasta maksettu korvaus oli markkinaehtoinen.

d) **Päätelmä yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien virheellisestä soveltamisesta kiistanalaisissa veropäätöksissä**

(360) Komissio katsoo päätelmänään, että vaikka Irlannin veroviranomainen olisi ollut oikeassa hyväksyessään perustelemattoman olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n omistamat Applen henkisen omaisuuden lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, minkä komissio kiistää ([299]), kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät johtavat silti sellaiseen tulokseen, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Näillä päätöksillä hyväksytään verotettava korvaus, joita irlantilaiset sivuliikkeet eivät oman kannattavuutensa näkökulmasta olisi hyväksyneet, jos ne olisivat erillisiä ja riippumattomia, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittavia yrityksiä. Koska nämä voitonkohdentamismenetelmät alentavat ASI:n ja AOE:n Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan maksettavaa veroa verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin, kiistanalaiset veropäätökset aiheuttavat hyväksymällä nämä menetelmät ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun.

8.2.2.4 ***Irlannin yleisistä yhtiöverosäännöistä myönnetystä poikkeuksesta johtuvaa valikoivaa etua koskeva päätelmä***

(361) Komissio päättelee molempien perustelujen perusteella, että kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät alentavat ASI:n ja AOE:n Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan maksettavaa veroa verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Näin ollen komissio katsoo, että nämä päätökset aiheuttavat ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun.

(362) Tätä päätelmää vahvistavat kaksi muuta tekijää, jotka viittaavat siihen, että kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät eivät johda markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevaan luotettavaan arvioon.

(363) Ensinnäkin, kuten johdanto-osan 262 kappaleessa todettiin, kiistanalaiset veropäätökset annettiin ilman voitonjakoraporttia. Kuten aloittamispäätöksessä selitettiin, se, että Apple ei ollut kiistanalaisten veropäätösten antamiseen mennessä toimittanut voitonjakoraporttia sen Irlannin veroviranomaiselle ehdottamien voitonkohdentamismenetelmien tueksi, viittaa siihen, että näillä päätöksillä hyväksytyt menetelmät eivät johda markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevaan luotettavaan arvioon.

(364) Toiseksi vuoden 1991 päätöksen voimassaoloaika oli rajoittamaton eikä se sisältänyt mitään tarkistuslauseketta, ja sitä sovellettiin tosiasiallisesti 15 vuoden ajan, kunnes vuoden 2007 päätös annettiin. Myös vuoden 2007 päätös,

([298]) PwC:n erillisraportti, s. 12.
([299]) 8.2.2.2 jakso.

jossa ei ollut tarkistuslauseketta, oli voimassaoloajaltaan avoin, ja sitä sovellettiin Applen mukaan kahdeksan vuoden ajan, kunnes Applen uusi yhtiörakenne Irlannissa otettiin käyttöön. Verohallinnon ja verovelvollisen välinen sopimus, jonka päättymisajankohta on avoin, tekee tämän sopimuksen perustana olevista tulevien olosuhteiden ennusteista epätarkempia ja herättää siten epäilyksiä sopimuksella hyväksytyn menetelmän luotettavuudesta ([300]). Tämä koskee *a priori* päätöstä, jonka voimassaoloaika on rajoittamaton.

(365) Irlanti katsoo, että vuoden 1991 päätöksen voimassaoloajasta huolimatta kunkin vuoden ilmoitus oli ”uusi toimenpide” eikä päätöksessä määrättyä sivuliikkeelle kohdennettavan voiton perustaa olisi ollut mahdollista käyttää, jos tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuneet muutokset olisivat tehneet tästä perustasta epäluotettavan ([301]). On kuitenkin epäselvää, miten Irlannin veroviranomainen olisi voinut olla tietoinen tosiseikoissa ja olosuhteissa tapahtuneista muutoksista. Apple voi vain toimittaa vuosittaisen veroilmoituksensa vuoden 1991 päätöksen perusteella ilman, että se oli velvollinen ilmoittamaan Irlannin veroviranomaiselle mistään merkittävistä muutoksista ([302]). Toisin kuin vuoden 2007 päätös, vuoden 1991 päätös ei sisällä tarkistuslauseketta, jonka mukaan päätöksen soveltaminen päättyy, jos harjoitetun toiminnan luonne muuttuu merkittävästi.

(366) Lisäksi on epäselvää, mitkä muutokset olivat perusteena vuoden 1991 päätöksen korvaamiseen vuoden 2007 päätöksellä. Ennakkohinnoittelusopimus on lähtökohtaisesti pätevä niin kauan, kuin päätöksessä vahvistetut olennaiset kriteerit täyttyvät ([303]). Kiistanalaisissa päätöksissä ei yksilöidä olennaisia kriteereitä. Vuoden 2007 päätöksestä ei myöskään käy ilmi, mitkä olennaiset kriteerit, jos mitkään, saivat aikaan pyynnön vuoden 1991 järjestelyn muuttamisesta.

(367) Vuoden 2007 päätöksessä hyväksytään jopa se, että jos Apple päättää järjestää Irlannissa toimivien tytäryhtiöidensä liiketoiminnan uudelleen lisäämällä rakenteeseen uusia irlantilaisia yhtiöitä tai sulauttamalla olemassa olevia yhtiöitä, vuoden 2007 päätöksessä hyväksyttyjä voitonkohdentamismenetelmiä sovelletaan edelleen uuteen tai sulautuneeseen yhteisöön, koska nämä yhtiöt ”harjoittavat laajasti katsoen samantyyppistä liiketoimintaa” kuin ASI ja AOE. Vaikka vuoden 2007 päätös sisältää tarkistuslausekkeen, jonka mukaan päätöksen soveltaminen päättyy, jos harjoitetun toiminnan luonne muuttuu merkittävästi, on epäselvää, mitä merkittävällä muutoksella tarkoitetaan, eikä Irlanti ole selittänyt tai täsmentänyt tätä päätöksessä. ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toiminnasta päätöksessä esitetyn hyvin niukan kuvauksen perusteella on vaikea määrittää, katsotaanko muutos irlantilaisten sivuliikkeiden suorittamissa tehtävissä tai hallitsemissa riskeissä merkittäväksi muutokseksi. Koska edes liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä ei ilmeisesti katsota ”toiminnan luonteen merkittäväksi muutokseksi”, näyttää siltä, että Apple pystyi soveltamaan kiistanalaisilla veropäätöksillä myönnettyä suotuisaa verokohtelua vain pienin rajoituksin vuoden 2007 päätöksen nojalla.

(368) Siinäkin tapauksessa, että kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät olisivat vastanneet markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevan luotettavan arvion tuottavia menetelmiä päätösten antamisajankohtana, kuten asia ei ollut, näiden päätösten rajoittamaton voimassaoloaika asettaa kyseenalaisesi voittojen kohdentamisen asianmukaisuuden, kun otetaan huomioon taloudellisen ja sääntely-ympäristön mahdolliset muutokset päätösten kattamina vuosina ([304]).

([300]) Ks. vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden IV luvun liitteen 51 kohta sekä vuoden 1995 OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältyvien ennakkohinnoittelusopimuksen tekemistä keskinäistä sopimusta koskevalla menettelyllä koskevien ohjeiden liite.

([301]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 130 kohta.

([302]) Aloittamispäätöksestä toimittamiensa huomautusten 72 kohdassa Apple toteaa, että vuosien 1991 ja 2006 välillä se oli jatkuvasti yhteydessä Irlannin veroviranomaiseen irlantilaisten sivuliikkeiden organisaatiorakenteesta ja tärkeimmistä toiminnoista, koska Irlannin veroviranomaisella on yleinen toimivalta valvoa Irlannin verosääntöjen noudattamista. Tämä ei kuitenkaan korvaa sitä seikkaa, että veroviranomaisen olisi pitänyt muutamien vuosien jälkeen arvioida uudelleen, onko sopimus yhä pätevä tai tarvitseeko sitä tarkistaa, etenkin kun otetaan huomioon, että Applen liiketoiminta kehittyi huomattavasti tänä aikana. Lisäksi tästä jatkuvasta yhteydenpidosta ei näytä olevan mitään tietoja, sillä komissio oli pyytänyt Irlantia 8. lokakuuta 2013 päivätyssä kirjeessään toimittamaan yhdessä kiistanalaisten veropäätösten kanssa kaikki näitä päätöksiä tukevat oleelliset seikat.

([303]) Vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoittelusuuntaviivojen 4.142 kohdassa todetaan tässä suhteessa, että mikäli olennaiset kriteerit täyttyvät, ennakkohinnoittelusopimus voi tarjota asianomaisille verovelvollisuuden varmuuden ennakkohinnoittelusopimuksen kattamien siirtohinnoittelukysymysten verokohtelusta tietyksi ajaksi.

([304]) Aloittamispäätöksen johdanto-osan 65 kappale.

8.2.3 VAIHTOEHTOINEN PERUSTELU: VALIKOIVA ETU AINOASTAAN TCA 97:n 25 §:n MUODOSTAMAN RAJOITETUN VIITEJÄRJESTELMÄN PERUSTEELLA

8.2.3.1 ***Valikoiva etu, joka johtuu veroperustetta pienentävästä poikkeamisesta TCA 97:n 25 §:stä***

(369) Irlanti ja Apple katsovat, että asianmukaisena viitejärjestelmänä olisi käytettävä vain TCA 97:n 25 §:ää ja että ASI:n ja AOE:n verotettava voitto määritettiin tämän säännöksen nojalla täysin normaalin hallintokäytännön mukaisesti ([305]). Kuten tämän päätöksen 8.2.1.2 jaksossa selitettiin, komissio katsoo, ettei viitejärjestelmä tässä tapauksessa rajoitu vain TCA 97:n 25 §:ään vaan että tämä säännös muodostaa kiinteän ja välttämättömän osan 8.2.1.1 jaksossa määritettyä viitejärjestelmää – Irlannin yleisiä yhtiöverosääntöjä – jonka tavoitteena on kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittojen verottaminen.

(370) Rajoittamatta tämän päätelmän soveltamista komissio katsoo vaihtoehtoisena perusteluna, että vaikka TCA 97:n 25 § olisi muodostanut asianmukaisen viitejärjestelmän tässä tapauksessa, kiistanalaisilla veropäätöksillä annetaan ASI:lle ja AOE:lle valikoiva etu pienentämällä niiden verotettavaa voittoa, josta yhtiövero kyseisen säännöksen nojalla kannetaan.

(371) Irlanti myöntää, samoin kuin Apple ([306]), että TCA 97:n 25 §:ssä ei anneta ohjeita siitä, miten sivuliikkeen veronalainen voitto määritetään. Irlanti kuitenkin väittää, että markkinaehtoperiaate ei sääntele TCA 97:n 25 §:n soveltamista, vaan se edellyttää, että Irlannin veroviranomainen käyttää harkintavaltaa ottamalla huomioon kunkin asian erityiset tosiseikat ja olosuhteet, joihin saattavat kuulua sivuliikkeen hoitamat tehtävät, sen mahdollinen osakkuus yhtiön varoissa, sivuliikkeen ottamien riskien luonne ja taso sekä sen kokonaispanos yhtiön voittoihin ([307]). Komissio toteaa, että Irlannin luettelemat kriteerit sivuliikkeen verotettavan voiton määrittämiseksi – sivuliikkeen hoitamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit – ovat olennaisilta osin samat kuin OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdassa asetetut kriteerit voittojen kohdentamiselle ulkomaisen integroituneen yhtiön pysyvälle toimipaikalle ([308]). Toisin sanoen Irlanti ei ole esittänyt eikä komissio ole kyennyt määrittämään mitään muuta objektiivista perustetta kuin markkinaehtoperiaatteen, joka takaisi TCA 97:n 25 §:n johdonmukaisen soveltamisen ja siten kaikkien integroituneiden ulkomaisten yhtiöiden tasavertaisen kohtelun tämän säännöksen nojalla.

(372) Lisäksi vaikka Irlanti muodollisesti sisällytti markkinaehtoperiaatteen kansalliseen oikeusjärjestelmäänsä vasta vuoden 2010 rahoituslailla, joka tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2011, ja tällä lainsäädännöllä suljetaan pois sivuliikkeen ja sen ulkomaisen päätoimipaikan väliset järjestelyt ([309]), analyysi Irlannin veroviranomaisen päätöskäytännöstä, joka koskee voittojen kohdentamista ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille TCA 97:n 25 §:n soveltamista varten, osoittaa, että Irlannin veroviranomaisen monissa näistä päätöksistä hyväksymät voitonkohdentamismenetelmät perustuvat markkinaehtoperiaatteeseen ([310]).

(373) Esimerkiksi yhtiön [B] tapauksessa ([311]) sen veroneuvojan kirjeessä Irlannin veroviranomaiselle viitataan laajasti markkinaehtoperiaatteeseen. Yhtiön [B] verotuksellinen kotipaikka on […], sillä on irlantilainen sivuliike ja se

([305]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 159, 160 ja 171 kohta. Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 27 kohta. Irlanti ja Apple eivät kuitenkaan esittäneet mitään esimerkkejä ”normaalista hallintokäytännöstä” osoittaakseen väitetyn yhdenmukaisuuden Irlannin veroviranomaisen päätöskäytännön kanssa.

([306]) Ks. johdanto-osan 248 kappale.

([307]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 21 kohta. Ks. myös aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 154 ja 155 kohta. Nämä molemmat huomautukset on esitetty alaviitteissä 188 ja 189.

([308]) Ks. johdanto-osan 84 kappale.

([309]) Ks. johdanto-osan 78 kappale.

([310]) Vastauksena pyyntöön toimittaa veropäätöksiä Irlannissa harjoitetusta toiminnasta, joihin liittyy kiistanalaisten veropäätösten kaltainen verotusongelma, Irlanti toimitti seitsemän päätöstä, jotka koskivat voittojen kohdentamista yhdeksän ulkomaisen yhtiön irlantilaisille sivuliikkeille. Vastauksena komission lisäpyyntöön toimittaa kaikki vuodesta 2004 lähtien annetut voittojen kohdentamista koskevat päätökset sekä lisäksi kaikki ennen tätä vuotta annetut ja yhä voimassa olevat päätökset Irlanti toimitti vielä kymmenen päätöstä, muun muassa neljä päätöstä, jotka ilmeisesti koskivat voittojen kohdentamista sivuliikkeelle (ks. johdanto-osan 3 ja 6 kappale). Näiden kahden vastauksen katsotaan näin ollen kattavan koko Irlannin veroviranomaisen voittojen kohdentamista integroituneiden ulkomaisten sivuliikkeelle koskevan päätöskäytännön.

([311]) Ks. johdanto-osan 385 kappale.

kuuluu […] monikansalliseen konserniin [suurin osa johdanto-osan 2 ja 6 kappaleessa luetelluista yhtiöistä kuuluu Yhdysvaltoihin sijoittautuneisiin monikansallisiin konserneihin]. Voittojen kohdentamiseksi sivuliikkeelle sen veroneuvoja ehdottaa, että yhtiön [B] päätoimipaikka ja sen irlantilainen sivuliike katsotaan kahdeksi erilliseksi oikeushenkilöksi, jotka tekevät markkinaehtoisia liiketoimia keskenään, viitaten näin OECD:n malliverosopimukseen. Markkinaehtoperiaatteesta kirjeessä todetaan, että vaikka Irlannilla ei ole kaksinkertaista verotusta koskevaa sopimusta […] kanssa, OECD:n mallissa annetaan sivuliikkeen voittojen laskentaa koskevia ohjeita, joita voidaan käyttää asianmukaisena vertailukohtana. Vuonna 1998 antamassaan päätöksessä Irlannin veroviranomainen piti markkinaehtoperiaatteen käyttöä hyväksyttävänä kohdennettaessa voittoja irlantilaiselle sivuliikkeelle.

(374) Yhtiötä [A] koskevassa vuonna 2003 annetussa veropäätöksessä ([312]) Irlannin veroviranomainen hyväksyi voittojen kohdentamisen tämän ulkomaisen yhtiön ja sen irlantilaisen sivuliikkeen välillä markkinaehtoperiaatteen perusteella. Yhtiö [A] on perustettu […], sillä on sivuliikkeitä […] veroalueilla, muun muassa Irlannissa, ja se kuuluu […] monikansalliseen konserniin. Ennakkoratkaisuhakemuksessa, jossa selitetään yhtiön tilannetta, veroneuvoja viittaa TCA 97:n 25 §:ään ja toteaa ensinnäkin, että tässä säännöksessä ei anneta mitään lähempiä ohjeita siitä, miten liikevoitto pitäisi määrittää, ja toiseksi, että on hyödyllistä tarkastella OECD:n malliverosopimuksessa omaksuttua lähestymistapaa ja markkinaehtoperiaatetta. Veroneuvojan mukaan OECD:n malliverosopimuksessa omaksuttu lähestymistapa on Irlannin kansallisen lain mukainen ja itse asiassa siinä vain toistetaan tämän lain mukainen kanta. Ennakkoratkaisuhakemuksessa ehdotetaan voitonjakamismenetelmää, jolla 12,5 prosenttia yhtiön [A] voitoista kohdennetaan irlantilaiselle sivuliikkeelle. Irlannin veroviranomainen hyväksyi tämän lähestymistavan, ja sitä käytettiin voittojen kohdentamisen perustana yhtiön [A] irlantilaisen sivuliikkeen tapauksessa.

(375) Yhtiötä [F] ([313]) koskevassa vuonna 2006 annetussa veropäätöksessä Irlannin veroviranomainen hyväksyi tämän yhtiön ehdottaman menetelmän voittojen kohdentamiseksi sen tulevalle irlantilaiselle sivuliikkeelle. Yhtiön [F] verotuksellinen kotipaikka on […], sillä on irlantilainen sivuliike ja se kuuluu […] monikansalliseen konserniin. Yhtiön [F] konsultti käytti yhtiön ehdottaman voitonkohdentamismenetelmän perustana OECD:n markkinaehtoperiaatetta, joka edellyttää, että sivuliikkeen voitto määritetään lähinnä tarkastelemalla sivuliikettä mahdollisimman kaukana sen päätoimipaikasta olevana erillisenä yhteisönä ja että kaikkien sivuliikkeen keskustelujen tai neuvottelujen sen päätoimipaikan kanssa olisi katsottava olevan markkinaehtoisia määritettäessä sivuliikkeen kannattavuutta.

(376) Yhtiötä [M] ([314]) koskevassa veropäätöksessä veroneuvoja pyytää Irlannin viranomaisia hyväksymään sellaisen voittojen kohdentamisen [yhtiön [M] päätoimipaikan] ja irlantilaisen sivuliikkeen välillä, jossa otetaan huomioon, että irlantilaisen sivuliikkeen riskit ovat rajoitetut. Pyynnössä selvennetään lisäksi, että irlantilainen sivuliike toimii [yhtiön [M] päätoimipaikan] palkkioperusteisena valmistusyrityksenä, joka saa markkinaehtoisen korvauksen.

(377) Vaikka markkinaehtoperiaate sisällytettiin nimenomaisesti Irlannin lainsäädäntöön vasta vuonna 2011 ([315]), koska Irlanti ei ole ehdottanut mitään muuta objektiivista kriteeriä ja koska tämä periaate vaikutta esiintyneen Irlannin veroviranomaisen veropäätöskäytännössä jo 1990-luvulla ulkomaisen integroituneen yhtiön TCA 97:n 25 §:n nojalla verotettavan voiton määritysperusteena, komissio katsoo näin ollen, että markkinaehtoperiaate liittyy luonnostaan TCA 97:n 25 §:n soveltamiseen.

(378) Komissio on 8.2.2.2 ja 8.2.2.3 jaksossa jo osoittanut, että veropäätöksillä hyväksytyt voitonjakamismenetelmät johtavat sellaiseen tulokseen, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta, ja siten ASI:n ja AOE:n Irlannin yhtiöverotuksessa verotettavan voiton pienenemiseen ja SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen etuun. Näissä jaksoissa esitettyjen perustelujen perusteella komissio katsoo myös, että näillä veropäätöksillä annetaan ASI:lle ja AOE:lle

([312]) Ks. johdanto-osan 387 kappale.
([313]) Ks. johdanto-osan 392 kappale.
([314]) Ks. johdanto-osan 391 kappale.
([315]) Siihen ei viitata TCA 97:n 25 §:ssä.

valikoiva etu TCA 97:n 25 §:n muodostaman rajoitetumman viitejärjestelmän vuoksi, sillä ne johtavat ASI:n ja AOE:n tämän säännöksen nojalla verotettavien voittojen ja siten niiden Irlannissa maksettavan yhtiöveron alentamiseen verrattuna muihin ulkomaisiin yhtiöihin, joita myös verotetaan tämän säännöksen nojalla.

8.2.3.2 ***Irlannin veroviranomaisen harkintavallan käytöstä verojärjestelmään liittyvien objektiivisten kriteerien puuttuessa aiheutuva valikoiva etu***

(379) Vaikka oletettaisiin, että markkinaehtoperiaate ei sääntele TCA 97:n 25 §:n soveltamista, minkä komissio kiistää, olisi silti katsottava, että kiistanalaisilla veropäätöksillä annetaan ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu, koska päätökset olisivat tällöin tulosta Irlannin veroviranomaisen ilman verojärjestelmään liittyviä objektiivisia kriteereitä käyttämästä harkintavallasta.

(380) Vaikka verohallinnoilla on oltava kansallisia verosäännöksiä soveltaessaan tietty harkintavalta verovelvollisten välisten erojen huomioon ottamiseksi, jos verohallinnolla on laaja harkintavalta määrittää edunsaajat tai lainsäädännön soveltamisehdot verojärjestelmälle vieraiden kriteerien perusteella, harkintavallan käytön on katsottava suosivan jotakin yritystä tai tuotannonalaa verrattuna muihin, jotka ovat tavoitellun päämäärän suhteen siihen rinnastettavassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta ([316]). Toisin sanoen päätökset, jotka sisältävät vain merkityksellisten kansallisten verosäännösten asianmukaisen tulkinnan eivätkä poikkea johdonmukaisesta hallintokäytännöstä, eivät lähtökohtaisesti aiheuta valikoivaa etua. Sitä vastoin päätökset, joissa verohallinnot käyttävät harkintavaltaa, joka ei perustu verojärjestelmään liittyviin objektiivisiin kriteereihin, antavat aiheen epäillä valikoivan edun olemassaoloa.

(381) Komissio ja Irlanti ovat samaa mieltä siitä, että TCA 97:n 25 §:ssä ei säädetä mistään objektiivisista kriteereistä voittojen kohdentamiseksi saman ulkomaisen yhtiön eri osien välillä ([317]). Irlanti on kuitenkin komission kanssa eri mieltä siitä, sänteleekö markkinaehtoperiaate TCA 97:n 25 §:ää. Jos oletetaan, että Irlanti on oikeassa, ja otetaan huomioon, ettei Irlanti ole esittänyt mitään muuta objektiivista kriteeriä voittojen kohdentamiseksi ulkomaiselle yhtiölle sovellettaessa TCA 97:n 25 §:ää, tämä tarkoittaisi, että Irlannin veroviranomaisen harkintavalta tämän säännöksen soveltamisessa ei perustu verojärjestelmään liittyviin objektiivisiin kriteereihin, mikä antaa aiheen epäillä valikoivan edun olemassaoloa. Komissio on 8.2.2.2 ja 8.2.2.3 jaksossa jo osoittanut, että veropäätöksillä hyväksytyt voitonjakamismenetelmät johtavat ASI:n ja AOE:n Irlannin yhtiöverotuksessa verotettavan voiton pienenemiseen ja SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen etuun. Näissä jaksoissa esitettyjen perustelujen perusteella olisi myös katsottava, että kiistanalaisilla veropäätöksillä annetaan ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu, koska ne annettiin Irlannin veroviranomaisen TCA 97:n 25 §:n nojalla ilman verojärjestelmään liittyviä objektiivisia kriteereitä käyttämän harkintavallan perusteella.

(382) Irlanti ja Apple väittävät lisäksi, että komission on osoitettava, että Apple on asetettu edullisempaan asemaan kuin muut ulkomaiset yhtiöt, joille Irlannin veroviranomainen on antanut veropäätöksiä TCA 97:n 25 §:n soveltamiseksi. Tällä perustelulla Irlanti ja Apple katsovat ilmeisesti, että asianmukainen viitejärjestelmä ei ole itse TCA 97:n 25 §, vaan Irlannin veroviranomaisen ulkomaisiin yhtiöihin liittyvä veropäätöskäytäntö.

(383) Tarkastellessaan Irlannin komissiolle toimittamia veropäätöksiä, jotka koskivat voittojen kohdentamista ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille ([318]) ja joiden voidaan katsoa kattavan koko voittojen kohdentamista koskevan Irlannin päätöskäytännön ([319]), komissio ei havainnut mitään johdonmukaista

([316]) Unionin tuomioistuimen tuomio 18.7.2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, 27 kohta.
([317]) Ks. johdanto-osan 248 kappale.
([318]) Ks. johdanto-osan 2 ja 6 kappale.
([319]) Tämä päätös ei rajoita mahdollisia päätelmiä tässä päätöksessä kuvailtujen veropäätösten mahdollisesta sääntöjenvastaisuudesta tai sisämarkkinoille soveltumattomuudesta valtiontukisääntöjen nojalla lukuun ottamatta ASI:lle ja AOE:lle annettuja päätöksiä.

säännöstöä, jota sovelletaan yleisesti objektiivisten kriteerien perusteella kaikkiin sivuliikkeen avulla Irlannissa toimiviin ulkomaisiin yhtiöihin. Toisin sanoen Irlannin veroviranomaisen voittojen kohdentamista koskeva päätöskäytäntö on liian epäjohdonmukainen muodostaakseen asianmukaisen viitejärjestelmän, johon kiistanalaisia veropäätöksiä voitaisiin verrata sen määrittämiseksi, saivatko ASI ja AOE päätösten seurauksena valikoivan edun.

(384) Useita näistä päätöksistä kuvaillaan johdanto-osan 385–395 ([320]) kappaleessa.

(385) *Helmikuussa 1998 annettu päätös – Yhtiön [B] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [B] kuuluu […] monikansalliseen konserniin ([321]). Yhtiön irlantilainen sivuliike vastaa […] valmistuksesta, viimeistelyprosessin järjestämisestä sekä tuotteiden asiakastoimitusten seurannasta ja hallinnoinnista. Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan […] valmistus on yleisesti ottaen tuotantoketjun selvästi monimutkaisin toiminto ([322]). Yhtiön veroneuvojan ehdottama ja Irlannin veroviranomaisen hyväksymä irlantilaiselle sivuliikkeelle verotusta varten kohdennettava korvaus vastaa 117 prosenttia irlantilaisen sivuliikkeen kokonaiskustannuksista ([323]), jotka koostuvat etenkin myyntikustannuksista ja yleiskustannuksista.

(386) *Toukokuussa 2001 annettu päätös – Yhtiön [C2] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [C2] on […] […] monikansalliseen […] konserniin [C] kuuluva yhtiö. Päätöksessä hyväksytään voittojen kohdentaminen yhtiön irlantilaiselle sivuliikkeelle verovelvollisen pyynnön perusteella, jonka mukaan voitto päätöksessä ”tuotteiden tekniseksi ostamiseksi ja jälleenmyynniksi uudelleenlaskutuspalvelun yhteydessä” kuvatuista toiminnoista on enintään 9 prosenttia Irlantiin sijoitettavan yhteisen hallintopalvelukeskuksen kustannuksista.

(387) *Toukokuussa 2003 annettu päätös – Yhtiön [A] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [A] kuuluu […] monikansalliseen konserniin ([324]). Tämän yhtiön irlantilaisen sivuliikkeen kuvaillaan ennakkoratkaisuhakemuksessa osallistuvan […] valmistukseen sekä hoitavan kirjanpitotoimintoja koko emoyhtiönsä osalta. Ennakkoratkaisuhakemuksessa yhtiön [A] veroneuvoja viittaa OECD:n malliverosopimukseen ehdottaakseen voittojen kohdentamista sivuliikkeelle. Vaikka määräysvalta […] myyntiin, markkinointitoiminnot, henkisen omaisuuden omistajuus ja varainhoitotoiminnot ovat kaikki ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan Irlannin ulkopuolella, yhtiö [A] ei katso, että irlantilainen sivuliike on pelkkä ”sopimusvalmistaja”, koska Irlantia pidetään keskeisenä toimipaikkana maailmassa […] toimitusten kannalta. Tästä syystä ehdotetaan voitonjakamismenetelmään perustuvaa voittojen kohdentamista, jossa 12,5 prosenttia ([325]) kaikista yhtiön [A] voitoista kohdennetaan irlantilaiselle sivuliikkeelle, kustannusvoittolisämenetelmän sijasta, vaikka jälkimmäisellä olisi pienennetty yhtiön [A] Irlannissa verotettavaa voittoa.

(388) *Syyskuussa 2003 annettu päätös – Yhtiön [N] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [N] on Irlannissa perustettu vaan ei siellä verovelvollinen yhtiö, joka kuuluu […] monikansalliseen konserniin. Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan yhtiön [N] irlantilaisen sivuliikkeen toiminta muodostuu […] valmistuksesta ja muiden tähän liittyvien palvelujen, kuten varastoinnin ja lähettämisen, suorittamisesta. Näihin tuotteisiin liittyvä henkinen omaisuus kohdennettaisiin yhtiön [N] päätoimipaikalle Irlannin ulkopuolella, ja irlantilainen sivuliike toimisi palkkioperusteisena

([320]) Jos päätöksen voimassaoloaikaa ei mainita kuvauksessa, tämä tarkoittaa, että itse päätöksessä ei ole tarkistuslauseketta tai muuta viittausta sen voimassaolon kestoon.
([321]) Ks. johdanto-osan 373 kappale.
([322]) Muita irlantilaisen sivuliikkeen toimintoja ovat muun muassa […]. Myös Irlannissa olevan laitoksen käytön laajuus päätetään Irlannin ulkopuolella. Yhtiön [B] […] päätoimipaikalla on ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan emoyhtiön […] antama lisenssi myydä ja valmistaa […].
([323]) Veroneuvoja laski tämän 117 prosentin tason siten, että se jättää päätoimipaikalle asianmukaisen tuoton sen omistamista oikeuksista, joka on veroneuvojan mukaan 20 prosenttia liikevaihdosta […] lisenssimaksujen yleisen tason perusteella. Nämä tasot laskettiin ennusteiden eikä aikaisempien lukujen perusteella. Ennakkoratkaisuhakemuksessa ei kuitenkaan selvennetä tarkemmin käytettyä menetelmää eikä viitata mitenkään jälkikäteisvalvontaan.
([324]) Ks. johdanto-osan 374 kappale.
([325]) Tähän 12,5 prosentin katteeseen on päädytty laskemalla irlantilaisen sivuliikkeen kustannusten ja kokonaiskustannusten suhteen keskiarvo. Sitä, mitä kustannusperustaa on käytetty vertailukohtana, ei täsmennetä, ja ennakkoratkaisuhakemuksessa asianomaisiin kustannuksiin viitataan ”toiminnassa aiheutuneina kustannuksina”.

tai sopimusvalmistajana. Irlantilaisella sivuliikkeellä ei olisi markkinointiin, t&k-toimintaan, laadunvalvontaan, tuotevastuuseen tai varastointiin liittyvää riskiä. Päätöksessä hyväksytään voittojen kohdentaminen irlantilaiselle sivuliikkeelle siten, että Irlannissa syntyy sama liikevoitto kuin syntyisi siinä tapauksessa, että irlantilainen sivuliike olisi perustettu yhtiön [N] tytäryhtiönä. Päätöksessä hyväksytty korvaus irlantilaisen sivuliikkeen toiminnoista on 25–30 prosentin voittolisä irlantilaisen valmistussivuliikkeen kustannuksista. Voittolisää sovelletaan sivuliikkeen toimintakustannuksiin. Päätöksessä vahvistetaan myös, että Irlannin myyntivoittoveroa ei perittäisi siinä tapauksessa, että yhtiön [N] omistamaa henkistä omaisuutta myydään, koska irlantilaisella sivuliikkeellä ei olisi omistusoikeutta yhtiön [N] omistamaan henkiseen omaisuuteen.

(389) *Kesäkuussa 2004 annettu päätös – Yhtiön [I] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [I] on perustettu Irlannissa, mutta sen verotuksellinen kotipaikka on […]. Yhtiö, joka toimii […], pyysi, että sen irlantilaisen sivuliikkeen suorittamien hallintopalvelujen kustannusvoittolisäksi määritetään 10 prosenttia. Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan lähes kaikki henkisen omaisuuden oikeudet on kohdennettu Irlannin ulkopuolelle. Ennakkoratkaisuhakemuksessa ei täsmennetä, mitä kustannuksia se koskee, mutta vahvistetaan, että yhtiön sivuliikkeen voitot, joista kannetaan Irlannin yhtiövero, rajoittuvat sivuliikkeen työntekijöiden Irlannissa suorittamien tosiasiallisten toimintojen voittoihin.

(390) *Tammikuussa 2005 annettu päätös – Yhtiön [E] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [E] on rekisteröity […] ja kuuluu […] monikansalliseen konserniin. Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan irlantilainen sivuliike tuottaa […]. Yhtiö [E] voi käyttää patentteja ja niihin liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia vain etuyhteydessä olevien konsernin muiden yhtiöiden kanssa tehtyjen lisenssisopimusten avulla. Yhtiö [E] toimii ”sopimusvalmistajana” Irlannissa. Pyynnössä todetaan, että irlantilaisen sivuliikkeen veroperusteeseen ei enää pitäisi sisällyttää yrittäjänvoittoa, kuten aikaisemmin oli tehty. Pyynnössä kuvaillaan mahdollisuutta siirtää nykyinen valmistustoiminta Irlannista muualle ja viitataan siihen, että tällaisella päätöksellä olisi vakavia seurauksia Irlannissa oleville toiminnoille. Kaavaillussa uudelleenjärjestelyssä teollis- ja tekijänoikeudet, jotka olivat olleet yhtiön [E] hallussa ([326]), siirrettäisiin perustettavalle uudelle yritykselle, johon viitataan nimellä ”Newco”, joka perustettaisiin Irlannissa mutta jonka verotuksellinen kotipaikka olisi sen ulkopuolella. Uudessa rakenteessa irlantilainen sivuliike jatkaisi valmistustoimintaansa uuden Newcoksi kutsutun yhtiön puolesta sopimusvalmistajana. Yhtiö pyytää Irlannin verovirano-maiselta vahvistusta sille, että henkisen omaisuuden siirto ei aiheuta myyntivoittoveron perimistä Irlannissa ja että Newcolla ei ole veronalaista toimintaa Irlannissa. Yhtiö [E] suorittaisi myös muita toimintoja, erityisesti laskutusta Newcon puolesta ja sen nimissä. Lisäksi yhtiön [E] asiakkailleen myymien tuotteiden omistusoikeus siirtyisi Irlannin kautta. Näistä toiminnoista ja sivuliikkeen hoitamista valmistustoiminnoista hyväksytyksi korvaukseksi verotusta varten vahvistettiin valmistustoiminnan toimintakustannukset lisättynä 100 prosentilla.

(391) *Joulukuussa 2005 annettu päätös – Yhtiön [M] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [M] on perustettu Irlannissa mutta sen verotuksellinen kotipaikka on Irlannin ulkopuolella ja se kuuluu […] monikansalliseen konserniin. Yhtiö [M] myy […] sekä valmiita tuotteita. Ennakkoratkaisuhakemuksessa todetaan, että irlantilaisen sivuliikkeen toiminnan ja työllisyyden nykyisen tason takaamiseksi […] konserni harkitsee Irlantia konsernin […] yhtiön kehittämän uuden […] sijaintipaikaksi. Pyynnössä kuvaillussa uudessa rakenteessa yhtiö [M] ja sen irlantilainen sivuliike toimisivat kirjanpidon kannalta ikään kuin ne olisivat erillisiä oikeushenkilöitä. Tulot kohdennettaisiin markkinaehtoisen valmistuspalkkioon avulla siten, että irlantilainen sivuliike saisi samantasoisen liikevoiton kuin jos sen valmistus-toiminnan suorittaisi yhtiön [M] tytäryhtiö. Yhtiön [M] päätoimipaikka lisensoisi henkisen omaisuuden konsernin […] yhtiöltä ja irlantilainen sivuliike toimisi palkkioperusteisena valmistusyrityksenä. Palkkioperusteisena valmistajana se tuottaisi valmiita tuotteita päätoimipaikan eritelmän mukaisesti käyttäen yhtiön [M] pääkonttorin omistamia raaka-aineita. Irlantilaisella sivuliikkeellä ei olisi markkinointiin, t&k-toimintaan, laadunvalvontaan, tuotevastuuseen tai varastointiin liittyvää riskiä. Valmistuksen lisäksi irlantilainen sivuliike voisi avustaa laskutuksessa ja perinnässä sekä valmistukseen liittyvissä toiminnoissa, kuten varastoinnissa ja lähettämisessä. Päätöksessä näille toiminnoille hyväksytty korvaus on Irlannin sivuliikkeen toimintakustannuksiin sovellettava 10 prosentin voittolisä.

([326]) Vaikka yhtiö [E] voisi käyttää patentteja ja teollis- ja tekijänoikeuksia vain etuyhteydessä olevien yhtiöiden kanssa tehtyjen lisenssisopimusten avulla, ennakkoratkaisuhakemuksessa viitataan yhtiön [E] ennen suunniteltua uudelleenjärjestelyä omistamiin teollis- ja tekijänoikeuksiin.

(392) *Heinäkuussa 2006 annettu päätös – Yhtiön [F] irlantilainen sivuliike:* Yhtiön [F] verotuksellinen kotipaikka on […] ja se kuuluu […] monikansalliseen konserniin. Päätöksellä jatketaan vuonna 1997 tehtyä sopimusta, jonka mukaan 15 prosenttia yhtiön [F] voitosta kohdennetaan irlantilaiselle sivuliikkeelle verotusta varten. Tätä järjestelyä tarkastellaan uudelleen vuonna 2025. Irlantilainen toimipaikka on […] maailmanlaajuinen päätoimipaikka; se vastaa […] strategisesta suunnittelusta, ostoista sekä […] koordinoinnista ja valvonnasta, logistiikka mukaan lukien. Yhtiön [F] hallitukseen, joka toimii […] päätoimipaikassa, kuuluu konsernin keskeinen johto. Yhtiön [F] veroneuvojan mukaan vuoden 1997 päätöksessä tunnustettiin, että henkinen omaisuus kuului […] päätoimipaikalle eikä irlantilaiselle sivuliikkeelle. Ennakkoratkaisuhakemuksessa esitetään yhtiön [F] Irlantia koskevia työllisyyslukuja sekä kahdeksan edellisen vuoden aikana maksetun veromäärän, mutta se ei sisällä mitään yhtiön kirjanpitotietoja tai taloudellisia ennusteita.

(393) *Joulukuussa 2006 annettu päätös – Yhtiön [C1] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [C1] on […] monikansalliseen […] konserniin […] kuuluva yhtiö. Sivuliike valmistaa […]. Sivuliikkeen liiketoiminta-aloja ovat muun muassa […], tuotanto, henkilöstöasiat, yhteiskuntasuhteet, rahoitus ja hankinnat. Ennakkoratkaisuhakemuksessa ei viitata irlantilaisen sivuliikkeen käyttämään henkiseen omaisuuteen, joka kohdennetaan Irlannin ulkopuolelle. Sivuliikkeen verotettava korvaus muodostuu päätöksen mukaan 18 prosentin voittolisästä suhteessa Irlannissa syntyviin toimintakustannuksiin, irlantilaisen sivuliikkeen valmistamista tuotteista johtuvasta ”henkisen omaisuuden tuotosta”, joka on 1,6 prosenttia sivuliikkeen […] emoyhtiön vuotuisesta liikevaihdosta, sekä tehdasta ja rakennuksia koskevasta poistoon perustuvasta vähennyksestä.

(394) *Joulukuussa 2007 annettu päätös – Konsernin [G] irlantilaiset tytäryhtiöt:* Konserni [G] on […] monikansallinen konserni, jolla on kolme irlantilaista tytäryhtiötä. Näin ollen päätös näyttää koskevan voittojen kohdentamista yhtiöiden välillä pikemmin kuin voittojen kohdentamista sivuliikkeelle. Päätöksen sovittiin olevan voimassa viisi vuotta vuodesta 2008 alkaen. Ennakkoratkaisuhakemuksessa todetaan, että irlantilaisten tytäryhtiöiden suorittamat toiminnot muodostuvat […] valmistuksesta, […] ja siihen liittyvien tuotteiden myynnistä, […] kaupasta, konsernin kaikkialla maailmassa olevien etuyhteysyritysten yhteisestä palvelukeskuksesta ja t&k-toiminnasta. Ennakkoratkaisuhakemuksessa eikä Irlannin toimittamassa päätöstä tukevassa aineistossa ei viitata irlantilaisten tytäryhtiöiden käyttämään henkiseen omaisuuteen, joka kohdennetaan Irlannin ulkopuolelle. Yhden valmistusyhtiöksi kuvaillun tytäryhtiön osalta päätöksessä hyväksytään, että Irlannissa sovellettavan veroperuste muodostuu 15 prosentista Irlannissa syntyvistä toimintakustannuksista (mukaan lasketut kustannukset luetellaan ennakkoratkaisuhakemuksessa), Irlannissa valmistetuista tuotteista johtuvasta ”henkisen omaisuuden tuotosta”, joka on 0,8 prosenttia vuotuisesta liikevaihdosta, sekä tehdasta ja rakennuksia koskevasta poistoon perustuvasta vähennyksestä. Kahden muun tytäryhtiön osalta päätöksessä hyväksytään veroperusteeksi 15 prosenttia toimintakustannuksista (mukaan lasketut kustannukset luetellaan ennakkoratkaisuhakemuksessa).

(395) *Syyskuussa 2010 annettu päätös – Yhtiön [D] irlantilainen sivuliike:* Yhtiö [D] on […] yhtiö, jonka verotuksellinen kotipaikka on […] ja joka kuuluu […] monikansalliseen konserniin. Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan konserni haluaa […] ja harkitsee Irlantia tähän toimintaan sopivana toimipaikkana, kun otetaan huomioon ennakoidut verokustannukset. Irlantilainen sivuliike suorittaisi konsernin sisäisiä korkean tason keskitettyjä hallinnointipalveluja ja […]. Päätöksessä keskitetylle hallinnointitoiminnolle hyväksytty korvaus on sivuliikkeen kokonaiskustannuksiin sovellettava 10 prosentin voittolisä. Tämä 10 prosentin voittolisä perustuu yhtiön veroneuvojan suorittamaan vertailuanalyysiin. Sivuliikkeen […] toiminnolle kolmansien osapuolten kanssa kohdennettava voitto määritetään kolmansilta osapuolilta saatavien määrien ja Irlannissa aiheutuvien kohdennettavien kustannusten, […] kohdennettavien päätoimipaikan kustannusten ja konsernin muiden etuyhteysyritysten suorittamien palvelujen markkinaehtoisen arvon summan välisenä erotuksena.

(396) Komissio havaitsee näissä päätöksissä useita eroja.

(397) Ensinnäkin menetelmien valinta ei ole järjestelmällistä silloinkaan, kun kuvaillut toiminnat ovat samankaltaisia. Esimerkiksi sekä yhtiön [A] että AOE:n sivuliikkeiden esitetään valmistavan tuotteita yhtiön omistaman henkisen omaisuuden avulla, jota ei kohdenneta irlantilaiselle sivuliikkeelle. Yhtiön [A] ennakkoratkaisuhakemuksessa päätellään, että yhtiön [A] irlantilainen sivuliike ei ole sopimusvalmistaja, kun taas kiistanalaisissa veropäätöksissä

AOE katsotaan sopimusvalmistajaksi. Vastaavasti yhtiölle [A] annetussa päätöksessä hyväksyttiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvailtu voitonjakamismenetelmä ([327]) AOE:lle hyväksytyn kustannusvoittolisämenetelmän/TNMM-menetelmän sijasta, vaikka yhtiön [A] ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvaillut toiminnot näyttävät muistuttavan AOE:n ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvailtuja toimintoja. Jos kuitenkin myös AOE:lle olisi valittu voitonjakamismenetelmä, kaikki tämän yhtiön voitot olisi täytynyt kohdentaa sen irlantilaisille sivuliikkeille, koska tämän sivuliikkeen liikevoitto muodostaa yhtiön kokonaistoimintakustannukset.

(398) Yhtiön [A] ennakkoratkaisuhakemuksessa yhtiö myös pyytää Irlannin veroviranomaista vahvistamaan, että sen valmistuslaitokselle kohdennettava voitto olisi laskettava voitonjakamismenetelmällä, joka perustuu irlantilaisen sivuliikkeen kustannusten muodostamien yhtiön kokonaiskustannusten osuuteen. Irlantilaisen sivuliikkeen verotettavan voiton laskentaan ehdotetaan voitonjakamismenetelmää kustannusvoittolisämenetelmän sijasta, vaikka jälkimmäisellä olisi pienennetty yhtiön [A] mukaan sivuliikkeen verotettavaa voittoa. Tämä eroaa Irlannin veroviranomaisen yhtiöille [B], [C2], [N], [I], [E], [M] ja [D] antamissa päätöksissä hyväksymästä lähestymistavasta, jossa näiden yhtiöiden irlantilaisten sivuliikkeiden veroperuste laskettiin prosenttiosuutena kustannuksista eikä prosenttiosuutena yhtiön kokonaisvoitosta ([328]).

(399) Voitonjakamismenetelmä hyväksyttiin myös yhtiön [F] tapauksessa, jossa 15 prosenttia yhtiön kokonaisvoitosta kohdennettiin irlantilaiselle sivuliikkeelle. Vaikka yhtiön [F] tapauksessa sivuliikkeen toimintojen kuvaus eroaa yhtiön [A] irlantilaisen sivuliikkeen toimintojen kuvauksesta – yhtiö [A] esittää Irlannissa suoritettavat toimintonsa Irlannin ulkopuolella omistetun henkisen omaisuuden avulla tapahtuvaksi valmistukseksi ([329]), kun taas yhtiö [F] ilmoittaa Irlannissa suoritettavat toimintonsa yhtiön […] toimintojen maailmanlaajuiseksi päätoimipaikaksi – hyväksytyt korvaukset perustuvat samaan siirtohinnoittelumenetelmään eli voitonjakamismenetelmään, ja pidätetyt prosenttiosuudet eivät eroa toisistaan huomattavasti (15 prosenttia yhtiön [F] ja 12,5 prosenttia yhtiön [A] osalta) huolimatta siitä, että toiminnan kuvataan ensin mainitussa tapauksessa olevan monimutkaista ja sisältävän liiketoimintariskin ja jälkimmäisessä tapauksessa muodostuvan vain rajoitetun riskin sisältävistä rutiinitoiminnoista.

(400) Lisäksi monissa päätöksissä voitot kohdennetaan kustannusten perusteella, jolloin tosiasiallisesti sovelletaan TNMM-menetelmää, jossa voittoindikaattoriksi on valittu kustannukset. Joissain tapauksissa vertailukohdaksi valitut kustannukset ovat kuitenkin sivuliikkeen toimintakustannukset, kun taas toisissa tapauksissa, kuten yhtiön [B] tapauksessa, voittojen kohdentamisessa käytetty kustannusperusta sisältää myyntikustannukset. Tämä päätöksissä vertailukohtana käytetyn kustannusperustan vaihtelu ei näytä noudattavan mitään tiettyä logiikkaa laajemman tai kapeamman kustannusperustan asianmukaisuuden suhteen.

(401) Toinen ilmeinen ero samankaltaisten tilanteiden kohtelussa havaitaan, kun vertaillaan sitä, miten Irlannin veroviranomainen kohtelee yhtiön [M] ja yhtiön [E] irlantilaisia sivuliikkeitä. Molemmat yhtiöt saivat veropäätöksen vuonna 2005, ja molempien yhtiöiden irlantilaiset sivuliikkeet valmistavat […]. Molempien sivuliikkeiden riskit esitetään rajoitetuiksi – yhtiön [E] sivuliike esitetään sopimusvalmistajaksi ja yhtiön [M] sivuliike palkkioperusteiseksi valmistajaksi, mikä tarkoittaa oleellisin osin samaa toimintaa – ja ennakkoratkaisuhakemuksissa täsmennetään, että ne käyttäisivät päätoimipaikan omistamia raaka-aineita. Sikäli kuin sivuliikkeet ovat valmistajia, ei ole olemassa sopimuksellisia keinoja kohdentaa tällaista omistajuutta sen paremmin päätoimipaikalle kuin sivuliikkeelle, koska ne ovat sama oikeushenkilö. Näin ollen yhtiön [E] ja yhtiön [M] sivuliikkeiden kuvataan todellisuudessa kantavan hyvin samanlaiset riskit ja suorittavan hyvin samanlaisia toimintoja, ja

([327]) Tämä vastaa OECD:n viidettä menetelmää pikemmin kuin TNMM-menetelmää.

([328]) Irlantilaisten sivuliikkeiden veroperuste määritetään näissä tapauksissa prosenttiosuutena kustannuksista riippumatta siitä, onko yhtiö ilmoittanut, että henkinen omaisuus olisi otettava arvioinnissa huomioon, sillä esimerkiksi yhtiön [A] ja yhtiön [I] pyynnöissä esitetään, että henkinen omaisuus kohdennettaisiin Irlannin ulkopuolelle, kun taas yhdessä tapauksessa näistä käytetään voitonjakamismenetelmää, mutta toisessa ei.

([329]) Ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan konserni ei katso yhtiön [A] toimintojen Irlannissa olevan pelkän ”sopimusvalmistajan” toimintoja. Sen mukaan toimintoarviointi on osoittanut selvästi, että Irlannissa suoritetun toiminnan keskeinen osa on valmistus.

molemmat sivuliikkeet osallistuvat laskutukseen. Molemmissa päätöksissä sivuliikkeen veroperuste määritetään voittolisänä yhtiöiden irlantilaisten sivuliikkeiden toimintakustannuksista ([330]). Yhtiön [E] sivuliikkeen tapauksessa Irlannin veroviranomaisen hyväksymä korvaus on kuitenkin 100 prosentin voittolisä toimintakustannuksista, kun taas yhtiön [M] tapauksessa Irlannin veroviranomaisen hyväksymä voittolisä on kymmenen kertaa pienempi eli 10 prosenttia toimintakustannuksista. Kummassakaan päätöksessä ei ole selitystä, joka perustelisi nämä erilaiset korvaustasot, riippumatta siitä, tuottavatko näillä päätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät luotettavan arvion markkinalähtöisestä markkinaehtoperiaatteen mukaisesta tuloksesta.

(402) Konsernille [G] ja yhtiölle [C1] annetuissa päätöksissä hyväksyttiin korvausmenetelmä, joka muistuttaa AOE:tä koskevassa vuoden 2007 kiistanalaisessa veropäätöksessä hyväksyttyä korvausmenetelmää. Tässä menetelmässä käytetään ennakkoratkaisuhakemuksissa ”henkisen omaisuuden tuotoksi” kutsutun liikevaihdon prosenttiosuuden sekä toimintakustannusten prosenttiosuuden yhdistelmää. Tämä menetelmä ei vastaa mitään OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitettyä menetelmää. Nämä kolme päätöstä koskevat valmistustoimintaa eri aloilla: yhtiö [G] valmistaa […], yhtiö [C1] valmistaa […] ja AOE valmistaa henkilökohtaisia tietokoneita. Yhtiön [G] irlantilaisen sivuliikkeen kuvaillaan vastaavan jakelutoiminnosta, kun taas yhtiön [C1] ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet eivät nähtävästi vastaa tällaisesta toiminnosta. Tästä huolimatta yhtiölle [G] prosenttiosuutena ”henkisen omaisuuden tuotoksi” kutsutusta liikevaihdosta hyväksytty korvaus on pienin, 0,8 prosenttia, verrattuna yhtiön [C1] irlantilaisen sivuliikkeen 1,6 prosenttiin ja AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen [1–5] prosenttiin. Yhtiön [G] irlantilaisen sivuliikkeen veroperusteen laskennassa käytetty 15 prosentin osuus toimintakustannuksista on myös pienempi kuin yhtiölle [C1] hyväksytty 18 prosentin osuus toimintakustannuksista. Näin ollen yhtiön [G] irlantilaiselle sivuliikkeelle hyväksytyt korvausjärjestelmä ja parametrit johtavat järjestelmällisesti irlantilaisen sivuliikkeen pienempään veroperusteeseen kuin Irlannin veroviranomaisen yhtiölle [C1] hyväksymät korvausjärjestelmä ja parametrit, vaikka yhtiön [G] irlantilainen sivuliike näyttää suorittavan useampia toimintoja kuin yhtiön [C1] irlantilainen sivuliike. Tätä eroa ei voida selittää yhtiöiden ennakkoratkaisuhakemuksissa esitetyillä kuvauksilla. Erityisesti henkisen omaisuuden tuottoa koskevia 0,8 prosentin, 1,6 prosentin ja [1–5] prosentin parametreja sekä yhtiön [G], yhtiön [C1] ja AOE:n ennakkoratkaisuhakemuksissa esitettyjä prosenttiosuuksia toimintakustannuksista ei perustella minkäänlaisilla laskelmilla.

(403) Irlannin veroviranomaisen voittojen kohdentamista koskevan päätöskäytännön tarkastelu osoittaa, että ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavan voiton määrittämiseksi sovellettaessa TCA 97:n 25 §:ää ei sovelleta johdonmukaisia kriteereitä. Tarkastelu vahvistaa myös sen, että kiistanalaiset veropäätökset annettiin ilman verojärjestelmään liittyviä objektiivisia kriteereitä Irlannin veroviranomaisen käyttämän harkintavallan perusteella ja että näin ollen näiden päätösten on katsottava antavan ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun ([331]).

8.2.4 TOIMENPIDE EI OLE PERUSTELTU VEROJÄRJESTELMÄN LUONTEEN TAI YLEISEN RAKENTEEN VUOKSI

(404) Toimenpidettä, joka poikkeaa viitejärjestelmästä, ei välttämättä pidetä valikoivana, jos se on perusteltu viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi. Näin on silloin, kun toimenpide on suora seuraus viitejärjestelmän perus- tai pääperiaatteista tai tulosta järjestelmään olennaisena osana kuuluvista ja sen toiminnan ja vaikuttavuuden kannalta tarpeellisista mekanismeista ([332]).

(405) Irlanti ja Apple eivät ole esittäneet riittäviä perusteluja kiistanalaisilla veropäätöksillä annetulle valikoivalle edulle, vaikka todistustaakka tässä suhteessa on jäsenvaltiolla. Irlanti ei itse asiassa ole esittänyt lainkaan perusteluja valikoivalle kohtelulle, kun taas Apple väittää, että harkintavallan käyttö liittyy kiinteästi Irlannin yhtiöverojärjestelmään ja että päätökset edistivät järjestelmän tehokkuutta ja olivat oikeasuhteisia ([333]).

(406) Komissio ei katso näiden argumenttien oikeuttavan ASI:n ja AOE:n valikoivaa kohtelua tässä tapauksessa.

([330]) Tämä menetelmä hyväksyttiin esimerkiksi myös ASI:lle vuoden 2007 veropäätöksessä.
([331]) Ks. johdanto-osan 381 kappale.
([332]) Ks. esimerkiksi unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 kohta.
([333]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 216 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

(407) Ensinnäkin, vaikka verohallinnon harkintavallan käyttö liittyy kiinteästi tiettyjen verosääntöjen soveltamiseen, se ei voi sinänsä oikeuttaa samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien verovelvollisten eriarvoista kohtelua. Kuten unionin tuomioistuin on katsonut ([334]), se, että verohallinto käyttää verosääntöjä soveltaessaan harkintavaltaa muiden kuin verojärjestelmään liittyvien objektiivisten kriteerien perusteella, antaa aiheen epäillä valikoivan edun olemassaoloa, eikä Apple ole kyennyt osoittamaan, että Irlannin veroviranomaisen käyttämä harkintavalta sen antaessa kiistanalaiset veropäätökset perustui verojärjestelmään liittyviin objektiivisiin kriteereihin.

(408) Komissio muistuttaa joka tapauksessa, että sekä sen ensisijaisen ([335]) että toissijaisen ([336]) perustelun mukaan, samoin kuin sen ensimmäisen vaihtoehtoisen perustelun ([337]) mukaan, valikoivaa etua ASI:lle ja AOE:lle ei aiheuta Irlannin veroviranomaisen harkintavallan käyttö, vaan se, että kiistanalaisilla veropäätöksillä pienennetään ASI:n ja AOE:n veroperustetta ja siten niiden maksettavaksi tulevaa yhtiöveroa. Tätä etua ei kuitenkaan myönnetä niihin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleville talouden toimijoille. Näiden perustelujen mukaan valikoivan edun aiheuttaa se, että Irlannin veroviranomainen hyväksyi Applen ehdottamat voitonkohdentamismenetelmät ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavan voiton määrittämiseksi, eikä harkintavallan käyttö sinänsä näiden menetelmien hyväksymisessä. Se, että kiistanalaisilla veropäätöksillä annetaan ASI:lle ja AOE:lle valikoiva etu myös siksi, että Irlannin veroviranomainen käytti tässä yhteydessä harkintavaltaa muiden kuin verojärjestelmään liittyvien objektiivisten kriteerien perusteella, on toinen vaihtoehtoinen perustelu, joka tukee valikoivan edun olemassaoloa tässä tapauksessa ([338]). Tämä perustelu laadittiin vastauksena Irlannin ja Applen väitteeseen, jonka mukaan markkinaehtoperiaate ei sääntele TCA 97:n 25 §:ää ja valikoivan edun olemassaolo on osoitettava vertailemalla kiistanalaisia veropäätöksiä Irlannin veroviranomaisen hallintokäytäntöön. Viimeistä perustelua lukuun ottamatta komission päätelmä, jonka mukaan kiistanalaiset veropäätökset aiheuttavat ASI:lle ja AOE:lle valikoivan edun, ei näin ollen riipu siitä, oliko Irlannin veroviranomaiselle myönnetty harkintavalta näiden päätösten antamisessa liiallinen tai miten se käytti tätä harkintavaltaa. Se perustuu siihen tosiseikkaan, että näillä päätöksillä pienennetään valikoivasti ASI:n ja AOE:n Irlannissa maksettavaa yhtiöveroa verrattuna rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin talouden toimijoihin.

(409) Toiseksi, vaikka komission päätelmä valikoivan edun olemassaolosta perustuisi Irlannin veroviranomaisen harkintavallan käyttöön, Applen esittämä argumentti, jonka mukaan veropäätökset johtuivat TCA 97:n 25 §:ään kiinteästi liittyvistä periaatteista ([339]), mutta jossa ei selitetä lähemmin, miten tämä pitäisi ymmärtää tai miten tämä voisi oikeuttaa valikoivan kohtelun, ei riitä oikeuttamaan valikoivaa kohtelua tässä tapauksessa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yritykselle annetun edun on oltava johdonmukainen paitsi kyseisen verojärjestelmän luonteenomaisten ominaispiirteiden kanssa myös suhteessa kyseisen järjestelmän toteuttamiseen ([340]). Näin ollen vaikka Irlannin veroviranomaisen TCA 97:n 25 §:n mukainen hallintokäytäntö olisi asianmukainen viitejärjestelmä, minkä komissio kiistää, tapa, jolla Irlannin veroviranomainen on pannut TCA 97:n 25 §:ää täytäntöön myöntämällä yksittäisiä veropäätöksiä, osoittaa, ettei sen harkintavallan käyttö perustu objektiivisiin kriteereihin. Tällaista ASI:tä ja AOE:tä suosivaa kohtelua ei näin ollen voida perustella verojärjestelmän logiikalla tai yleisellä luonteella.

(410) Kolmanneksi yleinen viittaus ”verojärjestelmän tehokkuuteen” ([341]), jota veropäätökset väitetysti edistivät, ei voi oikeuttaa tiettyjen yritysten valikoivaa kohtelua järjestelmässä. Pitää paikkansa, että veropäätökset yleensä ovat pätevä ja verohallintojen usein käyttämä keino oikeusvarmuuden antamiseksi, mutta tämä ei vapauta veropäätöksiä valtiontukisääntöjen nojalla suoritettavasta valvonnasta.

(411) Komissio katsoo päätelmänä, että ASI:lle ja AOE:lle kiistanalaisten veropäätösten nojalla myönnetty valikoiva kohtelu ei ole perusteltu verojärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi.

([334]) Unionin tuomioistuimen tuomio 18.7.2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, 27 kohta.
([335]) 8.2.2.2 jakso.
([336]) 8.2.2.3 jakso.
([337]) 8.2.3.1 jakso.
([338]) 8.2.3.2 jakso.
([339]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 218 kohta.
([340]) Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 73 kohta.
([341]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 219 kohta.

8.2.5 PÄÄTELMÄ VALIKOIVAN EDUN OLEMASSAOLOSTA

(412) Kun kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytään menetelmät, joilla voitot kohdennetaan ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille ja jotka näin poikkeavat markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta, pienennetään ASI:n ja AOE:n veroperustetta verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Näin ollen kiistanalaiset veropäätökset pienentävät ASI:n ja AOE:n Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan maksettavaksi tulevaa yhtiöveroa ja antavat siten näille yhtiöille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun ([342]).

(413) Vaihtoehtoisesti voidaan katsoa, että silloin kun kiistanalaisissa veropäätöksissä hyväksytään menetelmät, joilla voitot kohdennetaan ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille ja jotka näin poikkeavat markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta, pienennetään ASI:n ja AOE:n veroperustetta verrattuna muihin ulkomaisiin yhtiöihin, jotka toimivat Irlannissa sivuliikkeen avulla. Näin ollen kiistanalaiset veropäätökset pienentävät ASI:n ja AOE:n TCA 97:n 25 §:n mukaan maksettavaksi tulevaa yhtiöveroa ja antavat siten näille yhtiöille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun ([343]).

8.3 *PÄÄTELMÄ VALTIONTUEN OLEMASSAOLOSTA*

(414) Edellä esitetyn perusteella komissio päättelee, että Irlannin veroviranomaisen ASI:n ja AOE:n hyväksi tekemät kiistanalaiset veropäätökset aiheuttavat näille yhtiöille valikoivan edun, joka johtuu Irlannista ja rahoitetaan valtion varoista, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja joka on omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kiistanalaiset veropäätökset ovat näin ollen SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

(415) Koska kiistanalaisilla veropäätöksillä alennetaan maksuja, joista ASI:n ja AOE:n olisi tavallisesti vastattava liiketoimintansa puitteissa, on katsottava, että niillä myönnetään toimintatukea ASI:lle ja AOE:lle.

8.4 *KIISTANALAISTEN TOIMENPITEIDEN EDUNSAAJAT*

(416) Kiistanalaisilla veropäätöksillä myönnetään ASI:lle ja AOE:lle SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. ASI ja AOE kuuluvat kuitenkin monikansalliseen Apple-konserniin, joka koostuu useista yhtiöistä, joita kaikkia koskeva määräysvalta on viime kädessä Apple Inc:llä. Erillisten oikeushenkilöiden voidaan katsoa muodostavan yhden taloudellisen yksikön valtiontukisääntöjä sovellettaessa. Tätä taloudellista yksikköä pidetään tällöin tukitoimenpiteestä hyötyvänä yhtiönä. Unionin tuomioistuin on aiemmin todennut, että yrityksen käsitteellä on kilpailuoikeudessa katsottava tarkoitettavan taloudellista yksikköä, vaikka oikeudellisesti tämän taloudellisen yksikön muodostaakin useampi kuin yksi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö ([344]). Selvittääkseen, muodostavatko useat yksiköt yhden taloudellisen kokonaisuuden, unionin tuomioistuin tarkastelee, onko olemassa määräysvaltaan oikeuttavia omistusosuuksia tai toiminnallisia, taloudellisia tai hallinnollisia yhteyksiä ([345]). Tässä tapauksessa Apple Inc. omistaa ASI:n ja AOE:n kokonaan ([346]) ja suurin osa ASI:n ja AOE:n hallitusten jäsenistä on Apple Inc:n työntekijöitä ([347]), joten Apple Inc:n, joka on määräysvaltaa Apple-konserniin käyttävä yhteisö, voidaan myös katsoa käyttävän ASI:tä ja AOE:tä koskevaa määräysvaltaa toiminnallisten, taloudellisten ja hallinnollisten yhteyksien kautta.

([342]) 8.2.2 jakso.
([343]) 8.2.3 jakso.
([344]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 12.7.1984, Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, 11 kohta. Ks. myös yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.4.2004, Pollmeier Malchow v. komissio, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, 50 kohta.
([345]) Unionin tuomioistuimen tuomio 16.12.2010, AceaElectrabel Produzione SpA v. komissio, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, 47–55 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA ym., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 112 kohta.
([346]) Ks. johdanto-osan 47 kappale.
([347]) Ks. johdanto-osan 114 kappale.

(417) Lisäksi juuri Apple-konserni teki päätöksen ASI:n ja AOE:n perustamisesta Irlantiin. Apple-konserni päätti myös rakenteesta, jonka mukaan ASI ja AOE perustettaisiin Irlantiin, ja siitä, että kummankin yhtiön toiminta Irlannissa rajoitettaisiin yhteen sivuliikkeeseen. Näin ollen Apple-konserni kokonaisuutena hyötyy Irlannin ASI:lle ja AOE:lle kiistanalaisilla veropäätöksillä myöntämästä valtiontuesta, koska Irlannin veroviranomaisen ASI:lle ja AOE:lle myöntämä suotuisa verokohtelu hyödyttää viime kädessä koko Apple-konsernia vapauttamalla lisää rahoitusvaroja, joita voidaan käyttää koko konsernin hyväksi.

(418) Komissio katsoo päätelmänään, että huolimatta siitä, että Apple-konserni on organisoitu eri oikeushenkilöiksi, konserni on katsottava yhdeksi taloudelliseksi yksiköksi, joka hyötyy Irlannin kiistanalaisilla veropäätöksillä myöntämästä valtiontuesta ([348]).

8.5 *KIISTANALAISTEN TOIMENPITEIDEN SOVELTUVUUS SISÄMARKKINOILLE*

(419) Valtiontuen katsotaan soveltuvan sisämarkkinoille, jos se on jokin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa ([349]) mainittu tukimuoto, ja sen voidaan katsoa soveltuvan sisämarkkinoille, jos komissio toteaa sen olevan jokin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa ([350]) mainittu tukimuoto. On kuitenkin tuen myöntävän jäsenvaltion tehtävänä osoittaa, että tuki soveltuu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan nojalla ([351]).

(420) Irlanti ei ole esittänyt mitään näissä määräyksissä esitettyjä valtiontuen sisämarkkinoille soveltuvuuden perusteita kiistanalaisilla veropäätöksillä myöntämälleen valtiontuelle.

(421) Lisäksi, kuten johdanto-osan 222 ja 415 kappaleessa huomautettiin, kiistanalaisten veropäätösten olisi katsottava antavan toimintatukea ASI:lle, AOE:lle ja koko Apple-konsernille. Erityisesti tämän tyyppistä tukea ei periaatteessa voida pitää sisämarkkinoille soveltuvana SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan c alakohdan nojalla, koska sillä ei tueta tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämistä eikä se ole määräaikaista, asteittain alenevaa tai oikeassa suhteessa siihen, mikä on tarpeen tietyn taloudellisen haitan korjaamiseksi kyseisillä alueilla.

(422) Näin ollen Irlannin kiistanalaisilla veropäätöksillä myöntämä valtiontuki ei sovellu sisämarkkinoille.

9. **TUEN SÄÄNTÖJENVASTAISUUS**

(423) SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on annettava komissiolle tieto tuen myöntämistä koskevasta suunnitelmasta (ilmoitusvelvollisuus) eivätkä ne saa toteuttaa ehdottamiaan

([348]) Ks. vastaavasti yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 14.11.1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, 11 kohta: ”Kantajien itsensä esittämistä tiedoista käy ilmi, että rakenneuudistuksen seurauksena Vallonian hallintoalueella on määräämisvalta sekä Intermills-yhtiössä että kolmessa uudessa teollisuusyrityksessä ja että tuotantolaitosten kolmeen uuteen yritykseen siirtämisen jälkeen Intermills-yhtiö on edelleen niissä osallisena. On siis syytä todeta, että huolimatta siitä, että kolmesta teollisuusyrityksestä kukin on vanhasta Intermills-yhtiöstä erillinen oikeushenkilö, nämä yritykset muodostavat yhtenäisen ryhmän – ainakin Belgian viranomaisten myöntämän tuen kannalta tarkasteltuna. […]”. Ks. myös yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 102 kohta: ”[…] komissio on siis perustellusti katsonut, että verotettavan tulon määrittämistä koskevat säännökset merkitsivät etua koordinointikeskuksille ja konserneille, joihin ne kuuluvat.”

([349]) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa esitetyt poikkeukset ovat seuraavat: a) yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki; b) tuki luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi; ja c) tuki tietyille Saksan liittotasavallan alueille.

([350]) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa esitetyt poikkeukset ovat seuraavat: a) tuki tiettyjen alueiden kehittymisen edistämiseen; b) tuki tiettyjen Euroopan yhteistä etua koskevien tärkeiden hankkeiden edistämiseen tai jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen; c) tuki tietyn taloudellisen toiminnan tai alueen kehitykseen; d) tuki kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen; ja e) neuvoston päätöksessä eritelty tuki.

([351]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 27.5.2004, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. komissio, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, 34 kohta.

tukitoimenpiteitä ennen kuin komissio on antanut asiasta lopullisen päätöksen (täytäntöönpanokielto). Ilmoitusvelvollisuus toistetaan neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 2 artiklassa ([352]) ja täytäntöönpanokielto sen 3 artiklassa. Kyseisen asetuksen 1 artiklan f alakohdassa määritellään uudet tuet, jotka on otettu käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, sääntöjenvastaisiksi tuiksi.

(424) Komissio huomauttaa, että Irlanti ei ilmoittanut komissiolle mistään kiistanalaisten veropäätösten antamista koskevista suunnitelmista eikä noudattanut täytäntöönpanokieltoa. Näin ollen kiistanalaiset veropäätökset ovat asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan f alakohdan mukaan sääntöjenvastaista tukea, joka on otettu käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti.

10. VÄITETYT MENETTELYYN LIITTYVÄT SÄÄNTÖJENVASTAISUUDET

(425) Sekä Irlanti että Apple väittävät, että komissio on loukannut niiden oikeutta tulla kuulluksi, koska komission tutkinnan painopiste on väitetysti muuttunut aloittamispäätöksen hyväksymisen jälkeen, kuten 17 päivänä huhtikuuta 2015 päivätty kirje osoitti. Ne väittävät, ettei niille annettu mahdollisuutta esittää asianmukaisesti näkemyksiään komission tässä kirjeessä ilmaisemasta kannasta. Näin ollen Irlanti ja Apple katsovat, että komission olisi pitänyt laajentaa aloittamispäätöstä tai hyväksyä uusi päätös muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta, jossa olisi esitetty tutkinnan väitetty uusi painopiste.

(426) Komissio katsoo, että Irlannin ja Applen menettelyllisiä oikeuksia on kunnioitettu tässä asiassa kaikilta osin.

(427) Komissio huomauttaa ensinnäkin, että valtiontukea koskevan komission tutkinnan kohdeala on pysynyt muuttumattomana aloittamispäätöksen ja tämän päätöksen hyväksymisen välillä. Molemmat päätökset koskevat samoja toimenpiteitä (Irlannin veroviranomaisen vuosina 1991 ja 2007 antamat veropäätökset), samoja edunsaajia (ASI, AOE ja Apple-konserni) sekä samoja valtiontukeen liittyviä seikkoja (johtivatko päätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät voittojen asianmukaiseen kohdentamiseen ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille vai aiheuttivatko ne näille yhtiöille valikoivan edun siten, että ne voivat määrittää verotettavan voittonsa tavalla, joka johtaa muuhun kuin markkinaehtoperiaatteen mukaiseen tulokseen).

(428) Aloittamispäätöksessä komissio ilmaisi alustavat epäilynsä siitä, olivatko kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät valtiontukisääntöjen ja erityisesti SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdasta johtuvan markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Aloittamispäätöksen jälkeisen perusteellisen tutkintavaiheen tarkoituksena on tuoda komission tietoon uusia tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja. Nämä seikat voivat edelleen vahvistaa tai ratkaista komission alustavasti aloittamispäätöksessä esittämät epäilyt. Näin ollen komission arvio voi tämän menettelyn lopussa olla muuttunut, joten lopullinen päätös voi tietyiltä osin erota menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä, ilman että tällaiset erot kuitenkaan vaikuttaisivat lopullisen päätöksen laillisuuteen ([353]).

(429) Komission tätä asiaa koskeva analyysi on muuttunut niiden laajojen kirjallisten huomautusten perusteella, joita Irlanti ja Apple ovat toimittaneet ja jotka käsittelevät komission, aloittamispäätöksessä esittämiä valtiontukea koskevia ongelmia. Irlanti pyysi komissiota tarkentamaan valtiontukiarviointiaan siten, että se ottaa huomioon edellä esitetyt seikat sekä Irlannin väitteen, jonka mukaan komission arvio vaikutti perustuvan komission väärinkäsitykseen sovellettavasta kansallisesta laista. Vastauksena tähän pyyntöön komission yksiköt lähettivät avoimuuden vuoksi Irlannille 17 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyn kirjeen, jonka Irlantia välitti Applelle. Valtiontukea koskevan komission tutkinnan aihe (kiistanalaisilla veropäätöksillä hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät) ei kuitenkaan ole muuttunut aloittamispäätöksen hyväksymisen jälkeen, kuten eivät myöskään sen merkittävimmät epäilykset kiistanalaisten toimenpiteiden yhteensopivuudesta valtiontukisääntöjen kanssa (tuottivatko nämä menetelmät ASI:lle ja AOE:lle markkinaehtoperiaatteen mukaisen verotettavan voiton).

([352]) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13 päivänä heinäkuuta 2015 annettu neuvoston asetus (EU) 2015/1589 (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9).

([353]) Yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 4.3.2009, Italia v. komissio, T-424/05, ECLI:EU:T:2009:49, 69 kohta; ja unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 16.12.2010, Alankomaat ja NOS v. komissio, T-231/06 ja T-237/06, ECLI:EU:T:2010:525, 50 kohta. Ks. myös unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 17.12.2015, SNCF v. komissio, T-242/12, ECLI:EU:T:2015:1003, 345–367 kohta.

(430) Irlannilla on joka tapauksessa ollut 17 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyn kirjeen jälkeen runsaasti mahdollisuuksia esittää komissiolle näkemyksensä tässä kirjeessä ilmaistusta kannasta ja se on tosiasiallisesti hyödyntänyt näitä mahdollisuuksia useaan otteeseen sekä kirjallisesti että suullisesti ([354]). Applen osalta komissio muistuttaa, että asianosaisena sillä on vain oikeus toimittaa huomautuksia vastauksena aloittamispäätökseen. Tästä huolimatta Applelle on annettu mahdollisuus, jota se on useaan otteeseen käyttänyt, esittää huomautuksiaan komissiolle sekä kirjallisesti ja suullisesti sen jälkeen, kun 17 päivänä huhtikuuta 2015 päivätty kirje toimitettiin sille ([355]).

(431) Näin ollen komissio katsoo, että Irlannin ja Applen menettelyllisiä oikeuksia on tässä asiassa kunnioitettu.

11. **TAKAISINPERINTÄ**

11.1 *TAKAISINPERINTÄVELVOLLISUUS*

(432) Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 1 kohdan mukaisesti komission on vaadittava, että sääntöjenvastaiset sisämarkkinoille soveltumattomat tuet peritään takaisin, ja kyseisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen perimiseksi takaisin. Saman asetuksen 16 artiklan 2 kohdassa säädetään, että perittävään tukeen lisätään korko, jota maksetaan siitä päivästä alkaen, jolloin sääntöjenvastainen tuki on ollut tuensaajan käytössä, sen takaisinperimispäivään asti. Komission asetuksessa (EY) N:o 794/2004 ([356]) vahvistetaan menetelmät, joita on noudatettava laskettaessa takaisinperintään sovellettavaa korkoa. Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 3 kohdassa säädetään vielä, että ”takaisinperiminen on toteutettava viipymättä ja asianomaisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti, jos ne mahdollistavat komission päätöksen välittömän ja tehokkaan täytäntöönpanon”.

11.2 *UUSI TUKI*

(433) Asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan c alakohdan mukaan ’uudella tuella’ tarkoitetaan ”kaikkia tukia, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka eivät ole voimassa olevaa tukea, mukaan lukien voimassa olevan tuen muutokset”.

(434) Asetuksen (EU) 2015/1589 17 artiklan mukaan komission toimivaltuuksiin periä tuki takaisin sovelletaan kymmenen vuoden vanhentumisaikaa. Vanhentumisaika alkaa päivästä, jona sääntöjenvastainen tuki on myönnetty tuen saajalle joko yksittäisenä tukena tai tukiohjelmaan kuuluvana tukena. Sääntöjenvastaista tukea koskevat komission toimet tai jäsenvaltion komission pyynnöstä toteuttamat toimet keskeyttävät vanhentumisajan. Vanhentumisaika alkaa uudelleen kunkin keskeytyksen jälkeen. Vanhentumisaikaa laskettaessa ei oteta huomioon aikaa, jona komission päätös on Euroopan unionin tuomioistuimen käsiteltävänä. Tuki, jonka osalta vanhentumisaika on kulunut umpeen, katsotaan voimassa olevaksi tueksi.

(435) Vuoden 1991 veropäätös annettiin yli kymmenen vuotta sitten. Tässä asiassa asetuksen (EU) 2015/1589 17 artiklassa säädetty vanhentumisaika keskeytyi 12 päivänä kesäkuuta 2013, jolloin komissio lähetti Irlannille kirjeen, jossa se pyysi tältä tietoja sen veropäätöskäytännöstä ja erityisesti Irlannin AOI:n, ASI:n ja AOE:n hyväksi tekemistä päätöksistä ([357]). Tämä tarkoittaa, että vuoden 1991 veropäätöksen nojalla ennen 12 päivää kesäkuuta 2003 myönnetty tuki on katsottava asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan b alakohdan iv alakohdassa tarkoitetuksi ”voimassa olevaksi” tueksi. Sitä vastoin tämän päivämäärän jälkeen joko vuoden 1991 tai vuoden 2007 veropäätöksen nojalla myönnetty tuki on asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan c alakohdassa tarkoitettua ”uutta” tukea.

([354]) Ks. 7.1, 7.2, 7.4 ja 7.5 jaksossa esitetty Irlannin ja komission välinen huomautusten vaihto.
([355]) Ks. 7.1, 7.2 ja 7.3 jaksossa esitetty Applen ja komission välinen huomautusten vaihto.
([356]) Komission asetus (EY) N:o 794/2004, annettu 21 päivänä huhtikuuta 2004, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 täytäntöönpanosta (EUVL L 140, 30.4.2004, s. 1).
([357]) Ks. johdanto-osan 1 kappale. Irlannin ensimmäinen vastaus komission tietopyyntöön, joka koski Irlannin veropäätöskäytäntöä ja sisälsi erityisiä ASI:tä ja AOE:tä koskevia kysymyksiä, on päivätty 9. heinäkuuta 2013.

(436) Irlanti katsoo, että kaikki tässä asiassa myönnetyt tuet voivat olla vain voimassa olevaa tukea, koska ne johtuvat siitä, ettei Irlannin veroviranomainen soveltanut markkinaehtoperiaatetta, jota ei sovellettu Irlannissa sen liittyessä unionin jäseneksi 1 päivänä tammikuuta 1973 eikä ole sovellettu koskaan sen jälkeenkään. Irlannin mukaan TCA 97:n 25 § on vain Irlannin liittyessä unioniin voimassa olleen vuoden 1967 tuloverolain 201 §:n toisinto, eikä kummassakaan säännöksessä viitata markkinaehtoperiaatteeseen tai OECD:n järjestelmään. Kun otetaan huomioon, että oikeusperusta, jota sovelletaan voittojen kohdentamiseen irlantilaiselle sivuliikkeelle, ei ole muuttunut olennaisesti Irlannin liityttyä unioniin, toimenpide, mikäli se katsotaan valtiontueksi, on näin ollen asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettua voimassa olevaa tukea ([358]).

(437) Tätä perustelua ei voida hyväksyä, sillä tässä asiassa myönnetty tuki on yksittäinen tuki, joka on myönnetty ASI:lle, AOE:lle ja Apple-konsernille kiistanalaisilla veropäätöksillä, joilla hyväksytään voitonkohdentamismenetelmät, joiden avulla ASI ja AOE voivat pienentää veroperustettaan Irlannin yhtiöverotusta varten, eikä, kuten Irlanti ilmeisesti väittää, TCA 97:n 25 §:ään ja vuoden 1967 tuloverolain 201 §:ään perustuva tukijärjestelmä. Toisin sanoen tukitoimenpide, jolla tuki myönnetään, ovat kiistanalaiset veropäätökset, joita ASI ja AOE sovelsivat vuosittain määrittääkseen verotettavan voittonsa Irlannin yhtiöverotusta varten sekä tämän voiton perusteella myös vuotuisen maksettavan yhtiöveronsa. Näin ollen näillä päätöksillä myönnetty tuki myönnetään vuosittain silloin, kun ASI:n ja AOE:n on maksettava yhtiöveroa, ja nämä yhtiöt käyttävät päätöksillä hyväksyttyjä voitonkohdentamismenetelmiä laskeakseen maksettavan veron määrän. ASI:lle, AOE:lle ja Apple-konsernille kiistanalaisilla veropäätöksillä myönnetty tuki on näin ollen vuosittain myönnettyä uutta tukea ([359]).

11.3 *OIKEUSVARMUUS JA LUOTTAMUKSENSUOJA*

(438) Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 1 kohdassa säädetään, että komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos se olisi unionin lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista.

(439) Sekä Irlanti että Apple esittävät perustelun, jonka mukaan aloittamalla muodollisen tutkintamenettelyn ja kyseenalaistamalla näiden kahden veropäätöksen valtiontukisääntöjen mukaisuuden 22 vuotta myöhemmin komissio on rikkonut oikeusvarmuuden periaatetta. Irlannin mukaan valtiontukisääntöjen on oltava ennakoitavissa eikä komissiolla ole oikeutta kehittää unionin lainsäädäntöä siten, että ulotetaan kyseisten sääntöjen soveltamisala koskemaan uusia seikkoja tai että viitataan OECD:n järjestelmän kaltaiseen kansainväliseen kehitykseen ([360]). Soveltamalla markkinaehtoperiaatetta ja OECD:n järjestelmää, erityisesti vuoden 2010 OECD:n ohjeita, komissio asettaa taannehtivasti ulkoisen viitejärjestelmän, joka ei ollut osa Irlannin kansallista lainsäädäntöä kyseisenä ajankohtana ([361]). Irlanti katsoo myös, että soveltamalla taannehtivasti nykyisiä periaatteita komissio arvioi Irlantia (ja Applea) perustein, joita Irlanti (eikä Apple) voinut ennakoida silloin, kun veropäätökset annettiin ([362]).

(440) Oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuutta koskeva perusperiaate estää sen, että komissio voisi viivyttää loputtomasti toimivaltansa käyttöä ([363]). Jotta oikeusvarmuuden periaatetta voidaan soveltaa, komission on kuitenkin oltava toimimatta pitkän aikaa siitä hetkestä, kun se tuli tietoiseksi tuesta ja epävarmasta tilanteesta.

([358]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 141 kohta ja sitä seuraavat kohdat.
([359]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416. Yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin sovelsi samaa päättelyä asiassa Ranska ja France Télécom v. komissio, T-427/04 ja T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, 30.11.2009 antamassaan tuomiossa. Tässä asiassa France Télécom hyötyi verovapaudesta, ja komissio katsoi, että tuki myönnettiin vuosittain, eli verotuksen ero, joka oli pitänyt maksaa ja josta France Télécom vapautettiin, laskettiin vuosittain ja riippui muun muassa paikallisyhteisöjen vuosittain äänestämistä verokannoista. Yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin vahvisti tämän päätelmän.
([360]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 90 kohta.
([361]) Irlannin huomautukset kolmansien osapuolten huomautuksista, 22–41 kohta.
([362]) Aloittamispäätöstä koskevat Applen huomautukset, 300 kohta.
([363]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 24.9.2002, Falck ja Acciaierie di Bolzano v. komissio, C-74/00 P ja C-75/00 P, ECLI:EU:C:2002:524, 140 kohta.

Pitkän ajan kuluminen sinänsä ei ole riittävä peruste vedota oikeusvarmuuteen, ja viivästyksen voidaan katsoa johtuvan komissiosta vain siitä ajankohdasta lähtien, kun se sai tiedon tuen olemassaolosta. Koska Irlanti ei tässä tapauksessa koskaan ilmoittanut komissiolle kiistanalaisista veropäätöksistä eikä niitä asetettu muullakaan tavalla julkisesti saataville, komissio olisi voinut saada tietää näiden päätösten olemassaolosta vasta silloin, kun niiden olemassaolo julkistettiin, mikä tapahtui ensimmäisen kerran Yhdysvaltojen senaatin kuulemisissa. Nämä kuulemiset järjestettiin 21 päivänä toukokuuta 2013, ja niiden jälkeen komissio lähetti Irlannille tietopyynnön 12 päivänä kesäkuuta 2013. Näin ollen komissiota ei voida syyttää oikeusvarmuuden periaatteen rikkomisesta sillä perusteella, ettei se toiminut pitkään aikaan, koska komissio ryhtyi toimiin alle kuukauden kuluessa (12 päivänä kesäkuuta 2013) siitä hetkestä, jolloin se olisi voinut tulla tietoiseksi päätöksistä (21 päivä toukokuuta 2013).

(441) Irlanti väittää myös, että oikeusvarmuuden periaatetta on loukattu, koska komissio toimii vastoin päätöskäytäntöään, jonka mukaan ainoa pätevä vertailukohta on kansallinen verojärjestelmä. Tämän suhteen komissio muistuttaa, että viitejärjestelmän, jonka perusteella se arvioi valikoivan edun olemassaoloa tässä asiassa, muodostavat Irlannin yleiset yhtiöverosäännöt. Se muistuttaa lisäksi, että vaikka jäsenvaltioilla on verotuksellinen autonomia välittömän verotuksen alalla, kaikkien jäsenvaltioiden hyväksymien verotoimenpiteiden on noudatettava valtiontukisääntöjä, jotka sitovat jäsenvaltioita ja ovat ensisijaisia niiden kansalliseen lainsäädäntöön nähden ([364]). Tässä suhteessa komissio muistuttaa, että SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut ([365]), kielletään verotoimenpiteet, jonka avulla integroitunut yhtiö voi määrittää verotettavan voittonsa siten, että se ei vastaa markkinaehtoisissa olosuhteissa syntyvää eli itsenäisten yritysten vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa sopimiin hintoihin perustuvaa voittoa. Hyväksymällä tämän päätöksen komissio soveltaa SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohtaa kiistanalaisiin veropäätöksiin, joiden komissio on todennut tuottavan Irlannin yleisistä yhtiöverosäännöistä poikkeavan tuloksen, koska niiden avulla ASI ja AOE voivat määrittää verotettavan voittonsa tavalla, joka ei vastaa markkinaehtoista voittoa. Vastauksena Irlannin väitteeseen, jonka mukaan komissio soveltaa kansainvälisiä standardeja ja vuodelta 2010 peräisin olevia ohjeita ennen tätä vuotta annettuihin päätöksiin, komissio muistuttaa, että sen tässä päätöksessä tekemät päätelmät perustuvat Irlannin oikeusjärjestelmään vuodesta 1973 kuuluneen SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan rikkomiseen eivätkä OECD:n järjestelmään. Kun komissio viittaa tässä päätöksessä OECD:n järjestelmään, se johtuu siitä, että tämä järjestelmä antaa arvokasta osviittaa siitä, antaako jokin sivuliikkeen verotettavan voiton määrittämismenetelmä luotettavan arvion markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöisestä tuloksesta, koska se on asiantuntijoiden OECD:n puitteissa käymisen keskustelujen tulos ja siinä käsitellään tekniikoita, joilla pyritään ratkaisemaan kansainvälisen verotuksen yhteisiä haasteita.

(442) Vastauksena useiden ammattialajärjestöjen allekirjoittamaan yhteiseen kirjeeseen Irlanti katsoi myös, että luottamuksensuojan periaate estää takaisinperinnän tässä asiassa. Se viittasi myös huomautuksissaan France Télécomia koskevaan komission päätökseen ([366]) väittäessään, että tässä asiassa olisi vaikeaa määrittää kiistanalaisilla veropäätöksillä myönnetyn tuen määrää ([367]). Jäsenvaltio, jonka viranomaiset ovat myöntäneet tukea SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ei kuitenkaan voi vedota tuensaajan perustellun luottamuksen suojaan vapautuakseen velvollisuudestaan toteuttaa tarvittavat toimenpiteet sellaisen komission päätöksen täytäntöön panemiseksi, jolla komissio on määrännyt kyseisen jäsenvaltion perimään tuen takaisin. Jos tämä olisi mahdollista, kyseenalaistettaisiin SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklan määräysten tehokas vaikutus, koska kansalliset viranomaiset voisivat tällä tavoin vaarantaa SEUT-sopimuksen nojalla tehtyjen komission päätösten

([364]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 81 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; unionin tuomioistuimen tuomio 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, 25 kohta, ja unionin tuomioistuimen määräys 29.3.2012, Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, 18 kohta; ks. myös unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 25.5.2015, Belgia v. komissio, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, 66 kohta.

([365]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 95–97 kohta.

([366]) Komission päätös 2006/621/EY, tehty 2 päivänä elokuuta 2004, valtiontuesta, jonka Ranska on myöntänyt France Télécomille (EUVL L 257, 20.9.2006, s. 11).

([367]) Aloittamispäätöstä koskevat Irlannin huomautukset, 155 ja 156 kohta.

tehokkuuden käyttäen perusteena omaa lainvastaista menettelyään ([368]). Näin ollen ei ole jäsenvaltion vaan edunsaajayrityksen tehtävänä vedota poikkeuksellisiin olosuhteisiin, joiden perusteella se on voinut perustellusti luottaa tuen sääntöjenmukaisuuteen ja joiden perusteella se voi kieltäytyä tuen palauttamisesta ([369]). Koska Apple ei vedonnut tähän periaatteeseen missään komissiolle toimittamissaan huomautuksissa, Irlannin tukeutuminen luottamuksensuojaan on jo tästä syystä perusteetonta. Joka tapauksessa jos tuki toteutetaan ilmoittamatta siitä ennakolta komissiolle, tuensaajalla ei voi olla – ilman poikkeuksellisia olosuhteita – perusteltua luottamusta tuen sääntöjenmukaisuuteen ([370]).

(443) Yhteisissä huomautuksissa esitetystä väitteestä, jonka mukaan tässä asiassa sovelletun lähestymistavan väitetty uutuus aiheuttaisi luottamuksensuojan periaatteen rikkomisen ja estäisi näin takaisinperinnän ([371]), komissio muistuttaa, että luottamuksensuojan periaatetta voidaan soveltaa vain oikeussubjektiin, jolle unionin toimielin on antamalla hänelle täsmällisiä vakuutteluita synnyttänyt perusteltuja odotuksia ([372]). Irlannin huomautuksissa sen paremmin kuin yhteisissä huomautuksissa ei osoiteta, että komissio olisi koskaan antanut täsmällisiä vakuutteluita siitä, että kiistanalaiset veropäätökset olivat valtiontukisääntöjen mukaisia tai että SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohtaa ei sovelleta veropäätöksiin tai vastaaviin verotoimenpiteisiin, joiden avulla integroitunut yhtiö voi määrittää verotettavan voittonsa. Komissio päinvastoin määritteli valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen vuonna 1998 antamassaan tiedonannossa veropäätökset veropäätöksiksi, jotka saattavat olla valtiontukea ([373]), ja se on soveltanut valtiontukisääntöjä veropäätöksiin, joiden avulla integroituneet yhtiöt voivat määrittää verotettavan voittonsa, useissa päätöksissä sen jälkeen ([374]). Näin ollen Irlannilla ei ole perusteita vedota luottamuksensuojan periaatteeseen takaisinperinnän estämiseksi.

(444) Tuen määrän määrittämisen väitetystä vaikeudesta komissio katsoo, että tässä asiassa on kyse suhteellisen yksinkertaisesta tilanteesta, jossa verotoimenpiteellä pienennetään sen edunsaajan veroperustetta ja siten tämän maksettavaa yhtiöveroa. Komissio ei havaitse mitään vaikeuksia takaisin perittävän määrän määrittämisessä tällaisessa tilanteessa eikä näe yhtymäkohtia France Télécomia koskevassa päätöksessä havaittuun tukitoimenpiteeseen, jossa tukea myönnettiin hallituksen ministerin julkisella lausumalla, joka paransi kyseisen yhtiön luottokelpoisuutta markkinoilla.

11.4 *PERINTÄMENETELMÄ*

(445) Valtiolle asetetulla velvollisuudella poistaa komission sisämarkkinoille soveltumattomaksi katsoma valtiontuki pyritään palauttamaan ennalleen markkinoilla aiemmin vallinnut kilpailutilanne. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on todennut, että tällainen tavoite on saavutettu, kun tuensaaja on palauttanut sääntöjenvastaisesti myönnetyt tuet ja tämän myötä menettänyt markkinoilla kilpailijoihinsa nähden saamansa edun ja kun ennen tuen maksamista vallinnut tilanne on palautettu.

([368]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 20.9.1990, komissio v. Saksa, C-5/89, ECLI:EU:C:1990:320, 17 kohta, ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 7.3.2002, Italia v. komissio, C-310/99, ECLI:EU:C:2002:143, 104 kohta.

([369]) Ks. yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 27.1.1998, Ladbroke Racing v. komissio, T-67/94, ECLI:EU:T:1998:7, 183 kohta. Ks. yhteisöjen ensimmäisen asteen tuomioistuimen tuomio 5.8.2003, P&O European Ferries (Vizcaya) ja Diputación Foral de Vizcaya v. komissio, T-116/01 ja T-118/01, ECLI:EU:T:2003:217, 203 kohta.

([370]) Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.11.2004, Demesa ja Territorio Histórico de Álava v. komissio, C-183/02 P ja C-187/02 P, ECLI:EU:C:2004:701, 45 kohta.

([371]) Yhteiset huomautukset, 16 kohta.

([372]) Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.3.1987, Van den Bergh en Jurgens ja Van Dijk Food Products (Lopik) v. komissio, 265/85, ECLI:EU:C:1987:121, 44 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 16.12.2010, Kahla Thüringen Porzellan v. komissio, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, 63 kohta.

([373]) EYVL C 147, 20.6.2002, s. 2.

([374]) Ks. esimerkiksi komission päätös 2003/81/EY, tehty 22 päivänä elokuuta 2002, valtiontukiohjelmasta, jonka Espanja on toteuttanut Biskajan koordinointikeskusten hyväksi – Valtiontuki C 48/2001 (ex NN 43/2000) (EUVL L 31, 6.2.2003, s. 26); komission päätös 2003/512/EY, tehty 5 päivänä syyskuuta 2002, tukiohjelmasta, jonka Saksa on toteuttanut valvonta- ja koordinointikeskusten hyväksi (EUVL L 177, 16.7.2003, s. 17); komission päätös 2003/501/EY, tehty 16 päivänä lokakuuta 2002, Luxemburgin valtiontukiohjelmasta C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Koordinointikeskukset (EUVL L 170, 9.7.2003, s. 20), 53 kohta; ja komission päätös 2003/757/EY, tehty 17 päivänä helmikuuta 2003, valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinointikeskusten hyväksi (EUVL L 282, 30.10.2003, s. 25).

(446) Yhdessäkään unionin oikeuden määräyksessä tai säännöksessä ei edellytetä, että kun komissio määrää sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen palautettavaksi, sen on vahvistettava palautettavan tuen täsmällinen määrä ([375]). Päinvastoin, on riittävää, että komission päätös sisältää sellaiset tiedot, joiden nojalla sen adressaatti voi itse suuremmitta vaikeuksitta määrittää tuon summan ([376]). Unionin lainsäädännössä edellytetään vain sääntöjenvastaisen tuen takaisinperintää aiemmin vallinneen tilanteen palauttamiseksi ja takaisinmaksun suorittamista kansallisen lainsäädännön säännösten mukaisesti ([377]). Komissio voi siten tyytyä toteamaan kyseessä olevan tuen takaisinmaksuvelvoitteen ja jättää kansallisten viranomaisten tehtäväksi palautettavan tuen tarkan määrän laskemisen ([378]).

(447) Jos kyse on verotustoimenpiteinä toteutetusta sääntöjenvastaisesta valtiontuesta, takaisin perittävä määrä lasketaan vertaamalla todellisuudessa maksetun veron määrää yleisesti sovellettavan verosäännön mukaisesti maksettavaan määrään. Kuten 8.2.2.2 jaksossa ja erityisesti johdanto-osan 319 kappaleessa todettiin, Irlannin veroviranomainen olisi pitänyt kohdentaa kiistanalaiset veropäätökset antaessaan varat, tehtävät ja riskit asianmukaisesti ASI:lle ja AOE:lle kohdennettavien voittojen kohdentamiseksi, jolloin kaikki näiden yhtiöiden myyntitoiminnasta saatu voitto olisi pitänyt kohdentaa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kiistanalaisten veropäätösten voimassaoloaikana. Kun otetaan huomioon asetuksen (EU) 2015/1589 17 artiklassa säädetty kymmenen vuoden vanhentumisaika, takaisinperinnän olisi katettava 12 päivästä kesäkuuta 2003 lähtien myönnetty tuki, sillä Applen mukaan tilivuosi 2014 oli viimeinen, jona ASI ja AOE sovelsivat vuoden 2007 veropäätöstä Irlannissa verotettavien voittojensa laskentaan, ja sen olisi katettava 27 päivään syyskuuta 2014 asti myönnetty tuki, sillä tämä on ASI:n ja AOE:n tilivuoden 2014 päättymispäivämäärä. Näin ollen kaikki ASI:n ja AOE:n liiketoiminnasta aiheutuneet voitot olisi lähtökohtaisesti kohdennettava niiden irlantilaisille sivuliikkeille 12 päivän kesäkuuta 2003 ja 27 päivän syyskuuta 2014 väliseltä ajalta ASI:n ja AOE:n Irlannin yleisten yhtiöverosääntöjen mukaan maksettavan yhtiöveron laskentaa varten. Lisäksi Applen ja Irlannin tilinpäätöksissä yksilöimät irlantilaisten sivuliikkeiden omaisuudesta aiheutuneet korkotulot ([379]) olisi kohdennettava ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille.

(448) Apple voi vaatia seuraavia vähennyksiä ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavista voitoista, edellyttäen että vähennykset perustuvat riittävään näyttöön:

i) ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoille kohdennettavat korko- ja sijoitustulot likviditeetin passiivisesta hallinnoinnista, jonka niiden hallitukset ovat ulkoistaneet Braeburnille, kuten hallitusten kokouspöytäkirjoista ilmenee ([380]); tähän eivät sisälly Applen ja Irlannin tilinpäätöksissä yksilöimät irlantilaisten sivuliikkeiden omaisuudesta aiheutuneet korkotulot ([381]);

ii) vuoden 1991 veropäätöksen nojalla poistoihin perustuvat vähennykset siinä määrin, kuin poistoihin perustuvien vähennysten hyödyntämisen rajoittaminen asetti Applen epäedulliseen asemaan ([382]); ja

iii) AOE:n Singaporen sivuliikkeen voitot, joita verotettiin Singaporessa ([383]).

(449) Irlannissa verotettavaa liikevoittoa voidaan myös mukauttaa ASI:n ja AOE:n tilinpäätösten tai veroilmoitusten vastaaviin maksuihin ja muiden Apple-konsernin yhtiöiden tilinpäätöksiin tehtäviin oikaisuihin perustuvan tosiasiallisen oikaisun jälkeen Irlannin tilinpäätösten tai veroilmoitusten taannehtivaa oikaisua koskevien yleisten sääntöjen mukaisesti, mikäli Apple pystyy riittävästi osoittamaan, että on olemassa suoritetuista toimista tai palveluista, kuten t&k- tai markkinointitoimista johtuvia tosiasiallisia vastuita joko Apple Inc:lle tai muille Apple-konsernin yhtiöille muilla veroalueilla.

([375]) Joskin kun kyseessä on ”takaisinperimisen mahdottomuus” eikä ”tuen määrän laskemisen vaikeus”.
([376]) Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 18.10.2007, komissio v. Ranska, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
([377]) Ks. ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 30.11.2009, Ranska ja France Télécom v. komissio, T-427/04 ja T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, 297 kohta.
([378]) Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 30.11.2009, Ranska ja France Télécom v. komissio, T-427/04 ja T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, 299 kohta.
([379]) Ks. johdanto-osan 100 kappale.
([380]) Ks. johdanto-osan 108 ja 291 kappale.
([381]) Ks. johdanto-osan 100 kappale.
([382]) Ks. johdanto-osan 349 kappale.
([383]) Ks. alaviite 75.

(450) Kustannusjakosopimuksen tai markkinapalvelusopimuksen taannehtiva muutos voisi antaa aiheen tällaiseen oikaisuun. Irlannin veroviranomainen ei ole tutkinut näiden sopimusten ehtoja kiistanalaisten veropäätösten yhteydessä, ja jos ASI:n ja AOE:n näiden sopimusten nojalla maksamat t&k-toiminnan rahoitusosuudet tai markkinointikustannukset eivät vastanneet tasoa, jonka markkinaehtoisissa olosuhteissa neuvottelevat itsenäiset yritykset olisivat hyväksyneet, esimerkiksi siksi, että Apple Inc:n työntekijät suorittivat ASI:n ja AOE:n hyväksi toimia kustannusjakosopimuksen ja markkinapalvelusopimuksen piiriin kuuluvien korvauksellisten panosten lisäksi, tällaiset toimet saattavat asianmukaisesti dokumentoituina oikeuttaa kustannusjakosopimuksen ja/tai markkinapalvelusopimuksen taannehtivan muuttamisen ja antaa aihetta ASI:n ja AOE:n Apple Inc:lle jälkikäteen suorittamille korotetuille maksuille, mikäli tällaiset maksut ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia.

(451) Tällainen oikaisu saattaisi myös johtaa sen veroalueen muuttamiseen, jolla ASI:n myynti EMEIA-alueella kirjataan, jos Apple katsoo, että tämä kirjattu myynti ei merkinnyt tosiasiallista Applen tuotteiden jakeluun liittyvän riskin ottamista ja että nämä riskit on tosiasiallisesti kannettu veroalueilla, joilla on harjoitettu huomattavampaa taloudellista toimintaa kuin Irlannissa. Näin voi olla esimerkiksi ASI:n Italian yhtiötuloveron alaisten voittojen kohdalla ([384]), mikäli ASI kirjaa Italian verohallinnon arvion yhtiön oikaistujen tilinpäätösten asianomaisiin määriin ja Irlannissa verotettavia voittoja pienennetään enintään oikeasuhteisesti Italiassa verotettaviin voittomääriin nähden.

11.5 *PÄÄTELMÄT*

(452) Komissio toteaa päätelmänään, että antamalla kiistanalaiset veropäätökset, joiden nojalla ASI ja AOE pystyivät määrittämään Irlannissa vuosittain maksamansa yhtiöveron kyseisten päätösten voimassaolovuosina, Irlanti on myöntänyt ASI:lle, AOE:lle ja Apple-konsernille, SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen, sääntöjenvastaista valtiontukea, joka Irlannin on perittävä takaisin ASI:ltä ja AOE:ltä asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan nojalla,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

1. Irlannin 29 päivänä tammikuuta 1991 ja 23 päivänä toukokuuta 2007 Apple Sales Internationalin hyväksi antamat veropäätökset, joiden avulla Apple Sales International pystyy määrittämään vuosittain Irlannissa maksamansa veron, ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Valtiontuki, jonka Irlanti otti sääntöjenvastaisesti käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen, ei sovellu sisämarkkinoille.

2. Irlannin 29 päivänä tammikuuta 1991 ja 23 päivänä toukokuuta 2007 Apple Operations Europe Internationalin hyväksi antamat veropäätökset, joiden avulla Apple Operations Europe International pystyy määrittämään vuosittain Irlannissa maksamansa veron, ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Valtiontuki, jonka Irlanti otti sääntöjenvastaisesti käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen, ei sovellu sisämarkkinoille.

2 artikla

1. Irlannin on perittävä takaisin Apple Sales Internationalilta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tuki.

2. Irlannin on perittävä takaisin Apple Operations Europelta 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tuki.

3. Takaisinperittävistä summista kertyy korkoa alkaen siitä, kun tuki asetettiin tuensaajien käyttöön, niiden tosiasialliseen takaisinperintään saakka.

([384]) Ks. alaviite 74.

4. Korko on laskettava asetuksen (EY) N:o 794/2004 V luvun säännösten mukaisesti.

3 artikla

1. Edellä 1 artiklassa tarkoitettu tuki on perittävä takaisin välittömästi ja tosiasiallisesti.

2. Irlannin on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta.

4 artikla

1. Irlannin on toimitettava komissiolle tiedot tuen täsmällisen määrän laskemisessa käyttämästään menetelmästä tämän päätöksen tiedoksiantamista seuraavien kahden kuukauden aikana.

2. Irlannin on ilmoitettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöönpanemiseksi toteutettavien kansallisten toimenpiteiden edistymisestä siihen saakka, kunnes 1 artiklassa tarkoitetun tuen takaisinperintä on saatettu loppuun. Sen on annettava välittömästi komission pyynnöstä tiedot toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi.

5 artikla

Tämä päätös on osoitettu Irlannille.

Tehty Brysselissä 30 päivänä elokuuta 2016.

Komission puolesta
Margrethe VESTAGER
Komission jäsen