Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

15. juuli 2020*

Riigiabi – Iirimaa antud abi – Otsus, millega tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks ja õigusvastaseks ning kohustatakse abi tagasi nõudma – Maksustamisalased eelotsused (*tax rulings*) – Valikulised maksueelised – Reaalturuväärtuse põhimõte

Kohtuasjades T-778/16 ja T-892/16,

Iirimaa, esindajad: K. Duggan, M. Browne, J. Quaney, A. Joyce, keda abistasid P. Gallagher, M. Collins, *SC*, P. Baker, *QC*, *barrister*'id S. Kingston, C. Donnelly, A. Goodman ja B. Doherty,

hageja kohtuasjas T-778/16,

keda toetavad

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindaja: T. Uri, keda abistasid advokaadid D. Waelbroeck ja S. Naudin,

menetlusse astuja kohtuasjas T-778/16,

Apple Sales International, asukoht Cork (Iirimaa),

Apple Operations Europe, asukoht Cork,

esindajad: advokaadid A. von Bonin, E. van der Stok, D. Beard, *QC*, *barrister*'id A. Bates, L. Osepciu ja J. Bourke,

hagejad kohtuasjas T-892/16,

keda toetab

Iirimaa, esindajad: K. Duggan, J. Quaney, M. Browne, A. Joyce, keda abistasid P. Gallagher, M. Collins, P. Baker, S. Kingston, C. Donnelly ja B. Doherty,

menetlusse astuja kohtuasjas T-892/16,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: P.-J. Loewenthal ja R. Lyal,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kostja,

keda toetavad

Poola Vabariik, esindajad: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

menetlusse astuja kohtuasjas T-778/16,

ja

EFTA järelevalveamet, esindajad: C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski ja C. Simpson,

menetlusse astuja kohtuasjas T-892/16,

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud nõuded tühistada komisjoni 30. augusti 2016. aasta otsus (EL) 2017/1283 riigiabi SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) kohta, mida Iirimaa andis Apple'ile (ELT 2017, L 187, lk 1),

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus),

koosseisus: president M. Van der Woude, kohtunikud V. Tomljenović (ettekandja), A. Marcoulli, J. Passer ja A. Kornezov,

kohtusekretär: ametnik S. Spyropoulos,

arvestades menetluse kirjalikku osa ning 17. ja 18. septembri 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

I. Vaidluse taust

A. Apple'i kontserni ajalugu

1. Apple'i kontsern

1 Apple'i kontserni, mis on asutatud 1976. aastal ja mille asukoht on California osariigis Cupertinos (Ameerika Ühendriigid), kuuluvad Apple Inc. ja kõik viimase kontrolli all olevad äriühingud (edaspidi koos nimetatuna „Apple'i kontsern"). Apple'i kontsern töötab välja, toodab ja turustab eelkõige mobiilside- ja multimeediaseadmeid, personaalarvuteid ja kaasaskantavaid digitaalseid muusikamängijaid ning müüb tarkvara, teenuseid, võrgulahendusi ning kolmandate isikute digitaalset sisu ja rakendusi. Apple'i kontsern turustab oma tooteid ja teenuseid tarbijatele, ettevõtjatele ning avaliku sektori asutustele kogu maailmas oma jaemüügikaupluste, veebipoodide ja otsemüüjate, ent ka kolmandast isikust mobiilsideettevõtjate, hulgi- ja

jaemüüjate ning edasimüüjate kaudu. Apple'i kontserni üleilmne äritegevus liigendub põhitegevusvaldkondadeks, mida juhib keskselt Cupertinos (Ameerika Ühendriikides) asuv tegevjuhtkond.

2 Komisjoni 30. augusti 2016. aasta otsus (EL) 2017/1283 riigiabi SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) kohta, mida Iirimaa andis Apple'ile (ELT 2017, L 187, lk 1, edaspidi „vaidlustatud otsus"), puudutab kahte maksustamisalast eelotsust, mille Iirimaa maksuhaldur tegi kahele Apple'i kontserni kuuluvale äriühingule.

2. ASI ja AOE

a) Äriühingu struktuur

3 Apple Operations International on Apple'i kontsernis Apple Inc-i 100protsendilise osalusega tütarettevõtja. Apple Operations Internationalile kuulub 100protsendiline osalus tütarettevõtjas Apple Operations Europe (AOE), kellele omakorda kuulub 100protsendiline osalus tütarettevõtjas Apple Sales International (ASI). ASI ja AOE on mõlemad Iiri õiguse alusel asutatud äriühingud, ent ei ole Iirimaa maksuresidendid.

4 Nagu vaidlustatud otsuse põhjendustes 113–115 märgitud, moodustasid olulise osa AOE ja ASI juhatuse liikmetest direktorid, kes olid Apple Inc-i töötajad ning asusid Cupertinos. Nimetatud otsuse põhjenduses 115 (tabelid 4 ja 5) on ära toodud väljavõtted ASI ja AOE üldkoosolekute ja juhatuse koosolekute otsustest ja protokollidest. Üldiselt puudutasid juhatuse otsused eelkõige dividendi maksmist, direktorite aruannete heakskiitmist ning direktorite ametisse nimetamist ja ametist vabastamist. Vahetevahel puudutasid need otsused tütarettevõtjate asutamist ning mõnedele direktoritele volituste andmist tegutsemiseks erinevates küsimustes, nagu pangakontode haldamine, suhtlemine valitsusasutuste ja muude avaliku sektori asutustega, auditeerimine, kindlustamine, vara rentimine, hankimine ja müümine, kaubatarnete vastuvõtmine ja äritehingud.

b) Kulude jagamise kokkulepe

5 Ühelt poolt Apple Inc-i ning teiselt poolt ASI ja AOE vahel oli sõlmitud kulude jagamise kokkulepe (edaspidi „kulude jagamise kokkulepe"). Jagatud kulud puudutasid eelkõige Apple'i kontserni toodetes kasutatavate tehnoloogiatega seotud teadus- ja arendustegevust. Esimest korda allkirjastati kulude jagamise kokkulepe 1980. aasta detsembris. Selle kokkuleppe pooled olid Apple Inc. (tol ajal Apple Computer Inc.) ja AOE (tol ajal Apple Computer Ltd (ACL)). 1999. aastal sai selle kokkuleppe pooleks ASI (tol ajal Apple Computer International). Eelkõige selleks, et võtta arvesse muudatusi kehtivates õigusaktides, tehti vaidlustatud otsuse kontrollimise seisukohast asjasse puutuval perioodil kulude jagamise kokkuleppesse erinevaid muudatusi.

6 Selle kokkuleppe kohaselt nõustusid pooled ühelt poolt jagama Apple'i kontserni toodete ja teenuste arendustegevusega kaasnevaid immateriaalse varaga seotud teadus- ja arendustegevuse kulusid ja riske. Teiselt poolt leppisid pooled kokku, et jagatud kuludega saadud immateriaalse vara, sealhulgas Apple'i kontserni intellektuaalomandi õiguste omajaks jääb õiguslikus tähenduses Apple Inc. Peale selle andis Apple Inc. ASI-le ja AOE-le tasuta litsentsi, mis võimaldas neil toota ja müüa tooteid neile määratud territooriumil ehk kogu maailmas, välja arvatud Põhja- ja

Lõuna-Ameerikas. Peale selle pidid kokkuleppe pooled kandma selle kokkuleppega kaasnevad riskid, kusjuures põhiliseks riskiks oli Apple'i kontserni intellektuaalomandiõigustega seotud arenduskulude tasumise kohustus.

c) Turundusteenuste kokkulepe

7 ASI sõlmis 2008. aastal Apple Inc-iga turundusteenuste kokkuleppe, mille kohaselt kohustus viimane osutama ASI-le turundusteenuseid, mis hõlmasid eelkõige turundusstrateegiate, programmide ja reklaamikampaaniate väljatöötamist, arendamist ja elluviimist. ASI kohustus maksma Apple Inc-ile nende teenuste eest tasu, milleks oli teatud protsent Apple Inc-i poolt nende teenustega seoses „kantud mõistlikest kuludest" koos sellele lisanduva teatud juurdehindlusega.

3. Iiri filiaalid

8 ASI ja AOE asutasid Iirimaal filiaalid (mille kohta inglise keeles kasutatakse mõistet „branches"). AOE-l oli ka Singapuris üks filiaal, mille tegevus lõppes 2009. aastal.

9 ASI Iiri filiaal vastutab peamiselt hanke-, müügi- ja turustamistegevuste eest, mis puudutavad Apple'i toodete müüki seotud osapooltele ning kolmandast isikust klientidele Euroopat, Lähis-Ida, Indiat ja Aafrikat hõlmavas piirkonnas (EMEIA) ning Aasia ja Vaikse ookeani piirkonnas (APAC). Selle filiaali põhifunktsioonideks on Apple'i lõpptoodete hankimine kolmandatest isikutest ja seotud osapooltest tootjatelt, turustamistegevus, mis puudutab toodete müüki seotud osapooltele EMEIA ja APACi piirkonnas ning toodete müüki kolmandast isikust klientidele EMEIA piirkonnas, veebimüük, logistikatoimingud ning müügijärgse klienditoe käitamine. Euroopa Komisjon leidis (vaidlustatud otsuse põhjendus 55), et paljusid tegevusi, mis puudutavad turustamist EMEIA piirkonnas, teostavad teenuslepingute alusel seotud osapooled.

10 AOE Iiri filiaal vastutab teatud konkreetsesse tootevalikusse kuuluvate arvutitoodete – sealhulgas lauaarvuti iMac, sülearvuti MacBook ja muud arvutitarvikud – valmistamise ja kokkupaneku eest Iirimaal, tarnides need seotud osapooltele EMEIA piirkonna jaoks. Selle filiaali põhifunktsioonid on tootmise sisuline ja ajaline planeerimine, tootmisprotsesside insenertehniline väljatöötamine (*product engineering*), tootmise ja kogu ettevõtte tegevustsükli optimeerimine lähtudes turu vajadustest (*production and operations management*), kvaliteedi tagamine ja kontrollimine ning tootjale tagastatud toodete taasmüügikõlblikuks muutmiseks vajalike kvaliteedikontrolli- ja parandustoimingute tegemine (*refurbishing operations*).

B. Vaidlusalused eelotsused

11 Iirimaa maksuhaldur tegi seda taotlenud maksukohustuslastele tulevikus tekkivaid maksukohustusi puudutavaid otsuseid ehk „eelotsuseid". 29. jaanuari 1991. aasta ja 23. mai 2007. aasta kirjades (edaspidi koos „vaidlusalused eelotsused") märkis Iirimaa maksuhaldur, et nõustub Apple'i kontserni esindajate ettepanekutega, mis puudutasid ASI ja AOE Iirimaal maksustatavat kasumit. Neid eelotsuseid on kirjeldatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 59–62.

1. 1991. aasta eelotsus

a) AOE õiguseellase ACLi maksubaas

12 Iirimaa maksuhaldurile adresseeritud 12. oktoobri 1990. aasta kirjas kirjeldasid Apple'i kontserni maksunõustajad ACLi tegevust Iirimaal, märkides ära funktsioonid, mida täitis tema Corkis (Iirimaa) asuv Iiri filiaal. Peale selle oli seal täpsustatud, et tootmistegevusega seotud vara omanikuks oli see filiaal, ent kasutatavad materjalid ning pool- ja valmistooted jäid AOE omandisse.

13 Pärast seda, kui Apple'i kontserni esindajad olid saatnud Iirimaa maksuhaldurile 16. jaanuari 1991. aasta kirja, millele viimane 24. jaanuaril 1991 vastas, kiitis nimetatud maksuhaldur 29. jaanuari 1991. aasta kirjas heaks Apple'i kontserni pakutud tingimused, mida on kirjeldatud allpool. Vastavalt Iirimaa maksuhalduri heakskiidu saanud tingimustele arvutati ACLi Iirimaal maksustatav kasum, mis seondus tema Iiri filiaali tuludega, järgmiste asjaolude alusel:

– 65% selle filiaali tegevuskuludest kuni [*konfidentsiaalne*] [1] suuruse aastakulu korral ja 20% tegevuskuludest, mis ületavad [*konfidentsiaalne*];

– kui ACLi Iiri filiaali kogukasum on väiksem kui sellest valemist tulenev arv, kasutatakse filiaali puhaskasumi kindlaksmääramiseks seda väiksemat arvu;

– tegevuskuludena võetakse seejuures arvesse kõik tegevusega seotud kulutused, välja arvatud edasimüügiks ette nähtud materjalid ja Apple'i kontserni kuuluvate äriühingute esitatud arvete alusel immateriaalse varaga seotud kulude eest tasutud summad;

– kulumi mahaarvamise õigust võib kasutada tingimusel, et see ei ületa raamatupidamisaruannetes kajastatud kulumit rohkem kui [*konfidentsiaalne*] võrra.

b) ASI õiguseellase ACALi maksubaas

14 Apple'i kontserni maksunõustajad teatasid Iirimaa maksuhaldurile 2. jaanuari 1991. aasta kirjas uuest äriühingust Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), mille Iiri filiaali kohta märgiti, et see tegeleb ekspordiks mõeldud toodete hankimisega Iiri tootjatelt.

15 Apple'i kontserni esindajad saatsid Iirimaa maksuhaldurile 16. jaanuaril 1991 kirja, milles võeti kokku selle kontserni ja nimetatud maksuhalduri vahel 3. jaanuaril 1991 toimunud koosolekul ACALi maksustatava kasumiga seoses sõlmitud kokkuleppe tingimused. Selle kirja kohaselt tulnuks filiaali kasumi arvutamisel aluseks võtta 12,5% filiaali tegevuskuludest (välja arvatud edasimüügiks ette nähtud materjal).

16 29. jaanuari 1991. aasta kirjaga kiitis Iirimaa maksuhaldur 16. jaanuari 1991. aasta kirjas nimetatud tingimused heaks.

[1] Konfidentsiaalsed andmed on kustutatud.

2. 2007. aasta eelotsus

17 Iirimaa maksuhaldurile 16. mail 2007 saadetud kirjas võtsid Apple'i kontserni maksunõustajad kokku oma ettepaneku ASI ja AOE Iiri filiaalide maksubaasi kindlaksmääramise meetod üle vaadata.

18 ASI Iiri filiaali puhul (mille õiguseellane oli Apple Computer International, mille õiguseellane oli ACAL) tehti ettepanek, et talle omistatavaks maksustatavaks kasumiks on [*konfidentsiaalne*] tema tegevuskuludest, millest on maha arvatud Apple'i kontserni kuuluvate ettevõtjate arvete alusel tasutud summad ning materjalikulud.

19 AOE Iiri filiaali puhul tuli maksustatava kasumi leidmiseks liita esiteks summa, mis vastas [*konfidentsiaalne*] selle filiaali tegevuskuludest, millest oli maha arvatud Apple'i kontserni kuuluvate äriühingute arvete alusel tasumisele kuuluvad summad ja materjalikulud, ning teiseks summa, mis vastas selle filiaali välja töötatud tootmisprotsessitehnoloogiatega seotud intellektuaalomanditulule ehk [*konfidentsiaalne*] nimetatud filiaali käibest. Maha oli lubatud arvata „tavapäraselt arvutatud ja mahaarvamisele kuuluva" tehaste ja ehitiste kulumiga seotud maksusoodustused.

20 Ettepaneku kohaselt pidid tulevase kokkuleppe tingimused mõlema filiaali jaoks jõustuma alates 1. oktoobrist 2007, kuuluma kohaldamisele viie aasta jooksul, kui asjaolud ei muutu, ning seejärel tuli neid igal aastal uuendada. Samuti oli märgitud, et kokkulepet võib kohaldada Apple'i kontserni siseselt võimalike loodavate või ümberkujundamisel tekkivate uute üksuste suhtes, kui nende tegevus vastab sellele, millega tegelevad vastavalt AOE – ehk Iirimaal toimuv tootmine – ja ASI – ehk tootmisega mitteseotud tegevus, nagu müük ja teenuste osutamine üldiselt.

21 Iirimaa maksuhaldur kinnitas 23. mai 2007. aasta kirjas, et nõustub kõigi 16. mai 2007. aasta kirjas esitatud ettepanekutega. Seda kokkulepet kohaldati kuni maksustamisaastani 2014.

C. Komisjoni haldusmenetlus

22 Komisjon palus 12. juuni 2013. aasta kirjas Iirimaal anda teavet Iirimaa territooriumil valitseva eelotsuste praktika kohta, eelkõige seoses mõnede Apple'i kontserni üksuste, sealhulgas ASI ja AOE suhtes tehtud eelotsustega.

23 Komisjon alustas 11. juuni 2014. aasta otsusega ELTL artikli 108 lõikes 2 sätestatud ametlikku uurimismenetlust (edaspidi „menetluse alustamise otsus"), mis puudutas Iirimaa maksuhalduri poolt ASI ja AOE Iiri filiaalide maksustatava kasumi kohta tehtud vaidlusaluseid eelotsuseid, kuna need eelotsused võisid olla käsitatavad riigiabina ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Komisjon leidis, et vaidlusalused eelotsused võisid ettevõtjatele, kelle suhtes need tehti, anda eelise, kui nendega kiideti heaks siirdehindasid puudutav kokkulepe, mis ei vasta neile tingimustele, mille oleksid kokku leppinud sõltumatud turuosalised (reaalturuväärtuse põhimõte). Euroopa Liidu Teatajas avaldati see otsus 17. oktoobril 2014.

24 Iirimaa ja Apple Inc. esitasid menetluse alustamise otsuse kohta oma märkused vastavalt 5. septembri ja 17. novembri 2014. aasta kirjades.

25 Ametliku uurimismenetluse käigus vahetasid komisjon, Iirimaa maksuhaldur ja Apple Inc. mitmeid kirju ja toimus mitu kokkusaamist (vaidlustatud otsuse põhjendused 11–38). Lisaks sellele esitasid Apple Inc. ja Iirimaa vastavalt enda maksunõustajate koostatud kaks ASI ja AOE Iiri filiaalidele kasumi omistamist puudutavat *ad hoc* aruannet.

D. Vaidlustatud otsus

26 Komisjon võttis vaidlustatud otsuse vastu 30. augustil 2016. Olles kirjeldanud õiguslikke ja faktilisi asjaolusid (2. jagu) ning haldusmenetlust (3.–7. jagu), keskendus komisjon selle analüüsimisele, kas tegemist oli abiga (8. jagu).

27 Esiteks märkis komisjon, et vaidlusalused eelotsused tegi Iirimaa maksuhaldur ning seega on need omistatavad riigile. Kuna need tõid kaasa ASI ja AOE poolt tasumisele kuuluva maksusumma vähenemise, loobus Iirimaa maksutulust ning see põhjustas riigi ressursside kao (vaidlustatud otsuse põhjendus 221).

28 Teiseks võisid vaidlusalused eelotsused mõjutada Euroopa Liidu sisest kaubandust, kuna ASI ja AOE kuulusid kõigis liikmesriikides tegutsevasse Apple'i kontserni (vaidlustatud otsuse põhjendus 222).

29 Kolmandaks andsid vaidlusalused eelotsused ASI-le ja AOE-le eelise, kuna tõid neile kahele äriühingule kaasa Iirimaal äriühingu tulumaksuga maksustamisel aluseks võetava maksubaasi vähenemise (vaidlustatud otsuse põhjendus 223).

30 Peale selle leidis komisjon, et kuna vaidlusalused eelotsused tehti üksnes ASI ja AOE suhtes, saab nende valikulist laadi eeldada. Täielikkuse huvides võttis komisjon siiski seisukoha, et vaidlusaluste eelotsuste näol on tegu erandiga võrdlusraamistikust ehk Iirimaal äriühingu tulumaksuga maksustamise üldeeskirjadest (vaidlustatud otsuse põhjendus 224).

31 Neljandaks, kui ilmneks, et vaidlusalused eelotsused tõid kaasa ASI ja AOE poolt tasumisele kuuluva maksusumma vähenemise, tugevdaksid need seega nende kahe äriühingu konkurentsiseisundit ning seeläbi moonutaksid või ähvardaksid moonutada konkurentsi (vaidlustatud otsuse põhjendus 222).

1. Valikulise eelise olemasolu

32 Tõendamaks, et käesoleval juhul oli valikuline eelis olemas, viis komisjon vaidlustatud otsuse jaos 8.2 läbi kohtupraktikas sõnastatud kolmest etapist koosneva analüüsi. Esmalt määratles ta võrdlusraamistiku ja põhjendas konkreetsel juhul reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamist. Seejärel hindas ta võrdlusraamistikust tehtavast erandist tuleneva valikulise eelise olemasolu. Sisuliselt leidis komisjon esimese ja teise võimalusena ning alternatiivselt esitatud põhjendustele tuginedes, et vaidlusalused eelotsused võimaldasid ASI-l ja AOE-l vähendada nende poolt Iirimaal tasumisele kuuluvat maksusummat perioodil, mil eelotsused kehtisid, ehk aastatel 1991–2014 (edaspidi „asjasse puutuv periood"), ning see kujutas endast eelist teiste sarnases olukorras olevate äriühingute ees. Viimaks tõdes komisjon, et ei Iirimaa ega Apple Inc. ei esitanud selle valikulise eelise põhjendatust puudutavaid argumente.

a) Võrdlusraamistik

33 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 227–243 leidis komisjon, et võrdlusraamistikuks on Iirimaal äriühingute kasumi maksustamise üldeeskirjad, mille eesmärk oli maksustada kõigi Iirimaal maksukohustuslasteks olevate äriühingute kasum. Seda eesmärki silmas pidades leidis komisjon, et kontserni kuuluvad äriühingud ning iseseisvad äriühingud on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Seetõttu tuleb 1997. aasta maksuseaduse (Taxes Consolidation Act, edaspidi „TCA 97“) § 25, mis reguleerib selle ettevõtlustulu maksustamist, mida mitteresidendist äriühingud kas otseselt või kaudselt saavad Iirimaal tegutseva filiaali kaudu, käsitada selle võrdlusraamistiku lahutamatu osana, mitte aga eraldi võrdlusraamistikuna.

b) Reaalturuväärtuse põhimõte

34 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 244–263 märkis komisjon, et TCA 97 § 25 sõnastusest tulenevalt ja selle sätte eesmärki silmas pidades tuleb selle kohaldamisel kasutada mõnd maksukohustuslasele kasumi omistamise meetodit. Seejuures märkis komisjon, et ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt on nõutav, et kasumi omistamise meetod põhineks reaalturuväärtuse põhimõttel, sõltumata sellest, kas asjasse puutuv liikmesriik on oma riigisiseses õigussüsteemis reaalturuväärtuse põhimõtte sätestanud või mitte. Komisjon lähtus selle seisukoha puhul kahest postulaadist. Ühelt poolt juhtis ta tähelepanu sellele, et kõik liikmesriigi kehtestatud maksumeetmed peavad olema kooskõlas riigiabi puudutavate eeskirjadega. Teiselt poolt leidis ta, et 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusest Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) tuleneb, et maksubaasi vähenemine tingituna maksumeetmest, mis võimaldab maksukohustuslasel kasutada kontsernisisestes tehingutes siirdehindu, mis ei ole lähedased hindadele, mida küsitaks vaba konkurentsi olukorras, annab kõnealusele maksukohustuslasele valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

35 Seega leidis komisjon 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuse Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) põhjal, et reaalturuväärtuse põhimõte on kriteerium, mille alusel tehakse kindlaks, kas maksumeede, millega on kindlaks määratud kontserni kuuluva äriühingu siirdehinnad ja seega tema maksubaas, andis sellele äriühingule valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Selle põhimõtte eesmärk on tagada, et kontsernisiseseid tehinguid maksustataks samamoodi nagu kontserni mittekuuluvate sõltumatute äriühingute vahelisi tehinguid, et vältida sellise süsteemi eesmärgi – ehk kõigi selle maksustamissüsteemi kohaldamisalasse kuuluvate äriühingute kasumi maksustamise – seisukohast faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras olevate äriühingute ebavõrdset kohtlemist.

36 Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) välja töötatud põhimõtete kohta märkis komisjon, et nende näol on tegemist üksnes maksuhaldurite jaoks kasulike suunistega selle kohta, kuidas tagada, et kasumi omistamise ja siirdehindade kindlaksmääramise meetodid annaksid turutingimustele vastavaid tulemusi.

c) Valikuline eelis tulenevalt asjaolust, et ASI-le ja AOE-le kuuluvatest intellektuaalomandilitsentsidest saadud kasumit ei omistatud Iiri filiaalidele (esimese võimalusena esitatud põhjendused)

37 Esimese võimalusena leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 265–321, et kuna Iirimaa maksuhaldur nõustus vaidlusalustes eelotsustes lähtuma postulaadist, et ASI-le ja AOE-le kuuluvad Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid tuleb omistada väljaspool Iirimaad

tegutsevatele üksustele, erinesid ASI ja AOE Iirimaal maksustatavad aastakasumid reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadud tulemi ligilähedasest suurusest.

38 Sisuliselt leidis komisjon, et väljaspool Põhja- ja Lõuna-Ameerikat Apple'i kontserni toodete hankimiseks, tootmiseks, müügiks ja turustamiseks ASI-le ja AOE-le antud intellektuaalomandilitsentsid, mille kohta komisjon on kasutanud mõistet „Apple'i intellektuaalomandilitsentsid", tõid neile kahele äriühingule märkimisväärse tulu.

39 Komisjon heitis Iirimaa asutustele ette vara, funktsioonide ja riskide ekslikku omistamist ASI ja AOE peakontoritele, kuigi neil peakontoritel ei olnud ei füüsilist tegevuskohta ega töötajaid. Konkreetselt intellektuaalomandilitsentsidega seotud funktsioonide kohta leidis komisjon, et neid funktsioone ei saanud ilma töötajateta täita üksnes ASI ja AOE juhatused, mida kinnitab see, et komisjonile esitatud juhatuste koosolekute protokollides puuduvad viited sellekohastele aruteludele ja otsustele. Seetõttu leidis komisjon, et kuna ASI ja AOE peakontorid ei saanud Apple'i intellektuaalomandilitsentse kontrollida ega hallata, ei tohtinuks nende litsentside kasutamisest saadud kasumit reaalturuväärtuse põhimõtte kontekstis neile peakontoritele omistada. Seetõttu oleks see kasum tulnud omistada ASI ja AOE filiaalidele, kes ainsana Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud funktsioone reaalselt täita said ning kellel oli ASI ja AOE äritegevuses keskne roll.

40 Jättes Apple'i kontserni intellektuaalomandist saadud kasumi omistamata ASI ja AOE filiaalidele, andis Iirimaa maksuhaldur seega ASI-le ja AOE-le ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise, mis seisnes nende maksustatava aastakasumi vähendamises. Komisjoni hinnangul oli tegu valikulist laadi eelisega, kuna see tõi kaasa selle, et ASI ja AOE maksukoormus Iirimaal vähenes võrreldes kontserni mittekuuluvate äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastas reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul läbi räägitud hindasid.

d) Valikuline eelis tulenevalt asjaolust, et ASI ja AOE Iiri filiaalidele kasumi omistamiseks valiti ebasobivad meetodid (teise võimalusena esitatud põhjendused)

41 Teise võimalusena leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 325–360, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur võinuks nõustuda sellega, et ASI-le ja AOE-le kuuluvad Apple'i intellektuaalomandilitsentsid tuleb omistada väljaspool Iirimaad tegutsevatele üksustele, kaasneks vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodite kasutamisega ikkagi ASI ja AOE Iirimaal maksustatavate aastakasumite erinevus reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadud tulemi ligilähedasest suurusest. Nimelt leidis komisjon, et need meetodid põhinesid ebaadekvaatsetel metoodilistel valikutel, millega kaasnes ASI ja AOE poolt tasumisele kuuluva maksusumma vähenemine võrreldes kontserni mittekuuluvate äriühingutega, kelle maksustatav kasum oleks nende eeskirjade kohaselt kindlaks määratud, lähtudes reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul läbi räägitud hindadest. Seetõttu leidis komisjon, et kuna need meetodid kiideti heaks vaidlusaluste eelotsustega, andsid need eelotsused ASI-le ja AOE-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

e) Valikuline eelis tulenevalt asjaolust, et vaidlusaluste eelotsustega tehti reaalturuväärtuse põhimõttega vastuolus olev erand võrdlusraamistikust isegi eeldusel, et selleks võrdlusraamistikuks on üksnes TCA 97 § 25 (alternatiivselt esitatud põhjendused)

42 Alternatiivselt esitatud põhjendustena leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 369–403, et isegi kui asuda seisukohale, et võrdlusraamistikuks on üksnes TCA 97 § 25, andsid vaidlusalused eelotsused ASI-le ja AOE-le valikulise eelise, mis seisnes Iirimaal nende maksubaasi vähendamises. Esiteks leidis komisjon, et Iirimaal on TCA 97 § 25 kohaldamise aluseks reaalturuväärtuse põhimõte. Käesoleval juhul aga on komisjon tõendanud, et vaidlusalustest eelotsustest lähtuvalt arvutatud kasum erines reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedasest suurusest ning see andis ASI-le ja AOE-le majandusliku eelise. Teiseks ja igal juhul leidis komisjon, et isegi kui tuleks asuda seisukohale, et TCA 97 § 25 ei põhine reaalturuväärtuse põhimõttel, tuleks järeldada, et Iirimaa maksuhaldur tegi vaidlusalused eelotsused kaalutlusõiguse alusel, ilma et ta oleks kasutanud seejuures Iirimaa maksustamissüsteemiga seotud objektiivseid kriteeriume, ning et sellest tulenevalt andsid need eelotsused ASI-le ja AOE-le valikulise eelise.

f) Järeldus valikulise eelise kohta

43 Komisjon leidis, et vaidlusaluste eelotsuste tõttu vähenesid kohustused, mida ASI ja AOE oleksid oma igapäevategevuse raames tavaolukorras pidanud kandma, ning seetõttu tuleb neid käsitada neile kahele äriühingule tegevusabi andmisena. Siiski leidis komisjon, et kuivõrd ASI ja AOE kuuluvad rahvusvahelisse Apple'i kontserni, mida tuleb kohtupraktika tähenduses käsitada ühe majandusüksusena, sai riigiabist, mida Iirimaa vaidlusaluste eelotsuste kaudu andis, kasu kõnealune kontsern tervikuna (vaidlustatud otsuse jagu 8.3).

2. Abi kokkusobimatus, ebaseaduslikkus ja tagastamine

44 Komisjon märkis, et need abimeetmed olid ELTL artikli 107 lõike 3 punkti c kohaselt siseturuga kokkusobimatud ning kuivõrd neist ei olnud ette teatatud, kujutasid need endast ebaseaduslikku riigiabi, mille andmine oli vastuolus ELTL artikli 108 lõikega 3 (vaidlustatud otsuse jaod 8.5 ja 9).

45 Viimaks (vaidlustatud otsuse jagu 11) märkis komisjon, et Iirimaa peab tagasi nõudma abi, mis anti vaidlusaluste eelotsustega perioodil 12. juunist 2003 kuni 27. septembrini 2014. Komisjon täpsustas, et tagasinõudmisele kuuluva summa arvutamiseks tuleb võrrelda tegelikult tasutud maksusummasid ja maksusummasid, mis oleks tulnud tasuda, kui neid eelotsuseid ei oleks olnud ning oleks kohaldatud maksustamise üldeeskirju.

46 Haldusmenetluses Iirimaa ja Apple Inc-i menetlusõiguste rikkumist puudutavate argumentide kohta märkis komisjon, et kuna riigiabi uurimise menetluse ulatus menetluse alustamise otsuse ja vaidlustatud otsuse tegemise vahel ei muutunud, austati nende õigusi täielikult (vaidlustatud otsuse jagu 10).

3. Resolutsioon

47 Vaidlustatud otsuse resolutsioon on sõnastatud järgmiselt

„Artikkel 1

1. Iirimaa 29. jaanuaril 1991 ja 23. mail 2007 äriühingu Apple Sales International kasuks vastu võetud eelotsused, mis võimaldavad viimasel oma maksukohustuse Iirimaal igal aastal kindlaks määrata, kujutavad endast riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Iirimaa rakendas seda abi ebaseaduslikult, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3, ja see on siseturuga kokkusobimatu.

2. Iirimaa 29. jaanuaril 1991 ja 23. mail 2007 äriühingu Apple Operations Europe International kasuks vastu võetud eelotsused, mis võimaldavad viimasel oma maksukohustuse Iirimaal igal aastal kindlaks määrata, kujutavad endast riigiabi aluslepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Iirimaa rakendas seda abi ebaseaduslikult, rikkudes aluslepingu artikli 108 lõiget 3, ja see on siseturuga kokkusobimatu.

Artikkel 2

1. Iirimaa nõuab artikli 1 lõikes 1 osutatud abi äriühingult Apple Sales International tagasi.

2. Iirimaa nõuab artikli 1 lõikes 2 osutatud abi äriühingult Apple Operations Europe tagasi.

3. Sissenõutavate summade pealt arvestatakse intressi alates kuupäevast, mil abi abisaajatele kättesaadavaks tehti, kuni abi tegeliku tagastamiseni.

4. Intressid arvutatakse määruse (EÜ) nr 794/2004 V peatükis sätestatud korra kohaselt.

Artikkel 3

1. Artiklis 1 osutatud abi nõutakse tagasi viivitamata ja tulemuslikult.

2. Iirimaa tagab käesoleva otsuse täitmise nelja kuu jooksul alates selle teatavaks tegemisest.

Artikkel 4

1. Iirimaa esitab komisjonile kahe kuu jooksul pärast käesolevast otsusest teavitamist teabe abi täpse summa arvutamiseks kasutatud meetodi kohta.

2. Iirimaa teavitab komisjoni käesoleva otsuse täitmiseks võetud riiklike meetmetega seotud edusammudest, kuni artiklis 1 nimetatud abi on tagasi makstud. Iirimaa esitab komisjoni taotluse korral viivitamata teabe käesoleva otsuse täitmiseks juba võetud ja kavandatud meetmete kohta.

Artikkel 5

Käesolev otsus on adresseeritud Iirimaale.“

II. Menetlus ja poolte nõuded

A. Kohtuasi T-778/16

48 Hagiavaldusega, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 9. novembril 2016, esitas Iirimaa hagi kohtuasjas T-778/16.

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras läbivaatamine

49 Üldkohtu seitsmenda koja president rahuldas 29. novembri 2016. aasta otsusega Iirimaa taotlus menetleda kohtuasja T-778/16 eelisjärjekorras vastavalt Üldkohtu kodukorra artikli 67 lõikele 2.

50 Iirimaa palus Üldkohtu kantseleisse 9. novembril 2016 saabunud menetlusdokumendis vaadata kohtuasi T-778/16 läbi laiendatud koosseisus. 18. jaanuaril 2017 märkis Üldkohus protokolli, et kodukorra artikli 28 lõike 5 kohaselt anti kohtuasi T-778/16 üle seitsmendale kojale laiendatud koosseisus.

51 Kuna kahel seitsmenda koja laiendatud koosseisu kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 21. veebruari 2017. aasta ja 21. mai 2019. aasta otsustega koja koosseisu täiendamiseks kotta vastavalt Üldkohtu asepresidendi ja veel ühe kohtuniku.

2. Menetlusse astumine

52 Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas Üldkohtu kantseleisse 20. märtsil 2017 saabunud menetlusdokumendis avalduse kohtuasjas T-778/16 menetlusse astumiseks Iirimaa nõuete toetuseks.

53 Poola Vabariik esitas Üldkohtu kantseleisse 30. märtsil 2017 saabunud menetlusdokumendis avalduse kohtuasjas T-778/16 menetlusse astumiseks komisjoni nõuete toetuseks.

54 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldas Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Poola Vabariigi menetlusse astumise avaldused 19. juuli 2017. aasta kohtumäärusega.

3. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused

55 Iirimaa palus Üldkohtu kantseleisse 26. aprillil 2017 saabunud menetlusdokumendis käsitleda esiteks üht osa oma hagiavaldusest ja mõnd selle lisa, eelkõige vaidlustatud otsust, ning teiseks üht osa kostja vastusest ja mõnd selle lisa Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Poola Vabariigi suhtes konfidentsiaalsetena.

56 Iirimaa palus Üldkohtu kantseleisse 31. mail 2017 saabunud menetlusdokumendis käsitleda Apple'i kontserni maksunõustajate nimesid avalikkuse suhtes konfidentsiaalsetena.

57 Menetlusdokumentides, mis saabusid Üldkohtu kantseleisse 26. ja 29. novembril 2018, võttis Iirimaa teabe konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused osaliselt tagasi.

58 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Poola Vabariik said kõnealuste dokumentide mittekonfidentsiaalsed versioonid. Luksemburgi Suurhertsogiriik ei esitanud tema suhtes teabe konfidentsiaalsena käsitlemise taotluste kohta ühtki vastuväidet, Poola Vabariik aga vaidles tema suhtes teabe konfidentsiaalsena käsitlemise taotlustele vastu.

59 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldas 14. detsembri 2018. aasta kohtumäärusega Iirimaa *vs.* komisjon (T-778/16, ei avaldata, EU:T:2018:1019) osaliselt Poola Vabariigi suhtes teabe konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused ning jättis need ülejäänud osas rahuldamata. Poola Vabariik sai asjaomaste dokumentide mittekonfidentsiaalsed versioonid vastavalt kõnealuses kohtumääruses märgitule.

4. Poolte nõuded

60 Iirimaa palub Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– mõista kohtuasjas T-778/16 kohtukulud välja komisjonilt.

61 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi kohtuasjas T-778/16 põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista kohtuasjas T-778/16 kohtukulud välja Iirimaalt.

62 Luksemburgi Suurhertsogiriik palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus vastavalt Iirimaa nõudele.

63 Poola Vabariik palub sisuliselt Üldkohtul kohtuasjas T-778/16 hagi rahuldamata jätta vastavalt komisjoni nõudele.

B. Kohtuasi T-892/16

64 Hagiavaldusega, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 19. detsembril 2016, esitasid ASI ja AOE hagi kohtuasjas T-892/16.

1. Kohtukoosseis, eelisjärjekorras läbivaatamine ja kohtuasjade liitmine

65 ASI ja AOE taotlesid Üldkohtu kantseleisse 8. veebruaril 2017 esitatud dokumendis kohtuasja T-892/16 menetlemist eelisjärjekorras vastavalt kodukorra artikli 67 lõikele 2 ning selle liitmist kohtuasjaga T-778/16 menetluse kirjaliku ja suulise osa ning kohtuotsuse huvides.

66 Üldkohtu seitsmenda koja president rahuldas 6. aprilli 2017. aasta otsusega taotluse menetleda kohtuasja T-892/16 eelisjärjekorras vastavalt kodukorra artikli 67 lõikele 2.

67 Üldkohtu seitsmenda koja ettepanekul otsustas Üldkohus 17. mail 2017 anda kohtuasja kodukorra artikli 28 alusel üle laiendatud koosseisule.

68 Kuna kahel seitsmenda koja laiendatud koosseisu kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 8. juuni 2017. aasta ja 21. mai 2019. aasta otsustega koja koosseisu täiendamiseks kotta vastavalt Üldkohtu asepresidendi ja veel ühe kohtuniku.

2. Menetlusse astumine

69 IBEC Company Limited by Guarantee esitas Üldkohtu kantseleisse 30. märtsil 2017 saabunud menetlusdokumendis avalduse kohtuasja T-892/16 menetlusse astumiseks ASI ja AOE nõuete toetuseks. Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president andis selle tema pädevusse kuuluva küsimuse lahendamiseks seitsmenda koja laiendatud koosseisule vastavalt kodukorra artikli 19 lõikele 2. Üldkohus jättis IBEC Company Limited by Guarantee menetlusse astumise avalduse rahuldamata 15. detsembri 2017. aasta kohtumäärusega Apple Sales International ja Apple Operations Europe *vs.* komisjon (T-892/16, ei avaldata, EU:T:2017:926).

70 EFTA järelevalveamet esitas Üldkohtu kantseleisse 31. märtsil 2017 saabunud menetlusdokumendis avalduse kohtuasja T-892/16 menetlusse astumiseks komisjoni nõuete toetuseks. Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldas EFTA järelevalveameti menetlusse astumise avalduse 19. juuli 2017. aasta kohtumäärusega.

71 Iirimaa esitas Üldkohtu kantseleisse 31. märtsil 2017 saabunud menetlusdokumendis avalduse kohtuasja T-892/16 menetlusse astumiseks ASI ja AOE nõuete toetuseks. Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldas Iirimaa menetlusse astumise avalduse 28. juuni 2017. aasta kohtumäärusega.

72 Ameerika Ühendriigid esitasid Üldkohtu kantseleisse 13. aprillil 2017 saabunud menetlusdokumendis avalduse kohtuasja T-892/16 menetlusse astumiseks ASI ja AOE nõuete toetuseks. Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president andis selle tema pädevusse kuuluva küsimuse lahendamiseks seitsmenda koja laiendatud koosseisule vastavalt kodukorra artikli 19 lõikele 2. Üldkohus jättis Ameerika Ühendriikide menetlusse astumise avalduse rahuldamata 15. detsembri 2017. aasta kohtumäärusega Apple Sales International ja Apple Operations Europe *vs.* komisjon (T-892/16, ei avaldata, EU:T:2017:925). Ameerika Ühendriigid esitasid selle kohtumääruse peale apellatsioonkaebuse. Apellatsioonkaebus jäeti rahuldamata 17. mai 2018. aasta kohtumäärusega Ameerika Ühendriigid *vs.* Apple Sales International jt (C-12/18 P(I), ei avaldata EU:C:2018:330).

3. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused

73 Menetluse käigus palusid ASI ja AOE käsitleda teatud menetlusdokumente EFTA järelevalveameti suhtes konfidentsiaalsetena. 1. oktoobril 2018 Üldkohtu kantseleisse saabunud menetlusdokumendis võtsid nad selle taotluse tagasi.

4. Poolte nõuded

74 ASI ja AOE paluvad Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsus osaliselt;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

75 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja ASI-lt ja AOE-lt.

76 Iirimaa palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus vastavalt ASI ja AOE nõuetele.

77 EFTA järelevalveamet palub Üldkohtul:

– jätta kohtuasjas T-892/16 hagi põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista kohtuasjas T-892/16 kohtukulud välja ASI-lt ja AOE-lt.

C. Kohtuasjade liitmine ning menetluse suuline osa

78 ASI ja AOE taotlesid Üldkohtu kantseleisse 8. veebruaril 2017 saabunud menetlusdokumendis kohtuasjade T-778/16 ja T-892/16 liitmist.

79 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president otsustas 21. juunil 2017 selles menetlusstaadiumis kohtuasju T-778/16 ja T-892/16 mitte liita.

80 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) presidendi 9. juuli 2019. aasta otsusega liideti kohtuasjad T-778/16 ja T-892/16 menetluse suulise osa huvides vastavalt kodukorra artiklile 68.

81 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas Üldkohus avada menetluse suulise osa ning palus pooltel kodukorra artiklis 89 sätestatud menetlust korraldavate meetmete raames vastata kirjalikult esitatud küsimustele. Pooled vastasid sellele menetlust korraldavale meetmele ette nähtud tähtaja jooksul.

82 Komisjon palus Üldkohtu kantseleisse 23. augustil 2019 saabunud menetlusdokumendis käsitleda tema poolt menetlust korraldavale meetmele esitatud vastuses sisalduvaid mõningaid andmeid Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Poola Vabariigi suhtes konfidentsiaalsetena.

83 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Poola Vabariik said selle vastuse mittekonfidentsiaalse versiooni.

84 Pooled esitasid oma kohtukõned ja vastused Üldkohtu suuliselt esitatud küsimustele 17. ja 18. septembril 2019 toimunud kohtuistungitel. ASI ja AOE ning komisjon esitasid kohtuistungil mõned seisukohad kohtuistungi ettekande kohta ning Üldkohus kandis need kohtuistungi protokolli.

85 Kohtuistungil kuulati ära ka poolte seisukohad kohtuasjade T-778/16 ja T-892/16 võimaliku liitmise kohta kohtuotsuse huvides ning Üldkohus kandis need seisukohad kohtuistungi protokolli.

III. Õiguslik käsitlus

A. Kohtuasjade T-778/16 ja T-892/16 liitmine kohtuotsuse huvides

86 Kodukorra artikli 19 lõike 2 kohaselt andis Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president tema pädevuses oleva küsimuse, mis puudutas kohtuasjade T-778/16 ja T-892/16 liitmist kohtuotsuse huvides, lahendamiseks Üldkohtu seitsmendale kojale (laiendatud koosseisus).

87 Kohtuistungil kuulati ära poolte seisukohad kohtuasjade võimaliku liitmise kohta kohtuotsuse huvides ning leiti, et kohtuasjad T-778/16 ja T-892/16 tuleb nende omavahelise seotuse tõttu kohtuotsuse huvides liita.

B. Esitatud väited ja käesolevate hagide läbivaatamise struktuur

88 Esitatud hagidega soovivad Iirimaa kohtuasjas T-778/16 ning ASI ja AOE kohtuasjas T-892/16 vaidlustatud otsuse tühistamist osas, milles leiti, et vaidlusalused eelotsused kujutavad endast ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi, ning kohustati tagasi nõudma summad, mida Iirimaa maksuhaldur neilt äriühingu tulumaksuna ei kogunud.

89 Iirimaa ning ASI ja AOE põhjendavad oma hagisid vastavalt üheksa ja neljateistkümne väitega, mis valdavalt kattuvad.

90 Esiteks vaidlustatakse nende väidetega sisuliselt komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendused eelkõige vigade tõttu, mis puudutavad hinnangu andmist valikulise eelise olemasolule (esimene kuni kolmas väide kohtuasjas T-778/16 ning esimene kuni kuues väide kohtuasjas T-892/16) ning riigi sekkumise mõistele (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16).

91 Komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendusi vaidlustades heidetakse esimesena ette seda, et komisjon käsitles eelise ja valikulisuse mõisteid koos (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16). Teisena heidetakse ette, et komisjon määratles eelkõige Iiri õigusele antud ekslike hinnangute alusel valesti võrdlusraamistiku (osaliselt esimene väide ja teine väide kohtuasjas T-778/16 ning esimene väide kohtuasjas T-892/16), kohaldas vääralt reaalturuväärtuse põhimõtet (osaliselt esimene väide ja kolmas väide kohtuasjas T-778/16 ning osaliselt esimene väide ja teine väide kohtuasjas T-892/16) ning kohaldas ebasobivalt OECD põhimõtteid (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16 ning viies väide kohtuasjas T-892/16). Kolmandana vaidlustavad Iirimaa ning ASI ja AOE komisjoni hinnangud seoses Apple'i kontsernisisese tegevusega (osaliselt esimene väide kohtuasjas T-778/16 ning kolmas kuni viies väide kohtuasjas T-892/16). Neljandaks vaidlustavad nad hinnangud, mille kohaselt on vaidlusalused eelotsused valikulist laadi (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16 ning kuues väide kohtuasjas T-892/16).

92 Teiseks vaidlustavad Iirimaa ning ASI ja AOE komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes antud hinnangud (neljas väide kohtuasjas T-778/16 ja kaheksas väide kohtuasjas T-892/16).

93 Kolmandaks vaidlustavad Iirimaa ning ASI ja AOE komisjoni poolt alternatiivselt esitatud põhjendustes antud hinnangud (viies väide kohtuasjas T-778/16 ja üheksas väide kohtuasjas T-892/16).

94 Neljandaks vaidlustavad ASI ja AOE vaidlustatud otsusega pandud abi tagasinõudmise kohustuse, kuna komisjoni poolt teise võimalusena ja alternatiivselt esitatud põhjendustest lähtumise korral ei ole võimalik välja arvutada tagasinõutava summa suurust (kümnes väide kohtuasjas T-892/16).

95 Viiendaks leiavad ASI ja AOE, et komisjon rikkus haldusmenetluses asja läbivaatamisel olulisi menetlusnorme ja eelkõige õigust olla ära kuulatud (kuues väide kohtuasjas T-778/16 ning seitsmes ja kaheteistkümnes väide kohtuasjas T-892/16).

96 Kuuendaks vaidlustavad Iirimaa ning ASI ja AOE vaidlustatud otsusega pandud tagasinõudmise kohustuse, kuna see rikub õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid (seitsmes väide kohtuasjas T-778/16 ja üheteistkümnes väide kohtuasjas T-892/16).

97 Seitsmendaks heidavad Iirimaa ning ASI ja AOE komisjonile ette sekkumist liikmesriikide pädevusse, osutades eelkõige maksuautonoomia põhimõttele (kaheksas väide kohtuasjas T-778/16 ja neljateistkümnes väide kohtuasjas T-892/16).

98 Kaheksandaks leiavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et vaidlustatud otsus on ebapiisavalt põhjendatud (üheksas väide kohtuasjas T-778/16 ja kolmeteistkümnes väide kohtuasjas T-892/16).

99 Kõigepealt tuleb analüüsida neid väiteid, millega vaidlustatakse komisjoni pädevus vaidlustatud otsuse vastuvõtmiseks, ning seejärel käsitleda teisi väiteid selles järjekorras, nagu need on eespool punktides 90–96 ja 98 kokku võetud.

100 Sissejuhatuseks tuleb järgneva vaidlustatud otsuse õiguspärasuse analüüsi puhul silmas pidada, et riigiabi kontrollides pidi komisjon selleks, et hinnata, kas vaidlusaluste eelotsuste näol oli tegemist sellise abiga, tõendama, et ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud riigiabi olemasolu tingimused on täidetud. Nimelt võib komisjon küll teatud maksumeetme kvalifitseerida riigiabiks (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, ja 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81), ent seda vaid juhul, kui sellise kvalifikatsiooni omistamise tingimused on täidetud (vt selle kohta 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 84).

101 Seega põhimõtteliselt pidi komisjon vaidlustatud otsuses esitama tõendid, et tegemist oli sellise abiga (vt selle kohta 12. septembri 2007. aasta kohtuotsus Olympiaki Aeroporia Ypiresies *vs.* komisjon, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, ja 25. juuni 2015. aasta kohtuotsus SACE ja Sace BT *vs.* komisjon, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). Seega pidi komisjon tõendama, et vaidlusaluste eelotsuste tegemise tõttu esines valikuline eelis.

102 Vaidlustatud otsuse õiguspärasuse vaidlustamiseks esitatud Iirimaa ning ASI ja AOE väiteid tuleb niisiis analüüsida eeltoodud kaalutlusi silmas pidades.

C. Väited, mis puudutavad seda, et komisjon on ületanud oma pädevust ja sekkunud liikmesriikide pädevusse, rikkudes eelkõige maksuautonoomia põhimõtet (kaheksas väide kohtuasjas T-778/16 ja neljateistkümnes väide kohtuasjas T-892/16)

103 Sisuliselt leiavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et vaidlustatud otsusega rikutakse eelkõige ELL artiklites 4 ja 5 sätestatud liidu ja liikmesriikide vahelist pädevusjaotust reguleerivaid liidu õiguskorra aluspõhimõtteid ning neist tulenevat liikmesriikide maksuautonoomia põhimõtet. Nimelt kuulub otseste maksudega maksustamine kehtiva liidu õiguse kohaselt liikmesriikide pädevusse.

104 Komisjon vaidleb neile argumentidele vastu. Sisuliselt juhib ta tähelepanu sellele, et kuigi maksustamisel on liikmesriikidel iseotsustusõigus, peavad kõik liikmesriigi kehtestatud maksumeetmed olema kooskõlas liidu riigiabi eeskirjadega. Liikmesriigid ei või maksumeetmete kaudu diskrimineerida samasuguses olukorras olevaid turuosalisi, ilma et sel juhul oleks tegemist turuhäireid põhjustava riigiabiga. Kuna vaidlusalused eelotsused võimaldasid aga ASI-l ja AOE-l vähendada oma maksustatavat kasumit võrreldes teiste maksukohustuslasteks olevate äriühingutega, keda maksustati Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjade alusel, oli nende eelotsuste näol tegemist ebaseadusliku ja kokkusobimatu riigiabiga.

105 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale kuulub kehtiva liidu õiguse kohaselt otsese maksustamise valdkond küll liikmesriikide pädevusse, ent viimased peavad selle teostamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis ei jää liikmesriikide sekkumine otsese maksustamise valdkonnas, vaatamata sellele, et see puudutab küsimusi, mida ei ole liidus ühtlustatud, riigiabi kontrolli käsitlevate õigusnormide kohaldamisalast välja.

106 Sellest tuleneb, et komisjon võib maksumeetme kvalifitseerida riigiabiks, kui sellise kvalifikatsiooni omistamiseks vajalikud tingimused on täidetud (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, ja 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punktid 81 ja 84). Nimelt peavad liikmesriigid oma maksustamisalast pädevust teostama kooskõlas liidu õigusega (3. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Seega peavad nad selles kontekstis hoiduma mis tahes sellise meetme võtmisest, mis võib olla käsitatav siseturuga kokkusobimatu riigiabina.

107 Seoses tingimusega, mille kohaselt peab asjaomane meede andma majandusliku eelise, väärib meeldetuletamist, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt loetakse riigiabiks sellised sekkumised, mis võivad oma olemusest sõltumata otseselt või kaudselt soodustada ettevõtjaid või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida meetme adressaadiks olev ettevõtja tavalistes turutingimustes ei oleks saanud (vt 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika; 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

108 Täpsemalt kujutab meede, millega ametiasutused kohtlevad teatud ettevõtjaid maksustamisel soodsamalt ning mis ei too küll kaasa riigi vahendite ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksukohustuslased, endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; vt ka 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

109 Eeltoodust tuleneb, et kuna komisjon on pädev kontrollima ELTL artikli 107 järgimist, ei saa talle ette heita pädevuse ületamist, kui ta hindas seda, kas Iirimaa maksuhaldur on vaidlusaluseid eelotsuseid tehes kohelnud ASId ja AOEd maksustamisel soodsamalt, võimaldades neil vähendada oma maksustatavat kasumit võrreldes sarnases olukorras olevate teiste maksukohustuslaseks olevate äriühingute maksustatava kasumiga.

110 Maksumeetmete puhul saab eelise olemasolu tuvastada üksnes võrdluses nn tavalise maksustamisega (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). Seetõttu annab selline meede adressaadiks olevale isikule majandusliku eelise, kui see leevendab äriühingu eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ning on seetõttu, olemata küll subsiidium selle sõna kitsas tähenduses, siiski samalaadne ja samasuguse mõjuga (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

111 Järelikult tuleb maksueelise olemasolu kindlakstegemiseks võrrelda olukorda, milles on adressaat meetme kohaldamise tõttu, olukorraga, milles ta oleks selle meetme puudumise (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha *vs.* komisjon, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei avaldata, EU:C:2018:284, punkt 114) ja tavaliste maksustamiseeskirjade kohaldamise korral.

112 Iirimaa ning ASI ja AOE heidavad komisjonile ette pädevuse ületamist, kuna viimane tugines Iirimaa maksuõiguse ja eelkõige TCA 97 § 25 ühepoolsele ja ekslikule tõlgendusele. Peale selle kehtestas komisjon liikmesriigi maksustamissüsteemi hindamiseks menetlusnorme, mida Iirimaa õigus ei tunne. Lisaks sellele ületas komisjon oma pädevust, põhjendades vaidlustatud otsuse vastuvõtmist tõdemusega, et ASI ja AOE ei ole ühegi riigi maksuresidendid.

113 Siinkohal tuleb esiteks märkida, et vastavalt TCA 97 §-le 25 maksustatakse filiaali kaudu Iirimaal äritegevusega tegelevate mitteresidendist äriühingute äritegevusest saadud tuluna üksnes kasum, mis on saadud otseselt või kaudselt sellisele Iiri filiaalile omistatavast äritegevusest. Samuti tuleb märkida, et TCA 97 § 25 kohaldamisel on vaja kindlaks teha Iiri filiaali kaudu otseselt või kaudselt äritegevusest tegelikult saadud tulu, ent selles sättes ei ole ette nähtud ühtki konkreetset meetodit, mis võimaldaks kindlaks teha, milline kasum tuleb lugeda mitteresidendist äriühingute Iiri filiaalide kasumiks.

114 Iirimaa esitatud kirjalikest menetlusdokumentidest ja kohtuistungil peetud poolte kohtukõnedest ilmneb, et TCA 97 § 25 kohaldamisel tuleb arvesse võtta Iiri filiaali olukorda ja faktilisi asjaolusid, eelkõige seda, milliseid funktsioone filiaal täitis, milliseid varasid kasutas ja milliseid riske kandis.

115 Neil asjaoludel pidi komisjon – nagu eespool punktis 111 osundatud kohtupraktikast tuleneb – valikulise eelise olemasolu kindlakstegemiseks saama võrrelda seda, kuidas toimus ASI ja AOE maksustamine vaidlusaluste eelotsuste kohaldamise tulemusena, sellega, kuidas oleks kõnealuste eelotsuste puudumise korral toimunud nende kahe äriühingu maksustamine vastavalt Iirimaal kehtivatele tavalistele maksustamiseeskirjadele.

116 Seetõttu ei saa komisjonile ette heita maksustamist reguleerivate materiaalõigusnormide ühepoolset kohaldamist ega maksuõigusnormide *de facto* ühtlustamist, kui ta analüüsis, kas vaidlusaluste eelotsuste kohaselt arvutatud ASI ja AOE maksustatav kasum vastas kasumile, mille nende Iiri filiaalid nende täidetud funktsioone, kasutatud vara ning kantud riske arvesse võttes said ning mis oleks olnud maksustatav vastavalt TCA 97 §-le 25.

117 Teiseks, seoses argumentidega, mille kohaselt kehtestas komisjon liikmesriigi maksukohustuse hindamiseks menetlusnorme, kirjutades nõnda Iirimaa maksuõiguse ümber, vaidleb Iirimaa vastu nendele komisjoni poolt vaidlusaluste eelotsuste aadressil esitatud etteheidetele, mis puudutasid seda, et need ei põhinenud kasumi omistamise aruannetel (vaidlustatud otsuse põhjendused 262 ja 363), et neid ei vaadatud regulaarselt üle (vaidlustatud otsuse põhjendus 368) ning et enne nende eelotsuste tegemist ei olnud Iirimaa maksuhaldur uurinud teisi Apple'i kontserni kuuluvaid äriühinguid, sõltumata sellest, kus need äriühingud tegutsesid (vaidlustatud otsuse põhjendus 274).

118 Siinkohal tuleb silmas pidada, et vaidlustatud otsusest nähtuvalt järeldas komisjon valikulise eelise olemasolu esimese võimalusena asjaolust, et Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentse ei omistatud ASI ja AOE Iiri filiaalidele (vaidlustatud otsuse põhjendused 265–321), teise võimalusena asjaolust, et Iiri filiaalide kasumi kindlaksmääramiseks valiti ebaadekvaatne metoodika (vaidlustatud otsuse põhjendused 325–360), ning alternatiivselt asjaolust, et vaidlusaluste eelotsustega tehti erand TCA 97 §-st 25 ning seda kaalutlusõiguse alusel (vaidlustatud otsuse põhjendused 369–403).

119 Seetõttu ei saa asuda seisukohale, et komisjon oleks käesoleval juhul valikulise eelise olemasolu järeldanud eespool punktis 117 kokkuvõtlikult esile toodud menetluslikku laadi etteheidetele tuginedes. Neil asjaoludel tuleb Iirimaa esitatud etteheited tulemusetuse tõttu tagasi lükata.

120 Kolmandaks tuleb seoses tõdemusega, et ASI ja AOE ei olnud ühegi riigi maksuresidendid, märkida, et põhjendades oma järeldust, et ASI ja AOE eksisteerisid väljaspool Iirimaad üksnes paberil, tõi komisjon eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 52, 276, 277 ja 281 tõesti esile asjaolu, et tema hinnangul ei olnud ASI ja AOE ühegi riigi maksuresidendid.

121 Asjaolu, et komisjon on vaidlustatud otsuses rõhutanud, et ASI ja AOE ei olnud ühegi riigi maksuresidendid, ei tähenda siiski seda, et ta oleks selle tõdemusega põhjendanud oma järeldust, et valikuline eelis oli olemas.

122 Neil asjaoludel ning eespool punktis 119 esitatud põhjustel tuleb tulemusetuse tõttu tagasi lükata need Iirimaa ning ASI ja AOE etteheited, mis puudutavad komisjoni pädevuse ületamist seoses seisukohavõtuga, et ASI ja AOE ei ole ühegi riigi maksuresidendid.

123 Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades tuleb tagasi lükata kohtuasjas T-778/16 esitatud kaheksas väide ja kohtuasjas T-892/16 esitatud neljateistkümnes väide, mis puudutavad komisjoni pädevuse ületamist ja tema poolt liikmesriikide pädevusse sekkumist.

124 Kuivõrd komisjon oli riigiabi kontrolli raames pädev hindama seda, kas vaidlusaluste eelotsuste näol oli tegemist sellise abiga, tuleb järgmiseks niisiis analüüsida Iirimaa ning ASI ja AOE väiteid, millega vaidlustatakse kõigi nende arutluskäikude põhjendatus, mille komisjon esitas vaidlustatud otsuses valikulise eelise olemasolu tõendamiseks.

D. Väited, mis puudutavad komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendustes tehtud vigu

125 Meeldetuletuseks, et esimese võimalusena esitatud põhjendustes leidis komisjon sisuliselt, et kuivõrd ASI ja AOE peakontorid ei saanud Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentse kontrollida ega hallata, ei oleks pidanud nende litsentside kasutamisest saadud kasumit reaalturuväärtuse põhimõttest juhindudes omistama neile peakontoritele. Seetõttu oleks see

kasum tulnud omistada ASI ja AOE filiaalidele, kes ainsana Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsidega seotud funktsioone reaalselt täita suutsid ning kellel oli keskne koht ASI ja AOE äritegevuses.

126 Peale selle täpsustas komisjon vastuseks Üldkohtu kirjalikele küsimustele, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 304 kasutatud väljendi „Apple'i intellektuaalomandilitsentside kasutamisest saadav kasum" all tuleb mõista kasumit, mis saadi seetõttu, et majanduslikus mõttes loeti Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside omajaks Iiri filiaalid. See Apple'i intellektuaalomandilitsentside kasutamisest saadav kasum vastas komisjoni hinnangul kogu ASI ja AOE müügilt saadud kasumile.

127 Iirimaa ning ASI ja AOE vaidlevad komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendustele vastu, heites sisuliselt ette seda, et viimane on ekslikult leidnud, et valikuline eelis oli olemas.

128 Iirimaa kritiseerib kõigepealt komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjenduste aluseks oleva analüüsi metoodikat, kuna komisjon ei ole analüüsinud eelise saamise ja valikulisuse kriteeriume eraldi.

129 Järgmiseks vaidlustavad Iirimaa ning ASI ja AOE komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendustes sisalduva analüüsi järeldused. Ühelt poolt osutavad nad vigadele, mis puudutavad hinnangu andmist võrdlusraamistikule ja Iirimaa õiguse kohasele tavalisele maksustamisele ning mis on tingitud sellest, et komisjon on vääralt kohaldanud TCA 97 § 25, sellest, et ta on kohaldanud reaalturuväärtuse põhimõtet, ning sellest, et ta on analüüsimisel lähtunud OECD nõukogu poolt 22. juulil 2010 heaks kiidetud püsivatele tegevuskohtadele kasumi omistamise 2010. aasta aruandest (edaspidi „heakskiidetud OECD lähenemisviis"). Teiselt poolt vaidlustavad Iirimaa ning ASI ja AOE hinnangud, mis komisjon andis Apple'i kontsernisisest tegevust puudutavatele faktilistele asjaoludele.

130 Viimaks vaidlevad Iirimaa ning ASI ja AOE vastu komisjoni järeldustele, mis puudutavad vaidlusaluste eelotsuste valikulist laadi, leides ühelt poolt, et sellist valikulisust ei saa käesoleval juhul eeldada, ning teiselt poolt, et ASI ja AOE suhtes ei ole kohaldatud erandlikku ega valikulist kohtlemist võrreldes teiste sarnases olukorras olevate ettevõtjatega. Iirimaa väidab, et isegi kui eeldada, et selline kohtlemine leiaks tuvastamist, oleks see põhjendatav Iirimaa maksustamissüsteemi olemuse ja ülesehitusega.

131 Komisjon vaidleb Iirimaa ning ASI ja AOE argumentidele vastu.

132 Järgmiseks tuleb analüüsida väiteid, millega vaidlustatakse komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendused, tehes seda eespool punktides 128–130 kokkuvõtvalt esitatud etteheidete järjekorras.

1. Eelise ja valikulisuse kriteeriumide koos käsitlemine (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16)

133 Iirimaa väidab, et komisjon eiras kohtupraktikas selgelt sõnastatud põhimõtteid, segades kokku eelise ja valikulisuse kriteeriumid, ning heidab ette, et viimane ei käsitlenud neid mõisteid eraldi.

134 Siinkohal tuleb tähele panna, et valikulisus ja eelis on kaks erinevat kriteeriumi. Eelise osas peab komisjon tõendama, et meede parandab adressaadi finantsolukorda (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33). Valikulisuse osas

peab komisjon tõendama, et võrdlusraamistiku eesmärke arvestades adressaadiga sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevad teised ettevõtjad seda eelist ei saanud (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

135 Ei saa siiski välistada, et neid kriteeriume võib käsitleda koos, kui komisjoni käsitlusest ilmneb ühelt poolt, et kõnealune meede annab adressaadile majandusliku eelise, ning teiselt poolt, et sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras olevad ettevõtjad seda eelist ei saa.

136 Pealegi, nagu komisjon õigesti väidab, siis konkreetsemalt maksumeetmete puhul langevad eelise ja valikulisuse hindamine kokku, kuna mõlema kriteeriumi puhul tuleb tõendada, et vaidlusaluse maksumeetme tagajärjel väheneb maksusumma, mille adressaat oleks pidanud tasuma vastavalt tavalistele maksueeskirjadele ehk siis vastavalt eeskirjadele, mis on kohaldatavad teiste samas olukorras olevate maksukohustuslaste suhtes. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et neid kahte kriteeriumi võib käsitleda koos ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud „kolmanda tingimusena“, mis puudutab „valikulise eelise“ olemasolu (vt selle kohta 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 32).

137 Vaidlustatud otsusest nähtub, et tõendamaks seda, et vaidlusalused eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le majandusliku eelise, käsitles komisjon valikulise eelise olemasolu puudutava analüüsi raames (vaidlustatud otsuse jagu 8.2) küsimust, mil määral kaasnes nende eelotsustega ASI ja AOE poolt Iirimaal tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu summa vähenemine. Lisaks sellele on komisjon võrdlusraamistikuna määratlenud Iirimaa äriühingu tulumaksu üldeeskirjad (vaidlustatud otsuse jagu 8.2.1.1). Pealegi on komisjon nende eelotsuste valikulise laadi tõendamiseks nii esimese ja teise võimalusena kui alternatiivselt esitatud põhjendustes (vaidlustatud otsuse jaod 8.2.2.2–8.2.3.2) käsitlenud küsimust, kas vaidlusaluste eelotsustega, mis nende ettevõtjate maksustatavat aastakasumit vähendasid, tehti erand võrdlusraamistikust.

138 Seega, kuna komisjon käsitles tegelikult nii eelise kui ka valikulisuse kriteeriumi, on ebaoluline, et neid kriteeriume käsitleti ühekorraga. Seetõttu ei saa asuda seisukohale, et komisjon on õigust vääralt kohaldanud üksnes põhjusel, et ta neid koos käsitles.

139 Seega tuleb Iirimaa etteheide, mis puudutab eelise ja valikulisuse kriteeriumide koos hindamist, põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

2. Võrdlusraamistiku tuvastamine ja hinnangud, mis puudutavad Iirimaa õiguse kohast tavalist maksustamist (osaliselt esimene ja teine väide kohtuasjas T-778/16 ning esimene, teine ja viies väide kohtuasjas T-892/16)

a) Võrdlusraamistik

140 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 227–243 märkis komisjon, et valikulise eelise olemasolu analüüsimisel on asjasse puutuvaks võrdlusraamistikuks äriühingute kasumi maksustamise üldeeskirjad, mis on sätestatud Iirimaa äriühingu tulumaksu süsteemis, mille olemuslik eesmärk on maksustada kõigi selles liikmesriigis maksukohustuslaseks olevate äriühingute kasum.

141 Komisjon leidis, et see võrdlusraamistik hõlmab nii kontserni mittekuuluvaid kui ka kontserni kuuluvaid ettevõtjaid, kuna Iirimaal neil äriühingutel äriühingu tulumaksuga seoses vahet ei tehta.

142 Peale selle leidis komisjon, et kuigi residendist ja mitteresidendist äriühingute puhul maksustatakse erinevaid tuluallikaid, on mõlemat liiki äriühingud faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras, lähtudes selle süsteemi olemuslikust eesmärgist, milleks on kõigi Iirimaal maksukohustuslaseks olevate äriühingute kasumi maksustamine. Seetõttu on selle süsteemi osaks TCA 97 § 25, mida üksi ei oleks niisiis saanud käsitada eraldiseisva võrdlusraamistikuna.

143 Iirimaa ning ASI ja AOE võrdlusraamistiku sellise määratlemisega ei nõustu, leides sisuliselt, et asjakohaseks võrdlusraamistikuks on käesoleval juhul TCA 97 § 25 kui eraldiseisev maksustamissäte, mida kohaldatakse konkreetselt mitteresidendist äriühingute suhtes, kes ei ole sarnases olukorras residendist äriühingutega. Lisaks sellele leiavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et käesoleval juhul ei ole probleemne küsimus mitte see, kas tegu on kontserni kuuluva või mittekuuluva ettevõtjaga, vaid pigem mitteresidendist äriühingute maksustamine.

144 Tuleb märkida, et analüüsides maksumeetmeid lähtuvalt ELTL artikli 107 lõikest 1, on võrdlusraamistiku määratlemine asjasse puutuv nii eelise kui ka valikulisuse kriteeriumi seisukohast.

145 Nagu eespool punktis 110 märgitud, saab maksumeetmete puhul isegi eelise olemasolu tuvastada ainult võrdluses nii-öelda „tavalise“ maksustamisega. Seega on just see nii-öelda tavaline maksustamine see, mille määratleb võrdlusraamistik.

146 Peale selle eeldab liikmesriigi meetme valikuliseks liigitamine esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või tavapärane maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

147 Lisaks sellele on Euroopa Kohus oma praktikas kinnitanud, et üldisest maksustamissüsteemist kõrvale kalduva meetme valikulisuse tuvastamiseks piisab sellest, kui on tõendatud, et meede soodustab teatud ettevõtjaid, kuid mitte teisi, samas kui kõik need ettevõtjad on üldise maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast objektiivselt sarnases olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 76).

148 Kuigi maksumeetme valikulisuse tuvastamiseks ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldisest maksustamissüsteemist, on asjaolu, et tegemist on erandiga, valikulisuse tuvastamiseks täiesti asjakohane, kui sellest tulenevalt eristatakse kahte ettevõtjate kategooriat, keda *a priori* koheldakse erinevalt, ehk erandmeetme kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid ja jätkuvalt üldise maksustamissüsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid ettevõtjaid, samas kui need kaks kategooriat on süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 77).

149 Peale selle on Euroopa Kohus leidnud, et kasutatud normitehnika ei ole võrdlusraamistiku määratlemisel otsustava tähtsusega (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Lowell Financial Services *vs.* komisjon, C-219/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:508, punktid 94 ja 95).

150 Kohtupraktikast tuleneb, et võrdlusraamistikuks on maksustamiseeskirjad, mis laienevad isikule, kelle suhtes riigiabina vaadeldavat meedet kohaldatakse. Lisaks tuleneb sellest, et võrdlusraamistiku esemeline piiritlemine peab toimuma üksnes seoses riigiabina vaadeldava meetmega. Seega tuleb võrdlusraamistiku määratlemisel arvesse võtta kõnealuste meetmete eesmärki ning neid ümbritsevat õiguslikku raamistikku.

151 Lisaks on komisjon seda, kuidas ta võrdlusraamistiku mõistet tõlgendab, täpsustanud teatises riigiabi mõiste kohta ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1). Kuigi see teatis ei ole Üldkohtule siduv, võib see siiski olla kasulikuks inspiratsiooniallikaks (vt selle kohta analoogia alusel 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Tšehhi Vabariik *vs.* komisjon, C-696/15 P, EU:C:2017:595, punkt 53).

152 Eespool punktis 151 mainitud teatise punktis 133 on nimelt märgitud, et võrdlussüsteem koosneb järjepidevast reeglite kogumist, mida kohaldatakse üldjuhul objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide ettevõtjate suhtes, kes kuuluvad süsteemi eesmärgiga määratletud reguleerimisalasse. Enamasti ei ole nende reeglitega määratletud üksnes süsteemi kohaldamisala, vaid ka tingimused, mille alusel süsteemi kohaldatakse, selle reguleerimisalasse kuuluvate ettevõtjate õigused ja kohustused ning süsteemi toimimise tehnilised üksikasjad.

153 Niisiis tuleb eeltoodud kaalutlustest lähtudes kontrollida, kas komisjon määratles vaidlusaluste eelotsuste valikulisuse hindamiseks asjasse puutuva võrdlusraamistiku õigesti.

154 Käesoleval juhul saab eespool punktides 11–21 kirjeldatud sisuga vaidlusaluste eelotsuste pinnalt sedastada, et need tehti selleks, et võimaldada ASI-l ja AOE-l kindlaks määrata oma kasum, mis Iirimaal selle liikmesriigi äriühingu tulumaksuga maksustatakse.

155 Sellest tuleneb, et vaidlusalused eelotsused on tehtud vastavalt Iirimaa äriühingu tulumaksuga maksustamise üldeeskirjadele, mille eesmärk on maksustada Iirimaal tegutsevate äriühingute maksustatav kasum sõltumata sellest, kas need äriühingud on residendid või mitteresidendid või kas nad kuuluvad kontserni või mitte.

156 Oluline on sedastada, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 71 sisalduva kirjelduse kohaselt – mille üle poolte vahel vaidlust ei ole – maksustatakse Iirimaal äriühingu tulumaksuga äriühingute kasumit (TCA 97 § 21 lõige 1). Lisaks sellele tuleb märkida, et Iirimaa kohaldab tegevustulu, muu tulu ja kapitalikasumi suhtes erinevaid maksumäärasid. Nii on TCA 97 §-ga 21 kehtestatud äriühingu tulumaksu üldine maksumäär 12,5%. Seda maksumäära kohaldatakse TCA 97 kohaselt maksustamisele kuuluvate äriühingute tegevustulu suhtes, samas kui muu tulu maksustatakse 25%-ga ning kapitalikasum 33%-ga. Teatud osaluste võõrandamisest saadud kapitalikasumi osas on siiski tehtud erand.

157 Lisaks, nagu on märgitud vaidlustatud otsuse põhjenduses 72, peavad TCA 97 § 26 kohaselt Iirimaa residendist äriühingud tasuma äriühingu tulumaksu, mis arvutatakse nende üleilmselt kasumilt ja kapitalikasumilt, välja arvatud enamikult teistelt Iirimaa residendist äriühingutelt saadud kasumiväljamaksetelt.

158 Viimaks tuleneb TCA 97 §-st 25, mille sõnastus sisaldub vaidlustatud otsuse põhjenduses 73, et mitteresidendist äriühingut maksustatakse äriühingu tulumaksuga vaid juhul, kui ta tegeleb Iirimaal äritegevusega filiaali või esinduse kaudu. Sel juhul maksustatakse selle äriühingu kogu tegevustulu, mis on saadud otseselt või kaudselt filiaalist või esindusest ning filiaali või esinduse kasutatavast, tema omandis olevast või tema kasuks hoitavast varast või õigustest, ning filiaalile või esindusele omistatav kapitalikasum.

159 Vastavalt TCA 97 § 25 lõikele 1 ei maksustata seega Iirimaal mitteresidendist äriühinguid, kui nad ei tegele seal äritegevusega filiaali või esinduse kaudu, ent viimasel juhul peavad nad äriühingu tulumaksu tasuma kogu oma maksustatavalt kasumilt. TCA 97 § 25 lõike 2 punktis a on selle

maksustatava kasumina määretletud kogu tegevustulu, mis on saadud otseselt või kaudselt filiaali või esinduse kaudu, ning kogu tulu, mis tuleneb filiaali või esinduse poolt kasutatavast, tema omandis olevast või tema jaoks hoitavast varast.

160 Seega, kui TCA 97 § 25 lõike 1 esimese lause esimest osa võib mõista nii, et seal on sätestatud mitteresidentide jaoks erand tavalisest maksustamissüsteemist, siis selle lause teise osa kohaselt kuulub see süsteem kohaldamisele nende mitteresidendist äriühingute suhtes, kes tegelevad äritegevusega Iirimaal filiaali kaudu ning peavad äriühingu tulumaksu tasuma kogu oma maksustatavalt kasumilt. Selle sätte kohaselt kohaldatakse äriühingu tulumaksuga maksustamise tingimusi niisiis ka nende äriühingute suhtes.

161 Sellest seisukohast on residendist äriühingud ning Iirimaal filiaali kaudu äritegevusega tegelevad mitteresidendist äriühingud kõnealuse süsteemi eesmärgi ehk maksustatava kasumi maksustamise seisukohast sarnases olukorras. Asjaolu, et viimati nimetatute maksustatav kasum on määratletud TCA 97 § 25 lõike 2 punktis a sisalduva erisättega, ei muuda seda sätet võrdlusraamistikuks, vaid tegemist on pigem normitehnilise võttega, mida on kasutatud äriühingu tulumaksu kohaldamiseks sellesse kategooriasse kuuluvate äriühingute suhtes. Nagu eespool punktides 148 ja 149 viidatud kohtupraktikast nähtub, ei tähenda see, et sellisest normitehnikast tulenevalt koheldakse ühte äriühingute kategooriat teiste äriühingutega võrreldes erinevalt, et need kaks äriühingute kategooriat ei oleks kõnealuse süsteemi eesmärgi seisukohast sarnases olukorras.

162 Seetõttu ei saa ainult TCA 97 §-s 25 sisalduvad sätted, mis puudutavad Iirimaa mitteresidendist äriühingu maksustatavat kasumit, moodustada üldkohaldatavast eraldiseisvat erisüsteemi. Eraldivõetuna ei ole see säte nimelt mitteresidendist äriühingute suhtes äriühingu tulumaksu sidusaks kohaldamiseks piisav.

163 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei kohaldanud õigust vääralt, kui ta leidis, et käesoleval juhul on võrdlusraamistikuks Iirimaal äriühingute kasumi maksustamist reguleerivad maksustamise üldeeskirjad, mille olemuslik eesmärk on maksustada kõigi selles liikmesriigis maksukohustuslaseks olevate ettevõtjate kasum, ning et seetõttu hõlmab see raamistik ka mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldatavaid sätteid, mis sisalduvad TCA 97 §-s 25.

164 Seetõttu tuleb vaidlustatud otsuses määratletud võrdlusraamistikku puudutavad Iirimaa ning ASI ja AOE etteheited tagasi lükata.

165 Lähtudes vaidlustatud otsuses määratletud võrdlusraamistikust, milleks on äriühingute kasumi maksustamist reguleerivad maksustamise üldeeskirjad, mis hõlmavad ka TCA 97 §-s 25 sisalduvaid sätteid, tuleb analüüsida Iirimaa ning ASI ja AOE esitatud etteheiteid, mis puudutavad komisjoni poolt neile sätetele antud tõlgendust.

b) Komisjoni hinnangud, mis puudutavad kasumi tavalist maksustamist Iirimaa maksuõiguse kohaselt

166 Vaidlustatud otsuses (eelkõige selle otsuse põhjendustes 319–321) leidis komisjon esimese võimalusena esitatud põhjendustes, et asjaolu, et Iiri filiaalidele ei omistatud ASI-le ja AOE-le kuuluvatelt Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsidelt saadud kasumit, tõi kaasa selle, et ASI ja AOE Iirimaal maksustatav aastakasum erines reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel

tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedasest suurusest, mistõttu vähenes summa, mida ASI ja AOE oleksid tavaliselt Iirimaal äriühingu tulumaksuna pidanud tasuma.

167 Komisjoni analüüs põhineb vaidlustatud otsuse põhjendustes 244–263 väljendatud tõdemusel, et TCA 97 § 25 kohaldamisel filiaalile kasumi omistamiseks on vaja kasutada mõnd kasumi omistamise meetodit, mille aluseks peab ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt olema reaalturuväärtuse põhimõte. Peale selle viitas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 272 heakskiidetud OECD lähenemisviisile, leides, et filiaalile omistatavaks kasumiks on kasum, mille viimane oleks võinud reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul saada, tegeledes eraldiseisva ja sõltumatu ettevõtjana samasuguse või analoogse tegevusega samasugustel või analoogsetel tingimustel, pidades silmas seda, milliseid funktsioone äriühing oma filiaali kaudu täitis, milliseid varasid ta selleks kasutas ja milliseid riske kandis.

168 Iirimaa ning ASI ja AOE vaidlevad vastu kõigile eespool punktides 166 ja 167 kirjeldatud põhjendustele.

169 Esiteks ei nõustu Iirimaa ning ASI ja AOE TCA 97 § 25 kohaldamisega komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjendustes, milles viimane heitis ette, et Iirimaa maksuhaldur ei nõudnud sisuliselt kogu nende äriühingute kasumi omistamist nende Iiri filiaalidele.

170 Teiseks eitavad Iirimaa ning ASI ja AOE ELTL artiklist 107 tulenevat reaalturuväärtuse põhimõtet, nii nagu komisjon sellele oma põhjendustes osutab, ning leiavad, et seega ei ole see Iirimaal kohaldatav.

171 Kolmandaks väidavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et heakskiidetud OECD lähenemisviis ei ole Iiri maksuõiguses kohaldatav. Isegi kui eeldada, et heakskiidetud OECD lähenemisviis võiks käesoleval juhul kohaldamisele kuuluda, väidavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et komisjon on igal juhul ekslikult leidnud, et seda lähenemisviisi kasutades oleks viimati nimetatutele kuuluvate Apple'i intellektuaalomandilitsentsidega seotud kasum tulnud omistada nende Iiri filiaalidele.

172 Niisiis tuleb kõigepealt käsitleda Iirimaa ning ASI ja AOE etteheiteid, mis puudutavad TCA 97 § 25 kohaldamist, seejärel küsimust, kas komisjon võis oma analüüsis tugineda ELTL artiklist 107 tulenevale reaalturuväärtuse põhimõttele, ning lõpetuseks heakskiidetud OECD lähenemisviisi kasutamist käesolevas asjas.

1) TCA 97 § 25 kohaldamine (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16 ja osaliselt esimene väide kohtuasjas T-892/16)

173 Käesoleval juhul ei ole poolte vahel vaidlust järgmistes asjaoludes:

– ASI ja AOE on Iirimaa äriühingud, ent neid ei käsitata Iirimaa maksuresidentidena, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 50 sedastas;

– TCA 97 § 25 sisaldab konkreetselt mitteresidendist äriühingute suhtes kohaldatavaid sätteid, mille kohaselt maksustatakse juhul, kui mitteresidendist äriühing tegeleb Iirimaal äritegevusega oma filiaali kaudu, kogu selle äriühingu poolt otseselt või kaudselt selle filiaali kaudu saadud tegevustulu;

– mitteresidendist äriühingud ASI ja AOE tegelesid Iirimaal äritegevusega oma filiaalide kaudu.

174 Seega tuleb analüüsida, kas komisjon asus põhjendatult seisukohale, et vastavalt TCA 97 §-le 25 oleks Iirimaa maksuhaldur pidanud ASI ja AOE Iirimaa kasumi kindlaksmääramiseks omistama Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid nende kahe äriühingu Iiri filiaalidele.

175 Iirimaa maksuõiguse ja eelkõige TCA 97 § 25 kohaselt kuulub Iirimaal filiaali kaudu äritegevusega tegelevate mitteresidendist äriühingute puhul maksustamisele ainult esiteks otseselt või kaudselt selle Iiri filiaali äritegevuseks loetavast tegevusest saadud kasum ning teiseks kogu tulu, mis tuleneb selle filiaali kasutuses olevast või talle kuuluvast või tema jaoks hoitavast varast või õigustest.

176 Nagu komisjon õigesti märgib ja nagu Iirimaa ning ASI ja AOE möönavad, on tõsi, et TCA 97 §-s 25 ei ole ette nähtud ühtki konkreetset meetodit, mis võimaldaks tuvastada, milline on otseselt või kaudselt mitteresidendist äriühingute Iiri filiaalide kasumiks loetav kasum, ning seal ei ole ühtki viidet sellele, et see kasum tuleks kindlaks teha reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt.

177 Tuleb siiski tõdeda, et TCA 97 §-s 25 peetakse silmas üksnes Iiri filiaalide endi tegevusest saadud kasumit ning kõnealuse mitteresidendist äriühingu muude osade tegevustest saadud kasum selle hulka ei kuulu.

178 Iirimaa ning ASI ja AOE väitel välistab selline maksustamismehhanism põhimõtteliselt lähenemisviisi, mis seisneb selles, et vaadeldakse mitteresidendist äriühingu kogu kasumit ning osas, milles seda ei ole võimalik omistada selle äriühingu muudele osadele, loetakse see eelduslikult Iirimaa filiaalide omaks (ehk „välistusmeetod").

179 Seejuures tuginevad Iirimaa ning ASI ja AOE ühele Iirimaa õiguse asjatundja arvamusele, mille asjasse puutuvust iseenesest ei ole komisjon vaidlustanud. Selle arvamuse kohastelt on TCA 97 § 25 kohaldamisel Iiri filiaalide kaudu Iirimaal äritegevusega tegelevate mitteresidendist äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel asjakohane analüüsida nende filiaalide reaalset tegevust ja nende filiaalide enda tegevusega reaalselt loodud väärtust. See arvamus tugineb eeskätt High Courti (kõrge kohus, Iirimaa) kohtuotsusele kohtuasjas S. Murphy (Inspector of Taxes) *vs.* Dataproducts (Dub.) Ltd (1988) I.R. 10, märkus 4507 (edaspidi „kohtuotsus Dataproducts"). Kohtuotsusele Dataproducts kui pretsedendile tuginesid nii Iirimaa ja Apple Inc. haldusmenetluses esitatud argumentides kui ka ASI ja AOE käesolevas vaidluses esitatud argumentides.

180 Kohtuotsusest Dataproducts tuleneb, et kasumit, mis on saadud mitteresidendist äriühingu kontrolli all olevalt varalt, isegi kui see vara on antud tema Iiri filiaali kasutusse, ei saa iseenesest käsitada filiaalide kasumina.

181 Nimelt tuleneb sellest kohtuotsusest, et Iirimaa mitteresidendist äriühingule kuuluvat ning selle äriühingu samuti Iirimaal mitteelavate juhtide kontrolli all olevat vara ei saa omistada selle äriühingu Iiri filiaalile isegi siis, kui see on filiaali kasutusse antud. Kuivõrd asjaomane vara ei olnud Iiri filiaali töötajate ega juhtkonna kontrolli all, ei saanud sellelt varalt saadavat tulu lugeda selle filiaali tuluks ja seda Iirimaal maksustada. Teistsugust järeldust ei saaks teha ka siis, kui üksnes sellel Iiri filiaalil oleksid palgatud töötajad ning materiaalne vara, ning mitteresidendist äriühingul ei oleks materiaalset vara, töötajaid ega muud äritegevust peale selle Iiri filiaali oma. Asuti seisukohale, et see töötajateta mitteresidendist äriühing kontrollis oma vara oma juhtorganite kaudu.

182 Seega tuleneb kohtuotsusest Dataproducts, et filiaali kasumi kindlaksmääramise seisukohast on asjakohaseks küsimuseks see, kas asjaomane vara oli Iiri filiaali kontrolli all.

183 Nagu eespool punktides 37–40 märgitud, on komisjon käesoleval juhul esimese võimalusena esitatud põhjendustes sisuliselt leidnud, et äritegevusest saadud kasum, mis tulenes Apple'i kontserni intellektuaalomandist, mille litsentsid kuulusid ASI-le ja AOE-le, oleks tulnud omistada Iiri filiaalidele, kuna väljaspool nimetatud filiaale ei olnud neil äriühingutel füüsilist tegevuskohta ega töötajaid ning seega ei saanud nad kontrolli teostada.

184 Kohtuotsusest Dataproducts lähtudes saab aga TCA 97 § 25 tähenduses mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalile omistatava kasumi kindlaksmääramisel sellele äriühingule kuuluva vara lugeda Iiri filiaali omaks üksnes juhul, kui on tuvastatud, et see vara on tegelikult nimetatud filiaali kontrolli all. Peale selle tuleneb sellest kohtuotsusest, et asjaolu, et mitteresidendist äriühingul ei ole väljaspool Iiri filiaali töötajaid ega füüsilist tegevuskohta, ei ole iseenesest määrav järeldamaks, et vara ei olnud selle äriühingu kontrolli all.

185 Niisiis, kui ASI-le ja AOE-le kuuluvad Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid ei olnud Iiri filiaalide kontrolli all, ei tohtinuks kogu nende äriühingute poolt neilt litsentsidelt saadud tulu TCA 97 § 25 tähenduses neile filiaalidele omistada. Iiri filiaalide tegevusest saadud kasumiks tuleks seevastu lugeda üksnes kasum, mis saadi nende filiaalide äritegevusest, sealhulgas nende sellisest äritegevusest, mille aluseks olid ASI-le ja AOE-le kuuluvad Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid.

186 Eeltoodust tuleneb, et asudes seisukohale, et Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid oleks tulnud omistada Iiri filiaalidele, kuna ASI ja AOE olid käsitatavad ettevõtjatena, kellel puudusid nende haldamise tagamiseks vajalikud töötajad ja füüsiline tegevuskoht, omistas komisjon vara filiaalidele „välistusmeetodil", mis ei ole TCA 97 §-ga 25 kooskõlas. Leides, et Iirimaa maksuhaldur oleks pidanud Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid omistama ASI ja AOE Iiri filiaalidele ning et sellest tulenevalt oleks kogu ASI ja AOE majandustegevusest saadud tulu tulnud TCA 97 § 25 kohaselt käsitada nende filiaalide tegevusest saadud tuluna, ei ole komisjon püüdnud esimese võimalusena esitatud põhjendustes tõendada, et need Apple'i intellektuaalomandilitsentsid olid tegelikult ASI ja AOE Iiri filiaalide kontrolli all.

187 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale – nagu Iirimaa ning ASI ja AOE kohtuasjas T-778/16 esitatud teises väites ning kohtuasjas T-892/16 esitatud esimeses väites sisalduvates etteheidetes õigesti leiavad –, et komisjon on esimese võimalusena esitatud põhjendustes vääralt hinnanud Iirimaa maksuõiguse sätteid, mis puudutavad Iirimaal mitteresidendiks olevate, ent seal oma filiaali kaudu äritegevusega tegelevate äriühingute kasumi maksustamist.

188 Kuna komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjendused tuginevad tervele reale Iirimaa õiguses kasumi tavalist maksustamist puudutavatele hinnangutele, tuleb järgmiseks käsitleda Iirimaa ning ASI ja AOE poolt nende hinnangute ülejäänud elementide vastu esitatud argumente.

2) Reaalturuväärtuse põhimõte (osaliselt esimene väide ja kolmas väide kohtuasjas T-778/16 ning osaliselt esimene väide ja teine väide kohtuasjas T-892/16)

189 Iirimaa ning ASI ja AOE, keda toetab selles osas Luksemburgi Suurhertsogiriik, leiavad sisuliselt, et reaalturuväärtuse põhimõte ei ole Iirimaa maksuõiguse osa ning liikmesriigi õigusest sõltumatut kohustust selle põhimõtte kohaldamiseks ei tulene ei ELTL artiklist 107 ega ühestki teisest liidu õiguse sättest ega ka mitte 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusest Belgia ja Forum 187 *vs.*

komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416). Iirimaa leiab, et igal juhul on komisjon ise nimetatud põhimõtet vääralt kohaldanud, kuivõrd ta ei võtnud arvesse Apple'i kontserni tegelikku majanduslikku toimimist, struktuuri ja eripärasid.

190 Komisjon, keda toetavad selles osas Poola Vabariik ja EFTA järelevalveamet, vaidleb neile argumentidele vastu, leides sisuliselt, et TCA 97 § 25 kohaselt maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks kasutatav metoodika peab olema selline, mis annab turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedase suuruse ja mis põhineb niisiis reaalturuväärtuse põhimõttel, mida Iirimaa maksuhaldur on varem kohaldanud topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaldamise raames.

191 Seega tuleb esiteks hinnata, kas komisjon võis valikulise eelise olemasolu kontrollimiseks reaalturuväärtuse põhimõtet kohaldada, ning teiseks, kas – juhul kui ta võis seda teha – komisjon on esimese võimalusena esitatud põhjendustes seda põhimõtet õigesti kohaldanud.

i) Komisjoni võimalus tugineda valikulise eelise olemasolu kontrollimisel reaalturuväärtuse põhimõttele

192 Esiteks tuleb tähele panna, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 244–248 on komisjon leidnud, et kuivõrd TCA 97 §-s 25 ei ole märgitud, kuidas tuleb Iiri filiaali maksustatav kasum kindlaks määrata, siis tuleb selle sätte kohaldamiseks kasutada mõnd kasumi omistamise meetodit.

193 Teiseks märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 249, et 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusest Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) tuleneb, et maksubaasi vähenemine, mis on tingitud sellest, et maksukohustuslasel on võimalik kontsernisisestes tehingutes kasutada siirdehindasid, mis ei ole lähedased neile hindadele, mis oleksid kujunenud vaba konkurentsi tingimustes sõltumatute ettevõtjate vahel sarnastel tingimustel toimunud läbirääkimistel vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele, annab sellele maksukohustuslasele valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

194 Peale selle täpsustas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 251 ja 252, et reaalturuväärtuse põhimõtte eesmärk on tagada, et ühte kontserni kuuluvate ettevõtjate vaheliste tehingute puhul võetaks maksustamisel arvesse kasumisummat, mis oleks saadud juhul, kui samad tehingud oleksid tehtud kontserni mittekuuluvate sõltumatute ettevõtjate vahel, kuna vastasel juhul koheldaks kontserni kuuluvaid ettevõtjaid üldkohaldatavas maksusüsteemis soodsamalt. Komisjoni hinnangul kiitis Euroopa Kohus 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuses Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) reaalturuväärtuse põhimõtte heaks kui kriteeriumi, millest lähtuda, et teha kindlaks, kas kontserni kuuluv äriühing on saanud ELTL artikli 107 lõike 1 mõistes valikulise eelise tulenevalt maksumeetmest, mis määras kindlaks tema siirdehinnad ja seeläbi tema maksubaasi.

195 Kolmandaks on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 255 märkinud, et sama põhimõte kehtib ka kontserni kuuluva äriühingu eri osade vaheliste tehingute suhtes, näiteks kui filiaal teeb tehinguid selle äriühingu, mille osaks ta on, teiste osadega. Komisjoni hinnangul on selleks, et eelotsusega heaks kiidetud kasumi omistamise meetod ei annaks Iirimaal filiaali kaudu tegutsevale mitteresidendist äriühingule valikulist eelist, vajalik, et see meetod annaks tulemuseks maksustatava kasumi, mis on vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele ligilähedane usaldusväärse hinnangu kohaselt turutingimustel saadavale tulemile. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 256 lisas komisjon, et ta ei kohaldanud reaalturuväärtuse põhimõtet mitte selleks, et „kehtestada" võrdlusraamistiku kohaselt tavapäraselt tasumisele mittekuuluv maks, vaid võrdlusalusena,

kontrollimaks, kas filiaali maksustatav kasum oli kindlaks määratud selliselt, et seda filiaali ei koheldud soodsamalt võrreldes kontserni mittekuuluvate ettevõtjatega, kelle maksustatav kasum kajastas turutingimustel läbi räägitud hindu.

196 Neljandaks märkis komisjon nimetatud põhimõtte õigusliku alusega seoses vaidlustatud otsuse põhjenduses 255, et ta ei kohaldanud vahetult ei OECD näidislepingu artikli 7 lõiget 2 ega artiklit 9 ega ka kasumi omistamist ja siirdehindade kindlaksmääramist puudutavaid OECD suuniseid, mis ei ole siduvad õigusaktid, ent mille näol on siiski tegemist kasulike suunistega selle kohta, kuidas tagada, et kasumi omistamise ja siirdehindade kindlaksmääramise meetodid annaksid turutingimustega kooskõlas oleva tulemi.

197 Peale selle märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 257, et reaalturuväärtuse põhimõte, mida ta kohaldas, tuleneb ELTL artikli 107 lõikest 1 – nagu Euroopa Kohus on seda tõlgendanud –, mis on liikmesriikidele siduv ning mille kohaldamisalast liikmesriikide maksustamissüsteemid välja ei jää. Komisjon on täpsustanud, et seega kuulub see põhimõte kohaldamisele sõltumata sellest, kas asjaomane liikmesriik on selle põhimõtte oma riigisiseses õiguses kehtestanud või mitte.

198 Komisjon järeldas vaidlustatud otsuse põhjendustes 258 ja 259, et juhul kui on võimalik tõendada, et vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodid viivad selleni, et ASI ja AOE Iirimaal maksustatav kasum erineb kasumist, mis oleks usaldusväärse hinnangu kohaselt saadud reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul, tuleb asuda seisukohale, et need eelotsused annavad valikulise eelise, kuna need toovad kaasa selle, et Iirimaal tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu summa väheneb võrreldes kontserni mittekuuluvate äriühingutega, kelle maksubaasi määrab kindlaks nende poolt turutingimustel saadud kasum.

199 Kõigepealt on oluline rõhutada, et nagu tuleneb eespool punktis 198 osundatud vaidlustatud otsuse põhjendustest 258 ja 259, on komisjon eelkõige oma esimese võimalusena esitatud põhjendustes vaidlusalustest eelotsustest tingitud valikulise eelise olemasolu analüüsimisel tuginenud reaalturuväärtuse põhimõttele.

200 Teiseks tuleb tähele panna, et nagu eespool punktis 163 märgitud, olid eelise kriteeriumi seisukohast asjasse puutuvaks võrdlusraamistikuks käesoleval juhul Iirimaal äriühingute kasumi maksustamist reguleerivad maksustamise üldeeskirjad, mille olemuslik eesmärk oli maksustada kõigi selles liikmesriigis maksukohustuslaseks olevate ettevõtjate kasum, ning seetõttu hõlmas see võrdlusraamistik ka TCA 97 §-s 25 sisalduvaid sätteid, mis kuulusid kohaldamisele mitteresidendist äriühingute suhtes.

201 Seega on oluline hinnata, kas komisjon võis esimese võimalusena esitatud põhjendustes reaalturuväärtuse põhimõttest lähtudes analüüsida, kas vaidlusaluste eelotsustega lubatavaks tunnistatud kasumi omistamine ASI ja AOE Iiri filiaalidele andis neile äriühingutele valikulise eelise.

202 Maksumeetmete puhul saab eelise olemasolu tuvastada üksnes võrdluses nn tavalise maksustamisega (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). Järelikult annab selline meede adressaadile majandusliku eelise, kuna see leevendab ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja seetõttu, olemata küll subsiidium selle sõna kitsas tähenduses, on siiski samalaadne ja samasuguse mõjuga (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

203 Seetõttu tuleb maksueelise olemasolu kindlakstegemiseks võrrelda olukorda, milles on adressaat tulenevalt vaidlusaluse meetme kohaldamisest, olukorraga, milles ta oleks kõnealuse meetme puudumise korral (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha *vs.* komisjon, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei avaldata, EU:C:2018:284, punkt 114) ning tavaliste maksustamiseeskirjade kohaldamise korral.

204 Esiteks tuleb silmas pidada, et käesoleval juhul on küsimus Iirimaa maksuresidendiks mitteolevate, ent selles liikmesriigis oma Iiri filiaalide kaudu äritegevusega tegelevate äriühingute maksustamises. Seega tuleb äriühingu tulumaksu seisukohast kindlaks teha kasum, mis tuleks neile filiaalidele omistada nii-öelda tavalisel maksustamisel, võttes arvesse käesoleval juhul kohaldamisele kuuluvaid tavalisi maksustamiseeskirju, mis hõlmavad – nagu eespool punktis 200 osutatud – ka TCA 97 §-s 25 sisalduvaid sätteid, mida kohaldatakse mitteresidendist äriühingute suhtes.

205 Seega ei ole käesoleval juhul asjasse puutuvaks küsimuseks küsimus ühte kontserni kuuluvate ettevõtjate vaheliste kontsernisiseste tehingute hindadest, mida puudutas kohtuasi, milles tehti 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669).

206 Mõistagi võib ühe äriühingu siseselt filiaalile kasumi omistamisel analoogia alusel kohaldada samu põhimõtteid, mida kohaldatakse ühte kontserni kuuluvate ettevõtjate vaheliste kontsernisiseste tehingute hindade suhtes. Nimelt niisamuti nagu ei määrata turutingimustel kindlaks ühte kontserni kuuluvate äriühingute vahel tehtud kontsernisiseste tehingute hindasid, ei toimu ka ühe ettevõtja siseselt filiaalile kasumi omistamine turutingimustel.

207 Sellise analoogia kohaldamiseks peaks aga liikmesriigi maksuõigusest tulenema, et mitteresidendist ettevõtjate filiaalide tegevusest saadud kasumit tuleb maksustada nii, nagu see oleks saadud turutingimustel tegutseva sõltumatu ettevõtja majandustegevusest.

208 Teiseks tuleb sellega seoses silmas pidada, et nagu eespool punktis 161 märgitud, on Iirimaal äriühingu tulumaksuga maksustamist reguleerivate normide kohaldamise tingimuste seisukohast residendist äriühingud ning Iirimaal filiaali kaudu tegutsevad mitteresidendist äriühingud TCA 97 § 25 kohaselt sarnases olukorras lähtuvalt nende normide eesmärgist, milleks on äriühingute – nii residentide kui ka mitteresidentide – maksustatava kasumi maksustamine.

209 Peale selle, nagu eespool punktis 179 märgitud, on TCA 97 § 25 kohaldamisel oma Iiri filiaalide kaudu äritegevusega tegelevate mitteresidendist äriühingute Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks asjakohane analüüsida nende Iiri filiaalide reaalset tegevust ja nende filiaalide poolt tegelikult loodud väärtust.

210 Lisaks sellele tuleb märkida, et vastuseks Üldkohtu poolt kirjalikult ja kohtuistungil sõnaselgelt esitatud küsimusele kinnitas Iirimaa, et TCA 97 § 25 kohaldamisel määratakse – nagu eespool punktis 209 esile toodud – nende filiaalide reaalse tegevuse väärtus kindlaks lähtuvalt seda tüüpi tegevuse väärtusest turul.

211 Sellest tuleneb, et Iirimaa maksuõiguses soovitakse maksustada sellise filiaali majandustegevusest saadud kasum sellisena, nagu see oleks kujunenud turutingimustel.

212 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et hinnates oma ELTL artikli 107 lõikest 1 tulenevat pädevust teostades maksumeedet, mis puudutab Iirimaal filiaali kaudu äritegevusega tegeleva mitteresidendist äriühingu maksustatavat kasumit, võib komisjon võrrelda sellisel mitteresidendist äriühingul selle maksumeetme kohaldamise tõttu lasuvat maksukoormust maksukoormusega, mis lasuks võrreldavas faktilises olukorras oleval ja turutingimustel tegutseval residendist äriühingul selle liikmesriigi tavaliste maksueeskirjade kohaldamise korral.

213 Seda järeldust toetab *mutatis mutandis* 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), nagu komisjon on vaidlustatud otsuses õigesti märkinud. Kohtuasi, milles see kohtuotsus tehti, puudutas Belgia maksuõigust, milles oli ette nähtud, et kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid koheldakse ühtmoodi. Nimelt tunnustas Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 95 vajadust võrrelda endast erandit kujutavat abikava „üldkehtiva õigusega kehtestatud korraga, mis tugineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude erinevusele“.

214 Seega, kui liikmesriigi asutused on Iirimaal filiaali kaudu äritegevusega tegeleva mitteresidendist äriühingu maksustatavat kasumit puudutava maksumeetme kaudu nõustunud teatud tasemel kasumi omistamisega sellele filiaalile, võimaldab ELTL artikli 107 lõige 1 komisjonil kontrollida, kas see kasumlikkus vastab sellele, milline see oleks olnud juhul, kui äritegevus oleks toimunud turutingimustel, et kontrollida, kas asjaomase ettevõtja eelarvel tavaliselt lasuv koormus sellest tulenevalt väheneb, andes talle eelise nimetatud artikli tähenduses. Reaalturuväärtuse põhimõte – nagu komisjon seda vaidlustatud otsuses kirjeldab – on seega vahend, mis võimaldab komisjonil ELTL artikli 107 lõikest 1 tuleneva pädevuse raames seda kontrolli teostada.

215 Pealegi märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 256 õigesti, et reaalturuväärtuse põhimõtet kasutatakse „võrdlusalusena“ kontrollimaks, kas äriühingu tulumaksuga maksustamisel toimus mitteresidendist äriühingu maksustatava kasumi kindlaksmääramine selliselt, et Iirimaal filiaali kaudu tegutsevaid mitteresidendist äriühinguid ei koheldud soodsamalt võrreldes sõltumatute residendist äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastas turul vaba konkurentsi tingimustes läbi räägitud hindasid.

216 Kolmandaks tuleb liiati täpsustada, et kui komisjon kasutab seda vahendit kontrollimaks, kas teatud maksumeetme kohaldamise korral Iirimaal filiaali kaudu äritegevusega tegeleva mitteresidendist äriühingu maksustatav kasum vastab ligikaudu kasumile, mis oleks usaldusväärse hinnangu kohaselt saadud turutingimustel, saab ta asuda seisukohale, et tegemist on eelisega ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, üksnes tingimusel, et nende kahe võrreldava elemendi vaheline erinevus on suurem selle hinnangu andmiseks kasutatud metoodikaga olemuslikult seotud ebatäpsusest.

217 Neljandaks tuleb märkida, nagu Iirimaa ning ASI ja AOE väidavad, et vastavalt 1991. ja 2007. aastal, mil vaidlusalused eelotsused tehti, ei olnud tõepoolest Iirimaa õiguses reaalturuväärtuse põhimõtet kehtestatud ei otseselt – eelkõige OECD maksuküsimuste komitee poolt 27. juunil 1995 vastu võetud ja 22. juulil 2010 üle vaadatud hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele antud siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramise suunistes (edaspidi „OECD siirdehindade suunised“) sõnastatud põhimõtete üle võtmise teel – ega mitteresidendist äriühingute filiaalidele kasumi omistamisel heakskiidetud OECD lähenemisviisi ülevõtmise teel.

218 Kuigi neid põhimõtteid ei olnud Iirimaa õiguses formaalselt kehtestatud, nagu eespool punktides 209 ja 210 sedastatud, kinnitas Iirimaa siiski, et TCA 97 § 25 kohaldamiseks pidi Iirimaa maksuhaldur tuvastama esiteks kõnealuste Iiri filiaalide reaalse tegevuse ning teiseks määrama kindlaks nende tegevuste väärtuse, lähtudes seda liiki tegevuste turuväärtusest.

219 Lisaks sellele tuleb tõdeda, et High Courti (kõrge kohus, Iirimaa) kohtuotsusest Belville Holdings *vs*. Cronin [1985] I. R. 465, millele komisjon Üldkohtu kirjalikele küsimustele vastates osutas ja mille ulatuse üle pooled kohtuistungil vaidlesid, tuleneb, et Iirimaa maksuhaldur leidis juba 1984. aastal, et kui seotud äriühingute vahelise tehingu deklareeritud väärtus ei vasta väärtusele, mis oleks kujunenud äritegevuses, tuleb seda väärtust kohandada nii, et see vastaks turuväärtusele. See lähenemisviis aga, mille High Court (kõrge kohus, Iirimaa) põhimõtteliselt heaks kiitis, nõuab selliste kohanduste tegemist, mis on samaväärsed nendega, mis on reaalturuväärtuse põhimõttele tuginedes välja pakutud eelkõige OECD siirdehindade suunistes.

220 Lisaks sellele, nagu komisjon õigesti märkis, oli reaalturuväärtuse põhimõte võimalike topeltmaksustamist puudutavate olukordade lahendamiseks sätestatud Iirimaa poolt Ameerika Ühendriikide ning Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes. Neis lepingutes on kindlaks määratud, milliseid soodustusi võib kumbki nende lepingute pooleks olev riik kehtestada, kui ühes neist riikidest asutatud äriühing tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu teises riigis. Seega tuleb asuda seisukohale, et vähemalt riikidevahelistes kahepoolsetes suhetes nõustus Iirimaa topeltmaksustamise vältimiseks reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamisega.

221 Viiendaks, seevastu, nagu Iirimaa ning ASI ja AOE õigesti leiavad, eksib komisjon, väites, et esineb iseseisev kohustus kohaldada ELTL artiklist 107 tulenevat reaalturuväärtuse põhimõtet ehk liikmesriikide kohustus kohaldada seda põhimõtet horisontaalselt ja kõigis oma riigisisese maksuõiguse valdkondades.

222 Seda valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide pädevuses määrata kindlaks maksubaasid ning jaotada maksukoormus erinevate tootmistegurite ja majandussektorite vahel (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs*. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).

223 Kuigi see ei tähenda mõistagi seda, et kõik maksuhalduri poolt maksustamisel arvesse võetavat maksubaasi puudutavad maksumeetmed jääksid ELTL artikli 107 kohaldamisalast välja (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs*. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 103 ja 104), on samavõrd tõsi, et liidu õiguse praeguses arenguetapis ei ole komisjonil pädevust, mis lubaks sõltumatult ja liikmesriigi õigusnorme tähelepanuta jättes määratleda, milline on nii-öelda tavaline maksustamine.

224 Kuigi nii-öelda tavaline maksustamine määratletakse vastavalt liikmesriigi maksuõigusnormidele ja kuigi ka see, kas tegemist on eelisega, tuleb tuvastada võrdluses nende normidega, on siiski samavõrd tõsi, et kui neis õigusnormides on ette nähtud, et mitteresidendist äriühingute filiaale maksustatakse nende Iirimaal toimuvast äritegevusest saadud kasumi osas samadel tingimustel nagu residendist äriühinguid, võimaldab ELTL artikli 107 lõige 1 komisjonil kontrollida, kas filiaalidele omistatava kasumi tase, millega liikmesriigi asutused nende mitteresidendist äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel nõustunud on, vastab kasumitasemele, mis oleks saadud selle äritegevusega tegelemisest turutingimustel.

225 Neil asjaoludel tuleb tagasi lükata need kohtuasjas T-778/16 esitatud esimeses väites ning kohtuasjas T-892/16 esitatud esimeses ja teises väites sisalduvad Iirimaa ning ASI ja AOE argumendid, millega vaidlustatakse see, et komisjon, pidades silmas, et Iirimaa maksuhaldur kohaldas TCA 97 § 25, kontrollis käesoleval juhul vaidlustatud otsuses määratletud sisuga reaalturuväärtuse põhimõtte abil seda, kas filiaalidele nende Iirimaal toimunud äritegevuse eest omistatud kasumitase, millega vaidlusalustes eelotsustes nõustuti, vastas kasumitasemele, mis oleks saadud sellest äritegevusest turutingimustel.

ii) Küsimus, kas komisjon kohaldas esimese võimalusena esitatud põhjendustes reaalturuväärtuse põhimõtet õigesti

226 Kohtuasjas T-778/16 esitatud kolmandas väites leiab Iirimaa, et komisjon ise on esimese võimalusena esitatud põhjendustes reaalturuväärtuse põhimõtet valesti kohaldanud, kuna ta ei ole arvesse võtnud Apple'i kontserni tegelikku majanduslikku toimimist, struktuuri ja eripärasid.

227 Siinkohal tuleb silmas pidada eespool punktides 209 ja 210 märgitut ehk seda, et TCA 97 § 25 kohaldamisel on oma Iiri filiaalide kaudu Iirimaal äritegevusega tegelevate mitteresidendist äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel asjakohane analüüsida nende filiaalide reaalset tegevust ning nende filiaalide reaalse tegevuse turuväärtust.

228 Komisjon on aga esimese võimalusena esitatud põhjendustes asunud seisukohale, et ASI-le ja AOE-le kuulunud Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid tuli omistada Iiri filiaalidele, kuna kummalgi neist äriühingutest ei olnud töötajaid ega füüsilist asukohta, püüdmata tõendada, et selline omistamine tuleneks nende Iiri filiaalide reaalsest tegevusest. Lisaks järeldas komisjon selle seisukoha pinnalt, et kogu ASI ja AOE äritulu tulnuks käsitada Iiri filiaalide tegevusest saadud tuluna, püüdmata tõendada, et need tulud kajastavad nende filiaalide endi reaalse tegevuse väärtust.

229 Neil asjaoludel tuleb põhjendatuks pidada kohtuasjas T-778/16 esitatud kolmandas väites sisalduvaid Iirimaa argumente, millega vaidlustatakse järeldused, millele komisjon on esimese võimalusena esitatud põhjendustes reaalturuväärtuse põhimõtte alusel jõudnud.

230 Eespool punktis 188 märgitud põhjustel tuleb järgmiseks käsitleda neid Iirimaa ning ASI ja AOE argumente, millega vaidlustatakse komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendustes võetud seisukohad, mis puudutavad heakskiidetud OECD lähenemisviisi.

3) Heakskiidetud OECD lähenemisviis (osaliselt teine ning neljas väide kohtuasjas T-778/16 ja viies väide kohtuasjas T-892/16)

231 Sisuliselt leiavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et heakskiidetud OECD lähenemisviis ei ole Iirimaa maksustamissüsteemi osa, eeskätt mis puudutab TCA 97 §-s 25 sätestatud mitteresidendist äriühingute maksustamist. Nimelt ei põhine see säte heakskiidetud OECD lähenemisviisil. Lisaks sellele väidavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et isegi kui TCA 97 § 25 alusel peaks maksustatava kasumi omistamine toimuma vastavalt heakskiidetud OECD lähenemisviisile, on komisjon seda ekslikult kohaldanud, kuna ta ei ole uurinud, milliseid funktsioone ASI ja AOE Iiri filiaalides tegelikult täideti.

232 Niisiis tuleb uurida kõigepealt, kas komisjon võis valikulise eelise olemasolu kontrollimiseks heakskiidetud OECD lähenemisviisile tugineda, ning seejärel, kui võis, siis kas komisjon on esimese võimalusena esitatud põhjendustes kõnealust lähenemist õigesti kohaldanud.

i) Komisjoni võimalus tugineda heakskiidetud OECD lähenemisviisile

233 Nagu eespool punktis 202 märgitud, saab maksumeetmete puhul valikulise eelise olemasolu tuvastada üksnes võrdluses nii-öelda tavalise maksustamisega, et kontrollida, kas need meetmed toovad kaasa kõnealuste meetmete adressaatidele maksukoormuse vähenemise võrreldes maksukoormusega, mida need adressaadid peaksid tavaliselt kandma nimetatud meetmete puudumise korral.

234 Sellest tuleneb, et seda, kas vaidlusalused eelotsused tõid kaasa eelise andmise ning kas see eelis oli valikulist laadi, pidi komisjon kontrollima Iirimaa maksuõigusest lähtudes.

235 Nagu eespool punktis 196 esitatud kaalutlustest aga tuleneb, on komisjon ühelt poolt vaidlustatud otsuse põhjenduses 255 sõnaselgelt märkinud, et ei kohalda vahetult OECD näidislepingu artikli 7 lõiget 2 ega artiklit 9 ega kasumi omistamist või siirdehindade määramist puudutavaid OECD suuniseid. Teiselt poolt, nagu eespool punktis 217 märgitud, ei ole heakskiidetud OECD lähenemisviis Iirimaa maksuõiguse osa.

236 Kuigi komisjon on õigesti täheldanud, et OECD välja töötatud põhimõtted ja konkreetsemalt heakskiidetud OECD lähenemisviis ei ole talle formaalselt siduvad, on siiski samavõrd tõsi, et sisuliselt on ta esimese võimalusena esitatud põhjendustes, eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 265–270 heakskiidetud OECD lähenemisviisile tuginedes leidnud, et äriühingusiseselt kasumi omistamine eeldab varade, funktsioonide ja riskide jaotamist selle äriühingu erinevate osade vahel. Lisaks sellele on komisjon oma kaalutluste toetuseks otseselt heakskiidetud OECD lähenemisviisile viidanud, näiteks vaidlustatud otsuse 186. joonealuses märkuses.

237 Sellega seoses tuleb märkida, et heakskiidetud OECD lähenemisviis põhineb ekspertrühmade tehtud töödel, see kajastab püsivatele tegevuskohtadele kasumi omistamise osas rahvusvahelisel tasandil saavutatud konsensust ning sellest tulenevalt on sellel teatav praktiline tähtsus selliste kasumi omistamist puudutavate küsimuste tõlgendamisel, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 79 tunnistas.

238 Lisaks sellele tuleb silmas pidada, et nagu Iirimaa oma hagiavalduse punktis 123 ise tunnistab, ilma et komisjon sellele vastu vaidleks, tuleb TCA 97 § 25 kohaldamisel arvesse võtta Iiri filiaalide olukorda ja faktilisi asjaolusid, eelkõige seda, milliseid funktsioone need filiaalid täitsid, milliseid varasid kasutasid ja milliseid riske kandsid. Peale selle tuleb silmas pidada ka seda, et vastuseks Üldkohtu poolt ühes kirjalikus küsimuses ning suuliselt kohtuistungil sõnaselgelt küsitule kinnitas Iirimaa, et filiaalidele omistatava kasumi kindlaksmääramiseks TCA 97 § 25 tähenduses tuleb objektiivselt analüüsida faktilisi asjaolusid ning selle raames tuleb esiteks kindlaks teha, millised on filiaali „tegevused“, millist vara ta oma tegevuste tarbeks kasutab – eelkõige, mis puudutab immateriaalset vara, nagu intellektuaalomand – ja millised on nende tegevustega seotud riskid, mida ta kannab, ning teiseks määrata kindlaks vastavat liiki tegevuste väärtus turul.

239 Ent vastupidi sellele, mida Iirimaa püüab näidata TCA 97 § 25 ja heakskiidetud OECD lähenemisviisi vahelisi erinevusi puudutavate argumentidega, tuleb tõdeda, et sisuliselt TCA 97 § 25 kohaldamine Iirimaa kirjeldatud viisil ning heakskiidetud OECD lähenemisviisi esimeses etapis pakutav funktsionaalne ja faktiline analüüs kattuvad.

240 Neil asjaoludel ei saa komisjonile ette heita seda, et ta leidis sisuliselt heakskiidetud OECD lähenemisviisile tuginedes, et TCA 97 § 25 kohaldamisel tuleb mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalile kasumi omistamisel arvesse võtta varade, funktsioonide ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu muude osade vahel.

ii) Küsimus, kas esimese võimalusena esitatud põhjenduste raames kohaldas komisjon heakskiidetud OECD lähenemisviisi õigesti

241 Sisuliselt leiavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjendused ei ole heakskiidetud OECD lähenemisviisiga kooskõlas, kuivõrd komisjon leidis, et Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid oleks tingimata tulnud omistada ASI ja AOE Iiri filiaalidele, kuna ASI ja AOE juhid aktiivseid või nende litsentside haldamiseks olulisi funktsioone ei täitnud.

242 Siinkohal tuleb silmas pidada, et vastavalt heakskiidetud OECD lähenemisviisile, mida on kirjeldatud eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 88 ja 89, on selle lähenemisviisi esimese etapi analüüsi eesmärk teha kindlaks, millised varad, funktsioonid ja riskid tuleb omistada äriühingu püsivale tegevuskohale, lähtudes viimase reaalsest tegevusest. Mõistagi ei saa seda esimese etapi analüüsi teostada abstraktselt, jättes tähelepanuta, millise tegevusega tegeleti ja milliseid funktsioone täideti äriühingus tervikuna. Asjaolu, et heakskiidetud OECD lähenemisviis nõuab püsivas tegevuskohas reaalselt täidetud funktsioonide analüüsimist, räägib vastu komisjoni kasutatud lähenemisviisile, mis seisnes selles, et esiteks tuvastati funktsioonid, mida täitis äriühing tervikuna, analüüsimata üksikasjalikult seda, milliseid funktsioone täitsid reaalselt filiaalid, ning teiseks eeldati, et neid funktsioone täitis püsiv tegevuskoht, kui neid ei saanud omistada äriühingu peakontorile.

243 Sisuliselt leidis komisjon esimese võimalusena esitatud põhjendustes, et Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud ASI ja AOE kasum (mis moodustas komisjoni teooria kohaselt väga suure osa nende kahe äriühingu kogukasumist) tuli omistada Iiri filiaalidele seetõttu, et väljaspool nimetatud filiaale ei olnud ASI-l ja AOE-l töötajaid, kes oleksid saanud seda intellektuaalomandit hallata, tõendamata siiski, et need Iiri filiaalid neid haldamise funktsioone täitsid.

244 Sellest tuleneb – nagu Iirimaa ning ASI ja AOE õigesti leiavad –, et lähenemisviis, mida komisjon esimese võimalusena esitatud põhjendustes kasutas, ei ole heakskiidetud OECD lähenemisviisiga kooskõlas.

245 Neil asjaoludel tuleb – nagu Iirimaa ning ASI ja AOE kohtuasjas T-778/16 esitatud teises ja neljandas väites ning kohtuasjas T-892/16 esitatud viiendas väites sisalduvates etteheidetes õigesti leiavad – asuda seisukohale, et esimese võimalusena esitatud põhjendustes kohaldas komisjon valesti ASI ja AOE filiaalide tegevuse funktsionaalset ja faktilist analüüsi, mille alusel kohaldab Iirimaa maksuhaldur TCA 97 § 25 ning mis vastab sisuliselt sellele, mis on ette nähtud heakskiidetud OECD lähenemisviisis.

4) Kokkuvõte võrdlusraamistiku tuvastamise ning Iirimaa õiguse kohast tavalist maksustamist puudutavate hinnangute kohta

246 Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei kohaldanud õigust vääralt, kui ta leidis, et võrdlusraamistikuks on käesoleval juhul äriühingute kasumi maksustamist reguleerivad maksustamise üldeeskirjad, mis hõlmavad ka TCA 97 § 25 sisalduvaid sätteid.

247 Teiseks ei kohaldanud komisjon õigust vääralt, kui ta kontrollis reaalturuväärtuse põhimõtte abil, kas Iirimaa maksuhalduri poolt TCA 97 § 25 kohaldamiseks filiaalidele nende Iirimaal toimunud äritegevusega seoses omistatud kasumi tase, millega vaidlusalustes eelotsustes nõustuti, vastas kasumi tasemele, mis oleks saadud sellise äritegevusega tegelemisest turutingimustel.

248 Lisaks sellele ei saa komisjonile ette heita seda, et ta sisuliselt tugines heakskiidetud OECD lähenemisviisile, kui asus seisukohale, et TCA 97 § 25 kohaldades tuleb mitteresidendist äriühingu Iirimaa filiaalile kasumi omistamisel arvesse võtta varade, funktsioonide ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu teiste osade vahel.

249 Seevastu tuleb märkida, et esimese võimalusena esitatud põhjendustes kohaldas komisjon õigust vääralt osas, mis puudutas TCA 97 § 25 kohaldamist, nagu tõdetud eespool punktis 187, reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamist, nagu märgitud eespool punktis 229, ning heakskiidetud OECD lähenemisviisi kohaldamist, nagu tõdetud eespool punktides 244 ja 245. Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjenduste aluseks on väär hinnang käesoleval juhul kohaldamisele kuuluva Iirimaa maksuõiguse kohaselt toimuvale tavalisele maksustamisele.

250 Täielikkuse huvides tuleb siiski järgmiseks käsitleda Iirimaa ning ASI ja AOE etteheiteid, mis puudutavad Apple'i kontsernisisese tegevusega seotud faktilistele asjaoludele komisjoni antud hinnanguid.

3. Komisjoni hinnangud Apple'i kontsernisisese tegevusega seotud faktilistele asjaoludele (esimene väide kohtuasjas T-778/16 ning kolmas ja neljas väide kohtuasjas T-892/16)

251 Nagu eespool punktis 177 tuvastatud, peetakse TCA 97 §-s 25 silmas kasumit, mis on saadud Iiri filiaalide endi tegevusest. Lisaks sellele tuleb tähele panna, et nagu eespool punktis 238 osutatud, on TCA 97 § 25 kohaldamisel vaja arvesse võtta Iiri filiaalide olukorda ja faktilisi asjaolusid, eelkõige seda, milliseid funktsioone need filiaalid täitsid, milliseid varasid kasutasid ja milliseid riske kandsid.

252 Peale selle tuleb märkida, et komisjon on vaidlustatud otsuse põhjendustes 91 ja 92 ise rõhutanud, et immateriaalse vara – nagu intellektuaalomand – püsivatele tegevuskohtadele omistamise küsimuses põhineb heakskiidetud OECD lähenemisviis asjaomase vara haldamise ja eelkõige immateriaalse vara arendamist puudutavate otsuste tegemisega seotud võtmetöötajate funktsioonide mõistel.

253 Niisiis tuleb käsitleda kohtuasjas T-778/16 esitatud esimeses väites ning kohtuasjas T-892/16 esitatud kolmandas ja neljandas väites sisalduvaid Iirimaa ning ASI ja AOE etteheiteid hinnangutele, mis komisjon andis Apple'i kontsernisisese tegevusega seotud faktilistele asjaoludele.

254 Sisuliselt leiavad Iirimaa ning ASI ja AOE, et filiaalide tegevus ja funktsioonid, mille komisjon tuvastas, moodustasid üksnes väga väikese osa nende majandustegevusest ja kasumist ning igal juhul ei hõlmanud see tegevus ja need funktsioonid intellektuaalomandi haldamist ega selle arendamise ja turustamisega seotud strateegiliste otsuste tegemist. Iirimaa ning ASI ja AOE leiavad vastupidi, et kõik, eelkõige toodete väljatöötamist ja arendamist puudutavad strateegilised otsused tehti vastavalt Cupertinos kindlaks määratud ülemaailmsele äristrateegiale ning kõnealused kaks äriühingut viisid need otsused ellu oma juhtimisorganite kaudu igal juhul väljaspool Iiri filiaale. Seetõttu ei ole põhjendatud Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside omistamine Iiri filiaalidele.

a) ASI Iiri filiaali tegevus

255 Nagu eespool punktis 9 märgitud, vastutab ASI Iiri filiaal eelkõige hanke-, müügi- ja turustustegevuse eest, mis puudutab Apple'i toodete müüki seotud osapooltele ning kolmandast isikust klientidele EMEIA piirkonnas ning APACi piirkonnas.

256 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 289 ja 290 viitas komisjon sellele, et toodete kvaliteedikontrolli ning teadus- ja arendustegevuse üksuste ja ettevõtlusriskide juhtimise funktsioonid tuleb tingimata omistada Iiri filiaalidele, võttes arvesse, et väljaspool nimetatud filiaale ei olnud ASI-l ega AOE-l töötajaid, kes oleksid selliseid funktsioone täita saanud.

257 Konkreetsemalt on komisjon rõhutanud, et kuivõrd ASI Iiri filiaalil oli õigus turustada Apple'i kaubamärgi tooteid, eeldas tema tegevus selle kaubamärgi kasutamise õigust, mis oli Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside vormis antud ASI-le (vaidlustatud otsuse põhjendus 296).

258 Edasi märkis komisjon, et ASI Iiri filiaal täitis teatud hulka olulisi funktsioone, mis seondusid Apple'i kaubamärgi arendamise ja hoidmisega kohalikel turgudel ning asjaomasel turul klientide lojaalsuse tagamisega selle kaubamärgi vastu. Näitena tõi komisjon esile, et ASI Iiri filiaal kandis otseselt kohalikke turunduskulusid, mis tekkisid turundusteenuste osutajate tegevusest (vaidlustatud otsuse põhjendus 297). Lisaks sellele vastutas ASI Iiri filiaal Apple'i kaubamärgiga toodete nõudluse prognooside koostamiseks vajalike andmete kogumise ja analüüsimise eest (vaidlustatud otsuse põhjendus 298). Peale selle tõi komisjon esile, et [*konfidentsiaalne*] täistööajale taandatud teadus- ja arendustegevuse valdkonna töökohast asusid Iirimaal (vaidlustatud otsuse põhjendus 300).

259 Esiteks, mis puudutab seda, et komisjon kasutas vaidlustatud otsuse põhjendustes 289–295 kasumi omistamiseks „välistusmeetodit", mis seisnes selles, et ta omistas kvaliteedikontrolli, teadus- ja arendustegevuse üksuste juhtimise ja ettevõtlusriskide juhtimise funktsioonid ASI ja AOE Iiri filiaalidele ainuüksi põhjusel, et väljaspool Iiri filiaale ei olnud ASI-l ja AOE-l töötajaid, siis tuleb tähele panna eespool punktides 243 ja 244 esitatud põhjendusi, mille kohaselt ei ole selline meetod kooskõlas ei Iirimaa õigusega ega heakskiidetud OECD lähenemisviisiga. Selliste põhjendustega ei suutnud komisjon nimelt tõendada, et neid funktsioone täitsid tegelikult Iiri filiaalid.

260 Oma hinnangu põhjendamiseks tugineb komisjon 2009. aastal muudetud kulude jagamise kokkuleppe lisale B, milles sisaldub vaidlustatud otsuse joonistel nr 8 ja 9 (vaidlustatud otsuse põhjendus 122) toodud kaks tabelit, mis puudutavad kõiki kõnealuse kokkuleppe esemeks olevaid asjasse puutuvaid funktsioone ja nendega seotud riske. Kõik need funktsioonid ja riskid on „x"-ga

tähistatuna seotud vastavalt Apple Inc-i (tabelis „Apple“) ning ASI ja AOEga (tabelis koos nimetatud „International Participant“), välja arvatud intellektuaalomandi registreerimine ja kaitse, mis on seotud ainult Apple Inc-iga.

261 Kulude jagamise kokkuleppe esemeks oleva immateriaalse vara ehk sisuliselt kogu Apple'i kontserni intellektuaalomandi puhul hõlmavad nimetatud lisas B loetletud funktsioonid teadus- ja arendustegevust, kvaliteedikontrolli, arendustegevusega seotud prognoosimist, finantsplaneerimist ja analüüsi, teadus- ja arendusüksuste juhtimist, arendamisega seotud lepingute sõlmimist seotud osapoolte või kolmandate isikutega, arendustegevusega seotud lepingute haldamist, arendamisega seotud töötajate, töövõtjate ja alltöövõtjate valimist, palkamist ja järelevalvet, intellektuaalomandi registreerimist ja kaitset ning turgude arendamist.

262 Kulude jagamise kokkuleppe lisas B loetletud riskid hõlmavad kogu Apple'i intellektuaalomandi puhul eelkõige riske, mis on seotud tootearendusega, tootekvaliteediga, turgude arendamisega, tootevastutusega, põhi- või materiaalse varaga, intellektuaalomandi kaitse ja selle rikkumisega ning kaubamärgi arendamise ja tuntuse, samuti õiguskordade muutumisega.

263 Nagu Apple Inc. haldusmenetluses ning ASI ja AOE Üldkohtus väitsid, tuleneb kõnealusest lisast, et tegemist on funktsioonidega, mida kulude jagamise kokkuleppe pooltel oli lubatud täita, ning nendega seotud riskidega, mis oleksid võinud nende kanda jääda. Komisjon ei ole aga esitanud ühtki tõendit, mis tõendaks, et ASI ja AOE või veel vähem nende Iiri filiaalid oleksid neid funktsioone reaalselt täitnud.

264 Lisaks sellele leiab komisjon, et nende funktsioonide ja riskidega seoses on „ilmne“, et ASI ja AOE ei saanud neid riske seirata ilma töötajateta väljaspool oma filiaale. Komisjon ei ole aga esitanud ühtki tõendit, mis kinnitaks, et kõnealuste filiaalide töötajad oleksid reaalselt neid funktsioone täitnud ja neid riske hallanud.

265 Lisaks on Iirimaa nii koos Apple Inc-iga haldusmenetluses kui ka koos ASI ja AOEga Üldkohtus väitnud, et ASI filiaalil ei olnud töötajaid kuni 2012. aastani, kuna varem oli kõik töötajad palganud AOE Iiri filiaal. See teave on toodud vaidlustatud otsuse põhjenduses 109 ning see leidis kinnitust kohtuistungil. Kui aga tuleks nõustuda komisjoni argumendiga, et töötajate puudumise tõttu ei saanud ASI neid funktsioone täita väljaspool oma filiaali, tähendaks see, et suurel osal perioodist, mida komisjon hindas, ei saanud neid funktsioone täita ka ASI Iiri filiaal, kellel samuti töötajaid ei olnud.

266 Samamoodi tugineb komisjon asjaolule, et ASI juhatus ei oleks üksnes harva toimunud koosolekutel suutnud neid funktsioone täita ega neid riske kanda. Komisjon ei ole aga püüdnud tõendada, et kõigi kulude jagamise kokkuleppe lisas B loetletud Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud funktsioonide ja riskidega seotud igapäevase juhtimisega oleksid reaalselt tegelenud ASI ja AOE Iiri filiaalide juhtimisorganid.

267 Viimaks võib kulude jagamise kokkuleppe lisas B loetletud ning eespool punktides 261 ja 262 märgitud tegevuste ja riskide kohta teha järelduse, et sisuliselt on tegemist kõigi Apple'i kontserni tehnoloogiatoodete arendamisele keskendunud ärimudeli (*business model*) kesksete funktsioonidega. Konkreetselt nimetatud lisas loetletud riske saab käsitada selle ärimudeliga lahutamatult seotud võtmeriskidena. Sisuliselt väidab aga komisjon, et ASI Iiri filiaal täitis kõiki neid väljaspool Põhja- ja Lõuna-Ameerikat toiminud Apple'i kontserni tegevusega seotud funktsioone ja kandis kõiki sellega seotud riske, esitamata tõendeid selle kohta, et kõnealune

filiaal konkreetselt neid funktsioone täitnud ja nende riskide eest vastutanud oleks. Võttes arvesse, et Apple'i kontserni tegevus väljaspool Põhja- ja Lõuna-Ameerikat moodustas ligikaudu 60% kontserni käibest, ei ole komisjoni selline põhjendus mõistlik.

268 Teiseks, mis puudutab vaidlustatud otsuse põhjendustes 296–300 loetletud tegevusi ja funktsioone, mille kohta komisjon leidis, et neid täitis reaalselt ASI Iiri filiaal, siis tuleb märkida, et käesoleval juhul ei annaks mitte ükski neist tegevustest ega funktsioonidest, ükskõik kas eraldi või üheskoos võetuna, alust Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside omistamiseks sellele filiaalile.

269 Kvaliteedikontrolliga seoses väidavad ASI ja AOE, ilma et komisjon sellele vastu vaidleks, et kvaliteedikontrolli funktsiooni täitsid kogu maailmas tuhanded isikud, samas kui Iirimaal oli selle funktsiooni täitmiseks palgatud üksainus isik. Lisaks väidavad nad, et nende funktsioonide täitmine võidi ka kolmandast isikust seadmete tootjatega sõlmitud lepingute alusel väljastpoolt sisse osta.

270 Siinkohal tuleb tõdeda, et asjaolu, et selline funktsioon nagu kvaliteedikontroll oli ASI Iiri filiaali poolt turustatavate Apple'i kaubamärgiga toodete maine seisukohast määrava tähtsusega, ei luba muude tõendite puudumisel asuda seisukohale, et seda funktsiooni täitis tingimata see filiaal.

271 Filiaalide tavapärase tegevusega kaasnevate riskide juhtimisega seoses on komisjon ainsa argumendina esitanud selle, et kuna ASI-l ei olnud töötajaid, oli „ilmne", et ta ei saanud äririske kontrollida ega seirata. Siinkohal piisab, kui viidata eespool punktis 266 esitatud põhjendustele, mille kohaselt oli komisjoni ülesanne konkreetsete tõenditega tõendada, et ASI ja AOE filiaalid neile omistatud funktsioone täitsid ja riske kandsid. Seetõttu ei saa komisjoni põhjendused tõendada, et ASI Iiri filiaal seda liiki funktsioone täitis, ning kaugeltki ei saa nende põhjenduste pinnalt teha mingisugust ilmselget järeldust.

272 Teadus- ja arendustegevuse üksuste juhtimise osas väidavad ASI ja AOE, ilma et komisjon sellele vastu vaidleks, et selliste üksustega ei tegelenud mitte ükski Iiri filiaalides töötav isik.

273 Teadus- ja arendustegevuse funktsiooni täitvate töötajatena nimetatud [*konfidentsiaalne*] täistööajale taandatud töökoha osas esitasid ASI ja AOE üksikasjalikud selgitused nende töötajate poolt konkreetselt täidetud ülesannete kohta, milleks olid ohutus- ja keskkonnakaitse normide täitmise tagamine [*konfidentsiaalne*] piirkonnas, toodete katsetamine, et tagada nende vastavus [*konfidentsiaalne*] piirkonnas kehtivatele tehnilistele normidele, Cupertinos asuva meeskonna abistamine [*konfidentsiaalne*] tarkvara tarnimisel, tarkvara tõlkimine erinevatesse [*konfidentsiaalne*] piirkonna keeltesse ning [*konfidentsiaalne*] haldusabi. Need tegevused olid aga selgelt kõrvalist laadi, ning olgu kui tahes olulised, ei saa neid käsitada võtmefunktsioonidena, mille tõttu tuleks Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid omistada kõnealustele Iiri filiaalidele.

274 Mis puudutab turundusteenuste osutajatele tasutud kohaliku turunduse kulusid, siis ei tähenda see, et ASI filiaal need kulud kandis, seda, et see filiaal ise turundusstrateegia väljaarendamise eest vastutas. Nagu ASI ja AOE väidavad, ilma et komisjon sellele vastu vaidleks, ei olnud ASI Iiri filiaalil turunduse funktsiooni täitvaid töötajaid.

275 Piirkondlike andmete kogumise ja analüüsimisega seotud tegevustega seoses ei eita Iirimaa ega ASI ja AOE seda, et viimased asjaomasel perioodil sellistest tegevustest osa võtsid. Siiski näib, et need tegevused seisnesid – nagu ASI ja AOE väidavad, ilma et komisjon sellele vastu vaidleks –

ühte ülemaailmsesse andmekogusse teatud rühmitamisalustest lähtudes koondatavate andmete kogumises. Selline andmete statistiline töötlemine näib ASI äritegevuse kui terviku seisukohast pigem kõrval- kui põhitegevusena. Igal juhul ei saa andmete kogumisega seotud tegevuste eest vastutamisega olla põhjendatav Apple'i intellektuaalomandilitsentside omistamine Iiri filiaalidele.

276 AppleCare'i teenustega seotud tegevuste kohta märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 299 Iirimaa esitatud *ad hoc* aruandele tuginedes, et tegemist oli müügijärgse teeninduse ja Apple'i kaubamärgiga toodete parandamisega seotud teenustega kogu EMEIA piirkonnas, mille eest vastutas ASI Iiri filiaal. Komisjon leidis, et kuivõrd selle funktsiooni eesmärk oli klientide rahulolu tagamine, oli sellel otsene seos Apple'i kaubamärgiga.

277 Sellega seoses tuleb märkida, et Iirimaa esitatud *ad hoc* aruandest, millele komisjon ise on tuginenud, ilmneb, et ASI Iiri filiaal täitis Ameerika Ühendriikides tehtud strateegilise juhtimise otsustest ja sealt antud suunistest lähtudes mitut „täideviimisena" käsitatavat funktsiooni, mille hulgas oli ka AppleCare'i teenus. Selle teenuse puhul on ASI vastutust kirjeldatud selliselt, et see oli seotud Apple'i kaubamärgiga toodete garantii ja nende toodete parandamise programmidega, parandusteenuste osutajate võrgustiku juhtimisega ning klientidele pakutava telefonitoega. Ülesandeid, mida konkreetselt ASI filiaal täitis, on kirjeldatud selliselt, et need seisnesid toodetel esinevaid vigu puudutavate andmete kogumises ning nende vigade ja Ameerika Ühendriikides asuvatele analüüsimeeskondadele edasi saadetud tagastatud toodete seires (*monitoring*). Lisaks sellele on märgitud, et ASI filiaal vastutas Apple'i kontsernis tsentraliseeritult volitatud parandusteenuste osutajate võrgustiku juhtimise ning selles teenuseosutajate võrgustikus parandamiseks vajalike osade turustamise eest. See kirjeldus on samasugune nagu kirjeldus, mis sisaldub Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruandes. Komisjon seda ASI Iiri filiaali poolt AppleCare'i teenuse raames täidetud ülesannete kirjeldust vaidlustanud ei ole.

278 Kohtuistungil kinnitasid ASI ja AOE, et AppleCare oli teenus, mida osutas Iiri filiaal, kes kandis selle teenuse osutamisega seotud infrastruktuuri- ja tööjõukulud. Need töötajad tegelesid eelkõige Apple'i kaubamärgiga toodete kasutajate küsimustele vastamisega telefonitoe (*call center*) kaudu.

279 Mis puudutab Iirimaa ning ASI ja AOE esitatud AppleCare'i teenuse kirjeldust, millele komisjon vaidlustatud otsuses viitab, siis tuleb asuda seisukohale, et tegemist on Apple'i kaubamärgiga toodete kasutajatele pakutava müügijärgse tugiteenusega, mille sisuks on eelkõige puudustega toodete parandamine või asendamine. Seega on Iiri filiaali osutatud tugiteenused oma laadilt pigem ASI vastutusalasse jääva garantii pakkumisega seotud kõrvalteenused. Lisaks sellele ei ole selline müügijärgne teenindus seotud toodete väljatöötamise, arendamise ega tootmisega.

280 Kuigi müügijärgse teeninduse kvaliteedil on oluline mõju kaubamärgi tajumisele ning see võiks olla ajendiks toodete paremaks muutmisel, ei saa see, et ASI Iiri filiaal nende tegevustega tegeles, tuua tingimata kaasa Apple'i intellektuaalomandilitsentside omistamist. Sageli ostetakse müügijärgset teenindust sisse kolmandatelt isikutelt, ilma et kõnealuse äriühingu intellektuaalomand tuleks omistada asjaomasele kolmandast isikust teenuseosutajale.

281 Kolmandaks tuleneb analüüsist, mis puudutab ASI Iiri filiaali tegevust ja sealhulgas neid funktsioone, millele osutades on komisjon põhjendanud Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside omistamist sellele filiaalile, et selle tegevuse sisuks olid rutiinsed funktsioonid Ameerika Ühendriikides asuvatelt juhtidelt saadud juhiste täitmiseks ning ASI tegevusele tervikuna see märkimisväärselt lisandväärtust ei loonud. Sellega seoses tuleb märkida, et ASI filiaali tegevust oli üksikasjalikult analüüsitud eelkõige Apple Inc-i ja Iirimaa esitatud *ad hoc*

aruannetes. Neis kahes aruandes kirjeldati seda tegevust kui varustamise, müügi ja turustamisega seotud väikese riskiga tegevust, mis leiti olevat rutiinset laadi. Kuigi komisjon viimati nimetatud kvalifikatsiooniga ei nõustu, ei ole ta Iirimaa ning Apple Inc-i esitatud selle tegevuse ja nende funktsioonide kirjeldust kui sellist ümber lükanud.

282 Neljandaks leidis komisjon, et ASI Iiri filiaali selline tegevus ja funktsioonid eeldasid Apple'i kaubamärgi kasutamise võimalust. Kuigi ASI Iiri filiaali tegevus mõjutas Apple'i kaubamärgi kuvandit ja mainet ning eeldas Apple'i kontserni intellektuaalomandi kasutamist, oli kaubamärgi kasutamise võimalus ja selle kasutamine võimalik tagada konkreetselt selle filiaali kasutusvajadusi hõlmavate litsentsidega, ilma et selleks oleks olnud vajalik kõigi kõnealuste intellektuaalomandilitsentside omistamine. Seetõttu ei ole komisjon nende argumentidega suutnud tõendada, et need ASI-le kuuluvad Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid tuli omistada tema filiaalile.

283 Olles analüüsinud ASI Iiri filiaali tegevust ja funktsioone, mida komisjon pidas sellisteks, millega on põhjendatav ASI-le kuuluvate Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside omistamine sellele filiaalile, tuleb asuda seisukohale, et tegemist on eelkõige kõrvaltegevustega ning teadus- ja arendustegevuse ning Apple'i kaubamärgiga toodete turustamist puudutavate väljaspool seda filiaali välja töötatud ja kehtestatud poliitikate ja strateegiate elluviimisega.

284 Neil asjaoludel tuleb Iirimaa ning ASI ja AOE eeskujul asuda seisukohale, et komisjon on ekslikult leidnud, et ASI Iiri filiaali tegevuse ja funktsioonidega on põhjendatav Apple'i intellektuaalomandilitsentside ning nendelt saadud tulu omistamine sellele filiaalile.

b) AOE Iiri filiaali tegevus

285 Nagu eespool punktis 10 märgitud, vastutab AOE Iiri filiaal lauaarvutite iMac, sülearvutite MacBook ja teiste arvutitarvikute tootmise ja kokkupaneku eest. See tegevus toimub Iirimaal. Need tooted tarnib ta seotud partneritele Apple'i kontserni sees.

286 AOE Iiri filiaali kohta on komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 301 märkinud, et see filiaal töötas välja protsesse ja tootmisalast oskusteavet ning täitis Apple'i kaubamärgi väärtuse hoidmiseks vajalikke kvaliteedi tagamise ja kontrollimise funktsioone.

287 Lisaks sellele märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 301 ja 302, et 1991. aasta eelotsuses oli arvesse võetud selle filiaaliga seotud kulusid, mis olid hõlmatud kulude jagamise kokkuleppega, ning 2007. aasta eelotsuses oli ette nähtud, et [*konfidentsiaalne*]% tema käibest on intellektuaalomandi tasu. Nende asjaolude pinnalt leidis komisjon, et Iirimaa asutused oleksid pidanud asuma seisukohale, et AOE Iiri filiaal osales intellektuaalomandi väljatöötamises või Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside haldamises ja kontrollimises.

288 Esiteks saab ka AOE Iiri filiaali puhul lähtuda eespool punktides 259–272 esitatud kaalutlustest, kuivõrd kvaliteedikontrolli, teadus- ja arendusüksuste juhtimise ja ettevõtlusriskide juhtimise funktsioone puudutavad argumendid on komisjon esitanud ühtmoodi nii ASI kui ka AOE Iiri filiaalide suhtes.

289 Teiseks, konkreetselt tootmisega seotud protsesside ja oskusteabe osas ei ole poolte vahel vaidlust selle üle, et AOE Iiri filiaal neid funktsioone reaalselt täitis. Iirimaa ning ASI ja AOE vaidlustavad aga järeldused, mille komisjon sellest teinud on.

290 Siinkohal tuleb märkida, et tegemist on protsesside ja oskusteabega, mille AOE Iiri filiaal on ise oma tootmistegevuse raames välja arendanud. Kuigi need elemendid võiksid teatud intellektuaalomandiõiguste kaitse alla kuuluda, on tegemist kitsa ning ainult selle filiaali tegevusega seotud valdkonnaga. Seetõttu ei saa sellega põhjendatav olla kõigi Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside omistamine sellele filiaalile.

291 Kolmandaks – nagu Iirimaa ning ASI ja AOE väidavad ja komisjon möönab – on AOE Iiri filiaali poolt Apple'i kontserni intellektuaalomandisse tehtud panust vaidlusalustes eelotsustes arvesse võetud.

292 Esiteks, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 302 märkis, võeti 1991. aasta eelotsuse puhul AOE maksustatava kasumi arvutamisel aluseks võetavate tegevuskulude hulgas arvesse ka kulud, mille AOE Iiri filiaal kandis vastavalt kulude jagamise kokkuleppele. Seega võeti üht osa Apple'i kontserni intellektuaalomandist arvesse AOE maksustatava kasumi teatud osa arvutamisel. Komisjon aga ei ole esitanud ühtki tõendit, mis toetaks vaidlustatud otsuse põhjenduses 302 esitatud argumenti, et kuivõrd üht osa Apple'i intellektuaalomandilitsentsidega seotud kuludest võeti arvesse AOE maksustatava kasumi arvutamisel, siis oleksid Iirimaa asutused pidanud omistama kõik Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid AOE Iiri filiaalile.

293 Teiseks on 2007. aasta eelotsuse puhul konkreetselt AOE Iiri filiaali tootmistegevusega seotud intellektuaalomandi olemasolu ja sellele vastava tasu maksmist sõnaselgelt tunnustatud seeläbi, et selle filiaali välja töötatud intellektuaalomandilt saadud tulu on lisatud AOE maksustatava kasumi arvutamise valemisse. Sellega seoses ei ole komisjon esitanud ühtki tõendit, mis toetaks vaidlustatud otsuse põhjenduses 303 esitatud argumenti, et kuivõrd AOE Iiri filiaali välja töötatud intellektuaalomandiga seoses maksti tasusid, siis osales see filiaal kogu Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud litsentside arendamises, haldamises ja kontrollimises. Asjaolu, et AOE Iiri filiaalile omistati konkreetselt selle filiaali tootmistegevuse raames välja töötatud intellektuaalomandi eest saadud tasud, ei tähenda aga seda, et talle tuleb omistada ka kogu Apple'i intellektuaalomandiga seotud litsentsid.

294 Seetõttu ei võinud komisjon sellest, et AOE Iiri filiaal osales tema enda vastutusalasse jäävate toodete tootmisega seotud protsesside ja oskusteabe loomises, järeldada, et sellele filiaalile oleks tulnud omistada kogu Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud kasum.

295 Neil asjaoludel tuleb Iirimaa ning ASI ja AOE eeskujul asuda seisukohale, et komisjon on ekslikult leidnud, et AOE Iiri filiaali funktsioonide ja tegevusega on põhjendatav Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside ja neist saadud tulu omistamine sellele filiaalile.

c) Väljaspool ASI ja AOE filiaale toimunud tegevus

296 Nagu eespool punktides 37–40 märgitud, on komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjenduste aluseks tees, mille kohaselt oleks ASI-le ja AOE-le kuuluvad Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid tulnud omistada nende Iiri filiaalidele tulenevalt sellest, et väljaspool neid filiaale ei olnud ASI-l ja AOE-l ei füüsilist tegevuskohta ega töötajaid, kes oleksid saanud tagada võtmefunktsioonide täitmise ja kõnealuste litsentside haldamise, kuna ainsana oli ASI ja AOE siseselt reaalne tegevuskoht ja töötajad neil filiaalidel.

297 Käsitleda tuleb neid Iirimaa ning ASI ja AOE poolt komisjoni teesi vaidlustamiseks esitatud argumente, mille kohaselt oli Apple'i kontsernis strateegiliste otsuste vastuvõtmine koondunud Cupertinosse ning ASI ja AOE viisid need otsused täide oma juhtimisorganite kaudu, ilma et nende Iiri filiaalid oleksid sellest otsustamisest aktiivselt osa võtnud.

1) Strateegiliste otsuste tegemine Apple'i kontsernis

298 Iirimaa ning ASI ja AOE väidavad, et Apple'i kontserni tegevuse „raskuskese" oli Cupertinos, mitte Iirimaal. Nimelt tehti kõik, eelkõige Apple'i kontserni toodete väljatöötamist ja arendamist puudutavad strateegilised otsused vastavalt kogu kontserni hõlmavale ülemaailmsele äristrateegiale Cupertinos. Selle tsentraliseeritult otsustatud strateegia viisid ellu kontserni kuuluvad äriühingud, eelkõige ASI ja AOE, mis tegutsesid, nagu iga teine äriühing, oma juhtimisorganite kaudu vastavalt kehtivatele äriühinguõiguse normidele.

299 Siinkohal tuleb eelkõige märkida, et ASI ja AOE esitasid haldusmenetluses ja ka käesolevas kohtumenetluses esitatud kirjalike seisukohtade toetuseks tõendid selle kohta, et Apple'i kontsernis tegid strateegilisi otsuseid tsentraliseeritult direktorid Cupertinos ning seejärel viisid need üksteisele järgnevate etappidena ellu erinevad kontserni kuuluvad üksused, nagu ASI ja AOE. Need tsentraliseeritud protsessid puudutasid eelkõige hindade määramist ja kogu Apple'i kontserni rahvusvahelist tegevust käsitlevaid raamatupidamise, finantseerimise ja käibevahenditega seotud otsuseid, mis tehti tsentraliseeritult emaettevõtja Apple Inc-i juhtimisel.

300 Konkreetsemalt Apple'i kontserni intellektuaalomandi allikaks oleva teadus- ja arendustegevuse valdkonna otsustega seoses on ASI ja AOE esitanud tõendid, mis kinnitavad, et otsused, mis puudutasid arendatavaid tooteid, mida pidid seejärel turustama asuma eelkõige ASI ja AOE, ning teadus- ja arendustegevuse strateegiat, mida eelkõige nemad järgima pidid, tegid ja viisid ellu Cupertinos asuvad kontserni juhid. Samuti nähtub neist tõenditest, et uute toodete turuletoomise strateegiad ning eelkõige turustamise korraldamise Euroopa turgudel mitu kuud enne toote turuletoomise ette nähtud kuupäeva kehtestasid Apple'i kontserni tasandil eelkõige kontserni juhid (*Executive Team*) kontserni peadirektori juhtimisel Cupertinos.

301 Peale selle ilmneb toimikust, et lepingud kolmandate osapooltega (*Original Equipment Manufacturers* või OEMid), kes vastutasid suure osa ASI poolt müüdavate toodete tootmise eest, rääkisid läbi ja sõlmisid kas vahetult oma direktorite või volituse alusel tegutsenud isikute vahendusel emaettevõtja Apple Inc. ja ASI. Samuti on ASI ja AOE esitanud tõendeid läbirääkimiste ja lepingute sõlmimise kohta selliste klientidega nagu telekommunikatsioonioperaatorid, kes tagavad suure osa Apple'i kaubamärgiga toodete, eelkõige mobiiltelefonide jaemüügist. Neist tõenditest ilmneb, et kõnealuseid läbirääkimisi pidasid Apple'i kontserni juhid, kes tegid seda eesmärgiga sõlmida lepingud, mille allkirjastasid Apple'i kontserni jaoks kas vahetult oma direktorite või volituse alusel tegutsenud isikute vahendusel Apple Inc. ja ASI.

302 Seega, kuivõrd on ilmnenud, et eelkõige Apple'i kontserni intellektuaalomandi allikaks olevad Apple'i kontserni toodete arendamist puudutavad strateegilised otsused tehti kogu Apple'i kontserni jaoks Cupertinos, on komisjon ekslikult leidnud, et ASI-le ja AOE-le kuulunud litsentside esemeks oleva Apple'i kontserni intellektuaalomandi haldamine oli tingimata nende Iiri filiaalide ülesanne.

2) Otsuste tegemine ASIs ja AOEs

303 Seoses ASI ja AOE suutlikkusega teha nende põhilisi funktsioone puudutavad otsused oma juhtimisorganite kaudu tuleb märkida, et komisjon on ise tuvastanud, et asjaomasel perioodil olid juhatused olemas ja toimusid regulaarsed koosolekud, ning esitanud vaidlustatud otsuse tabelites nr 4 ja 5 väljavõtted nende koosolekute protokollidest, mis neid asjaolusid kinnitavad.

304 See, et juhatuste koosolekute protokollidest ei nähtu Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside haldamist, kulude jagamise kokkulepet ja olulist äritegevust puudutavate otsuste üksikasju, ei välista selliste otsuste endi olemasolu.

305 Vaidlustatud otsuse tabelites nr 4 ja 5 komisjoni poolt ära toodud protokollide väljavõtteid silmas pidades on nende kokkuvõtlik laad piisav mõistmaks, kuidas tehti igal maksustamisaastal äriühingu jaoks võtmetähtsusega otsuseid, nagu raamatupidamise aastaaruannete heakskiitmine, ja kuidas neid asjaomaste juhatuste protokollides kajastati.

306 Nii puudutasid neis protokollides fikseeritud juhatuste otsused enamjaolt (ja mitu korda aastas) dividendi maksmist, direktorite aruannete heakskiitmist ning direktorite ametisse nimetamist või ametist vabastamist. Lisaks sellele puudutasid need otsused harvem ka tütarettevõtjate asutamist või teatud direktoritele volituste andmist erinevateks tegevusteks, nagu pangakontode haldamine; suhtlemine valitsusasutuste ja muude avaliku sektori asutustega; auditeerimine; kindlustamine; vara rentimine, hankimine ja müümine; kaubatarnete vastuvõtmine ja äritehingud. Lisaks tuleneb neist protokollidest, et üksikutele juhtidele olid delegeeritud väga laialdased juhtimisvolitused.

307 Kulude jagamise kokkuleppega seoses ilmneb ASI ja AOE esitatud teabest, et nende juhatuse liikmed allkirjastasid asjasse puutuval perioodil selle kokkuleppe erinevaid versioone, tehes seda Cupertinos.

308 Lisaks sellele asus ASI ja AOE esitatud üksikasjalike andmete kohaselt nii ASI kui ka AOE puhul Iirimaal ainult üks direktor kokku vastavalt neljateistkümnest ja kaheksast direktorist, kes kuulusid ASI ja AOE juhatusse kõigil maksustamisaastatel, mil vaidlusalused eelotsused kehtisid.

309 Seetõttu on komisjon asunud ekslikult seisukohale, et väljaspool Iiri filiaale ei olnud ASI ja AOE oma juhtimisorganite ja eelkõige juhatuste kaudu ning vajaduse korral nende volitusi üksikutele juhtidele edasi delegeerides suutelised kõnealuste äriühingute olulisi funktsioone täitma.

d) Kokkuvõte Apple'i kontsernisisese tegevuse kohta

310 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et käesoleval juhul ei ole komisjon suutnud tõendada, et pidades silmas ühelt poolt ASI ja AOE Iiri filiaalide reaalset tegevust ja funktsioone ning teiselt poolt väljaspool neid filiaale tehtud ja ellu viidud strateegilisi otsuseid, oleks ASI ja AOE Iirimaal maksustatava aastakasumi kindlaksmääramiseks tulnud Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid omistada neile Iiri filiaalidele.

311 Neil asjaoludel tuleb nõustuda Iirimaa poolt kohtuasjas T-778/16 esitatud esimeses väites ning ASI ja AOE poolt kohtuasjas T-892/16 esitatud kolmandas ja neljandas väites sisalduvate etteheidetega, mis puudutavad komisjoni hinnanguid ASI ja AOE Iiri filiaalide tegevusega ja väljaspool neid filiaale toimunud tegevusega seotud faktilistele asjaoludele.

4. Kokkuvõte seoses komisjoni hinnanguga valikulise eelise olemasolule esimese võimalusena esitatud põhjenduste alusel

312 Võttes arvesse eespool punktis 249 sedastatut, mis puudutab komisjoni antud ekslikke hinnanguid seoses asjaomase olukorra suhtes kohaldamisele kuuluva Iiri maksuõiguse kohase tavalise maksustamisega, ning eespool punktis 310 sedastatut, mis puudutab komisjoni ekslikke hinnanguid seoses Apple'i kontsernisisese tegevusega, tuleb nõustuda väidetega, mille kohaselt ei ole komisjon esimese võimalusena esitatud põhjendustes suutnud tõendada, et Iirimaa maksuhaldur andis vaidlusaluseid eelotsuseid tehes ASI-le ja AOE-le eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

313 Seega ei ole vaja käsitleda väiteid, millega soovitakse vaidlustada komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendustes antud hinnanguid kõnealuste meetmete valikulisusele ja nende põhjendamatusele.

314 Seega tuleb järgmiseks käsitleda Iirimaa ning ASI ja AOE väiteid, millega vaidlustatakse hinnangud, mille komisjon on andnud vaidlustatud otsuses teise võimalusena ja alternatiivselt esitatud põhjendustes.

E. Väited, millega vaidlustatakse komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes antud hinnangud (neljas väide kohtuasjas T-778/16 ja kaheksas väide kohtuasjas T-892/16)

315 Vaidlustatud otsuses teise võimalusena esitatud põhjendustes (põhjendused 325–360) leidis komisjon, et isegi kui Iirimaa maksuhaldur nõustus põhjendatult sellega, et Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentse ei tule omistada nende Iiri filiaalidele, tõid vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodid igal juhul kaasa tulemuse, mis erineb reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedasest suurusest, kuna need meetodid alahindavad ASI ja AOE Iirimaal maksustatavat aastakasumit.

316 Konkreetsemalt on komisjon eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 328–330 leidnud, et vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodid on ühepoolsed kasumi omistamise meetodid, mis sarnanevad OECD siirdehindade suunistes ette nähtud tehingupõhise tootluse meetodiga.

317 Komisjoni hinnangul olid aga vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodites vead, mis puudutasid esiteks ASI ja AOE Iiri filiaalide valimist ühepoolsete kasumi omistamise meetodite lähtepunktiks ehk „hinnatavaks osapooleks" (vaidlustatud otsuse põhjendused 328–333), teiseks tegevuskulude valimist kasumlikkuse näitajaks (vaidlustatud otsuse põhjendused 334–345) ja kolmandaks aktsepteeritud tulumäärasid (vaidlustatud otsuse põhjendused 346–359). Komisjoni hinnangul kaasnes igaühega neist vigadest see, et nende äriühingute maksukoormus Iirimaal jäi väiksemaks võrreldes kontserni mittekuuluvate äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastas turul vaba konkurentsi tingimustes läbi räägitud hindu (vaidlustatud otsuse põhjendus 360).

318 Seega tuleb tõdeda, et kõigi komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes antud hinnangutega soovitakse tõendada, et ASI ja AOE said eelise tulenevalt sellest, et vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodid ei andnud tulemuseks reaalturuväärtusele vastavat kasumit.

319 Siinkohal tuleb märkida, et eelkõige OECD siirdehindade suuniste puhul ei saa üksnes metoodiliste ettekirjutuste eiramisest teha järeldust, et arvutatud kasum ei vasta reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedasele suurusele, või veel vähem, et arvutatud kasum on väiksem kasumist, mis oleks pidanud saadama siirdehindade määramise meetodi õige kohaldamise korral. Ainuüksi metoodilise vea tuvastamisest ei piisa tõendamaks, et vaidlusalused maksumeetmed andsid nende meetmete adressaatidele eelise. Lisaks peab komisjon tõendama, et tuvastatud metoodilised vead tõid kaasa nende meetmete adressaatide maksustatava kasumi ja seega neil lasuva maksukoormuse vähenemise võrreldes maksukoormusega, mis oleks neil lasunud liikmesriigi tavaliste maksustamiseeskirjade kohaldamise korral, kui kõnealuseid maksumeetmeid ei oleks olnud.

320 Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades tuleb analüüsida Iirimaa ning ASI ja AOE argumente, millega vaidlustatakse need komisjoni hinnangud, mis on kokku võetud eespool punktides 315–317.

321 Kõigepealt osutavad Iirimaa ning ASI ja AOE komisjoni hinnangute kohta tehtavates etteheidetes tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisele ning sellele, et komisjon võttis aluseks OECDs välja töötatud aktid. Seejärel vaidlevad Iirimaa ning ASI ja AOE vastu komisjoni poolt esile toodud kolmele konkreetsele metoodilisele veale ehk vigadele, mis puudutasid ASI ja AOE Iiri filiaalide valimist kasumi omistamise meetodi „hinnatavaks osapooleks“, tegevuskulude valimist kasumlikkuse näitajaks ning vaidlusalustes eelotsustes aktsepteeritud tulumäärasid.

1. Vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodi hindamine lähtuvalt tehingupõhise tootluse meetodist

322 Sisuliselt on poolte vahel vaidlus küsimuses, mil määral võis komisjon teise võimalusena esitatud põhjendustes tugineda heakskiidetud OECD lähenemisviisis viidatud OECD siirdehindade suunistes kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõttele. Konkreetsemalt on poolte vahel vaidlus küsimuses, kas komisjon võis eelkõige suunistes ette nähtud tehingupõhise tootluse meetodit kasutades kontrollida, kas vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetod tõi kaasa ASI ja AOE maksustatava kasumi vähenemise võrreldes sarnases olukorras oleva äriühingu kasumiga.

323 Heakskiidetud OECD lähenemisviisi kohaldamisega seoses tuleb esimesena silmas pidada eespool punktides 233–245 esitatud kaalutlusi. Kuigi heakskiidetud OECD lähenemisviis ei olnud Iirimaa maksuõiguse osa, siis viis, kuidas Iirimaa maksuhaldur TCA 97 § 25 kohaldas, kattus sisuliselt põhiosas heakskiidetud OECD lähenemisviisis välja pakutud analüüsiga. Esiteks tuleb TCA 97 § 25 kohaldamisel – nagu Iirimaa seda oma hagiavalduses kirjeldas ning nagu kohtuistungil kinnitati – analüüsida seda, milliseid funktsioone filiaalid täitsid, milliseid varasid nad kasutasid ja milliseid riske kandsid, mis sisuliselt vastab heakskiidetud OECD lähenemisviisi esimesele analüüsietapile. Teiseks tuleb selle analüüsi teise etapiga seoses silmas pidada, et heakskiidetud OECD lähenemisviisis viidatakse OECD siirdehindade suunistele. Seejuures ei vaidle ei Iirimaa ega ASI ja AOE vastu eelkõige vaidlustatud otsuse põhjenduses 265 sisalduvale komisjoni väitele, et vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodid sarnanevad OECD siirdehindade suunistes osutatud siirdehindade kindlaksmääramise ühepoolsete meetoditega, nagu tehingupõhise tootluse meetod.

324 Teisena tuleb märkida, et haldusmenetluses esitasid Iirimaa ning Apple Inc. vastavalt oma maksunõustajate koostatud *ad hoc* aruanded, milles tugineti nimelt tehingupõhise tootluse meetodile tõendamaks, et ASI ja AOE Iirimaal maksustatav kasum, mis vaidlusaluste eelotsuste

alusel Iirimaal tegelikult deklareeriti, jäi reaalturuväärtuse vahemikku. Iirimaa ega ASI ja AOE ei saa komisjonile ette heita, et viimane tugines teise võimalusena esitatud põhjendustes heakskiidetud OECD lähenemisviisile ja kasutas tehingupõhise tootluse meetodit, kui nad ise tuginesid sellele haldusmenetluses.

325 Eeltoodut silmas pidades tuleb tagasi lükata etteheited selle suhtes, et kontrollimaks, kas vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetod tõi kaasa ASI ja AOE maksukoormuse vähenemise, kasutas komisjon eelkõige OECD siirdehindade suunistes ette nähtud tehingupõhise tootluse meetodit.

326 Neil asjaoludel tuleb selleks, et hinnata, kas komisjon on suutnud tõendada, et vaidlusalused eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le eelise, järgmiseks käsitleda komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamist puudutavaid Iirimaa ning ASI ja AOE argumente.

327 Seejuures on poolte vahel vaidlus kolme vea üle, mille komisjon vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodite puhul tuvastas ja mis puudutavad esiteks filiaalide valimist hinnatavaks osapooleks, teiseks tegevuskulude valimist kasumlikkuse näitajaks ning kolmandaks aktsepteeritud tulumäärasid.

2. Kasumi omistamise meetodite kasutamisel ASI ja AOE Iiri filiaalide valimine „hinnatavaks osapooleks“

328 Oluline on silmas pidada, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 328–333 märkis komisjon, et isegi kui Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside omistamine ASI ja AOE peakontoritele oli õige, ei saanud viimased täita keerulisi funktsioone ilma töötajate ja füüsilise tegevuskohata. Seevastu täitsid Iiri filiaalid komisjoni hinnangul intellektuaalomandiga seotud funktsioone, mis olid EMEIA piirkonnas selle kaubamärgi edendamise ja tuntuse seisukohast esmatähtsad. Komisjon järeldas sellest, et ASI ja AOE Iiri filiaalide valimine hinnatavateks osapoolteks oli ekslik.

329 Siinkohal tuleb märkida, et tehingupõhise tootluse meetod on ühepoolne siirdehindade kindlaksmääramise meetod. Selle meetodi puhul määratakse sobivast alusest lähtudes kindlaks puhaskasum, mille maksukohustuslane ehk „hinnatav osapool“ ühest kontrollitavast tehingust või kontrollitavatest omavahel tihedalt seotud või jätkuvatest tehingutest saab. Selle sobiva aluse kindlaksmääramiseks tuleb valida kasumlikkuse näitaja, nagu kulud, müük või vara. Kontrollitavast tehingust maksukohustuslase poolt saadava puhaskasumi näitaja tuleb kindlaks teha lähtuvalt puhaskasumi näitajast, mille sama maksukohustuslane või sõltumatu ettevõtja oleks sarnaste tehingute korral saavutanud vabal turul. Tehingupõhise tootluse meetodi puhul tuleb seega määrata kindlaks tehingu üks pool, kelle osas näitajat hinnatakse. See ongi „hinnatav osapool“.

330 Vastavalt OECD 2010. aasta siirdehindade suunistele, millele komisjon on eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 94 ja 255 osutanud kui kasulikele suunistele ja millele on esitatud *ad hoc* aruannetes tuginenud ka Iirimaa ja Apple Inc., peab hinnatava osapoole valik olema kooskõlas tehingu funktsionaalse analüüsiga. Lisaks sellele on märgitud, et üldjuhul on hinnatavaks osapooleks see, kelle suhtes saab siirdehindade meetodit kohaldada kõige usaldusväärsemalt ja kelle puhul on võrreldavad andmed kõige usaldusväärsemalt võimalik kindlaks teha. Kõige sagedamini on selleks osapool, kelle funktsiooni on lihtsam analüüsida.

331 Esiteks tuleb rõhutada, et vaidlustatud otsuses ja eelkõige selle põhjenduses 333 piirdus komisjon üksnes väitega, et hinnatava üksuse määratlemisega seotud viga tõi kaasa ASI ja AOE maksustatava kasumi vähenemise.

332 Ent nagu eespool punktis 319 märgitud, ei piisa kasumi omistamise meetodi kohaldamisel üksnes metoodiliste ettekirjutuste eiramisest järeldamaks, et arvutatud kasum ei vasta reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedasele suurusele, või veel vähem, et arvutatud kasum on väiksem kasumist, mis oleks pidanud saadama siirdehindade määramise meetodi õige kohaldamise korral.

333 Seetõttu üksnes see, et komisjon tuvastas vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud ASI ja AOE Iiri filiaalidele kasumi omistamise meetodi puhul hinnatava osapoole valikut puudutava metoodilise vea, ei ole eraldivõetuna piisav – isegi kui selline viga esines – tõendamaks, et kõnealused eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le eelise. Komisjon oleks pidanud nimelt tõendama ka seda, et selline viga tõi kaasa nende kahe äriühingu maksustatava kasumi vähenemise ulatuses, milles see ei oleks vähenenud, kui neid eelotsuseid ei oleks olnud. Käesoleval juhul ei ole komisjon aga esitanud tõendeid selle kohta, et ASI ja AOE Iiri filiaalide valimine hinnatavateks osapoolteks tõi kaasa nende äriühingute maksustatava kasumi vähenemise.

334 Teiseks ja igal juhul tuleb märkida, et tehingupõhise tootluse meetodi puhul on kõigepealt vaja valida hinnatav osapool, lähtudes eelkõige selle osapoole täidetavatest funktsioonidest, et seejärel oleks võimalik välja arvutada nende funktsioonidega seotud tehingust saadav tasu. Asjaolu, et tavaliselt valitakse selleks pool, kes täidab kõige lihtsamaid funktsioone, ei määra ära seda, milliseid funktsioone valitud osapool reaalselt täidab, ega seda, kuidas tehakse kindlaks nende funktsioonide eest makstav tasu.

335 OECD siirdehindade suunistes ei ole ette kirjutatud, milline tehingu osapool valida tuleb, vaid on soovitatud valida ettevõtja, kelle puhul on võimalik välja selgitada usaldusväärsed andmed kõige vahetumalt võrreldavate tehingute kohta. Seejärel on täpsustatud, et see tähendab sageli sellise seotud ettevõtja valimist, kes on tehingus osalevatest ettevõtjatest kõige vähem keerukas ja kellel ei ole suure väärtusega mittemateriaalset vara ega ainulaadsete omadustega vara. Sellest tuleneb, et suunistes ei ole nõutud, et tingimata tuleb valida kõige vähem keerukas üksus, vaid üksnes, et suunistes on soovitatud valida üksus, mille kohta on olemas kõige rohkem usaldusväärseid andmeid.

336 Seega, kui hinnatava osapoole funktsioonid on õigesti kindlaks tehtud ja nende funktsioonide eest saadud tasu õigesti välja arvutatud, ei ole tähtsust sellel, kas hinnatavaks osapooleks valiti üks või teine osapool.

337 Kolmandaks tuleb silmas pidada, et teise võimalusena esitatud põhjendustes on komisjon lähtunud eeldusest, et Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid olid õigesti omistatud ASI ja AOE peakontoritele.

338 Sellega seoses tuleb märkida, nagu Iirimaa ning ASI ja AOE õigesti rõhutavad, et sellise ettevõtja jaoks nagu Apple'i kontsern, kelle majandusmudel rajaneb eelkõige tehnoloogiaalasel innovatsioonil, on intellektuaalomand võtmetähtsusega vara. OECD siirdehindade suuniste seisukohast võib seda intellektuaalomandit käesoleval juhul käsitada seega ainulaadsete omadustega varana.

339 Ent nagu heakskiidetud OECD lähenemisviisist ilmneb, tähendab ainuüksi asjaolu, et intellektuaalomand kuulub ühele osapoolele, selliste ettevõtjate puhul nagu Apple'i kontsern põhimõtteliselt seda, et see osapool peab täitma märkimisväärses mahus selle immateriaalse varaga seotud inimtöö-funktsioone, näiteks aktiivselt välja töötama ja juhtima arendusprogrammi, mille tulemusena intellektuaalomand tekib. Seega saab intellektuaalomandi omistamist ettevõtja ühele osale käsitada märgina sellest, et see osapool täidab keerulisi funktsioone.

340 Sellest tuleneb, et komisjon ei saa teise võimalusena esitatud põhjendustes väita, et Apple'i kontserni intellektuaalomand oli õigesti omistatud ASI ja AOE peakontoritele, ning samal ajal väita, et selle intellektuaalomandiga seotud keerulisi funktsioone täitsid nende kahe ettevõtja Iiri filiaalid, esitamata ühtki tõendit nende filiaalide poolt selliste keeruliste funktsioonide reaalse täitmise kohta.

341 Seevastu, nagu eespool punktides 281 ja 290 tõdetud, ei ole komisjon suutnud käesoleval juhul tõendada, et need filiaalid tegelikult Apple'i intellektuaalomandi seisukohast määrava tähtsusega funktsioone täitsid ja otsuseid tegid, eelkõige mis puudutab selle intellektuaalomandi väljatöötamist, loomist ja arendamist.

342 Neljandaks tuleb märkida, et vaidlusaluste eelotsuste aluseks on ASI ja AOE Iiri filiaalide funktsioonide kirjeldused, mis sisaldusid Apple'i kontserni poolt Iirimaa maksuhaldurile esitatud taotlustes. Nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 54–57, seisnevad need funktsioonid ASI filiaali puhul Apple'i kaubamärgiga toodete hankimises, müümises ja turustamises seotud osapooltele ja kolmandatest isikutest klientidele EMEIA piirkonnas ning AOE filiaali puhul teatud konkreetsesse tootevalikusse kuuluvate arvutitoodete valmistamises ja kokkupanekus.

343 Tuleb aga tõdeda, et esmapilgul saab neid funktsioone pidada lihtsasti tuvastatavateks ja mitte eriti keerukateks. Ühelgi juhul ei ole nende näol tegemist selliste ainulaadsete ja eriliste funktsioonidega, mida puudutavaid võrreldavaid andmeid oleks raske leida. Vastupidi, tegemist on ettevõtjatevahelistes ärisuhetes igapäevaste ja võrdlemisi standardset laadi funktsioonidega.

344 Teave, mille Apple'i kontsern Iirimaa maksuhaldurile enne vaidlusaluste eelotsuste tegemist esitas, oli ASI ja AOE Iiri filiaalide funktsioonide, varade ja riskide osas muidugi väga kasin. Vaidlusalused eelotsused võeti nimelt vastu pärast seda, kui Apple'i kontserni maksunõustajad olid saatnud Iirimaa maksuhaldurile mõned kokkuvõtlikud kirjad, milles nad kirjeldasid lühidalt ASI ja AOE filiaalide tegevust ning pakkusid välja nende kahe äriühingu Iirimaal maksustatava kasumi arvutamise metoodika. Selle kirjavahetuse sisu on võrdlemisi ebamäärane ning sealt nähtub, et nende äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramisel said määravaks kahel Iirimaa maksuhalduri ja Apple'i kontserni maksunõustajate vahelisel kokkusaamisel toimunud arutelud, ilma et nende filiaalide funktsioone puudutavat objektiivset ja üksikasjalikku analüüsi ja neile funktsioonidele hinnangu andmist oleks dokumenteeritud.

345 Seega erinevalt *ad hoc* aruannetest, mille Iirimaa ja Apple Inc. esitasid haldusmenetluses *ex post facto*, ei esitatud Iirimaa maksuhaldurile enne vaidlusaluste eelotsuste tegemist ühtki kasumi omistamise aruannet ega mingisugust lisateavet.

346 Lisaks sellele – nagu ka kohtuistungil kinnitati – ei täiendatud enne 1991. aasta eelotsuse tegemist ASI ja AOE Iiri filiaalide tegevuse kohta esitatud teavet märkimisväärselt enne 2007. aasta eelotsuse tegemist ega ajakohastatud seda hiljem.

347 Iirimaa maksuhaldurile Iiri filiaalide poolt tegelikult täidetud funktsioone puudutavate tõendite esitamata jätmist ning nimetatud filiaalidele omistatava maksustatava kasumi kindlaksmääramisel selliste tõendite hindamata jätmist saab käsitada metoodilise veana TCA 97 § 25 kohaldamisel, kuna see säte nõuab kõigepealt filiaalide täidetud funktsioonide, nende poolt kasutatud varade ja kantud riskide analüüsimist.

348 Olgu see metoodiline viga aga nii kahetsusväärne kui tahes, ei võinud komisjon ELTL artikli 107 alusel riigiabi kontrollides piirduda vaid selle äramärkimisega, et kasumi omistamise meetodi kohaldamisel valiti ekslikult hinnatavateks osapoolteks ASI ja AOE Iiri filiaalid, tõendamata, et nende filiaalide poolt reaalselt täidetud funktsioonid olid eriliselt keerukad, ainulaadsed ja raskesti selgelt piiritletavad, mistõttu ei olnud sellise ühepoolse kasumi omistamise meetodi kasutamiseks vajalikud võrreldavad andmed tuvastatavad või usaldusväärsed, ning et seetõttu oli selle meetodiga omistatud kasum tingimata väär.

349 Lisaks sellele ning igal juhul – isegi kui kasumi omistamise meetodis selline viga esines – peab komisjon, nagu eespool punktides 319 ja 332 märgitud, tõendama, et kõnealune kasumi omistamine tõi kaasa asjaomaste äriühingute maksukoormuse vähenemise võrreldes maksukoormusega, mis oleks neil lasunud siis, kui vaidlusaluseid eelotsuseid ei oleks olnud, mistõttu nad said reaalselt eelise.

350 Komisjon ei ole teise võimalusena esitatud põhjendustes aga esitanud ühtki tõendit tõendamaks, et selline Iirimaa maksuhaldurile teabe esitamata jätmisega seotud metoodiline viga tõi vaidlusaluste eelotsuste kohaldamisest tingituna kaasa ASI ja AOE maksubaasi vähenemise.

351 Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades tuleb nõustuda Iirimaa ning ASI ja AOE etteheidetega, mis puudutavad komisjoni järeldust, et vaidlusaluste eelotsuste aluseks olnud kasumi omistamise meetodi kasutamisel oli ASI ja AOE Iiri filiaalide valimine hinnatavateks osapoolteks ekslik.

3. Tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks

352 Kõigepealt tuleb silmas pidada, et vaidlusalustes eelotsustes (vt eespool punktid 12–21) arvutati Iiri filiaalide maksustatav kasum teatud protsendina tegevuskuludest.

353 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 334–345 leidis komisjon, et juhul kui Iiri filiaale võis ühepoolse kasumi omistamise meetodi kasutamisel käsitada hinnatavate osapooltena, oli väär valida kasumlikkuse näitajaks nimetatud filiaalide tegevuskulud. Komisjoni hinnangul peab ühepoolse kasumi omistamise meetodi puhul kasumlikkuse näitaja kajastama hinnatava osapoole täidetud funktsioone, mida see käesoleval juhul ei teinud. Nimelt väitis komisjon, et ASI Iiri filiaali tegevust ja tema poolt kantud riske ning seega tema panust ASI käibesse oleks paremini kajastanud ASI müügikäive, mitte tema Iiri filiaali tegevuskulud.

354 Seetõttu järeldas komisjon (vaidlustatud otsuse põhjendus 345), et kuna vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodi puhul kasutati kasumlikkuse näitajana tegevuskulusid, siis ei kajastanud ASI ja AOE Iirimaal maksustatav kasum reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedast suurust. Sellest tulenevalt andis Iirimaa maksuhaldur ASI-le ja AOE-le tema hinnangul valikulise eelise võrreldes kontserni mittekuuluvate äriühingutega, kelle maksustatav kasum kajastas vaba konkurentsi tingimustes turul läbi räägitud hindasid.

a) Tegevuskulude valimine ASI Iiri filiaali kasumlikkuse näitajaks

355 Konkreetselt ASI Iiri filiaaliga seoses (vaidlustatud otsuse põhjendus 336) leidis komisjon, et asjakohatu oli aluseks võtta tegevuskulusid, mida kasutatakse „üldiselt“ madala riskiga turustajate kasumi analüüsimisel. Komisjon leidis, et ASI Iiri filiaal ei olnud selline turustaja, kuivõrd see filiaal kandis käibe, garantiide ja kolmandatest isikutest töövõtjatega seotud riske.

356 Kõigepealt tuleb märkida, et komisjon ei ole konkreetselt näidanud, millisele allikale ta seda väites tugineb. Lisaks näitab sõna „üldiselt“ kasutamine, et ta ei välistanud seda, et teatud olukordades kasutatakse tegevuskulusid kasumlikkuse näitajana.

357 Peale selle, et komisjoni tees ei ole kuigi täpne, tuleb märkida, nagu Iirimaa ning ASI ja AOE õigesti leiavad, et see ei ole kooskõlas OECD siirdehindade suunistega, millele komisjon teise võimalusena esitatud põhjendustes tugineb. Nende suuniste punktist 2.87 tuleneb nimelt, et kasumlikkuse näitaja peab keskenduma hinnatava osapoole funktsioonide väärtusele, võttes arvesse tema vara ja riske. Seetõttu ei ole nende suuniste kohaselt kasumlikkuse näitaja valik ühtki liiki funktsioonide puhul piiratud, kuni see näitaja kõnealuste funktsioonide väärtust kajastab.

358 Igal juhul tuleb hinnata seda, kas komisjon on suutnud tõendada, et tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ei olnud käesoleval juhul sobiv, ning kuivõrd arvesse tuleb võtta riske, mille pidid kandma filiaalid, siis ka seda, kas komisjon leidis õigesti, et ASI Iiri filiaal kandis käibe, garantiide ja kolmandatest isikutest töövõtjatega seotud riske.

1) Sobiv kasumlikkuse näitaja

359 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 340 ja 341 leidis komisjon, et tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ei olnud sobiv, kuna see valik ei kajastanud adekvaatselt ASI Iiri filiaali kantud riske ja tegevust, ning et sobivam näitaja oleks olnud müügikäive. Samadel põhjustel leidis ta, et selle filiaali täidetud funktsioonide reaalturuväärtusele vastava tasu kindlaksmääramiseks ei sobi ka Iirimaa ja Apple Inc-i *ad hoc* aruannetes kasutatud Berry suhtarv.

360 Esiteks tuleb märkida, et komisjoni sedastatu tugineb sisuliselt teesile, et ASI Iiri filiaali tuleb käsitada üksusena, kes kandis ASI tegevusega seotud riske ja täitis sellega seotud funktsioone, kuna viimane ise seda töötajate ja füüsilise tegevuskoha puudumise tõttu teha ei saanud.

361 Siinkohal tuleb silmas pidada esimese võimalusena esitatud põhjenduste kohta eespool punktis 259 võetud seisukohta, mille kohaselt ei ole filiaalile funktsioonide ja seega kasumi omistamine „välistusmeetodil“ kooskõlas ei Iirimaa õiguse ega heakskiidetud OECD lähenemisviisiga, kuna sellise analüüsiga ei ole võimalik tõendada, et Iiri filiaalid neid funktsioone reaalselt täitsid.

362 Seega, tõendamaks, et ASI Iiri filiaali tegevuskulude valimine tema kasumlikkuse näitajaks oli väär, ei võinud komisjon ASI funktsioone ja tema kantavaid riske omistada tema Iiri filiaalile, tõendamata, et viimane tegelikult neid funktsioone täitis ja neid riske kandis.

363 Teiseks tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 342 viitas komisjon ise OECD siirdehindade suuniste punktile 2.87. Nagu aga eespool punktis 357 osutatud, on neis suunistes märgitud, et sobivaks kasumlikkuse näitajaks võivad olla nii müügikäive kui ka tegevuskulud.

364 Täpsemalt on OECD siirdehindade suuniste punktis 2.87 märgitud, et valitud kasumlikkuse näitaja peab olema sobiv, et tõendada uuritavas tehingus hinnatava osapoole funktsioonide väärtust, võttes arvesse tema varasid ja riske.

365 Komisjon aga, märkides vaidlustatud otsuse põhjendustes 337 ja 338, et tegevuskulude kasutamine kasumlikkuse näitajana ei kajasta käibe, garantiide ja kolmandast isikust töövõtjate käideldud toodetega seotud riske ning et müügikäive oleks kasumlikkuse näitajana sobivam, ei vasta küsimusele, kas tegevuskulud kajastavad õigesti väärtust, mille ASI Iiri filiaal oma funktsioone, varasid ja riske arvesse võttes lõi. Komisjon märgib nimelt ära üksnes selle, et sobiv kasumlikkuse näitaja oleks olnud ASI müügikäive, tõendamata, miks ei kajastanud selle filiaali tegevuskulud käesoleval juhul väärtust, mille see filiaal oma vastutusalas olevate funktsioonide, vara ja riskide kaudu äriühingu tegevusele andis.

366 Kolmandaks tuleb Berry suhtarvuga seoses silmas pidada, et Iirimaa ning Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannetes kasutati seda kasumlikkuse näitajana selleks, et tõendada *ex post facto*, et vaidlusaluste eelotsuste kohaselt ASI-le ja AOE-le omistatud kasumid jäid reaalturuväärtuse vahemikku.

367 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 340 ei nõustunud komisjon käesoleval juhul kasutama seda suhtarvu finantssuhtarvuna reaalturuväärtusele vastava tasu prognoosimisel. Komisjon leidis, et ASI Iiri filiaali olukord ei ole selline, milles võib OECD siirdehindade suuniste kohaselt kasutada Berry suhtarvu.

368 Siinkohal tuleb märkida, et OECD siirdehindade suuniste punktis 2.101, millele komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 342 viitab, on märgitud, et selleks, et Berry suhtarv oleks kontrollitava tehingu tasu hindamiseks sobiv, on vaja esiteks seda, et kontrollitavas tehingus täidetud funktsioonide väärtus oleks proportsionaalne tegevuskuludega, teiseks seda, et kontrollitavas tehingus täidetud funktsioonide väärtust ei mõjutaks oluliselt turustatud toodete väärtus ehk teisisõnu, et see ei oleks proportsionaalne käibega, ning kolmandaks seda, et maksukohustuslane ei täidaks kontrollitavates tehingutes muid märkimisväärseid funktsioone (näiteks tootmine), mille tasustamine peaks toimuma mõnd muud meetodit või finantsnäitajat kasutades.

369 Kõigepealt tuleb märkida, et vaidlustatud otsuses ei ole komisjon väitnud, et vaidlusalustes eelotsustes arvesse võetud tegevuskulude väärtus ei olnud proportsionaalne vaidlustatud otsuse põhjendustes 54 ja 55 kirjeldatud ASI Iiri filiaali täidetud funktsioonide väärtusega. Tuleb tõdeda, et komisjon ei ole esitanud argumente ega tõendeid selle kohta, et arvesse ei võetud kõiki kulusid, mida oleks tulnud käsitada tegevuskuludena, ning et nende arvesse võtmata jätmine andis ASI-le ja AOE-le valikulise eelise. Samuti ei ole komisjon püüdnud tõendada, et arvesse võetud kuludele omistatud väärtus oli liiga madal ning et sellest tulenes valikuline eelis. Nimelt on komisjon piirdunud üksnes sellega, et on põhimõtteliselt vastu vaielnud tegevuskulude arvessevõtmisele kasumlikkuse näitajana.

370 Järgmiseks tuleb märkida, et ASI Iiri filiaali tegevuskuludel puudus seos selle äriühingu käibega. Selle seose puudumist on komisjon ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 337 tunnistanud.

371 Viimaks tuleb silmas pidada eespool punktides 342 ja 343 esitatud põhjendusi, mis puudutavad seda, et ASI Iiri filiaali täidetud funktsioonid olid oma laadilt vähekeerukad ja lihtsasti tuvastatavad. See filiaal nimelt täitis peamiselt turustamise funktsioone. Ta ei vastutanud tootmise ega muude, eeskätt tehnoloogia või intellektuaalomandi arendamisega seotud keerukate funktsioonide eest.

372 Seega, vastupidi komisjoni seisukohale on OECD siirdehindade suunistes osutatud Berry suhtarvu kohaldamise tingimused ASI Iiri filiaali puhul täidetud.

373 Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades tuleb tõdeda, et komisjon ei ole suutnud tõendada, et tegevuskulude valimine ASI Iiri filiaali kasumlikkuse näitajaks ei olnud sobiv.

374 Isegi kui saaks nõustuda vaidlustatud otsuse põhjenduses 336 komisjoni poolt väidetuga, et tegevuskulud saavad kasumlikkuse näitajaks olla ainult „madala riskiga“ turustajate puhul, tuleb igal juhul hinnata seda, kas Iirimaa maksuhaldur võis asuda seisukohale, et ASI Iiri filiaal ei kandnud neid riske, mis komisjoni hinnangul oleks tulnud viimasele omistada.

2) Käibega seotud risk

375 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 337 märkis komisjon, et ASI kandis käibega seotud riski ning et kuivõrd tema asukohas ei olnud selle riski juhtimiseks töötajaid, „tuleb eeldada“, et need riskid kandis Iiri filiaal. Komisjon on lisanud, et tegevuskulude valimine seda riski ei kajasta, mida kinnitab asjaolu, et tegevuskulud jäid asjasse puutuva perioodi jooksul võrdlemisi stabiilseks, samas kui käive olulisel määral suurenes.

376 Kõigepealt tuleb tõdeda, et isegi vaidlustatud otsuse sõnastuse kohaselt tugineb see komisjoni tees oletusele.

377 Järgmiseks tuleb märkida, et komisjon ei ole vaidlustatud otsuses suutnud selgitada, milles see käibega seotud risk täpselt seisnes.

378 Vastuseks kohtuistungil selle kohta esitatud küsimusele märkis komisjon, et tegemist on pigem varudega seotud riskiga ehk riskiga, et raamatupidamises ASI varudena kajastatud tooted, mille turustamise tagab Iiri filiaal, jäävad müümata.

379 Toetamaks teesi, et ASI Iiri filiaal kandis ASI müügikäibe vähenemisega seotud riski, on komisjon piirdunud selle riski omistamisega välistamise teel, mis ei ole, nagu eespool punktides 361 ja 362 märgitud, omistamise lubatav alus.

380 Peale selle viitas komisjon kohtuistungil vaidlustatud otsuse joonisele nr 9 (mis sisaldub kõnealuse otsuse põhjenduses 122), milles on ära toodud kulude jagamise kokkuleppes sisaldunud tabel riskide jagunemise kohta ühelt poolt Apple Inc. ning teiselt poolt ASI ja AOE vahel. Nagu aga eespool punktides 263–268 ja 271 tõdetud, on selles tabelis ära toodud loetelu riskidest, mis võisid ASI kanda jääda, ent see ei tõenda, et ASI nende riskide eest ka tegelikult vastutas. Pealegi puudutab see tabel ASId, mitte tema Iiri filiaali.

381 Apple Inc., ASI ja AOE on seevastu haldusmenetluses ning käesolevas kohtuasjas esitanud tõendid, mis tõendavad, et raamlepingud Apple'i kaubamärgiga toodete tootjatega (või OEMidega) sõlmisid tsentraliseeritult kogu Apple'i kontserni jaoks Apple Inc. ning ASI Ameerika Ühendriikides.

382 Peale selle on Apple Inc., ASI ja AOE esitanud tõendid, mis puudutavad teisi, samuti tsentraliseeritult kogu Apple'i kontserni jaoks sõlmitud raamlepinguid põhiliste Apple'i kaubamärgiga toodete ostjate ehk telekommunikatsioonioperaatoritega, eelkõige EMEIA piirkonnas.

383 Lisaks sellele on Apple Inc., ASI ja AOE esitanud tõendid, mis puudutavad Apple'i kaubamärgiga toodete rahvusvahelist hinnapoliitikat, mis kehtestatakse kogu Apple'i kontserni jaoks tsentraliseeritult.

384 Tuleb tõdeda, et esitatud tõenditest nähtub, et ASI Iiri filiaal ei osalenud läbirääkimistel ega raamlepingute sõlmimisel ei nende lepingute puhul, mis sõlmiti tema turustatavate toodete tarnijatega ehk OEMidega, ega nende puhul, mis sõlmiti klientidega, kellele ta Apple'i kaubamärgiga tooteid turustas, nagu telekommunikatsioonioperaatorid. Tõtt-öelda ei ole seda filiaali neis lepingutes isegi mainitud.

385 Lisaks sellele nähtub esitatud tõenditest, et ASI Iiri filiaalil ei olnud otsustusõigust küsimustes, mis puudutasid pakkumist (ehk toodetavate toodete üle otsustamisel), nõudlust (ehk selle üle otsustamisel, millistele klientidele neid tooteid müüma hakatakse) või hinda, millega Apple'i kaubamärgiga tooteid eelkõige EMEIA piirkonnas müüakse, kuna kõik need asjaolud olid raamlepingutega kindlaks määratud.

386 Seega, nagu ASI ja AOE õigesti leiavad, ei saanud ASI Iiri filiaalile omistada müümata jäänud toodetega või nõudluse vähenemisega seotud riske, kuna nii pakkumise kui ka nõudluse üle otsustatakse tsentraliseeritult väljaspool seda filiaali.

387 Esitatud tõendid kinnitavad, et ASI Iiri filiaalil oli roll, mis nähtub Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannetest, mille kohaselt vastutas see filiaal turustajana toodete voo tagamise eest tootjate ja klientide vahel ning kontserni tasandil EMEIA piirkonnas pakkumise ja nõudluse prognoose ning varude taset puudutava teabe kogumise ja edastamise eest. Sellepärast, et ASI Iiri filiaal täitis EMEIA piirkonna „seire" funktsioone, ei saa teda pidada vastutavaks majandusliku riski eest, mis oleks võinud tuleneda ASI käibe vähenemisest selles piirkonnas.

388 Viimaks, mis puudutab vaidlustatud otsuse põhjenduses 337 esitatud väidet, et ASI müügikäive suurenes asjasse puutuval perioodil oluliselt, samas kui tema Iiri filiaali kulud jäid stabiilseks, siis tuleb tõdeda, et see asjaolu on pigem märk kõnealuse filiaali tegevuse vähesest mõjust ASI äritegevusele tervikuna.

389 Peale selle ei ole see asjaolu eraldivõetuna piisav, et seada kahtluse alla tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks. Komisjon ei ole oma põhjendustes nimelt näidanud, millisel põhjusel oleks äriühingu ASI müügikäibe suurenemine pidanud tingimata kaasa tooma tema Iiri filiaalile omistatava kasumi suurenemise.

390 Seetõttu tuleb tõdeda, et komisjon ei ole suutnud tõendada, et ASI Iiri filiaal vastutas käibega seotud riski eest.

3) Toodete garantiiga seotud risk

391 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 338 märkis komisjon, et kuna ASI andis kõigile EMEIA piirkonnas müüdud toodetele garantii ja kuivõrd need garantiikohustused moodustasid kõige suurema osa tema passivast, ei saanud nendega seotud riske kanda ASI, kellel ei olnud töötajaid, vaid seda tegi tingimata tema Iiri filiaal.

392 Konkreetsemalt leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 338, et need riskid moodustasid kõige suurema osa ASI kohustustest, mis anti üle Apple Distribution Internationalile (ADI), mis on üks Apple'i kontserniga seotud äriühing. Seejuures on komisjon viidanud vaidlustatud otsuse põhjendusele 135, kus ta on selgitanud, et ADI võttis üle ASI nimel EMEIA piirkonnas turustamisega seotud tegevuse ning selleks võttis ADI 23. aprillil 2012. aasta memorandumi kohaselt enda kanda ASI kohustused, millest kõige suurema osa moodustasid tootegarantiiga seotud reservid.

393 Esiteks kinnitavad need komisjoni poolt esile toodud faktilised asjaolud seda, et EMEIA piirkonnas kandis Apple'i kaubamärgiga toodete garantiikohustused ASI ning et nende kohustuste täitmiseks moodustatud reservid kajastusid kuni 2012. aastani selle äriühingu passivas. Ainuüksi need andmed ei saa aga tõendada seost ASI antud garantiides väljenduvate ja reaalselt tema passivas kajastatud reservidega seotud riskide ning tema Iiri filiaali vahel. Peale selle ei kehti komisjoni teooria 2012. aastale järgnevate aastate suhtes, mil need riskid olid üle antud ADI-le. Komisjon ei ole aga oma põhjendustes piirdunud 2012. aasta ja sellele eelneva perioodiga.

394 Teiseks ei saa toodete garantiiga seotud riske ASI Iiri filiaalile omistada, kui viimane ei vastutanud majanduslikus mõttes selle garantii alusel esitatud nõuete eest. Komisjon ei ole aga esitanud tõendeid, mis kinnitaksid, et ASI Iiri filiaal sellist vastutust oleks kandnud.

395 Kolmandaks, kuigi vaidlust ei ole tõepoolest selles, et ASI Iiri filiaal haldas, nagu eespool punktides 276–278 märgitud, AppleCare'i müügijärgset teenindust, olid funktsioonid, mida see filiaal selle teenindusega seoses täitis, garantiide endiga võrreldes siiski kõrvalist laadi.

396 Komisjoni argumendi vaidlustamiseks tuginevad Iirimaa ning ASI ja AOE eelkõige endi esitatud *ad hoc* aruannetele, millele on tuginenud ka komisjon ise ja milles on kirjeldatud Iiri filiaali tegevust seoses Apple'i kaubamärgiga toodete garantiiga. Nende aruannete kohaselt seisnes ASI Iiri filiaali vastutus AppleCare'i teeninduse raames sisuliselt järgmises:

– puudustega tooteid puudutavate andmete kogumine;

– volitatud parandajate võrgustiku juhtimine;

– parandamiseks vajalike osade turustamine selles võrgustikus;

– kõnekeskuse juhtimine.

397 Nagu ASI ja AOE kohtuistungil kinnitasid, ei saa nende funktsioonide kõrvalist laadi silmas pidades muude tõendite puudumisel asuda seisukohale, et ASI Iiri filiaal vastutas toodete garantiiga seotud majanduslike tagajärge eest.

398 Pealegi ei ole iseenesest otsustavat tähtsust asjaolul, et AppleCare'i teenindusega oli seotud märkimisväärne hulk töötajaid, võttes arvesse, et see teenindus hõlmas eelkõige müügijärgse teeninduse kõnekeskust, mis on loomuldasa suurt töötajate arvu eeldav funktsioon.

399 Lisaks sellele ei ole komisjon esitanud muid tõendeid selle kohta, et ASI Iiri filiaali töötajad osalesid aktiivselt ASI poolt müüdud Apple'i kaubamärgiga toodete garantiidega seotud riske märkimisväärselt mõjutanud otsuste tegemises ning et see filiaal oleks lõppkokkuvõttes selle garantii eest majanduslikult vastutanud.

400 Neil asjaoludel ei saa sellest, et ASI Iiri filiaal AppleCare'i teenindust juhtis, järeldada, et Apple'i kaubamärgiga toodetele antud garantiiga seotud riskid jäid tema kanda.

4) Kolmandatest isikutest töövõtjatega seotud riskid

401 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 339 leidis komisjon, et kuivõrd ASI kasutas oma turustusfunktsiooni täitmiseks süstemaatiliselt väljaspool Iirimaad asuvaid kolmandast isikust alltöövõtjaid, oleks kogu müügikäive olnud sobivam kasumlikkuse näitaja, võttes arvesse riski, mida see Iiri filiaal kandis seoses toodetega, mida Iirimaal ei käideldud.

402 Kõigepealt tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduse 339 tekstist ei nähtu selget vastust küsimusele, milles seisnes risk, mis tulenes sellisest asjaolust nagu see, mida on mainitud eespool punktis 401, ja kuidas kandis seda riski ASI Iiri filiaal. Niisugust erinevaid tõlgendusi võimaldavat hinnangut ei saa aga pidada selliseks, mis komisjoni teise võimalusena esitatud põhjendusi tegelikult toetaks.

403 Igal juhul märkis komisjon vastuseks kohtuistungil selle kohta esitatud küsimusele, et tegemist on samalaadse riskiga nagu see, mida on peetud silmas vaidlustatud otsuse põhjenduses 337, ehk riskiga, mis on seotud nõudluse vähenemise võimaluse ja võimalike müümata jäävate toodetega juhul, kui ASI ostab oma turustamisfunktsioonide täitmist sisse kolmandatest isikutest töövõtjatelt, jäädes ise nende toodete omanikuks.

404 Seega, kui vaidlustatud otsuse põhjenduses 339 komisjoni poolt silmas peetud riski saab mõista samalaadse riskina nagu vaidlustatud otsuse põhjenduses 337 tuvastatud käibega seotud risk, on eespool punktides 376–390 esitatud põhjendused kohaldatavad ka seda laadi riski suhtes, mille puhul ei ole leidnud tõendamist, et seda riski oleks kandnud ASI Iiri filiaal.

405 Pealegi, isegi kui selline risk esines, ei saa üksnes teatud turustustegevuse sisseostmine väljaspool Iirimaad asuvatelt kolmandast isikust töövõtjatelt ilma muude viideteta toetada teesi, mille kohaselt selline risk tuleb omistada ASI Iiri filiaalile.

406 Asjaolu, et tulenevalt tarnijate ja klientidega tehtud tehingutest, mis olid läbi räägitud ja korraldatud Ameerika Ühendriikides, tegelesid kõnealuste toodete turustamisega väljaspool Iirimaad asuvad kolmandast isikust töövõtjad, tugevdab pigem teesi, et sellest tuleneda võivaid riske ei kandnud ASI Iiri filiaal.

407 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et komisjon ei ole suutnud tõendada, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 336, 337 ja 339 nimetatud riske kandis tegelikult ASI Iiri filiaal.

b) Tegevuskulude valimine AOE Iiri filiaali kasumlikkuse näitajaks

408 AOEga seoses märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 343 ja 344, et võttes arvesse seda, et väljaspool Iiri filiaali ei olnud AOE-l füüsilist tegevuskohta ega riske juhtida saavaid töötajaid, tuli asuda seisukohale, et kõik riskid, eelkõige varudega seotud riskid, kandis see Iiri filiaal. Neil asjaoludel leidis komisjon, et olnuks sobivam, kui kasumlikkuse näitaja oleks hõlmanud kogukulusid, mitte tegevuskulusid.

409 Oma argumente põhjendab komisjon OECD siirdehindade suunistega. Tuleb siiski tõdeda, et nagu eespool punktis 357 märgitud, ei soovitata neis suunistes kasutada ühtki konkreetset kasumlikkuse näitajat, nagu kogukulud, ega välistata tegevuskulude kasutamist kasumlikkuse näitajana.

410 Pealegi on OECD siirdehindade suuniste punktis 2.93, millele komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 343 viitab, märgitud, et „kuludest lähtuva [tehingupõhise tootluse meetodi] kohaldamisel kasutatakse sageli kogukulu“. Sellest tulenevalt ei ole põhimõtteliselt välistatud, et sobivaks kasumlikkuse näitajaks võivad olla tegevuskulud.

411 Lisaks sellele ei saa käesoleval juhul põhjendatuks pidada komisjoni argumenti, et kogukulusid hõlmav kasumlikkuse näitaja sobib sellisele tootmisettevõtjale nagu AOE paremini. Nagu eespool punktis 12 märgitud, kuulus materjalide, pool- ja valmistoodete omandiõigus AOE-le, mitte tema Iiri filiaalile. Kuivõrd kogukuludena võetakse arvesse kõigi nende elementidega seotud kulusid, ei näi kogukulude kasutamine kasumlikkuse näitajana – vastupidi komisjoni seisukohale – olevat kõige paremini sobiv selleks, et kajastada AOE Iiri filiaali poolt reaalselt täidetud funktsioonide väärtust, võttes eelkõige arvesse viimase vara.

412 Neil asjaoludel ei ole komisjon suutnud tõendada, et tema soovitatud kogukuludel põhinev kasumlikkuse näitaja oleks käesoleval juhul AOE Iiri filiaali reaalturuväärtusele vastava kasumi kindlakstegemiseks sobivam.

c) Kokkuvõte tegevuskulude valimise kohta kasumlikkuse näitajaks

413 Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei ole suutnud vaidlustatud otsuses tõendada, et kasumi omistamise ühepoolse meetodi kohaldamisel oli ASI ja AOE Iiri filiaalide tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks sobimatu.

414 Peale selle ja igal juhul ei ole komisjon esitanud tõendeid selle kohta, et selline valik iseenesest pidi tingimata kaasa tooma järelduse, et vaidlusalused eelotsused vähendasid Iirimaal ASI ja AOE maksukoormust.

415 Üldkohus sedastab seejuures, et ei vaidlusaluste eelotsuste tegemisele eelnenud kirjavahetus ega Iirimaa ning ASI ja AOE poolt käesolevas kohtumenetluses sellekohasele küsimusele antud vastus ei selgita piisavalt seda, millega on põhjendatavad neis eelotsustes tuvastatud ebakõlad seoses tegevuskuludega, mis võeti filiaalide maksustatava kasumi arvutamisel aluseks 1991. aasta eelotsuses, ent mida 2007. aasta eelotsuses enam filiaalide maksustatava kasumi arvutamisel arvesse ei võetud.

416 Ka selliste, vaidlusalustes eelotsustes maksustatava kasumi arvutamiseks kasutatud metoodika puudustele osutavate ebakõlade esinemisel tuleb aga silmas pidada eespool punktis 348 esitatud kaalutlusi, mille kohaselt ei saa komisjon tugineda üksnes metoodilisele veale, vaid peab

tõendama tegeliku eelise andmist tulenevalt sellest, et selline viga tõi tegelikult kaasa kõnealuste äriühingute maksukoormuse vähenemise võrreldes maksukoormusega, mis oleks neil lasunud tavaliste maksustamiseeskirjade kohaldamise korral. Veel tuleb täpsustada, et komisjon ei ole vaidlustatud otsuses leidnud, et ASI ja AOE Iiri filiaalidele omistatava kasumi arvutamisel aluseks võetud tegevuskulude hulgast teatud kululiikide väljajätmine oleks andnud eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

417 Seetõttu tuleb nõustuda Iirimaa ning ASI ja AOE etteheidetega, mis puudutavad komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes tuvastatud metoodilist viga, mis seisnes tegevuskulude valimises ASI ja AOE Iiri filiaalide kasumlikkuse näitajaks.

4. Vaidlusalustes eelotsustes aktsepteeritud tulumäärad

418 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 346–359 ei nõustu komisjon vaidlusalustes eelotsustes aktsepteeritud ASI ja AOE Iiri filiaalide tulumääradega, märkides, et Apple'i kontsern ei esitanud Iirimaa maksuhaldurile ühtki kasumi omistamise aruannet ega muud selgitust, põhjendamaks oma ettepanekuid, millest lähtudes vaidlusalused eelotsused tehti.

419 Esiteks märkis komisjon ASIiga seoses vaidlustatud otsuse põhjenduses 346, et 1991. aasta eelotsuses aktsepteeriti maksustatava kasumina 12,5% suurune osa tema Iiri filiaali tegevuskuludest, ent 2007. aastal aktsepteeriti [*konfidentsiaalne*] suurune osa.

420 Teiseks märkis komisjon AOEga seoses vaidlustatud otsuse põhjenduses 347, et maksustatav kasum, millega Iirimaa maksuhaldur nõustus, vastas [*konfidentsiaalne*] protsendile tegevuskuludest, mis vähenes [*konfidentsiaalne*] protsendile, kui maksustatav kasum oli suurem kui [*konfidentsiaalne*]. 2007. aasta eelotsuses vastas maksustatav kasum [*konfidentsiaalne*] protsendile filiaali tegevuskuludest, millele lisandus AOE arendatud intellektuaalomandi tulu, mis vastas [*konfidentsiaalne*] protsendile käibest. Lisaks sellele on komisjon rõhutanud, et AOE maksustatav kasum näis olevat kindlaks määratud läbirääkimiste tulemusena ning lähtudes tööhõivega seotud kaalutlustest, mida näitab see, et 1991. aasta eelotsuse tegemisele eelnenud aruteludes võeti arvesse vajadust „mitte keelata Iirimaal toimuva tegevuse laienemist".

421 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 348 ja 349 tuleneb, et Iirimaa ja Apple Inc-i poolt haldusmenetluses ASI ja AOE maksustatava kasumi arvutamise kohta antud selgitused komisjoni ei veennud. Komisjon leidis, et tulu, mille saamist Iirimaa maksuhaldur ASI ja AOE Iiri filiaalide puhul aktsepteeris, põhines väga väikestel kasumimarginaalidel, kuigi polnud mingisugust majanduslikku loogikat selles, et äriühing nii väikest kasumit aktsepteeriks.

422 Konkreetselt 2007. aasta eelotsusega seoses on komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 350–359 keskendunud vastavalt Iirimaa ja Apple Inc-i maksunõustajate koostatud *ad hoc* aruannetes sisalduvatele *ex post* põhjendustele, mis puudutavad ASI ja AOE Iiri filiaalide jaoks kokku lepitud tulumäärasid. Komisjoni hinnangul tuginesid need aruanded võrdlevale uuringule, mille asjakohasus vaidlustati põhjusel, et võrdluseks valitud äriühingute pakutavad tooted ei olnud võrreldavad Apple'i kontserni pakutavate kvaliteetsete kaubamärgitoodetega. Konkreetsemalt leidis komisjon, et tippklassi toodete garantiiga seotud riskid, mida kandis ASI, ei olnud võrreldavad riskidega, mida kandsid oma toodetega seoses uuringusse valitud äriühingud. Lisaks sellele tõi komisjon esile asjaolu, et vähemalt kolm äriühingut 52 valitust olid pankrotis või sundlõpetamisel.

423 Lisaks sellele hindas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 354 ja 355 täielikkuse huvides siiski ise tulumäärasid, mille oleks pidanud ASI-le ja AOE-le omistama, kasutades samu võrreldavaid äriühinguid, mida Iirimaa esitatud *ad hoc* aruandes, ent valides kasumlikkuse näitajaks ASI puhul (müügi)käibe ning AOE puhul kogukulud. Selle korrigeeritud analüüsi tulemusena jõudis komisjon järeldusele, et vaidlusalustes eelotsustes aktsepteeritud tulumäärad olid kaugelt liiga madalad.

424 ASI kohta leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 355, et võttes kasumlikkuse näitajaks võrreldavuse uuringus valitud äriühingute müügikäibe, oli 2012. aastal keskmine tootlus 3% kvartiilide vahemikus 1,3–4,5%. Komisjon märkis aga, et 2007. aasta eelotsuse kohaselt maksustatava kasumina ASI Iiri filiaalile omistatud tegevustulu oli 2012. aastal ligikaudu [*konfidentsiaalne*] ehk ligikaudu [*konfidentsiaalne*] ASI 2012. aasta käibest. Selline tootlus on praktiliselt 20 korda väiksem sellest, mis saadi komisjoni poolt korrigeeritud analüüsi tulemusena.

425 AOE kohta märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 357, et tema maksustatav kasum vastas 2012. aastal ligikaudu [*konfidentsiaalne*] tema Iiri filiaali kogukuludest. See protsendimäär jääb vastavalt Iirimaa ja Apple Inc-i maksunõustajate *ad hoc* aruannetes nimetatud kvartiilide vahemikku ning on 25. protsentiili lähedal, mida need maksunõustajad pidasid reaalturuväärtuse vahemiku alampiiriks. Komisjon märkis, et Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruande kohaselt oli perioodil 2009–2011 kogukuludest arvestatava protsendimäära alumine kvartiil [*konfidentsiaalne*] ja mediaan [*konfidentsiaalne*] ning Iirimaa esitatud *ad hoc* aruande kohaselt oli kogukuludest arvestatava protsendimäära alumine kvartiil ajavahemikul 2007–2011 [*konfidentsiaalne*] (mediaan [*konfidentsiaalne*]).

426 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 358 ja 359 täpsustas komisjon aga, et nende aruannetega ei saa põhjendada *ex post* järeldust, et AOE Iiri filiaali täidetud funktsioonide eest tasustamine oli reaalturuväärtuse põhimõttega kooskõlas. Kõigepealt seadis komisjon kahtluse alla andmete võrreldavuse, kuna valitud äriühingute kulude struktuuri ja tegevuse võrreldavuse kohta ei esitatud mingisugust üksikasjalikku analüüsi. Seejärel märkis ta, et 25. protsentiili valimine vahemiku alampiiriks muutis vahemiku liialt suureks, eelkõige arvestades andmete võrreldavusega seotud probleeme kõnealustes *ad hoc* aruannetes. Viimaks leidis komisjon, et *ad hoc* aruannetes teostati võrdlus üksnes tootmisega tegelevate äriühingutega, samas kui AOE Iiri filiaal osutas EMEIA piirkonnas koos teiste Apple'i kontserni kuuluvate äriühingutega ühiseid teenuseid, nagu finantsteenused, infosüsteemide ja tehnoloogiaga seotud teenused ja inimressursse puudutavad teenused.

427 Neist asjaoludest lähtudes leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 360, et vaidlusaluste eelotsustega määrati kindlaks selline tulu, millega Iiri filiaalid ei oleks oma kasumlikkuse seisukohast nõustunud, kui nad oleksid eraldiseisvate ja sõltumatute ettevõtjatena tegelenud analoogse majandustegevusega identsetel või analoogsetel tingimustel.

428 Poolte vahel on vaidlus nii selles, kas vead, mille komisjon vaidlusalustes eelotsustes aktsepteeritud tulumäärade ning vastavalt Iirimaa ja Apple'i maksunõustajate koostatud *ad hoc* aruannetes nende tulude õigsuse kohta *ex post* esitatud põhjenduste puhul tuvastas, esinesid, kui ka selles, milline mõju neil oli.

a) ASI ja AOE Iiri filiaalide tulu, mis kiideti heaks 1991. aasta eelotsusega

429 Esimesena heidab komisjon Iirimaa maksuhaldurile ette seda, et viimane aktsepteeris vaidlusalustes eelotsustes ASI ja AOE Iiri filiaalide tulumäärad ilma, et ükski aruanne oleks selliseid tulumäärasid toetanud.

430 Esiteks tuleb märkida, et Iirimaa ning ASI ja AOE väidavad, et vaidlusaluste eelotsuste tegemise ajal ei olnud kasumi omistamise aruannete esitamine Iirimaa kehtiva maksuõiguse kohaselt nõutav, millele komisjon vastu ei vaidle.

431 Teiseks tuleb märkida, et komisjoni etteheide viitab metoodilisele veale (või metoodika puudumisele), kuivõrd see etteheide puudutab vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud maksustatava kasumi arvutamise meetodi puudusi tulenevalt sellest, et puudusid kasumi omistamise aruanded.

432 Tõsi on, et selgitused, mille Apple'i kontsern Iirimaa maksuhaldurile välja pakutud tulumäärade põhjendamiseks esitas ja mis on ära toodud vaidlustatud otsuse põhjenduses 64, olid lühidad. Nimelt väitis Apple'i kontsern, et välja pakutud määrad olid suuremad kui 15%, mis on „kulukeskuse" puhul tavaline määr, ent väiksemad kui 100%, mis võib olla saavutatav farmaatsiatööstuses, mis ei ole aga arvutitööstusega võrreldav. Samuti tuleb silmas pidada, et Apple'i kontsern tunnistas Iirimaa maksuhaldurile, et tema ettepanek ei tuginenud ühelegi teaduslikule alusele, vaid ta leidis, et sellise ettepaneku puhul saadakse piisavalt suur maksustatava kasumi summa.

433 Sellega seoses märgib Üldkohus, et ei vaidlusaluste eelotsuste tegemisele eelnenud kirjavahetus ega Iirimaa ning ASI ja AOE poolt käesolevas kohtumenetluses sellekohastele küsimustele antud vastused ei selgita piisavalt, millega täpselt on põhjendatavad ASI ja AOE maksustatava kasumi arvutamisel kasutatud näitajad ja arvud. Seega ei selgita ükski konkreetne ja ajakohane tõend seda, millega on põhjendatav nende tegevuskuludest võetud protsendimäärade suurus, mida vaidlusalustes eelotsustes kasutati, või veel vähem seda, kuidas need aja jooksul muutusid.

434 Tuleb siiski tõdeda, et komisjon on küll osutanud kasumi omistamise aruannete puudumisele, ent ei ole läbi viinud analüüsi, tõendamaks, et nimetatud arvutuse kohaselt olid vaidlusaluste eelotsuste alusel ASI ja AOE poolt tegelikult tasutud maksud väiksemad kui maksud, mis oleks tulnud tasuda tavaliste maksustamiseeskirjade kohaselt, kui vaidlusaluseid eelotsuseid ei oleks olnud.

435 Samadel põhjustel, mis on esitatud eespool punktis 332, ei piisa ainuüksi vea tuvastamisest filiaalidele omistatava kasumi arvutamiseks kasutatud metoodikas selleks, et tõendada, et vaidlusalused eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le eelise.

436 Teisena heidab komisjon Iirimaa maksuhaldurile ette seda, et viimane aktsepteeris ilma seda põhjendamata AOE maksustatava kasumi puhul lävendit ehk [*konfidentsiaalne*], mille ületamisel ei ole maksustatavaks kasumiks enam 65% Iiri filiaali tegevuskuludest, vaid [*konfidentsiaalne*] neist kuludest. Komisjoni hinnangul ei oleks mõistlik ettevõtja tegevuskulude suurenemise korral – mis näitab tegevusmahu suurenemist – nõustunud väiksema tuluga ja loobunud osast kasumist, isegi kui see tulu olnuks piisav tema kulude katmiseks ja teatud kasumi saamiseks.

437 Komisjon väitis, et see lävend kujutas endast maksueelist, mis anti maksustamissüsteemi mittepuudutavate kriteeriumide alusel, nagu tööhõivega seotud kaalutlused, ning et seega tuleb asuda seisukohale, et see andis valikulise eelise.

438 Pärast menetluse alustamise otsust esitatud seisukohas väitis Apple Inc., et selline erinevus oli põhjendatav asjaoluga, et laienemiseks vajalikud täiendavad püsiinvesteeringud olid tegevuse alustamisel suuremad kui siis, kui tegevus juba käis. Lisaks sellele kinnitasid ASI ja AOE Üldkohtu kirjalikele küsimustele vastates, et [*konfidentsiaalne*] lävendini kunagi ei jõutud ning seega teist, väiksemat protsendimäära AOE maksustatava kasumi arvutamiseks kunagi ei kasutatud. Komisjon neile andmetele vastu ei vaielnud.

439 Esiteks tuleb märkida, et kuigi kohtupraktikas on leitud, et kui pädevatel ametiasutustel on ulatuslik kaalutlusõigus kindlaks määrata meetme rakendamise tingimused kriteeriumide alusel, mis on maksustamissüsteemile võõrad, näiteks töökohtade säilitamine, võib sellise kaalutlusõiguse kasutamist käsitada valikulise eelise andmisena (18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 27), on samavõrd tõsi, et määramaks kindlaks, kas riiklikud meetmed võivad endast kujutada riigiabi, tuleb eelkõige arvesse võtta nende meetmete mõju ettevõtjatele, kes sellest kasu saavad (vt 13. septembri 2010. aasta kohtuotsus Kreeka jt *vs.* komisjon, T-415/05, T-416/05 ja T-423/05, EU:T:2010:386, punkt 212 ja seal viidatud kohtupraktika).

440 Igal juhul ei saa üksnes 1991. aasta eelotsuse tegemisele eelnenud Iirimaa maksuhalduri ja Apple'i kontserni kirjavahetuses tehtud vihje sellele, et viimane oli üks suurimatest tööandjatest piirkonnas, kus ASI ja AOE Iiri filiaalid asusid, tõendada, et ASI ja AOE maksustatav kasum määrati kindlaks tööhõivega seotud kaalutlustest lähtudes. Nimelt ilmneb kõnealuse kirjavahetuse kokkuvõttest, mis on esitatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 64, et viide Apple'i kontserni töötajatele kõnealuses piirkonnas tehti teabena kontserni tausta ja tegevuse arengu kohta selles piirkonnas, mitte vastutasuna kõnealustele Iiri filiaalidele kasumi omistamist puudutava ettepaneku eest.

441 Seega ei saa komisjon muude tõendite puudumisel väita, et kõnealune eelotsus tehti vastutasuks võimaliku töökohtade loomise eest piirkonnas.

442 Teiseks tuleb märkida, et kõnealuse lävendini mitte kunagi ei jõutud ning seega ei omistatud AOE Iiri filiaalile kasumit mitte kunagi 1991. aasta eelotsuses ette nähtud väiksema protsendimäära alusel.

443 1991. aasta eelotsusele eelnenud perioodi AOE käive, mis oli 1989. aastal 751 miljonit USA dollarit, nagu on märgitud vaidlustatud otsuse põhjenduses 64, oli märkimisväärselt suurem kui see käive 2006. aastal ehk viimasel aastal, mil 1991. aasta eelotsust kohaldati, mil see oli 359 miljonit USA dollarit, nagu on märgitud vaidlustatud otsuse põhjenduses 97.

444 Seega, isegi kui selles eelotsuses ette nähtud lävendi majanduslikku põhjendamatust puudutavad komisjoni väited on õiged, ei saa komisjon väita, et 1991. aasta eelotsuses lävendi ettenägemise tõttu anti eelis, kui reaalselt seda mehhanismi ei rakendatud.

445 Kolmandaks ei saaks muude tõendite puudumisel komisjoni argumendiga nõustuda isegi siis, kui seda mõista selliselt, et tulumäärad, mida Iirimaa maksuhaldur aktsepteeris, olid filiaalide täidetud funktsioonide eest nende funktsioonidega seotud vara ja riske arvesse võttes liiga madalad.

446 Komisjoni teise võimalusena esitatud põhjendused tuginevad nimelt eeldusele, et Iirimaa maksuhaldur võis Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentsid omistada peakontoritele, mis näitab OECD siirdehindade suuniste kohaselt keerukate ja ainulaadsete funktsioonide täitmist. Ent nagu eespool punktis 348 esitatud järeldustest tuleneb, ei ole komisjon suutnud tõendada, et ASI ja AOE Iiri filiaalid oleksid kõige keerukamaid funktsioone täitnud.

447 Peale selle tugineb komisjon eelkõige ASI puhul oma põhjendustes tõdemusele, et Iiri filiaal vastutas Apple'i kontserni tegevuse seisukohast väga suurte riskide eest. Ent nagu eespool punktis 407 esitatud järeldustest tuleneb, ei ole komisjon suutnud tõendada, et neid riske oleks tegelikult kandnud ASI Iiri filiaal.

448 Seetõttu ei ole komisjon muude tõendite puudumisel suutnud tõendada, et 1991. aasta eelotsuse kohaselt kindlaks määratud tulumäärad olid ASI ja AOE Iiri filiaalide vara ja riske arvesse võttes nende poolt reaalselt täidetud funktsioonide tasustamiseks liiga madalad.

b) ASI ja AOE Iiri filiaalide tulu, mis kiideti heaks 2007. aasta eelotsusega

449 Lisaks 2007. aasta eelotsust toetava kasumi omistamise aruande puudumist puudutavale etteheitele, mis lükati tagasi eespool punktides 430–435 esitatud põhjustel, on komisjon 2007. aasta eelotsuse kohaselt ASI ja AOE filiaalidele omistatud kasumis väljenduva ASI ja AOE tulu vaidlustanud, rünnates *ad hoc* aruandeid, mille Iirimaa ning Apple Inc. esitasid selleks, et põhjendada *ex post* asjaolu, et need kasumid jäid reaalturuväärtuse vahemikku. Konkreetselt on komisjon Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannete usaldusväärsuse kahtluse alla seadnud tulenevalt sellest, et nende aruannete aluseks olnud võrreldavusuuringusse valitud äriühingud ei olnud ASI ja AOEga võrreldavad.

1) Võrreldavusanalüüsis kasutatud äriühingute valik

450 Vaidlustatud otsuses on komisjon esile toonud eelkõige kaks viga, mis puudutavad võrreldavusuuringusse valitud äriühingute võrreldavust ASI Iiri filiaaliga. Ühelt poolt märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 350, et Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruande puhul ei olnud valitud äriühinguid võimalik tuvastada. Teiselt poolt rõhutas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 351, et võrreldavusuuringutesse võrreldavate äriühingute valimisel ei ole arvesse võetud asjaolu, et erinevalt nendest äriühingutest müüs Apple'i kontsern kvaliteetseid kaubamärgitooteid ning positsioneeris oma tooted turul sellisena. Sellega seoses märkis komisjon, et kui ASI vastutas müüdud toodetele antud garantiide eest, mis tekitas kvaliteetsete kaubamärgitoodete puhul väga suure riski, siis äriühingutel, keda võrdluses kasutati, sellist riski ei olnud.

451 Võrreldavuse kohta AOE Iiri filiaaliga märkis komisjon (vaidlustatud otsuse põhjenduses 359), et Iirimaa esitatud *ad hoc* aruandes võeti arvesse üksnes tootmisega tegelevaid äriühinguid, samas kui AOE osutas teistele Apple'i kontserni ettevõtjatele EMEIA piirkonnas selliseid ühiseid teenuseid nagu finantsteenused, infosüsteemide ja -tehnoloogiaga seotud teenused ning inimressurssidega seotud teenused.

452 Kõigepealt tuleb märkida, et isegi kui vead, mille komisjon Iirimaa ning Apple Inc-i poolt *ex post facto* esitatud *ad hoc* aruannetes leidis, tõesti esinesid ning nendes aruannetes tehtud järeldusi nõrgestavad, ei saanud komisjon sellest järeldada, et vaidlusalused eelotsused tõid kaasa Iirimaal ASI ja AOE maksukoormuse vähenemise.

453 Nimelt esitasid Iirimaa ja Apple Inc. need aruanded selleks, et tõendada *ex post facto*, et vaidlusaluste eelotsuste kohaselt ASI ja AOE Iiri filiaalidele omistatud kasum jäi reaalturuväärtuse vahemikku. Iirimaa ja Apple Inc-i poolt nende *ad hoc* aruannete esitamine ei saanud muuta konkreetsel juhul eelise olemasoluga seotud tõendamiskohustust, mis lasus komisjonil, nagu on osutatud eespool punktis 100.

454 Igal juhul tuleb uurida, kas puudused, mille komisjon Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannetes leidis, ka tõesti esinesid ning lubavad asuda seisukohale, et nimetatud aruannete järeldused ei kehti.

455 Esiteks on oluline rõhutada, nagu Iirimaa ning ASI ja AOE õigesti leiavad, et siirdehindade analüüsid ei ole täppisteadus ning selles osas, millist taset pidada reaalturuväärtusele vastavaks, ei saa otsida täpset tulemust. Seejuures tuleb silmas pidada OECD siirdehindade suuniste punkti 1.13, kus on märgitud, et siirdehindade kindlaksmääramise eesmärk on „jõuda usaldusväärse teabe alusel reaalturuväärtusele mõistlikul määral lähedase tulemuseni“ ning et „siirdehindade määramine ei ole täppisteadus ja eeldab nii maksuhalduri kui maksukohustuslase poolset hindamist“.

456 Teiseks, Apple Inc-i *ad hoc* aruande aluseks olevasse võrreldavusuuringusse valitud ettevõtjatega seoses leiavad ASI ja AOE, et haldusmenetluses palus Apple Inc. korduvalt komisjonil selle *ad hoc* aruande kohta oma märkused esitada, ilma et selle võrreldavusuuringu andmete kohta oleks esitatud ühtki konkreetset taotlust. Komisjon neile argumentidele vastu ei vaidle. Pealegi esitasid ASI ja AOE selles *ad hoc* aruandes kasutatud andmed käesolevas kohtumenetluses, märkides, et need on saadud samast andmebaasist, kust andmed, mida kasutati Iirimaa esitatud *ad hoc* aruandes. Rohkem konkreetseid vastuväiteid komisjon Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruande kohta esitanud ei ole.

457 Kolmandaks, seoses sellega, et komisjon on nende Iirimaa ja Apple Inc-i poolt esitatud kahe *ad hoc* aruande puhul vaidlustanud selle, et kasutatud on ühest andmekogust võrreldavate andmete otsingul põhinevat võrreldavusuuringut, tuleb märkida järgmist.

458 Kõigepealt, kui mõista komisjoni etteheiteid nõnda, et nendega vaidlustatakse võrdlusandmebaasi kasutamine kui selline, siis ei saa nendega nõustuda. Nimelt ei oleks ühepoolse kasumi omistamise meetodi teise etapi raames võimalik ilma andmebaasi abita läbi viia võrreldavusuuringut, mis võimaldab hinnata seda, millist kasumit saab käsitada reaalturuväärtusele vastavana, mille eeldusena peab olema võimalik hinnata seda teiste võrreldavate äriühingute puhul.

459 Komisjon ei ole aga esile toonud asjaolusid, millega oleks põhjendatav jätta välja sellised spetsialiseerunud sõltumatute äriühingute koostatud andmebaasid nagu see, mida kasutati Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannetes. Nagu Iirimaa ning ASI ja AOE õigesti leiavad, on need andmebaasid koostatud lähtuvalt Euroopa Ühenduse majanduse tegevusalade klassifikaatori (NACE) koodidest, ning kui puuduvad tõendid neid andmeid kõlbmatuks muutvate puuduste kohta, on need empiiriliseks aluseks, millest lähtudes saab võrreldavusuuringuid teha.

460 Seoses argumentidega, millega komisjon soovib ASI Iiri filiaali osas vaidlustada võrreldavusanalüüsi jaoks valitud äriühingute võrreldavust, tuleb järgmiseks märkida, et komisjon on rahuldunud vaid nendesamade argumentide esitamisega, millega ta vaidlustas ka tegevuskulude valimise kasumlikkuse näitajaks, ehk on tuginenud asjaolule, et ASI vastutas müüdud toodetele antud garantiide eest ja kandis kolmandast isikust alltöövõtjate käideldud

tippklassi toodetega seotud suurt riski, ent valitud äriühingud nii suuri seda liiki riske ei kandnud ega olnud seega võrreldavad. Need argumendid tuleb aga tagasi lükata samadel põhjustel, mis on esitatud eespool punktides 391–402.

461 Pealegi tuleb Iirimaa ning ASI ja AOE eeskujul märkida, et kuna tegevuskulude kasutamine kasumlikkuse näitajana ei olnud käesoleval juhul välistatud, nagu on eespool punktis 413 järeldatud, ei olnud kaubamärgi kõrgel kvaliteedil käesoleval juhul võrreldavuse seisukohast märkimisväärset tähtsust. Nagu ASI ja AOE õigesti leiavad, ei saa asjaolu, et äriühing turustab kvaliteetseid kaubamärgitooteid, tingimata mõjutada tema tegevuskulusid võrreldes nende tegevuskuludega, mis tal tuleks kanda juhul, kui ta turustaks madalama kvaliteediga tooteid. See seisukoht on käesoleval juhul põhjendatav asjaoluga, mida komisjon ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 337 tunnistab, et ASI müügikäibe olulise suurenemise juures jäid ASI Iiri filiaali tegevuskulud võrdlemisi stabiilseks.

462 Seoses kahtlustega, mis puudutavad võrreldavusanalüüsi jaoks valitud tootmisega tegelevate ettevõtjate võrreldavust AOE Iiri filiaaliga tulenevalt kõrvalistest funktsioonidest, mida see filiaal lisaks tootmistegevusele täitis, tuleb märkida, et need kõrvalised funktsioonid ei olnud kõiki selle filiaali funktsioone silmas pidades tooniandvad, nagu Iirimaa ning ASI ja AOE õigesti leiavad. Viimased tuginevad seejuures AOE Iiri filiaali tegevust puudutavale analüüsile, mis sisaldub nende esitatud *ad hoc* aruannetes, mida komisjon selles konkreetses osas vaidlustanud ei ole.

463 Viimaks ei saa kahtlused seoses komisjoni poolt esile toodud asjaoluga, et 52st võrreldavusanalüüsi jaoks valitud ettevõtjast kolm olid pankrotti läinud või sundlõpetatud, mõjutada selle analüüsi usaldusväärsust tervikuna. Pealegi läksid need äriühingud pankrotti pärast neid maksustamisaastaid, mille kohta see analüüs tehti. Vastupidi sellele, mida leiab komisjon, ei nähtu eespool punktis 455 esitatud kaalutlusi arvesse võttes ka, et kolm äriühingut 52st kõnealuses analüüsis käsitletust moodustanuks sedavõrd märkimisväärse osa, et selle tõttu oleks võrreldavusuuringu tulemus võinud valeks osutuda.

464 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei ole suutnud kahtluse alla seada Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannete aluseks olevate võrreldavusuuringute ega seega ka nende aruannete usaldusväärsust.

2) Komisjoni korrigeeritud võrreldavusanalüüs

465 Tuleb märkida, et komisjon on vaidlustatud otsuse põhjendustes 353–356 teinud oma võrreldavusanalüüsi, mida võib nimetada korrigeeritud võrreldavusanalüüsiks.

466 Oma korrigeeritud võrreldavusanalüüsis on komisjon püüdnud hinnata, kas vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud ASI ja AOE Iiri filiaalide tulu jäi reaalturuväärtuse vahemikku.

467 Esiteks, ASI Iiri filiaali puhul on komisjon kasutanud Iirimaa esitatud *ad hoc* aruandes valitud äriühingute andmeid, võttes hinnatavaks osapooleks ASI Iiri filiaali ning kasumlikkuse näitajaks müügikäibe. Need andmed on esitatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 354 sisalduval joonisel nr 13. Nii on komisjon võrrelnud ASI Iiri filiaalile omistatud kasumi ja ASI müügikäibe vahekorda Iirimaa esitatud *ad hoc* aruandes valitud äriühingute keskmise müügituluga aastatel 2007–2011.

468 Kõigepealt tuleb märkida, et põhimõtteliselt oleks komisjoni lähenemisviis, mis seisneb ühelt poolt tema enda analüüsi tulemuste ja teiselt poolt vaidlusaluste eelotsuste põhjal arvutatud ASI maksustatava kasumi võrdlemises, võinud anda talle võimaluse valikulise eelise olemasolu tõendamiseks.

469 Siiski ei saa need komisjoni korrigeeritud võrreldavusanalüüsi järeldused ümber lükata Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannete järeldusi, mille kohaselt jäid vaidlusaluste eelotsuste alusel kindlaks määratud ASI ja AOE Iiri filiaalide maksustatavad kasumid reaalturuväärtuse vahemikku.

470 Kõigepealt tuleb tõdeda, et komisjoni korrigeeritud võrreldavusanalüüs põhineb tehingupõhise tootluse meetodi kasutamisel, mille puhul on kasumlikkuse näitajaks võetud müügikäive. Nagu eespool punktides 402 ja 412 esitatud kaalutlustest aga nähtub, ei ole tõendatud, et tegevuskulude kasutamine kasumlikkuse näitajana oleks käesoleval juhul olnud sobimatu. Lisaks ei ole tõendatud, et müügikäibe kasutamine oleks olnud sobivam.

471 Järgmiseks tuleb silmas pidada, et komisjoni teise võimalusena esitatud põhjendustes esitatud analüüs põhineb eeldusel, et sisuliselt olid funktsioonid, mida ASI Iiri filiaal täitis, keerulist laadi ning Apple'i kaubamärgi edu ja seetõttu ka ASI majandustegevuse seisukohast määrava tähtsusega. Lisaks kandis kõnealune filiaal komisjoni hinnangul ASI tegevusega seotud märkimisväärseid riske. Nagu eespool punktides 348 ja 407 aga leitud, ei ole komisjon suutnud tõendada, et ASI filiaal oleks keerulisi ülesandeid täitnud ja märkimisväärseid riske kandnud.

472 Viimaks on komisjon püüdnud vaidlusaluse otsuse põhjendustes 353–355 hinnata võrreldavate ettevõtjate keskmist müügitulu ASI keskmise müügituluga, lähtudes tema Iiri filiaalile 2007. aasta eelotsuse kohaselt omistatud kasumist. See lähenemine ei ole aga kooskõlas ei heakskiidetud OECD lähenemisviisiga ega TCA 97 §-ga 25, kuna allpool toodud põhjustel ei saa ASI müügitulu tema Iiri filiaali puhul kajastada selle filiaali poolt tegelikult täidetud funktsioonide väärtust.

473 Ühelt poolt seisnes turustamisfunktsioon, mida ASI Iiri filiaal täitis, nagu eespool punktides 384 ja 385 näidatud, Apple'i kaubamärgiga toodete hankimises, müümises ja turustamises vastavalt raamlepingutele, mis olid läbi räägitud väljaspool seda filiaali. Seetõttu ei saa ASI Iiri filiaali loodud lisandväärtust hinnata ASI müügitulu abil.

474 Teisalt ei olnud funktsioonidel, mida ASI Iiri filiaal tegelikult täitis, määravat mõju Apple'i kontserni intellektuaalomandile ega Apple'i kaubamärgile, nagu on sedastatud eespool punktis 341. Need kaks tegurit on aga lahutamatult seotud ning hõlmatavad kvaliteettooteid tähistava Apple'i kaubamärgiga, mille kohta on komisjon ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 351 leidnud, et sellel oli määrav mõju ASI müügikäibe suurusele. Sel põhjusel ei anna ASI müügitulu realistlikku pilti tegelikust panusest, mille tema Iiri filiaal sellesse müüki andis.

475 Neil asjaoludel ei saa komisjoni korrigeeritud võrreldavusanalüüs, milles on kasumlikkuse näitajana kasutatud müügikäivet, lükata ASI Iiri filiaali tulu puudutavas osas ümber järeldusi, mis tehti Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannetes, milles on kasumlikkuse näitajana kasutatud tegevuskulusid.

476 Teiseks, mis puudutab AOE tulu, siis nagu komisjon ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 357 märkis, näitavad eespool punktis 425 kokkuvõtlikult esitatud komisjoni võrreldavusanalüüsi tulemused, et vaidlusaluste eelotsuste kohaselt AOE Iiri filiaalile omistatud kasum jäi piiridesse, mida saab käsitada reaalturuväärtusele vastava vahemikuna.

477 Seega sisuliselt kinnitavad komisjoni tehtud analüüsi tulemused Iirimaa ja Apple Inc-i esitatud *ad hoc* aruannetest tulenevaid järeldusi, et AOE Iiri filiaalile omistatud kasum jäi reaalturuväärtuse vahemikku. Sellega seoses tuleb märkida, et siirdehindade analüüsimise kohta eespool punktis 455 esitatud kaalutlusi silmas pidades ei vähenda kõnealuste tulemuste õigsust asjaolu, et need jäävad pigem reaalturuväärtuse vahemiku alumisse ossa.

478 Eeltoodud kaalutlusi silmas pidades tuleb nõustuda Iirimaa ning ASI ja AOE etteheidetega komisjoni seisukohtadele, mis puudutavad vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud tulumääradega seotud metoodilist viga.

5. Kokkuvõte seoses komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes antud hinnangutega

479 Eespool ASI ja AOE maksustatava kasumi arvutamise meetodites esinenud puudujääkide kohta sedastatu kinnitab, et vaidlusalustes eelotsustes on lünkasid ja mõningaid vastuolusid. Neist asjaoludest ainuüksi ei piisa aga ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud eelise olemasolu tõendamiseks.

480 Komisjon ei ole suutnud tõendada, et metoodilised vead, millele ta vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodite puhul on osutanud ja mis puudutavad Iiri filiaalide valimist hinnatavaks osapooleks (eespool punkt 351), tegevuskulude valimist kasumlikkuse näitajaks (eespool punkt 417) ning vaidlusalustes eelotsustes aktsepteeritud tulumäärasid (eespool punkt 478), oleksid kaasa toonud Iirimaal ASI ja AOE maksustatava kasumi vähenemise. Seetõttu ei ole komisjon suutnud tõendada, et need eelotsused andsid neile äriühingutele eelise.

481 Neil asjaoludel tuleb nõustuda Iirimaa ning ASI ja AOE väidetega, mis puudutavad seda, et teise võimalusena esitatud põhjendustes ei ole komisjon suutnud tõendada, et käesoleval juhul oli olemas eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

F. Väited, millega vaidlustatakse komisjoni alternatiivselt esitatud põhjendustes antud hinnangud (viies väide kohtuasjas T-778/16 ja üheksas väide kohtuasjas T-892/16)

482 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 369–403 esitas komisjon alternatiivsed põhjendused, mis jagunevad kaheks osaks.

483 Esiteks leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 369–378, et reaalturuväärtuse põhimõte on TCA 97 § 25 kohaldamisega lahutamatult seotud ning et kuivõrd vaidlusalustes eelotsustes seda põhimõtet ei järgitud, andsid need valikulise eelise, mis seisnes ASI ja AOE maksubaasi vähendamises.

484 Teiseks leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 379–403, et isegi kui TCA 97 § 25 kohaldamisel ei tulnud reaalturuväärtuse põhimõttest juhinduda, tuleb siiski asuda seisukohale, et vaidlusalused eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le valikulise eelise tulenevalt sellest, et Iirimaa maksuhaldur tegi need eelotsused kaalutlusõiguse alusel.

485 Iirimaa ning ASI ja AOE vaidlevad sisuliselt vastu mõlemas komisjoni alternatiivselt esitatud põhjenduste osas antud hinnangutele.

1. Komisjoni alternatiivselt esitatud põhjenduste esimene osa

486 Alternatiivselt esitatud põhjenduste esimeses osas leidis komisjon, et vaidlusalused eelotsused ei ole kooskõlas TCA 97 §-ga 25, kuna selle paragrahviga on lahutamatult seotud reaalturuväärtuse põhimõte (vaidlustatud otsuse põhjendus 377). Seejärel viitas komisjon oma teise võimalusena esitatud põhjendustele, milles ta leidis, et vaidlusalused eelotsused ei andnud tulemust, mis vastaks reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel toimival turul usaldusväärse hinnangu kohaselt saadava tulemi ligilähedasele suurusele, ning järeldas seega, et need eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le valikulise eelise (vaidlustatud otsuse punkt 378).

487 Siinkohal piisab, kui märkida, et kuna komisjoni alternatiivselt esitatud põhjenduste esimene osa tugineb komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes sedastatule ning kuna komisjon ei saanud – nagu eespool punktis 481 järeldatud – seal sedastatule tuginedes järeldada, et eelis oli käesoleval juhul olemas, tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei saa ka alternatiivselt esitatud põhjenduste esimesele osale tuginedes järeldada, et valikuline eelis oli käesoleval juhul olemas.

488 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et alternatiivselt esitatud põhjenduste esimeses osas ei ole komisjon suutnud tõendada, et vaidlusalused eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le valikulise eelise.

2. Komisjoni alternatiivselt esitatud põhjenduste teine osa

489 Alternatiivselt esitatud põhjenduste teises osas leiab komisjon, et isegi kui TCA 97 § 25 kohaldamisel ei tulnud reaalturuväärtuse põhimõttest juhinduda, andsid vaidlusalused eelotsused AOE-le ja ASI-le ikkagi valikulise eelise, kuna Iirimaa maksuhaldur tegi need eelotsused kaalutlusõiguse alusel.

490 Esiteks väidab komisjon, et ta on esimese ja teise võimalusena esitatud põhjendustes tõendanud, et vaidlusaluste eelotsustega kiideti heaks sellised kasumi omistamise meetodid, mis tõid kaasa ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi vähenemise ja andsid majandusliku eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

491 Teiseks väidab komisjon, et kuivõrd TCA 97 §-s 25 ei ole määratletud mitte ühtki mitteresidendist äriühingu erinevate osade vahel kasumi jagamist puudutavat kriteeriumi, ei põhine kaalutlusõigus, mida Iirimaa maksuhaldur selle sätte kohaldamisel teostab, maksustamissüsteemiga seotud objektiivsetel kriteeriumidel, mistõttu saab eeldada, et vaidlusalused eelotsused olid valikulised. Lisaks sellele on komisjon uurinud ühteteistkümmet Iirimaa poolt talle edastatud eelotsust ning tuvastanud teatud hulga ebakõlasid, mille alusel on ta leidnud, et Iirimaa maksuhalduri praktika eelotsuste tegemisel tugines kaalutlusõigusele, kuna TCA 97 § 25 kohaldamisel ei kasutatud mitteresidendist äriühingute Iiri filiaalidele omistatava kasumi kindlaksmääramiseks mitte ühtki asjakohast kriteeriumi.

492 Komisjon järeldas sellest, et Iirimaa maksuhaldur tegi vaidlusalused eelotsused maksustamissüsteemiga seotud objektiivsete kriteeriumide puudumisel kaalutlusõiguse alusel ning et seetõttu tuleb asuda seisukohale, et need eelotsused andsid ASI-le ja AOE-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

493 Komisjoni kaalutluste osas tuleb esiteks märkida, et kuivõrd komisjon ei ole eelise olemasolu suutnud tõendada esimese ja teise võimalusena esitatud põhjendustes, ei saaks ta ainuüksi eespool kirjeldatud alternatiivse põhjendusega käesoleval juhul valikulise eelise olemasolu

tõendada. Nimelt, isegi kui Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigus oleks tõendatud, ei tähenda sellise kaalutlusõiguse olemasolu tingimata seda, et seda kasutati selliselt, et see vähendas eelotsuse adressaadi maksukoormust võrreldes sellega, mida ta tavaliselt oleks pidanud kandma.

494 Seega ei ole komisjoni alternatiivselt esitatud põhjendused piisavad selleks, et tuvastada riigiabi olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

495 Teiseks ja igal juhul ei ole komisjon suutnud tõendada, et Iirimaa asutused oleksid käesoleval juhul avarat kaalutlusõigust teostanud.

496 Nimelt tuleb silmas pidada kohtupraktikat, mille kohaselt ei ole maksueelise valikulisuse tõendamiseks vaja, et riigi pädevatel ametiasutustel oleks kaalutlusõigus seda määrata. Siiski võib sellise õiguse olemasolu võimaldada neil ametiasutustel soosida teatud ettevõtjaid või tootmisi teiste arvel, eelkõige juhul kui pädevatel ametiasutustel on kaalutlusõigus määrata kindlaks abisaajad ja meetme tingimused maksustamissüsteemiga mitteseotud kriteeriumide alusel (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania jt, C-128/16 P, EU:C:2018:591, punkt 55).

497 Tuleb tõdeda, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 381 on komisjon piirdunud vaid väitega, et Iirimaa ei olnud esile toonud ühtki objektiivset normi, mis puudutaks mitteresidendist äriühingu kasumi jagamist TCA 97 § 25 kohaldamisel. Sellest on komisjon selles samas põhjenduses 381 vahetult järeldanud, et see „tähendaks […], et Iirimaa maksuhalduri kaalutlusõigus selle sätte kohaldamisel ei põhine[nud] maksusüsteemiga seotud objektiivsetel kriteeriumidel, mis tekita[s] valikulise eelise eelduse“.

498 Nagu aga eespool punktides 238 ja 239 tõdetud, nõuab TCA 97 § 25 kohaldamine faktiliste asjaolude objektiivset analüüsi, mis hõlmab esiteks filiaali tegevuse, tema poolt oma funktsioonide täitmiseks kasutatud vara ning tema poolt nende funktsioonidega seoses kantud riskide tuvastamist ning teiseks seda liiki tegevuse väärtuse kindlaksmääramist turul. Sisuliselt vastab see analüüs heakskiidetud OECD lähenemisviisis välja pakutud analüüsile.

499 Seega ei saa komisjon väita, et Iirimaa maksuhaldur ei kasuta TCA 97 § 25 kohaldamisel mitteresidendist äriühingute Iiri filiaalidele omistatava kasumi kindlaksmääramiseks ühtki asjakohast kriteeriumi.

500 Tõsi on, et see, kuidas Iirimaa maksuhaldur TCA 97 § 25 vaidlusalustes eelotsustes kohaldas, ei ole piisavalt dokumenteeritud. Nagu eespool punktides 347 ja 433 tõdetud, on selle normi kohaldamist puudutav teave ja tõendid väga kasinad. Mõistagi kujutab selline dokumenteeritud analüüsi puudumine enesest kahetsusväärset metoodilist puudust vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud ASI ja AOE maksustatava kasumi arvutamisel. Ainuüksi see puudus ei saa siiski tõendada, et vaidlusalused eelotsused olid Iirimaa maksuhalduri teostatud avara kaalutlusõiguse tagajärg.

501 Kolmandaks ei ole need mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalidele kasumi omistamist puudutavad üksteist eelotsust, mida komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 385–395 käsitles, sellised, mis tõendaksid, et Iirimaa maksuhalduril oli avar kaalutlusõigus, mis tõi kaasa adressaatideks olevate äriühingute soodustamise võrreldes teiste sarnases olukorras olevate äriühingutega.

502 Nagu vaidlustatud otsuse põhjendustest 385–395 ilmneb, puudutasid kõik need üksteist eelotsust täiesti erineva tegevusega äriühinguid. Nagu komisjon aga ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 88 märkis, sõltub mitme kontserni kuuluva äriühingu puhul neist igaühele kasumi omistamine

sellest, milliseid funktsioone iga äriühing täitis, milliseid riske kandis ja millist vara kasutas. Niisiis tuleb tõdeda, et asjaolu, et nende üheteistkümne eelotsusega kinnitati erinevad kasumi jagamise meetodid, on tingitud nimelt sellest, et maksukohustuslaste olukorrad olid erinevad. Seega asjaolu, et kõnealuste eelotsuste tegemisel nende erinevate olukordadega arvestati, ei tõenda kuidagi Iirimaa maksuhalduri mis tahes kaalutlusõigust.

503 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et komisjon ei saanud alternatiivselt esitatud põhjenduste teisele osale tuginedes järeldada, et valikuline eelis oli käesoleval juhul olemas.

504 Seetõttu tuleb nõustuda Iirimaa ning ASI ja AOE esitatud väidetega, mis puudutavad seda, et komisjon ei ole alternatiivselt esitatud põhjendustes suutnud tõendada, et käesoleval juhul oli olemas eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ilma et oleks vaja käsitleda oluliste menetlusnormide või õiguse olla ära kuulatud rikkumist puudutavaid etteheiteid, mille ASI ja AOE komisjoni poolt alternatiivselt esitatud põhjenduste raames antud hinnangute vaidlustamiseks on esitanud.

G. Kokkuvõte seoses komisjoni hinnanguga valikulise eelise olemasolule

505 Võttes arvesse eespool punktides 312, 481 ja 504 sisalduvaid järeldusi, mille kohaselt tuleb nõustuda väidetega, millega Iirimaa ning ASI ja AOE vaidlustasid komisjoni poolt esimese ja teise võimalusena ning alternatiivselt esitatud põhjendustes antud hinnangud, tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei ole käesoleval juhul tõendanud, et Iirimaa maksuhaldur andis vaidlusaluseid eelotsuseid tehes ASI-le ja AOE-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

506 Sellega seoses tuleb silmas pidada, et eespool punktis 100 osundatud väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib komisjon maksumeetme riigiabiks kvalifitseerida vaid juhul, kui sellise kvalifikatsiooni omistamise tingimused on täidetud.

507 Kuivõrd käesoleval juhul ei ole komisjon suutnud õiguslikult piisavalt tõendada eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, tuleb vaidlustatud otsus tervikuna tühistada, ilma et oleks vaja käsitleda Iirimaa ning ASI ja AOE esitatud muid väiteid.

IV. Kohtukulud

508 Kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb tema kanda jätta tema enda kulud ning mõista temalt välja Iirimaa kulud kohtuasjas T-778/16 ning ASI ja AOE kulud vastavalt viimaste esitatud nõuetele.

509 Kodukorra artikli 138 lõike 1 kohaselt tuleb Iirimaa kohtukulud kohtuasjas T-892/16, samuti Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Poola Vabariigi ning EFTA järelevalveameti kohtukulud jätta nende endi kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. **Liita kohtuasjad T-778/16 ja T-892/16 kohtuotsuse tegemise huvides.**

2. **Tühistada komisjoni 30. augusti 2016. aasta otsus (EL) 2017/1283 riigiabi SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) kohta, mida Iirimaa andis Apple'ile.**

3. **Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud tema enda kanda ning mõista temalt välja Iirimaa kohtukulud kohtuasjas T-778/16, samuti Apple Sales Internationali ja Apple Operations Europe'i kohtukulud.**

4. **Jätta Iirimaa kohtukulud kohtuasjas T-892/16, samuti Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Poola Vabariigi ning EFTA järelevalveameti kohtukulud nende endi kanda.**

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 15. juulil 2020 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

I. Vaidluse taust . . . 2

A. Apple'i kontserni ajalugu . . . 2

1. Apple'i kontsern . . . 2

2. ASI ja AOE . . . 3

a) Äriühingu struktuur . . . 3

b) Kulude jagamise kokkulepe . . . 3

c) Turundusteenuste kokkulepe . . . 4

3. Iiri filiaalid . . . 4

B. Vaidlusalused eelotsused . . . 4

1. 1991. aasta eelotsus . . . 5

a) AOE õiguseellase ACLi maksubaas . . . 5

b) ASI õiguseellase ACALi maksubaas . . . 5

2. 2007. aasta eelotsus . . . 6

C. Komisjoni haldusmenetlus . . . 6

D. Vaidlustatud otsus . . . 7

1. Valikulise eelise olemasolu . . . 7

a) Võrdlusraamistik . . . 8

b) Reaalturuväärtuse põhimõte . . . 8

c) Valikuline eelis tulenevalt asjaolust, et ASI-le ja AOE-le kuuluvatest intellektuaalomandilitsentsidest saadud kasumit ei omistatud Iiri filiaalidele (esimese võimalusena esitatud põhjendused) . . . 8

d) Valikuline eelis tulenevalt asjaolust, et ASI ja AOE Iiri filiaalidele kasumi omistamiseks valiti ebasobivad meetodid (teise võimalusena esitatud põhjendused) 9

e) Valikuline eelis tulenevalt asjaolust, et vaidlusaluste eelotsustega tehti reaalturuväärtuse põhimõttega vastuolus olev erand võrdlusraamistikust isegi eeldusel, et selleks võrdlusraamistikuks on üksnes TCA 97 § 25 (alternatiivselt esitatud põhjendused) . . . 10

f) Järeldus valikulise eelise kohta . . . 10

2. Abi kokkusobimatus, ebaseaduslikkus ja tagastamine 10

3. Resolutsioon 10

II. Menetlus ja poolte nõuded 11

A. Kohtuasi T-778/16 11

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras läbivaatamine 12

2. Menetlusse astumine 12

3. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused 12

4. Poolte nõuded 13

B. Kohtuasi T-892/16 13

1. Kohtukoosseis, eelisjärjekorras läbivaatamine ja kohtuasjade liitmine 13

2. Menetlusse astumine 14

3. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused 14

4. Poolte nõuded 14

C. Kohtuasjade liitmine ning menetluse suuline osa 15

III. Õiguslik käsitlus 16

A. Kohtuasjade T-778/16 ja T-892/16 liitmine kohtuotsuse huvides 16

B. Esitatud väited ja käesolevate hagide läbivaatamise struktuur 16

C. Väited, mis puudutavad seda, et komisjon on ületanud oma pädevust ja sekkunud liikmesriikide pädevusse, rikkudes eelkõige maksuautonoomia põhimõtet (kaheksas väide kohtuasjas T-778/16 ja neljateistkümnes väide kohtuasjas T-892/16) 18

D. Väited, mis puudutavad komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud põhjendustes tehtud vigu 20

1. Eelise ja valikulisuse kriteeriumide koos käsitlemine (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16) 21

2. Võrdlusraamistiku tuvastamine ja hinnangud, mis puudutavad Iirimaa õiguse kohast tavalist maksustamist (osaliselt esimene ja teine väide kohtuasjas T-778/16 ning esimene, teine ja viies väide kohtuasjas T-892/16) 22

a) Võrdlusraamistik 22

b) Komisjoni hinnangud, mis puudutavad kasumi tavalist maksustamist Iirimaa maksuõiguse kohaselt 25

1) TCA 97 § 25 kohaldamine (osaliselt teine väide kohtuasjas T-778/16 ja osaliselt esimene väide kohtuasjas T-892/16) 26

2) Reaalturuväärtuse põhimõte (osaliselt esimene väide ja kolmas väide kohtuasjas T-778/16 ning osaliselt esimene väide ja teine väide kohtuasjas T-892/16) 28

i) Komisjoni võimalus tugineda valikulise eelise olemasolu kontrollimisel reaalturuväärtuse põhimõttele 29

ii) Küsimus, kas komisjon kohaldas esimese võimalusena esitatud põhjendustes reaalturuväärtuse põhimõtet õigesti 34

3) Heakskiidetud OECD lähenemisviis (osaliselt teine ning neljas väide kohtuasjas T-778/16 ja viies väide kohtuasjas T-892/16) 34

i) Komisjoni võimalus tugineda heakskiidetud OECD lähenemisviisile 35

ii) Küsimus, kas esimese võimalusena esitatud põhjenduste raames kohaldas komisjon heakskiidetud OECD lähenemisviisi õigesti 36

4) Kokkuvõte võrdlusraamistiku tuvastamise ning Iirimaa õiguse kohast tavalist maksustamist puudutavate hinnangute kohta 37

3. Komisjoni hinnangud Apple'i kontsernisisese tegevusega seotud faktilistele asjaoludele (esimene väide kohtuasjas T-778/16 ning kolmas ja neljas väide kohtuasjas T-892/16) . 37

a) ASI Iiri filiaali tegevus 38

b) AOE Iiri filiaali tegevus 42

c) Väljaspool ASI ja AOE filiaale toimunud tegevus 43

1) Strateegiliste otsuste tegemine Apple'i kontsernis 44

2) Otsuste tegemine ASIs ja AOEs 45

d) Kokkuvõte Apple'i kontsernisisese tegevuse kohta 45

4. Kokkuvõte seoses komisjoni hinnanguga valikulise eelise olemasolule esimese võimalusena esitatud põhjenduste alusel 46

E. Väited, millega vaidlustatakse komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes antud hinnangud (neljas väide kohtuasjas T-778/16 ja kaheksas väide kohtuasjas T-892/16) 46

1. Vaidlusaluste eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodi hindamine lähtuvalt tehingupõhise tootluse meetodist 47

2. Kasumi omistamise meetodite kasutamisel ASI ja AOE Iiri filiaalide valimine „hinnatavaks osapooleks" 48

3. Tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks 51

a) Tegevuskulude valimine ASI Iiri filiaali kasumlikkuse näitajaks 52

1) Sobiv kasumlikkuse näitaja . . . 52

2) Käibega seotud risk . . . 54

3) Toodete garantiiga seotud risk . . . 56

4) Kolmandatest isikutest töövõtjatega seotud riskid . . . 57

b) Tegevuskulude valimine AOE Iiri filiaali kasumlikkuse näitajaks . . . 58

c) Kokkuvõte tegevuskulude valimise kohta kasumlikkuse näitajaks . . . 58

4. Vaidlusalustes eelotsustes aktsepteeritud tulumäärad . . . 59

a) ASI ja AOE Iiri filiaalide tulu, mis kiideti heaks 1991. aasta eelotsusega . . . 61

b) ASI ja AOE Iiri filiaalide tulu, mis kiideti heaks 2007. aasta eelotsusega . . . 63

1) Võrreldavusanalüüsis kasutatud äriühingute valik . . . 63

2) Komisjoni korrigeeritud võrreldavusanalüüs . . . 65

5. Kokkuvõte seoses komisjoni poolt teise võimalusena esitatud põhjendustes antud hinnangutega . . . 67

F. Väited, millega vaidlustatakse komisjoni alternatiivselt esitatud põhjendustes antud hinnangud (viies väide kohtuasjas T-778/16 ja üheksas väide kohtuasjas T-892/16) . . . 67

1. Komisjoni alternatiivselt esitatud põhjenduste esimene osa . . . 68

2. Komisjoni alternatiivselt esitatud põhjenduste teine osa . . . 68

G. Kokkuvõte seoses komisjoni hinnanguga valikulise eelise olemasolule . . . 70

IV. Kohtukulud . . . 70