Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (laajennettu seitsemäs jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2020*

Valtiontuki – Irlannin myöntämä tuki – Päätös, jolla tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja sääntöjenvastaiseksi ja määrätään perittäväksi takaisin – Verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut – Valikoivat veroedut – Markkinaehtoperiaate

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

Irlanti, asiamiehinään K. Duggan, M. Browne, J. Quaney ja A. Joyce, avustajinaan P. Gallagher, M. Collins, SC, P. Baker, QC, S. Kingston, barrister, C. Donnelly, barrister, A. Goodman, barrister, ja B. Doherty, barrister,

kantajana asiassa T-778/16,

jota tukee

Luxemburgin suurherttuakunta, asiamiehenään T. Uri, avustajinaan asianajajat D. Waelbroeck ja S. Naudin,

väliintulijana asiassa T-778/16,

Apple Sales International, kotipaikka Cork (Irlanti),

Apple Operations Europe, kotipaikka Cork,

edustajinaan asianajajat A. von Bonin ja E. van der Stok, D. Beard, QC, A. Bates, barrister, L. Osepciu, barrister, ja J. Bourke, barrister,

kantajina asiassa T-892/16,

joita tukee

Irlanti, asiamiehinään Duggan, Quaney, Browne ja Joyce, avustajinaan Gallagher, Collins, Baker, Kingston, Donnelly ja Doherty,

väliintulijana asiassa T-892/16,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinään P.-J. Loewenthal ja R. Lyal,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

jota tukevat

Puolan tasavalta, asiamiehinään B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

väliintulijana asiassa T-778/16,

ja

EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehinään C. Zatschler, M. Sánchez Rydelski ja C. Simpson,

väliintulijana asiassa T-892/16,

jossa on kyse SEUT 263 artiklaan perustuvista vaatimuksista kumota valtiontuesta SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), jonka Irlanti on myöntänyt Applelle, 30.8.2016 annettu komission päätös (EU) 2017/1283 (EUVL 2017, L 187, s. 1),

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti M. Van der Woude sekä tuomarit V. Tomljenović (esittelevä tuomari), A. Marcoulli, J. Passer ja A. Kornezov,

kirjaaja: hallintovirkamies S. Spyropoulos,

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa ja 17. ja 18.9.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

tuomion

I Asian tausta

A Apple-konsernin historia

1. Apple-konserni

1 Vuonna 1976 perustetun Apple-konsernin, jonka kotipaikka on Cupertino, Kalifornia (Yhdysvallat), muodostavat Apple Inc. ja kaikki sen määräysvallassa olevat yhtiöt (jäljempänä yhdessä Apple-konserni). Apple-konserni suunnittelee, valmistaa ja markkinoi muun muassa matkaviestintä- ja medialaitteita, henkilökohtaisia tietokoneita ja kannettavia digitaalimusiikkisoittimia ja myy ohjelmistoja, muita palveluja, verkkoratkaisuja ja kolmansien osapuolten tuottamaa digitaalista sisältöä ja sovelluksia. Apple-konserni myy tuotteitaan ja palvelujaan kuluttajille, yrityksille ja julkishallinnoille kaikkialla maailmassa vähittäismyymälöissään, verkkokaupoissaan ja suoramyynnillä sekä kolmansina osapuolina toimivien matkaviestinverkko-operaattorien, tukkumyyjien, vähittäismyyjien ja jälleenmyyjien avulla. Apple-konsernin maailmanlaajuinen liiketoiminta on jäsennelty keskeisten toimialojen mukaan, joita hallinnoidaan ja johdetaan keskitetysti Yhdysvalloista. Tästä vastaavat johtohenkilöt, joiden toimipaikka on Cupertinossa.

2 Valtiontuesta SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), jonka Irlanti on myöntänyt Applelle, 30.8.2016 annettu komission päätös (EU) 2017/1283 (EUVL 2017, L 187, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös) koskee kahta verotusasioissa annettua ennakkoratkaisua, jotka Irlannin veroviranomaiset ovat antaneet kahden Apple-konserniin kuuluvan yhtiön osalta.

2. ASI ja AOE

a) Yhtiörakenne

3 Apple-konsernissa Apple Operations International on Apple Inc:n kokonaan omistama tytäryhtiö. Apple Operations International omistaa kokonaan tytäryhtiön Apple Operations Europe (AOE), joka puolestaan omistaa kokonaan tytäryhtiön Apple Sales International (ASI). ASI ja AOE on kumpikin perustettu Irlannin oikeuden mukaan, mutta niiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Irlannissa.

4 Kuten riidanalaisen päätöksen 113–115 perustelukappaleessa todetaan, merkittävä osa AOE:n ja ASI:n hallituksista koostui Apple Inc:n palveluksessa olevista johtajista, jotka toimivat Cupertinossa. Kyseisen päätöksen 115 perustelukappaleessa (taulukot 4 ja 5) on esitetty otteita ASI:n ja AOE:n yhtiökokousten ja hallitusten kokousten päätöksistä ja pöytäkirjoista. Hallitusten päätökset koskevat säännönmukaisesti muun muassa osinkojen maksamista, toimintakertomusten hyväksymistä ja johtajien nimittämistä ja eroamista. Satunnaisemmin nämä päätökset koskevat tytäryhtiöiden perustamista ja myönnettäviä valtakirjoja, joilla tietyt johtajat valtuutetaan suorittamaan eri tehtäviä, joita ovat muun muassa pankkitilien hoitaminen, suhteet hallituksiin ja viranomaisiin, tarkastukset, vakuutusten ottaminen, varoihin liittyvät vuokraukset, ostot ja myynnit, tavaratoimitusten vastaanotto ja kaupalliset sopimukset.

b) Kustannusjakosopimus

5 Apple Inc. sekä toisaalta ASI ja AOE olivat kustannusten jakamista koskevan sopimuksen (jäljempänä kustannusjakosopimus) osapuolia. Jaetut kustannukset koskivat erityisesti Apple-konsernin tuotteisiin sisällytetyn teknologian tutkimusta ja kehittämistä (t&k-toimintaa). Kustannusjakosopimus allekirjoitettiin alun perin joulukuussa 1980. Sopimuspuolina olivat Apple Inc. (silloinen Apple Computer Inc.) ja AOE (silloinen Apple Computer Ltd (ACL)). Vuonna 1999 ASI:stä (silloisesta Apple Computer Internationalista) tuli tämän sopimuksen osapuoli. Riidanalaisessa päätöksessä tarkasteltuna ajanjaksona kustannusjakosopimukseen tehtiin eri muutoksia erityisesti sovellettavaan lainsäädäntöön tehtyjen muutosten huomioon ottamiseksi.

6 Tämän sopimuksen mukaan osapuolet sopivat jakavansa t&k-toimintaan liittyvät kustannukset ja riskit Apple-konsernin tuotteiden ja palvelujen kehittämistoiminnasta seuraavien aineettomien hyödykkeiden osalta. Osapuolet sopivat, että oikeudellisesti Apple Inc. on edelleen yhteisrahoitteisten aineettomien hyödykkeiden, myös Apple-konsernin immateriaalioikeuksien, laillinen omistaja. Lisäksi Apple Inc. myönsi ASI:lle ja AOE:lle maksuttoman lisenssin, jonka perusteella ne voivat muun muassa valmistaa ja myydä kyseisiä tuotteita niille osoitetulla alueella eli kaikkialla maailmassa Pohjois- ja Etelä-Amerikkaa lukuun ottamatta. Sopimuspuolet kantoivat sopimukseen perustuvat riskit, joista merkittävin muodostui velvollisuudesta maksaa Apple-konsernin immateriaalioikeuksien kehittämiskustannukset.

c) Markkinointipalvelusopimus

7 Vuonna 2008 ASI teki Apple Inc:n kanssa markkinointipalvelusopimuksen, jossa viimeksi mainittu sitoutui tarjoamaan ASI:lle markkinointipalveluja, jotka käsittivät muun muassa markkinointistrategioiden, ohjelmien ja myynninedistämiskampanjoiden luomisen, kehittämisen ja toteuttamisen. ASI sitoutui suorittamaan Apple Inc:lle näistä palveluista maksun, joka vastasi tiettyä prosenttiosuutta Apple Inc:lle näistä palveluista ”aiheutuneista kohtuullisista kustannuksista” marginaalilla lisättynä.

3. Irlantilaiset sivuliikkeet

8 ASI ja AOE perustivat irlantilaisia sivuliikkeitä (englanniksi ”branches”). AOE:llä oli myös Singaporessa sivuliike, jonka toiminta lakkasi vuonna 2009.

9 ASI:n irlantilainen sivuliike vastaa muun muassa Apple-tavaramerkin tuotteiden myyntiin liittyvän osto-, myynti- ja jakelutoiminnan toteuttamisesta lähipiiriin kuuluville osapuolille ja kolmantena osapuolena oleville asiakkaille Euroopan, Lähi-idän, Intian ja Afrikan (EMEIA) sekä Aasian ja Tyynenmeren (APAC) alueilla. Tämän sivuliikkeen tärkeimpiä toimintoja ovat muun muassa Apple-tavaramerkin valmiiden tuotteiden hankinta kolmansina osapuolina olevilta ja lähipiiriin kuuluvilta valmistajilta, jakelutoiminnot, jotka liittyvät tuotteiden myyntiin lähipiiriin kuuluville osapuolille EMEIA- ja APAC-alueilla, sekä tuotteiden myynti kolmantena osapuolena oleville asiakkaille EMEIA-alueella, verkkomyynti, logistiikkatoiminnot ja myynnin jälkeisen asiakastukiliiketoiminnan hoitaminen. Euroopan komissio totesi (riidanalaisen päätöksen 55 perustelukappale), että monia EMEIA-alueen jakeluun liittyviä toimintoja hoitivat lähipiiriin kuuluvat osapuolet palvelusopimusten nojalla.

10 AOE:n irlantilainen sivuliike vastaa erikoistuneen tietokonetuotevalikoiman, muun muassa iMaC-pöytätietokoneiden, kannettavien MacBook-tietokoneiden ja muiden tietokonetarvikkeiden, valmistuksesta ja kokoamisesta Irlannissa, ja se toimittaa näitä tuotteita lähipiiriin kuuluville osapuolille EMEIA-alueelle. Tämän sivuliikkeen tärkeimpiä toimintoja ovat muun muassa tuotannon suunnittelu ja aikatauluttaminen, prosessitekniikka, tuotanto ja operaatiot, laadunvarmistus ja laadunvalvonta ja kunnostustoiminnot.

B Riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut

11 Irlannin veroviranomaiset antoivat ennakkoratkaisuja verotusasioissa (tax rulings) tietyille niitä pyytäneille verovelvollisille. Irlannin veroviranomaiset antoivat 29.1.1991 ja 23.5.2007 päivätyillä kirjeillään (jäljempänä yhdessä riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut) hyväksyntänsä Apple-konsernin edustajien esittämille ehdotuksille, jotka liittyivät ASI:n ja AOE:n verotettavaan tuloon Irlannissa. Nämä ennakkoratkaisut on selostettu riidanalaisen päätöksen 59–62 perustelukappaleessa.

1. Vuoden 1991 verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu

a) AOE:n edeltäjän ACL:n veron peruste

12 Apple-konsernin veroneuvojat kuvasivat ACL:n toimintaa Irlannissa 12.10.1990 Irlannin veroviranomaisille osoittamassaan kirjeessä ja ilmoittivat sen Corkiin (Irlanti) sijoittautuneen irlantilaisen sivuliikkeen hoitamat toiminnot. Lisäksi siinä täsmennettiin, että sivuliikkeellä oli valmistustoimintaan liittyviä varoja, mutta AOE oli säilyttänyt käytettyjen materiaalien, keskeneräisten tuotteiden ja valmiiden tuotteiden omistusoikeuden.

13 Apple-konsernin edustajien toimitettua 16.1.1991 Irlannin veroviranomaisille kirjeen ja näiden viranomaisten vastattua siihen 24.1.1991 kyseiset viranomaiset vahvistivat 29.1.1991 päivätyllä kirjeellä Apple-konsernin esittämät ehdot, sellaisina kuin ne on selostettu jäljempänä. Näiden Irlannin veroviranomaisten vahvistamien ehtojen mukaan ACL:n Irlannissa verotettava tulo, joka liittyy sen irlantilaisen sivuliikkeen tuloihin, laskettiin seuraavien seikkojen perusteella:

– 65 prosenttia tämän sivuliikkeen toimintakustannuksista [*luottamuksellinen*] [1] asti vuodessa ja [*luottamuksellinen*] ylittävältä osalta 20 prosenttia toimintakustannuksista

– jos ACL:n irlantilaisen sivuliikkeen kokonaisvoitto oli pienempi kuin kaavalla saatava luku, sivuliikkeen nettovoiton laskennassa käytettäisiin pienempää lukua

– tässä laskelmassa huomioon otetut toimintakustannukset käsittivät kaikki toimintakustannukset lukuun ottamatta jälleenmyyntiin tarkoitettuja materiaaleja ja aineettomista hyödykkeistä Apple-konsernin yhtiöiltä perittyä rahoitusosuutta

– poistoon perustuva vähennys voitiin tehdä, mutta se ei saanut olla [*luottamuksellinen*] suurempi kuin tilinpäätökseen merkitty poisto.

b) ASI:n edeltäjän ACAL:n veron peruste

14 Apple-konsernin veroneuvojat ilmoittivat 2.1.1991 päivätyllä kirjeellään Irlannin veroviranomaisille uudesta yhtiöstä, Apple Computer Accessories Ltd:stä (ACAL), jonka irlantilaisen sivuliikkeen ilmoitettiin vastaavan vientiin tarkoitettujen tuotteiden hankinnasta irlantilaisilta valmistajilta.

15 Apple-konsernin edustajat lähettivät 16.1.1991 Irlannin veroviranomaisille kirjeen, jossa esitettiin yhteenveto tämän konsernin ja kyseisten viranomaisten välillä 3.1.1991 pidetyssä kokouksessa ACAL:n verotettavasta tulosta tehdyn sopimuksen ehdoista. Tämän kirjeen mukaan sivuliikkeen tulon laskemisen perustana pitäisi olla 12,5 prosenttia toimintakustannuksista (jälleenmyyntiin tarkoitettua materiaalia lukuun ottamatta).

16 Irlannin veroviranomaiset vahvistivat 29.1.1991 päivätyllä kirjeellä sopimuksen ehdot sellaisina kuin ne oli todettu 16.1.1991 päivätyssä kirjeessä.

2. Vuoden 2007 verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu

17 Apple-konsernin veroneuvojat esittivät 16.5.2007 Irlannin veroviranomaisille osoittamassaan kirjeessä yhteenvedon ehdotuksestaan tarkistaa menetelmää ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden veron perusteen määrittämiseksi.

18 ASI:n (joka seurasi Apple Computer Internationalia, joka seurasi ACAL:ää) irlantilaisen sivuliikkeen osalta ehdotettiin, että sen verotettava tulo laskettaisiin siten, että se on [*luottamuksellinen*] sivuliikkeen toimintakustannuksista, joihin ei lueta Applen konserniyhtiöiden maksujen ja materiaalikulujen kaltaisia kustannuksia.

19 AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen verotettava tulo vastaisi yhtäältä summaa, joka on [*luottamuksellinen*] sivuliikkeen toimintakustannuksista, joihin ei lueta Applen konserniyhtiöiden maksujen ja materiaalikulujen kaltaisia kustannuksia, ja toisaalta immateriaalioikeuksista saatavaa tuottoa tämän

1 Luottamukselliset tiedot poistettu.

sivuliikkeen tuotantoprosessiteknologiasta eli [*luottamuksellinen*] kyseisen sivuliikkeen liikevaihdosta. Tehtaiden ja rakennusten osalta oli määrä hyväksyä poistoihin perustuva vähennys, joka ”laskettiin ja vähennettiin tavanomaiseen tapaan”.

20 Ehdotuksen mukaan tulevan sopimuksen ehdot tulevat voimaan 1.10.2007 alkaen molempien sivuliikkeiden osalta, niitä sovelletaan viiden vuoden ajan, elleivät olosuhteet muutu, ja ne uusitaan tämän jälkeen vuosittain. Lisäksi todettiin, että sopimusta voitiin soveltaa Apple-konsernissa mahdollisesti perustettaviin tai muunnettaviin uusiin yksiköihin, kunhan niiden toiminta vastaa AOE:n toimintaa eli valmistusta Irlannissa ja ASI:n toimintaa eli muuta kuin valmistustoimintaa, kuten myyntiä ja palveluita yleensä.

21 Irlannin veroviranomaiset vahvistivat 23.5.2007 päivätyllä kirjeellä antavansa hyväksyntänsä kaikille 16.5.2007 päivättyyn kirjeeseen sisältyville ehdotuksille. Sopimusta sovellettiin verovuoteen 2014 asti.

C Hallinnollinen menettely komissiossa

22 Komissio pyysi 12.6.2013 päivätyllä kirjeellä Irlantia toimittamaan sille tietoja verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja koskevasta käytännöstä alueellaan, erityisesti tietyille Apple-konsernin yksiköille, kuten ASI:lle ja AOE:lle, annetuista ennakkoratkaisuista.

23 Komissio aloitti 11.6.2014 antamallaan päätöksellä SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muodollisen tutkintamenettelyn (jäljempänä aloittamispäätös) riidanalaisista verotusasioissa annetuista ennakkoratkaisuista, jotka Irlannin veroviranomaiset olivat antaneet ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennetusta verotettavasta tulosta, sillä perusteella, että nämä ennakkoratkaisut saattoivat olla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Komission mukaan riidanalaisista verotusasioissa annetuista ennakkoratkaisuista voi aiheutua etua yrityksille, joita ne koskevat, jos niissä hyväksytään siirtohinnoittelusopimus, jolla poiketaan riippumattomien markkinatoimijoiden kesken sovelletuista ehdoista (markkinaehtoperiaate). Tämä päätös julkaistiin Euroopan unionin virallisessa lehdessä 17.10.2014.

24 Irlanti esitti 5.9. ja Apple Inc. 17.11.2014 päivätyllä kirjeellä huomautuksensa menettelyn aloittamispäätöksestä.

25 Muodollisen tutkintamenettelyn kuluessa komission, Irlannin veroviranomaisten ja Apple Inc:n välillä oli useita yhteydenpitoja ja kokouksia (riidanalaisen päätöksen 11 ja 38 perustelukappale). Lisäksi Apple Inc. ja Irlanti esittivät kaksi veroneuvojiensa laatimaa erillisraporttia ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavista voitoista.

D Riidanalainen päätös

26 Komissio antoi 30.8.2016 riidanalaisen päätöksen. Selostettuaan oikeudelliset seikat ja tosiseikat (2 jakso) ja hallinnollisen menettelyn (3–7 jakso) komissio keskittyy tuen olemassaolon tarkasteluun (8 jakso).

27 Komissio tuo ensinnäkin esille, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut oli antanut Irlannin verohallinto ja että ne johtuivat siten valtiosta. Koska ne johtivat sen veron alentamiseen, jonka ASI ja AOE olivat velvollisia maksamaan Irlannissa, Irlanti oli luopunut verotuloista, mikä aiheutti valtion varojen menetyksen (riidanalaisen päätöksen 221 perustelukappale).

28 ASI ja AOE kuuluivat kaikissa jäsenvaltioissa toimivaan Apple-konserniin, minkä vuoksi riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut olivat omiaan vaikuttamaan Euroopan unionin sisäiseen kauppaan (riidanalaisen päätöksen 222 perustelukappale).

29 Koska riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut johtivat siihen, että ASI:n ja AOE:n veron peruste aleni Irlannissa kannettavan yhteisöveron osalta, niistä aiheutui näille kahdelle yhtiölle etua (riidanalaisen päätöksen 223 perustelukappale).

30 Komission mukaan riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut oli lisäksi annettu vain ASI:lle ja AOE:lle, minkä vuoksi niiden valikoivuus voitiin olettaa. Komissio totesi kuitenkin täydellisyyden vuoksi, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut muodostivat poikkeuksen viitejärjestelmästä eli Irlannin yleisestä yhteisöverojärjestelmästä (riidanalaisen päätöksen 224 perustelukappale).

31 Jos osoittautuisi, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut johtivat ASI:n ja AOE:n veron alenemiseen, ne voisivat siten parantaa näiden kahden yhtiön kilpailuasemaa ja näin ollen vääristää tai uhata vääristää kilpailua (riidanalaisen päätöksen 222 perustelukappale).

1. Valikoivan edun olemassaolo

32 Riidanalaisen päätöksen 8.2 jaksossa komissio osoittaa oikeuskäytäntöön perustuvan kolmivaiheisen tarkastelun perusteella, että tässä tapauksessa kyse on valikoivasta edusta. Aluksi se yksilöi viitejärjestelmän ja perustelee markkinaehtoperiaatteen soveltamista tässä tapauksessa. Tämän jälkeen se tarkastelee valikoivaa etua, joka perustuu viitejärjestelmästä poikkeamiseen. Komissio katsoo ensisijaisen, toissijaisen ja vaihtoehtoisen perustelunsa nojalla, että ASI ja AOE ovat voineet riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen perusteella alentaa veron määrää, joka niiden oli maksettava Irlannissa näiden ratkaisujen voimassaoloaikana eli vuosina 1991–2014 (jäljempänä tarkasteltava ajanjakso), ja että tämä merkitsi etua muihin rinnastettavassa tilanteessa oleviin yhtiöihin nähden. Komissio toteaa vielä, että Irlanti tai Apple Inc. eivät olleet esittäneet perusteluja tämän valikoivan edun oikeuttamiseksi.

a) Viitejärjestelmä

33 Komissio katsoo riidanalaisen päätöksen 227–243 perustelukappaleessa, että viitejärjestelmän muodosti voittojen verotusta koskeva Irlannin yleinen yhteisöverojärjestelmä, jonka tarkoituksena oli verottaa kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoja. Tämän tarkoituksen vuoksi komissio katsoo, että integroituneet yritykset ja riippumattomat yritykset olivat toisiinsa rinnastettavassa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa. Verotuksen yhteensovittamisesta vuonna 1997 annetun lain (Taxes Consolidation Act, jäljempänä TCA 97) 25 §:n, jonka mukaan ulkomaisilta yhtiöiltä kannetaan veroa liikevoitosta, joka on saatu suoraan tai välillisesti Irlannissa toimivasta sivuliikkeestä tai sen välityksellä, olisi katsottava olevan olennainen osa viitejärjestelmää eikä muodostavan erillistä viitejärjestelmää.

b) Markkinaehtoperiaate

34 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 244–263 perustelukappaleessa, että TCA 97:n 25 §:n sanamuodon ja tarkoituksen perusteella tätä säännöstä on sovellettava yhdessä voitonkohdentamismenetelmän kanssa. Se huomauttaa, että SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan voitonkohdentamismenetelmän on perustuttava markkinaehtoperiaatteeseen riippumatta siitä, onko asianomainen jäsenvaltio sisällyttänyt markkinaehtoperiaatteen kansalliseen oikeusjärjestykseensä vai ei. Komissio tukeutuu kahteen olettamaan. Se muistuttaa yhtäältä, että kaikkien jäsenvaltioiden hyväksymien verotoimenpiteiden on noudatettava valtiontukisääntöjä. Toisaalta sen mukaan 22.6.2006 annetusta tuomiosta Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) seuraa, että sellaisesta verotoimenpiteestä johtuvasta veron perusteen pienenemisestä, jonka avulla verovelvollinen voi käyttää konsernin sisäisissä liiketoimissa siirtohintoja, jotka eivät ole lähellä vapaassa kilpailussa perittäviä hintoja, koituu tälle verovelvolliselle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

35 Komissio väittää näin ollen 22.6.2006 annetun tuomion Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) perusteella, että markkinaehtoperiaate muodostaa viitejärjestelmän sen määrittämiseksi, onko integroitunut yritys saanut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua verotoimenpiteestä, jolla määritettiin sen siirtohinnat ja siten sen veron määräytymisperuste. Tällä periaatteella pyritään varmistamaan, että konsernin sisäisiä liiketoimia kohdellaan verotuksessa samalla tavoin kuin integroitumattomien riippumattomien yritysten välisiä liiketoimia, jotta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti samankaltaisessa tilanteessa olevia yrityksiä ei kohdeltaisi eri tavoin tällaisen järjestelmän tavoitteen kannalta, joka on kaikkien tämän järjestelmän piiriin kuuluvien yritysten voittojen verottaminen.

36 Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä (OECD) laadituista ohjeista komissio toteaa, että ne ovat vain hyödyllisiä ohjeita veroviranomaisille siitä, miten varmistetaan, että voitonkohdentamis- ja siirtohinnoittelumenetelmät tuottavat markkinaolosuhteiden mukaisia tuloksia.

c) Valikoiva etu, joka johtuu siitä, että irlantilaisille sivuliikkeille ei ole kohdennettu ASI:n ja AOE:n immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin perustuvia voittoja (ensisijainen perustelu)

37 Komissio väittää riidanalaisen päätöksen 265–321 perustelukappaleessa ensisijaisesti, että se, että Irlannin veroviranomaiset ovat hyväksyneet riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa olettaman, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olleet Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit oli kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, oli johtanut ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan vuotuiseen tuloon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta.

38 Komissio katsoo, että ASI:n ja AOE:n hallussa olleet, Apple-konsernin tuotteiden hankintaan, valmistukseen, myyntiin ja jakeluun Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella tarkoitetut Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olivat näille kahdelle yhtiöille merkittävä tulonlähde.

39 Komissio väittää näin ollen, että Irlannin viranomaiset ovat virheellisesti kohdentaneet ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkoihin varoja, toimintoja ja riskejä, vaikka näitä toimipaikkoja ei ollut fyysisesti olemassa eikä niissä ollut työntekijöitä. Erityisesti immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyvien toimintojen osalta komissio väittää, että tällaisia toimintoja eivät voineet hoitaa pelkästään ASI:n ja AOE:n hallitukset ilman henkilöstöä, mistä oli osoituksena se, ettei komissiolle toimitetuissa hallitusten kokousten pöytäkirjoissa ollut tältä osin viittauksia käytyihin keskusteluihin ja tehtyihin päätöksiin. Komissio toteaa, että koska ASI:n ja AOE:n päätoimipaikat eivät kyenneet valvomaan tai hallinnoimaan Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä, näille päätoimipaikoille ei olisi pitänyt markkinaehtoisessa kontekstissa kohdentaa näiden lisenssien käytöstä peräisin olevia voittoja. Nämä voitot olisi siis pitänyt kohdentaa ASI:n ja AOE:n sivuliikkeille, ainoille, jotka saattoivat tosiasiallisesti hoitaa Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyviä toimintoja, jotka olivat olennaisia ASI:n ja AOE:n liiketoiminnan kannalta.

40 Koska Irlannin veroviranomaiset eivät kohdentaneet ASI:n ja AOE:n sivuliikkeille Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin perustuvia voittoja, mikä ei ollut markkinaehtoperiaatteen mukaista, ne antoivat ASI:lle ja AOE:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun alentamalla niiden vuotuisia verotettavia tuloja. Komission mukaan tämä etu on valikoiva, koska se johti ASI:n ja AOE:n veron alentamiseen Irlannissa verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava tulo perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin.

d) Valikoiva etu, joka johtuu ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden voitonkohdentamismenetelmiä koskevista virheellisistä valinnoista (toissijainen perustelu)

41 Komissio väittää riidanalaisen päätöksen 325–360 perustelukappaleessa toissijaisesti, että vaikka Irlannin veroviranomaiset olisivat oikeassa hyväksyessään olettaman, jonka mukaan ASI:llä ja AOE:llä olleet Applen immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät olivat silti johtaneet ASI:n ja AOE:n vuotuiseen Irlannissa verotettavaan tuloon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Komission mukaan nämä menetelmät perustuivat virheellisiin menetelmiä koskeviin valintoihin, minkä seurauksena ASI:n ja AOE:n vero on alempi verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava tulo näiden sääntöjen nojalla perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin. Komission mukaan riidanalaisista verotusasioissa annetuista ennakkoratkaisuista on siten näiden menetelmien hyväksymisen vuoksi koitunut ASI:lle ja AOE:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

e) Valikoiva etu, joka johtuu siitä, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla, jotka eivät ole markkinaehtoperiaatteen mukaisia, on poikettu viitejärjestelmästä, vaikka sen oletettaisiin muodostuvan yksinomaan TCA 97:n 25 §:stä (vaihtoehtoinen perustelu)

42 Komissio väittää riidanalaisen päätöksen 369–403 perustelukappaleessa vaihtoehtoisena perusteluna, että vaikka viitejärjestelmän olisi katsottava muodostuvan yksinomaan TCA 97:n 25 §:stä, riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla annetaan ASI:lle ja AOE:lle valikoiva etu pienentämällä niiden veron perustetta Irlannissa. Komission mukaan TCA 97:n 25 §:n soveltaminen Irlannissa perustui markkinaehtoperiaatteeseen. Komissio katsoo tässä tapauksessa näyttäneensä, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla poiketaan markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta, mistä on koitunut ASI:lle ja AOE:lle taloudellista etua. Komissio vetoaa joka tapauksessa siihen, että vaikka TCA 97:n 25 §:n soveltamisen ei olisi katsottava perustuvan markkinaehtoperiaatteeseen, olisi katsottava, että Irlannin veroviranomaiset antoivat riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut ilman Irlannin verojärjestelmään liittyviä objektiivisia kriteereitä käyttämänsä harkintavallan perusteella ja että tästä syystä niillä annetaan ASI:lle ja AOE:lle valikoiva etu.

f) Johtopäätös valikoivasta edusta

43 Komissio päättelee, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut johtivat sen veron alentamiseen, joka ASI:n ja AOE:n olisi muutoin täytynyt maksaa tavanomaisessa toiminnassaan, ja että niillä on katsottava myönnetyn näille kahdelle yhtiölle toimintatukea. Komissio väittää kuitenkin, että koska ASI ja AOE ovat osa monikansallista Apple-konsernia, joka on katsottava oikeuskäytännössä tarkoitetuksi yhdeksi taloudelliseksi yksiköksi, kyseisen konsernin kokonaisuudessaan on katsottava hyötyvän Irlannin riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla myöntämästä valtiontuesta (riidanalaisen päätöksen 8.3 jakso).

2. Tuen sisämarkkinoille soveltumattomuus, sääntöjenvastaisuus ja takaisinperintä

44 Komissio toteaa, että nämä tukitoimenpiteet eivät sovellu sisämarkkinoille SEUT 107 artiklan 3 kohdan c alakohdan nojalla ja että koska niistä ei ole ilmoitettu etukäteen, ne ovat sääntöjenvastaista tukea, joka on otettu käyttöön SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti (riidanalaisen päätöksen 8.5 ja 9 jakso).

45 Komissio toteaa (riidanalaisen päätöksen 11 jakso), että Irlannin on perittävä takaisin riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla myönnetty tuki 12.6.2003 ja 27.9.2014 väliseltä ajanjaksolta. Se täsmentää, että takaisin perittävä summa on laskettava vertaamalla todellisuudessa maksetun veron määrää määrään, joka olisi pitänyt maksaa, jos ilman annettuja ennakkoratkaisuja olisi sovellettu yleistä yhteisöverojärjestelmää.

46 Komissio toteaa väitteistä, joiden mukaan Irlannin ja Apple Inc:n menettelyllisiä oikeuksia on loukattu hallinnollisessa menettelyssä, että koska sen valtiontukea koskevan tutkinnan kohde on pysynyt muuttumattomana aloittamispäätöksen ja riidanalaisen päätöksen antamisen välillä, niiden oikeuksia on kunnioitettu kaikilta osin (riidanalaisen päätöksen 10 jakso).

3. Päätösosa

47 Riidanalaisen päätöksen päätösosan sanamuoto on seuraava:

”1 artikla

1. Irlannin 29 päivänä tammikuuta 1991 ja 23 päivänä toukokuuta 2007 Apple Sales Internationalin hyväksi antamat veropäätökset, joiden avulla Apple Sales International pystyy määrittämään vuosittain Irlannissa maksamansa veron, ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Valtiontuki, jonka Irlanti otti sääntöjenvastaisesti käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen, ei sovellu sisämarkkinoille.

2. Irlannin 29 päivänä tammikuuta 1991 ja 23 päivänä toukokuuta 2007 Apple Operations Europe Internationalin hyväksi antamat veropäätökset, joiden avulla Apple Operations Europe International pystyy määrittämään vuosittain Irlannissa maksamansa veron, ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. Valtiontuki, jonka Irlanti otti sääntöjenvastaisesti käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen, ei sovellu sisämarkkinoille.

2 artikla

1. Irlannin on perittävä takaisin Apple Sales Internationalilta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tuki.

2. Irlannin on perittävä takaisin Apple Operations Europelta 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tuki.

3. Takaisinperittävistä summista kertyy korkoa alkaen siitä, kun tuki asetettiin tuensaajien käyttöön, niiden tosiasialliseen takaisinperintään saakka.

4. Korko on laskettava asetuksen (EY) N:o 794/2004 V luvun säännösten mukaisesti.

3 artikla

1. Edellä 1 artiklassa tarkoitettu tuki on perittävä takaisin välittömästi ja tosiasiallisesti.

2. Irlannin on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta.

4 artikla

1. Irlannin on toimitettava komissiolle tiedot tuen täsmällisen määrän laskemisessa käyttämästään menetelmästä tämän päätöksen tiedoksiantamista seuraavien kahden kuukauden aikana.

2. Irlannin on ilmoitettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöönpanemiseksi toteutettavien kansallisten toimenpiteiden edistymisestä siihen saakka, kunnes 1 artiklassa tarkoitetun tuen takaisinperintä on saatettu loppuun. Sen on annettava välittömästi komission pyynnöstä tiedot toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi.

5 artikla

Tämä päätös on osoitettu Irlannille.”

II Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset

A Asia T-778/16

48 Irlanti nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 9.11.2016 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen asiassa T-778/16.

1. Ratkaisukokoonpanon muodostaminen ja etusijan antaminen asian käsittelylle

49 Unionin yleisen tuomioistuimen seitsemännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 29.11.2016 tekemällään päätöksellä Irlannin pyynnön antaa asian T-778/16 käsittelylle etusija työjärjestyksen 67 artiklan 2 kohdan nojalla.

50 Irlanti pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 9.11.2016 toimittamallaan asiakirjalla, että asia T-778/16 ratkaistaisiin laajennetussa ratkaisukokoonpanossa. Unionin yleinen tuomioistuin totesi 18.1.2017 työjärjestyksen 28 artiklan 5 kohdan mukaisesti, että asia oli siirretty laajennetun seitsemännen jaoston käsiteltäväksi.

51 Koska kaksi unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston jäsenistä oli estynyt osallistumasta asian käsittelyyn, unionin yleisen tuomioistuimen presidentti nimesi 21.2.2017 ja 21.5.2019 tekemillään päätöksillä unionin yleisen tuomioistuimen varapresidentin ja toisen tuomarin täydentämään jaoston kokoonpanoa.

2. Väliintulot

52 Luxemburgin suurherttuakunta toimitti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 20.3.2017 väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin asiassa T-778/16 tukeakseen Irlannin vaatimuksia.

53 Puolan tasavalta toimitti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 30.3.2017 väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin asiassa T-778/16 tukeakseen komission vaatimuksia.

54 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 19.7.2017 antamallaan määräyksellä Luxemburgin suurherttuakunnan ja Puolan tasavallan väliintulohakemukset.

3. Luottamuksellista käsittelyä koskevat pyynnöt

55 Irlanti pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 26.4.2017 toimittamallaan asiakirjalla osan kannekirjelmästä ja siihen liitettyjen tiettyjen asiakirjojen, muun muassa riidanalaisen päätöksen, ja osan vastineesta ja siihen liitettyjen tiettyjen asiakirjojen käsittelemistä luottamuksellisina Luxemburgin suurherttuakuntaan ja Puolan tasavaltaan nähden.

56 Irlanti pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 31.5.2017 toimittamallaan asiakirjalla Apple-konsernin veroneuvojien nimien käsittelemistä luottamuksellisina yleisöön nähden.

57 Irlanti peruutti osittain unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 26. ja 29.11.2018 toimittamillaan asiakirjoilla luottamuksellista käsittelyä koskevat pyyntönsä.

58 Luxemburgin suurherttuakunta ja Puolan tasavalta saivat ei-luottamukselliset versiot kyseisistä asiakirjoista. Luxemburgin suurherttuakunta ei ole vastustanut itseensä nähden esitettyjä luottamuksellista käsittelyä koskevia pyyntöjä, kun taas Puolan tasavalta on vastustanut itseensä nähden esitettyjä luottamuksellista käsittelyä koskevia pyyntöjä.

59 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi osittain 14.12.2018 annetulla määräyksellä Irlanti v. komissio (T-778/16, ei julkaistu, EU:T:2018:1019) Puolan tasavaltaan nähden esitetyt luottamuksellista käsittelyä koskevat pyynnöt ja hylkäsi ne muilta osin. Puolan tasavalta sai ei-luottamukselliset versiot kyseisistä asiakirjoista kyseisen määräyksen mukaisesti.

4. Asianosaisten vaatimukset

60 Irlanti vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut asiassa T-778/16.

61 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– hylkää asiassa T-778/16 nostetun kanteen perusteettomana

– velvoittaa Irlannin korvaamaan oikeudenkäyntikulut asiassa T-778/16.

62 Luxemburgin suurherttuakunta vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin kumoaa riidanalaisen päätöksen Irlannin vaatimuksen mukaisesti.

63 Puolan tasavalta vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin hylkää asiassa T-778/16 nostetun kanteen komission vaatimuksen mukaisesti.

B Asia T-892/16

64 ASI ja AOE nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 19.12.2016 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen asiassa T-892/16.

1. Ratkaisukokoonpanon muodostaminen, etusijan antaminen asian käsittelylle ja asioiden yhdistäminen

65 ASI ja AOE pyysivät unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 8.2.2017 toimittamallaan asiakirjalla, että asian T-892/16 käsittelylle annetaan etusija työjärjestyksen 67 artiklan 2 kohdan mukaisesti ja että se yhdistetään asian T-778/16 kanssa kirjallista ja suullista käsittelyä sekä käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten.

66 Unionin yleisen tuomioistuimen seitsemännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 6.4.2017 tekemällään päätöksellä pyynnön antaa asian T-892/16 käsittelylle etusija työjärjestyksen 67 artiklan 2 kohdan nojalla.

67 Unionin yleinen tuomioistuin päätti 17.5.2017 seitsemännen jaoston ehdotuksesta siirtää asian työjärjestyksensä 28 artiklan nojalla laajennetulle ratkaisukokoonpanolle.

68 Koska kaksi unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston jäsenistä oli estynyt osallistumasta asian käsittelyyn, unionin yleisen tuomioistuimen presidentti nimesi 8.6.2017 ja 21.5.2019 tekemillään päätöksillä unionin yleisen tuomioistuimen varapresidentin ja toisen tuomarin täydentämään jaoston kokoonpanoa.

2. Väliintulot

69 IBEC Company Limited by Guarantee toimitti 30.3.2017 unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin asiassa T-892/16 tukeakseen ASI:n ja AOE:n vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja siirsi työjärjestyksen 19 artiklan 2 kohdan nojalla toimivaltaansa kuuluvan päätöksen tästä hakemuksesta unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston tehtäväksi. Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi 15.12.2017 antamallaan määräyksellä Apple Sales International ja Apple Operations Europe v. komissio (T-892/16, ei julkaistu, EU:T:2017:926) IBEC Company Limited by Guaranteen väliintulohakemuksen.

70 EFTAn valvontaviranomainen toimitti 31.3.2017 unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin asiassa T-892/16 tukeakseen komission vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 19.7.2017 antamallaan määräyksellä EFTAn valvontaviranomaisen väliintulohakemuksen.

71 Irlanti toimitti 31.3.2017 unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin asiassa T-892/16 tukeakseen ASI:n ja AOE:n vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 28.6.2017 tekemällään päätöksellä Irlannin väliintulohakemuksen.

72 Amerikan yhdysvallat toimitti 13.4.2017 unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin asiassa T-892/16 tukeakseen ASI:n ja AOE:n vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja siirsi työjärjestyksen 19 artiklan 2 kohdan nojalla toimivaltaansa kuuluvan päätöksen tästä hakemuksesta unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston tehtäväksi. Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi 15.12.2017 antamallaan määräyksellä Apple Sales International ja Apple Operations Europe v. komissio (T-892/16, ei julkaistu, EU:T:2017:925) Amerikan yhdysvaltojen väliintulohakemuksen. Amerikan yhdysvallat valitti tästä määräyksestä. Valitus hylättiin 17.5.2018 annetulla määräyksellä Amerikan yhdysvallat v. Apple Sales International ym. (C-12/18 P(I), ei julkaistu, EU:C:2018:330).

3. Luottamuksellista käsittelyä koskevat pyynnöt

73 Menettelyn kuluessa ASI ja AOE pyysivät tiettyjen oikeudenkäyntiasiakirjojen käsittelemistä luottamuksellisina EFTAn valvontaviranomaiseen nähden. Ne peruuttivat tämän pyynnön unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 1.10.2018 toimittamallaan asiakirjalla.

4. Asianosaisten vaatimukset

74 ASI ja AOE vaativat, että unionin yleinen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen

– toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen osittain

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

75 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– hylkää kanteen

– velvoittaa ASI:n ja AOE:n korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

76 Irlanti vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin kumoaa riidanalaisen päätöksen ASI:n ja AOE:n vaatimuksen mukaisesti.

77 EFTAn valvontaviranomainen vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– hylkää asiassa T-892/16 nostetun kanteen perusteettomana

– velvoittaa ASI:n ja AOE:n korvaamaan oikeudenkäyntikulut asiassa T-892/16.

C Asioiden yhdistäminen ja asian käsittelyn suullinen vaihe

78 ASI ja AOE pyysivät unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 8.2.2017 toimittamallaan asiakirjalla asioiden T-778/16 ja T-892/16 yhdistämistä.

79 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 21.6.2017 tekemällään päätöksellä olla yhdistämättä menettelyn tässä vaiheessa asioita T-778/16 ja T-892/16.

80 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 9.7.2019 tekemällään päätöksellä yhdistää asiat T-778/16 ja T-892/16 asian käsittelyn suullista vaihetta varten työjärjestyksen 68 artiklan mukaisesti.

81 Unionin yleinen tuomioistuin päätti esittelevän tuomarin ehdotuksesta aloittaa asian käsittelyn suullisen vaiheen ja kehotti asianosaisia vastaamaan kirjallisiin kysymyksiin työjärjestyksen 89 artiklan mukaisena prosessinjohtotoimena. Asianosaiset toimivat tämän prosessijohtotoimen mukaisesti niille asetetussa määräajassa.

82 Komissio pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 23.8.2019 toimittamallaan asiakirjalla sen prosessinjohtotoimeen antamaan vastaukseen sisältyvien tiettyjen tietojen luottamuksellista käsittelyä Luxemburgin suurherttuakuntaan ja Puolan tasavaltaan nähden.

83 Luxemburgin suurherttuakunta ja Puolan tasavalta saivat ei-luottamukselliset versiot kyseisestä vastauksesta.

84 Asianosaisten suulliset lausumat ja niiden unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin suullisiin kysymyksiin antamat vastaukset kuultiin 17. ja 18.9.2019 pidetyssä istunnossa. Istunnossa ASI ja AOE sekä komissio esittivät huomautuksia suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta, minkä unionin yleinen tuomioistuin merkitsi istunnon pöytäkirjaan.

85 Lisäksi asianosaisia kuultiin istunnossa asioiden T-778/16 ja T-892/16 mahdollisesta yhdistämisestä käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten, minkä unionin yleinen tuomioistuin merkitsi istunnon pöytäkirjaan.

III Oikeudellinen arviointi

A Asioiden T-778/16 ja T-892/16 yhdistäminen käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten

86 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja siirsi työjärjestyksen 19 artiklan 2 kohdan nojalla toimivaltaansa kuuluvan päätöksen asioiden T-778/16 ja T-892/16 yhdistämisestä käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston tehtäväksi.

87 Kun asianosaisia oli kuultu istunnossa asioiden mahdollisesta yhdistämisestä, asiat T-778/16 ja T-892/16 päätettiin yhdistää käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten niiden keskinäisen yhteyden perusteella.

B Kanneperusteet ja käsiteltävien kanteiden tarkastelun rakenne

88 Irlanti vaatii asiassa T-778/16 ja ASI ja AOE vaativat asiassa T-892/16 nostamallaan kanteella riidanalaisen päätöksen kumoamista siltä osin kuin siinä todetaan riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen olevan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ja määrätään takaisin perittäviksi summat, joita Irlanti ei ole kantanut näiltä yhtiöiltä yhteisöverona.

89 Irlanti esittää yhdeksän ja ASI ja AOE esittävät neljätoista kanneperustetta, jotka ovat suurimmaksi osaksi päällekkäisiä.

90 Näillä kanneperusteilla riitautetaan ensinnäkin komission ensisijainen perustelu muun muassa niiden virheiden vuoksi, jotka koskevat valikoivan edun arviointia (asian T-778/16 ensimmäinen, toinen ja kolmas kanneperuste ja asian T-892/16 ensimmäinen, toinen, kolmas, neljäs, viides ja kuudes kanneperuste) ja valtion toimenpiteen arviointia (asian T-778/16 toinen kanneperuste osittain).

91 Erityisesti komission ensisijaisen perustelun riitauttamisen yhteydessä komissiota kritisoidaan siitä, että se on tutkinut yhdessä edun ja valikoivuuden käsitteitä (asian T-778/16 toinen kanneperuste osittain). Lisäksi komission väitetään yksilöineen virheellisesti viitejärjestelmän, muun muassa arvioimalla virheellisesti Irlannin oikeutta (asian T-778/16 ensimmäinen ja toinen kanneperuste osittain ja asian T-892/16 ensimmäinen kanneperuste), soveltamalla virheellisesti markkinaehtoperiaatetta (asian T-778/16 ensimmäinen kanneperuste osittain ja kolmas kanneperuste ja asian T-892/16 ensimmäinen kanneperuste osittain ja toinen kanneperuste) ja soveltamalla epäasianmukaisesti OECD:n ohjeita (asian T-778/16 toinen kanneperuste osittain ja asian T-892/16 viides kanneperuste). Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat myös komission arvioinnit, jotka koskevat toimintaa Apple-konsernissa (asian T-778/16 ensimmäinen kanneperuste osittain ja asian T-892/16 kolmas, neljäs ja viides kanneperuste). Lisäksi ne riitauttavat arvioinnit riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen valikoivuudesta (asian T-778/16 toinen kanneperuste osittain ja asian T-892/16 kuudes kanneperuste).

92 Toiseksi Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat komission toissijaisen perustelunsa yhteydessä esittämät arvioinnit (asian T-778/16 neljäs kanneperuste ja asian T-892/16 kahdeksas kanneperuste).

93 Kolmanneksi Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat komission vaihtoehtoisen perustelunsa yhteydessä esittämät arvioinnit (asian T-778/16 viides kanneperuste ja asian T-892/16 yhdeksäs kanneperuste).

94 Neljänneksi ASI ja AOE riitauttavat riidanalaisessa päätöksessä määrätyn tuen takaisin perimisen, koska takaisin perittävää summaa on mahdotonta laskea komission toissijaisesti ja vaihtoehtoisesti esittämien perustelujen nojalla (asian T-892/16 kymmenes kanneperuste).

95 Viidenneksi Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät, että komissio ei ole hallinnollisessa menettelyssä suorittamassaan tutkimuksessa noudattanut olennaisia menettelysääntöjä, kuten oikeutta tulla kuulluksi (asian T-778/16 kuudes kanneperuste ja asian T-892/16 seitsemäs ja kahdestoista kanneperuste).

96 Kuudenneksi Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät, että riidanalaisessa päätöksessä määrätään takaisin perimisestä muun muassa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden vastaisesti (asian T-778/16 seitsemäs kanneperuste ja asian T-892/16 yhdestoista kanneperuste).

97 Seitsemänneksi Irlanti sekä ASI ja AOE kritisoivat komissiota puuttumisesta jäsenvaltioiden toimivaltuuksiin ja vetoavat muun muassa verotuksellisen autonomian periaatteeseen (asian T-778/16 kahdeksas kanneperuste ja asian T-892/16 neljästoista kanneperuste).

98 Kahdeksanneksi Irlanti sekä ASI ja AOE katsovat, että riidanalainen päätös on perusteltu puutteellisesti (asian T-778/16 yhdeksäs kanneperuste ja asian T-892/16 kolmastoista kanneperuste).

99 Aluksi on tarkasteltava kanneperusteita, joilla kiistetään komission toimivalta riidanalaisen päätöksen antamiseen, minkä jälkeen käsitellään muita kanneperusteita siinä järjestyksessä kuin ne on edellä 90–96 ja 98 kohdassa esitetty yhteenvetona.

100 Riidanalaisen päätöksen laillisuuden tutkimiseksi on heti alkuun huomattava, että valtiontukien valvonnassa tutkittaessa, ovatko riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut valtiontukea, komission tehtävänä on osoittaa, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut valtiontuen edellytykset täyttyvät. Vaikka komissio voi luokitella verotoimenpiteen valtiontueksi (ks. vastaavasti tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 28 kohta ja tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 81 kohta), näin on ainoastaan, jos tällaisen luokittelemisen edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 84 kohta).

101 Komission oli siten lähtökohtaisesti esitettävä riidanalaisessa päätöksessä näyttö tällaisesta tuesta (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. komissio, T-68/03, EU:T:2007:253, 34 kohta ja tuomio 25.6.2015, SACE ja Sace BT v. komissio, T-305/13, EU:T:2015:435, 95 kohta). Komission oli näin ollen osoitettava, että riidanalaisista verotusasioissa annetuista ennakkoratkaisuista koitui valikoivaa etua.

102 Edellä esitetyn perusteella on siis arvioitava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämiä kanneperusteita, joilla ne riitauttavat riidanalaisen päätöksen laillisuuden.

C Kanneperusteet, joiden mukaan komissio on ylittänyt toimivaltansa ja puuttunut jäsenvaltioiden toimivaltaan muun muassa verotuksellisen autonomian periaatteen vastaisesti (asian T-778/16 kahdeksas kanneperuste ja asian T-892/16 neljästoista kanneperuste)

103 Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät, että riidanalaisella päätöksellä loukataan unionin oikeusjärjestyksen perustavanlaatuisia periaatteita, jotka koskevat unionin ja jäsenvaltioiden välistä toimivallan jakoa, sellaisina kuin niistä määrätään erityisesti SEU 4 ja SEU 5 artiklassa, ja niistä seuraavaa jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian periaatetta. Unionin oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan.

104 Komissio kiistää nämä väitteet. Se toteaa, että vaikka jäsenvaltiot käyttävät verotusvaltaa, jäsenvaltioiden toteuttamien kaikkien verotoimenpiteiden on oltava unionin valtiontukisääntöjen mukaisia. Jäsenvaltiot eivät voi verotoimenpiteillä kohdistaa syrjintää samankaltaisessa tilanteessa oleviin talouden toimijoihin, sillä muutoin ne antaisivat valtiontukea vääristämällä markkinoita. ASI ja AOE ovat riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen vuoksi voineet alentaa

verotettavaa tuloaan verrattuna muiden Irlannin yhteisöverojärjestelmässä verovelvollisten yhtiöiden verotettavaan tuloon, mikä on merkinnyt sääntöjenvastaista ja sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

105 Vaikka välitön verotus vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuuluu unionin oikeuden tässä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Siten jäsenvaltioiden toimenpiteet välittömän verotuksen alalla eivät jää valtiontukien valvontaa koskevan säännöstön soveltamisalan ulkopuolelle, vaikka ne koskevat kysymyksiä, joita ei ole yhdenmukaistettu unionissa.

106 Tästä seuraa, että komissio voi luokitella verotoimenpiteen valtiontueksi, kunhan tällaisen luokittelun edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 28 kohta ja tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 81 ja 84 kohta). Jäsenvaltioiden on nimittäin käytettävä toimivaltaansa verotuksen alalla unionin oikeuden mukaisesti (tuomio 3.6.2010, komissio v. Espanja, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 kohta). Niiden on näin ollen pidätyttävä toteuttamasta tässä yhteydessä toimenpiteitä, jotka voivat olla sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

107 Edellytyksestä, jonka mukaan kyseessä olevalla toimenpiteellä on annettava taloudellinen etu, on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontukina pidetään sellaisia toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä sellaisena taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisten markkinoilla sovellettavien ehtojen mukaan (ks. tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 kohta).

108 Tarkemmin sanottuna toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille edullisen verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta; ks. myös tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

109 Edellä esitetystä seuraa, että koska komissiolla on toimivalta valvoa SEUT 107 artiklan noudattamista, sen ei voida väittää ylittäneen toimivaltaansa, kun se on tutkinut, olivatko Irlannin veroviranomaiset riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut antaessaan myöntäneet ASI:lle ja AOE:lle edullisen verokohtelun siten, että ne ovat voineet pienentää verotettavaa tuloaan verrattuna muiden rinnastettavassa tilanteessa olevien verovelvollisten yhtiöiden verotettavaan tuloon.

110 Verotoimenpiteiden tapauksessa itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen (tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta). Tällaisella toimenpiteellä annetaan siis taloudellinen etu sen edunsaajalle, sillä kyse on toimenpiteestä, joka ei ole avustus sanan suppeassa merkityksessä mutta alentaa yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja on siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltainen (tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 kohta).

111 Sen selvittämiseksi, onko kyse veroedusta, on siten verrattava edunsaajan tilannetta kyseessä olevan toimenpiteen soveltamisen seurauksena tämän tilanteeseen ilman kyseessä olevaa toimenpidettä (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha v. komissio, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei julkaistu, EU:C:2018:284, 114 kohta) ja tavanomaisia verotussääntöjä sovellettaessa.

112 Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät komission ylittäneen toimivaltansa, kun se on tukeutunut yksipuoliseen ja virheelliseen tulkintaan Irlannin vero-oikeudesta ja erityisesti TCA 97:n 25 §:stä. Lisäksi se on vahvistanut kansallisen verotuksen arvioimiseksi menettelysääntöjä, joita ei ole Irlannin oikeudessa. Komissio on myös ylittänyt toimivaltansa perustelemalla riidanalaisen päätöksen antamista toteamuksella, jonka mukaan ASI ja AOE ovat kansalaisuudettomia verotuksellisen kotipaikan suhteen.

113 Tältä osin on ensinnäkin huomattava, että TCA 97:n 25 §:n mukaan ulkomaisen yhtiön, joka harjoittaa Irlannissa liiketoimintaa sivuliikkeen välityksellä, liikevoittoa verotetaan ainoastaan suoraan tai välillisesti tähän irlantilaiseen sivuliikkeeseen kohdennettavasta liiketoiminnan voitosta. Lisäksi on huomattava, että TCA 97:n 25 §:ää sovellettaessa on määritettävä suoraan tai välillisesti irlantilaisesta sivuliikkeestä tai sen välityksellä saatava liikevoitto ja ettei tämän säännöksen perusteella voida määrittää ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavaa voittoa.

114 Irlannin kirjelmistä sekä asianosaisten istunnossa esittämistä lausumista ilmenee, että TCA 97:n 25 §:ää sovellettaessa on otettava huomioon sivuliikettä koskevat tosiseikat ja sen tilanne Irlannissa, kuten sivuliikkeen hoitamat toiminnot, käyttämät varat ja kantamat riskit.

115 Kuten edellä 111 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä seuraa, näissä olosuhteissa komission oli sen selvittämiseksi, oliko tässä tapauksessa annettu etua, voitava arvioida ASI:n ja AOE:n verokohtelua riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen soveltamisen seurauksena verrattuna näiden kahden yhtiön verokohteluun, jos ilman kyseessä olevia verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja niihin olisi sovellettu Irlannissa sovellettavia tavanomaisia verotussääntöjä.

116 Komissiota ei siten voida kritisoida siitä, että se on soveltanut yksipuolisesti aineellisia verotussäännöksiä ja tosiasiallisesti yhdenmukaistanut verotusta, kun se on arvioinut, vastasivatko ASI:n ja AOE:n verotettavat tulot, jotka on laskettu riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen nojalla, niiden irlantilaisista sivuliikkeistä saatavia tuloja, joita olisi verotettu TCA 97:n 25 §:n mukaan, kun otetaan huomioon kyseisten sivuliikkeiden hoitamat toiminnot, käyttämät varat ja kantamat riskit.

117 Siltä osin kuin komission väitetään vahvistaneen kansallisen verotuksen arvioimiseksi menettelysääntöjä ja kirjoittaneen siten uudelleen Irlannin vero-oikeutta, Irlanti kiistää komission riidanalaisia verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja vastaan esittämät väitteet, jotka perustuvat siihen, että ne eivät perustuneet voitonjakoraportteihin (riidanalaisen päätöksen 262 ja 363 perustelukappale), että niitä ei tarkistettu säännönmukaisesti (riidanalaisen päätöksen 368 perustelukappale) ja että ennen kyseisten ennakkoratkaisujen antamista Irlannin veroviranomaiset eivät olleet tutkineet muita Apple-konsernin yhtiöitä riippumatta siitä, missä nämä yhtiöt toimivat (riidanalaisen päätöksen 274 perustelukappale).

118 Tältä osin on huomattava, että riidanalaisen päätöksen mukaan komissio on katsonut kyseessä olleen valikoiva etu ensisijaisesti sillä perusteella, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä ei ole kohdennettu ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille (riidanalaisen päätöksen 265–321 perustelukappale), toissijaisesti sillä perusteella, että kyseisten irlantilaisten sivuliikkeiden voitonkohdentamismenetelmät on valittu epäasianmukaisesti (riidanalaisen päätöksen 325–360 perustelukappale), ja vaihtoehtoisesti sillä perusteella, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla on poikettu TCA 97:n 25 §:stä harkintavaltaa käyttäen (riidanalaisen päätöksen 369–403 perustelukappale).

119 Tämän vuoksi ei voida katsoa, että komissio olisi tukeutunut menettelylliseen kritiikkiin, josta on esitetty yhteenveto edellä 117 kohdassa, päätelläkseen, että tässä tapauksessa kyse on valikoivan edun antamisesta. Irlannin esittämät väitteet on näin ollen hylättävä tehottomina.

120 Toteamuksesta, jonka mukaan ASI ja AOE ovat kansalaisuudettomia verotuksellisen kotipaikan suhteen, on todettava, että komissio on erityisesti riidanalaisen päätöksen 52, 276, 277 ja 281 perustelukappaleessa todella tuonut esille sen, että se piti ASI:tä ja AOE:tä kansalaisuudettomina verotuksellisen kotipaikan suhteen päätyessään katsomaan, että ASI ja AOE olivat olemassa vain paperilla Irlannin ulkopuolella.

121 Se, että komissio korostaa riidanalaisessa päätöksessä ASI:n ja AOE:n olleen kansalaisuudettomia verotuksellisen kotipaikan suhteen, ei kuitenkaan merkitse sitä, että se olisi perustanut johtopäätöksensä valikoivasta edusta tähän toteamukseen.

122 Tässä tilanteessa samoista syistä, jotka on esitetty edellä 119 kohdassa, Irlannin ja ASI:n ja AOE:n väitteet komission toimivallan ylittämisestä sillä perusteella, että se on katsonut ASI:n ja AOE:n kansalaisuudettomiksi verotuksellisen kotipaikan suhteen, on hylättävä tehottomina.

123 Edellä esitetyn perusteella on hylättävä asian T-778/16 kahdeksas kanneperuste ja asian T-892/16 neljästoista kanneperuste, jotka koskevat komission toimivallan ylittämistä ja sen puuttumista jäsenvaltioiden toimivaltaan.

124 Koska komissiolla oli valtiontukien valvonnan yhteydessä toimivalta tutkia, merkitsivätkö riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut tällaista tukea, seuraavaksi on siis tutkittava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät kanneperusteet, joilla ne riitauttavat kaikki komission riidanalaisessa päätöksessä valikoivan edun osoittamiseksi esittämät perustelulinjat.

D Kanneperusteet, jotka koskevat komission ensisijaisen perustelunsa yhteydessä tekemiä virheitä

125 On muistettava, että komissio vetoaa ensisijaisena perustelunaan lähinnä siihen, että koska ASI:n ja AOE:n päätoimipaikat eivät kyenneet valvomaan tai hallinnoimaan Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä, näille päätoimipaikoille ei olisi pitänyt markkinaehtoisessa kontekstissa kohdentaa näiden lisenssien käytöstä peräisin olevia voittoja. Nämä voitot olisi siis pitänyt kohdentaa ASI:n ja AOE:n sivuliikkeille, ainoille, jotka saattoivat tosiasiallisesti hoitaa Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyviä toimintoja, jotka olivat olennaisia ASI:n ja AOE:n liiketoiminnan kannalta.

126 Komissio täsmentää lisäksi vastauksena unionin yleisen tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin, että muun muassa riidanalaisen päätöksen 304 perustelukappaleessa olevalla ilmaisulla ”Applen henkisen omaisuuden lisenssien käytöstä peräisin olevat voitot” on ymmärrettävä tarkoitettavan voittoja sen seurauksena, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien taloudellinen omistusoikeus on annettu irlantilaisille sivuliikkeille. Nämä Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien käytöstä seuraavat voitot vastaavat komission mukaan ASI:n ja AOE:n kaikesta myynnistä saatavia voittoja.

127 Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat komission ensisijaisen perustelun ja väittävät sen päätelleen virheellisesti, että kyseessä oli valikoiva etu.

128 Irlanti arvostelee menetelmää, jota komissio on noudattanut ensisijaisen perustelunsa yhteydessä suorittamassaan arvioinnissa siltä osin kuin se ei ole arvioinut erikseen edun ja valikoivuuden kriteerejä.

129 Tämän jälkeen Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat komission ensisijaisen perustelunsa yhteydessä suorittaman arvioinnin johtopäätökset. Ne tuovat esille virheitä, jotka koskevat viitejärjestelmän ja Irlannin vero-oikeuden mukaisen normaalin verotuksen arviointia ja jotka johtuvat komission virheellisestä tavasta soveltaa TCA 97:n 25 §:ää, markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta ja sen

voittojen kohdentamisesta pysyville toimipaikoille vuonna 2010 annetun ja OECD:n neuvoston 22.7.2010 hyväksymän OECD:n raportin (jäljempänä hyväksytty OECD:n lähestymistapa) perusteella tekemästä arvioinnista. Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat myös komission tosiseikkoja koskevat arvioinnit, jotka koskevat toimintaa Apple-konsernissa.

130 Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat vielä komission johtopäätökset riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen valikoivuudesta, koska tällaista valikoivuutta ei voida olettaa tässä tapauksessa ja koska ASI:tä ja AOE:tä ei ole kohdeltu poikkeuksellisesti tai valikoivasti verrattuna muihin rinnastettavassa tilanteessa oleviin yrityksiin. Irlanti väittää, että tällainen kohtelu, jos se oletettaisiin toteen näytetyksi, olisi joka tapauksessa ollut perusteltua Irlannin verojärjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi.

131 Komissio kiistää Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät väitteet.

132 Tämän jälkeen on arvioitava edellä 128–130 kohdassa yhteenvetona esitettyjen väitteiden järjestyksessä kanneperusteet, joilla riitautetaan komission ensisijainen perustelu.

1. Edun ja valikoivuuden kriteerien tutkiminen yhdessä (asian T-778/16 toinen kanneperuste osittain)

133 Irlanti väittää, että komissio on sivuuttanut oikeuskäytännössä vakiintuneet periaatteet sekoittamalla edun ja valikoivuuden kriteerit, ja kritisoi komissiota siitä, ettei se ole tutkinut näitä kahta käsitettä erikseen.

134 Tältä osin on huomattava, että valikoivuus ja etu muodostavat kaksi erillistä kriteeriä. Edun osalta komission on osoitettava, että toimenpiteellä parannetaan edunsaajan taloudellista tilannetta (ks. vastaavasti tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 33 kohta). Valikoivuuden osalta komission on osoitettava, että etu ei hyödytä muita yrityksiä, jotka ovat viitejärjestelmän tavoitteen kannalta edunsaajaan nähden oikeudellisesti ja tosiasiallisesti rinnastettavassa tilanteessa (tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).

135 Ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että näitä kriteerejä voitaisiin tarkastella yhdessä, kun komission tutkinnasta ilmenee, että kyseessä olevalla toimenpiteellä annetaan sen edunsaajalle taloudellinen etu ja että tämä etu ei hyödytä oikeudellisesti ja tosiasiallisesti rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä.

136 Siltä osin kuin kyse on erityisesti verotoimenpiteistä, kuten komissio perustellusti väittää, edun ja valikoivuuden tutkiminen ovat päällekkäisiä, koska nämä molemmat kriteerit merkitsevät sen osoittamista, että riitautettu verotoimenpide johtaa sen veron alenemiseen, joka edunsaajan olisi normaalisti pitänyt maksaa sovellettaessa tavanomaista verojärjestelmää, jota sovelletaan siis muihin samassa tilanteessa oleviin verovelvollisiin. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan näitä kahta kriteeriä voidaan tarkastella yhdessä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”kolmantena edellytyksenä”, joka koskee ”valikoivaa etua” (ks. vastaavasti tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32 kohta).

137 Riidanalaisesta päätöksestä ilmenee, että komissio on valikoivaa etua koskevassa arvioinnissaan (riidanalaisen päätöksen 8.2 jakso) tutkinut, missä määrin riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut ovat alentaneet ASI:n ja AOE:n Irlannissa maksettavan yhteisöveron määrää, osoittaakseen, että näillä ennakkoratkaisuilla on annettu taloudellista etua näille yhtiöille. Lisäksi komissio on määritellyt viitejärjestelmän siten, että se muodostuu Irlannin yleisestä yhteisöverojärjestelmästä (riidanalaisen päätöksen 8.2.1.1 jakso). Ensisijaisen, toissijaisen ja vaihtoehtoisen perustelunsa yhteydessä (riidanalaisen päätöksen 8.2.2.2–8.2.3.2 jakso) komissio on

tutkinut, poikettiinko riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla tästä viitejärjestelmästä pienentämällä näiden yritysten vuotuista verotettavaa tuloa, niiden valikoivuuden osoittamiseksi.

138 Koska komissio on tosiasiallisesti tarkastellut sekä edun että valikoivuuden kriteeriä, sillä, että tämä tarkastelu on koskenut samalla molempia kriteerejä, ei ole merkitystä. Ei siis voida katsoa, että komissio olisi tehnyt oikeudellisen virheen pelkästään sillä perusteella, että se on tarkastellut niitä yhdessä.

139 Irlannin esittämä väite, joka koskee tällaista edun ja valikoivuuden kriteerien samanaikaista tarkastelua, on näin ollen hylättävä perusteettomana.

2. Viitejärjestelmän yksilöinti ja Irlannin oikeuden mukaista normaalia verotusta koskevat arvioinnit (asian T-778/16 ensimmäinen ja toinen kanneperuste osittain ja asian T-892/16 ensimmäinen, toinen ja viides kanneperuste)

a) Viitejärjestelmä

140 Komissio selostaa riidanalaisen päätöksen 227–243 perustelukappaleessa, että sen valikoivaa etua koskevan tarkastelun kannalta merkityksellisen viitejärjestelmän muodostavat Irlannin yhteisöverojärjestelmän yhtiöiden voittojen verotusta koskevat yleiset säännöt, joiden tarkoituksena on verottaa kaikkien kyseisessä jäsenvaltiossa verovelvollisten yhtiöiden voittoja.

141 Komissio katsoo, että tähän viitejärjestelmään sisältyy sekä integroitumattomia yhtiöitä että integroituneita yhtiöitä, koska Irlannin yhteisöverotuksessa ei tehdä eroa näiden yhtiöiden välillä.

142 Lisäksi komissio katsoo, että vaikka koti- ja ulkomaisia yhtiöitä verotetaan eri lähteistä peräisin olevista tuloista, kun otetaan huomioon tälle järjestelmälle asetettu tavoite verottaa kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoja, molemmat yhtiötyypit ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tähän järjestelmään on näin ollen sisällytetty TCA 97:n 25 §, jonka ei siis olisi voitu yksin katsoa muodostavan erillistä viitejärjestelmää.

143 Irlanti sekä ASI ja AOE kiistävät tämän viitejärjestelmän määritelmän ja vetoavat lähinnä siihen, että merkityksellisen viitejärjestelmän tässä tapauksessa muodostaa TCA 97:n 25 §, joka on erillinen veron määräytymistä koskeva säännös, jota sovelletaan erityisesti ulkomaisiin yhtiöihin, jotka eivät ole kotimaisiin yhtiöihin nähden rinnastettavassa tilanteessa. Lisäksi Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n mukaan tässä tapauksessa ongelmallinen kysymys ei koske niinkään sitä, ovatko yritykset integroituneita vai eivät, vaan pikemminkin ulkomaisten yhtiöiden verotusta.

144 On huomattava, että viitejärjestelmän määrittäminen on merkityksellistä arvioitaessa verotoimenpiteitä SEUT 107 artiklan 1 kohdan kannalta sekä edun että valikoivuuden kriteerin tarkastelemiseksi.

145 Kuten edellä 110 kohdassa on tuotu esille, verotoimenpiteiden tapauksessa itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen. Viitejärjestelmällä vahvistetaan siten juuri niin sanottu ”normaali” verotus.

146 Lisäksi kansallisen verotoimenpiteen luokitteleminen valikoivaksi edellyttää aluksi sitä, että ennalta määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai normaali verojärjestelmä (tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).

147 Unionin tuomioistuin on vahvistanut oikeuskäytäntönsä, jonka mukaan yleisestä verojärjestelmästä poikkeavan toimenpiteen valikoivuuden toteamiseksi riittää, että osoitetaan, että siitä hyötyvät vain tietyt toimijat, vaikka kaikki toimijat ovat yleiselle verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta

objektiivisesti katsottuna toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 76 kohta).

148 Vaikka verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi ei aina ole tarpeen, että toimenpide on poikkeus yleisestä verojärjestelmästä, se, että toimenpide on poikkeus, on kuitenkin täysin merkityksellinen tässä tarkoituksessa, kun siitä seuraa se, että erotetaan kaksi eri tavalla kohdeltavaa toimijoiden ryhmää eli poikkeavan toimenpiteen piiriin kuuluvat ja yleisen verojärjestelmän piiriin jäävät toimijat, vaikka nämä kaksi ryhmää ovat kyseiselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77 kohta).

149 Lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut, että käytetty sääntelytekniikka ei ole viitejärjestelmän määrittämisen kannalta ratkaiseva seikka (tuomio 28.6.2018, Lowell Financial Services v. komissio, C-219/16 P, ei julkaistu, EU:C:2018:508, 94 ja 95 kohta).

150 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että viitejärjestelmän muodostavat verosäännöt, joita sovelletaan valtiontuen muodostavan toimenpiteen edunsaajaan. Lisäksi siitä ilmenee, että viitejärjestelmän aineellisen ulottuvuuden määrittäminen voi tapahtua vain sidoksissa valtiontuen muodostavaan toimenpiteeseen. Kyseessä olevien toimenpiteiden tarkoitus ja näihin toimenpiteisiin sovellettavat oikeussäännöt on näin ollen otettava huomioon viitejärjestelmän määrittämiseksi.

151 Komissio on täsmentänyt tulkintaansa viitejärjestelmästä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä antamassaan tiedonannossa (EUVL 2016, C 262, s. 1). Vaikka tämä tiedonanto ei voi sitoa unionin yleistä tuomioistuinta, se voi kuitenkin ottaa siitä hyödyllisiä vaikutteita (ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio 26.7.2017, Tšekki v. komissio, C-696/15 P, EU:C:2017:595, 53 kohta).

152 Edellä 151 kohdassa mainitun tiedonannon 133 kohdassa todetaan, että viitejärjestelmä muodostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella yleensä kaikkiin sen tavoitteen määrittelemään soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Yleensä näissä säännöissä määritetään järjestelmän soveltamisalan lisäksi myös edellytykset, joiden perusteella järjestelmää sovelletaan, kohteena olevien yritysten oikeudet ja velvollisuudet sekä järjestelmän toiminnan tekniset yksityiskohdat.

153 Edellä esitetyn perusteella on siis tarkistettava, onko komissio yksilöinyt asianmukaisesti asian kannalta merkityksellisen viitejärjestelmän riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen valikoivuuden tutkimiseksi.

154 Riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen, sellaisina kuin ne on kuvattu edellä 11–21 kohdassa, sanamuodon perusteella ne on annettu, jotta ASI ja AOE voivat määrittää Irlannissa verotettavat tulonsa tässä jäsenvaltiossa kannettavaa yhteisöveroa varten.

155 Tästä seuraa, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut kuuluvat Irlannin yleiseen yhteisöverojärjestelmään, jonka tarkoituksena on verottaa Irlannissa toimintaa harjoittavien yhtiöiden verotettavia tuloja, olivatpa ne kotimaisia tai ulkomaisia, integroituneita tai riippumattomia yhtiöitä.

156 On todettava, että Irlannin yleisessä verojärjestelmässä, josta annettua selostusta riidanalaisen päätöksen 71 perustelukappaleessa asianosaiset eivät ole riitauttaneet, yhteisövero kannetaan Irlannissa yhtiöiden voitoista (TCA 97:n 21 §:n 1 momentti). Lisäksi on tuotava esille, että Irlanti soveltaa eri verokantoja liikevoittoihin, muusta kuin liiketoiminnasta saataviin tuloihin ja luovutusvoittoihin. TCA 97:n 21 §:ssä yleiseksi yhtiöverokannaksi vahvistetaan 12,5 prosenttia. Tätä verokantaa sovelletaan TCA 97:n mukaisesti verotettavien yritysten liikevoittoihin, kun taas muusta kuin liiketoiminnasta saataviin tuloihin sovelletaan 25 prosentin verokantaa ja luovutusvoittoihin 33 prosentin verokantaa. Luovutusvoitot tiettyjen osakeosuuksien luovutuksista on kuitenkin vapautettu verosta.

157 Kuten riidanalaisen päätöksen 72 perustelukappaleessa todetaan, TCA 97:n 26 §:n mukaan kotimaisilta yhtiöiltä kannetaan yhteisöveroa niiden maailmanlaajuisista voitoista ja luovutusvoitoista, joista vähennetään useimmat muilta Irlannissa asuvilta yhtiöiltä saadut jaetut voitot.

158 TCA 97:n 25 §:ssä, jonka sanamuoto ilmenee riidanalaisen päätöksen 73 perustelukappaleesta, säädetään, että ulkomaiselta yhtiöltä ei kanneta yhteisöveroa, ellei se harjoita liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä. Tässä tilanteessa yhtiöltä kannetaan yhteisövero suoraan tai välillisesti sivuliikkeestä tai agentuurista tai sen välityksellä saatavasta liikevoitosta ja sivuliikkeen tai agentuurin käyttämästä, omistamasta tai niitä varten hallussa pidetystä omaisuudesta tai oikeuksista saaduista tuloista sekä sivuliikkeelle tai agentuurille kohdennettavista verotettavista luovutusvoitoista.

159 TCA 97:n 25 §:n mukaan ulkomaisia yhtiöitä ei siis veroteta Irlannissa, elleivät ne harjoita siellä liiketoimintaa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä, jolloin niiltä kannetaan yhteisövero niiden kaikista verotettavista tuloista. TCA 97:n 25 §:n 2 momentin a kohdan mukaan verotettavaksi tuloksi katsotaan suoraan tai välillisesti sivuliikkeestä tai agentuurista tai sen välityksellä saatava liikevoitto sekä kaikki tulot sivuliikkeen tai agentuurin käyttämästä, omistamasta tai niitä varten hallussa pidetystä omaisuudesta tai oikeuksista.

160 Vaikka TCA 97:n 25 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen ensimmäinen osa voitaisiin ymmärtää ulkomaisia yhtiöitä koskevaksi poikkeukseksi yleisestä verojärjestelmästä, sen toisessa osassa tämä järjestelmä ulotetaan koskemaan ulkomaisia yhtiöitä, jotka harjoittavat liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeen välityksellä ja joilta kannetaan yhteisövero niiden kaikista verotettavista tuloista. Tämän säännöksen nojalla yhteisöveron soveltamisedellytykset koskevat näin ollen myös näitä yhtiöitä.

161 Tältä kannalta katsottuna kotimaiset yhtiöt ja ulkomaiset yhtiöt, jotka harjoittavat liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeen välityksellä, ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa tämän järjestelmän tavoitteeseen nähden, jona on verotettavien tulojen verottaminen. Se, että viimeksi mainittujen verotettavat tulot määritellään erityisesti TCA 97:n 25 §:n 2 momentin a kohdassa, ei tee tästä säännöksestä viitejärjestelmää, vaan se kuuluu pikemminkin sääntelytekniikkaan, jota on käytetty yhteisöveron soveltamiseksi tähän yhtiöiden ryhmään. Kuten edellä 148 ja 149 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, se, että tiettyä yhtiöiden ryhmää kohdellaan tällaisen sääntelytekniikan johdosta eri tavoin kuin muita yhtiöitä, ei merkitse sitä, että nämä kaksi yhtiöiden ryhmää eivät olisi kyseiselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

162 Näin ollen pelkästään TCA 97:n 25 §:ssä annetut säännökset yhtiöiden, joiden kotipaikka ei ole Irlannissa, verotettavasta tulosta eivät voi muodostaa yleisestä järjestelmästä erillistä erityistä järjestelmää. Tämä säännös ei yksinään riitä siihen, että yhteisöveroa sovellettaisiin johdonmukaisesti kyseisiin ulkomaisiin yhtiöihin.

163 Tässä tilanteessa on katsottava, että komissio ei ole tehnyt virhettä todetessaan, että viitejärjestelmän muodosti tässä tapauksessa voittojen verotusta koskeva Irlannin yleinen yhteisöverojärjestelmä, jonka tavoitteena oli kaikkien tässä jäsenvaltiossa verovelvollisten yhtiöiden voittojen verottaminen, ja että siten tämä viitejärjestelmä sisälsi ulkomaisiin yhtiöihin sovellettavat TCA 97:n 25 §:n säännökset.

164 Näin ollen on hylättävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteet viitejärjestelmästä, sellaisena kuin se on määritelty riidanalaisessa päätöksessä.

165 Kun otetaan huomioon viitejärjestelmä sellaisena kuin se on määritelty riidanalaisessa päätöksessä eli voittojen verotusta koskeva yleinen yhteisöverojärjestelmä, joka sisältää muun muassa TCA 97:n 25 §:n säännökset, Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteitä on tarkasteltava komission näistä säännöksistä esittämää tulkintaa vasten.

b) Komission arvioinnit Irlannin vero-oikeuden mukaisesta normaalista voittojen verotuksesta

166 Riidanalaisessa päätöksessä (muun muassa tämän päätöksen 319–321 perustelukappaleessa) komissio väittää ensisijaisena perustelunaan, että se, että ASI:n ja AOE:n hallussa olleista Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevista lisensseistä saatuja voittoja ei ole kohdennettu ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille, on johtanut ASI:n ja AOE:n vuotuiseen verotettavaan tuloon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta, mikä on alentanut määrää, joka ASI:n ja AOE:n olisi normaalisti pitänyt maksaa yhteisöverona.

167 Tämä komission arviointi perustuu riidanalaisen päätöksen 244–263 perustelukappaleessa esitettyyn näkemykseen, jonka mukaan TCA 97:n 25 §:n soveltaminen voittojen kohdentamiseksi sivuliikkeelle edellyttää, että sovelletaan voitonkohdentamismenetelmää, jonka on SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla perustuttava markkinaehtoperiaatteeseen. Lisäksi riidanalaisen päätöksen 272 perustelukappaleessa komissio viittaa hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan todetessaan, että voitot, jotka voidaan kohdentaa sivuliikkeelle, ovat voittoja, jotka kyseisen sivuliikkeen oletettaisiin ansaitsevan markkinaehtoisesti, jos se olisi erillinen ja riippumaton, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittava yritys, ottaen huomioon yhtiön sivuliikkeensä kautta hoitamat toiminnot, käyttämät varat ja ottamat riskit.

168 Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat kaikilta osin edellä 166 ja 167 kohdassa kuvatut perustelut.

169 Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat ensinnäkin tavan, jolla komissio on ensisijaisen perustelunsa yhteydessä soveltanut TCA 97:n 25 §:ää, minkä perusteella se on kritisoinut Irlannin veroviranomaisia siitä, etteivät ne edellyttäneet näiden yhtiöiden kaikkien voittojen kohdentamista niiden irlantilaisille sivuliikkeille.

170 Toiseksi Irlanti sekä ASI ja AOE kiistävät SEUT 107 artiklaan perustuvan markkinaehtoperiaatteen olemassaolon, sellaisena kuin komissio vetoaa siihen perustelussaan, ja väittävät, ettei se näin ollen ole sovellettavissa Irlannissa.

171 Kolmanneksi Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät, että hyväksytty OECD:n lähestymistapa ei ole sovellettavissa Irlannin vero-oikeudessa. Vaikka oletettaisiinkin, että hyväksyttyä OECD:n lähestymistapaa voitaisiin soveltaa tässä tapauksessa, Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät, että komissio on joka tapauksessa katsonut virheellisesti kyseisen lähestymistavan perusteella, että näiden yhtiöiden hallussa oleviin Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyvät voitot olisi pitänyt kohdentaa niiden irlantilaisille sivuliikkeille.

172 Aluksi on siis tarkasteltava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteitä, jotka koskevat TCA 97:n 25 §:n soveltamista, tämän jälkeen sitä, saattoiko komissio arvioinnissaan perustellusti vedota SEUT 107 artiklaan perustuvaan markkinaehtoperiaatteeseen, ja lopuksi hyväksytyn OECD:n lähestymistavan soveltamista tässä tapauksessa.

1) TCA 97:n 25 §:n soveltaminen (asian T-778/16 toinen kanneperuste osittain ja asian T-892/16 ensimmäinen kanneperuste osittain)

173 Tässä tapauksessa on riidatonta, että

– ASI ja AOE ovat Irlannin oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä, joilla ei kuitenkaan katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa Irlannissa, kuten komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 50 perustelukappaleessa

– TCA 97:n 25 § sisältää säännökset, joita sovelletaan erityisesti ulkomaisiin yhtiöihin ja joiden mukaan ulkomaista yhtiötä, joka harjoittaa liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeen välityksellä, verotetaan muun muassa suoraan tai välillisesti sivuliikkeestä tai sen välityksellä saatavasta liikevoitosta

– ulkomaiset yhtiöt ASI ja AOE ovat harjoittaneet liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeidensä välityksellä.

174 On siis arvioitava, saattoiko komissio perustellusti katsoa, että soveltaessaan TCA 97:n 25 §:ää Irlannin veroviranomaisten olisi pitänyt ASI:n ja AOE:n Irlannissa saamien voittojen määrittämiseksi kohdentaa Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit näiden kahden yhtiön irlantilaisille sivuliikkeille.

175 Irlannin vero-oikeuden ja erityisesti TCA 97:n 25 §:n mukaan ulkomaisten yhtiöiden harjoittaessa liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeen välityksellä veroa kannetaan ainoastaan suoraan tai välillisesti tästä irlantilaisesta sivuliikkeestä saatavasta liiketoiminnan voitosta sekä sivuliikkeen käyttämästä, omistamasta tai sitä varten hallussa pidetystä omaisuudesta tai oikeuksista saaduista tuloista.

176 Kuten komissio toteaa perustellusti ja kuten Irlanti sekä ASI ja AOE myöntävät, TCA 97:n 25 §:ssä ei säädetä erityisestä menetelmästä sen vahvistamiseksi, mitkä ovat suoraan tai välillisesti ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavia voittoja, eikä siinä mainita tällaista kohdentamista varten noudatettavaa markkinaehtoperiaatetta.

177 On kuitenkin todettava, että TCA 97:n 25 § koskee ainoastaan voittoja toiminnoista, jotka irlantilaiset sivuliikkeet ovat itse suorittaneet, eikä toiminnoista, jotka kyseessä olevan ulkomaisen yhtiön muut osat ovat suorittaneet.

178 Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n mukaan tämä verotusmenetelmä sulkee lähtökohtaisesti pois lähestymistavan, jossa tarkastellaan kaikkia ulkomaisen yhtiön voittoja ja siltä osin kuin näitä voittoja ei voida kohdentaa tämän yhtiön muihin osiin, ne kohdennetaan oletusarvoisesti irlantilaisille sivuliikkeille (lähestymistapa poissuljentaa käyttäen).

179 Irlanti sekä ASI ja AOE tukeutuvat Irlannin oikeuden asiantuntijan lausuntoon, jonka merkityksellisyyttä sinänsä komissio ei ole kiistänyt. Tämän lausunnon mukaan Irlannissa irlantilaisten sivuliikkeidensä välityksellä liiketoimintaa harjoittavien ulkomaisten yhtiöiden verotettavaa tuloa määritettäessä TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta merkityksellisen arvioinnin on koskettava näiden irlantilaisten sivuliikkeiden todellisia toimintoja ja näiden sivuliikkeiden itsensä tosiasiallisesti suorittamien toimintojen arvoa. Tämä lausunto perustuu muun muassa High Courtin (ylempi piirituomioistuin, Irlanti) tuomioon asiassa S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd. [1988] I. R. 10 note 4507 (jäljempänä tuomio Dataproducts). Tuomioon Dataproducts on myös vedottu ennakkotapauksena sekä Irlannin ja Apple Inc:n hallinnollisessa menettelyssä esittämien väitteiden että Irlannin ja ASI:n ja AOE:n tässä oikeudenkäynnissä esittämien väitteiden tueksi.

180 Tuomiosta Dataproducts ilmenee, että voittoja, jotka perustuvat ulkomaisen yhtiön määräysvallassa olevaan omaisuuteen, ei voida sellaisinaan katsoa tämän yhtiön irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettaviksi voitoiksi, vaikka tämä omaisuus olisi annettu tämän sivuliikkeen käyttöön.

181 Tästä tuomiosta ilmenee, että omaisuutta, joka kuuluu yhtiölle, jolla ei ole kotipaikkaa Irlannissa, ja joka on tämän yhtiön johtajien, joilla ei myöskään ole kotipaikkaa Irlannissa, määräysvallassa, ei voida kohdentaa tämän yhtiön sivuliikkeelle Irlannissa, vaikka se olisi annettu sen käyttöön. Koska irlantilaisen sivuliikkeen henkilöstöllä ja johtajilla ei ollut määräysvaltaa kyseessä olleeseen omaisuuteen, tästä omaisuudesta saatavia tuloja ei voitu kohdentaa tälle sivuliikkeelle Irlannin verotusta varten. Tämä johtopäätös olisi sama siinäkin tapauksessa, että ainoastaan irlantilaisella sivuliikkeellä olisi työntekijöitä ja aineellista omaisuutta, kun taas ulkomaisella yhtiöllä ei olisi aineellista omaisuutta,

työntekijöitä tai liiketoimintaa muuta kuin kyseisen irlantilaisen sivuliikkeen kautta. Ulkomaisella yhtiöllä, jolla ei ole työntekijöitä, katsottiin olevan määräysvalta tähän omaisuuteen johtoelintensä välityksellä.

182 Tuomiosta Dataproducts ilmenee, että sivuliikkeen voittojen määrittämiseksi merkityksellinen kysymys koskee sitä, onko kyseinen omaisuus irlantilaisen sivuliikkeen määräysvallassa.

183 Kuten edellä 37–40 kohdassa on todettu, tässä tapauksessa komissio vetoaa ensisijaisen perustelunsa yhteydessä lähinnä siihen, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin – joiden lisenssit olivat ASI:n ja AOE:n hallussa – liittyvästä liiketoiminnasta saatavat voitot olisi pitänyt kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille, koska näillä yhtiöillä ei ollut fyysistä läsnäoloa eikä työntekijöitä kyseisten sivuliikkeiden ulkopuolella eivätkä ne olisi siis voineet käyttää määräysvaltaa näihin lisensseihin.

184 Tuomion Dataproducts valossa yhtiön, jolla ei ole TCA 97:n 25 §:ssä tarkoitettua verotuksellista kotipaikkaa, irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettavien voittojen määrittämiseksi tämän yhtiön hallussa olevaa omaisuutta ei voida kohdentaa irlantilaiselle tytäryhtiölle, jos ei ole osoitettu, että tämä omaisuus on tosiasiallisesti kyseisen sivuliikkeen määräysvallassa. Tästä tuomiosta ilmenee lisäksi, että se, että ulkomaisella yhtiöllä ei ole työntekijöitä eikä fyysistä läsnäoloa irlantilaisen sivuliikkeen ulkopuolella, ei itsessään ole ratkaiseva seikka, joka estäisi katsomasta, että kyseinen yhtiö käyttää määräysvaltaa tähän omaisuuteen.

185 Jos ASI:n ja AOE:n hallussa olleet Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit eivät olleet irlantilaisten sivuliikkeiden määräysvallassa, olisi väärin kohdentaa kaikki tulot, jotka yhtiöt ovat saaneet näiden lisenssien perusteella, kyseisille sivuliikkeille TCA 97:n 25 §:n nojalla. Ainoastaan irlantilaisten sivuliikkeiden liiketoiminnasta, myös ASI:n ja AOE:n hallussa olleiden Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien perusteella, saatavien voittojen pitäisi katsoa liittyvän sivuliikkeiden toimintaan.

186 Edellä esitetystä seuraa, että katsoessaan, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi pitänyt kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille, koska ASI:llä ja AOE:llä ei katsottu olleen työntekijöitä eikä fyysistä läsnäoloa niiden hallinnoimiseksi, komissio on kohdentanut voitot poissuljentaa käyttäen, mikä ei ole TCA 97:n 25 §:n mukaista. Pääasiallisen perustelunsa yhteydessä komissio ei ole pyrkinyt osoittamaan, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olivat tosiasiallisesti ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden määräysvallassa, katsoessaan, että Irlannin veroviranomaisten olisi pitänyt kohdentaa Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit näille sivuliikkeille ja että TCA 97:n 25 §:n nojalla ASI:n ja AOE:n kaikkien liikevoittojen olisi pitänyt katsoa perustuvan näiden sivuliikkeiden toimintaan.

187 Tässä tilanteessa on katsottava, kuten Irlanti sekä ASI ja AOE tuovat perustellusti esille asian T-778/16 toisen kanneperusteen ja asian T-892/16 ensimmäisen kanneperusteen yhteydessä esittämillään väitteillä, että komissio on arvioinut virheellisesti ensisijaisen perustelunsa yhteydessä Irlannin vero-oikeuden säännöksiä niiden yhtiöiden voittojen verotuksesta, joilla ei ole kotipaikkaa Irlannissa mutta jotka harjoittavat siellä liiketoimintaa sivuliikkeen välityksellä.

188 Koska komission ensisijaisessa perustelussa tukeudutaan arviointeihin Irlannin vero-oikeuden mukaisesta normaalista voittojen verotuksesta, on seuraavaksi tarkasteltava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n näihin arviointeihin liittyviä muita seikkoja vastaan esittämiä väitteitä.

2) Markkinaehtoperiaate (asian T-778/16 ensimmäinen kanneperuste osittain ja kolmas kanneperuste ja asian T-892/16 ensimmäinen kanneperuste osittain ja toinen kanneperuste)

189 Irlanti sekä ASI ja AOE, joita Luxemburgin suurherttuakunta tukee tältä osin, väittävät, että markkinaehtoperiaate ei ole osa Irlannin vero-oikeutta ja että SEUT 107 artiklasta tai mistään muustakaan unionin oikeuden säännöksestä tai määräyksestä taikka 22.6.2006 annetusta tuomiosta Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) ei seuraa itsenäistä velvollisuutta tämän periaatteen soveltamiseen. Irlanti väittää, että komissio on joka tapauksessa itse soveltanut epäjohdonmukaisesti kyseistä periaatetta, koska se ei ole ottanut huomioon Apple-konsernin taloudellista todellisuutta, rakennetta ja erityispiirteitä.

190 Komissio, jota Puolan tasavalta ja EFTAn valvontaviranomainen tukevat tältä osin, kiistää nämä väitteet ja vetoaa lähinnä siihen, että TCA 97:n 25 §:n mukaisella verotettavien tulojen määrittämiseksi käytetyllä menetelmällä on voitava saada markkinaehtoisesta tuloksesta luotettava arvio, joka siis perustuu markkinaehtoperiaatteeseen, jota Irlannin veroviranomaiset ovat soveltaneet aikaisemmin kaksinkertaista verotusta koskevia sopimuksia soveltaessaan.

191 Aluksi on siis tutkittava, saattoiko komissio perustellusti tukeutua markkinaehtoperiaatteeseen tarkistaakseen, onko kyse valikoivasta edusta, ja mikäli näin on, sen jälkeen on tutkittava, onko komissio soveltanut kyseistä periaatetta asianmukaisesti ensisijaisen perustelunsa yhteydessä.

i) Komission mahdollisuus tukeutua markkinaehtoperiaatteeseen valikoivan edun tarkistamiseksi

192 Ensinnäkin on huomattava, että komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 244–248 perustelukappaleessa, että koska TCA 97:n 25 §:ssä ei säädetä, miten irlantilaisen sivuliikkeen verotettava tulo on määritettävä, tätä säännöstä on sovellettava voitonkohdentamismenetelmää käyttäen.

193 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 249 perustelukappaleessa, että 22.6.2006 annetun tuomion Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) mukaan sellaisesta verotoimenpiteestä johtuva veron perusteen pieneneminen, jonka avulla verovelvollinen voi käyttää konsernin sisäisissä liiketoimissa siirtohintoja, jotka eivät ole lähellä vapaassa kilpailussa samanlaisissa olosuhteissa markkinaehtoisesti neuvottelevien itsenäisten yritysten välillä perittäviä hintoja, aiheuttaa tälle verovelvolliselle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun.

194 Lisäksi komissio täsmentää riidanalaisen päätöksen 251 ja 252 perustelukappaleessa, että markkinaehtoperiaatteen tarkoituksena on taata, että samaan konserniin kuuluvien integroituneiden yritysten välisten liiketoimien verotuksessa otetaan huomioon voitto, joka olisi syntynyt, jos integroitumattomat itsenäiset yritykset olisivat toteuttaneet samat liiketoimet. Muussa tapauksessa integroituneet konserniin kuuluvat yritykset olisivat edullisemmassa asemassa yleisen yhteisöverojärjestelmän nojalla. Komission mukaan 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) hyväksyttiin markkinaehtoperiaate vertailukohdaksi, jonka avulla todetaan, saako integroitunut konserniin kuuluva yhtiö SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun sen siirtohinnoittelun ja siten sen veron määräytymisperusteen määrittävän verotoimenpiteen tuloksena.

195 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 255 perustelukappaleessa, että samaa periaatetta sovelletaan saman integroituneen yhtiön eri osien välisiin sisäisiin liiketoimiin, esimerkiksi kun jokin sivuliike toteuttaa liiketoimia sen yhtiön muiden osien kanssa, johon se kuuluu. Komission mukaan sen takaamiseksi, että verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytty voitonkohdentamismenetelmä ei aiheuta valikoivaa etua Irlannissa sivuliikkeen avulla toimivalle ulkomaiselle yhtiölle, tällä menetelmällä on päästävä verotettavaan tuloon, joka vastaa luotettavaa arviota markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta. Komissio lisää riidanalaisen päätöksen 256 perustelukappaleessa, että se ei sovella markkinaehtoperiaatetta perusteena ”määrätä”

veroja, joita viitejärjestelmän mukaan ei muutoin olisi maksettava, vaan se käyttää periaatetta vertailukohtana todentaakseen, määritetäänkö sivuliikkeen verotettava tulo siten, että sitä ei aseteta edullisempaan asemaan kuin integroitumattomia yhtiöitä, joiden verotettava tulo perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin.

196 Kyseisen periaatteen oikeusperustasta komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 255 perustelukappaleessa, että se ei sovella suoraan OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohtaa tai 9 artiklaa tai OECD:n voittojen kohdentamista tai siirtohinnoittelua koskevia ohjeita, jotka eivät ole sitovia mutta tarjoavat hyödyllisiä ohjeita siitä, miten varmistetaan, että siirtohinnoittelu- ja voitonjakojärjestelyt tuottavat markkinaolosuhteiden mukaisia tuloksia.

197 Komissio toteaa lisäksi riidanalaisen päätöksen 257 perustelukappaleessa, että sen soveltama markkinaehtoperiaate johtuu SEUT 107 artiklan 1 kohdasta – sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut –, joka sitoo jäsenvaltioita ja jonka soveltamisalasta ei ole suljettu pois kansallisia verosääntöjä. Komissio täsmentää, että tätä periaatetta sovelletaan näin ollen riippumatta siitä, onko kyseinen jäsenvaltio sisällyttänyt sen kansalliseen oikeusjärjestelmäänsä.

198 Komissio päättelee riidanalaisen päätöksen 258 ja 259 perustelukappaleessa, että jos voidaan osoittaa, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät johtavat sellaiseen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaan tuloon, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta, näiden ennakkoratkaisujen on katsottava aiheuttavan valikoivan edun, koska ne olisivat johtaneet Irlannissa maksettavan yhteisöveron alenemiseen verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden veron peruste määräytyy niiden markkinaolosuhteissa tuottaman voiton perusteella.

199 Kuten muun muassa edellä 198 mainituista riidanalaisen päätöksen 258 ja 259 perustelukappaleesta ilmenee, on korostettava, että komissio on vedonnut markkinaehtoperiaatteeseen arvioidakseen ensisijaisen perustelunsa yhteydessä riidanalaisiin verotusasioissa annettuihin ennakkoratkaisuihin perustuvaa valikoivaa etua.

200 Lisäksi on muistettava, kuten edellä 163 kohdassa on todettu, että edun kriteerin arvioinnin kannalta merkityksellisen viitejärjestelmän muodosti tässä tapauksessa voittojen verotusta koskeva Irlannin yleinen yhteisöverojärjestelmä, jonka tavoitteena oli kaikkien tässä jäsenvaltiossa verovelvollisten yhtiöiden voittojen verottaminen, ja että siten tämä viitejärjestelmä sisälsi ulkomaisiin yhtiöihin sovellettavat TCA 97:n 25 §:n säännökset.

201 On siis tutkittava, saattoiko komissio arvioida markkinaehtoperiaatteen kannalta muun muassa ensisijaisen perustelunsa yhteydessä, oliko voittojen kohdentamisesta ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille – mikä oli hyväksytty riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla – koitunut näille yhtiöille valikoivaa etua.

202 Verotoimenpiteiden tapauksessa itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen (tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta). Tällaisella toimenpiteellä annetaan siis taloudellinen etu sen edunsaajalle, sillä kyse on toimenpiteestä, joka ei ole avustus sanan suppeassa merkityksessä mutta alentaa yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja on siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltainen (tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 kohta).

203 Sen selvittämiseksi, onko kyse veroedusta, on siten verrattava edunsaajan tilannetta kyseessä olevan toimenpiteen soveltamisen seurauksena tämän tilanteeseen ilman kyseessä olevaa toimenpidettä (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha v. komissio, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei julkaistu, EU:C:2018:284, 114 kohta) ja tavanomaisia verotussääntöjä sovellettaessa.

204 On huomattava, että tässä tapauksessa kysymys on sellaisten yhtiöiden verotuksesta, joilla ei ole verotuksellista kotipaikkaa Irlannissa ja jotka harjoittavat tässä jäsenvaltiossa liiketoimintaa irlantilaisten sivuliikkeidensä välityksellä. On siis määritettävä voitot, jotka on kohdennettava näille sivuliikkeille yhteisöveron kantamiseksi niin sanotun ”normaalin” verotuksen yhteydessä, kun otetaan huomioon tässä tapauksessa sovellettavat tavanomaiset verotussäännöt – sellaisina kuin ne on todettu edellä 200 kohdassa –, jotka sisältävät ulkomaisiin yhtiöihin sovellettavat TCA 97:n 25 §:n säännökset.

205 Tässä tapauksessa merkityksellinen kysymys ei liity konsernin sisäisten liiketoimien hintoihin yrityskonsernissa, sellaisena kuin sitä käsiteltiin 24.9.2019 annetussa tuomiossa Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669).

206 On totta, että yhtiössä voittoja voidaan kohdentaa sivuliikkeelle soveltamalla analogisesti periaatteita, jotka koskevat konsernin sisäisten liiketoimien hintoja yrityskonsernissa. Aivan kuten samassa yrityskonsernissa integroituneiden yhtiöiden toteuttamien konsernin sisäisten liiketoimien hinnat eivät määräydy markkinaolosuhteissa, voittojen kohdentaminen sivuliikkeelle saman konsernin sisällä ei tapahdu markkinaolosuhteissa.

207 Jotta tällainen analoginen soveltaminen olisi mahdollista, kansallisesta vero-oikeudesta pitäisi kuitenkin seurata, että ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeiden toiminnasta saatavaa tuloa on verotettava niin kuin se perustuisi markkinaolosuhteissa toimivien itsenäisten yhtiöiden liiketoimintaan.

208 On myös huomattava, että – kuten edellä 161 kohdassa on todettu – Irlannin yhteisöverojärjestelmän soveltamisedellytysten kannalta katsottuna TCA 97:n 25 §:n mukaan yhtäältä kotimaiset yhtiöt ja toisaalta ulkomaiset yhtiöt, jotka harjoittavat liiketoimintaa Irlannissa sivuliikkeen välityksellä, ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa tämän järjestelmän tavoitteeseen nähden, jona on näiden sekä koti- että ulkomaisten yhtiöiden verotettavien tulojen verottaminen.

209 Kuten edellä 179 kohdassa on tuotu esille, lisäksi Irlannissa irlantilaisten sivuliikkeidensä välityksellä liiketoimintaa harjoittavien ulkomaisten yhtiöiden verotettavaa tuloa määritettäessä TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta merkityksellisen arvioinnin on koskettava näiden irlantilaisten sivuliikkeiden todellisia toimintoja ja näiden sivuliikkeiden itsensä tosiasiallisesti suorittamien toimintojen arvoa.

210 Irlanti, jolta asiaa kysyttiin nimenomaisesti unionin yleisen tuomioistuimen kirjallisella kysymyksellä ja suullisesti istunnossa, vahvisti, että TCA 97:n 25 §:n soveltamiseksi, sellaisena kuin siihen on viitattu edellä 209 kohdassa, sivuliikkeiden tosiasiallisesti suorittamien toimintojen arvo määritetään tämänkaltaisten toimintojen markkina-arvon perusteella.

211 Tästä seuraa, että Irlannin vero-oikeudessa on tarkoitus verottaa tällaisen sivuliikkeen liiketoiminnasta saatavaa voittoa niin kuin se määräytyisi markkinaolosuhteissa.

212 Tässä tilanteessa on todettava, että tutkiessaan SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisen toimivaltansa perusteella verotoimenpidettä, joka kohdistuu Irlannissa sivuliikkeen välityksellä liiketoimintaa harjoittavan ulkomaisen yhtiön verotettavaan tuloon, komissio voi verrata tällaisen ulkomaisen yhtiön verorasitusta kyseisen verotoimenpiteen soveltamisen seurauksena rinnastettavassa tosiasiallisessa tilanteessa olevan, markkinaolosuhteissa toimintaansa harjoittavan kotimaisen yhtiön verorasitukseen kansallisen oikeuden tavanomaisten verotussääntöjen soveltamisen seurauksena.

213 Kuten komissio toteaa perustellusti riidanalaisessa päätöksessä, nämä toteamukset vahvistetaan soveltuvin osin 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416). Kyseinen asia koski Belgian vero-oikeutta, jonka mukaan integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä oli kohdeltava samoin edellytyksin. Kyseisen tuomion 95 kohdassa todettiin tarve verrata poikkeavaa tukijärjestelmää ”yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä”.

214 Vaikka kansalliset viranomaiset ovat Irlannissa liiketoimintaa sivuliikkeen välityksellä harjoittavan ulkomaisen yhtiön verotettavaa tuloa koskevalla verotoimenpiteellä hyväksyneet tälle sivuliikkeelle kohdennettavien voittojen tietyn tason, komissio voi SEUT 107 artiklan 1 kohdan perusteella tutkia, vastaako näiden voittojen taso tasoa, joka olisi saavutettu harjoittamalla liiketoimintaa markkinaolosuhteissa, tarkistaakseen, johtaako se kyseisen yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvien kustannusten alenemiseen siten, että se saa kyseisessä artiklassa tarkoitetun edun. Markkinaehtoperiaate, sellaisena kuin komissio on sen kuvannut riidanalaisessa päätöksessä, on näin ollen väline, jolla se voi toteuttaa tämän tarkistuksen SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisen toimivaltansa perusteella.

215 Komissio toteaa perustellusti riidanalaisen päätöksen 256 perustelukappaleessa käyttävänsä markkinaehtoperiaatetta ”vertailukohtana” todentaakseen, määritetäänkö ulkomaisen yhtiön sivuliikkeen yhteisöverotuksessa verotettava tulo siten, että Irlannissa sivuliikkeen välityksellä toimivia ulkomaisia yhtiöitä ei aseteta edullisempaan asemaan kuin riippumattomia kotimaisia yhtiöitä, joiden verotettava tulo perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin.

216 On syytä täsmentää, että kun komissio soveltaa tätä välinettä tutkiakseen, vastaako Irlannissa sivuliikkeen välityksellä liiketoimintaa harjoittavan ulkomaisen yhtiön verotettava tulo verotoimenpidettä sovellettaessa luotettavaa arviota markkinaolosuhteissa syntyvästä verotettavasta tulosta, se voi todeta SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun ainoastaan, jos näiden kahden vertailutekijän välinen ero on kyseisen arvion saamiseksi käytettyyn menetelmään liittyviä epätarkkuuksia suurempi.

217 On myös huomattava, että – kuten Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät – kun riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut annettiin vuosina 1991 ja 2007, markkinaehtoperiaatetta ei ollut sisällytetty Irlannin vero-oikeuteen, ei suoraan muun muassa sisällyttämällä OECD:n veroasiain komitean 27.6.1995 hyväksymiä ja 22.7.2010 tarkistettuja siirtohinnoitteluohjeita monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten (jäljempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet) eikä myöskään sisällyttämällä hyväksyttyä OECD:n lähestymistapaa voittojen kohdentamiseksi ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeille.

218 Vaikka tätä periaatetta ei ole muodollisesti sisällytetty Irlannin oikeuteen, Irlanti on vahvistanut, kuten edellä 209 ja 210 kohdassa on todettu, että Irlannin veroviranomaisten oli TCA 97:n 25 §:n soveltamiseksi yksilöitävä kyseessä olevien irlantilaisten sivuliikkeiden todelliset toiminnot ja määritettävä näiden toimintojen arvo tämänkaltaisten toimintojen markkina-arvon perusteella.

219 Lisäksi on todettava, että High Courtin tuomiosta Belville Holdings v. Cronin [1985] I. R. 465, johon komissio vetoaa unionin yleisen tuomioistuimen kysymyksiin antamassaan kirjallisessa vastauksessa ja jonka sisällöstä asianosaiset keskustelivat istunnossa, ilmenee, että jo vuonna 1984 Irlannin veroviranomaiset katsoivat, että kun etuyhteydessä toisiinsa olevien yritysten välisen liiketoimen ilmoitettu arvo ei vastaa kaupankäyntiin perustuvaa arvoa, tämä arvo on mukautettava vastaamaan markkina-arvoa. Tämä High Courtin periaatteessa hyväksymä lähestymistapa edellyttää mukautuksia, jotka vastaavat markkinaehtoperiaatteen perusteella, erityisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti, ehdotettuja mukautuksia.

220 Kuten komissio tuo perustellusti esille, kaksinkertaista verotusta koskeviin sopimuksiin, jotka Irlanti on tehnyt Amerikan yhdysvaltojen ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan kanssa, on sisällytetty markkinaehtoperiaate kaksinkertaista verotusta koskevien mahdollisten tilanteiden ratkaisemiseksi. Näissä sopimuksissa vahvistetaan voitot, joita kyseisten sopimusten sopimusvaltiot voivat verottaa, kun johonkin näistä sopimusvaltioista sijoittautunut yhtiö harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa kiinteän toimipaikan välityksellä. Näin ollen on katsottava, että Irlanti on ainakin kahdenvälisissä suhteissaan näiden valtioiden kanssa hyväksynyt markkinaehtoperiaatteen soveltamisen kaksinkertaista verotusta koskevien tilanteiden välttämiseksi.

221 Komissio ei sen sijaan voi väittää, kuten Irlanti sekä ASI ja AOE perustellusti toteavat, että markkinaehtoperiaatteen soveltamista koskisi itsenäinen velvoite, joka seuraa SEUT 107 artiklasta ja joka velvoittaa jäsenvaltiot soveltamaan tätä periaatetta horisontaalisesti ja kaikilla kansallisen vero-oikeutensa aloilla.

222 Asiaa koskevan unionin säännöstön puuttuessa jäsenvaltioilla on toimivalta määrittää veron perusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 kohta).

223 Vaikka tämä ei merkitse sitä, ettei mihinkään verotoimenpiteisiin, jotka vaikuttavat erityisesti veroviranomaisten huomioon ottamaan veron perusteeseen, sovelleta SEUT 107 artiklaa (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103 ja 104 kohta), komissiolla ei kuitenkaan ole unionin oikeuden nykyisessä kehitysvaiheessa toimivaltaa, jonka perusteella se voisi määrittää itsenäisesti kansalliset verosäännökset jättäen huomiotta integroituneen yrityksen niin sanotun normaalin verotuksen.

224 Vaikka niin sanottu normaali verotus määritellään kansallisissa verosäännöissä ja vaikka itse edun olemassaolo on osoitettava suhteessa näihin sääntöihin, on kuitenkin katsottava, että jos näiden kansallisten sääntöjen mukaan ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeitä niiden liiketoiminnasta Irlannissa saatavan voiton osalta ja kotimaisia yhtiöitä verotetaan samoin edellytyksin, komissio voi SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla tutkia, vastaako sivuliikkeille kohdennettujen voittojen taso, jonka kansalliset viranomaiset ovat hyväksyneet kyseisten ulkomaisten yhtiöiden verotettavan tulon määrittämiseksi, tasoa, joka olisi saavutettu harjoittamalla liiketoimintaa markkinaolosuhteissa.

225 Tässä tilanteessa on hylättävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n asian T-778/16 ensimmäisen kanneperusteen ja asian T-892/16 ensimmäisen ja toisen kanneperusteen yhteydessä esittämät väitteet siltä osin kuin ne riitauttavat sen, että komissio on tässä tapauksessa otettuaan huomioon sen, että Irlannin veroviranomaiset ovat soveltaneet TCA 97:n 25 §:ää, tutkinut markkinaehtoperiaatteen perusteella – jota komissio on riidanalaisen päätöksen mukaan käyttänyt välineenä –, vastasiko sivuliikkeille niiden Irlannissa harjoittaman liiketoiminnan osalta kohdennettujen voittojen taso, sellaisena kuin se on hyväksytty riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa, tasoa, joka olisi saavutettu harjoittamalla liiketoimintaa markkinaolosuhteissa.

ii) Kysymys siitä, onko komissio soveltanut asianmukaisesti markkinaehtoperiaatetta ensisijaisen perustelunsa yhteydessä

226 Irlanti väittää asiassa T-778/16 esittämänsä kolmannen kanneperusteen yhteydessä, että komissio on itse soveltanut ensisijaisen perustelunsa yhteydessä epäjohdonmukaisesti markkinaehtoperiaatetta, koska se ei ole ottanut huomioon Apple-konsernin taloudellista todellisuutta, rakennetta ja erityispiirteitä.

227 Tältä osin on palautettava mieleen edellä 209 ja 210 kohdassa todettu eli se, että Irlannissa irlantilaisten sivuliikkeidensä välityksellä liiketoimintaa harjoittavien ulkomaisten yhtiöiden verotettavaa tuloa määritettäessä TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta merkityksellisen arvioinnin on koskettava näiden sivuliikkeiden todellisia toimintoja ja sivuliikkeiden itsensä tosiasiallisesti suorittamien toimintojen markkina-arvoa.

228 Komissio katsoo ensisijaisen perustelunsa yhteydessä, että ASI:n ja AOE:n hallussa olevat Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi pitänyt kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille, koska näillä kahdella yhtiöllä ei ole henkilöstöä eikä fyysistä läsnäoloa, pyrkimättä osoittamaan, että tällainen kohdentaminen perustui kyseisten irlantilaisten sivuliikkeiden tosiasiallisesti

suorittamiin toimintoihin. Lisäksi komissio päättelee tästä, että kaikkien ASI:n ja AOE:n liikevoittojen olisi pitänyt katsoa perustuvan irlantilaisten sivuliikkeiden toimintaan, pyrkimättä osoittamaan, että nämä liikevoitot vastasivat sivuliikkeiden itsensä tosiasiallisesti suorittamien toimintojen arvoa.

229 Tässä tilanteessa Irlannin asian T-778/16 kolmannen kanneperusteen yhteydessä esittämät väitteet on katsottava perustelluiksi siltä osin kuin se riitauttaa johtopäätökset, joihin komissio on päätynyt ensisijaisen perustelunsa yhteydessä markkinaehtoperiaatteen perusteella.

230 Edellä 188 kohdassa mainituista syistä on seuraavaksi tarkasteltava väitteitä, jotka Irlanti sekä ASI ja AOE ovat esittäneet komission ensisijaisen perustelunsa yhteydessä tekemistä arvioinneista, jotka koskevat hyväksyttyä OECD:n lähestymistapaa.

3) Hyväksytty OECD:n lähestymistapa (asian T-778/16 toinen ja neljäs kanneperuste osittain ja asian T-892/16 viides kanneperuste)

231 Irlanti sekä ASI ja AOE vetoavat lähinnä siihen, että hyväksytty OECD:n lähestymistapa ei ole osa Irlannin verojärjestelmää, erityisesti siltä osin kuin kyse on TCA 97:n 25 §:ssä säädetystä ulkomaisten yhtiöiden verotuksesta. Tämä säännös ei perustu hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan. Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät myös, että vaikka oletettaisiinkin, että TCA 97:n 25 §:n mukaisen verotettavien voittojen kohdentamisen olisi pitänyt tapahtua hyväksytyn OECD:n lähestymistavan mukaisesti, komissio on soveltanut sitä virheellisesti, koska se ei ole tutkinut ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tosiasiallisesti suorittamia toimintoja.

232 Aluksi on siis tutkittava, saattoiko komissio perustellusti tukeutua hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan tarkistaakseen, oliko asiassa annettu valikoivaa etua, ja mikäli näin on, on sen jälkeen tutkittava, onko komissio soveltanut asianmukaisesti kyseistä lähestymistapaa ensisijaisessa perustelussaan.

i) Komission mahdollisuus tukeutua hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan

233 Kuten edellä 202 kohdassa on todettu, verotoimenpiteiden tapauksessa itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen sen selvittämiseksi, johtavatko kyseiset toimenpiteet edunsaajien verorasituksen pienenemiseen verrattuna verorasitukseen, josta näiden edunsaajien olisi normaalisti pitänyt vastata ilman kyseisiä toimenpiteitä.

234 Tästä seuraa, että komission oli tutkittava Irlannin vero-oikeuden kannalta, olivatko riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut johtaneet edun saamiseen ja oliko tämä etu valikoiva.

235 Kuten edellä 196 kohdassa esitetyistä perusteluista ilmenee, komissio toteaa nimenomaisesti riidanalaisen päätöksen 255 perustelukappaleessa, että se ei sovella suoraan OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohtaa tai 9 artiklaa tai OECD:n voittojen kohdentamista tai siirtohinnoittelua koskevia ohjeita. Kuten edellä 217 kohdassa on todettu, hyväksyttyä OECD:n lähestymistapaa ei ole sisällytetty Irlannin vero-oikeuteen.

236 Vaikka komissio on perustellusti huomauttanut, etteivät OECD:ssä kehitetyt ohjeet ja konkreettisemmin hyväksytty OECD:n lähestymistapa voi muodollisesti sitoa sitä, se on kuitenkin ensisijaisen perustelunsa yhteydessä, muun muassa riidanalaisen päätöksen 265–270 perustelukappaleessa, tukeutunut lähinnä hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan katsoessaan, että voittojen kohdentaminen yhtiön sisällä edellyttää varojen, toimintojen ja riskien kohdentamista kyseisen yhtiön eri osien välillä. Komissio myös itse viittaa suoraan hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan näiden perustelujen tueksi, esimerkiksi riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 186.

237 Tältä osin on todettava, että hyväksytty OECD:n lähestymistapa perustuu asiantuntijaryhmien työskentelyyn, että se kuvastaa kansainvälisesti saavutettua konsensusta voittojen kohdentamisesta kiinteille toimipaikoille ja että tästä syystä sillä on selvä käytännön merkitys voittojen kohdentamista koskevia kysymyksiä tulkittaessa, kuten komissio myöntää riidanalaisen päätöksen 79 perustelukappaleessa.

238 On myös todettava, että – kuten Irlanti itse myöntää kannekirjelmänsä 123 kohdassa komission sitä riitauttamatta – TCA 97:n 25 §:ää sovellettaessa on otettava huomioon asiaa koskevat tosiseikat ja irlantilaisten sivuliikkeiden tilanne, kuten sivuliikkeiden hoitamat toiminnot, käyttämät varat ja ottamat riskit. Lisäksi on huomattava, että Irlanti, jolta asiaa kysyttiin nimenomaisesti unionin yleisen tuomioistuimen kirjallisella kysymyksellä ja suullisesti istunnossa, vahvisti, että sivuliikkeille kohdennettavien voittojen määrittämiseksi TCA 97:n 25 §:ssä tarkoitetulla tavalla on arvioitava objektiivisesti tosiseikkoja, ja tässä arvioinnissa on ensinnäkin yksilöitävä sivuliikkeen ”toiminnot”, sen toimintoihinsa käyttämät varat muun muassa aineettoman omaisuuden, kuten immateriaalioikeuksien, osalta ja sen ottamat niihin liittyvät riskit ja toiseksi määritettävä tämänkaltaisten toimintojen arvo markkinoilla.

239 Toisin kuin Irlanti väittää TCA 97:n 25 §:n ja hyväksytyn OECD:n lähestymistavan välisiä eroja koskevissa perusteluissaan, on todettava, että TCA 97:n 25 §:n soveltaminen, sellaisena kuin Irlanti on sitä kuvannut, ja tosiseikkoihin perustuva toimintoarviointi hyväksytyssä OECD:n lähestymistavassa esitetyn arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa ovat osittain päällekkäisiä.

240 Tässä tilanteessa komissiota ei voida kritisoida siitä, että se on tukeutunut hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan katsoessaan, että TCA 97:n 25 §:ää sovellettaessa voittojen kohdentamisessa ulkomaisen yhtiön irlantilaiselle sivuliikkeelle on otettava huomioon varojen, toimintojen ja riskien jako sivuliikkeen ja tämän yhtiön muiden osien välillä.

ii) Kysymys siitä, onko komissio soveltanut asianmukaisesti hyväksyttyä OECD:n lähestymistapaa ensisijaisen perustelunsa yhteydessä

241 Irlanti sekä ASI ja AOE vetoavat lähinnä siihen, että komission ensisijainen perustelu ei ole hyväksytyn OECD:n lähestymistavan mukainen siltä osin kuin komissio katsoo, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyvät voitot olisi välttämättä pitänyt kohdentaa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille, koska ASI:n ja AOE:n johtajat eivät ole hoitaneet näiden lisenssien hallinnoinnin kannalta aktiivisia tai olennaisia toimintoja.

242 Tältä osin on todettava, että hyväksytyn OECD:n lähestymistavan, sellaisena kuin se on kuvattu muun muassa riidanalaisen päätöksen 88 ja 89 perustelukappaleessa, arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa on tarkoitus yksilöidä varat, toiminnot ja riskit, jotka on kohdennettava yhtiön kiinteälle toimipaikalle sen tosiasiallisesti harjoittaman toiminnan perusteella. Arviointi tässä ensimmäisessä vaiheessa ei voi olla abstrakti eikä siinä pidä sivuuttaa toimintoja, jotka hoidetaan yhtiössä kokonaisuudessaan. Kuitenkin se, että hyväksytyssä OECD:n lähestymistavassa edellytetään kiinteässä toimipaikassa tosiasiallisesti suoritettujen toimintojen arviointia, on ristiriidassa komission lähestymistavan kanssa, jossa yksilöidään yhtiön kokonaisuudessaan hoitamat toiminnot arvioimatta yksityiskohtaisemmin sivuliikkeiden tosiasiallisesti suorittamia toimintoja ja jossa oletetaan, että kiinteä toimipaikka on hoitanut toiminnot, jos niitä ei ole voitu kohdentaa itse yhtiön päätoimipaikalle.

243 Ensisijaisena perustelunaan komissio katsoo, että ASI:n ja AOE:n voitot, jotka liittyvät Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin (jotka edustavat komission teorian mukaan erittäin merkittävää osaa kaikista näiden kahden yhtiön voitoista), oli kohdennettava irlantilaisille sivuliikkeille, koska ASI:llä ja AOE:llä ei ollut näiden sivuliikkeiden ulkopuolella työntekijöitä, jotka olisivat voineet hallinnoida näitä immateriaalioikeuksia, osoittamatta kuitenkaan, että irlantilaiset sivuliikkeet olisivat hoitaneet näitä hallinnointitoimintoja.

244 Tästä seuraa, kuten Irlanti sekä ASI ja AOE perustellusti väittävät, että komission ensisijaisen perustelunsa yhteydessä noudattama lähestymistapa ei ole hyväksytyn OECD:n lähestymistavan mukainen.

245 Tässä tilanteessa, kuten Irlanti sekä ASI ja AOE esittävät asian T-778/16 toisessa ja neljännessä kanneperusteessa ja asian T-892/16 viidennessä kanneperusteessa esittämissään väitteissä, on katsottava, että komissio on ensisijaisen perustelunsa yhteydessä soveltanut virheellisesti ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden harjoittamaa toimintaa koskevaa tosiseikkoihin perustuvaa toimintoarviointia, jonka perusteella Irlannin veroviranomaiset ovat soveltaneet TCA 97:n 25 §:ää ja joka vastaa olennaisesti hyväksytyn OECD:n lähestymistavan mukaista arviointia.

4) Johtopäätökset viitejärjestelmän yksilöinnistä ja arvioinneista, jotka koskevat normaalia verotusta Irlannin oikeuden nojalla

246 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että komissio ei ole tehnyt virhettä yksilöidessään viitejärjestelmäksi tässä tapauksessa yleisen yhteisöverojärjestelmän, joka sisältää muun muassa TCA 97:n 25 §:n säännökset.

247 Komissio ei liioin ole tehnyt virhettä käyttäessään markkinaehtoperiaatetta välineenä sen tutkimiseen, vastasiko Irlannin veroviranomaisten soveltaessa TCA 97:n 25 §:ää sivuliikkeille niiden Irlannissa harjoittaman liiketoiminnan osalta kohdennettujen voittojen taso, sellaisena kuin se on hyväksytty riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa, tasoa, joka olisi saavutettu harjoittamalla liiketoimintaa markkinaolosuhteissa.

248 Komissiota ei myöskään voida kritisoida siitä, että se on tukeutunut hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan katsoessaan, että TCA 97:n 25 §:ää sovellettaessa voittojen kohdentamisessa ulkomaisen yhtiön irlantilaiselle sivuliikkeelle on otettava huomioon varojen, toimintojen ja riskien jako sivuliikkeen ja tämän yhtiön muiden osien välillä.

249 Sitä vastoin on todettava, että komissio on ensisijaisen perustelunsa yhteydessä tehnyt virheitä TCA 97:n 25 §:n soveltamisen osalta, kuten edellä 187 kohdassa on todettu, markkinaehtoperiaatteen soveltamisen osalta, kuten edellä 229 kohdassa on todettu, ja hyväksytyn OECD:n lähestymistavan soveltamisen osalta, kuten edellä 244 ja 245 kohdassa on todettu. Tässä tilanteessa on katsottava, että komission ensisijainen perustelu perustuu virheellisiin arviointeihin tässä tapauksessa Irlannin vero-oikeuden nojalla sovellettavasta normaalista verotuksesta.

250 Täydellisyyden vuoksi on kuitenkin seuraavaksi tutkittava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät väitteet komission tosiseikkoja koskevista arvioinneista, jotka koskevat toimintaa Apple-konsernissa.

3. Komission arvioinnit, jotka koskevat toimintaa Apple-konsernissa (asian T-778/16 ensimmäinen kanneperuste ja asian T-892/16 kolmas ja neljäs kanneperuste)

251 Kuten edellä 177 kohdassa on todettu, TCA 97:n 25 § koskee voittoja toiminnoista, jotka irlantilaiset sivuliikkeet ovat itse suorittaneet. Lisäksi on huomattava, kuten edellä 238 kohdassa on tuotu esille, että TCA 97:n 25 §:ää sovellettaessa on otettava huomioon asiaa koskevat tosiseikat ja irlantilaisten sivuliikkeiden tilanne, kuten sivuliikkeiden hoitamat toiminnot, käyttämät varat ja ottamat riskit.

252 Lisäksi on syytä tuoda esille, että komissio itse korostaa riidanalaisen päätöksen 91 ja 92 perustelukappaleessa, että hyväksytty OECD:n lähestymistapa, siltä osin kuin kyse on aineettoman omaisuuden, kuten immateriaalioikeuksien, kohdentamisesta kiinteille toimipaikoille, perustuu kyseisen omaisuuden hallinnointiin ja muun muassa aineettoman omaisuuden kehittämistä koskevaan päätöksentekoon liittyvien avainhenkilötoimintojen käsitteeseen.

253 On siis tutkittava väitteet, jotka Irlanti sekä ASI ja AOE ovat esittäneet asian T-778/16 ensimmäisessä kanneperusteessa ja asian T-892/16 kolmannessa ja neljännessä kanneperusteessa komission tosiseikkoja koskevista arvioinneista, jotka koskevat toimintaa Apple-konsernissa.

254 Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät, että viimeksi mainittujen yhtiöiden sivuliikkeiden toiminnot ja tehtävät, jotka komissio on yksilöinyt, vastasivat vain hyvin pientä osaa niiden liiketoiminnasta ja voitoista ja että nämä toiminnot ja tehtävät eivät ole missään tapauksessa sisältäneet immateriaalioikeuksien hallinnointia tai niiden kehittämistä ja markkinointia koskevaa strategista päätöksentekoa. Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät sitä vastoin, että kaikki strategiset päätökset, erityisesti tuotesuunnittelun ja -kehityksen osalta, on tehty Cupertinossa määritellyn kaupallisen kokonaisstrategian mukaisesti ja että kyseessä olevat kaksi yhtiötä ovat panneet ne täytäntöön johtoelintensä välityksellä ja joka tapauksessa irlantilaisten sivuliikkeiden ulkopuolella. Näin ollen Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentaminen irlantilaisille sivuliikkeille ei ole perusteltua.

a) ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toiminta

255 Kuten edellä 9 kohdassa on todettu, ASI:n irlantilainen sivuliike vastaa muun muassa Apple-tavaramerkin tuotteiden myyntiin liittyvän osto-, myynti- ja jakelutoiminnan toteuttamisesta lähipiiriin kuuluville osapuolille ja kolmantena osapuolena oleville asiakkaille EMEIA- ja APAC-alueilla.

256 Komissio viittaa riidanalaisen päätöksen 289 ja 290 perustelukappaleessa laadunvalvontaan, t&k-laitosten hallinnointiin ja liiketoimintariskiin, jotka ovat välttämättä irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavia toimintoja, kun otetaan huomioon, että kyseisten sivuliikkeiden ulkopuolella ASI:llä ja AOE:llä ei ollut henkilöstöä, joka olisi voinut vastata tällaisista toiminnoista.

257 Komissio korostaa erityisesti, että koska ASI:n irlantilaisella sivuliikkeellä oli lupa Apple-tavaramerkin tuotteiden jälleenmyyntiin, sen toiminta edellytti kyseisen tavaramerkin käyttöoikeutta, joka myönnettiin ASI:lle kokonaisuudessaan Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien muodossa (riidanalaisen päätöksen 296 perustelukappale).

258 Tämän jälkeen komissio tuo esille, että ASI:n irlantilainen sivuliike vastasi monista toiminnoista, jotka ovat oleellisia Apple-tavaramerkin kehittämiseksi ja ylläpitämiseksi paikallisilla markkinoilla sekä asiakkaiden merkkiuskollisuuden varmistamiseksi näillä markkinoilla. Esimerkkinä se mainitsee, että ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle aiheutui paikallisia markkinointikustannuksia suoraan markkinointipalvelujen tarjoajien kanssa (riidanalaisen päätöksen 297 perustelukappale). Lisäksi ASI:n irlantilainen sivuliike vastasi alueellisten tietojen keräämisestä ja analysoinnista arvioidakseen Apple-tavaramerkin tuotteiden odotettavissa olevaa kysyntää (riidanalaisen päätöksen 298 perustelukappale). Komissio tuo myös esille, että [*luottamuksellinen*] t&k-henkilöstön kokoaikavastaavista työntekijöistä kaikki toimivat Irlannissa (riidanalaisen päätöksen 300 perustelukappale).

259 Siltä osin kuin kyse on ensinnäkin komission riidanalaisen päätöksen 289–295 perustelukappaleessa ”poissuljentaa käyttäen” suorittamasta kohdentamisesta, jossa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennetaan laadunvalvontaan, t&k-laitosten hallinnointiin ja liiketoimintariskin hallintaan liittyvät toiminnot yksinomaan siitä syystä, että ASI:llä ja AOE:llä ei ollut irlantilaisten sivuliikkeidensä ulkopuolella henkilöstöä, on palautettava mieleen edellä 243 ja 244 kohdassa esitetyt perustelut, joiden mukaan tällainen menetelmä ei ole Irlannin oikeuden eikä myöskään hyväksytyn OECD:n lähestymistavan mukainen. Komissio ei siten ole tällä perustelullaan kyennyt osoittamaan, että irlantilaiset sivuliikkeet tosiasialliset suorittivat nämä toiminnot.

260 Arviointinsa tueksi komissio vetoaa kustannusjakosopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2009, liitteeseen B, joka sisältää riidanalaisen päätöksen kaavioissa 8 ja 9 esitetyt kaksi taulukkoa (riidanalaisen päätöksen 122 perustelukappale), jotka koskevat kaikkia kyseisen sopimuksen kohteena oleviin aineettomiin hyödykkeisiin liittyviä merkityksellisiä toimintoja ja niihin liittyviä riskejä. Kukin näistä toiminnoista ja riskeistä on yhdistetty x:llä Apple Inc:hen (joka on yksilöity nimellä ”Apple”) ja yhdessä ASI:hin ja AOE:hen (jotka on yksilöity yhdessä nimellä ”International Participant”), lukuun ottamatta immateriaalioikeuksien rekisteröintiä ja suojaa, jotka on yhdistetty yksinomaan Apple Inc:hen.

261 Kustannusjakosopimuksen kohteena olevien aineettomien hyödykkeiden eli kaikkien Apple-konsernin immateriaalioikeuksien osalta kyseisen sopimuksen liitteessä B lueteltuihin toimintoihin sisältyvät t&k-toiminta, laadunvalvonta, kehittämistoimintaan liittyvät ennusteet, rahoitussuunnittelu ja analysointi, t&k-laitosten hallinnointi, kehittämistoimintaan liittyvien sopimusten tekeminen lähipiiriin kuuluvien ja kolmansien osapuolien kanssa, kehittämistoimintaan liittyvien sopimusten hallinnointi, kehittämistoimintoja suorittavien työntekijöiden, toimeksisaajien ja alihankkijoiden valinta, palkkaus ja valvonta, immateriaalioikeuksien rekisteröinti ja suoja sekä markkinakehitys.

262 Tässä kustannusjakosopimuksen liitteessä B lueteltuihin riskeihin sisältyvät Apple-konsernin kaikkien immateriaalioikeuksien osalta muun muassa tuotekehitysriski, laadunvalvontaan ja markkinakehitykseen liittyvä riski, tuotevastuuriski, kiinteään tai aineettomaan omaisuuteen liittyvät riskit, immateriaalioikeuksien suojaan ja loukkaamiseen liittyvät riskit sekä tavaramerkin kehittämiseen ja tunnettuuteen ja sääntelyjärjestelmien muutoksiin liittyvät riskit.

263 Kuten Apple Inc. totesi hallinnollisessa menettelyssä ja kuten ASI ja AOE totesivat unionin yleisessä tuomioistuimessa, kyseessä olevasta liitteestä ilmenee, että kyse on toiminnoista, joita kustannusjakosopimuksen osapuolilla oli oikeus suorittaa, ja niihin liittyvistä riskeistä, joita ne saattoivat joutua kantamaan. Komissio ei ole esittänyt minkäänlaista näyttöä osoittaakseen, että ASI ja AOE olisivat tosiasiallisesti suorittaneet näitä toimintoja, eikä varsinkaan, että niiden irlantilaiset sivuliikkeet olisivat suorittaneet niitä.

264 Lisäksi komissio väittää näiden toimintojen ja näiden riskien osalta, että on ”selvää”, että sivuliikkeidensä ulkopuolella ASI ja AOE eivät olisi voineet seurata näitä riskejä, koska niillä ei ole työntekijöitä. Komissio ei ole esittänyt minkäänlaista näyttöä, joka osoittaisi, että kyseessä olevien sivuliikkeiden henkilöstö olisi tosiasiallisesti hoitanut näitä toimintoja ja hallinnut näitä riskejä.

265 Irlanti väittää sekä hallinnollisessa menettelyssä Apple Inc:n kanssa että unionin yleisessä tuomioistuimessa ASI:n ja AOE:n kanssa, että ASI:n sivuliikkeellä ei ollut henkilöstöä vuoteen 2012, jota ennen koko henkilöstö oli AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen palveluksessa. Tämä tieto ilmoitetaan riidanalaisen päätöksen 109 perustelukappaleessa ja vahvistettiin istunnossa. Vaikka asiassa hyväksyttäisiin komission väite, jonka mukaan ASI ei olisi voinut hoitaa toimintoja sivuliikkeensä ulkopuolella, koska sillä ei ollut henkilöstöä, tämä merkitsisi sitä, että iso osa komission tutkinnan kattamasta ajanjaksosta oli sellaista, että näitä toimintoja ei olisi voinut hoitaa myöskään ASI:n irlantilainen sivuliike, jolla ei silläkään ollut henkilöstöä.

266 Komissio vetoaa myös siihen, että ASI:n hallitus ei olisi vain satunnaisilla kokouksilla voinut hoitaa näitä toimintoja tai kantaa näitä riskejä. Komissio ei ole pyrkinyt osoittamaan, että ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden hallintoelimet tosiasiallisesti vastasivat kaikkien Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyvien toimintojen ja riskien, jotka on lueteltu kustannusjakosopimuksen liitteessä B, aktiivisesta päivittäisestä hallinnoinnista.

267 Kun otetaan huomioon kustannusjakosopimuksen liitteessä B luetellut toiminnot ja riskit, jotka on mainittu edellä 261 ja 262 kohdassa, voidaan päätellä, että kyse on Apple-konsernin liiketoimintamallin kaikista ydintoiminnoista, jotka keskittyvät teknologiatuotteiden kehittämiseen. Erityisesti kyseisessä liitteessä lueteltuja riskejä voidaan pitää tähän liiketoimintamalliin liittyvinä

keskeisinä riskeinä. Komissio vetoaa lähinnä siihen, että ASI:n irlantilainen sivuliike on hoitanut kaikkia näitä toimintoja ja kantanut kaikki nämä riskit, jotka liittyvät Apple-konsernin toimintaan Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella, mutta se ei ole esittänyt näyttöä siitä, että kyseessä oleva sivuliike olisi konkreettisesti ottanut vastatakseen näistä toiminnoista ja näistä riskeistä. Kun otetaan huomioon Apple-konsernin Pohjois- ja Etelä-Amerikan ulkopuolella harjoittaman toiminnan laajuus, joka on noin 60 prosenttia konsernin liikevaihdosta, tällainen komission väite ei ole hyväksyttävä.

268 Komission riidanalaisen päätöksen 296–300 perustelukappaleessa luettelemista, ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tosiasiallisesti hoitamiksi ilmoittamista toiminnoista ja tehtävistä on todettava, että tässä tapauksessa yksikään näistä toiminnoista ja tehtävistä ei erikseen tai yhdessä arvioituina oikeuta kohdentamaan Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä tälle sivuliikkeelle.

269 Laadunvalvonnasta ASI ja AOE väittävät komission sitä kiistämättä, että maailmanlaajuisesti tuhannet ihmiset työskentelivät laadunvalvontatehtävissä, kun taas Irlannissa vain yksi henkilö oli palkattu tähän tehtävään. Lisäksi ne vetoavat siihen, että nämä tehtävät voitiin myös ulkoistaa kolmansien valmistajien kanssa tehtävillä sopimuksilla.

270 Tältä osin on todettava, että se, että laadunvalvonnan kaltainen toiminto on Apple-tavaramerkin – jonka tuotteita ASI:n irlantilainen sivuliike jälleenmyy – maineen kannalta ensiarvoisen tärkeä, ei ole peruste katsoa ilman muuta näyttöä, että tämä sivuliike olisi välttämättä hoitanut tätä toimintoa.

271 Siltä osin kuin kyse on riskille altistumisen hallinnasta sivuliikkeiden normaalissa liiketoiminnassa, komissio on ainoana argumenttinaan esittänyt, että oli ”selvää”, että koska ASI:llä ei ollut työntekijöitä, se ei voinut valvoa ja seurata liiketoimintariskiä. Tältä osin riittää, kun viitataan edellä 266 kohdassa esitettyihin perusteluihin, joiden mukaan komission tehtävänä oli näyttää konkreettisilla todisteilla, että ASI:n ja AOE:n sivuliikkeet olivat suorittaneet toiminnot ja kantaneet riskit, jotka niille oli osoitettu. Komission perustelu ei siis suinkaan johda selvään lopputulokseen eikä sillä voida osoittaa, että ASI:n irlantilainen sivuliike olisi tosiasiallisesti suorittanut tämänkaltaisia toimintoja.

272 T&k-laitosten hallinnoinnista ASI ja AOE väittävät komission sitä kiistämättä, että tällaiset laitokset eivät olleet yhdenkään irlantilaisten sivuliikkeiden palkkaaman henkilön vastuulla.

273 T&k-toimintaan palkatuista [*luottamuksellinen*] kokoaikavastaavista työntekijöistä ASI ja AOE ovat esittäneet yksityiskohtaiset selitykset näiden työntekijöiden erityisesti hoitamista tehtävistä, joita ovat turvallisuus- ja ympäristönsuojelumääräysten noudattamisen varmistaminen [*luottamuksellinen*] alueella, tuotetestit, joilla varmistetaan [*luottamuksellinen*] alueella sovellettavien teknisten vaatimusten noudattaminen, Cupertinossa toimivan tiimin avustaminen [*luottamuksellinen*] ohjelmistojen toimittamisessa, ohjelmistojen kääntäminen [*luottamuksellinen*] alueen eri kielille ja hallinnollinen tuki [*luottamuksellinen*]. Tällaiset toiminnot ovat selvästi liitännäisiä, ja niin tärkeitä kuin ne ovatkin, niitä ei voida pitää keskeisinä toimintoina, jotka määrittävät Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentamisen kyseessä oleville irlantilaisille sivuliikkeille.

274 Se, että ASI:n sivuliikkeelle on aiheutunut markkinointipalvelujen tarjoajille korvattavia paikallisia markkinointikustannuksia, ei merkitse sitä, että tämä sivuliike olisi vastuussa markkinointistrategiasta sinänsä. Kuten ASI ja AOE väittävät komission sitä kiistämättä, ASI:n irlantilaisella sivuliikkeellä ei ollut markkinointitehtäviin osoitettua henkilöstöä.

275 Alueellisten tietojen keräämistä ja analysointia koskevan toiminnan osalta Irlanti sekä ASI ja AOE eivät kiistä sitä, että nämä yhtiöt osallistuivat tarkasteltavana ajanjaksona tällaiseen toimintaan. Kuten Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät komission sitä kiistämättä, tämä toiminta näyttää kuitenkin koskeneen vain sellaisten tietojen keräämistä, jotka oli tarkoitus ryhmitellä uudelleen laajempaan tietokantaan. Tämä tietojen tilastollinen käsittely näyttää pikemminkin liitännäiseltä kuin olennaiselta toiminnalta ASI:n

koko liiketoiminnan kannalta. Se, että irlantilaiset sivuliikkeet vastaavat tietojen keräämisestä, ei voi kuitenkaan oikeuttaa Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentamista näille sivuliikkeille.

276 AppleCare-palveluun liittyvästä toiminnasta komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 299 perustelukappaleessa Irlannin esittämään erillisraporttiin vedoten, että kyse oli ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen vastuulla olevista Apple-tavaramerkin tuotteiden myynnin jälkeisistä tuki- ja korjauspalveluista koko EMEIA-alueella. Komission mukaan tämän toiminnon tarkoituksena oli varmistaa asiakastyytyväisyys, minkä vuoksi sillä oli suora yhteys Apple-tavaramerkkiin.

277 Tältä osin on huomattava Irlannin esittämästä erillisraportista – johon komissio itse on vedonnut – ilmenevän, että ASI:n irlantilainen sivuliike hoiti useita täytäntöönpanoksi luokiteltavia toimintoja Yhdysvalloissa määriteltyjen ohjeiden ja strategisen linjan mukaisesti, kuten AppleCare-palvelua. Tämän palvelun yhteydessä ASI:n sivuliikkeen vastuiden kuvataan liittyvän Apple-tavaramerkin tuotteiden takuu- ja korjausohjelmiin, korjauspalvelujen toimittajien verkoston hallinnointiin ja puhelintukeen asiakkaille. ASI:n sivuliikkeen erityisesti suorittamien tehtävien kerrotaan muodostuvan tuotevirheitä koskevien tietojen keräämisestä sekä näiden virheiden ja niiden palautettujen tuotteiden seurannasta, jotka toimitettiin Yhdysvalloissa toimiville analyytikkotiimeille. Lisäksi ASI:n sivuliikkeen ilmoitetaan olleen vastuussa Apple-konsernissa keskitetysti hyväksyttyjen korjauspalvelujen tarjoajien hallinnoinnista ja korjauskomponenttien jakelusta toimittajien verkostossa. Tämä kuvaus vastaa Apple Inc:n esittämässä erillisraportissa annettua kuvausta. Komissio ei ole riitauttanut tätä kuvausta ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen AppleCare-palvelun yhteydessä hoitamista tehtävistä.

278 Istunnossa ASI ja AOE vahvistivat, että AppleCare oli irlantilaisen sivuliikkeen tarjoama palvelu ja että tämä sivuliike vastasi tähän palveluun liittyvistä infrastruktuuri- ja henkilöstökustannuksista. Tämän henkilöstön tehtävänä oli muun muassa vastata Apple-tavaramerkin tuotteiden käyttäjien kysymyksiin puhelinpalvelukeskuksen kautta.

279 Kun otetaan huomioon Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n AppleCare-palvelusta antama kuvaus, johon komissio viittaa riidanalaisessa päätöksessä, kyseessä on katsottava olevan myynnin jälkeinen asiakastuki Apple-tavaramerkin tuotteiden käyttäjille, ja se käsittää muun muassa virheellisten tuotteiden korjaamisen tai vaihtamisen. Tämän irlantilaisen sivuliikkeen tarjoaman tuen luonne on pikemminkin liitännäinen itse takuun täytäntöönpanolle, joka on ASI:n vastuulla. Tällainen myynnin jälkeinen asiakastuki ei liity itse tuotteiden suunnitteluun, kehittämiseen, valmistukseen ja myyntiin.

280 Vaikka myynnin jälkeinen asiakastuki vaikuttaisi merkittävästi käsitykseen tavaramerkistä tai voisi olla tuotteeseen tehtyjen parannusten taustalla, se, että ASI:n irlantilainen sivuliike harjoittaa tällaista toimintaa, ei välttämättä merkitse sitä, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit pitäisi kohdentaa sille. Myynnin jälkeinen asiakastuki on usein ulkoistettu ilman, että kyseessä olevan yhtiön immateriaalioikeudet pitäisi kohdentaa kyseessä olevalle ulkoiselle toimittajalle.

281 ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toimintaa, mukaan luettuna toiminnot, jotka oikeuttavat komission mukaan Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentamisen kyseiselle sivuliikkeelle, koskevasta analyysistä ilmenee niiden olevan rutiinitoimintoja, joilla pannaan täytäntöön Yhdysvalloissa toimivien johtajien antamia ohjeita ja jotka eivät tuo merkittävää lisäarvoa ASI:n toiminnalle kokonaisuudessaan. Tältä osin on erityisesti huomattava, että Apple Inc:n ja Irlannin esittämissä erillisraporteissa on yksityiskohtainen analyysi ASI:n sivuliikkeen toiminnasta. Molemmissa raporteissa todetaan, että toiminta oli rutiiniluonteista ja koski hankinta-, myynti- ja jakelutoimintaa, johon ei liity suurta riskiä. Vaikka komissio riitauttaa tämän viimeksi mainitun luonnehdinnan, se ei ole kyseenalaistanut Irlannin sekä Apple Inc:n näistä toiminnoista ja tehtävistä esittämää kuvausta sinänsä.

282 Komissio väittää, että nämä ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamat toiminnot ja tehtävät edellyttivät mahdollisuutta käyttää Apple-tavaramerkkiä. Vaikka ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toiminta olisi vaikuttanut Apple-tavaramerkin tuotekuvaan ja arvokkuuteen ja vaikka tämän toiminnan harjoittaminen olisi jopa edellyttänyt Apple-konsernin immateriaalioikeuksien käyttämistä, tämän sivuliikkeen mahdollisuus käyttää tavaramerkkiä voitiin varmistaa kyseisen sivuliikkeen käyttötarpeisiin myönnettävillä erityisillä lisensseillä ilman, että kaikkia kyseessä olevia immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä olisi tarpeen kohdentaa. Komissio ei siten ole näillä perusteluillaan kyennyt osoittamaan, että ASI:n hallussa olleet Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit oli kohdennettava ASI:n sivuliikkeelle.

283 ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamien toimintojen ja tehtävien, joiden komissio on todennut oikeuttavan ASI:n hallussa olleiden Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentamisen kyseiselle sivuliikkeelle, analyysin seurauksena on katsottava, että kyse on tämän sivuliikkeen ulkopuolella suunniteltujen ja toteutettujen politiikkojen ja strategioiden liitännäis- ja täytäntöönpanotoimista erityisesti Apple-tavaramerkin tuotteita koskevan tutkimuksen, kehittämisen ja markkinoinnin osalta.

284 Tässä tilanteessa on pääteltävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n tavoin, että komissio on virheellisesti katsonut, että ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamat toiminnot ja tehtävät oikeuttivat Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien ja niistä saatavien tulojen kohdentamisen tälle sivuliikkeelle.

b) AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen toiminta

285 Kuten edellä 10 kohdassa on todettu, AOE:n irlantilainen sivuliike vastaa iMac-pöytätietokoneiden, kannettavien MacBook-tietokoneiden ja muiden tietokonetarvikkeiden valmistuksesta ja kokoamisesta. Tämä toiminta tapahtuu Irlannissa. Se toimittaa tuotteitaan Apple-konsernin lähipiiriin kuuluville kumppaneille.

286 Komissio toteaa AOE:n irlantilaisesta sivuliikkeestä riidanalaisen päätöksen 301 perustelukappaleessa, että tämä sivuliike kehitti nimenomaisia prosesseja ja valmistusta koskevaa asiantuntemusta ja hoiti laadunvarmistus- ja laadunvalvontatehtäviä, joita tarvitaan Apple-tavaramerkin arvon säilyttämiseksi.

287 Lisäksi komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 301 ja 302 perustelukappaleessa, että kustannusjakosopimuksen kattamat tähän sivuliikkeeseen liitetyt kustannukset on otettu huomioon vuoden 1991 verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa ja että vuoden 2007 verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa [*luottamuksellinen*] prosenttia sen liikevaihdosta katsottiin immateriaalioikeuksista saatavaksi tuotoksi. Näiden seikkojen perusteella komissio katsoo, että Irlannin viranomaisten olisi pitänyt katsoa, että AOE:n irlantilainen sivuliike osallistui immateriaalioikeuksien kehittämiseen tai Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnointiin ja valvontaan.

288 Edellä 259–272 kohdassa esitettyjä toteamuksia voidaan soveltaa myös AOE:n irlantilaiseen sivuliikkeeseen siltä osin kuin komissio esittää erotuksetta ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden osalta perustelunsa, jotka koskevat laadunvalvontaan, t&k-laitosten hallinnointiin ja liiketoimintariskin hallintaan liittyviä toimintoja.

289 Erityisesti siltä osin kuin kyse on nimenomaisista prosesseista ja valmistusta koskevasta asiantuntemuksesta, asianosaiset eivät kiistä sitä, että AOE:n irlantilainen sivuliike hoiti tosiasiallisesti näitä toimintoja. Irlanti sekä ASI ja AOE kuitenkin riitauttavat komission tästä tekemät johtopäätökset.

290 Tältä osin on huomattava, että kyse on nimenomaisista prosesseista ja asiantuntemuksesta, jotka AOE:n irlantilainen sivuliike on itse kehittänyt valmistustoiminnassaan. Vaikka nämä seikat voisivat saada joidenkin immateriaalioikeuksien suojaa, kyse on tämän irlantilaisen sivuliikkeen toimintaan nimenomaisesti liittyvästä rajoitetusta alasta. Tämä ei näin ollen oikeuta kohdentamaan kaikkia Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä tälle sivuliikkeelle.

291 Kuten Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät ja kuten komissio myöntää, riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa on otettu huomioon AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen panos Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin.

292 Kuten komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 302 perustelukappaleessa, vuoden 1991 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun tapauksessa AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen vaikutus kustannusjakosopimukseen liittyviin kustannuksiin on sisällytetty toimintakustannuksiin, joiden perusteella AOE:n verotettava tulo on laskettu. Näin ollen osa AOE:n verotettavasta tulosta oletetaan lasketuksi siten, että huomioon on otettu osa Apple-konsernin immateriaalioikeuksista. Komissio ei ole esittänyt mitään näyttöä tukeakseen riidanalaisen päätöksen 302 perustelukappaleessa esittämäänsä väitettä, jonka mukaan sen vuoksi, että osa Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyvistä kustannuksista oli otettu huomioon AOE:n verotettavaa tuloa laskettaessa, Irlannin viranomaisten olisi pitänyt kohdentaa kaikki Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle.

293 Vuoden 2007 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun tapauksessa AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen valmistustoimintaan nimenomaisesti liittyvä immateriaalioikeus ja sitä vastaava korvaus on todettu nimenomaisesti sisällyttämällä AOE:n verotettavan tulon laskentakaavaan tämän sivuliikkeen kehittämän immateriaalioikeuden tuotto. Komissio ei ole tältä osin esittänyt minkäänlaista näyttöä tukeakseen riidanalaisen päätöksen 303 perustelukappaleessa esittämäänsä väitettä, jonka mukaan tämän AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen kehittämään immateriaalioikeuteen liittyvän korvauksen vuoksi kyseinen sivuliike osallistui Apple-konsernin kaikkia immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kehittämiseen, hallinnointiin tai valvontaan. Se, että korvaus AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen valmistustoiminnassa nimenomaisesti kehitetystä immateriaalioikeudesta on kohdennettu tälle sivuliikkeelle, ei merkitse sitä, että kaikkia Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi myös kohdennettava sille.

294 Komissio ei siis voi tukeutua pelkästään siihen, että AOE:n irlantilainen sivuliike on osallistunut nimenomaisten prosessien luomiseen ja vastuullaan olevien tuotteiden valmistusta koskevan asiantuntemuksen kehittämiseen, katsoakseen, että kaikkiin Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyvät voitot olisi pitänyt kohdentaa tälle sivuliikkeelle.

295 Tässä tilanteessa on pääteltävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n tavoin, että komissio on virheellisesti katsonut, että AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamat toiminnot ja tehtävät oikeuttivat Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien ja niistä saatavien tulojen kohdentamisen tälle sivuliikkeelle.

c) Toiminta ASI:n ja AOE:n sivuliikkeiden ulkopuolella

296 Kuten edellä 37–40 kohdassa on tuotu esille, komission riidanalaisessa päätöksessä esittämän ensisijaisen perustelun taustalla on näkemys, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallussa olleet Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi pitänyt kohdentaa niiden irlantilaisille sivuliikkeille sen vuoksi, että ASI:llä ja AOE:llä ei ollut näiden sivuliikkeiden ulkopuolella fyysistä läsnäoloa eikä työntekijöitä, jotka olisivat voineet vastata keskeisistä toiminnoista ja kyseessä olevien lisenssien hallinnoinnista, sillä ASI:ssä ja AOE:ssä ainoastaan niiden sivuliikkeillä oli konkreettista läsnäoloa ja työntekijöitä.

297 On tutkittava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteet, joilla ne riitauttavat komission näkemyksen ja vetoavat lähinnä siihen, että Apple-konsernissa strateginen päätöksenteko on keskitetty Cupertinoon ja että ASI ja AOE ovat johtoelintensä kautta panneet nämä päätökset täytäntöön ilman, että niiden irlantilaiset sivuliikkeet olisivat aktiivisesti osallistuneet tähän päätöksentekoon.

1) Strateginen päätöksenteko Apple-konsernissa

298 Irlanti sekä ASI ja AOE väittävät, että Apple-konsernin toiminnan painopiste oli Cupertinossa eikä Irlannissa. Kaikki strategiset päätökset erityisesti Apple-konsernin tuotteiden suunnittelun ja kehittämisen osalta tehtiin koko konsernia varten suunnitellun kaupallisen kokonaisstrategian mukaisesti Cupertinossa. Konsernin yhtiöt, muun muassa ASI ja AOE, panivat tämän keskitetysti päätetyn strategian täytäntöön johtoelintensä välityksellä minkä tahansa yhtiön tavoin sovellettavien yhtiöoikeudellisten säännösten mukaisesti.

299 Tältä osin on pantava merkille, että ASI ja AOE ovat hallinnollisessa menettelyssä ja käsiteltävissä asioissa esittämiensä kirjelmien tueksi esittäneet näyttöä Apple-konsernin johtajien Cupertinossa tekemien ja sen jälkeen konsernin eri yksiköiden, kuten ASI:n ja AOE:n, täytäntöön panemien strategisten päätösten keskitetystä luonteesta. Nämä keskitetyt menettelyt koskevat muun muassa hintojen vahvistamista, kirjanpitoon liittyviä päätöksiä sekä Apple-konsernin kaiken kansainvälisen toiminnan rahoitusta tai varainhoitoa, joista on päätetty keskitetysti emoyhtiön, Apple Inc:n, johdolla.

300 ASI ja AOE ovat esittäneet erityisesti Apple-konsernin immateriaalioikeuksien perustana olevan t&k-alan päätöksistä todisteita, jotka osoittavat, että päätökset kehitettävistä tuotteista, joita muun muassa ASI:n ja AOE:n oli tämän jälkeen määrä markkinoida, ja t&k-strategiasta, jota muun muassa ASI:n ja AOE:n oli noudatettava, olivat tehneet ja panneet täytäntöön Cupertinossa toimivat konsernin johtajat. Näistä todisteista ilmenee niin ikään, että uusien tuotteiden markkinoille saattamista koskevista strategioista ja erityisesti jakelun järjestämisestä Euroopan markkinoille suunniteltua markkinoille saattamista edeltävinä kuukausina päätettiin Apple-konsernin tasolla, muassa konsernin johtoryhmässä (Executive Team) konsernin pääjohtajan alaisuudessa Cupertinossa.

301 Asiakirja-aineistosta ilmenee lisäksi, että sopimukset kolmansien valmistajien (Original Equipment Manufacturers eli alkuperäiset laitteiden valmistajat) kanssa, jotka valmistavat suuren osan ASI:n myymistä tuotteista, neuvottelivat ja allekirjoittivat emoyhtiö Apple Inc. ja ASI johtajiensa välityksellä joko suoraan tai valtuutuksen nojalla. ASI ja AOE ovat esittäneet todisteita myös neuvotteluista ja sopimusten allekirjoittamisesta asiakkaiden kanssa, kuten teleoperaattorien, jotka vastaavat merkittävästä osasta Apple-tavaramerkin tuotteiden, erityisesti matkapuhelimien, vähittäismyynnistä. Näistä todisteista ilmenee, että Apple-konsernin johtajat kävivät kyseessä olevat neuvottelut ja että Apple-konsernin puolesta sopimukset allekirjoittivat Apple Inc. ja ASI johtajiensa välityksellä joko suoraan tai valtuutuksen nojalla.

302 Koska asiassa on näytetty, että erityisesti Apple-konsernin immateriaalioikeuksien perustana olevien Apple-konsernin tuotteiden kehittämistä koskevat strategiset päätökset on tehty koko Apple-konsernin osalta Cupertinossa, komissio on virheellisesti katsonut, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksien, joita koskevat lisenssit olivat ASI:n ja AOE:n hallussa, hallinnoinnista vastasivat välttämättä niiden irlantilaiset sivuliikkeet.

2) ASI:n ja AOE:n päätöksenteko

303 ASI:n ja AOE:n kyvystä tehdä johtoelintensä välityksellä päätöksiä, jotka vaikuttavat niiden olennaisiin toimintoihin, on todettava komission itse katsoneen, että näillä yhtiöillä oli hallitukset, jotka pitivät säännönmukaisesti kokouksia tarkasteltavana ajanjaksona, ja esittäneen riidanalaisen päätöksen taulukoissa 4 ja 5 otteita kyseisten kokousten pöytäkirjoista, jotka vahvistavat tämän tosiseikan.

304 Se, että hallitusten kokousten pöytäkirjoista ei ilmene yksityiskohtia Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnointia koskevista päätöksistä, kustannusjakosopimuksesta ja merkittävistä kaupallisista päätöksistä, ei merkitse sitä, ettei näitä päätöksiä olisi tehty.

305 Komission riidanalaisen päätöksen taulukoissa 4 ja 5 esittämien pöytäkirjanotteiden yhteenvedonomaisuus riittää siihen, että niiden perusteella voidaan ymmärtää, miten kunakin verovuonna yhtiön kannalta tehdyt keskeiset päätökset, kuten tilinpäätösten hyväksyminen, on tehty ja merkitty asianomaisiin hallitusten kokousten pöytäkirjoihin.

306 Näihin pöytäkirjoihin merkityt hallitusten kokousten päätökset koskevat säännönmukaisesti (ja useita kertoja vuodessa) muun muassa osinkojen maksamista, toimintakertomusten hyväksymistä ja johtajien nimittämistä ja eroamista. Lisäksi satunnaisemmin nämä päätökset koskevat tytäryhtiöiden perustamista ja valtakirjoja, joilla tietyt johtajat valtuutetaan suorittamaan eri tehtäviä, joita ovat muun muassa pankkitilien hoitaminen, suhteet hallituksiin ja viranomaisiin, tarkastukset, vakuutusten ottaminen, varoihin liittyvät vuokraukset, ostot ja myynnit, tavaratoimitusten vastaanotto ja kaupalliset sopimukset. Näistä pöytäkirjoista ilmenee lisäksi, että yksittäisille johtajille on annettu hyvin laajat johtamisvaltuudet.

307 Lisäksi kustannusjakosopimuksen osalta ASI:n ja AOE:n toimittamista tiedoista ilmenee, että niiden hallitusten jäsenet ovat allekirjoittaneet tämän sopimuksen eri versiot tarkasteltavana ajanjaksona Cupertinossa.

308 ASI:n ja AOE:n esittämien yksityiskohtaisten tietojen mukaan sekä ASI:n että AOE:n tapauksessa vain yhdellä johtajalla ASI:n neljästätoista johtajasta ja AOE:n kahdeksasta johtajasta, jotka kuuluivat niiden hallituksiin kunakin verovuonna riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen voimassaoloaikana, oli toimipaikka Irlannissa.

309 Komissio on siten virheellisesti katsonut, että ASI:llä ja AOE:llä ei ollut johtoelintensä, erityisesti hallitustensa, kautta kykyä hoitaa kyseessä olevien yhtiöiden keskeisiä toimintoja, tarvittaessa delegoimalla toimivaltuuksiaan yksittäisille johtajille, jotka eivät kuuluneet irlantilaisten sivuliikkeiden henkilöstöön.

d) Johtopäätökset toiminnasta Apple-konsernissa

310 Edellä esitetystä seuraa, että komissio ei ole tässä tapauksessa kyennyt osoittamaan, että kun otetaan huomioon ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tosiasiallisesti hoitamat tehtävät ja toiminnot sekä näiden sivuliikkeiden ulkopuolella tehdyt ja täytäntöön pannut strategiset päätökset, Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi pitänyt kohdentaa kyseisille sivuliikkeille ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon määrittämiseksi Irlannissa.

311 Tässä tilanteessa on hyväksyttävä Irlannin asian T-778/16 ensimmäisessä kanneperusteessa sekä ASI:n ja AOE:n asian T-892/16 kolmannessa ja neljännessä kanneperusteessa esittämät väitteet niitä komission tosiseikkoja koskevia arviointeja vastaan, jotka koskevat ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toimintaa ja toimintaa näiden sivuliikkeiden ulkopuolella.

4. Johtopäätös komission ensisijaisen perustelunsa nojalla esittämästä valikoivaa etua koskevasta arvioinnista

312 Kun otetaan huomioon edellä 249 kohdassa esitetyt toteamukset, jotka koskevat komission virheellisiä arviointeja tässä tapauksessa Irlannin vero-oikeuden nojalla sovellettavasta normaalista verotuksesta, ja edellä 310 kohdassa esitetyt toteamukset, jotka koskevat komission virheellisiä arviointeja toiminnasta Apple-konsernissa, on syytä hyväksyä kanneperusteet, joiden mukaan komissio ei ole ensisijaisen

perustelunsa yhteydessä kyennyt osoittamaan, että Irlannin veroviranomaiset olisivat riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla antaneet ASI:lle ja AOE:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun.

313 Tämän vuoksi ei ole tarpeen tutkia kanneperusteita, joilla pyritään riitauttamaan komission ensisijaisen perustelunsa yhteydessä esittämät arvioinnit kyseessä olevien toimenpiteiden valikoivuudesta ja siitä, etteivät ne ole perusteltuja.

314 Seuraavaksi on siten tutkittava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät kanneperusteet, joilla ne riitauttavat komission riidanalaisessa päätöksessä toissijaisen ja vaihtoehtoisen perustelunsa yhteydessä esittämät arvioinnit.

E Kanneperusteet, joilla riitautetaan komission toissijaisen perustelunsa yhteydessä esittämät arvioinnit (asian T-778/16 neljäs kanneperuste ja asian T-892/16 kahdeksas kanneperuste)

315 Riidanalaisessa päätöksessä esittämänsä toissijaisen perustelun (325–360 perustelukappale) yhteydessä komissio väittää, että vaikka Irlannin veroviranomaiset olisivat voineet perustellusti katsoa, että ASI:n ja AOE:n hallussa olleita Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä ei olisi pitänyt kohdentaa niiden irlantilaisille sivuliikkeille, riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät olisivat silti johtaneet sellaiseen tulokseen, joka poikkeaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta, koska näissä menetelmissä aliarvostettiin ASI:n ja AOE:n vuotuinen Irlannissa verotettava tulo.

316 Komissio katsoo muun muassa riidanalaisen päätöksen 328–330 perustelukappaleessa, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät olivat yksipuolisia voitonkohdentamismenetelmiä, jotka muistuttavat liiketoiminnettomarginaalimenetelmää, sellaisena kuin siihen viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa.

317 Komission mukaan riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksyttyihin voitonkohdentamismenetelmiin liittyy virheitä, jotka koskevat ensinnäkin ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden valintaa yksipuolisten voitonkohdentamismenetelmien keskeiseksi kohteeksi tai ”testattavaksi osapuoleksi” (riidanalaisen päätöksen 328–333 perustelukappale), toiseksi toimintakustannusten valintaa voittoindikaattoriksi (riidanalaisen päätöksen 334–345 perustelukappale) ja kolmanneksi hyväksyttyjä tuottotasoja (riidanalaisen päätöksen 346–359 perustelukappale). Komission mukaan kukin näistä virheistä on pienentänyt näiden yhtiöiden yhteisöverorasitusta Irlannissa verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava tulo perustuu markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin (riidanalaisen päätöksen 360 perustelukappale).

318 Näin ollen on todettava, että kaikilla komission toissijaisen perustelunsa yhteydessä esittämillä arvioinneilla pyritään osoittamaan, että ASI:lle ja AOE:lle on myönnetty etu sillä perusteella, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät eivät ole johtaneet markkinaehtoisiin voittoihin.

319 Tältä osin on todettava, että pelkkä menetelmiä koskevien vaatimusten noudattamatta jättäminen erityisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta ei riitä perusteeksi katsoa, että laskettu voitto ei vastaa luotettavaa arviota markkinaehtoisesta tuloksesta, ja vielä vähemmän, että laskettu voitto on pienempi kuin se, joka olisi saatu, jos siirtohinnoittelumenetelmää olisi sovellettu asianmukaisesti. Pelkkä toteamus metodologisesta virheestä ei yksinään riitä osoittamaan, että riidanalaisilla verotoimenpiteillä on annettu kyseisten toimenpiteiden edunsaajille etu. Komission on lisäksi osoitettava, että todetut metodologiset virheet ovat johtaneet verotettavan tulon ja siten näiden

edunsaajien verorasituksen pienenemiseen verrattuna siihen, mistä ne olisivat vastanneet kansallisen oikeuden tavanomaisten verotussääntöjen mukaisesti, jos kyseessä olevia verotoimenpiteitä ei olisi toteutettu.

320 Edellä esitetyn perusteella on tarkasteltava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteitä, jotka ne ovat esittäneet edellä 315–317 kohdassa yhteenvetona esitettyjä komission arviointeja vastaan.

321 Irlanti sekä ASI ja AOE esittävät ensinnäkin väitteitä, jotka koskevat komission arviointeja liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisesta ja sitä, että komissio on tukeutunut OECD:ssä kehitettyihin välineisiin. Tämän jälkeen Irlanti sekä ASI ja AOE kiistävät komission nimenomaisesti esille tuomat kolme metodologista virhettä, jotka koskevat ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden valintaa voitonkohdentamismenetelmien ”testattavaksi osapuoleksi”, toimintakustannusten valintaa voittoindikaattoriksi ja riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksyttyjä tuottotasoja.

1. Arviointi riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyistä voitonkohdentamismenetelmistä liiketoiminettomarginaalimenetelmän kannalta

322 Asianosaiset ovat eri mieltä lähinnä siitä, missä määrin komissio saattoi vedota toissijaisen perustelunsa tueksi markkinaehtoperiaatteeseen, sellaisena kuin se on määritelty OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, joihin hyväksytyssä OECD:n lähestymistavassa viitataan. Ne ovat eri mieltä etenkin siitä, saattoiko komissio käyttää liiketoiminettomarginaalimenetelmää, sellaisena kuin se on määritelty muun muassa kyseisissä ohjeissa, tarkistaakseen, olisiko riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytty voitonkohdentamismenetelmä johtanut ASI:n ja AOE:n verotettavaan tuloon, joka on pienempi kuin niihin rinnastettavassa tilanteessa olevan yhtiön verotettava tulo.

323 Hyväksytyn OECD:n lähestymistavan soveltamisen osalta on ensinnäkin palautettava mieleen edellä 233–245 kohdassa esitetyt toteamukset. Vaikka hyväksyttyä OECD:n lähestymistapaa ei ole sisällytetty Irlannin vero-oikeuteen, tapa, jolla Irlannin veroviranomaiset soveltavat TCA 97:n 25 §:ää, on olennaisilta osin päällekkäinen hyväksytyssä OECD:n lähestymistavassa ehdotetun arvioinnin kanssa. TCA 97:n 25 §:n soveltaminen, sellaisena kuin Irlanti on sitä kuvannut kannekirjelmässään ja kuten istunnossa on vahvistettu, edellyttää aluksi sivuliikkeiden hoitamien toimintojen, käyttämien varojen ja ottamien riskien arviointia, mikä vastaa olennaisesti hyväksytyssä OECD:n lähestymistavassa ehdotettua ensimmäistä vaihetta. Tämän arvioinnin toisesta vaiheesta on todettava, että hyväksytyssä OECD:n lähestymistavassa viitataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Tältä osin Irlanti sekä ASI ja AOE eivät ole kiistäneet muun muassa riidanalaisen päätöksen 265 perustelukappaleesta ilmenevää komission kantaa, jonka mukaan riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät muistuttavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittuja yksipuolisia siirtohinnoittelumenetelmiä, kuten liiketoiminettomarginaalimenetelmää.

324 On myös huomattava, että hallinnollisessa menettelyssä Irlanti ja Apple Inc. esittivät veroneuvojiensa laatimia erillisraportteja, joissa tukeudutaan nimenomaan liiketoiminettomarginaalimenetelmään sen osoittamiseksi, että ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavat tulot, jotka on ilmoitettu Irlannissa riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen perusteella, sisältyivät markkinaehtoiseen vaihteluväliin. Irlanti sekä ASI ja AOE eivät voi kritisoida komissiota siitä, että se on tukeutunut hyväksyttyyn OECD:n lähestymistapaan ja käyttänyt liiketoiminettomarginaalimenetelmää toissijaisessa perustelussaan, kun ne itse ovat vedonneet siihen hallinnollisessa menettelyssä.

325 Edellä esitetyn perusteella on hylättävä väitteet, jotka kohdistuvat siihen, että komissio on käyttänyt liiketoiminettomarginaalimenetelmää, sellaisena kuin se on määritelty muun muassa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, tarkistaakseen, oliko riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytty voitonkohdentamismenetelmä johtanut ASI:n ja AOE:n verorasituksen pienenemiseen.

326 Tässä tilanteessa on seuraavaksi tarkasteltava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteitä, jotka kohdistuvat siihen, että komissio on soveltanut liiketoiminettomarginaalimenetelmää toissijaisen perustelunsa yhteydessä, ja selvitettävä, onko komissio kyennyt osoittamaan, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla oli annettu ASI:lle ja AOE:lle etu.

327 Asianosaiset ovat tältä osin eri mieltä komission toteamuksista, jotka koskevat riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksyttyyn voitonkohdentamismenetelmään sisältyviä kolmea virhettä, jotka koskevat sivuliikkeiden valintaa testattaviksi osapuoliksi, toimintakustannusten valintaa voittoindikaattoriksi ja hyväksyttyjä tuottotasoja.

2. ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden valinta ”testattavaksi osapuoleksi” voitonkohdentamismenetelmää sovellettaessa

328 On syytä muistaa komission toteavan riidanalaisen päätöksen 328–333 perustelukappaleessa, että vaikka oletettaisiinkin, että Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit on kohdennettu asianmukaisesti ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoille, ne eivät voineet suorittaa monimutkaisia toimintoja ilman henkilöstöä ja fyysistä läsnäoloa. Sitä vastoin komission mukaan irlantilaiset sivuliikkeet hoitivat immateriaalioikeuksiin liittyviä toimintoja, jotka olivat olennaisia tavaramerkin tunnettuuden ja tunnistettavuuden lisäämiseksi EMEIA-alueella. Komissio päättelee tästä, että ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet oli valittu virheellisesti testattaviksi osapuoliksi.

329 Tältä osin on huomattava, että liiketoiminettomarginaalimenetelmä on yksipuolinen siirtohinnoittelumenetelmä. Tässä menetelmässä määritetään asianmukaisen perusteen nojalla verovelvollisen eli ”testattavan osapuolen” etuyhteystoimen tai toisiinsa läheisesti liittyvien tai jatkuvien etuyhteystoimien perusteella saama nettovoitto. Tämän asianmukaisen perusteen määrittämiseksi on valittava voittoindikaattori, kuten kustannukset, myynti tai varat. Verovelvollisen etuyhteystoimen perusteella saama nettovoittoindikaattori on määritettävä viittaamalla nettovoittoindikaattoriin, jonka sama verovelvollinen tai riippumaton yritys saa vapailla markkinoilla toteutettujen vertailukelpoisten liiketoimien nojalla. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä edellyttää siis liiketoimen, jota varten indikaattoria arvioidaan, osapuolen yksilöimistä. Kyse on ”testattavasta osapuolesta”.

330 Lisäksi vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, joita komissio pitää muun muassa riidanalaisen päätöksen 94 ja 255 perustelukappaleessa hyödyllisinä ohjeina ja joihin myös Irlannin ja Apple Inc:n erillisraporteissa vedotaan, todetaan, että testattavan osapuolen valinnan on oltava yhdenmukainen liiketoimen toimintoarvioinnin kanssa. Lisäksi niissä todetaan, että testattavaksi osapuoleksi valitaan yleensä se osapuoli, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan luotettavimmin soveltaa ja jolle on löydettävissä luotettavimmat vertailukohdat. Testattavaksi valitaan useimmiten se, jonka toimintoarviointi on yksinkertaisin.

331 On syytä korostaa, että komissio on riidanalaisessa päätöksessä ja muun muassa sen 333 perustelukappaleessa tyytynyt toteamaan, että virhe testattavan yksikön määrittämisessä oli johtanut ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon pienenemiseen.

332 Kuten edellä 319 kohdassa on todettu, pelkkä menetelmiä koskevien vaatimusten noudattamatta jättäminen voitonkohdentamismenetelmää sovellettaessa ei riitä perusteeksi katsoa, että laskettu voitto ei vastaa luotettavaa arviota markkinaehtoisesta tuloksesta, ja vielä vähemmän, että laskettu voitto on pienempi kuin se, joka olisi saatu, jos siirtohinnoittelumenetelmää olisi sovellettu asianmukaisesti.

333 Pelkkä komission toteamus metodologisesta virheestä, joka koskee testattavan osapuolen valintaa riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksyttyjen ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden voitonkohdentamismenetelmien yhteydessä, vaikka tämä virhe oletettaisiin toteen näytetyksi, ei siis yksinään riitä osoittamaan, että kyseessä olevilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla on annettu ASI:lle ja AOE:lle etu. Komission olisi pitänyt lisäksi osoittaa, että

tällainen virhe on johtanut näiden kahden yhtiön verotettavan tulon pienenemiseen, jota ei olisi tapahtunut, jos näitä ennakkoratkaisuja ei olisi annettu. Komissio ei kuitenkaan ole tässä tapauksessa esittänyt näyttöä osoittaakseen, että ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden valinta testattaviksi osapuoliksi oli johtanut näiden yhtiöiden verotettavan tulon pienenemiseen.

334 Joka tapauksessa on todettava, että liiketoiminettomarginaalimenetelmän yhteydessä on ensin tarpeen valita testattava osapuoli muun muassa tämän osapuolen suorittamien toimintojen perusteella, jotta tämän jälkeen voidaan laskea korvaus näihin toimintoihin liittyvän liiketoimen osalta. Se, että yleensä valitaan osapuoli, joka suorittaa vähiten monimutkaisia toimintoja, ei määritä ennalta toimintoja, joita valittu osapuoli tosiasiallisesti suorittaa, eikä näistä toiminnosta maksettavaa korvausta.

335 OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei todeta, mikä osa liiketoimesta on valittava, mutta niissä suositellaan valitsemaan yritys, jonka osalta voidaan saada luotettavia tietoja kaikkein läheisimmin vertailukelpoisista liiketoimista. Tämän jälkeen niissä täsmennetään, että tämä merkitsee sitä, että usein valitaan etuyhteystoimessa mukana olevista yrityksistä vähiten monimutkainen yritys, jolla ei ole arvokasta aineetonta omaisuutta tai ainutlaatuista omaisuutta. Tästä seuraa, että kyseisissä ohjeissa ei välttämättä edellytetä vähiten monimutkaisen yksikön valintaa vaan niissä ainoastaan neuvotaan valitsemaan yksikkö, jonka osalta on käytettävissä eniten luotettavia tietoja.

336 Mikäli testattavan osapuolen toiminnot on yksilöity asianmukaisesti ja korvaus näistä toiminnoista laskettu oikein, sillä, että jokin tietty osapuoli on valittu testattavaksi osapuoleksi, ei ole merkitystä.

337 On myös huomattava, että komissio on perustanut toissijaisen perustelunsa olettamaan, jonka mukaan Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit on kohdennettu asianmukaisesti ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoille.

338 Kuten Irlanti sekä ASI ja AOE perustellusti korostavat, on todettava, että immateriaalioikeudet ovat keskeistä omaisuutta Apple-konsernin kaltaisessa yrityksessä, jonka liiketoimintamalli tukeutuu olennaisesti teknologiseen innovointiin. Näitä immateriaalioikeuksia voidaan siis pitää tässä tapauksessa ainutlaatuisena omaisuutena OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kannalta.

339 Kuten hyväksytystä OECD:n lähestymistavasta ilmenee, Apple-konsernin kaltaisen yrityksen tapauksessa pelkästään se, että yksi osapuolista on immateriaalioikeuksien haltija, merkitsee lähtökohtaisesti tätä aineetonta omaisuutta koskevien avainhenkilötoimintojen suorittamista, kuten aktiivista päätöksentekoa näiden immateriaalioikeuksien taustalla olevan kehittämisohjelman perustamiseksi ja tämän ohjelman aktiivista hallinnointia. Immateriaalioikeuksien kohdentamista yrityksen osalle voidaan siis pitää osoituksena siitä, että tämä osa hoitaa monimutkaisia toimintoja.

340 Tästä seuraa, että komissio ei voi toissijaisessa perustelussaan väittää, että Apple-konsernin immateriaalioikeudet oli kohdennettu asianmukaisesti ASI:n ja AOE:n päätoimipaikoille, ja samaan aikaan, että juuri näiden kahden yhtiön irlantilaiset sivuliikkeet ovat hoitaneet tältä osin näihin immateriaalioikeuksiin liittyviä monimutkaisimpia toimintoja, esittämättä minkäänlaista näyttöä siitä, että kyseiset sivuliikkeet olisivat tosiasiallisesti hoitaneet tällaisia monimutkaisia toimintoja.

341 Sen sijaan, kuten edellä 281 ja 290 kohdassa on todettu, komissio ei ole kyennyt tässä tapauksessa osoittamaan, että nämä sivuliikkeet olisivat tosiasiallisesti hoitaneet Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyviä toimintoja ja tehneet niiden osalta ratkaisevia päätöksiä, jotka koskevat erityisesti niiden suunnittelua, luomista ja kehittämistä.

342 Lisäksi on tuotava esille, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut perustuvat ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toimintojen kuvauksiin, jotka on esitetty Apple-konsernin Irlannin veroviranomaisille osoittamissa pyynnöissä. Kuten riidanalaisen päätöksen 54–57 perustelukappaleesta ilmenee, nämä toiminnot koskevat ASI:n sivuliikkeen tapauksessa Apple-tavaramerkin tuotteiden

hankintaa, myyntiä ja jakelua lähipiiriin kuuluville osapuolille ja kolmantena osapuolena oleville asiakkaille EMEIA-alueella ja AOE:n sivuliikkeen tapauksessa erikoistuneen tietokonetuotevalikoiman valmistusta ja kokoamista Irlannissa.

343 On todettava, että näitä toimintoja voidaan ensi arviolta pitää helposti yksilöitävinä eikä erityisen monimutkaisina. Missään tapauksessa ne eivät ole ainutlaatuisia ja erityisiä toimintoja, joille on vaikeaa löytää vertailukohtia. Kyse on sitä vastoin tavanomaisista ja suhteellisen yleisistä toiminnoista yritysten välisissä kaupallisissa suhteissa.

344 Pitää paikkansa, että Apple-konsernin Irlannin veroviranomaisille ennen riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen antamista esittämät tiedot ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toiminnoista, varoista ja riskeistä olivat hyvin suppeat. Riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut on annettu sen jälkeen, kun Apple-konsernin veroneuvojat olivat lähettäneet Irlannin veroviranomaisille joitakin lyhyitä kirjeitä, joissa kuvattiin lyhyesti ASI:n ja AOE:n sivuliikkeiden toimintaa ja ehdotettiin menetelmää näiden kahden yhtiön verotettavan tulon laskemiseksi Irlannissa. Näiden kirjeiden sisältö on melko epämääräinen, ja niistä ilmenee, että Irlannin veroviranomaisten ja Apple-konsernin veroneuvojien väliset keskustelut kahden tapaamisen aikana olivat ratkaisevia näiden yhtiöiden verotettavan tulon määrittämisen kannalta, mutta sivuliikkeiden toiminnoista ja näiden toimintojen arvioinnista ei ole dokumentoitu objektiivista ja yksityiskohtaista analyysiä.

345 Irlannin ja Apple Inc:n hallinnollisessa menettelyssä jälkikäteen esittämistä erillisraporteista poiketen Irlannin veroviranomaisille ei toimitettu ennen riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen antamista yhtään voitonjakoraporttia tai mitään muuta lisätietoa.

346 Kuten istunnossa vahvistettiin, ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toimintaa koskevia tietoja, jotka toimitettiin ennen vuoden 1991 verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua, ei täydennetty merkittävästi ennen vuoden 2007 verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua eikä niitä ole sittemmin päivitetty.

347 Tätä Irlannin veroviranomaisille irlantilaisten sivuliikkeiden tosiasiallisesti hoitamista toiminnoista ja niiden arvioinnista kyseisille sivuliikkeille kohdennettavan voiton määrittämiseksi esitetyn näytön puuttumista voidaan pitää metodologisena puutteena TCA 97:n 25 §:n soveltamisessa, joka edellyttää heti aluksi tehtävää analyysiä sivuliikkeiden hoitamista toiminnoista, käyttämistä varoista ja kantamista riskeistä.

348 Niin valitettava kuin tämä metodologinen puute onkin, komissio ei kuitenkaan voi SEUT 107 artiklan mukaisessa valtiontukien valvonnassa tyytyä toteamaan, että ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden valinta testattaviksi osapuoliksi voitonkohdentamismenetelmää sovellettaessa on ollut virheellinen, näyttämättä toteen, että näiden sivuliikkeiden tosiasiallisesti hoitamat toiminnot olivat erityisen monimutkaisia, ainutlaatuisia tai vaikeasti yksilöitävissä olevia toimintoja, jolloin vertailukohtia tällaista yksipuolista voitonkohdentamismenetelmää varten ei olisi ollut löydettävissä tai ne eivät olisi olleet luotettavia ja siitä seurannut kohdentaminen olisi siten välttämättä ollut virheellinen.

349 Vaikka oletettaisiinkin, että tällainen voitonkohdentamismenetelmää koskeva virhe olisi näytetty toteen, komission on joka tapauksessa osoitettava, kuten edellä 319 ja 332 kohdassa on todettu, että kyseessä oleva voittojen kohdentaminen on johtanut kyseessä olevien yhtiöiden verorasituksen pienenemiseen verrattuna siihen, mistä ne olisivat vastanneet, jos riidanalaisia verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja ei olisi annettu, jolloin niille on tosiasiallisesti myönnetty etu.

350 Komissio ei ole esittänyt toissijaisen perustelunsa yhteydessä minkäänlaista näyttöä osoittaakseen, että tällainen metodologinen puute, joka johtuu tietojen esittämättä jättämisestä Irlannin veroviranomaisille, on johtanut ASI:n ja AOE:n veron perusteen pienenemiseen riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen soveltamisen seurauksena.

351 Edellä esitetyn perusteella on hyväksyttävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteet, jotka kohdistuvat komission toteamuksiin ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden virheellisestä valinnasta testattaviksi osapuoliksi sovellettaessa voitonkohdentamismenetelmiä, joihin riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut perustuvat.

3. Toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi

352 Aluksi on muistutettava, että riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa (ks. edellä 12–21 kohta) irlantilaisten sivuliikkeiden voitot on laskettu voittolisänä toimintakustannuksista.

353 Komissio väittää riidanalaisen päätöksen 334–345 perustelukappaleessa, että vaikka oletettaisiin, että irlantilaisia sivuliikkeitä olisi voitu pitää yksipuolisen voitonkohdentamismenetelmän testattavina osapuolina, kyseisten sivuliikkeiden toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi oli virheellinen. Komission mukaan voittoindikaattorin on yksipuolisessa voitonkohdentamismenetelmässä heijastettava testattavan osapuolen suorittamia toimintoja, mistä ei ollut kyse tässä tapauksessa. Komissio väittää, että ASI:n myynti – eivät sen irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannukset – heijasti paremmin irlantilaisen sivuliikkeen toimintaa ja ottamia riskejä ja siten sen panosta ASI:n liikevaihtoon.

354 Komissio päättelee näin ollen (riidanalaisen päätöksen 345 perustelukappale), että koska riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyssä voitonkohdentamismenetelmässä käytettiin toimintakustannuksia voittoindikaattorina, ASI:n ja AOE:n verotettavat tulot Irlannissa eivät vastanneet luotettavaa arviota markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta. Komission mukaan Irlannin veroviranomaiset olivat siten antaneet ASI:lle ja AOE:lle valikoivan edun verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava tulo perustui markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin.

a) Toimintakustannusten valinta ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen voittoindikaattoriksi

355 Erityisesti ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta (riidanalaisen päätöksen 336 perustelukappale) komissio katsoo, ettei ole asianmukaista tukeutua toimintakustannuksiin, jotka ilmoitetaan ”yleensä” vähäriskisten jakelijoiden voittojen analysoimiseksi. Komission mukaan ASI:n irlantilainen sivuliike ei ollut tällainen jakelija, koska tämä sivuliike oli kantanut liikevaihtoriskin, takuuriskin ja kolmansiin toimeksisaajiin liittyvän riskin.

356 Aluksi on todettava, että komissio ei ole nimenomaisesti ilmoittanut lähdettä, johon sen tällainen kanta perustuu. Lisäksi ilmaisun ”yleensä” käyttäminen osoittaa, ettei se sulje pois toimintakustannusten käyttämistä voittoindikaattorina joissakin tilanteissa.

357 Komission kannan epätäsmällisyyden lisäksi on tuotava esille, ettei tällainen kanta vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, joihin komissio tukeutuu toissijaisessa perustelussaan, kuten Irlanti sekä ASI ja AOE perustellusti huomauttavat. Näiden siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohdasta ilmenee, että voittoindikaattorissa on keskityttävä testattavan osapuolen suorittamien toimintojen arvoon, kun otetaan huomioon sen käyttämät varat ja ottamat riskit. Näiden ohjeiden mukaan voittoindikaattorin valintaa ei vahvisteta millekään tietyntyyppiselle toiminnolle, kunhan tämä indikaattori heijastaa kyseessä olevan toiminnon arvoa.

358 On joka tapauksessa tutkittava, onko komissio kyennyt osoittamaan, että toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi ei ollut tässä tapauksessa asianmukainen, ja, jos sivuliikkeiden kantamat riskit on otettava huomioon, onko se päätellyt perustellusti, että ASI:n irlantilainen sivuliike oli kantanut liiketoimintariskin, takuuriskin ja kolmansiin toimeksisaajiin liittyvän riskin.

1) Asianmukainen voittoindikaattori

359 Komissio väittää riidanalaisen päätöksen 340 ja 341 perustelukappaleessa, että toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi ei ollut perusteltu, sillä kyseinen valinta ei heijasta asianmukaisesti ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen kantamia riskejä ja sen suorittamia toimintoja, ja että myynti olisi ollut asianmukaisempi indikaattori. Komission mukaan samoista syistä Berryn suhteen käyttö Irlannin ja Apple Inc:n esittämissä erillisraporteissa ei soveltunut markkinaehtoisen korvauksen määrittämiseen kyseisen sivuliikkeen suorittamista toiminnoista.

360 Ensinnäkin on todettava, että komissio perustaa nämä toteamukset lähinnä näkemykseen, jonka mukaan ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen on katsottava kantaneen ASI:n toimintaan liittyvät riskit ja suorittaneen siihen liittyvät toiminnot, koska se ei olisi itse voinut sitä tehdä ilman henkilöstöä ja fyysistä läsnäoloa.

361 Tältä osin palautettava mieleen edellä 259 kohdassa ensisijaista perustelua tarkasteltaessa esitetyt toteamukset, joiden mukaan toimintojen ja siten voittojen sivuliikkeelle kohdentaminen ”poissuljentaa käyttäen” ei ole Irlannin oikeuden eikä myöskään hyväksytyn OECD:n lähestymistavan mukainen, koska tällaisen analyysin perusteella ei voida osoittaa, että irlantilaiset sivuliikkeet tosiasiallisesti suorittivat nämä toiminnot.

362 Näin ollen osoittaakseen, että toimintakustannusten valinta ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen voittoindikaattoriksi oli virheellinen, komissio ei voinut kohdentaa ASI:n suorittamia toimintoja ja kantamia riskejä sen irlantilaiselle sivuliikkeelle osoittamatta, että tämä sivuliike tosiasiallisesti suoritti nämä toiminnot ja kantoi nämä riskit.

363 On myös todettava, että riidanalaisen päätöksen 342 perustelukappaleessa komissio itse viittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohtaan. Kuten edellä 357 kohdassa on todettu, näiden ohjeiden mukaan sekä myynti että toimintakustannukset voivat olla asianmukainen voittoindikaattori.

364 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohdassa todetaan tarkemmin, että voittoindikaattorin valinnan on oltava tarkasteltavana olevan liiketoimen testattavan osapuolen suorittamien toimintojen arvon osoittamisen kannalta merkityksellinen, kun otetaan huomioon sen käyttämät varat ja ottamat riskit.

365 Kun komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 337 ja 338 perustelukappaleessa, että käytettäessä toimintakustannuksia voittoindikaattorina ei oteta huomioon liikevaihtoriskiä, takuuriskiä ja kolmansien toimeksisaajien käsittelemiin tuotteisiin liittyvää riskiä ja että myynti olisi asianmukaisempi voittoindikaattori, se ei vastaa kysymykseen siitä, heijastavatko toimintakustannukset asianmukaisesti ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tuomaa arvoa, kun otetaan huomion tämän sivuliikkeen vastatakseen ottamat toiminnot, varat ja riskit. Komissio tyytyy pelkästään toteamaan, että ASI:n myynti olisi ollut asianmukainen voittoindikaattori, osoittamatta, miksi sen sivuliikkeen toimintakustannukset eivät olisi voineet tässä tapauksessa heijastaa tämän sivuliikkeen yhtiön toiminnalle tuottamaa arvoa niillä toiminnoilla, riskeillä ja varoilla, joista se oli tosiasiallisesti vastuussa kyseisessä yhtiössä.

366 Berryn suhteesta on todettava, että sitä on käytetty lrlannin ja Apple Inc:n esittämissä erillisraporteissa voittoindikaattorina sen osoittamiseksi jälkikäteen, että riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen nojalla ASI:lle ja AOE:lle kohdennetut voitot olisivat sisältyneet markkinaehtoiseen vaihteluväliin.

367 Komissio katsoo riidanalaisen päätöksen 340 perustelukappaleessa, että tätä suhdetta ei voida käyttää taloudellisena suhdelukuna markkinaehtoisen korvauksen arvioimiseksi tässä tapauksessa. Komission mukaan tilanteet, joissa Berryn suhdetta voidaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan käyttää, eivät vastaa ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tilannetta.

368 Tältä osin on huomattava, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden, joihin komissio viittaa riidanalaisen päätöksen 342 perustelukappaleessa, 2.101 kohdassa todetaan, että jotta Berryn suhde olisi asianmukainen etuyhteystoimen korvauksen testaamiseksi, edellytetään ensinnäkin, että etuyhteystoimessa suoritettujen toimintojen arvo on oikeasuhteinen toimintakustannuksiin nähden, toiseksi, että etuyhteystoimessa suoritettujen toimintojen arvoon ei vaikuta olennaisesti jälleenmyytyjen tuotteiden arvo eli se ei ole riippuvainen liikevaihdosta, ja kolmanneksi, että verovelvollinen ei suorita etuyhteystoimessa mitään muuta merkittävää toimintoa (esim. valmistustoimintoa), joka olisi korvattava käyttäen jotain muuta menetelmää tai taloudellista indikaattoria.

369 Aluksi on tuotava esille, että komissio ei ole riidanalaisessa päätöksessä vedonnut siihen, että riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa huomioon otettujen toimintakustannusten arvo ei ollut oikeasuhteinen ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen suorittamien toimintojen – sellaisina kuin ne on kuvattu riidanalaisen päätöksen 54 ja 55 perustelukappaleessa – arvoon nähden. On todettava, että komissio ei ole esittänyt perusteluita ja todisteita osoittaakseen, että kaikkia niitä kustannuksia, joita olisi pitänyt pitää toimintakustannuksina, ei ole otettu huomioon ja että tämä huomiotta jättäminen on tuottanut valikoivaa etua ASI:lle ja AOE:lle. Komissio ei liioin ole pyrkinyt osoittamaan, että huomioon otetuille kustannuksille laskettu arvo oli liian alhainen ja että siitä seurasi valikoivaa etua. Se on tyytynyt vastustamaan itse periaatetta ottaa huomioon toimintakustannukset voittoindikaattorina.

370 Tämän jälkeen on huomattava, että ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannusten ja tämän yhtiön liikevaihdon välillä ei ole yhteyttä. Komissio on itse todennut tämän yhteyden puuttumisen riidanalaisen päätöksen 337 perustelukappaleessa.

371 On vielä syytä palauttaa mieleen edellä 342 ja 343 kohdassa esitetyt toteamukset, joiden mukaan ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen suorittamat toiminnot eivät olleet monimutkaisia ja ne olivat helposti yksilöitävissä. Tämä sivuliike on lähinnä hoitanut jakelutoimintoja. Se ei ole ollut vastuussa valmistustoiminnoista tai muista monimutkaisista toiminnoista, jotka liittyvät muun muassa teknologian kehittämiseen tai immateriaalioikeuksiin.

372 Toisin kuin komissio väittää, OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa todetut edellytykset Berryn suhteen käyttämiselle täyttyvät ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tapauksessa.

373 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että toimintakustannusten valinta ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen voittoindikaattoriksi ei ollut asianmukainen.

374 Vaikka oletettaisiin voitavan väittää komission riidanalaisen päätöksen 336 perustelukappaleessa esittämällä tavalla, että toimintakustannuksia voidaan käyttää voittoindikaattorina vain ”vähäriskisillä” jakelijoilla, on joka tapauksessa tutkittava, saattoivatko Irlannin veroviranomaiset katsoa, että ASI:n irlantilainen sivuliike ei ollut kantanut riskejä, jotka sille olisi komission mukaan pitänyt kohdentaa.

2) Liikevaihtoriski

375 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 337 perustelukappaleessa, että ASI:llä oli liikevaihtoriski ja että koska sen toimipaikassa ei ollut henkilöstöä tämän riskin hallintaan, ”on oletettava”, että irlantilainen sivuliike kantoi tämän riskin. Komissio toteaa lisäksi, että toimintakustannusten valinnassa ei oteta huomioon tätä riskiä, minkä osoittaa se, että toimintakustannukset pysyivät suhteellisen vakaina tarkasteltavana ajanjaksona, kun taas liikevaihto kasvoi eksponentiaalisesti.

376 Heti alkuun on todettava, että komission näkemys perustuu jo riidanalaisen päätöksen sanamuodonkin mukaan oletukseen.

377 On myös huomattava, että komissio ei ole kyennyt selittämään riidanalaisessa päätöksessä, mistä liikevaihtoriski tarkalleen muodostui.

378 Kun komissiolta kysyttiin asiaa istunnossa, se totesi, että kyse oli pikemminkin varastoriskistä eli riskistä, että ASI:n varastossa olevat tuotteet, joiden jakelusta irlantilainen sivuliike vastasi, jäävät myymättä.

379 Tukeakseen väitettään, jonka mukaan ASI:n irlantilainen sivuliike kantoi riskin ASI:n myynnin mahdollisesta laskusta, komissio tyytyy kohdentamaan tämän riskin poissuljentaa käyttäen, mikä ei edellä 361 ja 362 kohdassa todetun mukaisesti ole pätevä kohdentamisperuste.

380 Lisäksi komissio viittasi istunnossa riidanalaisen päätöksen kaavioon 9 (joka on esitetty kyseisen päätöksen 122 perustelukappaleessa), jossa esitetään Apple Inc:n sekä ASI:n ja AOE:n väliseen kustannusjakosopimukseen sisältyvä taulukko. Kuten edellä 263–268 ja 271 kohdassa on todettu, tämä taulukko sisältää luettelon riskeistä, jotka ASI saattoi joutua kantamaan, mutta se ei todista sitä, että ASI olisi tosiasiallisesti ottanut nämä riskit vastatakseen. Tämä taulukko koskee sitä paitsi ASI:tä eikä sen irlantilaista sivuliikettä.

381 Apple Inc., ASI ja AOE ovat sen sijaan hallinnollisessa menettelyssä ja käsiteltävissä asioissa esittäneet todisteita, jotka osoittavat, että Apple Inc. ja ASI tekivät puitesopimukset Apple-tavaramerkin tuotteiden valmistajien (tai alkuperäisten laitteiden valmistajien) kanssa keskitetysti koko Apple-konsernin osalta Yhdysvalloissa.

382 Lisäksi Apple Inc., ASI ja AOE ovat esittäneet todisteita muista puitesopimuksista, jotka on niin ikään tehty keskitetysti koko Apple-konsernin osalta, Apple-tavaramerkin tuotteiden tärkeimpien ostajien eli teleoperaattorien kanssa muun muassa EMEIA-alueella.

383 Apple Inc., ASI ja AOE ovat esittäneet myös todisteita, jotka koskevat Apple-tavaramerkin tuotteiden kansainvälistä hinnoittelupolitiikkaa, joka vahvistetaan keskitetysti koko Apple-konsernin osalta.

384 Esitettyjen todisteiden on todettava osoittavan, että ASI:n irlantilainen sivuliike ei ole osallistunut puitesopimuksia koskeviin neuvotteluihin ja niiden allekirjoittamiseen, olipa kyse sitten puitesopimuksista sen jälleenmyymien tuotteiden toimittajien eli alkuperäisten laitteiden valmistajien kanssa tai teleoperaattorien kaltaisten asiakkaiden kanssa, joille se jälleenmyy Apple-tavaramerkin tuotteita. Näissä sopimuksissa ei nimittäin edes mainita tätä sivuliikettä.

385 Lisäksi esitetyt todisteet osoittavat, että ASI:n irlantilaisella sivuliikkeellä ei ole ollut päätösvaltaa tarjonnan osalta (eli valmistettavien tuotteiden määrittämisen osalta), kysynnän osalta (eli niiden asiakkaiden osalta, joille tuotteet oli määrä myydä) tai hintojen osalta, joilla nämä Apple-tavaramerkin tuotteet myytiin erityisesti EMEIA-alueella, sillä nämä seikat on määritetty puitesopimusten nojalla.

386 Kuten ASI ja AOE väittävät perustellusti, ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle ei voida kohdentaa myymättä jääviin tuotteisiin tai kysynnän romahtamiseen liittyviä riskejä, koska sekä tarjonta että kysyntä määritetään keskitetysti kyseisen sivuliikkeen ulkopuolella.

387 Esitetyt todisteet vahvistavat ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen aseman, sellaisena kuin se ilmenee Irlannin ja Apple Inc:n esittämistä erillisraporteista, joiden mukaan tämän sivuliikkeen vastuulla jakelijana on ollut varmistaa tuotevirta valmistajien ja asiakkaiden välillä ja kerätä ja välittää konsernin tasolla tietoja tarjonnan ja kysynnän ennusteista EMEIA-alueella sekä varastojen tasosta. Se, että ASI:n irlantilainen sivuliike on suorittanut ”seurantaa” koskevia toimintoja EMEIA-alueella, ei merkitse sitä, että sen on katsottava ottaneen vastatakseen taloudellisesta riskistä, joka olisi voinut seurata ASI:n liikevaihdon laskusta tällä alueella.

388 Tarkasteltaessa vielä riidanalaisen päätöksen 337 perustelukappaleesta ilmenevää toteamusta, jonka mukaan ASI:n myynti kasvoi eksponentiaalisesti tarkasteltavana ajanjaksona, kun taas sen irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannukset pysyivät vakaina, on todettava, että tämä seikka on pikemminkin osoitus kyseisen sivuliikkeen harjoittaman toiminnan vähäisestä vaikutuksesta ASI:n koko liiketoimintaan.

389 Tällainen seikka ei myöskään yksin riitä kyseenalaistamaan toimintakustannusten valintaa voittoindikaattoriksi. Komissio on esittänyt perustelunsa ilmoittamatta syytä sille, miksi ASI:n myynnin kasvun olisi pitänyt välttämättä merkitä sen irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettavien voittojen kasvua.

390 Tämän vuoksi on todettava, että komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että ASI:n irlantilainen sivuliike oli vastuussa liikevaihtoriskistä.

3) Tuotetakuuseen liittyvä riski

391 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 338 perustelukappaleessa, että koska ASI tarjosi takuita kaikille EMEIA-alueella myydyille tuotteille ja koska nämä takuut muodostivat merkittävimmän osan sen vastuista, ASI, jolla ei ollut henkilöstöä, ei voinut kantaa tätä riskiä, vaan sen irlantilaisen sivuliikkeen oli välttämättä kannettava se.

392 Komissio väittää erityisesti riidanalaisen päätöksen 338 perustelukappaleessa, että tämä riski muodosti ASI:n merkittävimmän vastuun, joka siirrettiin Apple-konsernin lähipiiriin kuuluvalle yhtiölle, Apple Distribution Internationalille (ADI). Komissio viittaa tältä osin riidanalaisen päätöksen 135 perustelukappaleeseen, jossa selostetaan, että ADI suorittaa jakelua ASI:n puolesta EMEIA-alueella ja että tässä tarkoituksessa ADI on 23.4.2012 päivätyn muistion mukaisesti ottanut vastatakseen ASI:n vastuista, joiden merkittävin osa koskee tuotetakuuvarausta.

393 Nämä komission esille tuomat tosiseikat osoittavat, että ASI vastasi Apple-tavaramerkin tuotetakuista EMEIA-alueella ja että näitä takuita koskevat varaukset muodostivat osan kyseisen yhtiön vastuista vuoteen 2012 asti. Pelkästään näiden tietojen perusteella ei kuitenkaan voida osoittaa yhteyttä näiden ASI:n myöntämiä takuita vastaavien riskien, jotka konkretisoituvat sen taseen vastattavissa, ja sen irlantilaisen sivuliikkeen välillä. Lisäksi on todettava, että komission kanta ei päde vuotta 2012 myöhempien vuosien osalta, jolloin nämä riskit on siirretty ADI:lle. Komissio ei kuitenkaan ole rajannut perusteluaan vuotta 2012 edeltävään ajanjaksoon.

394 Tuotetakuuseen liittyvää riskiä ei voida kohdentaa ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle, jos se ei ole taloudellisesti vastuussa reklamaatioista, jossa vedotaan tällaiseen takuuseen. Komissio ei ole esittänyt todisteita, jotka osoittaisivat ASI:n irlantilaisella sivuliikkeellä olleen tällaista vastuuta.

395 Vaikka on toki selvää, että ASI:n irlantilainen sivuliike on hallinnoinut myynnin jälkeistä asiakastukea koskevaa AppleCare-palvelua, kuten edellä 276–278 kohdassa on tuotu esille, tämän sivuliikkeen kyseisen palvelun osalta hoitamat toiminnot ovat kuitenkin itse takuisiin nähden liitännäisiä.

396 Irlanti sekä ASI ja AOE kiistävät komission väitteen ja vetoavat muun muassa esittämiinsä erillisraportteihin, joihin komissio on itse tukeutunut ja joissa kuvataan irlantilaisten sivuliikkeiden Apple-tavaramerkin tuotetakuisiin liittyvää toimintaa. Näiden raporttien mukaan ASI:n irlantilainen sivuliike oli AppleCare-palvelun osalta vastuussa

– viallisia tuotteita koskevien tietojen keräämisestä

– kolmansia osapuolia olevien hyväksyttyjen korjaajien verkoston hallinnoinnista

– korjauskomponenttien jakelusta tässä verkostossa

– puhelinkeskuksen hallinnoinnista.

397 Näiden toimintojen liitännäisyyden vuoksi ei voida ilman muita todisteita katsoa, että ASI:n irlantilainen sivuliike olisi ottanut vastatakseen tuotetakuisiin liittyvistä taloudellisista seurauksista, kuten ASI ja AOE vahvistivat istunnossa.

398 Lisäksi se, että AppleCare-palvelussa työskenteli merkittävä määrä työntekijöitä, ei ole yksinään ratkaiseva seikka, kun otetaan huomioon, että tämä palvelu käsittää muun muassa myynnin jälkeistä asiakastukea varten puhelinkeskuksen, joka edellyttää luonnollisesti suurta määrää työntekijöitä.

399 Komissio ei ole esittänyt muuta näyttöä, joka osoittaisi, että ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen henkilöstö olisi osallistunut aktiivisesti ASI:n myymien Apple-tavaramerkin tuotteiden takuuriskiin merkittävästi vaikuttaneiden päätösten tekemiseen ja että tämä sivuliike olisi ollut viime kädessä taloudellisesti vastuussa tästä riskistä tämän takuun perusteella.

400 Tässä tilanteessa siitä, että ASI:n irlantilainen sivuliike on hallinnoinut AppleCare-palvelua, ei voida päätellä, että tämä sivuliike olisi kantanut Apple-tavaramerkin tuotetakuuseen liittyvän riskin.

4) Kolmansien toimeksisaajien toimintaan liittyvä riski

401 Komissio väittää riidanalaisen päätöksen 339 perustelukappaleessa, että koska ASI ulkoisti järjestelmällisesti jakelutoimintonsa kolmansille toimeksisaajille Irlannin ulkopuolella, kokonaismyynti olisi ollut asianmukaisempi voittoindikaattori, kun otetaan huomioon irlantilaisen sivuliikkeen kantama riski sellaisten tuotteiden osalta, joita ei käsitelty Irlannissa.

402 Aluksi on tuotava esille, että vastaus siihen, mistä edellä 401 kohdassa mainitun kaltaisen seikan aiheuttama riski muodostui ja miten ASI:n irlantilainen sivuliike kantoi tämän riskin, ei ilmene selvästi riidanalaisen päätöksen 339 perustelukappaleen sanamuodosta. Tällaisen arvioinnin, joka antaa mahdollisuuden toisistaan poikkeaviin tulkintoihin, ei voida katsoa tukevan pätevästi komission toissijaista perustelua.

403 Komissio, jolta asiaa kysyttiin istunnossa, totesi, että kun ASI ulkoisti jakelutoimintonsa kolmansille toimeksisaajille ja säilytti samalla kyseisten tuotteiden omistusoikeuden, kyse oli joka tapauksessa samantyyppisestä riskistä kuin riidanalaisen päätöksen 337 perustelukappaleessa on todettu eli riskistä, joka liittyy mahdolliseen kysynnän laskuun ja mahdollisiin myymättä jääneisiin tuotteisiin.

404 Vaikka komission riidanalaisen päätöksen 339 perustelukappaleessa tarkoittaman riskin oletettaisiin voivan tarkoittaa samantyyppistä riskiä kuin riidanalaisen päätöksen 337 perustelukappaleessa todettu liikevaihtoriski, edellä 376–390 kohdassa esitettyjä toteamuksia voidaan soveltaa myös tämänkaltaiseen riskiin, jota ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen ei edelleen ole näytetty kantaneen.

405 Vaikka tällaisen riskin oletettaisiin olevan olemassa, pelkästään se, että tietyt jakelutoiminnot on ulkoistettu kolmansille toimeksisaajille Irlannin ulkopuolella, ei ilman muita tietoja tue väitettä, jonka mukaan tällainen riski pitäisi kohdentaa ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle.

406 Se, että toimittajien ja asiakkaiden välillä toteutettujen, Yhdysvalloissa neuvoteltujen ja järjestettyjen liiketoimien seurauksena kolmannet toimeksisaajat hoitavat kyseessä olevien tuotteiden jakelun Irlannin ulkopuolella, vahvistaa pikemminkin väitteen, jonka mukaan ASI:n irlantilainen sivuliike ei kanna siitä mahdollisesti seuraavaa riskiä.

407 Edellä esitetystä seuraa, että komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että ASI:n irlantilainen sivuliike tosiasiallisesti kantoi riidanalaisen päätöksen 336, 337 ja 339 perustelukappaleessa todetut riskit.

b) Toimintakustannusten valinta AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen voittoindikaattoriksi

408 AOE:n osalta komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 343 ja 344 perustelukappaleessa, että koska AOE:llä ei ole irlantilaisen sivuliikkeensä ulkopuolella fyysistä läsnäoloa tai työntekijöitä, jotka voisivat hallita riskiä, tämän sivuliikkeen on katsottava kantavan täyden riskin, erityisesti varastoriskin. Tässä tilanteessa komissio katsoo, että kokonaiskustannukset sisältävä voittoindikaattori olisi ollut toimintakustannuksia soveltuvampi.

409 Komissio perustaa väitteensä OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. On kuitenkin huomattava, että – kuten edellä 357 kohdassa on todettu – näissä ohjeissa ei suosita minkään tietyn voittoindikaattorin, kuten kokonaiskustannusten, käyttämistä, eikä niissä kielletä käyttämästä toimintakustannuksia voittoindikaattorina.

410 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.93 kohdassa, johon komissio viittaa riidanalaisen päätöksen 343 perustelukappaleessa, todetaan, että ”sovellettaessa kustannusperusteista liiketoiminnettomarginaalimenetelmää käytetään usein kokonaiskustannuksia”. Tästä seuraa, ettei lähtökohtaisesti ole poissuljettua, että toimintakustannukset voivat muodostaa asianmukaisen voittoindikaattorin.

411 Komission väite, jonka mukaan kokonaiskustannukset sisältävä voittoindikaattori on soveltuvampi AOE:n kaltaisen valmistusyhtiön osalta, ei voi menestyä tässä tapauksessa. Kuten edellä 12 kohdassa on todettu, AOE:llä, ei sen irlantilaisella sivuliikkeellä, on käytettyjen materiaalien, keskeneräisten tuotteiden ja valmiiden tuotteiden omistusoikeus. Koska kokonaiskustannuksissa otetaan huomioon kaikki nämä seikat, kokonaiskustannusten käyttö voittoindikaattorina ei – toisin kuin komissio väittää – sovellu parhaiten kuvaamaan AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen tosiasiallisesti suorittamien toimintojen arvoa, kun otetaan huomioon erityisesti tämän sivuliikkeen varat.

412 Tässä tilanteessa komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että sen suosittelema kokonaiskustannuksiin perustuva voittoindikaattori olisi tässä tapauksessa asianmukaisempi AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen markkinaehtoisten voittojen määrittämiseksi.

c) Johtopäätökset toimintakustannusten valinnasta voittoindikaattoriksi

413 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että komissio ei ole kyennyt osoittamaan riidanalaisessa päätöksessä, että ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi yksipuolisen voitonkohdentamismenetelmän soveltamisessa ei ollut asianmukainen.

414 Lisäksi on joka tapauksessa katsottava, että komissio ei ole myöskään esittänyt todisteita, jotka osoittaisivat, että tällaisen valinnan sinänsä olisi välttämättä johdettava päätelmään, jonka mukaan riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut ovat pienentäneet ASI:n ja AOE:n verorasitusta Irlannissa.

415 Unionin yleinen tuomioistuin toteaa tältä osin, että riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen antamista edeltäneessä yhteydenpidossa ei ole kyetty eivätkä myöskään Irlanti sekä ASI ja AOE, joilta asiaa kysyttiin tässä oikeudenkäynnissä, ole kyenneet selittämään riittävästi, mikä oli perustelu kyseisissä ennakkoratkaisuissa todetuille epäjohdonmukaisuuksille, jotka koskevat vuoden 1991 verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa sivuliikkeiden verotettavan tulon laskentaperustaksi hyväksyttyjä toimintakustannuksia, joita ei ole enää sisällytetty sivuliikkeiden verotettavan tulon laskentaperustaan vuoden 2007 verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa.

416 Kuitenkin myös sellaisten epäjohdonmukaisuuksien tapauksessa, jotka osoittavat puutteita menetelmässä, jolla verotettava tulo on laskettu riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa, on palautettava mieleen edellä 348 kohdassa esitetyt toteamukset, joiden mukaan komissio ei voi tyytyä vetoamaan metodologiseen virheeseen vaan sen on näytettävä toteen, että asiassa on tosiasiallisesti myönnetty etu siten, että tällainen virhe on tosiasiallisesti johtanut kyseessä olevien yhtiöiden verorasituksen pienenemiseen verrattuna siihen, mistä ne olisivat vastanneet tavanomaisia verotussääntöjä sovellettaessa. On myös syytä vielä täsmentää, että komissio ei ole riidanalaisessa päätöksessä väittänyt, että tiettyjen luokkien jättäminen pois ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavan voiton laskentaperustaksi hyväksytyistä toimintakustannuksista oli tuottanut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua.

417 Näin ollen on hyväksyttävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät väitteet niitä komission toissijaisen perustelunsa yhteydessä esittämiä toteamuksia vastaan, jotka koskevat metodologista virhettä toimintakustannusten valinnassa ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden voittoindikaattoriksi.

4. Riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa hyväksytyt tuottotasot

418 Komissio kyseenalaistaa riidanalaisen päätöksen 346–359 perustelukappaleessa riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tuottotasot ja toteaa, että Apple-konserni ei ollut esittänyt Irlannin veroviranomaisille voitonjakoraportteja tai antanut muita selityksiä perustellakseen ehdotuksiaan, jotka johtivat riidanalaisiin verotusasioissa annettuihin ennakkoratkaisuihin.

419 ASI:n osalta komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 346 perustelukappaleessa, että vuoden 1991 verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa oli hyväksytty verotettavana tulona 12,5 prosentin kate sivuliikkeen toimintakustannuksista, kun taas vuoden 2007 ennakkoratkaisussa oli hyväksytty [*luottamuksellinen*] kate.

420 AOE:n osalta komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 347 perustelukappaleessa, että Irlannin veroviranomaisten hyväksymä verotettava tulo oli [*luottamuksellinen*] toimintakustannuksista ja että tämä prosenttiosuus laski [*luottamuksellinen*], jos verotettava tulo oli suurempi kuin [*luottamuksellinen*]. Vuoden 2007 verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa verotettava tulo oli [*luottamuksellinen*] sivuliikkeen toimintakustannuksista lisättynä AOE:n kehittämistä immateriaalioikeuksista saatavalla tuotolla, joka oli [*luottamuksellinen*] liikevaihdosta. Lisäksi komissio korostaa, että AOE:n verotettavaan tuloon näytetään päädytyn neuvotteluilla, ja se johtui ilmeisesti työllisyysnäkökohdista, mistä osoituksena on vuoden 1991 verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua edeltäneissä keskusteluissa huomioon otettu tarve ”olla estämättä Irlannin toimintojen laajentumista”.

421 Riidanalaisen päätöksen 348 ja 349 perustelukappaleesta ilmenee, että Irlannin ja Apple Inc:n hallinnollisessa menettelyssä antamat selitykset ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon laskemisesta eivät vakuuttaneet komissiota. Komissio katsoo, että Irlannin veroviranomaisten ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden osalta hyväksymät tuotot perustuivat selvästi alennettuihin voittomarginaaleihin, vaikka ei ole mitään taloudellista syytä, miksi yhtiö hyväksyisi näin pieniä voittoja.

422 Tarkastellessaan erityisesti vuoden 2007 verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua riidanalaisen päätöksen 350–359 perustelukappaleessa komissio keskittyy Irlannin ja Apple-konsernin veroneuvojen laatimista erillisraporteista ilmeneviin jälkikäteen esitettyihin perusteluihin, jotka koskevat ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden osalta sovittuja tuottotasoja. Komission mukaan nämä raportit perustuvat vertailututkimukseen, jonka merkitys on kyseenalaistettu sillä perusteella, että vertailukohdiksi valittujen yhtiöiden tarjoamat tuotteet eivät olleet vertailukelpoisia Apple-konsernin tarjoamien laadukkaiden merkkituotteiden kanssa. Komissio vetoaa erityisesti siihen, että ASI:n

kantama huipputuotteita koskeva takuuriski ei ole verrattavissa riskiin, jonka tutkimukseen valitut yhtiöt kantavat tuotteidensa osalta. Lisäksi komissio korostaa, että vähintään kolme yhtiötä valituista 52 yhtiöstä oli likvidaatiomenettelyssä.

423 Komissio on kuitenkin riidanalaisen päätöksen 354 ja 355 perustelukappaleessa täydellisyyden vuoksi tehnyt oman arvionsa ASI:lle ja AOE:lle kohdennettavasta tuottotasosta käyttämällä samoja vertailukelpoisia yhtiöitä kuin Irlannin esittämässä erillisraportissa mutta hyväksynyt ASI:n osalta voittoindikaattoriksi (myyntiin perustuvan) liikevaihdon ja AOE:n osalta kokonaiskustannukset. Tämän oikaistun analyysin seurauksena komissio on päätynyt johtopäätökseen, jonka mukaan riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa hyväksytyt tuottotasot olivat liian matalat.

424 ASI:n osalta komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 355 perustelukappaleessa, että käytettäessä vertailuanalyysiin valittujen yhtiöiden myyntiä voittoindikaattorina myyntituoton mediaaniksi vuonna 2012 saadaan 3 prosenttia ja kvartiiliväliksi 1,3–4,5 prosenttia. Komissio huomauttaa kuitenkin, että ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle vuonna 2012 kohdennettu liikevoitto vuoden 2007 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun mukaisena verotettavana tulona oli noin [*luottamuksellinen*], mikä vastasi noin [*luottamuksellinen*] ASI:n vuoden 2012 liikevaihdosta. Tämä tuotto on lähes 20 kertaa pienempi kuin komission oikaistun analyysin seurauksena saama tuotto.

425 AOE:n osalta komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 357 perustelukappaleessa, että sen verotettava tulo vuonna 2012 oli noin [*luottamuksellinen*] irlantilaisen sivuliikkeen kokonaiskustannuksista. Tämä prosenttiosuus osuu Irlannin ja Apple-konsernin veroneuvojien erillisraporteissa esitettyyn kvartiiliväliin ja on lähellä 25. persentiiliä, jota veroneuvojat pitävät markkinaehtoisen vaihteluvälin alarajana. Komissio toteaa, että Apple Inc:n esittämän erillisraportin mukaan vuosina 2009–2011 alakvartiilin kokonaiskustannuksiin perustuva kustannusvoittolisä olisi [*luottamuksellinen*] ja mediaani [*luottamuksellinen*] ja Irlannin esittämän erillisraportin mukaan vuosina 2007–2011 alakvartiilin kokonaiskustannuksiin perustuva kustannusvoittolisä olisi [*luottamuksellinen*] (mediaani [*luottamuksellinen*]).

426 Komissio täsmentää kuitenkin riidanalaisen päätöksen 358 ja 359 perustelukappaleessa, että näitä raportteja ei voida käyttää jälkikäteisenä perusteluna päätelmälle, jonka mukaan AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen suorittamista toiminnoista maksettu korvaus oli markkinaehtoperiaatteen mukainen. Komissio kyseenalaistaa aluksi tietojen vertailukelpoisuuden, sillä valittujen yhtiöiden liiketoiminnasta ja kustannusrakenteesta ei ole esitetty tarkkaa vertailuanalyysiä. Tämän jälkeen se toteaa, että 25. persentiili on hyväksytty vaihteluvälin alarajaksi, mikä vastaa liian laajaa lähestymistapaa erityisesti kyseisissä erillisraporteissa todettujen vertailtavuusongelmien vuoksi. Komissio toteaa vielä, että erillisraporteissa vertailu on tehty vain valmistusyhtiöihin nähden, vaikka AOE:n irlantilainen sivuliike suorittaa myös rahoitukseen, tietojärjestelmiin ja -teknologioihin ja henkilöresursseihin liittyviä yhteisiä palveluja muille Apple-konsernin yhtiöille EMEIA-alueella.

427 Näiden toteamusten perusteella komissio päättelee riidanalaisen päätöksen 360 perustelukappaleessa, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla oli hyväksytty korvaus, jota irlantilaiset sivuliikkeet eivät oman kannattavuutensa näkökulmasta olisi hyväksyneet, jos ne olisivat erillisiä ja riippumattomia, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittavia yrityksiä.

428 Asianosaiset ovat eri mieltä komission toteamien virheiden olemassaolosta ja vaikutuksesta siltä osin kuin kyse on riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyistä tuottotasoista ja Irlannin ja Apple-konsernin veroneuvojien laatimissa erillisraporteissa ehdotetusta tuottotasojen hyväksymisestä jälkikäteen.

a) Vuoden 1991 verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytty ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille maksettava korvaus

429 Komissio kritisoi Irlannin veroviranomaisia ensinnäkin siitä, että ne ovat hyväksyneet riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeille tuottotasot ilman, että mikään raportti tukisi tällaisia tuottotasoja.

430 Irlanti sekä ASI ja AOE vetoavat siihen, että riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen antamisajankohtana sovelletun Irlannin vero-oikeuden nojalla ei vaadittu voitonjakoraportin esittämistä, mitä komissio ei ole kiistänyt.

431 On myös huomattava, että komission väite liittyy menetelmää koskevaan virheeseen (tai menetelmän puuttumiseen) siltä osin kuin se koskee puutteita riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyssä verotettavan tulon laskentamenetelmässä voitonjakoraporttien puuttumisen vuoksi.

432 Apple-konsernin Irlannin veroviranomaisille antamat selitykset, joilla perustellaan ehdotettuja tuottotasoja, sellaisina kuin ne on toistettu riidanalaisen päätöksen 64 perustelukappaleessa, olivat suppeita. Apple-konsernin väitteen mukaan ehdotetut tasot olivat suurempia kuin 15 prosentin voittomarginaali, jonka kustannuspaikka yleensä saavutti, mutta pienempiä kuin 100 prosentin marginaali, joka olisi voinut olla tavanomainen lääketeollisuudessa, joka ei ole verrattavissa tietokonealaan. On myös huomattava, että Apple-konserni myönsi Irlannin veroviranomaisille, ettei sen ehdotuksella ollut minkäänlaista tieteellistä perustaa, mutta se katsoi tällaisen ehdotuksen johtavan riittävän suureen verotettavaan tuloon.

433 Unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen antamista edeltäneessä yhteydenpidossa ei ole kyetty eivätkä myöskään Irlanti sekä ASI ja AOE, joilta asiaa kysyttiin tässä oikeudenkäynnissä, ole kyenneet selittämään riittävästi, mikä oli tarkka perustelu ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon laskemiseksi hyväksytyille indikaattoreille ja luvuille. Ei siis ole esitetty mitään konkreettista ja ajantasaista todistetta, jolla perusteltaisiin riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt toimintakustannusten prosenttiosuudet, saati sitten niiden kehitys ajan myötä.

434 On kuitenkin todettava, että lukuun ottamatta voitonjakoraporttien puuttumisen esille tuomista komissio ei ole suorittanut analyysiään osoittaakseen, että kyseisen laskelman perusteella ASI:n ja AOE:n riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen perusteella tosiasiallisesti maksamat verot olivat pienemmät kuin ne, jotka olisi pitänyt maksaa tavanomaisia verotussääntöjä sovellettaessa, jos riidanalaisia verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja ei olisi annettu.

435 Samoista kuin edellä 332 kohdassa esitetyistä syistä pelkkä toteamus sivuliikkeille kohdennettavien voittojen laskentaan johtavaa menetelmää koskevasta virheestä ei riitä osoittamaan, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut ovat tuottaneet ASI:lle ja AOE:lle etua.

436 Komissio kritisoi Irlannin veroviranomaisia siitä, että ne ovat hyväksyneet ilman perustelua AOE:n verotettavalle tulolle kynnysarvon eli [*luottamuksellinen*], jonka ylittävältä osalta verotettava tulo ei enää ole 65 prosenttia irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannuksista vaan [*luottamuksellinen*] näistä kustannuksista. Komission mukaan järkevä talouden toimija ei olisi hyväksynyt pienempää tuottoa ja luopunut osasta voittoja, jos sen toimintakustannukset nousivat, mikä viittasi sen toiminnan volyymin kasvuun, vaikka tämä tuotto olisikin riittänyt sen kustannusten kattamiseen ja tietyn voiton saavuttamiseen.

437 Komissio väittää, että tämä kynnysarvo merkitsee verohelpotusta, joka on myönnetty verojärjestelmälle vieraiden kriteerien, kuten työllisyysnäkökohtien, perusteella, ja että sen on näin ollen katsottava johtavan valikoivaan etuun.

438 Apple Inc. väittää aloittamispäätöksen seurauksena esittämissään huomautuksissa, että tämä ero oli oikeutettu sen vuoksi, että laajentamisen edellyttämät kiinteät lisäinvestoinnit olivat suurempia toiminnan alkaessa kuin toiminnan kuluessa. Vastauksissaan unionin yleisen tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin ASI ja AOE ovat vahvistaneet, että [*luottamuksellinen*] kynnysarvoa ei koskaan saavutettu ja että siten alennettua toista prosenttiosuutta ei koskaan käytetty AOE:n verotettavan tulon laskemiseen. Komissio ei ole kiistänyt näitä tietoja.

439 Ensinnäkin on huomattava, että vaikka onkin todettu, että jos toimivaltaisilla viranomaisilla on laajalti harkintavaltaa määrittää toimenpiteen ehdot verojärjestelmälle vieraiden kriteerien, kuten työllisyyden ylläpitämisen, perusteella, harkintavallan käytön voidaan katsoa johtavan valikoivaan toimenpiteeseen (tuomio 18.7.2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, 27 kohta), on kuitenkin niin, että määritettäessä, voivatko valtion toimenpiteet olla valtiontukea, on ensisijaisesti otettava huomioon näiden toimenpiteiden vaikutukset edunsaajayrityksiin (ks. tuomio 13.9.2010, Kreikka ym. v. komissio, T-415/05, T-416/05 ja T-423/05, EU:T:2010:386, 212 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

440 Joka tapauksessa on katsottava, että vuoden 1991 verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua edeltäneessä Irlannin veroviranomaisten ja Apple-konsernin välisessä yhteydenpidossa esitetty pelkkä viittaus siihen, että Apple-konserni oli yksi suurimmista työnantajista alueella, jolle ASI:n ja AOE:n sivuliikkeet olivat sijoittautuneet, ei osoita, että ASI:n ja AOE:n verotettavat tulot olisi määritetty työllisyysnäkökohtien perusteella. Riidanalaisen päätöksen 64 perustelukappaleessa toistetusta kyseistä yhteydenpitoa koskevasta muistiosta ilmenee, että viittaus Apple-konsernin työntekijöihin kyseisellä alueella on esitetty tietojen tarjoamiseksi konsernin toiminnan taustoista ja kehittymisestä alueella eikä vastikkeeksi ehdotuksesta, joka koskee voittojen kohdentamista kyseisille irlantilaisille sivuliikkeille.

441 Komissio ei siis voi ilman muita todisteita väittää, että kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu olisi annettu vastikkeeksi mahdollisesta työpaikkojen luomisesta alueella.

442 On myös huomattava, että kyseessä olevaa kynnysarvoa ei ole koskaan saavutettu ja että näin ollen AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen voittoja ei ole koskaan kohdennettu vuoden 1991 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun mukaisen alemman prosenttiosuuden perusteella.

443 AOE:n liikevaihto laski merkittävästi vuoden 1991 verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua edeltäneestä ajanjaksosta – vuonna 1989 liikevaihto oli 751 miljoonaa Yhdysvaltain dollaria, kuten riidanalaisen päätöksen 64 perustelukappaleessa todetaan – vuoteen 2006 eli vuoden 1991 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun viimeiseen soveltamisvuoteen – jolloin liikevaihto oli 359 miljoonaa Yhdysvaltain dollaria, kuten riidanalaisen päätöksen 97 perustelukappaleessa todetaan.

444 Vaikka komission väitteet siitä, että kyseisen ennakkoratkaisun mukainen kynnysarvo ei ollut taloudelliselta kannalta perusteltu, oletettaisiinkin toteen näytetyiksi, se ei voi vedota edun myöntämiseen sen seurauksena, että vuoden 1991 verotusasiassa annettuun ennakkoratkaisuun sisällytettiin kynnysarvo, kun tällaista mekanismia ei todellisuudessa ollut pantu täytäntöön.

445 Vaikka komission väite pitäisi ymmärtää siten, että Irlannin veroviranomaiset hyväksyivät liian alhaiset tuottotasot sivuliikkeiden suorittamille toiminnoille, kun otetaan huomioon näihin toimintoihin liittyvät varat ja riskit, tämä väite ei voi menestyä ilman muita todisteita.

446 Komission toissijainen perustelu perustuu olettamaan, jonka mukaan Irlannin veroviranomaiset ovat voineet kohdentaa asianmukaisesti Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit päätoimipaikoille, mikä viittaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan monimutkaisten tai ainutlaatuisten toimintojen suorittamiseen. Kuten edellä 348 kohdassa esitetyistä johtopäätöksistä ilmenee, komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että ASI:n ja AOE:n irlantilaiset sivuliikkeet olisivat suorittaneet kaikkein monimutkaisimmat toiminnot.

447 Erityisesti ASI:n osalta komissio perustaa päätelmänsä siihen, että irlantilainen sivuliike on ottanut vastatakseen erittäin merkittävistä riskeistä, jotka liittyvät Apple-konsernin toimintaan. Kuten edellä 407 kohdassa esitetystä ilmenee, komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että ASI:n irlantilainen sivuliike tosiasiallisesti kantoi nämä riskit.

448 Koska muuta näyttöä ei ole esitetty, komissio ei siis ole kyennyt osoittamaan, että vuoden 1991 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun nojalla vahvistetut tuottotasot olivat liian alhaiset, jotta niillä olisi korvattu ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tosiasiallisesti suorittamat toiminnot, kun otetaan huomioon niiden varat ja kantamat riskit.

b) Vuoden 2007 verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytty ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille maksettava korvaus

449 Sen edellä 430–435 kohdassa esitetyistä syistä hylätyn väitteen lisäksi, joka koskee voitonjakoraportin esittämättä jättämistä vuoden 2007 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun tueksi, komissio kyseenalaistaa ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille vuoden 2007 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun mukaisesti maksettavan korvauksen näille sivuliikkeille kohdennettujen voittojen muodossa ja riitauttaa Irlannin ja Apple Inc:n erillisraportit, jotka ne ovat esittäneet perustellakseen jälkikäteen sitä, että nämä voitot sisältyivät markkinaehtoiseen vaihteluväliin. Komissio kyseenalaistaa erityisesti Irlannin ja Apple Inc:n esittämien erillisraporttien luotettavuuden sillä perusteella, että kyseisten raporttien perustana olleeseen vertailututkimukseen valitut yhtiöt eivät olleet verrattavissa ASI:hin ja AOE:hen.

1) Vertailuanalyyseissä käytettyjen yhtiöiden valinta

450 Komissio tuo riidanalaisessa päätöksessä esille kaksi virhettä, jotka koskevat vertailututkimukseen ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen kanssa valittujen yhtiöiden vertailukelpoisuutta. Komissio toteaa ensinnäkin riidanalaisen päätöksen 350 perustelukappaleessa, ettei Apple Inc:n esittämän erillisraportin perusteella ollut mahdollista yksilöidä valittuja yhtiöitä. Riidanalaisen päätöksen 351 perustelukappaleessa komissio korostaa, että vertailukelpoisten yhtiöiden valinnassa vertailututkimuksiin ei ollut otettu huomioon sitä, että toisin kuin nämä yhtiöt, Apple-konserni myy laadukkaita merkkituotteita ja asemoi tuotteensa markkinoille sen mukaisesti. Tältä osin komissio toteaa, että ASI vastasi myytyjen tuotteiden takuista, mikä laadukkaiden merkkituotteiden tapauksessa muodosti merkittävän riskin, kun taas vertailukohdiksi valituilla yhtiöillä ei ollut tällaista riskiä.

451 Vertailukelpoisuudesta AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen kanssa komissio toteaa (riidanalaisen päätöksen 359 perustelukappaleessa), että Irlannin esittämässä erillisraportissa oli otettu huomioon ainoastaan valmistusyhtiöitä, vaikka AOE suorittaa myös rahoitukseen, tietojärjestelmiin ja -teknologioihin ja henkilöresursseihin liittyviä yhteisiä palveluja muille Apple-konsernin yhtiöille EMEIA-alueella.

452 Heti alkuun on huomattava, että vaikka oletettaisiinkin, että komission toteamat virheet Irlannin ja Apple Inc:n jälkikäteen esittämissä erillisraporteissa olisi näytetty toteen ja että ne kyseenalaistaisivat näiden raporttien johtopäätökset, komissio ei voinut päätellä tästä, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut olivat johtaneet ASI:n ja AOE:n verorasituksen pienenemiseen Irlannissa.

453 Irlanti ja Apple Inc. esittivät nämä raportit osoittaakseen jälkikäteen, että ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen perusteella kohdennetut voitot sisältyivät markkinaehtoiseen vaihteluväliin. Se, että Irlanti ja Apple Inc. ovat esittäneet nämä erillisraportit, ei muuta tässä tapauksessa edun myöntämistä koskevaa todistustaakkaa, joka kuuluu komissiolle, kuten edellä 100 kohdassa on todettu.

454 On joka tapauksessa tutkittava, onko komission toteamat puutteet Irlannin ja Apple Inc:n esittämissä erillisraporteissa näytetty toteen ja voidaanko niiden perusteella kyseenalaistaa kyseisten raporttien johtopäätökset.

455 Ensinnäkin on huomattava, kuten Irlanti sekä ASI ja AOE perustellusti väittävät, että siirtohinnoittelua koskevat analyysit eivät ole eksaktia tiedettä ja että markkinaehtoisena pidettävästä tasosta ei ole mahdollista saada eksakteja tuloksia. Tältä osin on palautettava mieleen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.13 kohta, jossa todetaan, että siirtohinnoittelun tavoitteena on ”saada luotettavien tietojen perusteella kohtuullinen arvio markkinaehtoisesta tuloksesta” ja että ”siirtohinnoittelu ei ole eksaktia tiedettä ja edellyttää niin veroviranomaisten kuin verovelvollisenkin suorittamaa arviointia”.

456 Siltä osin kuin kyse on Apple Inc:n esittämän erillisraportin perustana olleeseen vertailututkimukseen valituista yrityksistä, ASI ja AOE väittävät, että hallinnollisen menettelyn aikana Apple Inc. pyysi useita kertoja komissiolta huomautuksia tästä erillisraportista ilman, että mitään nimenomaista pyyntöä vertailututkimuksen tiedoista olisi esitetty. Komissio ei kiistä näitä väitteitä. Lisäksi ASI ja AOE ovat tässä oikeudenkäynnissä esittäneet tähän erillisraporttiin käytetyt tiedot ja ilmoittaneet, että ne on saatu samasta tietokannasta, jota on käytetty Irlannin esittämässä erillisraportissa. Komissio ei ole esittänyt erityisiä vastaväitteitä Apple Inc:n esittämän erillisraportin osalta.

457 Siltä osin kuin komissio on kyseenalaistanut Irlannin ja Apple Inc:n esittämien kahden erillisraportin osalta vertailukelpoisia tietoja sisältävään tietokantaan tehtyyn hakuun perustuvan vertailututkimuksen käytön, on todettava seuraavaa.

458 Siltä osin kuin komission väitteet on ymmärrettävä siten, että se kyseenalaistaa vertailukelpoisia tietoja sisältävän tietokannan käytön sinänsä, ne eivät voi menestyä. Ilman tietokannan tarjoamaa tukea ei nimittäin olisi mahdollista suorittaa yksipuolisen voitonkohdentamismenetelmän toisessa vaiheessa vertailututkimusta, jonka perusteella voidaan antaa arvio markkinaehtoisina pidettävistä voitoista, mikä edellyttää, että tällainen arvio voidaan tehdä vertailukelpoisia yhtiöitä käyttäen.

459 Komissio ei ole esittänyt näyttöä, jonka perusteella olisi sellaisenaan suljettava pois Irlannin ja Apple Inc:n esittämissä erillisraporteissa käytetyn kaltaisten, itsenäisten erikoistuneiden yhtiöiden laatimien tietokantojen käyttö. Kuten Irlanti sekä ASI ja AOE perustellusti väittävät, näitä tietokantoja laadittaessa on käytetty Euroopan yhteisöjen toimialaluokituksen (NACE) koodeja, ja ilman näyttöä nämä tietokannat virheellisiksi osoittavista puutteista ne muodostavat empiirisen perustan vertailututkimusten suorittamiselle.

460 Siltä osin kuin komissio pyrkii väitteillään riitauttamaan vertailuanalyysiin valittujen yhtiöiden vertailukelpoisuuden, ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta on todettava, että komissio tyytyy esittämään samat väitteet, jotka se on esittänyt toimintakustannusten voittoindikaattoriksi valintaa vastaan ja joiden mukaan ASI vastasi myytyjen tuotteiden takuista ja kantoi merkittävän riskin kolmansien alihankkijoiden käsittelemien huipputuotteiden vuoksi, kun taas valituilla yhtiöillä ei ollut tällaista näin merkittävää riskiä eivätkä ne siksi olleet vertailukelpoisia. Nämä väitteet on hylättävä samoista syistä kuin edellä 391–402 kohdassa on esitetty.

461 Lisäksi on todettava Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n tavoin, että koska edellä 413 kohdassa katsotun mukaisesti tässä tapauksessa toimintakustannusten käyttämistä voittoindikaattorina ei ole voitu sulkea pois, tavaramerkin laadukkuudella ei ole tässä tapauksessa merkittävää vaikutusta vertailukelpoisuuteen. Kuten ASI ja AOE perustellusti väittävät, sillä, että yhtiö jälleenmyy laadukkaita merkkituotteita, ei välttämättä ole vaikutusta sen toimintakustannuksiin verrattuna toimintakustannuksiin, joista sen olisi vastattava, jos se jälleenmyisi vähemmän laadukkaita tuotteita. Tämä on näytetty tässä tapauksessa toteen sillä komission riidanalaisen päätöksen

337 perustelukappaleessa myöntämällä seikalla, että ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannukset pysyivät suhteellisen vakaina suhteessa ASI:n myynnin eksponentiaaliseen kasvuun.

462 Varauksista, jotka koskevat vertailuanalyysin yhteydessä valittujen valmistusyhtiöiden vertailukelpoisuutta AOE:n irlantilaiseen sivuliikkeeseen nähden ja jotka johtuvat tämän sivuliikkeen valmistustoiminnan lisäksi suorittamista liitännäisistä toiminnoista, on todettava, että nämä liitännäiset toiminnot eivät edusta kaikkia kyseisen sivuliikkeen suorittamia toimintoja, kuten Irlanti sekä ASI ja AOE perustellusti väittävät. Tältä osin nämä asianosaiset vetoavat erityisesti AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen toiminnasta niiden esittämissä erillisraporteissa tehtyyn analyysiin, jota komissio ei ole tämän nimenomaisen seikan osalta riitauttanut.

463 Tarkasteltaessa vielä komission esille tuomaa seikkaa, jonka mukaan vertailuanalyysiin valituista 52 yhtiöstä kolmesta yhtiöstä oli tullut likvidaatiomenettelyssä olevia yhtiöitä, on todettava, etteivät tällaiset varaukset voi vaikuttaa tämän analyysin luotettavuuteen kokonaisuudessaan. Lisäksi näiden yhtiöiden osalta oli aloitettu likvidaatiomenettely tutkimuksen kohteena olleiden verovuosien jälkeen. Toisin kuin komissio väittää, ei näytä siltä, kun otetaan huomioon edellä 455 kohdassa esitetyt toteamukset, että kolmen yhtiön lukumäärä kyseisen analyysin kohteena olleista 52 yhtiöstä olisi merkittävä osuus, joka voisi vääristää vertailututkimuksen tuloksen.

464 Tässä tilanteessa on katsottava, että komissio ei ole kyennyt kyseenalaistamaan Irlannin ja Apple Inc:n esittämien erillisraporttien perusteena olleiden vertailututkimusten luotettavuutta ja siten osoittamaan kyseisten raporttien epäluotettavuutta.

2) Komission tekemä oikaistu vertailuanalyysi

465 On huomattava, että komissio on riidanalaisen päätöksen 353–356 perustelukappaleessa tehnyt oman vertailuanalyysinsä, jota voidaan kutsua ”oikaistuksi vertailuanalyysiksi”.

466 Oikaistussa vertailuanalyysissään komissio on pyrkinyt arvioimaan, sisältyikö ASI:n ja AOE:n irlantilaisille sivuliikkeille maksettava korvaus, sellaisena kuin se on hyväksytty riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla, markkinaehtoiseen vaihteluväliin.

467 Komissio on käyttänyt ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen osalta Irlannin esittämään erillisraporttiin valittujen yhtiöiden tietoja ja valinnut ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen testattavaksi osapuoleksi ja myynnin voittoindikaattoriksi. Nämä tiedot on otettu riidanalaisen päätöksen 354 perustelukappaleessa olevaan kaavioon 13. Komissio on siten verrannut yhtäältä ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennettuja voittoja ASI:n myyntiin nähden ja toisaalta Irlannin esittämään erillisraporttiin valittujen yhtiöiden myyntituoton mediaania vuosien 2007–2011 osalta.

468 Heti alkuun on huomattava, että komissio olisi varmasti lähestymistavallaan, jossa verrataan yhtäältä sen oman analyysin tuloksia ja toisaalta ASI:n verotettavaa tuloa riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen kannalta, voinut lähtökohtaisesti osoittaa valikoivan edun.

469 Komission tekemän oikaistun vertailuanalyysin johtopäätöksillä ei kuitenkaan voida kyseenalaistaa Irlannin ja Apple Inc:n esittämien erillisraporttien johtopäätöksiä, joiden mukaan ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden voitot, jotka on määritetty riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen perusteella, sisältyivät markkinaehtoiseen vaihteluväliin.

470 Aluksi on todettava, että komission oikaistu vertailuanalyysi perustuu myynnin käyttöön voittoindikaattorina liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa. Kuten edellä 402 ja 412 kohdassa esitetyistä toteamuksista ilmenee, tässä tapauksessa ei ole näytetty, että toimintakustannusten käyttö voittoindikaattorina olisi ollut epäasianmukaista. Ei ole myöskään näytetty, että myynnin käyttö olisi ollut asianmukaisempaa.

471 Seuraavaksi on palautettava mieleen, että komission toissijaisen perustelunsa yhteydessä suorittama analyysi perustuu olettamaan, jonka mukaan ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen suorittamat toiminnot olivat monimutkaisia ja ratkaisevia Apple-tavaramerkin menestyksen ja siten ASI:n liiketoiminnan kannalta. Komission mukaan kyseinen sivuliike kantoi lisäksi merkittäviä riskejä ASI:n toiminnan osalta. Kuten edellä 348 ja 407 kohdassa on katsottu, komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että ASI:n sivuliike oli suorittanut monimutkaisia toimintoja ja kantanut nämä merkittävät riskit.

472 Komissio pyrkii riidanalaisen päätöksen 353–355 perustelukappaleessa arvioimaan vertailukelpoisten yritysten myyntituoton mediaania suhteessa ASI:n myyntituoton mediaaniin sen irlantilaiselle sivuliikkeelle vuoden 2007 verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun nojalla kohdennetun voiton perusteella. Tämä lähestymistapa ei kuitenkaan vastaa hyväksyttyä OECD:n lähestymistapaa tai TCA 97:n 25 §:ää, koska ASI:n myyntituotto ei voi sen irlantilaisen sivuliikkeen tapauksessa heijastaa tämän sivuliikkeen tosiasiallisesti suorittamien toimintojen arvoa, ja näin on seuraavista syistä.

473 Kuten edellä 384 ja 385 kohdassa on todettu, ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamat jakelutoiminnot ovat muodostuneet Apple-tavaramerkin tuotteiden ostosta, myynnistä ja jakelusta kyseisen sivuliikkeen ulkopuolella neuvoteltujen puitesopimusten nojalla. Kyseisen ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tuomaa lisäarvoa ei näin ollen voida käsittää ASI:n myyntituottoa tarkastelemalla.

474 ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tosiasiallisesti suorittamilla toiminnoilla ei ole ollut ratkaisevaa vaikutusta Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin tai Apple-tavaramerkkiin, kuten edellä 341 kohdassa on todettu. Nämä kaksi seikkaa liittyvät erottamattomasti toisiinsa ja voidaan liittää laadukkaita tuotteita varten rekisteröityyn Apple-tavaramerkkiin, jonka komissio on itse katsonut riidanalaisen päätöksen 351 perustelukappaleessa vaikuttavan ratkaisevasti ASI:n myynnin arvoon. Tästä syystä ASI:n myyntituotto ei anna realistista kuvaa sen irlantilaisen sivuliikkeen tosiasiallisesta panoksesta kyseiseen myyntiin.

475 Tässä tilanteessa komission oikaistun vertailuanalyysin, joka koskee ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle maksettavaa korvausta ja jossa on käytetty myyntiä voittoindikaattorina, johtopäätöksillä ei voida kyseenalaistaa Irlannin ja Apple Inc:n esittämien erillisraporttien, joissa on käytetty toimintakustannuksia voittoindikaattorina, johtopäätöksiä.

476 AOE:n korvauksen osalta on huomattava, kuten komissio itse toteaa riidanalaisen päätöksen 357 perustelukappaleessa, että komission hyväksymän vertailuanalyysin tulokset, sellaisina kuin ne esitetty yhteenvetona edellä 425 kohdassa, osoittavat, että AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen perusteella kohdennetut voitot Irlannissa sisältyivät vaihteluväleihin, joita voidaan pitää markkinaehtoisina.

477 Komission suorittaman analyysin tulokset vahvistavat näin ollen Irlannin ja Apple Inc:n esittämistä erillisraporteista ilmenevät johtopäätökset, joiden mukaan AOE:n irlantilaiselle sivuliikkeelle kohdennetut voitot ovat sisältyneet markkinaehtoisiin vaihteluväleihin. Tältä osin on huomattava edellä 455 kohdassa siirtohinnoittelua koskevista analyyseistä esitettyjen toteamusten valossa, että sillä, että nämä tulokset sijoittuvat pikemminkin markkinaehtoisen vaihteluvälin alapäähän, ei voida kyseenalaistaa näitä tuloksia.

478 Edellä esitetyn perusteella on hyväksyttävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät väitteet niitä komission toteamuksia vastaan, jotka koskevat riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa hyväksyttyihin tuottotasoihin liittyvää metodologista virhettä.

5. Johtopäätökset komission toissijaisen perustelunsa yhteydessä esittämistä arvioinneista

479 Edellä esitetyt toteamukset, jotka koskevat puutteita ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon laskentamenetelmissä, osoittavat riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen puutteellisuuden ja paikoin epäjohdonmukaisuuden. Nämä seikat yksinään eivät kuitenkaan riitä osoittamaan, että asiassa olisi annettu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu.

480 Komissio ei nimittäin ole kyennyt osoittamaan, että sen riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa hyväksyttyjä voitonkohdentamismenetelmiä vastaan esille tuomat metodologiset virheet, jotka koskevat irlantilaisten sivuliikkeiden valintaa testattaviksi osapuoliksi (edellä 351 kohta), toimintakustannusten valintaa voittoindikaattoriksi (edellä 417 kohta) ja riidanalaisissa verotusasioissa annetuissa ennakkoratkaisuissa hyväksyttyjä tuottotasoja (edellä 478 kohta), olivat johtaneet ASI:n ja AOE:n verotettavien tulojen pienenemiseen Irlannissa. Se ei näin ollen ole kyennyt osoittamaan, että kyseisillä ennakkoratkaisuilla olisi annettu näille yhtiöille etu.

481 Tässä tilanteessa on hyväksyttävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät kanneperusteet, joiden mukaan komissio ei ole toissijaisen perustelunsa yhteydessä kyennyt osoittamaan, että tässä tapauksessa olisi annettu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu.

F Kanneperusteet, joilla riitautetaan komission vaihtoehtoisen perustelunsa yhteydessä esittämät arvioinnit (asian T-778/16 viides kanneperuste ja asian T-892/16 yhdeksäs kanneperuste)

482 Komissio esittää riidanalaisen päätöksen 369–403 perustelukappaleessa vaihtoehtoisen perustelunsa, joka sisältää vaihtoehdon kahden osan välillä.

483 Komissio väittää ensinnäkin riidanalaisen päätöksen 369–378 perustelukappaleessa, että markkinaehtoperiaate liittyy erottamattomasti TCA 97:n 25 §:n soveltamiseen ja että koska riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla poiketaan kyseisestä periaatteesta, ne tuottavat valikoivaa etua ASI:n ja AOE:n veron perusteen pienenemisen muodossa.

484 Toiseksi komissio väittää riidanalaisen päätöksen 379–403 perustelukappaleessa, että vaikka markkinaehtoperiaate ei ohjaisi TCA 97:n 25 §:n soveltamista, riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla pitäisi silti katsoa myönnettävän valikoiva etu ASI:lle ja AOE:lle, koska nämä ennakkoratkaisut olivat seurausta Irlannin veroviranomaisten harkintavallan käytöstä.

485 Irlanti sekä ASI ja AOE riitauttavat komission vaihtoehtoisen perustelunsa molemmissa osissa esittämät arvioinnit.

1. Komission vaihtoehtoisen perustelun ensimmäinen osa

486 Vaihtoehtoisen perustelunsa ensimmäisessä osassa komissio katsoo, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla poiketaan TCA 97:n 25 §:stä sillä perusteella, että markkinaehtoperiaate liittyy erottamattomasti kyseiseen pykälään (riidanalaisen päätöksen 377 perustelukappale). Komissio viittaa tässä toissijaiseen perusteluunsa, jonka yhteydessä se toteaa, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut eivät voineet johtaa markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevaan luotettavaan arvioon, ja päättelee siten, että näillä ennakkoratkaisuilla annettiin ASI:lle ja AOE:lle valikoiva etu (riidanalaisen päätöksen 378 perustelukappale).

487 Tältä osin riittää, kun todetaan, että koska komission vaihtoehtoisen perustelun ensimmäinen osa perustuu sen toissijaisen perustelun yhteydessä esittämiin toteamuksiin ja koska – kuten edellä 481 kohdassa on todettu – komissio ei voi vedota tällaiseen perusteluun päätelläkseen, että tässä tapauksessa olisi annettu etu, on katsottava, että komissio ei voi vedota myöskään ensisijaisen perustelunsa ensimmäiseen osaan päätelläkseen, että tässä tapauksessa olisi annettu valikoiva etu.

488 Tässä tilanteessa on katsottava, että komissio ei ole kyennyt vaihtoehtoisen perustelunsa ensimmäisellä osalla osoittamaan, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla olisi annettu ASI:lle ja AOE:lle valikoiva etu.

2. Komission vaihtoehtoisen perustelun toinen osa

489 Komissio väittää vaihtoehtoisen perustelunsa toisessa osassa, että vaikka oletettaisiinkin, ettei markkinaehtoperiaate ole ohjannut TCA 97:n 25 §:n soveltamista, riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla on silti annettu AOE:lle ja ASI:lle valikoiva etu siltä osin kuin Irlannin veroviranomaiset ovat antaneet nämä ennakkoratkaisut harkintavaltaa käyttäen.

490 Komissio väittää, että se on ensisijaisella ja toissijaisella perustelullaan osoittanut, että riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät johtivat ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon pienenemiseen Irlannissa ja SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen etuun.

491 Toisaalta komissio väittää, että koska TCA 97:n 25 §:ssä ei säädetä mistään objektiivisista kriteereistä voittojen kohdentamiseksi saman ulkomaisen yhtiön eri osien välillä, Irlannin veroviranomaisten harkintavalta tämän säännöksen soveltamisessa ei perustu verojärjestelmään liittyviin objektiivisiin kriteereihin, minkä vuoksi riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut voidaan olettaa valikoiviksi. Komissio on lisäksi tutkinut Irlannin sille toimittamat verotusasioissa annetut 11 ennakkoratkaisua ja todennut useita epäjohdonmukaisuuksia, joiden perusteella se katsoo, että Irlannin veroviranomaisten käytäntö verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen osalta perustui harkintavallan käyttöön, sillä ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavien voittojen määrittämiseksi ei käytetty mitään johdonmukaista kriteeriä TCA 97:n 25 §:ää sovellettaessa.

492 Komissio päättelee tästä, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut oli annettu Irlannin veroviranomaisten harkintavallan perusteella ilman verojärjestelmään liittyviä objektiivisia kriteerejä ja että näin ollen näiden ennakkoratkaisujen oli katsottava tuottaneen ASI:lle ja AOE:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

493 Komission toteamuksista on ensinnäkin pantava merkille, että koska se ei ole kyennyt ensisijaisella ja toissijaisella perustelullaan osoittamaan, että asiassa olisi annettu etu, se ei voi pelkällä vaihtoehtoisella perustellullaan, sellaisena kuin se on kuvattu edellä, osoittaa, että tässä tapauksessa olisi annettu valikoiva etu. Vaikka oletettaisiinkin, että veroviranomaisilla on näytetty olleen harkintavaltaa, tällainen harkintavalta ei välttämättä merkitse sitä, että sitä olisi käytetty pienentämään verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun edunsaajan verorasitusta verrattuna verorasitukseen, josta sen olisi normaalisti pitänyt vastata.

494 Komission vaihtoehtoinen perustelu ei näin ollen riitä osoittamaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen myöntämistä.

495 Joka tapauksessa on katsottava, että komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että Irlannin viranomaiset olisivat käyttäneet tässä tapauksessa laajaa harkintavaltaa.

496 On syytä palauttaa mieleen oikeuskäytäntö, jonka mukaan veroedun valikoivan luonteen osoittaminen ei edellytä sitä, että toimivaltaisilla kansallisilla viranomaisilla on harkintavaltaa sen myöntämisessä. Tällaisen harkintavallan olemassaolo saattaa kuitenkin olla sen luonteinen seikka, että sillä sallitaan kyseisten viranomaisten suosivan tiettyjä yrityksiä tai tuotantoaloja muiden vahingoksi, muun muassa tilanteessa, jossa toimivaltaisilla viranomaisilla on harkintavaltaa määrittää toimenpiteen edunsaajat tai ehdot verojärjestelmälle vieraiden kriteerien perusteella (tuomio 25.7.2018, komissio v. Espanja ym., C-128/16 P, EU:C:2018:591, 55 kohta).

497 On huomattava, että komissio tyytyy riidanalaisen päätöksen 381 perustelukappaleessa toteamaan, että Irlanti ei ole esittänyt mitään objektiivista kriteeriä voittojen kohdentamiseksi ulkomaiselle yhtiölle sovellettaessa TCA 97:n 25 §:ää. Se päättelee tästä suoraan tässä samassa 381 perustelukappaleessa, että ”tämä tarkoittaisi, että Irlannin [veroviranomaisten] harkintavalta tämän säännöksen soveltamisessa ei perustu verojärjestelmään liittyviin objektiivisiin kriteereihin, mikä antaa aiheen epäillä valikoivan edun olemassaoloa”.

498 Kuten edellä 238 ja 239 kohdassa on todettu, TCA 97:n 25 §:n soveltaminen edellyttää tosiseikkojen objektiivista arviointia, jossa on ensinnäkin yksilöitävä sivuliikkeen toiminnot, sen toimintoihinsa käyttämät varat ja sen kantamat niihin liittyvät riskit ja toiseksi määritettävä tämänkaltaisten toimintojen arvo markkinoilla. Tällainen arviointi vastaa olennaisesti hyväksytyssä OECD:n lähestymistavassa esitettyä arviointia.

499 Komissio ei siis voi väittää, että soveltaessaan TCA 97:n 25 §:ää Irlannin veroviranomaiset eivät käyttäisi johdonmukaisia kriteerejä ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavien voittojen määrittämiseksi.

500 Pitää paikkansa, ettei sitä, miten tässä tapauksessa Irlannin veroviranomaiset ovat soveltaneet TCA 97:n 25 §:ää riidanalaisten verotusasioissa annettujen ennakkoratkaisujen yhteydessä, ole dokumentoitu riittävästi. Kuten edellä 347 ja 433 kohdassa on todettu, tästä soveltamisesta esitetyt tiedot ja todisteet olivat hyvin suppeat. Tämä dokumentoidun arvioinnin puuttuminen on toki valitettava metodologinen puute ASI:n ja AOE:n verotettavaa tuloa koskevassa laskelmassa, joka on hyväksytty riidanalaisilla verotusasioissa annetuilla ennakkoratkaisuilla. Tällainen puute ei kuitenkaan yksinään voi osoittaa, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut olisivat olleet seurausta Irlannin veroviranomaisten laajan harkintavallan käytöstä.

501 Voittojen kohdentamista ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisille sivuliikkeille koskevat verotusasiassa annetut 11 ennakkoratkaisua, jotka komissio on tutkinut riidanalaisen päätöksen 385–395 perustelukappaleessa, eivät ole omiaan osoittamaan, että Irlannin veroviranomaisilla olisi laaja harkintavalta, joka johtaa edunsaajayhtiöiden suosimiseen muihin rinnastettavassa tilanteessa oleviin yhtiöihin nähden.

502 Kuten riidanalaisen päätöksen 385–395 perustelukappaleesta ilmenee, kaikki nämä verotusasioissa annetut 11 ennakkoratkaisua koskevat täysin erilaista toimintaa harjoittavia yhtiöitä. Kuten komissio itse toteaa riidanalaisen päätöksen 88 perustelukappaleessa, voittojen kohdentaminen usean etuyhteydessä olevan yrityksen välillä riippuu kunkin yhtiön hoitamista toiminnoista, kantamista riskeistä ja käyttämistä varoista. On siis todettava, että pelkästään se, että verotusasioissa annetuissa 11 ennakkoratkaisussa hyväksytään erilaisia voitonkohdentamismenetelmiä, perustuu juuri siihen, että verovelvollisten tilanteet ovat erilaisia. Siten se, että nämä erilaiset tilanteet on otettu huomioon kyseisiä ennakkoratkaisuja annettaessa, ei osoita, että Irlannin veroviranomaiset olisivat käyttäneet minkäänlaista harkintavaltaa.

503 Edellä esitetystä seuraa, että komissio ei voi tukeutua vaihtoehtoisen perustelunsa toiseen osaan päätelläkseen, että tässä tapauksessa on annettu valikoiva etu.

504 Näin ollen on hyväksyttävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät kanneperusteet, joiden mukaan komissio ei ole vaihtoehtoisen perustelunsa yhteydessä kyennyt osoittamaan, että tässä tapauksessa olisi annettu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu, ilman että olisi tarpeen tutkia ASI:n ja AOE:n olennaisten menettelysääntöjen noudattamatta jättämisestä ja oikeuden tulla kuulluksi loukkaamisesta esittämiä väitteitä komission kyseisen vaihtoehtoisen perustelun yhteydessä esittämiä arviointeja vastaan.

G Johtopäätökset valikoivan edun antamista koskevasta komission arvioinnista

505 Kun otetaan huomioon edellä 312, 481 ja 504 kohdassa esitetyt johtopäätökset, joiden mukaan asiassa on hyväksyttävä Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät kanneperusteet komission ensisijaisena, toissijaisena ja vaihtoehtoisena perustelunaan esittämiä arviointeja vastaan, on katsottava, että komissio ei ole tässä tapauksessa näyttänyt, että riidanalaiset verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut antaessaan Irlannin veroviranomaiset olisivat antaneet ASI:lle ja AOE:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun.

506 On huomattava, että vaikka edellä 100 kohdassa mainitun vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komissio voi luokitella verotoimenpiteen valtiontueksi, näin on ainoastaan, jos tällaisen luokittelun edellytykset täyttyvät.

507 Koska komissio ei ole tässä tapauksessa kyennyt osoittamaan oikeudellisesti riittävällä tavalla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua, riidanalainen päätös on kumottava kokonaisuudessaan ilman, että asiassa olisi tarpeen tutkia Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämiä muita kanneperusteita.

IV Oikeudenkäyntikulut

508 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian, se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan ja se on velvoitettava korvaamaan Irlannin oikeudenkäyntikulut asiassa T-778/16 sekä ASI:n ja AOE:n oikeudenkäyntikulut näiden vaatimusten mukaisesti.

509 Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti Irlanti asiassa T-892/16 sekä Luxemburgin suurherttuakunta, Puolan tasavalta ja EFTAn valvontaviranomainen vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu seitsemäs jaosto)

on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Asiat T-778/16 ja T-892/16 yhdistetään tämän tuomion antamista varten.

2) Valtiontuesta SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), jonka Irlanti on myöntänyt Applelle, 30.8.2016 annettu komission päätös (EU) 2017/1283 kumotaan.

3) Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan Irlannin oikeudenkäyntikulut asiassa T-778/16 sekä Apple Sales Internationalin ja Apple Operations Europen oikeudenkäyntikulut.

4) Irlanti asiassa T-892/16 sekä Luxemburgin suurherttuakunta, Puolan tasavalta ja EFTAn valvontaviranomainen vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Van der Woude Tomljenović Marcoulli

Passer Kornezov

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä heinäkuuta 2020.

Allekirjoitukset

Sisällys