Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIOVANNI PITRUZZELLA
9 päivänä marraskuuta 2023 [1]

**Asia C-465/20 P**

**Euroopan komissio**
**vastaan**
**Irlanti,**
**Apple Sales International,**
**Apple Operations International, aiemmin Apple Operations Europe,**
**Luxemburgin suurherttuakunta,**
**Puolan tasavalta ja**

**EFTAn valvontaviranomainen**

Valitus – Valtiontuet – Verotusasioissa annetut ennakkoratkaisut – Valikoivat veroedut

## I Johdanto

1. Nyt tarkasteltava asia sijoittuu siihen nykyään jo varsin runsaslukuiseen oikeustapausten joukkoon, jossa on kyse SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisesta verotusasioissa annettaviin ennakkoratkaisuihin (tax rulings). Kuten tiedetään, verotusasioissa annettavat ennakkoratkaisut antavat yrityksille mahdollisuuden pyytää verohallinnolta etukäteen päätöstä niihin sovellettavasta verotuksesta; näin niillä on mahdollisuus saada verohallinnon virallinen kannanotto siihen, miten kansallisia verotussääntöjä sovelletaan, ja vakuutus siitä, millaista verokohtelua niihin myöhemmin sovelletaan. On selvää, ettei valtiontukisääntelyä voida käyttää tarkoitushakuisesti sellaiseen verotuksen yhdenmukaistamiseen, johon liittyy poliittisia esteitä, tai haitallisen verokilpailun torjumiseen. Verojärjestelmien eroihin perustuvien etujen hyödyntäminen ei nimittäin merkitse tuen myöntämistä, eikä valtioiden välinen verokilpailu sinänsä ole kiellettyä. Komission on kuitenkin voitava selvittää, myönnääkö jokin jäsenvaltio tietylle yritykselle valikoivaa etua jollakin verotuksellisella toimenpiteellä, kuten ennakkoratkaisulla. Jos näin on, ja kun otetaan huomioon myös digitaalisten markkinoiden dynamiikka, jolle on ominaista markkinavoiman keskittyminen, Applen kaltaiset yritykset, joilla on jo ennestään huomattava markkinavoima, voivat saada etua suhteessa kilpailijoihinsa, mikä heikentää yritysten tasapuolisia toimintaedellytyksiä. Näiden kilpailua vahingoittavien sekä innovaatioiden ja kuluttajien kannalta haitallisten seurausten välttämiseksi tarvitaan valtiontukia koskevia sääntöjä.

[1] Alkuperäinen kieli: italia.

2. Komissio vaatii, että 15.7.2020 annettu tuomio Irlanti ym. vastaan komissio (jäljempänä valituksenalainen tuomio)[2] kumotaan. Kyseisellä tuomiolla unionin yleinen tuomioistuin kumosi 30.8.2016 annetun komission päätöksen (EU) 2017/1283[3] (jäljempänä riidanalainen päätös), jossa oli kyse kahdesta verotusasioissa annetusta ennakkoratkaisusta, jotka Irlannin veroviranomaiset olivat antaneet kahden Apple-konserniin kuuluvan yhtiön, Apple Sales International -yhtiön (jäljempänä ASI) ja Apple Operations Europe -yhtiön (jäljempänä AOE), osalta (jäljempänä yhdessä ennakkoratkaisut).

## II Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

3. Vuonna 1976 perustetun Apple-konsernin, jonka kotipaikka on Cupertinossa Kaliforniassa (Yhdysvallat), muodostavat Apple Inc. ja kaikki sen määräysvallassa olevat yhtiöt. Sen maailmanlaajuinen liiketoiminta on jäsennelty keskeisten toimialojen mukaan, joita hallinnoidaan ja johdetaan keskitetysti Yhdysvalloista (valituksenalaisen tuomion 1 kohta). Apple Operations International (AOI) on kokonaan Apple Inc:n määräysvallassa oleva yhtiö. AOI omistaa kokonaan määräysvallassaan olevan AOE-yhtiön, joka puolestaan omistaa kokonaan määräysvallassaan olevan ASI-yhtiön. ASI ja AOE on kumpikin perustettu Irlannin oikeuden mukaan, mutta niiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Irlannissa (valituksenalaisen tuomion 3 kohta).[4] ASI ja AOE ovat perustaneet Irlantiin sivuliikkeitä (jäljempänä yhdessä irlantilaiset sivuliikkeet). 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 (jäljempänä EMEIA) sekä Aasian ja Tyynenmeren (jäljempänä 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. 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 (valituksenalaisen tuomion 9 ja 10 kohta).

4. Riidanalaisessa päätöksessä tarkasteltuna ajanjaksona, toisin sanoen vuodesta 1991 vuoteen 2014 (jäljempänä tarkasteltu ajanjakso), yhtäältä Apple Inc. sekä toisaalta ASI ja AOE olivat osapuolina kustannusten jakamista koskevassa sopimuksessa (jäljempänä kustannusjakosopimus). Jaetut kustannukset koskivat erityisesti Apple-konsernin tuotteisiin sisällytetyn teknologian tutkimusta ja kehittämistä (jäljempänä t&k). Kyseisen sopimuksen nojalla osapuolet yhtäältä sitoutuivat jakamaan kustannukset ja riskit, jotka liittyivät aineettomien hyödykkeiden tutkimukseen ja kehitykseen Apple-konsernin tuotteita ja palveluja

[2] T-778/16 ja T-892/16, EU:T:2020:338.

[3] Valtiontuesta SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), jonka Irlanti on myöntänyt Applelle (EUVL 2017, L 187, s. 1).

[4] Riidanalaisen päätöksen 49–52 perustelukappaleessa komissio toi esiin, että asianomaiseen ajanjaksoon sovellettavan Irlannin oikeuden mukaan ASI:n ja AOE:n, jotka tosin on perustettu Irlannissa ja jotka harjoittavat liiketoimintaa kyseisessä valtiossa, verotuksellisen kotipaikan ei katsottu olevan Irlannissa, koska ne olivat välittömästi tai välillisesti sellaisen yhtiön (Apple Inc:n) määräysvallassa, jonka kotipaikka oli Yhdysvalloissa. Koska ASI:llä ja AOE:llä ei irlantilaisia sivuliikkeitä lukuun ottamatta ollut minkäänlaista verotuksellista läsnäoloa Yhdysvalloissa eikä muualla, komissio päätteli niiden olevan ”verotuksellisesti kansalaisuudettomia”.

koskevan kehitystoiminnan tuloksena. Toisaalta ne sopivat, että yhteisrahoitteisten aineettomien hyödykkeiden, myös immateriaalioikeuksien, omistusoikeus säilyi Apple Inc:llä. Lisäksi Apple Inc. myönsi ASI:lle ja AOE:lle maksuttoman lisenssin, jonka perusteella ne voivat valmistaa ja myydä kyseisiä Applen tuotteita niille osoitetulla alueella eli kaikkialla maailmassa Pohjois- ja Etelä-Amerikkaa lukuun ottamatta (jäljempänä immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit).[5] Sopimuksen osapuolet kantoivat siihen perustuvat riskit, joista merkittävin muodostui velvollisuudesta maksaa immateriaalioikeuksien kehittämiskustannukset. Tarkastellulla ajanjaksolla kustannusjakosopimukseen tehtiin useita muutoksia muun muassa sovellettavaan lainsäädäntöön tehtyjen muutosten huomioon ottamiseksi (valituksenalaisen tuomion 5 ja 6 kohta).

5. Vuonna 2008 ASI teki Apple Inc:n kanssa markkinointipalvelusopimuksen (jäljempänä markkinointipalvelusopimus), 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 (valituksenalaisen tuomion 7 kohta).

## A Ennakkoratkaisut

6. Apple-konsernin veroneuvojat kuvasivat AOE:n edeltäjän, Apple Computer Ltd:n (ACL), toimintaa Irlannissa Irlannin veroviranomaisille 12.10.1990 osoittamassaan kirjeessä ja ilmoittivat sen Corkiin (Irlanti) sijoittautuneen irlantilaisen sivuliikkeen hoitamat toiminnot. Kirjeessä täsmennettiin, että sivuliikkeellä oli valmistustoimintaan liittyviä varoja mutta AOE piti itsellään käytettyjen materiaalien, keskeneräisten tuotteiden ja valmiiden tuotteiden omistusoikeuden. Irlannin veroviranomaisille ilmoitettiin 2.1.1991 päivätyllä kirjeellä uudesta yhtiöstä, Apple Computer Accessories Ltd:stä (ACAL) (ASI:n edeltäjä), jonka irlantilaisen sivuliikkeen ilmoitettiin vastaavan vientiin tarkoitettujen tuotteiden hankinnasta irlantilaisilta valmistajilta. Irlannin veroviranomaiset vahvistivat 29.1.1991 päivätyllä kirjeellään (jäljempänä vuoden 1991 ennakkoratkaisu) Apple-konsernin esittämät ehdotukset, jotka koskivat ACL:n ja ACAL:n verotettavaa tuloa Irlannissa. ACL:n verotettava tulo laskettiin seuraavien seikkojen perusteella: 65 prosenttia sen irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannuksista [*luottamuksellinen*] asti vuodessa ja [*luottamuksellinen*] ylittävältä osalta 20 prosenttia toimintakustannuksista. Jos kokonaisvoitto oli pienempi kuin kaavalla saatava luku, nettovoiton laskennassa käytettäisiin pienempää lukua. Laskelmassa huomioon otetut toimintakustannukset käsittivät kaikki toimintakustannukset lukuun ottamatta jälleenmyyntiin tarkoitettuja materiaaleja ja aineettomista hyödykkeistä Apple-konsernin yhtiöiltä perittyä rahoitusosuutta. ACAL:n verotettava tulo laskettiin siten, että perustaksi otettiin 12,5 prosenttia sen irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannuksista (jälleenmyyntiin tarkoitettua materiaalia lukuun ottamatta) (valituksenalaisen tuomion 11–16 kohta).

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. Molemmissa tapauksissa ehdotettiin, että verotettava tulo olisi tietty prosenttiosuus toimintakustannuksista, joihin ei luettaisi sellaisia

[5] Valituksenalaisessa tuomiossa unionin yleinen tuomioistuin kutsuu näitä lisenssejä Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskeviksi lisensseiksi. Käytän tätä nimitystä sellaisenaan lainatessani valituksenalaista tuomiota; totean kuitenkin, että komissio on moittinut nimitystä ja pitänyt sitä epätarkkana, koska siitä ei komission mukaan käy ilmi, että kyse on ASI:lle ja AOE:lle myönnetyistä alueellisesti rajatuista lisensseistä.

kustannuksia kuin Apple-konsernin yhtiöiltä perityt osuudet ja materiaalikustannukset. Irlantilaisen sivuliikkeen AOE:n osalta ehdotettiin, että verotettava tulo saataisiin lisäämällä tähän kyseisen sivuliikkeen kehittämän tuotantoprosessiteknologian immateriaalioikeuksista saatu tuotto, joka oli tietty prosenttiosuus sen liikevaihdosta. Lisäksi ehdotettiin, että sopimus tulisi molempien sivuliikkeiden osalta voimaan 1.10.2007, että sitä sovellettaisiin viiden vuoden ajan, että se uusittaisiin tämän jälkeen vuosittain ja että sitä sovellettaisiin Apple-konsernissa mahdollisesti perustettaviin tai muunnettaviin uusiin yksiköihin, kunhan niiden toiminta vastaa AOE:n ja ASI:n toimintaa. Irlannin veroviranomaiset vahvistivat 23.5.2007 päivätyllä kirjeellä (jäljempänä vuoden 2007 ennakkoratkaisu) hyväksyvänsä kaikki edellä mainitut ehdotukset. Sopimusta sovellettiin verovuoteen 2014 asti (valituksenalaisen tuomion 17–21 kohta).

## B Riidanalainen päätös

7. Riidanalaisessa päätöksessään komissio katsoi, että koska ennakkoratkaisuilla alennettiin verovelvoitteita, joista ASI:n ja AOE:n olisi tavallisesti vastattava, niillä myönnettiin kyseisille yhtiöille tarkastellulla ajanjaksolla toimintatukea, josta Apple-konserni kokonaisuutena hyötyi (johdanto-osan 417 ja 418 kappale). Se totesi kyseisen tuen olevan SEUT 107 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaista kiellettyä ja sisämarkkinoille soveltumatonta tukea (riidanalaisen päätöksen 1 artikla) ja määräsi, että tuki oli perittävä takaisin (riidanalaisen päätöksen 2 artikla).

8. Osoittaakseen, että kyseessä oli SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu, komissio toteutti päätöksensä 8.2 jaksossa oikeuskäytännössä laaditun kolmivaiheisen analyysin.[6]

9. Ensimmäisessä vaiheessa, jossa määritetään viitejärjestelmä, komissio katsoi, että viitejärjestelmän muodostivat tässä tapauksessa Irlannin yhtiöiden voittojen verotusta koskevat yleiset säännöt, joiden tarkoituksena oli verottaa kaikkien Irlannissa verovelvollisten yhtiöiden voittoja. Tämän tarkoituksen perusteella komissio katsoi, että kaikki Irlannissa verovelvolliset yhtiöt, olivat ne sitten koti- tai ulkomaisia ja integroituneita tai integroitumattomia, olivat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tämän jälkeen se katsoi, että verotuksen yhteensovittamisesta vuonna 1997 annetun lain (Taxes Consolidation Act, jäljempänä TCA 97) 25 §, joka koskee ulkomaisten yhtiöiden verotusta, oli viitejärjestelmän kiinteä osa eikä erillinen viitejärjestelmä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 227–243 kappale). TCA 97:n 25 §:n mukaan 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 – –” (ks. valituksenalaisen tuomion 158 kohta).

10. Toisessa vaiheessa, jonka tarkoituksena oli arvioida, oliko kyseessä viitejärjestelmästä poikkeamisesta aiheutuva valikoiva etu, komissio täsmensi ensin, että TCA 97:n 25 §:n sanamuoto ja tarkoitus huomioiden oli katsottava, että kyseistä pykälää oli sovellettava yhdessä sellaisen voitonkohdentamismenetelmän kanssa, jonka lopputuloksena olisi ”luotettavaa arviota markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta” vastaava verotettava voitto (johdanto-osan 253 kappale). Kyseisellä periaatteella voitiin nimittäin ”taata, että samaan konserniin kuuluvien integroituneiden yritysten välisten liiketoimien verotuksessa otetaan huomioon voitto, joka olisi syntynyt, jos integroitumattomat itsenäiset yritykset olisivat toteuttaneet samat liiketoimet” (johdanto-osan 252 ja 253 kappale). Tässä yhteydessä komissio

[6] Ks. mm. tuomio 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, 68 kohta; jäljempänä tuomio Fiat Chrysler).

lisäksi täsmensi, ettei se sovella suoraan taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD:n laatimia periaatteita, jotka käyvät ilmi erityisesti OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 2 kohdasta ja 9 artiklasta ja voittojen kohdentamista kiinteille toimipaikoille koskevasta vuoden 2010 raportista, jonka OECD:n neuvosto hyväksyi 22.7.2010 ja jossa kuvaillaan auktorisoitua OECD:n lähestymistapaa OECD:n monikansallisille yrityksille ja verohallinnoille tarkoitetuissa siirtohinnoitteluohjeissa[7] määritellyn markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen kohdennettaessa voittoja kiinteälle toimipaikalle (jäljempänä auktorisoitu OECD:n lähestymistapa);[8] sen sijaan se ottaa ne huomioon hyödyllisinä ohjeina siitä, miten varmistetaan, että voitonjako- ja siirtohinnoittelujärjestelyt tuottavat markkinaolosuhteiden mukaisia tuloksia (johdanto-osan 255 kappale). Tämän jälkeen komissio teki oman analyysinsa. Se perustui kolmeen erilliseen perusteluun, joista jokainen osoitti, että tarkasteltavassa tapauksessa oli kyse valikoivasta edusta. Nyt tarkasteltavan asian kannalta merkitystä on vain kahdella ensimmäisellä perustelulla, ensisijaisella ja toissijaisella. *Ensisijaisen perustelun* nojalla (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 265–321 kappale) komissio katsoi, että se, että Irlannin veroviranomaiset hyväksyivät ennakkoratkaisuissaan perustelemattoman olettaman, jonka mukaan immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit oli verotuksellisesti kohdennettava Irlannin ulkopuolelle – toisin sanoen ASI:n ja AOE:n toimipaikoille (jäljempänä toimipaikat) – eikä niiden irlantilaisille sivuliikkeille, merkitsi sitä, että kyseisten yhtiöiden vuotuiset verotettavat voitot poikkesivat markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. *Toissijaisen perustelun* nojalla (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 325–360 kappale) komissio katsoi, että vaikka Irlannin veroviranomainen olisi ollut oikeassa hyväksyessään tämän olettaman, tulos olisi ollut sama, koska ennakkoratkaisuissa hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät perustuivat virheellisiin menetelmiä koskeviin valintoihin, jotka olisivat joka tapauksessa alentaneet ASI:n ja AOE:n maksettavaksi tulevan veron määrää verrattuna integroitumattomiin yhtiöihin, joiden verotettava voitto perustui markkinaehtoisesti markkinoilla neuvoteltuihin hintoihin.

11. Lopuksi analyysinsa kolmannessa vaiheessa komissio totesi, että Irlanti ja Apple eivät kumpikaan olleet esittäneet perusteluja ennakkoratkaisuilla myönnetylle valikoivalle edulle (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 404–411 kappale).

## III Oikeudenkäynti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

12. Irlanti (asia T-778/16) sekä ASI ja AOE (asia T-892/16) nostivat riidanalaisesta päätöksestä kanteen. Asiassa T-778/16 hyväksyttiin Luxemburgin suurherttuakunnan ja Puolan tasavallan väliintulohakemukset; ensin mainittu tuki oikeudenkäynnissä Irlannin ja viimeksi mainittu komission vaatimuksia. Asiassa T-892/16 hyväksyttiin EFTAn valvontaviranomaisen ja Irlannin väliintulohakemukset; ensin mainittu tuki oikeudenkäynnissä komission ja viimeksi mainittu

7 Heinäkuu 2010, OECD Publishing, Pariisi, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en (jäljempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet).

8 Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 87–89 kappaleessa komissio selitti, että auktorisoitu OECD:n lähestymistapa koostuu kaksivaiheisesta analyysista, jonka mukaan tulo kohdennetaan kiinteille toimipaikalle. Ensimmäisessä vaiheessa oletetaan, että kiinteä toimipaikka on erillinen ja riippumaton, ”samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittava yritys, ottaen huomioon verovelvollisen kyseisen kiinteän toimipaikan tai saman verovelvollisen muiden osien kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit”. Tässä yhteydessä otetaan käyttöön ”avainhenkilötoimintojen” käsite. Auktorisoidun OECD:n lähestymistavan ensimmäisessä vaiheessa kiinteille toimipaikalle osoitetaan niiden varojen taloudellinen omistajuus, joiden osalta merkittäviä avaintoimintoja hoitavat kyseisessä toimipaikassa työskentelevät henkilöt. Toisessa vaiheessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sovelletaan soveltuvin osin kiinteän toimipaikan toimiin yhtiön muiden osien kanssa sen varmistamiseksi, että kaikkien sen näihin liiketoimiin liittyvien toimintojen suorittaminen korvataan markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.

ASI:n ja AOE:n vaatimuksia. Asiat yhdistettiin asian käsittelyn suullista vaihetta varten. Kanteensa tueksi Irlanti esitti yhdeksän ja ASI ja AOE 14 kanneperustetta: ne olivat suurelta osin päällekkäisiä, joten unionin yleinen tuomioistuin käsitteli niitä yhdessä.

13. Sikäli kuin nyt tarkasteltavan asian kannalta on merkityksellistä, unionin yleinen tuomioistuin ensinnäkin hylkäsi valituksenalaisessa tuomiossa Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n kanneperusteet, joiden mukaan komissio oli ylittänyt toimivaltansa ja loukannut jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian periaatetta (103–124 kohta). Toiseksi se tarkasteli kanneperusteita, jotka koskivat komission *ensisijaisen perustelunsa* yhteydessä tekemiä virheitä. Tässä yhteydessä se ensinnäkin hylkäsi Irlannin esittämän väitteen, joka koski edun ja valikoivuuden kriteerien samanaikaista tarkastelua. Tämän jälkeen tuomioistuin tarkasteli väitteitä, jotka koskivat viitejärjestelmän yksilöintiin ja Irlannin vero-oikeuden mukaiseen tavanomaiseen verotukseen liittyviä virheitä. Kyseisen tarkastelun lopuksi unionin yleinen tuomioistuin totesi, että komission ensisijainen perustelu oli perustunut ”virheellisiin arviointeihin tässä tapauksessa Irlannin vero-oikeuden nojalla sovellettavasta normaalista verotuksesta” (valituksenalaisen tuomion 249 kohta). Lopuksi unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli ”täydellisyyden vuoksi” väitteitä komission tosiseikkoja koskevista arvioinneista, jotka koskivat toimintaa Apple-konsernissa. Tarkastelun päätteeksi se katsoi, ettei komissio ollut Apple-konsernin sisäisiä toimintoja koskevissa arvioinneissaan onnistunut osoittamaan, että kun otetaan huomioon ASI:n ja AOE:n Irlannin sivuliikkeiden tosiasiallisesti hoitamat tehtävät ja toiminnot sekä näiden sivuliikkeiden ulkopuolella tehdyt ja täytäntöön pannut strategiset päätökset, immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi pitänyt kohdentaa kyseisille sivuliikkeille ASI:n ja AOE:n verotettavan voiton määrittämiseksi Irlannissa (valituksenalaisen tuomion 310 kohta). Lopuksi unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli kanneperusteita, jotka koskivat komission *toissijaisen perustelunsa* yhteydessä esittämiä arviointeja. Analyysinsa päätteeksi unionin yleinen tuomioistuin, joka tosin totesi puutteiden ”ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon laskentamenetelmissä” osoittavan ennakkoratkaisujen ”puutteellisuuden ja paikoin epäjohdonmukaisuuden” (valituksenalaisen tuomion 479 kohta), katsoi, etteivät nämä seikat yksinään kuitenkaan riitä osoittamaan, että asiassa olisi annettu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu.

14. Näin ollen unionin yleinen tuomioistuin kumosi riidanalaisen päätöksen kokonaisuudessaan tarkastelematta Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämiä muita kanneperusteita. Lisäksi se velvoitti komission korvaamaan kantajien oikeudenkäyntikulut asioissa T-778/16 ja T-892/16 ja totesi, että asiassa T-892/16 Irlanti ja asiassa T-778/16 Luxemburgin suurherttuakunta, Puolan tasavalta ja EFTAn valvontaviranomainen vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

## IV Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten ja väliintulijoiden vaatimukset

15. Unionin tuomioistuimen kirjaamoon 25.9.2020 toimittamallaan kannekirjelmällä komissio vaatii valituksenalaisen tuomion kumoamista. Irlanti, ASI ja AOE, Luxemburgin suurherttuakunta ja EFTAn valvontaviranomainen esittivät kirjallisia huomautuksia. ASI:n ja AOE:n asianajajat ilmoittivat unionin tuomioistuimelle 4.4.2023 päivätyllä kirjeellään, että AOE oli 2.4.2023 sulautunut AOI-yhtiöön Irlannin oikeuden mukaisella sulautumisella. Näin ollen tämän menettelyn asianosaisiin viitattaessa AOE:n nimi on korvattu AOI:n nimellä. Asianosaisia kuultiin 23.5.2023 pidetyssä istunnossa. Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin kumoaa valituksenalaisen tuomion, hylkää asiassa T-778/16 ensimmäisen, toisen, kolmannen, neljännen ja kahdeksannen kanneperusteen sekä asiassa T-892/16 ensimmäisen, toisen, kolmannen, neljännen, viidennen, kahdeksannen ja 14. kanneperusteen, palauttaa asian unionin yleisen

tuomioistuimen käsiteltäväksi muiden kanneperusteiden tarkastelua varten ja ilmoittaa päättävänsä myöhemmin unionin yleisessä tuomioistuimessa ja unionin tuomioistuimessa käytyihin menettelyihin liittyvistä oikeudenkäyntikuluista. ASI ja AOI vaativat, että unionin tuomioistuin hylkää valituksen ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Irlanti vaatii, että unionin tuomioistuin hylkää valituksen ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut. EFTAn valvontaviranomainen vaatii, että unionin tuomioistuin hyväksyy valituksen kokonaisuudessaan, palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimen käsiteltäväksi muiden kanneperusteiden tarkastelua varten ja ilmoittaa päättävänsä myöhemmin unionin yleisessä tuomioistuimessa ja unionin tuomioistuimessa käytyihin menettelyihin liittyvistä oikeudenkäyntikuluista. Luxemburgin suurherttuakunta vaatii, että unionin tuomioistuin hylkää valituksen kokonaisuudessaan ja velvoittaa komission korvaamaan sen esittämät kulut.

## V Valitus

16. Komissio esittää valituksensa tueksi kaksi valitusperustetta, joista kumpikin jakaantuu useaan osaan. Ensimmäinen valitusperuste koskee niitä valituksenalaisen tuomion kohtia, joissa unionin yleinen tuomioistuin kiisti komission ensisijaisen perustelun. Toinen valitusperuste koskee sitä tuomion osaa, jossa unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi toissijaisen perustelun.

### A Alustavat toteamukset

17. Kuten edellä todettiin, kustannusjakosopimuksen perusteella ASI:llä ja AOE:llä oli tarkastellulla ajanjaksolla immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit ja ne maksoivat Apple Inc:lle summan, joka oli tarkoitettu konsernin t&k-toiminnan kustannusten rahoittamiseen. Koska t&k-investointien tulokset ovat epävarmoja, kustannusjakosopimuksilla pyrittiin välttämään tilanne, jossa investoinnin tehnyt yhtiö ei saisi katettua mahdollisia sille aiheutuneita tappioita. T&k-kustannukset jaetaan konserniyhtiöiden kesken, ja samoin mahdolliset tuotot kohdennetaan yhtiölle kohdennettua kustannusten osuutta vastaavan prosenttiosuuden mukaisesti. Nämä ovat sopimuksen perustelut, mutta on muistettava, että monikansallisten yhtiöiden käytännön mukaan kustannusjakosopimuksella voidaan mahdollistaa kustannusten ja vastaavien voittojen kohdentaminen niihin maihin, joissa verotus on lievempää. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa Applen immateriaalioikeuksiin liittyvien kustannusten ja tuottojen kohdentaminen erotettiin osittain siitä paikasta, jossa konsernin t&k-toimintaa pääasiallisesti harjoitettiin, eli Apple Inc:n kotipaikasta Kaliforniassa, ja kyseiset kustannukset ja tuotot kohdennettiin ASI:lle ja AOE:lle. Kuten jo todettiin, näiden yhtiöiden, jotka oli kyllä perustettu Irlannissa, verotuksellinen asuinpaikka ei tarkastellulla ajanjaksolla ollut Irlannissa eikä muullakaan verotuksellisella lainkäyttöalueella. Irlannissa niiden verovelvollisuus rajoittui TCA 97:n 25 §:n perusteella niiden irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettaviin voittoihin, mistä seurasi, että voittoja, joita ei kohdennettu kyseisille sivuliikkeille, ei käytännössä verotettu missään.[9] Näin ollen kysymyksen ydin on se, millä menetelmällä irlantilaisille sivuliikkeille kohdennettavat voitot oli määritettävä, kun TCA 97:n 25 §:ään ei sisältynyt asiaa koskevia säännöksiä. Koska suurin osa ASI:n ja AOE:n voitoista oli peräisin immateriaalioikeuksia koskevista lisensseistä, tätä määrittämistä varten esiin nousi ensinnäkin kysymys siitä, miten lisenssit oli kohdennettava kyseisten yhtiöiden sisällä, kun otettiin huomioon niiden eri haarat eli yhtäältä kotipaikat ja toisaalta irlantilaiset sivuliikkeet. Irlannin ja komission välinen näkemysero

[9] Unionin yleisessä tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä ja unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa komissio esitti arvion, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n tuottamista voitoista maksetun veron osuus oli 1 prosentti vuonna 2003 ja 0,005 prosenttia vuonna 2004. ASI ja AOI väittävät, että tarkastellulla ajanjaksolla kyseisten yhtiöiden voittoihin sovellettiin Yhdysvalloissa ulkomaisiin tuloihin sovellettavaa laskennallista veroa.

liittyy lähinnä näihin seikkoihin. Ennakkoratkaisuilla oli nimittäin hyväksytty Applen ehdottama menetelmä ASI:n ja AOE:n veron perusteen määrittämiseksi, ja se merkitsi tosiasiallisesti sitä, että immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit ja valtaosa kyseisten yhtiöiden voitosta kohdennettiin irlantilaisten sivuliikkeiden ulkopuolelle. Komission mukaan tällainen voittojen kohdentaminen, joka pienensi ASI:n ja AOE:n verotaakkaa, antoi kyseisille yhtiöille SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun ja merkitsi koko Apple-konsernille annettavaa verotukea.

## B Ensimmäinen valitusperuste

18. Ensimmäinen valitusperuste jakaantuu kolmeen osaan.

### *1. Ensimmäisen valitusperusteen ensimmäinen osa*

19. Ensimmäisen valitusperusteensa ensimmäisessä osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on tulkinnut virheellisesti riidanalaista päätöstä, tehnyt menettelyvirheen ja esittänyt ristiriitaisia perusteluja todetessaan valituksenalaisen tuomion 125 kohdassa, 183–187 kohdassa sekä 228, 242 ja 243 kohdassa, että katsoessaan, että immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi verotuksellisesti pitänyt kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille sillä perusteella, ettei ASI:n ja AOE:n päätoimipaikkoja ollut fyysisesti olemassa eikä niillä ollut työntekijöitä lisenssien valvontaa ja hallinnointia varten, komissio kohdensi voitot poissuljentaa käyttäen, mikä ei ollut TCA 97:n 25 §:n, markkinaehtoperiaatteen eikä auktorisoidun OECD:n lähestymistavan mukaista. ASI ja AOI, Irlanti ja Luxemburgin suurherttuakunta katsovat, ettei komission esittämiä väitteitä voida ottaa tutkittavaksi ja että ne ovat tehottomia ja joka tapauksessa perusteettomia.

#### *a) Asian tarkastelu*

##### *1) Tutkittavaksi ottaminen*

20. Muistutan, että SEUT 256 artiklan 1 kohdan ja Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 58 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan muutosta voidaan hakea vain oikeuskysymysten osalta. Ainoastaan unionin yleinen tuomioistuin on toimivaltainen määrittämään tosiseikaston, lukuun ottamatta sellaisia tapauksia, joissa sen määrittämän tosiseikaston paikkansapitämättömyys käy ilmi sille toimitetusta aineistosta, ja arvioimaan vastaanotettuja todisteita.[10] Lukuun ottamatta tilannetta, jossa nämä tosiseikat ja selvitysaineisto on otettu huomioon vääristyneellä tavalla, tosiseikaston ja selvitysaineiston arviointi ei siis ole sellainen oikeuskysymys, että se sinänsä kuuluisi unionin tuomioistuimen harjoittaman valvonnan piiriin.[11]

21. ASI:n ja AOI:n mukaan väite, joka koskee unionin yleisessä tuomioistuimessa muutoksenhaun kohteena olleen päätöksen virheellistä tulkintaa, ei merkitse vetoamista oikeudelliseen virheeseen, lukuun ottamatta tilannetta, jossa unionin yleinen tuomioistuin ottaa kyseisen päätöksen huomioon vääristyneellä tavalla lukemalla sitä ilmeisen virheellisesti. Väitteensä tueksi ne viittaavat tuomioon 27.1.2000, DIR International Film ym. v. komissio[12] ja tuomioon 30.11.2016,

[10] Ks. tuomio 27.4.2023, Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo v. komissio (C-492/21 P, EU:C:2023:354, 106 kohta).

[11] Ks. tuomio 22.6.2023, Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia Kosakowo v. komissio (C-163/22 P, EU:C:2023:515, 99 kohta).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48; jäljempänä tuomio DIR International.

komissio v. Ranska ja Orange.[13] Ensin mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin täsmensi, että vaikka ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin saattaakin kumoamiskannetta käsitellessään päätyä tulkitsemaan riidanalaisen toimenpiteen perusteluja eri tavoin kuin toimenpiteen toteuttaja ja joissakin tilanteissa jopa hylkäämään viimeksi mainitun esittämät nimenomaiset perustelut, se ei kuitenkaan voi menetellä tällä tavoin, jollei se ole aineellisesti perusteltua, koska silloin se korvaisi riidanalaisen toimenpiteen toteuttajan perustelut omillaan, mikä olisi oikeudellinen virhe, joka voitaisiin saattaa unionin tuomioistuimen arvioitavaksi.[14] Vaikka unionin tuomioistuin kyseisessä tuomiossa katsoi, että tarkasteltavan päätöksen sisältö oli otettu huomioon vääristyneellä tavalla,[15] tästä ei kuitenkaan voida päätellä – kuten ASI ja AOI ehdottavat –, että muutoksenhakuvaiheessa olisi mahdollista vedota *ainoastaan* unionin yleisen tuomioistuimen riidanalaisesta toimenpiteestä tekemään ilmeisen virheelliseen tulkintaan. Tällainen päätelmä olisi sitä paitsi ristiriidassa sen kanssa, että unionin tuomioistuin on soveltanut kyseistä ratkaisua juuri päinvastoin.[16] Tuomiosta komissio v. Ranska ja Orange puolestaan on riittävää todeta, että sen 102 kohdassa, johon ASI ja AOI väitteensä perustavat, unionin tuomioistuin ainoastaan toteaa, ettei komissio esittänyt argumentteja, jotka olisivat tukeneet sen väitettä siitä, että unionin yleinen tuomioistuin oli ottanut riidanalaisen päätöksen huomioon vääristyneellä tavalla. Kyseiseen kohtaan ei siis sisälly seikkoja, jotka tukisivat ASI:n ja AOE:n esittämää oikeudenkäyntiväitettä. Huomautan myös, että unionin tuomioistuin on jo nimenomaisesti hylännyt vastaavan väitteen 10.3.2022 antamassaan tuomiossa komissio v. Freistaat Bayern ym.,[17] jossa se totesi, että kysymys siitä, oliko unionin yleinen tuomioistuin tulkinnut oikein päätöstä, jonka lainmukaisuutta sen tuli arvioida kumoamiskanteen yhteydessä, oli oikeuskysymys, joka voitiin ottaa tutkittavaksi muutoksenhakuvaiheessa.[18] Yleisemmällä tasolla on todettava, ettei kysymystä komission SEUT 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla tekemän päätöksen oikeasta tulkinnasta voida jättää unionin tuomioistuimen harjoittaman valvonnan ulkopuolelle sillä verukkeella, että se on ”tosiseikkakysymys”. Vaikka en suljekaan pois sitä mahdollisuutta, että joissakin tapauksissa tällaisen päätöksen tulkintaa koskevaan virheeseen vetoaminen voi todellisuudessa olla yritys saada unionin tuomioistuin arvioimaan uudelleen unionin yleisen tuomioistuimen jo arvioimia tosiseikkoja, on nähdäkseni ilmeistä, että nyt tarkasteltavassa väitteessä kyse ei ole tällaisesta tilanteesta, vaan siinä on kyse siitä, onko komission päättely ja sen soveltama oikeudellinen arviointiperuste ymmärretty oikein. Kun komissio nyt tarkasteltavassa tapauksessa on vedonnut siihen, ettei riidanalaista päätöstä ole tulkittu oikein, se on toisin sanoen vedonnut sellaiseen oikeudelliseen virheeseen, joka voidaan ottaa tutkittavaksi muutoksenhakuvaiheessa.

22. Irlanti väittää ensimmäisen valitusperusteen ensimmäistä osaa tehottomaksi sillä perusteella, että vaikka unionin yleisen tuomioistuimen oletettaisiin tulkinneen riidanalaista päätöstä virheellisesti, se seikka, että immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien tuottamia voittoja ei kohdennettu irlantilaisille sivuliikkeille, tulee joka tapauksessa vahvistettua pelkästään valituksenalaiseen tuomioon muuten sisältyvien, kyseisten sivuliikkeiden toimintaa koskevien tosiasiatoteamusten perusteella. Tältä osin muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valitusperuste, joka koskee kyseisen tuomion tuomiolauselman kannalta

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912; jäljempänä tuomio komissio v. Ranska ja Orange.

[14] Ks. tuomio DIR International, 42 kohta.

[15] Ks. tuomio DIR International, 48 kohta.

[16] Ks. tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 142–144 kohta). Ks. myös tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 70–79 kohta).

[17] C-167/19 P ja C-171/19 P, EU:C:2022:176, 47 kohta. Ks. myös tuomio 11.3.2020, komissio v. Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia Kosakowo, (C-56/18 P, EU:C:2020:192, 121 kohta).

[18] Ks. lisäksi vastaavasti tuomio 20.9.2017, komissio v. Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, 35–37 kohta); tuomio 14.11.2019, Silec Cable ja General Cable v. komissio (C-599/18 P, EU:C:2019:966, 82 kohta); tuomio 31.1.2019, Pandalis v. EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, 102–109 kohta) ja määräys 7.9.2017, Natural Instinct v. M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, 4 kohta).

merkityksettömiä valituksenalaisen tuomion perusteluja, on tehoton ja hylättävä.[19] Valituksenalaisessa tuomiossa unionin yleinen tuomioistuin ei ainoastaan katsonut ensisijaisen perustelun perustuvan virheellisiin arviointeihin Irlannin vero-oikeuden nojalla sovellettavasta normaalista verotuksesta, vaan se myös tarkasteli Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämiä väitteitä, jotka koskivat komission tosiseikkoja koskevia, Apple-konsernin toimintaan liittyviä arviointeja, ja hyväksyi ne. Tästä seuraa, että voidakseen tehokkaasti riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset, jotka koskivat ensisijaisen perustelun puutteita ja jotka perustuivat kahteen erilliseen ja toisistaan riippumattomaan perusteiden joukkoon, komission oli esitettävä väitteitä kumpaakin perusteiden joukkoa vastaan. Ensimmäinen valitusperuste rakentuukin juuri tällä tavalla. Sen ensimmäisessä osassa kritisoidaan unionin yleisen tuomioistuimen johtopäätöstä, jonka mukaan komissio oli ensisijaisessa perustelussaan noudattanut poissuljentaan perustuvaa lähestymistapaa; toisessa ja kolmannessa osassa puolestaan kiistetään perusteet, joilla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi edellä mainitut tosiseikkoja koskevat arvioinnit. Vaikka kussakin osassa esitetyt väitteet eivät erikseen tarkasteltuina itsessään riitä valituksenalaisen tuomion kumoamiseen siinäkään tapauksessa, että ne hyväksyttäisiin, niitä ei kuitenkaan tällä perusteella voi todeta tehottomiksi, koska niitä on tarkasteltava osana koko ensimmäisen valitusperusteen kokonaisuutta. Mielestäni Irlannin väite on siten hylättävä.

*2) Asiakysymys*

*i) Ensimmäinen väite: riidanalaisen päätöksen virheellinen tulkinta*

23. Aluksi on hyvä todeta, että komissio ei kiistä poissuljentaan perustuvan lähestymistavan yhteensopimattomuutta TCA 97:n 25 §:n, markkinaehtoperiaatteen ja auktorisoidun OECD:n lähestymistavan kanssa. Komissio väittää kuitenkin, ettei se ole soveltanut tällaista lähestymistapaa. Tämän todettuani pidän tarpeellisena kerrata lyhyesti komission ensisijaisen perustelun keskeiset kohdat. Riidanalaisen päätöksen rakennetta seuraten kyseinen perustelu koostuu neljästä osasta.

24. Kyseisen päätöksen 8.2.2.1 jaksoon sisältyvässä ensimmäisessä osassa komissio esitti kaksi lähtökohtaa, joihin sen myöhempi arviointi perustui. Se totesi yhtäältä, että TCA 97:n 25 §:n soveltaminen edellytti, että ensin oli määritettävä voitonkohdentamismenetelmä, jota kyseisessä säännöksessä ei määritellä, ja toisaalta, että tämän menetelmän oli perustuttava markkinaehtoperiaatteeseen. Unionin yleinen tuomioistuin totesi nimenomaisesti nämä lähtökohdat oikeiksi, ensimmäisen niistä valituksenalaisen tuomion 113 kohdassa ja toisen sen 211 ja 212 kohdassa, eikä niitä ole kiistetty myöskään valituksenalaisesta tuomiosta tehdyssä valituksessa eikä liitännäisasiana nyt tarkasteltavassa asiassa. Vaikka tällaisia väitteitä ei ole esitetty, on joka tapauksessa hyvä täsmentää, että unionin yleisen tuomioistuimen johtopäätökset markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta TCA 97:n 25 §:n yhteydessä ovat täysin linjassa tuomion Fiat Chrysler kanssa, jossa unionin tuomioistuin vahvisti, että komissiolla on oikeus käyttää tätä periaatetta perustana ainoastaan siinä tapauksessa ja siltä osin kuin sen soveltamisesta säädetään kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännössä.[20] Valituksenalaisen tuomion 221 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin yhtäältä nimenomaisesti hylkäsikin komission väitteen, jonka mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdasta jäsenvaltioille seuraa kyseisen periaatteen soveltamista koskeva itsenäinen velvoite. Toisaalta erityisesti kyseisen tuomion 210, 211, 218–220 ja 247 kohdasta käy ilmi, että nyt tarkasteltavassa tapauksessa markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu

[19] Ks. tuomio 27.4.2023, Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro ym. v. komissio (C-549/21 P, EU:C:2023:340, 80 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[20] Ks. erityisesti tuomion Fiat Chrysler 73 ja 74 kohta sekä 96–105 kohta.

Irlannin oikeuden yhtiöiden verotusta koskeviin vero-oikeudellisiin sääntöihin ja se on perusteltavissa komission mainitseman ja unionin yleisen tuomioistuimen vahvistaman viitejärjestelmän sisäisillä seikoilla. Ei myöskään vaikuta siltä, että hallintokäytännössä olisi vahvistettu sellaisia markkinaehtoperiaatteen soveltamismenetelmiä tai -perusteita, joita komissio olisi tosiasiallisesti jättänyt noudattamatta kansallisen verojärjestelmän ulkoisten parametrien ja sääntöjen hyväksi. Sen sijaan valituksenalaisen tuomion 239 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi, 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 olivat osittain päällekkäisiä.[21] Kuten unionin yleinen tuomioistuin erityisesti valituksenalaisen tuomion 433 kohdassa on todennut, Irlanti ei itsekään ole kyennyt riittävästi selittämään, mikä oli tarkka perustelu parametreille, joita ennakkoratkaisuissa käytettiin ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon laskemiseksi.

25. Ensisijaisen perustelunsa toisessa osassa, joka sisältyy riidanalaisen päätöksen 8.2.2.2 jakson a kohtaan, komissio esitti tarkentavia huomioita markkinaehtoperiaatteeseen perustuvasta voitonkohdentamismenetelmästä, jota Irlannin veroviranomaisten olisi sen mukaan pitänyt TCA 97:n 25 §:n nojalla käyttää. Kyseisen päätöksen johdanto-osan 272 kappaleessa komissio totesi, että mainitun pykälän mukaan ulkomaisen yhtiön sivuliikkeelle kohdennettavina voittoina on pidettävä voittoja, ”jotka kyseisen sivuliikkeen oletettaisiin ansaitsevan markkinaehtoisesti erityisesti niiden liiketoimien yhteydessä, joita se suorittaa saman yhtiön muiden osien kanssa, jos se olisi erillinen ja riippumaton, samaa tai samanlaista toimintaa samoissa tai vastaavissa olosuhteissa harjoittava yritys, ottaen huomioon yhtiön sivuliikkeensä tai muiden osiensa kautta suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja ottamat riskit”. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa Irlannin viranomaisten tehtävänä, ennen kuin ne hyväksyivät Applen ehdottaman voitonkohdentamismenetelmän, olisi siis komission mukaan ollut tarkistaa, oliko immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit ja niitä koskevat voitot kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, kuten Apple väitti, ja tätä varten niiden olisi pitänyt vertailla ASI:n ja AOE:n toimipaikkojensa ja irlantilaisten sivuliikkeidensä välityksellä hoitamia tehtäviä, käyttämiä varoja ja ottamia riskejä (johdanto-osan 273 kappale).

26. Ensisijaisen perustelunsa kolmannessa osassa komissio toteutti itse tämän tarkistuksen noudattaen siinä riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 275 kappaleessa esitettyä mallia; tätä varten sen oli tarkasteltava Irlannin ja Applen esittämiä kahta skenaariota, joilla perusteltiin immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentamista Irlannin ulkopuolelle. Näistä skenaarioista ensimmäinen perustui toimipaikkojen ja toinen Apple Inc:n suorittamiin tehtäviin. Niistä ensimmäistä tarkasteltiin riidanalaisen päätöksen 8.2.2.2 jakson b kohdassa (johdanto-osan 276–307 kappale) ja toista sen 8.2.2.2 jakson c kohdassa (johdanto-osan 308–318 kappale). Ensimmäisen skenaarion tarkastelun yhteydessä komissio omaksui poissuljentaan perustuvan lähestymistavan, jonka unionin yleinen tuomioistuin sittemmin hylkäsi. Näin ollen on siis palautettava lyhyesti mieleen kyseisen tarkastelun kaksi erillistä vaihetta. Ensimmäisessä vaiheessa, johdanto-osan 281–293 kappaleessa, komissio tarkasteli toimipaikkojen tilannetta. Se huomautti ensin, että tarkastellulla ajanjaksolla kyseiset toimipaikat olivat olemassa vain ”paperilla”, koska niillä ei tällöin ollut työntekijöitä eikä niitä ollut fyysisesti olemassa Irlannin ulkopuolella ja ainoat henkilöt, jotka olisivat voineet hoitaa niiden tehtävät, olivat niiden hallitusten jäsenet (johdanto-osan 281 kappale). Ainoaan sille kyseisten hallitusten suorittamista toimista esitettyyn näyttöön ei kuitenkaan sisältynyt mitään mainintaa immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyvistä toimenpiteistä eikä minkäänlaisista kustannusjakosopimuksen tekemiseen tai muuttamiseen liittyvistä keskusteluista tai päätöksistä ainakaan ennen vuoden

[21] Auktorisoidun OECD:n lähestymistavan mukaan ensimmäisen vaiheen arvioinnissa pyritään yksilöimään ne varat, toiminnot ja riskit, jotka on kohdennettava yhtiön kiinteälle toimipaikalle.

2014 loppua (johdanto-osan 282–285 kappale). Komissio hylkäsi epämääräisenä ja toteen näyttämättömänä Applen väitteen, jonka mukaan ASI:n ja AOE:n hallitusten tehtäviä oli hoidettu ”lukemattomin eri tavoin”. Se huomautti sitä paitsi, että jos nämä tehtävät olisivat olleet huomattavia, ASI:llä ja AOE:llä olisi katsottu olevan kiinteät toimipaikat Yhdysvalloissa, koska suurin osa niiden hallitusten jäsenistä toimi Yhdysvalloissa (johdanto-osan 287 kappale). Johdanto-osan 288–289 kappaleessa, johon etenkin unionin yleinen tuomioistuin ratkaisussaan nojautuu, komissio vielä täsmensi ensinnäkin, että sen lisäksi, ettei ollut näyttöä siitä, että toimipaikat olisivat hoitaneet immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä tehtäviä, niillä ei myöskään ollut valmiuksia aktiivisesti hoitaa tällaisia tehtäviä, ja toiseksi, että koska kyseisissä toimipaikoissa ei ollut työntekijöitä, mainittuja tehtäviä – ASI:lle ja AOE:lle kustannusjakosopimuksessa kohdennetut tehtävät mukaan luettuina – pystyivät hoitamaan ainoastaan irlantilaiset sivuliikkeet.[22] Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 293 kappaleessa komissio näin ollen totesi johtopäätöksenään, että toimipaikat ”eivät valvoneet tai hallinnoineet eivätkä pystyneet valvomaan tai hallinnoimaan Applen henkisen omaisuuden lisenssejä siten, että niistä olisi johtunut näiden yhtiöiden kirjaamien kaltaisia tuloja”. Tarkastelunsa toisessa vaiheessa komissio otti huomioon irlantilaisten sivuliikkeiden tilanteen osoittaakseen, että tarkastelu, jossa otetaan huomioon ainoastaan kyseisten sivuliikkeiden suorittamat tehtävät, käyttämät varat ja kantamat riskit, olisi johtanut samaan lopputulokseen. Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 296–303 kappaleessa komissio luetteli lisäksi näiden sivuliikkeiden suorittamia tehtäviä, joiden perusteella Irlannin veroviranomaisten olisi komission näkemyksen mukaan pitänyt kieltäytyä lisätarkastusten puuttuessa hyväksymästä Applen perusteetonta väitettä, jonka mukaan immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit ja niitä koskevat voitot oli kokonaisuudessaan kohdennettava Irlannin ulkopuolelle. Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 305 kappaleessa komissio päätteli yhtäältä, että tämä voittojen kohdentaminen ei vastannut sellaista jakoa, jonka irlantilaiset sivuliikkeet olisivat hyväksyneet, jos ne olisivat olleet tavanomaisissa markkinaolosuhteissa toimivia erillisiä ja itsenäisiä yrityksiä, ja toisaalta, että koska toimipaikat eivät hoitaneet mitään tehtäviä ja/tai kun otettiin huomioon irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamat tehtävät, immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi pitänyt kohdentaa mainituille sivuliikkeille verotusta varten.

27. Ensisijaisen perustelunsa neljännessä osassa, joka on 8.2.2.2 jakson c kohdassa, komissio esittää lopuksi yhteenvedon edeltävästä tarkastelustaan ja toteaa, että kun otetaan huomioon menetelmä, jota Irlannin veroviranomaiset ovat käyttäneet immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien ja niitä koskevien voittojen kohdentamiseen, ennakkoratkaisuilla vähennettiin tuntuvasti ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavaa voittoa ja niillä myönnettiin siten kyseisille yhtiöille SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

28. Edellä esitetyn perusteella komission ensisijaisessa perustelussaan noudattamasta lähestymistavasta voidaan päätellä seuraavat seikat. Ensinnäkin se katsoi – TCA 97:n 25 §:n nojalla ja varmistaakseen kyseisen pykälän mukaisesti sen, että ASI:n ja AOE:n verotettavat voitot määritetään markkinaehtoperiaatteen mukaisesti – aiheelliseksi soveltaa oikeudellista arviointiperustetta, jonka mukaan yhtäältä toimipaikkojen ja toisaalta irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamia immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä tehtäviä *vertaillaan* keskenään. Toiseksi se kyseisen kriteerin mukaisesti *tarkasteli erikseen* kunkin mainitun tahon roolia kyseisten lisenssien osalta. Kolmanneksi se tämän tarkastelun lopuksi totesi yhtäältä, että toimipaikat *eivät hoitaneet lainkaan* immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä tehtäviä, ja toisaalta, että irlantilaisilla sivuliikkeillä oli *aktiivinen rooli*, joka perustui siihen, että

[22] Vastaavaa argumentaatiota on esitetty riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 290 ja 323 kappaleessa, kun taas yleisempiä viittauksia toimipaikkojen fyysisen olemassaolon ja työntekijöiden puutteeseen on lukuisissa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan kappaleissa sekä 8.2.2.2 jakson b kohdan otsikossa.

ne vastasivat monista tehtävistä – joista osaa pidettiin ”ratkaisevan tärkeinä” – ja riskeistä, joita kyseisten lisenssien hallinnointiin ja käyttöön liittyi. Neljänneksi toteamus, jonka mukaan toimipaikkojen hoidettavana ei ollut merkityksellisiä tehtäviä, perustuu siihen, ettei Apple esittänyt päinvastaista näyttöä, yhdistettynä toteamukseen, jonka mukaan kyseisillä toimipaikoilla ei ollut tosiasiallisia valmiuksia ottaa tällaisia tehtäviä hoitaakseen. Viidenneksi komission perustelu ei perustu yksinomaan eikä edes pääasiallisesti toteamukseen, jonka mukaan *toimipaikoilla ei ollut työntekijöitä eikä niitä ollut fyysisesti olemassa*, vaikka tällainen toteamus toistuu useita kertoja riidanalaisen päätöksen johdanto-osassa, vaan pikemminkin siihen, etteivät toimipaikat hoitaneet immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä *tehtäviä*.

29. Tästä seuraa, että – toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion riidanalaisissa kohdissa väittänyt – komission päätelmä, jonka mukaan immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit ja niitä koskevat voitot tuli kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille, ei perustunut toteamukseen, jonka mukaan toimipaikoilla ei ollut työntekijöitä eikä niitä ollut fyysisesti olemassa, vaan pikemminkin kahden erillisen toteamuksen väliseen suhteeseen, nimittäin yhtäältä sen, etteivät toimipaikat lainkaan vastanneet tehtävistä eivätkä riskeistä, ja toisaalta sen, miten monia tehtäviä sivuliikkeet hoitivat ja miten keskitettyä tämä oli; nämä kaksi toteamusta komissio asetti rinnakkain soveltaessaan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 272 kappaleessa mainittua oikeudellista arviointiperustetta, joka edellytti nimenomaan vertailua ASI:n ja AOE:n eri osien suorittamien tehtävien, käyttämien varojen ja ottamien riskien välillä.

30. Kaiken edellä esitetyn perusteella katson, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se riidanalaista päätöstä virheellisesti tulkiten katsoi komission omaksuneen ensisijaisessa perustelussaan poissuljentaan perustuvan lähestymistavan. Tämä virhe ei koske ainoastaan johtopäätöksiä, jotka unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 187 ja 188 kohdassa TCA 97:n 25 §:n osalta teki, vaan myös tuomion perusteluja, joilla unionin yleinen tuomioistuin kumosi Irlannin vero-oikeuden mukaista normaalia voittojen verotusta koskeneet komission muut arvioinnit ja joissa oli kyse yhtäältä markkinaehtoperiaatteesta (228 ja 229 kohta) ja toisaalta auktorisoidusta OECD:n lähestymistavasta (243 ja 244 kohta). Unionin yleisen tuomioistuimen päätelmä, jonka mukaan komission riidanalaisessa päätöksessään noudattama menetelmä ei ollut kyseisen periaatteen eikä kyseisen lähestymistavan mukainen, perustuu nimittäin samaan tulkintavirheeseen.

*ii) Toinen väite: menettelyvirhe*

31. Ensimmäisen valitusperusteensa ensimmäisen osan toisessa väitteessä, jossa komissio viittaa 24.10.2013 annettuun tuomioon Land Burgenland v. komissio,[23] komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin teki menettelyvirheen, kun se sivuutti riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 296–303 kappaleeseen sisältyneen irlantilaisten sivuliikkeiden tehtävien tarkastelun sekä komission ensimmäisessä oikeusasteessa esittämät huomautukset, joissa kyseisiä tehtäviä selitettiin tarkemmin.

32. Väitettä ei mielestäni voida hyväksyä. En pidä tarpeellisena pysähtyä tarkastelemaan komission mainitseman ennakkotapauksen vähäistä merkitystä nyt tarkasteltavan asian kannalta; kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, että unionin yleinen tuomioistuin oli jättänyt tarkastelematta perusteluja, joihin oli aivan lyhyesti viitattu kannekirjelmässä ja jotka kantaja oli laveammin esittänyt vasta menettelyn kuluessa. Riittää, kun todetaan, että komissio pitää menettelyvirheenä sitä, että unionin yleinen tuomioistuin on tulkinnut riidanalaista päätöstä

[23] C-214/12 P, C-215/12 P ja C-223/12 P, EU:C:2013:682, 112 kohta.

toisin kuin komissio sitä tulkitsee. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohdassa on muistutettu, unionin yleisellä tuomioistuimella oli paitsi velvollisuus tulkita kyseistä päätöstä myös oikeus poiketa komission oikeudenkäynnin kuluessa esittämästä tulkinnasta, mikäli tämä oli perusteltua. Kun nyt tarkasteltavassa tapauksessa valituksenalaista tuomiota luetaan kokonaisuutena, käy ilmi, että kun unionin yleinen tuomioistuin katsoi komission noudattaneen poissuljentaan perustuvaa lähestymistapaa, se ei jättänyt huomiotta mitään riidanalaisen päätöksen osaa, irlantilaisten sivuliikkeiden suorittamien tehtävien tarkastelu mukaan luettuna, vaan se ainoastaan tulkitsi näiden erillisten osien painoarvoa ja niiden välisiä yhteyksiä kyseisen päätöksen kokonaisuudessa eri tavoin kuin komissio. Näin ollen komission väite on epäitsenäinen ja sekoittuu tulkintavirhettä koskevaan väitteeseen.

*iii) Kolmas väite: ristiriitaiset ja riittämättömät perustelut*

33. Ensimmäisen valitusperusteensa ensimmäisen osan kolmannessa väitteessä komissio katsoo unionin yleisen tuomioistuimen syyllistyneen kahtalaiseen perusteluvirheeseen.

34. Ensinnäkin komissio, joka perustaa väitteensä samoihin seikkoihin, joihin se vetosi edellä tarkastellun menettelyvirhettä koskevan väitteen tueksi, väittää, ettei valituksenalaista tuomiota ole perusteltu riittävästi siltä osin kuin ensisijaisen perustelun todetaan perustuvan poissuljentaan perustuvaan lähestymistapaan, koska tuomiossa ei ole mainittu syitä, joiden vuoksi unionin yleinen tuomioistuin on jättänyt huomiotta komission suorittaman irlantilaisten sivuliikkeiden tehtävien tarkastelun. Tältä osin katson, enimmäkseen tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohdassa jo esitetyistä syistä, että komission moitteet on hylättävä perusteettomina.

35. Toiseksi komissio väittää, että valituksenalaisen tuomion perustelut ovat ristiriitaiset. Tältä osin on välttämätöntä todeta, että on olemassa selvä jännite yhtäältä niiden päätelmien, jotka unionin yleinen tuomioistuin esittää valituksenalaisen tuomion 186, 228 ja 243 kohdassa ja joiden mukaan komissio ei ollut yrittänyt näyttää toteen, että immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentaminen irlantilaisille sivuliikkeille johtui näiden tosiasiallisesti suorittamista tehtävistä, ja toisaalta kyseisen tuomion 283, 284 ja 295 kohdan välillä, joissa unionin yleinen tuomioistuin sen sijaan katsoo, että komissio oli yksilöinyt kyseisten sivuliikkeiden hoitamia tehtäviä, joiden perusteella kyseinen kohdentaminen oli sen mukaan perusteltua. Tätä jännitettä ei voida ASI:n ja AOI:n ehdottamalla tavalla selittää tulkitsemalla valituksenalaista tuomiota niin, että unionin yleisen tuomioistuimen komissioon kohdistama moite ei tosiasiassa olisi koskenut poissuljentaan perustuvaa lähestymistapaa vaan ”sekamuotoista” lähestymistapaa. Kyseinen tulkinta on nimittäin ristiriidassa paitsi kyseisen tuomion selvän sanamuodon kanssa myös sen kanssa, miten ne tuomion eri osat, joihin komission väittämän perustelujen ristiriitaisuuden kohteena olevat kohdat sijoittuvat, ovat yhteydessä toisiinsa. Valituksenalaisen tuomion 225–295 kohta nimittäin sijoittuvat ensisijaisen perustelun tarkasteluun liittyvien kanneperusteiden kolmanteen osaan. Kyseisen tuomion 250 kohdasta näet ilmenee, että kyseisessä osassa esitetyt arvioinnit esitetään ”täydellisyyden vuoksi” (”for the sake of completeness”), koska unionin yleinen tuomioistuin oli jo tarkastelunsa toisen osan lopussa tullut siihen tulokseen, että ensisijainen perustelu perustui ”virheellisiin arviointeihin tässä tapauksessa Irlannin vero-oikeuden nojalla sovellettavasta normaalista verotuksesta”. Toisin sanoen unionin yleisen tuomioistuimen perustelujen kokonaisuudessa valituksenalaisen tuomion 255–295 kohdan luonne on pelkästään täydentävä. Edellä mainittuun 249 kohtaan sisältyvä johtopäätös ei nimittäin vaikuta olevan luonteeltaan tilapäinen eikä edellyttävän kyseisen tuomion 255–295 kohtaan sisältyvää täydentävää arviointia, jonka unionin yleinen tuomioistuin tekee pelkästään kattavuuden vuoksi. Ensimmäisen valitusperusteen ensimmäisen osan kolmas väite, siltä osin kuin se koskee perustelujen ristiriitaisuutta, on näin ollen mielestäni hyväksyttävä.

### *b) Ensimmäisen valitusperusteen ensimmäistä osaa koskeva päätelmä*

36. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy ensimmäisen valitusperusteen ensimmäisen osan.

## *2. Ensimmäisen valitusperusteen toinen osa*

37. Ensimmäisen valitusperusteen toinen osa koskee valituksenalaisen tuomion 251–311 kohtaa, joissa unionin yleinen tuomioistuin tarkastelee komission tekemiä arviointeja tehtävistä Apple-konsernin sisällä: tuomiossa tarkastellaan ensin ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tehtäviä (255–284 kohta), sitten AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen tehtäviä (285–295 kohta) ja lopuksi kyseisten sivuliikkeiden ulkopuolella suoritettavia tehtäviä (296–309 kohta). Komission mielestä unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt virheen pitäessään hiljaisesti Apple Inc:n hoitamia tehtäviä ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavien voittojen määrittämisen kannalta merkityksellisinä. Komissio katsoo, että koska Apple Inc. on ASI:hin ja AOE:hen nähden erillinen yksikkö, tehtävillä, joita se Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyen hoitaa joko emoyhtiönä tai konsernin sisäisten sopimusten perusteella – riippumatta siitä, tapahtuuko tämä koko konsernin vai nimenomaisesti kyseisten yhtiöiden ”hyväksi” vai niiden ”lukuun” – ei ole mitään vaikutusta kysymykseen siitä, pitikö kyseisten yhtiöiden hallussa olleet, alueellisesti rajatut lisenssit kohdentaa verotusta varten irlantilaisille sivuliikkeille vai toimipaikoille. Komissio esittää kaksi erillistä väitettä. Ensimmäinen väite koskee menettelyvirhettä ja perustelujen riittämättömyyttä ja ristiriitaisuutta, toinen SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista, Irlannin oikeuden ottamista huomioon vääristyneellä tavalla ja menettelyvirhettä. ASI ja AOE sekä Irlanti ja Luxemburgin suurherttuakunta, joiden perustelut ovat pitkälti päällekkäiset, esittävät näkemyksenään, että komission väitteet on osaksi jätettävä tutkimatta ja että ne ovat tehottomia ja joka tapauksessa perusteettomia. Tarkastelen väitteitä komissioon verrattuna päinvastaisessa järjestyksessä ja aloitan tarkastelemalla toista väitettä.

### *a) Toinen väite*

38. Komissio esittää ensisijaisesti, että ottaessaan lähtökohdaksi Apple Inc:n tehtävät unionin yleinen tuomioistuin loukkasi erillistä yksikköä koskevaa lähestymistapaa ja markkinaehtoperiaatetta, joihin TCA 97:n 25 § perustuu. Kun otetaan huomioon, että 28.6.2018 annetun tuomion Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (jäljempänä tuomio Andres)[24] mukaan kansallisen oikeuden tulkinta- ja soveltamisvirhe on SEUT 107 artiklan 1 kohdan tulkinta- ja soveltamisvirhe, unionin yleinen tuomioistuin on komission näkemyksen mukaan rikkonut myös kyseistä säännöstä. Tarkemmin sanottuna unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi sen mukaan Irlannin oikeutta oikein todetessaan valituksenalaisen tuomion 248 kohdassa, 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”. Kyseisen tuomion 255–302 kohdassa se kuitenkin sovelsi toista, virheellistä ”oikeudellista arviointiperustetta” verratessaan irlantilaisten sivuliikkeiden suorittamia tehtäviä Apple Inc:n suorittamiin tehtäviin eikä toimipaikkojen suorittamiin tehtäviin. Toissijaisesti komissio väittää, että markkinaehtoperiaatteen ja erillistä yksikköä koskevan lähestymistavan loukkaamisessa on kyse

[24] C-203/16 P, EU:C:2018:505, 77–81 kohta.

kansallisen oikeuden tulkinnasta ilmeisen vääristyneellä tavalla. Komissio väittää myös unionin yleisen tuomioistuimen tehneen menettelyvirheen, kun se tukeutui sellaiseen näyttöön, jota ei voitu ottaa tutkittavaksi.

*1) Tutkittavaksi ottaminen*

39. ASI ja AOI sekä Irlanti ja Luxemburg katsovat, ettei nyt tarkasteltavaa väitettä voida ottaa tutkittavaksi, koska niiden mukaan sillä pyritään riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen toteuttama tosiseikaston ja selvitysaineiston arviointi.

40. Kuten olen jo aiemmin huomauttanut, unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen määrittämään tosiseikastoa eikä periaatteessa tutkimaan selvitysaineistoa, johon unionin yleinen tuomioistuin on tukeutunut tosiseikkojen määrittämisessä, ellei kyse ole tosiseikkojen aineellisesta paikkansapitämättömyydestä tai selvitysaineiston ottamisesta huomioon vääristyneellä tavalla.[25] Unionin tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että kun unionin yleinen tuomioistuin on määrittänyt asian tosiseikaston tai arvioinut sitä, unionin tuomioistuin on SEUT 256 artiklan nojalla toimivaltainen harjoittamaan tämän tosiseikaston oikeudelliseen luonnehdintaan ja sen pohjalta tehtyihin oikeudellisiin päätelmiin kohdistuvaa valvontaa. Unionin tuomioistuimen valvontavalta ulottuu muun muassa kysymykseen siitä, onko todistustaakkaa ja asian selvittämistä koskevia sääntöjä noudatettu, sekä kysymykseen siitä, onko unionin yleinen tuomioistuin soveltanut asianmukaisia oikeudellisia arviointiperusteita arvioidessaan tosiseikkoja ja todisteita.[26] Kuten edellä todettiin, nyt tarkasteltavassa tapauksessa komissio väittää, että ottaessaan huomioon Apple Inc:n tehtävät unionin yleinen tuomioistuin teki virheen, joka rasittaa sen valituksenalaisen tuomion 251–311 kohdassa tekemää tosiseikaston arviointia ja tämän arvioinnin tuloksia niin, että seurauksena on kansallisen oikeuden virheellinen soveltaminen ja SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkominen. Komission väitteet koskevat siis sen parametrin yhteensopivuutta Irlannin oikeuden kanssa, jota unionin yleinen tuomioistuin käytti arvioidessaan tosiseikastoa (unionin yleisen tuomioistuimen soveltama ”oikeudellinen arviointiperuste”), ja tästä aiheutuvia oikeudellisia seurauksia. Tässä tilanteessa on mielestäni selvää, että nyt tarkasteltavalla väitteellä ei kokonaisuutena tarkasteltuna pyritä riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen toteuttamaa tosiseikaston määrittämistä tai selvitysaineiston arviointia. Tämä ei poista sitä mahdollisuutta, että myöhemmin todetaan, että jotkin kriittiset näkemykset, joita komissio on esittänyt unionin yleisen tuomioistuimen suorittaman tosiseikaston arvioinnin yksittäisistä osista, on yksittäin tarkasteltuina jätettävä tutkimatta. Tämä mahdollisuus tutkitaan arvioinnin yhteydessä.

41. ASI ja AOI sekä Irlanti ja Luxemburgin suurherttuakunta väittävät lisäksi, että nyt tarkasteltavaa väitettä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska sen tarkoituksena on riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen Irlannin oikeutta koskevat arvioinnit. Erityisesti Irlanti katsoo, että komissio perustaa väitteensä tuomion Andres virheelliseen tulkintaan, kun se väittää, että kaikki kansallisen oikeuden tulkinta- ja soveltamisvirheet ovat SEUT 107 artiklan 1 kohdan tulkinta- ja soveltamisvirheitä.

42. Muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”silloin, kun valituksen yhteydessä tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämät arvioinnit – jotka valtiontuen alalla ovat tosiseikkoja koskevia arviointeja – unionin tuomioistuin on toimivaltainen

[25] Ks. vastaavasti tuomio 8.6.2023, Severstal ja NLMK v. komissio (C-747/21 P ja C-748/21 P, EU:C:2023:459, 45 ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[26] Ks. tuomio 2.3.2021, komissio v. Italia ym. (C-425/19 P, EU:C:2021:154, 53 kohta).

tutkimaan vain sen, onko kyseinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla. Koska sitä vastoin valitusasiaa käsiteltäessä tapahtuva tarkastelu, jossa tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta unionin oikeuden tietyn säännöksen valossa esittämää oikeudellista luonnehdintaa, on oikeuskysymys, se kuuluu unionin tuomioistuimen toimivaltaan.”[27] Tuomion Andres 79–81 kohdassa, joihin komissio viittaa, unionin tuomioistuin täsmensi, että vaikka unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset kansallisen oikeuden sisällöstä ja soveltamisalasta eivät lähtökohtaisesti ole sellainen asia, josta voitaisiin valittaa, ellei kyseistä oikeutta ole otettu huomioon vääristyneellä tavalla, kyseisen oikeuden sääntöjen luonnehtiminen ”viitejärjestelmäksi” eli se, onko unionin yleinen tuomioistuin määritellyt asiaankuuluvan viitejärjestelmän oikein, sen sijaan on. Tuomiossa Fiat Chrysler unionin tuomioistuin selvensi myös, että kysymys siitä, onko unionin yleinen tuomioistuin tätä määrittelyä tehdessään soveltanut asianmukaisesti markkinaehtoperiaatteen kaltaista oikeudellista arviointiperustetta, on ”laajennuksen nojalla” oikeuskysymys, joka voidaan saattaa unionin tuomioistuimen tutkittavaksi muutoksenhakuvaiheessa.[28]

43. Edellä esitettyjen periaatteiden valossa ja tämänhetkisen oikeuskäytännön perusteella komission esittämä tulkinta tuomiosta Andres vaikuttaa kyseenalaiselta. Kyseisen tulkinnan mekaanisuus johtaa nimittäin siihen, että tuomiossa Fiat Chrysler vahvistettu ero katoaa: kyseisessä tuomiossa erotetaan toisistaan yhtäältä unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset, jotka on esitetty kansallisen oikeuden *sisällön ja soveltamisalan* täsmentämiseksi ja kyseisen oikeuden *soveltamiseksi* tarkasteltavassa yksittäistapauksessa, ja toisaalta toteamukset, jotka koskevat kyseistä oikeutta, josta viitejärjestelmän oikea määrittely SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamista varten riippuu, toisin sanoen niiden kansallisen oikeuden säännösten tunnistamista, jotka kuuluvat kyseiseen viitejärjestelmään.[29]

44. Tosiasiassa asianosaisten välinen näkemysero nostaa esiin hienosyisen kysymyksen siitä, missä tosiseikaston määrittämisen ja niiden oikeudellisen luonnehtimisen välinen raja kulkee, kun kyse on kansallista oikeutta koskevista unionin yleisen tuomioistuimen arvioinneista valtiontukiasioissa. Kuten tunnettua, viimeksi mainitussa on kyse aiemmin määritettyjen, asiaan kuuluvien tosiseikkojen sijoittamisesta tiettyyn oikeudelliseen ”lokeroon” tai tietyn oikeudellisen käsitteen piiriin, minkä perusteella tarkasteltavaan tapaukseen sovellettavat oikeussäännöt tunnistetaan. Koska kyse on ennen kaikkea kognitiivisesta prosessista, se eroaa pelkästä tosiseikkojen määrittämisestä; ja kun otetaan huomioon sen ensisijainen merkitys oikeudellisessa perustelutoiminnassa, se on – kuten edellä jo todettiin – voitava saattaa uudelleen tarkasteltavaksi muutoksenhakuvaiheessa. Jos siis ajatellaan, että virhe, joka koskee kansallisen oikeuden säännöksen merkityksen ja soveltamisalan tai sen soveltamisen määrittelyä ja johon vedotaan muutoksenhakuvaiheessa, on omiaan vaikuttamaan siihen, katsotaanko tosiseikaston liittyvän SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun valikoivan edun käsitteeseen (sillä perusteella, että tällainen virhe vaikuttaa viitejärjestelmän määrittämiseen tai soveltamiseen), se olisi mielestäni voitava saattaa unionin tuomioistuimen valvonnan alaiseksi virheenä, joka koskee kansallisen oikeuden oikeudellista luonnehdintaa unionin oikeussäännön perusteella.[30]

[27] Ks. tuomio Andres, 78 kohta.

[28] Tuomio Fiat Chrysler, 85 kohta.

[29] Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan viitejärjestelmän määrittämisen on perustuttava kyseisen jäsenvaltion ”kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun” (ks. tuomio Fiat Chrysler, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[30] Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus komissio v. Luxemburg ym. (C-457/21 P, EU:C:2023:466, 88 kohta).

45. Unionin tuomioistuimen on kuitenkin vielä selvennettävä tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohdassa esitettyjen periaatteiden tosiasiallista soveltamisalaa, ja raja niiden kansallista oikeutta koskeviin unionin yleisen tuomioistuimen arviointeihin kohdistuvien moitteiden välillä, jotka voidaan saattaa unionin tuomioistuimen tutkittaviksi muutoksenhaun yhteydessä, ja niiden, joita ei voida, on yhä häilyvä.

46. Tähän mennessä esitetyt seikat eivät kuitenkaan nähdäkseni vaikuta siihen, voidaanko komission nyt tarkasteltavan väitteen yhteydessä esittämät näkökohdat ottaa tutkittaviksi. Yhtäältä komissio nimittäin hyväksyy varauksetta sen oikeudellisen arviointiperusteen, jonka unionin yleinen tuomioistuin komission mukaan katsoi Irlannin oikeuden nojalla soveltuvan nyt tarkasteltavaan asiaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun olemassaoloa arvioitaessa. Toisaalta, vaikka komissio väittääkin, että kansallista oikeutta on sovellettu nyt tarkasteltavan tapauksen olosuhteisiin virheellisesti, se väittää näin ainoastaan siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin komission mielestä tosiasiallisesti sovelsi muuta oikeudellista arviointiperustetta kuin sitä, joka oli asianmukaisesti määritetty. Mielestäni komission esittämä moite näyttää siten sijoittuvan siihen joukkoon, joka tuomion Fiat Chrysler 85 kohdan mukaan voidaan unionin tuomioistuimen mukaan ottaa laajennuksen nojalla tutkittavaksi sillä perusteella, että tällaisilla moitteilla pyritään viime kädessä kyseenalaistamaan viitejärjestelmän valinta valikoivan edun olemassaoloa koskevan arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa.

47. Joka tapauksessa, toisin kuin ASI ja AOI sekä Irlanti väittävät, komissio vetoaa nimenomaisesti myös Irlannin oikeuden tulkitsemiseen vääristyneellä tavalla, mistä täytyy välttämättä seurata, että unionin tuomioistuin arvioi komission väitteiden asiasisältöä vähintäänkin selvittääkseen, onko tällaisesta vääristyneellä tavalla tehdystä tulkinnasta riittävästi näyttöä.

48. Edellä esitetyn perusteella myös ne tutkimatta jättämistä koskevat väitteet, joita Irlanti, ASI ja AOI ovat esittäneet ja jotka koskevat komission väitettyjä Irlannin oikeutta koskeviin arviointeihin kohdistuvia moitteita, on mielestäni hylättävä.

*2) Asiakysymys*

*i) Tutkimatta jätettävän näytön huomioon ottaminen*

49. Mielestäni on tarpeen tarkastella ensin väitettä, joka koskee väitettyä menettelyvirhettä, jossa on kyse sellaisten todisteiden huomioon ottamisesta, joita ei olisi saanut ottaa huomioon, koska se vaikuttaa unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun perustana olleen näytön pätevyyteen. Komissio väittää, ettei valituksenalaisen tuomion 301 kohdassa mainittuja todisteita voitu ottaa tutkittavaksi. Kyseisistä todisteista kävi unionin yleisen tuomioistuimen mukaan ilmi, että Apple-konsernin johtajat neuvottelivat sopimukset kolmansien valmistajien (Original Equipment Manufacturers eli alkuperäiset laitteiden valmistajat, jäljempänä OEM), jotka valmistavat suuren osan ASI:n myymistä tuotteista, ja teleoperaattorien kaltaisten asiakkaiden kanssa ja että Apple Inc. ja ASI allekirjoittivat ne johtajiensa välityksellä joko suoraan tai valtuutuksen nojalla. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei voinut ottaa huomioon näitä todisteita, jotka koostuvat yhtäältä useista Apple Inc:n johtajien välisistä, yhteydenpitoa OEM:n ja teleoperaattorien kanssa koskevista sähköpostikeskusteluista ja toisaalta neljästä ASI:n Apple Inc:n johtajille antamasta valtuutuksesta (jäljempänä OEM:n ja teleoperaattorien kanssa

allekirjoitettavia sopimuksia koskevat valtuutukset),[31] koska niitä ei ollut toimitettu hallinnollisen menettelyn kuluessa; lisäksi mainituista valtuutuksista kolme oli toimitettu unionin yleiseen tuomioistuimeen liian myöhäisessä vaiheessa, vasta vastineen yhteydessä. ASI ja AOI eivät kiistä sitä, että kyseiset todisteet esitettiin ensimmäistä kertaa vasta unionin yleisessä tuomioistuimessa. Ne väittävät kuitenkin, että komissio oli tietoinen Yhdysvaltoihin sijoittautuneiden ASI:n ja AOE:n johtajien toiminnasta sekä edellä mainittujen valtuutusten olemassaolosta ja merkityksestä ja että komissio olisi voinut saada haltuunsa kaikki asiaankuuluvat todisteet, jos se olisi suorittanut asianmukaisen tutkinnan.

50. Tältä osin muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuinten on arvioitava valtiontukipäätöksen lainmukaisuutta niiden tietojen perusteella, joita komissiolla saattoi olla käytettävissään päätöstä tehdessään.[32] Unionin tuomioistuin täsmensi tätä 20.9.2017 antamassaan tuomiossa komissio v. Frucona Košice[33] toteamalla, että niihin tietoihin, jotka komissiolla ”saattoi olla käytettävissään”, sisältyvät tiedot, jotka näyttivät suoritettavan arvioinnin kannalta merkityksellisiltä ja jotka komissio olisi voinut pyytää toimitettaviksi hallinnollisen menettelyn kuluessa.[34] Nyt tarkasteltavassa tapauksessa tarkastelen ensinnäkin yhteydenpitoa OEM:n ja teleoperaattoreiden kanssa koskeneita Apple Inc:n johtajien välisiä sähköpostikeskusteluja ja totean, että unionin yleisen tuomioistuimen oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että kyseisissä keskusteluissa selostetaan lähes yksinomaan vain toimenpiteitä, joita Apple Inc:n työntekijät ovat kustannusjakosopimuksen yhteydessä suorittaneet, eikä niihin sisälly minkäänlaista hiljaista tai nimenomaista viittausta ASI:hin. Kyse on näin ollen asiakirjoista, joiden komissio ei katsonut liittyvän hallinnollisen menettelyn kohteena olleeseen asiaan, koska ne koskivat ASI:stä erillisen yksikön toimintaa ja konsernin sisäisiä suhteita, jotka eivät liittyneet ennakkoratkaisujen aiheeseen. Vaikka oletettaisiin, että komissio olisi voinut otaksua näiden todisteiden olevan olemassa, mielestäni ei näin ollen voida katsoa, että komission olisi pitänyt pyytää niiden esittämistä hallinnollisessa menettelyssä. Sen sijaan olisi ollut Applen velvollisuus – etenkin komission omaksuman kannan seurauksena – esittää kaikki käytettävissään olevat todisteet sen osoittamiseksi, että todellisuudessa kyseiset neuvottelut käytiin ASI:n toimipaikkojen eikä koko Apple-konsernin lukuun. Toiseksi tarkastelen OEM:n ja teleoperaattorien kanssa allekirjoitettavia sopimuksia koskevia valtuutuksia. Niistä huomautan ensinnäkin, että on riidatonta, että ne muodostavat pääasiallisen elleivät jopa ainoan todistusaineiston, johon unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 301 kohdassa tukeutuu. Lisäksi on riidatonta, että kattava luettelo ASI:n ja AOE:n johtajien antamista valtuutuksista toimitettiin ainoastaan näiden kahden yhtiön ensimmäisessä oikeusasteessa nostaman kanteen liitteenä ja että näistä valtuutuksista kolme toimitettiin nähtäväksi vasta vastinevaiheessa; komission mukaan neljättä valtuutusta ei koskaan toimitettu, eivätkä ASI ja AOI ole kiistäneet tätä.[35] Riidatonta on sekin, että hallinnollisessa menettelyssä esitetyissä ASI:n ja AOE:n hallitusten kokousten pöytäkirjoissa (jäljempänä komission tarkastelemat pöytäkirjat) ei mainittu OEM:ien kanssa tehtävien sopimusten allekirjoittamista koskevia valtuutuksia vaan ainoastaan teleoperaattorien kanssa tehtävien sopimusten allekirjoittamista koskeva valtuutus, jota kuitenkaan, kuten edellä jo todettiin, ei koskaan esitetty. Komission tietoon hallinnollisessa menettelyssä saatetuista seikoista totean, että 7.9.2015 päivätyissä Applen huomautuksissa, jotka on toimitettu ASI:n ja AOE:n unionin yleisessä tuomioistuimessa nostaman kanteen liitteenä,

[31] Asiakirja-aineistosta ilmenee, että kyse on muun muassa Apple Inc:n toimitusjohtajalle (CEO) ja yksikön johtajalle (vice president) annetuista valtuutuksista.

[32] Ks. tuomio 22.9.2010, komissio v. Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, 71 kohta; jäljempänä tuomio komissio v. Frucona Košice.

[34] Ks. myös tuomio 29.6.2023, TUIfly v. komissio (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 47 kohta).

[35] ASI ja AOI väittävät vain, että ne toimittivat komissiolle 27.7.2011 pidetyn ASI:n hallituksen kokouksen pöytäkirjan, jossa kyseinen valtuutus mainitaan, mutta ne eivät ota kantaa komission väitteeseen, jonka mukaan kyseistä valtuutusta itsessään ei koskaan toimitettu. Pöytäkirjan mukaan valtuutus oli kyseisen pöytäkirjan liitteenä.

mainitaan sellaisen järjestelmän olemassaolo, joka koskee ASI:n ja AOE:n hallitusten muun muassa OEM:ien ja teleoperaattorien kanssa käytäviä neuvotteluja ja niiden kanssa tehtävien sopimusten allekirjoittamista varten antamia valtuutuksia. Nämä huomautukset ovat kuitenkin luonteeltaan epämääräisiä ja täsmentämättömiä.[36] Tässä tilanteessa katson, ettei komissiota voida moittia siitä, ettei se hankkinut kyseisiä valtuutuksia hallinnollisen menettelyn yhteydessä, etenkään kun otetaan huomioon, että se oli joka tapauksessa pyytänyt tarkasteltavakseen kaikki ASI:n ja AOE:n hallitusten kokousten pöytäkirjat tarkastellulta ajanjaksolta eikä niitä tarkasteltuaan ollut löytänyt käytännössä mitään mainintaa kyseisistä valtuutuksista. Mielestäni Applen, joka pyrki tukemaan valtuutuksilla omaa näkemystään tapauksen tosiseikoista, olisi sen sijaan pitänyt esittää ne mahdollisimman varhaisessa vaiheessa eikä jättää tätä viimeiseen mahdolliseen hetkeen unionin yleisessä tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä.

51. Komission perustelut, jotka koskevat tutkimatta jätettävien todisteiden huomioon ottamiseen perustuvaa menettelyvirhettä, on näin ollen mielestäni hyväksyttävä.

*ii) Irlannin oikeuden mukaan sovellettava oikeudellinen arviointiperuste*

52. Komissio katsoo, että unionin yleinen tuomioistuin määritti valituksenalaisen tuomion 248 kohdassa aivan oikein oikeudellisen arviointiperusteen, jota ulkomaisen yrityksen verotettavien voittojen määrittämiseen on Irlannin oikeuden mukaan sovellettava ja jonka mukaan huomioon on otettava ”varojen, toimintojen ja riskien jako sivuliikkeen ja tämän yhtiön muiden osien välillä”. Irlanti sen sijaan katsoo, että TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta merkityksellisen arvioinnin on – kuten unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 227 kohdassa ja vahvisti sitten monissa muissakin kyseisen tuomion kohdissa – koskettava ulkomaisen yhtiön irlantilaisten sivuliikkeiden ”todellisia toimintoja” ja niiden ”markkina-arvoa”. ASI ja AOI puolestaan väittävät unionin yleisen tuomioistuimen todenneen valituksenalaisen tuomion 182–186 kohdassa, että Irlannin oikeuden mukaan immateriaalioikeuksista saadut voitot voidaan kohdentaa ulkomaisen yhtiön irlantilaiselle sivuliikkeelle vain, jos kyseisellä sivuliikkeellä on määräysvaltaa voitot tuottaneisiin immateriaalioikeuksiin. Irlannin tavoin myös ASI ja AOI katsovat, että toimipaikkojen hoitamilla tehtävillä ei ole TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta mitään merkitystä. Sekä Irlanti että ASI ja AOI väittävät lähinnä, että valituksenalaisen tuomion 248 kohta, johon komissio tukeutuu, koskee auktorisoidun OECD:n lähestymistavan eikä TCA 97:n 25 §:n soveltamista ja että erityisesti kyseisen tuomion 242 kohdasta joka tapauksessa ilmenee, ettei kyseinen lähestymistapa tue vertailevaa arviointia, johon komissio perustaa näkemyksensä mutta joka on niiden mukaan Irlannin oikeuden vastainen.

53. Edellä esitetyn asianosaisten keskeisiä väitteitä koskevan tiivistelmän perusteella voidaan esittää kaksi alustavaa huomiota. Ensimmäinen näistä on se, että kaikissa edellä esitetyissä näkemyksissä katsotaan, että TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta siitä ulkomaisesta yhtiöstä, jonka Irlannissa verotettavaan voittoon arviointi kohdistuu, erillisen, joskin siihen liittyvän yksikön, tässä tapauksessa Apple Inc:n, hoitamilla tehtävillä ei ole tässä yhteydessä merkitystä. Sellainen voittojen kohdentamisperuste, jota Irlanti sekä ASI ja AOI ovat puoltaneet ja jossa

[36] Kyseisissä 14.4.2015 päivätyissä huomautuksissa, joihin myös ASI ja AOI ovat viitanneet, ainoastaan todetaan, että Cupertinossa olleet johtajat määrittivät keskitetysti OEM:ien ja teleoperaattorien kanssa tehtyjen sopimusten ehdot ja että ennen vuotta 2013 Yhdysvalloissa olleet johtajat allekirjoittivat kyseiset sopimukset ASI:n puolesta valtuutusten perusteella. Niissä täsmennetään myös, että sen jälkeen, kun sopimukset oli allekirjoitettu, ASI:n irlantilainen sivuliike pani ne täytäntöön tekemällä ostotilauksia. Vastaavasti 29.1.2016 päivätyissä Irlannin huomautuksissa ainoastaan todetaan, että ASI:n johtajat allekirjoittivat ja panivat täytäntöön OEM:ien kanssa tehdyt sopimukset. ASI ja AOE esittivät unionin yleisessä tuomioistuimessa asiakirjan, jossa ne selittivät OEM:ien kanssa tehtyjen sopimusten neuvottelussa ja yhteisessä allekirjoittamisessa (Apple Inc. ja ASI) noudatettuja menettelytapoja. Ne esittivät myös yhden näistä sopimuksista, jonka oli ASI:n osalta allekirjoittanut eräs Apple Inc:n työntekijä, joka toimi kyseisellä tilikaudella ASI:n johtajana.

otetaan huomioon yksinomaan ne tehtävät, joita irlantilaiset sivuliikkeet ovat tosiasiassa hoitaneet, johtaa nimittäin välttämättä ja täysin loogisesti siihen, että Apple Inc:n hoitamat tehtävät jäävät kyseisen pykälän soveltamisen kannalta merkityksellisen arvioinnin ulkopuolelle. Toinen huomio on se, ettei valituksenalainen tuomio ole selkeä siltä osin kuin kyse on TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta ratkaisevan voitonkohdentamismenetelmän määrittelystä. Kyse on kuitenkin SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla tehtävän arvioinnin kannalta ratkaisevan tärkeästä seikasta, koska se vaikuttaa Irlannin oikeuden mukaisen ”normaalin” verotuksen määrittelyyn, jonka perusteella SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun olemassaolo on arvioitava. Asianosaiset, jotka käyttävät perusteluna useita valituksenalaisen tuomion kohtia, ovat esittäneet kolme perustetta ulkomaisen yhtiön irlantilaisen sivuliikkeen voittojen kohdentamiseksi: ensimmäinen edellyttää näyttöä siitä, että sivuliikkeellä on määräysvaltaa siihen omaisuuteen, josta kohdennettavat voitot saadaan (”määräysvaltaperuste”, valituksenalaisen tuomion 182–185 kohta), toinen perustuu sivuliikkeen todellisiin toimintoihin ja niiden markkina-arvon arviointiin (”todellisia toimintoja koskeva peruste”, lähinnä valituksenalaisen tuomion 179, 218–219 ja 227 kohta) ja kolmannessa on kyse varojen, toimintojen ja riskien jaosta sivuliikkeen ja yhtiön muiden osien välillä (”toimintojen jakoa yhtiön sisällä koskeva peruste”, valituksenalaisen tuomion 240, 242 ja 248 kohta).

54. Tässä tilanteessa on mahdollisuuksien mukaan pyrittävä tätä seikkaa koskevaan valituksenalaisen tuomion johdonmukaiseen tulkintaan lähtien liikkeelle siitä kyseisen tuomion riidattomasta lähtökohdasta, jonka mukaan ulkomaisen yhtiön Irlannissa verotettavan tulon määrittämiseksi on suoritettava ”toimintoarviointi”, jossa määritetään kyseisen yhtiön irlantilaisen sivuliikkeen suorittamat toiminnot, käyttämät varat ja kantamat riskit. Tällaista arviointia edellyttävät niin TCA 97:n 25 §, markkinaehtoperiaate kuin auktorisoitu OECD:n lähestymistapakin.[37] Asianosaisten vastakkaiset kannat eroavat toisistaan siinä, mikä on kyseisen arvioinnin *kohde* nyt tarkasteltavassa tapauksessa.

55. Näkemykseni mukaan valituksenalaisen tuomion johdonmukainen tulkinta ei salli näkemystä, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin olisi katsonut, että Irlannin oikeuden mukaan asiaan oli sovellettava *yksinomaan* ulkomaisten yhtiöiden irlantilaisten sivuliikkeiden toimintoihin keskittyvää arviointiperustetta. Kuten valituksenalaisen tuomion 177 kohdassa todetaan, TCA 97:n 25 § kylläkin ”koskee ainoastaan voittoja toiminnoista, jotka irlantilaiset sivuliikkeet ovat itse suorittaneet, eikä toiminnoista, jotka kyseessä olevan ulkomaisen yhtiön muut osat ovat suorittaneet”. Komissio on kuitenkin oikeassa katsoessaan, että tällä toteamuksella viitataan käytännössä vain vero-oikeudelliseen alueperiaatteeseen eikä se itsessään tarkoita sellaista TCA 97:n 25 §:n mukaisen voitonkohdentamismenetelmän – saati voitot tuottaneen omaisuuden kohdentamismenetelmän – tulkintaa, joka merkitsisi, ettei ulkomaisen yhtiön muiden osien suorittamia tehtäviä voida ottaa huomioon. Tältä osin olen komission kanssa yhtä mieltä siitä, että tällaista rajausta ei ole nähtävissä missään valituksenalaisen tuomion kohdassa. Toisin kuin Irlanti sekä ASI ja AOI väittävät, sitä ei etenkään voida johtaa kyseisen tuomion 179–184 kohdasta, jossa unionin yleinen tuomioistuin viittaa High Courtin (ylempi piirituomioistuin, Irlanti) tuomioon asiassa S. Murphy (Inspector of Taxes) v Dataproducts (Dub.) Ltd.[38] Kyseisessä tuomiossa High Court nimittäin arvioi laajasti Dataproducts-yhtiön, jonka kotipaikka oli Alankomaissa, irlantilaisen sivuliikkeen suorittamia tehtäviä ja sen johtajien Irlannin ulkopuolella suorittamia tehtäviä sekä vertaili kyseisiä tehtäviä ja kyseisten yhtiöiden eri osiensa kautta kantamia riskejä, minkä jälkeen se totesi, että kyseessä ollut omaisuus – sveitsiläinen tili, jonka tuotot olivat osittain irlantilaisen sivuliikkeen käytettävissä – ei ollut

[37] Siirtohinnoitteluohjeiden 1.42 kohdassa täsmennetään, että toimintoarvioinnin tavoitteena on yksilöidä liiketoimeen osallistuvien osapuolten taloudellisesti merkitykselliset toiminnot ja vastuut, niiden käyttämät varat ja niiden kantamat riskit sekä vertailla niitä.

[38] [1988] I.R. 10 note 4507 (jäljempänä tuomio Dataproducts).

kyseisen sivuliikkeen vaan Dataproductsin hollantilaisen päätoimipaikan määräysvallassa eivätkä riidanalaiset määrät siten voineet olla Irlannissa verotettavia tuloja. Kyseinen tuomio kuvaa siis pikemminkin sellaista voitonkohdentamismenetelmää, jollaista komissio on puoltanut.

56. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin yhtäältä nimenomaisesti myönsi valituksenalaisen tuomion 240 kohdassa, että määritettäessä TCA 97:n 25 §:n soveltamista varten sitä, mitä tehtäviä ulkomaisen yhtiön irlantilainen sivuliike todellisuudessa hoitaa, oli otettava huomioon ”varojen, toimintojen ja riskien jako sivuliikkeen ja tämän yhtiön muiden osien välillä”. Toisaalta se totesi kyseisen tuomion 242 kohdassa, että arviointi, jonka tarkoituksena oli yksilöidä varat, toiminnot ja riskit, jotka oli kohdennettava yhtiön kiinteälle toimipaikalle sen tosiasiallisesti harjoittaman toiminnan perusteella, ei voinut olla ”abstrakti eikä siinä [pitänyt] sivuuttaa toimintoja, jotka hoidetaan yhtiössä kokonaisuudessaan”.

57. On toisaalta todettava, että TCA 97:n 25 §:n sanamuotokin puoltaa tällaista tulkintaa, kun siinä edellytetään, että on yksilöitävä liikevoitot, jotka on saatu ”suoraan tai välillisesti” sivuliikkeestä taikka ”sivuliikkeen käyttämästä, omistamasta tai hallussa pitämästä tai sitä varten – – käytetystä, omistetusta tai hallussa pidetystä” omaisuudesta tai oikeuksista. Vaikuttaa siis mahdottomalta toteuttaa tällainen toimenpide, joka edellyttää muun muassa asianomaisen yhtiön varojen taloudellisen omistajuuden määrittämistä, ottamatta huomioon ja vertaamatta toimintoja, joita yhtiön eri osat kyseiseen omaisuuteen liittyen suorittavat. Tällaisen vertailun avulla voidaan varmistaa, vastaako ulkomaisen yhtiön sisäinen voittojen kohdentaminen, jonka veroviranomaiset ovat hyväksyneet Irlannissa verotettavan tulon määräytymisperusteeksi, tehtävien, omaisuuden ja riskien tosiasiallista jakoa yhtiön eri osien kesken.

58. Edellä esitetyn perusteella katson, että komissio tulkitsee valituksenalaista tuomiota oikein väittäessään, että se ulkomaisen yhtiön voitonmäärittämisperuste, jota unionin yleinen tuomioistuin on katsonut TCA 97:n 25 §:n nojalla sovellettavan, edellyttää varojen, toimintojen ja riskien jakaantumisen huomioon ottamista sivuliikkeen ja yhtiön muiden osien välillä ja sulkee pois erillisten yksiköiden roolin huomioon ottamisen.

59. Lisäksi nyt tarkasteltavassa tapauksessa tarve rajata arviointi toimipaikkojen ja irlantilaisten sivuliikkeiden välisiin suhteisiin johtuu lisäksi siitä valinnasta, jonka Apple Inc. on liiketoiminnallisen riippumattomuutensa nojalla tehnyt ja jonka mukaan se siirsi kustannusjakosopimuksella osan voitoistaan ASI:lle ja AOE:lle. Kyse on siis kyseisten voittojen jakamisesta näiden yhtiöiden eri haaroille, joihin nähden Apple Inc. on ulkopuolinen. Kuten komissio on aivan oikein korostanut, toisenlaisen perusteen soveltamisesta seuraisi, ettei arvioinnissa huomioitaisi kyseisen sopimuksen realiteetteja ja Apple-konsernin verotuksellista rakennetta – seikkoja, joita Irlannin veroviranomaiset eivät voi jättää huomiotta konsernin ehdottaman, ASI:n ja AOE:n verotettavan voiton määrittämistä koskevan menetelmän kokonaisvaltaisessa arvioinnissa. Muussa tapauksessa tultaisiin paradoksaaliseen tulokseen, jonka mukaan Apple Inc:n Yhdysvaltojen ulkopuolelle laillisesti siirtämä omaisuus ja siihen liittyvät tuotot palaisivat (toki vain virtuaalisesti) Irlannissa maksettavaa veroa määritettäessä Yhdysvaltoihin, mikä pienentäisi konsernin verotaakkaa entisestään.

*iii) Apple Inc:n tehtävien huomioon ottaminen unionin yleisessä tuomioistuimessa*

60. Tässä vaiheessa on tarkistettava, perustiko unionin yleinen tuomioistuin tosiasiallisesti näkemyksensä Apple Inc:n suorittamiin, Apple Inc:n immateriaalioikeuksia koskeviin tehtäviin, kuten komissio väittää, vai tarkastellaanko komission perusteluissa valituksenalaisen tuomion perusteita tältä osin vääristyneellä tavalla, kuten Irlanti sekä ASI ja AOI väittävät.

61. Ensinnäkin komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin viittasi valituksenalaisen tuomion 259–267 kohdassa ja 288 kohdassa Apple Inc:n hoitamiin tehtäviin, kun se tarkasteli niissä riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 289–295 kappaletta, joissa irlantilaisten sivuliikkeiden todettiin hoitaneen laadunvalvontaan, t&k-infrastruktuurien hallinnointiin ja liiketoimintariskien hallinnointiin liittyviä tehtäviä. Tältä osin huomautan, että unionin yleinen tuomioistuin viittasi valituksenalaisen tuomion 260–267 kohdassa yleisesti niiden tehtävien ja riskien kokonaisuuteen, jotka lueteltiin kustannusjakosopimuksen liitteessä B ja jotka liittyivät kyseisen sopimuksen kohteena olleisiin aineettomiin hyödykkeisiin[39] ”eli kaikki[in] Apple-konsernin immateriaalioikeuksi[in]” (261 kohta) ja joita ASI:llä ja AOE:llä oli kyseisen sopimuksen nojalla oikeus suorittaa tai joita ne saattoivat joutua kantamaan. Valituksenalaisen tuomion 263 ja 264 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi, ettei komissio ollut esittänyt minkäänlaista näyttöä osoittaakseen, että ASI ja AOE olisivat tosiasiallisesti suorittaneet näitä toimintoja, eikä varsinkaan, että niiden irlantilaiset sivuliikkeet olisivat suorittaneet niitä tai että kyseisten sivuliikkeiden työntekijät olisivat tosiasiallisesti hallinnoineet näitä riskejä. Kyseisen tuomion 266 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin esitti, ettei komissio ollut pyrkinyt osoittamaan, että ”irlantilaisten sivuliikkeiden hallintoelimet tosiasiallisesti vastasivat kaikkien Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyvien toimintojen ja riskien, jotka on lueteltu kustannusjakosopimuksen liitteessä B, aktiivisesta päivittäisestä hallinnoinnista”. Kuten komissio on aivan oikein todennut, valituksenalaisen tuomion 261 ja 262 kohdassa luetellut toiminnot ja riskit kuuluvat monikansallisessa yhtiössä tavallisesti konsernin holdingyhtiölle. Sitä paitsi nyt tarkasteltavassa tapauksessa, kuten unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 267 kohdassa korostanut, ”kyse on Apple-konsernin liiketoimintamallin kaikista ydintoiminnoista, jotka keskittyvät teknologiatuotteiden kehittämiseen” sekä ”tähän liiketoimintamalliin liittyvi[stä] keskeisi[stä] riskei[stä]”. Riidanalaisen päätöksen lisäksi unionin yleisen tuomioistuimen tarkasteltavana olleesta asiakirja-aineistosta käy niin ikään ilmi, että niin komissio kuin Irlanti, ASI ja AOE:kin olivat yhtä mieltä siitä, että kyseisistä tehtävistä ja kyseisistä riskeistä, jotka *liittyivät koko Apple-konsernin immateriaalioikeuksien kokonaisuuteen sekä sen kehittämiseen ja hallinnointiin*, vastasi valtaosin Apple Inc. konsernin holdingyhtiönä tai kustannusjakosopimuksen perusteella, ja tämä oli keskittänyt ne Cupertinoon. Näin ollen komissiolla on perusteet väittää, että edellä mainituissa valituksenalaisen tuomion kohdissa unionin yleinen tuomioistuin sisällytti tosiseikaston arviointiinsa tehtäviä ja riskejä, joista vastasi Apple Inc.

62. Toiseksi komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin viittasi valituksenalaisen tuomion 268–295 kohdassa virheellisesti Apple Inc:n toimintoihin. Kyseisissä kohdissa unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli toimintoja ja tehtäviä, jotka on riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 296–300 kappaleessa lueteltu ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen tosiasiallisesti hoitamina toimintoina, ja totesi, etteivät kyseiset toiminnot ja tehtävät erikseen tai yhdessä arvioituina

[39] Kustannusjakosopimuksen, sellaisena kuin se oli muutettuna vuonna 2009, liitteeseen B sisältyi kaksi taulukkoa, jotka koskivat sopimuksen kohteena oleviin aineettomiin hyödykkeisiin liittyviä toimintoja ja niihin liittyviä riskejä. Kukin näistä toiminnoista ja riskeistä oli yhdistetty x:llä Apple Inc:hen (joka on yksilöity nimellä ”Apple”) ja yhdessä ASI:hin ja AOE:hen (jotka on yksilöity yhdessä nimellä ”International Participants”), lukuun ottamatta immateriaalioikeuksien rekisteröintiä ja suojaa, jotka oli yhdistetty yksinomaan Apple Inc:hen (ks. valituksenalaisen tuomion 260 kohta).

oikeuttaneet kohdentamaan immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä tälle sivuliikkeelle. Unionin yleisen tuomioistuimen tarkastelemiin toimintoihin ja tehtäviin sisältyivät laadunvalvonta, erilaiset t&k-toiminnot sekä paikallisten markkinointikustannusten hallinnointi.

63. Tältä osin huomautan, että laadunvalvonta kuului niihin kustannusjakosopimuksessa lueteltuihin tehtäviin, joka oli yhdistetty sekä Apple Inc:hen että ASI:hin ja AOE:hen. Tässä tilanteessa on välttämätöntä todeta, että kun unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 269 kohdassa viittaa ASI:n ja AOE:n väitteeseen, jonka mukaan ”maailmanlaajuisesti tuhannet ihmiset työskentelivät laadunvalvontatehtävissä, kun taas Irlannissa vain yksi henkilö oli palkattu tähän tehtävään”, se viittaa kyseisistä yhtiöistä erillisten yhteisöjen harjoittamaan toimintaan ja erityisesti Apple Inc:n harjoittamaan toimintaan.[40] Sama tilanne on mielestäni valituksenalaisen tuomion 274 kohdassa, jossa unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että se, että ASI:n sivuliikkeelle on aiheutunut paikallisia markkinointikustannuksia, ”ei merkitse sitä, että tämä sivuliike olisi vastuussa markkinointistrategiasta sinänsä”. Markkinointipalvelusopimuksen perusteella tämän strategian laatiminen on nimittäin Apple Inc:n tehtävä.

64. Valituksenalaisen tuomion 273 ja 275 kohdassa, joissa unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että t&k-toiminnot sekä ASI:n sivuliikkeen työntekijöiden suorittama alueellisten tietojen keräämistä ja analysointia koskeva toiminta ovat luonteeltaan ”liitännäisiä”, kyseinen tuomioistuin puolestaan vertaa jälleen kyseisiä toimintoja niihin, joita ASI:n ulkopuoliset tahot maailmanlaajuisesti hoitavat. Valituksenalaisen tuomion 277 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin viittaa vielä nimenomaisesti Apple Inc:n laatimiin konsernitason politiikkoihin ja strategioihin ASI:n sivuliikkeen AppleCare-palveluun liittyvän toiminnan yhteydessä; kyseisen toiminnan sanotaan mainitussa kohdassa olevan ”täytäntöönpanoksi luokiteltava toiminto”, jota hoidettiin ”Yhdysvalloissa määriteltyjen ohjeiden ja strategisen linjan mukaisesti”. Kyseisen tuomion 281 ja 283 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin esittää vielä kokonaisarvion kyseisen sivuliikkeen toiminnan luonteesta ”liitännäis- ja täytäntöönpanotoimina”.

65. Kolmanneksi komissio katsoo, että unionin yleinen tuomioistuin viittasi Apple Inc:n toimintoihin tarkastellessaan AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamia tehtäviä, jotka mainitaan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 301 kappaleessa. Valituksenalaisen tuomion 290 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin toteaa kyseisen sivuliikkeen omassa valmistustoiminnassaan kehittämistä nimenomaisista prosesseista ja asiantuntemuksesta, että vaikka tällainen osaaminen voisikin saada joidenkin immateriaalioikeuksien suojaa, ”kyse on tämän irlantilaisen sivuliikkeen toimintaan nimenomaisesti liittyvästä rajoitetusta alasta”, joka ”ei oikeuta kohdentamaan kaikkia – – immateriaalioikeuksia koskevia lisenssejä tälle sivuliikkeelle”. Mielestäni on selvää, että tällainen ”määrällinen” arviointi on mahdollista vain siinä määrin kuin AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen kehittämää osaamista verrataan Apple-konsernin immateriaalioikeuksia koskevien t&k-toimintojen kokonaisuuteen, kuten komissio aivan oikein toteaa. Komission väite, jolla pyritään riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikkoja koskeva arviointi ja joka koskee valituksenalaisen tuomion 291–294 kohtaa, on sen sijaan hylättävä. Väitteen mukaan AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen kehittämät immateriaalioikeudet olivat ainutlaatuinen ja arvokas panos, eikä ennakkoratkaisuissa mainitun kaltainen vähäinen korvaus sopinut yhteen tämän seikan kanssa.

66. Lopuksi komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin otti valituksenalaisen tuomion 298–302 kohdassa huomioon Apple Inc:n hoitamia tehtäviä, kun se tarkasteli ASI:n ja AOE:n sivuliikkeiden ulkopuolella harjoitettua toimintaa. Tältä osin on kiistatonta, että erityisesti

[40] Vaikka valituksenalaisen tuomion 269 kohdassa mainitaankin, että laadunvalvonta voitiin myös ulkoistaa kolmansien valmistajien kanssa tehtävillä sopimuksilla, valituksenalaisessa tuomiossa ei ole viitteitä siitä, että ASI ja AOE olisivat tehneet tällaisia sopimuksia.

kyseisen tuomion 299 ja 300 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin viittasi Apple Inc:n toimintoihin ja sen asemaan konsernin emoyhtiönä, kun se yhtäältä totesi yleisesti ”Apple-konsernin johtajien Cupertinossa tekemien – – strategisten päätösten keskitetyn luonteen” ja toisaalta totesi nimenomaisesti Apple-konsernin immateriaalioikeuksien perustana olevan t&k-alan päätöksistä, että ”päätöksen kehitettävistä tuotteista – – ja t&k-strategiasta – – olivat tehneet ja panneet täytäntöön Cupertinossa toimivat konsernin johtajat”. Unionin yleinen tuomioistuin totesi niin ikään, että ”uusien tuotteiden markkinoille saattamista koskevista strategioista ja erityisesti jakelun järjestämisestä Euroopan markkinoille – – päätettiin Apple-konsernin tasolla, muassa konsernin johtoryhmässä (Executive Team) konsernin pääjohtajan alaisuudessa Cupertinossa”. [41]

67. Edellä esitetystä arvioinnista käy ilmi, että kaikissa komission riitauttamissa valituksenalaisen tuomion kohdissa unionin yleinen tuomioistuin nojautui enemmän tai vähemmän hiljaisesti mutta kuitenkin selvästi Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyviin tehtäviin, joita Apple Inc. hoiti kustannusjakosopimuksen tai markkinointipalvelusopimuksen perusteella tai konsernin emoyhtiön ominaisuudessa, verraten näitä tehtäviä niihin immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviin tehtäviin, joita irlantilaiset sivuliikkeet hoitivat. Näin ollen, toisin kuin Irlanti sekä ASI ja AOI väittävät, nyt tarkasteltu väite ei perustu valituksenalaisen tuomion virheelliseen tulkintaan saati sen huomioon ottamiseen vääristyneellä tavalla.

*iv) Apple Inc:n toimintojen huomioon ottamisen vaikutus tosiseikkojen oikeudellisen luonnehdinnan kannalta*

68. Irlanti sekä ASI ja AOI väittävät, että nyt tarkasteltava väite on joka tapauksessa tehoton, koska vaikka oletettaisiin, että unionin yleinen tuomioistuin on ottanut huomioon Apple Inc:n tehtäviä, ne johtopäätökset, joihin se tosiseikkoja tarkasteltuaan päätyy, perustuvat irlantilaisten sivuliikkeiden ja toimipaikkojen toimintoihin ja näkemykseen kyseisten sivuliikkeiden hoitamien tehtävien ”rutiiniluonteisuudesta”, mikä ei unionin yleisen tuomioistuimen mukaan riitä oikeuttamaan sitä, että immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit ja niitä koskevat voitot kohdennettaisiin näille sivuliikkeille.

69. Tältä osin huomautan, että unionin yleisen tuomioistuimen esittämistä tosiseikkoja koskevista toteamuksista, jotka on tiivistetty valituksenalaisen tuomion 310 kohtaan, ilmenee, että mainitussa kohdassa esitetty johtopäätös, jonka mukaan komissio ei ollut kyennyt osoittamaan, että immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit olisi pitänyt kohdentaa irlantilaisille sivuliikkeille ASI:n ja AOE:n verotettavan tulon määrittämiseksi Irlannissa, perustuu yhtäältä kyseisten sivuliikkeiden tosiasiassa hoitamien tehtävien arviointiin ja toisaalta ”näiden sivuliikkeiden ulkopuolella tehtyihin ja täytäntöön pantuihin strategisiin päätöksiin”.

70. Jos oletetaan, että viimeksi mainittu peruste sisältää viittauksen toimipaikkojen hoitamiin tehtäviin, on tarkasteltava lähemmin valituksenalaisen tuomion 298–309 kohtaan sisältyvää arviointia. Kyseisissä kohdissa unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n väitteitä, joiden mukaan ASI ja AOE panivat johtoelintensä välityksellä *täytäntöön* Apple-konsernin tuotteiden suunnittelua ja kehittämistä koskevat strategiset päätökset, jotka tehtiin koko konsernia varten keskitetysti Cupertinossa.

[41] Komissio on täsmentänyt, että unionin yleisen tuomioistuimen mainitsema ”konsernin johtoryhmä (Executive Team)” tarkoittaa Apple Inc:n johtajia ja ”pääjohtaja” sen toimitusjohtajaa (CEO); ASI ja AOI eivät ole kiistäneet tätä.

71. Mainituissa kohdissa unionin yleinen tuomioistuin ensinnäkin totesi, että ASI ja AOE olivat esittäneet näyttöä kyseisten päätösten keskitetystä luonteesta sekä erityisesti t&k-alan päätöksistä todisteita, jotka osoittivat yhtäältä, että Cupertinossa toimivat konsernin johtajat olivat tehneet ja panneet täytäntöön päätökset kehitettävistä tuotteista ja t&k-strategiasta, ja toisaalta, että uusien tuotteiden markkinoille saattamista koskevista strategioista ja jakelun järjestämisestä Euroopan markkinoille päätettiin Apple-konsernin tasolla, muun muassa konsernin johtoryhmässä konsernin pääjohtajan alaisuudessa Cupertinossa (298–301 kohta). Huomautan, että arviointinsa tässä osassa – jos ei oteta lukuun 301 kohtaa, jota käsiteltiin tämän ratkaisuehdotuksen 42–43 kohdassa – unionin yleinen tuomioistuin ei millään tavalla antanut ymmärtää, että toimipaikat osallistuisivat suoraan tai välillisesti edellä mainittujen t&k-päätösten tekemiseen ja Apple-konsernin tasoisten markkinointi- ja jakelustrategioiden laatimiseen.

72. Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli toimipaikkojen asemaa päätöksenteossa. Se aloitti toteamalla ASI:n ja AOE:n kyvystä tehdä johtoelintensä välityksellä niiden olennaisiin toimintoihin vaikuttavia päätöksiä, että komissio itse oli katsonut, että näillä yhtiöillä oli hallitukset, jotka pitivät säännönmukaisesti kokouksia tarkastellulla ajanjaksolla, ja esittänyt riidanalaisen päätöksen liitteenä olleissa taulukoissa otteita kyseisten kokousten pöytäkirjoista. Tämän jälkeen unionin yleinen tuomioistuin täsmensi, että ”näihin pöytäkirjoihin merkityt hallitusten kokousten päätökset koskevat säännönmukaisesti (ja useita kertoja vuodessa) muun muassa osinkojen maksamista, toimintakertomusten hyväksymistä ja johtajien nimittämistä ja eroamista” ja että satunnaisemmin ne koskevat ”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”. Unionin yleinen tuomioistuin huomautti myös, että kyseisistä pöytäkirjoista ilmeni lisäksi, että ”yksittäisille johtajille on annettu hyvin laajat johtamisvaltuudet” (306 kohta), ja totesi sitten johtopäätöksenään, että komissio oli 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 (309 kohta). Tältä osin huomautan, että tämä johtopäätös tai komission tarkastelemista pöytäkirjoista esiin nostetut seikat, joihin valituksenalaisen tuomion 305 ja 306 kohdassa viitataan, eivät kumpikaan viittaa siihen, että toimipaikkojen hallitukset olisivat tosiasiallisesti osallistuneet immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnointia koskevien päätösten tekoon. Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 304 kohdassa ainoastaan, että se, että kyseisistä pöytäkirjoista ”ei ilmene yksityiskohtia – – immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnointia koskevista päätöksistä, kustannusjakosopimuksesta ja merkittävistä kaupallisista päätöksistä, ei merkitse sitä, ettei näitä päätöksiä olisi tehty”. Palaan myöhemmin tähän seikkaan, jonka komissio on ensimmäisen valitusperusteensa kolmannessa osassa kiistänyt.

73. Edellä esitetystä käy ilmi, että valituksenalaisen tuomion 298–309 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi yhtäältä, että Apple-konsernissa oli keskitetty päätöksentekojärjestelmä, jota Apple Inc. johti ja joka käsitti konsernin immateriaalioikeuksien hallinnointia ja kehittämistä koskevat päätökset, ja toisaalta, että toimipaikoilla oli hallitustensa välityksellä kyky tehdä ”yhtiön kannalta keskeiset päätökset, kuten tilinpäätösten hyväksyminen”, muun muassa toimivallan delegointia yksittäisille hallituksen jäsenille koskevan järjestelmän ansiosta. Se ei kuitenkaan väittänyt, että toimipaikat osallistuisivat Apple Inc:n tekemien strategisten päätösten tekemiseen tai että ne osallistuisivat tosiasiallisesti kyseisten päätösten täytäntöönpanoon tai immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien aktiiviseen hallinnointiin. Ainoa tätä koskeva toteamus on valituksenalaisen tuomion 307 kohdassa, jossa todetaan, että ASI:n ja AOE:n

toimittamista tiedoista ilmeni, että niiden hallitusten jäsenet olivat allekirjoittaneet kustannusjakosopimuksen eri versiot Cupertinossa; tämän toteamuksen komissio on ensimmäisen valitusperusteensa kolmannessa osassa riitauttanut, ja tarkastelen sitä lähemmin jäljempänä. Tästä seuraa, että ASI:n, AOI:n ja Irlannin tässä tarkastellun väitteen tehottomuutta koskeva väite on hylättävä.

*3) Toista väitettä koskeva päätelmä*

74. Edellä esitetyn perusteella katson, että komissio on oikeassa väittäessään, että unionin yleinen tuomioistuin teki johtopäätöksensä, jonka mukaan asiassa ei ollut riittävää näyttöä immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien kohdentamiseksi sivuliikkeille, vertaamalla virheellisesti sivuliikkeiden hoitamia, kyseisiin lisensseihin liittyviä tehtäviä niihin Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyviin tehtäviin, joita Apple Inc. hoiti, eikä tehtäviin, joita toimipaikat kyseisiin lisensseihin liittyen hoitivat. Tämä käy erityisen selvästi ilmi niistä välipäätelmistä, joita unionin yleinen tuomioistuin esitti tosiseikkojen arviointinsa eri vaiheissa, ja erityisesti valituksenalaisen tuomion 266 ja 302 kohdasta, jossa se totesi yhtäältä, ettei komissio ollut pyrkinyt osoittamaan, että irlantilaiset sivuliikkeet tosiasiallisesti vastasivat ”kaikkien Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyvien toimintojen ja riskien, jotka on lueteltu kustannusjakosopimuksen liitteessä B, aktiivisesta päivittäisestä hallinnoinnista”, ja toisaalta, että koska Apple-konsernin immateriaalioikeuksien perustana olevien tuotteiden kehittämistä koskevat strategiset päätökset oli tehty koko konsernin osalta Cupertinossa, komissio oli virheellisesti katsonut, että kyseisten immateriaalioikeuksien hallinnoinnista vastasivat välttämättä niiden irlantilaiset sivuliikkeet. Ensimmäisen valitusperusteen toisen osan toinen väite on näin ollen mielestäni perusteltu.

***b) Ensimmäinen väite***

75. Ensimmäisen valitusperusteensa toisen osan ensimmäisessä väitteessä komissio esittää, että vaikka unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 255–302 kohdassa viittaa useisiin merkittäviin toimintoihin, joita Apple Inc:n johtajat tai työntekijät Applen immateriaalioikeuksien osalta suorittavat, se ei kuitenkaan ota kantaa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 308–318 kappaleeseen, joissa komissio perusteli, miksi sen näkemyksen mukaan kyseiset toiminnot olivat merkityksettömiä arvioitaessa ennakkoratkaisuja SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla. Vastaavasti unionin yleinen tuomioistuin ei komission mukaan ottanut huomioon komission ensimmäisessä oikeusasteessa esittämiä väitteitä, jotka koskivat niiden toimintojen merkityksellisyyttä, joita Apple Inc. hoiti ASI:n ja AOE:n ”hyväksi” tai toimipaikkojen ”lukuun”. Näin ollen tuomio on komission mukaan puutteellisesti perusteltu.

76. Tältä osin huomautan ensinnäkin, että komissio on sekä hallinnollisessa menettelyssä että unionin yleisessä tuomioistuimessa ja unionin tuomioistuimessa nimenomaisesti ja toistuvasti viitannut Apple Inc:n hoitamien Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyvien toimintojen merkityksettömyyteen ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavan tulon määrittämisen kannalta.[42] Toiseksi huomautan, että sekä riidanalaisesta päätöksestä että unionin yleisen tuomioistuimen oikeudenkäyntiaineistosta ja valituksenalaisesta tuomiosta käy selvästi ilmi, että ASI:n ja AOE:n (ja nyttemmin ASI:n ja AOI:n) sekä Irlannin kanta on hallinnollisen menettelyn alkuvaiheista saakka perustunut väitteeseen, jonka mukaan Applen immateriaalioikeuksia, myös kyseisten yhtiöiden lisenssejä, hallinnoitiin keskitetysti Applen Cupertinon-pääkonttorilta käsin.

[42] Valituksensa aluksi komissio esittää väitteen, jonka mukaan valituksen ytimessä on nimenomaan kysymys siitä, onko unionin yleinen tuomioistuin toiminut oikein ottaessaan huomioon Apple Inc:n hoitamat toiminnot.

Kolmanneksi muistutan, että kuten tämän ratkaisuehdotuksen 50–55 kohdassa totesin, valituksenalaisen tuomion 255–302 kohdassa esittämässään tosiseikkojen arvioinnissa unionin yleinen tuomioistuin vertasi useaan otteeseen hiljaisesti tai nimenomaisesti, suoraan tai epäsuorasti irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamia, immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä tehtäviä Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin liittyviin tehtäviin, joita Apple Inc. hoiti konsernin sisäisten sopimusten perusteella tai konsernin emoyhtiön ominaisuudessa. Lopuksi huomautan, että ASI:n ja AOI:n sekä Irlannin esittämistä päinvastaisista väitteistä huolimatta valituksenalaisen tuomion asiaankuuluvista kohdista käy mielestäni selvästi ilmi, ettei unionin yleinen tuomioistuin millään tavalla ottanut kantaa komission riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 308–318 kappaleessa esittämiin perusteluihin eikä väitteisiin, joita komissio ensimmäisessä oikeusasteessa käydyssä menettelyssä esitti ja jotka koskivat mahdollisuutta, että Apple Inc:n toiminnot otettaisiin huomioon määritettäessä ASI:n ja AOE:n veronalaista tuloa Irlannissa, koska kyseiset toiminnot suoritettiin toimipaikkojen ”hyväksi” tai niiden ”lukuun”. Toisin kuin Irlanti on väittänyt, muun muassa valituksenalaisen tuomion 298–309 kohdassa ei oteta kantaa näihin väitteisiin. Vaikka nimittäin oletettaisiin, että unionin yleinen tuomioistuin olisi kyseisissä kohdissa hiljaisesti omaksunut kannan, jonka mukaan ulkomaisesta yhtiöstä erillisten yksiköiden työntekijöiden kyseisen yhtiön tai sen osien ”hyväksi” tai ”lukuun” hoitamat tehtävät olivat TCA 97:n 25 §:n mukaisesti suoritettavan tosiseikkoihin perustuvan toimintoarvioinnin kannalta merkityksellisiä, olisi joka tapauksessa todettava, ettei unionin yleinen tuomioistuin millään tavalla perustellut tällaista merkityksellisyyttä eikä vastannut komission esittämiin päinvastaisiin väitteisiin.

77. Kuten sekä ASI ja AOI että Irlanti väittävät, pitää kyllä paikkansa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 36 artiklaan ja 53 artiklan ensimmäiseen kohtaan perustuva unionin yleisen tuomioistuimen velvollisuus perustella tuomiot ei velvoita tätä esittämään selvitystä, jossa seurattaisiin tyhjentävästi ja kohta kohdalta kaikkia riidan asianosaisten esittämiä päätelmiä, ja perustelut voivat olla myös implisiittisiä.[43] Kun nyt tarkasteltavassa asiassa otetaan huomioon Apple Inc:n hoitamien tehtävien merkitystä koskevan kysymyksen keskeinen asema komission ensisijaisen perustelun yhteydessä ja siinä perustelujen kokonaisuudessa, jonka perusteella unionin yleinen tuomioistuin päätyi hyväksymään ASI:n ja AOE:n sekä Irlannin asiaa koskevat kanteet, katson, että se, että unionin yleinen tuomioistuin on jättänyt ottamatta nimenomaisesti kantaa tähän kysymykseen, merkitsee sellaista perustelujen puutteellisuutta, jonka vuoksi komission ensisijaiseen perusteluun sisältyvän ja sen unionin yleisessä tuomioistuimessa esittämän arvioinnin kannalta perustavanlaatuisen väitteen hylkäämiseen johtaneet syyt jäävät unionin tuomioistuimelle epäselviksi, mikä heikentää unionin tuomioistuimen mahdollisuuksia harjoittaa sitä valvontaa, jota sen tehtävänä on nyt tarkasteltavan valituksen yhteydessä harjoittaa.

78. Kuten komissiokin on todennut, valituksenalaisen tuomion perustelut ovat lisäksi ristiriitaiset: unionin yleinen tuomioistuin on nimittäin yhtäältä valituksenalaisen tuomion 240, 242 ja 248 kohdassa katsonut, että sen määrittämiseksi, onko verotuspäätös, jolla ulkomaisen yhtiön voitot kohdennetaan irlantilaiselle sivuliikkeelle, Irlannin ”normaalin” verojärjestelmän mukainen, on välttämätöntä ottaa huomioon se, miten varat, toiminnot ja riskit sivuliikkeen ja yhtiön muiden osien välillä jakautuvat, ja toisaalta saman tuomion 255–302 kohdassa se on laajalti nojautunut ASI:stä ja AOE:stä erillisen yksikön suorittamiin toimintoihin.

[43] Ks. tuomio 22.6.2023, Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia Kosakowo v. komissio (C-163/22 P, EU:C:2023:515, 85 kohta).

79. Ensimmäisen valitusperusteen toisen osan ensimmäinen väite on näin ollen mielestäni hyväksyttävä.

### *c) Ensimmäisen valitusperusteen toista osaa koskeva päätelmä*

80. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy ensimmäisen valitusperusteen toisen osan.

## *3. Ensimmäisen valitusperusteen kolmas osa*

81. Ensimmäisen valitusperusteensa kolmannessa osassa, joka koskee valituksenalaisen tuomion 301 kohtaa ja 303–309 kohtaa, komissio kyseenalaistaa tarkemmin toimipaikkojen hoitamia tehtäviä koskevat unionin yleisen tuomioistuimen arvioinnit. Komissio esittää kaksi erillistä väitettä, joita on tarkoituksenmukaista tarkastella yhdessä. Ensimmäisellä väitteellään komissio esittää unionin yleisen tuomioistuimen tehneen menettelyvirheen, kun se ei ottanut huomioon komission ensimmäisessä oikeusasteessa puolustuksekseen esittämiä väitteitä, kun se perusteli tuomionsa puutteellisesti ja ristiriitaisesti ja kun se nojautui ratkaisussaan sellaisiin todisteisiin, joita ei olisi saanut ottaa tutkittavaksi. Komission toinen väite koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista ja/tai kansallisen oikeuden huomioon ottamista vääristyneellä tavalla. Irlannin, ASI:n ja AOI:n sekä Luxemburgin mukaan näitä väitteitä ei voida ottaa tutkittavaksi ja/tai ne ovat tehottomia ja joka tapauksessa perusteettomia.

82. Komissio esittää ensinnäkin, että unionin yleinen tuomioistuin ei vastannut väitteeseen, jonka komissio esitti vastakanteessaan ja jonka mukaan komission tarkastelemat pöytäkirjat olivat ainoat todisteet, jotka Apple ja Irlanti hallinnollisessa menettelyssä esittivät osoittaakseen kyseisten toimipaikkojen hoitamien tehtävien olemassaolon.

83. Tältä osin muistutan, että tässä ratkaisuehdotuksessa aiemmin jo mainitun vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ensinnäkään unionin tuomioistuin ei valitusvaiheessa ole toimivaltainen määrittämään tosiseikastoa eikä lähtökohtaisesti tarkastelemaan selvitysaineistoa, jonka unionin yleinen tuomioistuin on kyseisten tosiseikkojen tueksi ottanut huomioon, ja toiseksi unionin yleisen tuomioistuimen velvollisuus perustella tuomiot ei velvoita tätä esittämään selvitystä, jossa seurattaisiin tyhjentävästi ja kohta kohdalta kaikkia riidan asianosaisten esittämiä päätelmiä. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen tuomion 305 kohdassa, käyttäessään näytön arviointia koskevaa yksinomaista toimivaltaansa, että komission tarkastelemien pöytäkirjojen yhteenvedonomaisuudesta huolimatta ne riittivät siihen, että ”niiden perusteella [voitiin] ymmärtää, miten – – yhtiön kannalta – – keskeiset päätökset on tehty ja merkitty [kyseisiin pöytäkirjoihin]”. Tällaista arviota – jonka perusteella komission on mahdollista ymmärtää, miksi unionin yleinen tuomioistuin piti kyseisiä pöytäkirjoja merkityksellisinä, vaikka kyse olikin ainoasta hallinnollisessa menettelyssä esitetystä toimipaikkojen tehtäviä koskeneesta todisteesta – ei voida saattaa unionin tuomioistuimen tutkittavaksi, ellei kyse ole huomioon ottamisesta vääristyneellä tavalla, johon komissio ei tältä osin ole vedonnut.

84. Toiseksi komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin asetti valituksenalaisen tuomion 304 kohdassa komissiolle todistustaakan, jota on mahdotonta täyttää. Kuten edellä on jo todettu, kyseisessä kohdassa unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että se, että komission tarkastelemista

”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”.

85. Olen tästä samaa mieltä komission kanssa. En nimittäin ymmärrä, miten jonkin yhtiön hallituksen pöytäkirjoista olisi mahdollista päätellä seikkoja, jotka tukisivat sitä, että hallitus on tehnyt jotakin nimenomaista asiaa koskevia päätöksiä, ellei niissä ole tästä nimenomaisia tai hiljaisia viittauksia. Sen sijaan tästä viittausten puuttumisesta ja siitä, että *päinvastaista näyttöä ei ole käytettävissä*, on mielestäni mahdollista, kuten komissio riidanalaisessa päätöksessä teki, päätellä seikkoja, jotka puhuvat sen puolesta, ettei tällaisia päätöksiä ole; erityisesti näin on silloin, kun voidaan todeta, että kyseisellä yhtiöllä on säännönmukaisesti tapana joko oman käytäntönsä tai lakisääteisen velvoitteen vuoksi merkitä merkitykselliset hallituksen päätökset hallituksen kokousten pöytäkirjoihin. Siltä osin kuin komission on mahdotonta nojautua tällaisiin seikkoihin, kun ne edellyttäisivät sellaisten negatiivisten tosiseikkojen olemassaolon todistamista, joita ei niiden luonteen vuoksi voida näyttää toteen vaan ainoastaan päätellä todettuihin positiivisiin tosiseikkoihin perustuvista olettamista tai näyttämällä toteen vastakkainen positiivinen tosiseikka, valituksenalaisen tuomion 304 kohta asettaa mielestäni komissiolle kohtuuttoman todistustaakan.

86. Kolmanneksi komissio riitauttaa valituksenalaisen tuomion 306 kohdan siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin toteaa siinä muun muassa, että komission tarkastelemista pöytäkirjoista ”ilmenee lisäksi, että yksittäisille johtajille on annettu hyvin laajat johtamisvaltuudet”. Komissio esittää, että vaikka kyseisissä pöytäkirjoissa mainittiinkin satunnaisesti hallituksen myöntäneen valtuutuksia, vain yksi näistä valtuutuksista koski OEM:ien ja teleoperaattorien kanssa tehtäviä sopimuksia.

87. Sikäli kuin komission tarkoituksena on näillä väitteillä kyseenalaistaa arviointi, joka koskee edellä mainitun valtuutuksen pöytäkirjaan merkitsemisen todistusarvoa, muistutan tältä osin yhtäältä, että tällainen arviointi kuuluu lähtökohtaisesti unionin yleisen tuomioistuimen yksinomaisen toimivallan alaan, ja toisaalta, että mikään unionin oikeuden sääntö tai periaate ei lähtökohtaisesti kiellä unionin yleistä tuomioistuinta nojautumasta yhteen ainoaan todisteeseen asiaankuuluvien tosiseikkojen toteamiseksi.[44] Väite on siten mielestäni hylättävä. Muistutan kuitenkin, että komissio on niin ikään väittänyt, ettei kyseistä valtuutusta voida ottaa tutkittavaksi, koska sitä ei esitetty hallinnollisessa menettelyssä. Tältä osin viittaan edellä tämän ratkaisuehdotuksen 42 ja 43 kohdassa esitettyyn arviointiin. Kuten niissä totesin, kyseistä valtuutusta, joka kyllä komission mukaan ja ASI:n ja AOI:n tätä kiistämättä mainitaan 27.7.2011 pidetyn ASI:n hallituksen kokouksen pöytäkirjassa, ei tähänkään mennessä ole esitetty. Tästä seuraa, että unionin yleinen tuomioistuin on voinut nojautua ainoastaan kyseisen valtuutuksen antamista koskevaan mainintaan pöytäkirjassa mutta ei valtuutuksen sanamuotoon.

88. Neljänneksi komissio kiistää unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 301, 306 ja 307 kohdassa esittämän päätelmän, jonka mukaan sellaiset ”muodolliset toimet” kuin sopimuksen (tai nyt tarkasteltavassa tapauksessa useiden kustannusjakosopimukseen tarkastellulla ajanjaksolla tehtyjen muutosten) neuvottelemista tai allekirjoittamista koskevan valtuutuksen antaminen ovat toimintoja, joita toimipaikat ovat immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien osalta tosiasiallisesti hoitaneet. Komissio myöntää, että muun muassa OEM:ien ja teleoperaattorien kanssa tehtyjen sopimusten kaltaisista kaupallisista sopimuksista neuvottelemisessa on todennäköisesti kyse ”avainhenkilötoiminnoista” TCA 97:n 25 §:n

[44] Ks. määräys 11.9.2019, Camomilla v. EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, 10 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

perusteella tehtävän tosiseikkoihin perustuvan toimintoarvioinnin kannalta. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyseisiä toimintoja eivät komission mukaan kuitenkaan hoitaneet toimipaikat vaan Apple Inc:n työntekijät koko Apple-konsernin lukuun tai ASI:n ja AOE:n hyväksi. Edellä mainittuja kohtia rasittaa komission mukaan lisäksi perustelujen puutteellisuus ja ristiriitaisuus.

89. Tältä osin on huomautettava, että unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 251–311 kohdassa esittämässä perustelujen kokonaisuudessa kyseisen tuomion 303–309 kohtaan sisältyvillä arvioilla pyritään osoittamaan, että ASI:n ja AOE:n toimipaikoilla oli – ASI:n ja AOE:n hallitusten tekemien päätösten sekä erityisesti yksittäisille hallituksen jäsenille tai yksittäisille johtajille, jotka eivät kuuluneet sivuliikkeiden henkilökuntaan, annettujen valtuutusten järjestelmän ansiosta – kyky hoitaa kyseisten yhtiöiden ”olennaisia toimintoja”. Tämä ilmenee erityisesti valituksenalaisen tuomion 303 kohdasta, jossa unionin yleisen tuomioistuimen arvioinnin kohde rajataan, sekä sen 305 ja 309 kohdasta, joissa esitetään tämän arvioinnin johtopäätös, jonka mukaan komissio oli riidanalaisessa päätöksessään virheellisesti katsonut, että koska toimipaikoilla ei ollut työntekijöitä eikä niitä ollut fyysisesti olemassa, niillä ei ollut kykyä hoitaa toimintoja kyseisten yhtiöiden lukuun. Sen sijaan valituksenalaisen tuomion 303–309 kohdassa ei ole minkäänlaista nimenomaista väitettä siitä, että toimipaikat olisivat osallistuneet immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnointia koskevien päätösten tekoon, jos lukuun ei oteta 304 kohtaa – jossa, kuten edellä todettiin, unionin yleinen tuomioistuin ainoastaan toteaa, mielestäni epäjohdonmukaisesti, että se, ettei komission tarkastelemissa pöytäkirjoissa ole merkkejä tällaisista päätöksistä, ei merkitse sitä, ettei näitä päätöksiä olisi tehty – ja 307 kohtaa, joka koski kustannusjakosopimuksen allekirjoittamista, joka kuitenkin on konsernin sisäinen päätös, joka ei lähtökohtaisesti ole ennakkoratkaisujen kohteena. Kyseisen tuomion 301 kohdasta puolestaan voidaan todeta, että se liittyy osaksi arviointia, joka koski Apple-konsernin sisäisen strategisen päätöksenteon keskittämistä.

90. Näin ollen en ole vakuuttunut siitä, että valituksenalaisen tuomion 301, 306 ja 307 kohtaa on asianmukaista tulkita komission esittämällä tavalla. Minusta nimittäin vaikuttaa siltä, että kun unionin yleinen tuomioistuin totesi ASI:n ja AOE:n hallituksen jäsenten osallistuneen suoraan tai valtuutuksen nojalla neuvotteluihin OEM:ien ja teleoperaattoreiden kanssa tai kaupallisten sopimusten tai konsernin sisäisten sopimusten tekemiseen, se ei tällä tarkoittanut väittää, että toimipaikat olisivat hoitaneet immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä ”avainhenkilötoimintoja”, vaan pikemminkin todeta, että riidanalaisessa päätöksessä oli virheellisesti päätelty, että irlantilaiset sivuliikkeet olivat välttämättä vastanneet Apple-konsernin immateriaalioikeuksien hallinnoinnista, kun toimipaikoilla ei ollut kykyä tehdä immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnointiin liittyviä päätöksiä (ks. erityisesti valituksenalaisen tuomion 302 ja 309 kohta).

91. Näistä lähtökohdista komission väitteet on nähdäkseni hylättävä valituksenalaisen tuomion virheelliseen tulkintaan perustuvina. Samasta syystä on hylättävä Irlannin sekä ASI:n ja AOI:n väitteet, joiden mukaan kustannusjakosopimukseen tehtyjen muutosten allekirjoittaminen sekä valtuutukset, jotka koskivat neuvotteluja ja sopimusten tekoa OEM:ien ja teleoperaattorien kanssa, todistavat, että toimipaikat tekivät immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnointia koskevia päätöksiä. Tällaista toteamusta valituksenalaisessa tuomiossa ei nimittäin ole.

92. Tästä huolimatta totean, että se, että edellä mainituissa valituksenalaisen tuomion 301 ja 307 kohdassa esitetyille toteamuksille on vaikeaa antaa yksiselitteistä merkitystä ja niiden ulottuvuus on vaikeaa määritellä selvästi, johtuu jälleen siitä, ettei unionin yleinen tuomioistuin ole ottanut kantaa kysymykseen siitä, voidaanko – ja jos voidaan, millä edellytyksillä – sellaisen

ulkomaisen yrityksen, jonka Irlannissa verotettava tulo on määritettävä TCA 97:n 25 §:n mukaisesti, omistaman varallisuuserän taloudellisen omistusoikeuden kohdentamisessa verotusta varten ottaa huomioon konsernin emoyhtiön kyseisten yhtiöiden lukuun tai hyväksi Irlannin ulkopuolella hoitamat ”avainhenkilötoiminnot”. Tältä osin viittaan tämän ratkaisuehdotuksen 61 kohdassa esitettyihin seikkoihin.

93. Tosiasiassa vaikuttaa siltä, että valituksenalaisen tuomion 296–309 kohdassa esitettyyn irlantilaisten sivuliikkeiden ulkopuolisten toimintojen arviointiin vaikuttaa se edellä todetulla tavalla virheellinen olettama, johon unionin yleinen tuomioistuin perustaa komission ensisijaisen perustelun vastaisten väitteiden tarkastelunsa ja jonka mukaan komissio noudatti tarkastelussaan poissuljentaan perustuvaa lähestymistapaa. Tästä lähtökohdasta käsin nimittäin koko ensisijainen perustelu voitiin kumota ilman, että olisi ollut tarpeen näyttää toteen, että toimipaikat olivat *tosiasiallisesti hoitaneet* merkityksellisiä immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä tehtäviä; sen sijaan riitti, että näytettiin toteen, että niillä oli *kyky* tehdä tällaisia päätöksiä tai vielä yleisemmin kyky tehdä ”yhtiön kannalta tehdyt keskeiset päätökset” (valituksenalaisen tuomion 305 kohta) tai ”päätöksiä, jotka vaikuttavat [ASI:n ja AOE:n] olennaisiin toimintoihin” (valituksenalaisen tuomion 303 kohta).

94. Vaikka unionin tuomioistuin päätyisi katsomaan, että valituksenalaisen tuomion 301 ja 307 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin katsoi hiljaisesti, että antamalla Apple Inc:n johtajille – olipa kyse sitten ASI:n ja AOE:n hallitusten jäsenistä tai ei – konserninsisäisten tai muiden sopimusten allekirjoittamista koskevia valtuutuksia toimipaikat hoitivat tosiasiallisesti immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin liittyviä tehtäviä, joilla oli merkitystä TCA 97:n 25 §:n mukaisesti tehtävän arvioinnin kannalta, olen joka tapauksessa komission kanssa yhtä mieltä siitä, että kyseisten toimien pelkästään muodollinen luonne ja valtuutusjärjestelmän mahdollistama konsernin holdingyhtiön hoitamien tehtävien ja toimipaikkojen hoidettavaksi annettavien tehtävien yhdistelmä eivät mahdollista tällaisen johtopäätöksen puoltamista.

95. Edellä esitetyn perusteella katson, että ensimmäisen valitusperusteen kolmas osa voidaan osittain ottaa tutkittavaksi ja on osittain perusteltu, kuten kyseisen osan yksittäisten väitteiden tarkastelun yhteydessä edellä on todettu.

### *4. Ensimmäistä valitusperustetta koskeva päätelmä*

96. Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäinen valitusperuste on mielestäni perusteltu. Kun unionin yleinen tuomioistuin antoi painoarvoa niille tehtäville ja riskeille, joista Apple Inc. Apple-konsernin immateriaalioikeuksien osalta vastasi – sen sijaan, että se olisi keskittynyt ainoastaan toimintoihin, joita sivuliikkeet ja toimipaikat hoitivat immateriaalioikeuksia koskevien lisenssien hallinnoimiseksi ja hyödyntämiseksi –, se käytti tosiseikkojen arviointiin ja tarkasteltujen tosiseikkojen luokitteluun erilaista oikeudellista arviointiperustetta kuin sitä, jota sen itsensä mukaan oli TCA 97:n 25 §:n nojalla sovellettava ja joka edellytti varojen, toimintojen ja riskien jakaantumisen huomioon ottamista sivuliikkeen ja yhtiön muiden osien välillä ja sulki markkinaehtoperiaatteen mukaisesti pois erillisten yksiköiden roolin huomioon ottamisen.

## C Toinen valitusperuste

97. Toinen valitusperuste koskee niitä valituksenalaisen tuomion perusteluja, joilla unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n esittämät, komission toissijaisen perustelun vastaiset väitteet. Muistutan, että kyseisessä perustelussa, joka sisältyy riidanalaisen

päätöksen johdanto-osan 325–360 kappaleeseen, komissio totesi, että vaikka katsottaisiin, että immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit oli kohdennettava Irlannin ulkopuolelle, ennakkoratkaisuissa hyväksytyt voitonkohdentamismenetelmät johtivat joka tapauksessa ASI:n ja AOE:n Irlannissa verotettavan tulon liian pieneen määrään, koska ne perustuivat epäasianmukaisiin valintoihin, jotka johtivat markkinaehtoperiaatteen mukaista markkinalähtöistä tulosta koskevasta luotettavasta arviosta poikkeavaan tulokseen. Tarkemmin sanottuna komissio, todettuaan ensin, että ennakkoratkaisuissa oli käytetty OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeissa esitetyn TNMM-menetelmän (jäljempänä TNMM-menetelmä) kaltaisia yksipuolisia voitonkohdentamismenetelmiä, [45] tuli siihen tulokseen, että Irlannin veroviranomaiset olivat tehneet kolme virheellistä menetelmiä koskevaa päätöstä, jotka koskivat irlantilaisten sivuliikkeiden pitämistä ”testattavina osapuolina” – toisin sanoen osapuolina, joiden toimiin valitun yksipuolisen voitonkohdentamismenetelmän mukaisessa analyysissa keskityttiin (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 328–333 kappale) –, toimintakustannusten valintaa voittoindikaattoriksi (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 334–345 kappale) sekä hyväksyttyjä tuottotasoja (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 346–359 kappale).

98. Toinen valitusperuste jakaantuu kolmeen osaan. Näistä ensimmäinen koskee virhettä sen näyttökynnyksen määrittämisessä, jonka on ylityttävä edun olemassaolon osoittamiseksi voiton kohdentamista koskevien ennakkoratkaisujen yhteydessä; toinen koskee menettelyvirhettä, ja kolmas koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan rikkomista ja/tai kansallisen oikeuden ottamista huomioon vääristyneellä tavalla.

### *1. Toisen valitusperusteen ensimmäinen osa*

99. Toisen valitusperusteensa ensimmäisessä osassa, joka kohdistuu valituksenalaisen tuomion 349, 416, 434 ja 435 kohtaan (joissa puolestaan viitataan sen 319 ja 332 kohtaan), komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin omaksui virheellisen näyttökynnyksen katsoessaan, että komission olisi pitänyt näyttää toteen, että ennakkoratkaisuihin sisältynyt voiton kohdentaminen oli pienentänyt ASI:n ja AOE:n verotaakkaa verrattuna siihen verotaakkaan, joka kyseisillä yhtiöillä olisi ollut, jos olisi sovellettu normaaleja verosääntöjä, ja ettei menetelmiä koskeneiden virheiden toteaminen riittänyt. [46] Komissio väittää, että kun se markkinaehtoperiaatteen valossa arvioi, antaako riidanalaisten ennakkoratkaisujen kaltainen ennakkoratkaisu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua, sovellettava näyttökynnys on sama kuin yksityistä markkinatoimijaa koskevan kriteerin yhteydessä ja että näin ollen komission velvollisuus on ainoastaan osoittaa, että etu on ”uskottava”, ja asianomaisen jäsenvaltion tehtäväksi jää osoittaa, että etu on perusteltu. Komissio viittaa lisäksi 8.12.2011 annettuun tuomioon France Télécom v. komissio, [47] jossa unionin tuomioistuin yksityissijoittajaa koskevan kriteerin soveltamista koskevia tapauksia lukuun ottamatta totesi, että SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisen edun olemassaolon osoittamiseksi riittää, että todistetaan, että kyseinen kansallinen toimenpide ”on ominaisuuksiltaan omiaan” pienentämään edunsaajayritysten verotaakkaa.

[45] OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.58 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa kuvatussa TNMM-menetelmässä tarkastellaan verovelvolliselle etuyhteysliiketoimesta syntynyttä asianmukaista perustaa (kuten kustannuksia, liikevaihtoa tai omaisuutta) koskevaa voittonettomarginaalia. Sitä sovelletaan ainoastaan yhteen liiketoimeen osallistuneista yrityksistä, niin sanottuun ”testattavaan osapuoleen”.

[46] Huomautan, että unionin yleinen tuomioistuin on vahvistanut saman näyttökynnyksen 24.9.2019 antamassaan tuomiossa Alankomaat v. komissio (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811, 24–27 kohta; jäljempänä tuomio France Télécom.

100. ASI ja AOI sekä Irlanti väittävät, että toisen valitusperusteen ensimmäinen osa on tehoton, koska vaikka oletettaisiin, kuten komissio esittää, että on Irlannin ja Applen tehtävä näyttää toteen, että etua ei ollut, ne ovat jo täyttäneet tämän näyttötaakan esittämällä voiton kohdentamista irlantilaisille sivuliikkeille koskevia, verokonsulttiensa laatimia erillisraportteja, joista käy ilmi, että kyseisten yhtiöiden veron määräytymisperuste oli määritetty TCA 97:n 25 §:n ja markkinaehtoperiaatteen mukaisesti (jäljempänä erillisraportit).

101. Tältä osin pitää kyllä paikkansa, että ennakkoratkaisuissa hyväksyttyjä tuottotasoja koskevassa arvioinnissaan (valituksenalaisen tuomion 418–478 kohta) unionin yleinen tuomioistuin yhtäältä vahvisti erillisraportteihin, joissa kyseiset tuottotasot hyväksyttiin jälkikäteen, sisältyneen vertailututkimuksen luotettavuuden (valituksenalaisen tuomion 450–464 kohta) ja toisaalta totesi, että komission riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 353–356 kappaleessa toteuttamalla oikaistulla vertailuanalyysilla (jäljempänä oikaistu vertailuanalyysi) ei voitu kyseenalaistaa kyseisiin raportteihin sisältyneitä johtopäätöksiä (valituksenalaisen tuomion 469 ja 477 kohta). Toisen valitusperusteensa kolmannessa osassa komissio on kuitenkin kritisoinut niitä valituksenalaisen tuomion kohtia, joissa unionin yleinen tuomioistuin on lähinnä hyväksynyt erillisraporteissa käytetyn laskentamenetelmän ja todennut, että kyseisissä raporteissa esitettyjä johtopäätöksiä ei voida kyseenalaistaa oikaistulla vertailuanalyysilla. Se, onko nyt tarkasteltava väite tehoton, riippuu siten tämän kritiikin arvioinnin lopputuloksesta.

102. Sen osalta ASI ja AOI sekä Irlanti ja Luxemburgin suurherttuakunta väittävät, että komissio pyrkii käytännössä kääntämään todistustaakan. ASI ja AOI väittävät lisäksi, ettei komission väite perustunut tosiseikkoihin, koska unionin yleinen tuomioistuin totesi johtopäätöksenään, ettei mitään niistä kolmesta menetelmävirheestä, joihin komissio riidanalaisessa päätöksessään viittasi, ollut näytetty toteen.

103. Muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission on esitettävä näyttö SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen olemassaolosta ja näin ollen myös näyttö siitä, että edun myöntämistä koskeva edellytys on täyttynyt.[48] Komission on muun muassa valtiontukia koskevien EUT-sopimuksen perustavanlaatuisten sääntöjen asianmukaiseksi soveltamiseksi toteutettava moitittujen toimenpiteiden tutkintamenettely huolellisesti ja puolueettomasti, jotta sillä on lopullista päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot.[49] Unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut, että komissio ei voi olettaa, että yritys on saanut valtiontukea merkitsevän edun, ainoastaan sellaisen kielteisen oletuksen perusteella, joka perustuu siihen, että ei ole tietoja, joiden perusteella voitaisiin tehdä päinvastainen päätelmä, kun tällaisen edun olemassaoloa osoittavia seikkoja ei ole ollut.[50] Nämä periaatteet pätevät myös silloin, kun komissio soveltaa yksityinen toimija -kriteeriä. Komissiolla on nimittäin todistustaakka siitä, että kyseisen kriteerin soveltamisedellytykset eivät täyty,[51] ja sen on asiaankuuluvien seikkojen valossa arvioitava, olisiko etua saanut yritys ilmeisesti voinut saada vastaavia etuja yksityiseltä toimijalta.[52] Näin ollen komissio ei edes yksityinen toimija -periaatetta soveltaessaan voi nojautua pelkkiin uskottaviin väitteisiin, joiden todenperäisyyttä sillä ei ole

[48] Ks. tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, 62 kohta).

[49] Ks. tuomio 11.11.2021, Autostrada Wielkopolska v. komissio ja Puola (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 114 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[50] Tuomio 17.9.2009, komissio v. MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, 55 ja 58 kohta).

[51] Ks. tuomio 11.11.2021, Autostrada Wielkopolska v. komissio ja Puola (C-933/19 P, EU:C:2021:905, 108 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[52] Ks. vastaavasti tuomio 29.6.2023, TUIfly v. komissio (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

velvollisuutta näyttää toteen.[53] Tuomiosta France Télécom totean, että etenkin sen 19 kohdasta ilmenee, että vaikka kyseisen verojärjestelmän ominaisuuksien takia verotuksen tarkkaa tasoa ei voitu määrittää etukäteen ja kultakin verovuodelta, oli kuitenkin riidatonta, että kyseinen järjestelmä oli omiaan johtamaan ja tosiasiassa johti verotukseen, jossa edunsaajalta kannettiin vähemmän veroa kuin siltä olisi kannettu soveltamalla yleisesti sovellettavien oikeussääntöjen mukaista järjestelmää.

104. Tästä huolimatta huomautan, että nyt tarkasteltavassa tapauksessa toteamus, johon komissio toissijaisen perustelunsa lopuksi päätyi ja jonka mukaan kyseessä on SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukainen etu, ei perustu ”pelkkään oletukseen, jota ei ollut vahvistettu tai osoitettu vääräksi komission käytettävissä olevilla tiedoilla”[54] eikä pelkästään uskottaviin väitteisiin vaan toteamukseen selväpiirteisistä virheistä, jotka komission mukaan kyseenalaistavat ennakkoratkaisuissa hyväksytyn voitonkohdentamismenetelmän ja vaikuttavat useisiin kohtiin laskelmassa, jolla ASI:n ja AOE:n veronalaiset tulot määritettiin. Mielestäni ei voida sulkea pois mahdollisuutta, että – kuten komissio väittää – ulkomaisen yhtiön, joka toimii sivuliikkeen välityksellä, veron määräytymisperusteen laskennassa käytettävän voitonkohdentamismenetelmän määrittämiseen liittyvät perustavanlaatuiset virheet voivat väistämättä johtaa kyseisen voiton aliarvostamiseen markkinaehtoiseen tulokseen verrattuna ja että ne voivat siten olla *olennaisesti* tai *ilmeisesti omiaan* pienentämään kyseisen yhtiön verorasitusta normaalina pidettyyn verotukseen verrattuna. Tällaisessa tilanteessa komissiolla voi mielestäni olla oikeus nojautua SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun olemassaolon osoittamiseksi näyttöön, joka todistaa, että tällainen virhe on olemassa, ja siihen, että asianomainen jäsenvaltio ei ole näyttänyt toteen, ettei tällainen virhe vaikuta tällä tavoin lasketun voiton tason ja markkinaehtoisen arvon väliseen vastaavuuteen.[55] Näin ollen unionin yleinen tuomioistuin on mielestäni virheellisesti arvioinut näyttökynnystä riidanalaisen päätöksen kaltaisten päätösten tapauksessa.

105. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa on kuitenkin todettava, että yksityiskohtaisen arviointinsa – jonka komissio on riitauttanut sekä asiakysymysten että tuomioistuinvalvonnan rajojen noudattamisen osalta – päätteeksi unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että riidanalaisesta päätöksestä esiin nostetut menettelyvirheet olivat jääneet näyttämättä toteen, ja totesi lähinnä vain, ettei käytettävissä ollut sellaisia saman ajanjakson tietoja, joilla ennakkoratkaisuissa hyväksyttyä laskentamenetelmää koskevat valinnat voitaisiin perustella. Näin ollen näyttökynnystä koskeva virhe ei unionin yleisen tuomioistuimen mukaan tosiasiallisesti vaikuta sen tekemien johtopäätösten oikeellisuuteen siinä tapauksessa, että komission kyseisen valitusperusteen toisessa ja kolmannessa osassa esittämät väitteet todetaan perusteettomiksi. Näin ollen on tarpeen tarkastella kyseisiä väitteitä.

### *2. Toisen valitusperusteen toinen ja kolmas osa*

106. Toisen valitusperusteensa toisessa osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin tukeutui useissa arviointinsa kohdissa argumentteihin, joita ei esiintynyt ASI:n ja AOE:n sekä Irlannin nostamissa kanteissa vaan jotka olivat peräisin niiden liitteinä olleista asiakirjoista, erityisesti erillisraporteista, joihin kantajat olivat vain yleisesti viitanneet. Näin ollen komissiolle

[53] Ks. vastaavasti tuomio 7.5.2020, BTB Holding Investments ja Duferco Participations Holding v. komissio (C-148/19 P, EU:C:2020:354, 53 kohta).

[54] Ks. tuomio 17.9.2009, komissio v. MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, 52 kohta).

[55] Ks. vastaavasti tuomio 12.5.2021, Luxemburg ja Amazon v. komissio (T-816/17 ja T-318/18, EU:T:2021:252, 309–311 kohta), jossa tulkittiin 24.9.2019 annetun tuomion Alankomaat v. komissio (T-760/15, EU:T:2019:669) 211 kohtaa. Komissio on valittanut ensin mainitusta tuomiosta: kyse on asiasta C-457/21, joka on parhaillaan unionin tuomioistuimen ratkaistavana.

ei sen näkemyksen mukaan annettu mahdollisuutta ottaa kantaa joihinkin niistä perusteista, joiden nojalla riidanalainen päätös kumottiin. Komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin esitti jotkin tarkastelluista väitteistä myös viran puolesta.

107. Näitä väitteitä tarkastellaan toisen valitusperusteen kolmannessa osassa esitettyjen väitteiden arvioinnin yhteydessä. Tässä vaiheessa tyydyn muistuttamaan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kanteeseen Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 21 artiklan, jota sovelletaan unionin yleiseen tuomioistuimeen saman perussäännön 53 artiklan ensimmäisen kohdan ja unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 76 artiklan d alakohdan nojalla, mukaisesti sisällytettävän kantajan yhteenvedon kanteen oikeudellisista perusteista on näet oikeusvarmuuden ja hyvän lainkäytön takaamiseksi oltava riittävän selkeä ja täsmällinen, jotta vastaaja voi valmistella puolustuksensa ja jotta unionin yleinen tuomioistuin voi ratkaista kanteen.[56] Vaikka kannekirjelmän sisältöä voidaan tukea ja täydentää tietyiltä osin viittaamalla kannekirjelmän liitteenä olevien asiakirjojen kohtiin, sillä, että viitataan yleisluonteisesti muihin asiakirjoihin, vaikka ne olisivat kannekirjelmän liitteinä, ei voida korjata sitä, että kannekirjelmässä ei ole mainittu olennaisia oikeudellisia perusteluja, jotka siinä on mainittava. Ei nimittäin ole unionin yleisen tuomioistuimen tehtävä etsiä ja tunnistaa liitteistä perusteita ja perusteluita, joita se olisi voinut pitää kanteen perustaan kuuluvina.[57] Edellytykset ovat vastaavat silloin, kun kanneperusteen, johon unionin yleisessä tuomioistuimessa vedotaan, tueksi esitetään argumentti.[58] Tästä seuraa, että kantaja on velvollinen esittämään kutakin kanneperustetta koskevat seikat riittävän järjestelmällisesti ilman, että unionin yleisellä tuomioistuimella on velvollisuutta rekonstruoida kyseisen perusteen tueksi tarkoitettua oikeudellista rakennelmaa.[59]

108. Toisen valitusperusteensa kolmannessa osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa ja/tai otti kansallisen oikeuden huomioon vääristyneellä tavalla, kun se tosiseikkoja koskevan arviointinsa päätteeksi tuli siihen tulokseen, ettei toissijaisella perustelulla voitu näyttää toteen kyseisessä perussopimuksen kohdassa tarkoitetun edun olemassaoloa. Komissio kiistää erityisesti unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikoista tekemän oikeudellisen luonnehdinnan, joka komission mukaan loukkaa erillistä yksikköä koskevaa lähestymistapaa ja markkinaehtoperiaatetta. Komissio esittää kolme väitettä, joista ensimmäinen koskee virheitä, jotka unionin yleinen tuomioistuin teki arvioinnissaan, joka koski irlantilaisten sivuliikkeiden valintaa ”testattaviksi osapuoliksi” valitun voitonkohdentamismenetelmän soveltamista varten (valituksenalaisen tuomion 328–351 kohta), toinen toimintakustannusten valintaa voittoindikaattoriksi (valituksenalaisen tuomion 352–417 kohta) ja kolmas hyväksyttyjä tuottotasoja (valituksenalaisen tuomion 418–478 kohta). Irlanti sekä ASI ja AOI väittävät, että toisen valitusperusteen tässä osassa esitetyt väitteet on kokonaisuudessaan jätettävä tutkimatta, koska niillä pyritään kyseenalaistamaan tosiseikkoja koskevia arviointeja; lisäksi ne pitävät näitä väitteitä tehottomina ja perusteettomina.

### *a) Ensimmäinen väite*

109. Toisen valitusperusteen kolmannen osan ensimmäisellä väitteellä, joka kohdistuu valituksenalaisen tuomion 337–343 kohtaan, komissio riitauttaa ensinnäkin sen, että irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamia toimintoja on luonnehdittu testattavan osapuolen valinnan yhteydessä ”vähemmän monimutkaisiksi”. Tämä luonnehdinta on komission mukaan seurausta

[56] Ks. vastaavasti tuomio 11.9.2014, MasterCard ym. v. komissio (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41 kohta).

[57] Ks. vastaavasti tuomio 16.3.2023, GABO:mi v. komissio (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 47 ja 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[58] Ks. tuomio 11.9.2014, MasterCard ym. v. komissio (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, 41 kohta).

[59] Ks. vastaavasti tuomio 16.3.2023, GABO:mi v. komissio (C-696/21 P, EU:C:2023:217, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

siitä, että kyseisiä toimintoja on virheellisesti arvioitu suhteessa Apple-konsernin immateriaalioikeuksiin eikä ASI:n ja AOE:n immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin. Koska kyseisellä väitteellä pyritään riitauttamaan irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamien toimintojen virheellinen oikeudellinen luonnehdinta, se on mielestäni otettava tutkittavaksi. Tältä osin viittaan tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohdassa esitettyihin seikkoihin.

110. Asiakysymyksen osalta muistutan, että ensimmäisen valitusperusteen arvioinnin yhteydessä tulin siihen johtopäätökseen, että unionin yleisen tuomioistuimen näkemys, jonka mukaan irlantilaiset sivuliikkeet hoitivat immateriaalioikeuksia koskeviin lisensseihin nähden rutiinitoimintoja, perustui vertailuun yhtäältä näiden toimintojen ja toisaalta Apple Inc:n Apple-konsernin immateriaalioikeuksien osalta hoitamien toimintojen välillä ja että tällaisen vertailun tehdessään unionin yleinen tuomioistuin loukkasi markkinaehtoperiaatetta, joka – kuten valituksenalaisessa tuomiossa on todettu – on TCA 97:n 25 §:n soveltamisen kannalta ratkaisevan tärkeä. Tämä virhe vaikuttaa myös arviointiin, jonka tuloksena unionin yleinen tuomioistuin päätyi hyväksymään irlantilaisten sivuliikkeiden valinnan testattavaksi osapuoleksi, mikä käy ilmi muun muassa valituksenalaisen tuomion 341 kohdasta, jossa viitataan ensisijaisen perustelun vastaisten kanneperusteiden tarkastelun yhteydessä tehdyn tosiseikkojen arvioinnin johtopäätöksiin.

111. Kuten muun muassa Irlanti on todennut, unionin yleinen tuomioistuin totesi kylläkin valituksenalaisen tuomion 340 kohdassa, että koska toissijainen perustelu perustui oletukseen, jonka mukaan ”Apple-konsernin immateriaalioikeudet oli kohdennettu asianmukaisesti – – toimipaikoille”, komissio ei voinut samaan aikaan väittää, että irlantilaiset sivuliikkeet olivat ”hoitaneet tältä osin näihin immateriaalioikeuksiin liittyviä monimutkaisimpia toimintoja”. Tässä väitteessä on kuitenkin looginen virhe. Vaikka nimittäin pitääkin paikkansa, että komissio hyväksyi toissijaisessa perustelussaan lähtökohdan, jonka mukaan immateriaalioikeuksia koskevat lisenssit tuli kohdentaa toimipaikoille, se ei kuitenkaan tarkoita – toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin vaikuttaa katsovan –, että komissio olisi myös myöntänyt vahvistetuiksi ne seikat, joilla tämä kohdentaminen voitaisiin oikeuttaa – ja jotka komissio kiisti – , nimittäin sen, että toimipaikat olisivat suorittaneet kyseisiä lisenssejä koskevia avainhenkilötoimintoja.

112. Yleisemmällä tasolla, toisin kuin muun muassa ASI ja AOI väittävät, unionin yleinen tuomioistuin ei missään irlantilaisten sivuliikkeiden valintaa ”testattaviksi osapuoliksi” koskeneessa valituksenalaisen tuomion perustelujen kohdassa todennut, että *irlantilaisten sivuliikkeiden ja toimipaikkojen välillä* ensin mainitut olisivat olleet vähemmän monimutkaisia.[60] Vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 ja 3.19 kohdasta ilmenee, että testattavan osapuolen valinnan on oltava johdonmukainen suhteessa liiketoimen toimintoarviointiin ja siinä on otettava huomioon rooli, joka *kullakin* siihen osallistuneella osapuolella on siinä ollut (ks. myös 2.59 kohdan loppu). Tästä seuraa, että perustelut, jotka unionin yleinen tuomioistuin esitti valituksenalaisen tuomion 333–336 kohdassa sekä sen 342–343 kohdassa, eivät yksinään riitä, sikäli kuin niissä otetaan huomioon ainoastaan irlantilaisten sivuliikkeiden tilanne, kyseenalaistamaan lähtökohtaa, joka oli komission toissijaisen perustelun pohjana ja jonka mukaan testattaviksi osapuoliksi olisi pitänyt valita toimipaikat, koska ne olivat vähemmän monimutkaisia toimintoja hoitanut liiketoimen osapuoli.

[60] Tuomion 342, 343 ja 371 kohdassa, joihin ASI ja AOI viittaavat, ainoastaan korostetaan, että irlantilaisten sivuliikkeiden hoitamia toimintoja voitiin ”pitää helposti yksilöitävinä eikä erityisen monimutkaisina”, mutta niitä ei millään tavalla verrata toimipaikkojen hoitamiin toimintoihin.

113. Toiseksi komissio riitauttaa valituksenalaisen tuomion 335 kohdan, jossa unionin yleinen tuomioistuin väitti, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei todeta, että TNMM-menetelmän yhteydessä tehtävän testin osapuoleksi olisi välttämättä valittava vähiten monimutkaisia toimintoja hoitava yksikkö, mutta niissä suositellaan valitsemaan yksikkö, jonka osalta voidaan saada eniten luotettavia tietoja. Komissio väittää, että kyseisessä kohdassa unionin yleinen tuomioistuin esitti viran puolesta kyseisistä OECD:n ohjeista virheellisen tulkinnan, jota kantajat eivät ensimmäisessä oikeusasteessa olleet esittäneet. Tämä väite perustuu mielestäni valituksenalaisen tuomion virheelliseen tulkintaan ja on siten hylättävä. Kun valituksenalaisen tuomion 335 kohta nimittäin luetaan osana sitä laajempaa perustelua, jonka unionin yleinen tuomioistuin esitti kyseisen tuomion 334–336 kohdassa, siinä ei esitetä mitään nimenomaista riidanalaiseen päätökseen liittyvää väitettä vaan siinä ainoastaan perustellaan se johtopäätös, johon on jo alustavasti viitattu 334 kohdassa ja joka vahvistetaan 336 kohdassa seuraavasti: ”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.”

114. Kolmanneksi komissio kiistää kyseisen johtopäätöksen pätevyyden. Se väittää, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 336 kohdassa toteaa, testattavan osapuolen valinta on ratkaisevan tärkeä vaihe TNMM-menetelmän soveltamisessa. Tämä väite on mielestäni otettava tutkittavaksi, vaikka se kohdistuukin unionin yleisen tuomioistuimen omaksumaan tulkintaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Tältä osin viittaan tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohdassa esitettyihin näkökohtiin.

115. Asiakysymyksessä olen komission kanssa yhtä mieltä siitä merkityksestä, joka siirtohinnoitteluohjeissa on annettu testattavan osapuolen valinnalle TNMM-menetelmää sovellettaessa. Muun muassa kyseisten ohjeiden vuoden 2010 version 3.18 ja 3.19 kohdasta – joihin unionin yleinen tuomioistuin mitä todennäköisimmin valituksenalaisen tuomion 335 kohdassa nojautui – nimittäin ilmenee, että tästä valinnasta riippuu, onko mahdollista tehdä sellainen luotettaviin tietoihin perustuva vertaileva arviointi, jolla kyseiselle liiketoimelle annettava siirtohinta voidaan yksilöidä asianmukaisesti markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Näin ollen komissio on oikeassa, kun se väittää, ettei valinta ole neutraali vaan vaikuttaa ratkaisevasti TNMM-menetelmän mukaisen arvioinnin tuloksen luotettavuuteen.

116. Edellä esitetyissä rajoissa katson, että toisen valitusperusteen kolmannen osan ensimmäinen väite on perusteltu.

### *b) Toinen väite*

117. Toisen valitusperusteensa kolmannen osan toisessa väitteessä komissio riitauttaa valituksenalaisen tuomion 352–417 kohdan, joissa unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi riidanalaiseen päätökseen sisältyneet johtopäätökset, joiden mukaan siinäkin tapauksessa, että irlantilaisten sivuliikkeiden valitsemista testattavaksi osapuoleksi pidettäisiin asianmukaisena, se, että ASI:n ja AOE:n toimintakustannuksia oli käytetty voittoindikaattorina, oli johtanut siihen, etteivät kyseisten yhtiöiden verotettavat tulot Irlannissa vastanneet luotettavaa arviota markkinaehtoperiaatteen mukaisesta markkinalähtöisestä tuloksesta.

*1) Toimintakustannusten valinta ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen voittoindikaattoriksi*

118. Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 336–342 kappaleessa komissio katsoi, että ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi ei heijastanut asianmukaisesti kyseisen sivuliikkeen kantamia riskejä ja sen suorittamia toimintoja ja siten sen osuutta ASI:n liikevaihdosta. Samoista syistä komissio katsoi, että niin sanotulla Berryn suhteella, joka on erillisraporteissa käytetty bruttovoiton ja toimintakustannusten suhteeseen perustuva voittoindikaattori, ei ollut mahdollista määrittää markkinaehtoista korvausta kyseisen sivuliikkeen hoitamista tehtävistä. Komission mukaan ASI:n myynti olisi olleet tarkoituksenmukaisempi indikaattori. Unionin yleinen tuomioistuin kiisti tämän johtopäätöksen pätevyyden valituksenalaisen tuomion 359–407 kohdassa.

119. Ensinnäkin komissio väittää, ettei unionin yleinen tuomioistuin ottanut huomioon riidanalaiseen päätökseen sisältynyttä toimintoarviointia, kun se valituksenalaisen tuomion 360 kohdassa totesi, että komissio oli käyttänyt poissuljentaan perustuvaa lähestymistapaa katsoessaan, etteivät toimintakustannukset heijastaneet ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen hoitamia toimintoja. Tältä osin viittaan ensimmäisen valitusperusteen ensimmäisen osan tarkastelun yhteydessä esitettyihin näkökohtiin. Sama virhe rasittaa myös valituksenalaisen tuomion 365 kohtaa, jossa unionin yleinen tuomioistuin totesi komission tyytyneen pelkästään toteamaan, että ASI:n myynti olisi ollut asianmukainen voittoindikaattori. Olen nimittäin komission kanssa yhtä mieltä siitä, että kyseisessä kohdassa unionin yleinen tuomioistuin luki riidanalaista päätöstä irrottaen sen osia asiayhteydestään: se ei nimittäin ottanut huomioon arviointia, joka sisältyi päätöksen muihin osiin, erityisesti johdanto-osan 294–305 kappaleeseen, joissa lueteltiin toiminnot ja riskit, joista erityisesti ASI:n irlantilainen sivuliike komission mukaan vastasi.

120. Toiseksi komissio riitauttaa valituksenalaisen tuomion 366–372 kohdan, joissa unionin yleinen tuomioistuin moitti riidanalaista päätöstä siitä, että sen johdanto-osan 340 kappaleessa torjuttiin mahdollisuus käyttää Berryn suhdetta taloudellisena suhdelukuna markkinaehtoisen korvauksen arvioimiseksi tarkasteltavana olleessa tapauksessa. Komissio toteaa ensinnäkin, että ASI ja AOE sekä Irlanti tyytyivät kanteissaan tältä osin vain viittaamaan erillisraporttien sisältöön. Unionin yleisen tuomioistuimen asiakirja-aineisto, unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kirjallisiin kysymyksiin annetut vastaukset mukaan luettuina, vahvistavat tämän väitteen Irlannin osalta. ASI ja AOE käsittelivät kysymystä monisyisemmin, mutta nekin rajasivat arviointinsa vain yhteen kyseisen indikaattorin soveltamisen edellytyksistä. Komissio on näin ollen oikeassa, kun se toteaa, että unionin yleisen tuomioistuimen Berryn suhdetta koskeva tarkastelu on suurelta osin irrallaan kantajien esittämistä ja ensimmäisessä oikeusasteessa suullisessa käsittelyssä esillä olleista väitteistä.

121. Tämän jälkeen komissio esittää joukon argumentteja, joilla se pyrkii osoittamaan, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisia virheitä valituksenalaisen tuomion edellä mainituissa 366–372 kohdassa esittämässään arvioinnissa. Komissio väittää lähinnä, että unionin yleisen tuomioistuimen johtopäätös perustuu ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen virheelliseen luokitteluun ”pelkkiä logistiikkapalveluja tarjoavaksi jakelijaksi”, joka ei vastannut riskeistä. ASI ja AOI sekä Irlanti ovat esittäneet näkemyksenään, että tätä luokittelua ei voida kyseenalaistaa muutoksenhakuvaiheessa. Mielestäni tämä väite on hylättävä. Sikäli kuin OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa – joihin Apple ja Irlanti nojautuivat perustellakseen jälkikäteen ennakkoratkaisuja sekä toimintakustannusten asianmukaisuutta ASI:n sivuliikkeen voittoindikaattorina – vahvistettujen periaatteiden asianmukainen soveltaminen riippuu tästä

luokittelusta, komission väitteet eivät ylitä rajaa, joka koskee unionin tuomioistuimen suorittamaa tosiseikaston uudelleenarviointia muutoksenhakuvaiheessa. Tältä osin viittaan tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohdassa esitettyihin seikkoihin.

122. Berryn suhteen soveltamista koskeviin unionin yleisen tuomioistuimen arviointeihin kohdistuvia komission väitteitä on tarkasteltava yhdessä valituksenalaisen tuomion 375–407 kohtaa koskevien väitteiden kanssa. Mainituissa kohdissa unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli ensin riskejä, jotka komission mukaan olisi pitänyt kohdentaa ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle ja joilla komissio perusteli sitä, että kyseisen sivuliikkeen voittoindikaattorin tuli perustua myyntiin eikä toimintakustannuksiin, ja totesi sitten, ettei kyseinen sivuliike ollut tosiasiassa kantanut mitään näistä riskeistä. Jos nimittäin näiden väitteiden todetaan olevan perusteltuja, se osoittaa, että unionin yleinen tuomioistuin käytti perusteenaan ASI:n sivuliikkeen virheellistä luokittelua ”vähäriskiseksi jakelijaksi” OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisen näkökulmasta. Valituksenalaisen tuomion 374 kohdasta vaikuttaa tosin käyvän ilmi, että sitä seuraavissa 375–407 kohdassa esitetty arviointi on ainoastaan sivuhuomautuksen kaltainen, kun otetaan huomioon unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 357 kohdassa omaksuma OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohdan tulkinta.[61] Pelkästään tämä ei kuitenkaan tee komission esittämistä väitteistä tehottomia. Kyseisessä 357 kohdassa ja saman tuomion 364 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin nimittäin myöntää, että edellä mainitun 2.87 kohdan perusteella ennalta valitun voittoindikaattorin kyky heijastaa asianmukaisesti testattavan osapuolen suorittamien toimintojen arvoa riippuu muun muassa kyseisen osapuolen ottamista riskeistä.

123. Komissio riitauttaa ensin valituksenalaisen tuomion 375–390 kohdan, jotka koskevat liikevaihtoriskiä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 337 kappale, jossa kyseinen riski määritellään ”varastoriskiksi”), sitten kyseisen tuomion 391–400 kohdan, jotka koskevat Apple-tuotteille myönnettyihin takuisiin liittyvää riskiä (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 338 kappale) ja lopuksi saman tuomion 401–407 kohdan, jotka koskevat riskiä, joka liittyi suhteisiin kolmansien sopimuskumppanien kanssa (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 339 kappale). Samoin kuin ensimmäisessä valitusperusteessaan komissio väittää tässäkin yhteydessä, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi virheellistä ja markkinaehtoperiaatteen vastaista oikeudellista arviointiperustetta, kun se määritteli ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen ”vähäriskiseksi jakelijaksi” vertaamalla kyseisen sivuliikkeen ottamia riskejä Apple Inc:n riskipolitiikkaan.

124. Valituksenalaisen tuomion perustelujen tarkastelu vahvistaa komission riitauttaman lähestymistavan. Liikevaihtoriskistä voidaan ensinnäkin todeta yhtäältä, että unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 381, 382 ja 383 kohdassa mainitsemat todisteet koskivat sitä, että Apple Inc. teki keskitetysti puitesopimuksia OEM:ien ja Apple-tuotteiden tärkeimpien ostajien kanssa, ja sitä, että Apple-tuotteiden kansainvälinen hinnoittelupolitiikka vahvistettiin niin ikään keskitetysti. Toisaalta valituksenalaisen tuomion 385 ja 386 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi esitettyjen todisteiden, muun muassa erillisraporttien, perusteella, ettei myymättä jääneisiin tuotteisiin tai kysynnän romahtamiseen liittyviä riskejä voitu kohdentaa ASI:n irlantilaiselle sivuliikkeelle, koska sekä tarjonta että kysyntä määritettiin ”keskitetysti kyseisen sivuliikkeen ulkopuolella” (386 kohta). Tuotetakuisiin liittyvän riskin osalta puolestaan johtopäätös, jonka unionin yleinen tuomioistuin tekee valituksenalaisen tuomion

[61] Valituksenalaisen tuomion 357 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohdasta ilmenee, että ”voittoindikaattorin valintaa ei vahvisteta millekään tietyntyyppiselle toiminnolle, kunhan tämä indikaattori heijastaa kyseessä olevan toiminnon arvoa” ja että näin ollen ”sekä myynti että toimintakustannukset voivat olla asianmukainen voittoindikaattori” (ks. valituksenalaisen tuomion 363 kohta, jossa viitataan kyseisen tuomion 357 kohtaan).

400 kohdassa ja jonka mukaan siitä, että ASI:n irlantilainen sivuliike on hallinnoinut AppleCare-palvelua, ei voida päätellä, että tämä sivuliike olisi kantanut Apple-tavaramerkin tuotetakuuseen liittyvät taloudelliset seuraukset, perustuu näkemykseen kyseisen sivuliikkeen hoitamien tehtävien liitännäisestä luonteesta; tämä näkemys, kuten tämän ratkaisuehdotuksen 52 kohdassa jo selitin, perustuu vertailuun kyseisen sivuliikkeen ja Apple Inc:n hoitamien tehtävien eikä toimipaikkojen hoitamien tehtävien välillä. Lopuksi totean, että kolmansien toimeksisaajien toimintaan liittyvän riskin osalta unionin yleinen tuomioistuin lähinnä vain viittaa valituksenalaisen tuomion 376–390 kohdassa esittämiinsä näkökohtiin, jotka koskevat mahdolliseen kysynnän laskuun ja myymättä jääneisiin tuotteisiin liittyvää riskiä; tähän riskiin tuomioistuin rinnastaa niihin tuotteisiin liittyvän riskin, joita ei käsitelty Irlannissa, koska ne oli ulkoistettu kyseisen jäsenvaltion ulkopuolelle. Viittaan tältä osin ensimmäistä valitusperustetta koskevaan arviointiini, jossa tulin siihen johtopäätökseen, että TCA 97:n 25 §:n ja siihen sisältyvän markkinaehtoperiaatteen mukaisessa voiton kohdentamisessa ulkomaiselle yhtiölle on rajoituttava ottamaan huomioon kyseisen yhtiön eri osien tilanne niiden keskinäisessä suhteessa. Riidanalaisessa päätöksessään komissio, joka ei tosin kiistänyt Apple Inc:n keskitettyä riskinhallintaa koskevia käytäntöjä, osoitti ASI:n irlantilaisen sivuliikkeen ottaneen toimipaikkoihin verrattuna tietynasteisia riskejä; tätä päätelmää unionin yleinen tuomioistuin ei kumonnut, eikä komissio edellä todetulla tavalla tässä pitäytynyt poissuljentaan perustuvassa lähestymistavassa. Sen sijaan, kuten edellä on todettu, unionin yleinen tuomioistuin, joka sulki pois sen, että ASI:n irlantilainen sivuliike kantoi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 337, 338 ja 339 kappaleessa mainittuja riskejä, ja määritteli kyseisen sivuliikkeen ”vähäriskiseksi jakelijaksi”, jonka voittoja toimintakustannuksiin perustuva indikaattori kykeni asianmukaisesti heijastamaan, perusti nämä näkemyksensä Apple Inc:n hoitamiin tehtäviin ja siihen, että Apple Inc. hallinnoi keskitetysti kaikkia huomioon otettuja riskejä; näin se toisin sanoen nojautui jälleen virheelliseen oikeudelliseen arviointiperusteeseen.

*2) Toimintakustannusten valinta AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen voittoindikaattoriksi*

125. Komissio riitauttaa valituksenalaisen tuomion 408–412 kohdan, joissa unionin yleinen tuomioistuin totesi, ettei komissio ollut onnistunut näyttämään toteen riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 343–345 kappaleessa esitettyä väitettä, jonka mukaan kokonaiskustannuksiin perustuva voittoindikaattori olisi asianmukaisempi AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen markkinaehtoisten voittojen määrittämiseksi.

126. Komissio toteaa ensinnäkin, etteivät ASI ja AOE tai Irlanti olleet esittäneet kyseisten riidanalaisen päätöksen johdanto-osan kappaleiden vastaisia väitteitä. Tätä komission väitettä ei ole kiistetty, ja myös unionin yleisen tuomioistuimen oikeudenkäyntiasiakirjat vahvistavat sen; lisäksi se sopii yhteen sen seikan kanssa, että kuten muun muassa riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 167 ja 343 kappaleesta ilmenee, myös erillisraporteissa voittoindikaattoriksi ehdotettiin AOE:n sivuliikkeen osalta kokonaiskustannuksiin perustuvaa indikaattoria. Tässä tilanteessa unionin yleinen tuomioistuin on mielestäni ylittänyt laillisuusvalvontansa rajat esittäessään ja hyväksyessään viran puolesta väitteitä, joita kantajat eivät olleet esittäneet ja jotka koskivat sellaisia riidanalaisen päätöksen kohtia, jotka kantajat olivat vähintäänkin hiljaisesti hyväksyneet. Lisäksi muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun unionin tuomioistuimet valvovat komission tekemiä monitahoisia taloudellisia arviointeja valtiontukien alalla – jollaisia TNMM-menetelmän soveltamisen kannalta asianmukaisimman voittoindikaattorin määrittelyyn liittyvät arvioinnitkin ovat –, niiden tehtävänä ei ole korvata omalla taloudellisia seikkoja koskevalla arvioinnillaan komission arviointia.[62] Tällaisessa

[62] Ks. vastaavasti tuomio 29.6.2023, TUIfly v. komissio (C-763/21 P, EU:C:2023:528, 76 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

yhteydessä unionin tuomioistuimet nimittäin harjoittavat rajoitettua valvontaa, joka rajoittuu väistämättä siitä varmistumiseen, että menettelyä ja perusteluvelvollisuutta koskevia sääntöjä on noudatettu, että tosiseikat pitävät asiallisesti paikkansa, että näitä tosiseikkoja ei ole arvioitu ilmeisen virheellisesti eikä harkintavaltaa ole käytetty väärin.[63] Nyt tarkasteltavassa tapauksessa huomautan, että valituksenalaisen tuomion 409 ja 410 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, joihin komissio kyseisissä riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 343 ja 344 kappaleessa väitteensä perusti, ”ei suosita minkään tietyn voittoindikaattorin, kuten kokonaiskustannusten, käyttämistä, eikä niissä kielletä käyttämästä toimintakustannuksia voittoindikaattorina”. Ilman, että on tarpeen ottaa kantaa unionin yleisen tuomioistuimen edellä mainituista siirtohinnoitteluohjeista tekemään tulkintaan, jota komissio ei nimenomaisesti ole riitauttanut, tyydyn vain huomauttamaan, että vaikka kyseinen tulkinta oletettaisiin oikeaksi, pelkästään se, ”ettei lähtökohtaisesti ole poissuljettua, että toimintakustannukset voivat muodostaa asianmukaisen voittoindikaattorin” (valituksenalaisen tuomion 410 kohta), ei itsessään ole sellainen seikka, johon unionin yleinen tuomioistuin voi nojautua korvaamatta silloin komission harkintavaltaa omalla harkintavallallaan ja asianosaisten argumentteja omillaan.

127. Edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella on kylläkin totta, että kun unionin tuomioistuimet valvovat komission tekemiä monimutkaisia taloudellisia arviointeja, niiden on paitsi tutkittava esitettyjen todisteiden aineellinen paikkansapitävyys, luotettavuus ja johdonmukaisuus, myös tarkistettava, sisältävätkö nämä todisteet kaikki ne merkitykselliset seikat, jotka on otettava huomioon monitahoisen tilanteen arvioinnissa, ja voivatko kyseiset todisteet tukea niistä tehtyjä päätelmiä. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa unionin yleinen tuomioistuin ei tarkastelunsa päätteeksi todennut arviointivirhettä vaan katsoi, ettei komission väitteen tueksi ollut esitetty riittäviä todisteita. Pelkästään tämä näkemys ei mielestäni riitä sivuuttamaan unionin yleisen tuomioistuimen perustelujen keskeistä näkemystä, jossa se käytännössä vahvistaa, että yksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kyseisen tuomioistuimen mukaan hyväksytyistä indikaattoreista on komission valitsemaa indikaattoria asianmukaisempi.

128. Unionin tuomioistuin on sitä paitsi tuomion Fiat Chrysler 95 kohdassa todennut, että koska kyseistä alaa ei ole yhdenmukaistettu, ”markkinaehtoisen” tuloksen määrittämisen mahdollistavien menetelmien ja edellytysten mahdollinen asettaminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan. Kuten jo edellä tämän ratkaisuehdotuksen 21 kohdassa totesin, nyt tarkasteltavan tapauksen tosiseikasto eroaa tuomion Fiat Chrysler taustalla olleesta tapauksesta. Joka tapauksessa on välttämätöntä todeta, että – kuten komissio on huomauttanut – unionin yleinen tuomioistuin ei ottanut huomioon komission riidanalaisessa päätöksessä ja ensimmäisessä oikeusasteessa esittämää argumenttia, jonka mukaan, kun otetaan huomioon AOE:n irlantilaisen sivuliikkeen todellisuudessa hoitamat tehtävät ja ottamat riskit etenkin verrattuina kyseisen yhtiön toimipaikan tehtäviin ja riskeihin, se seikka, johon unionin yleinen tuomioistuin valituksenalaisen tuomion 411 kohdassa vetoaa, ettei kyseisellä sivuliikkeellä ollut omistusoikeutta käytettyihin materiaaleihin, keskeneräisiin tuotteisiin ja valmiisiin tuotteisiin, ei yksinään riittänyt syyksi katsoa, ettei kokonaiskustannuksia voitu käyttää voittoindikaattorina, eikä tällaisen indikaattorin käyttöä, jonka Applen omat konsultit ja Irlanti sitä paitsi olivat hyväksyneet, sen perusteella ainakaan voitu pitää ilmeisen virheellisenä.

[63] Ks. tuomio 7.5.2020, BTB Holding Investments ja Duferco Participations Holding v. komissio (C-148/19 P, EU:C:2020:354, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

*3) Toista väitettä koskeva päätelmä*

129. Kaiken edellä esitetyn perusteella katson, että myös toisen valitusperusteen kolmannen osan toinen väite on perusteltu.

### *c) Kolmas väite*

130. Toisen valitusperusteensa kolmannen osan viimeisellä väitteellä komissio riitauttaa valituksenalaisen tuomion 418–478 kohdan, joissa unionin yleinen tuomioistuin kumosi perustelut, joiden nojalla komissio päätyi riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 346–359 kappaleessa hylkäämään ennakkoratkaisuissa hyväksytyt ASI:n ja AOE:n irlantilaisten sivuliikkeiden tuottotasot.

131. Vuoden 1991 ennakkoratkaisun osalta komissio oli todennut yhtäältä, etteivät hyväksytyt tuottotasot olleet perusteltuja, ja toisaalta, että AOE:n osalta hyväksytty kynnysarvo, jonka ylittävältä osalta sen veronalaisen tulon laskenta ei enää perustunut 65 prosentin katteeseen kyseisen yhtiön irlantilaisen sivuliikkeen toimintakustannuksista, merkitsi verohelpotusta, joka oli komission mukaan myönnetty verojärjestelmään liittymättömien kriteerien, kuten työllisyysnäkökohtien, perusteella (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 347 kappale). Unionin yleinen tuomioistuin kumosi nämä arviot lähinnä kahdella perusteella. Ensinnäkin unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen tuomion 440 ja 441 kohdassa – oman todisteita koskevan arviointinsa perusteella, jota ei voida muutoksenhakuvaiheessa kyseenalaistaa ja jota komissio ei sitä paitsi ole riitauttanut –, ettei ollut näytetty toteen, että Irlannin viranomaiset olivat hyväksyneet edellä mainitun 65 prosentin katteen työllisyyteen liittyvien näkökohtien perusteella. Valituksenalaisen tuomion 444 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin totesi myös, että se, ettei kyseistä kynnysarvoa koskaan saavutettu eikä vuoden 1991 ennakkoratkaisun mukaista mekanismia näin ollen koskaan pantu täytäntöön, sulki pois sen, että kyse olisi ollut SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisesta edusta.

132. Komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin teki näin todetessaan oikeudellisen virheen, koska se sekoitti kyseisessä säännöksessä tarkoitetun edun olemassaolon palautettavien määrien määrän laskemiseen, jonka tuloksena voi olla myös nolla. Komissio viittaa argumentaationsa tueksi 13.2.2014 annettuun tuomioon Mediaset.[64] Tältä osin huomautan, että kyseisen tuomion taustalla ollut tapaus, jossa oli kyse verotukijärjestelmän tuensaajien tunnistamisesta ja palautettavan määrän laskemisesta kullekin heistä, eroaa tosiseikastoltaan nyt tarkasteltavasta tapauksesta, jossa on sen sijaan selvitettävä, voiko ennakkoratkaisussa vahvistettu yksilöllinen laskentamenetelmä, jota ei koskaan ole käytännössä sovellettu, merkitä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua. Ainakin siltä osin kuin komission riidanalaisessa päätöksessään toteama etu vastaa verohelpotusta, joka edellä mainitun kynnysarvon soveltamisesta olisi seurannut, nyt tarkasteltavan tapauksen olosuhteet rinnastuvat nähdäkseni pikemminkin tilanteeseen, jossa tuesta on päätetty mutta sitä ei ole maksettu. Näin ollen komission väite on mielestäni hylättävä.

133. Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin esitti valituksenalaisen tuomion 445–447 kohdassa, että pitäessään Irlannin veroviranomaisten hyväksymiä tuottotasoja irlantilaisten sivuliikkeiden suorittamiin toimintoihin nähden liian alhaisina, kun huomioon otettiin kyseisiin toimintoihin liittyvät varat ja riskit, komissio ei ollut osoittanut sivuliikkeiden suorittaneen toimintoja, joista

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, 36 ja 37 kohta. Ks. vastaavasti ja vastaavassa tilanteessa tuomio 15.9.2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, 41 kohta).

niiden olisi pitänyt saada korvaukseksi korkeammat tuottotasot. Unionin yleinen tuomioistuin viittaa tältä osin valituksenalaisen tuomion 348 ja 407 kohdassa esitettyihin johtopäätöksiin. Tältä osin viittaan näin ollen toisen valitusperusteen kolmannen osan ensimmäisen ja toisen väitteen arvioinnin yhteydessä jo esitettyihin näkökohtiin.

134. Vuoden 2007 ennakkoratkaisussa hyväksyttyjen tuottotasojen osalta komissio oli ensinnäkin kyseenalaistanut niiden vertailututkimusten luotettavuuden, joihin erillisraportit perustuivat, koska sen mukaan kyseisiin tutkimuksiin valitut yhtiöt eivät olleet ASI:n ja AOE:n kanssa vertailukelpoisia. Valituksenalaisen tuomion 450–464 kohdassa, joita ei ole riitautettu, unionin yleinen tuomioistuin totesi, ettei komissio ollut onnistunut näyttämään väittämiään virheitä toteen. Niinpä komissio toteutti tämän ratkaisuehdotuksen 72 kohdassa mainitun oikaistun vertailuanalyysin, jossa se käytti edellä mainittuihin erillisraportteihin valittuja yhtiöitä ja otti voittoindikaattoriksi ASI:n osalta myynnin ja AOE:n osalta kokonaiskustannukset. Unionin yleinen tuomioistuin myönsi, että komissio pystyi kyseisellä analyysilla osoittamaan valikoivan edun (valituksenalaisen tuomion 468 kohta), mutta hylkäsi kuitenkin sen pätevyyden kolmella perusteella, joista jokaisen komissio kiistää. Ensinnäkin unionin yleinen tuomioistuin, joka viittasi valituksenalaisen tuomion 402–412 kohtaan, totesi, ettei komissio ollut osoittanut, että toimintakustannusten käyttö voittoindikaattorina olisi nyt tarkasteltavassa tapauksessa epäasianmukaista (valituksenalaisen tuomion 470 kohta). Tältä osin viittaan toisen valitusperusteen kolmannen osan toisen väitteen arvioinnin yhteydessä jo esitettyihin näkökohtiin. Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin, joka viittasi valituksenalaisen tuomion 348–407 kohtaan, muistutti, että komission toissijaisen perustelunsa yhteydessä tekemä analyysi perustui olettamaan, jonka mukaan ASI:n irlantilainen sivuliike oli hoitanut monimutkaisia toimintoja ja ottanut huomattavia riskejä, mutta että kyseistä olettamaa ei ollut näytetty toteen.

135. Komissio toteaa, että unionin yleinen tuomioistuin on tulkinnut riidanalaista päätöstä väärin ja että oikaistu vertailuanalyysi perustui kyllä olettamaan, jonka mukaan ASI:tä ei voitu pitää pelkkänä logistiikkapalvelujen toimittajana, minkä vuoksi oli perusteltua omaksua liikevaihto voittoindikaattoriksi, mutta ei olettamaan, jonka mukaan ASI olisi suorittanut monimutkaisia ja Apple-tavaramerkin menestyksen kannalta ratkaisevia toimintoja (valituksenalaisen tuomion 471 kohta). Tältä osin on riidatonta, että oikaistussa vertailuanalyysissa lähtökohdaksi otettiin ASI:n tilanteen ja erillisraportteihin valittujen yhtiöiden tilanteen keskinäinen vertailukelpoisuus, koska kyseinen analyysi perustuu näiden yhtiöiden tietoihin (riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 354 kappale). Vaikka kritiikki, jota komissio on tätä vertailukelpoisuutta kohtaan riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 351 kappaleessa esittänyt, perustuukin muun muassa siihen, että ASI oli ottanut kyseisiin yhtiöihin verrattuna ”merkittäviä” riskejä, on myönnettävä, että siltä osin kuin siinä käytetään viimeksi mainittujen yhtiöiden tietoja, oikaistu vertailuanalyysi jää välttämättä tämän kritiikin ulkopuolelle. Riidanalaisen päätöksen johdanto-osan 353 kappaleessa komissio nimittäin toteaa nimenomaisesti, että oikaistu vertailuanalyysi on tehty ”erilliskertomuksissa suoritettuihin vertailututkimuksiin liittyvistä yleisistä ja erityisistä ongelmista huolimatta”. Kaikista muista näkökohdista riippumatta unionin yleinen tuomioistuin ei näin ollen mielestäni tulkitse riidanalaista päätöstä oikein, kun se valituksenalaisen tuomion 471 kohdassa antaa ymmärtää, että kyseinen vertailuanalyysi perustui toteen näyttämättömään olettamaan, jonka mukaan ASI:n suorittamat toiminnot olivat ”monimutkaisia ja ratkaisevia Apple-tavaramerkin menestyksen kannalta”. Valituksenalaisen tuomion 473 ja 474 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin viittaa vielä edellä jo esittämiinsä perusteluihin, joilla se oli kumonnut komission perustelut, jotka koskivat sitä, että liikevaihto oli epäasianmukainen valinta ASI:n voittoindikaattoriksi. Tältä osin viittaan vain toisen valitusperusteen kolmannen osan toisen väitteen arvioinnin yhteydessä jo esittämiini toteamuksiin.

136. Kaiken edellä esitetyn perusteella katson, että myös nyt tarkasteltava väite on edellä esitetyn mukaisissa rajoissa hyväksyttävä.

### *3. Toista valitusperustetta koskeva päätelmä*

137. Kun toisen valitusperusteen toista ja kolmatta osaa tarkastellaan yhdessä, käy ilmi, että unionin yleinen tuomioistuin teki virheen komission näyttökynnyksen määrittelyssä. Lisäksi vaikuttaa siltä, että unionin yleinen tuomioistuin teki useita oikeudellisia virheitä arvioinnissaan, jonka perusteella se päätyi katsomaan, ettei komissio ollut näyttänyt toteen toissijaisessa perustelussaan mainittuja menetelmää koskevia virheitä. Tässä tilanteessa toista valitusperustetta on mielestäni pidettävä kokonaisuudessaan perusteltuna.

## D Asian palauttaminen unionin yleiseen tuomioistuimeen

138. Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklassa määrätään, että jos muutoksenhaku todetaan aiheelliseksi, unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun. Se voi joko itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen, tai palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimen uudelleen ratkaistavaksi. Edellä esitetystä käy ilmi, että valitus on perusteltu ja tuomio on kumottava kokonaisuudessaan. Irlannin sekä ASI:n ja AOE:n ensimmäisessä oikeusasteessa esittämät väitteet, jotka koskivat väitettyä poissuljentaan perustuvaa lähestymistapaa, on lopullisesti hylättävä. Muilta osin katson, että niiden unionin yleisen tuomioistuimen tekemien oikeudellisten virheiden perusteella, jotka tekevät tyhjiksi sen tosiseikkoja koskevat arvioinnit sekä ensisijaisen perustelun että toissijaisen perustelun osalta, unionin tuomioistuimella ei ole käytettävissään seikkoja, joiden perusteella se voisi ratkaista lopullisesti ensimmäisessä oikeusasteessa nostetut kanteet, ja asiat on siten palautettava unionin yleisen tuomioistuimen uudelleen ratkaistavaksi siten, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin, jotta unionin yleinen tuomioistuin arvioi asiat uudelleen ja ratkaisee tarkastelematta jääneet väitteet.

## VI Ratkaisuehdotus

139. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin kumoaa valituksenalaisen tuomion, palauttaa asiat unionin yleiseen tuomioistuimeen ja määrää, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.