Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GIOVANNI PITRUZZELLA
esitatud 9. novembril 2023 [1]

Kohtuasi C-465/20 P

Euroopa Komisjon
versus
Iirimaa,
Apple Sales International,
Apple Operations International, nüüd Apple Operations Europe,
Luksemburgi Suurhertsogiriik,
Poola Vabariik

EFTA järelevalveamet

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Maksualased eelotsused (*tax ruling*) – Valikulised maksueelised

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi kuulub nüüdseks juba üsna kogukasse kohtupraktika harusse, mis puudutab ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamist maksualaste eelotsuste suhtes. Nagu teada, võimaldab maksualaste eelotsuste süsteem ettevõtjatel taotleda maksuhaldurilt „eelotsust“ nende suhtes tulevikus kohaldatava maksu kohta ning saada niiviisi maksuhaldurilt ametlik seisukoht riigisiseste maksueeskirjade kohta ja kinnitus nende maksustamise kohta tulevikus. Kaheldamatult ei tohi riigiabi reguleerimist kasutada kattevarjuna maksude ühtlustamiseks, mille vastu on poliitilisi takistusi, ega kahjuliku maksukonkurentsi vastu võitlemiseks. Maksusüsteemide vahelistest erinevustest tulenevate eeliste ärakasutamine ei tähenda nimelt abi andmist ja maksukonkurents liikmesriikide vahel ei ole iseenesest keelatud. Ent komisjonil peab siiski olema võimalus kontrollida, kas riik annab eelotsuse taolise maksumeetmega konkreetsele ettevõtjale mingi valikulise eelise. Sellisel juhul võivad ettevõtjad, kellel on juba iseenesest märkimisväärne turujõud nagu Apple'il, muu hulgas digitaalturu dünaamika kontekstis, kus selline jõud kipub koonduma, saada eelise oma konkurentide ees, kahjustades ettevõtjate *level playing field*'i. Selliste konkurentsile kahjulike ning innovatsiooni ja tarbijaid kahjustavate tagajärgede ärahoidmiseks on riigiabieeskirjad.

[1] Algkeel: itaalia.

2. Komisjon palub tühistada 15. juuli 2020. aasta kohtuotsuse Iirimaa jt *vs.* komisjon (edaspidi vaidlustatud kohtuotsus)[2], millega Üldkohus tühistas komisjoni 30. augusti 2016. aasta otsuse (EL) 2017/1283[3] (edaspidi „vaidlusalune otsus“) kahe eelotsuse kohta, mille Iirimaa maksuhaldur tegi Apple Sales Internationali (ASI) ja Apple Operations Europe'i (AOE), kahe Apple'i kontserni kuuluva äriühingu suhtes (edaspidi koos „eelotsused“).

II. Asjaolud ja vaidluse taust

3. Apple'i kontserni, mis on asutatud 1976. aastal ja mille asukoht on California osariigis Cupertinos (Ameerika Ühendriigid), kuuluvad Apple Inc. ja kõik tema tütarettevõtjad. Tema üleilmne äritegevus on liigendatud põhitegevusvaldkondadeks, mida juhitakse keskselt Ameerika Ühendriikidest (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 1). Apple Operations International (AOI) on Apple Inc-i tütarettevõtja, kelles emaettevõtjal on ainuosalus. AOI-le kuulub ainuosalus tütarettevõtjas AOE, kellel on omakorda ainuosalus tütarettevõtjas ASI. Nii ASI kui ka AOE on Iiri õiguse alusel asutatud äriühingud, kuid mitte Iiri maksuresidendid (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 3).[4] ASI ja AOE asutasid endale Iiri filiaalid (edaspidi mõlema kohta koos „Iiri filiaalid“). ASI Iiri filiaal vastutab muu hulgas hanke-, müügi- ja turustustegevuse eest, mis on seotud Apple'i kaubamärgiga toodete müügiga nii seotud osapooltele kui ka kolmandast isikust klientidele eri piirkondades, sh Euroopa, Lähis-Ida, India ja Aafrika piirkonnas (EMEIA) ning Aasia ja Vaikse ookeani piirkonnas (APAC). Selle filiaali põhiülesanded on Apple'i kaubamärgiga lõpptoodete ostmine kolmandast isikust ja seotud osapoolest tootjatelt, turustamistegevus, mis on seotud toodete müügiga EMEIA ja APACi piirkonnas asuvatele seotud osapooltele, ning toodete müügiga EMEIA piirkonnas asuvatele kolmandast isikust klientidele, veebimüük, logistikatoimingud ning müügijärgse klienditoeteenuse juhtimine. AOE Iiri filiaal vastutab teatud konkreetsesse tootevalikusse kuuluvate arvutitoodete – sealhulgas lauaarvuti iMac, sülearvuti MacBook ja muude arvutitarvikute – valmistamise ja kokkupaneku eest Iirimaal, tarnides neid seotud osapooltele EMEIA piirkonna jaoks. Selle filiaali põhiülesanded on tootmise sisuline ja ajaline planeerimine, tootmisprotsesside insenertehniline väljatöötamine (*process engineering*), tootmise ja tööde juhtimine (*production and operations management*), kvaliteedi tagamine ja kontrollimine ning tootjale tagastatud toodete taastetoimingud (*refurbishing operations*) (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 9 ja 10).

4. Ajal, mida vaidlusaluses otsuses käsitletakse, ehk 1991–2014. aastal (edaspidi „asjasse puutuv ajavahemik“) kehtis ühelt poolt Apple Inc-i ning teiselt poolt ASI ja AOE vahel sõlmitud kulude jagamise kokkulepe (edaspidi „kulude jagamise kokkulepe“). Jagatud kulud olid muu hulgas seotud Apple'i kontserni toodetes kasutatavat tehnoloogiat puudutava teadus- ja arendustegevusega. Selle kokkuleppe kohaselt nõustusid pooled ühest küljest jagama immateriaalset vara puudutava teadus- ja arendustegevuse kulusid ja riske, mis kaasnevad Apple'i kontserni toote- ja teenusearendusega. Teisest küljest leppisid nad kokku, et Apple Inc. jääb jagatud kuludega immateriaalse vara, sealhulgas intellektuaalomandi õiguste (edaspidi „intellektuaalomand“) omanikuks. Peale selle andis Apple Inc. ASI-le ja AOE-le tasuta litsentsi, mille alusel nad said toota ja müüa kõnealuseid Apple'i tooteid neile määratud territooriumil ehk kogu maailmas, välja arvatud Põhja- ja Lõuna-Ameerikas (edaspidi „intellektuaalomandi

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

[3] Riigiabi SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) kohta, mida Iirimaa andis Apple'ile (ELT 2017, L 187, lk 1).

[4] Vaidlusaluse otsuse põhjendustes 49–52 märkis komisjon, et asjasse puutuval ajavahemikul kehtinud Iiri õiguse kohaselt ei peetud ASI-d ja AOE-d hoolimata nende asutamisest Iirimaal ja sealsest äritegevusest Iirimaa maksuresidendiks, kuna Ameerika Ühendriikide residendist äriühingul (Apple Inc.) oli nende üle otsene või kaudne kontroll. Kuna aga ASI-l ja AOE-l ei olnud väljaspool Iiri filiaale mingit maksustatavat tegevust ei Ameerika Ühendriikides ega mujal, järeldas komisjon sellest, et nad on „maksuresidentsuse seisukohalt riikkondsuseta“.

litsentsid“).[5] Kokkuleppe pooled pidid selle kokkuleppega kaasnevad riskid enda kanda võtma. Põhirisk oli Apple’i kontserni intellektuaalomandiõigustega seotud arenduskulude tasumise kohustus. Asjasse puutuval ajavahemikul tehti kulude jagamise kokkuleppesse mitmesuguseid muudatusi, eelkõige selleks, et võtta arvesse muutusi kehtivates õigusaktides (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 5 ja 6).

5. ASI sõlmis 2008. aastal Apple Inc-iga turundusteenuste kokkuleppe (edaspidi „turunduskokkulepe“), mille kohaselt kohustus viimane osutama ASI-le turundusteenuseid, mis hõlmasid muu hulgas turundusstrateegiate, -programmide ja reklaamikampaaniate väljatöötamist, arendamist ja elluviimist. ASI kohustus maksma Apple Inc-ile nende teenuste eest tasu, milleks oli teatud protsent nende teenustega seoses „kantud mõistlikest kuludest“ koos sellele lisanduva teatud marginaaliga (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 7).

A. Eelotsused

6. Iirimaa maksuhaldurile adresseeritud 12. oktoobri 1990. aasta kirjas kirjeldasid Apple’i kontserni maksunõustajad Apple Computer Ltd (ACLi) tegevust Iirimaal, märkides ära ülesanded, mida täitis tema Corkis (Iirimaa) asuv Iiri filiaal. Nad täpsustasid, et tootmisega seotud vara omanik on see filiaal, ent kasutatavad materjalid ning pool- ja valmistooted jäävad AOE omandisse. 2. jaanuari 1991. aasta kirjas teatati Iirimaa maksuhaldurile uuest äriühingust Apple Computer Accessories Ltd (ACAL), mis on ASI õiguseellane ja mille Iiri filiaali kohta märgiti, et see tegeleb ekspordiks mõeldud toodete hankimisega Iiri tootjatelt. 29. jaanuari 1991. aasta kirjaga (edaspidi „1991. aasta eelotsus“) kiitis Iirimaa maksuhaldur Apple’i kontserni pakutud tingimused ACLi ja ACALi maksustatava kasumi arvutamiseks heaks. ACLi maksustatava kasumi arvutamisel võeti aluseks teatud protsent tema Iiri filiaali tegevuskuludest: kuni [*konfidentsiaalne*] suuruse aastakuluni 65% tegevuskuludest ning alates [*konfidentsiaalne*] aastakulust 20% tegevuskuludest. Kui kogukasum oleks osutunud väiksemaks kui selle valemiga saadud summa, oleks puhaskasumi kindlaksmääramiseks kasutatud seda väiksemat summat. Tegevuskuludena võeti seejuures arvesse kõiki tegevusega seotud kulutusi, millest arvati maha edasimüügiks mõeldud materjalid ja Apple’i kontserni sidusettevõtjate esitatud arvete alusel immateriaalse varaga seotud kulude eest tasutud summad. ACALi maksustatava kasumi arvutamisel võeti aluseks 12,5% tema Iiri filiaali tegevuskuludest (välja arvatud edasimüügiks mõeldud materjal) (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 11–16).

Iirimaa maksuhaldurile 16. mail 2007 saadetud kirjas võtsid Apple’i kontserni maksunõustajad kokku oma ettepaneku ASI ja AOE Iiri filiaalide maksubaasi kindlaksmääramise meetod üle vaadata. Mõlemal juhul tehti ettepanek, et maksustatavaks kasumiks oleks teatav protsent tegevuskuludest, millest on maha arvatud Apple’i kontserni sidusettevõtjate arvete alusel tasutud summad ning materjalikulud. AOE Iiri filiaali puhul tehti ettepanek liita ka summa, mis vastab selle filiaali välja töötatud tootmisprotsessitehnoloogiaga seotud intellektuaalomanditulule, mis on teatav protsent tema käibest. Samuti pandi ette, et kokkulepe jõustub mõlema filiaali jaoks 1. oktoobril 2007 ja kuulub kohaldamisele viie aasta jooksul, misjärel seda tuleb igal aastal uuendada, samuti kohaldatakse seda Apple’i kontserni sees loodavate või ümberkujundamisel tekkivate uute üksuste suhtes, kui nende tegevus vastab sellele, millega tegelevad AOE ja ASI.

[5] Vaidlustatud kohtuotsuses nimetas Üldkohus neid litsentse „Apple’i kontserni intellektuaalomandilitsentsideks“. Sellise määratlusega, mida ma vaidlustatud kohtuotsuse tsitaatides ei ole muutnud, komisjon ei nõustu, pidades seda ebatäpseks, kuna see ei kajasta asjaolu, et tegemist on ASI-le ja AOE-le antud territoriaalselt piiratud litsentsidega.

23. mai 2007. aasta kirjas (edaspidi „2007. aasta eelotsus“) kinnitas Iirimaa maksuhaldur, et nõustub kõigi nende ettepanekutega. Seda kokkulepet kohaldati kuni 2014. maksustamisaastani (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 17–21).

B. Vaidlusalune otsus

7. Vaidlusaluses otsuses leidis komisjon, et eelotsustega, mille tõttu vähenesid maksukohustused, mida ASI ja AOE oleksid pidanud täitma, anti neile äriühingutele asjasse puutuval ajavahemikul tegevusabi, millest sai kasu Apple'i kontsern tervikuna (põhjendused 417 ja 418). Ta tunnistas selle ELTL artikli 107 lõike 3 punkti c kohaselt ebaseaduslikuks ja siseturuga kokkusobimatuks abiks (vaidlusaluse otsuse artikkel 1) ning tegi korralduse see tagasi nõuda (vaidlusaluse otsuse artikkel 2).

8. Selle otsuse jaos 8.2 tegi komisjon selle tõendamiseks, et käesoleval juhul oli ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes valikuline eelis olemas, kohtupraktikas kirjeldatud kolmeetapilise analüüsi.[6]

9. Esimeses etapis, milles tehakse kindlaks võrdlusraamistik, leidis ta, et sellise raamistiku moodustavad Iirimaal äriühingute kasumi maksustamisele kehtivad üldeeskirjad, mille eesmärk on kõigi selle riigi maksukohustuslasest äriühingute kasumi maksustamine. Selle eesmärgi aspektist leidis komisjon, et kõik äriühingud, kes on Iirimaal maksukohustuslased – nii residendid kui ka mitteresidendid, nii kontserni integreeritud kui ka integreerimata äriühingud – on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Sellest järeldas ta, et 1997. aasta maksuseaduse (Taxes Consolidation Act, edaspidi „TCA 97“) § 25, mis reguleerib mitteresidendist äriühingute ettevõtlustulu maksustamist, on selle võrdlusraamistiku lahutamatu osa, mitte omaette võrdlusraamistik (vaidlusaluse otsuse põhjendused 227–243). Selle paragrahvi kohaselt on mitteresidendist äriühing kohustatud maksma äriühingu tulumaksu vaid juhul, kui ta tegeleb Iirimaal äritegevusega filiaali või esinduse kaudu. Sel juhul maksustatakse „selle äriühingu kogu tegevustulu, mis on saadud otseselt või kaudselt filiaalist või esindusest ning filiaali või esinduse kasutatavast, tema omandis olevast või tema kasuks hoitavast varast või õigustest […]“ (vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 158).

10. Teises etapis, milles hinnatakse, kas tegemist on võrdlusraamistikust erandi tegemisest tuleneva valikulise eelisega, täpsustas komisjon kõigepealt, et pidades silmas TCA 97 § 25 sõnastust ja eesmärki, tuleb maksustatav kasum selle kohaldamisel kindlaks määrata mõne sellise kasumi omistamise meetodiga, mis annaks „reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärse lähendi“ (põhjendus 253). Seda põhimõtet, mille „eesmärk on tagada, et kontserni kuuluvate integreeritud äriühingute vaheliste tehingute maksustamislahenduse raames lähtutakse kasumist, mis oleks saadud, kui samu tehinguid oleksid teinud integreerimata eraldiseisvad äriühingud“, kohaldatakse nimelt „integreeritud äriühingu eri osade vaheliste[le] sisetehingute[le], näiteks filiaali puhul, mis teeb tehinguid selle äriühingu teiste osadega, millesse ta kuulub“ (põhjendused 252 ja 253). Sellega seoses täpsustas komisjon samuti, et ta ei kohaldanud otse Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) raames välja töötatud põhimõtteid nii, nagu need on konkreetselt sõnastatud OECD näidislepingu artikli 7 lõikes 2 ja artiklis 9 ning 22. juulil 2010 OECD nõukogu heakskiidetud 2010. aasta aruandes püsivatele tegevuskohtadele kasumi omistamise kohta, milles on kirjeldatud OECD heakskiidetud lähenemisviisi püsivatele tegevuskohtadele kasumi omistamise kontekstis reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamiseks – nagu see põhimõte on piiritletud OECD siirdehindade suunistes

[6] Vt muu hulgas 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe *vs.* komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 68; edaspidi „kohtuotsus Fiat Chrysler“).

rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele[7] (edaspidi „heakskiidetud OECD lähenemisviis“) –,[8] vaid võttis neid põhimõtteid arvesse kui kasulikke suuniseid selle tagamiseks, et kasumi omistamise ja siirdehindade kindlaksmääramise mehhanismid annaks turutingimustele vastavaid tulemusi (põhjendus 255). Seejärel jätkas komisjon analüüsi, tuginedes kolmele eraldi põhjenduskäigule, millest igaüks andis alust järeldada, et käesoleval juhul on tegemist valikulise eelisega. Käesolevas kohtuasjas tulevad kõne alla ainult kaks esimest põhjenduskäiku, mis on esitatud esimese ja teise võimalusena. *Esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu* põhjal (vaidlusaluse otsuse põhjendused 265–321) jõudis komisjon seisukohale, et kuna Iirimaa maksuhaldur nõustus eelotsustes tõendamata postulaadiga, et maksustamisel tuleb intellektuaalomandi litsentsid omistada väljaspool Iirimaad tegutsevatele üksustele – ja seega ASI ja AOE peakontoritele (edaspidi „peakontorid“), mitte nende Iiri filiaalidele –, lahknesid nende äriühingute maksustatavad aastakasumid reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. *Teise võimalusena esitatud põhjenduskäigu* (vaidlusaluse otsuse põhjendused 325–360) põhjal leidis komisjon, et isegi kui Iirimaa maksuhalduri nõustumine selle postulaadiga oleks olnud põhjendatud, oleks tulemus olnud sama, sest eelotsustes heaks kiidetud kasumi omistamise meetodid põhinesid ebaadekvaatsetel metoodilistel valikutel, mis tõid ikkagi kaasa ASI ja AOE tasumisele kuuluva maksusumma vähenemise, võrreldes kontserniväliste äriühingutega, kelle maksustatav kasum määrati kindlaks, lähtudes reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt turul läbi räägitud hindadest.

11. Viimaks tõdes komisjon oma analüüsi kolmandas etapis, et ei Iirimaa ega Apple ei ole esitanud argumente, mis eelotsustega antud valikulist eelist põhjendaksid (vaidlusaluse otsuse põhjendused 404–411).

III. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

12. Iirimaa (kohtuasi T-778/16) ning ASI ja AOE (kohtuasi T-892/16) esitasid vaidlusaluse otsuse peale hagi. Kohtuasjas T-778/16 lubati Luksemburgi Suurhertsogiriigil astuda menetlusse Iirimaa nõuete toetuseks ja Poola Vabariigil komisjoni nõuete toetuseks. Kohtuasjas T-892/16 lubati EFTA järelevalveametil astuda menetlusse komisjoni nõuete toetuseks ning Iirimaal ASI ja AOE nõuete toetuseks. Kohtuasjad liideti suulise menetluse huvides. Oma hagi põhjenduseks esitasid Iirimaa ning ASI ja AOE vastavalt üheksa ja neliteist väidet, mis suures osas kattuvad ja mida Üldkohus analüüsis koos.

13. Käesolevas kohtuasjas asjasse puutuvas osas lükkas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses esmalt tagasi Iirimaa ning ASI ja AOE väited, mille kohaselt ületas komisjon oma pädevuse piire ja rikkus liikmesriikide maksuautonoomia põhimõtet (punktid 103–124). Seejärel analüüsis ta väiteid komisjoni tehtud vigade kohta tema *esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigus*. Selles kontekstis lükkas ta esmalt tagasi Iirimaa kriitika selle kohta, et eelise ja valikulisuse kriteeriume käsitleti koos. Seejärel analüüsis ta kriitikat, mille kohaselt on tehtud vigu võrdlusraamistiku ja Iiri õiguse kohase tavalise maksustamise kindlakstegemisel. Selle analüüsi tulemusel järeldas Üldkohus, et komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu alus oli „väär hinnang

[7] 2010. aasta juuli, OECD Publishing, Pariis, https://doi.org/10.1787/9789264189904-it (edaspidi „OECD siirdehindade suunised“).

[8] Vaidlusaluse otsuse põhjendustes 87–89 selgitas komisjon, et heakskiidetud OECD lähenemisviis koosneb kaheetapilisest analüüsist, mille põhjal omistatakse tulu püsivale tegevuskohale. Esimeses etapis käsitatakse püsivat tegevuskohta eraldiseisva ettevõtjana, „kes tegeleb sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel, võttes arvesse ettevõtja püsiva tegevuskoha ja ettevõtja muude osade kaudu täidetavaid funktsioone, kasutatavat vara ja võetavaid riske“. Just selles kontekstis kasutatakse mõistet „võtmetöötajate funktsioonid“. Esimeses etapis omistatakse püsivale tegevuskohale selle vara majanduslik omandiõigus, mille puhul püsiva tegevuskoha töötajad täidavad vara majandusliku omandiõigusega seotud olulisi ülesandeid. Teises etapis kohaldatakse püsiva tegevuskoha ja äriühingu muude osade vaheliste tehingute suhtes analoogia alusel OECD siirdehindade suuniseid, et kõigi nende tehingutega seotud ülesannete täitmist tasustataks vastavalt turutingimustele.

käesoleval juhul kohaldamisele kuuluva Iirimaa maksuõiguse kohaselt toimuvale tavalisele maksustamisele“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 249). Viimaks analüüsis Üldkohus „täielikkuse huvides“ kriitikat komisjoni hinnangute kohta, mille too oli andnud Apple’i kontsernisisese tegevusega seotud faktilistele asjaoludele, ning jõudis järeldusele, et komisjon ei ole suutnud tõendada, et pidades ühelt poolt silmas ASI ja AOE Iiri filiaalide reaalset tegevust ja ülesandeid ning teiselt poolt väljaspool neid filiaale tehtud ja rakendatud strateegilisi otsuseid, oleks ASI ja AOE Iirimaal maksustatava aastakasumi kindlaksmääramisel tulnud intellektuaalomandi litsentsid omistada nendele filiaalidele (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 310). Viimaks analüüsis Üldkohus väiteid komisjoni hinnangute kohta, mille too oli andnud *teise võimalusena esitatud põhjenduskäigus*. Oma analüüsi tulemusel leidis Üldkohus, küll mööndes, et „ASI ja AOE maksustatava kasumi arvutamise meetodites esinenud puudujääkide kohta sedastatu kinnitab, et […] eelotsustes on lünkasid ja mõningaid vastuolusid“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 479), et neist puudustest ei piisa, et tõendada ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohast eelise olemasolu.

14. Seega tühistas Üldkohus vaidlusaluse otsuse tervikuna, käsitlemata teisi Iirimaa ning ASI ja AOE esitatud väiteid, mõistis kohtuasjades T-778/16 ja T-892/16 hagejate kohtukulud välja komisjonilt ning jättis Iirimaa kohtukulud kohtuasjas T-892/16 ning Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Poola Vabariigi ja EFTA järelevalveameti kohtukulud nende endi kanda.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

15. Apellatsioonkaebusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 25. septembril 2020, palus komisjon vaidlustatud kohtuotsuse tühistada. Iirimaa, ASI ja AOE, Luksemburgi Suurhertsogiriik ja EFTA järelevalveamet on esitanud oma kirjalikud seisukohad. 4. aprilli 2023. aasta kirjaga teatasid ASI ja AOE advokaadid Euroopa Kohtule, et Iiri õiguse kohase ühinemise tulemusel ühendati AOE alates 2. aprillist 2023 AOI-ga. Seega on AOI kui käesoleva kohtuasja poole nimi asendatud AOE nimega. Pooled kuulati ära 23. mai 2023. aasta kohtuistungil. Komisjon palub Euroopa Kohtul tühistada vaidlustatud kohtuotsuse, lükata tagasi esimese, teise, kolmanda, neljanda ja kaheksanda väite kohtuasjas T-778/16 ning esimese, teise, kolmanda, neljanda, viienda, kaheksanda ja neljateistkümnenda väite kohtuasjas T-892/16, saata kohtuasja ülejäänud väidete läbivaatamiseks tagasi Üldkohtule ning jätta Üldkohtus ja Euroopa Kohtus tekkinud kohtukulude kandmise otsustamine edaspidiseks. ASI ja AOI paluvad Euroopa Kohtul jätta apellatsioonkaebuse rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt. Iirimaa palub Euroopa Kohtul jätta apellatsioonkaebuse rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt. EFTA järelevalveamet palub Euroopa Kohtul apellatsioonkaebuse tervikuna rahuldada, saata kohtuasja ülejäänud väidete läbivaatamiseks tagasi Üldkohtusse ning jätta Üldkohtus ja Euroopa Kohtus tekkinud kohtukulude kandmise otsustamine edaspidiseks. Luksemburgi Suurhertsogiriik palub Euroopa Kohtul jätta apellatsioonkaebuse tervikuna rahuldamata ja mõista tema kohtukulud välja komisjonilt.

V. Apellatsioonkaebus

16. Komisjon põhjendab oma apellatsioonkaebust kahe väitega, millest kumbki koosneb mitmest osast. Esimene väide puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punkte, milles Üldkohus kritiseeris esimese võimalusena esitatud põhjenduskäiku. Teine on suunatud selle kohtuotsuse osa vastu, milles Üldkohus lükkas ümber teise võimalusena esitatud põhjenduskäigu.

A. Sissejuhatavad märkused

17. Nagu nägime, olid ASI-l ja AOE-l vastavalt kulude jagamise kokkuleppele asjasse puutuval ajavahemikul intellektuaalomandi litsentsid ning nemad maksid Apple Inc-ile teatud summa kontserni teadus- ja arendustegevuse rahastamiseks. Kulude jagamise (*cost sharing*) kokkulepete loogika on vältida olukorras, kus teadus- ja arendusinvesteeringute tulemus on ebakindel, seda, et investeerinud äriühingul ei oleks kahju kandmise korral võimalik seda tagasi teenida. Teadus- ja arenduskulud jaotatakse kontserni äriühingute vahel ning investeeringutulu teenimisel jaotatakse ka see tulu võrdeliselt äriühingule omistatud kulude protsendiga. Nii seda kokkulepet põhjendatakse, kuid tuleb silmas pidada, et hargmaistel ettevõtjatel võib kontsernisisene kulude jagamise kokkulepe anda võimaluse viia kulud ja nendega seotud kasum üle sinna, kus vähem maksustatakse. Käesoleval juhul viidi need kulud ja kasum üle ASI-sse ja AOE-sse, lahutades osa Apple'i intellektuaalomandiga seotud kulusid ja kasumit kohast, kus kontserni teadus- ja arendustegevus põhiliselt toimus, ehk Apple Inc-i asukohast Californias. Nagu juba öeldud, ei olnud need äriühingud sellest hoolimata, et nad on asutatud Iirimaal, asjasse puutuval ajavahemikul ei Iirimaa ega muude maksujurisdiktsioonide maksuresidendid. Iirimaal hõlmas nende maksuvastutus TCA 1997 § 25 kohaselt üksnes nende Iiri filiaalidele omistatavat kasumit ning selle tagajärjel ei maksustatud neile filiaalidele omistamata kasumit üldse kuskil.[9] Küsimuse tuum seisneb seega meetodis, millega määrati kindlaks Iiri filiaalidele omistatav kasum, kui TCA 97 § 25 selle kohta midagi ei ütle. Kuna suurem osa ASI ja AOE kasumist tuli intellektuaalomandi litsentsidest, tekkis selle kindlaksmääramisel kõigepealt küsimus, kellele tuleks need litsentsid selliste äriühingute raames omistada, võttes arvesse, et nad on liigendatud eri allüksusteks: peakontoriteks ning Iiri filiaalideks. Sisuliselt on Iirimaa ja komisjoni vaheline lahkarvamus kujunenud just neis küsimustes. Eelotsustega kiideti nimelt heaks see ASI ja AOE maksubaasi kindlaksmääramise meetod, mille pakkus välja Apple ning mille raames omistati intellektuaalomandi litsentsid ja suurem osa nende äriühingute kasumist nende Iiri filiaalide välistele üksustele. Komisjon on seisukohal, et selline kasumi omistamine annab ASI ja AOE maksukohustust vähendades neile ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes valikulise eelise ning selle tulemusel saab maksualast abi kogu Apple'i kontsern.

B. Apellatsioonkaebuse esimene väide

18. Apellatsioonkaebuse esimene väide koosneb kolmest osast.

1. Apellatsioonkaebuse esimese väite esimene osa

19. Apellatsioonkaebuse esimese väite esimeses osas väidab komisjon, et Üldkohus tõlgendas vaidlusalust otsust valesti, rikkus menetlusnorme ja põhjendas oma otsust vastuoluliselt, märkides vaidlustatud kohtuotsuse punktides 125, 183–187, 228, 242 ja 243, et kui komisjon leidis, et intellektuaalomandi litsentsid oleks tulnud maksustamisel omistada Iiri filiaalidele, sest ASI ja AOE peakontoritel ei ole töötajaid ega füüsilist tegevuskohta, mille kaudu neid kontrollida ja juhtida, kasutas ta kasumi omistamiseks „välistusmeetodit", mis ei ole TCA 97 §-ga 25, reaalturuväärtuse põhimõttega ega heakskiidetud OECD lähenemisviisiga kooskõlas. ASI ja AOI, Iirimaa ja Luksemburgi Suurhertsogiriik väidavad, et komisjoni väiteosa argumendid on vastuvõetamatud, edutud ja igal juhul põhjendamatud.

[9] Üldkohtus ja Euroopa Kohtu menetluse käigus hindas komisjon, et ASI ja AOE saadud kasumilt tasumisele kuuluvaid makse on 2003. aastal tegelikult tasutud 1% ja 2004. aastal 0,005%. ASI ja AOI väidavad, et nende kasumi suhtes kohaldati asjasse puutuval ajavahemikul Ameerika Ühendriikides välistulult tasumisele kuuluvat edasilükkunud maksu.

a) Analüüs

1) Vastuvõetavus

20. Mäletatavasti saab ELTL artikli 256 lõike 1 ja Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 58 esimese lõigu kohaselt Euroopa Kohtusse edasi kaevata ainult õigusküsimustes. Ainult Üldkohus on pädev faktilisi asjaolusid tuvastama – välja arvatud juhul, kui tema tuvastatud faktiliste asjaolude sisuline ebaõigsus nähtub talle esitatud toimiku materjalidest – ja tõendeid hindama [10]. Seega ei ole nende faktiliste asjaolude ja tõendite hindamine selline õigusküsimus, mille Euroopa Kohus peaks läbi vaatama, välja arvatud juhul, kui neid on moonutatud. [11]

21. ASI ja AOI sõnul ei kujuta väide, et vaidlusalust akti tõlgendati Üldkohtus valesti, endast väitmist, et õigusnorme on rikutud, välja arvatud juhul, kui seda akti on Üldkohtu ilmse valetõlgenduse tõttu moonutatud. Oma vastuväite kinnituseks viitavad nad 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsusele DIR International Film jt *vs.* komisjon [12] ja 30. novembri 2016. aasta kohtuotsusele komisjon *vs.* Prantsusmaa ja Orange [13]. Esimeses neist kohtuotsustest täpsustas Euroopa Kohus, et kuigi Üldkohus võib tühistamishagi lahendades tõlgendada vaidlustatud õigusakti põhjendusi teisiti kui selle akti kehtestaja või teatud asjaoludel koguni lükata akti kehtestaja formaalse põhjenduse tagasi, ei või ta seda teha siis, kui selleks ei ole mingisugust sisulist põhjendust, sest sel juhul asendaks ta akti koostaja põhjendused enda omadega, pannes toime õigusnormi rikkumise, mida saab Euroopa Kohtus kritiseerida. [14] Kuigi on tõsi, et selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et vaidlusaluse otsuse sisu on moonutatud, [15] ei saa sellest aga siiski teha ASI ja AOI soovitud järeldust, nagu apellatsioonimenetluses saaks tugineda *ainult* sellele, et Üldkohus on vaidlustatud akti ilmselgelt valesti tõlgendanud. Selline järeldus läheks pealegi vastuollu ka vastupidise tõlgendusega, mille Euroopa Kohus on sellele kohtulahendile andnud. [16] Mis puutub kohtuotsusesse komisjon *vs.* Prantsusmaa ja Orange, piisab märkimisest, et selle kohtuotsuse punktis 102, millele ASI ja AOI tuginevad, piirdus Euroopa Kohus tõdemusega, et komisjon ei ole esitanud argumente, mis kinnitaks tema väidet, et Üldkohtus on vaidlusalust otsust moonutatud. Selles punktis pole niisiis midagi, mis kinnitaks ASI ja AOE esitatud vastuvõetamatuse vastuväidet. Järgmiseks märgin, et analoogilise vastuväite lükkas Euroopa Kohus sõnaselgelt tagasi juba 10. märtsi 2022. aasta kohtuotsuses komisjon *vs* Freistaat Bayern jt, [17] kus ta tunnistas küsimuse, kas Üldkohus tõlgendas õigesti otsust, mille õiguspärasust tal tuli tühistamishagi lahendades hinnata, apellatsiooni staadiumis vastu võetavaks õigusküsimuseks. [18] Üldisemalt ei saa küsimust, kas otsust, mille komisjon on ELTL artikli 108 lõike 2 esimese lõigu alusel teinud, on õigesti tõlgendatud, apellatsioonimenetluses Euroopa

[10] Vt 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Casa Regina Apostolorum della Pia Società delle Figlie di San Paolo *vs.* komisjon (C-492/21 P, EU:C:2023:354, punkt 106).

[11] Vt 22. juuni 2023. aasta kohtuotsus Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo *vs.* komisjon (C-163/22 P, EU:C:2023:515, punkt 99).

[12] C-164/98 P, EU:C:2000:48 (edaspidi „kohtuotsus DIR International“).

[13] C-486/15 P, EU:C:2016:912 (edaspidi „kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa ja Orange“).

[14] Vt kohtuotsus DIR International, punkt 42.

[15] Vt kohtuotsus DIR International, punkt 48.

[16] Vt 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punktid 142–144). Vt ka 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus World Duty Free Group ja Hispaania *vs.* komisjon (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punktid 70–79).

[17] C-167/19 P ja C-171/19 P, EU:C:2022:176, punkt 47. Vt ka 11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia Kosakowo, (C-56/18 P, EU:C:2020:192, punkt 121).

[18] Vt kaudselt ka 20. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Frucona Košice (C-300/16 P, EU:C:2017:706, punktid 35–37); 14. novembri 2019. aasta kohtuotsus Silec Cable ja General Cable *vs.* komisjon (C-599/18 P, EU:C:2019:966, punkt 82); 31. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Pandalis *vs.* EUIPO (C-194/17 P, EU:C:2019:80, punktid 102–109) ning 7. septembri 2017. aasta kohtumäärus Natural Instinct *vs.* M. I. Industries (C-218/17 P, EU:C:2017:655, punkt 4).

Kohtu kontrolli alt välja jätta ettekäändel, et tegemist on „faktiküsimusega“. Kuigi ma ei välista, et mõnel juhul soovitakse väitmisega, et sellist akti on valesti tõlgendatud, tegelikult saavutada seda, et Euroopa Kohus vaataks Üldkohtu faktilised hinnangud uuesti läbi, ei ole see minu arvates ilmselt nii käesoleva väiteosa puhul, mis puudutab komisjoni põhjenduskäigu ja tema kasutatud õigusliku kriteeriumi õiget mõistmist. Käesoleval juhul on komisjon vaidlusaluse otsuse väärale tõlgendusele viidates tõstatanud seega õigusnormi rikkumise küsimuse, mida võib apellatsioonkaebuse raames tõstatada.

22. Iirimaa väidab, et apellatsioonkaebuse esimese väite esimene osa on edutu, sest isegi kui eeldada, et Üldkohus tõlgendas vaidlusalust otsust valesti, toetavad intellektuaalomandi litsentsidest saadud kasumi Iiri filiaalidele omistamata jätmist ka ülejäänud vaidlustatud kohtuotsuses tuvastatud faktilised asjaolud nende filiaalide tegevuse kohta. Selle kohta tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast teatavasti, et väide, mis on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse nende põhjenduste vastu, mis ei mõjuta selle resolutsiooni, on edutu ja tuleb tagasi lükata.[19] Vaidlustatud kohtuotsuses ei piirdunud Üldkohus tõdemisega, et esimese võimalusena esitatud põhjenduskäik põhines vääratel hinnangutel kehtiva Iiri maksuõiguse kohasele tavalisele maksustamisele, vaid ta analüüsis ka Iirimaa ning ASI ja AOE kriitikat, mis puudutas komisjoni faktihinnanguid Apple'i kontserni tegevuse kohta, ning nõustus sellega. Järelikult pidi komisjon selleks, et seada tulemuslikult kahtluse alla see, mida Üldkohus oli kahest eraldi ja sõltumatust põhjenduste rühmast lähtudes tuvastanud esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu puuduste kohta, esitama kriitikat mõlema põhjenduste rühma kohta. Apellatsioonkaebuse esimene väide ongi aga just niiviisi üles ehitatud. Selle väite esimeses osas kritiseeritakse Üldkohtu järeldust, et komisjon kasutas oma esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigus „välistusmeetodit“, samas kui teine ja kolmas osa on suunatud põhjenduste vastu, millega Üldkohus eelmainitud faktilised hinnangud ümber lükkas. Asjaolust, et kui kummagi väiteosa argumente eraldi võtta, ei ole nad vaidlustatud kohtuotsuse tühistamiseks iseenesest piisavad ka nendega nõustumise korral, ei saa järeldada nende edutust, sest neid tuleb vaadelda apellatsioonkaebuse esimese väite kui terviku raames. Seega tuleb Iirimaa vastuväide minu hinnangul tagasi lükata.

2) Sisulised küsimused

i) Väiteosa esimene punkt: vaidlusaluse otsuse väär tõlgendamine

23. Kõigepealt tasub märkida, et komisjon ei eita, et „välistusmeetodil“ põhinev põhjenduskäik oleks TCA 97 §-ga 25, reaalturuväärtuse põhimõtte või heakskiidetud OECD lähenemisviisiga vastuolus. Oma väitel ta sellist põhjenduskäiku siiski ei kasutanud. Olles selle täpsustuse teinud, pean vajalikuks korrata lühidalt komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu tähtsamaid punkte. Vaidlusaluse otsuse ülesehitust arvestades koosneb see põhjenduskäik neljast osast.

24. Esimeses osas, mis on selle otsuse jaos 8.2.2.1, nimetas komisjon kaht eeldust, millest ta oma järgnevas analüüsis lähtuma hakkab. Ta märkis esiteks, et TCA 97 § 25 kohaldamiseks on vaja enne määrata kindlaks kasumi omistamise meetod, mida selles sättes määratud ei ole, ja teiseks, et see meetod peab andma reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tulemuse. Mõlemad eeldused tunnistas Üldkohus sõnaselgelt õigeks – esimese oma vaidlustatud kohtuotsuse punktis 113 ning teise punktides 211 ja 212 – ning selle vastu ei ole käesolevas kohtuasjas vaieldud ei vaidlustatud

[19] Vt 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Fondazione Cassa di Risparmio di Pesaro jt *vs.* komisjon (C-549/21 P, EU:C:2023:340, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika).

kohtuotsuse peale esitatud apellatsioonkaebuses ega vastuapellatsioonkaebuses. Kuigi selle vastu ei ole vaieldud, tasub igal juhul täpsustada, et Üldkohtu järeldused reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamise kohta TCA 97 § 25 kontekstis on täielikus kooskõlas kohtuotsusega Fiat Chrysler, milles Euroopa Kohus leidis, et komisjonil on õigus sellele põhimõttele tugineda üksnes juhul ja selles ulatuses, mil selle kohaldamine on asjaomase liikmesriigi maksuõiguses ette nähtud.[20] Üldkohus lükkas nimelt esiteks vaidlustatud kohtuotsuse punktis 221 sõnaselgelt tagasi komisjoni väite, et ELTL artikli 107 lõikest 1 tuleneb liikmesriikidele iseseisev kohustus seda põhimõtet kohaldada. Teiseks ilmneb konkreetsemalt selle kohtuotsuse punktidest 210, 211, 218–220 ja 247, et käesolevas asjas põhineb reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine Iiri õiguses kehtivatel maksueeskirjadel, mis puudutavad äriühingute maksustamist, ning selle kohaldamist õigustab võrdlusraamistik, mille komisjon kindlaks tegi ja Üldkohus heaks kiitis. Samuti ei paista Iirimaa maksuameti halduspraktikas olevat kehtestatud reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamise meetodeid või kriteeriume, mille komisjon oleks tegelikult kohaldamata jätnud ja kasutanud nende asemel liikmesriigi maksusüsteemi väliseid parameetreid ja reegleid. Vastupidi, vaidlustatud kohtuotsuse punktis 239 tõdes Üldkohus, et nii, nagu Iirimaa on TCA 97 § 25 kohaldamist kirjeldanud, kattub see heakskiidetud OECD lähenemisviisi esimeses etapis pakutava funktsionaalse ja faktilise analüüsiga.[21] Viimaks, nagu Üldkohus eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktis 433 tõdes, ei suutnud Iirimaa ise piisavalt selgitada, millega on täpselt põhjendatud parameetrid, mida eelotsuses ASI ja AOE maksustatava kasumi arvutamisel kasutati.

25. Oma esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu teises osas, mis on toodud vaidlusaluse otsuse jao 8.2.2.2 punktis a, täpsustas komisjon reaalturuväärtuse põhimõttest lähtuvat kasumi omistamise meetodit, mida Iirimaa maksuhaldur oleks pidanud tema arvates TCA 97 § 25 kohaselt kasutama. Selle otsuse põhjenduses 272 märkis ta, et selle paragrahvi kohaselt tuleb mitteresidendist äriühingu filiaalile omistatavaks kasumiks lugeda kasum, mille filiaal „oleks teeninud turutingimustel, eelkõige tehingutes äriühingu teiste osadega, kui ta oleks eraldiseisev ja sõltumatu ettevõtja, kes tegeleb sama või sarnase tegevusega samadel või sarnastel tingimustel, võttes arvesse äriühingu selle filiaali ja teiste osade kaudu kasutatavaid varasid, täidetavaid funktsioone ning võetavaid riske“. Komisjoni arvates pidid käesoleval juhul Iirimaa ametiasutused seega enne kasumi omistamiseks Apple'i välja pakutud meetodi heakskiitmist kontrollima, kas intellektuaalomandi litsentsid ja nendega seotud kasum tuli määrata väljapoole Iirimaad, nagu väidab Apple, ning selleks oleksid nad pidanud võrdlema ASI ja AOE peakontorite ja Iiri filiaalide kaudu täidetavaid ülesandeid, kasutatavaid varasid ja võetavaid riske (põhjendus 273).

26. Oma esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu kolmandas osas kontrollis komisjon seda ise, järgides oma otsuse põhjenduses 275 kirjeldatud malli, mille jaoks oli vaja analüüsida kaht eri stsenaariumi, mille Iirimaa ja Apple olid esitanud, et põhjendada intellektuaalomandi litsentside määramist väljapoole Iirimaad. Neist stsenaariumidest esimest, mis põhines ASI ja AOE peakontorite täidetavatel ülesannetel, analüüsiti vaidlusaluse otsuse jao 8.2.2.2 punktis b (põhjendustes 276–307), ning teist, mis põhines Apple Inc-i täidetavatel ülesannetel, sama otsuse jao 8.2.2.2 punktis c (põhjendustes 308–318). „Välistusmeetodit“, mida Üldkohus kritiseeris, kasutas komisjon neist stsenaariumidest esimese raames. Seega tuleb lühidalt kirjeldada selle analüüsi kahte eri etappi. Esimeses etapis ehk põhjendustes 281–293 analüüsis komisjon peakontorite olukorda. Ta märkis kõigepealt, et asjasse puutuval ajavahemikul olid need kontorid olemas ainult „paberil“, kuna neil polnud tollal väljaspool Iirimaad ei töötajaid ega füüsilist tegevuskohta, ning et nende ülesandeid said täita ainult kummagi peakontori juhatuse liikmed

[20] Vt eelkõige kohtuotsuse Fiat Chrysler punktid 73 ja 74 ning 96–105.

[21] Vastavalt heakskiidetud OECD lähenemisviisile on esimese etapi analüüsi eesmärk teha kindlaks, millised varad, ülesanded ja riskid tuleb omistada äriühingu püsivale tegevuskohale.

(põhjendus 281). Kuid ainsad tema käsutuses olevad tõendid kummagi juhatuse tegevuse kohta ei sisalda ei teavet intellektuaalomandi litsentsidega seotud tegevuse kohta ega mingeid arutelusid või otsuseid kulude jagamise kokkuleppe sõlmimise või muutmise kohta, vähemalt mitte enne 2014. aasta lõppu (põhjendused 282–285). Apple'i väite, et nii ASI kui ka AOE juhatuse tegevust näitavad „paljud muud asjaolud", lükkas ta sellises kontekstis ebamäärasuse ja tõendite puudumise tõttu tagasi, märkides ka, et kui need tegevused oleksid tõepoolest olnud olulised, leitaks igal juhul, et ASI ja AOE püsiv tegevuskoht on Ameerika Ühendriikides, sest enamik nende juhatuse liikmeid asub seal (põhjendus 287). Seejärel täpsustas komisjon põhjendustes 288 ja 289, millest Üldkohus iseäranis lähtub, esiteks seda, et lisaks tõendite puudumisele peakontorite tegevuse kohta intellektuaalomandi litsentside haldamisel ei olnud need kontorid isegi suutelised selles valdkonnas aktiivseid juhtimisülesandeid täitma, ning kuna teiseks puudusid neil kontoritel töötajad, said neid ülesandeid, sealhulgas kulude jagamise kokkuleppega ASI-le ja AOE-le omistatud ülesandeid, täita ainult Iiri filiaalid.[22] Niisiis järeldas komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 293, et peakontorid „ei kontrolli ega halda ja neil ei ole võimalik kontrollida või hallata […] intellektuaalomandilitsentse nende äriühingute kirjendatud liiki tulu saamiseks vajalikul viisil". Oma analüüsi teises etapis võttis komisjon vaatluse alla Iiri filiaalide olukorra ning tõendas selle põhjal, et analüüs, milles võetakse arvesse üksnes nende filiaalide täidetavaid ülesandeid, kasutatavat vara ja võetavaid riske, oleks andnud sama tulemuse. Vaidlusaluse otsuse põhjendustes 296–303 loetles ta seega nende filiaalide täidetavaid ülesandeid, millest Iirimaa maksuhaldur oleks tema hinnangul pidanud tegema järelduse, et ei saa ilma täiendava kontrollita nõustuda Apple'i põhjendamatu väitega, et intellektuaalomandi litsentsid ja nendega seotud kasum tuleb tervikuna määrata väljapoole Iirimaad. Vaidlusaluse otsuse põhjenduses 305 järeldas komisjon esiteks, et selline kasumi määramine ei kajastanud jaotust, millega Iiri filiaalid oleksid nõustunud, kui nad oleksid eraldiseisvad ja sõltumatud ettevõtjad, kes tegutsevad tavapärastes turutingimustes, ning teiseks, et võttes arvesse peakontorite täidetavate ülesannete puudumist ja/või Iiri filiaalide täidetavaid ülesandeid, oleks intellektuaalomandi litsentsid tulnud maksustamisel omistada Iiri filiaalidele.

27. Viimaks võttis komisjon esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu neljandas osas, mis asub jao 8.2.2.2 punktis c, oma eelneva analüüsi kokku, nentides, et intellektuaalomandi litsentside ja neist saadud kasumi omistamise meetodi tõttu, mida Iirimaa maksuhaldur kasutas, vähendasid eelotsused kokkuvõttes märkimisväärselt ASI ja AOE Iirimaal maksustatavat kasumit ning andsid seega neile äriühingutele ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes valikulise eelise.

28. Eeltoodust võib teha järgmised järeldused lähenemisviisi kohta, mida komisjon oma esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigus kasutas. Esiteks pidas ta õigeks kasutada – TCA 97 § 25 alusel ning selleks, et tagada vastavalt sellele paragrahvile ASI ja AOE maksustatava kasumi suuruse määramine kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega – õiguslikku kriteeriumi, mis seisneb *võrdlemises*, milliseid intellektuaalomandi litsentsidega seotud ülesandeid täidavad peakontorid ja milliseid Iiri filiaalid. Teiseks asus ta sellest kriteeriumist lähtudes *eraldi analüüsima*, millist rolli igaüks neist üksustest nende litsentsidega seoses täitis. Kolmandaks tuvastas ta selle analüüsi tulemusel esiteks, et peakontoritel intellektuaalomandi litsentsidega seotud *ülesanded puuduvad*, ja teiseks, et Iiri filiaalidel on *aktiivne roll*, sest nad on võtnud seoses nende litsentside haldamise ja kasutamisega hulga ülesandeid – millest osa kirjeldatakse kui „olulisi" – ning riske. Neljandaks on järeldus, et peakontoritel puudusid märkimisväärsed ülesanded, tehtud selle põhjal, et Apple ei ole tõendanud vastupidist, ning sellele lisandus teave, et need kontorid ei olegi tegelikult suutelised neid ülesandeid enda peale võtma. Viiendaks ei ole komisjoni põhjenduskäigu ainus ega peamine alus mitte sedastus, et *peakontoritel ei ole töötajaid*

[22] Sarnased argumendid on esitatud vaidlusaluse otsuse põhjendustes 290 ja 323, samas kui paljudes põhjendustes ja selle otsuse jao 8.2.2.2 punkti b pealkirjas on peakontorite füüsilisest tegevuskohast ja töötajate puudumisest üldisemalt juttu.

ega füüsilist tegevuskohta, kuigi seda nenditakse vaidlusaluse otsuse põhjendustes mitu korda, vaid pigem sedastus, et need kontorid ei täida seoses intellektuaalomandi litsentsidega mitte mingeid *ülesandeid*.

29. Sellest järeldub, et vastupidi sellele, mida kinnitas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse kritiseeritud punktides, ei jõudnud komisjon järeldusele, et intellektuaalomandi litsentsid ja nendega seotud kasum tuleb omistada Iiri filiaalidele, mitte lihtsalt tänu sedastamisele, et peakontoritel ei ole töötajaid ega füüsilist tegevuskohta, vaid pigem seostades omavahel kaht eraldi sedastatud asjaolu: esiteks peakontorite ülesannete ja riskide täielikku puudumist ning teiseks filiaalide ülesannete ja riskide rohkust ja keskset tähtsust; seda tegi ta vaidlusaluse otsuse põhjenduses 272 sõnastatud õigusliku kriteeriumi kasutamise raames, mis eeldas just nimelt ASI-d ja AOE-d moodustavate eri osaliste täidetavate ülesannete, kasutatava vara ja võetud riskide võrdlemist.

30. Kõigi eeltoodud kaalutluste põhjal leian, et kui Üldkohus tegi vaidlusalust otsust vääriti tõlgendades järelduse, et esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigus kasutas komisjon „välistusmeetodit“, rikkus Üldkohus õigusnormi. See rikkumine ei mõjuta mitte üksnes neid järeldusi, mille Üldkohus tegi vaidlustatud kohtuotsuse punktides 187 ja 188 seoses TCA 97 §-ga 25, vaid ka selle kohtuotsuse põhjendusi, milles Üldkohus kritiseeris komisjoni muid hinnanguid kasumi tavalisele Iiri maksuõiguse kohasele maksustamisele, mis puudutavad reaalturuväärtuse põhimõtet (punktid 228 ja 229) ning heakskiidetud OECD lähenemisviisi (punktid 243 ja 244). Järeldusele, et meetod, mida komisjon vaidlusaluses otsuses järgis, ei olnud kooskõlas ei selle põhimõtte ega selle lähenemisviisiga, jõudis Üldkohus just sama väärtõlgenduse tõttu.

ii) Teine punkt: menetlusnormide rikkumine

31. Oma apellatsioonkaebuse esimese väite esimese osa teises punktis väidab komisjon 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsusele Land Burgenland jt *vs.* komisjon[23] viidates sisuliselt, et kui Üldkohus eiras Iiri filiaalide täidetud ülesannete analüüsi, mis oli esitatud vaidlusaluse otsuse põhjendustes 296–303, ning seisukohti, mille komisjon esitas esimeses kohtuastmes ning milles oli nende ülesannete põhjalikum selgitus, rikkus Üldkohus sellega menetlusnorme.

32. Selle väitepunktiga ei saa minu arvates nõustuda. Ilma et oleks vaja pikemalt peatuda sellel, et komisjoni viidatud pretsedent – kus Euroopa Kohus märkis, et Üldkohus jättis analüüsimata argumendid, mis olid hagiavalduses olemas esialgsel kujul ja mida hageja alles hiljem menetluse käigus edasi arendas – ei ole eriti asjakohane, piisab märkimisest, et sisuliselt soovib komisjon menetlusnormide rikkumise nime all kritiseerida asjaolu, et Üldkohus tõlgendas vaidlusalust otsust teistmoodi kui tema. Nagu aga käesoleva ettepaneku punktis 18 juba öeldud, siis lisaks sellele, et sellise otsuse tõlgendamine oli Üldkohtu pädevuses, oli tal ka õigus kalduda kõrvale tõlgendusest, mida komisjon selles vaidluses pooldas, kui kõrvalekaldumine peaks osutuma põhjendatuks. Praegusel juhul selgub vaidlustatud kohtuotsust tervikuna vaadeldes, et tehes järeldust, et komisjon tugines „välistusmeetodile“, ei jätnud Üldkohus ühtki vaidlusaluse otsuse osa, sealhulgas Iiri filiaalide täidetud ülesannete analüüsi, arvesse võtmata, vaid üksnes tõlgendas nende eri osade kaalu ja rolli selle otsuse ülesehituses teisiti kui komisjon. Neil asjaoludel ei ole see komisjoni väite punkt seega eraldiseisev ja kattub väärtõlgendust puudutava punktiga.

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

iii) Kolmas punkt: vastuolulised ja ebapiisavad põhjendused

33. Oma apellatsioonkaebuse esimese väite esimese osa kolmandas punktis heidab komisjon Üldkohtule ette kaht põhjendamisviga.

34. Esiteks väidab komisjon samade argumentide põhjal, millega ta põhjendas äsja analüüsitud väidet menetlusnormide rikkumise kohta, et vaidlustatud kohtuotsuse osas, milles järeldati, et esimese võimalusena esitatud põhjenduskäik põhineb „välistusmeetodil“, ei ole see kohtuotsus piisavalt põhjendatud, sest ei ole väljendatud põhjuseid, miks Üldkohus komisjoni analüüsi Iiri filiaalide täidetud ülesannete kohta arvesse ei võtnud. Selles suhtes leian sisuliselt samadel põhjustel, mis on esitatud käesoleva ettepaneku punktis 28, et komisjoni kriitika tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

35. Teiseks väidab komisjon, et vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused on vastuolulised. Selle kohta tuleb tõdeda, et järeldused, mille Üldkohus tegi vaidlustatud kohtuotsuse punktides 186, 228 ja 243, nimelt et komisjon ei ole püüdnud tõendada, et intellektuaalomandi litsentside omistamine Iiri filiaalidele tuleneb nende reaalsest tegevusest, ning selle kohtuotsuse punktid 283, 284 ja 295, milles Üldkohus leidis hoopis, et komisjon on tuvastanud nende filiaalide täidetavad ülesanded, mis tema arvates sellist omistamist põhjendavad, on omavahel selgelt pinges. Seda pinget ei saa seletada nii, nagu soovitavad ASI ja AOI, kes tõlgendavad vaidlustatud kohtuotsust nii, et tegelikult heitis Üldkohus komisjonile ette, et viimane ei kasutanud mitte „välistusmeetodit“, vaid „segameetodit“. Sellise tõlgenduse vastu räägib nimelt lisaks selle kohtuotsuse selgele sõnastusele ka nende kohtuotsuse eri osade omavaheline suhe, kus asuvad need punktid, millest komisjoni viidatud põhjendamisvastuolu tekib. Nimelt kuuluvad vaidlustatud kohtuotsuse punktid 255–295 esimese võimalusena esitatud põhjenduskäiku analüüsivate põhjenduste kolmandasse ossa. Selle kohtuotsuse punkti 250 sõnul on selle osa hinnangud aga antud „täielikkuse huvides“ (*for the sake of completeness*), sest Üldkohus järeldas juba oma analüüsi teise osa lõpus, et esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu „aluseks on väär hinnang käesoleval juhul kohaldamisele kuuluva Iirimaa maksuõiguse kohaselt toimuvale tavalisele maksustamisele“. Teisisõnu on vaidlustatud kohtuotsuse punktid 255–295 Üldkohtu arutluskäigu ülesehituse seisukohast liiased. Eelviidatud punktis 249 esitatud järeldus ei paista nimelt olevat vahejäreldus ega nõua selle kohtuotsuse punktides 255–295 esitatud lisa-analüüsi, mille Üldkohus tegi üksnes ammendavuse huvides. Seega tuleb apellatsioonkaebuse esimese väite esimese osa kolmanda punktiga selles osas, et põhjendused on vastuolulised, minu hinnangul nõustuda.

b) Järeldus esimese väite esimese osa kohta

36. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku apellatsioonkaebuse esimese väite esimese osaga nõustuda.

2. Apellatsioonkaebuse esimese väite teine osa

37. Apellatsioonkaebuse esimese väite teine osa on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse punktide 251–311 vastu, milles Üldkohus analüüsis komisjoni hinnanguid Apple'i kontsernisisesele tegevusele, vaadeldes järjest ASI Iiri filiaali tegevust (punktid 255–284), AOE Iiri filiaali tegevust (punktid 285–295) ja tegevust väljaspool neid filiaale (punktid 296–309). Komisjon kritiseerib seda, et Üldkohus on vaikimisi aktsepteerinud Apple Inc-i täidetavaid ülesandeid kui midagi, mis on ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi suuruse määramisel

asjakohane. Tema väidab, et kuna Apple Inc. on ASIst ja AOEst eraldiseisev üksus, ei puutu ülesanded, mida ta Apple'i kontserni intellektuaalomandi suhtes emaettevõtjana või kontsernisiseste kokkulepete alusel täidab, olgu siis kontserni kui terviku või konkreetselt nende äriühingute „jaoks" või nende „nimel", kuidagi küsimusse, kellele tuleb territoriaalselt piiratud litsentsid maksustamisel omistada, kas Iiri filiaalidele või peakorteritele. See komisjoni väiteosa jaguneb kaheks eraldi punktiks. Esimeses väidab ta, et on rikutud menetlusnorme ning põhjendused on ebapiisavad ja vastuolulised, teises, et on rikutud ELTL artikli 107 lõiget 1, moonutatud Iiri õigust ja rikutud menetlusnorme. ASI ja AOE ning Iirimaa ja Luksemburgi Suurhertsogiriik väidavad suuresti kattuvate argumentidega, et komisjoni väidetu on osaliselt vastuvõetamatu, samuti edutu ning igal juhul põhjendamatu. Muudan komisjoni väiteosa punktide järjekorda, võrreldes nende esitamisega, ja alustan teise punkti analüüsimisest.

a) Teine punkt

38. Komisjon väidab esimese võimalusena, et kui Üldkohus lähtus Apple Inc-i ülesannetest, rikkus ta sellega eraldiseisva üksuse meetodit ja reaalturuväärtuse põhimõtet, mis on TCA 97 § 25 alus. Kuna 28. juuni 2018. aasta kohtuotsuse Andres (Heitkamp BauHolding GmbH pankrotihaldur *vs.* komisjon) (edaspidi „kohtuotsus Andres")[24] kohaselt kujutab liikmesriigi õiguse tõlgendamisel ja kohaldamisel tehtud viga endast ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamise ja kohaldamise viga, on Üldkohus seega seda sätet rikkunud. Täpsemalt, kui Üldkohus märkis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 248, et „TCA 97 § 25 kohaldades tuleb mitteresidendist äriühingu Iirimaa filiaalile kasumi omistamisel arvesse võtta varade, funktsioonide ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu teiste osade vahel", tõlgendas ta Iiri õigust õigesti. Ent selle kohtuotsuse punktides 255–302 kasutas ta siiski teistsugust ja ekslikku „õiguslikku kriteeriumi", võrreldes Iiri filiaalide täidetavaid ülesandeid Apple Inc-i, mitte peakontorite täidetavate ülesannetega. Teise võimalusena väidab komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõtte ja eraldiseisva üksuse meetodi rikkumine kujutab endast liikmesriigi õiguse ilmselget moonutamist. Lõpuks väidab komisjon, et Üldkohus rikkus menetlusnorme sellega, et ta tugines vastuvõetamatutele tõenditele.

1) Vastuvõetavus

39. ASI ja AOI ning Iirimaa ja Luksemburgi Suurhertsogiriik väidavad, et kõnealune punkt on vastuvõetamatu, kuna sellega kritiseeritakse Üldkohtu hinnangut faktilistele asjaoludele ja tõenditele.

40. Osutasin juba varem, et Euroopa Kohus ei ole pädev tuvastama fakte ega ka üldjuhul hindama tõendeid, millele Üldkohus on nende faktide tuvastamisel tuginenud, välja arvatud juhul, kui Üldkohus on faktilised asjaolud sisuliselt ebaõigesti tuvastanud ja moonutanud talle esitatud tõendeid[25]. Euroopa Kohus on siiski täpsustanud, et kui Üldkohus on faktilised asjaolud tuvastanud või neid hinnanud, on Euroopa Kohus vastavalt ELTL artiklile 256 pädev kontrollima neile asjaoludele omistatud õiguslikku kvalifikatsiooni ja õiguslikke tagajärgi. Euroopa Kohtu kontrollipädevus hõlmab muu hulgas küsimust, kas on järgitud tõendamiskoormist ja tõendite kogumist reguleerivaid norme, ning samuti küsimust, kas Üldkohus kohaldas faktiliste asjaolude ja tõendite hindamisel õigeid õiguslikke kriteeriume.[26] Nagu öeldud, väidab komisjon praegusel

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

[25] Vt selle kohta 8. juuni 2023. aasta kohtuotsus Severstal ja NMLK *vs.* komisjon (C-747/21 P ja C-748/21 P, EU:C:2023:459, punktid 45 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika).

[26] Vt 2. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia jt (C-425/19 P, EU:C:2021:154, punkt 53).

juhul, et kui Üldkohus võttis arvesse Apple Inc-i ülesandeid, tegi ta vaidlustatud kohtuotsuse punktides 251–311 esitatud faktilises analüüsis ja selle analüüsi tulemustes vea, mis põhjustas riigisisese õiguse väära kohaldamise ja ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumise. Seega puudutavad komisjoni argumendid küsimust, kas parameeter, mille põhjal Üldkohus faktilised asjaolud kvalifitseeris (Üldkohtu kasutatud „õiguslik kriteerium"), on Iiri õigusega kooskõlas, ja seda, mis õiguslikud tagajärjed sellest tulenevad. Neil asjaoludel on minu jaoks selge, et käesolev väitepunkt kui tervik ei ole suunatud selle vastu, kuidas Üldkohus faktilised asjaolud tuvastas või tõendeid hindas. See ei välista, et mingi osa komisjoni kriitikast Üldkohtu faktiliste asjaolude analüüsi eri osade kohta võib eraldivõetuna osutuda vastuvõetamatuks. Seda võimalust tuleb kontrollida analüüsi käigus.

41. ASI ja AOI ning Iirimaa ja Luksemburgi Suurhertsogiriik väidavad ka, et vaadeldav väitepunkt on vastuvõetamatu, kuna sellega kritiseeritakse Üldkohtu hinnanguid Iiri õigusele, kuid ei väideta, et seda õigust oleks moonutatud. Täpsemalt väidab Iirimaa, et kui komisjon väidab sisuliselt, et mis tahes viga liikmesriigi õiguse tõlgendamisel ja kohaldamisel kujutab endast ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamise ja kohaldamise viga, lähtub ta kohtuotsuse Andres väärast tõlgendusest.

42. Mäletatavasti on Euroopa Kohus väljakujunenud kohtupraktika kohaselt „apellatsioonimenetluses pädev kontrollima üksnes seda, kas liikmesriigi õigusele Üldkohtu poolt antud hinnangus, mis kujutab riigiabi valdkonnas endast faktilistele asjaoludele antavat hinnangut, on seda õigust moonutatud". Ent „[k]una apellatsioonimenetluses kujutab selle analüüsimine, kuidas Üldkohus on Euroopa Liidu õiguse sätte alusel selle liikmesriigi õigusnormi õiguslikult kvalifitseerinud, endast õigusküsimust, kuulub see aga Euroopa Kohtu pädevusse". [27] Kohtuotsuse Andres punktides 79–81, millele komisjon viitab, täpsustas Euroopa Kohus, et kuigi Üldkohtu tuvastatud „liikmesriigi õiguse sisu või ulatust" ei saa apellatsioonimenetluses põhimõtteliselt kahtluse alla seada, välja arvatud juhul, kui seda õigust on moonutatud, saab vaielda selle õiguse kvalifitseerimise üle „võrdlusbaasiks" ehk selle üle, kas Üldkohus on asjakohase võrdlusraamistiku õigesti piiritlenud. Kohtuotsuses Fiat Chrysler täpsustas Euroopa Kohus veel, et küsimus, kas Üldkohus kohaldas selle võrdlussüsteemi piiritlemisel õigesti sellist õiguslikku kriteeriumi nagu reaalturuväärtuse põhimõte, on „laiemalt" võttes õigusküsimus, mida Euroopa Kohus võib apellatsioonimenetluses kontrollida. [28]

43. Kirjeldatud põhimõtetest lähtudes ja kohtupraktika praeguses seisus tundub, et komisjoni pakutud tõlgendust kohtuotsusele Andres on põhjust kritiseerida. Selle tõlgenduse aluseks olev automaatsus viiks nimelt selleni, et kaoks kohtuotsuses Fiat Chrysler kinnitatud vahetegemine, millega eristatakse neid Üldkohtu järeldusi, mille mõte on täpsustada liikmesriigi õiguse *sisu ja ulatust* ning selle konkreetset *kohaldamist*, neist seda õigust puudutavatest järeldustest, millest oleneb võrdlusraamistiku õige piiritlemine ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisel ja seega ka nende liikmesriigi õigusnormide kindlakstegemine, mis sellesse raamistikku kuuluvad. [29]

44. Tegelikult on pooltevahelises vaidluses kerkinud esile delikaatne küsimus, et kui kõne all on Üldkohtu hinnangud liikmesriigi õigusele riigiabi valdkonnas, siis kus asub piir asjaolude tuvastamise ja nende õigusliku kvalifitseerimise vahel. Viimane tähendab teatavasti varem tuvastatud asjakohaste faktiliste asjaolude paigutamist teatud õiguslikku kategooriasse või õigusmõiste alla, millest sõltub konkreetse juhtumi suhtes kohaldatavate õigusnormide

[27] Vt kohtuotsus Andres, punkt 78.

[28] Kohtuotsus Fiat Chrysler, punkt 85.

[29] Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab võrdlusraamistiku kindlakstegemine tulenema asjaomase liikmesriigi „riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede" objektiivsest hindamisest (vt kohtuotsus Fiat Chrysler, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika).

kindlakstegemine. Kuna tegemist on olemuselt kognitiivse protsessiga, erineb see pelgast faktiliste asjaolude tuvastamisest, ning arvestades selle esmajärgulist tähtsust õigusliku käsitluse jaoks, võib seda – nagu nägime – apellatsioonimenetluses uuesti läbi vaadata. Arvestades aga, et liikmesriigi õigusnormi tähenduse ja ulatuse määramisel või selle normi kohaldamisel tehtud viga, millele apellatsioonkaebuses viidatakse, võib mõjutada konkreetse juhtumi paigutamist ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohast valikulise eelise mõiste alla, kuna selline viga mõjutab võrdlusraamistiku piiritlemist või kohaldamist, peaks Euroopa Kohus minu arvates saama sellise vea olemasolu kontrollida, kuna see viga tähendaks liikmesriigi õiguse väära õiguslikku kvalifitseerimist liidu õigusnormi alusel.[30]

45. Käesoleva ettepaneku punktis 37 esitatud põhimõtete tegelikku ulatust tuleb Euroopa Kohtul siiski veel selgitada ning piir apellatsioonimenetluses vastuvõetavate ja vastuvõetamatute väidete vahel, mis puudutavad Üldkohtu hinnanguid liikmesriigi õigusele, on ujuv.

46. Seni öeldu ei mõjuta minu arvates siiski nende argumentide vastuvõetavust, mille komisjon käesoleva väitepunkti raames esitanud on. Ühest küljest kiidab komisjon nimelt reservatsioonideta heaks õigusliku kriteeriumi, mida Üldkohus pidas käesolevas asjas Iiri õiguse alusel kohaldatavaks selle analüüsimisel, kas ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohalt on tegemist eelisega. Teisest küljest, kui komisjon väidab, et liikmesriigi õigust on käesoleva juhtumi asjaoludele valesti kohaldatud, siis üksnes selles mõttes, et Üldkohus kasutas tema hinnangul tegelikult muud õiguslikku kriteeriumi kui see, mille ta ise õigesti välja oli valinud. Komisjoni esitatud väide kuulub minu arvates seega nende hulka, mille Euroopa Kohus tunnistas kohtuotsuse Fiat Chrysler punktis 85 „laiemalt“ võttes vastuvõetavaks, sest kokkuvõttes püütakse nendega seada kahtluse alla võrdlusraamistiku valikut valikulise eelise olemasolu analüüsi esimeses etapis.

47. Vastupidi sellele, mida väidavad ASI ja AOI ning Iirimaa, väidab komisjon igatahes sõnaselgelt ka seda, et Iiri õigust on moonutatud, ning sellisel puhul peab Euroopa Kohus komisjoni argumente paratamatult sisuliselt hindama, kas või kontrollimiseks, kas sellise moonutamise kohta on piisavalt tõendeid.

48. Eeltoodut arvestades tuleb minu arvates tagasi lükata ka Iirimaa ning ASI ja AOI esitatud vastuvõetamatuse väited, mis põhinevad eeldusel, et komisjon kritiseerib Iiri õigusele antud hinnanguid.

2) Sisulised küsimused

i) Vastuvõetamatute tõendite arvessevõtmine

49. Pean vajalikuks analüüsida esimeses järjekorras seda, mida komisjon väidab vastuvõetamatute tõendite arvessevõtmisest tuleneva menetlusnormide rikkumise kohta, kuna sellest sõltub nende tõendite kehtivus, millele Üldkohus tugines. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 301 nimetatud tõendid, millest ilmnes Üldkohtu hinnangul, et kolmandast osapoolest tootjatega (Original Equipment Manufacturers ehk „OEMid“), kes vastutasid suure osa ASI müüdavate toodete tootmise eest, ja klientidega, sealhulgas telekommunikatsioonioperaatoritega, sõlmitavate lepingute üle pidasid läbirääkimisi Apple'i kontserni juhid ning alla kirjutasid neile lepingutele Apple Inc. ja ASI kas vahetult oma juhtide või volituse alusel tegutsenud isikute vahendusel, on komisjoni väitel nimelt vastuvõetamatud. Komisjoni sõnul ei tohi Üldkohus selliseid

[30] Vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas komisjon *vs.* Luksemburg jt (C-457/21 P, EU:C:2023:466, punkt 88).

tõendusmaterjale, mis koosnevad esiteks e-kirjavahetusest Apple Inc-i juhtide vahel OEMide ja telekommunikatsioonioperaatoritega suhtlemise kohta ning teiseks neljast volikirjast, mille ASI Apple Inc-i juhtidele andis (edaspidi „OEMide ja telekommunikatsioonioperaatoritega lepingute sõlmimise volikirjad“ [31]), arvesse võtta, sest haldusmenetluses neid ei esitatud ja kolm eelnimetatud volikirjadest esitati isegi Üldkohtus hilinemisega, alles repliigi staadiumis. ASI ja AOI ei eita, et eelviidatud tõendid esitati esimest korda alles Üldkohtus. Nad väidavad siiski, et komisjon oli ASI ja AOE juhtide Ameerika Ühendriikides baseeruvast tegevusest ning eespool nimetatud volikirjade olemasolust ja tähtsusest teadlik ning et kui ta oleks uurimist õigesti toimetanud, oleks ta võinud saada kõik asjasse puutuvad tõendid.

50. Selle kohta märgin, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab liidu kohus riigiabi küsimuses tehtud otsuse õiguspärasust hindama seda informatsiooni arvesse võttes, mis võis olla komisjoni käsutuses otsuse tegemise ajal. [32] 20. septembri 2017. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Frucona Košice [33] täpsustas Euroopa Kohus, et teave, mis „võis“ komisjoni „käsutuses“ olla, hõlmab ka teavet, mis on hinnangu andmiseks vajalik ning mida ta oleks võinud haldusmenetluse käigus küsides saada. [34] Märgin konkreetsel juhul esiteks Apple Inc-i juhtide vahelise e-kirjavahetuse kohta, mis puudutab suhtlemist OEMide ja telekommunikatsioonioperaatoritega, et Üldkohtule esitatud toimiku andmetel piirdub peaaegu kogu see kirjavahetus Apple Inc-i töötajate tegevuse kirjeldamisega kulude jagamise kokkuleppe kontekstis ega sisalda ainsatki otsest ega kaudset viidet ASI-le. Niisiis on tegemist dokumentidega, mida komisjon pidas haldusmenetluse eseme suhtes kõrvaliseks, kuna need puudutasid ASIst eraldiseisva üksuse tegevust ja kontsernisiseseid suhteid, millel ei ole eelotsuste esemega pistmist. Seepärast ei saa minu arvates isegi eeldusel, et ta võinuks nende olemasolu peale tulla, väita, nagu ta oleks pidanud haldusmenetluses nende tõendite esitamist nõudma. Hoopis Apple oli kohustatud – eriti komisjoni seisukohta arvestades – esitama kõik oma käsutuses olevad tõendid selle kohta, et need läbirääkimised toimusid tegelikult ASI peakontorite, mitte Apple'i kontserni kui terviku nimel. Teiseks märgin OEM-ide ja telekommunikatsioonioperaatoritega lepingute sõlmimise volikirjade kohta kõigepealt, et need on vaieldamatult peamised, kui mitte ainsad tõendid, millele Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 301 tugines. Samamoodi ei ole vaidlust, et ASI ja AOE juhatuse liikmete antud volikirjade täielik nimekiri anti alles esimeses kohtuastmes esitatud hagiavalduse lisas ja kolme volikirja tekst esitati alles repliigi staadiumis, ning nagu väidab komisjon ning ASI ja AOE ka ei eita, jäi neljas üldse esitamata. [35] Samuti ei ole keegi eitanud, et ASI ja AOE juhatuse koosolekute protokollides, mis esitati haldusmenetluses (edaspidi „komisjoni läbi vaadatud protokollid“), ei mainitud OEMidega lepingute sõlmimise volikirju, vaid ainult telekommunikatsioonioperaatoritega lepingute sõlmimise volikirja, mida ei ole aga kunagi esitatud, nagu juba öeldud. Komisjonile haldusmenetluses esitatud tõendite kohta märgin, et Apple'i 7. septembri 2015. aasta seisukohtades, mis esitati Üldkohtule ASI ja AOE hagiavalduse lisas, on mainitud ASI ja AOE juhatuste antud volituste süsteemi, eriti OEM-ide ja telekommunikatsioonioperaatoritega lepingute üle läbirääkimiste pidamiseks ja nende

[31] Kohtutoimikust selgub, et tegemist on eelkõige Apple Inc-i tegevjuhile ja asepresidendile antud volikirjadega.

[32] Vt 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).

[33] C-300/16 P, EU:C:2017:706, punkt 71 (edaspidi „kohtuotsus komisjon *vs.* Frucona Košice“).

[34] Vt ka 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus TUIfly *vs.* komisjon (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punkt 47).

[35] ASI ja AOI piirduvad väitmisega, et nad esitasid komisjonile ASI juhatuse 27. juuli 2011. aasta koosoleku protokolli, milles on kõnealust volikirja mainitud, kuid nad ei võta seisukohta komisjoni väite suhtes, et selle volikirja teksti (mis on kantud protokolli selle lisana) ei esitatudki.

sõlmimiseks. Neis seisukohtades piirdutakse siiski ebamäärase ja täpsustamata viitega.[36] Neil asjaoludel leian, et komisjonile ei saa ette heita, et ta asjaomaseid volikirju haldusmenetluse käigus ei saanud, eriti kui arvesse võtta, et igatahes küsis ta kõiki ASI ja AOE juhatuse asjasse puutuva ajavahemiku koosolekute protokolle ja vaatas need läbi, ilma et ta oleks neist volikirjadest praktiliselt ainsatki jälge leidnud. Minu hinnangul oli hoopis Apple kohustatud omapoolse faktiliste asjaolude kirjelduse kinnituseks esitama need volikirjad nii varases staadiumis kui võimalik, ootamata selleks ära viimast võimalust Üldkohtu menetluses.

51. Seega tuleb minu arvates nõustuda komisjoni argumentidega, mis käsitlevad vastuvõetamatute tõendite arvessevõtmisest tulenevat menetlusnormide rikkumist.

ii) Iiri õiguse alusel kohaldatav õiguslik kriteerium

52. Komisjoni arvates tuvastas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 248 õigesti, millist õiguslikku kriteeriumi kasutatakse Iiri õiguses mitteresidendist äriühingu Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks ning et arvesse tuleb võtta „varade, funktsioonide ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu teiste osade vahel“. Iirimaa on seevastu seisukohal, et TCA 97 § 25 kohaldamisel on asjakohane analüüsida – nagu märkis Üldkohus eeskätt vaidlustatud kohtuotsuse punktis 227 ning kinnitas mitmes selle kohtuotsuse teises punktis – [mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalide] „reaalset tegevust ja [selle tegevuse] turuväärtust“. ASI ja AOI väidavad omalt poolt, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 182–186 selgitas Üldkohus, et Iiri õiguse kohaselt võib intellektuaalomandist saadava kasumi omistada mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalile üksnes siis, kui seda kasumit teenivat intellektuaalomandit kontrollib filiaal. ASI ja AOI on samal seisukohal nagu Iirimaagi, et peakontorite tegevus ei puutu TCA 97 § 25 kohaldamisel üldse asjasse. Viimaks väidavad nii Iirimaa kui ka ASI ja AOI sisuliselt, et vaidlustatud kohtuotsuse punkt 248, millele komisjon tugineb, puudutab heakskiidetud OECD lähenemisviisi, mitte TCA 97 § 25 kohaldamist, ning et igal juhul selgub eriti just selle kohtuotsuse punktist 242, et see lähenemisviis ei toeta võrdlusanalüüsi, millele tugineb komisjon ja mis on Iiri õigusega vastuolus.

53. Poolte peamiste argumentide lühikirjelduse põhjal võib teha kaks esialgset märkust. Esimene on see, et kõik eeltoodud seisukohad välistavad, et TCA 97 § 25 kohaldamisel võiks asjasse puutuda sellise üksuse ülesanded, kes on eraldi sellest mitteresidendist äriühingust, kelle Iirimaal maksustatava kasumi suurust tuleb hinnata, isegi kui ta on sellega seotud, nagu on käesolevas asjas Apple Inc. Iirimaa ning ASI ja AOI soovitatav kasumi omistamise kriteerium, mis võtab arvesse ainult Iiri filiaalide reaalset tegevust, viib paratamatult ja täiesti loogiliselt selleni, et Apple Inc-i täidetavad ülesanded jäetakse selle paragrahvi jaoks asjakohasest analüüsist välja. Teine märkus on, et vaidlustatud kohtuotsuses puudub selgus, kuidas määratakse kindlaks TCA 97 § 25 kohaldamise aluseks olev kasumi omistamise meetod. Ometi on see ELTL artikli 107 lõike 1 kohase analüüsi jaoks otsustava tähtsusega, kuna see mõjutab Iiri õiguse tähenduses „tavalise“ maksustamise määratlust, mille põhjal tuleb hinnata, kas selle sätte seisukohalt on tegemist eelisega. Vaidlustatud kohtuotsuse eri punktidest lähtudes on pooled nimetanud kolme kriteeriumi, mille alusel mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalile kasumit omistada: esimese jaoks on vaja tõendada, et filiaal kontrollib vara, millest omistatavat kasumit saadakse

[36] 14. aprilli 2015. aasta seisukohtades, millele ASI ja AOI samuti viitasid, piirduti väitmisega, et OEMide ja telekommunikatsioonioperaatoritega sõlmitud lepingute tingimused määratakse kindlaks tsentraliseeritult, seda teevad Cupertinos asuvad juhid, ning et enne 2013. aastat sõlmisid juhid neid lepinguid Ameerika Ühendriikides ASI nimel volituste alusel. Nad täpsustavad ka, et kui lepingud olid ametlikult vormistatud, viis neid ellu ASI Iiri filiaal ostutellimuste väljastamise teel. Samamoodi piirduti Iirimaa 29. jaanuari 2016. aasta seisukohtades märkusega, et lepinguid OEM-idega allkirjastavad ja täidavad ASI juhid. Üldkohtus esitasid ASI ja AOE dokumendi, milles selgitati OEMidega sõlmitavate lepingute üle läbirääkimiste pidamise ja (Apple Inc-i ja ASI poolse) ühise allkirjastamise korda. Nad esitasid ka ühe nendest lepingutest, millele oli ASI nimel alla kirjutanud üks Apple Inc-i töötaja, kes oli võrdlusaastal määratud ASI direktoriks.

(„kontrollikriteerium“, vaidlustatud kohtuotsuse punktid 182–185), teine põhineb filiaali reaalsel tegevusel ja selle turuväärtuse hindamisel („reaalse tegevuse kriteerium“, peamiselt vaidlustatud kohtuotsuse punktid 179, 218, 219 ja 227) ning kolmas eeldab varade, ülesannete ja riskide jaotust filiaali ja äriühingu muude osade vahel („äriühingusisese ülesannete jaotuse kriteerium“, vaidlustatud kohtuotsuse punktid 240, 242 ja 248).

54. Neil asjaoludel tuleb vaidlustatud kohtuotsust selles suhtes tõlgendada nii järjekindlalt kui võimalik, lähtudes eeldusest, mida selles kohtuotsuses kahtluse alla ei seatud: et selle kindlaksmääramiseks, kui suur on mitteresidendist äriühingu Iirimaal maksustatav kasum, on vaja teha „funktsionaalset analüüsi“, mille eesmärk on teha kindlaks tema Iirimaal asuva filiaali tegevus, kasutatavad varad ja võetavad riskid. Seda analüüsi nõuavad nii TCA 97 § 25, reaalturuväärtuse põhimõte kui ka heakskiidetud OECD lähenemisviis.[37] Poolte vastandlikud seisukohad erinevad praegusel juhul selle analüüsi *eseme* suhtes.

55. Olen aga seisukohal, et vaidlustatud kohtuotsust järjekindlalt tõlgendades ei saa järeldada, et Üldkohus pidas Iiri õiguse alusel kohaldatavaks kriteeriumi, mis keskendub *ainult* mitteresidendist äriühingute Iiri filiaalide tegevusele. Tõsi, nagu vaidlustatud kohtuotsuse punktis 177 märgitud, peetakse TCA 97 §-s 25 „silmas üksnes Iiri filiaalide endi tegevusest saadud kasumit ning kõnealuse mitteresidendist äriühingu muude osade tegevustest saadud kasum selle hulka ei kuulu“. Kuid komisjon ei eksi siiski, arvates, et selline väide piirdub sisuliselt maksustamise territoriaalsuse põhimõttele viitamisega, ega sõnasta TCA 97 § 25 kohast kasumi omistamise – ja ammugi mitte kasumit teeniva vara omistamise – meetodit, mis välistaks mitteresidendist äriühingu muude osade ülesannete arvessevõtmise. Selles osas nõustun komisjoniga, et sellist välistamist ei tulene ühestki vaidlustatud kohtuotsuse punktist. Vastupidi sellele, mida väidavad Iirimaa ning ASI ja AOI, ei saa seda eriti järeldada selle kohtuotsuse punktidest 179–184, milles Üldkohus viitas High Courti (kõrge kohus, Iirimaa) otsusele kohtuasjas S. Murphy (Inspector of Taxes) *vs.* Dataproducts (Dub.) Ltd.[38] Selles kohtulahendis analüüsis High Court nimelt igakülgselt seda, milliseid ülesandeid täitis Madalmaade residendist äriühingu Dataproducts Iiri filiaal ja milliseid selle äriühingu juhid väljaspool Iirimaad, võrdles äriühingu eri üksuste kaudu võetud ülesandeid ja riske ning tuvastas seejärel, et kõnealust vara ehk Šveitsi kontot, mille viljad olid osaliselt antud Iiri filiaali käsutusse, ei kontrollinud mitte see filiaal, vaid Dataproductsi Madalmaade kontor, mistõttu ei saa vaidlusalused summad kujutada endast Iirimaal maksustatavat kasumit. Niisiis on see kohtuotsus pigem näide sellisest kasumi omistamise meetodist, mida pooldab komisjon.

56. Äsjaöeldut silmas pidades tuleb nentida, et ühest küljest möönis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 240 otsesõnu, et selleks, et TCA 97 § 25 kohaldamisel kindlaks teha, millised ülesanded mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalil tegelikult on, tuleb arvesse võtta „varade, funktsioonide ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu muude osade vahel“. Teisalt leidis ta selle kohtuotsuse punktis 242, et analüüsi, mille eesmärk on teha kindlaks, millised varad, ülesanded ja riskid tuleb omistada äriühingu püsivale tegevuskohale, lähtudes tema reaalsest tegevusest, ei saa „teostada abstraktselt, jättes tähelepanuta, millise tegevusega tegeleti ja milliseid funktsioone täideti äriühingus tervikuna“.

57. Seda kinnitab ka TCA 97 § 25 sõnastus, nõudes, et tehtaks kindlaks „tegevustulu, mis on saadud otseselt või kaudselt“ filiaalist ning „filiaali […] kasutatavast, tema omandis olevast või tema kasuks hoitavast varast või õigustest“. On lausa arusaamatu, kuidas sellist toimingut, mis

[37] Siirdehindade suuniste punktis 1.42 on täpsustatud, et funktsionaalse analüüsi eesmärk on „kindlaks teha ja võrrelda tehingupoolte majanduslikult olulisi tegevusi ning võetud kohustusi, kasutatud vara ja võetud riske“.

[38] [1988] I.R. 10, märkus 4507 (edaspidi „kohtuotsus Dataproducts“).

eeldab muu hulgas kindlakstegemist, kellel on omandiõigus asjaomase äriühingu valduses olevale varale, oleks võimalik teha, võtmata arvesse selle äriühingu eri osade tegevust seoses nimetatud varaga ja neid võrdlemata. Sellise võrdlemise teel saab kontrollida, kas mitteresidendist äriühingu sisene kasumijaotus, mille maksuhaldur on Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramisel aluseks võtnud, on kooskõlas ülesannete, varade ja riskide tegeliku jaotusega selle äriühingu eri osade vahel.

58. Eeltoodut arvestades leian, et komisjon tõlgendab vaidlustatud kohtuotsust õigesti, kui ta väidab, et mitteresidendist äriühingu kasumi kindlaksmääramise kriteerium, mida Üldkohus peab TCA 97 § 25 alusel kohaldatavaks, eeldab, et võetaks arvesse varade, ülesannete ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu muude osade vahel, ning välistab neist eraldiseisvate üksuste rolli arvessevõtmise.

59. Lisan, et käesoleval juhul johtub vajadus piirduda analüüsides peakontorite ja Iiri filiaalide vaheliste suhetega ka sellest, et Apple Inc. otsustas oma ettevõtlusautonoomia raames viia osa oma kasumit kulude jagamise kokkuleppe alusel ASI ja AOE alla. Seega on kõne all selle kasumi jaotamine nende äriühingute eri allüksuste vahel, millega Apple Inc-il pistmist ei ole. Nagu komisjon õigesti rõhutas, jääks mõne muu kriteeriumi kasutamise tagajärjel arvesse võtmata selle kokkuleppe olemus ja Apple'i kontserni fiskaalstruktuur – tegurid, mida Iirimaa maksuhaldur ei võinud ASI ja AOE maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetodi igakülgsel hindamisel eirata. Muidu saadaks lausa paradoksaalne tulemus, et varad, mille Apple Inc. on õiguspäraselt Ameerika Ühendriikidest välja viinud, ning nende varadega seotud kasum asuksid siis, kui Iirimaal tasuda tulevat maksu kindlaks määratakse, jälle USAs – kuid üksnes virtuaalselt –, vähendades kontserni maksualast vastutust veelgi.

iii) Asjaolu, et Üldkohus võttis arvesse Apple Inc-i ülesandeid

60. Siinkohal tuleb kontrollida, kas Üldkohus lähtus tõepoolest ülesannetest, mida Apple Inc. seoses Apple'i kontserni intellektuaalomandiga täitis, nagu väidab komisjon, või moonutavad komisjoni argumendid selles suhtes vaidlustatud kohtuotsuse põhjendusi, nagu väidavad Iirimaa ning ASI ja AOI.

61. Esiteks väidab komisjon, et Apple Inc-i täidetavatele ülesannetele viitas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 259–267 ja punktis 288, kus ta analüüsis vaidlusaluse otsuse põhjendusi 289–295, milles olid sellised ülesanded nagu kvaliteedikontroll, teadus- ja arendusüksuste ja ettevõtlusriskide juhtimine omistatud Iiri filiaalidele. Selle kohta märgin, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 260–267 nimetas Üldkohus üldiselt kõiki kulude jagamise kokkuleppe lisas B loetletud ülesandeid ja riske, mis on seotud selles kokkuleppes käsitletava immateriaalse varaga[39] ehk „sisuliselt kogu Apple'i kontserni intellektuaalomandi[ga]" (punkt 261) ning mida ASI-l ja AOE-l oli sama kokkuleppe kohaselt lubatud või võidi neil lasta enda peale võtta. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 263 ja 264 märkis Üldkohus, et komisjon ei ole esitanud ühtegi tõendit selle kohta, et ASI ja AOE või veelgi vähem nende Iiri filiaalid oleks neid ülesandeid tegelikult täitnud või et nende filiaalide töötajad oleks reaalselt neid riske hallanud. Selle kohtuotsuse punktis 266 kordas ta, et komisjon ei ole püüdnudki tõendada, et „kõigi kulude jagamise kokkuleppe lisas B loetletud Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud funktsioonide ja riskidega seotud igapäevase juhtimisega oleksid reaalselt tegelenud […]

[39] Kulude jagamise kokkuleppe 2009. aastal muudetud redaktsiooni B lisas oli kaks tabelit, mis puudutavad kokkuleppe esemeks oleva immateriaalse varaga seotud asjasse puutuvaid ülesandeid ja nendega seotud riske. Kõik need ülesanded ja riskid olid x-iga tähistatuna vastavalt Apple Inc-i (tabelis „Apple") ning ASI ja AOE lahtrites (tabelis koos nimetatud „International Participants"), välja arvatud intellektuaalomandi registreerimine ja kaitse, mis oli ainult Apple Inc-i lahtrites (vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 260).

Iiri filiaalide juhtimisorganid“. Nagu komisjon aga õigesti väidab, on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 261–262 loetletud ülesanded ja riskid sellised, mis usaldatakse hargmaistes kontsernides tavaliselt kontserni valdusühingule. Nagu Üldkohus selle kohtuotsuse punktis 267 rõhutas, on käesoleval juhul pealegi sisuliselt tegemist „kõigi Apple'i kontserni tehnoloogiatoodete arendamisele keskendunud ärimudeli […] kesksete funktsioonidega“ ning „selle ärimudeliga lahutamatult seotud võtmeriskide[ga]“. Lisaks vaidlusalusele otsusele nähtub ka Üldkohtu toimikust, et nii komisjon, Iirimaa kui ka ASI ja AOE olid ühel meelel, et sellised ülesanded ja riskid, mis on *seotud kogu Apple'i kontserni intellektuaalomandiga, selle arendamise ja haldamisega*, võttis enamjaolt enda peale Apple Inc. kas kontserni valdusettevõtja rollis või kulude jagamise kokkuleppe alusel, ning tema koondas need Cupertinosse. Komisjon ei eksi seega, kui ta väidab, et vaidlustatud kohtuotsuse äsja vaadeldud punktides võttis Üldkohus faktiliste asjaolude hindamisel arvesse Apple Inc-i ülesandeid ja riske.

62. Teiseks väidab komisjon, et Üldkohtust oli asjakohatu tugineda vaidlustatud kohtuotsuse punktides 268–295 Apple Inc-i ülesannetele. Neis punktides analüüsis Üldkohus tegevusi ja ülesandeid, mis olid vaidlusaluse otsuse põhjendustes 296–300 loetletud reaalselt ASI Iiri filiaali teostatuna, ning järeldas, et ei eraldi ega üheskoos vaadeldes ei ole nende tegevuste ja ülesannete põhjal õigustatud intellektuaalomandi litsentse sellele filiaalile omistada. Üldkohtu analüüsitud tegevused ja ülesanded hõlmasid kvaliteedikontrolli, eri teadus- ja arendustöid ja kohalike turunduskulude juhtimist.

63. Selles kontekstis märgin kvaliteedikontrolli kohta, et see oli üks kulude jagamise kokkuleppes loetletud ülesandeid, mida seostati nii Apple Inc-i kui ka ASI ja AOEga. Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et kui Üldkohus viitab vaidlustatud kohtuotsuse punktis 269 ASI ja AOE väitele, et „kvaliteedikontrolli funktsiooni täitsid kogu maailmas tuhanded isikud, samas kui Iirimaal oli selle funktsiooni täitmiseks palgatud üksainus isik“, siis peab ta silmas ta sellest äriühingust eraldiseisvate üksuste, eriti Apple Inc-i tegevust.[40] Samamoodi on minu hinnangul ka vaidlustatud kohtuotsuse punktis 274, kus Üldkohus nentis, et asjaolu, et kohaliku turunduse kulud kandis ASI filiaal, „ei tähenda […] seda, et see filiaal ise turundusstrateegia väljaarendamise eest vastutas“. Nimelt oli selle strateegia väljatöötamine turunduskokkuleppe kohaselt Apple Inc-i ülesanne.

64. Mis puutub vaidlustatud kohtuotsuse punktidesse 273 ja 275, siis kui Üldkohus märgib, et teadus- ja arendustegevus ning piirkondlike andmete kogumine ja analüüsimine, millega ASI filiaali töötajad tegelesid, on „kõrvalist“ laadi, võrdleb ta neid tegevusi taas kord tegevustega, millega tegelesid üleilmsel tasandil ASI-välised üksused. Viimaks on kontserni poliitikast ja strateegiast, mille Apple Inc. on välja töötanud, sõnaselgelt juttu vaidlustatud kohtuotsuse punktis 277, mis puudutab ASI filiaali tegevust seoses AppleCare'i teenusega, mida käsitatakse „täideviimisena“ „Ameerika Ühendriikides tehtud strateegilise juhtimise otsustest ja sealt antud suunistest lähtudes“, ning selle kohtuotsuse punktides 281 ja 283, mis sisaldavad Üldkohtu üldist hinnangut, et selle filiaali tegevused on oma laadilt „kõrvaltegevused“ ja „elluviimine“.

65. Kolmandaks väidab komisjon, et kui Üldkohus analüüsis AOE Iiri filiaali täidetud ülesandeid, mida on nimetatud vaidlusaluse otsuse põhjenduses 301, kasutas ta võrdlusalusena Apple Inc-i tegevust. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 290 kinnitas Üldkohus selle filiaali tootmistegevuses kujunenud protsesside ja tootmise alase oskusteabe kohta, et isegi kui see teave kuulub teatavate intellektuaalomandi õiguste kaitse alla, „on tegemist kitsa ning ainult selle filiaali tegevusega seotud valdkonnaga“, mistõttu ei saa sellega põhjendatav olla kõigi intellektuaalomandilitsentside

[40] Kuigi on tõsi, et vaidlustatud kohtuotsuse punkti 269 sõnul võis kvaliteedikontrolli ka kolmandast isikust tootjatega sõlmitud lepingute alusel väljastpoolt sisse osta, ei ole vaidlustatud kohtuotsuses siiski andmeid, et ASI ja AOE oleks selliseid lepinguid sõlminud.

temale omistamine. Minu arvates on aga selge, et sellise „kvantitatiivse“ hinnangu saab anda vaid siis, kui AOE Iiri filiaali välja arendatud oskusteavet võrreldakse – nagu komisjon õigesti märgib – kõigi Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud teadus- ja arendusülesannetega. Komisjoni argumendid, mis on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse punktide 291–294 vastu ja mille kohaselt kujutas AOE Iiri filiaali välja töötatud intellektuaalomand endast ainulaadset ja väärtuslikku panust, millega ei sobi kokku selline piiratud tasu, nagu on nimetatud eelotsustes, tuleb seevastu tagasi lükata, sest nendega võetakse vaidluse alla Üldkohtu faktiline hinnang.

66. Viimaks väidab komisjon, et Üldkohus võttis Apple Inc-i ülesandeid arvesse vaidlustatud kohtuotsuse punktides 298–302, analüüsides tegevust, mis toimus väljaspool ASI ja AOE filiaale. Mis sellesse puutub, on vaieldamatu, et Üldkohus kirjeldas Apple Inc-i ülesandeid ja tema kui emaettevõtja rolli, eriti oma kohtuotsuse punktides 299 ja 300, sedastades esiteks üldiselt, et „Apple'i kontsernis tegid strateegilisi otsuseid tsentraliseeritult direktorid Cupertinos“, ja teiseks konkreetsemalt Apple'i kontserni intellektuaalomandi aluseks olevate teadus- ja arendusvaldkonna otsuste kohta, et „otsused, mis puudutasid arendatavaid tooteid […] ning teadus- ja arendustegevuse strateegiat, […] tegid ja viisid ellu Cupertinos asuvad kontserni juhid“. Samuti tõdes Üldkohus, et „uute toodete turuletoomise strateegiad ning eelkõige turustamise korraldamise Euroopa turgudel […] kehtestasid Apple'i kontserni tasandil eelkõige kontserni juhid (*Executive Team*) kontserni peadirektori juhtimisel Cupertinos“. [41]

67. Eeltoodud analüüsist on näha, et kõigis vaidlustatud kohtuotsuse punktides, mida komisjon kritiseeris, tugines Üldkohus enam-vähem kaudselt, kuid siiski selgelt ülesannetele, mida Apple Inc. täitis seoses Apple'i kontserni intellektuaalomandiga kas kulude jagamise kokkuleppe või turunduskokkuleppe alusel või emaettevõtja rollis, võrreldes neid ülesandeid nendega, mida Iiri filiaalid seoses intellektuaalomandi litsentsidega täitsid. Vastupidi sellele, mida väidavad Iirimaa ning ASI ja AOI, ei põhine vaadeldav väite alapunkt seega vaidlustatud kohtuotsuse vääral tõlgendusel ega ammugi mitte selle moonutamisel.

iv) Apple Inc-i tegevuse arvessevõtmise mõju faktiliste asjaolude õiguslikule kvalifitseerimisele

68. Iirimaa ning ASI ja AOI väidavad sisuliselt, et vaadeldav alapunkt on igal juhul edutu, sest isegi kui eeldada, et Üldkohus võttis arvesse Apple Inc-i ülesandeid, põhinevad järeldused, millele ta jõudis pärast faktiliste asjaolude analüüsimist, Iiri filiaalide ja peakontorite tegevuse analüüsil ning nende filiaalide ülesannete „rutiinsuse“ tuvastamisel, ning Üldkohtu hinnangul ei piisa sellest, et õigustada intellektuaalomandi litsentside ja nendega seotud kasumi omistamist filiaalidele.

69. Märgin selle kohta, et kõigist Üldkohtu tuvastatud faktilistest asjaoludest, millest on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 310 kokkuvõte tehtud, selgub, et selles punktis tehtud järeldus, et komisjon ei suutnud tõendada, et ASI ja AOE Iirimaal maksustatava aastakasumi kindlaksmääramisel oleks intellektuaalomandi litsentsid tulnud omistada Iiri filiaalidele, põhineb esiteks nende filiaalide reaalse tegevuse hindamisel ja teiseks arvestati „väljaspool neid filiaale tehtud ja ellu viidud strateegilisi otsuseid“.

[41] Komisjon täpsustas, et Üldkohtu osutatud *Executive Team* ja kontserni peadirektor on vastavalt Apple Inc-i juhid ja tegevjuht, ning ASI ja AOI ei ole sellele ka vastu vaielnud.

70. Eeldades, et viimati nimetatud asjaoluga on viidatud peakontorite täidetavatele ülesannetele, tuleb lähemalt analüüsida hinnanguid vaidlustatud kohtuotsuse punktides 298–309, milles Üldkohus analüüsis Iirimaa ning ASI ja AOE argumente, mille kohaselt olid viimased oma juhtorganite kaudu *viinud ellu* strateegilisi otsuseid Apple'i kontserni toodete väljatöötamise ja arendamise kohta, mis tehti kogu kontserni jaoks tsentraliseeritult Cupertinos.

71. Neis punktides sedastas Üldkohus esimesena, et ASI ja AOE olid esitanud nende otsuste tsentraliseerituse kohta tõendeid ning konkreetsemalt teadus- ja arendusotsuste kohta näitasid nende esitatud tõendid esiteks, et otsuseid arendatavate toodete ning teadus- ja arendustegevuse strateegia kohta tegid ja viisid ellu Cupertinos asuvad kontserni juhid, ja teiseks, et uute toodete turuletoomise strateegiad ja turustamise korraldamise Euroopa turgudel kehtestasid Apple'i kontserni tasandil eelkõige kontserni juhid selle kontserni peadirektori juhtimisel Cupertinos (punktid 298–301). Märgin, et oma hinnangute selles osas – kui jätta kõrvale punkt 301, mida käsitleti käesoleva ettepaneku punktides 42–43 – ei ole Üldkohus kordagi mõista andnud, et peakontorid oleks otse või kaudselt osalenud teadus- ja arendusvaldkonna otsuste tegemises ning eelmainitud Apple'i kontserni tasandi turundus- ja turustusstrateegiate väljatöötamises.

72. Teisena võttis Üldkohus arvesse peakontorite rolli otsustamisel. Kõigepealt märkis ta ASI ja AOE suutlikkuse kohta teha oma juhtorganite kaudu otsuseid, mis puudutavad nende põhilisi ülesandeid, et komisjon ise tuvastas, et asjasse puutuval ajavahemikul olid juhatused olemas ja toimusid regulaarsed koosolekud, ning esitas vaidlusalusele otsusele lisatud tabelites väljavõtted nende koosolekute protokollidest. Seejärel täpsustas Üldkohus, et „neis protokollides fikseeritud juhatuste otsused [puudutasid] enamjaolt (ja mitu korda aastas) dividendi maksmist, direktorite aruannete heakskiitmist ning direktorite ametisse nimetamist või ametist vabastamist" ning harvem ka „teatud direktoritele volituste andmist erinevateks tegevusteks, nagu pangakontode haldamine; suhtlemine valitsusasutuste ja muude avaliku sektori asutustega; auditeerimine; kindlustamine; vara rentimine, hankimine ja müümine; kaubatarnete vastuvõtmine ja äritehingud". Üldkohus märkis ka, et neist protokollidest ilmnes, et „üksikutele juhtidele olid delegeeritud väga laialdased juhtimisvolitused" (punkt 306), ning järeldas, et komisjon on asunud ekslikult seisukohale, et muidu kui Iiri filiaalide töötajate abil ei oleks ASI ja AOE oma juhtimisorganite ja eelkõige juhatuste kaudu ning vajaduse korral nende volitusi üksikutele juhtidele edasi delegeerides olnud suutelised oma olulisi ülesandeid täitma (punkt 309). Selle kohta märgin, et ei see järeldus ega andmed, mis saadi komisjoni läbi vaadatud protokollidest, millele viidati vaidlustatud kohtuotsuse punktides 305 ja 306, ei ütle midagi selle kohta, kas kummagi peakontori juhatus oli tegelikult intellektuaalomandi litsentside haldamisotsuste tegemisse kaasatud. Selle suhtes piirdus Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 304 märkimisega, et see, et neist protokollidest „ei nähtu […] intellektuaalomandilitsentside haldamist, kulude jagamise kokkulepet ja olulist äritegevust puudutavate otsuste üksikasju, ei välista selliste otsuste endi olemasolu". Selle punkti juurde, mille vastu komisjon vaidleb oma apellatsioonkaebuse esimese väite kolmandas osas, naasen hiljem.

73. Eeltoodust ilmneb, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 298–309 tuvastas Üldkohus esiteks, et Apple'i kontsernis on Apple Inc-i juhitav tsentraliseeritud otsustussüsteem, mis hõlmab kontserni intellektuaalomandi haldamise ja arendamise otsuseid, ning teiseks, et peakontorid võivad teha oma igaüks oma juhatuse kaudu „äriühingu jaoks võtmetähtsusega otsuseid, nagu raamatupidamise aastaaruannete heakskiitmine", kasutades ka konkreetsetele juhatuse liikmetele volituste delegeerimise süsteemi. Siiski ei tuvastanud ta ei nende peakontorite osalemist Apple Inc-i strateegiliste otsuste vastuvõtmisel ega nende tegelikku kaasatust nende otsuste elluviimisse või intellektuaalomandi litsentside aktiivsesse haldamisse. Ainus sedastus selle kohta asub vaidlustatud kohtuotsuse punktis 307, mille kohaselt andsid ASI ja AOE teavet, millest ilmnes, et

nende juhatuse liikmed allkirjastasid asjasse puutuval perioodil Cupertinos kulude jagamise kokkuleppe eri versioonid; selle vastu vaidleb komisjon oma esimese väite kolmandas osas, mille analüüsile ma siinkohal viitan. Järelikult tuleb ASI, AOI ja Iirimaa vastuväide, mille kohaselt väite käesolev punkt on edutu, tagasi lükata.

3) Järeldus teise punkti kohta

74. Eeltoodud kaalutluste põhjal leian, et kui komisjon väidab, et Üldkohus tegi oma järelduse, et intellektuaalomandi litsentside omistamiseks filiaalidele pole piisavalt tõendeid, võrreldes ekslikult nende filiaalide ülesandeid, mis puudutavad neid litsentse, Apple Inc-i täidetavate ülesannetega, mis puudutavad Apple'i kontserni intellektuaalomandit, mitte ülesannetega, mida peakontorid seoses nende litsentsidega täidavad, siis on komisjonil õigus. Eriti ilmne on see vahejäreldustes, mille Üldkohus tegi faktiliste asjaolude analüüsi eri staadiumides, täpsemalt vaidlustatud kohtuotsuse punktides 266 ja 302, milles ta kinnitas esiteks, et komisjon ei püüdnudki tõendada, et „kõigi kulude jagamise kokkuleppe lisas B loetletud Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud funktsioonide ja riskidega" seotud igapäevase juhtimisega oleksid reaalselt tegelenud Iiri filiaalid, ning teiseks, et kuna Apple'i kontserni intellektuaalomandi allikaks olevad toodete arendamist puudutavad strateegilised otsused tehti kogu kontserni jaoks Cupertinos, eksis komisjon, kui ta leidis, et selle intellektuaalomandi haldamine oli paratamatult nende Iiri filiaalide ülesanne. Seega on apellatsioonkaebuse esimese väite teise osa teine punkt minu hinnangul põhjendatud.

b) Esimene punkt

75. Oma esimese väite teise osa esimeses punktis väidab komisjon, et kuigi Üldkohus mainis vaidlustatud kohtuotsuse punktides 255–302 küll mitut tähtsat ülesannet, mida Apple Inc-i juhatuse liikmed või töötajad seoses Apple'i intellektuaalomandiga täidavad, ei võtnud ta seisukohta vaidlusaluse otsuse põhjenduste 308–318 kohta, milles komisjon kirjeldas põhjuseid, miks ta peab neid ülesandeid eelotsuste hindamisel ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohast asjassepuutumatuks. Samuti väidab ta, et Üldkohus ei võtnud arvesse argumente, mille komisjon esitas esimeses kohtuastmes selle kohta, et ülesanded, mida Apple Inc. täitis ASI ja AOE „jaoks" või peakontorite „nimel", ei puutu asjasse. Seega on kohtuotsuse põhjendused tema väitel ebapiisavad.

76. Märgin selle kohta esiteks, et seda, et ülesanded, mida Apple Inc. seoses Apple'i kontserni intellektuaalomandiga täidab, ei puutu ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramisel asjasse, väitis komisjon otsesõnu ja mitu korda nii haldusmenetluses kui ka Üldkohtus ja Euroopa Kohtus.[42] Teiseks märgin, et nii vaidlusalusest otsusest kui ka Üldkohtu toimikust ja vaidlustatud kohtuotsusest on selgelt näha, et ASI ja AOE (nüüd ASI ja AOI) ning Iirimaa seisukoht põhines juba haldusmenetluse esimestes etappides väitel, et Apple'i intellektuaalomandit, sealhulgas neile äriühingutele kuuluvaid litsentse, hallati tsentraliseeritult Apple'i peakorterist Cupertinos. Kolmandaks viitan käesoleva ettepaneku punktidele 50–55, milles ma tõdesin, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 255–302 esitatud faktiliste asjaolude analüüsis võrdles Üldkohus mitu korda vaikimisi või sõnaselgelt, otse või kaudselt ülesandeid, mida Iiri filiaalid seoses intellektuaalomandi litsentsidega täitsid, Apple'i kontserni intellektuaalomandit puudutavate ülesannetega, mida Apple Inc. kontsernisiseste kokkulepete raames või emaettevõtjana täitis. Viimaks märgin, et vaatamata ASI ja AOI ning Iirimaa esitatud

[42] Oma apellatsioonkaebuses alustab komisjon väitmisega, et apellatsioonkaebuse keskne küsimus on just see, kas oli õiguspärane, et Üldkohus võttis arvesse Apple Inc-i täidetavaid ülesandeid.

vastupidistele argumentidele ilmneb vaidlustatud kohtuotsuse asjakohastest punktidest minu hinnangul selgelt, et Üldkohus ei võtnud mingit seisukohta argumentide suhtes, mille komisjon esitas vaidlusaluse otsuse põhjendustes 308–318, ega argumentide suhtes, mille too esitas esimese astme kohtumenetluses ja mis puudutavad võimalust, et Apple Inc-i ülesandeid võetakse ASI ja AOE Iirimaal maksustatava kasumi kindlaksmääramisel arvesse, sest neid täidetakse nende peakontorite „jaoks“ või „nimel“. Konkreetsemalt, vastupidi Iirimaa väidetule ei kujuta vaidlustatud kohtuotsuse punktid 298–309 endast seisukohavõttu nende argumentide suhtes. Nimelt, isegi kui eeldada, et neis punktides tunnistas Üldkohus kaudselt, et ülesanded, mida residentsuseta äriühingust eraldiseisvate üksuste töötajad viimase või selle osade „jaoks“ või „nimel“ täitsid, on TCA 97 § 25 kohase funktsionaalse ja faktilise analüüsi jaoks asjakohased, tuleb nentida, et ta ei ole seda asjakohasust kuidagi põhjendanud ega komisjoni vastupidistele argumentidele vastanud.

77. Tõsi, nagu osutavad nii ASI ja AOI kui ka Iirimaa, valitseb väljakujunenud kohtupraktikas seisukoht, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklist 36 ja artikli 53 esimesest lõigust tulenev Üldkohtu kohustus otsuseid põhjendada ei tähenda, et Üldkohus peaks andma selgituse, mis puudutaks ammendavalt ja ühekaupa kõiki vaidluse poolte argumente, ja et põhjendus võib seega olla ka tuletatav.[43] Võttes aga käesoleval juhul arvesse, kui keskne on Apple Inc-i täidetud ülesannete tähtsuse teema komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigus ja Üldkohtu põhjenduste ülesehituses, millest lähtudes see kohus ASI ja AOE ning Iirimaa hagid selles osas rahuldas, tähendab Üldkohtu seisukoha sõnastamata jätmine selles küsimuses puuduvaid põhjendusi, mille tõttu ei ole Euroopa Kohtul võimalik mõista põhjuseid, miks lükati tagasi üks komisjoni põhiargumente tema esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigus ja Üldkohtu menetluses, ning takistab kontrolli, mida Euroopa Kohtul tuleb käesolevas apellatsioonimenetluses teha.

78. Nagu väitis ka komisjon, on vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused pealegi vastuolulised, sest ühest küljest leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 240, 242 ja 248, et tegemaks kindlaks, kas mitteresidendist äriühingu Iiri filiaalile kasumi omistamise otsus oli kooskõlas Iirimaal kehtiva „tavalise“ maksustamissüsteemiga, on vaja arvesse võtta varade, ülesannete ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu muude osade vahel, ning teisest küljest tugines ta selle kohtuotsuse punktides 255–302 suuresti ülesannetele, mida täitis ASIst ja AOEst eraldiseisev üksus.

79. Seega tuleb apellatsioonkaebuse esimese väite teise osa esimese punktiga minu hinnangul nõustuda.

c) Järeldused apellatsioonkaebuse esimese väite teise osa kohta

80. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku apellatsioonkaebuse esimese väite teise osaga nõustuda.

3. Apellatsioonkaebuse esimese väite kolmas osa

81. Oma apellatsioonkaebuse esimese väite kolmandas osas, mis on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse punktide 301 ja 303–309 vastu, kritiseerib komisjon konkreetsemalt Üldkohtu hinnanguid peakontorite tegevusele. See väiteosa jaguneb kaheks eraldi punktiks, mida tuleb

[43] Vt 22. juuni 2023. aasta kohtuotsus Gmina Miasto Gdynia ja Port Lotniczy Gdynia-Kosakowo *vs.* komisjon (C-163/22 P, EU:C:2023:515, punkt 85).

analüüsida koos. Neist esimeses väidab komisjon, et kui Üldkohus jättis kaitseargumendid, mille komisjon esimeses kohtuastmes esitas, arvesse võtmata, kasutas oma kohtuotsuses puudulikke ja vastuolulisi põhjendusi ning tugines vastuvõetamatutele tõenditele, rikkus ta menetlusnorme. Teises punktis väidab ta, et Üldkohus rikkus ELTL artikli 107 lõiget 1 ja/või moonutas liikmesriigi õigust. Iirimaa, ASI ja AOI ning Luksemburgi Suurhertsogiriigi väitel on need punktid vastuvõetamatud ja/või edutud ning igal juhul põhjendamatud.

82. Komisjon väidab esimesena, et Üldkohus ei vastanud argumendile, mille komisjon esitas kostja vastuses ning mille kohaselt olid komisjoni läbi vaadatud protokollid ainsad tõendid, mille Apple ja Iirimaa haldusmenetluses peakontorite täidetavate ülesannete olemasolu kohta esitasid.

83. Märgin selle kohta, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, millele on käesolevas ettepanekus juba viidatud, ei ole Euroopa Kohus apellatsioonimenetluses esiteks pädev tuvastama faktilisi asjaolusid ega põhimõtteliselt ka uurima tõendeid, millele Üldkohus on nende asjaolude tuvastamisel tuginenud, ning teiseks ei tähenda Üldkohtu kohustus otsuseid põhjendada, et Üldkohus peaks andma selgituse, mis käsitleks ammendavalt ja ühekaupa kõiki vaidluse poolte argumente. Käesolevas asjas leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 305, kasutades oma tõendite hindamise ainupädevust, et kuigi komisjoni läbi vaadatud protokollide väljavõtted on kokkuvõtlikud, on see piisav, „mõistmaks, kuidas tehti […] äriühingu jaoks võtmetähtsusega otsuseid […] ja kuidas neid [neis protokollides] kajastati“. Sellist hinnangut – mis võimaldab komisjonil mõista põhjuseid, miks Üldkohus neile protokollidele sellise tähtsuse omistas, isegi kui tegemist on ainsa tõendiga, mis haldusmenetluses peakontorite ülesannete kohta esitati – ei saa Euroopa Kohtus kahtluse alla seada, välja arvatud siis, kui tegemist on moonutamisega, mida komisjon selles küsimuses ei väida.

84. Teisena väidab komisjon, et vaidlustatud kohtuotsuse punktiga 304 pani Üldkohus talle tõendamiskoormise, mida on võimatu täita. Nagu juba osutatud, märkis Üldkohus selles punktis, et „[s]ee, et [komisjoni läbi vaadatud] protokollidest ei nähtu Apple'i kontserni intellektuaalomandilitsentside haldamist, kulude jagamise kokkulepet ja olulist äritegevust puudutavate otsuste üksikasju, ei välista selliste otsuste endi olemasolu“.

85. Jagan selles suhtes komisjoni seisukohta. Ma ei näe nimelt, kuidas saaks äriühingu juhatuse protokollidest leida – nagu Üldkohus paistab vaidlustatud kohtuotsuse punktides 305 ja 306 tegevat – asjaolusid, mis räägiksid konkreetse esemega otsuste tegemise kasuks, kui selle kohta ei ole otse ega kaudselt midagi öeldud. Vastupidi, minu hinnangul võib selliste andmete puudumist *vastupidiste tõendite puudumisel* käsitada – nagu komisjon vaidlusaluses otsuses käsitaski – asjaoluna, mis räägib selliste otsuste puudumise kasuks, eriti kui peaks ilmnema, et see äriühing järgib tava – isegi kui seadus teda selleks ei kohusta – kanda juhatuse otsused selle juhatuse koosolekute protokollidesse. Kui vaidlustatud kohtuotsuse punkt 304 ei luba komisjonil sellistele asjaoludele tugineda, et tõendada negatiivseid asjaolusid, mida juba olemuslikult ei saa tõendada mitte otse, vaid üksnes tuvastatud positiivsetest asjaoludest järeldusi tehes või vastupidist positiivset asjaolu tõendades, paneb see kohtuotsuse punkt minu hinnangul komisjonile ülemäärase tõendamiskoormise.

86. Kolmandana kritiseerib komisjon vaidlustatud kohtuotsuse punkti 306, konkreetsemalt selle osa, milles Üldkohus märkis, et komisjoni läbi vaadatud protokollid näitavad, et „üksikutele juhtidele olid delegeeritud väga laialdased juhtimisvolitused“. Ta väidab, et kuigi kõnealused protokollid mainisid aeg-ajalt juhatuse antud volikirju, puudutas ainult üks selline volikiri OEM-ide ja telekommunikatsioonioperaatoritega lepingute sõlmimist.

87. Kuna komisjon soovib nende argumentidega seada kahtluse alla hinnangu eelviidatud volikirja protokollimise tõenduslikule väärtusele, märgin esiteks, et sellise hinnangu andmine kuulub põhimõtteliselt Üldkohtu ainupädevusse, ja teiseks, et põhimõtteliselt ei keela ükski liidu õigusnorm ega põhimõte Üldkohtul tugineda asjasse puutuvate faktiliste asjaolude tuvastamisel ainult ühele tõendile.[44] Seega tuleb see punkt minu arvates tagasi lükata. Märgin siiski, et lisaks väidab komisjon, et kõnealune volikiri on tõendina vastuvõetamatu, sest seda ei esitatud haldusmenetluses. Selles suhtes viitan käesoleva ettepaneku punktides 42 ja 43 esitatud analüüsile. Nagu ma seal märkisin, ei ole seda volikirja komisjoni väitel siiani esitatud, kuigi seda on ASI juhatuse 27. juuli 2011. aasta koosoleku protokollis mainitud; seda ei eita ka ASI ja AOI. Järelikult sai Üldkohus tugineda üksnes selle volituse andmise protokollikandele, mitte aga volikirja enda tekstile.

88. Neljandana kritiseerib komisjon Üldkohtu tehtud järeldust, mis sisaldub muu hulgas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 301, 306 ja 307, mille kohaselt kujutavad sellised „formaalsed aktid“ nagu lepingu üle läbirääkimisteks või selle sõlmimiseks antud volitus (konkreetsel juhul asjasse puutuval ajavahemikul kulude jagamise kokkuleppesse tehtud eri muudatused) endast ülesandeid, mida intellektuaalomandi litsentsidega seoses täitsid tegelikult peakontorid. Komisjon nõustub, et läbirääkimised selliste ärilepingute sõlmimiseks, nagu sõlmiti OEM-ide ja telekommunikatsioonioperaatoritega, võivad TCA 97 § 25 alusel tehtava funktsionaalse ja faktilise analüüsi seisukohalt endast „märkimisväärses mahus inimtöö-funktsioone“ kujutada. Käesoleval juhul täitsid neid ülesandeid kogu Apple'i kontserni nimel või ASI ja AOE jaoks aga Apple Inc-i töötajad, mitte peakontorid. Eelviidatud punktides on põhjendused komisjoni väitel ka puudulikud ja vastuolulised.

89. Selle kohta tuleb märkida, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 251–311 sisalduvas Üldkohtu arutluskäigu ülesehituses püütakse selle kohtuotsuse punktides 303–309 esitatud hinnangutega näidata, et ASI ja AOE peakontorid olid väljaspool Iiri filiaale oma juhatuste kaudu, eriti volitusi üksikutele juhatuse liikmetele või juhtidele edasi delegeerides suutelised nende äriühingute „põhilisi funktsioone“ täitma. Eriti on see näha vaidlustatud kohtuotsuse punktist 303, mis piiritleb Üldkohtu analüüsi eseme, ning kohtuotsuse punktidest 305 ja 309, milles on sõnastatud selle analüüsi järeldus, et komisjon tuvastas vaidlusaluses otsuses ekslikult, et töötajate ja füüsilise tegevuskoha puudumise tõttu ei olnud need peakontorid suutelised nende äriühingute nimel ülesandeid täitma. Seevastu ei ole vaidlustatud kohtuotsuse punktides 303–309 kordagi otsesõnu öeldud, et peakontorid oleks olnud kaasatud intellektuaalomandi litsentside haldamisotsuste vastuvõtmisse, kui mitte arvestada punkti 304 – kus, nagu nägime, piirdub Üldkohus argumendiga, mis minu arvates väärib kriitikat, nimelt et selliste otsuste jälgede puudumine komisjoni läbi vaadatud protokollidest ei välista, et need otsused tegelikult vastu võeti – ja punkti 307 kulude jagamise kokkuleppe allkirjastamise kohta, mis puudutab aga kontsernisisest kokkulepet, mis jääb eelotsuste esemest põhimõtteliselt välja. Viimaks olgu selle kohtuotsuse punkti 301 kohta öeldud, et see on osa Apple'i kontserni sisese strateegiliste otsuste tegemise tsentraliseerituse analüüsist.

90. Seega ei ole ma veendunud, et vaidlustatud kohtuotsuse punkte 301, 306 ja 307 oleks õige tõlgendada nii, nagu soovitab komisjon. Mulle tundub nimelt, et kui Üldkohus sedastas, et ASI ja AOE juhatuse liikmed osalesid kas otse või volikirja alusel läbirääkimistel OEM-ide ja telekommunikatsioonioperaatoritega või ka ärilepingute või kontsernisiseste kokkulepete sõlmimises, siis ei soovinud ta mitte nentida, et nende peakontorid täitsid intellektuaalomandi litsentsidega seoses „märkimisväärses mahus inimtöö-funktsioone“, vaid pigem tuvastada, et

[44] Vt 11. septembri 2019. aasta kohtumäärus Camomilla *vs.* EUIPO (C-68/19 P, EU:C:2019:711, punkt 10 ja seal viidatud kohtupraktika).

vaidlusaluses otsuses leiti ekslikult, et Apple'i kontserni intellektuaalomandit haldasid paratamatult Iiri filiaalid, sest peakontorid ei olnud suutelised intellektuaalomandi litsentside haldamise kohta otsuseid tegema (vt eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktid 302 ja 309).

91. Neil asjaoludel tuleb komisjoni argumendid tagasi lükata, kuna need põhinevad vaidlustatud kohtuotsuse ekslikul tõlgendusel. Samadel põhjustel tuleb tagasi lükata Iirimaa ning ASI ja AOI vastuargumendid, mille kohaselt tõendavad kulude jagamise kokkuleppe muudatuste allkirjastamine ja volitused OEM-idega ja telekommunikatsioonioperaatoritega lepingute üle läbirääkimiste pidamiseks ja nende sõlmimiseks, et intellektuaalomandi litsentside haldamist puudutavaid otsuseid tegid peakontorid. Midagi sellist vaidlustatud kohtuotsuses nimelt tuvastatud ei ole.

92. Sellegipoolest märgin, et raskused vaidlustatud kohtuotsuse punktides 301 ja 307 esitatud järeldustele ühemõttelise tähenduse omistamisega ning nende ulatuse selge määratlemisega on taas kord tingitud sellest, et Üldkohus jättis võtmata seisukoha, kas ja mis tingimustel võib selle tuvastamisel, kelle omandina tuleb maksustamisel käsitada vara, mis teenib kasumit ja kuulub mitteresidendist omanikule, kelle Iirimaal maksustatava kasumi suurus on vaja TCA 97 § 25 kohaselt kindlaks määrata, arvesse võtta „märkimisväärses mahus inimtöö-funktsioone", mida emaettevõtja väljaspool Iirimaad selle äriühingu nimel või kasuks täidab. Sellega seoses viitan käesoleva ettepaneku punktis 61 öeldule.

93. Tegelikult on väljaspool Iiri filiaale toimunud tegevuse analüüsi, mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 296–309, ilmselt mõjutanud eeldus, millest Üldkohus lähtus – ekslikult, nagu me nägime –, kui ta analüüsis komisjoni esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu vastu esitatud etteheiteid, nimelt et komisjon olevat lähtunud „välistusmeetodist". Sellisest eeldusest lähtudes ei ole esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu kui terviku kõigutamiseks nimelt vaja tõendada, et peakontorid *täitsid tegelikult* intellektuaalomandi litsentsidega seoses olulisi ülesandeid, vaid piisas tõendamisest, et nad on *suutelised* selliseid otsuseid tegema või veel üldisemalt suutelised tegema „äriühingu jaoks võtmetähtsusega otsuseid" (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 305) ehk ASI ja AOE „põhilisi funktsioone puudutavaid" otsuseid (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 303).

94. Igatahes, kui Euroopa Kohus peaks leidma, et vaikimisi oli Üldkohtu seisukoht vaidlustatud kohtuotsuse punktides 301 ja 307 see, et Apple Inc-i juhtidele – olgu need siis ASI ja AOE juhatuse liikmed või mitte – kontsernisiseste lepingute või kokkulepete allkirjastamiseks volituste andmise teel täitsidki peakontorid seoses intellektuaalomandi litsentsidega, mis puutuvad TCA 97 § 25 kohasel analüüsil asjasse, tegelikult tähtsaid ülesandeid, nõustun komisjoniga, et nende aktide puhtformaalne laad ning kontserni valdusühingu täidetavate ja peakontoritele antud ülesannete põimumine, mis tuleneb sellisest delegeerimissüsteemist, ei anna selle järelduse kinnitamiseks alust.

95. Eeltoodust lähtudes leian, et apellatsioonkaebuse esimese väite kolmas osa on osaliselt vastuvõetav ja põhjendatud, nagu on märgitud selle väiteosa eri punktide analüüsi lõpus.

4. Järeldus apellatsioonkaebuse esimese väite kohta

96. Esitatud kaalutluste põhjal on apellatsioonkaebuse esimene väide minu arvates põhjendatud. Kui Üldkohus keskendus Apple'i kontserni intellektuaalomandiga seotud ülesannetele ja riskidele, mille võttis enda peale Apple Inc., selle asemel et keskenduda puhtalt sellele, mida teevad intellektuaalomandi litsentside haldamiseks ja kasutamiseks filiaalid ja mida peakontorid,

analüüsis ja kvalifitseeris ta faktilisi asjaolusid teistsugusest õiguslikust kriteeriumist lähtudes kui see, mida ta ise pidas kohaldatavaks vastavalt TCA 97 §-le 25, mille kohaselt tuleb arvesse võtta varade, ülesannete ja riskide jaotust filiaali ja selle äriühingu muude osade vahel ning mis välistab vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele neist eraldiseisvate üksuste rolli arvessevõtmise.

C. Apellatsioonkaebuse teine väide

97. Apellatsioonkaebuse teine väide on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse nende põhjenduste vastu, milles Üldkohus nõustus Iirimaa ning ASI ja AOE väidetega komisjoni teise võimalusena esitatud põhjenduskäigu kohta. Mäletatavasti väitis komisjon selles põhjenduskäigus, mis on toodud vaidlusaluse otsuse põhjendustes 325–360, et isegi kui möönda, et intellektuaalomandi litsentsid oleks tulnud määrata väljapoole Iirimaad, on eelotsustega heaks kiidetud kasumi omistamise meetodite tulemus ikkagi ASI ja AOE Iirimaal maksustatava aastakasumi alahindamine, kuna need meetodid põhinesid valedel valikutel, mille tõttu saadud tulemus lahkneb reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendist. Täpsemalt, pärast nentimist, et eelotsustes kasutati ühepoolseid kasumi omistamise meetodeid, mis sarnanevad OECD siirdehindade suunistes ette nähtud tehingupõhise tootluse meetodiga (edaspidi „TNMM“),[45] järeldas komisjon, et Iirimaa maksuhaldur oli heaks kiitnud kolm ekslikku metoodilist valikut: Iiri filiaalide käsitamise „hinnatavate osapooltena“ – see tähendab pooltena, kelle tegevusele keskendutakse analüüsis, mida tehakse ühepoolse kasumi omistamise meetodi raames (vaidlusaluse otsuse põhjendused 328–333) –, tegevuskulude valimise kasumlikkuse näitajaks (vaidlusaluse otsuse põhjendused 334–345) ning aktsepteeritud tulumäärade valiku (vaidlusaluse otsuse põhjendused 346–359).

98. Apellatsioonkaebuse teine väide koosneb kolmest osast. Esimesega neist väidetakse, et rikutud on õigusnormi nende tõendamisnõuete määramisel, mida tuleb järgida, et tõendada eelise olemasolu kasumi omistamist puudutavates eelotsustes, teisega, et rikutud on menetlusnorme, ning kolmandaga, et rikutud on ELTL artikli 107 lõiget 1 ja/või moonutatud liikmesriigi õigust.

1. Apellatsioonkaebuse teise väite esimene osa

99. Oma apellatsioonkaebuse teise väite esimeses osas, mis on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse punktide 349, 416, 434 ja 435 vastu (milles on viidatud sama kohtuotsuse punktidele 319 ja 332), väidab komisjon, et kui Üldkohus leidis, et komisjon peab tõendama, et eelotsustekohane kasumi omistamine tõi kaasa ASI ja AOE maksukoormuse vähenemise, võrreldes sellega, mis oleks neile äriühingutele langenud tavaliste maksustamiseeskirjade kohaldamisel, ning et metoodiliste vigade tuvastamisest selle tõendamiseks ei piisa, siis lähtus Üldkohus valedest tõendamisnõuetest.[46] Komisjon väidab, et kui ta hindab reaalturuväärtuse põhimõttest lähtudes seda, kas vaidlusaluse eelotsuse taoline eelotsus annab ELTL artikli 107 lõike 1 seisukohalt eelise, kehtivad talle samad tõendamisnõuded nagu turumajanduse tingimustes tegutseva eraettevõtja kriteeriumi kasutades, ning seega tuleb temal tõendada kõigest eelise „usutavust“ ning asjaomasel liikmesriigil selle eelise põhjendatust. Komisjon viitab ka 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsusele France Télécom *vs.* komisjon,[47] milles Euroopa Kohus leidis, et muudel juhtudel kui erainvestori

[45] OECD siirdehindade suuniste punktis 2.58 jj kirjeldatud TNMMis määratakse sobivast alusest (näiteks kuludest, müügist, varadest) lähtudes kindlaks puhaskasum, mille maksukohustuslane ehk „hinnatav osapool“ ühest kontrollitavast tehingust saab. Seda kohaldatakse ainult ühele tehingus osalevale ettevõtjale, niinimetatud „hinnatavale osapoolele“.

[46] Märgin, et Üldkohus kirjeldas samasuguseid tõendamisnõudeid 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuses Madalmaad *vs.* komisjon (T-760/15, EU:T:2019:669).

[47] C-81/10 P, EU:C:2011:811 (edaspidi „kohtuotsus France Telecom“, punktid 24–27).

kriteeriumi kohaldamisel piisab ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes eelise tuvastamiseks tõendamisest, et kõnealune riigisisene meede võib oma eripärade tõttu abisaajast ettevõtjate maksukoormust vähendada.

100. ASI ja AOI ning Iirimaa väidavad, et apellatsioonkaebuse teise väite esimene osa on edutu, sest isegi kui Iirimaa ja Apple oleks pidanud tõendama eelise puudumist, nagu väidab komisjon, on nad selle tõendamiskoormise täitnud, esitades kummagi maksunõustajate koostatud *ad hoc* aruanded Iiri filiaalidele kasumi omistamise kohta, millest selgus, et nende äriühingute maksubaas määrati kindlaks TCA 97 § 25 ja reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt (edaspidi „*ad hoc* aruanded").

101. Selles suhtes on kahtlemata tõsi, et analüüsides eelotsustes aktsepteeritud tulumäärasid (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 418–478), kinnitas Üldkohus esiteks, et seda tulu tagantjärele kinnitavates *ad hoc* aruannetes sisalduv võrreldavusuuring on usaldusväärne (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 450–464), ja tõdes teiseks, et korrigeeritud võrreldavusanalüüs, mille komisjon tegi vaidlusaluse otsuse põhjendustes 353–356 (edaspidi „korrigeeritud võrreldavusanalüüs"), ei suuda neis aruannetes esitatud järeldusi ümber lükata (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 469 ja 477). Oma apellatsioonkaebuse teise väite kolmandas osas kritiseeris komisjon siiski vaidlustatud kohtuotsuse neid punkte, millega Üldkohus sisuliselt kiitis heaks *ad hoc* aruannetes kasutatud arvutusmeetodi ja tuvastas, et korrigeeritud võrreldavusanalüüs ei saa nende aruannete järeldusi kahtluse alla seada. Niisiis sõltub vaadeldava väiteosa edutus selle kriitika analüüsi tulemusest.

102. Sisu aspektist väidavad ASI ja AOI ning Iirimaa ja Luksemburgi Suurhertsogiriik, et komisjon soovib sisuliselt saavutada tõendamiskoormise ümberpööramist. Samuti väidavad ASI ja AOI, et see komisjoni väiteosa ei ole faktiliselt põhjendatud, kuna Üldkohus järeldas, et ükski kolmest metoodilisest veast, mille komisjon vaidlusaluses otsuses tuvastas, ei ole tõendamist leidnud.

103. Viitan Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale, mille kohaselt on komisjon kohustatud tõendama, et on antud ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabi", ja seega tõendama ka eelise andmist.[48] Täpsemalt on komisjon EL toimimise lepingu riigiabi puudutavate põhireeglite nõuetekohase kohaldamise huvides kohustatud toimetama vaatlusaluste meetmete uurimist hoolikalt ja erapooletult, et tal oleks lõpliku otsuse tegemisel selleks võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid.[49] Samuti on Euroopa Kohus juba varem leidnud, et komisjon ei saa seda, et ettevõtja on saanud riigiabina käsitatava eelise, tuvastada üksnes negatiivse eelduse alusel, mis põhineb asjaolul, et vastupidise järelduse tegemiseks puudub teave, kui puuduvad teised tõendid, mis võiksid positiivselt tõendada sellise eelise olemasolu.[50] Sellised põhimõtted kehtivad ka siis, kui komisjon kasutab eraettevõtja kriteeriumi. Just komisjonil lasub kohustus tõendada, et selle kriteeriumi kohaldamise tingimused ei ole täidetud,[51] ja hinnata asjakohaste andmete põhjal, ega abi saav ettevõtja ei oleks eraettevõtjalt sarnaseid soodustusi kindlasti saanud[52]. Seega ei või komisjon isegi eraettevõtja kriteeriumi kasutades rajada oma majanduslikku hinnangut lihtsatele

[48] Vt 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 62).

[49] Vt 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Autostrada Wielkopolska *vs.* komisjon ja Poola (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punkt 114 ja seal viidatud kohtupraktika).

[50] Vt 17. septembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punktid 55 ja 58).

[51] Vt 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Autostrada Wielkopolska *vs.* komisjon ja Poola (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punkt 108 ja seal viidatud kohtupraktika).

[52] Vt selle kohta 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus TUIfly *vs.* komisjon (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika).

„usutavatele“ väidetele, mille tõelevastavust ta tõendama ei pea.[53] Seoses kohtuotsusega France Telecom märgin, et konkreetsemalt on selle punktis 19 märgitud, et isegi kui vaidlusaluse maksustamissüsteemi omadused ei võimaldanud ette iga majandusaasta kohta kindlaks teha, milline on täpne maksustamise tase sel perioodil, on siiski tuvastatav, et see süsteem võis viia – ja viiski – abisaaja maksustamiseni väiksema määraga kui see, mida oleks kohaldatud üldise maksuõiguse alusel.

104. Sellegipoolest märgin, et järeldus ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes eelise kohta, milleni komisjon jõudis oma teise võimalusena esitatud põhjenduskäigu tulemusel, ei ole käesoleval juhul tehtud „vaid oletuse põhjal, mida komisjoni käsutuses olev informatsioon ei kinnitanud ega lükanud ka ümber“[54], ning see ei rajane ka pelgalt „usutavatel väidetel“, vaid komisjoni tuvastatud konkreetsetel vigadel kasumi omistamise meetodis, mida eelotsustes kasutati ja mis mõjutavad mitut tegurit selles arvutuses, millega ASI ja AOE maksustatava kasumi suurus kindlaks määrati. Olen aga seisukohal, et ei saa välistada seda, mida väidab komisjon: et sisulised vead nende kasumi omistamise meetodite valikus, mida kasutatakse filiaali kaudu tegutseva mitteresidendist äriühingu maksubaasi arvutamisel, võivad igal juhul viia selle kasumi alahindamiseni, võrreldes reaalturuväärtusele vastava väärtusega, ning seega *võivad nad olemuslikult või ilmselgelt* vähendada selle äriühingu maksukoormust, võrreldes tavalise maksustamisega. Sellistel puhkudel võib komisjonil minu arvates olla õigus tugineda ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes valikulise eelise olemasolu tõendamisel sellise vea tegemist näitavatele tõenditele ning asjaolule, et asjaomane liikmesriik ei ole tõendanud, et see viga ei mõjuta sel viisil arvutatud kasumlikkuse vastavust reaalturuväärtuse kohasele kasumlikkusele.[55] Seega olen seisukohal, et Üldkohus hindas vaidlusaluste otsuste taoliste otsuste puhul kehtivaid tõendamisnõudeid valesti.

105. Praegusel juhul tuleb siiski nentida, et üksikasjaliku analüüsi tulemusel, mida komisjon kritiseerib nii sisulisest kui ka kohtuliku kontrolli piiride järgimise aspektist, jõudis Üldkohus seisukohale, et vaidlusaluses otsuses nimetatud metoodiliste vigade tegemist ei ole tõendatud, ning piirdus sisuliselt tõdemusega, et puuduvad samast ajast pärit andmed, millega saaks eelotsustes kasutusele võetud arvutusmeetodi alaseid valikuid põhjendada. Seega ei mõjuta tõendamisnõuetega eksimine tegelikult tema tehtud järelduste õigsust, kui komisjoni argumendid selle väite teises ja kolmandas osas peaks osutuma põhjendamatuks. Seega tuleb analüüsida neid argumente.

2. Apellatsioonkaebuse teise väite teine ja kolmas osa

106. Oma apellatsioonkaebuse teise väite teises osas väidab komisjon, et mitmes oma analüüsi punktis tugines Üldkohus argumentidele, mida ei ASI ja AOE ega Iirimaa hagiavalduses ei olnud, vaid mis tulenesid hagiavaldusele lisatud dokumentidest, sealhulgas eriti *ad hoc* aruannetest, millele hagejad olid vaid üldjoontes viidanud. Komisjonil ei olnud seega võimalik võtta seisukohta osa põhjenduste kohta, mis vaidlusaluse otsuse tühistamiseni viisid. Lisaks tõstatas Üldkohus komisjoni väitel osa analüüsitud argumente omal algatusel.

[53] Vt selle kohta 7. mai 2020. aasta kohtuotsus BTB Holding Investments ja Duferco Participations Holding *vs.* komisjon (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punkt 53).

[54] Vt 17. septembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punkt 52).

[55] Samamoodi vt 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuse Madalmaad *vs.* komisjon (T-760/15, EU:T:2019:669) tõlgendust 12. mai 2021. aasta kohtuotsuses Luksemburg ja Amazon *vs.* komisjon (T-816/17 ja T-318/18, EU:T:2021:252, punktid 309–311). Viimati nimetatud kohtuotsuse peale esitas komisjon kohtuasjas C-457/21 P apellatsioonkaebuse, mis on praegu menetluses.

107. Seda kriitikat käsitletakse allpool apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa eri punktide analüüsi raames. Praeguses staadiumis piirdun märkimisega, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab hageja lühike ülevaade avalduse aluseks olevatest asjaoludest, mida nõuab Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikkel 21, mis kehtib Üldkohtule selle põhikirja artikli 53 esimese lõigu ning Üldkohtu kodukorra artikli 76 punkti d kohaselt, olema õiguskindluse ja korrakohase õigusemõistmise tagamiseks piisavalt selge ja täpne, et kostja saaks ette valmistada oma kaitse ja et pädev kohus saaks teha hagi kohta otsuse.[56] Kuigi teatavate punktide osas saab hagiavalduse sisu toetada ja täiendada viidetega hagiavalduse lisaks olevate dokumentide osadele, ei saa üldine viide muudele dokumentidele, isegi kui need on hagiavaldusele lisatud, õigustada selliste sisuliste õiguslike argumentide puudumist, mis peavad olema hagiavalduses endas. Nimelt ei pea Üldkohus otsima ja tuvastama lisadest väiteid ja argumente, mida ta võiks pidada hagi põhjendavaks.[57] Samasuguseid nõudeid tuleb järgida siis, kui esitatakse argument Üldkohtus esile toodud väite põhjendamiseks.[58] Sellest järeldub, et hageja on kohustatud esitama iga väidet puudutava mõttekäigu piisavalt süstemaatiliselt, ilma et Üldkohus peaks ise uuesti rajama juriidilise struktuuri, mida peetakse selle väite põhjendamiseks vajalikuks.[59]

108. Oma apellatsioonkaebuse teise väite kolmandas osas väidab komisjon, et Üldkohus rikkus ELTL artikli 107 lõiget 1 ja/või moonutas riigisisest õigust, kui ta järeldas faktilise analüüsi tulemusel, et teise võimalusena esitatud põhjenduskäiguga ei saa tuvastada selle sätte mõttes eelise olemasolu. Täpsemalt ei nõustu komisjon Üldkohtu õigusliku hinnanguga faktilistele asjaoludele, mis tema arvates eirab eraldiseisva üksuse meetodit ja reaalturuväärtuse põhimõtet. Ta esitab argumendid kolme punktina, millest esimene puudutab Üldkohtu vigu selle analüüsimisel, et kasumi omistamise meetodi kohaldamisel valiti „hinnatavateks osapoolteks“ Iiri filiaalid (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 328–351), teine puudutab tegevuskulude valimist kasumlikkuse näitajaks (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 352–417) ja kolmas aktsepteeritud tulumäärasid (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 418–478). Iirimaa ning ASI ja AOI väidavad, et apellatsioonkaebuse teise väite selle osa punktid on tervikuna vastuvõetamatud, kuna nendega püütakse seada kahtluse alla faktihinnanguid, ning ühtlasi on need nii edutud kui ka põhjendamatud.

a) Esimene punkt

109. Apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa esimeses punktis, mis on suunatud vaidlustatud kohtuotsuse punktide 337–343 vastu, kritiseerib komisjon esiteks seda, et Iiri filiaalide täidetud ülesanded kvalifitseeriti hinnatava osapoole valimisel „kõige lihtsamaks“. Sellise kvalifitseerimise lähtekoht on see, et neid ülesandeid hinnati ekslikult Apple'i kontserni intellektuaalomandi kontekstis, mitte ASI-le ja AOE-le kuuluvate intellektuaalomandi litsentside kontekstis. Kuna selle punktiga kritiseeritakse Iiri filiaalide täidetavate ülesannete ekslikku õiguslikku kvalifitseerimist, pean seda vastuvõetavaks. Viitan seoses sellega käesoleva ettepaneku punktis 39 märgitule.

110. Sisulisest aspektist märgin, et hagi esimest väidet analüüsides jõudsin järeldusele, et Üldkohtu seisukoht, et Iiri filiaalid täitsid seoses intellektuaalomandi litsentsidega „rutiinseid“ ülesandeid, põhineb nende ülesannete võrdlemisel ülesannetega, mida täidab Apple'i kontserni

[56] Vt selle kohta 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus MasterCard jt *vs.* komisjon (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punkt 41).

[57] Vt selle kohta 16. märtsi 2023. aasta kohtuotsus GABO:mi *vs.* komisjon (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punktid 47 ja 48 ning seal viidatud kohtupraktika).

[58] Vt 11. septembri 2014. aasta kohtuotsus MasterCard jt *vs.* komisjon (C-382/12 P, EU:C:2014:2201, punkt 41).

[59] Vt selle kohta 16. märtsi 2023. aasta kohtuotsus GABO:mi *vs.* komisjon (C-696/21 P, EU:C:2023:217, punkt 49 ning seal viidatud kohtupraktika).

intellektuaalomandi suhtes Apple Inc., ning et sellise võrdlemisega rikkus Üldkohus reaalturuväärtuse põhimõtet, mille kohta on vaidlustatud kohtuotsuses tuvastatud, et see on TCA 97 § 25 kohaldamise alus. Selline viga mõjutab aga ka hinnangut, millest lähtuvalt Üldkohus kiitis heaks Iiri filiaalide valimise hinnatavateks osapoolteks, nagu on eriti hästi näha vaidlustatud kohtuotsuse punktist 341, milles on viidatud esimese võimalusena esitatud põhjenduskäigu vastu esitatud hagiväidete käsitlemisel tehtud faktilise analüüsi järeldustele.

111. Tõsi, nagu osutab iseäranis Iirimaa, tõdes Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 340, et kuna teise võimalusena esitatud põhjenduskäik põhines eeldusel, et „Apple'i kontserni intellektuaalomand oli õigesti omistatud ASI ja AOE peakontoritele", ei saanud komisjon samal ajal väita, et „selle intellektuaalomandiga seotud keerulisi funktsioone täitsid" just Iiri filiaalid. See tõdemus põhineb siiski loogilisel veal. Kuigi on tõsi, et teise võimalusena esitatud põhjenduskäigus nõustus komisjon eeldusega, et intellektuaalomandi litsentsid tuli omistada peakontoritele, ei tähenda see sama, mida Üldkohus paistab arvavat: justkui komisjon oleks pidanud kinnitatuks ka tõendeid, millega saaks sellist omistamist põhjendada – millega komisjon ei nõustu –, ja konkreetsemalt pidanud kinnitatuks seda, et peakontorid täidavad seoses nende litsentsidega tähtsaid inimtöö-ülesandeid.

112. Üldisemalt ja vastupidi sellele, mida väidavad eriti ASI ja AOI, ei ole Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse põhjendustes, mis puudutavad Iiri filiaalide valimist „hinnatavateks osapoolteks", üheski lõigus järeldanud, et *Iiri filiaalide suhtes* peakontoritega oleks need filiaalid vähem keerulised üksused.[60] OECD siirdehindade suuniste 2010. aasta redaktsiooni punktidest 3.18 ja 3.19 tuleneb aga, et hinnatava osapoole valik peab olema kooskõlas tehingu funktsionaalse analüüsiga ja selleks tuleb arvesse võtta selles osalenud eri poolte *suhtelist* rolli (vt ka punkti 2.59 lõpuosa). Järelikult ei saa pelgalt põhjendustega, mille Üldkohus esitas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 333–336 ning punktides 342 ja 343, iseenesest ümber lükata eeldust, millele komisjon tugines teise võimalusena esitatud põhjenduskäigus, nimelt et hinnata oleks tulnud peakontoreid kui tehingupooli, kes täitsid vähem keerulisi ülesandeid, sest need Üldkohtu põhjendused käsitlevad üksnes Iiri filiaalide olukorda.

113. Teiseks vaidleb komisjon vastu vaidlustatud kohtuotsuse punktile 335, milles Üldkohus leidis, et OECD siirdehindade suunised ei nõua, et TNMMi raames hinnatavaks osapooleks tuleks tingimata valida kõige vähem keerukaid ülesandeid täitev üksus, vaid neis suunistes on soovitatud valida üksus, mille kohta on olemas kõige rohkem usaldusväärseid andmeid. Ta väidab, et selles punktis tuvastas Üldkohus omal algatusel vea OECD suuniste tõlgendamisel, mida hagejad esimeses kohtuastmes ei tõstatanud. See argument põhineb minu arvates vaidlustatud kohtuotsuse vääral tõlgendusel ja tuleb seega tagasi lükata. Kui nimelt tõlgendada vaidlustatud kohtuotsuse punkti 335 Üldkohtu selle arutluskäigu kontekstis, mis on antud sama kohtuotsuse punktides 334–336, ei ole seal esitatud mingit konkreetset vaidlusaluse otsuse kriitikat, vaid kõigest põhjendatakse punktis 334 mainitud ja punktis 336 kinnitatud järeldust, et „kui hinnatava osapoole funktsioonid on õigesti kindlaks tehtud ja nende funktsioonide eest saadud tasu õigesti välja arvutatud, ei ole tähtsust sellel, kas hinnatavaks osapooleks valiti üks või teine osapool".

[60] Põhjendustes 342, 343 ja 371, millele ASI ja AOI viitavad, piirdutakse rõhutamisega, et Iiri filiaalide täidetavad ülesanded on „oma laadilt vähekeerukad ja lihtsasti tuvastatavad", kuid ei võrrelda neid ülesandeid peakontorite omadega.

114. Kolmandaks eitab komisjon selle järelduse kehtivust. Ta väidab, et vastupidi sellele, mida märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 336, on hinnatava osapoole valik TNMMi rakendamisel põhilise tähtsusega etapp. See väide on minu arvates vastuvõetav, kuigi see on suunatud OECD siirdehindade suuniste tõlgenduse vastu, mille Üldkohus andis. Viitan seoses sellega käesoleva ettepaneku punktis 39 esitatud kaalutlustele.

115. Sisulisest aspektist nõustun komisjoniga selles suhtes, milline tähtsus on neis suunistes omistatud hinnatava osapoole valikule TNMMi rakendamisel. Nimelt ilmneb eelkõige nende suuniste 2010. aasta redaktsiooni punktidest 3.18 ja 3.19, millele Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 335 tõenäoliselt tugines, et sellest valikust sõltub võimalus teha usaldusväärsete andmete põhjal võrdlevat analüüsi, mis võimaldaks kõnealusele tehingule omistatava siirdehinna vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele õigesti kindlaks määrata. Seega oli komisjonil õigus, kui ta märkis, et see valik ei ole neutraalne, vaid mõjutab otsustavalt TNMMi kohaselt tehtud analüüsi tulemuse usaldusväärsust.

116. Eeltoodu alusel ja eespool määratud piires leian, et apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa esimene punkt on põhjendatud.

b) Teine punkt

117. Oma apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa teises punktis kritiseerib komisjon vaidlustatud kohtuotsuse punkte 352–417, milles Üldkohus lükkas ümber vaidlusaluses otsuses sisalduvad järeldused, et isegi kui eeldada, et Iiri filiaalide valimine hinnatavaks osapooleks oli õige, andis ASI ja AOE tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks sellise tulemuse, et nende äriühingute Iirimaal maksustatav kasum ei kajastanud reaalturuväärtuse põhimõttele vastava turupõhise tulemuse usaldusväärset lähendit.

1) Tegevuskulude valimine ASI Iiri filiaali kasumlikkuse näitajaks

118. Vaidlusaluse otsuse põhjendustes 336–342 leidis komisjon, et ASI Iiri filiaali tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks ei kajasta adekvaatselt selle filiaali võetud riske ja tegevust ega seega ka tema panust ASI käibesse. Samadel põhjustel leidis ta, et *ad hoc* aruannetes kasutatud Berry suhtarv ehk kasumlikkuse näitaja, mis põhineb brutokasumi ja tegevuskulude suhtel, ei võimalda kindlaks määrata selle filiaali täidetavate ülesannete reaalturuväärtusele vastavat tasu. Komisjoni sõnul oleks parem näitaja olnud ASI müügikäive. Selle järelduse kehtivusega Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 359–407 ei nõustunud.

119. Esiteks väidab komisjon, et Üldkohus ei võtnud vaidlusaluses otsuses esitatud funktsionaalset analüüsi arvesse, märkides vaidlustatud kohtuotsuse punktis 360, et komisjoni sedastatu, et tegevuskulud ei saa kajastada ASI Iiri filiaali täidetud ülesandeid, tugineb välistusmeetodile. Sellega seoses viitan esimese väite esimese osa analüüsimisel toimunud arutelule. Sama viga on tehtud ka vaidlustatud kohtuotsuse punktis 365, milles Üldkohus järeldas, et komisjon piirdus sisuliselt väitmisega, et sobiv kasumlikkuse näitaja oleks olnud ASI müügikäive. Olen nimelt komisjoniga nõus, et Üldkohus tõlgendas selles punktis vaidlusalust otsust isoleeritud osade kaupa, jättes arvesse võtmata selle muudes osades ja eriti põhjendustes 294–305 esitatud analüüsi, milles on loetletud ülesanded ja riskid, mille oli komisjoni hinnangul enda peale võtnud eeskätt ASI Iiri filiaal.

120. Teiseks vaidleb komisjon vastu vaidlustatud kohtuotsuse punktidele 366–372, milles Üldkohus kritiseeris seda, et vaidlusaluse otsuse põhjenduses 340 lükati tagasi Berry suhtarvu kasutamine sellise finantsnäitajana, mille abil võiks kõnealuses vaidluses hinnata reaalturuväärtusele vastavat tasu. Komisjon väidab kõigepealt, et nii ASI ja AOE kui ka Iirimaa piirdusid oma hagis selles suhtes pelgalt *ad hoc* aruannete sisule viitamisega. Üldkohtu toimiku, sealhulgas Üldkohtu kirjalikele küsimustele antud vastuste analüüs kinnitab seda väidet Iirimaa osas. ASI ja AOE käsitlesid seda küsimust põhjalikumalt, kuid piirdusid oma analüüsis siiski ainult ühega selle näitaja kasutamiseks nõutavatest tingimustest. Seega ei eksinud komisjon, väites, et Üldkohtu analüüsil Berry suhtarvu kohta puudub suuremalt jaolt seos hagejate esitatud argumentidega, mida arutati esimeses kohtuastmes.

121. Järgmiseks esitab komisjon hulga argumente, mille eesmärk on näidata, et Üldkohus rikkus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 366–372 antud hinnanguga õigusnorme. Sisuliselt väidab ta, et Üldkohtu järeldus põhineb ASI Iiri filiaali ekslikul kvalifitseerimisel turustajaks, kes osutab pelgalt logistikateenuseid, ise riski kandmata. ASI ja AOI ning Iirimaa väidavad vastu, et sellist kvalifitseerimist ei saa apellatsiooniastmes kahtluse alla seada. See vastuväide tuleb minu arvates tagasi lükata. Kuna sellest kvalifitseerimisest sõltub, kas OECD siirdehindade suunistes kehtestatud põhimõtteid, millele Apple ja Iirimaa eelotsuseid tagantjärele põhjendades tuginesid, kohaldatakse õigesti ning kas tegevuskulud sobivad ASI filiaali kasumlikkuse näitajaks, siis ei välju komisjoni esitatud argumendid neist piirest, mille raames Euroopa Kohus võib apellatsioonimenetluses faktilisi asjaolusid hinnata. Seoses sellega viitan käesoleva ettepaneku punktis 39 märgitule.

122. Sisulisest aspektist tuleb komisjoni argumente, millega ta vastustab Üldkohtu hinnanguid Berry suhtarvu kasutamisele, käsitleda koos argumentidega vaidlustatud kohtuotsuse punktide 375–407 vastu. Olles analüüsinud riske, mis komisjoni arvates tuli omistada ASI Iiri filiaalile ja mis põhjendasid selle filiaali kasumlikkuse näitajaks müügikäibe, mitte tegevuskulude võtmist, järeldas Üldkohus neis punktides, et ühtegi neist riskidest ei kandnud tegelikult see filiaal. Kui need argumendid peaks põhjendatuks osutuma, näitab see, et OECD siirdehindade suuniste kohaldamisel tugines Üldkohus ASI filiaali ekslikule kvalifitseerimisele „madala riskiga turustajaks“. Tõsi, vaidlustatud kohtuotsuse punktist 374 jääb mulje, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 375–407 sisalduv analüüs on antud ammendavuse huvides, arvestades OECD siirdehindade suuniste punkti 2.87 tõlgendust, mille Üldkohus andis selle kohtuotsuse punktis 357.[61] Siiski ei piisa pelgalt sellest põhjusest, et komisjoni esitatud argumente edutuks muuta. Nimelt tunnistab Üldkohus ise sealsamas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 357 ning punktis 364, et viidatud punkti 2.87 kohaselt sõltub see, kas valitud kasumlikkuse näitaja suudab hinnatava osapoole täidetavate ülesannete väärtust õigesti kajastada, selle osapoole kantavatest riskidest.

123. Komisjon kritiseerib järjest vaidlustatud kohtuotsuse punkte 375–390, mis puudutavad käibega seotud riski (vaidlusaluse otsuse põhjendus 337, milles see risk on määratletud kui „käiberisk“), selle kohtuotsuse punkte 391–400, mis puudutavad Apple'i toodete garantiiga seotud riski (vaidlusaluse otsuse põhjendus 338), ja sama kohtuotsuse punkte 401–407, mis puudutavad kolmandast isikust töövõtjatega seotud riski (vaidlusaluse otsuse põhjendus 339). Just nagu esimese väite raames, väidab komisjon siin sisuliselt, et kui Üldkohus kvalifitseeris ASI

[61] Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 357 teeb Üldkohus kokkuvõtte, et siirdehindade suuniste punkti 2.87 kohaselt „ei ole […] kasumlikkuse näitaja valik ühtki liiki funktsioonide puhul piiratud, kuni see näitaja kõnealuste funktsioonide väärtust kajastab“, ning et seega võivad „sobivaks kasumlikkuse näitajaks […] olla nii müügikäive kui ka tegevuskulud“ (vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 363, milles viidatakse sama kohtuotsuse punktile 357).

Iiri filiaali madala riskiga turustajaks, võrreldes selle filiaali võetud riske Apple Inc-i riskipoliitikaga, kasutas ta ekslikku ja reaalturuväärtuse põhimõttega vastuolus olevat õiguslikku kriteeriumi.

124. Vaidlustatud kohtuotsuse põhjenduste analüüs kinnitab aga komisjoni kritiseeritud käsitlusviisi. Mis puutub kõigepealt käibega seotud riski, siis esiteks puudutavad tõendid, mida Üldkohus mainib vaidlustatud kohtuotsuse punktides 381, 382 ja 383, Apple Inc-i raamlepingute tsentraliseeritud sõlmimist OEM-idega ja Apple'i toodete peamiste ostjatega ning Apple'i toodete rahvusvahelist hinnastamist, mis on samuti tsentraliseeritud. Teiseks järeldas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 385 ja 386 kõigi esitatud tõendite, sealhulgas *ad hoc* aruannete põhjal, et müümata jäänud toodetega või nõudluse vähenemisega seotud riske ei saa omistada ASI Iiri filiaalile, sest nii pakkumise kui ka nõudluse üle „otsustatakse tsentraliseeritult väljaspool seda filiaali" (punkt 386). Järgmiseks märgin tootegarantiidega seotud riski kohta, et kokkuvõte, mille Üldkohus tegi vaidlustatud kohtuotsuse punktis 400 ja mille kohaselt ei saa sellest, et ASI Iiri filiaal haldas AppleCare'i teenust, järeldada, et ta võttis enda kanda Apple'i toodete garantiidega seotud majanduslikud tagajärjed, põhineb järeldusel, et selle filiaali täidetavad ülesanded on kõrvalise tähtsusega, mis – nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 52 juba täpsustasin – on saadud Apple Inc-i täidetavate ülesannete võrdlemisel peakontorite täidetavate ülesannetega. Viimaks märgin kolmandast isikust töövõtjate tegevusega seotud riskide kohta, et Üldkohus piirdus sisuliselt viitamisega vaidlustatud kohtuotsuse punktides 376–390 esitatud kaalutlustele, mis puudutavad nõudluse vähenemise võimalusega ja sellisel juhul müümata jäävate toodetega seotud riski, millega samastatakse risk, mis seondub toodetega, mida Iirimaal ei hallata, sest need on usaldatud väljaspool Iirimaad asuvatele kolmandast isikust alltöövõtjatele. Eelviidatud arutluskäigus apellatsioonkaebuse esimese väite kohta jõudsin järeldusele, et kui TCA 97 § 25 alusel ja kooskõlas selles sättes kätketud reaalturuväärtuse põhimõttega omistatakse kasum mitteresidendist äriühingule, peab see omistamine piirduma seda äriühingut moodustavate eri osapoolte olukorra arvessevõtmisega nende omavahelises suhtes. Kuigi komisjon ei eitanud Apple Inc-i rakendatavat tsentraliseeritud riskijuhtimispoliitikat, tõendas ta vaidlusaluses otsuses siiski, et võrreldes peakontoritega võttis ASI Iiri filiaal enda kanda teatud astmel riski, ning Üldkohus seda ei kummutanud; samuti ei piirdunud komisjon välistusmeetodiga, nagu me juba nägime. Vastupidi, nagu nägime, tugines Üldkohus selle välistamisel, et ASI Iiri filiaal on vaidlusaluse otsuse põhjendustes 337, 338 ja 339 nimetatud riskid enda kanda võtnud, ning selle filiaali kvalifitseerimisel „madala riskiga turustajaks", kelle kasumit sai adekvaatselt kajastada tegevuskuludel põhineva näitajaga, Apple Inc-i täidetavatele ülesannetele ja asjaolule, et viimane haldab kõiki neid riske tsentraliseeritult, seega tugines Üldkohus taas kord väärale õiguslikule kriteeriumile.

2) Tegevuskulude valimine AOE Iiri filiaali kasumlikkuse näitajaks

125. Komisjon kritiseerib vaidlustatud kohtuotsuse punkte 408–412, milles Üldkohus järeldas, et komisjon ei ole suutnud tõendada vaidlustatud otsuse põhjendustes 343–345 öeldut: et kogukuludel põhinev kasumlikkuse näitaja sobib AOE Iiri filiaali reaalturuväärtusele vastava kasumi kindlakstegemiseks paremini.

126. Ta väidab kõigepealt, et ei ASI, AOE ega Iirimaa ei vaielnud vastu nendele vaidlusaluse otsuse põhjendustele. Vähe sellest, et seda asjaolu ei ole eitatud, seda kinnitab ka Üldkohtu toimik ning lisaks ühtib see ka tõsiasjaga, et nagu ilmneb konkreetselt vaidlusaluse otsuse põhjendustest 167 ja 343, pakuti AOE filiaali kogukuludel põhinev näitaja välja samades *ad hoc* aruannetes. Neil asjaoludel on Üldkohus minu hinnangul väljunud oma kontrollipädevuse piirest, tulles omal algatusel välja ja nõustudes selliste argumentidega, mida hagejad ei esitanud ja mis

puudutavad vaidlusaluse otsuse punkte, mille hagejad olid vähemalt vaikimisega heaks kiitnud. Mainin ka, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tohi liidu kohus siis, kui ta kontrollib komisjoni antud keerulisi majanduslikke hinnanguid riigiabi valdkonnas – mida kujutavad endast TNMMi kasutamiseks sobivaima kasumlikkuse näitaja kindlaksmääramisel antavad hinnangud –, asendada komisjoni majanduslikku hinnangut enda omaga.[62] See kohus teeb niisuguses kontekstis nimelt piiratud kontrolli, mis peab tingimata piirduma selle kontrollimisega, kas on järgitud menetlusnorme ja põhjendamisreegleid, kas asjaolud on sisuliselt täpselt kindlaks tehtud, et faktide hindamisel ei ole tehtud ühtki ilmset viga ning et võimu ei ole kuritarvitatud.[63] Käesoleval juhul märgin, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 409 ja 410 märkis Üldkohus, et OECD siirdehindade suunistes, millele komisjon vaidlusaluse otsuse põhjendustes 343 ja 344 tugines, „ei soovitata […] kasutada ühtki konkreetset kasumlikkuse näitajat, nagu kogukulud, ega välistata tegevuskulude kasutamist […]“. Ilma et oleks vaja võtta seisukohta tõlgenduse suhtes, mille Üldkohus andis eespool viidatud suunistele ja mille vastu komisjon otsesõnu ei vaidle, piirdun märkusega, et isegi kui eeldada sellise tõlgenduse õigsust, pole pelk tõsiasi, et „ei ole põhimõtteliselt välistatud, et sobivaks kasumlikkuse näitajaks võivad olla tegevuskulud“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 410), iseenesest asjaolu, millele Üldkohus oleks saanud tugineda, asendamata komisjoni kaalutlusõigust enda omaga ja poolte argumente enda argumentidega.

127. On muidugi tõsi, et äsja viidatud kohtupraktika kohaselt ei pea liidu kohus komisjoni antud keeruliste majanduslike hinnangute kontrollimisel mitte ainult kindlaks tegema, kas esitatud tõendid on sisuliselt õiged, usaldusväärsed ja sidusad, vaid ta peab kontrollima ka seda, kas need tõendid sisaldavad kogu asjakohast teavet, mida keerulise olukorra hindamisel tuleb arvesse võtta, ning kas kõnealused tõendid toetavad järeldusi, mis nende põhjal on tehtud. Ent käesoleval juhul ei tuvastanud Üldkohus oma analüüsi tulemusel mitte hindamisviga, vaid seda, et komisjoni seisukohta kinnitada võivad tõendid on ebapiisavad. Selline järeldus üksi ei võimalda aga minu arvates siiski eirata Üldkohtu arutluskäigu sisu, millega Üldkohus väljendab sisuliselt seisukohta, et üks näitaja, mida OECD siirdehindade suunised tema arvates lubavad, sobib komisjoni valitud näitajast paremini.

128. Samuti on tõsi, et kohtuotsuse Fiat Chrysler punktis 95 leidis Euroopa Kohus, et olukorras, kus selles küsimuses ühtlustamist ei ole toimunud, kuulub „reaalturuväärtusele“ vastava tulemuse kindlaksmääramist võimaldavate meetodite ja kriteeriumide võimalik kehtestamine liikmesriikide kaalutlusõiguse alla. Ent nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 21 juba märkisin, on käesolev kohtuasi siiski selle kohtuotsusega päädinud juhtumist erinev. Igatahes tuleb tõdeda, et nagu väidab komisjon, ei võtnud Üldkohus arvesse argumenti, mille komisjon esitas vaidlusaluses otsuses ja esimeses kohtuastmes: et asjaolu põhjal, millele tugineb Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 411, nimelt et sellel filiaalil ei olnud omandiõigust materjalile, pooltoodetele ja lõpptoodetele, ei olnud AOE Iiri filiaali tegelikke ülesandeid ja riske arvestades, eriti võrreldes selle äriühingu peakontori omadega, iseenesest võimalik asuda seisukohale, et kogukulusid ei saa kasuminäitajana kasutada, ning igal juhul ei saanud selle põhjal asuda seisukohale, et sellist näitajat, mida Apple'i ja Iirimaa nõustajad pealegi ise kasutasid, on ilmselgelt väär kasutada.

[62] Vt selle kohta 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus TUIfly *vs.* komisjon (C-763/21 P, EU:C:2023:528, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika).

[63] Vt 7. mai 2020. aasta kohtuotsus BTB Holding Investments ja Duferco Participations Holding *vs.* komisjon (C-148/19 P, EU:C:2020:354, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

3) Järeldus teise punkti kohta

129. Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtudes leian, et ka apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa teine punkt on põhjendatud.

c) Kolmas punkt

130. Oma apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa viimases punktis kritiseerib komisjon vaidlustatud kohtuotsuse punkte 418–478, milles Üldkohus kummutas põhjenduskäigu, millest lähtudes komisjon oli vaidlusaluse otsuse põhjendustes 346–359 lükanud tagasi ASI ja AOE Iiri filiaalide tulumäärad, mida eelotsustes aktsepteeriti.

131. Seoses 1991. aasta eelotsusega oli komisjon esiteks väitnud, et aktsepteeritud tulumäärad ei olnud põhjendatud, ja teiseks, et AOE-le ette nähtud künnis, mille ületamisel ei arvutatud tema maksustatavaks kasumiks enam 65% selle äriühingu Iiri filiaali tegevuskuludest, kujutab endast maksueelist, mida kohaldati maksustamissüsteemi väliste kriteeriumide alustel, näiteks tööhõivega seotud kaalutlustel (vaidlusaluse otsuse põhjendus 347). Üldkohus lükkas need hinnangud ümber sisuliselt kahel põhjendusel. Esiteks leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 440 ja 441, lähtudes neile tõenditele omaenda antud hinnangust, mida ei saa apellatsioonimenetluses kahtluse alla seada ja mille vastu komisjon pealegi ei vaidle, et ei ole tõendatud, et Iirimaa ametiasutused võtsid eespool nimetatud 65% künnise kasutusele tööhõivekaalutlustel. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 444 märkis ta ka, et kuna seda lävendit ei ole kunagi saavutatud ja seega ei ole 1991. aasta eelotsuses ette nähtud ülempiiri mehhanismi kunagi rakendatud, on välistatud, et tegemist oleks ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes eelisega.

132. Komisjon väidab, et seda seisukohta võttes rikkus Üldkohus õigusnormi, ajades segi selle sätte kohase eelise olemasolu tingimuse ja tagasimaksmisele kuuluvate summade suuruse, mis võib võrduda ka nulliga. Oma argumentide kinnituseks viitab ta 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsusele Mediaset.[64] Märgin selle kohta, et kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus ning milles oli vaja kindlaks teha maksualasest abikavast kasusaajad ja määrata neist igaühe kohta kindlaks, millise summa ta peab tagasi maksma, olid teistsugused asjaolud kui käesolevas menetluses, kus tuleb hoopis kindlaks teha, kas eelotsuses ette nähtud individuaalne arvutusmeetod, mida ei ole konkreetselt kunagi kohaldatud, võib anda ELTL artikli 107 lõike 1 mõttes eelise. Praeguses kohtuasjas paistavad asjaolud pigem sarnanevat olukorraga, kus otsustati abi anda, kuid seda ei makstud välja, vähemalt siis, kui eelis, mille komisjon vaidlusaluses otsuses tuvastas, vastab maksuvähenduse ulatusele, mis oleks tulenenud eelmainitud künnise kohaldamisest. Seega tuleb komisjoni argument minu hinnangul tagasi lükata.

133. Teiseks leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 445–447 sisuliselt, et kuna komisjon ei nõustunud Iirimaa maksuhalduri aktsepteeritud tulumääradega, sest need olid filiaalide täidetud ülesannete eest nende ülesannetega seotud vara ja riske arvesse võttes liiga madalad, ei ole ta tõendanud, et filiaalid täitsid ülesandeid, mille eest võib tasuda kõrgemate tulumääradega. Seoses sellega viitab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 348 ja 407 esitatud järeldustele. Seetõttu viitan selles küsimuses kaalutlustele, mis on apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa esimese ja teise punkti analüüsis juba esitatud.

[64] C-69/13, EU:C:2014:71, punktid 36 ja 37. Vt samamoodi ja sarnastel asjaoludel 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 41).

134. Seoses 2007. aasta eelotsuses aktsepteeritud tulumääradega seadis komisjon kõigepealt kahtluse alla nende võrreldavusuuringute usaldusväärsuse, millel *ad hoc* aruanded põhinesid, kuna nende uuringute jaoks valitud äriühingud ei olnud tema arvates ASI ja AOEga sarnased. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 450–464, mille vastu ei ole vaieldud, järeldas Üldkohus, et komisjon ei ole suutnud väidetud vigade tegemist tõendada. Seejärel tegi komisjon käesoleva ettepaneku punktis 72 viidatud korrigeeritud võrreldavusanalüüsi, kasutades eelviidatud *ad hoc* aruannetes välja valitud äriühinguid ja võttes kasumlikkuse näitajaks ASI puhul müügikäibe ja AOE puhul kogukulud. Kuigi Üldkohus tunnistas, et selline analüüs oleks võinud anda talle võimaluse valikulise eelise olemasolu tõendamiseks (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 468), lükkas ta selle kehtivuse siiski tagasi kolmel põhjusel, millest ühegagi komisjon ei nõustu. Esiteks märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktidele 402–412 viidates, et komisjon ei ole tõendanud, et tegevuskulude kasutamine kasumlikkuse näitajana oleks käesoleval juhul olnud sobimatu (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 470). Seoses sellega viitan sellele, mida ma apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa teise punkti analüüsis juba väljendasin. Teiseks märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktidele 348–407 viidates, et komisjoni teise võimalusena esitatud põhjenduskäigus tehtud analüüs põhineb eeldusel, et ASI Iiri filiaal täitis keerulisi ülesandeid ja kandis märkimisväärseid riske, kuid seda eeldust ei ole tõendatud.

135. Komisjon väidab, et Üldkohus tõlgendas vaidlusalust otsust vääriti ning et korrigeeritud võrreldavusanalüüs põhines küll eeldusel, et ASI-d ei saa pidada lihtsalt logistikateenuste osutajaks ning seetõttu on põhjendatud valida kasumlikkuse näitajaks müügikäive, mitte aga eeldusel, et ASI täitis Apple'i kaubamärgi edu seisukohast „keerulist laadi ning Apple'i kaubamärgi edu […] seisukohast määrava tähtsusega" ülesandeid (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 471). Selle suhtes on selge, et korrigeeritud võrreldavusanalüüsi tegemisel lähtuti eeldusest, et ASI olukord on *ad hoc* aruannete jaoks valitud äriühingute olukorraga sarnane, kuna analüüs põhineb nende äriühingute andmetel (vaidlusaluse otsuse põhjendus 354). Kuigi on tõsi, et selle võrreldavuse kriitika, mille komisjon esitas vaidlusaluse otsuse põhjenduses 351, põhines eelkõige asjaolul, et ASI kandis nende äriühingutega võrreldes „olulist" või isegi „märkimisväärset" riski, tuleb tunnistada, et kui korrigeeritud võrreldavusanalüüsis on kasutatud nende äriühingute andmeid, on korrigeeritud analüüsil kindlasti sellest kriitikast teistsugune suund. Pealegi ütleb komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 353 otsesõnu, et korrigeeritud võrreldavusanalüüs tehti, „[h]oolimata nimetatud üldistest ja konkreetsetest probleemidest seoses *ad hoc* aruannetes tehtud võrreldavuse uuringutega". Seega on minu seisukoht, et olenemata kõigist muudest kaalutlustest ei tõlgenda Üldkohus vaidlusalust otsust õigesti, kui ta annab vaidlustatud kohtuotsuse punktis 471 mõista, et see võrreldavusanalüüs põhineb tõendamata eeldusel, et ASI täitis „keerulist laadi ning Apple'i kaubamärgi edu […] seisukohast määrava tähtsusega" ülesandeid. Lõpuks viitab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 473 ja 474 juba eespool esitatud põhjendustele, mis lükkavad ümber komisjoni mõttekäigu ja mis puudutavad seda, et ASI kasumlikkuse näitajaks müügikäibe valimine on kohatu. Seega piirdun selles küsimuses viitamisega apellatsioonkaebuse teise väite kolmanda osa teise punkti analüüsi raames juba öeldule.

136. Kõigi eeltoodud kaalutluste põhjal leian, et ka käesoleva punktiga tuleb eelnimetatud ulatuses nõustuda.

3. Järeldused apellatsioonkaebuse teise väite kohta

137. Apellatsioonkaebuse teise väite teist ja kolmandat osa koos analüüsides ilmneb, et Üldkohus eksis komisjonile kehtivate tõendamisnõuete määramisel. Lisaks ilmneb, et Üldkohus rikkus mitut õigusnormi oma analüüsis, mille tulemusel ta järeldas, et komisjon ei tõendanud teise võimalusena esitatud põhjenduskäigus nimetatud metoodiliste vigade tegemist. Neil asjaoludel tuleb apellatsioonkaebuse teist väidet minu arvates tervikuna põhjendatuks pidada.

D. Kohtuasja suunamine tagasi Üldkohtusse

138. Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 kohaselt tühistab Euroopa Kohus Üldkohtu otsuse, kui apellatsioonkaebus on põhjendatud. Ta võib ise teha asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab, või suunata asja tagasi Üldkohtusse otsustamiseks. Eeltoodust tuleneb, et apellatsioonkaebus on põhjendatud ja kohtuotsus tuleb tervikuna tühistada. Iirimaa ning ASI ja AOE esimeses kohtuastmes esitatud argumendid väidetava „välistusmeetodil“ põhineva lähenemisviisi kohta tuleb lõplikult tagasi lükata. Ülejäänu suhtes olen seisukohal, et kuna Üldkohus rikkus hindamisel õigusnorme nii seoses esimese võimalusena kui ka teise võimalusena esitatud põhjenduskäiguga, ei ole Euroopa Kohtul teavet, mille põhjal ta saaks teha esimeses kohtuastmes esitatud hagide kohta lõpliku otsuse, ning kohtuasjad tuleb suunata tagasi Üldkohtusse, jättes kohtukulude üle otsustamise edaspidiseks, et Üldkohus saaks teha uue analüüsi ja seni käsitlemata väidete kohta otsuse teha.

VI. Ettepanek

139. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku tühistada vaidlustatud kohtuotsus, suunata kohtuasjad tagasi Üldkohtusse ja otsustada kohtukulude kandmine edaspidi.