Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2022*

Muutoksenhaku – Valtiontuki – Luxemburgin suurherttuakunnan myöntämä tuki – Päätös, jolla tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja sääntöjenvastaiseksi ja määrätään perittäväksi takaisin – Verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu (tax ruling) – Etu – Valikoivuus – Markkinaehtoperiaate – Viitejärjestelmä – Sovellettava kansallinen oikeus – Niin sanottu normaali verotus

Yhdistetyissä asioissa C-885/19 P ja C-898/19 P,

joissa on kyse kahdesta Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, jotka on pantu vireille 4.12.2019,

Fiat Chrysler Finance Europe, kotipaikka Luxemburg (Luxemburg), edustajinaan N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto ja A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, ja A. Thomson, solicitor,

valittajana (C-885/19 P)

ja kantajana ensimmäisessä oikeusasteessa (C-898/19 P),

Irlanti, asiamiehinään M. Browne, A. Joyce ja J. Quaney, avustajinaan B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, ja S. Kingston, SC,

valittajana (C-898/19 P)

ja väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa (C-885/19 P),

ja joissa muina osapuolina ovat

Luxemburgin suurherttuakunta, asiamiehinään A. Germeaux ja T. Uri, avustajinaan J. Bracker, A. Steichen ja D. Waelbroeck, avocats,

kantajana ensimmäisessä oikeusasteessa (C-898/19 P),

Euroopan komissio, asiamiehinään P.-J. Loewenthal ja B. Stromsky,

vastaajana ensimmäisessä oikeusasteessa (C-885/19 P ja C-898/19 P),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti L. Bay Larsen, jaostojen puheenjohtajat A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan ja P. G. Xuereb sekä tuomarit S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (esittelevä tuomari), I. Ziemele ja J. Passer,

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.5.2021 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.12.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Fiat Chrysler Finance Europe, aiemmalta nimeltään Fiat Finance and Trade Ltd (jäljempänä FFT) (C-885/19 P) ja Irlanti (C-898/19 P) vaativat valituksillaan kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 24.9.2019 antaman tuomion Luxemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio (T-755/15 ja T-759/15, EU:T:2019:670; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla kyseinen tuomioistuin hylkäsi niiden kanteet, joissa vaadittiin kumoamaan 21.10.2015 annettu komission päätös (EU) 2016/2326 valtiontuesta SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Fiatille (EUVL 2016, L 351, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös).

I Asian tausta

2 Asioiden tausta, sellaisena kuin se on esitetty valituksenalaisen tuomion 1–46 kohdassa, voidaan tiivistää nyt käsiteltäviä asioita varten seuraavasti.

A Luxemburgin veroviranomaisten FFT:lle antama ennakkoratkaisu

3 FFT:n veroneuvoja osoitti Luxemburgin veroviranomaisille 14.3.2012 kirjeen, jossa pyydettiin siirtohinnoittelun ennakkosopimuksen hyväksymistä.

4 Luxemburgin veroviranomaiset antoivat 3.9.2012 FFT:n eduksi ennakkoratkaisun (jäljempänä kyseessä oleva ennakkoratkaisu). Mainittu ennakkoratkaisu sisältyi kirjeeseen, jonka mukaan ”FFT:n konsernin sisäistä rahoitustoimintaa koskevan 14.3.2012 päivätyn kirjeen osalta vahvistetaan, että siirtohinta-analyysi on tehty 28.1.2011 päivätyn yleiskirjeen 164/2 mukaisesti ja markkinaehtoperiaatetta noudattaen”.

B Hallinnollinen menettely komissiossa

5 Euroopan komissio osoitti 19.6.2013 Luxemburgin suurherttuakunnalle ensimmäisen pyynnön toimittaa yksityiskohtaisia tietoja verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja koskevasta kansallisesta käytännöstä. Kyseisen ensimmäisen tietojensaantipyynnön jälkeen Luxemburgin

suurherttuakunnan ja komission välillä käytiin kirjeenvaihtoa, kunnes kyseinen toimielin antoi 24.3.2014 päätöksen, jossa se määräsi, että Luxemburgin suurherttuakunnan oli toimitettava sille tietoja.

6 Komissio aloitti 11.6.2014 SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muodollisen tutkintamenettelyn, joka koski kyseessä olevaa ennakkoratkaisua.

C Riidanalainen päätös

7 Komissio teki 21.10.2015 riidanalaisen päätöksen.

1. Komission esittämä kuvaus kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta

8 Riidanalaisen päätöksen 2 jaksossa, jonka otsikko on ”Toimenpiteen kuvaus”, komissio kuvaili FFT:tä, joka oli kyseessä olevan ennakkoratkaisun saaja ja kuului autoalalla toimivaan Fiat/Chrysler-konserniin (jäljempänä Fiat/Chrysler-konserni). Komission mukaan FFT tarjosi varainhallinta- ja rahoituspalveluja mainittuun konserniin kuuluville Eurooppaan sijoittautuneille yrityksille – Italiaan sijoittautuneita yrityksiä lukuun ottamatta – ja se toimi kotipaikastaan Luxemburgista käsin. Komissio täsmensi, että FFT:n harjoittamaan toimintaan kuuluivat erityisesti markkinarahoitus, maksuvalmiussijoitukset, suhteet rahoitusmarkkinoiden toimijoihin, rahoitukseen liittyvät koordinointi- ja neuvontapalvelut konserniin kuuluville yhtiöille, varainhallintapalvelut konserniin kuuluville yhtiöille, konsernin sisäinen lyhytaikainen ja keskipitkä rahoitus sekä toimien koordinointi muiden rahoitusyhtiöiden kanssa (riidanalaisen päätöksen 34–51 perustelukappale).

9 Toiseksi komission mukaan kyseessä olevan ennakkoratkaisun taustana olivat yhtäältä FFT:n veroneuvojan Luxemburgin veroviranomaisille 14.3.2012 osoittama kirje, jossa pyydettiin hyväksymään siirtohinnoittelun ennakkosopimus, ja toisaalta siirtohinnoittelua koskeva selvitys, johon sisältyi veroneuvojan FFT:n ennakkoratkaisua koskevan hakemuksen tueksi laatima siirtohinta-analyysi (riidanalaisen päätöksen 9, 53 ja 54 perustelukappale).

10 Komission mukaan kyseessä olevassa ennakkoratkaisussa hyväksyttiin menetelmä, jossa voitot kohdennettiin FFT:lle Fiat/Chrysler-konsernissa, jolloin FFT saattoi määrittää vuosittain sen maksettavaksi Luxemburgin suurherttuakunnassa tulevan yhteisöveron määrän. Se täsmentää, että ennakkoratkaisu oli sitova viiden vuoden ajan verovuodesta 2012 verovuoteen 2016 (riidanalaisen päätöksen 52 ja 54 perustelukappale).

2. Siirtohinnoittelua koskevien luxemburgilaisten sääntöjen ja OECD:n suuntaviivojen kuvaus

11 Komissio on todennut, että kyseessä oleva ennakkoratkaisu annettiin Luxemburgin tuloverolain (code des impôts sur les revenus luxembourgeois, jäljempänä tuloverolaki) 164 §:n 3 momentin ja 28.1.2011 päivätyn Luxemburgin verohallinnon johtajan tuloverolakia koskevan yleiskirjeen nro 164/2 (circulaire L.I.R. n° 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises, du 28 janvier 2011; jäljempänä yleiskirje nro 164/2) perusteella. Tältä osin komissio on yhtäältä huomauttanut, että kyseisessä säännöksessä säädetään Luxemburgin vero-oikeudessa noudatettavasta markkinaehtoperiaatteesta, jonka mukaan samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden (jäljempänä integroituneet yhtiöt) väliset liiketoimet on hinnoiteltava niin kuin

vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa neuvottelevat itsenäiset yhtiöt (jäljempänä riippumattomat yhtiöt) olisivat ne hyväksyneet. Toisaalta se on todennut, että yleiskirjeessä nro 164/2 täsmennettiin muun muassa, kuinka markkinaehtoinen korvaus määritellään erityisesti konsernin rahoitusyhtiöiden osalta (riidanalaisen päätöksen 74–83 perustelukappale).

12 Lisäksi komissio on tuonut esiin taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) veroasiain komitean antamat siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten (jäljempänä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet) ja todennut, että siirtohinnalla tarkoitetaan hintaa, joka laskutetaan samaan konserniin kuuluvien eri yhtiöiden välisistä liiketoimista. Komissio on esittänyt, että välttääkseen tilanteen, jossa monikansallisten yhtiöiden olisi taloudellisesti kannattavaa kohdentaa mahdollisimman vähän voittoja alueille, joissa voittoja verotetaan enemmän, verohallintojen olisi hyväksyttävä markkinaehtoperiaatteen mukaisesti vain sellaiset konserniyhtiöiden väliset siirtohinnat, jotka vastaavat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa neuvottelevien riippumattomien yritysten välillä vahvistettuja liiketoimien hintoja (riidanalaisen päätöksen 84–87 perustelukappale).

13 Komissio on myös maininnut, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa luetelleen viisi menetelmää liiketoimien markkinaehtoisten siirtohintojen arvioimiseksi ja voiton jakamiseksi konserniyritysten välillä. Komission mukaan ainoastaan kaksi kyseisistä menetelmistä ovat merkityksellisiä käsiteltävässä asiassa eli markkinahintavertailumenetelmä ja liiketoiminnettomarginaalimenetelmä (riidanalaisen päätöksen 88 ja 89 perustelukappale).

3. Kyseessä olevan ennakkoratkaisun arviointi

14 Komissio toi riidanalaisen päätöksen 7 jaksossa (185–347 perustelukappale) esiin perustelut, joiden nojalla se katsoi, että kyseessä oleva ennakkoratkaisu täytti kaikki SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaiset edellytykset sille, että sitä voidaan pitää kyseisessä määräyksessä tarkoitettuna valtiontukena.

15 Komissio katsoi tarkemmin ottaen valikoivan edun olemassaoloa koskevan edellytyksen osalta, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annettiin FFT:lle tällainen etu siltä osin kuin se johti asianomaiselta yhtiöltä Luxemburgissa perittävien verojen alentumiseen, koska se vältti veron, joka sen olisi ollut maksettava tavanomaisen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti (riidanalaisen päätöksen 190 perustelukappale). Se tuli kyseiseen johtopäätökseen tutkittuaan samanaikaisesti etua ja valikoivuutta unionin tuomioistuimen määrittämässä kolmivaiheisessa tarkastelussa sen ratkaisemiseksi, onko verotoimenpide valikoiva (riidanalaisen päätöksen 192 perustelukappale ja valituksenalaisen tuomion 119 kohta).

16 Komissio arvioi viitejärjestelmän määrittämiseen liittyvän ensimmäisen vaiheen osalta, että käsiteltävässä asiassa mainittu järjestelmä oli Luxemburgin yleinen yhteisöverojärjestelmä, jonka tavoitteena oli kaikkien Luxemburgissa asuvien yhtiöiden voittojen verottaminen. Se täsmensi tältä osin, että kyseistä yleistä järjestelmää sovellettiin kotimaisiin yhtiöihin sekä Luxemburgissa asuviin ulkomaisiin yhtiöihin, mukaan luettuna ulkomaisten yhtiöiden luxemburgilaiset sivuliikkeet. Komissio katsoi, että sillä seikalla, että riippumattomien yhtiöiden ja integroituneiden yhtiöiden verotettavan voiton laskentatavat olivat erilaiset, ei ollut vaikutusta Luxemburgin yleisen yhteisöverojärjestelmän tavoitteeseen, joka oli kaikkien Luxemburgissa asuvien yhtiöiden voittojen verottaminen riippumatta siitä, olivatko ne integroituneita vai eivät, ja että kummankinlaiset yhtiöt olivat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa järjestelmän sisäisen tavoitteen kannalta. Komissio hylkäsi kaikki Luxemburgin suurherttuakunnan ja FFT:n väitteet, joiden mukaan tuloverolain 164 § tai yleiskirje nro 164/2

muodostivat merkityksellisen viitejärjestelmän, sekä niiden väitteen, jonka mukaan kyseessä olevan ennakkoratkaisun valikoivuuden arvioinnissa huomioitavan viitejärjestelmän oli pidettävä sisällään ainoastaan siirtohinnoittelusääntöjen alaisia yrityksiä (riidanalaisen päätöksen 193–215 perustelukappale).

17 Komissio totesi toisen vaiheen osalta, että kysymys siitä, poikkeaako kyseinen verotoimenpide viitejärjestelmästä, nousee yleensä esiin samanaikaisesti, kun todetaan, että kyseisellä toimenpiteellä on myönnetty etua toimenpiteen vastaanottajalle. Komissio katsoi, että jos verotoimenpiteen seurauksena sen vastaanottajan, jonka olisi ilman mainittua toimenpidettä maksettava enemmän veroa viitejärjestelmän mukaisesti, maksettavana olevan veron määrä alenee aiheettomasti, kyseistä veronalennusta on pidettävä yhtä aikaa sekä verotoimenpiteellä annettuna etuna että poikkeuksena viitejärjestelmästä. Lisäksi komissio totesi, että oikeuskäytännön mukaan yksittäisen toimenpiteen tapauksessa taloudellisen edun toteaminen mahdollistaa lähtökohtaisesti sen, että toimenpide oletetaan valikoivaksi (riidanalaisen päätöksen 216–218 perustelukappale).

18 Komissio totesi edun määrittämisen osalta pääasiallisesti, että verotoimenpiteellä, jonka seurauksena integroitunut yhtiö laskuttaa siirtohintoja, jotka eivät vastaa markkinaehtoisissa olosuhteissa laskutettavia hintoja eli hintoja, jotka riippumattomat yritykset neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa, annetaan kyseiselle yhtiölle etu, koska se johtaa kyseisen yhtiön veron määräytymisperusteen kaventumiseen ja sitä kautta yleisessä yhteisöverojärjestelmässä kannettavan veron alentumiseen. Komission mukaan unionin tuomioistuin on siten myöntänyt 22.6.2006 annettuun tuomioon Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) johtaneessa asiassa, että markkinaehtoperiaate eli ”periaate, jonka mukaan samaan konserniin kuuluvien yritysten väliset liiketoimet on hinnoiteltava samalla tavoin kuin hinnoiteltaisiin vastaavanlaisessa markkinaehtoisessa tilanteessa neuvottelevien itsenäisten yritysten toteuttamat vastaavat liiketoimet” toimii viitejärjestelmänä ratkaistaessa, saako integroitunut yhtiö SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua toimenpiteestä, jolla määritetään sen siirtohinnat ja näin ollen sen veron määräytymisperuste. Näin ollen komissio katsoi, että sen oli käsiteltävässä asiassa selvitettävä, poikkesiko menetelmä, jonka Luxemburgin veroviranomaiset olivat hyväksyneet kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla FFT:n Luxemburgissa verotettavan voiton määrittämiseksi, menetelmästä, joka johtaa luotettavaan arvioon markkinaehtoisesta tuloksesta, ja poikkesiko se näin ollen markkinaehtoperiaatteesta. Komission mukaan kyseisessä tilanteessa oli katsottava, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annettiin FFT:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu (riidanalaisen päätöksen 222–227 perustelukappale).

19 Komissio siis katsoi, että markkinaehtoperiaate kuuluu väistämättä erottamattomana osana sen SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla tekemään integroituneita yhtiöitä koskevien verotoimenpiteiden arviointiin riippumatta siitä, onko jäsenvaltio sisällyttänyt kyseisen periaatteen kansalliseen oikeusjärjestykseensä. Se täsmensi vastauksena Luxemburgin suurherttuakunnan hallinnollisessa menettelyssä esittämiin väitteisiin, että se ei ollut tutkinut, oliko kyseessä oleva ennakkoratkaisu verolain 164 §:n 3 momentissa tai yleiskirjeessä nro 164/2 määritellyn markkinaehtoperiaatteen mukainen, vaan se oli pyrkinyt selvittämään, oliko Luxemburgin verohallinto antanut FFT:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun (riidanalaisen päätöksen 228–231 perustelukappale).

20 Komissio arvioi näiden seikkojen ja riidanalaisen päätöksen 241–301 perustelukappaleessa esitettyjen syiden valossa, että tiettyjen menettelyllisten valintojen, jotka Luxemburgin suurherttuakunta hyväksyi ja jotka olivat kyseessä olevaan ennakkoratkaisuun sisältyvän siirtohintojen arvioinnin taustalla, seurauksena alennettiin yhteisöveroa, joka riippumattomien yhtiöiden olisi ollut maksettava (riidanalaisen päätöksen 234–240 perustelukappale).

21 Komissio katsoi toissijaisesti, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annettiin joka tapauksessa siihen sisältyvä valikoiva etu verrattuna rajoitetumpaan viitejärjestelmään, johon Luxemburgin suurherttuakunta ja FFT vetosivat ja joka muodostui verolain 164 §:n 3 momentista ja yleiskirjeestä nro 164/2, joissa säädettiin markkinaehtoperiaatteesta Luxemburgin vero-oikeudessa (riidanalaisen päätöksen 315–317 perustelukappale). Lisäksi komissio hylkäsi FFT:n väitteen, jonka mukaan kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta sille aiheutuneen valikoivan edun osoittamiseksi komission olisi pitänyt verrata kyseistä ennakkoratkaisua yleiskirjeeseen nro 164/2 perustuvaan Luxemburgin verohallinnon käytäntöön ja erityisesti muille rahoitus- ja varainhallintayhtiöille verotusasioissa annettuihin ennakkoratkaisuihin, jotka Luxemburgin suurherttuakunta oli toimittanut komissiolle edustavana otoksena ennakkoratkaisukäytännöstään (riidanalaisen päätöksen 318–336 perustelukappale).

22 Tarkastelunsa kolmannessa vaiheessa komissio totesi, että Luxemburgin suurherttuakunta ja FFT eivät olleet kumpikaan esittäneet minkäänlaista syytä, jolla voitaisiin perustella kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta johtuva FFT:n suotuisampi kohtelu, ja että missään tapauksessa ei ole havaittu syytä, jonka voitaisiin katsoa olevan suora seuraus viitejärjestelmän perusperiaatteista tai joka perustuisi järjestelmälle luonteenomaisiin mekanismeihin, jotka ovat tarpeen järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta (riidanalaisen päätöksen 337 ja 338 perustelukappale).

23 Näin ollen komissio katsoi johtopäätöksenään edellä esitetyn perusteella, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annettiin FFT:lle valikoiva etu, koska ennakkoratkaisu johti alennukseen verosta, jota FFT:n olisi ollut maksettava ensisijaisesti Luxemburgin yleisen yhteisöverojärjestelmän nojalla verrattuna itsenäisiin yhtiöihin ja toissijaisesti konserniyhtiöitä koskevan verojärjestelmän nojalla (riidanalaisen päätöksen 339 ja 340 perustelukappale). Se katsoi, että kyseessä olevan edun saaja oli Fiat/Chrysler-konserni kokonaisuudessaan, koska FFT muodosti taloudellisen yksikön yhdessä kyseisen konsernin muiden yksiköiden kanssa, ja että FFT:n maksaman veron alentaminen oli väistämättä lieventänyt FFT:n myöntämien konsernin sisäisten lainojen hinnoittelun ehtoja (riidanalaisen päätöksen 341–345 perustelukappale).

24 Riidanalaisen päätöksen 1 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”[Kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu], jonka mukaisesti [FFT] voi vahvistaa Luxemburgissa verotettavan veropohjansa vuosittain viiden vuoden ajan, on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, joka ei sovellu sisämarkkinoille ja jonka [Luxemburgin suurherttuakunta] on toteuttanut vastoin [SEUT] 108 artiklan 3 kohtaa.”

II Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

25 FFT (asia T-759/15) ja Luxemburgin suurherttuakunta (asia T-755/15) nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 29.12.2015 ja 30.12.2015 toimittamillaan kannekirjelmillä kanteet, joissa vaadittiin riidanalaisen päätöksen kumoamista.

26 Irlannille myönnettiin oikeus tulla väliintulijaksi FFT:n ja Luxemburgin suurherttuakunnan vaatimusten tueksi unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtajan 18.7.2016 antamalla määräyksellä.

27 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 27.4.2018 antamallaan määräyksellä asianosaisia kuultuaan yhdistää asiat T-755/15 ja T-759/15 asian käsittelyn suullista vaihetta varten.

28 Kanteidensa tueksi FFT ja Luxemburgin suurherttuakunta esittivät viiteen ryhmään kuuluvia kanneperusteita, jotka koskivat pääasiallisesti seuraavia seikkoja:

– ensimmäinen ryhmä koski SEU 4 ja SEU 5 artiklan sekä SEUT 114 artiklan rikkomista siltä osin kuin komission analyysi johti peiteltyyn verotuksen yhdenmukaistamiseen (ensimmäisen kanneperusteen kolmas osa asiassa T-755/15)

– toinen ryhmä koski SEUT 107 artiklan rikkomista, SEUT 296 artiklassa määrätyn perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä sekä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden loukkaamista siltä osin kuin komissio katsoi, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla myönnettiin etu muun muassa sillä perusteella, että mainittu ennakkoratkaisu ei ollut markkinaehtoperiaatteen mukainen (ensimmäisen kanneperusteen toinen osa ja toisen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-755/15; ensimmäisen kanneperusteen ensimmäisen osan toinen ja kolmas väite, toisen kanneperusteen ensimmäinen osa sekä kolmas ja neljäs kanneperuste asiassa T-759/15)

– kolmas ryhmä koski SEUT 107 artiklan rikkomista siltä osin kuin komissio totesi kyseisen edun valikoivuuden (ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-755/15 ja ensimmäisen kanneperusteen ensimmäisen osan ensimmäinen väite asiassa T-759/15)

– neljäs ryhmä koski SEUT 107 artiklan rikkomista ja SEUT 296 artiklassa määrätyn perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä siltä osin kuin komissio totesi kyseessä olevan toimenpiteen rajoittaneen kilpailua ja vääristäneen jäsenvaltioiden välistä kauppaa (toisen kanneperusteen toinen osa asiassa T-755/15; ensimmäisen kanneperusteen toinen osa ja toisen kanneperusteen toinen osa asiassa T-759/15), ja

– viides ryhmä koski oikeusvarmuuden periaatteen ja puolustautumisoikeuksien loukkaamista siltä osin kuin komissio määräsi kyseisen tuen takaisinperinnästä (kolmas kanneperuste asiassa T-759/15).

29 Yhdistettyään asiat T-755/15 ja T-759/15 valituksenalaisen tuomion antamista varten unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi kyseisellä tuomiolla kaikki edellä mainitut kanneperusteet ja näin ollen kyseisissä asioissa nostetut kanteet kokonaisuudessaan.

30 Unionin yleinen tuomioistuin totesi aluksi kanneperusteiden toisesta ryhmästä ja erityisesti kanneperusteista, jotka koskivat markkinaehtoperiaatteen virheellistä soveltamista valtiontukien valvonnassa, että integroituneen yhtiön verotuksellista asemaa määritettäessä konsernin sisäisten liiketoimien hinnat eivät määräydy markkinaolosuhteissa. Se katsoi, että komissio voi SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun mahdollisen olemassaolon toteamiseksi tällaista integroitunutta yhtiötä koskevan verotoimenpiteen tarkastelun yhteydessä verrata verorasitusta, joka aiheutuu kyseiselle yhtiölle kyseisen verotoimenpiteen soveltamisesta, verorasitukseen, joka aiheutuu markkinaolosuhteissa toimintaansa harjoittavalle yhtiölle kansallisen oikeuden

normaalien verosääntöjen perusteella, kun kansallisessa vero-oikeudessa ei tehdä eroa integroituneiden yritysten ja itsenäisten yritysten välillä yhteisöverovelvollisuuden määrittämisessä ja siinä on siten tarkoitus verottaa kyseisten integroituneiden yritysten voittoja niin kuin ne perustuisivat markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin (valituksenalaisen tuomion 140 ja 141 kohta).

31 Tässä yhteydessä unionin yleinen tuomioistuin korosti, että markkinaehtoperiaate toimii ”välineenä” tai – kuten komissio katsoi riidanalaisen päätöksen 225 perustelukappaleessa – ”vertailukohtana”, jonka avulla voidaan tarkistaa, vastaavatko kansallisten viranomaisten hyväksymät konsernin sisäisten liiketoimien hinnat markkinaolosuhteissa sovellettavia hintoja, kun ratkaistaan, onko integroitunut yritys saanut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun sen siirtohinnat määrittävästä verotoimenpiteestä (valituksenalaisen tuomion 143 kohta).

32 Unionin yleinen tuomioistuin totesi tämän jälkeen, että käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva ennakkoratkaisu koskee FFT:n veronalaisten voittojen määrittämistä tuloverolain, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen integroituneen yrityksen voittoja niin kuin ne perustuisivat markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin, nojalla. Tällä perusteella se totesi, että komissio saattoi verrata FFT:n verotettavaa tuloa, joka perustui kyseessä olevan ennakkoratkaisun soveltamiseen, verotettavaan tuloon, joka perustui Luxemburgin oikeuden normaalien verosääntöjen soveltamiseen yritykseen, joka oli siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa tilanteessa ja toimi vapaan kilpailun ympäristössä (valituksenalaisen tuomion 145 ja 148 kohta). Se täsmensi tässä yhteydessä, että komissiota ei voida moittia siitä, että se käytti asianmukaisena pitämäänsä hinnoittelumenetelmää; sen oli kuitenkin perusteltava menetelmävalintansa (valituksenalaisen tuomion 146 kohta).

33 Lopuksi unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi Luxemburgin suurherttuakunnan ja FFT:n väitteet, joilla ne pyrkivät kyseenalaistamaan kyseisen johtopäätöksen.

34 Ensiksi unionin yleinen tuomioistuin totesi väitteistä, joiden mukaan komissio ei ollut esittänyt oikeudellista perustaa riidanalaisessa päätöksessä sovelletulle markkinaehtoperiaatteelle eikä täsmentänyt sen sisältöä, että komissio oli todennut ensiksi, että markkinaehtoperiaate kuului väistämättä erottamattomana osana SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla tehtävään integroituneita yhtiöitä koskevien verotuksellisten toimenpiteiden arviointiin ja toiseksi, että kyseinen periaate oli kyseisen määräyksen soveltamisalaan kuuluva yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate (valituksenalaisen tuomion 150 ja 151 kohta). Markkinaehtoperiaatteen sisällön osalta unionin yleinen tuomioistuin totesi riidanalaisesta päätöksestä ilmenevän, että kyse on välineestä, jonka avulla voidaan tutkia, onko konsernin sisäiset liiketoimet hinnoiteltu niin kuin niistä olisi neuvoteltu riippumattomien yritysten välillä (valituksenalaisen tuomion 155 kohta).

35 Toiseksi unionin yleisen tuomioistuimen mukaan väite, jonka mukaan riidanalaisessa päätöksessä sovellettu markkinaehtoperiaate ei ole Luxemburgin vero-oikeuteen kuuluva arviointiperuste ja jonka mukaan komissio saattoi sen perusteella viime kädessä toteuttaa välittömän verotuksen peitellyn yhdenmukaistamisen jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian vastaisesti, ei ollut perusteltu, koska kyseistä periaatetta oli mahdollista käyttää sen vuoksi, että Luxemburgin verosäännösten mukaan integroituneita yrityksiä verotetaan samalla tavoin kuin riippumattomia yrityksiä. Tästä seurasi, että komissio ei ylittänyt toimivaltaansa soveltaessaan kyseistä arviointiperustetta käsiteltävässä asiassa (valituksenalaisen tuomion 156–158 kohta).

36 Kolmanneksi unionin yleinen tuomioistuin totesi väitteestä, jonka mukaan komissio oli perusteettomasti todennut riidanalaisessa päätöksessä yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen olemassaolon, että kyseistä komission käyttämää muotoilua ei pitänyt irrottaa asiayhteydestään ja tulkita siten, että komissio olisi todennut SEUT 107 artiklan 1 kohtaan olennaisesti liittyvän yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen olemassaolon (valituksenalaisen tuomion 160 ja 161 kohta).

III Asianosaisten vaatimukset

A Asia C-885/19 P

37 FFT vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– kumoaa riidanalaisen päätöksen tai toissijaisesti, jos unionin tuomioistuin ei voi ratkaista asiaa lopullisesti, palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen ja

– velvoittaa komission korvaamaan valitusmenettelystä ja unionin yleisessä tuomioistuimessa käydystä menettelystä aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

38 Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää valituksen ja

– velvoittaa FFT:n korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

39 Irlanti vaatii, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

B Asia C-898/19 P

40 Irlanti vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

41 Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää valituksen ja

– velvoittaa Irlannin korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

42 FFT vaatii, että unionin tuomioistuin

– hyväksyy valituksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan kulut, jotka ovat aiheutuneet vastineesta ja sen myöhemmästä osallistumisesta muutoksenhakumenettelyyn.

43 Luxemburgin suurherttuakunta vaatii, että unionin tuomioistuin

– hyväksyy Irlannin vaatimukset

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan sille aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

IV Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

44 Unionin tuomioistuimen presidentti kehotti 9.3.2020 asianosaisia esittämään kantansa asioiden C-885/19 P ja C-898/19 P mahdollisesta yhdistämisestä jatkokäsittelyä varten.

45 FFT, Irlanti, komissio ja Luxemburgin suurherttuakunta ilmoittivat 16.3.2020 päivätyillä kirjeillä unionin tuomioistuimelle, etteivät ne vastustaneet kyseisten asioiden yhdistämistä. Komissio ilmoitti kuitenkin 14.4.2020 päivätyllä kirjeellä, että se katsoi tutkittuaan kantajien toimittamien kirjelmien sisällön, ettei mainittujen asioiden yhdistäminen jatkokäsittelyä varten ollut tarkoituksenmukaista.

46 Asianosaisille ilmoitettiin unionin tuomioistuimen presidentin 20.4.2020 tekemällä päätöksellä, ettei asioita ollut syytä yhdistää kyseisessä menettelyn vaiheessa.

V Valitukset

47 Koska nyt käsiteltävät asiat liittyvät toisiinsa, ne on yhdistettävä tuomion antamista varten unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 54 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

A Valitus asiassa C-898/19 P

48 Irlanti, jota Luxemburgin suurherttuakunta ja FFT tukevat, esittää asiassa C-898/19 P, joka on tutkittava ensin, tekemänsä valituksen tueksi viisi valitusperustetta.

49 Irlanti väittää ensimmäisessä valitusperusteessaan, joka jakautuu kahdeksaan osaan, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen ja sovelsi virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohtaa tarkastellessaan, kuinka komissio käytti markkinaehtoperiaatetta riidanalaisessa päätöksessä. Toisessa valitusperusteessaan Irlanti väittää, että unionin yleinen tuomioistuin teki virheen tutkiessaan kyseessä olevan ennakkoratkaisun valikoivuutta. Kolmas

valitusperuste koskee perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä. Neljäs valitusperuste koskee oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamista. Viides ja viimeinen kanneperuste koskee SEU 4 ja SEU 5 artiklan sekä SEUT 114 artiklan rikkomista siltä osin kuin valtiontukisääntöjä on käsiteltävänä olevassa tapauksessa käytetty jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevien sääntöjen yhdenmukaistamiseen.

50 Komissio vaatii, että valitus jätetään osittain tutkimatta, ja lisää, että sen tueksi esitetyt valitusperusteet on joka tapauksessa hylättävä perusteettomina.

1. Tutkittavaksi ottaminen

51 Komissio väittää, että valitus on jätettävä osittain tutkimatta. Se väittää pääasiallisesti, että olennaisella osalla Irlannin ensimmäisessä, kolmannessa, neljännessä ja viidennessä valitusperusteessa esittämästä argumentaatiosta pyritään pääasiallisesti kyseenalaistamaan riidanalainen päätös ja komission yleinen käytäntö, joka koskee verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja ja tiettyjä kyseisen toimielimen asiakirjoja, joissa kuvaillaan sen lähestymistapaa kyseisiin ratkaisuihin, eikä valituksenalaisen tuomion täsmällisiä kohtia.

52 Tältä osin SEUT 256 artiklan 1 kohdan toisesta alakohdasta, Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 58 artiklan ensimmäisestä kohdasta sekä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 168 artiklan 1 kohdan d alakohdasta ja 169 artiklan 2 kohdasta seuraa, että valituksessa on valituksen tai asianomaisen valitusperusteen tutkimatta jättämisen uhalla ilmoitettava täsmällisesti sekä valituksenalaisen tuomion arvostellut kohdat että ne oikeudelliset perusteet ja perustelut, joihin erityisesti halutaan vedota tämän vaatimuksen tueksi (tuomio 23.11.2021, neuvosto v. Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Käsiteltävänä olevassa asiassa valituksessa yksilöidään riittävällä täsmällisyydellä jokaisen valitusperusteen osalta valituksenalaisen tuomion moitittavat kohdat ja esitetään perustelut, joiden nojalla kyseisiä kohtia rasittaa Irlannin mukaan perustelujen puuttuminen ja oikeudelliset virheet, mikä näin ollen mahdollistaa sen, että unionin tuomioistuin voi harjoittaa laillisuusvalvontaansa. Irlannin kirjelmistä käy erityisesti ilmi – kuten komissio on vahvistanut –, että valitusperusteet, joihin se vetoaa valituksensa tueksi, koskevat nimenomaisesti unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 113, 140–142, 145, 147, 149, 150–152, 161 ja 180–184 kohdassa esittämiä toteamuksia.

54 Tästä seuraa, että komission oikeudenkäyntiväite, joka koskee osaa valituksesta, on hylättävä.

2. Asiakysymys

55 Aluksi on tutkittava ensimmäisen valitusperusteen viides ja kuudes osa sekä viides valitusperuste.

a) Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

56 Irlanti väittää ensimmäisen valitusperusteen viidennessä osassa, että viitejärjestelmän, jonka perusteella SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun mahdollinen olemassaolo on selvitettävä, on perustuttava kyseessä olevaan kansalliseen verojärjestelmään eikä hypoteettiseen verojärjestelmään. Se väittää, että markkinaehtoperiaatetta voidaan soveltaa sen tutkimiseksi, onko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa käsillä tällainen

etu, ainoastaan silloin, jos kyseinen periaate on sisällytetty kansalliseen verojärjestelmään, johon ”normaali” verotus perustuu. Kun esitetään kysymys siitä, poikkeaako toimenpide ”normaalista” verojärjestelmästä, on nimittäin otettava huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa tosiasiallisesti sovelletut säännöt eikä kyseiseen järjestelmään kuulumattomia tai hypoteettisia sääntöjä. Irlannin mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei täyttänyt kyseistä vaatimusta, kun se hyväksyi valituksenalaisen tuomion 141 ja 145 kohdassa sen, että komissio käytti kyseistä periaatetta Luxemburgin vero-oikeuden oletetun tavoitteen perusteella. Unionin yleinen tuomioistuin jätti näin ollen huomiotta kansallisen oikeuden erityissäännöt, joita sovelletaan integroituneisiin yhtiöihin laadittaessa verotusasioissa annettavia ennakkoratkaisuja, joilla jäsenvaltion veroviranomaiset ottavat integroituneen yhtiön pyynnöstä kantaa kyseiseen yhtiöön sovellettavaan siirtohinnoitteluun.

57 Ensimmäisen valitusperusteen kuudennessa osassa Irlanti arvostelee unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se totesi valituksenalaisen tuomion 142 kohdassa, että komission riidanalaisessa päätöksessä tekemä viittaus 22.6.2006 annettuun tuomioon Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) oli perusteltu. Irlannin mukaan kyseinen tuomio ei tue komission päätelmää, jonka mukaan markkinaehtoperiaate johdetaan SEUT 107 artiklan 1 kohdasta riippumatta siitä, onko kyseistä periaatetta sisällytetty kansalliseen oikeusjärjestykseen. Sen mukaan asia on päinvastoin niin, että unionin tuomioistuin piti kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa markkinaehtoperiaatteesta poikkeamista merkityksellisenä vain siksi, että se oli saatettu kyseessä olevan kansallisen oikeuden eli Belgian oikeuden osaksi.

58 Irlanti moittii viidennellä valitusperusteellaan, joka koskee valituksenalaisen tuomion 100–117 kohtaa, unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että kyseinen tuomioistuin hylkäsi sen esittämän argumentaation, jonka mukaan riidanalaisella päätöksellä vahvistettiin SEU 3, SEU 4 ja SEU 5 artiklan sekä SEUT 114 artiklan vastaisesti peitelty verotusta koskevien lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen, joka on vastoin toimivallan jakoa koskevia sääntöjä. Sen mukaan komissio vetosi riidanalaisessa päätöksessä sääntöihin, jotka eivät kuuluneet kansalliseen verojärjestelmään ja jätti huomiotta kyseisen järjestelmän sovellettavat säännökset. Irlanti huomauttaa, että jos komission vaatimukset menestyvät käsiteltävässä asiassa, markkinaehtoperiaate, sellaisena kuin komissio on sitä luonnehtinut, velvoittaa kaikkia jäsenvaltioita riippumatta siitä, mitä niiden omassa verolainsäädännössä säädetään.

59 Komissio katsoo, että Irlannin esittämät väitteet ovat tehottomia. Sen mukaan kyseinen argumentaatio, joka perustuu suurelta osin valituksenalaisen tuomion virheelliseen ja vääristyneeseen tulkintaan, on joka tapauksessa perusteeton.

60 Aluksi komissio esittää ensimmäisen valitusperusteen viidennestä osasta, että koska Irlannin argumentaatiolla pyritään riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 145 kohdassa esittämät toteamukset, joiden mukaan tuloverolain nojalla ensinnäkin Luxemburgiin sijoittautuneita integroituja yhtiöitä ja itsenäisiä yhtiöitä verotetaan samalla tavalla yhteisöverotuksessa ja toiseksi Luxemburgin oikeudessa pyritään verottamaan tällaisen integroituneen yhtiön taloudellisesta toiminnasta syntynyttä voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin, mainitulla argumentaatiolla pyritään viime kädessä kyseenalaistamaan tosiseikkoja koskevat toteamukset, joita ei voida tarkastella uudelleen muutoksenhaun yhteydessä.

61 Komissio katsoo joka tapauksessa, että käsiteltävässä asiassa merkityksellistä ei ole se, tehdäänkö vero-oikeudessa ja yhteisöoikeudessa usein ero itsenäisten yhtiöiden ja integroituneiden yhtiöiden välillä, vaan se, tehdäänkö kyseisissä vero-oikeudessa ja yhteisöoikeudessa ero kyseisten yhtiöiden välillä, kun määritetään niiden verotettava voitto yleisessä yhteisöverojärjestelmässä. Kuten unionin yleinen tuomioistuin on perustellusti todennut valituksenalaisen tuomion 145 kohdassa, Luxemburgin vero-oikeudessa ei tehdä tällaista erottelua. Unionin yleinen tuomioistuin totesi siis perustellusti, että Luxemburgin verolainsäädännöllä pyritään verottamaan tällaisen integroituneen yhtiön taloudellisesta toiminnasta syntynyttä voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin.

62 Toiseksi komissio väittää vastauksena Irlannin ensimmäisen valitusperusteen kuudenteen väitteeseen, että unionin yleinen tuomioistuin tukeutui perustellusti 22.6.2006 annettuun tuomioon Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) katsoessaan, että kun jäsenvaltion verojärjestelmässä kohdellaan konserniin kuuluvia yhtiöitä ja itsenäisiä yhtiöitä samalla tavalla yhteisöverotuksessa, siirtohinnoittelua koskevalla toimenpiteellä, joka antaa konserniyhtiölle mahdollisuuden hinnoitella konsernin sisäiset liiketoimet markkinaehtoperiaatteen mukaista alhaisemmalla tasolla, annetaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu.

63 Komission mukaan viitejärjestelmä, jota unionin tuomioistuin sovelsi todetakseen edun olemassaolon edellisessä kohdassa mainitun tuomion 95 ja 96 kohdassa, oli täsmälleen sama kuin se, johon komissio viittasi riidanalaisen päätöksen 7.2.2.1 kohdassa ja jonka unionin yleinen tuomioistuin vahvisti valituksenalaisen tuomion 141 ja 145 kohdassa, eli siis itsenäisten yhtiöiden kohtelu yleisesti sovellettavissa verosäännöissä. Komission mukaan unionin tuomioistuin siis sovelsi epäilyksettä markkinaehtoperiaatetta 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416). Komissio katsoo, että vaikka periaatetta ei nimenomaisesti mainita kyseisessä tuomiossa, ilmaisun ”joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä” käyttäminen kyseisen tuomion 95 kohdassa ja ilmaisun ”siirtohintoja” käyttäminen saman tuomion 96 kohdassa ei jätä sijaa erilaiselle tulkinnalle.

64 Kolmanneksi komissio toteaa vastauksena viidenteen valitusperusteeseen, että se arvioi kyseessä olevaa ennakkoratkaisua suhteessa Luxemburgin yhteisöverotuksen yleiseen järjestelmään ja, jos valituksenalainen tuomio vahvistetaan valikoivan edun olemassaoloa koskevan toteamuksen osalta, se tarkoittaisi yksinkertaisesti sitä, että jäsenvaltiot, jotka verottavat monikansallisten yhtiöiden sivuliikkeitä tai tytäryhtiöitä tavanomaisten sääntöjensä nojalla niin kuin kyse olisi erillisistä yksiköistä, eivät voisi välttyä siltä, että niiden verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja valvotaan valtiontukisääntelyn näkökulmasta, ainoastaan sillä perusteella, että niiden verolainsäädännössä ei nimenomaisesti säädetä objektiivisia edellytyksiä sille, kuinka voitot kohdennetaan kyseisille sivuliikkeille tai tytäryhtiöille.

b) Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

1) Alustavat huomautukset

65 On palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden toimenpiteitä aloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, ei suljeta valtiontukien valvontaa koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalan ulkopuolelle.

Jäsenvaltioiden on siten pidättäydyttävä toteuttamasta verotuksellisia toimenpiteitä, jotka voivat olla sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 Tältä osin unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansallisen toimenpiteen luokitteleminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sen edunsaajalle. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

67 Edun valikoivuutta koskevan edellytyksen arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 Kansallisen verotoimenpiteen luokitteleminen ”valikoivaksi” edellyttää sitä, että komissio yksilöi aluksi viitejärjestelmän eli asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan ”normaalin” verojärjestelmän ja osoittaa tämän jälkeen, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa kyseisestä viitejärjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä viitejärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalla oikeudellisella järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja jotka ovat täten ensi näkemältä valikoivia, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy kolmanneksi osoittamaan, että mainittu erottelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (ks. tältä osin tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

69 Tältä osin on palautettava mieleen, että viitejärjestelmän määrittämisellä on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotoimenpiteistä, koska SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun taloudellisen edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun normaaliin verotukseen. Niiden kaikkien yritysten määrittäminen, jotka ovat toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, riippuu siitä, miten on ensin määritelty se oikeudellinen järjestelmä, jonka päämäärien kannalta on tarvittaessa arvioitava niiden yritysten tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen, joita kyseessä oleva toimenpide suosii, ja niiden yritysten tilanteen, joita se ei suosi, rinnastettavuutta (tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 On kuitenkin täsmennettävä, että sääntelytekniikkaa ei voida pitää ratkaisevana seikkana verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi, joten aina ei ole tarpeen, että toimenpiteellä poikettaisiin yleisestä verojärjestelmästä. Nimittäin on niin, kuten käy ilmi muun muassa 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) 101 kohdasta, että sellainenkin toimenpide, joka ei muodollisesti merkitse poikkeamista yleisestä järjestelmästä vaan

perustuu sinänsä yleisiin kriteereihin, voi olla valikoiva, jos sillä tosiasiassa kohdellaan syrjivästi eri tavalla yhtiöitä, jotka ovat kyseisen verojärjestelmän päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 32 ja 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Verotoimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on siis tärkeää, että asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen verojärjestelmä tai viitejärjestelmä yksilöidään asianmukaisesti komission päätöksessä ja että tuomioistuin, jossa tämä yksilöinti riitautetaan, tutkii sen asianmukaisesti. Koska viitejärjestelmän määrittäminen on sen vertailevan tarkastelun lähtökohta, joka on tehtävä valikoivuutta arvioitaessa, viitejärjestelmää määritettäessä tehty virhe aiheuttaa välttämättä sen, että valikoivuusedellytystä koskeva arviointi on kokonaisuudessaan virheellinen (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Tässä yhteydessä on aluksi todettava, että viitejärjestelmän määrittämisen, joka on tehtävä asianomaisen jäsenvaltion kanssa käydyn kontradiktorisen näkemystenvaihdon päätteeksi, on perustuttava kyseisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun (tuomio 6.10.2021, World Duty Free Group ja Espanja v. komissio, C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Toiseksi niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, kyseessä oleva jäsenvaltio määrittää käyttämällä välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa ja verotuksellisen autonomiansa mukaisesti verojen olennaiset ominaispiirteet, jotka määrittävät lähtökohtaisesti viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän, jonka perusteella valikoivuutta koskevaa edellytystä on tarkasteltava. Tämä koskee siten erityisesti veroperusteen ja verotettavan tapahtuman määrittämistä (ks. tältä osin tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ja 39 kohta ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44 ja 45 kohta).

74 Tästä seuraa, että määritettäessä välittömän verotuksen viitejärjestelmää on otettava huomioon ainoastaan kyseisen jäsenvaltion sovellettava kansallinen lainsäädäntö; tämä määrittäminen on itsessään ehdoton edellytys sekä edun olemassaolon arvioimiseksi että sen selvittämiseksi, onko se valikoiva.

75 Nyt käsiteltävässä asiassa edellä 56–58 kohdassa tiivistetysti esitetyssä Irlannin argumentaatiossa nostetaan esiin kysymys siitä, tekikö unionin yleinen tuomioistuin oikeudellisen virheen, kun se vahvisti edellä 30–36 kohdassa esitetyillä perusteilla komission riidanalaisessa päätöksessä käyttämän viitejärjestelmän.

76 Tältä osin on todettava, että riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleen mukaan komissio katsoi, että markkinaehtoperiaate kuuluu väistämättä erottamattomana osana sen SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla tekemään konserniyhtiöitä koskevien verotuksellisten toimenpiteiden arviointiin riippumatta siitä, onko jäsenvaltio sisällyttänyt kyseisen periaatteen kansalliseen oikeusjärjestykseensä.

77 Komissio täsmensi samassa riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleessa, että markkinaehtoperiaatetta sovelletaan sen ratkaisemiseksi, onko konserniin kuuluvan yrityksen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti verotettava tulo laskettu menetelmällä, joka on lähellä

markkinaehtoja, jolloin kyseistä yritystä ei yleistä yhteisöverojärjestelmää sovellettaessa kohdella edullisemmin kuin integroitumattomia yrityksiä, joiden verotettava tulo määräytyy markkinaehtoisesti.

78 Riidanalaisen päätöksen rakenteesta ja erityisesti sen 193–209 perustelukappaleessa olevasta viitejärjestelmän arvioinnista käy lisäksi ilmi, että komissio otti huomioon sen, että Luxemburgin yleisessä yhteisöverojärjestelmässä ei tehdä eroa integroituneiden yhtiöiden ja integroitumattomien yritysten välillä, koska kyseisen järjestelmän tavoite on verottaa kaikkia maahan sijoittautuneita yhtiöitä.

79 Unionin yleinen tuomioistuin puolestaan täsmensi näiden seikkojen perusteella valituksenalaisen tuomion 161 kohdassa, että riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleessa olevaa toteamusta, jonka mukaan markkinaehtoperiaate on SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluva yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate, ei pidä irrottaa asiayhteydestään eikä sitä voida tulkita siten, että komissio olisi todennut SEUT 107 artiklan 1 kohtaan olennaisesti liittyvän yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen olemassaolon.

80 Union yleinen tuomioistuin katsoi, kuten valituksenalaisen tuomion 141 kohdasta ilmenee, että markkinaehtoperiaatetta on sovellettava silloin, kun merkityksellisessä kansallisessa verolainsäädännössä ei tehdä eroa integroituneiden ”yritysten” ja riippumattomien ”yritysten” välillä yhteisöveron kantamiseksi, koska tällaisessa tilanteessa kyseisen lainsäädännön tavoite on verottaa tällaisen integroituneen yrityksen taloudellisesta toiminnasta syntyvää voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin. Selkiytettyään kyseistä oikeudellista perustaa unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 145 kohdassa pääasiallisesti, että kyseinen periaate oli sovellettavissa käsiteltävässä tapauksessa, koska tuloverolailla pyrittiin verottamaan integroituneita yrityksiä ja riippumattomia yrityksiä yhteisöverotuksessa samalla tavoin.

2) Oikeudellinen virhe asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan ”normaalin” verojärjestelmän määrittämisessä

81 Aluksi on hylättävä komission väite, jonka mukaan valittaja todellisuudessa riitauttaa esittämillään väitteillä erityisesti valituksenalaisen tuomion 145 kohdassa olevat unionin yleisen tuomioistuimen kansallista lainsäädäntöä koskevat toteamukset eli tosiseikkoja koskevat toteamukset, joita ei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan voida tutkia uudelleen muutoksenhaun yhteydessä.

82 On toki niin, että kun valituksen yhteydessä tutkitaan unionin yleisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämät arvioinnit – jotka valtiontuen alalla ovat tosiseikkoja koskevia arviointeja –, unionin tuomioistuin on toimivaltainen tutkimaan vain sen, onko kyseinen oikeus otettu huomioon vääristyneellä tavalla (tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

83 Irlanti ei kuitenkaan pyri kyseessä olevassa asiassa kyseenalaistamaan argumentaatiollaan unionin yleisen tuomioistuimen tekemää tulkintaa kansallisesta oikeudesta, vaan se pyytää unionin tuomioistuinta määrittämään, onko niin, että unionin yleinen tuomioistuin ei tehnyt oikeudellista virhettä, kun se vahvisti, että merkityksellisen viitejärjestelmän määrittäminen on ratkaiseva arviointiperuste tutkittaessa valikoivan edun olemassaoloa ja jätti ottamatta huomioon Luxemburgin oikeudessa säädetyt integroituihin yhtiöihin sovellettavat siirtohinnoittelua koskevat erityissäännöt.

84 Irlanti nimittäin kyseenalaistaa ainoastaan sen, että unionin yleinen tuomioistuin sovelsi oikeudellista arviointiperustetta, jota käytettiin sen määrittämiseksi, annetaanko kyseessä olevan kaltaisella verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla valikoiva etu.

85 Se, onko unionin yleinen tuomioistuin määritellyt merkityksellisen viitejärjestelmän asianmukaisesti ja näin ollen soveltanut asianmukaisesti markkinaehtoperiaatteen kaltaista oikeudellista arviointiperustetta, on oikeuskysymys, joka voidaan saattaa unionin tuomioistuimen tutkittavaksi muutoksenhakuvaiheessa. Argumentit, joilla pyritään kyseenalaistamaan valikoivan edun olemassaoloa koskevan arvioinnin ensimmäisessä vaiheessa tehty viitejärjestelmän valinta, on otettava tutkittavaksi, koska kyseisessä arvioinnissa luonnehditaan oikeudellisesti kansallista oikeutta unionin oikeuden säännöksen perusteella (ks. analogisesti tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80 ja 81 kohta).

86 Irlannin argumentaation oikeellisuudesta on huomautettava, kuten riidanalaisen päätöksen 210 perustelukappaleesta käy pääasiallisesti ilmi, että FFT ja Luxemburgin suurherttuakunta esittivät komission käsittelyn yhteydessä, että viitejärjestelmän on koostuttava ainoastaan tuloverolain 164 §:n 3 momentin soveltamisalaan kuuluvista konserniyhtiöistä tai peräti rahoitustoimintaa harjoittavista konserniyhtiöstä, joten kyseessä olevaa ennakkoratkaisua on verrattava muihin kautta 2010–2013 koskeviin ennakkoratkaisuihin, joiden kohteena oli 21 muuta verovelvollista ja jotka oli annettu kyseiselle toimielimelle tiedoksi 15.1.2014. Luxemburgin suurherttuakunnan ja FFT:n mukaan oli niin, että koska FFT:n kohtelu oli tuloverolain 164 §:n 3 momentin, yleiskirjeen nro 164/2 ja alan hallinnollisen käytännön mukaista, kyseisellä ennakkoratkaisulla ei annettu valikoivaa etua.

87 Komissio katsoi kuitenkin riidanalaisen päätöksen 211–215 perustelukappaleessa, että kyseisiä erityissäännöksiä ei ollut otettava huomioon määritettäessä merkityksellistä viitejärjestelmää, ja esitti tältä osin, että tällainen huomioon ottaminen olisi vastoin Luxemburgin yleisellä yhteisöverojärjestelmällä – jonka kyseinen toimielin oli jo määrittänyt viitejärjestelmäksi riidanalaisen päätöksen 193–209 perustelukappaleessa – olevaa tavoitetta. Se katsoi käsiteltävässä asiassa, että kyseisen järjestelmän tavoitteena oli kantaa veroa kaikkien sen verotusvaltaan kuuluvien yritysten voitoista riippumatta siitä, onko kyseessä integroitunut vai integroitumaton yhtiö (riidanalaisen päätöksen 198 ja 212 perustelukappale).

88 Komissio esitti, ettei se aikonut tutkia, onko kyseessä oleva ennakkoratkaisu tuloverolain 164 §:n 3 momentissa tai yleiskirjeessä nro 164/2 määritellyn markkinaehtoperiaatteen mukainen (riidanalaisen päätöksen 229 perustelukappale). Jos nimittäin olisi voitu osoittaa, että menetelmä, jonka Luxemburgin verohallinto hyväksyi kyseisellä ennakkoratkaisulla FFT:n Luxemburgissa verotettavien voittojen määrittämiseksi, poikkesi menetelmästä, joka olisi johtanut luotettavaan arvioon markkinaehtoisesta tuloksesta, ja näin ollen markkinaehtoperiaatteesta, katsottaisiin, että mainitulla päätöksellä annettiin FFT:lle SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu (riidanalaisen päätöksen 231 perustelukappale).

89 Valituksenalaisen tuomion 149–151 kohdasta ilmenee, että unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi komission käyttämän metodologian, joka koostui pääasiallisesti sen toteamisesta, että kun kyse on verojärjestelmästä, jonka tavoitteena on verottaa kaikkia maassa asuvia yhtiöitä riippumatta siitä, ovatko ne integroituneita vai eivät, on perusteltua soveltaa markkinaehtoperiaatetta SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisen yhteydessä riippumatta siitä, onko kyseinen periaate sisällytetty kansalliseen oikeuteen.

90 On siis ratkaistava, tekikö unionin yleinen tuomioistuin oikeudellisen virheen, kun se hyväksyi komission lähestymistavan, joka koostui pääasiallisesti siitä, että tuloverolain 164 §:n 3 momentissa säädetty ja siihen liittyvässä yleiskirjeessä nro 164/2 täsmennetty kyseinen periaate jätettiin ottamatta huomioon SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla suoritetun tutkimuksen yhteydessä erityisesti silloin, kun määritettiin viitejärjestelmää sen ratkaisemiseksi, annettiinko kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla valikoiva etu sen saajalle.

91 Tältä osin komissio sovelsi katsoessaan, ettei tuloverolain 164 §:n 3 momentilla ja yleiskirjeellä nro 164/2 ollut merkitystä, sellaista markkinaehtoperiaatetta, joka oli erilainen kuin Luxemburgin oikeudessa määritelty markkinaehtoperiaate. Se tyytyi siis määrittelemään kyseisen periaatteen abstraktin ilmaisun Luxemburgin yleisen yhteisöverojärjestelmän tavoitteen perusteella ja tutkimaan kyseessä olevan ennakkoratkaisun ottamatta huomioon tapaa, jolla mainittu periaate on tosiasiallisesti sisällytetty kyseiseen oikeuteen erityisesti integroituneiden yritysten osalta.

92 Kun unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi tällaisen lähestymistavan, se jätti ottamatta huomioon edellä 68–74 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenevän vaatimuksen, jonka mukaan komission on tehtävä sen selvittämiseksi, onko yritykselle annettu valikoiva etu verotuksellisella toimenpiteellä, vertailu kyseisessä jäsenvaltiossa normaalisti sovellettavan verotusjärjestelmän kanssa tämän jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiivisen tarkastelun päätteeksi. Unionin yleinen tuomioistuin teki näin tehdessään oikeudellisen virheen SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisessa.

93 On toki niin – kuten kaikki asianosaiset yksimielisesti katsovat –, että Luxemburgissa asuviin yhtiöihin sovellettavan kansallisen oikeuden tavoitteena on integroituneiden yhtiöiden verotuksen alalla aikaansaada luotettava arvio markkinahinnasta. Kyseinen tavoite vastaa yleisellä tasolla markkinaehtoperiaatteen tavoitetta, mutta koska alaa ei ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, kyseisen periaatteen konkreettiset ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt määritellään kansallisessa oikeudessa ja ne on otettava huomioon, kun määritetään viitejärjestelmä sen ratkaisemiseksi, onko kyseessä valikoiva etu.

94 Lisäksi unionin yleinen tuomioistuin, kun se hyväksyi valituksenalaisen tuomion 113 kohdassa sen, että komissio saattoi vedota Luxemburgin oikeuteen kuulumattomiin sääntöihin – vaikka se muistuttikin kyseisen tuomion 112 kohdassa, että kyseisellä toimielimellä ei ollut kyseisessä unionin oikeuden kehitysvaiheessa toimivaltaa, jonka perusteella se olisi voinut määrittää itsenäisesti integroituneen yrityksen niin sanotun normaalin verotuksen kansalliset verosäännökset huomiotta jättäen –, rikkoi EUT-sopimuksen määräyksiä, jotka koskevat Euroopan unionin toteuttamia jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevien lainsäädäntöjen lähentämistoimia, erityisesti SEUT 114 artiklan 2 kohtaa ja SEUT 115 artiklaa. Jäsenvaltion välitöntä verotusta koskevaa autonomiaa, sellaisena kuin se on vahvistettu edellä 73 kohdassa mainitussa vakiintuneessa oikeuskäytännössä, ei nimittäin voida taata täysimittaisesti, jollei SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla suoritettu tarkastelu perustu tämäntyyppisten lähentämistoimien puuttuessa yksinomaan asianomaisen jäsenvaltion lainsäätäjän antamiin normaaleihin verosääntöihin.

95 Tältä osin on ensinnäkin korostettava, että koska kyseistä alaa ei ole yhdenmukaistettu, ”markkinaehtoisen” tuloksen määrittämisen mahdollistavien menetelmien ja edellytysten mahdollinen asettaminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan. Vaikka OECD:n jäsenvaltiot tunnustavat markkinaehtoperiaatteen käyttämisen edut yhtiöiden voittojen asianmukaisessa

kohdentamisessa eri maiden välillä, kyseisten valtioiden välillä on huomattavia eroja siinä, kuinka siirtohinnoittelumenetelmiä sovelletaan yksityiskohtaisesti. Kuten komissio on itse maininnut riidanalaisen päätöksen 88 perustelukappaleessa, OECD:n suuntaviivoissa luetellaan useita menetelmiä liiketoimien markkinaehtoisten siirtohintojen arvioimiseksi ja voiton jakamiseksi samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välillä.

96 Lisäksi on niin, että vaikka oletettaisiin, että kansainvälisen verotuksen alalla vallitsee tietty yksimielisyys siitä, että taloudellisesti toisiinsa sidoksissa olevien yhtiöiden liiketoimia ja erityisesti konsernin sisäisiä liiketoimia on arvioitava verotuksessa niin kuin niistä olisi sovittu taloudellisesti riippumattomien yhtiöiden välillä, ja näin ollen useat kansalliset toimivaltaiset veroviranomaiset hakevat ohjeistusta OECD:n suuntaviivoista laatiessaan siirtohintoja ja valvoessaan niitä, niin ainoastaan kansalliset säännökset ovat merkityksellisiä, tämän vaikuttamatta edellä 120–122 kohdassa oleviin toteamuksiin, kun arvioidaan, onko tiettyjä liiketoimia tutkittava markkinaehtoperiaatteen valossa ja kun tarvittaessa selvitetään, poikkeavatko siirtohinnat, jotka muodostavat verovelvollisen verotettavien voittojen määräytymisperusteen ja määrittävät niiden jakautumisen asianomaisten valtioiden välillä, markkinaehtoperusteisesta tuloksesta vaiko eivät. Tutkittaessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan veroedun olemassaoloa ja määritettäessä yrityksen normaalia verorasitusta ei siis voida ottaa huomioon kyseiseen kansalliseen verojärjestelmään kuulumattomia muuttujia ja sääntöjä, ellei kyseisessä järjestelmässä nimenomaisesti viitata niihin.

97 Edellä esitetty toteamus ilmentää verotuksen laillisuuden periaatetta, joka kuuluu unionin oikeusjärjestykseen yleisenä oikeusperiaatteena ja joka edellyttää, että veron maksuvelvollisuudesta sekä veron aineellisia ominaisuuksia määrittävistä kaikista olennaisista osatekijöistä on säädettävä lailla, ja verovelvollisen on voitava ennakoida ja laskea maksettavan veron määrä sekä määrittää, milloin hänen on maksettava vero (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, 39 kohta).

98 Toiseksi on todettava, että Luxemburgin suurherttuakunta lausui istunnossa, että sen lisäksi, että OECD:n suuntaviivat eivät sido kyseisen järjestön jäsenvaltioita, yleiskirje nro 164/2, jossa tulkitaan tuloverolain 164 §:n 3 momenttia, sisältää erityissääntöjä, jotka koskevat FFT:n kaltaisten konsernin rahoitusyhtiöiden siirtohintojen laskemista, mikä tarkoittaa sitä, ettei osuuksien omistamiseen liittyvää toimintaa oteta huomioon kyseisiä hintoja laskettaessa. Riidanalaisen päätöksen 79 perustelukappaleessa, joka on kyseisen päätöksen 2.3.2 osassa ja jossa kuvataan mainitun yleiskirjeen sisältöä, vahvistetaan, että kyseinen jäsenvaltio on antanut erityissääntöjä markkinaehtoisen korvauksen määrittämisestä tällaisten yhtiöiden osalta ja että kyseiset säännöt on saatettu komission tietoon hallinnollisessa menettelyssä.

99 Komission viitejärjestelmää ja laajemmin ottaen FFT:lle annetun valikoivan edun olemassaoloa koskevassa arvioinnissa, sellaisena kuin unionin yleinen tuomioistuin on sen vahvistanut, ei kuitenkaan oteta huomioon kyseisiä lainsäädäntöön liittyviä valintoja, joiden tavoitteena on täsmentää markkinaehtoperiaatteen ulottuvuutta ja sen täytäntöönpanoa Luxemburgin oikeudessa.

100 Tältä osin on mainittava, että komissio totesi vastauksena istunnossa esitettyyn kysymykseen, että Luxemburgin verohallinto ”sovelsi virheellisesti sääntöjä, joita se normaalisti soveltaa” markkinaehtoperiaatteen ja siirtohintojen laskemisen osalta kyseessä olevassa ennakkoratkaisussa. On kuitenkin todettava, että komissio, jonka lähestymistavan unionin

yleinen tuomioistuin on vahvistanut, ei tarkastellut riidanalaisessa päätöksessä sitä, kuinka markkinaehtoperiaatetta, sellaisena kuin se on pääasiallisesti vahvistettu tuloverolain 164 §:n 3 momentissa, oli tulkittu ja sovellettu.

101 Unionin yleinen tuomioistuin nimenomaisesti vahvisti kyseisen arvioinnin valituksenalaisen tuomion 146 kohdassa, kun se totesi, että komissiota ei voida moittia siitä, että se on soveltanut käsiteltävässä tapauksessa asianmukaiseksi katsomaansa siirtohinnoittelumenetelmää tarkastellakseen riidanalaiseen toimenpiteeseen kuuluvan liiketoimen tai useiden toisiinsa läheisesti liittyvien liiketoimien siirtohinnoittelun tasoa, sekä saman tuomion 147 kohdassa, jossa se korosti, että OECD:n suuntaviivat, joista komissio otti vaikutteita, ”perustuvat – – tunnettujen asiantuntijaryhmien merkittävään työhön” ja ”heijastavat kansainvälisellä tasolla saavutettua yhteisymmärrystä siirtohinnoittelun osalta”, ja ”niillä on tästä syystä selvä käytännön merkitys siirtohintoja koskevia kysymyksiä tulkittaessa”.

102 Kolmanneksi on todettava, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen tuomion 142 kohdassa, 22.6.2006 annettu tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) ei tue näkemystä, jonka mukaan markkinaehtoperiaate tulee sovellettavaksi silloin, jos kansallisen vero-oikeuden tarkoituksena on verottaa integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä samalla tavalla riippumatta siitä, onko kyseinen periaate sisällytetty kyseiseen oikeuteen ja millä tavalla se on tehty.

103 Unionin tuomioistuin nimittäin katsoi edellä mainitussa tuomiossa, että kun jäsenvaltio on päättänyt sisällyttää kansalliseen oikeuteensa OECD:n cost plus -menetelmää vastaavan integroituneiden yhtiöiden verotettavan voiton määrittämismenetelmän, jonka tarkoituksena on kyseisten yhtiöiden verottaminen perusteella, joka on rinnastettavissa yleiseen verolainsäädäntöön perustuvan järjestelmän soveltamisesta seuraavaan perusteeseen, tämä jäsenvaltio antaa näille yhtiöille taloudellisen edun sisällyttäessään tähän menetelmään säännöksiä, joilla kevennetään verorasitusta, josta näiden samojen yhtiöiden olisi normaalisti pitänyt vastata kyseisen järjestelmän perusteella.

104 Unionin tuomioistuin siis katsoi puheena olevassa tuomiossa, että markkinaehtoperiaatetta oli käytettävä ottaen huomioon merkitykselliset kansallisen oikeuden eli Belgian oikeuden verosäännökset, joissa säädettiin OECD:n cost plus -menetelmän mukaisesta voittojen verotusta koskevasta menetelmästä. Näin ollen samasta tuomiosta ei voida päätellä, että unionin tuomioistuimen tarkoituksena olisi ollut vahvistaa itsenäinen markkinaehtoperiaate, jota sovelletaan verotoimenpiteiden tutkimisessa SEUT 107 artiklan 1 kohtaa sovellettaessa riippumatta siitä, onko kyseinen periaate sisällytetty kansalliseen oikeuteen.

105 Edellä esitetystä seuraa, että valituksenalaisen tuomion perusteluissa, jotka koskevat komission ensisijaisen päättelyn, jonka mukaan kyseessä oleva ennakkoratkaisu poikkeaa Luxemburgin yleisestä yhteisöverojärjestelmästä, tarkastelua ja jotka on palautettu mieleen edellä 17–20 kohdassa, on oikeudellinen virhe siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin on hyväksynyt komission lähestymistavan, joka muodostui pääasiallisesti siitä, että tuloverolain 164 §:n 3 momentissa säädetty ja siihen liittyvässä yleiskirjeessä nro 164/2 täsmennetty markkinaehtoperiaate jätettiin ottamatta huomioon SEUT 107 artiklan 1 kohdan nojalla suoritetun tutkimuksen yhteydessä määritettäessä viitejärjestelmää sen selvittämiseksi, annettiinko kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla valikoiva etu sen saajalle.

106 On kuitenkin tutkittava, voiko unionin yleisen tuomioistuimen tekemä oikeudellinen virhe aiheuttaa valituksenalaisen tuomion kumoamisen.

107 Komissio on nimittäin väittänyt, että valituksenalaisen tuomion 125–286 kohtaa mahdollisesti rasittavat oikeudelliset virheet eivät voi johtaa valituksenalaisen tuomion kumoamiseen, jos unionin yleisen tuomioistuimen kyseisen tuomion 290–299 kohdassa oleva arviointi vahvistetaan.

108 Komissio katsoo näin ollen, että valitus on tehoton, koska vaikka oletettaisiin, että jokin valitusperusteista todettaisiin perustelluksi, tällainen seikka ei voi johtaa valituksenalaisen tuomion kumoamiseen. Sen mukaan riidanalaiseen päätökseen sisältyy toissijainen päättely, joka perustuu tuloverolain 164 §:n 3 momenttiin ja yleisohjeeseen nro 164/2, eikä Irlanti ole kyseenalaistanut sitä, että unionin yleinen tuomioistuin on vahvistanut kyseisen päättelyn.

109 Tältä osin on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 290–299 kohdassa esittämillään perusteluilla pääasiallisesti hyväksynyt komission riidanalaisen päätöksen 315–317 perustelukappaleessa ”toissijaisesti” esittämän päättelyn, jonka mukaan kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla poikettiin tuloverolain 164 §:n 3 momentin ja yleiskirjeen nro 164/2 muodostamasta viitejärjestelmästä.

110 Irlanti ei ole suoraan kyseenalaistanut valituksenalaisen tuomion edellä mainituissa kohdissa esitettyjä perusteluja, mutta ei kuitenkaan voida katsoa komission esittämällä tavalla, että valitus olisi todettava tehottomaksi, koska komission mukaan Irlannin argumentaatiolla ei voi olla vaikutusta valituksenalaisen tuomion tuomiolauselmaan.

111 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa, valituksenalaisen tuomion 290–299 kohdassa olevaan päättelyyn ei sisälly komission ensisijaisesta viitejärjestelmään perustuvasta arvioinnista erillistä ja siihen nähden riippumatonta arviointia eikä sillä näin ollen voida korjata virhettä, joka rasittaa ensisijaista arviointia. Komissio toki totesi riidanalaisen päätöksen 317 perustelukappaleessa, että FFT:ltä kannettu vero oli ennakkoratkaisun johdosta alempi ”kuin se olisi ollut, jos olisi sovellettu asianmukaisesti [tuloverolain 164 §:n 3 momentissa] vahvistettua markkinaehtoperiaatetta”. Kuten unionin yleinen tuomioistuin kuitenkin toteaa valituksenalaisen tuomion 294 kohdassa, komissio viittasi kyseisen asianmukaisen soveltamisen osalta täysin viitejärjestelmää koskevaan ensisijaiseen arviointiinsa, joka perustui Luxemburgin yleiseen yhteisöverojärjestelmään.

112 Näin ollen komission toissijaisena perusteenaan käyttämä päättely korjaa vain näennäisesti sen viitejärjestelmän määrittämisessä, jonka olisi pitänyt olla sen tekemän valikoivan edun olemassaoloa koskevan arvioinnin perustana, tekemän virheen. Näin ollen oikeudellinen virhe, jonka unionin yleinen tuomioistuin teki arvioidessaan komission ensisijaista viitejärjestelmää koskevaa päättelyä, rasittaa myös kyseisen tuomioistuimen arviointia riidanalaisessa päätöksessä olevasta kyseistä seikkaa koskevasta toissijaisesta päättelystä.

113 Edellä esitetystä seuraa, että ensimmäisen valitusperusteen viides ja kuudes osa sekä viides valitusperuste on hyväksyttävä ja valituksenalainen tuomio on näin ollen kumottava ilman, että on tarpeen lausua ensimmäisen valitusperusteen muista osista ja muista valitusperusteista.

B Valitus asiassa C-885/19 P

114 Kun otetaan huomioon, että valituksenalainen tuomio kumotaan, ei ole enää tarpeen lausua FFT:n valituksesta.

VI Kanteet unionin yleisessä tuomioistuimessa

115 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä määrätään, että jos unionin yleisen tuomioistuimen päätös kumotaan, unionin tuomioistuin voi itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen.

116 Näin on nyt käsiteltävässä asiassa, koska riidanalaisen päätöksen kumoamista koskevista valitusperusteista on keskusteltu kontradiktorisesti unionin yleisessä tuomioistuimessa eikä niiden tutkiminen edellytä uusia prosessinjohtotoimia tai asian selvittämistoimia.

117 Tältä osin on riittävää todeta, että riidanalainen päätös on kumottava edellä 81–112 kohdassa esitetyillä perusteilla, koska komissio teki oikeudellisen virheen todetessaan valikoivan edun olemassaolon markkinaehtoperiaatteen sisältävän viitejärjestelmän – joka ei ole seurausta merkityksellisen kansallisen vero-oikeuden täydellisestä tarkastelusta asianomaisen jäsenvaltion kanssa käydyn kontradiktorisen näkemystenvaihdon päätteeksi – perusteella ja näin ollen rikkoi EUT-sopimuksen sääntöjä, jotka koskevat unionin toteuttamia jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevien lainsäädäntöjen lähentämistoimia, erityisesti SEUT 114 artiklan 2 kohtaa ja SEUT 115 artiklaa.

118 Kuten edellä 71 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, tällainen virhe määritettäessä sääntöjä, joita sovelletaan tosiasiallisesti merkityksellisen kansallisen oikeuden nojalla, ja näin ollen määritettäessä niin sanottua normaalia verotusta, jonka perusteella kyseessä olevaa ennakkoratkaisua oli arvioitava, tekee väistämättä koko valikoivan edun olemassaoloa koskevasta päättelystä virheellisen.

119 Tällainen toteamus ei kuitenkaan sulje pois sitä, että jäsenvaltioiden verotusasioissa antamien ennakkoratkaisujen kaltaisia välittömän verotuksen toimenpiteitä voidaan pitää valtiontukina, kunhan kaikki edellä 66 kohdassa esitetyt SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytykset täyttyvät.

120 On nimittäin niin, kuten edellä 65 kohdassa todetaan, että jäsenvaltioiden toimenpiteitä aloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, ei suljeta valtiontukien valvontaa koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalan ulkopuolelle.

121 Jäsenvaltioiden on siten käytettävä niillä verotusasioissa annettavien ennakkoratkaisujen antamisessa olevan kaltaista välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa unionin oikeutta ja erityisesti EUT-sopimuksessa asetettuja valtiontukisääntöjä noudattaen. Niiden on siis kyseistä toimivaltaa käyttäessään pidättäydyttävä toteuttamasta toimenpiteitä, jotka voivat olla SEUT 107 artiklassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea (ks. vastaavasti tuomio 16.9.2021, komissio v. Belgia ja Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, 161 ja 162 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

122 Tarkemmin ilmaistuna on niin, että sen jälkeen, kun komissio havaitsee, että jäsenvaltio on valinnut markkinaehtoperiaatteen soveltamisen integroitujen yhtiöiden siirtohinnoitteluun, sen on edellä 70 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti voitava osoittaa, että kansallisessa alaa koskevassa oikeudessa asetetut muuttujat ovat ilmeisen ristiriitaisia kansallisella verojärjestelmällä tavoitellun kaikkien maassa asuvien yhtiöiden, olivatpa ne integroituneita tai eivät, syrjimätöntä verotusta koskevan päämäärän kanssa, mikä johtaa järjestelmällisesti

rahoitusyhtiöiden kaltaisiin integroituneisiin yhtiöihin tai tiettyihin integroituneisiin yhtiöihin sovellettavien siirtohintojen aliarvostamiseen, kun niitä verrataan ei-integroituneiden yhtiöiden toteuttamien vastaavien liiketoimien markkinahintoihin.

123 Kuten edellä 105 kohdassa on todettu, komissio ei kuitenkaan suorittanut tällaista tutkintaa riidanalaisessa päätöksessä nyt käsiteltävässä asiassa, koska sen arviointimalli ei sisältänyt kaikkia merkityksellisiä normeja, joilla markkinaehtoperiaate pannaan täytäntöön Luxemburgin oikeudessa.

124 Edellä tarkastelluista näkökohdista seuraa, että Luxemburgin suurherttuakunnan asiassa T-755/15 esittämän ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen ja kolmas osa sekä FFT:n asiassa T-759/15 esittämän ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen väite on hyväksyttävä. Näin ollen riidanalainen päätös on kumottava ilman, että on tarpeen tutkia muita kumoamisperusteita.

VII Oikeudenkäyntikulut

125 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdassa määrätään, että jos valitus on perusteltu ja unionin tuomioistuin ratkaisee itse riidan lopullisesti, se päättää oikeudenkäyntikuluista.

126 Kyseisen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan, jota sovelletaan mainitun työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla valituksen käsittelyyn, mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.

127 Koska nyt käsiteltävissä asioissa Irlanti on voittanut asiassa C-898/19 P tehdyn valituksen, komission on sen vaatimusten mukaisesti vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan ja se on velvoitettava korvaamaan Irlannin oikeudenkäyntikulut.

128 Asiassa C-885/19 P tehdystä valituksesta on todettava, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 149 artiklassa, jota sovelletaan muutoksenhakumenettelyyn kyseisen työjärjestyksen 190 artiklan nojalla, määrätään, että jos lausunnon antaminen asiassa raukeaa, unionin tuomioistuin päättää oikeudenkäyntikuluista. Saman työjärjestyksen 142 artiklan, jota sovelletaan muutoksenhakumenettelyyn sen 184 artiklan nojalla, mukaan kyseisessä tapauksessa unionin tuomioistuin määrää oikeudenkäyntikuluista harkintansa mukaan. Käsiteltävässä asiassa on päätettävä, että kukin asianosainen vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, jotka ovat aiheutuneet asiassa C-885/19 P tehdystä valituksesta.

129 Lisäksi, koska unionin yleisessä tuomioistuimessa nostetut kanteet on hyväksytty, komissio velvoitetaan korvaamaan ensimmäisessä oikeusasteessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut kokonaisuudessaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Asiat C-885/19 P ja C-898/19 P yhdistetään tuomion antamista varten.

2) Unionin yleisen tuomioistuimen 24.9.2019 antama tuomio Luxemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe vastaan komissio (T-755/15 ja T-759/15, EU:T:2019:670) kumotaan.

3) Valtiontuesta SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Fiatille, 21.10.2015 annettu komission päätös (EU) 2016/2326 kumotaan.

4) Lausunnon antaminen valituksesta raukeaa asiassa C-885/19 P.

5) Kukin asianosainen vastaa omista kuluistaan asiassa C-885/19 P.

6) Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan valituksesta aiheutuneet oikeudenkäyntikulut asiassa C-898/19 P.

7) Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan ensimmäisessä oikeusasteessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset