Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

8. november 2022*

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Luksemburgi Suurhertsogiriigi antud abi – Otsus, millega tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks ja ebaseaduslikuks ning kohustatakse abi tagasi nõudma – Maksualane eelotsus (*tax ruling*) – Eelis – Valikulisus – Reaalturuväärtuse põhimõte – Võrdlusraamistik – Kohaldatav riigisisene õigus – Nn tavapärane maksustamine

Liidetud kohtuasjades C-885/19 P ja C-898/19 P,

mille ese on 4. detsembril 2019 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel esitatud kaks apellatsioonkaebust,

Fiat Chrysler Finance Europe, asukoht Luxembourg (Luksemburg), esindajad: *avocat* N. de Boynes, *solicitor* M. Doeding, *Rechtsanwalt* M. Engel, *advokat* F. Hoseinian, *avvocati* G. Maisto ja A. Massimiano, *abogado* J. Rodríguez, *avvocato* M. Severi ja *solicitor* A. Thomson,

apellant (C-885/19 P),

hageja esimeses kohtuastmes (C-898/19 P),

Iirimaa, esindajad: M. Browne, A. Joyce ja J. Quaney, keda abistasid B. Doherty, *BL*, P. Gallagher, *SC*, ja S. Kingston, *SC*,

apellant (C-898/19 P),

menetlusse astuja esimeses kohtuastmes (C-885/19 P),

teised menetlusosalised:

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindajad: A. Germeaux ja T. Uri, keda abistasid *avocats* J. Bracker, A. Steichen ja D. Waelbroeck,

hageja esimeses kohtuastmes (C-898/19 P),

Euroopa Komisjon, esindajad: P.-J. Loewenthal ja B. Stromsky,

kostja esimeses kohtuastmes (C-885/19 P ja C-898/19 P),

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

* Kohtumenetluse keel: inglise.

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident L. Bay Larsen, kodade presidendid A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan ja P. G. Xuereb, kohtunikud. S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (ettekandja), I. Ziemele ja J. Passer,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 10. mai 2021. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 16. detsembri 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Fiat Chrysler Finance Europe, varem Fiat Finance and Trade Ltd (edaspidi „FFT“) (C-885/19 P), ja Iirimaa (C-898/19 P) paluvad oma apellatsioonkaebustes tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 24. septembri 2019. aasta otsus kohtuasjas Luksemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe *vs.* komisjon (T-755/15 ja T-759/15, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2019:670), millega Üldkohus jättis rahuldamata nende hagid nõudega tühistada komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2016/2326 riigiabi SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Fiatile (ELT 2016, L 351, lk 1; edaspidi „vaidlusalune otsus“).

I. Vaidluse taust

2 Käesoleva menetluse huvides võib vaidluse tausta, nagu see on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 1–46, kokku võtta järgmiselt.

A. FFT suhtes tehtud Luksemburgi maksuhalduri eelotsus

3 FFT maksunõustaja saatis 14. märtsil 2012 Luksemburgi maksuhaldurile kirja, taotledes heakskiitu siirdehindu käsitlevale lepingule.

4 Luksemburgi maksuhaldur tegi 3. septembril 2012 FFT suhtes eelotsuse (edaspidi „kõnealune eelotsus“). Eelotsus edastati kirjaga, milles oli märgitud, et „seoses FFT kontsernisisest rahastamistegevust käsitleva 14. märtsi 2012. aasta kirjaga kinnitatakse, et siirdehindade analüüs on tehtud vastavalt 28. jaanuari 2011. aasta ringkirjale 164/2 ja see vastab reaalturuväärtuse põhimõttele“.

B. Komisjoni haldusmenetlus

5 Euroopa Komisjon edastas 19. juunil 2013 Luksemburgi Suurhertsogiriigile esimese teabepäringu, milles palus üksikasjalikku teavet liikmesriigi praktika kohta maksualaste eelotsuste valdkonnas. Pärast esimest teabepäringut vahetasid Luksemburgi Suurhertsogiriik ja komisjon mitu korda teavet, kuni komisjon võttis 24. märtsil 2014 vastu otsuse, millega ta esitas Luksemburgi Suurhertsogiriigile teabenõude.

6 Komisjon algatas 11. juunil 2014 seoses kõnealuse eelotsusega ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametliku uurimismenetluse.

C. Vaidlusalune otsus

7 Komisjon võttis 21. oktoobril 2015 vastu vaidlusaluse otsuse.

1. Kõnealuse eelotsuse kirjeldus komisjoni poolt

8 Vaidlusaluse otsuse 2. jaos „Meetme kirjeldus“ kirjeldas komisjon esimesena FFTd, kelle suhtes kõnealune eelotsus tehti ja kes kuulub Fiat/Chrysleri autotööstuskontserni (edaspidi „Fiat/Chrysleri kontsern“). Komisjon märkis, et FFT osutab rahaliste vahendite haldamise teenuseid ja rahastamisteenuseid selle kontserni Euroopas, välja arvatud Itaalia, asuvatele äriühingutele ning tegutseb Luksemburgis, kus on tema asukoht. Komisjon täpsustas, et FFT tegevusalad on eelkõige järgmised: turupõhine rahastamine ja likviidsete varade paigutamine, suhted finantsturu osalistega, kontserni kuuluvatele äriühingutele finantsalase koordineerimise ja nõustamise teenuse pakkumine, kontserni kuuluvatele äriühingutele rahavoogude juhtimise teenuste pakkumine, äriühingute vaheline lühikese või keskmise tähtajaga rahastamine ning koordineerimine teiste rahaliste vahendite haldamisega tegelevate ettevõtjatega (vaidlusaluse otsuse põhjendused 34–51).

9 Komisjon märkis teisena, et kõnealune eelotsus tehti esiteks pärast FFT maksunõustaja 14. märtsil 2012 Luksemburgi maksuhaldurile saadetud kirja, mis hõlmas taotlust kiita heaks siirdehindu käsitlev leping, ja teiseks pärast siirdehindu käsitlevat aruannet, mis hõlmab siirdehindade analüüsi, mille on koostanud maksunõustaja FFT eelotsuse vastuvõtmise taotluse toetuseks (vaidlusaluse otsuse põhjendused 9, 53 ja 54).

10 Komisjon kirjeldas kõnealust eelotsust nii, et selles on heaks kiidetud Fiat/Chrysleri kontsernis FFT-le kasumi omistamise meetod, mis võimaldas FFT-l määrata igal aastal kindlaks tema poolt Luksemburgi Suurhertsogiriigis tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu suuruse. Komisjon täpsustas, et kõnealune eelotsus oli õiguslikult siduv viie aasta jooksul alates 2012. maksuaastast kuni 2016. maksuaastani (vaidlusaluse otsuse põhjendused 52 ja 54).

2. Siirdehindu käsitlevate Luksemburgi eeskirjade ja OECD suuniste kirjeldus

11 Komisjon märkis, et kõnealune eelotsus võeti vastu Luksemburgi tulumaksuseadustiku (code des impôts sur les revenus, edaspidi „tulumaksuseadustik“) artikli 164 lõike 3 ning Luksemburgi maksude direktori 28. jaanuari 2011. aasta tulumaksuseaduse ringkirja nr 164/2 (circulaire L.I.R. n° 164/2, edaspidi „ringkiri nr 164/2“) alusel. Seejuures osutas komisjon esiteks sellele, et kõnealuse artikliga on Luksemburgi maksuõiguses ette nähtud reaalturuväärtuse põhimõte, mille kohaselt samasse kontserni kuuluvate äriühingute (edaspidi „kontserni kuuluvad äriühingud“) vahel sõlmitud tehingud peavad olema tasustatud samal hinnatasemel tehingutega, mis on samaväärsetel asjaoludel sõlmitud iseseisvate äriühingute (edaspidi „sõltumatud äriühingud“) vahel reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel. Teiseks märkis komisjon, et ringkirjas nr 164/2 on muu hulgas täpsustatud, kuidas määrata kindlaks reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tasu suurus eelkõige kontserni finantseerimisettevõtjate puhul (vaidlusaluse otsuse põhjendused 74–83).

12 Lisaks tõi komisjon välja Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) maksukomitee poolt vastu võetud OECD põhimõtted siirdehindade kohta rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele (edaspidi „OECD suunised“) ning märkis, et siirdehinnad tähistavad sama äriühingute kontserni erinevate üksuste vaheliste äritehingute hindu. Komisjon kinnitas, et selleks, et vältida olukorda, kus hargmaised äriühingud püüavad võimalikult väikese osa oma kasumist omistada territooriumidele, kus nende kasumit maksustatakse kõrgemalt, peaks maksuhaldurid nõustuma kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste siirdehindadega üksnes juhul, kui reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt on tehingud tasustatud nii, nagu need oleksid võrreldavatel asjaoludel sõlmitud sõltumatute äriühingute vahel reaalturuväärtuse põhimõttele vastavatel tingimustel (vaidlusaluse otsuse põhjendused 84–87).

13 Komisjon tuletas ka meelde, et OECD suunistes on loetletud viis meetodit kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste tehingute ja kasumijaotuse reaalturuväärtuse ligikaudseks kindlaksmääramiseks. Komisjoni hinnangul olid käesoleval juhul asjakohased siiski ainult kaks nendest meetoditest, nimelt võrreldava vabaturu hinna meetod ja tehingupõhine tootluse meetod (vaidlusaluse otsuse põhjendused 88 ja 89).

3. Kõnealusele eelotsusele antud hinnang

14 Vaidlusaluse otsuse 7. jaos (põhjendused 185–347) esitas komisjon põhjendused, miks tema arvates vastab kõnealune eelotsus kõigile ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud tingimustele, et kvalifitseerida see riigiabiks selle sätte tähenduses.

15 Seoses konkreetselt valikulise eelise olemasolu tingimusega leidis komisjon, et kõnealuse eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis, kuna sellega võimaldati vähendada huvitatud isiku poolt Luksemburgis tasumisele kuuluvat maksusummat, mistõttu see erines maksusummast, mille ta oleks pidanud tasuma äriühingu tulumaksu tavapärase süsteemi kohaselt (vaidlusaluse otsuse põhjendus 190). Komisjon jõudis sellele järeldusele, olles analüüsinud üheskoos eelise olemasolu ja selle valikulisust, kasutades analüüsis kolmeetapilist struktuuri, mille Euroopa Kohus on määratlenud selleks, et tuvastada, kas konkreetne maksumeede on valikuline (vaidlusaluse otsuse põhjendus 192 ja vaidlustatud kohtuotsuse punkt 119).

16 Seoses võrdlussüsteemi kindlakstegemist hõlmava esimese etapiga leidis komisjon, et vaadeldaval juhul oli võrdlussüsteem Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldine süsteem, mille eesmärk oli kõikide Luksemburgi residendist äriühingute kasumi maksustamine. Sellega seoses täpsustas komisjon, et üldist süsteemi kohaldati kohalike äriühingute ja Luksemburgi residendist välismaiste äriühingute suhtes, sealhulgas välismaiste äriühingute Luksemburgis asuvate filiaalide suhtes. Komisjon leidis, et erinevus maksustatava kasumi arvutamisel sõltumatute äriühingute ja kontserni kuuluvate äriühingute vahel ei mõjutanud mingilgi määral Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärki maksustada kõikide Luksemburgi residendist äriühingute kasumit, sõltumata sellest, kas tegemist on kontserni kuuluvate äriühingutega või sõltumatute äriühingutega, ning mõlemat tüüpi äriühingud on selle süsteemi eesmärki silmas pidades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Komisjon lükkas tagasi kõik Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud argumendid, mille kohaselt moodustasid asjakohase võrdlussüsteemi tulutulumaksuseadustiku artikkel 164 või ringkiri nr 164/2, samuti nende argumendi, mille kohaselt oleks kõnealuse eelotsuse valikulisuse hindamiseks kasutatav võrdlussüsteem pidanud hõlmama üksnes selliseid ettevõtjaid, kelle suhtes kohaldatakse siirdehindu käsitlevaid eeskirju (vaidlusaluse otsuse põhjendused 193–215).

17 Seoses teise etapiga märkis komisjon, et küsimus, kas maksumeetme puhul on tegemist erandiga võrdlussüsteemist, langeb üldiselt kokku järeldusega, et kasusaajale on selle meetme kaudu antud eelis. Komisjon väidab, et kui maksumeetme tulemusel väheneb põhjendamatult meetmest kasusaaja tasumisele kuuluv maksusumma – mistõttu kui meedet ei oleks olnud, oleks ta võrdlussüsteemi alusel pidanud tasuma suurema summa –, siis on sellise vähendamise puhul tegemist ühtaegu nii maksumeetmega antava eelisega kui ka erandi tegemisega võrdlussüsteemist. Peale selle meenutas komisjon kohtupraktikat, mille kohaselt võimaldab individuaalse abimeetme puhul majandusliku eelise tuvastamine üldjuhul eeldada, et see eelis on valikuline (vaidlusaluse otsuse põhjendused 216–218).

18 Komisjon leidis seoses eelise kindlakstegemisega sisuliselt, et maksumeetmega, millest tingituna arveldab kontserni kuuluv äriühing siirdehindadega, mis ei vasta hindadele, mida oleks kohaldatud vaba konkurentsi tingimustes, st hindadega, mida oleks kohaldatud iseseisvate ettevõtjate vahel tingimustes, mis on võrreldavad reaalturuväärtuse põhimõttele vastavate tingimustega, antakse äriühingule valikuline eelis, kuivõrd meetme tulemusel väheneb tema maksubaas ja sellega seoses ka äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel sissenõutav maks. Komisjoni arvates nõustus Euroopa Kohus 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuse Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) aluseks olnud asjas reaalturuväärtuse põhimõttega, st „põhimõttega, mille kohaselt samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahelised tehingud tuleb tasustada nii, nagu oleksid need sõlmitud sõltumatute ettevõtjate vahel tingimustes, mis on võrreldavad reaalturuväärtusele vastavate tingimustega“, kui võrdluskriteeriumiga, et teha kindlaks, kas sama kontserni äriühing on saanud ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise tänu meetmele, millega määratakse kindlaks tema siirdehinnad ning sellega seoses tema maksubaas. Seetõttu leidis komisjon, et ta peab käesolevas asjas kontrollima, kas FFT Luksemburgis maksustatava kasumi suuruse kindlaksmääramiseks kasutatud meetod, mille Luksemburgi maksuhaldur kõnealuses eelotsuses heaks kiitis, erines mõnest sellisest meetodist, mille tulemusel saadakse turutingimustele ning sellega seoses ka reaalturuväärtuse põhimõttele lähedane usaldusväärne väärtus. Sellisel juhul tuleks kõnealust eelotsust komisjoni arvates käsitada nii, et sellega antakse FFT-le ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikuline eelis (vaidlusaluse otsuse põhjendused 222–227).

19 Seetõttu leidis komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõte on tingimata lahutamatu osa kontserni kuuluvate äriühingute suhtes kohaldatud maksumeetmete uurimisest komisjoni poolt ELTL artikli 107 lõike 1 alusel, sõltumata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte oma riiklikku õigussüsteemi üle võtnud. Komisjon täpsustas vastuseks haldusmenetluses esitatud Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumentidele, et ta ei hinnanud mitte seda, kas kõnealune eelotsus vastas tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikes 3 või ringkirjas nr 164/2 sätestatud reaalturuväärtuse põhimõttele, vaid seda, kas Luksemburgi maksuhaldur andis FFT-le ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise eelise (vaidlusaluse otsuse põhjendused 228–231).

20 Neid kaalutlusi arvestades ja vaidlusaluse otsuse põhjendustes 241–301 esitatud põhjustel leidis komisjon, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi heaks kiidetud ja kõnealuses eelotsuses siirdehindade analüüsi aluseks olnud teatud metodoloogilised valikud tõid kaasa äriühingu tulumaksu vähenemise, mida sõltumatud äriühingud oleksid pidanud tasuma (vaidlusaluse otsuse põhjendused 234–240).

21 Teise võimalusena leidis komisjon, et igal juhul anti kõnealuse eelotsusega valikuline eelis ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT viidatud piiratuma võrdlussüsteemi seisukohast, mille moodustasid tulumaksuseadustiku artikli 164 lõige 3 ja ringkiri nr 164/2, millega kehtestati Luksemburgi maksuõiguses reaalturuväärtuse põhimõte (vaidlusaluse otsuse

põhjendused 315–317). Lisaks lükkas komisjon tagasi FFT argumendi, mille kohaselt selleks, et tõendada tema valikulist kohtlemist, mis tuleneb kõnealusest eelotsusest, oleks komisjon pidanud võrdlema seda ringkirjal nr 164/2 põhineva Luksemburgi maksuhalduri halduspraktikaga, eeskätt eelotsustega, mis on tehtud teiste rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega tegelevate äriühingute suhtes ning mille Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas komisjonile tüüpilise valimina oma eelotsuste praktikast (vaidlusaluse otsuse põhjendused 318–336).

22 Oma analüüsi kolmandas etapis märkis komisjon, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ega FFT ei esitanud vähimatki põhjendust, mis õigustaks kõnealusest eelotsusest tulenevalt FFT-le osaks saanud eeliskohtlemist, ning igal juhul ei olnud võimalik tuvastada ühtki sellist põhjendust, mida saaks pidada võrdlussüsteemi aluspõhimõtetest otseselt tulenevaks või mis järelduks selle süsteemi olemuslikuks osaks olevatest mehhanismidest, mis on vajalikud selle süsteemi toimimise ja tõhususe tagamiseks (vaidlusaluse otsuse põhjendused 337 ja 338).

23 Seetõttu järeldas komisjon eeltoodud kaalutluste alusel, et kõnealuse eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis, kuna see tõi kaasa FFT tasumisele kuuluva maksu vähenemise esimese võimalusena võrreldes sõltumatute äriühingutega, keda maksustati Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel ja teise võimalusena kontserni kuuluvate äriühingute maksustamise süsteemi alusel (vaidlusaluse otsuse põhjendused 339 ja 340). Komisjon leidis, et eelise saaja oli Fiat/Chrysleri kontsern tervikuna, kuna FFT moodustas koos teiste selle kontserni üksustega ühe majandusüksuse, ja et FFT tasumisele kuuluva maksu vähendamise tagajärjel muutusid tingimata FFT kontsernisiseste laenude hinnatingimused soodsamaks (vaidlusaluse otsuse põhjendused 341–345).

24 Vaidlusaluse otsuse artikkel 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„[Kõnealuse eelotsuse] näol […], millega võimaldatakse [FFT-l] kindlaks määrata aastane maksubaas Luksemburgis viie aasta pikkuse perioodi jooksul, on tegemist riigiabiga [ELTL] artikli 107 lõike 1 tähenduses, mis on siseturuga kokkusobimatu ja mida Luksemburg[i Suurhertsogiriik] andis ebaseaduslikult, rikkudes [ELTL] artikli 108 lõike 3 sätteid.“

II. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

25 Üldkohtu kantseleisse vastavalt 29. ja 30. detsembril 2015 saabunud hagiavaldustega esitasid FFT (kohtuasi T-759/15) ja Luksemburgi Suurhertsogiriik (kohtuasi T-755/15) hagid vaidlusaluse otsuse tühistamiseks.

26 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) presidendi 18. juuli 2016. aasta määrusega anti Iirimaale luba astuda menetlusse FFT ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks.

27 Pärast poolte ärakuulamist liideti Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) presidendi 27. aprilli 2018. aasta määrusega kohtuasjad T-755/15 ja T-759/15 menetluse suulise osa huvides.

28 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT esitasid oma hagide põhjendamiseks viis väidete rühma, mis puudutavad sisuliselt:

– esimese rühma puhul ELL artiklite 4 ja 5 ning ELTL artikli 114 rikkumist, kuna komisjoni analüüs viib maksustamise varjatud ühtlustamiseni (esimese väite kolmas osa kohtuasjas T-755/15);

– teise rühma puhul ELTL artikli 107, ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustuse ning õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist, kuna komisjon leidis, et kõnealuse eelotsusega antakse eelis, eeskätt põhjusel, et see eelotsus ei olnud kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega (esimese väite teine osa ja teise väite esimene osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese väite esimese osa teine ja kolmas etteheide, teise väite esimene osa ning kolmas ja neljas väide kohtuasjas T-759/15);

– kolmanda rühma puhul ELTL artikli 107 rikkumist, kuna komisjon leidis, et eelis on valikuline (esimese väite esimene osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese väite esimese osa esimene etteheide kohtuasjas T-759/15);

– neljanda rühma puhul ELTL artikli 107 ja ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustuse rikkumist, kuna komisjon leidis, et meede piirab konkurentsi ja kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust (teise väite teine osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese ja teise väite teine osa kohtuasjas T-759/15), ja

– viienda rühma puhul õiguskindluse põhimõtte ja kaitseõiguste rikkumist, kuna komisjon kohustas abi tagasi nõudma (kolmas väide kohtuasjas T-759/15).

29 Pärast kohtuasjade T-755/15 ja T-759/15 liitmist vaidlustatud kohtuotsuse huvides lükkas Üldkohus selles kohtuotsuses kõik need väited tagasi ja jättis seetõttu hagid nendes kohtuasjades tervikuna rahuldamata.

30 Seoses teise väidete rühmaga ning eelkõige väidetega, mis puudutasid riigiabi kontrollimisel reaalturuväärtuse põhimõtte ekslikku kohaldamist, märkis Üldkohus kontserni kuuluva äriühingu maksualase olukorra määratlemisega seoses kõigepealt, et kontsernisiseste tehingute hinnad ei ole kindlaks määratud turutingimustel. Ta leidis, et tegemaks kindlaks, kas esineb eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, võib komisjon võrrelda sellisele kontserni kuuluvale äriühingule maksumeetme kohaldamise tulemusena tekkivat maksukoormust maksukoormusega, mis tekib riigisisese tavapärase maksuõiguse kohaldamisel ettevõtjale, kes tegutseb turutingimustes, kui riigisiseses maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksuga maksustamisel vahet kontserni kuuluvatel „ettevõtjatel“ ja sõltumatutel „ettevõtjatel“ ning kui sellega soovitakse seega kontserni kuuluvate äriühingute kasumit maksustada nii, nagu see kasum oleks saadud turuhinnaga tehtud tehingutest (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 140 ja 141).

31 Sellega seoses rõhutas Üldkohus, et reaalturuväärtuse põhimõte on „vahend“ või – nagu komisjon on märkinud vaidlusaluse otsuse põhjenduses 225 – „võrdluskriteerium“, mis võimaldab kontrollida, kas riigisiseste ametiasutuste heaks kiidetud kontsernisiseste tehingute hinnad vastavad turutingimustel kohaldatavatele hindadele, et teha kindlaks, kas kontserni kuuluv äriühing saab ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise maksumeetme alusel, mis määrab kindlaks tema siirdehinnad (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 143).

32 Seejärel märkis Üldkohus, et käesoleval juhul puudutab kõnealune eelotsus FFT maksustatava kasumi kindlaksmääramist tulumaksuseadustiku alusel, mille eesmärk on maksustada kontserni kuuluva „ettevõtja“ majandustegevusest saadud kasum nii, nagu see oleks saadud turuhinnaga tehtud tehingutest. Selle põhjal leidis Üldkohus, et komisjon võis kõnealuse eelotsuse kohaselt arvestatud FFT maksustatava kasumi suurust võrrelda faktiliselt võrreldavas olukorras oleva ja vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja maksustatava kasumiga, mis on arvestatud Luksemburgi õiguse tavapäraste maksueeskirjade kohaselt (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 145

ja 148). Selles kontekstis täpsustas Üldkohus, et komisjonile ei saa ette heita, et ta kasutas tema arvates sobivat hindade kindlaksmääramise meetodit, kuid komisjon on siiski kohustatud põhjendama oma metodoloogilist valikut (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 146).

33 Viimaks lükkas Üldkohus tagasi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT argumendid, millega sooviti see järeldus kahtluse alla seada.

34 Esimesena, mis puudutab argumente, et komisjon ei esitanud vaidlusaluses otsuses kohaldatud reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust ega täpsustanud selle sisu, siis leidis Üldkohus, et komisjon oli esiteks märkinud, et reaalturuväärtuse põhimõte on tingimata lahutamatu osa kontserni äriühingute suhtes kohaldatud maksumeetmete uurimisest ELTL artikli 107 lõike 1 alusel, ja teiseks, et see põhimõte on maksustamisel võrdse kohtlemise üldpõhimõte, mis kuulub selle artikli kohaldamisalasse (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 150 ja 151). Reaalturuväärtuse põhimõtte sisu puhul leidis Üldkohus, et vaidlusalusest otsusest tuleneb, et tegemist on vahendiga, mis võimaldab kontrollida, kas kontsernisisesed tehingud on tasustatud nii, nagu need oleks sõlminud sõltumatud ettevõtjad (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 155).

35 Teisena, seoses argumendiga, et vaidlusaluses otsuses kohaldatud reaalturuväärtuse põhimõte on Luksemburgi maksuõiguse jaoks tundmatu kriteerium ja võimaldab seega komisjonil liikmesriikide maksuautonoomiast hoolimata lõppkokkuvõttes läbi viia otsese maksustamise varjatud ühtlustamise, leidis Üldkohus, et see argument ei ole põhjendatud, kuna nimetatud põhimõtte kasutamine on lubatav seetõttu, et Luksemburgi maksueeskirjades on ette nähtud, et kontserni kuuluvaid äriühinguid maksustatakse samamoodi nagu sõltumatuid äriühinguid. Sellest järeldub, et käesolevas asjas seda kriteeriumi kohaldades ei ületanud komisjon oma pädevust (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 156–158).

36 Kolmandana, seoses argumendiga, et komisjon on vaidlusaluses otsuses ekslikult kinnitanud võrdse kohtlemise üldpõhimõtte olemasolu maksustamise valdkonnas, leidis Üldkohus, et seda komisjoni sõnastust ei saa käsitleda kontekstist eraldi ega tõlgendada nii, nagu oleks komisjon asunud seisukohale, et maksustamisalase võrdse kohtlemise põhimõte on ELTL artikli 107 lõike 1 lahutamatu osa (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 160 ja 161).

III. Poolte nõuded

A. Kohtuasi C-885/19 P

37 FFT palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:

– tühistada vaidlustatud kohtuotsus;

– tühistada vaidlusalune otsus või teise võimalusena, juhul kui Euroopa Kohus ei saa asjas lõplikku otsust teha, saata kohtuasi tagasi Üldkohtusse ning

– mõista komisjonilt välja apellatsioonimenetluse ja Üldkohtus toimunud menetlusega seotud kohtukulud.

38 Komisjon palub Euroopa Kohtul:

– jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja

– mõista kohtukulud välja FFT-lt.

39 Iirimaa palub Euroopa Kohtul:

– tühistada vaidlustatud kohtuotsus;

– tühistada vaidlusalune otsus ning

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

B. Kohtuasi C-898/19 P

40 Iirimaa palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:

– tühistada vaidlustatud kohtuotsus;

– tühistada vaidlusalune otsus ning

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

41 Komisjon palub Euroopa Kohtul:

– jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja

– mõista kohtukulud välja Iirimaalt.

42 FFT palub Euroopa Kohtul:

– rahuldada apellatsioonkaebus ning

– mõista komisjonilt välja kulud, mis on seotud tema vastusega apellatsioonkaebusele ja tema hilisema osalemisega apellatsioonkaebuse alusel algatatud menetluses.

43 Luksemburgi Suurhertsogiriik palub Euroopa Kohtul:

– rahuldada Iirimaa nõuded;

– tühistada vaidlustatud kohtuotsus;

– tühistada vaidlusalune otsus ning

– mõista tema kohtukulud välja komisjonilt.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

44 Euroopa Kohtu president palus 9. märtsil 2020 pooltel võtta seisukoht kohtuasjade C-885/19 P ja C-898/19 P võimaliku liitmise kohta menetluse huvides.

45 FFT, Iirimaa, komisjon ja Luksemburgi Suurhertsogiriik teatasid 16. märtsi 2020. aasta kirjadega Euroopa Kohtule, et neil ei ole vastuväiteid kohtuasjade liitmisele. Komisjon märkis siiski 14. aprilli 2020. aasta kirjas, et ta on pärast apellantide esitatud menetlusdokumentide sisu analüüsimist arvamusel, et nimetatud kohtuasju ei ole menetluse huvides otstarbekas liita.

46 Euroopa Kohtu presidendi 20. aprilli 2020. aasta otsusega teatati pooltele, et puudub vajadus kohtuasjade liitmiseks selles menetlusetapis.

V. Apellatsioonkaebused

47 Kuna käesolevad kohtuasjad on omavahel seotud, tuleb need vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 54 lõikele 1 kohtuotsuse tegemiseks liita.

A. Apellatsioonkaebus kohtuasjas C-898/19 P

48 Iirimaa, keda toetavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT, esitab kohtuasjas C-898/19 P esitatud apellatsioonkaebuse põhjendamiseks, mida tuleb analüüsida esimesena, viis väidet.

49 Apellatsioonkaebuse esimeses väites, mis jaguneb kaheksaks osaks, väidab Iirimaa, et Üldkohus rikkus õigusnormi ja kohaldas valesti ELTL artikli 107 lõiget 1 oma lähenemises, mis puudutab reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamist komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses. Teises väites leiab Iirimaa, et Üldkohus tegi kõnealuse eelotsuse valikulisuse hindamisel vea. Kolmanda väite kohaselt on rikutud põhjendamiskohustust. Neljanda väite kohaselt on rikutud õiguskindluse põhimõtet. Lõpuks, viienda ja viimase väite kohaselt on rikutud ELL artikleid 4 ja 5 ning ELTL artiklit 114, kuna käesolevas asjas on riigiabi reguleerivaid norme kasutatud liikmesriikide otsese maksustamise eeskirjade ühtlustamiseks.

50 Komisjon väidab, et apellatsioonkaebus on osaliselt vastuvõetamatu, ja lisab, et igal juhul tuleb apellatsioonkaebuse põhjendamiseks esitatud väited põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

1. Vastuvõetavus

51 Komisjon väidab, et apellatsioonkaebus on osaliselt vastuvõetamatu. Ta väidab sisuliselt, et suurema osa Iirimaa esimese ja kolmanda kuni viienda väite raames esitatud argumentide peamine eesmärk on pigem seada kahtluse alla vaidlusalune otsus, komisjoni üldine praktika maksualaste eelotsuste kohta ja selle institutsiooni teatud dokumendid, mis kirjeldavad komisjoni lähenemist eelotsuste puhul, kui vaidlustatud kohtuotsuse konkreetsed punktid.

52 Sellega seoses nähtub ELTL artikli 256 lõike 1 teisest lõigust, Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 58 esimesest lõigust ning kodukorra artikli 168 lõike 1 punktist d ja artikli 169 lõikest 2, et apellatsioonkaebuses tuleb näidata täpselt selle kohtuotsuse arvustatavad osad, mille tühistamist nõutakse, ning samuti seda nõuet konkreetselt toetavad õiguslikud argumendid; kui seda ei tehta, on apellatsioonkaebus või asjaomane väide vastuvõetamatu (23. novembri 2021. aasta kohtuotsus nõukogu *vs.* Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Käesoleval juhul on apellatsioonkaebuse igas väites piisavalt täpselt välja toodud vaidlustatud kohtuotsuse arvustatavad punktid ja selles on esitatud põhjused, miks neid punkte on Iirimaa hinnangul puudulikult põhjendatud ja neis rikutud õigusnorme, mis võimaldavad seega Euroopa

Kohtul teostada seaduslikkuse kontrolli. Täpsemalt, nagu möönab ka komisjon, nähtub Iirimaa menetlusdokumentidest, et tema apellatsioonkaebuse põhjendamiseks esitatud väited puudutavad sõnaselgelt Üldkohtu kaalutlusi, mis on esitatud eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktides 113, 140–142, 145, 147, 149, 150–152, 161 ja 180–184.

54 Sellest tuleneb, et komisjoni väide apellatsioonkaebuse ühe osa vastuvõetamatuse kohta tuleb tagasi lükata.

2. Sisulised küsimused

55 Kõigepealt tuleb analüüsida esimese väite viiendat ja kuuendat osa ning viiendat väidet.

a) Poolte argumendid

56 Esimese väite viiendas osas leiab Iirimaa, et võrdlusraamistik, millest lähtudes tuleb tuvastada ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise eelise võimalik olemasolu, peab põhinema liikmesriigi asjaomasel maksustamissüsteemil, mitte hüpoteetilisel maksustamissüsteemil. Ta väidab, et reaalturuväärtuse põhimõtet võib kohaldada selleks, et kontrollida valikulise eelise olemasolu sellises olukorras, nagu on kõne all käesolevas asjas, üksnes siis, kui see põhimõte sisaldub liikmesriigi maksustamissüsteemis, mis kujutab endast „tavapärast“ maksustamissüsteemi. Kui tekib küsimus, kas meede kujutab endast erandit „tavapärasest“ maksustamissüsteemist, tuleb nimelt arvesse võtta eeskirju, mida asjaomases liikmesriigis konkreetselt kohaldatakse, mitte selle süsteemi väliseid või hüpoteetilisi reegleid. Üldkohus aga eksis käesolevas asjas selle nõude vastu, kiites vaidlustatud kohtuotsuse punktides 141 ja 145 heaks selle, et komisjon kasutas reaalturuväärtuse põhimõtet Luksemburgi maksuõiguse eeldatavast eesmärgist lähtudes. Üldkohus eiras seega riigisisese õiguse erinorme, mida kohaldatakse kontserni kuuluvatele äriühingutele seoses maksualaste eelotsuste väljatöötamisega, millega liikmesriigi maksuhaldur võtab kontserni kuuluva äriühingu taotlusel seisukoha viimase suhtes kohaldatavate siirdehindade kohta.

57 Esimese väite kuuendas osas heidab Iirimaa Üldkohtule ette, et viimane leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 142, et komisjon viitas vaidlusaluses otsuses õigesti 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusele Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416). Iirimaa hinnangul ei toeta see kohtuotsus komisjoni järeldust, et reaalturuväärtuse põhimõte tuleneb ELTL artikli 107 lõikest 1, sõltumata sellest, kas see on võetud riigisisesesse õigusesse üle või mitte. Vastupidi, selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas pidas Euroopa Kohus reaalturuväärtuse põhimõttest erandi tegemist asjakohaseks üksnes seetõttu, et see oli üle võetud asjaomasesse riigisisesesse õigusesse, st Belgia õigusesse.

58 Viienda väitega, mis puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punkte 100–117, heidab Iirimaa Üldkohtule ette seda, et viimane lükkas tagasi argumendid, mille kohaselt toob vaidlusalune otsus ELL artiklitest 3–5 ning ELTL artiklist 114 hoolimata kaasa maksustamise varjatud ühtlustamise, mis on pädevuse jagunemise põhimõttega vastuolus. Tema sõnul tugines komisjon vaidlusaluses otsuses eeskirjadele, mis ei ole osa riigisisesest maksustamissüsteemist, jättes tähelepanuta riigisisese maksustamissüsteemi kohaldatavad sätted. Iirimaa märgib, et kui käesolev kohtuasi lahendataks komisjoni kasuks, kehtiks reaalturuväärtuse põhimõte sellisena, nagu komisjon on selle välja töötanud, kõikidele liikmesriikidele, sõltumata sellest, mis on ette nähtud nende enda maksuõigusnormides.

59 Komisjon on seisukohal, et Iirimaa argumendid on tulemusetud. Need argumendid, mis suures osas põhinevad vaidlustatud kohtuotsuse ekslikul ja kallutatult tõlgendamisel, on igal juhul põhjendamatud.

60 Mis puudutab esimesena esimese väite viiendat osa, siis väidab komisjon, et kuna Iirimaa argumentide eesmärk on vaidlustada vaidlustatud kohtuotsuse punktis 145 sisalduvad Üldkohtu järeldused, mille kohaselt esiteks maksustatakse tulumaksuseadustiku alusel Luksemburgis kontserni kuuluvad äriühingud ja sõltumatud äriühingud äriühingu tulumaksu poolest samamoodi ja teiseks on Luksemburgi õiguse eesmärk maksustada sellise kontserni kuuluva äriühingu majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu see tuleneks turuhinnaga tehtud tehingutest, seavad need argumendid lõppkokkuvõttes kahtluse alla faktilised järeldused, mida ei saa apellatsioonimenetluses uuesti läbi vaadata.

61 Komisjon leiab, et igal juhul ei ole käesoleval juhul oluline mitte see, kas maksuõigus ja äriühinguõigus teevad sageli vahet sõltumatutel äriühingutel ja kontserni kuuluvatel äriühingutel, vaid see, kas need teevad neil äriühingutel vahet, kui äriühingu tulumaksu üldise süsteemi raames tuleb kindlaks määrata nende maksustatav kasum. Nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 145 õigesti nentis, ei tee Luksemburgi tulumaksuseadustik sellist vahet. Seega leidis Üldkohus õigesti, et Luksemburgi maksuõigusnormide eesmärk on maksustada sellise kontserni kuuluva äriühingu majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu tuleneks see turuhinnaga tehtud tehingutest.

62 Teisena väidab komisjon vastuseks Iirimaa apellatsioonkaebuse esimese väite kuuendale etteheitele, et Üldkohus tugines õigesti 22. juuni 2006. aasta kohtuotsusele Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) selleks, et järeldada, et kui liikmesriigi maksustamissüsteem kohtleb kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid äriühingu tulumaksu poolest samamoodi, antakse siirdehindu käsitleva meetmega, mis võimaldab kontserni kuuluval äriühingul oma kontsernisiseste tehingute hinna määrata alla reaalturuväärtusele vastavat taset, ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelis.

63 Võrdluskriteerium, mida Euroopa Kohus kohaldas eelise olemasolu tuvastamisel selle kohtuotsuse punktides 95 ja 96, on täpselt sama, mille komisjon tõi välja vaidlusaluse otsuse punktis 7.2.2.1 ja mida Üldkohus toetas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 141 ja 145, st sõltumatute äriühingute kohtlemine maksuõiguse üldnormide raames. Komisjoni sõnul ei ole mingit kahtlust, et Euroopa Kohus kohaldas 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuses Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) niiviisi reaalturuväärtuse põhimõtet. Kuigi seda põhimõtet ei ole selles kohtuotsuses sõnaselgelt mainitud, leiab komisjon, et väljendi „vaba konkurentsi tingimustes tegutsev“ kasutamine kohtuotsuse punktis 95 ja väljendi „siirdehinnad“ kasutamine kohtuotsuse punktis 96 ei anna alust teistsuguseks tõlgenduseks.

64 Kolmandana väidab komisjon viiendale väitele vastates, et tema hindas kõnealust eelotsust, lähtudes Luksemburgi äriühingu tulumaksuga maksustamise üldisest süsteemist, ning et see, kui vaidlustatud kohtuotsus jääb valikulise eelise olemasolu puudutava seisukoha poolest muutmata, tähendab lihtsalt seda, et liikmesriigid, kes maksustavad hargmaiste äriühingute filiaale või tütarettevõtjaid oma tavaliste eeskirjade kohaselt nii, nagu tegemist oleks eraldiseisvate üksustega, ei saa oma maksualaste eelotsuste üle riigiabi eeskirjadest lähtuva kontrolli teostamist pareerida üksnes põhjendusega, et nende maksuõiguses ei ole filiaalile või tütarettevõtjale kasumi omistamise objektiivseid kriteeriume sõnaselgelt ette nähtud.

b) Euroopa Kohtu hinnang

1) Sissejuhatavad märkused

65 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei välistata EL toimimise lepingu riigiabi kontrollimist reguleerivate sätete kohaldamisalast liikmesriikide sekkumisi valdkondades, mida ei ole liidu õiguses ühtlustatud. Liikmesriikidel tuleb niisiis hoiduda mis tahes maksumeetme võtmisest, mis võib endast kujutada siseturuga kokkusobimatut riigiabi (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

66 Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et riigisisese meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimine nõuab, et kõik järgmised tingimused oleksid täidetud. Esiteks peab esinema riigipoolne sekkumine või sekkumine riigi ressursside abil. Teiseks peab sekkumine olema niisugune, et see võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (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, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Valikulise eelise tingimuse kohaselt tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärki arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel peab komisjon kõigepealt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav võrdlussüsteem, s.o „tavapärane“ maksustamissüsteem, ja seejärel näitama, et kõnealune maksumeede kaldub võrdlussüsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Meetmed, mis eristavad vaidlusaluse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski mõistega „riigiabi“ hõlmatud, kui asjaomane liikmesriik suudab lõpuks tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (vt selle kohta 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 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

69 Sellega seoses tuleb meenutada, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine on maksumeetmete korral erilise tähtsusega, kuna ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses majandusliku eelise olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega. Seega sõltub kõikide võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtjate kindlaksmääramine sellest, kuidas enne on määratletud õiguslik regulatsioon, mille eesmärgi seisukohast tuleb vajaduse korral analüüsida seda, kas ettevõtjad, kellele meede annab soodustuse, ja ettevõtjad, kellele see soodustust ei anna, on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras (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, punkt 60 ning seal viidatud kohtupraktika).

70 Tuleb siiski täpsustada, et normitehnika ei saa olla määrav maksumeetme valikulisuse tuvastamisel, mistõttu ei ole alati vaja, et meede oleks erand üldkohaldatavast või tavapärasest maksustamissüsteemist. Nimelt, nagu nähtub eelkõige 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuse komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) punktist 101, võib ka meede, mis formaalselt ei ole erand ning põhineb kriteeriumitel, mis ise on üldist laadi, olla valikuline, kui meede tegelikult diskrimineerib äriühinguid, kes on konkreetse maksustamiskorraga taotletavat eesmärki arvestades võrreldavas olukorras (vt selle kohta 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punktid 32 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika).

71 Maksumeetme valikulisuse hindamiseks on seega oluline, et asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine maksustamissüsteem või võrdlussüsteem oleks komisjoni otsuses õigesti kindlaks tehtud ja kohus, kelle menetluses on vaidlus selle kindlakstegemise üle, seda kontrolliks. Võrdlussüsteemi kindlakstegemine on selle võrreldavuse analüüsi lähtepunkt, mis tuleb läbi viia abikava valikulisuse hindamise kontekstis, ning selle kindlakstegemisel tehtud viga muudab paratamatult kogu valikulisuse tingimuse analüüsi õigusvastaseks (vt selle kohta 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, punkt 61 ning seal viidatud kohtupraktika).

72 Selles kontekstis tuleb esiteks täpsustada, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine, mis tuleb läbi viia asjaomase liikmesriigiga võistleva arutelu tulemusena, peab tulenema selle riigi riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivsest hindamisest (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, punkt 62 ning seal viidatud kohtupraktika).

73 Teiseks, väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, määrab asjaomane liikmesriik, kasutades oma pädevust otsese maksustamise valdkonnas ja järgides oma maksuautonoomiat, kindlaks maksu olemuslikud tunnused, mis määravad põhimõtteliselt kindlaks võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, millest lähtuvalt tuleb valikulisuse tingimust analüüsida. Nii on see eelkõige maksubaasi ja maksustatava teokoosseisu kindlaksmääramise puhul (vt selle kohta 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punktid 38 ja 39, ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punktid 44 ja 45).

74 Sellest järeldub, et otsese maksustamise võrdlussüsteemi kindlakstegemisel tuleb arvesse võtta ainult asjaomases liikmesriigis kohaldatavat riigisisest õigust, kusjuures selle kindlakstegemine ise on vältimatu eeldus, et hinnata mitte ainult eelise olemasolu, vaid ka seda, kas eelis on valikuline.

75 Käesoleval juhul tekib Iirimaa argumentidest, mis on kokku võetud käesoleva kohtuotsuse punktides 56–58, küsimus, kas Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta kinnitas selle kohtuotsuse punktides 30–36 toodud põhjustel võrdlussüsteemi, mida komisjon kasutas vaidlusaluses otsuses.

76 Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlusaluse otsuse põhjenduse 228 kohaselt leidis komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõte on tingimata lahutamatu osa kontserni äriühingute suhtes kohaldatud maksumeetmete ELTL artikli 107 lõike 1 alusel uurimisest komisjoni poolt, sõltumata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte oma riigisisesesse õigussüsteemi üle võtnud.

77 Samas põhjenduses 228 lisas komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõtet kohaldatakse selle kindlaksmääramiseks, kas kontserni kuuluva äriühingu maksustatav kasum on äriühingu tulumaksuga maksustamise seisukohalt arvutatud sellise meetodi kohaselt, mis läheneb

turutingimustele, mistõttu seda äriühingut ei kohelda äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel soodsamalt kui sõltumatuid äriühinguid, kelle maksustatav kasum on määratud turutingimuste alusel.

78 Lisaks nähtub vaidlusaluse otsuse ülesehitusest ja eelkõige selle põhjendustes 193–209 tehtud võrdlussüsteemi analüüsist, et komisjon võttis arvesse asjaolu, et Luksemburgi äriühingute maksustamise üldine süsteem ei tee vahet kontserni kuuluvate äriühingute ja sõltumatute äriühingute vahel, kuna selle süsteemi eesmärk on maksustada kõiki residendist äriühinguid.

79 Neid kaalutlusi silmas pidades täpsustaski Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 161 omalt poolt, et vaidlusaluse otsuse põhjenduses 228 esitatud kinnitust, mille kohaselt on reaalturuväärtuse põhimõte maksustamise valdkonnas ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluv võrdse kohtlemise üldpõhimõte, ei saa lahutada selle kontekstist ning seda ei saa tõlgendada nii, et komisjon kinnitas, et tegemist on maksustamisel võrdse kohtlemise üldpõhimõttega, mis on omane ELTL artikli 107 lõikele 1.

80 Nagu nähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktist 141, leidis Üldkohus, et reaalturuväärtuse põhimõtet tuleb kohaldada siis, kui asjaomane riigisisene maksuõigus ei tee äriühingu tulumaksuga maksustamisel vahet kontserni kuuluvatel „ettevõtjatel“ ja sõltumatutel „ettevõtjatel“, kuna sellisel juhul on selle õiguse eesmärk maksustada sellise kontserni kuuluva „ettevõtja“ majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu see tuleneks turuhinnaga tehtud tehingutest. Pärast reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku aluse tuvastamist asus Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 145 sisuliselt seisukohale, et konkreetsel juhul oli see põhimõte kohaldatav, kuna tulumaksuseadustiku eesmärk oli maksustada kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid äriühingu tulumaksuga samamoodi.

2) Õigusnormi rikkumise tuvastamine asjaomases liikmesriigis kohaldatava „tavapärase“ maksustamissüsteemi kindlaksmääramisel

81 Kõigepealt tuleb tagasi lükata komisjoni argumendid, mille kohaselt vaidlustab apellant tema esitatud etteheidetega tegelikult riigisisest õigust puudutavad Üldkohtu järeldused, mis on esitatud eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktis 145 ja mida Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa faktijäreldustena apellatsioonkaebuse raames uuesti läbi vaadata.

82 Mis puudutab riigisisesele õigusele antud Üldkohtu hinnangut, mis riigiabi valdkonnas kujutab endast faktilistele asjaoludele antavat hinnangut, siis on Euroopa Kohus tõepoolest apellatsioonimenetluses pädev kontrollima üksnes seda, kas seda õigust on moonutatud (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).

83 Käesoleval juhul ei sea Iirimaa oma argumentidega siiski kahtluse alla Üldkohtu tõlgendust riigisisese õiguse kohta, vaid palub Euroopa Kohtul kindlaks teha, ega Üldkohus ei rikkunud õigusnormi, kui nõustus valikulise eelise olemasolu analüüsimisel asjakohase võrdlusraamistikuga kui otsustava teguriga, võtmata arvesse Luksemburgi õiguses ette nähtud erinorme, mida kohaldatakse kontserni kuuluvatele äriühingutele siirdehindade valdkonnas.

84 Iirimaa vaidlustab nimelt üksnes selle, kuidas Üldkohus kohaldas õiguslikku kriteeriumi, mille eesmärk on kindlaks teha, kas sellise eelotsusega, nagu on kõne all käesolevas asjas, antakse valikuline eelis.

85 Küsimus, kas Üldkohus piiritles asjakohase võrdlussüsteemi kohasel viisil ja kohaldas – laiemalt – õigesti sellist õiguslikku kriteeriumi nagu reaalturuväärtuse põhimõte, on aga õigusküsimus, mida Euroopa Kohus võib apellatsioonimenetluses kontrollida. Nimelt on argumendid, mille eesmärk on valikulise eelise olemasolu analüüsi esimeses etapis kahtluse alla seada võrdlusraamistiku valik, vastuvõetavad, kuna see analüüs põhineb liidu õigusnormi alusel riigisisese õiguse õiguslikul kvalifitseerimisel (vt analoogia alusel 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) *vs.* komisjon, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 80 ja 81).

86 Iirimaa argumentide põhjendatuse kohta tuleb meenutada, et nagu nähtub sisuliselt vaidlusaluse otsuse põhjendusest 210, väitsid FFT ja Luksemburgi Suurhertsogiriik komisjonile, et võrdlussüsteem pidi hõlmama üksnes tulumaksuseadustiku artikli 164 lõike 3 kohaldamisalasse jäävaid kontserni kuuluvaid äriühinguid või isegi üksnes rahastamistegevusega tegelevaid kontserni kuuluvaid äriühinguid, mistõttu tuli kõnealust eelotsust võrrelda talle 15. jaanuaril 2014 edastatud ajavahemiku 2010–2013 kohta tehtud eelotsustega, mis puudutasid 21 muud maksukohustuslast. Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT on seisukohal, et kuna FFT-le võimaldatud kohtlemine oli kooskõlas tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikega 3, ringkirjaga nr 164/2 ja selle valdkonna halduspraktikaga, ei antud kõnealuse eelotsusega mingit valikulist eelist.

87 Komisjon leidis siiski vaidlusaluse otsuse põhjendustes 211–215, et asjaomase võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel ei tule neid erisätteid arvesse võtta, märkides sellega seoses, et nende arvessevõtmine oleks vastuolus Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemi eesmärgiga, mille see institutsioon oli vaidlusaluse otsuse põhjendustes 193–209 juba kindlaks teinud võrdlussüsteemina. Käesoleval juhul leidis ta, et selle süsteemi eesmärk on maksustada kõikide tema maksupädevusse kuuluvate äriühingute kasumit sõltumata sellest, kas tegemist on kontserni kuuluvate või sõltumatute äriühingutega (vaidlusaluse otsuse põhjendused 198 ja 212).

88 Komisjon märkis, et ta ei kavatsenud uurida, kas kõnealune eelotsus vastab reaalturuväärtuse põhimõttele, nagu see on määratletud tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikes 3 või ringkirjas nr 164/2 (vaidlusaluse otsuse põhjendus 229). Nimelt, kui on võimalik tõendada, et Luksemburgi maksuhalduri poolt kõnealuse eelotsusega FFT Luksemburgis maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks heaks kiidetud meetod kaldub kõrvale meetodist, mille tulemusel saadakse turutingimustele lähedane usaldusväärne tulemus, ja seega reaalturuväärtuse põhimõttest, siis tuleb asuda seisukohale, et kõnealune eelotsus annab FFT-le ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise eelise (vaidlusaluse otsuse põhjendus 231).

89 Vaidlustatud kohtuotsuse punktidest 149–151 ilmneb, et Üldkohus kinnitas komisjoni meetodit, mis seisnes sisuliselt selles, et olukorras, kus on olemas maksustamissüsteem, mille eesmärk on maksustada kõikide residendist äriühingute kasumit, olgu need siis kontserni kuuluvad äriühingud või mitte, on reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisel õigustatud olenemata sellest, kas see põhimõte on üle võetud riigisisesesse õigusesse.

90 Seega tuleb kindlaks teha, kas Üldkohus rikkus õigusnormi, kui nõustus komisjoni lähenemisega, mis seisnes sisuliselt selles, et ta ei võtnud arvesse seda põhimõtet, nagu on ette nähtud tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikes 3 ja mida on täpsustatud sellega seotud ringkirjas nr 164/2, ELTL artikli 107 lõike 1 alusel läbiviidud analüüsi raames, eelkõige võrdlussüsteemi määratlemisel, et teha kindlaks, kas kõnealune eelotsus annab abisaajale valikulise eelise.

91 Komisjon jättis kõrvale tulumaksuseadustiku artikli 164 lõike 3 ja ringkirja nr 164/2 asjakohasuse ning kohaldas Luksemburgi õiguses määratletust erinevat reaalturuväärtuse põhimõtet. Seega piirdus komisjon sellega, et tegi Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemiga taotletavas eesmärgis kindlaks selle põhimõtte abstraktse väljenduse ja analüüsis kõnealust eelotsust, võtmata arvesse viisi, kuidas nimetatud põhimõte on sellesse õigusesse konkreetselt üle võetud eelkõige kontserni kuuluvate äriühingute puhul.

92 Sellise lähenemise heakskiitmisega jättis Üldkohus arvesse võtmata käesoleva kohtuotsuse punktides 68–74 viidatud kohtupraktikast tuleneva nõude, mille kohaselt selleks, et teha kindlaks, kas maksumeetmega anti ettevõtjale valikuline eelis, peab komisjon tegema võrdluse asjaomases liikmesriigis tavaliselt kohaldatava maksustamissüsteemiga selle liikmesriigi riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivse hindamise tulemusel. Nii toimides rikkus Üldkohus ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisel õigusnormi.

93 On tõsi – ja nagu kõik pooled üksmeelselt kinnitavad –, et Luksemburgis asuvate äriühingute suhtes kohaldatava riigisisese õiguse eesmärk on kontserni kuuluvate äriühingute maksustamisel saavutada turuhinnale lähedane usaldusväärne väärtus. Kuigi see eesmärk vastab üldiselt reaalturuväärtuse põhimõtte eesmärgile, on liidu õiguses ühtlustamise puudumise korral selle põhimõtte rakendamise konkreetsed tingimused siiski määratletud riigisiseses õiguses ning neid tuleb arvesse võtta, kui valikulise eelise olemasolu tuvastamiseks tehakse kindlaks võrdlusraamistik.

94 Lisaks, nõustudes vaidlustatud kohtuotsuse punktis 113 sellega, et komisjon võib tugineda eeskirjadele, mis ei ole Luksemburgi õiguse osa, kuigi ta meenutas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 112, et sellel institutsioonil ei olnud liidu õiguse praeguses arengujärgus pädevust, mis võimaldaks tal autonoomselt määratleda kontserni kuuluva äriühingu nn tavapärast maksustamist, jättes kõrvale riigisisesed maksueeskirjad, rikkus Üldkohus EL toimimise lepingu sätteid, mis käsitlevad otsese maksustamise valdkonnas liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise meetmete vastuvõtmist Euroopa Liidu poolt, eelkõige ELTL artikli 114 lõiget 2 ja artiklit 115. Nimelt ei saa liikmesriigi autonoomiat otsese maksustamise valdkonnas, nagu seda on tunnustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 73 viidatud väljakujunenud kohtupraktikas, täielikult tagada, kui väljaspool mis tahes sedalaadi ühtlustamismeetmeid ei põhine ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtav analüüs eranditult asjaomase liikmesriigi seadusandja kehtestatud tavapärastel maksustamiseeskirjadel.

95 Sellega seoses tuleb esiteks rõhutada, et kuna selles küsimuses ei ole ühtlustamist toimunud, kuulub „reaalturuväärtusele“ vastava tulemuse kindlaksmääramist võimaldavate meetodite ja kriteeriumite võimalik kehtestamine liikmesriikide kaalutlusõiguse alla. Kuigi OECD liikmesriigid tunnustavad, et reaalturuväärtuse põhimõte väärib kasutamist, et teha kindlaks äriühingute kasumi õige jaotus erinevate riikide vahel, on nende riikide vahel siirdehindade kindlaksmääramise meetodite üksikasjalikul rakendamisel olulised erinevused. Nagu komisjon ise vaidlusaluse otsuse põhjenduses 88 mainis, loetletakse OECD suunistes mitu meetodit reaalturuväärtusele vastava hinna ligikaudseks kindlaksmääramiseks samasse kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste tehingute ja kasumi jaotamise puhul.

96 Lisaks, isegi kui oletada, et rahvusvahelise maksustamise valdkonnas valitseb teatav konsensus, et majanduslikult seotud äriühingute vahelisi tehinguid, eelkõige kontsernisiseseid tehinguid, tuleb hinnata maksustamise eesmärgil nii, nagu need oleksid sõlmitud majanduslikult sõltumatute äriühingute vahel, ning seetõttu lähtuvad paljud riiklikud pädevad maksuhaldurid siirdehindade

väljatöötamisel ja kontrollimisel OECD suunistest, siis ilma et see piiraks käesoleva kohtuotsuse punktides 120–122 esitatut, on ainult riigisisesed sätted asjakohased selle analüüsimisel, kas teatud tehinguid tuleb hinnata reaalturuväärtuse põhimõtte alusel, ja vajaduse korral, kas siirdehinnad, mis on aluseks maksukohustuslase maksustatavale tulule ja selle jaotusele asjasse puutuvate liikmesriikide vahel, kalduvad kõrvale reaalturuväärtusele vastavast tulemusest. Seega ei saa ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise maksusoodustuse olemasolu hindamisel ja ettevõtjal tavaliselt lasuva maksukoormuse kindlakstegemiseks arvesse võtta asjaomase riigisisese maksustamissüsteemi väliseid parameetreid ja eeskirju, välja arvatud juhul, kui selles maksustamissüsteemis on neile sõnaselgelt viidatud.

97 See järeldus väljendab maksu õiguspärasuse põhimõtet, mis on õiguse üldpõhimõttena liidu õiguskorra osa ja mis nõuab, et maksu tasumise kohustus ja kõik olulised elemendid, millega määratletakse maksu materiaalõiguslikud aspektid, tuleb sätestada seaduses, kusjuures maksukohustuslasel peab olema võimalik tasumisele kuuluv maksusumma ette näha ja arvutada ning kindlaks määrata, millal maks tuleb tasuda (vt selle kohta 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

98 Teiseks märkis Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuistungil, et lisaks asjaolule, et OECD suunised ei ole selle organisatsiooni osalisriikidele siduvad, näeb ringkiri nr 164/2, milles tõlgendatakse tulumaksuseadustiku artikli 164 lõiget 3, ette erieeskirjad siirdehindade arvutamise kohta selliste kontserni finantsettevõtjate puhul nagu FFT ja selle kohaselt ei võeta siirdehindade arvutamisel arvesse osaluste omamisega seotud tegevust. Vaidlusaluse otsuse põhjenduses 79, mis asub otsuse punktis 2.3.2 ja sisaldab ringkirja sisu kirjeldust, on kinnitatud, et see liikmesriik nägi ette erieeskirjad reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tasu kindlaksmääramiseks selliste äriühingute puhul ning et nendest eeskirjadest teatati komisjonile haldusmenetluses.

99 Siiski ei võta komisjoni võrdlussüsteemi ja laiemalt FFT-le antud valikulise eelise olemasolu analüüs, mida Üldkohus kinnitas, arvesse neid normatiivseid valikuid, mille eesmärk on täpsustada reaalturuväärtuse põhimõtte ulatust ja selle rakendamist Luksemburgi õiguses.

100 Sellega seoses tuleb märkida, et vastuseks kohtuistungil esitatud küsimusele leidis komisjon, et kõnealuses eelotsuses on Luksemburgi maksuhaldur reaalturuväärtuse põhimõtte ja siirdehindade arvutamise puhul „valesti kohaldanud eeskirju, mida ta tavaliselt kohaldab“. Tuleb siiski tõdeda, et komisjon, kelle lähenemist Üldkohus kinnitas, jättis vaidlusaluses otsuses täiesti analüüsimata, kuidas sisuliselt tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikes 3 sätestatud reaalturuväärtuse põhimõtet tõlgendati ja kohaldati.

101 Üldkohus nõustus sõnaselgelt selle analüüsiga vaidlustatud kohtuotsuse punktis 146, kui ta märkis, et komisjonile ei saa ette heita, et ta kasutas siirdehindade kindlaksmääramise meetodit, mida ta peab vaadeldaval juhul asjakohaseks, et analüüsida siirdehindade taset tehingu puhul või mitme omavahel tihedalt seotud tehingu puhul, ning mis on osa vaidlustatud meetmest, ning vaidlustatud kohtuotsuse punktis 147, milles ta rõhutas, et OECD suunised, millest komisjon juhindus, „põhinevad siiski tunnustatud eksperdirühmade olulistel töödel“, need „kajastavad siirdehindade valdkonnas rahvusvahelisel tasandil saavutatud konsensust“ ja „neil on seetõttu ilmselge praktiline tähtsus siirdehindadega seotud küsimuste tõlgendamisel“.

102 Kolmandaks, vastupidi sellele, mida leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 142, ei kinnita 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs*. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) seisukohta, et reaalturuväärtuse põhimõte on kohaldatav, kui riigisisese

maksuõiguse eesmärk on maksustada kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid samamoodi, sõltumata küsimusest, kas ja kuidas see põhimõte on riigisisesesse maksuõigusesse üle võetud.

103 Nimelt leidis Euroopa Kohus selles kohtuotsuses, et kui liikmesriik on otsustanud oma riigisisesesse õigusesse üle võtta kontserni kuuluvate äriühingute maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetodi, mis on analoogne OECD *cost plus*'i meetodiga ja mille eesmärk on seega maksustada neid äriühinguid alusel, mis on võrreldav sellega, mis tuleneks üldkohaldatavate õigusnormide kohaldamisest, annab see liikmesriik nendele äriühingutele majandusliku eelise, kui ta lisab sellesse meetodisse meetmeid, mis leevendavad maksukoormust, mis nendel äriühingutel nende õigusnormide kohaldamise korral tavaliselt tekkima peaks.

104 Nii järeldas Euroopa Kohus selles kohtuotsuses, et reaalturuväärtuse põhimõtet tuleb kohaldada asjaomases riigisiseses õiguses, st Belgia õiguses, sätestatud maksustamiseeskirjade alusel, mis nägid ette kasumi maksustamise mehhanismi OECD *cost plus*'i meetodi alusel. Seega ei saa nimetatud kohtuotsusest järeldada, et Euroopa Kohus soovis luua eraldiseisva reaalturuväärtuse põhimõtte, mida kohaldatakse sõltumata sellest, kas see põhimõte on riigisisesesse õigusesse üle võetud, et analüüsida maksumeetmeid ELTL artikli 107 lõike 1 alusel.

105 Kõigist neist kaalutlustest tuleneb, et vaidlustatud kohtuotsuse põhjendustega, mis puudutavad komisjoni peamise arutluskäigu analüüsi, mille kohaselt tehti kõnealuse eelotsusega erand Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldisest süsteemist, ja mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 17–20, rikutakse õigusnormi, kuna Üldkohus kinnitas komisjoni lähenemisviisi, mis seisnes sisuliselt selles, et reaalturuväärtuse põhimõtet, nagu see on ette nähtud tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikes 3 ja täpsustatud sellega seotud ringkirjas nr 164/2, ei võetud arvesse võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel ELTL artikli 107 lõike 1 alusel tehtud analüüsi raames selleks, et kindlaks teha, kas kõnealuse eelotsusega antakse selle adressaadile valikuline eelis.

106 Siiski tuleb kontrollida, kas õigusnormi rikkumine Üldkohtu poolt võib kaasa tuua vaidlustatud kohtuotsuse tühistamise.

107 Nimelt väitis komisjon, et võimalikud õigusnormi rikkumised vaidlustatud kohtuotsuse punktides 125–286 ei too kaasa vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist, kui Üldkohtu analüüs selle kohtuotsuse punktides 290–299 jäetakse muutmata.

108 Komisjon leiab seega, et apellatsioonkaebus on tulemusetu, kuna isegi kui mõni esitatud väidetest tunnistatakse põhjendatuks, ei saa see asjaolu viia vaidlustatud kohtuotsuse tühistamiseni. Vaidlusalune otsus sisaldab komisjoni sõnul nimelt täiendavat arutluskäiku, mis tugineb tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikele 3 ja ringkirjale nr 164/2 ning mille Üldkohtu poolt kinnitamist Iirimaa ei ole vaidlustanud.

109 Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 290–299 esitatud põhjendustes nõustus Üldkohus sisuliselt komisjoni „täiendavalt" esitatud arutluskäiguga vaidlusaluse otsuse põhjendustes 315–317, mille kohaselt kõnealune eelotsus on erand võrdlussüsteemist, mille moodustavad tulumaksuseadustiku artikli 164 lõige 3 ja ringkiri nr 164/2.

110 Kuigi Iirimaa ei ole vaidlustatud kohtuotsuse selles osas esitatud põhjendusi otseselt vaidlustanud, ei saa siiski väita, nagu seda teeb komisjon, et apellatsioonkaebus tuleb tunnistada tulemusetuks, kuna Iirimaa argumendid ei saa mõjutada vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni.

111 Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 42 märkis, ei sisalda vaidlustatud kohtuotsuse punktides 290–299 esitatud arutluskäik eraldiseisvat ja sõltumatut analüüsi võrreldes sellega, mis tuleneb komisjoni peamisest võrdlussüsteemist, ning see ei võimalda seega parandada viimases tehtud viga. On tõsi, et komisjon tõdes vaidlusaluse otsuse põhjenduses 317, et eelotsus tõi kaasa FFT tasumisele kuuluva maksu vähenemise „võrreldes olukorraga, kui [tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikes 3] sisalduvat reaalturuväärtuse põhimõtet oleks nõuetekohaselt kohaldatud“. Siiski, nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 294 märkis, viitas ta nõuetekohase kohaldamise puhul täielikult oma peamisele analüüsile võrdlussüsteemi kohta, mis põhineb Luksemburgi äriühingute maksustamise üldisel süsteemil.

112 Sellest tuleneb, et arutluskäik, millele komisjon täiendavalt tugines, parandab üksnes näiliselt vea, mille ta tegi selle võrdlussüsteemi kindlakstegemisel, mis oleks pidanud olema aluseks tema analüüsile valikulise eelise olemasolu kohta. Neil asjaoludel muudab õigusnormi rikkumine, mille Üldkohus pani toime, kui ta analüüsis komisjoni peamist arutluskäiku võrdlussüsteemi kohta, samuti vääraks tema analüüsi vaidlusaluses otsuses selles aspektis esitatud täiendava arutluskäigu kohta.

113 Eeltoodust tuleneb, et esimese väite viienda ja kuuenda osaga ning viienda väitega tuleb nõustuda ning seega vaidlustatud kohtuotsus tühistada, ilma et oleks vaja teha otsust esimese väite teiste osade ja apellatsioonkaebuse teiste väidete kohta.

B. Apellatsioonkaebus kohtuasjas C-885/19 P

114 Arvestades vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist, ei ole enam vaja FFT apellatsioonkaebuse kohta otsust teha.

VI. Üldkohtule esitatud hagid

115 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu teise lause kohaselt võib Euroopa Kohus teha Üldkohtu otsuse tühistamise korral asja suhtes ise lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium seda lubab.

116 Käesoleval juhul on see nii, kuna hagide väidete üle, milles palutakse vaidlusalune otsus tühistada, arutati Üldkohtus võistlevas menetluses ning nende hindamisel ei ole vaja võtta ühtegi täiendavat menetlust korraldavat meedet või teha menetlustoimingut.

117 Sellega seoses piisab, kui märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktides 81–112 esitatud põhjustel tuleb vaidlusalune otsus tühistada, kuna komisjon rikkus õigusnormi, kui ta tuvastas valikulise eelise olemasolu võrdlusraamistiku alusel, mis hõlmab reaalturuväärtuse põhimõtet, mis ei tulene asjaomase riigisisese maksuõiguse täielikust analüüsist, pärast seda, kui asjaomase liikmesriigiga on toimunud võistlev vaidlus, ning ta on seega rikkunud ka EL toimimise lepingu sätteid, mis käsitlevad otsese maksustamise valdkonnas liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise meetmete vastuvõtmist liidu poolt, eelkõige ELTL artikli 114 lõiget 2 ja artiklit 115.

118 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 71 viidatud kohtupraktikast, muudab selline viga asjaomase riigisisese õiguse alusel tegelikult kohaldatavate eeskirjade kindlaksmääramisel ja seega nn tavapärase maksustamise kindlakstegemisel, mille alusel kõnealust eelotsust tuleb hinnata, tingimata vigaseks kogu valikulise eelise olemasoluga seotud põhjenduskäigu.

119 Selline järeldus ei välista siiski seda, et otsese maksustamise meetmeid, nagu liikmesriikide maksualased eelotsused, võib käsitada riigiabina, kui on täidetud kõik ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamise tingimused, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 66.

120 Nimelt, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 65, ei jää liikmesriikide sekkumine valdkondades, mida ei ole liidu õiguses ühtlustatud, välja riigiabi kontrolli käsitlevate EL toimimise lepingu sätete kohaldamisalast.

121 Seega peavad liikmesriigid kasutama otsese maksustamise valdkonnas oma pädevust, nagu neil on maksualaste eelotsuste tegemisel, järgides liidu õigust ja eelkõige EL toimimise lepinguga riigiabi valdkonnas kehtestatud eeskirju. Seega peavad nad selle pädevuse teostamisel hoiduma võtmast meetmeid, mis võivad kujutada endast siseturuga kokkusobimatut riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses (vt selle kohta 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia ja Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, punktid 161 ja 162 ning seal viidatud kohtupraktika).

122 Täpsemalt, olles täheldanud, et liikmesriik on otsustanud kohaldada kontserni kuuluvate äriühingute siirdehindade kindlaksmääramisel reaalturuväärtuse põhimõtet, peab komisjon vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 70 viidatud kohtupraktikale olema suuteline tõendama, et selles valdkonnas riigisisese õigusega ette nähtud parameetrid on ilmselgelt kokkusobimatud riigisisese maksustamissüsteemi eesmärgiga maksustada mittediskrimineerivalt kõiki residendist äriühinguid, olenemata sellest, kas need on kontserni kuuluvad äriühingud või mitte, mille tulemusel alahinnatakse süstemaatiliselt kontserni kuuluvatele äriühingutele või mõnele neist, näiteks finantseerimisettevõtjatele, kohaldatavaid siirdehindu võrreldes sõltumatute äriühingute tehtud võrreldavate tehingute turuhindadega.

123 Nagu järeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 105, ei teinud aga komisjon käesolevas asjas vaidlusaluses otsuses sellist analüüsi, kuna tema analüüsiskeem ei hõlmanud kõiki asjakohaseid norme, millega rakendatakse Luksemburgi õiguse alusel reaalturuväärtuse põhimõtet.

124 Kõigist nendest kaalutlustest tuleneb, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt kohtuasjas T-755/15 esitatud esimese väite esimese ja kolmanda osaga ning FFT poolt kohtuasjas T-759/15 esitatud esimese väite esimese etteheitega tuleb nõustuda. Järelikult tuleb vaidlusalune otsus tühistada, ilma et oleks vaja analüüsida tühistamishagide muid väiteid.

VII. Kohtukulud

125 Kodukorra artikli 184 lõige 2 näeb ette, et kui apellatsioonkaebus on põhjendatud ja Euroopa Kohus teeb ise kohtuasjas lõpliku otsuse, otsustab ta kohtukulude jaotuse.

126 Selle kodukorra artikli 138 lõike 1 kohaselt, mida nimetatud kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel kohaldatakse apellatsioonkaebuse suhtes, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

127 Kuna kohtuasjas C-898/19 P Iirimaa esitatud apellatsioonkaebus rahuldati, tuleb Iirimaa kohtukulud vastavalt tema nõudele välja mõista komisjonilt, kes ühtlasi kannab ise oma kohtukulud.

128 Mis puudutab apellatsioonkaebust kohtuasjas C-885/19 P, siis vastavalt kodukorra artiklile 149, mida kodukorra artikli 190 alusel kohaldatakse apellatsioonimenetluse suhtes, otsustab otsuse tegemise vajaduse äralangemise korral kohtukulude jaotuse Euroopa Kohus. Vastavalt kodukorra artiklile 142, mida kodukorra artikli 184 alusel kohaldatakse apellatsioonimenetluse suhtes, otsustab kohtukulude jaotuse Euroopa Kohus omal äranägemisel. Käesoleval juhul tuleb otsustada, et pooled kannavad ise oma kohtukulud seoses apellatsioonimenetlusega kohtuasjas C-885/19 P.

129 Lisaks, kuna Üldkohtule esitatud hagid rahuldati, mõistetakse komisjonilt välja kõik esimese kohtuastme menetlusega seotud kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. **Liita kohtuasjad C-885/19 P ja C-898/19 P kohtuotsuse tegemiseks.**

2. **Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Luksemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe *vs.* komisjon (T-755/15 ja T-759/15, EU:T:2019:670)**.

3. **Tühistada komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2016/2326 riigiabi SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Fiatile.**

4. **Vajadus otsustada kohtuasjas C-885/19 P esitatud apellatsioonkaebuse üle on ära langenud.**

5. **Jätta kõikide poolte kohtukulud kohtuasjas C-885/19 P nende endi kanda.**

6. **Jätta kohtuasjas C-898/19 P esitatud apellatsioonkaebusega seotud kohtukulud Euroopa Komisjoni kanda.**

7. **Jätta esimese kohtuastme menetlusega seotud kohtukulud Euroopa Komisjoni kanda.**

Allkirjad