Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PRIIT PIKAMÄE
16 päivänä joulukuuta 2021 [1]

Asia C-898/19 P

Irlanti
vastaan

Euroopan komissio

Muutoksenhaku – Valtiontuki – Luxemburgin suurherttuakunnan myöntämä tuki – Päätös, jolla tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja sääntöjenvastaiseksi ja määrätään perittäväksi takaisin – Verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu – Markkinaehtoperiaate – Etu – Viitejärjestelmä – Niin sanottu normaali verotus – Valikoivuus – Olettama

Sisällys

I Johdanto . . . 3

II Asian tausta . . . 4

A Luxemburgin veroviranomaisten FFT:lle antama ennakkoratkaisu ja hallinnollinen menettely komissiossa . . . 4

B Riidanalainen päätös . . . 4

1. Kyseessä olevan ennakkoratkaisun olennaisen sisällön kuvaus . . . 4

2. Asiassa sovellettavien Luxemburgin sääntöjen kuvaus . . . 5

3. Kyseessä olevan ennakkoratkaisun arviointi . . . 5

C Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio . . . 7

D Menettely unionin tuomioistuimessa ja muutoksenhakumenettelyn asianosaisten vaatimukset . . . 9

III Valitus . . . 10

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

A Ensimmäinen, kolmas, neljäs ja viides valitusperuste 10

1. Tehokkuus 10

2. Tutkittavaksi ottaminen 12

3. Perusteltavuus 12

a) Alustavat toteamukset edusta ja valikoivuudesta verotuksen alalla 12

1) Viitejärjestelmän määrittämisen ”erityinen merkitys” verotoimenpiteiden tapauksessa 12

2) Viitejärjestelmän (ja ”normaalin” verotuksen) määrittäminen verotuksen alalla . 14

b) Ensimmäinen valitusperuste 16

1) Asianosaisten lausumat 16

2) Asian arviointi 16

i) Alustavat toteamukset markkinaehtoperiaatteen alkuperästä 16

ii) Markkinaehtoperiaate valituksenalaisessa tuomiossa 18

iii) Markkinaehtoperiaatteen perusta 19

iv) Markkinaehtoperiaatteen ulottuvuus ja oikeusvarmuuden periaate 28

3) Johtopäätös ensimmäisestä valitusperusteesta 29

c) Kolmas valitusperuste 30

1) Asianosaisten lausumat 30

2) Asian arviointi 30

d) Neljäs valitusperuste 31

1) Asianosaisten lausumat 31

2) Asian arviointi 32

e) Viides valitusperuste 33

1) Asianosaisten lausumat 33

2) Asian arviointi 33

B Toinen valitusperuste 34

1. Tehokkuus 35

2. Perusteltavuus 35

IV Unionin yleisessä tuomioistuimessa nostettu kanne 39

V Oikeudenkäyntikulut 39

VI Ratkaisuehdotus 40

I Johdanto

1. Verotusasiassa annettavassa ennakkoratkaisussa tai ennakkotiedossa on kyse yleisestä käytännöstä, jonka perusteella yritykset voivat hakea veroviranomaisilta ennakkoratkaisua niiden maksettavaksi tulevasta verosta. Ennakkoratkaisun käsitteellä viitataan yleensä siihen, että veroviranomaiset antavat – useimmiten verovelvollisen hakemuksesta – virallisen kannanoton tiettyjen voimassa olevien säännösten soveltamisesta tiettyyn tilanteeseen tai yhteen tai useaan liiketoimeen, joista ei ole vielä aiheutunut veroseurauksia. Verovelvollisten tarkoituksena on siten saada vakuutteluja, jotka sitovat viranomaisia niiden liiketoimien verokohtelun osalta.

2. Euroopan komissio on kesäkuusta 2014 lähtien käynnistänyt useita tutkimuksia, joilla on tarkoitus tarkistaa useiden jäsenvaltioiden veroviranomaisten monikansallisten yritysten osalta noudattamien käytäntöjen yhdenmukaisuus perussopimuksen valtiontukisääntöjen kanssa, erityisesti siltä osin kuin kyse on voiton jakamisesta niiden eri valtioiden välillä, joissa nämä yritykset harjoittavat toimintaa. Yksi näistä tutkimuksista johti Luxemburgin veroviranomaisten Fiat-konsernille myöntämää tukea koskevan päätöksen [2] antamiseen.

3. Samoihin aikoihin journalistien toteuttaman niin sanotun Lux Leaks -tutkimuksen paljastukset toivat marraskuussa 2014 tämän kysymyksen suuren yleisön tietoisuuteen ja aiheuttivat useimmiten raivostusta. [3] Näiden paljastusten seurauksena useat poliittiset päättäjät toteuttivat sekä Euroopan että kansainvälisellä tasolla toimia korjatakseen sen, mitä pidetään nyt vakavana poikkeamana verotuksen tasapuolisuudesta. Uusin näistä toimista johti käytännössä sopimukseen monikansallisten yritysten globaalin tuloveron käyttöön ottamisesta. [4]

4. Unionin tuomioistuimen on tämän asian poliittisen, taloudellisen ja jopa yhteiskunnallisen asiayhteyden tiedostaen tarkasteltava tulevassa tuomiossaan kuitenkin pelkästään oikeudelliselta kannalta kysymyksiä, joita komission lähestymistapa riidanalaisessa päätöksessä herättää. Nyt käsiteltävä valitus on tehty unionin yleisen tuomioistuimen tuomiosta Luxemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe v. komissio, [5] jolla tämä lähestymistapa vahvistettiin.

2 Valtiontuesta SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Fiatille, 21.10.2015 annettu komission päätös (EU) 2016/2326 (EUVL 2016, L 351, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös).

3 Kyse on yhdysvaltalaisten tutkivien journalistien yhteenliittymän (International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)) ja 40 muun median yhdessä toteuttamasta tutkimuksesta. Ks. tältä osin mm. *Le Mondessa* julkaistu artikkeli, joka on saatavilla osoitteessa https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html

4 Ks. tästä mm. asiakirja ”Lausunto kahteen pilariin perustuvasta ratkaisusta talouden digitalisaatioon liittyviin verotuksellisiin haasteisiin vastaamiseksi”, jota käsiteltiin veron perusteen rapautumista ja voitonsiirtoa koskevan osallistavan kehyksen OECD/G20 yhteydessä ja jonka 137 siihen osallistuvaa lainkäyttöalueetta hyväksyi 8.10.2021, saatavilla osoitteessa https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf

5 Tuomio 24.9.2019 (T-755/15 ja T-759/15, jäljempänä valituksenalainen tuomio, EU:T:2019:670).

5. Komission lähestymistavan uutuus perustuu erityisesti siihen, että se on ottanut käyttöön markkinaehtoperiaatteen taloudellisen edun saamista tutkiessaan. Koska tämän käsitteen oikeudellinen perusta on riidanalainen, unionin tuomioistuimen on sen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa edellytettyyn analyysiin sisällyttämisen vuoksi pohdittava jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian ja valtiontukien myöntämistä koskevan kiellon välille perussopimuksessa vedettyä rajaa.

II Asian tausta

A Luxemburgin veroviranomaisten FFT:lle antama ennakkoratkaisu ja hallinnollinen menettely komissiossa

6. Fiat Chrysler Finance Europen, aiemmin Fiat Finance and Trade Ltd (jäljempänä FFT), veroneuvoja osoitti Luxemburgin veroviranomaisille 14.3.2012 kirjeen, jossa hän pyysi siirtohinnoittelun ennakkosopimuksen hyväksyntää. Lisäksi hän toimitti tämän hakemuksen tueksi itse laatimansa FFT:n toteuttamiin liiketoimiin sovellettua siirtohinnoittelua koskevan selvityksen.

7. Luxemburgin veroviranomaiset antoivat 3.9.2012 FFT:n hakemuksen mukaisen ennakkoratkaisun (jäljempänä kyseessä oleva ennakkoratkaisu). Tämä ennakkoratkaisu sisältyi kirjeeseen, jossa todettiin, että ”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”.

8. Komissio lähetti Luxemburgin suurherttuakunnalle 19.6.2013 ensimmäisen pyynnön toimittaa yksityiskohtaisia tietoja verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja koskevasta kansallisesta käytännöstä. Tämän ensimmäisen tietojensaantipyynnön jälkeen Luxemburgin suurherttuakunnan ja komission välillä käytiin useaan otteeseen kirjeenvaihtoa siihen saakka, kunnes komissio antoi 24.3.2014 päätöksen, jossa se määräsi Luxemburgin suurherttuakunnan toimittamaan sille tietoja.

9. Komissio aloitti 11.6.2014 SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muodollisen tutkintamenettelyn kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta. Komissio antoi 21.10.2015 riidanalaisen päätöksen, jossa todetaan, että tämä ennakkoratkaisu on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

B Riidanalainen päätös

1. Kyseessä olevan ennakkoratkaisun olennaisen sisällön kuvaus

10. Komissio selostaa, että kyseessä olevassa ennakkoratkaisussa hyväksytään menetelmä, jonka mukaisesti voitot kohdennetaan FFT:lle Fiat/Chryslerin autokonsernin sisällä ja jonka avulla FFT voi määrittää vuosittain Luxemburgin suurherttuakunnassa maksettavakseen tulevan yhteisöveron määrän. Komissio täsmentää, että ennakkoratkaisu sitoi veroviranomaisia viiden vuoden ajan verovuodesta 2012 verovuoteen 2016. [6]

[6] Riidanalaisen päätöksen 9 ja 52–54 perustelukappale.

2. Asiassa sovellettavien Luxemburgin sääntöjen kuvaus

11. Komissio toteaa, että kyseessä oleva ennakkoratkaisu on annettu Luxemburgin tuloverolain (loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, sellaisena kuin se on muutettuna, jäljempänä verolaki)[7] 164 §:n 3 momentin ja 28.1.2011 annetun Luxemburgin verohallinnon johtajan yleiskirjeen L.I.R. nro 164/2 (jäljempänä yleiskirje nro 164/2) perusteella. Komissio tuo esille, että kyseisessä pykälässä säädetään Luxemburgin vero-oikeudessa noudatettavasta markkinaehtoperiaatteesta, jonka mukaan samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden väliset liiketoimet on hinnoiteltava samalla tavoin kuin hinnoiteltaisiin vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa neuvottelevien itsenäisten yritysten toteuttamat vastaavat liiketoimet. Komissio lisää, että yleiskirjeessä nro 164/2 täsmennetään, miten määritetään markkinaehtoinen korvaus, kun konsernin rahoitusyhtiöt ovat toteuttaneet nämä liiketoimet.[8]

3. Kyseessä olevan ennakkoratkaisun arviointi

12. Komissio katsoo valtiontuen olemassaoloa koskevan kolmannen ja neljännen edellytyksen osalta, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annettiin valikoiva etu FFT:lle siltä osin kuin ratkaisu johti FFT:ltä Luxemburgissa perittävien verojen alentumiseen, koska FFT välttti veron, joka sen olisi pitänyt maksaa tavanomaisen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti. Komissio päätyy tähän johtopäätökseen tutkittuaan samanaikaisesti etua ja valikoivuutta unionin tuomioistuimen määrittämässä kolmivaiheisessa tarkastelussa sen ratkaisemiseksi, onko jotakin verotoimenpidettä pidettävä ”valikoivana”.

13. Tarkastelunsa ensimmäisessä vaiheessa komissio toteaa, että viitejärjestelmänä oli Luxemburgin yleinen yhteisöverojärjestelmä ja että tämän järjestelmän tavoitteena oli kaikkien Luxemburgissa asuvien yhtiöiden voittojen verottaminen. Komission mukaan ero riippumattomien yhtiöiden ja integroituneiden yhtiöiden verotettavan tulon laskentatavoissa ei vaikuttanut millään tavalla tähän tavoitteeseen, koska tavoite merkitsi kaikkien Luxemburgissa asuvien yhtiöiden voittojen verottamista riippumatta siitä, olivatko ne integroituneita vai integroitumattomia. Tähän tavoitteeseen eivät vaikuttaneet myöskään konserneihin sovellettavat erityissäännökset, joilla oli yksinomaan tarkoitus saattaa nämä kahden tyyppiset yhtiöt samaan asemaan. Lisäksi kyseessä olevan ennakkoratkaisun tavoite eli FFT:n verotettavan tulon määrittäminen kyseisen järjestelmän mukaisen yhteisöveron määräämiseksi vahvisti sen, että tämä järjestelmä oli viitejärjestelmä, koska tämä tavoite ei merkinnyt FFT:n erilaista kohtelua sen konserniin kuulumisen perusteella. Komissio katsoo, että integroituneet yhtiöt ja integroitumattomat yhtiöt olivat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa Luxemburgin yleisen yhteisöverojärjestelmän tavoitteen kannalta.[9]

14. Tarkastelunsa toisessa vaiheessa komissio toteaa aluksi, että kysymys siitä, onko verotoimenpide poikkeus viitejärjestelmästä, ratkaistaan yleensä samalla, kun todetaan, että tällä toimenpiteellä on annettu edunsaajalle etu. Kun verotoimenpiteen seurauksena maksettavan veron määrä alenee aiheettomasti edunsaajilla, joiden pitäisi ilman toimenpidettä viitejärjestelmän mukaisesti maksaa enemmän veroa, komission mukaan tämä alennus merkitsee sekä kyseisellä toimenpiteellä annettua etua että viitejärjestelmän poikkeusta. Lisäksi komissio

7 Tässä pykälässä säädetään seuraavaa: ”Peitelty voitonjako sisältyy verotettavaan tuloon. Peitelty voitonjako on kyseessä silloin, kun osakas, jäsen tai osuudenhaltija saa suoraan tai välillisesti sellaista etua yritykseltä tai yhteisöltä, jota se ei saisi, ellei olisi osakas, jäsen tai osuudenhaltija.” On huomattava, että tämä säännös ei ole enää voimassa, sillä Luxemburgin suurherttuakunta on 1.1.2017 lisännyt verolakiin uudet 56 §:n ja 56 bis §:n.

8 Riidanalaisen päätöksen 74–83 perustelukappale.

9 Riidanalaisen päätöksen 193–199 perustelukappale.

toteaa, että oikeuskäytännön mukaan kyseessä olevan ennakkoratkaisun kaltaisen yksittäisen toimenpiteen tapauksessa taloudellisen edun toteaminen mahdollistaa lähtökohtaisesti sen, että toimenpide oletetaan valikoivaksi. [10]

15. Tässä tapauksessa määritettävän edun osalta komissio toteaa, että verotoimenpiteellä, jonka seurauksena konserniin kuuluva yhtiö laskuttaa siirtohintoja, jotka ovat itsenäisten yritysten välillä sovittavia hintoja alempia, annetaan tälle yhtiölle etu, koska tämä toimenpide johtaa sen veron määräytymisperusteen kaventumiseen ja sitä kautta yleisessä yhteisöverojärjestelmässä kannettavan veron alentumiseen. Komission mukaan unionin tuomioistuin on siten myöntänyt, 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”, [11] toimii vertailukohtana ratkaistaessa, onko konserniin kuuluva yhtiö saanut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua. Komissio täsmentää, että sen oli siis selvitettävä, poikkeaako menetelmä, jonka Luxemburgin veroviranomaiset ovat hyväksyneet kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla, menetelmästä, joka johtaa luotettavaan arvioon markkinaehtoisesta tuloksesta, ja poikkeaako se näin markkinaehtoperiaatteesta. Tällaisessa tilanteessa kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla on komission mukaan katsottava annettavan FFT:lle valikoiva etu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. [12]

16. Näillä perusteilla komissio katsoo, että monet siirtohinta-analyysin taustalla olevista Luxemburgin suurherttuakunnan hyväksymistä menetelmien, muuttujien ja mukautusten valinnoista kyseessä olevassa ennakkoratkaisussa johtivat siihen, että yhteisövero oli alempi kuin vero, jonka riippumattomat yritykset joutuivat maksamaan. [13]

17. Komissio katsoo toissijaisesti, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annettiin joka tapauksessa valikoiva etu myös rajallisemmassa viitejärjestelmässä, johon Luxemburgin suurherttuakunta ja FFT vetoavat ja joka muodostuu verolain 164 §:n 3 momentista ja yleiskirjeestä nro 164/2, jotka koskevat Luxemburgin vero-oikeudessa noudatettavaa markkinaehtoperiaatetta. [14] Lisäksi komissio hylkää FFT:n väitteen, jonka mukaan kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta sille aiheutuneen valikoivan edun osoittamiseksi komission olisi pitänyt verrata tätä 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. [15]

18. Tarkastelunsa kolmannessa vaiheessa komissio toteaa, 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 mitään syytä, jonka voitaisiin katsoa olevan suora seuraus viitejärjestelmän perusperiaatteista tai joka perustuisi järjestelmälle luonteenomaisiin mekanismeihin, jotka ovat tarpeen järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta. [16]

10 Riidanalaisen päätöksen 216–218 perustelukappale.

11 Riidanalaisen päätöksen 225 ja 226 perustelukappale.

12 Riidanalaisen päätöksen 222–227 perustelukappale.

13 Riidanalaisen päätöksen 234–301 perustelukappale.

14 Riidanalaisen päätöksen 315–317 perustelukappale.

15 Riidanalaisen päätöksen 318–336 perustelukappale.

16 Riidanalaisen päätöksen 337 ja 338 perustelukappale.

19. Komissio katsoo johtopäätöksenään, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annettiin FFT:lle valikoiva etu ja että tämä ennakkoratkaisu oli siten SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

20. Komission mukaan tämän tuen saajana oli Fiat/Chryslerin autokonserni kokonaisuudessaan, koska FFT muodosti tämän konsernin muiden yritysten kanssa taloudellisen yksikön ja koska FFT:n verojen vähentyminen lievensi väistämättä FFT:n myöntämien konsernin sisäisten lainojen hinnoittelun ehtoja. [17]

C Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

21. Luxemburgin suurherttuakunta nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 30.12.2015 toimittamallaan kannekirjelmällä asiassa T-755/15 kanteen, jossa se vaati riidanalaisen päätöksen kumoamista.

22. FFT nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 29.12.2015 toimittamallaan kannekirjelmällä asiassa T-759/15 kanteen, jossa se vaati niin ikään riidanalaisen päätöksen kumoamista.

23. Unionin yleisen tuomioistuimen viidennen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 25.5.2016 ja 18.7.2016 antamillaan määräyksillä Irlannin ja Yhdistyneen kuningaskunnan väliintulohakemukset asioissa T-755/15 ja T-759/15. Koska Yhdistynyt kuningaskunta luopui väliintulostaan unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 9.12.2016 toimittamallaan asiakirjalla, unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja poisti 15.12.2016 antamallaan määräyksellä Yhdistyneen kuningaskunnan väliintulon näissä kahdessa asiassa.

24. 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 unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 68 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Kun asianosaisia oli kuultu istunnossa, asiat T-755/15 ja T-759/15 päätettiin yhdistää käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten niiden keskinäisen yhteyden perusteella tämän määräyksen mukaisesti.

25. Kanteidensa tueksi FFT ja Luxemburgin suurherttuakunta esittivät viiteen ryhmään kuuluvia kanneperusteita, jotka koskevat lähinnä seuraavia seikkoja:

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

– toinen ryhmä koskee SEUT 107 artiklan rikkomista, SEUT 296 artiklassa määrätyn perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä sekä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden loukkaamista siltä osin kuin komissio on katsonut, että kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla myönnettiin etu muun muassa sillä perusteella, että ennakkoratkaisu ei ollut markkinaehtoperiaatteen mukainen (ensimmäisen kanneperusteen toinen osa ja toisen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-755/15, ensimmäisen kanneperusteen

[17] Riidanalaisen päätöksen 341–345 perustelukappale.

ensimmäisen osan toinen ja kolmas väite, toisen kanneperusteen ensimmäinen osa, kolmas kanneperuste ja neljäs kanneperuste asiassa T-759/15)

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

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

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

26. Valituksenalaisella tuomiolla unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi kaikki nämä kanneperusteet ja hylkäsi siten kokonaisuudessaan kanteet asioissa T-755/15 ja T-759/15.

27. Tarkastellessaan kanneperusteiden toista ryhmää ja erityisesti kanneperusteita, jotka koskevat markkinaehtoperiaatteen virheellistä soveltamista valtiontukien valvontaan, unionin yleinen tuomioistuin totesi aluksi, että integroituneen yhtiön verotuksellista asemaa määritettäessä konsernin sisäisten liiketoimien hinnat eivät määräydy markkinaolosuhteissa. Tämän jälkeen se katsoi, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun mahdollisen saamisen toteamiseksi komissio voi verrata verorasitusta, joka perustuu tällaisen integroituneen yrityksen verotoimenpiteen soveltamiseen, yrityksen, joka toimii markkinaolosuhteissa, kansallisen oikeuden normaaleihin verosääntöihin perustuvaan verorasitukseen, kun kansallisessa vero-oikeudessa ei tehdä eroa integroituneiden yritysten ja riippumattomien yritysten välillä yhteisöveron kantamiseksi ja siinä on siten tarkoitus verottaa ensin mainittujen yritysten liiketoiminnan voittoja niin kuin ne perustuisivat markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin. [18]

28. Tässä yhteydessä markkinaehtoperiaate toimii unionin yleisen tuomioistuimen mukaan ”välineenä” tai ”vertailukohtana”, jonka avulla voidaan tarkistaa, vastaavatko kansallisten viranomaisten hyväksymät konsernin sisäisten liiketoimien hinnat hintoja, jotka olisi vahvistettu markkinaolosuhteissa, ratkaistaessa, onko integroitunut yritys saanut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua siirtohinnat määrittävästä verotoimenpiteestä. [19]

29. Unionin yleinen tuomioistuin totesi tämän jälkeen, että tässä tapauksessa kyseessä oleva ennakkoratkaisu koskee FFT:n verotettavan tulon määrittämistä Luxemburgin verolain nojalla ja että tässä laissa pyritään verottamaan tämän integroituneen yrityksen liiketoiminnan voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin. Tällä perusteella se totesi, että komissio saattoi hyvin verrata kyseessä olevan ennakkoratkaisun soveltamisen seurauksena määritettyä FFT:n verotettavaa tuloa siihen verotettavaan tuloon, joka saataisiin sovellettaessa Luxemburgin oikeuden normaaleja verosääntöjä yritykseen, joka on rinnastettavassa tosiasiallisessa tilanteessa ja toimii vapaan kilpailun ympäristössä. [20]

18 Valituksenalaisen tuomion 140 ja 141 kohta.

19 Valituksenalaisen tuomion 143 kohta.

20 Valituksenalaisen tuomion 145 ja 148 kohta.

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

31. Tarkastellessaan väitteitä, joiden mukaan komissio ei ollut esittänyt markkinaehtoperiaatteelleen mitään oikeudellista perustaa eikä täsmentänyt sen sisältöä, unionin yleinen tuomioistuin totesi oikeudellisen perustan osalta komission todenneen, että markkinaehtoperiaate on väistämättä olennainen osa konserniin kuuluvia yrityksiä koskevien verotoimenpiteiden SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaista tutkintaa ja että tämä periaate on tämän perussopimuksen määräyksen soveltamisalaan kuuluva yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate. [21] 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. [22]

32. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan väite, jonka mukaan riidanalaisessa päätöksessä sovellettu markkinaehtoperiaate ei ole Luxemburgin vero-oikeuteen kuuluva arviointiperuste ja jonka mukaan komissio voi sen perusteella viime kädessä toteuttaa välittömän verotuksen peitellyn yhdenmukaistamisen jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian vastaisesti, ei ole perusteltu, koska tätä periaatetta oli mahdollista käyttää sen vuoksi, että Luxemburgin verosäännösten mukaan integroituneita yrityksiä verotetaan samalla tavoin kuin riippumattomia yrityksiä. [23]

33. Väitteestä, jonka mukaan komissio on perusteettomasti todennut riidanalaisessa päätöksessä yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen olemassaolon, unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että tätä komission sanamuotoa ei pidä irrottaa asiayhteydestään ja tulkita siten, että komissio toteaisi SEUT 107 artiklan 1 kohtaan olennaisesti liittyvän yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen olemassaolon. [24]

D Menettely unionin tuomioistuimessa ja muutoksenhakumenettelyn asianosaisten vaatimukset

34. Valituksessaan Irlanti vaatii, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

35. Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää valituksen ja

– velvoittaa Irlannin korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

21 Valituksenalaisen tuomion 150 kohta.

22 Valituksenalaisen tuomion 155 kohta.

23 Valituksenalaisen tuomion 156–158 kohta.

24 Valituksenalaisen tuomion 160 ja 161 kohta.

36. Fiat Chrysler Finance Europe vaatii, että unionin tuomioistuin

– hyväksyy valituksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan Fiat Chrysler Finance Europen oikeudenkäyntikulut, jotka liittyvät vastineeseen ja siihen, että Fiat Chrysler Finance Europe on myöhemmin osallistunut muutoksenhakumenettelyyn.

37. Luxemburgin suurherttuakunta vaatii, että unionin tuomioistuin

– hyväksyy Irlannin vaatimukset

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan sille aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

38. Irlanti, Fiat Chrysler Finance Europe, Luxemburgin suurherttuakunta ja komissio ovat esittäneet unionin tuomioistuimessa suulliset huomautuksensa 10.5.2021 asioissa C-885/19 P ja C-898/19 P pidetyssä yhteisessä istunnossa.

III Valituksen tarkastelu

39. Irlanti esittää valitukselleen, johon Luxemburgin suurherttuakunta ja FFT yhtyvät, viisi perustetta. Ensimmäisellä, kolmannella, neljännellä ja viidennellä valitusperusteellaan Irlanti riitauttaa monilta osin unionin yleisen tuomioistuimen taloudellisen edun määrittämiseksi tekemän arvioinnin, erityisesti valtiontukisääntöjen kannalta (ensimmäinen valitusperuste), perusteluvelvollisuuden kannalta (kolmas valitusperuste), oikeusvarmuuden periaatteen kannalta (neljäs valitusperuste) ja unionin ja jäsenvaltioiden välisen toimivallan jaon noudattamisen kannalta (viides valitusperuste). Aloitan tarkastelemalla näitä valitusperusteita, minkä jälkeen käsittelen Irlannin toista valitusperustetta, jolla se kyseenalaistaa valituksenalaisen tuomion 351–355 kohdassa suoritetun riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta koskevan tarkastelun.

A Ensimmäinen, kolmas, neljäs ja viides valitusperuste

1. Tehokkuus

40. Komissio katsoo, että ensimmäinen, kolmas, neljäs ja viides valitusperuste ovat tehottomia, koska vaikka jokin näistä perusteista hyväksyttäisiin, mikään niistä ei voisi johtaa valituksenalaisen tuomion kumoamiseen. Kyseiset valitusperusteet perustuvat kaikki väitteeseen, jonka mukaan unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen hyväksyessään sen, että komissio vetosi valikoivaa etua koskevan ensisijaisen toteamuksensa tueksi tapauskohtaiseen markkinaehtoperiaatteeseen, jonka oikeudellinen perusta olisi virheellinen. Vaikka tämä väite pitäisi paikkansa, minkä komissio kiistää, riidanalainen päätös sisältää toiseen oikeudelliseen perustaan eli verolain 164 §:n 3 momenttiin ja yleiskirjeeseen nro 164/2 perustuvat toissijaiset perustelut, jotka unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi Irlannin niitä kyseenalaistamatta.

41. Aluksi on huomattava, että riidanalaisen päätöksen 315–317 perustelukappaleessa esitetään toissijaiset perustelut, joiden mukaan kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla annetaan FFT:lle myös valikoiva etu, kun sitä tarkastellaan rajallisemmassa viitejärjestelmässä, joka muodostuu kaikista siirtohintoja soveltavista ja edellä mainittujen kansallisten säännösten soveltamisalaan kuuluvista integroituneista yhtiöistä. Unionin yleinen tuomioistuin hyväksyy nämä perustelut valituksenalaisen tuomion 287–299 kohdassa.

42. On selvää, että unionin yleinen tuomioistuin tarkastelee valituksenalaisen tuomion 140–148 kohdassa ensisijaisesti kysymystä markkinaehtoperiaatteen oikeudellisesta perustasta, minkä vuoksi voitaisiin ajatella, että jonkin Irlannin valitusperusteen hyväksyminen ei vaikuttaisi unionin yleisen tuomioistuimen tuomion 287–299 kohdassa toissijaisesti suorittamaan tarkasteluun. Luettaessa valituksenalaista tuomiota tarkemmin käy kuitenkin ilmi, että tämä tarkastelu ei ole *erotettavissa ja riippumaton* unionin yleisen tuomioistuimen saman tuomion 140–148 kohdassa esittämistä ensisijaisista perusteluista.

43. Arvioidessaan komission toissijaisia perusteluja unionin yleinen tuomioistuin katsoo, että komissio oli perustellusti toistanut niissä joitakin ensisijaisia perustelujaan. Erityisesti unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 292 ja 294 kohdassa, että komissio perustaa toissijaiset perustelunsa kyseessä olevaa ennakkoratkaisua koskevaan ensisijaiseen tarkasteluunsa ja erityisesti riidanalaisen päätöksen 7.2.2 jaksoon, joka nähdäkseni sisältää komission perustelut markkinaehtoperiaatteen oikeudellisesta perustasta ja sisällöstä sekä tämän periaatteen soveltamisesta tässä asiassa.[25] Koska komission toissijaisten perustelujen oikeudellinen perusta, jonka unionin yleinen tuomioistuin on hyväksynyt, seuraa sen ensisijaisesta tarkastelusta, nämä toissijaiset perustelut eivät voi oikeudellisesti päteä sen jälkeen, jos ensisijainen tarkastelu todetaan lainvastaiseksi. Jos siis jokin Irlannin esittämistä valitusperusteista hyväksyttäisiin ja todettaisiin, ettei markkinaehtoperiaatteeseen voida vedota, myös nämä toissijaiset perustelut olisivat oikeudellisesti virheelliset, minkä vuoksi riidanalaisessa päätöksessä tehty johtopäätös, joka on vahvistettu valituksenalaisella tuomiolla, ei olisi enää pätevä.

44. Katson näin ollen, että tämän valituksen ensimmäistä, kolmatta, neljättä ja viidettä perustetta ei voida suoraan todeta tehottomiksi.

45. Yhdyn Irlannin vastauksessaan esittämään arviointiin, jossa tuodaan esille kahden vaihtoehtoisen perustelun sisällyttämisestä riidanalaiseen päätökseen tehdyn komission ratkaisun haastavat vaikutukset ja kyseessä olevien perusteiden tehottomaksi toteamisen epätoivotut seuraukset. Tältä osin on selvää, että valitusperustetta pidetään tehottomana, jos se kohdistuu unionin yleisen tuomioistuimen tuomion ylimääräiseen perusteluun eikä voi siten johtaa tuomion kumoamiseen, kun ensisijaisten perustelujen edeltävässä tarkastelussa ei ole tullut esille mitään oikeudellista virhettä. Tässä tilanteessa on vaikeaa nähdä, miten kyseessä oleviin valitusperusteisiin yhdistettävä tehottomuus voitaisiin sovittaa yhteen valituksenalaisen tuomion logiikan ja kaikkien perustelujen kanssa. Unionin yleinen tuomioistuin nimittäin täsmentää valituksenalaisen tuomion 287 kohdassa, että se on tutkinut komission toissijaisesti esittämät perustelut ”täydellisyyden vuoksi”, kun taas kyseisten perusteiden tehottomaksi toteaminen vastaisi kyseisen tuomioistuimen *ensisijaisten* perustelujen katsomista ylimääräisiksi.

[25] Ks. riidanalaisen päätöksen 7.2.2.1 jakso (”Markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta johtuva valikoiva etu”).

2. Tutkittavaksi ottaminen

46. Komissio väittää, että Irlannin ensimmäisen, kolmannen, neljännen ja viidennen valitusperusteen yhteydessä esittämillä väitteillä lähinnä vain kyseenalaistetaan riidanalainen päätös, verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja koskeva komission yleinen käytäntö ja komission tietyt asiakirjat, joissa kuvataan sen suhtautumista näihin ennakkoratkaisuihin. Nämä väitteet eivät kohdistu nimenomaisesti valituksenalaisen tuomion kohtiin, minkä vuoksi ne on komission mukaan jätettävä tutkimatta.

47. On totta, että Irlannin väitteet eroavat joiltakin osin huomattavasti unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa esittämistä perusteluista ja koskevat pikemminkin komission riidanalaisessa päätöksessä valikoivan edun toteamiseksi hyväksymää menetelmää sekä sen verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja koskevaa päätöskäytäntöä kokonaisuudessaan, sen sijaan, että Irlanti esittäisi valituksenalaiseen tuomioon kohdistuvia täsmällisiä väitteitä. En kuitenkaan katso, että unionin tuomioistuimen pitäisi tämän vuoksi jättää tämä valitus suoraan tutkimatta. Nämä osat Irlannin väitteistä ovat vain osatekijöitä argumenttien kokonaisuudessa, jolla pyritään selvästi riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa tekemät johtopäätökset siitä, onko markkinaehtoperiaatteen käyttäminen riidanalaisessa päätöksessä ollut laillista. Komissio itse myöntää vastineessaan, että jotkin valituksessa esitetyt väitteet kohdistuvat valituksenalaisen tuomion määrättyihin kohtiin. Erityisesti ensimmäisessä valitusperusteessa kritisoidaan useaan otteeseen tuomion 141, 142, 147 ja 149 kohtaa. Kolmannella valitusperusteella kritisoidaan kyseisen tuomion 150 ja 161 kohtaa. Neljännellä valitusperusteella kritisoidaan valituksenalaisen tuomion 180–184 kohtaa. Viidennellä valitusperusteella kritisoidaan tämän tuomion 113 kohtaa.

48. Tässä tilanteessa kehotan unionin tuomioistuinta hylkäämään komission esittämän oikeudenkäyntiväitteen.

3. Asiakysymys

a) Alustavat toteamukset edusta ja valikoivuudesta verotuksen alalla

1) Viitejärjestelmän määrittämisen ”erityinen merkitys” verotoimenpiteiden tapauksessa

49. On huomattava, että tyypillisesti kyse on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta edusta, kun yrityksen taloudellinen asema on parantunut valtion toimenpiteen vaikutuksesta. Sen osoittamiseksi on tarpeen suorittaa vaihtoehtoinen arviointi, jossa edunsaajayrityksen tilannetta kyseessä olevan valtion toimenpiteen soveltamisen seurauksena verrataan tämän yrityksen tilanteeseen ilman tätä toimenpidettä.

50. Unionin tuomioistuin on verotoimenpiteiden osalta täsmentänyt, että koska valtion toimenpiteet määritellään SEUT 107 artiklan 1 kohdan yhteydessä niiden vaikutusten perusteella, valtiontuen käsite ei kata pelkästään positiivisia suorituksia vaan myös negatiivisia toimenpiteitä, jotka eri tavoin alentavat yrityksen verorasitusta.[26] Tällainen valtion toimenpide,

[26] Tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 ja 14 kohta). Ks. myös tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 ja 72 kohta).

jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajayritykset taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on omiaan tuottamaan etua näille yrityksille SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.[27]

51. Tämä arviointi edellyttää sen selvittämistä, alentaako toimenpide verorasitusta, josta edunsaajayrityksen on tavallisesti vastattava.[28] Tämän verorasituksen määritteleminen edellyttää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yritykseen sovellettavan kansallisen verojärjestelmän tarkastelua, jotta voidaan määrittää niin sanottu normaali verotus, jota verotoimenpiteen edunsaajayritykseen olisi sovellettu, jos tällaista toimenpidettä ei olisi toteutettu.[29] Niin sanottu normaali verotus on siten vaihtoehtoisessa arvioinnissa käytetty vertailukohta sen määrittämiseksi, onko verotoimenpiteellä annettu etua. Vasta tämän verotuksen määrittämisen jälkeen voidaan selvittää, annetaanko tarkastellulla verotoimenpiteellä edunsaajayritykselle etu.

52. Toimenpiteen valikoivuus, joka edellyttää sen ratkaisemista, suositaanko valtion toimenpiteellä ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, on oletettava silloin, kun kyse on taloudellisesta edusta, jos tämä toimenpide on yksittäinen toimenpide ja on siis selvästi toteutettu tällaisen edun antamiseksi.[30] Sen sijaan silloin, jos kyseinen toimenpide on yleinen tukijärjestelmä, sen valikoivuus riippuu unionin tuomioistuimen mukaan siitä, onko jokin kansallinen toimenpide *tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä* omiaan suosimaan jotakin yritystä tai tuotannonalaa, kun näitä verrataan muihin yrityksiin tai tuotannonaloihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta näihin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.[31]

53. Sen selvittämiseksi, onko asia näin, unionin tuomioistuin on vuosien mittaan kehittänyt kolmivaiheisen arviointimenetelmän, joka kiteytyy viimeaikaisessa oikeuskäytännössä.[32] Tämä menetelmä edellyttää, että ensin määritetään *viitejärjestelmä* ja sen jälkeen tarkistetaan, kohdellaanko kyseessä olevalla verotoimenpiteellä eri tavoin taloudellisia toimijoita, jotka ovat viitejärjestelmän tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos tähän vastataan myöntävästi, tätä toimenpidettä pidetään ensi näkemältä valikoivana, ja asianomaisella jäsenvaltiolla on ainoastaan mahdollisuus osoittaa kolmannessa ja viimeisessä vaiheessa, että tällainen erilainen kohtelu johtuu viitejärjestelmän luonteesta tai rakenteesta. Toisin sanoen kysymys siitä, johtaako tarkasteltu verotoimenpide perusteettomaan erilaiseen kohteluun, riippuu yleisen tukijärjestelmän tapauksessa siitä, miten on *ensin määritetty viitejärjestelmä*.

54. Tässä vaiheessa tätä ratkaisuehdotusta on korostettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan viitejärjestelmän määrittämisellä valikoivuuden arvioimiseksi ”on erityisesti merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotuksellisista toimenpiteistä, koska edun olemassaoloakaan ei voida osoittaa muuten kuin suhteessa niin sanottuun ’normaaliin’

27 Tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Ks. tuomio 26.9.1996, Ranska v. komissio (C-241/94, EU:C:1996:353, 40 kohta) ja tuomio 12.12.2002, Belgia v. komissio (C-5/01, EU:C:2002:754, 38 ja 39 kohta).

29 Ks. tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 27 kohta).

30 Ks. mm. tuomio 4.6.2015, komissio v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60 kohta).

31 Ks. mm. tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41 kohta).

32 Tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981); tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505) ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

verotukseen”.[33] Unionin tuomioistuin yhdistää siten selvästi edun ja valikoivuuden käsitteet toisiinsa. Päättelen tästä, että unionin tuomioistuimen viitejärjestelmän määrittämiselle vahvistamia arviointiperusteita valikoivuuden tutkimista varten on käytettävä myös, kun kyse on ”normaalin” verotuksen muodostavan viitejärjestelmän määrittämisestä taloudellisen edun saamisen tarkistamiseksi.[34] Pyrin määrittelemään nämä perusteet seuraavassa jaksossa.

2) Viitejärjestelmän (ja ”normaalin” verotuksen) määrittäminen verotuksen alalla

55. Komissio toteaa valtiontuen käsitteestä antamassaan tiedonannossa, että viitejärjestelmä ”muodostuu johdonmukaisesta sääntökokonaisuudesta, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella yleensä kaikkiin sen tavoitteen määrittelemään soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin”.[35] Unionin tuomioistuin ei puolestaan ole hyväksynyt tätä määritelmää ja on luonnehtinut viitejärjestelmää ”asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavaksi yleiseksi tai ’normaaliksi’ verojärjestelmäksi”.[36]

56. Unionin tuomioistuin täsmensi tuomiossa World Duty Free Group ja Espanja v. komissio, että viitejärjestelmän määrittäminen ”on tehtävä asianomaisen jäsenvaltion kanssa käydyn kontradiktorisen näkemystenvaihdon päätteeksi” ja että sen ”on perustuttava kyseisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun”.[37] Perusteet, joiden nojalla tällainen määrittäminen on tehtävä ja jotka olivat pääteltävissä jo silloisesta oikeuskäytännöstä, on esitetty systemaattisesti tässä tuomiossa.

57. Ensinnäkin viitejärjestelmän muodostavat säännöt ja periaatteet on yksilöitävä *objektiivisten perusteiden mukaan*, jotta mahdollistetaan muun muassa sen määrittämisen perustana olevien arviointien tuomioistuinvalvonta.[38]

58. Toiseksi viitejärjestelmän on oltava *kattava*, sillä sen on sisällettävä *kaikki* säännöt ja periaatteet, jotka vaikuttavat yritysten verorasitukseen, eikä se siten voi muodostua – kuten unionin tuomioistuin toteaa – ”sellaisista muutamista säännöksistä – –, jotka on irrotettu keinotekoisesti laajemmasta lainsäädännöllisestä kehyksestä”.[39]

59. Kolmanneksi viitejärjestelmä on määritettävä arvioinnilla, jolla pyritään selvittämään säännökset, joilla *kansallinen lainsäätäjä on tarkoittanut* määrittää yritysten verorasituksen. Tässä on kyse viitejärjestelmän *konkreettisuudesta*. Kuten on perustellusti huomautettu,[40] tämä peruste on seurausta siitä, että asianomainen jäsenvaltio on määrittänyt viitejärjestelmän

33 Ks. tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta); tuomio 21.1.22016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 kohta); tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88 kohta) ja tuomio 7.11.2019, UNESA ym. (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, 62 kohta).

34 Nämä kriteerit näyttävät minusta merkityksellisiltä riippumatta siitä, onko kyseinen valtion toimenpide luonteeltaan tukijärjestelmä vai yksilöllistä tukea. Näiden kriteerien huomioon ottaminen määritettäessä normaalia verotusta yksittäisen toimenpiteen toteuttamisen yhteydessä on mielestäni välttämätöntä jäsenvaltioiden yksinomaisen toimivallan säilyttämiseksi välittömän verotuksen alalla.

35 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä annettu komission tiedonanto (EUVL 2016, C 262, s. 1), 133 kohta.

36 Tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 kohta).

37 Tuomio 6.10.2021 (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, 62 kohta).

38 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, 66 kohta).

39 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).

40 Julkisasiamies Pitruzzellan ratkaisuehdotus World Duty Free Group ja Espanja v. komissio (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:51, 42 kohta) (kursivointi tässä).

käyttämällä yksinomaista toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla, ja merkitsee siis sitä, että kaikki viitejärjestelmän muodostavat säännöt ja periaatteet kuuluvat tämän jäsenvaltion verojärjestelmään.

60. Nähdäkseni tämä merkitsee sitä, että viitejärjestelmä on määritettävä *kansallisen oikeuden* normien perusteella, ja niihin sisältyvät luonnollisesti unionin oikeus ja kansainvälinen oikeus, joka on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

61. Tämän toteamuksen paikkansapitävyyden osoittavat unionin tuomioistuimen suuren jaoston kokoonpanossa antamat tuomiot komissio v. Puola [41] ja komissio v. Unkari. [42]

62. Ensimmäinen asia koski Puolan toimenpidettä, jolla se oli ottanut käyttöön vähittäiskauppaveron, joka perustui kaikkien vähittäismyyjien kuukausittaiseen liikevaihtoon. Jälkimmäinen liittyi mainosveroon, joka perustui mainosten julkaisua harjoittavien taloudellisten toimijoiden (joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta) vuotuiseen nettoliikevaihtoon, joka on saatu mainosten julkaisusta. Kummassakin tapauksessa komissio oli katsonut, että tarkasteltu verotoimenpide tuotti valikoivaa etua, koska tämän toimenpiteen mukaisen verokantojen progression aiheuttama ero keskimääräisissä verokannoissa suosi pieniä yrityksiä suuriin yrityksiin verrattuna. Komission mukaan viitejärjestelmä muodostui liikevaihtoon pohjautuvasta verosta, jossa sovelletaan *yhtenäistä verokantaa*, kun progressiivista verokantaa sovelletaan määritelmän mukaan ainoastaan voittojen verotuksessa. Asiassa oli siten ratkaistava, onko verokantojen progressiivisuus jätettävä sen viitejärjestelmän ulkopuolelle, jonka kannalta valikoivan edun olemassaolo on osoitettava, vai onko se erottamaton osa kyseistä viitejärjestelmää.

63. Tältä osin unionin tuomioistuin totesi, että viitejärjestelmän tai ”normaalin” verojärjestelmän määrittävät lähtökohtaisesti tarkastelevan veron olennaiset ominaispiirteet, kuten verokanta, veron peruste ja verotettava tapahtuma. Niiden alojen ulkopuolella, joilla unionin vero-oikeus on yhdenmukaistettu, näiden ominaispiirteiden määrittäminen kuuluu unionin tuomioistuimen mukaan kunkin jäsenvaltion harkintavaltaan niiden käyttäessä yksinomaista toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla. [43]

64. Koska unionin tuomioistuin on näin vahvistanut syllogismin pääpremissin (viitejärjestelmän määrittävät veron olennaiset ominaispiirteet) ja alipremissin (näiden ominaispiirteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioille), haluan tehdä siitä johtopäätöksen. Viitejärjestelmä käsittää *ainoastaan* kansallisen oikeusjärjestyksen omat säännöt ja periaatteet, eikä niitä voi korvata tähän oikeusjärjestykseen kuulumattomilla normeilla, koska tällainen korvaaminen tekisi viitejärjestelmästä – unionin tuomioistuimen käyttämää ilmaisua lainatakseni – ”puutteellisen ja kuvitteellisen”. [44]

65. Totean lisäksi, että jos viitejärjestelmää, joka muodostuu kansalliseen oikeuteen kuulumattomista normeista tai on vain ”saastunut” niiden sisällyttämisen vuoksi, pidettäisiin ”kuvitteellisena” sen vuoksi, ettei siihen liittyisi kansallisen oikeuden normien konkreettisuutta, sama pätee nähdäkseni viitejärjestelmään, jonka perustana on *viittaus tavoitteeseen, johon*

41 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

43 Tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37–39 kohta) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 43–45 kohta).

44 Ks. tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 45 kohta) ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 51 kohta).

kansallinen lainsäätäjä pyrki kyseisen verojärjestelmän antamisella. Kuten olen jo edellä selittänyt, viitejärjestelmän rajoja ei määritä kansallisen lainsäätäjän oletettu tahto vaan pikemminkin se, miten tämä tahto *ilmenee normatiivisesti*.

66. Näin ollen myös objektiivisuutta, kattavuutta ja konkreettisuutta koskevien kriteerien on ohjattava arviointia, jolla pyritään määrittämään ”normaali” verotus veronluonteisen taloudellisen edun saamista tutkittaessa. Se on syytä pitää mielessä tätä valitusta arvioitaessa.

b) Ensimmäinen valitusperuste

1) Asianosaisten lausumat

67. Ensimmäisen valitusperusteen mukaan unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen SEUT 107 artiklan soveltamisessa, kun se on hyväksynyt komission markkinaehtoperiaatetta koskevan lähestymistavan taloudellisen edun saamista määritettäessä. Arvioinnin selkeyden vuoksi Irlannin esittämät ja komission kiistämät väitteet on syytä ryhmitellä uudelleen kahteen ryhmään eli väitteisiin, jotka koskevat tämän periaatteen oikeudellista perustaa, ja väitteisiin, jotka koskevat sen ulottuvuutta. Ennen kaikkea on kuitenkin jäljitettävä riidanalaisessa päätöksessä sovelletun markkinaehtoperiaatteen alkuperä, esitettävä yhteenveto siitä, miten komissio on asteittain kehittänyt sen sisältöä, ja palautettava mieleen valituksenalaisen tuomion asian kannalta merkityksellisen osan sisältö.

2) Asian arviointi

i) Alustavat toteamukset markkinaehtoperiaatteen alkuperästä

68. Markkinaehtoperiaatteena tunnettu oikeudellinen väline on kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluva periaate.

69. Nykyisin se on kodifioitu OECD:n tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kohdassa seuraavasti:

”Kun – – kahden [etuyhteydessä toisiinsa olevan] yrityksen välillä on niiden kauppa- tai rahoitussuhteissa sovittu ehdoista tai määrätty ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole sille kertynyt, lukea tämän yritykseen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.”

70. Kyse on siis periaatteesta, jonka mukaan etuyhteydessä olevien yritysten välisiä liiketoimia on verotuksessa arvioitava niin kuin ne olisi toteutettu markkinaehtoisesti riippumattomien yritysten välillä.

71. Markkinaehtoperiaate on pantu täytäntöön mukauttamalla siirtohintoja eli saman konsernin eri jäsenvaltioissa verotuksellisesti asuvien yhtiöiden välisten liiketoimien hintoja. Siirtohinnoilla määritetään tulojen ja menojen jakautuminen konsernin sisällä ja tästä syystä eri veroviranomaisten toimivaltaan kuuluvien etuyhteydessä olevien yritysten verotettavien tulojen jakautuminen. Siirtohinnat auttavat siten osaltaan muodostamaan maailmanlaajuisen tulon osuuden, jota verotetaan kussakin niistä valtioista, joissa tämä konserni toimii.

72. Nämä mukautukset selittyvät sillä, että itsenäisistä yrityksistä poiketen näiden etuyhteydessä olevien yritysten verotettava tulo ei riipu markkinavoimista. Eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yksiköiden, jotka eivät kilpaile keskenään, konsernin sisäisten liiketoimien hintojen arviointi kuuluu konsernissa määräysvaltaa käyttävälle yhtiölle. Näin ollen samaan konserniin kuuluvat yhtiöt voisivat ilman kyseisiä mukautuksia vahvistaa tämän konsernin muiden yhtiöiden kanssa toteutettujen liiketoimien hinnat muilla kuin markkinaehdoilla ja siirtää siten voitot maasta toiseen.

73. Markkinaehtoperiaate on siis seurausta kansainvälisesti tunnustetusta verotusvallan alueperiaatteesta, jonka mukaan jokainen valtio voi verottaa alueellaan verotuksellisesti asuvia yhtiöitä niiden maailmanlaajuisista voitoista ja toisessa valtiossa verotuksellisesti asuvia yhtiöitä voitoista, jotka perustuvat niiden toimintaan tässä valtiossa. Verotusvallan alueellisuus merkitsee sitä, että kyseiset yhtiöt eivät voi vapaasti siirtää voittojaan ja tappioitaan verotuspaikasta toiseen valitsemallaan tavalla. Markkinaehtoperiaatteen tavoitteina on juuri vahvistaa asianmukainen veron peruste kullakin lainkäyttöalueella (ja välttää kaksinkertainen verotus). [45]

74. Valtiontukien alalla komissio on viitannut markkinaehtoperiaatteeseen sekä vuonna 2014 aloitetuissa tutkimuksissa, jotka kohdistuivat useiden eri jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten verotusasioissa annettavia ennakkoratkaisuja koskevaan käytäntöön monikansallisten yritysten osalta, että valtiontuen käsitteestä antamassaan tiedonannossa. [46]

75. Tässä tiedonannossa komissio toteaa aluksi, että ”jos veropäätöksessä vahvistetaan tulos, joka ei luotettavasti heijasta tavanomaisen verojärjestelmän normaalista soveltamisesta johtuvaa tulosta, päätöksellä saatetaan myöntää sen kohteena olevalle yritykselle valikoiva etu, siltä osin kuin valikoiva kohtelu johtaa – – veron määrän supistumiseen – – verrattuna muihin samassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin”. [47] Tämän jälkeen se tuo esille markkinaehtoperiaatteen merkityksen tällaisessa arvioinnissa ja toteaa tuomioon Belgia ja Forum 187 v. komissio [48] viitaten, että ”veropäätös, jossa konserniyhtiön verotettavan voiton määrittämiseksi vahvistettu siirtohintamenetelmä *ei johda luotettavaan arvioon markkinapohjaisesta tuloksesta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti*, antaa valikoivan edun sen kohteena olevalle yritykselle”. [49]

76. Vuonna 2014 annetun muodollisen tutkintamenettelyn aloittamispäätöksen [50] ja vuotta myöhemmin annetun riidanalaisen päätöksen vertailu osoittaa, että komissio on kehittänyt tämän periaatteen oikeudellisen luonnehdinnan kuvausta.

77. Aloittamispäätöksen 60 kohdassa komissio toteaa taloudellista etua koskevaa kysymystä käsitellessään, että ”kun [siirtohinnoittelun ennakkosopimus] koskee konsernin sisäisiä siirtohinnoittelusopimuksia etuyhteydessä olevien yritysten välillä, kyseisillä sopimuksilla ei saa poiketa sopimuksesta tai korvauksesta, *jonka varovainen itsenäinen toimija olisi hyväksynyt*

45 *OECD:n siirtohinnoitteluohjeet monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten*, OECD, 2010, s. 39, 1.15 kohta.

46 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä annettu komission tiedonanto (EUVL 2016, C 262, s. 1).

47 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä annettu komission tiedonanto, 170 kohta.

48 Tuomio 22.6.2006 (C-182/03 ja C-217/03, jäljempänä tuomio Forum 187, EU:C:2006:416).

49 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä annettu komission tiedonanto, 171 kohta (kursivointi tässä).

50 Valtiontukea SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxemburg, Väitetty tuki FFT:lle, koskevan muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta annettu päätös C(2014) 3627 final.

tavanomaisissa markkinaolosuhteissa”,[51] ja lisää sen jälkeen 61 kohdassa, että ”tässä yhteydessä on mahdollista *toisintaa markkinaolosuhteet* määräämällä siirtohinnat markkinaehtoperiaatteen mukaan”,[52] ja 62 kohdassa yhdenmukaisuutta markkinaehtoperiaatteen kanssa arvioidessaan, että ”ennen verovelvollisen ehdottaman veron määräytymisperusteen laskentamenetelmän hyväksymistä veroviranomaisten on verrattava tätä menetelmää sellaisen *hypoteettisen markkinatoimijan varovaiseen toimintaan*, joka edellyttäisi tytäryhtiön tai sivuliikkeen osalta tavanomaisia kilpailuolosuhteita vastaavaa markkinaehtoista korvausta”.[53] Ei ole vaikeaa havaita tässä *yksityinen markkinataloustoimija -periaatteelle* ominaista logiikkaa ja terminologiaa siltä osin kuin kansallisen veroviranomaisen toimintaa verrataan markkinaolosuhteissa toimivan varovaisen toimijan toimintaan, kun nämä markkinaolosuhteet määritetään niiden siirtohintojen perusteella, jotka hypoteettinen markkinatoimija hyväksyisi.

78. Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleessa, että ”valtiontukia arvioidessaan komissio ei sovella OECD:n mallisopimuksen – joka ei ole sitova väline – 9 artiklasta johtuvaa markkinaehtoperiaatetta. Sen sijaan se soveltaa kaikkia jäsenvaltioita sitovan *[SEUT] 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa [yhdenvertaista] verokohtelua koskevaa yleistä periaatetta*. Kyseisessä kohdassa ei suljeta verotusta koskevia kansallisia sääntöjä sen soveltamisalan ulkopuolelle.”[54] Markkinaehtoperiaatteen katsotaan siten liittyvän yhdenvertaiseen verokohteluun.

ii) Markkinaehtoperiaate valituksenalaisessa tuomiossa

79. On syytä palauttaa lyhyesti mieleen valituksenalaisen tuomion perustelut, jotka koskevat sitä, voitiinko riidanalaisessa päätöksessä käyttää markkinaehtoperiaatetta taloudellisen edun saamisen määrittämiseksi.

80. Unionin yleinen tuomioistuin selitti valituksenalaisen tuomion 141–154 kohdassa, että kun kansallisessa vero-oikeudessa ei tehdä eroa integroituneiden yritysten ja riippumattomien yritysten välillä yhteisöveron kantamiseksi, tässä oikeudessa on tarkoitus verottaa integroituneiden yritysten tuottamaa voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan tämä vahvistetaan tuomiossa Forum 187, joka koski juuri verojärjestelmää, jonka mukaan integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä oli kohdeltava samoin edellytyksin. Unionin yleinen tuomioistuin totesi, että kyseisen tuomion 95 kohdassa todettiin tarve verrata tukijärjestelmää ”yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä”. Tässä tilanteessa unionin yleisen tuomioistuin katsoi, että komissio saattoi hyvin käyttää markkinaehtoperiaatetta *välineenä*, jolla se voi SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisen toimivaltansa perusteella tarkistaa, johtaako verotoimenpide, jolla kansalliset veroviranomaiset ovat hyväksyneet konsernin sisäisten liiketoimien tietyn hintatason, integroituneen edunsaajayrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvien kustannusten alenemiseen ja tuottaako se siten sille edun. Koska Luxemburgin verolailla oli tässä tapauksessa tarkoitus verottaa integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä samalla tavoin, komissio käytti perustellusti tätä välinettä tällaisen tarkistuksen suorittamiseen.

51 Kursivointi tässä.

52 Kursivointi tässä.

53 Kursivointi tässä.

54 Kursivointi tässä.

81. Tarkastellessaan väitettä, jonka mukaan komissio ei ole riidanalaisessa päätöksessä ilmoittanut markkinaehtoperiaatteen oikeudellista perustaa, unionin yleinen tuomioistuin totesi komission esittäneen, että markkinaehtoperiaate on voimassa riippumatta siitä, onko tämä periaate sisällytetty kansalliseen oikeuteen, ja että se eroaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklassa vahvistetusta periaatteesta. Unionin yleinen tuomioistuin lisäsi kuitenkin komission täsmentäneen myös, että markkinaehtoperiaate on väistämättä osa konserniin kuuluvia yhtiöitä koskevien verotoimenpiteiden SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaista tutkintaa ja että se on tämän perussopimuksen määräyksen soveltamisalaan kuuluva ”yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate”.

82. Unionin yleinen tuomioistuin vastasi valituksenalaisen tuomion 155–161 kohdassa väitteeseen, jonka mukaan komissio oli tutkinut kyseessä olevan ennakkoratkaisun markkinaehtoperiaatteen eli Luxemburgin vero-oikeuteen kuulumattoman arviointiperusteen valossa, minkä seurauksena oli välittömän verotuksen peitelty yhdenmukaistaminen jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian vastaisesti. Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että komissio ei ollut ylittänyt toimivaltuuksiaan, koska se oli tosiasiallisesti soveltanut markkinaehtoperiaatetta tarkistaakseen, johtiko kyseessä oleva ennakkoratkaisu FFT:n verorasituksen pienenemiseen kansallisen oikeuden sääntöjen nojalla. Tämän kansallisen oikeuden mukaan integroituneita yhtiöitä verotettiin samoin edellytyksin kuin riippumattomia yhtiöitä. Tarkastellessaan väitettä, jonka mukaan komissio oli riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleessa todennut perusteettomasti, että markkinaehtoperiaate on SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluva yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate, unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että tätä sanamuotoa ei pidä ”irrottaa asiayhteydestään” eikä se merkitse sitä, että komissio olisi todennut ”SEUT 107 artiklan 1 kohtaan *olennaisesti liittyvän* yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen olemassaolon”.[55] Tällainen tulkinta antaisi unionin yleisen tuomioistuimen mukaan tälle artiklalle liian laajan ulottuvuuden.

iii) Markkinaehtoperiaatteen perusta

83. Irlannin tämän valitusperusteen yhteydessä esittämä ensimmäinen väite koskee nimenomaan valituksenalaisen tuomion 161 kohtaa. Irlanti väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on virheellisesti hyväksynyt riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleen viimeisen toteamuksen, jonka mukaan markkinaehtoperiaate on SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluva yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate, katsoessaan, ettei tätä sanamuotoa voida irrottaa asiayhteydestään ja näin ollen tulkita siten, että markkinaehtoperiaate perustuu tämän primaarioikeuden määräykseen. Unionin yleinen tuomioistuin ei voi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan muotoilla uudelleen riidanalaista päätöstä tai täydentää sen perusteluja. Irlannin toinen väite koskee riidanalaisen päätöksen samaa toteamusta, sellaisena kuin unionin yleinen tuomioistuin on hyväksynyt sen valituksenalaisen tuomion 141 kohdassa. Irlannin mukaan ei ole olemassa unionin oikeuden yleistä periaatetta, jossa määrättäisiin verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta. Se huomauttaa tältä osin, että yritysverotuksen alalla unionin oikeudessa ja kansallisissa oikeusjärjestyksissä integroituneet yhtiöt ja riippumattomat yhtiöt erotetaan usein toisistaan.

84. Irlannin ensimmäisen väitteen osalta on aluksi todettava, että riidanalaisen päätöksen 7.2.2.1 jakson ja erityisesti sen 228 perustelukappaleen tulkinta on erittäin hankalaa, koska jotkin komission esittämien perustelujen kohdista on laadittu kömpelösti. Tämän vuoksi on sitäkin

[55] Kursivointi tässä.

valitettavampaa, että unionin yleinen tuomioistuin on päättänyt hyväksyä tämän perustelukappaleen viimeisen virkkeen viittaamalla yleisesti ”asiayhteyteen”, jossa tällaista sanamuotoa on käytetty, sen enempää sitä täsmentämättä.

85. Tämän jälkeen on otettava kantaa siihen, onko unionin yleinen tuomioistuin ylittänyt näin tuomioistuinvalvontansa rajat.

86. Kuten Irlanti toteaa valituksessaan, oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että unionin yleinen tuomioistuin ei voi *korvata* riidanalaisen toimen toteuttajan *perusteluja omillaan* ja että se ei voi *täyttää omilla perusteluillaan aukkoa* tämän toimen *perusteluissa* siten, että sen tarkastelu ei liittyisi mihinkään siinä esitettyyn arviointiin.[56] Lisättäköön vielä, että on aivan yhtä selvää, että kyseisen toimen *tulkinta* kuuluu unionin yleisen tuomioistuimen suorittaman valvonnan piiriin.[57]

87. Onko unionin yleinen tuomioistuin kirjoittanut uudelleen riidanalaisen päätöksen perustelut tai täydentänyt niitä vai onko se vain tyytynyt käyttämään laillista liikkumavaraa niiden tulkinnassa?

88. Uskoakseni tähän kysymykseen ei voida vastata ilman perusteellista analyysiä, jolla pyritään selvittämään riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleen asianmukainen tulkinta. Vain tämän analyysin perusteella voidaan ymmärtää unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 161 kohdassa esittämän arvioinnin kohde ja siten lausua Irlannin esittämistä väitteistä.

89. Sanamuotonsa mukaisesti tässä perustelukappaleessa todetaan, että ”markkinaehtoperiaate on siis väistämättä olennainen osa komission suorittamaa, konserniin kuuluvia yrityksiä koskevien verotoimenpiteiden [SEUT] 107 artiklan 1 kohdan mukaista arviointia”. Myönnän, että tämä lause voisi antaa ymmärtää, että riidanalaisen päätöksen mukaan markkinaehtoperiaate perustuu mainittuun perussopimuksen määräykseen. Nähdäkseni kyseinen lause voitaisiin kuitenkin ymmärtää myös vähemmän laajasti siten, että huomioon otetaan seuraava toteamus, jonka mukaan tätä periaatetta sovelletaan riippumatta siitä, onko se ensin sisällytetty asianomaisen jäsenvaltion oikeuteen (”riippumatta siitä, onko jäsenvaltio sisällyttänyt markkinaehtoperiaatteen kansalliseen oikeusjärjestelmäänsä”). Vaikka siis komissio toteaa, että markkinaehtoperiaate on olennainen osa tätä arviointia silloinkin, kun sitä ei ole sisällytetty kansalliseen oikeuteen, tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että markkinaehtoperiaatteen käyttämiselle tässä yhteydessä ei olisi asetettu muita edellytyksiä, kuten edellytys, jonka mukaan ”normaalin” verotuksen muodostavalla verojärjestelmällä on tarkoitus kohdella integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä samalla tavoin.

90. Tämän tarkastellun 228 perustelukappaleen lauseessa, joka on unionin yleisen tuomioistuimen valvonnan kohteena valituksenalaisen tuomion 161 kohdassa, todetaan, että markkinaehtoperiaate on ”[SEUT] 107 artiklan 1 kohdan *soveltamisalaan kuuluva* [yhdenvertaista] verokohtelua koskeva yleinen periaate”,[58] eikä siinä todeta, että se ”perustuu” tai ”liittyy” tähän perussopimuksen määräykseen.

91. Siltä osin kuin kyse on riidanalaisen päätöksen systematiikasta, totean aluksi, että sen 224, 226, 227 ja 228 perustelukappaleessa, joissa esitetään markkinaehtoperiaatteen perusta sekä sen ulottuvuus, viitataan kaikissa siihen, että tämän periaatteen perusteella voidaan todeta

56 Ks. tuomio 24.1.2013, Frucona Košice v. komissio (C-73/11 P, EU:C:2013:32, 87–90 kohta).

57 Ks. tuomio 26.3.2020, Larko v. komissio (C-244/18 P, EU:C:2020:238, 104 ja 105 kohta).

58 Kursivointi tässä.

integroituneille yhtiöille suotuisa verokohtelu *yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaan*, eikä tällä täsmennyksellä olisi mitään merkitystä, jos komissio olisi katsonut kyseisen periaatteen juurten ulottuvan SEUT 107 artiklan 1 kohtaan.

92. Yhdyn komission vastineessaan esittämään kantaan, jonka mukaan riidanalaisen päätöksen 7.2.2.1 jaksoa (”Markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta johtuva valikoiva etu”), johon 228 perustelukappale sisältyy, on tulkittava sen 7.2.1 jakson (”Viitejärjestelmän määrittäminen”) valossa.

93. Päätöksen 7.2.2.1 jakso muodostaa 7.2.2 jakson (”Luxemburgin yleisestä yhteisöverojärjestelmästä poikkeamisesta johtuva valikoiva etu”) johdannon, jossa komissio pyrkii osoittamaan, että hyväksyessään siirtohinnoittelun ennakkosopimuksen, jonka tulos on pienempi kuin markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa, Luxemburgin veroviranomaiset ovat antaneet FFT:lle edun ja tästä syystä poikenneet yhteisöverotusta koskevista kansallisista säännöistä. Komissio katsoo 7.2.1 jaksossa, että Luxemburgin yleinen yhteisöverojärjestelmä muodostaa viitejärjestelmän, jonka perusteella valikoivan edun antamista on arvioitava, ja että integroituneet yhtiöt ja riippumattomat yhtiöt olivat tämän järjestelmän tavoitteeseen nähden toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tämän toteamuksen jälkeen 7.2.2.1 jaksossa selitetään, että komission riidanalaisessa päätöksessä tarkoittama vertailukohta ratkaistaessa, tuottaako siirtohinnoittelua koskeva ennakkoratkaisu valikoivaa etua, on riippumattomien yhtiöiden verokohtelu Luxemburgin yleisen yhteisöverojärjestelmän perusteella.

94. Näin ollen ”asiayhteys”, johon valituksenalaisen tuomion 161 kohdassa viitataan, on se, jossa tällä kansallisella verojärjestelmällä, joka muodostaa vertailukohdan valikoivaa etua tutkittaessa, on tarkoitus verottaa integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä samalla tavoin. Siten on selvää, että markkinaehtoperiaate, sellaisena kuin se mainitaan riidanalaisessa päätöksessä, perustuu kansalliseen oikeuteen eikä SEUT 107 artiklan 1 kohtaan itsessään.

95. Tästä seuraa, että unionin yleinen tuomioistuin ei ole muotoillut uudelleen tai täydentänyt riidanalaisen päätöksen perusteluja vaan se on ainoastaan tulkinnut niitä tuomioistuinvalvontansa rajoja ylittämättä. Mielestäni Irlannin ensimmäinen väite pitäisi siten hylätä. [59]

96. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin ei noudattaisi ehdotustani, on esitettävä vielä yksi huomautus. Jos nimittäin unionin tuomioistuin katsoisi, toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisessa tuomiossa, että riidanalaisen päätöksen perustelut on ymmärrettävä siten, että markkinaehtoperiaate perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohtaan, on vielä selvitettävä, voidaanko tästä perussopimuksen määräyksestä tosiasiallisesti johtaa verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun periaate.

97. Kuten Irlanti väittää valituksessaan, unionin tuomioistuin on jo todennut, ettei perussopimuksessa ole syrjinnän kieltoa koskevaa yleistä periaatetta, joka koskisi muita kuin siinä *nimenomaisesti* tarkoitettuja tapauksia (kansalaisuus, sukupuoli, ikä jne.). [60] On selvää, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa, jossa vahvistetaan valtiontukien myöntämistä koskeva yleinen kielto, ei määrätä verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua koskevasta yleisestä periaatteesta. Tällaiseen periaatteeseen voidaan siten vedota kansallisia säännöksiä vastaan ainoastaan, jos unionin

[59] Tässä vaiheessa on syytä täsmentää, että ehdotettu vastaus vastaa riidanalaisen päätöksen perusteluja koskevaa muodollista väitettä eikä mahdollista oikeudellista virhettä, jonka unionin yleinen tuomioistuin olisi tehnyt komission aineellista arviointia tarkastellessaan. Tätä viimeksi mainittua seikkaa koskee ainoastaan viides väite, jota tarkastellaan tämän ratkaisuehdotuksen seuraavissa kohdissa.

[60] Tuomio 18.12.2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, 33 kohta).

lainsäätäjä on aiemmin vahvistanut tällaisen periaatteen toimessa, josta ilmenee sen täsmällinen sisältö,[61] eikä tästä näytä olevan kyse integroituneiden ja riippumattomien yritysten yhdenvertaisen kohtelun tapauksessa.

98. Irlannin esittämä toinen väite perustuu puolestaan lähtökohtaan, jonka mukaan valituksenalaisen tuomion 141 kohdassa todetaan, että markkinaehtoperiaate *perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohtaan*. Koska tässä tuomion kohdassa todetaan päinvastoin, että markkinaehtoperiaatetta on sovellettava, kun *kansallisessa oikeudessa* on tarkoitus kohdella yhteisöverotuksessa samalla tavoin integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä, katson, että myös tämä väite on hylättävä.

99. Seuraavaksi on tarkasteltava Irlannin esittämää viidettä väitettä. Se väittää, että markkinaehtoperiaatetta voidaan soveltaa tarkistettaessa, onko tässä kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa annettu etu, ainoastaan, jos tämä periaate on sisällytetty ”normaalin” verotuksen muodostavaan kansalliseen verojärjestelmään, ja että tämä edellyttää asianomaisessa jäsenvaltiossa konkreettisesti sovellettujen sääntöjen eikä tähän järjestelmään kuulumattomien sääntöjen huomioon ottamista. Irlannin mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei ole täyttänyt tätä vaatimusta, kun se on hyväksynyt valituksenalaisen tuomion 141 ja 145 kohdassa sen, että komissio on käyttänyt kyseistä periaatetta Luxemburgin vero-oikeuden oletetun tavoitteen perusteella.

100. Aluksi on rajattava riidan kohde. Asianosaiset ovat yhtä mieltä unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion perusteluissa esittämistä kahdesta olennaisesta toteamuksesta. Ensinnäkään ei ensi arviolta ole estettä sille, että markkinaehtoperiaatetta sovelletaan ”välineenä” tutkittaessa, onko integroituneelle yritykselle annettu etu. Toiseksi tämän periaatteen sovellettavuus riippuu siitä, onko se osa kaikkia niitä normaaleja verosääntöjä, jotka ovat sovellettavissa tällaiseen yritykseen ilman kyseessä olevaa ennakkoratkaisua. Asianosaiset ovat eri mieltä ainoastaan tavasta, jolla unionin yleinen tuomioistuin on vastannut tähän viimeksi mainittuun kysymykseen.

101. Tähän kysymykseen on siis otettava kantaa, mikä edellyttää, että huomioon otetaan tämän ”normaalin” verotuksen määrittämistä koskevat arviointiperusteet.

102. Kuten edellä esittämistäni perusteluista ilmenee, taloudellisen edun arvioinnissa käytetyn ”normaalin” verotuksen käsitteen olennainen rinnastaminen valikoivuuden arvioinnissa käytettyyn vertailukohdan käsitteeseen johtaa siihen, että oikeuskäytännössä hyväksytyt arviointiperusteet tämän viimeksi mainitun käsitteen sisällön määrittämiseksi voidaan ulottaa koskemaan ensin mainittua käsitettä. Nämä arviointiperusteet koskevat ”normaalin” verotuksen muodostavan koko säännöstön objektiivisuutta, kattavuutta ja konkreettisuutta.

103. Esillä olevan väitteen kohteen vuoksi arviointiperusteella, joka koskee ”normaalin” verotuksen *konkreettisuutta*, on nähdäkseni erityinen merkitys.

104. Tältä osin on aluksi todettava, että valituksenalaisen tuomion 139 kohdan sanamuoto, luettuna yhdessä sen 141 kohdan alussa olevan viittauksen kanssa, osoittaa, että unionin yleinen tuomioistuin on välillisesti hyväksynyt postulaatin, jonka mukaan ”normaalin” verotuksen on sisällettävä ainoastaan kansallisen oikeuden sääntöjä.

[61] Ks. mm. tuomio 15.10.2009, Audiolux ym. (C-101/08, EU:C:2009:626, 34 kohta) ja tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 42 kohta).

105. Tämän tuomion 141 ja 145 kohdasta ilmenee, että unionin yleisen tuomioistuimen mukaan Luxemburgin verolain *tavoite* verottaa yhteisöverotuksessa samalla tavoin integroituneita yrityksiä ja riippumattomia yrityksiä riittää oikeuttamaan johtopäätöksen, jonka mukaan markkinaehtoperiaate kuuluu ”normaaliin” verotukseen. Unionin yleinen tuomioistuin viittaa valituksenalaisen tuomion 141 kohdassa siihen, että ”kun kansallisessa vero-oikeudessa ei tehdä eroa integroituneiden yritysten ja riippumattomien yritysten välillä – –, tässä oikeudessa on *tarkoitus* verottaa tällaisen integroituneen yrityksen liiketoiminnan voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin”.[62] Unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 145 kohdassa, että Luxemburgin verolailla ”*pyritään – – siihen, että* Luxemburgissa integroituneita yrityksiä ja riippumattomia yrityksiä verotetaan – – samalla tavoin”, ja että tässä laissa ”*pyritään* verottamaan – – integroituneen yrityksen liiketoiminnan voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin”.[63] Sen johtopäätöksen tueksi ei sitä vastoin vedota yhteenkään Luxemburgin oikeuden erityiseen säännökseen.

106. Kuten olen osoittanut tämän ratkaisuehdotuksen edellisissä kohdissa ja kuten unionin tuomioistuimen viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä ilmenee, ”normaalin” verotuksen konkreettisuus edellyttää sitä, että se perustuu *positiivisen* oikeuden sääntöihin. Jotta vältetään kaikenlainen puuttuminen jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan välittömän verotuksen alalla, SEUT 107 artiklassa tarkoitetun edun saaminen voidaan tarkistaa vain kansallisen lainsäätäjän tätä toimivaltaa *tosiasiallisesti* käyttäessään vahvistaman sääntelyn kannalta. Ainoastaan kansallinen lainsäätäjä voi huolehtia siitä, että markkinaehtoperiaate on osa kaikkia niitä sääntöjä ja periaatteita, joita sovelletaan FFT:n kaltaisen integroituneen yrityksen verotukselliseen tilanteeseen ilman kyseessä olevaa ennakkoratkaisua.

107. Tässä tilanteessa yhdyn Irlannin kantaan, jonka mukaan komission riidanalaisessa päätöksessä omaksuma ja unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa hyväksymä lähestymistapa johtaa viime kädessä siihen, että ”normaalin” verotuksen muodostavaan kansalliseen verojärjestelmään tuodaan sääntö, markkinaehtoperiaate, joka ei kuulu tähän järjestelmään. Erityisesti edellisessä kohdassa esitetyistä syistä viittauksella kansallisen lainsäätäjän väitettyyn tavoitteeseen ei voida perustella tämän periaatteen kuulumista kyseiseen järjestelmään.

108. Tältä osin on huomattava Irlannin vetoavan myös siihen, että unionin yleinen tuomioistuin on siten yksinkertaisesti sivuuttanut verolain 164 §:n 3 momentin, jolla kansallinen lainsäätäjä oli sisällyttänyt markkinaehtoperiaatteen Luxemburgin vero-oikeuteen. ”Normaali” verotus olisi sen mukaan pitänyt määrittää pelkästään tämän säännöksen perusteella.

109. En usko unionin yleisen tuomioistuimen sivuuttaneen tätä pykälää. Valituksenalaisen tuomion 13 kohdasta ilmenee, että unionin yleinen tuomioistuin on ottanut huomioon riidanalaisen päätöksen perustelukappaleet, joissa komissio toteaa, että kyseessä oleva ennakkoratkaisu on annettu verolain 164 §:n 3 momentin (ja yleiskirjeen nro 164/2) perusteella ja että tässä säännöksessä säädetään Luxemburgin vero-oikeudessa noudatettavasta markkinaehtoperiaatteesta. Se on kuitenkin katsonut komission päätelleen perustellusti, että ”normaalin” verotuksen muodostava viitejärjestelmä oli määritettävä laajemmin kuin pelkästään tähän säännökseen viittaamalla. Korostan, että juuri tähän arviointiin liittyy oikeudellinen virhe.

62 Kursivointi tässä.

63 Kursivointi tässä.

110. Minulta ei ole jäänyt huomaamatta, että jos viittaus markkinaehtoperiaatteeseen sisällytettäisiin kansalliseen oikeusjärjestykseen, niiden kansallisten veroviranomaisten lukumäärä, joiden antamia ennakkoratkaisuja komissio saattaisi tutkia valtiontukien kannalta, olisi pienempi ja että OECD:n ohjeista tulisi tosiasiallisesti sitovia, mikä rajoittaisi komission harkintavaltaa näiden ennakkoratkaisujen tutkinnassa. Kyse on kuitenkin ainoasta perustelusta, jota unionin yleinen tuomioistuin voi mielestäni pitää oikeudellisesti pätevänä, koska siinä otetaan huomioon jäsenvaltioiden yksinomainen toimivalta välittömän verotuksen alalla.

111. Sen sijaan komission ensisijaisesti esittämissä ja unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa hyväksymissä perusteluissa määritellään ”normaalin” verotuksen muodostava viitejärjestelmä tukeutumalla markkinaehtoperiaatteen versioon, joka perustuu seikkaan, jota ei ole kodifioitu, kuten Luxemburgin vero-oikeuden (väitettyyn) tavoitteeseen. Eikö kyse ole nimenomaan perusteettomasta puuttumisesta jäsenvaltioiden verotukselliseen autonomiaan, minkä unionin tuomioistuin on aina tähän mennessä tuominnut tarkoin? Katson, että juuri tästä on kyse. [64]

112. Kaikilla edellä esitetyillä perusteilla olen vakuuttunut siitä, että Irlannin esittämä viides väite on hyväksyttävä.

113. Kuudennella väitteellään Irlanti kritisoi valituksenalaisen tuomion 142 kohtaa ja toteaa, että tuomio Forum 187 ei tue johtopäätöstä, jonka mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on noudatettava itsenäistä velvollisuutta soveltaa markkinaehtoperiaatetta riippumatta siitä, onko tämä periaate sisällytetty kansalliseen oikeuteen. Se vetoaa erityisesti siihen, että tuomioon Forum 187 johtaneessa asiassa markkinaehtoperiaatteesta poikkeamista oli pidetty merkityksellisenä, koska tämä periaate oli sisällytetty kyseessä olleeseen kansalliseen oikeuteen eli Belgian oikeuteen.

114. On tutkittava, onko tuomion Forum 187 tulkinta, sellaisena kuin se ilmenee valituksenalaisen tuomion 142 kohdasta, oikea.

115. Kyseisessä asiassa oli tutkittava päätöstä, jossa komissio oli katsonut, että luvan saaneiden koordinointikeskusten hyväksi toteutettu Belgiassa voimassa ollut verojärjestelmä oli yhteismarkkinoille soveltumaton valtiontukiohjelma. [65] Yksi koordinointikeskusten tämän järjestelmän perusteella saamista lukuisista taloudellisista eduista oli niiden verotettavan tulon määrittämismenetelmä. Verotettava tulo vahvistettiin kiinteämääräisesti niin sanotun cost plus -menetelmän mukaan, ja se vastasi tiettyä prosenttiosuutta menojen ja toimintakulujen määrästä, josta oli vähennetty muun muassa henkilöstö- ja rahoituskulut. Silloin kun harjoitetusta toiminnasta ei ollut tietoa, prosenttiosuudeksi oli vahvistettu kahdeksan prosenttia. Näin määriteltyä tuloa verotettiin tavanomaista yhteisöverokantaa soveltaen.

116. Sen tarkistamiseksi, tuottiko kyseinen verojärjestelmä koordinointikeskuksille etua, unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 142 kohdassa lainaamassa kyseisen tuomion katkelmassa katsottiin tarpeelliseksi verrata tätä samaa verojärjestelmää yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, jossa jokaisen vapaan kilpailun ympäristössä toimivan yrityksen verotettava tulo vastaa sen tulojen ja menojen välistä erotusta. [66] Kyseisessä tuomiossa katsottiin siten, että jos henkilöstö- ja rahoituskulut, jotka edistävät ratkaisevalla

64 Ks. tältä osin Mason, R., ”Identifying Illegal Subsidies”, *American University Law Review*, osa 69, nro 2, artikkeli 3, s. 530–531.

65 Valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinointikeskusten hyväksi, 17.2.2003 tehty komission päätös 2003/755/EY (EUVL 2003, L 282, s. 25).

66 Tuomio Forum 187, 95 kohta.

tavalla koordinointikeskusten tulojen toteuttamista, jätetään näiden keskusten verotettavan tulon määrittämisperusteena olevien kustannusten ulkopuolelle, ”ei saada sellaisia siirtohintoja, jotka olisivat lähellä vapaassa kilpailussa vahvistettavia hintoja”.[67]

117. Komission mukaan on täysin selvää, että kyseisessä tuomiossa on sovellettu markkinaehtoperiaatetta. Vaikka tuomion Forum 187 95 ja 96 kohdassa ei viitata tähän periaatteeseen, komission mukaan 95 kohdan ilmaisun ”joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä” ja 96 kohdan ilmaisun ”siirtohinnat” vuoksi muunlaiset tulkinnat eivät ole mahdollisia.

118. Kyseisen periaatteen soveltamisen oikeudellisen perustan osalta komissio yhtyy Irlannin kantaan ja toteaa, että tuomiossa Forum 187 on verrattu koordinointikeskusten verokohtelua Belgian oikeuden tavanomaisiin sääntöihin. Komissio lisää kuitenkin, että peruste, jonka vuoksi tuomiossa on hyväksytty riippumattomien yhtiöiden verokohtelu vertailukohdaksi näille keskuksille annetun edun toteamiseksi, on sama kuin unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 141 ja 145 kohdassa hyväksymä peruste, jonka mukaan kyseessä olevan kansallisen verojärjestelmän tavoitteena on viime kädessä taata, että integroituneiden yhtiöiden veron määräytymisperustetta arvioidaan samalla tavoin kuin riippumattomien yhtiöiden veron määräytymisperustetta.

119. Samalla tuomiossa Forum 187 vahvistetaan lisäksi komission mukaan, että markkinaehtoperiaatteen soveltaminen ei edellytä sen sisällyttämistä kansalliseen oikeuteen. Komissio huomauttaa, että samassa tuomiossa ei ole tarkasteltu koordinointikeskuksille annettua etua viittaamalla Belgian vero-oikeudessa kodifioituun markkinaehtoperiaatteeseen.

120. En ole vakuuttunut tästä tuomion Forum 187 tulkinnasta.

121. Kyseisessä tuomiossa ei missään vaiheessa todeta, että jäsenvaltioiden on pantava markkinaehtoperiaate täytäntöön, kun tätä periaatetta ei ole kodifioitu kansallisessa oikeudessa. Mielestäni tämä ei ole yllättävää, sillä kyseisessä tuomiossa ei ollut kyse tämän oikeudellisen kysymyksen tulkinnasta.

122. Tämä käy selvästi ilmi kyseisessä tuomiossa esitettyjen perustelujen rakenteesta. Ensinnäkin tuomion 91–93 kohdassa todetaan verotettavan tulon määrittämismenetelmän, sellaisena kuin se perustuu koordinointikeskusten perustamisesta 30.12.1982 tehdyllä kuninkaan päätöksellä (arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création des centres de coordination[68]) säädettyyn verojärjestelmään, olennaiset piirteet. Tuomion 94 kohdassa todetaan, että tämä menetelmä ”perustuu ns. cost plus -menetelmään, jota [OECD] suosittelee samaan konserniin kuuluvien ja muihin valtioihin sijoittautuneiden yhtiöiden tytäryhtiön tai kiinteän toimipaikan näiden yhtiöiden lukuun tarjoamien palvelujen verottamiseksi”, minkä jälkeen tuomion 95 ja 96 kohdassa todetaan, että verotettavan tulon määrää tämän verojärjestelmän soveltamisen seurauksena oli verrattava verotettavan tulon määrään yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaisen järjestelmän seurauksena.

123. Tästä seuraa, että Belgian lainsäätäjä oli sisällyttänyt kansalliseen oikeuteen niin sanottua cost plus -menetelmää, joka on yksi OECD:n konsernin sisäisen liiketoimen markkinaehtoisen hinnan välillistä määrittelemistä varten suosittelemista siirtohinnoittelumenetelmistä, vastaavan menetelmän. Kuten julkisasiamies Léger toteaa kyseisessä asiassa esittämänsä ratkaisuehdotuksen

67 Tuomio Forum 187, 96 kohta.

68 Moniteur belge 13.1.1983.

257 kohdassa, kantaja ei ollut kyseenalaistanut sitä, että edun olemassaoloa arvioitaessa on sovellettava OECD:n cost plus -menetelmän taustalla olevaa kriteeriä, jonka mukaan siirtohinnat on vahvistettava siten, että ne vastaavat tavanomaisissa kilpailuolosuhteissa vahvistettavia hintoja.[69] Lisäksi komission päätöksestä ilmenee, että Belgian viranomaisten oli näiden hintojen vahvistamiseksi tukeuduttava OECD:n kertomuksiin.[70]

124. Mielestäni tämä on ymmärrettävä siten, että toisin kuin komissio väittää vastineessaan, se, ettei tuomiossa Forum 187 mainita markkinaehtoperiaatetta – vaikka sen voitaisiin katsoa sisältyvän vuoden 1992 Belgian tuloverolain 26 §:ään –, ei merkitse sitä, että kysymys siitä, onko kyseinen periaate sisällytetty kansalliseen oikeuteen, olisi tässä tuomiossa merkityksetön.

125. Tarkastellussa tuomiossa näytetään siten käsiteltävän eri oikeudellista kysymystä, jonka pelkästään loogisena lähtökohtana on markkinaehtoperiaatteen sisällyttäminen kansalliseen oikeuteen. Sen jälkeen, kun jäsenvaltio on päättänyt sisällyttää kansalliseen oikeuteensa OECD:n cost plus -menetelmää vastaavan integroituneiden yhtiöiden verotettavan tulon määrittämismenetelmän, *jonka tarkoituksena on näiden yhtiöiden verottaminen perusteella, joka on rinnastettavissa yleiseen verolainsäädäntöön perustuvan järjestelmän soveltamisesta seuraavaan perusteeseen*, tämä valtio antaa kyseisille yhtiöille taloudellisen edun sisällyttäessään tähän menetelmään säännöksiä, joilla kevennetään verorasitusta, josta näiden samojen yhtiöiden olisi normaalisti pitänyt vastata kyseisen järjestelmän perusteella.

126. Yhteenvetona katson, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 142 kohdassa, tuomio Forum 187 ei tue kantaa, jonka mukaan markkinaehtoperiaate on sovellettavissa, jos kansallisessa vero-oikeudessa on tarkoitus verottaa samalla tavoin integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä, riippumatta siitä, onko tämä periaate sisällytetty tähän oikeuteen.

127. Mielestäni Irlannin kuudes väite on siten hyväksyttävä.

128. Seitsemännellä väitteellään Irlanti katsoo, että markkinaehtoperiaate ei perustu OECD:n asiakirjoihin ja että yksityinen markkinataloustoimija -periaate, johon sen lähestymistavassa tukeudutaan, ei ole asianmukainen oikeudellinen perusta. Tältä osin Irlanti huomauttaa, että komissio on viitannut tähän periaatteeseen menettelyn aloittamista koskevissa päätöksissä, jotka koskevat Applen, Fiatin ja Starbucksin hyväksi verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja, ja että komissio on vahvistanut unionin yleisessä tuomioistuimessa tässä asiassa pidetyssä istunnossa, ettei se enää perusta markkinaehtoperiaatetta koskevaa teoriaansa yksityinen markkinataloustoimija -periaatteeseen.

129. Tämän väitteen osalta totean ainoastaan, että siinä näytetään kritisoitavan yleisellä tasolla komission yleistä lähestymistapaa markkinaehtoperiaatteen perustasta käsittelemättä syitä, joiden vuoksi tämä lähestymistapa on hyväksytty valituksenalaisessa tuomiossa. Tämän vuoksi kehotan unionin tuomioistuinta jättämään sen tutkimatta.

130. Irlannin kolmas ja neljäs väite edellyttävät valituksenalaisen tuomion asiaa koskevan katkelman mieleen palauttamista. Sen 152 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että istunnossa komissio oli väittänyt, että markkinaehtoperiaate on osa tavanomaista verotusjärjestelmää, josta säädetään kansallisessa oikeudessa ”erillistä oikeudellista yksikköä”

69 Julkisasiamies Léger’n ratkaisuehdotus Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89).

70 Päätös 2003/755/EY, 95 perustelukappale. Tältä osin komissio viittaa vuoden 1992 Belgian tuloverolain (code des impôts sur les revenus 1992) selitykseen nro 26/48.

koskevan lähestymistavan, jonka mukaan kansallisessa oikeudessa on kyse oikeudellisista yksiköistä eikä taloudellisista yksiköistä, väistämättömänä seurauksena. Unionin yleinen tuomioistuin käsittelee 153 kohdassa Luxemburgin suurherttuakunnan ja FFT:n väitteitä, joiden mukaan komissio oli muuttanut istunnossa markkinaehtoperiaatetta koskevaa kantaansa, jonka se oli ilmaissut riidanalaisessa päätöksessä. Unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että riidanalaisessa päätöksessä esitetyn markkinaehtoperiaatteen oikeudellisen perustan muutos ei olisi ollut oikeudellisesti pätevä, ja katsoo, että tämä ei missään tapauksessa kyseenalaista sen aiemmin esittämää toteamusta, jonka mukaan markkinaehtoperiaate on SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisessa tutkinnassa käytetty väline.

131. Tältä osin Irlanti toteaa, että komissio ei voinut puolustautumisoikeuksia loukkaamatta tukeutua istunnossa näin esittämäänsä uuteen väitteeseen. Riidanalaisessa päätöksessä ei nimittäin ole esitetty tämän periaatteen oikeudellisena perustana erillistä oikeudellista yksikköä koskevaa lähestymistapaa.

132. Irlanti väittää myös, että vaikka komissio olisi ilmoittanut riidanalaisessa päätöksessä, että erillistä oikeudellista yksikköä koskeva lähestymistapa oli markkinaehtoperiaatteen oikeudellinen perusta, se olisi tehnyt oikeudellisen virheen. On nimittäin virheellistä väittää, että tämä periaate on erillistä oikeudellista yksikköä koskevan lähestymistavan väistämätön seuraus, koska on myös muita kyseiseen lähestymistapaan perustuvia verotusmalleja, kuten yhteisestä yhteisöveropohjasta annetussa direktiiviehdotuksessa tarkoitettu jako ennalta vahvistetun kaavan mukaan.

133. Totean tältä osin heti alkuun, että mielestäni unionin tuomioistuimen ei pitäisi ryhtyä käsittelemään asiaa tavalla, jolla ei ole käytännön ulottuvuutta, sillä unionin yleinen tuomioistuin ei ole perustanut ratkaisuaan Irlannin väitteissä kritisoituihin seikkoihin. Tällainen asian käsittely olisi pelkästään teoreettinen tai tarkemmin sanottuna vailla minkäänlaista vaikutusta unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisun kannalta.

134. On syytä tuoda esille, että unionin yleinen tuomioistuin ei ole valituksenalaisen tuomion 153 kohdassa lausunut siitä, oliko komissio muuttanut riidanalaisessa päätöksessä alun perin ottamaansa kantaa istunnossa esittämillään selityksillä, jotka koskevat erillistä oikeudellista yksikköä koskevan lähestymistavan kansallisessa verojärjestelmässä täytäntöönpanon suhdetta markkinaehtoperiaatteeseen. Unionin yleinen tuomioistuin on päinvastoin ainoastaan todennut, että vaikka Luxemburgin suurherttuakunnan ja FFT:n väitteitä olisi pidetty perusteltuina, tällä ei olisi ollut mitään vaikutusta johtopäätökseen, jonka se teki markkinaehtoperiaatteen käytön oikeudellisesta perustasta.[71] Nyt käsiteltävänä olevat väitteet perustuvat siten valituksenalaisen tuomion virheelliseen tulkintaan.

135. Irlannin kolmas ja neljäs väite on mielestäni näin ollen hylättävä tehottomina.

[71] Vaikka on totta, että valituksenalaisen tuomion 153 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin ei näytä viittavan tähän oikeudelliseen perustaan, kun se tyytyy tiivistämään johtopäätöksensä siten, että ”markkinaehtoperiaatetta sovelletaan SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisessa tutkinnassa”, on myös totta, että tämä viittaus voidaan johtaa unionin yleisen tuomioistuimen perusteluista kokonaisuudessaan, ja niiden mukaan se, onko markkinaehtoperiaatteen käyttö tämän tutkinnan välineenä oikeutettua, riippuu siitä, pyritäänkö *kansallisessa oikeudessa* verottamaan integroituneen yrityksen liiketoiminnan voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin.

iv) Markkinaehtoperiaatteen ulottuvuus ja oikeusvarmuuden periaate

136. Kahdeksannella väitteellään Irlanti katsoo, että komission riidanlaisessa päätöksessä käyttämän ja unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa vahvistaman markkinaehtoperiaatteen sisältö on huomattavan vaikeaselkoinen. Se huomauttaa tältä osin, että vaikka ainoa täsmällinen markkinaehtoperiaatteen määritelmä esitetään OECD:ssä laadituissa asiakirjoissa, riidanalaisen päätöksen 229 perustelukappaleessa ja valituksenalaisen tuomion 147 kohdassa todetaan, että OECD:n markkinaehtoperiaate poikkeaa komission markkinaehtoperiaatteesta. Lisäksi valituksenalaisen tuomion 149 kohdasta ilmenee Irlannin mukaan, että komissio ei ole velvollinen ottamaan huomioon tapaa, jolla markkinaehtoperiaate on määritelty kansallisessa oikeudessa, mikä on saanut sen sivuuttamaan tässä tapauksessa sen, että Luxemburgin suurherttuakunta oli sisällyttänyt tämän periaatteen kansalliseen oikeuteensa. Irlannin mukaan ei ole olemassa käsikirjaa ja suuntaviivoja, joissa määriteltäisiin markkinaehtoperiaatteen sisältö sellaisena kuin komissio on kuvannut sen riidanalaisessa päätöksessä. Se, ettei tämän periaatteen sisältöä ole määritelty, on oikeusvarmuuden periaatteen kannalta ongelmallista, sillä verovelvollisen tai kansallisen veroviranomaisen on siten mahdotonta tuntea tosiasiallisesti sovellettavat säännöt.

137. Komissio vastaa tähän muun muassa vastineessaan, että markkinaehtoperiaatteen sisältö on erittäin selvä. Tämän periaatteen mukaan etuyhteydessä olevien talouden toimijoiden välisiä liiketoimia on arvioitava verotuksessa niin kuin ne olisi toteutettu markkinaehtoisessa tilanteessa muiden kuin etuyhteydessä olevien talouden toimijoiden välillä.

138. On syytä muistaa, että oikeusvarmuuden periaate, joka on unionin oikeuden yleinen periaate ja jota sovelletaan siten unionin toimielinten, elinten ja laitosten toimiin, edellyttää vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä ja että ne ovat ennakoitavia.[72] Tämä periaate edellyttää erityisesti sen arvioimista, voivatko ne, joita asia koskee, saada unionin oikeudellisen toimen perusteella selville tarkasti ja yksiselitteisesti oikeuksiensa ja velvollisuuksiensa laajuuden ja ryhtyä niiden johdosta asianmukaisiin toimenpiteisiin.[73] Tätä vaatimusta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun kyse on toimesta, jolla saattaa olla taloudellisia seurauksia.[74]

139. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että oikeusvarmuuden periaate liittyy erottamattomasti unionin sääntelyyn ja kansallisten viranomaisten sääntelyyn niiden soveltaessa unionin oikeutta ja että se mahdollistaa puutteellisuuksiin, jotka voivat johtaa riitautetun normatiivisen toimen epävarmaan soveltamiseen, kohdistuvan tuomioistuinvalvonnan.[75]

140. Oikeusvarmuuden periaatteen ulottuvuus on rajoitetumpi hallintopäätöksen osalta, kuten valtiontukia koskevasta oikeuskäytännöstä ilmenee. Tällä alalla unionin tuomioistuin voi todeta oikeusvarmuuden periaatetta loukatun ainoastaan tilanteessa, jossa oli kyse komission toiminnasta ennen valtiontuen takaisinperintää koskevan päätöksen tekemiseen johtanutta *menettelyä* tai sen aikana.[76]

72 Tuomio 11.9.2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Tuomio 29.3.2011, ThyssenKrupp Nirosta v. komissio (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 81 kohta).

74 Tuomio 23.9.2020, Espanja ym. v. komissio (T-515/13 RENV ja T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, 194 kohta).

75 Ks. Puissochet J.-P. ja Legal H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, nro 11*.

76 Ks. mm. tuomio 8.12.2011, France Télécom v. komissio (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 99–108 kohta).

141. Nyt käsiteltävässä tapauksessa oikeusvarmuuden periaatteeseen vedotaan sitä vastaan, että etua koskevaa edellytystä tutkittaessa on käytetty markkinaehtoperiaatetta, *tämän periaatteen vaikeaselkoiseksi väitetyn sisällön perusteella*. Tämän riitauttamisen kohteena on toisin sanoen komission arvioinnin, joka koskee *valtion toimenpiteen luonnehdintaa valtiontueksi*, paikkansapitävyys. Tällaisen arvioinnin paikkansapitävyyttä ei mielestäni voida kyseenalaistaa sillä, ettei se ole oikeusvarmuuden periaatteen mukainen. Päinvastainen kanta merkitsisi sitä, että komissio ei voisi suunnitella uusia lähestymistapoja oikeussääntöjen soveltamiseen ja että sen olisi siten pakko lyödä kantansa lukkoon. Tällainen tulkinta merkitsisi erityisesti sitä, että komissio ei voisi turvautua mihinkään täysin uuteen vertailukohtaan, joka voisi ohjata sen arviointia SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun saamisesta.

142. Jos näin olisi, yksityinen markkinataloussijoittaja -periaatetta ei olisi voitu sisällyttää etua koskevan edellytyksen tutkimiseen, koska esiintyessään ensimmäisiä kertoja päätöskäytännössä 1980-luvun alussa tällä periaatteella ei ollut mitenkään lopullista sisältöä. Kun yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi yksityinen markkinataloussijoittaja -periaatteen vuonna 1986, tämän periaatteen mukaan oli vain arvioitava, ”olisiko ennustettavissa olevien kannattavuusnäkymien perusteella toimiva yksityinen osakkeenomistaja – jos ei oteta huomioon yhteiskunnallisia, aluepolitiikkaan liittyviä sekä alakohtaisia tekijöitä – tehnyt samanlaisissa olosuhteissa kyseisen kaltaisen pääomasijoituksen”.[77] Sen yksityiskohtaiset soveltamissäännöt on määritelty vasta vuosien kuluessa komission päätöskäytännössä ja lainsäädäntötoimintaan rinnastettavassa toiminnassa ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.[78]

143. Vastaavasti komissio on määritellyt markkinaehtoperiaatteen sisällön pääosin siten, että integroituneiden yritysten välisiä liiketoimia on arvioitava verotuksessa samalla tavoin kuin riippumattomien yritysten toteuttamia liiketoimia. Sitä on tässä tapauksessa sovellettu OECD:n ohjeiden mukaisesti. Sen yksityiskohtaiset soveltamissäännöt täsmentyvät myöhemmin edellisen kohdan lopussa mainitun sääntely- ja lainkäyttövallan yhteisvaikutuksesta.

144. Katson näin ollen, ettei oikeusvarmuuden periaatteeseen vetoamalla voida kritisoida unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se on hyväksynyt komission markkinaehtoperiaatteen kaltaisen vertailukohdan sisällöstä tämän toimielimen antamassa päätöksessä esittämän luonnehdinnan, joka ei ole riittävän täsmällinen.

145. Tämän vuoksi Irlannin esittämä kahdeksas väite pitäisi mielestäni hylätä perusteettomana.

3) Johtopäätös ensimmäisestä valitusperusteesta

146. Edellä esitettyjen perustelujen ja erityisesti Irlannin esittämiä viidettä ja kuudetta väitettä koskevien ehdotusteni perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy ensimmäisen valitusperusteen, koska unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt oikeudellisen virheen hyväksyessään viitejärjestelmän sellaisena kuin komissio on sen vahvistanut tutkiessaan tässä tapauksessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun saamista. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan tätä järjestelmää määritettäessä tehty virhe aiheuttaa sen, että valikoivuutta koskeva tarkastelu on kokonaisuudessaan virheellinen,[79] voidaan mielestäni soveltaa analogisesti edun tutkimiseen.

77 Tuomio 1.7.1986, Belgia v. komissio (234/84, EU:C:1986:302, 14 kohta).

78 Ks. mm. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä annettu komission tiedonanto, 4.2 jakso.

79 Tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 kohta).

c) Kolmas valitusperuste

1) Asianosaisten lausumat

147. Kolmannella valitusperusteellaan Irlanti väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on laiminlyönyt perusteluvelvollisuutensa. Unionin yleinen tuomioistuin on ensinnäkin jättänyt lausumatta markkinaehtoperiaatteen täsmällisestä oikeudellisesta perustasta, jota kuvataan pelkästään ”välineeksi” tai ”vertailukohdaksi”. Toiseksi Irlanti väittää, että valituksenalaisen tuomion perustelut ovat ristiriitaiset siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että markkinaehtoperiaate, sellaisena kuin se on kuvattu riidanalaisessa päätöksessä, on ”yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate” (valituksenalaisen tuomion 150 kohta) eikä verotuksen yhdenvertaista kohtelua koskeva yleinen periaate (valituksenalaisen tuomion 161 kohta), tällaista erottelua selittämättä.

148. Komission mukaan tämä valitusperuste perustuu valituksenalaisen tuomion virheelliseen tulkintaan ja on siksi hylättävä.

2) Asian arviointi

149. Aluksi on palautettava mieleen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan unionin yleisen tuomioistuimen tuomion perusteluista on selkeästi ja yksiselitteisesti ilmettävä unionin yleisen tuomioistuimen päättely siten, että niille, joita ratkaisu koskee, selviävät sen syyt ja että unionin tuomioistuin voi tutkia ratkaisun laillisuuden. [80]

150. Tarkasteltaessa markkinaehtoperiaatteen oikeudellista perustaa koskevien perustelujen puuttumista koskevaa väitettä on heti alkuun huomattava, että todettuaan yleisellä tasolla, että Luxemburgin suurherttuakunnan ja FFT:n tätä oikeudellista perustaa kritisoivat väitteet on tutkittu valituksenalaisen tuomion 126–187 kohdassa, Irlanti ei näytä viittaavan tämän tuomion asian kannalta merkityksellisiin kohtiin. Jos tämä jäsenvaltio olisi tehnyt niin, se ei olisi mielestäni voinut vedota siihen, että unionin yleinen tuomioistuin ei ole yksilöinyt kyseistä oikeudellista perustaa.

151. Kuten olen jo osoittanut tässä ratkaisuehdotuksessa, unionin yleinen tuomioistuin on nimittäin ottanut tältä osin kantaa valituksenalaisen tuomion 141 kohdassa. Ennen markkinaehtoperiaatteen sisällön selostamista toteamalla, että kun integroituneen yrityksen hyväksi on toteutettu verotoimenpide, komissio voi verrata verorasitusta, joka perustuu tämän toimenpiteen soveltamiseen, siihen rinnastettavassa tilanteessa olevan riippumattoman yrityksen kansallisen oikeuden ”normaaleihin” verosääntöihin perustuvaan verorasitukseen, unionin yleinen tuomioistuin täsmentää, että markkinaehtoperiaate *perustuu kansalliseen oikeuteen*, ja erityisesti, että ”kun kansallisessa vero-oikeudessa ei tehdä eroa integroituneiden yritysten ja riippumattomien yritysten välillä yhteisöveron kantamiseksi, tässä oikeudessa on tarkoitus verottaa tällaisen integroituneen yrityksen liiketoiminnan voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin”. Yksilöityään näin markkinaehtoperiaatteen oikeudellisen perustan unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 145 kohdassa, että tämä periaate oli sovellettavissa tässä tapauksessa, koska Luxemburgin verolailla pyritään verottamaan integroituneita yrityksiä ja riippumattomia yrityksiä yhteisöverotuksessa samalla tavoin.

[80] Ks. tuomio 29.4.2021, Achemos Grupė ja Achema v. komissio (C-847/19 P, ei julkaistu, EU:C:2021:343, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

152. Vaikka tämä oikeudellinen perusta ei ole asiaa koskevan oikeuskäytännön mukainen, kuten ensimmäisen valitusperusteen viidennen väitteen tarkastelusta ilmenee, ei voida kiistää, että unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin yksilöinyt sen, mikä vie kiistatta kaiken perustan väitteeltä, jonka mukaan valituksenalaista tuomiota ei olisi perusteltu tältä osin.

153. Edellä esitetty selittää sen, miksi – kuten Irlanti perustellusti huomauttaa – valituksenalaisen tuomion 151–154 kohdassa ei todeta, mikä on markkinaehtoperiaatteen perusta. Unionin yleinen tuomioistuin on tämän tuomion 149–154 kohdassa tarkoittanut nimenomaan osoittaa, että Luxemburgin suurherttuakunnan ja FFT:n esittämillä väitteillä ei voitu kumota *jo* tehtyä johtopäätöstä, jonka mukaan markkinaehtoperiaate perustuu kansalliseen oikeuteen.

154. Perustelujen ristiriitaisuutta koskeva väite puolestaan johtuu nähdäkseni siitä, että valituksenalaisen tuomion 150 ja 161 kohtaa ei ole ymmärretty oikein. Irlanti lähtee siitä, että unionin yleinen tuomioistuin olisi esittänyt, että ”yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen”, joka kuuluu markkinaehtoperiaatteeseen 150 kohdan mukaan, ja verotuksen yhdenvertaista kohtelua koskevan yleisen periaatteen, joka ei kuulu tähän periaatteeseen 161 kohdan mukaan, luonnehdinnan välillä olisi ero. Tämä lähtökohta on mielestäni virheellinen.

155. Unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 150 kohdassa komission katsoneen riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleessa, että markkinaehtoperiaate on ”*SEUT 107 artiklan soveltamisalaan kuuluva* yhdenvertaista verokohtelua koskeva yleinen periaate”.[81] Tämän tuomion 161 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin vastaa Irlannin ja FFT:n esittämään väitteeseen toteamalla, että tätä sanamuotoa ei pidä ymmärtää siten, että siinä todettaisiin ”*SEUT 107 artiklan 1 kohtaan olennaisesti liittyvän* yhdenvertaista verokohtelua koskevan yleisen periaatteen olemassaolo”.[82] Unionin yleinen tuomioistuin on siten tyytynyt hylkäämään riidanalaisen päätöksen 228 perustelukappaleen, joka on toistettu valituksenalaisen tuomion 150 kohdassa, mahdollisista tulkinnoista sen, jonka mukaan markkinaehtoperiaatteen oikeudellinen perusta on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa. Nähdäkseni valituksenalaisen tuomion 150 ja 161 kohdan välillä ei siten ole minkäänlaista ristiriitaa. Mielestäni tämä väite on näin ollen hylättävä.

156. Näillä perusteilla ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää kolmannen valitusperusteen perusteettomana.

d) Neljäs valitusperuste

1) Asianosaisten lausumat

157. Neljännellä valitusperusteellaan Irlanti väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on perusteettomasti hylännyt valituksenalaisen tuomion 180–184 kohdassa tarkastellun väitteen, jonka mukaan komissio on markkinaehtoperiaatteensa vahvistaessaan loukannut oikeusvarmuuden periaatetta. Todetessaan valituksenalaisen tuomion 183 kohdassa, että oli ”ennakoitavissa”, että komissio voi tarkistaa, poikkesiko siirtohinnoittelumenetelmä hinnasta, joka olisi vahvistettu markkinaolosuhteissa, sen selvittämiseksi, annettiinko kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla etu, unionin yleinen tuomioistuin on jättänyt huomiotta sen, että komission vahvistama periaate on uusi normi, jonka sisältö ei voinut olla etukäteen Luxemburgin

81 Kursivointi tässä.

82 Kursivointi tässä.

veroviranomaisten tiedossa. Vaikka Luxemburgin veroviranomaiset saattoivat odottaa komission tarkistavan, kohdellaanko integroitunutta yhtiötä verotuksessa samalla tavoin kuin riippumatonta yhtiötä, ne eivät voineet ennakoida sitä, että komissio soveltaa omaa versiotaan markkinaehtoperiaatteesta, tai tuntea sen sisältöä.

158. Komissio kiistää Irlannin perustelut kokonaisuudessaan.

2) Asian arviointi

159. Ennen kaikkea on syytä rajata huolella tämän valitusperusteen rajat. Irlanti näyttää kyseenalaistavan sen, että unionin yleinen tuomioistuin on kieltäytynyt katsomasta, että edun saamisen tutkiminen sellaisten täysin uudenlaisten oikeussääntöjen kannalta, jotka eivät tästä syystä ole olleet kansallisten veroviranomaisten ennakoitavissa, merkitsi oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamista. Komissio ei nimittäin ole ennen riidanalaisen päätöksen antamista valmistellut markkinaehtoperiaatteen perustaa ja sisältöä esimerkiksi julkaisemalla käsikirjan tai suuntaviivojen kaltaisia soft law -toimia.

160. Ei varmasti voida kiistää, että komission riidanalaisessa päätöksessä omaksuma lähestymistapa on jossain määrin uusi. On nimittäin huomattava, ettei komission aiemmassa verotukia koskevassa päätöskäytännössä ole minkäänlaisia merkkejä markkinaehtoperiaatteesta, sellaisena kuin komissio on sen käsittänyt riidanalaisessa päätöksessä ja unionin yleinen tuomioistuin hyväksynyt valituksenalaisessa tuomiossa. Tässä ratkaisuehdotuksessa on jo esitetty selityksiä sen osoittamiseksi, että valituksenalaisessa tuomiossa on virheellisesti vahvistettu oikeelliseksi riidanalaisesta päätöksestä ilmenevä tulkinta, jonka mukaan tuomiossa Forum 187 on vahvistettu tällaisen markkinaehtoperiaatteen käyttö edun saamisen arvioimiseksi.

161. En kuitenkaan usko, että tämän perusteella voitaisiin päätellä oikeusvarmuuden periaatetta loukatun.

162. Tässä yhteydessä on jälleen paikallaan viitata tuomioon Forum 187 ja sen kohtiin, joissa yhteisöjen tuomioistuin omaksuu julkisasiamies Léger'n tulkinnan siitä, että vaikka komission on kiistatta noudatettava oikeusvarmuuden periaatetta valtiontukien valvontatehtäväänsä toteuttaessaan, tätä vaatimusta ei voida erottaa vaatimuksesta noudattaa *laillisuusperiaatetta* ja siten SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan määräyksiä.[83] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi siten, ettei oikeusvarmuuden periaatetta voida todeta loukatun, jos komissio muuttaa arviointiaan kansallisen verotoimenpiteen luokittelusta valtiontueksi. Mielestäni on täysin selvää, että oikeusvarmuuden periaatteen ja laillisuusperiaatteen välisestä suhteesta esitetty toteamus pätee myös komission arviointiin, joka on sen aiempaan päätöskäytäntöön nähden uudenlainen. Tästä seuraa, että oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä sille, että komissio tekee – kuten tässä tapauksessa – uudenlaisen arvioinnin siitä, onko valtion toimenpide valtiontukea, kun se katsoo, että tällainen johtopäätös on tehtävä SEUT 107 artiklan 1 kohdan ja SEUT 108 artiklan asianmukaisen soveltamisen perusteella. Tämän ratkaisuehdotuksen 142 kohdassa on selitetty, että komission arviointia valtion toimenpiteen luokittelusta valtiontueksi ei voida kyseenalaistaa oikeusvarmuuden periaatteen perusteella.

[83] Ks. tuomio Forum 187, 73–76 kohta ja julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89, 219 kohta).

163. Oikeusvarmuuden periaate ei myöskään millään tavoin edellytä, että uusi tulkinta, jonka komissio haluaa tuoda SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaiseen tarkasteluun, olisi aiemmin esitetty käsikirjoissa tai suuntaviivoissa. Vaikka nämä asiakirjat palvelevat avoimuuden, ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden toteutumista komission toiminnassa, kuten unionin tuomioistuin on useita kertoja todennut,[84] ne eivät ole mitenkään välttämättömiä tällaisen aloitteen laillisuuden perustelemiseksi.

164. Tässä tilanteessa katson, että valituksenalaisen tuomion 183 kohdassa esitetty toteamus ei anna aihetta minkäänlaiselle oikeudelliselle kritiikille.

165. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin hylkää neljännen valitusperusteen perusteettomana.

e) Viides valitusperuste

1) Asianosaisten lausumat

166. Viidennellä valitusperusteellaan, joka kohdistuu valituksenalaisen tuomion 100–117 kohtaan, Irlanti kritisoi unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se on hylännyt sen väitteet, joiden mukaan riidanalainen päätös johtaa SEU 3, SEU 4 ja SEU 5 artiklan ja SEUT 114 artiklan vastaisesti peiteltyyn yhdenmukaistamiseen toimivallan jakoa koskevan periaatteen vastaisesti. Irlannin mukaan komissio on riidanalaisessa päätöksessä vedonnut sääntöihin, jotka eivät kuulu kansalliseen verojärjestelmään, ja sivuuttanut sen sovellettavia säännöksiä. Irlanti tuo esille, että jos komissio voittaisi tämän asian, komission markkinaehtoperiaate velvoittaisi kaikkia jäsenvaltioita riippumatta siitä, mitä niiden omassa verolainsäädännössä säädetään.

167. Komissio vastaa tähän, että se on arvioinut kyseessä olevaa ennakkoratkaisua Luxemburgin yleisen yhteisöverojärjestelmän kannalta ja että jos unionin yleisen tuomioistuimen tuomio pysytetään siltä osin kuin kyse on valikoivaa etua koskevasta toteamuksesta, tämä merkitsisi vain sitä, että jäsenvaltiot, jotka verottavat monikansallisten yhtiöiden sivuliikkeitä tai tytäryhtiöitä tavanomaisten sääntöjensä nojalla niin kuin kyse olisi erillisistä yksiköistä, eivät voi välttää sitä, että niiden verotusasioissa antamia ennakkoratkaisuja voidaan valvoa valtiontukisääntöjen kannalta, pelkästään sillä perusteella, että niiden verolainsäädännössä ei ole nimenomaisesti kodifioitu objektiivisia kriteerejä, jotka koskevat voiton jakamista näille sivuliikkeille tai tytäryhtiöille.

2) Asian arviointi

168. Aluksi on huomattava, että Irlanti ei riitauta unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 100–117 kohdassa esittämiä perusteluja kokonaisuudessaan. Se nimittäin täsmentää hyväksyvänsä näiden perustelujen ensimmäisen osan, jossa unionin yleinen tuomioistuin korostaa, että valtiontukisäännöt ovat sovellettavissa kansallisiin verotoimenpiteisiin. Sen väitteet kohdistuvat pelkästään valituksenalaisen tuomion 113 kohdasta ilmenevään toteamukseen.

[84] Ks. tuomio 14.11.2018, komissio v. Kreikka (C-93/17, EU:C:2018:903, 119 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

169. Todettuaan saman tuomion 112 kohdassa, että komissiolla ei ole toimivaltaa, jonka perusteella se voisi määrittää itsenäisesti ja kansalliset verosäännökset huomiotta jättäen integroituneen yrityksen ”normaalin” verotuksen, unionin yleinen tuomioistuin katsoo kyseisen tuomion 113 kohdassa Irlannin mukaan virheellisesti, että komissio on ainoastaan tarkistanut, annettiinko kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla sen saajalle etu ”normaaliin” verotukseen verrattuna, *sellaisena kuin se määritellään kansallisessa vero-oikeudessa*. Tämän toteamuksen vahvistaa virheelliseksi Irlannin mukaan se, että unionin yleinen tuomioistuin myöntää valituksenalaisen tuomion 149 kohdassa, ettei komissio ole tutkinut, onko kyseessä oleva ennakkoratkaisu Luxemburgin vero-oikeuden mukainen.

170. Tällä valitusperusteella riitautetaan toisin sanoen pelkästään se, että komissio on turvautunut markkinaehtoperiaatteeseen ”normaalin” verotuksen määrittämiseksi riippumatta siitä, viitataanko kansallisessa oikeudessa tämän periaatteen olemassaoloon. Näin ollen tähän valitusperusteeseen annettava vastaus on päällekkäinen sen vastauksen kanssa, joka annetaan kysymykseen siitä, onko unionin yleisen tuomioistuimen arvioinnit viitejärjestelmästä, jonka perusteella määritetään veroedun mahdollinen saaminen, vahvistettava vai ei.

171. Tältä osin ei varmasti ole yllättävää, että kun kyse on oikeudellisesta alueesta, jolla sovelletaan samanaikaisesti perussopimuksen valtiontukisääntöjä ja kansallisia verosääntöjä ja jolla sen vaaran välttäminen, että näillä valtiontukisäännöillä puututaan kansallisiin sääntöihin, edellyttää, että edun saamista arvioidaan kansallisen viitejärjestelmän valossa, unionin ja sen jäsenvaltioiden välisen toimivallan jaon loukkaaminen riippuu siitä, onko tämä viitejärjestelmä rajattu asianmukaisesti.

172. Kun otetaan huomioon tässä ratkaisuehdotuksessa annettu ehdotus todeta ensimmäinen valitusperuste perustelluksi siltä osin kuin riidanlaisessa päätöksessä käytetty markkinaehtoperiaate ei ole kansallisessa oikeudessa nimenomaisesti kodifioitu sääntö, katson valittajan tavoin, että valituksenalaisen tuomion 113 kohdassa jätetään huomiotta perussopimuksen määräykset, jotka koskevat unionin ja sen jäsenvaltioiden välistä toimivallan jakoa (SEU 3 artiklan 6 kohta, SEU 4 artiklan 1 kohta ja SEU 5 artiklan 1 ja 2 kohta) ja joissa kielletään yhdenmukaistaminen verotuksen alalla (SEUT 114 artiklan 2 kohta).

173. Kehotan näin ollen unionin tuomioistuinta hyväksymään myös viidennen valitusperusteen.

B Toinen valitusperuste

174. Tällä valitusperusteellaan Irlanti väittää unionin yleisen tuomioistuimen päätelleen virheellisesti, että komissio saattoi tässä tapauksessa vedota valikoivuusolettamaan, jonka mukaan toimenpide oletetaan valikoivaksi, jos sillä myönnetään etu ja jos kyseessä on yksittäinen tuki, koska verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu on yksittäinen tuki.

175. Komissio väittää, että tämä valitusperuste on hylättävä tehottomana. Komission mukaan riidanalaisessa päätöksessä on myös osoitettu kyseessä olevan ennakkoratkaisun valikoivuus tukijärjestelmiin sovellettavalla kolmivaiheisella tarkastelulla, ja unionin yleinen tuomioistuin on hyväksynyt sen valituksenalaisen tuomion 360–366 kohdassa. Koska Irlanti ei ole valituksessaan riitauttanut näitä kohtia, johtopäätös kyseessä olevan ennakkoratkaisun valikoivuudesta pysyisi voimassa, vaikka tämä valitusperuste hyväksyttäisiin.

176. Asiakysymyksen osalta komissio väittää, että yksittäistä verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua ei voida katsoa annetun yleisen tukijärjestelmän perusteella. Komission mukaan siirtohinnoittelusopimuksen ennakkoratkaisulla hyväksyessään veroviranomaisilla on mahdollisuus vaikuttaa siihen, myönnetäänkö tuki yksittäistapauksessa vai ei, sillä ne voivat hyväksyä joko markkinaehtoiseen tulokseen johtavan sopimuksen tai tällaisesta tuloksesta poikkeavan menetelmän. Lisäksi edun muodostavat osatekijät käyvät tässä tapauksessa ilmi yksinomaan kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta eivätkä Luxemburgin oikeuden säännöksistä, joiden perusteella tämä ennakkoratkaisu olisi annettu.

1. Tehokkuus

177. On syytä todeta, että riidanalaisessa päätöksessä valikoivuutta arvioidaan tukeutumalla paitsi olettamaan, myös edellä tässä ratkaisuehdotuksessa kuvattuun kolmivaiheiseen tarkasteluun. Unionin yleinen tuomioistuin on hyväksynyt tämän toissijaisen tarkastelun valituksenalaisen tuomion 360–366 kohdassa.

178. Tältä osin on paikallaan muistuttaa, kuten unionin yleinen tuomioistuin tekee valituksenalaisen tuomion 361 kohdassa, että kyseisen tarkastelun kahta ensimmäistä vaihetta, jotka koskevat viitejärjestelmän määrittämistä ja siitä poikkeamisen tarkistamista, on tarkasteltu *samanaikaisesti* taloudellisen edun kanssa ja että kysymys siitä, poiketaanko ennakkoratkaisulla viitejärjestelmästä, oli se sitten laajempi tai rajallisempi, on ratkaistu *samalla* kun on todettu edunsaajayritykselle annettu etu.

179. Tämän vuoksi tyydyn toteamaan, että tätä samaa toissijaista tarkastelua ei voitaisi pitää enää pätevänä, jos unionin tuomioistuin päättäisi tulevassa tuomiossaan kumota unionin yleisen tuomioistuimen johtopäätökset markkinaehtoperiaatteen perustasta, kuten kehotan sitä tekemään tässä ratkaisuehdotuksessa, mikä puolestaan tekisi sen valikoivaa etua koskevasta tarkastelusta kokonaisuudessaan pätemättömän sekä ensisijaisten että toissijaisten perustelujen osalta.

180. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin toteaa, että tämä valitusperuste ei ole tehoton.

2. Asiakysymys

181. On todettava, että valikoivuusolettamaan viitattiin ensimmäisen kerran tuomiossa komissio v. MOL, jossa unionin tuomioistuin totesi, että ”valikoivuusvaatimuksen merkitys vaihtelee sen mukaan, pidetäänkö kyseistä toimenpidettä yleisenä tukijärjestelmänä vai yksittäisenä tukena”, minkä jälkeen se lisäsi, että ”jälkimmäisessä tapauksessa taloudellisen edun toteaminen mahdollistaa lähtökohtaisesti sen, että toimenpide oletetaan valikoivaksi”.[85] Kyseessä on siis kumottavissa oleva olettama, jonka soveltaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä eli sen, että kyse on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta edusta, ja sen, että kyseessä oleva toimenpide on yksittäinen toimenpide.

182. Tähän mennessä se, että kyseessä on yksittäinen toimenpide, on otettu huomioon kolme kertaa valikoivuusolettamaa sovellettaessa. Kahdessa ensimmäisessä tuomiossa, joista ensimmäisen unionin tuomioistuin antoi asiassa Orange v. komissio[86] ja toisen unionin yleinen

85 Tuomio 4.6.2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 60 kohta).

86 Tuomio 26.10.2016, Orange v. komissio (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

tuomioistuin asiassa Kreikka v. komissio,[87] oli kyse France Télécomin hyväksi[88] sekä osaan Pireuksen sataman toiminnasta toimiluvan saaneen yksityisen yhtiön hyväksi[89] toteutettujen *kansallisten lainsäädäntötoimien* luokittelusta valtiontueksi. Asiaa Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseonia koskevassa unionin tuomioistuimen kolmannessa tuomiossa oli kyse *välitoimimääräykseen*, jolla oli todettu sopimuksen, jonka julkisessa omistuksessa oleva kreikkalainen sähköyhtiö oli tehnyt aiemmin yksityisen yhtiön kanssa tälle myönnetystä suosituimmuustariffista, irtisanominen pätemättömäksi, perustuvan toimenpiteen luokittelusta valtiontueksi.[90]

183. Tiedossani ei siis ole yhtään ennakkotapausta, jossa unionin tuomioistuinten olisi pitänyt tarkastella hallintopäätöstä tältä kannalta. Tämä tarkastelu edellyttää monitahoisempaa arviointia, sillä tällainen päätös voi olla sekä yksittäinen toimenpide että tukijärjestelmän perusteella toteutettu toimenpide. Tähän valitusperusteeseen liittyvä keskustelu koskee keskeisesti juuri tätä oikeudellista kysymystä. Irlanti kyseenalaistaa unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa tekemän johtopäätöksen ja vetoaa siihen, että toisin kuin kyseinen tuomioistuin totesi, kyseessä olevaa ennakkoratkaisua on pidettävä tukijärjestelmän mukaisesti toteutettuna tukena, ja viittaa siten todennäköisesti verolain 164 §:n 3 momentilla ja yleiskirjeellä nro 164/2 vahvistettuun järjestelmään.

184. Unionin yleinen tuomioistuin on päätellyt kyseessä olevan ennakkoratkaisun olevan yksittäinen toimenpide suoritettuaan valituksenalaisen tuomion 342 ja 343 kohdassa arvioinnin, joka perustuu asetuksen 2015/1589[91] 1 artiklan e alakohdassa tarkoitettuun yksittäisen tuen määritelmään ja 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettuun tukiohjelman määritelmään.

185. Ensimmäisen näistä säännöksistä mukaan yksittäisellä tuella tarkoitetaan tukia, joita ei ole myönnetty tukiohjelman osana, kun taas jälkimmäisen säännöksen mukaan luokitteleminen tukiohjelmaksi edellyttää kolmen kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä. Ensinnäkin tukia voidaan myöntää yksittäisille yrityksille jonkin säännöksen tai päätöksen perusteella. Toiseksi tukien myöntäminen ei saa edellyttää muita täytäntöönpanotoimenpiteitä. Kolmanneksi yritykset, joille yksittäisiä tukia voidaan myöntää, on määriteltävä ”yleisesti ja käsitteellisesti”.[92] Lisäksi on huomattava, että kuten unionin yleinen tuomioistuin toteaa valituksenalaisen tuomion 346 ja 347 kohdassa ja kuten unionin tuomioistuin on äskettäin vahvistanut, näiden edellytysten täyttäminen merkitsee muun muassa sitä, että tukijärjestelmän olennaiset osatekijät käyvät ilmi

87 Tuomio 13.12.2017, Kreikka v. komissio (T-314/15, ei julkaistu, EU:T:2017:903).

88 Ranskan lailla pienennettiin vastiketta, joka France Télécomin oli maksettava valtiolle siitä, että valtio maksaa virkamiehille myönnetyt eläkkeet ja toimii eläkkeistä vastaavana laitoksena. Unionin tuomioistuin vahvisti tuomiossa unionin yleisen tuomioistuimen toteamuksen, jonka mukaan edunsaajan vertaamisella muihin yrityksiin, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti siihen rinnastettavassa tilanteessa tällaisella toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta, ei ole merkitystä silloin, kun kyse on ”tilapäisestä toimenpiteestä”, ”joka koskee ainoastaan yhtä ainoaa yritystä ja jolla pyritään muuttamaan tiettyjä sille ominaisia kilpailurajoitteita”. Ks. tuomio 26.10.2016, Orange v. komissio (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 53 ja 54 kohta).

89 Kreikan laissa, jolla ratifioidaan Pireuksen satamaviranomaisen ja Piraeus Container Terminal SA:n välinen toimilupasopimus, säädettiin useista verosäännöksistä viimeksi mainitun yhtiön hyväksi. Tässä tuomiossa unionin yleinen tuomioistuin toisti saman sanamuodon, jota unionin tuomioistuin oli käyttänyt aiemmin. Ks. tuomio 13.12.2017, Kreikka v. komissio (T-314/15, ei julkaistu, EU:T:2017:903, 81 kohta).

90 Tuomio 11.12.2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, 69 kohta), jossa unionin tuomioistuin totesi, että valikoivuusolettamaa sovellettiin, koska tämän määräyksen oikeusvaikutukset ”koskivat vain kyseisen asian osapuolia”.

91 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annettu neuvoston asetus (EUVL 2015, L 248, s. 9).

92 Tuomio 16.9.2021, komissio v. Belgia ja Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 60 kohta).

säännöksistä, jotka ovat kyseisen järjestelmän perusta, ja että kansallisella veroviranomaisella ei ole harkintavaltaa, joka mahdollistaa vaikuttamisen tuen määrään, sen ominaispiirteisiin tai sen myöntämisedellytyksiin toimenpiteen toteuttamisajankohtana.[93]

186. Irlannin väitteet eivät kuitenkaan kohdistu näiden edellytysten täyttämättä jättämiseen tässä tapauksessa. Irlanti ei ole esittänyt mitään seikkaa, jolla pyrittäisiin kyseenalaistamaan erityisesti unionin yleisen tuomioistuimen toteamukset, jotka koskevat kyseessä olevalla ennakkoratkaisulla väitetysti myönnetyn valtiontuen muodostavien osatekijöiden oikeuslähdettä ja Luxemburgin veroviranomaisten harkintavallan laajuutta ennakkoratkaisujen antamisessa.[94]

187. Irlanti väittää, että tilanne, jossa kaikissa verotusasioissa annettavissa ennakkoratkaisuissa sovelletaan pelkästään säännöstä, joka muodostaa myös lukuisten muiden ennakkoratkaisujen perustan, merkitsee sitä, että kyse on tukijärjestelmästä sekä useista tämän järjestelmän perusteella toteutetuista yksittäisistä toimenpiteistä. Irlanti vetoaa siten nähdäkseni tukijärjestelmän käsitteeseen, joka on *laajempi* kuin asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu käsite. Tämän jälkeen Irlanti kritisoi unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se on perustanut tämän käsitteen johdetun oikeuden toimeen huolimatta siitä, että valikoivuus valtiontuen käsitteen osatekijänä perustuu suoraan perussopimukseen eikä sen pitäisi riippua lainsäädäntöön sisältyvistä määritelmistä.

188. Valikoivuuden käsite, sellaisena kuin se on esitetty oikeuskäytännössä, osoittaa Irlannin mukaan, että tarkasteltavana olevan kaltaisessa tilanteessa on suoritettava vertaileva tutkimus, jossa otetaan huomioon sellaisten muiden yritysten tilanteet, jotka ovat voineet saada saman kohtelun kuin verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun kohteena oleva yritys.

189. Väitteensä tueksi Irlanti viittaa tuomioon komissio v. Hansestadt Lübeck.[95] Nähdäkseni on selvää, ettei tämä tuomio voi mitenkään tukea tätä väitettä, koska siinä kyseessä olleessa asiassa komission virheellisesti valikoivaksi katsoma valtion toimenpide eli Lyypekin (Saksa) lentoaseman pitäjän antama asetus, joka koski kaikkien tätä lentoasemaa käyttävien lentoyhtiöiden maksettavaksi tulevia lentoasemamaksuja, oli kiistatta tukijärjestelmä, mikä tekee tämän ratkaisuehdotuksen edellisessä kohdassa kuvatusta vertailevasta tutkimuksesta välttämättömän.

190. Samassa tarkoituksessa Irlanti viittaa myös unionin tuomioistuimen tuomioon komissio v. MOL.[96] Muistutettakoon, että kyseinen tuomio koski Unkarin kaivoslakia, jonka mukaan kaivosyhtiö, joka harjoittaa luvanvaraista toimintaa, voi hakea kaivosviranomaiselta vain yhden kerran tuotantoa kyseisillä esiintymillä koskevan määräajan pidentämistä. Jos tämä viranomainen hyväksyy hakemuksen, toimivaltaisen ministerin ja asianomaisen yrityksen välisessä sopimuksessa määritetään näihin esiintymiin sovellettava kaivosmaksun maksukanta laissa ennalta vahvistettujen enimmäis- ja vähimmäismäärien rajoissa.

191. On totta, että siltä osin kuin kyse on kyseisen viranomaisen ja MOL-yrityksen välisen kaivosoikeuksien pidentämistä koskevan sopimuksen valikoivuudesta, unionin tuomioistuin totesi unionin yleisen tuomioistuimen tavoin, että komissio ei ollut kyennyt osoittamaan tällaista valikoivuutta, koska se ei ollut tarkistanut, oliko tätä yritystä suosittu verrattuna muihin yrityksiin, jotka voivat olla siihen rinnastettavassa tilanteessa. On myös selvää, että kyseessä olevan kaltaisia

93 Tuomio 16.9.2021, komissio v. Belgia ja Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 105 kohta).

94 Valituksenalaisen tuomion 351 ja 352 kohta.

95 Tuomio 21.12.2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 Tuomio 4.6.2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

kaivosoikeuksien pidentämistä koskevia sopimuksia tehdessään kansallinen viranomainen sovelsi kaivoslain säännöstä ja että tämä säännös saattoi olla perustana muille vastaavissa tilanteissa tehdyille sopimuksille. Mielestäni tästä tuomiosta ei kuitenkaan voida päätellä, kuten Irlanti näyttää tekevän, että nämä kaksi seikkaa riittäisivät tässä tapauksessa perusteeksi katsoa, että kyse on tukijärjestelmän perusteella myönnetystä tuesta ja että valikoivuusolettamaa ei siksi voitaisi soveltaa. On syytä muistaa, että kyseisessä asiassa unionin tuomioistuimen oli ratkaistava, voitiinko kyseessä oleva sopimus katsoa valikoivaksi sen vuoksi, että kansallisella viranomaisella oli harkintavaltaa kaivosmaksujen maksukannan vahvistamisessa kaivosoikeuksien pidentämistä koskevia sopimuksia tehdessään. Tuotuaan esille kyseisen toimenpiteen erityisluonteen (”kansallisen oikeuden valinnaiset säännökset, joissa säädetään lisämaksuista”) unionin tuomioistuin vastasi kieltävästi ja selitti, että ”käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa harkintamarginaalia käytetään talouden toimijoille määrätyn ylimääräisen maksun määrittämiseen yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta johtuvien vaatimusten huomioon ottamiseksi, ja se eroaa siis *luonteeltaan* tapauksista, joissa tällaisen harkintamarginaalin käyttäminen liittyy edun myöntämiseen tietylle talouden toimijalle”. [97]

192. Koska valikoivuusolettaman soveltumattomuus riippuu siis tarkasteltavana olevasta valtion toimenpiteestä, [98] en ymmärrä, miten kyseisen tuomion voitaisiin katsoa sisältävän arviointiperusteita, jotka olisivat sovellettavissa muissa kuin unionin tuomioistuimen tarkastelemassa tilanteessa. Jotta tässä tapauksessa voitaisiin tehdä sama johtopäätös, mielestäni olisi osoitettava, että kyseessä on myös ”kansallisen oikeuden valinnainen säännös, jossa säädetään lisämaksuista”. Tältä osin on todettava, että kuten Luxemburgin suurherttuakunta vahvisti istunnossa, verolain 164 §:n 3 momentti ei ole valinnainen säännös, koska sitä sovellettaisiin integroituneisiin yrityksiin, vaikka ne eivät hakisi Luxemburgin veroviranomaisilta ennakkoratkaisua. Mielestäni on myös selvää, ettei tässä pykälässä säädetä lisämaksuista näille yrityksille.

193. Johtopäätöksenä katson, että Irlannin mainitsema valikoivuutta koskeva oikeuskäytäntö ei mahdollista tulkintaa, jolla tukijärjestelmän käsitteelle annetaan laajempi ulottuvuus kuin asetuksessa 2015/1589, kuten kyseinen jäsenvaltio väittää. Tämän oikeuskäytännön perusteella ei voida jättää luokittelematta kyseessä olevaa ennakkoratkaisua yksittäiseksi tueksi, sellaisena kuin tämä luokittelu ilmenee valituksenalaisen tuomion 350–355 kohdasta. Tämän vuoksi katson, että unionin yleinen tuomioistuin ei ole tehnyt virhettä todetessaan, että komissio on perustellusti osoittanut kyseessä olevan ennakkoratkaisun valikoivuuden valikoivuusolettamaa soveltamalla.

194. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Irlannin esittämän toisen valitusperusteen perusteettomana.

195. Täydellisyyden vuoksi mielestäni on syytä esittää vielä yksi täsmennys. Kun kantajat väittivät unionin yleisessä tuomioistuimessa, että kyseessä olevaa ennakkoratkaisua pitäisi pitää tukijärjestelmän perusteella myönnettynä tukena, ne eivät vedonneet siihen, että tämä järjestelmä perustuisi verolain 164 §:n 3 momenttiin ja yleiskirjeeseen nro 164/2 sekä Luxemburgin veroviranomaisten vakiintuneeseen käytäntöön, joka koskee muille rahoitus- ja varainhallintayhtiöille kuin FFT:lle verotusasioissa annettuja ennakkoratkaisuja. Jos tällainen vakiintunut hallintokäytäntö olisi vahvistettu, edellisessä kohdassa ehdottomani vastaus olisi todennäköisesti päinvastainen.

97 Tuomio 4.6.2015, komisiso v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 65 kohta). Kursivointi tässä.

98 Ks. tästä myös julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus komissio v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, 67 kohta), jonka mukaan ”kyseisen toimenpiteen hyvin omalaatuisen luonteen vuoksi on syytä välttää hätiköityjä rinnastuksia sellaisten järjestelmien valikoivuuden tutkimiseen, joita unionin tuomioistuimet ovat tähän mennessä saaneet käsiteltävikseen”.

196. Tämä olisi seurausta siitä, että huomioon olisi otettu asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa olevan tukiohjelman käsitteen tulkinta, jonka unionin tuomioistuin antoi äskettäin tuomiossa komissio v. Belgia ja Magnetrol International tarkastellessaan Belgian viranomaisten verotusasioissa antamien ennakkoratkaisujen muodossa myöntämiä ylisuurten voittojen verovapautuksia. Tarkastellessaan tässä artiklassa asetetun ensimmäisen edellytyksen täyttymistä unionin tuomioistuin täsmensi, että ”säädöksellä tai päätöksellä”, johon yksittäisten tukien myöntämisen perustana oleva ohjelma perustuu, voidaan viitata myös jäsenvaltion veroviranomaisten vakiintuneeseen hallintokäytäntöön, ”jos tästä käytännöstä ilmenee ’systemaattinen menettelytapa’, jonka ominaispiirteet vastaavat [kyseisessä artiklassa] säädettyjä vaatimuksia”, ja että tällaisen hallintokäytännön huomioon ottaminen ei rajoitu tilanteisiin, joissa kyseinen ohjelma ei perustu mihinkään oikeussääntöön.[99] Kuten tästä tuomiosta ilmenee, kyseinen hallintokäytäntö merkitsee yleensä sitä, että myös muut edellytykset täyttyvät, koska unionin tuomioistuimen mukaan asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädetyt edellytykset ”liittyvät erottamattomasti” toisiinsa.[100]

IV Unionin yleisessä tuomioistuimessa nostettu kanne

197. Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään, että jos muutoksenhaku todetaan aiheelliseksi ja unionin tuomioistuin kumoaa unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun, unionin tuomioistuin voi ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen. Mielestäni näin on tässä tapauksessa.

198. Tämän ratkaisuehdotuksen 101–113 kohdassa ja 167–174 kohdassa esitetyistä perusteluista ilmenee, että unionin yleinen tuomioistuin on tehnyt valituksenalaisessa tuomiossa oikeudellisen virheen, kun se on hyväksynyt taloudellisen edun tutkimisen sellaisen viitejärjestelmän kannalta, joka käsittää markkinaehtoperiaatteen, joka ei perustu kansalliseen vero-oikeuteen, ja että se on myös rikkonut unionin ja sen jäsenvaltioiden välistä toimivallan jakoa koskevia määräyksiä.

199. Mielestäni unionin tuomioistuimen pitäisi hyväksyä 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 ja siten kumota riidanalainen päätös.

V Oikeudenkäyntikulut

200. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdassa määrätään, että jos valitus hyväksytään ja unionin tuomioistuin itse ratkaisee riidan lopullisesti, unionin tuomioistuin tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista.

201. Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdassa, jota sovelletaan työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla valituksen käsittelyyn, määrätään, että asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Irlanti, FFT ja Luxemburgin suurherttuakunta ovat vaatineet oikeudenkäyntikulujen korvaamista, komissio on velvoitettava korvaamaan Luxemburgin suurherttuakunnan

99 Tuomio 16.9.2021 (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 79–81 kohta).

100 Ks. mm. tuomio 16.9.2021, komissio v. Belgia ja Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, 106 ja 121 kohta).

oikeudenkäyntikulut unionin yleisessä tuomioistuimessa ja Irlannin oikeudenkäyntikulut tässä muutoksenhakumenettelyssä. Lisäksi komissio on velvoitettava korvaamaan FFT:n oikeudenkäyntikulut unionin yleisessä tuomioistuimessa ja tässä muutoksenhakumenettelyssä.

202. Työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot ja toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Luxemburgin suurherttuakunnan, joka on asiassa väliintulijana, on siten vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan, jotka ovat aiheutuneet tässä muutoksenhakumenettelyssä.

VI Ratkaisuehdotus

203. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) 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.

2) Luxemburgin suurherttuakunnan ja Fiat Chrysler Finance Europen unionin yleisessä tuomioistuimessa nostamat kanteet hyväksytään.

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) Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan ja velvoitetaan korvaamaan Luxemburgin suurherttuakunnan oikeudenkäyntikulut unionin yleisessä tuomioistuimessa ja Irlannin oikeudenkäyntikulut tässä muutoksenhakumenettelyssä. Lisäksi se velvoitetaan korvaamaan Fiat Chrysler Finance Europen oikeudenkäyntikulut unionin yleisessä tuomioistuimessa ja tässä muutoksenhakumenettelyssä.

5) Luxemburgin suurherttuakunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan tässä muutoksenhakumenettelyssä.