



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PRIIT PIKAMÄE

esitatud 16. detsembril 2021¹

Kohtuasi C-898/19 P

Iirimaa

versus

Euroopa Komisjon

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Luksemburgi Suurhertsogiriigi antud abi – Otsus, millega tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks ja ebaseaduslikuks ning kohustatakse abi tagasi nõudma – Maksualane eelotsus (*tax ruling*) – Reaalturuväärtuse põhimõte – Eelis – Võrdlusraamistik – „Tavapärane“ maksustamine – Valikulisus – Eeldus

Sisukord

I.	Sissejuhatus	3
II.	Vaidluse taust	4
	A. FFT suhtes tehtud Luksemburgi maksuhalduri eelotsus ja komisjoni haldusmenetlus	4
	B. Vaidlusalune otsus	4
	1. Vaadeldava eelotsuse põhisisu kirjeldus	4
	2. Luksemburgi asjasse puutuvate normide kirjeldus	5
	3. Vaadeldavale eelotsusele antud hinnang	5
	C. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus	7
	D. Menetlus Euroopa Kohtus ja apellatsioonimenetluse poolte nõuded	9
III.	Apellatsioonkaebus	10
	A. Esimene, kolmas, neljas ja viies väide	10

¹ Algkeel: prantsuse.

1. Tulemuslikkus	10
2. Vastuvõetavus	11
3. Põhjendatus	12
a) Sissejuhatavad märkused: eelis ja valikulisus maksustamisel	12
1) Võrdlusraamistiku kindlaksmääramise „suurem tähtsus“ maksumeetmete puhul	12
2) Võrdlusraamistiku (ja „tavapärase“ maksustamise) määratlemine maksustamisel	13
b) Esimene väide	15
1) Poolte argumendid	15
2) Hinnang	16
i) Sissejuhatavad märkused: reaalturuväärtuse põhimõtte päritolu	16
ii) Reaalturuväärtuse põhimõtte vaidlustatud kohtuotsuses	18
iii) Reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslik alus	19
iv) Reaalturuväärtuse põhimõtte ulatus ja õiguskindluse põhimõte	27
3) Esimest väidet puudutav järeldus	28
c) Kolmas väide	29
1) Poolte argumendid	29
2) Hinnang	29
d) Neljas väide	30
1) Poolte argumendid	30
2) Hinnang	31
e) Viies väide	32
1) Poolte argumendid	32
2) Hinnang	32
B. Teine väide	33
1. Tulemuslikkus	33
2. Põhjendatus	34

IV. Üldkohtule esitatud hagi	37
V. Kohtukulud	38
VI. Ettepanek	38

I. Sissejuhatus

1. „Maksualase eelotsuse“ tegemine on harilik praktika, mis annab ettevõtjatele võimaluse taotleda maksuhaldurilt tasumisele kuuluvaid makse puudutava „eelotsuse“ tegemist. Mõiste „eelotsus“ tähendab üldiselt seda, et maksuhaldur võtab enamasti maksukohustuslase taotlusel ametliku seisukoha teatud kehtiva õiguse sätete kohaldamise kohta kas teatud olukorra või ühe või mitme tehingu suhtes, mille puhul ei ole maks veel sissenõutavaks muutunud. Seeläbi püüavad maksukohustuslased saada maksuhalduri jaoks siduva kinnituse oma tehingute maksustamise kohta.

2. Alates 2014. aasta juunist käivitas Euroopa Komisjon rea juurdlusi, mille eesmärk oli kontrollida, kas riigiabi käsitlevate aluslepingu sätetega on kooskõlas erinevate liikmesriikide maksuhaldurite tegevus hargmaiste ettevõtjate suhtes ning eelkõige kasumi jagamine erinevate liikmesriikide vahel, kus need ettevõtjad tegutsevad. Ühe sellise juurdlouse tulemusena võeti vastu otsus, mis puudutab Luksemburgi maksuhalduri poolt Fiati kontsernile antud riigiabi².

3. Samal ajal töid selle teema 2014. aasta novembris laiema avalikkuse tähelepanu alla ajakirjandusliku uurimuse „Lux Leaks“ paljastused, mis enamasti tekitasid nõrdimust³. Nende paljastuste järel võtsid mitu poliitikakujundajat nii Euroopa kui rahvusvahelisel tasandil ette sellise õiglase maksustamise põhimõtte eiramisena tajutud olukorra parandamisele suunatud tegevusi. Kõige hiljutisem neist konkretiseerus ettepanekus luua hargmaiste ettevõtjate ülemaailmne tulumaks⁴.

4. Olles küll teadlik käesoleva kohtuasja poliitilisest, majanduslikust ja ka sotsiaalsest kontekstist, tuleb Euroopa Kohtul tehtavas kohtuotsuses üksnes õiguslikest kaalutlustest lähtudes käsitleda neid küsimusi, mille tekitab komisjoni poolt vaidlusalust otsust tehes valitud lähenemisviis. Käesoleva apellatsioonkaebuse esemeks on Üldkohtu otsus kohtuasjades Luksemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon,⁵ milles see lähenemisviis heaks kiideti.

² Komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2016/2326 riigiabi SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Fiatile (ELT 2016, L 351, lk 1; edaspidi „vaidlusalune otsus“).

³ Tegemist on uurimusega, mille viisid üheskoos läbi Ameerika uuriva ajakirjanduse konsortsium (International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)) ning nelikümmend muud meediaväljaannet. Selle kohta vt eelkõige ajalehes Le Monde ilmunud artikkel, mis on kättesaadav internetis aadressil https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

⁴ Selle kohta vt eelkõige dokument „Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie“, mida arutati maksubaasi kahanemist ja kasumi ümberpaigutamist (BEPS) käsitlevas OECD/G20 kaasavas raamistikus ning mille kiitsid 8. oktoobril 2021 heaks 137 jurisdiktsiooni; kättesaadav internetis aadressil: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>.

⁵ 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus (T-755/15 ja T-759/15, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2019:670).

5. Komisjoni lähenemisviisi uudsus seisneb eelkõige reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamises majandusliku eelse olemasolu hindamisel. Tingituna selle põhimõtte õigusliku aluse vaidlustamisest tuleb Euroopa Kohtul seoses selle kasutuselevõtuga ELTL artikli 107 lõikes 1 nõutavas analüüsis käsitleda küsimust aluslepinguga liikmesriikide maksuautonoomia ning riigiabi andmise keelu vahele seatud piirist.

II. Vaidluse taust

A. FFT suhtes tehtud Luksemburgi maksuhalduri eelotsus ja komisjoni haldusmenetlus

6. Fiat Chrysler Finance Europe'i, varasema nimega Fiat Finance and Trade Ltd (edaspidi „FFT“) maksunõustaja saatis 14. märtsil 2012 Luksemburgi maksuhaldurile kirja, taotledes heakskiitu ühele siirdehindu käsitlevale lepingule. Taotluse põhjendusena esitas ta maksuhaldurile ka enda koostatud aruande, milles analüüsiti FFT tehingute suhtes kohaldatud siirdehindu.

7. Luksemburgi maksuhaldur tegi 3. septembril 2012 FFT taotletud eelotsuse (edaspidi „vaadeldav eelotsus“). See otsus sisaldus kirjas, milles oli märgitud, et „seoses FFT kontsernisest rahastamistegevust hõlmava 14. märtsi 2012. aasta kirjaga kinnitatakse, et siirdehindade analüüs on tehtud vastavalt 28. jaanuari 2011. aasta ringkirjale 164/2 ja see vastab reaalturuväärtuse põhimõttele“.

8. Euroopa Komisjon edastas 19. juunil 2013 Luksemburgi Suurhertsogiriigile esimese teabenõude, milles palus üksikasjalikku teavet eelotsuseid puudutava liikmesriigi praktika kohta. Pärast esimest teabenõuet vahetasid Luksemburgi Suurhertsogiriik ja komisjon mitu korda teavet, kuni komisjon võttis 24. märtsil 2014 vastu otsuse, millega ta pani Luksemburgi Suurhertsogiriigile teabe andmise kohustuse.

9. Komisjon algatas 11. juunil 2014 ELTL artikli 108 lõikes 2 ette nähtud ametliku uurimismenetluse seoses vaadeldava eelotsusega. 21. oktoobril 2015 võttis komisjon vastu vaidlusaluse otsuse, leides, et selle eelotsuse näol on tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

B. Vaidlusalune otsus

1. Vaadeldava eelotsuse põhisisu kirjeldus

10. Komisjon kirjeldas vaadeldavat eelotsust nii, et sellega kinnitati autotööstuskontserni Fiat/Chrysler siseselt FFT-le omistatava kasumi arvestamise meetod, mis võimaldas FFT-l määrata igal aastal kindlaks tema poolt Luksemburgi Suurhertsogiriigis tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu suuruse. Komisjon täpsustas, et eelotsus oli maksuhaldurile õiguslikult siduv viie aasta jooksul ehk alates 2012. maksuaastast kuni 2016. maksuaastani⁶.

⁶ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 9 ja 52–54.

2. Luksemburgi asjasse puutuvate normide kirjeldus

11. Komisjon märkis, et vaadeldav eelotsus võeti vastu Luksemburgi 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseadustiku (code des impôts sur les revenus, mida on muudetud, edaspidi „tulumaksuseadustik“) artikli 164 lõike 3⁷ ning Luksemburgi maksude direktori 28. jaanuari 2011. aasta tulumaksuseaduse ringkirja nr 164/2 (edaspidi „ringkiri nr 164/2“) alusel. Seejuures osutas komisjon ühelt poolt sellele, et kõnealuse artikliga on Luksemburgi maksuõiguses ette nähtud reaalturuväärtuse põhimõte, mille kohaselt samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel sõlmitud tehingud peavad olema tasustatud samal hinnatasemel tehingutega, mis on samaväärsetel asjaoludel sõlmitud iseseisvate äriühingute vahel reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel. Teiselt poolt märkis komisjon, et ringkirjas nr 164/2 on selgitatud, kuidas määrata reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tasu suurus kindlaks eelkõige kontserni finantseerimisettevõtjate puhul⁸.

3. Vaadeldavale eelotsusele antud hinnang

12. Riigiabi olemasolu kolmanda ja neljanda tingimuse osas leidis komisjon, et vaadeldava eelotsusega anti FFT-le valikuline eelis, kuna sellega võimaldati vähendada huvitatud isiku poolt Luksemburgis tasumisele kuuluvat maksusummat, nii et see erines maksusummast, mille ta oleks pidanud tasuma äriühingu tulumaksu tavapärase korra kohaselt. Komisjon jõudis sellele järeldusele, olles analüüsinud üheskoos eelise olemasolu ja selle valikulisust, kasutades analüüsis kolmeetapilist struktuuri, mille Euroopa Kohus on määratlenud selleks, et tuvastada, kas konkreetset maksumeedet tuleb käsitada valikulisena.

13. Oma analüüsi esimeses etapis asus komisjon seisukohale, et võrdlusraamistikuks on Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldine süsteem ning et selle süsteemi eesmärk on kõikide Luksemburgi residendist äriühingute kasumi maksustamine. Erinevus sõltumatute äriühingute ja kontserni kuuluvate äriühingute maksustatava kasumi arvutamisel ei mõjuta komisjoni hinnangul seda eesmärki kuidagi, kuivõrd eesmärgiks on kõigi residendist äriühingute kasumi maksustamine sõltumata sellest, kas need kuuluvad kontserni või on sõltumatud. Samuti ei muuda seda kontsernide suhtes kohaldamisele kuuluvad erisätted, mille eesmärk on üksnes nende kaht tüüpi äriühingute võrdsesse olukorda asetamine. Liiasi kinnitab vaadeldava eelotsuse eesmärk, milleks on nimetatud süsteemi kohaselt äriühingu tulumaksuga maksustatava FFT kasumi kindlaksmääramine, et see süsteem on võrdlusraamistikuks, kuna selle eesmärgi seisukohast ei eristata FFTd sellest tulenevalt, et ta kuulub kontserni. Selles osas leidis komisjon, et Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on kontserni kuuluvad äriühingud ja sõltumatud äriühingud sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras⁹.

14. Oma analüüsi teises etapis märkis komisjon kõigepealt, et küsimus, kas maksumeede moodustab võrdlusraamistikust erandi või mitte, langeb üldiselt kokku meetmest kasusaajatele antava eelise tuvastamisega. Komisjon leidis, et kui maksumeedme tulemusel väheneb põhjendamatult meetmest kasusaaja tasutav maksusumma ning kui meedet ei oleks olnud, oleks ta võrdlusraamistiku alusel pidanud tasuma suurema summa, on sellise vähendamise puhul

⁷ Selles artiklis on sätestatud: „Kasumi varjatud jagamist tuleb arvesse võtta maksustatava tulu kindlaksmääramisel. Kasumi varjatud jagamisega on tegemist juhul, kui seotud ettevõtte, osanik või huvitatud isik saab otseselt või kaudselt osa äriühingu või ettevõtte tulust ning kui ta seda osa ei oleks ilma vastava staatusega saanud.“ Tuleb märkida, et see säte ei kehti enam, kuna Luksemburgi Suurhertsogiriigis hakkasid 1. jaanuaril 2017 kehtima reaalturuväärtuse põhimõtet puudutavad uued tulumaksuseadustiku artiklid 56 ja 56bis.

⁸ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 74–83.

⁹ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 193–199.

tegemist samal ajal nii kõnealuse meetme abil antava eelisega kui ka võrdlussüsteemist tehtava erandiga. Lisaks osutas komisjon sellele, et sellise individuaalse meetme nagu vaadeldava eelotsuse puhul võib kohtupraktika kohaselt eelise tuvastamise korral põhimõtteliselt eeldada, et eelis on valikuline¹⁰.

15. Konkreetsel juhul osutas komisjon eelise kindlakstegemisega seoses sellele, et maksumeetmega, millest tingituna arveldab kontserni kuuluv äriühing siirdehindadega, mis on madalamad hindadest, mida oleks kohaldatud sõltumatute ettevõtjate vahel, antakse vaadeldavale äriühingule eelis, kuivõrd selle meetme tulemusel väheneb tema maksustatav summa ja sellega seoses ka äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel sissenõutav maks. Komisjoni hinnangul on Euroopa Kohus tõdenud, et reaalturuväärtuse põhimõte ehk „põhimõte, mille kohaselt samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel sõlmitud tehingud peaks olema samaväärsed tehingutega, mis on samaväärsetel asjaoludel sõlmitud iseseisvate äriühingute vahel tingimustel, mis on võrreldavad reaalturuväärtusele vastavate tingimustega“,¹¹ on võrdluskriteeriumiks, mille alusel teha kindlaks, kas kontserni kuuluvale äriühingule on antud eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seetõttu täpsustas komisjon, et peab kontrollima, kas vaadeldavas eelotsuses Luksemburgi maksuhalduri heakskiidu saanud meetod erineb meetodist, mille tulemusel saadakse turutingimustele ning seega reaalturuväärtuse põhimõttele vastav lähedane usaldusväärne tulemus. Sellisel juhul tuleb komisjoni hinnangul asuda seisukohale, et vaadeldav eelotsus annab FFT-le valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses¹².

16. Neid kaalutlusi arvesse võttes leidis komisjon, et mitu meetoodilist ja parameetreid puudutavat valikut ning mitu kohandust, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik heaks kiitis ning millele vaadeldavas eelotsuses esitatud siirdehindade analüüs tugines, tõid kaasa ettevõtja tulumaksu vähenemise võrreldes maksuga, mida oleksid pidanud tasuma iseseisvad äriühingud¹³.

17. Teise võimalusena leidis komisjon, et igal juhul anti vaadeldava eelotsusega valikuline eelis ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT viidatud piiratuma võrdlusraamistiku seisukohast, mis hõlmas üksnes tulumaksuseadustiku artikli 164 lõiget 3 ja ringkirja nr 164/2, millega kehtestati Luksemburgi maksuõiguses reaalturuväärtuse põhimõte¹⁴. Lisaks sellele ei nõustunud komisjon FFT argumentidega, et tõendamaks tema valikulist kohtlemist tulenevalt vaadeldavast eelotsusest, oleks komisjon pidanud võrdlema seda eelotsust ringkirjal nr 164/2 põhineva Luksemburgi maksuhalduri halduspraktikaga, eeskätt eelotsustega, mis olid väljastatud teistele rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega tegelevatele äriühingutele ja mille Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas komisjonile tüüpilise valimina oma eelotsuste praktikast¹⁵.

18. Oma analüüsi kolmandas etapis märkis komisjon, et ei Luksemburgi Suurhertsogiriik ega FFT ei esitanud vähimatki põhjendust, mis õigustaks vaadeldavast eelotsusest tulenevalt FFT-le osaks saanud eeliskohtlemist, ning igal juhul ei olnud võimalik tuvastada ühtki sellist põhjendust, mida saaks pidada võrdlussüsteemi aluspõhimõtetest otseselt tulenevaks või mis järelduks selle süsteemi olemuslikuks osaks olevatest mehhanismidest, mis on vajalikud selle süsteemi toimimise ja tõhususe tagamiseks¹⁶.

¹⁰ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 216–218.

¹¹ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 225 ja 226.

¹² Vaidlusaluse otsuse põhjendused 222–227.

¹³ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 234–301.

¹⁴ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 315–317.

¹⁵ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 318–336.

¹⁶ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 337 ja 338.

19. Komisjon leidis kokkvõttes, et vaadeldav eelotsus andis FFT-le valikulise eelise ning et seega on see otsus käsitatav riigiabina ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

20. Selle abi saajaks oli komisjoni hinnangul Fiat/Chrysleri autotööstuskontsern tervikuna, kuna FFT moodustas koos selle kontserni teiste üksustega ühe majandusüksuse ning FFT poolt tasumisele kuuluva maksu vähendamise tulemuseks olid vältimatult leebemad FFT antavate kontsernisistest laenude hinnatingimused¹⁷.

C. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

21. Hagiavaldusega, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 30. detsembril 2015, esitas Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuasjas T-755/15 hagi vaidlusaluse otsuse tühistamiseks.

22. Hagiavaldusega, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 29. detsembril 2015, esitas FFT kohtuasjas T-759/15 samuti hagi vaidlusaluse otsuse tühistamiseks.

23. Üldkohtu viienda koja president rahuldas 25. mai 2016. aasta ja 18. juuli 2016. aasta kohtumäärustega Iirimaa ja Ühendkuningriigi taotlused menetlusse astumiseks kohtuasjades T-755/15 ja T-759/15. Üldkohtu kantseleisse 9. detsembril 2016 saabunud dokumendis loobus Ühendkuningriik menetluses osalemast ning Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president kustutas viimase 15. detsembri 2016. aasta määrusega neis kahes kohtuasjas menetlusse astunud poolte hulgast.

24. Olles pooled ära kuulanud, tegi Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president 27. aprillil 2018. aastal kohtumääruse, millega liideti kohtuasjad T-755/15 ja T-759/15 menetluse suulise osa huvides vastavalt Üldkohtu kodukorra artikli 68 lõikele 1. Lisaks sellele otsustas Üldkohus, olles pooled kohtuistungil ära kuulanud, liita kohtuasjad T-755/15 ja T-759/15 nende omavahelise seotuse tõttu kohtuotsuse huvides vastavalt sellele sättele.

25. FFT ja Luksemburgi Suurhertsogiriik esitasid oma hagis viis väidete rühma, mis puudutavad sisuliselt:

- esimese rühma puhul ELL artiklite 4 ja 5 rikkumist, kuna komisjoni analüüs viib maksustamise varjatud ühtlustamiseni (esimese väite kolmas osa kohtuasjas T-755/15);
- teise rühma puhul ELTL artikli 107, ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustuse ning õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist, kuna komisjon leidis, et vaadeldava eelotsusega antakse eelis eeskätt põhjusel, et see otsus ei olnud kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega (esimese väite teine osa ja teise väite esimene osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese väite esimese osa teine ja kolmas etteheide, teise väite esimene osa, kolmas väide ja neljas väide kohtuasjas T-759/15);
- kolmanda rühma puhul ELTL artikli 107 rikkumist, kuna komisjon leidis, et see eelis on valikuline (esimese väite esimene osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese väite esimese osa esimene etteheide kohtuasjas T-759/15);
- neljanda rühma puhul ELTL artikli 107 ja ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustuse rikkumist, kuna komisjon leidis, et vaadeldav meede piirab konkurentsi ja kahjustab

¹⁷ Vaidlusaluse otsuse põhjendused 341–345.

liikmesriikidevahelist kaubandust (teise väite teine osa kohtuasjas T-755/15 ning esimese ja teise väite teine osa kohtuasjas T-759/15);

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

26. Vaidlustatud kohtuotsusega lükkas Üldkohus kõik need väited tagasi ning jättis seega kohtuasjades T-755/15 ja T-759/15 esitatud hagid täielikult rahuldamata.

27. Seoses teise väidete rühmaga ning eelkõige väidetega, mis puudutasid riigiabi kontrollimisel reaalturuväärtuse põhimõtte ekslikku kohaldamist, märkis Üldkohus kontserni kuuluva äriühingu maksualase olukorra määratlemisega seoses kõigepealt, et kontsernisest tehingute hinnad ei ole kindlaks määratud turutingimustel. Seejärel asus ta seisukohale, et tegemaks kindlaks, kas esineb eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, võib komisjon võrrelda sellisele kontserni kuuluvale äriühingule maksumeetme kohaldamise tulemusena tekkivat maksukoormust maksukoormusega, mis tekib riigisisese tavapärase maksuõiguse kohaldamisel ettevõtjale, kes tegutseb turutingimustes, kui riigisisese maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksuga maksustamisel vahet kontserni kuuluvate ja sõltumatute ettevõtjate vahel ning kui sellega soovitakse seega kontserni kuuluvate äriühingute kasumit maksustada nii, nagu see kasum oleks saadud turuhinnaga tehtud tehingutest¹⁸.

28. Üldkohtu hinnangul on reaalturuväärtuse põhimõtte seejuures „vahend“ või „võrdlusalus“, mis võimaldab kontrollida, kas need kontsernisest tehingute hinnad, millega liikmesriigi asutused nõustusid, vastavad turutingimustel kujunenud hindadele, ning tuvastada seeläbi, kas maksumeede, millega määratletakse kontserni kuuluva äriühingu siirdehinnad, annab sellele äriühingule eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses¹⁹.

29. Seejärel märkis Üldkohus, et käesoleval juhul puudutab vaadeldav eelotsus FFT maksustatava kasumi kindlaksmääramist Luksemburgi tulumaksuseadustiku alusel ning nimetatud seadustiku eesmärk on maksustada kontserni kuuluva äriühingu majandustegevusest saadud kasum nii, nagu see oleks saadud turuhinnaga tehtud tehingutest. Selle põhjal leidis Üldkohus, et komisjon tõepoolest võis vaadeldava eelotsuse kohaselt arvestatud FFT maksustatava kasumi suurust võrrelda faktiliselt samaväärses olukorras oleva ning vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja maksustatava kasumi suurusega, mis on arvestatud Luksemburgi tavapärase maksueeskirjade kohaselt²⁰.

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

31. Seoses argumentidega, et komisjon ei näidanud ära ühtki reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust ega täpsustanud selle sisu, leidis Üldkohus õigusliku aluse osas, et esiteks oli komisjon märkinud, et hinnates kontserni kuuluvate ettevõtjate suhtes kohaldatud maksumeedet ELTL artikli 107 lõike 1 alusel, tuleb tingimata rakendada reaalturuväärtuse põhimõtet, ning teiseks, et see põhimõte vastab maksustamise valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõttele, mis kuulub selle aluslepingu artikli kohaldamisalasse²¹. Reaalturuväärtuse põhimõtte sisu osas leidis

¹⁸ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 140 ja 141.

¹⁹ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 143.

²⁰ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 145 ja 148.

²¹ Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 150.

Üldkohus, et vaidlusalusest otsusest tuleneb, et tegemist on vahendiga, mis võimaldab kontrollida, kas kontsernisest tehingute eest makstav tasu on samaväärne sõltumatute ettevõtjate vahel kokkulepitud tehingute omaga²².

32. Seoses argumendiga, et vaidlusaluse otsuse tegemisel kohaldatud reaalturuväärtuse põhimõte on Luksemburgi maksuõiguse jaoks tundmatu kriteerium, mis võimaldas komisjonil liikmesriikide maksuautonoomiast hoolimata lõppkokkuvõttes läbi viia otsese maksustamise varjatud ühtlustamise, leidis Üldkohus, et see ei ole põhjendatud, kuna selle põhimõtte kasutamine oli lubatav sellest tingituna, et Luksemburgi maksueeskirjades oli ette nähtud, et kontserni kuuluvaid äriühinguid maksustatakse samamoodi nagu sõltumatuid äriühinguid²³.

33. Seoses argumendiga, et komisjon on vaidlustatud otsuses ekslikult kinnitanud üldise võrdse kohtlemise põhimõtte olemasolu maksustamise valdkonnas, leidis Üldkohus, et seda komisjoni sõnastust ei saa käsitleda kontekstist eraldi ega tõlgendada nii, nagu oleks komisjon asunud seisukohale, et maksustamisalase võrdse kohtlemise põhimõte on ELTL artikli 107 lõike 1 lahutamatuks osaks²⁴.

D. Menetlus Euroopa Kohtus ja apellatsioonimenetluse poolte nõuded

34. Iirimaa palub apellatsioonkaebusega Euroopa Kohtul:

- tühistada vaidlustatud kohtuotsus;
- tühistada vaidlusalune otsus ning
- mõista kohtukulud välja komisjonilt.

35. Komisjon palub Euroopa Kohtul:

- jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ning
- mõista kohtukulud välja Iirimaa.

36. Fiat Chrysler Finance Europe palub Euroopa Kohtul:

- rahuldada apellatsioonkaebus ning
- mõista komisjonilt välja Fiat Chrysler Finance Europe'i kohtukulud, mis on seotud vastuse esitamise ja sellele järgnenud Fiat Chrysler Finance Europe'i osalemisega apellatsioonimenetluses.

37. Luksemburgi Suurhertsogiriik palub Euroopa Kohtul:

- rahuldada Iirimaa taotlused;
- tühistada vaidlustatud kohtuotsus;

²² Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 155.

²³ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 156–158.

²⁴ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 160 ja 161.

- tühistada vaidlusalune otsus ning
- mõista tema kohtukulud välja komisjonilt.

38. Iirimaa, Fiat Chrysler Finance Europe, Luksemburgi Suurhertsogiriik ja komisjon esitasid Euroopa Kohtule oma suulised seisukohad kohtuasjades C-885/19 P ja C-898/19 P peetud ühisel kohtuistungil, mis toimus 10. mail 2021.

III. Apellatsioonkaebus

39. Iirimaa, keda toetavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT, põhjendab oma apellatsioonkaebust viie väitega. Esimese, kolmanda, neljanda ja viienda väitega vaidlustab Iirimaa erinevatest aspektidest lähtuvalt Üldkohtu käsitluse, mis puudutab majandusliku eelise olemasolu kindlakstegemist ning seda eelkõige konkreetset riigiabi valdkonnas kehtivate õigusnormide (esimene väide), põhjendamiskohustuse (kolmas väide), õiguskindluse põhimõtte (neljas väide) ning liidu ja liikmesriikide pädevusjaotuse järgimise (viies väide) vaatenurgast. Alustan nende väidete analüüsimisest ning käsitlen seejärel Iirimaa teist väidet, millega ta kritiseerib vaidlustatud kohtuotsuse punktides 351–355 esitatud vaidlusaluse meetme valikulisust puudutavat käsitlust.

A. Esimene, kolmas, neljas ja viies väide

1. Tulemuslikkus

40. Komisjon leiab, et esimene, kolmas, neljas ja viies väide on tulemusetud, kuna isegi kui mõnega neist nõustuda, ei tooks see kaasa vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist. Kõigi nimetatud väidete aluseks on seisukoht, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui pidas õigeks seda, et komisjon tugines oma põhilise ehk valikulise eelise olemasolu puudutava järelduse tegemisel väärade õigusliku alusega *ad hoc* reaalturuväärtuse põhimõttele. Ent isegi kui see seisukoht oleks õige – millega komisjon ei nõustu –, siis sisaldab vaidlusalune otsus ka teise võimalusena esitatud põhjendusi, mis tuginevad teisele õiguslikule alusele, nimelt tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikele 3 ja ringkirjale nr 164/2, milliste põhjendustega Üldkohus nõustus ja mida Iirimaa vaidlustanud ei ole.

41. Sellega seoses tuleb kõigepealt tähelepanu juhtida sellele, et vaidlusaluse otsuse põhjendustes 315–317 on toodud teise võimalusena esitatud arutluskäik, mille kohaselt annab vaadeldav eelotsus FFT-le valikulise eelise ka siis, kui seda hinnata, lähtudes kitsamast võrdlusraamistikust, mis hõlmab kõiki selliseid kontserni kuuluvaid äriühinguid, kes kasutavad siirdehindasid ning kelle suhtes kuuluvad kohaldamisele eelnimetatud riigisisised sätted. Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 287–299 selle arutluskäigu sisuliselt heaks kiitnud.

42. On aga ilmne, et reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku aluse ja ulatuse küsimust on Üldkohus peamiselt käsitletud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 140–148, millest võib jääda mulje, et ühe Iirimaa esitatud väite põhjendatuks tunnistamine ei mõjutaks Üldkohtu poolt selle kohtuotsuse punktides 287–299 teise võimalusena esitatud käsitlust. Vaidlustatud kohtuotsuse tähelepanelikumal lugemisel nähtub siiski, et seda käsitlust ei saa vaadata *lahus ja eraldiseisvana* kohtuotsuse punktides 140–148 Üldkohtu poolt esimese võimalusena esitatud põhjendustest.

43. Komisjoni teise võimalusena esitatud arutluskäigule antud hinnangus tunnistas Üldkohus nimelt, et komisjon oli põhjendatult üle võtnud mõned analüüsielemendid oma esimese võimalusena esitatud põhjendusest. Eelkõige tõdes Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 292 ja 294, et komisjoni teise võimalusena esitatud arutluskäik tugineb vaadeldavale eelotsusele tema poolt esimese võimalusena antud hinnangule ning eelkõige vaidlusaluse otsuse jaole 7.2.2, mis kajastab minu arvates komisjoni arutluskäiku, mis puudutab reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust ja ulatust ning selle põhimõtte kohaldamist konkreetsel juhul²⁵. Kuna komisjoni teise võimalusena esitatud arutluskäigu õiguslik alus, millega Üldkohus nõustus, tuleneb komisjoni poolt esimese võimalusena esitatud analüüsist, ei saa teise võimalusena esitatu õiguslikult paika jääda, kui esimese võimalusena esitatu ära langeb. Teisisõnu, kui nõustuda mõne Iirimaa esitatud väitega ning tõdeda seeläbi, et reaalturuväärtuse põhimõttele tuginemine oli õigusvastane, oleks õigusnormi rikkumisega tegu ka selle teise võimalusena esitatud põhjenduse puhul, nõnda et vaidlusaluses otsuses tehtud järeldus, millega vaidlustatud kohtuotsuses nõustuti, ei oleks enam õige.

44. Leian niisiis, et käesoleva apellatsioonkaebuse esimest, kolmandat, neljandat ja viiendat väidet ei saa kohe edutuks tunnistada.

45. Pealegi nõustun ma Iirimaa repliigis sisalduva käsitleusega, milles osutatakse delikaatsetele probleemidele, mida kätkeb endas komisjoni valik esitada vaidlusaluses otsuses kaks alternatiivset arutluskäiku, ning kõnealuste väidete tulemusetuks tunnistamise ebasoovitavatele tagajärgedele. Siinkohal ei ole vaidlust selles, et väide loetakse tulemusetuks, kui sellega vaidlustatakse Üldkohtu otsuse täiendavat põhjendust ning see ei saaks kaasa tuua selle kohtuotsuse tühistamist, kuna varem esimese võimalusena esitatud põhjendusele antud hinnangust mis tahes õigusnormi rikkumist ei ilmnenud. Neil asjaoludel on raske näha, kuidas saaks vaidlustatud kohtuotsuse loogika ja seal esitatud põhjenduste kogumiga olla kooskõlas seisukoht, et kõnealused väited on tulemusetud. Selle kohtuotsuse punktis 287 on Üldkohus täpsustanud, et ta käsitleb komisjoni teise võimalusena esitatud arutluskäiku „täielikkuse huvides“, ent nende väidete tulemusetuks tunnistamine tähendaks selle kohtu *esimese võimalusena* esitatud arutluskäigu lugemist täiendavalt esitatuks.

2. Vastuvõetavus

46. Komisjon leiab sisuliselt, et argumentidega, mille Iirimaa esimese, kolmanda, neljanda ja viienda väite raames esitanud on, vaidlustatakse põhiliselt üksnes vaidlusalust otsust, maksualaseid eelotsuseid puudutavat komisjoni üldist praktikat ning komisjoni mõningaid dokumente, mis kirjeldavad selle institutsiooni poolt sedalaadi otsuste tegemisel kasutatavat lähenemisviisi. Kuna need argumendid ei puuduta konkreetselt vaidlustatud kohtuotsuse punkte, tuleb need komisjoni hinnangul vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata.

47. On tõsi, et teatud osa Iirimaa argumentidest eemalduvad märkimisväärselt vaidlustatud kohtuotsuses esitatud Üldkohtu arutluskäigust ning puudutavad rohkem komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses ning kogu maksualaste eelotsustega seotud otsustuspraktikas valikulise eelise olemasolu kindlakstegemisel kasutatavat meetodit, mitte ei kätke endas konkreetseid etteheiteid vaidlustatud kohtuotsusele. Mulle ei näi siiski, et Euroopa Kohus peaks selle tõttu kogu käesoleva apellatsioonkaebuse vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükkama. Nimelt on need Iirimaa argumendid vaid üks osa terviklikust argumentatsioonist, millega soovitakse selgelt vaidlustada vaidlustatud kohtuotsuses võetud Üldkohtu seisukohta, mis puudutab vaidlusaluses

²⁵ Vt vaidlusaluse otsuse jagu 7.2.2.1 („Valikuline eelis, mis tuleneb kõrvalekaldumisest reaalturuväärtuse põhimõttest“).

otsuses reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamise õiguspärasust. Lisaks sellele on komisjon ise oma vastuses möönnud, et mõned apellatsioonkaebuses esitatud argumendid puudutavad vaidlustatud kohtuotsuse konkreetseid punkte. Konkreetsemalt kritiseeritakse esimeses väites korduvalt selle kohtuotsuse punkte 141, 142, 147 ja 149. Kolmandas väites kritiseeritakse nimetatud kohtuotsuse punkte 150 ja 161. Neljandas väites kritiseeritakse vaidlustatud kohtuotsuse punkte 180–184. Viiendas väites kritiseeritakse selle kohtuotsuse punkti 113.

48. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku komisjoni esitatud vastuvõetamatusse vastuväide tagasi lükata.

3. Põhjendatus

a) Sissejuhatavad märkused: eelis ja valikulisus maksustamisel

1) Võrdlusraamistiku kindlaksmääramise „suurem tähtsus“ maksumeetmete puhul

49. Tuleb tähele panna, et tüüpiliselt esineb eelis ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses siis, kui ettevõtja finantsolukord riigi sekkumise tulemusel paraneb. Selle tuvastamiseks on vajalik läbi viia võrdlushindamine, mille käigus võrreldakse asjaomase riikliku meetme tulemusel soodustuse saajaks oleva ettevõtja jaoks tekkinud olukorda olukorraga, milles see ettevõtja oleks selle meetme puudumisel.

50. Maksumeetmete osas on Euroopa Kohus täpsustanud, et kuna riigipoolsed meetmed kvalifitseeritakse ELTL artikli 107 lõike 1 alusel nende mõjudest lähtuvalt, siis ei hõlma riigiabi mõiste üksnes positiivsete soorituste tegemist, vaid ka „negatiivseid“ sekkumisi, mis erinevas vormis võivad vähendada ettevõtjal lasuvat maksukoormust²⁶. Sedalaadi riiklik meede, mis ei too küll kaasa riigi ressursside üleandmist, ent asetab soodustuse saajaks olevad ettevõtjad teiste maksukohustuslastega võrreldes soodsamasse olukorda, võib neile soodustuse saajateks olevatele ettevõtjatele anda eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses²⁷.

51. Selle hinnangu andmiseks tuleb vastata küsimusele, kas kõnealuse meetme tagajärjeks on soodustuse saajaks oleva ettevõtja eelarvet *tavapäraselt* koormavate maksukohustuste vähenemine²⁸. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb selle maksukoormuse kindlakstegemiseks uurida ettevõtja suhtes kohaldamisele kuuluvat liikmesriigi maksustamiskorda ning teha kindlaks „tavapärane“ maksustamine, mida maksumeetmest soodustust saava ettevõtja suhtes oleks kohaldatud, kui sellist meedet võetud ei oleks²⁹. Seega on „tavapärane“ maksustamine see võrdlusalus, mida kasutatakse võrdlushinnangus selleks, et teha kindlaks, kas maksumeede annab mingisuguse eelise. Alles pärast selle maksustamise tulemuse määratlemist saab kindlaks teha, kas vaadeldav maksumeede annab soodustuse saajaks olevale ettevõtjale eelise.

²⁶ 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punktid 13 ja 14). Vt ka 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 71 ja 72).

²⁷ 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁸ Vt 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon (C-241/94, EU:C:1996:353, punkt 40) ja 12. detsembri 2002. aasta kohtuotsus Belgia vs. komisjon (C-5/01, EU:C:2002:754, punktid 38 ja 39).

²⁹ Vt 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 27).

52. Valikulisust, mille puhul tuleb kindlaks teha, kas riiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“, tuleb majandusliku eelise olemasolu korral eeldada, kui meede on käsitatav individuaalse abina ja on seega selgelt võetud sellise eelise andmiseks³⁰. Kui kõnealune meede on käsitatav aga üldist laadi abikavana, sõltub selle valikulisus Euroopa Kohtu hinnangul sellest, kas riigisisene meede soodustab *konkreetses õiguskorras* teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist võrreldes teiste ettevõtjatega, kes selle korraga taotletavat eesmärki arvestades on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras³¹.

53. Tegemaks kindlaks, kas see on nii, on Euroopa Kohus aastate jooksul välja töötanud kolmeetapilise meetodi, mis on oma selge ja kindla struktuuri omandanud hiljutises kohtupraktikas³². Selle meetodi puhul tuleb esiteks määratleda *võrdlusraamistik* ning teiseks kontrollida, kas vaadeldava maksumeetmega eristatakse võrdlusraamistiku eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid. Jaatava vastuse korral käsitatakse seda meetet *a priori* valikulisena ning seejärel on asjaomasel liikmesriigil kolmandas ja viimases etapis võimalik üksnes tõendada, et selliselt tuvastatud ebavõrdne kohtlemine tuleneb võrdlusraamistiku laadist või ülesehitusest. Teisisõnu sõltub üldist laadi abikavade puhul see, kas vaadeldava maksumeetmega kaasneb põhjendamatult ebavõrdne kohtlemine, sellest, milline on *eelnevalt määratletud võrdlusraamistik*.

54. Siinkohal on käesolevas ettepanekus oluline rõhutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on valikulisuse hindamisel võrdlusraamistiku määratlemine „maksumeetmete korral erilise tähtsusega, sest eelise olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn „tavapärase“ maksustamisega“³³. Seeläbi seostab Euroopa Kohus selgelt eelise ja valikulisuse mõisteid. Järeldan sellest, et valikulisuse hindamisel kasutatava võrdlusraamistiku määratlemiseks Euroopa Kohtu poolt sõnastatud kriteeriume tuleb kasutada ka siis, kui „tavapärase“ maksustamises seisneb võrdlusraamistik on vajalik määratleda selleks, et kontrollida majandusliku eelise olemasolu³⁴. Püüan need kriteeriumid määratleda järgmises jaos.

2) Võrdlusraamistiku (ja „tavapärase“ maksustamise) määratlemine maksustamisel

55. Riigiabi mõistet käsitlevas teatises on komisjon märkinud, et võrdlusraamistik „koosneb järjepidevast reeglite kogumist, mida kohaldatakse üldjuhul objektiivsete kriteeriumide alusel kõikide ettevõtjate suhtes, kes kuuluvad süsteemi eesmärgiga määratletud reguleerimisalasse“³⁵. Euroopa Kohus ise sama määratlust kasutanud ei ole, vaid on iseloomustanud võrdlusraamistikku nii, et selleks on „asjaomasel liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamissüsteem“³⁶.

³⁰ Vt eelkõige 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 60).

³¹ Vt eelkõige 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56) ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41).

³² 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505) ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ Vt 6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal vs. komisjon (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56), 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55), 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 88) ja 7. novembri 2019. aasta kohtuotsus UNESA jt (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, punkt 62).

³⁴ Need kriteeriumid tunduvad mulle asjakohased olenemata sellest, kas kõnealune riiklik meede on abikava või individuaalne abi. Nende kriteeriumide kasutamine „tavapärase“ maksustamise kindlakstegemisel on üksikmeetme vastuvõtmise juhtudel minu arvates vajalik selleks, et tagada liikmesriikide ainupädevuse säilimine otsese maksustamise valdkonnas.

³⁵ Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1), punkt 133.

³⁶ 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57).

56. Kohtuotsuses *World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon* täpsustas Euroopa Kohus, et võrdlusraamistik tuleb määratleda „asjaomase liikmesriigiga võistleva arutelu tulemusena“ ning see „peab tulenema selle riigi riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivsest hindamisest“³⁷. Samas kohtuotsuses süstematiseeriti ka kriteeriumid, mille alusel see määratlemine toimuma peab ning mida oli võimalik tuletada juba olemasolevast kohtupraktikast.

57. Esiteks tuleb võrdlussüsteemi moodustavad õigusnormid ja põhimõtted kindlaks teha *objektiivsete kriteeriumide põhjal*, eelkõige selleks, et hinnanguid, mille alusel need kindlaks määratakse, saaks kohtulikult kontrollida³⁸.

58. Teiseks peab võrdlusraamistik olema *terviklik* ehk hõlmama *kõiki* ettevõtjatel lasuvat maksukoormust mõjutavaid õigusnorme ja põhimõtteid ega või seega koosneda, nagu Euroopa Kohus öelnud on, „mõnest [...] sättest, mis on kunstlikult välja võetud laiemast õiguslikust raamistikust“³⁹.

59. Kolmandaks tuleb võrdlusraamistiku määratlemisel lähtuda analüüsist, mille eesmärk on leida sätteid, millega *on liikmesriigi seadusandja soovinud* ettevõtjate maksukoormuse kindlaks määrata. Võrdlusraamistik on seega *konkreetne*. Nagu selles osas õigesti märgitud on⁴⁰, tuleneb see kriteerium asjaolust, et võrdlusraamistiku piiritleb asjaomane liikmesriik, kasutades oma ainupädevust otsese maksustamise alal, ning selle kohaselt peavad kõik selle võrdlusraamistiku moodustavad õigusnormid ja põhimõtted kuuluma selle liikmesriigi maksusüsteemi.

60. See tähendab minu arvates, et võrdlusraamistik tuleb määratleda *liikmesriigi õigusnormide*, sealhulgas mõistagi liikmesriigi õiguskorda üle võetud liidu õiguse ja rahvusvahelise õiguse normide alusel.

61. Selle tõdemuse õigsusest annavad tunnistust Euroopa Kohtu suurkojas langetatud kohtuotsused kohtuasjades komisjon *vs. Poola*⁴¹ ja komisjon *vs. Ungari*⁴².

62. Esimene kohtuasi puudutas Poola meedet, millega kehtestati jaemüügimaks, mille maksubaasiks oli kõigi jaemüüjate igakuine käive. Teine puudutas reklaamimaksu, mille maksubaasiks oli reklaami edastavate ettevõtjate (mõned erandid välja arvatud) aastane reklaami edastamisega seotud netokäive. Mõlemal juhul oli komisjon leidnud, et käsitletav maksumeede andis valikulise eelise tulenevalt asjaolust, et meetme kohaselt ette nähtud progressiivsetest maksumääradest tulenev keskmise maksumäära erinevus soodustas väikesi ettevõtjaid võrreldes suurtega. Komisjoni hinnangul nimelt oli võrdlusraamistikuks *ühtse maksumääraga* käibelt arvestatav maks, kuna progressiivsed määrad on iseenesest lubatavad üksnes kasumi maksustamisel. See tekitas niisiis küsimuse, kas võrdlusraamistikust, mille alusel tuleb tuvastada valikulise eelise olemasolu, tuleb progressiivsed maksumäärad välja jätta või on need selle lahutamatuks osaks.

³⁷ 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 62).

³⁸ 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus *World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon* (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 66).

³⁹ 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus *World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon* (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴⁰ Kohtujurist Pitruzzella ettepanek liidetud kohtuasjades *World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon* (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:51, punkt 42) (kohtujuristi kursiiv).

⁴¹ 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs. Poola* (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁴² 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs. Ungari* (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

63. Selles osas leidis Euroopa Kohus sisuliselt, et võrdlusraamistiku või „tavapärase“ maksustamiskorra määratlevad põhimõtteliselt uuritava maksu iseloomulikud tunnused, eelkõige maksumäär, maksubaas ning maksustatav teokoosseis. Väljaspool liidu õigusega ühtlustatud valdkondi määrab Euroopa Kohtu sõnul need tunnused otseste maksudega maksustamisega seotud ainupädevust teostades kaalutusõiguse alusel kindlaks iga liikmesriik⁴³.

64. Kuna Euroopa Kohus on niimoodi sõnastanud süllogismi suurema eelduse (võrdlusraamistiku määratlevad maksule iseloomulikud tunnused) ja väiksema eelduse (nende tunnuste kindlaksmääramine on liikmesriikide pädevuses), luban endale neist saadava tuletise sõnastamise. Võrdlusraamistikku kuuluvad *üksnes* liikmesriigi õiguskorra osaks olevad õigusnormid ja põhimõtted ning neid ei või asendada õigusnormidega, mis sellesse õiguskorda ei kuulu, sest selline asendamine muudaks võrdlusraamistiku, kui pruukida Euroopa Kohtu kasutatud sõnastust, „puudulikuks ja fiktiivseks“⁴⁴.

65. Lisan, et kui võrdlusraamistik, mille moodustavad liikmesriigi õiguse osaks mitte olevad õigusnormid või mida on selliste normide sinna lisamisega lihtsalt „reostatud“, oleks käsitatav „fiktiivsena“ tulenevalt sellest, et sellisel võrdlusraamistikul ei oleks liikmesriigi õiguse normidele omast konkreetset laadi, siis näib mulle, et nii on see ka sellise võrdlusraamistiku puhul, mille aluseks on *viide liikmesriigi seadusandja tahte* asjaomase maksusüsteemi kehtestamisel. Nagu ma juba eespool selgitasin, ei määra võrdlusraamistiku piirjooni kindlaks mitte liikmesriigi seadusandja tahe, vaid selle tahte *normatiivne väljendus*.

66. Niisiis tuleb võrdlusraamistiku objektiivsuse, täielikkuse ja konkreetsusega seotud kriteeriumidest juhinduda ka analüüsis, mille eesmärk on „tavapärase“ maksustamise kindlakstegemine majandusliku eelise olemasolu hindamisel. Seda tuleb käesolevat apellatsioonkaebust käsitledes meeles pidada.

b) Esimene väide

1) Poolte argumendid

67. Esimeses väites heidetakse ette, et Üldkohus on väidetavalt rikkunud ELTL artikli 107 kohaldamisel õigusnormi, kiites heaks komisjoni poolt majandusliku eelise olemasolu kindlakstegemiseks kasutatud reaalturuväärtuse põhimõttega seotud lähenemisviisi. Analüüsi selguse huvides tuleb etteheited, mille Iirimaa esitanud on ja millele komisjon vastu vaidleb, jaotada kahte kategooriasse ehk argumentideks, mis puudutavad ühelt poolt selle põhimõtte õiguslikku alust ja teiselt poolt selle ulatust. Kõigepealt näib mulle siiski vajalik kirjeldada vaidlusaluses otsuses kohaldatud reaalturuväärtuse põhimõtte päritolu, teha kokkuvõte üksteisele järgnevatest sammudest, mida mööda on komisjon välja töötanud selle põhimõtte sisu, ning tuletada meelde vaidlustatud kohtuotsuse asjasse puutuva osa sisu.

⁴³ 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punktid 37–39) ja 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punktid 43–45).

⁴⁴ Vt 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 45) ja 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 51).

2) Hinnang

i) Sissejuhatavad märkused: reaalturuväärtuse põhimõtte päritolu

68. „Reaalturuväärtuse põhimõtte“ nime all tuntud õiguslik instrument on rahvusvahelise maksuõiguse valdkonda kuuluv põhimõte.

69. Praegu kajastub see OECD tulu ja kapitali maksustamist käsitleva näidislepingu artikli 9 lõikes 1 järgmises sõnastuses:

„Kui kaks [seotud] ettevõtjat järgivad omavahelistes äri- ja rahandussuhetes iseseisvate ettevõtjate vahel kokkulepitust erinevaid tingimusi, mille tõttu jääb ettevõtja kasum eeldatavast väiksemaks, loetakse ettevõtja kasumiks eeldatav kasum, mis maksustatakse asjakohaselt.“

70. Niisiis on tegemist põhimõttega, mille kohaselt tuleb seotud ettevõtjate vahelisi tehinguid maksustamisel väärtustada nii, nagu need oleksid tehtud reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel sõltumatute ettevõtjate vahel.

71. Reaalturuväärtuse põhimõtet rakendatakse, et korrigeerida siirdehindasid ehk samasse kontserni kuuluvate ja erinevate liikmesriikide residendiks olevate äriühingute vahel tehtud tehingute hindasid. Siirdehinnad määravad ära tulude ja kulude jagunemise kontserni sees ning sellest tulenevalt ka selle, kuidas jaguneb maksustatav kasum erinevate maksuhaldurite volialasse kuuluvate seotud äriühingute vahel. Seeläbi kujundatakse nende abil see osa ülemaailmsest kasumist, mis maksustatakse vastavalt igas riigis, kus kontsern tegutseb.

72. Selliste korrigeerimiste tegemine on selgitatav sellega, et erinevalt sõltumatutest ettevõtjatest ei sõltu seotud ettevõtjate maksustatava kasumi suurus turujõududest. Erinevates liikmesriikides asutatud ja omavahel mitte konkureerivate üksuste vahel kontsernisiseses tehingutes määratud hindade kujundamine on nimelt kontserni kontrolliva äriühingu pädevuses. Seetõttu saaksid samasse kontserni kuuluvad äriühingud sellise korrigeerimise puudumisel määrata teiste sama kontserni ettevõtetega tehtud tehingute hinnad, lähtudes turutingimustest erinevatest tingimustest, ning kanda nõnda kasum üle ühest riigist teise.

73. Niisiis tuleneb reaalturuväärtuse põhimõtte rahvusvahelisel tasandil tunnustatud maksustamispädevuse territoriaalsuse põhimõttest, mille kohaselt võib riik maksustada residendist äriühingute ülemaailmselt teenitud kasumit ning mitteresidendist äriühingute kõnealuses riigis tegutsemisest tulenevat kasumit. Maksustamispädevuse territoriaalsusest tulenevalt ei ole nimetatud äriühingutel õigust omatahtsi oma kasumit ega kahjumit ühest maksujurisdiiktsioonist teise üle kanda. Reaalturuväärtuse põhimõttega taotletavateks eesmärkideks on eelkõige kohane maksustamine igas jurisdiktsioonis (ja topletmaksustamise vältimine)⁴⁵.

74. Riigiabi valdkonnas on komisjon reaalturuväärtuse põhimõttele osutanud 2014. aastal läbi viidud juurdluste raames, mille eesmärk oli uurida mitme liikmesriigi pädevate asutuste praktikat maksuotsuste tegemisel hargmaiste ettevõtjate suhtes, aga ka riigiabi mõistet käsitlevas teatises⁴⁶.

⁴⁵ OECD põhimõtted siirdehindade kohaldamiseks rahvusvahelistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, OECD, 2010, lk 39, punkt 1.15.

⁴⁶ Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1).

75. Kõigepealt märgib komisjon selles teatises, et „[k]ui maksuotsuses jõutakse tulemuseni, mis ei peegelda usaldusväärset seda, mis tuleneks tavapärase maksusüsteemi tavalisest kohaldamisest, võib otsus anda otsuse saajale valikulise eelise, niivõrd kui valikuline kohtlemine vähendab kõnealuse otsuse saaja maksukohustust liikmesriigis, võrreldes sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevate äriühingutega“⁴⁷. Seejärel selgitab ta reaalturuväärtuse põhimõtte rolli sellise hinnangu andmisel, märkides viitega kohtuotsusele Belgia ja Forum 187 vs. komisjon⁴⁸, et „maksuotsus, mis toetab siirdehindade määramise metoodikat kontserni üksuse maksustatava kasumi määramisel, mille tulemuseks ei ole turupõhise tulemuse usaldusväärne ühtlustamine kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega, [annab] selle saajale valikulise eelise“⁴⁹.

76. Mis puudutab selle põhimõtte õiguslikku iseloomu, siis annab sellest, kuidas komisjon selle põhimõtte sõnastust edasi arendanud on, tunnistust see, kui võrrelda 2014. aastal vastu võetud ametliku uurimismenetluse algatamise otsust⁵⁰ aasta hiljem vastu võetud vaidlusaluse otsusega.

77. Menetluse algatamise otsuse punktis 60 on komisjon majandusliku eelise olemasolu küsimust käsitledes märkinud, et „kui [hindadega seotud eelkõkkuleppes] käsitletakse samasse kontserni kuuluvate seotud ettevõtjate vaheliste siirdehindadega seotud kokkuleppeid, ei tohi kõnealused kokkulepped erineda kokkuleppesest või tasust, *millega oleks tavalistes turutingimustes nõustunud hoolas sõltumatu ettevõtja*“⁵¹, ning lisab punktis 61, et „selles kontekstis on võimalik *jälgendada turutingimusi*, tuvastades siirdehinnad vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele“⁵², ja punktis 62, mis puudutab kooskõla reaalturuväärtuse põhimõttega, et „enne maksukohustuslase poolt välja pakutud maksustatava summa arvutamise meetodiga nõustumist, peaks maksuhaldur võrdlema seda meetodit *hüpoteetilise turuosalise ettevaatliku käitumisega*, mille puhul oleks nõutav, et tütarettevõtjale või filiaalile makstakse turutingimustele vastavat tasu, mis kajastab tavapäraseid konkurentsitingimusi“⁵³. Selles pole raske ära tunda *turumajanduse tingimustes tegutseva eraettevõtja* põhimõttele omast loogikat ja ka sõnastust, kuivõrd liikmesriigi maksuhalduri käitumist võrreldakse turutingimustes tegutseva hoolsa ettevõtja omaga, kusjuures need turutingimused tuvastatakse lähtuvalt siirdehindadest, millega oleks nõustunud mõni hüpoteetiline turuosaline.

78. Vaidlusaluse otsuse põhjenduses 228 väidab komisjon, et „reaalturuväärtuse põhimõte, mida komisjon kohaldab riigiabi seotud hinnangu puhul, ei vasta põhimõttele, mis tuleneb OECD maksustamisalase näidislepingu artikli 9 sätetest, mille näol on tegemist pehme õiguse allikaga. Tegemist on *maksustamisega seotud võrdse kohtlemise üldise põhimõttega, mis tuleneb Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 sätetest*, ja mis on liikmesriikide jaoks siduv ning hõlmab riiklikke maksueeskirju“⁵⁴. Niisiis on reaalturuväärtuse põhimõtet iseloomustatud selliselt, et see puudutab maksustamisega seotud võrdset kohtlemist.

⁴⁷ Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, punkt 170.

⁴⁸ 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus (C-182/03 ja C-217/03, edaspidi „kohtuotsus Forum 187“, EU:C:2006:416).

⁴⁹ Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, punkt 171 (kohtujuristi kursiiv).

⁵⁰ Ametliku uurimismenetluse algatamine seoses riigiabiga SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luksemburg, FFT-le eelduslikult antud abi, C(2014) 3627 (final).

⁵¹ Kohtujuristi kursiiv.

⁵² Kohtujuristi kursiiv.

⁵³ Kohtujuristi kursiiv.

⁵⁴ Kohtujuristi kursiiv.

ii) *Reaalturuväärtuse põhimõte vaidlustatud kohtuotsuses*

79. Lühidalt tuleb tähelepanu pöörata neile vaidlustatud kohtuotsuse põhjendustele, milles käsitletakse küsimust, kas majandusliku eelise olemasolu kindlakstegemisel võis vaidlusaluses otsuses kasutada reaalturuväärtuse põhimõtet.

80. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 141–154 on Üldkohus selgitanud, et kui liikmesriigi maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksuga maksustamisel vahet kontserni kuuluvate ettevõtjate ja sõltumatute ettevõtjate vahel, siis on selle õiguse eesmärgiks maksustada kontserni kuuluvate ettevõtjate kasum nii, nagu see oleks saadud turuhinnaga tehtud tehingutest. Üldkohtu hinnangul kinnitab seda ka kohtuotsus Forum 187, mis puudutas konkreetset sellist maksustamiskorda, kus oli ette nähtud, et kontserni kuuluvaid ettevõtjaid ja sõltumatu ettevõtjaid koheldakse samasugustel tingimustel. Üldkohus juhtis tähelepanu sellele, et selle kohtuotsuse punktis 95 tunnustas Euroopa Kohus vajadust võrrelda abikava „üldise maksusüsteemiga, mis tugineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude erinevusele“. Neil asjaoludel leidis Üldkohus, et komisjon võis reaalturuväärtuse põhimõtet kasutada *vahendina*, mis võimaldab tal ELTL artikli 107 lõike 1 tuleneva pädevuse teostamisel kontrollida, kas maksumeede, millega liikmesriigi asutused nõustusid kontsernisisesete tehingute teatud hinnatasemega, leevendab soodustuse saajaks oleva ja kontserni kuuluva ettevõtja eelarvele tavapäraselt langevat koormust ning annab viimasele seeläbi eelise. Kuna Luksemburgi tulumaksuseadustiku eesmärk oli käesoleval juhul kontserni kuuluvate äriühingute ja sõltumatute äriühingute samamoodi maksustamine, kasutas komisjon sellise kontrolli läbiviimisel seda vahendit põhjendatult.

81. Seoses argumendiga, et komisjon ei olnud vaidlusaluses otsuses märkinud reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust, möönis Üldkohus, et komisjon oli esile toonud, et reaalturuväärtuse põhimõtte eksisteerib sõltumata sellest, kas see põhimõte on liikmesriigi õiguses sätestatud, ning et see erineb OECD näidislepingu artiklis 9 käsitletust. Üldkohus lisas siiski, et komisjon oli seal ka täpsustanud, et kontserni kuuluvate ettevõtjate suhtes kohaldatud maksumeetmete hindamine ELTL artikli 107 lõike 1 alusel hõlmab tingimata ka reaalturuväärtuse põhimõtet ning et ta käsitleb seda „maksustamise valdkonnas kohaldatava üldise võrdse kohtlemise põhimõttena“, mis kuulub ELTL artikli 107 kohaldamisalasse.

82. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 155–161 vastas Üldkohus esiteks argumendile, et lähtudes vaadeldava eelotsuse hindamisel reaalturuväärtuse põhimõttest, kohaldas komisjon Luksemburgi maksuõiguses tundmatut kriteeriumi, mis tõi kaasa liikmesriikide maksuautonoomiaga vastuolus oleva varjatud ühtlustamise otsese maksustamise valdkonnas. Sellega seoses leidis Üldkohus sisuliselt, et komisjon ei ületanud oma pädevust, kuna tegelikult kohaldas ta reaalturuväärtuse põhimõtet selleks, et kontrollida, kas vaadeldav eelotsus tõi kaasa FFT maksukoormuse vähenemise riigisiseste eeskirjade alusel. Neist eeskirjadest tulenes nimelt, et kontserni kuuluvaid ettevõtjaid maksustatakse samadel tingimustel nagu sõltumatu ettevõtjaid. Seoses argumendiga, et komisjon oli vaidlusaluse otsuse põhjenduses 228 väärtalt leidnud, et reaalturuväärtuse põhimõtte näol on tegemist „maksustamisega seotud võrdse kohtlemise üldise põhimõttega, mis tuleneb Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 sätetest“, leidis Üldkohus teiseks, et seda sõnastust ei tohiks „käsitleda kontekstist eraldi“ ning see ei tähenda, nagu oleks komisjon kinnitanud „ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalas oleva maksuga seotud üldise võrdse kohtlemise põhimõtte olemasolu“⁵⁵. Selline tõlgendus annaks Üldkohtu hinnangul sellele sättele liiga laia ulatuse.

⁵⁵ Kohtujuristi kursiiv.

iii) *Reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslik alus*

83. Apellatsioonkaebuse selle väite raames esitatud Iirimaa esimene etteheide puudutab konkreetset vaidlustatud kohtuotsuse punkti 161. Sellega seoses leiab Iirimaa sisuliselt, et Üldkohus nõustus ekslikult vaidlusaluse otsuse põhjenduses 228 viimasena esitatud seisukohaga, et reaalturuväärtuse põhimõtte näol on tegemist „maksustamisega seotud võrdse kohtlemise üldise põhimõttega, mis tuleneb Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 sätetest“, leides, et seda sõnastust ei saa käsitleda kontekstist eraldi ega tõlgendada niisiis nõnda, et reaalturuväärtuse põhimõtte tuleneb sellest esmase õiguse sättest. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei või Üldkohus vaidlusalust otsust ümber sõnastada ega selle põhjendusi täiendada. Iirimaa teine etteheide puudutab sedasama vaidlusaluse otsuse seisukohta, millega Üldkohus nõustus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 141. Iirimaa hinnangul ei näe maksukohustuslaste võrdset kohtlemist ette ükski liidu õiguse üldpõhimõtte. Sellega seoses märgib ta, et liidu õiguses ja liikmesriikide õigustes eristatakse ettevõtjate maksustamise valdkonnas kontserni kuuluvaid äriühinguid sageli sõltumatutest äriühingutest.

84. Iirimaa esimese etteheitega seoses tuleb sissejuhatuseks märkida, et vaidlusaluse otsuse jao 7.2.2.1 ja eelkõige selle põhjenduse 228 tõlgendamine on komisjoni esitatud arutluskäigu mõnede lõikude kohmakast sõnastusest tingituna äärmiselt keeruline. Neil asjaoludel on seda enam kahetsusväärne, et Üldkohus otsustas selle põhjenduse viimase lausega nõustuda, osutades üldsõnaliselt „kontekstile“, milles seda sõnastust kasutati, seda aga kuidagi täpsustamata.

85. Järgmiseks tuleb võtta seisukoht küsimuses, kas Üldkohus ületas seejuures kohtuliku kontrolli piire.

86. Nagu ka Iirimaa apellatsioonkaebuses osutab, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et Üldkohus ei või *asendada* vaidlustatud õigusakti vastu võtnud organi *põhjendusi enda omadega* või *oma põhjendustega täita* lünka vaidlusaluse otsuse põhjendustes nii, et tema hinnang ei tugine ühelegi vaidlusaluses otsuses sisalduvale hinnangule⁵⁶. Lisan, et vaidlust ei ole ka selles, et Üldkohtu kontroll hõlmab nimetatud akti *tõlgendamist*⁵⁷.

87. Kas Üldkohus on vaidlusaluse otsuse põhjendused ümber kirjutanud või neid täiendanud, või kasutanud lihtsalt talle nende tõlgendamisel antud kaalutlusõigust?

88. Ma arvan, et sellele küsimusele ei saa vastata ilma vaidlusaluse otsuse põhjenduse 228 õige tõlgenduse väljaselgitamisele suunatud põhjaliku analüüsita. Üksnes sellise analüüsi pinnalt saab mõista, mis oli vaidlustatud kohtuotsuse punktis 161 antud Üldkohtu hinnangu esemeks ning võtta seega seisukoht Iirimaa esitatud etteheidete kohta.

89. Sõnastatud on see põhjendus järgmiselt: „Seetõttu peab reaalturuväärtuse põhimõtte olema vältimatult [ELTL] artikli 107 lõike 1 alusel antava komisjoni hinnangu lahutamatu osa, kui komisjon analüüsib kontserni kuuluvate ettevõtete suhtes kohaldatud maksumeetmeid.“ Mõõnan, et sellest lausest võib jääda mulje, et vaidlusaluse otsuse kohaselt tuleneb reaalturuväärtuse põhimõtte aluslepingu nimetatud sättest. Mulle näib siiski, et kõnealust lauset võib mõista ka kitsamalt, lähtudes järgnevast mõttekäigust, mille kohaselt on see põhimõtte kohaldatav sõltumata sellest, kas see on enne ette nähtud asjaomase liikmesriigi õiguses („sõltumata sellest, kas liikmesriik on selle põhimõtte lülitanud oma siseriiklikku õigussüsteemi“). Teisisõnu, kui komisjon märgib, et reaalturuväärtuse põhimõtte on selle hinnangu lahutamatuks

⁵⁶ Vt 24. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Frucona Košice vs. komisjon (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punktid 87–90).

⁵⁷ Vt 26. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Larko vs. komisjon (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punktid 104 ja 105).

osaks ka juhul, kui seda liikmesriigi õiguses ette nähtud ei ole, siis ei tähenda see siiski seda, et selles kontekstis reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamiseks ei peaks olema täidetud muud tingimused, näiteks see, et „tavapärase“ maksustamisena käsitatava maksustamiskorra eesmärgiks on kohelda kontserni kuuluvaid ettevõtjaid ja sõltumatuid ettevõtjaid samamoodi.

90. Lisaks sellele on põhjenduse 228 lauses, mida Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 161 kontrollis, märgitud, et reaalturuväärtuse põhimõtte näol on tegemist „maksustamisega seotud võrdse kohtlemise üldise põhimõttega, mis [kuulub [ELTL] artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse]“⁵⁸, mitte aga, et see „tuleneb“ sellest aluslepingu sättest või on selle „lahutamatuks osaks“.

91. Vaidlusaluse otsuse ülesehitusega seoses märgin esmalt, et selle põhjendustes 224, 226, 227 ja 228, kus käsitletakse nii reaalturuväärtuse põhimõtte alust kui ka selle ulatust, on kõigis viidatud asjaolule, et see põhimõte võimaldab tuvastada kontserni kuuluvate äriühingute maksualase sooduskohtlemise *vastavalt äriühingu tulumaksu üldisele korrale*, milline täpsustus oleks asjakohatu, kui komisjon oleks leidnud, et nimetatud põhimõtte juured peituvad ELTL artikli 107 lõikes 1.

92. Lisaks sellele jagan seisukohta, mille komisjon võttis vastustaja vastuses ja mille kohaselt tuleb vaidlusaluse otsuse jagu 7.2.2.1 („Valikuline eelis, mis tuleneb kõrvalekaldumisest reaalturuväärtuse põhimõttest“), kus põhjendus 228 sisaldub, tõlgendada, lähtudes selle otsuse jaost 7.2.1 („Võrdlussüsteemi kindlaksmääramine“).

93. Jagu 7.2.2.1 on nimelt sissejuhatavaks osaks jaole 7.2.2 („Valikuline eelis, mis hõlmab erandit Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldisest süsteemist“), kus komisjon püüab tõendada, et kiites heaks siirdehindasid käsitleva lepingu, mille korral on kasum väiksem kasumist, mis kujuneks reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamisel, andis Luksemburgi maksuhaldur FFT-le eelise ning tegi seega erandi äriühingu tulumaksu käsitlevatest riigisisestest üldistest õigusnormidest. Jaos 7.2.1 leidis komisjon aga, et võrdlusraamistikuks, millest lähtudes valikulise eelise olemasolu hinnata tuleb, on Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldine kord, ning märkis samuti, et selle korra eesmärgi seisukohast on kontserni kuuluvad ettevõtjad ja sõltumatud ettevõtjad faktiliselt ja õiguslikult samaväärses olukorras. Seda tõdemust arvesse võttes selgitatakse jaos 7.2.2.1, et võrdluskriteeriumiks, mida kasutades teeb komisjon vaidlusaluses otsuses kindlaks, kas siirdehindasid käsitlev eelotsus annab valikulise eelise, on see, kuidas maksustatakse Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise korra kohaselt sõltumatuid ettevõtjaid.

94. „Kontekstiks“, millele vaidlustatud kohtuotsuse punktis 161 viidatakse, on niisiis see, et valikulise eelise olemasolu hindamisel kasutatavaks võrdlusraamistikuks oleva riigisisese maksustamiskorra eesmärk on maksustada kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid samamoodi. Nii ilmneb, et reaalturuväärtuse põhimõte, mida vaidlusaluses otsuses mainitakse, tuleneb liikmesriigi õigusest, mitte ELTL artikli 107 lõikest 1 endast.

95. Sellest järeldub, et Üldkohus ei ole vaidlusaluse otsuse põhjendusi ümber sõnastanud ega täiendanud, vaid neid lihtsalt tõlgendanud, ületamata oma kohtuliku kontrolli piire. Iirimaa esimene etteheide tuleb seega minu arvates tagasi lükata⁵⁹.

⁵⁸ Kohtujuristi kursiiv.

⁵⁹ Siinkohal on oluline täpsustada, et siin välja pakutud vastus vastab vaidlusaluse otsuse põhjendamist puudutavale formaalsele etteheitele, mitte aga küsimusele, kas Üldkohus on komisjoni sisulist hinnangut kontrollides õigusnormi rikkunud. Viimane küsimus on üksnes viienda etteheite esemeks ning leiab käsitlemist käesoleva ettepaneku järgnevatel punktides.

96. Juhuks, kui Euroopa Kohus minu ettepanekuga ei nõustu, tuleb teha veel üks viimane märkus. Kui Euroopa Kohus peaks erinevalt Üldkohtu poolt vaidlustatud kohtuotsuses leitud asuma seisukohale, et vaidlusaluse otsuse põhjendusi tuleb mõista nii, et reaalturuväärtuse põhimõte tuleneb ELTL artikli 107 lõikest 1, siis jääb üle küsimus, kas maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõte on sellest aluslepingu sättest tegelikult tuletatav.

97. Nagu Iirimaa oma apellatsioonkaebuses väidab, on Euroopa Kohus juba leidnud, et alusleping ei sisalda üldist põhimõtet, mis keelab diskrimineerimise muudel alustel peale nende, mis on seal *sõnaselgelt* nimetatud (kodakondsus, sugu, vanus jne)⁶⁰. On aga ilmne, et riigiabi andmise keeldu käsitlevas ELTL artikli 107 lõikes 1 ei ole kuidagi sätestatud üldpõhimõtet, mis näeks ette maksukohustuslaste võrdse kohtlemise. Sellisele põhimõttele saaks liikmesriigi seaduse sätete vaidlustamisel tugineda niisiis üksnes juhul, kui liidu seadusandja on selle põhimõtte enne välja töötanud mõnes õigusaktis, kust ilmneb selle selgelt määratletud sisu⁶¹, mis kontserni kuuluvate ja sõltumatute ettevõtjate võrdse kohtlemise puhul minu meelest nii ei ole.

98. Iirimaa teine etteheide rajaneb eeldusel, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 141 on märgitud, et reaalturuväärtuse põhimõte *tuleneb ELTL artikli 107 lõikest 1*. Kuivõrd selles punktis on, vastupidi, märgitud, et reaalturuväärtuse põhimõte kuulub kohaldamisele juhul, kui *liikmesriigi õiguse* eesmärgiks on kohelda kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid äriühingu tulumaksuga maksustamisel ühtmoodi, siis leian, et see etteheide tuleb samuti tagasi lükata.

99. Nüüd tuleb käsitleda Iirimaa viiendat etteheidet. Iirimaa leiab, et sellises olukorras nagu käesoleval juhul, tohib eelise olemasolu kontrollimiseks reaalturuväärtuse põhimõtet kasutada üksnes siis, kui see põhimõte on ette nähtud liikmesriigi maksustamiskorras, mis reguleerib „tavapäraselt“ maksustamist, ning et see eeldab seda, et arvesse võetakse asjaomases liikmesriigis konkreetselt kohaldamisele kuuluvaid eeskirju, mitte aga sellest süsteemist väljapoole jäävaid eeskirju. Üldkohus olevat selle nõude vastu eksinud, kiites vaidlustatud kohtuotsuse punktides 141 ja 145 heaks selle, et komisjon kasutas nimetatud põhimõtet Luksemburgi maksuõiguse eeldatavast eesmärgist lähtudes.

100. Kõigepealt tuleb piiritleda vaidlusalused küsimused. Poolte vahel ei ole vaidlust vaidlustatud kohtuotsuses esitatud Üldkohtu arutluskäigust tuleneva kahe olulise tõdemuse osas. Ühelt poolt ei ole reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamine kontserni kuuluvat ettevõtjat soodustava eelise olemasolu hindamise „vahendina“ *a priori* välistatud. Teiselt poolt sõltub selle põhimõtte kohaldamise lubatavus sellest, kas see põhimõte on osaks tavapäraest maksustamiseeskirjadest, mis oleksid sellise ettevõtja suhtes kohaldatavad vaadeldava eelotsuse puudumisel. Pooltevaheline erimeelsus puudutab üksnes seda, kuidas Üldkohus sellele viimasele küsimusele vastas.

101. Seega tuleb selles osas seisukoht võtta, kusjuures arvesse tuleb võtta kriteeriume, millest lähtudes teha kindlaks, milline on see „tavapärase“ maksustamine.

102. Nagu mu eespool esitatud arutluskäigust ilmneb, saab sellest, et majandusliku eelise olemasolu hindamisel kasutatav „tavapärase“ maksustamise mõiste on sisuliselt sama mis valikulisuse käsitlemisel kasutatava „võrdlusraamistiku“ oma, järeldada, et viimasena nimetatud

⁶⁰ 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punkt 33).

⁶¹ Vt eelkõige 15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Audiolux jt (C-101/08, EU:C:2009:626, punkt 34) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 42).

mõiste sisustamiseks kohtupraktikas sõnastatud kriteeriumid võivad olla kasutatavad ka esimese puhul. Need kriteeriumid puudutavad „tavapärase“ maksustamisena käsitatavate õigusnormide kogumi objektiivsust, täielikkust ja konkreetsust.

103. Käesoleva etteheite eset silmas pidades näib mulle, et eriti oluline on „tavapärase“ maksustamise *konkreetsusega* seotud kriteerium.

104. Sellega seoses tuleb kõigepealt tõdeda, et vaidlustatud kohtuotsuse punkti 139 sõnastus koosmõjus selle punkti 141 alguses tehtud viitega näitab seda, et Üldkohus nõustus kaudselt postulaadiga, et „tavapärase“ maksustamine peab hõlmama üksnes liikmesriigi õigusnorme.

105. Järgmisena tuleneb selle kohtuotsuse punktides 141 ja 145, et Üldkohtu hinnangul on Luksemburgi tulumaksuseadustiku *eesmärk* maksustada kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid äriühingu tulumaksuga samamoodi piisav põhjendamaks järeldust, et reaalturuväärtuse põhimõte on osa „tavapärasest“ maksustamisest. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 141 osutab Üldkohus nimelt asjaolule, et „kui riigisiseses maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksu kohaldamisel vahet [kontserni kuuluvate] ettevõtjate ja sõltumatute ettevõtjate vahel, siis maksustatakse sellise [kontserni kuuluva] ettevõtja majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu tuleneks see turuhinnaga tehtud tehingutest“⁶². Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 145 leiab Üldkohus, et Luksemburgi tulumaksuseadustik „lähtub [...] põhimõttest, et Luksemburgi [kontserni kuuluvaid] ettevõtjaid ja sõltumatuid ettevõtjaid maksustatakse äriühingu tulumaksuga sama moodi“, ning et seal „nähakse ette [kontserni kuuluva] ettevõtja majandustegevusest tuleneva kasumi maksustamine nii, nagu see tuleneks turuhinnaga sooritatud tehingutest“⁶³. Seevastu ei ole selle järelduse tegemisel tuginetud mitte ühelegi konkreetsele Luksemburgi õiguse sättele.

106. Ent nagu ma käesoleva ettepaneku eelmistes punktides näitasin ja nagu tuleneb Euroopa Kohtu kõige värskemast kohtupraktikast, tähendab „tavapärase“ maksustamise konkreetsus seda, et selle aluseks on *positiivse* õiguse normid. Vältimaks mis tahes sekkumist liikmesriikide ainupädevusse otseste maksude valdkonnas, saab ELTL artiklis 107 nimetatud eelise olemasolu kontrollida üksnes lähtudes sellest normatiivsest raamistikust, mille piirjooned on liikmesriigi seadusandja seda pädevust *reaalselt* teostades paika pannud. Üksnes viimane saab otsustada, et reaalturuväärtuse põhimõte on osaks sellest normide ja põhimõtete kogumist, mis kuulub kontserni kuuluva ettevõtja – nagu FFT – maksustamisel kohaldamisele vaadeldava eelotsuse puudumisel.

107. Selles olukorras jagan ma Iirimaa seisukohta, et lähenemisviis, mida komisjon vaidlusaluses otsuses kasutas ja millega Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses nõustus, toob lõppkokkuvõttes kaasa selle, et „tavapärase“ maksustamise aluseks olevasse liikmesriigi maksustamiskorda tuuakse sisse norm ehk reaalturuväärtuse põhimõte, mis sellesse korda ei kuulu. Eelkõige eelmises punktis selgitatud põhjustel ei saa selle põhimõtte kuulumist sellesse korda põhjendada viitega liikmesriigi seadusandja väidetavale eesmärgile.

108. Sellega seoses tuleb märkida, et Iirimaa leiab samuti, et seeläbi on Üldkohus üldse tähelepanuta jätnud tulumaksuseadustiku artikli 164 lõike 3, millega liikmesriigi seadusandja on reaalturuväärtuse põhimõtte Luksemburgi maksuõigusesse sisse viinud. Tema hinnangul oleks „tavapärase“ maksustamine tulnud kindlaks teha ainult sellest sättest lähtudes.

⁶² Kohtujuristi kursiiv.

⁶³ Kohtujuristi kursiiv.

109. Ma ei arva, et Üldkohus on nimetatud artikli tähelepanuta jätanud. Nimelt ilmneb vaidlustatud kohtuotsuse punktist 13, et Üldkohus võttis arvesse neid vaidlusaluse otsuse põhjendusi, milles komisjon märkis, et vaadeldav eelotsus tehti tulumaksuseadustiku artikli 164 lõike 3 (ja ringkirja nr 164/2) alusel ning et selles sättes kehtestatakse reaalturuväärtuse põhimõte Luksemburgi maksuõiguses. Üldkohus asus siiski seisukohale, et komisjon oli õigesti leidnud, et „tavapärasel“ maksustamises seisnev võrdlusraamistik tuleb kindlaks määrata laiemalt kui üksnes sellest artiklist lähtudes. Rõhutan, et just sellise hinnangu andmise näol on tegemist õigusnormi rikkumisega.

110. Ma ei jätanud tähelepanuta seda, et juhul kui reaalturuväärtuse põhimõte oleks liikmesriigi õiguses sätestatud, väheneks sellest tulenevalt nende liikmesriikide maksuhaldurite hulk, kelle eelotsuseid saaks komisjon riigiabi vaatenurgast kontrollida, ning OECD suunised muutuksid *de facto* siduvaks, piirates nii komisjoni kaalutlusruumi nende otsuste kontrollimisel. Minu arvates on siiski tegemist ainsa arutluskäiguga, mida Üldkohus saaks õiguslikult korrektseks pidada, kuna see arvestab liikmesriikide ainupädevusega otseste maksude valdkonnas.

111. Komisjoni esimese võimalusena esitatud arutluskäigus, millega Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses nõustus, on „tavapärasel“ maksustamises seisneva võrdlusraamistiku kindlaksmääramisel seevastu tuginetud reaalturuväärtuse põhimõtte versioonile, mille aluseks on õigusakti sätteis mittekajastuv element, nagu (väidetav) Luksemburgi maksuõiguse eesmärk. Kas siin pole mitte tegemist selle lubamatu sekkumisega liikmesriigi maksuautonoomiasse, mida Euroopa Kohus kuni tänase päevani järjekindlalt hukka mõistnud on? Arvan, et on⁶⁴.

112. Eelnevaid kaalutlusi silmas pidades olen veendunud, et Iirimaa esitatud viienda etteheitega tuleb nõustuda.

113. Kuuendas etteheites kritiseerib Iirimaa vaidlustatud kohtuotsuse punkti 142, märkides, et kohtuotsus Forum 187 ei toeta seisukohta, mille kohaselt tuleneb ELTL artikli 107 lõikest 1 liikmesriikidele autonoomne kohustus kohaldada reaalturuväärtuse põhimõtet sõltumata sellest, kas see põhimõte on liikmesriigi õiguses sätestatud. Eelkõige väidab Iirimaa, et kohtuasjas, milles kohtuotsus Forum 187 tehti, peeti reaalturuväärtuse põhimõttest kõrvalekaldumist asjakohaseks, kuna see põhimõte oli asjaomase liikmesriigi ehk Belgia õiguses sätestatud.

114. Järgmiseks tuleb uurida, kas kohtuotsusele Forum 187 vaidlustatud kohtuotsuse punktis 142 antud tõlgendus on õige.

115. Selles kohtuasjas tuli Euroopa Kohtul hinnata otsust, milles komisjon oli asunud seisukohale, et Belgia kehtivas õiguses volitatud koordineerimiskeskuste suhtes kohaldatava maksustamiskorra näol oli tegemist ühisturuga kokkusobimatu riigiabiga⁶⁵. Paljude majanduslike eeliste hulgas, mida need koordineerimiskeskused selle maksustamiskorra kohaselt said, oli ka nende maksustatava tulu kindlaksmääramise meetod. Maksustatava kasumina määratleti nii-öelda *cost plus*'i meetodi kohaselt kindel summa, mis vastas teatud protsendile tegevuskuludest, kust olid maha arvatud eelkõige personalikulud ja finantskohustused. Ilma reaalse majandustegevust puudutavate mis tahes andmeteta oli arvesse võetavaks kasumimääraks määratud 8%. Selliselt arvestatud kasum maksustati äriühingu tulumaksu tavamääraga.

⁶⁴ Vt selle kohta Mason, R., „Identifying Illegal Subsidies“, *American University Law Review*, 69. kd: nr 2, artikkel 3, lk 530–531.

⁶⁵ Komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/755/EÜ abikava kohta, mida Belgia rakendas Belgias asutatud koordineerimiskeskuste suhtes (ELT 2003, L 282, lk 25).

116. Kontrollimaks, kas nimetatud maksustamiskord andis koordineerimiskeskustele eelise, pidas Euroopa Kohus Üldkohtu poolt vaidlustatud kohtuotsuse punktis 142 osutatud lõigus vajalikuks võrrelda seda maksustamiskorda üldise korraga, mille kohaselt oli vaba konkurentsi tingimustes tegutseva mis tahes ettevõtja maksustatavaks kasumiks tema tulude ja kulude vahe⁶⁶. Euroopa Kohus leidis, et koordineerimiskeskuste tulude saamisele ülekaalukalt kaasa aidanud personalikulude ja finantskohustuste välistamine nende keskuste maksustatava tulu kindlaksmääramise aluseks olevate kulude hulgast ei võimalda jõuda „vaba konkurentsi tingimustes [kujunevate] [siirde]hindade lähedastele [siirde]hindadele“⁶⁷.

117. Komisjoni hinnangul ei ole mingisugust kahtlust selles, et Euroopa Kohus kohaldas seal reaalturuväärtuse põhimõtet. Kuigi sellele põhimõttele ei ole kohtuotsuse Forum 187 punktides 95 ja 96 osutatud, leiab komisjon, et sõnastuse „vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja“ kasutamine punktis 95 ja mõiste „siirdehinnad“ kasutamine punktis 96 ei jäta mis tahes võimalust teistsugusteks tõlgendusteks.

118. Nimetatud põhimõtte kohaldamise õigusliku aluse osas nõustub komisjon Iirimaaga ning märgib, et kohtuotsuses Forum 187 võrdles Euroopa Kohus koordineerimiskeskuste maksualast kohtlemist Belgia õiguse tavapäraste maksueeskirjadega. Komisjon lisab, et põhjus, miks Euroopa Kohus kasutas neile keskustele antud eelise olemasolu tuvastamiseks kriteeriumina sõltumatute ettevõtjate maksualast kohtlemist, oli sama, millest lähtus Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 141 ja 145 ning mille kohaselt oli kõnealuse riigisisese maksusüsteemi lõplikuks eesmärgiks tagada see, et kontserni kuuluvate ettevõtjate maksubaasi hinnatakse samamoodi nagu sõltumatute äriühingute oma.

119. Samal ajal kinnitab kohtuotsus Forum 187 komisjoni väitel seda, et reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine ei sõltu sellest, kas see on liikmesriigi õiguses sätestatud. Nimelt märgib komisjon, et selles kohtuotsuses ei lähtunud Euroopa Kohus koordineerimiskeskustele antud eelise olemasolu hinnates Belgia maksuõiguses sätestatud reaalturuväärtuse põhimõttest.

120. Kohtuotsuse Forum 187 selline tõlgendus ei ole minu meelest veenev.

121. Selles kohtuotsuses ei öelda kordagi, et liikmesriigid peavad reaalturuväärtuse põhimõtet rakendama, kui seda põhimõtet riigisiseses õiguses sätestatud ei ole. Minu arvates ei ole see üllatav, kuna tegemist ei ole Euroopa Kohtu tõlgenduse esemeks olnud õigusliku küsimusega.

122. See ilmneb selgelt nimetatud kohtuotsuses esitatud Euroopa Kohtu arutluskäigu ülesehitusest. Kõigepealt juhib Euroopa Kohus punktides 91–93 tähelepanu maksustatava kasumi määratlemise meetodi põhijoontele, mis tulenevad maksustamiskorrast, mis on sätestatud 30. detsembri 1982. aasta kuninga dekreedis nr 187 koordineerimiskeskuste loomise kohta⁶⁸. Seejärel märgib ta punktis 94, et see meetod „on inspireeritud *cost plus*['i] meetodist, mida soovitab [OECD] selliste teenuste maksustamiseks, mida osutab tütarettevõtja või püsiva tegevuskoha üksus samasse kontserni kuuluvate, aga teises [riigis] asutatud ettevõtjate nimel“, tõdedes seejärel punktides 95 ja 96 sisuliselt, et omavahel on vaja võrrelda selle maksustamiskorra kohaldamise korral leitava maksustatava tulu summat ja summat, mis leitakse üldiste õigusnormide kohaldamise korral.

⁶⁶ Kohtuotsus Forum 187, punkt 95.

⁶⁷ Kohtuotsus Forum 187, punkt 96.

⁶⁸ *Moniteur belge*, 13.1.1983.

123. Sellest järeldub, et Belgia seadusandja oli riigisisises õiguses sätestanud analoogse meetodi võrreldes *cost plus*'i meetodiga, mis on üks OECD poolt soovitatud siirdehindade arvutamise meetoditest kontsernisiseses tehingu reaalturuväärtusele vastava hinna kaudsel kindlakstegemisel. Ent nagu kohtujurist Léger selles kohtuasjas tehtud ettepaneku punktis 257 rõhutab, ei seadnud hageja kahtluse alla seda, et eelise olemasolu tuleb hinnata vastavalt kriteeriumile, millele tugineb OECD *cost plus*'i meetod, ehk vastavalt sellele, et siirdehinnad tuleb määrata nii, et need vastaksid tavapärastes konkurentsitingimustes kasutatud hindadele⁶⁹. Lisaks sellele ilmneb komisjoni otsusest, et Belgia asutus pidi nende hindade määramisel aluseks võtma OECD aruanded⁷⁰.

124. Seda saab minu meelest mõista nii, et vastupidi komisjoni poolt vastustaja vastuses väidetule ei tähenda see, et kohtuotsuses Forum 187 reaalturuväärtuse põhimõtet mainitud ei ole – isegi kui saaks asuda seisukohale, et see põhimõte sisaldub Belgia 1992. aasta maksuseadustiku artiklis 26 –, et küsimus, kas kõnealune põhimõte on liikmesriigi õiguses sätestatud, on selles kohtuotsuses asjassepuutumatu.

125. Seega näib mulle, et vaadeldavas kohtuotsuses käsitles Euroopa Kohus õiguslikku küsimust, mille puhul on reaalturuväärtuse põhimõtte sätestamine riigisisises õiguses lihtsalt üheks loogiliseks eelduseks. Kui liikmesriik on otsustanud sätestada oma riigisisises õiguses kontserni kuuluvate ettevõtjate maksustatava kasumi kindlaksmääramise meetodi, mis on analoogne OECD *cost plus*'i meetodiga ja *mille eesmärk on seega maksustada need ettevõtjad alustel, mis on võrreldavad sellega, mis kujuneks üldkohaldatavate õigusnormide kohaldamise korral*, annab see liikmesriik nimetatud äriühingutele majandusliku eelise, kui ta lisab sellesse meetodisse sätteid, mis leevendavad maksukoormust, mis nendel äriühingutel nimetatud regulatsiooni kohaldamise korral tavaliselt tekkima peaks.

126. Kokkuvõttes leian, et vastupidi Üldkohtu poolt vaidlustatud kohtuotsuse punktis 142 leitule ei toeta kohtuotsus Forum 187 seisukohta, et juhul kui liikmesriigi maksuõiguse eesmärk on maksustada kontserni kuuluvaid ettevõtjaid ja sõltumatuid ettevõtjaid samamoodi, on reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldatav sõltumata sellest, kas see on liikmesriigi õiguses sätestatud.

127. Niisiis tuleb Iirimaa kuuenda etteheitega minu arvates nõustuda.

128. Seitsmendas etteheites leiab Iirimaa, et reaalturuväärtuse põhimõtet OECD dokumentidest ei tulene ning et selles valdkonnas OECD lähenemisviisi aluseks olev turumajanduse tingimustes tegutseva eraettevõtja põhimõte ei ole sobivaks õiguslikuks aluseks. Sellega seoses märgib Iirimaa, et komisjon viitas sellele põhimõttele Apple'i, Fiati ja Starbucks'i suhtes tehtud eelotsuseid puudutavates menetluse algatamise otsustes ning et käesolevas kohtuasjas toimunud Üldkohtu istungil kinnitas see institutsioon, et enam ta oma reaalturuväärtuse teooriat turumajanduse tingimustes tegutseva eraettevõtja põhimõttele ei raja.

129. Selle etteheite osas piirdun tõdemusega, et sellega näib üldistest tunnustest lähtudes olevat kritiseeritud komisjoni üldist lähenemisviisi seoses reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku alusega, käsitlemata neid põhjusi, miks see lähenemisviis vaidlustatud kohtuotsuses heaks kiideti. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku see vastuvõetamatuks tunnistada.

⁶⁹ Kohtujurist Léger' ettepanek liidetud kohtuasjades Belgia ja Forum 187 vs. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89).

⁷⁰ Otsus 2003/755, põhjendus 95. Komisjon viitab seejuures Belgia 1992. aasta tulumaksuseadustiku kommentaaride (Commentaar van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992) kommentaarile nr 26/48.

130. Iirimaa kolmanda ja neljanda etteheitega seoses tuleb tähelepanu pöörata vaidlustatud kohtuotsuse asjasse puutuvatele lõikudele. Kohtuotsuse punktis 152 on Üldkohus märkinud, et kohtuistungil väitis komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõte on osa tavapärasest maksusüsteemist, mis on sätestatud riigisisese õigusega, kuna see on lahutamatuks osaks „eraldiseisval juriidilisel isikul põhinevast lähenemisviisist“, mille kohaselt on riigisisene maksuõigus seotud juriidiliste isikute, mitte majandusüksustega. Punktis 153 käsitles Üldkohus Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT vastuväiteid, mille kohaselt oli komisjon seeläbi kohtuistungil muutnud reaalturuväärtuse põhimõtte osas seisukohta, mida ta oli väljendanud vaidlusaluses otsuses. Tunnistades, et vaidlusaluses otsuses toodud reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku aluse muutmine ei oleks olnud õiguslikult korrektne, leidis Üldkohus, et *igal juhul* ei väära see tema varem esitatud seisukohta, et reaalturuväärtuse põhimõte on ELTL artikli 107 lõike 1 alusel toimuval hindamisel kasutatavaks vahendiks.

131. Sellega seoses väidab Iirimaa esiteks, et kaitseõigusi rikkumata ei võinud komisjon kohtuistungil selliselt esitatud uuele argumendile tugineda. Vaidlusaluses otsuses ei olewat eraldiseisval juriidilisel isikul põhinevat lähenemisviisi selle põhimõtte õigusliku alusena nimetatud.

132. Teiseks väidab Iirimaa, et isegi kui komisjon oleks vaidlusaluses otsuses märkinud, et reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikuks aluseks on eraldiseisval juriidilisel isikul põhinev lähenemisviis, oleks ta õigusnormi rikkunud. Nimelt olewat väär väita, et see põhimõte on eraldiseisval isikul põhineva lähenemisviisi lahutamatu osa, kuivõrd kõnealune lähenemisviis on aluseks ka teistele maksustamise mudelitele, nagu äriühingu tulumaksu ühtset maksubaasi käsitleva direktiivi ettepanekus ette nähtud varem kindlaks määratud valemi alusel jagamine.

133. Sellega seoses ütlen kohe, et minu meelest ei peaks Euroopa Kohus laskma end sellesse praktilise tähenduseta vaidlusesse kiskuda, kuna Üldkohus ei ole oma otsuses Iirimaa etteheidetes kritiseeritud asjaoludele tuginenud. Selline vaidlus oleks nimelt puhtalt teoreetiline või täpsemalt ei mõjutaks see kuidagi Euroopa Kohtus läbi vaadatava vaidluse tulemust.

134. Tuleb nimelt märkida, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 153 ei võtnud Üldkohus seisukohta küsimuses, kas kohtuistungil antud selgitustega, mis puudutasid liikmesriigi maksustamiskorras eraldiseisval juriidilisel isikul põhineva lähenemisviisi rakendamise seost reaalturuväärtuse põhimõttega, muutis komisjon vaidlusaluses otsuses algul võetud seisukohta. Otse vastupidi, sisuliselt leidis Üldkohus üksnes, et isegi kui Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT vastuväiteid saaks pidada põhjendatuks, ei mõjutaks see kuidagi seisukohta, mille ta oli võtnud reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamise õigusliku aluse osas⁷¹. Niisiis on käesolevad etteheited tingitud vaidlustatud kohtuotsuse vääritimõistmisest.

135. Iirimaa kolmas ja neljas etteheide tuleb seega minu arvates tulemusetuse tõttu tagasi lükata.

⁷¹ Kuigi on tõsi, et piirdudes kokkuvõttega oma seisukohast, et „reaalturuväärtuse põhimõtet saab kasutada ELTL artikli 107 lõike 1 kohase analüüsi tegemisel“, ei näi Üldkohus olevat vaidlustatud kohtuotsuse punktis 153 selle õiguslikule alusele viidanud, siis on samuti tõsi, et selline viide järeldub Üldkohtu arutluskäigust tervikuna, mille kohaselt sõltub reaalturuväärtuse põhimõtte kui selle hinnangu andmise vahendi kasutamise õiguspärasus sellest, kas *liikmesriigi õiguse* eesmärk on maksustada kontserni kuuluva ettevõtja majandustegevusest saadud kasum nii, nagu see oleks saadud turuhinnaga tehtud tehingutest.

iv) *Reaalturuväärtuse põhimõtte ulatus ja õiguskindluse põhimõte*

136. Kaheksandas etteheites leiab Iirimaa, et komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses kasutatud ja Üldkohtu poolt vaidlustatud kohtuotsusega heaks kiidetud reaalturuväärtuse põhimõtte sisu on väga keeruline mõista. Seejuures märgib ta, et kuigi ainus reaalturuväärtuse põhimõtte täpne määratlus sisaldub OECD välja töötatud dokumentides, on vaidlusaluse otsuse põhjenduses 229 ja vaidlustatud kohtuotsuse punktis 147 märgitud, et OECD reaalturuväärtuse põhimõte erineb komisjoni omast. Lisaks sellele tulenevat vaidlustatud kohtuotsuse punktist 149, et komisjon ei pea arvesse võtma seda, kuidas on reaalturuväärtuse põhimõtte määratletud liikmesriigi õiguses, millest tingituna jättis ta tähelepanuta käesoleval juhul selle, et Luksemburgi Suurhertsogiriik oli tegelikult selle põhimõtte oma õiguses sätestanud. Viimaks ei olevat Iirimaa sõnul olemas mõnd käsiraamatut või suuniseid, milles oleks määratletud komisjoni poolt vaidlusaluses otsuses kirjeldatud reaalturuväärtuse põhimõtte sisu. Selle põhimõtte sisu kirjelduse puudumine olevat problemaatiline õiguskindluse põhimõtte seisukohast, kuivõrd nii on maksukohustuslasel või liikmesriigi maksuhalduril võimatu teada, millised on tegelikult kohaldatavad eeskirjad.

137. Eelkõige vastustaja vastuses vaidleb komisjon sellele vastu, leides, et selle põhimõtte sisu on äärmiselt selge. Nimelt olevat selles ette nähtud, et seotud ettevõtjate vahelisi tehinguid tuleb maksustamisel hinnata nii, nagu need oleksid tehtud reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel omavahel mitteseotud ettevõtjate vahel.

138. Tuleb tähele panna, et õiguskindluse põhimõte, mis on üks liidu õiguse üldpõhimõtte ja mida kohaldatakse ka institutsioonide, organite ja asutuste aktide suhtes, nõuab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt seda, et õiguslik regulatsioon oleks selge ja täpne ning et õigussubjektid saaksid selle kohaldamist ette näha⁷². Konkreetsemalt tähendab see põhimõtte hinnangu andmist sellele, kas liidu õigusakt võimaldab asjasse puutuvatel isikutel täpselt ja ühemõtteliselt mõista oma õiguste ja kohustuste ulatust ning toimida neile vastavalt⁷³. Seda nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on aktiga, mis võib tekitada rahalisi tagajärgi⁷⁴.

139. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et õiguskindluse põhimõte on lahutamatult seotud liidu ja liikmesriikide asutuste normiloomega liidu õiguse rakendamisel ning see võimaldab teostada kohtulikku kontrolli ebatäpsuste üle, mis võivad tingida asjaomase õigusakti ebakindla kohaldamise⁷⁵.

140. Nagu riigiabi puudutavast kohtupraktikast tuleneb, on õiguskindluse põhimõtte ulatus haldusakti puhul piiratum. Selles valdkonnas saab Euroopa Kohus õiguskindluse põhimõtte rikkumise tuvastada vaid siis, kui vaidluse all oli komisjoni tegevus riigiabi tagasinõudmise otsuse vastuvõtmise ja peatamise päädinud *menetluse* ajal või enne seda⁷⁶.

141. Käesoleval juhul on eelist puudutava tingimuse hindamisel reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamine õiguskindluse põhimõttele tuginedes vaidlustatud, *kuna selle põhimõtte sisu on väidetavalt keeruline mõista*. Teisisõnu on selle vastuväite eesmärk vaidlustada komisjoni hinnang, mis puudutab *riikliku meetme kvalifitseerimist riigiabina*. Õiguskindluse põhimõttega

⁷² 11. septembri 2019. aasta kohtuotsus Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁷³ 29. märtsi 2011. aasta kohtuotsus ThyssenKrupp Nirosta vs. komisjon (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punkt 81).

⁷⁴ 23. septembri 2020. aasta kohtuotsus Hispaania jt vs. komisjon (T-515/13 RENV ja T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, punkt 194).

⁷⁵ Vt Puissechot, 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, nr 11.

⁷⁶ Vt eelkõige 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom vs. komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punktid 99–108).

kooskõla vaatenurgast ei saa aga selle hinnangu põhjendatust minu arvates vaidlustada. Vastupidise seisukoha korral oleks komisjonil keelatud õigusnormide kohaldamisel uute lähenemisviiside kasutamine ning ta oleks sunnitud jätma oma seisukohad ajas muutumatuks. Eelkõige tähendaks selline tõlgendus seda, et komisjon ei saaks ühelegi varem kasutamata võrdluskriteeriumile tuginedes anda hinnangut eelise olemasolule ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

142. Kui see nii oleks, siis ei oleks eelist puudutavale tingimusele vastavuse hindamisel saanud kasutusele võtta ka turumajanduse tingimustes tegutseva erainvestori põhimõtet, võttes arvesse, et siis kui see esimestel kordadel 1980. aastate alguses otsustuspraktikasse ilmus, ei olnud selle põhimõtte sisu kaugeltki lõplikult selge. Kui Euroopa Kohus selle 1986. aastal heaks kiitis, tähendas turumajanduse tingimustes tegutseva erainvestori põhimõte sisuliselt vajadust hinnata, kas „eraettevõtja oleks ettenähtavaid tulu saamise võimalusi arvestades ning kõiki sotsiaal-, regionaal- või sektoripoliitilisi kaalutlusi kõrvale jättes samasugustel asjaoludel sellise kapitalissemakse teinud“⁷⁷. Selle põhimõtte kohaldamise üksikasjad määratleti komisjoni otsustuspraktikas ja kvaasiseadusandlikus tegevuses ning Euroopa Kohtu praktikas alles aastate jooksul⁷⁸.

143. Samamoodi on komisjon sisuliselt ka reaaluruväärtuse põhimõtte sisu määratlenud selliselt, et kontserni kuuluvate ettevõtjate vahelistele tehingutele tuleb maksustamisel omistada selline väärtus, nagu neil oleks siis, kui need oleksid tehtud sõltumatute ettevõtjate vahel. Käesoleval juhul kohaldata seda kooskõlas OECD suunistega. Selle kohaldamise üksikasjad täpsustatakse tulevikus eelmise punkti lõpus osutatud komisjoni ja kohtute tegevuses.

144. Leian seega, et õiguskindluse põhimõttele tuginedes ei saa Üldkohtule ette heita seda, et ta nõustus komisjoni otsuses võrdluskriteeriumi ehk reaaluruväärtuse põhimõtte sisu kohta selle institutsiooni poolt esitatud ebapiisavalt täpse kirjeldusega.

145. Sellest järeldub, et Iirimaa esitatud kaheksas etteheide tuleb minu arvates põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

3) *Esimest väidet puudutav järeldus*

146. Pidades silmas eeltoodud kaalutlusi ning eelkõige minu ettepanekuid, mis puudutavad Iirimaa esitatud viiendat ja kuuendat etteheidet, teen Euroopa Kohtule ettepaneku nõustuda esimese väitega, kuivõrd Üldkohus rikkus õigusnormi, kiites heaks võrdlusraamistiku, mille komisjon ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud eelise olemasolu hindamiseks käesoleval juhul valinud oli. Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt lükkab selle raamistiku kindlaksmääramisel tehtud viga ümber kogu valikulisust puudutava käsitluse⁷⁹, on minu arvates analoogia alusel ülekantav ka eelise olemasolu puudutavale käsitlusele.

⁷⁷ 10. juuli 1986. aasta kohtuotsus Belgia vs. komisjon (234/84, EU:C:1986:302, punkt 14).

⁷⁸ Vt eelkõige komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, 4.2. jagu.

⁷⁹ 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107).

c) Kolmas väide

1) Poolte argumendid

147. Kolmandas väites leiab Iirimaa, et Üldkohus on rikkunud põhjendamiskohustust. Esiteks olevat Üldkohus jätnud võtmata seisukoha reaalturuväärtuse põhimõtte – mida on lihtsalt kirjeldatud kui „vahendit“ või „võrdlusraamistikku“ – täpse õigusliku aluse osas. Teiseks leiab Iirimaa, et vaidlustatud kohtuotsuses esitatud arutluskäik on vastuoluline, kuna Üldkohus märgib, et reaalturuväärtuse põhimõtte, nagu seda on vaidlustatud otsuses kirjeldatud, on „maksustamisega seotud võrdse kohtlemise üldine põhimõtte“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 150), mitte aga „maksuga seotud üldine võrdse kohtlemise põhimõtte“ (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 161), seda eristust selgitamata.

148. Komisjon on arvamusel, et see väide on tingitud vaidlustatud kohtuotsuse vääritlemisest ja tuleb seega tagasi lükata.

2) Hinnang

149. Kõigepealt tuleb osutada väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt peab Üldkohtu otsuse põhjendustest nähtuma selgelt ja üheti mõistetavalt Üldkohtu arutluskäik, et võimaldada huvitatud isikutel mõista tehtud otsuse põhjusi ja Euroopa Kohtul teostada kohtulikku kontrolli⁸⁰.

150. Reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku alusega seotud põhjenduste puudumist käsitleva etteheite osas märgin kõigepealt, et olles üldsõnaliselt märkinud, et seda õiguslikku alust kritiseerivad Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT argumente on käsitletud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 126–187, ei näi Iirimaa olevat osutanud selle kohtuotsuse asjasse puutuvatele punktidele. Kui see liikmesriik seda teinud oleks, ei oleks ta minu arvates Üldkohtule kõnealuse õigusliku aluse tuvastamata jätmist ette heita saanud.

151. Nagu ma käesolevas ettepanekus juba näitasin, võttis Üldkohus selles osas seisukoha vaidlustatud kohtuotsuse punktis 141. Enne kui ta avas selle põhimõtte sisu, leides, et kontserni kuuluva ettevõtja suhtes võetud maksumeetme puhul võib komisjon võrrelda selle meetme kohaldamisest tulenevat maksukoormust maksukoormusega, mis tekib liikmesriigi „tavapärase“ maksustamiseskirjade kohaldamisel sarnases olukorras olevale sõltumatule ettevõtjale, täpsustas Üldkohus, et reaalturuväärtuse põhimõtte *tuleneb liikmesriigi õigusest*, ning eelkõige, et „kui riigisisises maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksu kohaldamisel vahet [kontserni kuuluvate] ettevõtjate ja sõltumatute ettevõtjate vahel, siis maksustatakse sellise [kontserni kuuluva] ettevõtja majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu tuleneks see turuhinnaga tehtud tehingutest“. Olles sel moel tuvastanud reaalturuväärtuse põhimõtte õigusliku aluse, leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 145 sisuliselt, et konkreetsel juhul oli see põhimõtte kohaldatav, kuna Luksemburgi tulumaksuseadustiku eesmärk oli maksustada kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid äriühingu tulumaksuga samamoodi.

152. Kuigi see õiguslik alus asjasse puutuva kohtupraktikaga kooskõla testile vastu ei pea, nagu ilmneb apellatsioonkaebuse esimese väite viienda etteheite käsitlesest, ei saa eitada, et Üldkohus on selle siiski tuvastanud, mis muudab vaieldamatult täiesti alusetuks etteheite, mis puudutab sellekohaste põhjenduste puudumist vaidlustatud kohtuotsuses.

⁸⁰ Vt 29. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Achemos Grupé ja Achema vs. komisjon (C-847/19 P, ei avaldata, EU:C:2021:343, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

153. Eeltoodu selgitab, miks ei ole, nagu Iirimaa õigesti märgib, vaidlustatud kohtuotsuse punktides 151–154 märgitud, milline on reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslik alus. Nimelt on Üldkohus selle kohtuotsuse punktides 149–154 soovinudki just näidata, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja FFT esitatud argumendid ei lükka ümber *juba* võetud seisukohta, et reaalturuväärtuse põhimõte pärineb liikmesriigi õigusest.

154. Põhjenduste vastuolulisust puudutava etteheite osas näib mulle, et see on tingitud vaidlustatud kohtuotsuse punktide 150 ja 161 vääritimõistmisest. Iirimaa lähtub nimelt eeldusest, et Üldkohtu meelest eristuvad teineteisest „maksustamisega seotud võrdse kohtlemise üldine põhimõte“ – millena reaalturuväärtuse põhimõtte punkti 150 kohaselt kvalifitseerub – ning „maksuga seotud üldine võrdse kohtlemise põhimõte“ – millena see põhimõtte punkti 161 kohaselt ei kvalifitseeru. See eeldus on minu meelest ekslik.

155. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 150 on Üldkohus avaldanud, et komisjon märkis vaidlusaluse otsuse põhjenduses 228, et reaalturuväärtuse põhimõtte on „maksustamise valdkonnas kohaldatava üldise võrdse kohtlemise [põhimõtte], mis kuulub ELTL artikli 107 kohaldamisalasse“⁸¹. Selle kohtuotsuse punktis 161 on Üldkohus vastanud Iirimaa ja FFT etteheitele selliselt, et seda sõnastust ei saa mõista kinnitusena „ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalas oleva maksuga seotud üldise võrdse kohtlemise põhimõtte“ olemasolu kohta⁸². Seega on Üldkohus üksnes ümber lükanud ühe vaidlusaluse otsuse põhjendusele 228 – mille sisu on kajastatud vaidlustatud kohtuotsuse punktis 150 – antava võimaliku tõlgenduse ehk tõlgenduse, mille kohaselt peitub reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslik alus ELTL artikli 107 lõikes 1. Seega ei näe ma mis tahes vastuolusid vaidlustatud kohtuotsuse punktide 150 ja 161 vahel. See etteheide tuleb seetõttu minu meelest tagasi lükata.

156. Neid kaalutlusi silmas pidades teen Euroopa Kohtule ettepaneku kolmas väide põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

d) Neljas väide

1) Poolte argumendid

157. Neljandas väites leiab Iirimaa, et Üldkohus lükkas ekslikult tagasi vaidlustatud kohtuotsuse punktides 180–184 käsitletud argumendi, mis puudutas seda, et oma reaalturuväärtuse põhimõttest juhindudes rikkus komisjon õiguskindluse põhimõtet. Asudes vaidlustatud kohtuotsuse punktis 183 seisukohale, et „oli võimalik ette näha“, et komisjon võib vaadeldava eelotsusega antud eelise olemasolu hindamisel kontrollida seda, kas siirdehindade kindlaksmääramise meetodiga saadud tulemus erineb hinnast, mis oleks määratud turutingimustel, olevat Üldkohus tähelepanuta jätnud selle, et komisjoni poolt tuletatud põhimõtte on uus norm, mille sisu ei saanud Luksemburgi maksuhaldur ette teada. Isegi kui Luksemburgi maksuhaldur oleks võinud oodata, et komisjon asub kontrollima, kas kontserni kuuluvat äriühingut koheldi maksustamisel samamoodi nagu sõltumatut äriühingut, ei oleks ta saanud ette näha seda, et komisjon kohaldab enda versiooni reaalturuväärtuse põhimõttest, ega teada selle sisu.

158. Komisjon vaidleb Iirimaa arutluskäigule tervikuna vastu.

⁸¹ Kohtujuristi kursiiv.

⁸² Kohtujuristi kursiiv.

2) Hinnang

159. Kõigepealt tuleb hoolega kindlaks teha käesoleva väite piirid. Minu arvates vaidlustab Iirimaa seda, et Üldkohus keeldus tunnistamast, et eelise olemasolu hindamine, lähtudes täiesti uudest ning seetõttu liikmesriigi maksuhaldurile ettenähtamatust õiguslikust raamistikust, on käsitatav õiguskindluse põhimõtte rikkumisena. Nimelt ei olevat komisjon, eelkõige pehme õiguse aktide, nagu käsiraamatu või suuniste avaldamise teel enne vaidlusaluse otsuse tegemist reaalturuväärtuse põhimõtte alust ja sisu välja töötanud.

160. Ei saa muidugi eitada, et lähenemisviis, mida komisjon vaidlusaluses otsuses kasutas, on mõnevõrra uudne. Tuleb nimelt tähele panna, et komisjoni varasemas maksualast abi puudutavas otsustuspraktikas ei leidu ühtki märki reaalturuväärtuse põhimõttest, nagu komisjon seda vaidlusaluses otsuses sisustas ja nagu Üldkohus sellega vaidlustatud kohtuotsuses nõustus. Sellega seotud tõlgendamistöö on käesolevas ettepanekus juba tehtud, näitamaks, et vaidlustatud kohtuotsuses tunnistati ekslikult õigeks vaidlusalusest otsusest tulenev tõlgendus, mille kohaselt on eelise olemasolu hindamisel sellise reaalturuväärtuse põhimõtte kasutamist kinnitatud kohtuotsuses Forum 187.

161. Ma ei leia siiski, et selle pinnalt saaks järeldada õiguskindluse põhimõtte rikkumist.

162. Sellega seoses tuleb veel kord viidata kohtuotsusele Forum 187 ning selle osale, milles Euroopa Kohus võttis omaks kohtujurist Léger' esitatud tõlgenduse, mille kohaselt tuleb komisjonil riigiabi kontrollimisel kahtlemata järgida õiguskindluse põhimõtet, ent see nõue on lahutamatu seotud nõudega juhendada *seaduslikkuse põhimõttest* ja seega ELTL artiklite 107 ja 108 sätetest⁸³. Sisuliselt leidis Euroopa Kohus seega, et selles, et komisjon muutis oma seisukohta, mis puudutab liikmesriigi maksumeetme käsitamist riigiabina, ei saa näha mingisugust õiguskindluse põhimõtte rikkumist. Minu arvates ei ole aga mingisugust kahtlust selles, et õiguskindluse põhimõtte ja seaduslikkuse põhimõtte vahelist seost puudutav tõdemus käib ka selliste komisjoni hinnangute kohta, mis on tema varasema otsustuspraktikaga võrreldes uudsed. Sellest tuleneb, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui komisjon annab – nagu käesoleval juhul – uude hinnangu küsimusele, kas teatud riiklik meede on käsitatav riigiabina, kui ta leiab, et ELTL artikli 107 lõike 1 ja artikli 108 õige kohaldamise korral tuleb selline järeldus teha. Lisaks sellele on käesoleva ettepaneku punktis 142 selgitatud, et õiguskindluse põhimõttele tuginedes ei saa teatud meetme riigiabina käsitamist puudutava komisjoni hinnangu põhjendatust vaidlustada.

163. Niisamuti ei nõua õiguskindluse põhimõtte kuidagi, et uut tõlgendust, mille komisjon ELTL artikli 107 lõike 1 alusel läbi viidavas analüüsis kasutusele võtta soovib, oleks varem kajastatud käsiraamatutes või suunistes. Kuigi sellised aktid aitavad, nagu Euroopa Kohus korduvalt märkinud on, tagada komisjoni tegevuse läbipaistvust, ettenähtavust ja õiguskindlust⁸⁴, ei ole need sellise algatuse õiguspärasuse põhjendamiseks kuidagi vajalikud.

164. Neil asjaoludel leian, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 183 sisalduvat seisukohta ei saa õiguslikult kuidagi kritiseerida.

165. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku neljas väide põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

⁸³ Kohtuotsus Forum 187, punktid 73–76, ja kohtujurist Léger' ettepanek liidetud kohtuasjades Belgia ja Forum 187 vs. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:89, punkt 219).

⁸⁴ Vt 14. novembri 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka (C-93/17, EU:C:2018:903, punkt 119 ja seal viidatud kohtupraktika).

e) Viies väide

1) Poolte argumendid

166. Viienda väitega, mis puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punkte 100–117, heidab Iirimaa Üldkohtule ette seda, et viimane lükkas tagasi argumendid, mille kohaselt toob vaidlusalune otsus ELL artiklitest 3, 4 ja 5 ning ELTL artiklist 114 hoolimata kaasa pädevuse jagunemise põhimõttega vastuolus oleva varjatud ühtlustamise. Iirimaa hinnangul on komisjon vaidlusaluses otsuses tuginenud liikmesriigi maksustamiskorda mittekuuluvatele normidele, jättes selle korra kohaselt kohaldamisele kuuluvad sätted tähelepanuta. Iirimaa märgib, et juhul kui komisjon käesoleva kohtuasja võidab, muutub komisjoni reaalturuväärtuse põhimõte siduvaks kõigile liikmesriikidele, sõltumata nende oma maksuõiguses sätestatust.

167. Komisjon väidab seevastu, et tema hindas vaadeldavat eelotsust ikkagi lähtudes Luksemburgi äriühingu tulumaksuga maksustamise üldisest korrast ning et see, kui Üldkohtu otsus jääb valikulise eelise olemasolu puudutava seisukoha osas muutmata, tähendab lihtsalt seda, et liikmesriigid, kes maksustavad hargmaiste äriühingute filiaale või tütarettevõtjaid oma tavaliste eeskirjade kohaselt nii, nagu tegemist oleks eraldiseisvate üksustega, ei saa oma eelotsuste üle riigiabi eeskirjadest lähtuva kontrolli teostamist pareerida üksnes põhjendusega, et nende maksuõiguses ei ole filiaalile või tütarettevõtjale kasumi omistamise objektiivseid kriteeriume sõnaselgelt sätestatud.

2) Hinnang

168. Sissejuhatuseks tuleb märkida, et Iirimaa ei vaidlusta vaidlustatud kohtuotsuse punktides 100–117 esitatud arutluskäiku tervikuna. Nimelt täpsustab ta, et ta nõustub selle arutluskäigu esimese osaga, kus Üldkohus rõhutab, et riigiabi käsitlevad eeskirjad on liikmesriigi maksumeetmete osas kohaldatavad. Iirimaa etteheited puudutavad üksnes vaidlustatud kohtuotsuse punktis 113 esitatud tõdemust.

169. Olles vaidlustatud kohtuotsuse punktis 112 osutanud sellele, et komisjonil ei ole pädevust, mis lubaks tal liikmesriigi maksueeskirju eirates omatahtsi määratleda, milline on kontserni kuuluva ettevõtja „tavapärase“ maksustamine, olevat Üldkohus nimetatud kohtuotsuse punktis 113 ekslikult leidnud, et vaidlusaluses otsuses kontrollis komisjon lihtsalt seda, kas vaadeldav eelotsus andis selle adressaadile eelise võrreldes *riigisisese maksuõigusega määratletud* „tavapärase“ maksustamisega. Selle seisukoha ekslikkust kinnitab Iirimaa hinnangul asjaolu, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 149 möönis Üldkohus, et komisjon ei hinnanud seda, kas vaadeldav eelotsus oli kooskõlas Luksemburgi maksuõigusega.

170. Teisisõnu vaidlustatakse käesoleva väitega kokkuvõttes seda, et komisjon kasutas „tavapärase“ maksustamise määratlemisel reaalturuväärtuse põhimõtet, viitamata üldse selle põhimõtte olemasolule liikmesriigi õiguses. Seega langeb sellele väitele anda tulev vastus kokku vastusega, mis antakse küsimusele, kas võimaliku maksualase eelise olemasolu kindlakstegemiseks kasutatud võrdlusraamistikku puudutavate Üldkohtu hinnangutega tuleb nõustuda või mitte.

171. Märgin siinkohal, et mõistagi ei ole üllatav, et õigusruumis, kus eksisteerivad koos riigiabi käsitlevad aluslepingute normid ja liikmesriigi maksueeskirjad ning kus selle ohu ärahoidmiseks, et need normid hakkavad piirama liikmesriigi maksueeskirjade reguleerimisala, tuleb eelise olemasolu hinnata riigisisestest võrdlusraamistikust lähtudes, sõltub liidu ja liikmesriikide vahelise pädevusjaotuse rikkumine sellest, kas see võrdlusraamistik on õigesti piiritletud.

172. Võttes arvesse käesolevas ettepanekus antud soovitusi tunnistada põhjendatuks apellatsioonkaebuse esimene väide, kuna vaidlusaluses otsuses kasutatud reaalturuväärtuse põhimõte ei ole liikmesriigi õiguses sõnaselgelt sätestatud normiks, leian apellandi eeskujul, et vaidlustatud kohtuotsus läheb punktis 113 vastuollu aluslepingu sätetega, mis reguleerivad liidu ja selle liikmesriikide vahelist pädevusejaotust (ELL artikli 3 lõige 6, artikli 4 lõige 1 ja artikli 5 lõiked 1 ja 2) ning milles on sätestatud maksustamist puudutava ühtlustamise keeld (ELTL artikli 114 lõige 2).

173. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku nõustuda ka viienda väitega.

B. Teine väide

174. Käesolevas väites leiab Iirimaa sisuliselt, et Üldkohus asus ekslikult seisukohale, et komisjon võis käesoleval juhul lähtuda valikulisuse eeldusest, mille kohaselt eeldatakse, et meede on valikuline, kui see annab eelise ning tegemist on individuaalse abiga, kuna maksuotsus on individuaalne abi.

175. Komisjon leiab, et see väide tuleb tulemusetuse tõttu tagasi lükata. Vaidlusaluses otsuses nimelt on vaadeldava eelotsuse valikulisus tuvastatud ka abikavade suhtes kohaldatava kolmeetapilise analüüsi põhjal ning selle on Üldkohus heaks kiitnud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 360–366. Võttes arvesse, et neid punkte Iirimaa apellatsioonkaebuses vaidlustanud ei ole, jääks vaadeldava eelotsuse valikulisuse osas võetud seisukoht kehtima isegi käesoleva väitega nõustumise korral.

176. Põhjendatuse osas vaidleb komisjon vastu, väites, et individuaalset eelotsust ei saa käsitada üldise abikava alusel antud abina. Nimelt on komisjoni hinnangul maksuhalduril eelotsusega siirdehindasid käsitlevat lepingut heaks kiites võimalus mõjutada seda, kas konkreetsel juhul abi antakse või mitte, kuna ta võib heaks kiita kas sellise lepingu, mis annab reaalturuväärtusele vastava tulemuse, või meetodi, mis annab sellest erineva tulemuse. Lisaks sellele tulenevat eelisena kvalifitseerimise aluseks olevad asjaolud käesoleval juhul üksnes vaadeldavast eelotsusest, mitte aga Luksemburgi õiguse sätetest, mille alusel see eelotsus tehti.

1. Tulemuslikkus

177. Tuleb tõdeda, et vaidlusaluses otsuses ei ole valikulisuse hindamisel lähtutud üksnes eeldusest, vaid ka käesolevas ettepanekus eelnevalt kirjeldatud kolmeetapilisest analüüsist. Sellise teise võimalusena esitatud analüüsi on Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 360–366 heaks kiitnud.

178. Siinkohal näib vajalik juhtida tähelepanu sellele – nagu tegi vaidlustatud kohtuotsuse punktis 361 ka Üldkohus –, et kõnealuse analüüsi kaht esimest etappi, mis puudutavad vastavalt võrdlusraamistiku määratlemist ja sellest erandi tegemise kontrollimist, hinnati *samal ajal* majandusliku eelisega ning et küsimus, kas eelotsus moodustab erandi ükskõik kas avaramast või kitsamast võrdlusraamistikust, *langeb kokku* meetmest kasusaajatele antava eelise tuvastamisega.

179. Seda arvesse võttes märgin üksnes, et see täiendav analüüs ei saaks jääda kehtima, kui Euroopa Kohus otsustaks tehtavas kohtuotsuses – nagu ma käesolevas ettepanekus välja pakun – mitte nõustuda reaalturuväärtuse põhimõtte õiguslikku alust puudutavate Üldkohtu järeldustega, mis omakorda lükkaks ümber kogu tema valikulist eelist puudutava analüüsi nii esimese kui teise võimalusena esitatud arutluskäigus.

180. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada, et käesolev väide ei ole tulemusetu.

2. Põhjendatus

181. Valikulisuse eelduse osas tuleb silmas pida, et esimest korda osutati sellele kohtuotsuses komisjon *vs.* MOL, kus Euroopa Kohus märkis, et „valikulisuse nõue erineb olenevalt sellest, kas asjaomane meede kujutab endast üldist abikava või individuaalset abi“, ning lisas seejärel, et „[v]iimati nimetatud juhul võimaldab majandusliku eelise tuvastamine põhimõtteliselt eeldada, et see on valikuline“⁸⁵. Tegemist on ümberlükatava eeldusega, millest lähtumiseks peavad olema täidetud kaks tingimust ehk eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses ning asjaomase meetme individuaalne laad.

182. Senini on valikulisuse eeldusest lähtumiseks kolmel korral asutud seisukohale, et tegemist on individuaalse abiga. Kahes esimeses kohtuotsuses, millest ühe tegi Euroopa Kohus kohtuasjas *Orange vs. komisjon*⁸⁶ ning teise Üldkohus kohtuasjas *Kreeka vs. komisjon*⁸⁷, puudutas vaidlus seda, kas riigiabina tuleb kvalifitseerida *liikmesriigi seadusandlikud meetmed*, mis olid vastu võetud vastavalt France Télécomi⁸⁸ ning ühe Pireuse sadama teatud osa kontsessioonilepingu alusel käitava eraõigusliku ettevõtja⁸⁹ kasuks. Kolmandas, kohtuasjas *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon* tehtud Euroopa Kohtu otsuses puudutas vaidlus seda, kas riigiabina kvalifitseerub meede, mis tulenes *hagi tagamise määrusest*, millega tunnistati kehtetuks avaldus, millega riigi osalusega Kreeka elektrienergiaettevõtja ütles üles ühe eraõigusliku äriühinguga varem sõlmitud lepingu, mille alusel sai viimane elektri soodustariifi⁹⁰.

⁸⁵ 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 60).

⁸⁶ 26. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Orange vs. komisjon* (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

⁸⁷ 13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *Kreeka vs. komisjon* (T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903).

⁸⁸ Konkreetsemalt vähendati Prantsuse seadusega hüvitist, mida France Télécom pidi maksma riigieelarvesse oma ametnikele riigi poolt pensionide maksmise ja teenindamise eest. Selles kohtuotsuses nõustus Euroopa Kohus Üldkohtu seisukohaga, et abisaaja võrdlemine teiste ettevõtjatega, kes on meetmega taotletavat eesmärki arvestades temaga sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ei ole asjakohane, kuna tegemist oli „*ad hoc*“-meetme[ga], mis puudutab vaid ühte ettevõtjat ja millega soovitakse muuta teatavaid talle omaseid konkurentsipiiranguid“. Vt 26. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus *Orange vs. komisjon* (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punktid 53 ja 54).

⁸⁹ Konkreetsemalt kiideti Kreeka seadusega heaks Pireuse sadama avalik-õigusliku haldaja ja Piraeus Container Terminal SA vaheline kontsessioonileping, milles oli ette nähtud rida viimase jaoks soodsaid maksualaseid sätteid. Kohtuotsuses kasutas Üldkohus sama sõnastust, mida varem oli kasutanud Euroopa Kohus. Vt 13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus *Kreeka vs. komisjon* (T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903, punkt 81).

⁹⁰ 11. detsembri 2019. aasta kohtuotsus *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon* (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, punkt 69), kus Euroopa Kohus leidis sisuliselt, et valikulisuse eeldus on kohaldatav, kuna selle määruse mõju „puudutas üksnes vaidluse pooli“.

183. Seega ei ole mulle teadaolevalt ühtki pretsedenti, kus liidu kohtutel oleks tulnud mõnda haldusotsust sellest vaatenurgast käsitleda. See käsitlus nõuab keerukamat hindamist, kuna selline otsus võib olla käsitatav nii individuaalse abina kui ka abikava alusel võetud meetmena. See õiguslik küsimus ongi käesoleva väite pinnalt tekkinud vaidluse keskmes. Iirimaa kritiseerib nimelt vaidlustatud kohtuotsuses Üldkohtu võetud seisukohta, väites, et vastupidi sellele, mida Üldkohus leidis, tuleb vaadeldavat eelotsust käsitada abina, mis anti vastavalt abikavale, viidates nii tõenäoliselt regulatsioonile, mis on kehtestatud tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikes 3 ja ringkirjas nr 164/2.

184. Järelduse, et vaadeldav eelotsus on individuaalset laadi, tegi Üldkohus analüüsist, mis lähtus vaidlustatud kohtuotsuse punktide 342 ja 343 kohaselt määruse 2015/1589⁹¹ artikli 1 punktis e ja artikli 1 punktis d sisalduvatest mõistetest „individuaalne abi“ ja „abikava“.

185. Esimesena nimetatud sättes iseloomustatakse individuaalset abi sisuliselt abina, mida ei anta abikava raames, samas kui teisest tulenevalt on abikavana kvalifitseerumise eelduseks see, et riikliku meetme puhul on täidetud kolm kumulatiivset tingimust. Esiteks võib ettevõtjatele anda individuaalset abi õigusakti alusel. Teiseks ei ole selle abi andmiseks vaja mingeid edasisi rakendusmeetmeid. Kolmandaks peavad ettevõtjad, kellele individuaalset abi võib anda, olema määratletud „üldiselt ja abstraktselt“⁹². Nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 346 ja 347 märkis ning nagu ka Euroopa Kohus hiljuti kinnitas, on need tingimused täidetud eelkõige juhul, kui abikava põhilised elemendid tulenevad selle abikava õigusliku alusena määratletud sätetest ning kui meetme võtmise üle otsustaval liikmesriigi maksuhalduril ei ole meetme vastuvõtmise ajal *kaalutlusõigust*, mis võimaldab tal mõjutada abi summat, omadusi või selle andmise tingimusi⁹³.

186. Iirimaa vastuväited ei puuduta siiski seda, et need tingimused käesoleval juhul täidetud ei ole. Nimelt ei vaidlusta Iirimaa kuidagi Üldkohtu neid järeldusi, mis puudutavad vaadeldava eelotsuse kaudu väidetavalt antud riigiabi aluseks olevate asjaolude õiguslikku allikat ega Luksemburgi maksuhalduril eelotsuste tegemisel oleva kaalutlusõiguse ulatust⁹⁴.

187. Sisuliselt väidab Iirimaa, et mudeli puhul, kus kohaldatakse kõigi maksuotsuste tegemisel lihtsalt ühte seaduse sätet, mis on lisaks ka paljude teiste maksuotsuste aluseks, on tegemist abikavaga ning selle abikava alusel võetud üksikmeetmetega. Nii tugineb Iirimaa minu arvates „abikava“ mõistele, mis on ulatuselt *laiem* kui see mõiste, mis on sätestatud määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d. Edasises arutluskäigus heidab Iirimaa Üldkohtule nimelt ette, et viimane on selle mõiste võtnud teisese õiguse aktist, hoolimata asjaolust, et valikulisus kui riigiabi mõiste element tuleneb vahetult aluslepingust ega peaks sõltuma õigusaktides sisalduvatest määratlustest.

188. Iirimaa hinnangul tõestab kohtupraktikas sisustatud valikulisuse mõiste nimelt seda, et käsitletava mudeli puhul on vaja läbi viia võrdlev hindamine, kus võetakse arvesse neid olukordi, milles on teised ettevõtjad, kellele oleks võinud saada osaks samasugune kohtlemine nagu eelotsuse adressaadiks olevale ettevõtjale.

⁹¹ Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9).

⁹² 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia ja Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkt 60).

⁹³ 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia ja Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkt 105).

⁹⁴ Vaidlustatud kohtuotsuse punktid 351 ja 352.

189. Oma argumendi toetuseks tsiteerib Iirimaa kohtuotsust komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck⁹⁵. Minu meelest on aga ilmne, et nimetatud kohtuotsus ei saa seda argumenti kuidagi toetada, kuna mingisugust kahtlust ei olnud selles, et kohtuasjas, milles see kohtuotsus tehti, oli komisjoni poolt ekslikult valikulisena käsitatud riiklik meede – ehk õigusakt, mille oli vastu võtnud Lübecki (Saksamaa) lennujaama haldaja ja mis puudutas lennujaamatasusid, mida pidid tasuma kõik seda lennujaama kasutavad lennuettevõtjad – abikava, mille tõttu muutus kohustuslikuks käesoleva ettepaneku eelmises punktis kirjeldatud võrdlev hindamine.

190. Samal eesmärgil viitab Iirimaa ka Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas komisjon *vs.* MOL⁹⁶. See kohtuasi puudutas Ungari kaevandusseadust, milles nähti ette, et kõigil kaevandamisloa alusel tegutsenud kaevandusettevõtjatel oli õigus taotleda kaevandamisametilt ühel korral asjaomaste maardlate kasutamiseks ette nähtud tähtaja pikendamist. Selle asutuse nõusoleku saamisel määrati pädeva ministri ja asjaomase ettevõtja vahelises lepingus kindlaks nende maardlate puhul kohaldatav kaevandamistasu määr, lähtudes varem seaduses sätestatud alam- ja ülempiirist.

191. On aga tõsi, et kõnealuse asutuse ja ettevõtja MOL vahel sõlmitud pikendamislepingu valikulisusega seoses leidis Euroopa Kohus Üldkohtu eeskujul, et komisjon ei olnud suutnud seda valikulisust tõendada, kuna ta ei olnud kontrollinud, kas seda ettevõtjat koheldi soodsamalt võrreldes samasugusesse olukorda sattuda võiva mis tahes ettevõtjaga. Samuti on kindel, et sõlmides selliseid pikendamislepinguid nagu vaidluse all olnud leping, kohaldas liikmesriigi asutus üht kaevandamiseseaduse sätet ning viimane võis olla analoogsetes olukordades teiste lepingute aluseks. Siiski ei leia ma, et sellest kohtuotsusest saaks järeldada – nagu Iirimaa näib teinud olevat –, et neist kahest asjaolust piisab, asumaks seisukohale, et käesoleval juhul oli tegemist abikava alusel antud abiga ning et seetõttu ei saa valikulisuse eeldusest lähtuda. Tuleb nimelt tähele panna, et nimetatud kohtuasjas tuli Euroopa Kohtul võtta seisukoht küsimuses, kas pikendamislepingute sõlmimise raames kaevandustasude kindlaksmääramisel liikmesriigi asutusele jäetud kaalutlusruum lubas asuda seisukohale, et kõnealune leping oli valikuline. Olles enne näidanud, et vaadeldud meede on laadilt üksikmeede („riigisisised fakultatiivsed õigusnormid [...], milles on nähtud ette lisatasude kehtestamine“), vastas Euroopa Kohus sellele eitavalt, selgitades, et „[käsitlevas] asjas [oli] kõnealuse kaalutlusruumi eesmärk kaaluda ettevõtjatele kehtestatud lisatasu, et võtta arvesse võrdse kohtlemise põhimõttest tulenevaid nõudeid, mistõttu erine[s] see *laadilt* juhtumitest, kus sellise kaalutlusruumi teostamine on seotud konkreetsele ettevõtjale eelise andmisega“⁹⁷.

192. Kuna valikulisuse eelduse mittekohaldatavus oli niisiis tingitud käsitletavast riiklikust meetmest⁹⁸, ei näe ma, kuidas saaks asuda seisukohale, et nimetatud kohtuotsus annab kriteeriumid, mida saaks rakendada väljaspool seda juhtumit, mida Euroopa Kohus käsitles. Käesolevas asjas samale seisukohale asumiseks tuleks minu arvates tuvastada, et ka siin on olemas „liikmesriigi fakultatiivne õigusnorm, milles on nähtud ette lisatasude kehtestamine“. Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuistungil kinnitas, ei ole tulumaksuseadustiku artikli 164 lõige 3 fakultatiivne, kuna see kuulub kontserni kuuluvate

⁹⁵ 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

⁹⁶ 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

⁹⁷ 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 65). Kohtujuristi kursiiv.

⁹⁸ Siinkohal vt ka kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas komisjon *vs.* MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punkt 67), mille kohaselt „tuleb vaadeldava abi täiesti eripärast laadi arvestades hoiduda tõmbamast ennatlikke paralleele nende kavade valikulisuse analüüsiga, mille kohta liidu kohus on siiani pidanud otsuse tegema“.

ettevõtjate suhtes kohaldamisele ka siis, kui viimased Luksemburgi maksuhaldurilt eelotsust ei taotle. Teiseks näib mulle ilmne, et selle artikliga ei kehtestata neile ettevõtjatele mingisuguseid lisatasusid.

193. Kokkuvõttes ei võimalda valikulisust puudutav kohtupraktika, millele Iirimaa tugineb, sellist tõlgendust, mis annab mõistele „abikava“ laiema ulatuse kui see, mis on ette nähtud määruses 2015/1589, vastupidi sellele, mida see liikmesriik väidab. Seega ei räägi see kohtupraktika vastu vaadeldava eelotsuse kvalifitseerimisele individuaalse abina, nagu tuleneb vaidlustatud kohtuotsuse punktidest 350–355. Leian seetõttu, et Üldkohus ei rikkunud õigusnormi, leides, et komisjon lähtus vaadeldava eelotsuse valikulisuse tuvastamisel õigesti valikulisuse eeldusest.

194. Eelnevaid kaalutlusi silmas pidades teen Euroopa Kohtule ettepaneku Iirimaa esitatud teine väide põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

195. Täielikkuse huvides on minu meelest vajalik lisada üks täpsustus. Kui hagejad väitsid Üldkohtus, et vaadeldavat eelotsust tuleb käsitada abikava alusel antud abina, ei väitnud nad, et selle abikava aluseks oleks olnud tulumaksuseadustiku artikli 164 lõige 3 ja ringkiri nr 164/2 koosmõjus Luksemburgi maksuhalduri väljakujunenud praktikaga teistele rahastamise ja rahaliste vahendite haldamisega tegelevatele äriühingutele peale FFT tehtud eelotsustes. Kui sellise halduspraktika olemasolu oleks kinnitust leidnud, saaks vastusele, mida ma käesoleva ettepaneku eelmise punkti lõpus toetasin, tõenäoliselt vastu vaielda.

196. Sellisel juhul võetaks arvesse tõlgendust, mille Euroopa Kohus andis hiljuti määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d toodud „abikava“ mõistele kohtuotsuses komisjon *vs.* Belgia ja Magnetrol International seoses Belgia asutuste poolt maksualaste eelotsuste vormis antud ülemäärase kasumi maksuvabastustega. Hinnates seda, kas esimene selles artiklis sätestatud tingimus on täidetud, täpsustas Euroopa Kohus nimelt, et individuaalse abi andmise aluseks olevaks „õigusaktiks“ võib olla ka liikmesriigi maksuhalduri väljakujunenud halduspraktika, „kui sellest praktikast ilmneb „tavapärane toimimisviis“, mille tunnused vastavad [nimetatud artiklis] sätestatud nõuetele“, ning et sellise halduspraktika arvessevõtmise võimalused ei piirdu üksnes nende olukordadega, kus selle kava aluseks ei ole ühtegi õigusakti⁹⁹. Ent nagu sellest kohtuotsusest ilmneb, nõuab sellise halduspraktika olemasolu üldjuhul seda, et täidetud on ka teised tingimused, võttes arvesse, et Euroopa Kohus leidis, et määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud tingimused on „lahutamatult seotud“¹⁰⁰.

IV. Üldkohtule esitatud hagi

197. Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimesele lõigule võib Euroopa Kohus, kui apellatsioonkaebus on põhjendatud ja kui ta Üldkohtu otsuse tühistab, ise teha asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab. Leian, et käesoleval juhul on see nii.

198. Käesoleva ettepaneku punktides 101–113 ning punktides 167–174 esitatud arutluskäigust tuleneb, et Üldkohus rikkus vaidlustatud kohtuotsuses õigusnormi, nõustudes majandusliku eelse olemasolu käsitlemisega, lähtudes sellisest võrdlusraamistikust, mis hõlmas reaalturuväärtuse põhimõtet, mis ei tulenenud liikmesriigi maksuõigusest, ning rikkus seeläbi ka sätteid, mis reguleerivad liidu ja selle liikmesriikide vahelist pädevusjaotust.

⁹⁹ 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia ja Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punktid 79–81).

¹⁰⁰ Vt eelkõige 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia ja Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punktid 106 ja 121).

199. Euroopa Kohus peaks seega minu arvates nõustuma Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt kohtuasjas T-755/15 esitatud esimese väite esimese ja kolmanda osaga ning FFT poolt kohtuasjas T-759/15 esitatud esimese väite esimese etteheitega ning tühistama seetõttu vaidlusaluse otsuse.

V. Kohtukulud

200. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõige 2 näeb ette, et kui apellatsioonkaebus on põhjendatud ja Euroopa Kohus teeb ise kohtuasjas lõpliku otsuse, otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotamise.

201. Kodukorra artikli 138 lõikes 1, mis kuulub kodukorra artikli 184 lõike 1 kohaselt kohaldamisele ka apellatsioonimenetluses, on sätestatud, et kohtuvaidluse kaotanud pool on kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Iirimaa, FFT ja Luksemburgi Suurhertsogiriik on seda nõudnud, tuleb komisjonilt välja mõista Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt Üldkohtus kantud kulud ning Iirimaa poolt käesolevas apellatsioonimenetluses kantud kulud. Lisaks tuleb komisjonilt välja mõista FFT poolt Üldkohtus ning käesolevas apellatsioonimenetluses kantud kulud.

202. Vastavalt kodukorra artikli 140 lõikele 1 kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ja institutsioonid oma kohtukulud ise. Luksemburgi Suurhertsogiriigi kui menetlusse astunud poole poolt käesolevas apellatsioonimenetluses kantud kohtukulud jäävad seega tema enda kanda.

VI. Ettepanek

203. Eeltoodut silmas pidades teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Luksemburg ja Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (T-755/15 ja T-759/15, EU:T:2019:670).
2. Rahuldada hagid, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Fiat Chrysler Finance Europe Üldkohtule esitasid.
3. Tühistada komisjoni 21. oktoobri 2015. aasta otsus (EL) 2016/2326 riigiabi SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Fiatile.
4. Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud tema enda kanda ning mõista temalt välja kohtukulud, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik kandis Üldkohtus ning Iirimaa käesolevas apellatsioonimenetluses. Lisaks sellele mõista komisjonilt välja kohtukulud, mille Fiat Chrysler Finance Europe kandis Üldkohtus ja käesolevas apellatsioonimenetluses.
5. Jätta kohtukulud, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik kandis käesolevas apellatsioonimenetluses, tema enda kanda.