



Kohtulahendite kogumik

Liidetud kohtuasjad C-885/19 P ja C-898/19 P

**Fiat Chrysler Finance Europe
versus
Euroopa Komisjon**

Euroopa Kohtu (suurkoda) 8. novembri 2022. aasta otsus

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

- 1. Apellatsioonkaebus – Väited – Nõue esitada konkreetne kriitika Üldkohtu põhjenduste mõne punkti kohta
(ELTL artikli 256 lõige 1; Euroopa Kohtu põhikiri, artikli 58 esimene lõik; Euroopa Kohtu kodukord, artikli 168 lõike 1 punkt d ja artikli 169 lõige 2)*

(vt punktid 52 ja 53)
- 2. Riigiabi – Mõiste – Riigi sekkumine valdkondades, mida ei ole Euroopa Liidus ühtlustatud – Otsesed maksud – Hõlmamine – Liikmesriikide pädevus – Piirid
(ELTL artikli 107 lõige 1)*

(vt punktid 65, 66 ja 119–121)
- 3. Riigiabi – Mõiste – Meetme valikulisus – Maksusoodustust andev meede – Meetme valikulisuse tuvastamisel asjakohane võrdluskriteerium – Võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtjate vahel vahetegemine, mis ei ole põhjendatud üldise maksustamissüsteemi olemuse ja ülesehitusega
(ELTL artikli 107 lõige 1)*

(vt punktid 67, 68, 70 ja 122)
- 4. Riigiabi – Mõiste – Meetme valikulisus – Maksusoodustust andev meede – Maksualane eelotsus kontserni kuuluva ettevõtja siirdehindade kohta – Eelise olemasolu kindlakstegemise võrdlusraamistik – Sisuline piiritlemine – Kriteeriumid – Üldkohaldatava või tavapärase maksustamissüsteemi kindlakstegemine – Kontsernisestest tehingute maksustamise analüüsimine reaaluruväärtuse põhimõtte alusel –*

*Selle põhimõtte kohaldamise konkreetsete üksikasjade kindlaksmääramisel ainult riigisisese õiguse arvesse võtmine
(ELTL artikli 107 lõige 1)*

(vt punktid 69, 71–74 ja 92–105)

5. *Apellatsioonkaebus – Väited – Üldkohtule esitatud faktilistele asjaoludele antud hinnangu kontrollimine Euroopa Kohtus – Välistamine, v.a tõendite moonutamise korral – Vaidluse asjaolude õigusliku kvalifikatsiooni kontroll – Hõlmamine
(ELTL artikkel 256; Euroopa Kohtu põhikiri, artikli 58 esimene lõik)*

(vt punktid 82–85)

Kokkuvõte

Fiat Chrysler Finance Europe, varem Fiat Finance and Trade Ltd (edaspidi „FFT“), kuulub Fiat/Chrysleri autotööstuskonserni ning osutab rahaliste vahendite haldamise teenuseid ja rahastamisteenuseid selle kontserni Euroopas asuvatele äriühingutele. FFT, kelle asukoht on Luksemburgi Suurhertsogiriigis, taotles Luksemburgi maksuhaldurilt heakskiitu siirdehindu käsitlevale kokkuleppele. Selle taotluse alusel tegid Luksemburgi asutused eelotsuse, millega kiideti heaks meetod, mille kohaselt määratakse kindlaks FFT kui kontserni kuuluva äriühingu tasu Fiat/Chrysleri kontserni muudele äriühingutele osutatud teenuste eest ning mis võimaldas FFT-l määrata igal aastal kindlaks tema poolt Luksemburgi Suurhertsogiriigis tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu suuruse.

Komisjon asus 21. oktoobri 2015. aasta otsuses¹ (edaspidi „vaidlusalune otsus“) seisukohale, et eelotsus kujutas endast ELTL artikli 107 tähenduses siseturuga vastuolus olevat tegevusabi. Veel tuvastas ta, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei olnud talle edastanud sellega seotud eelnõud ega järginud seega ELTL artikli 108 lõikes 3 kehtestatud rakendamiskeeldu. Komisjon kohustas seetõttu ebaseadusliku ja siseturuga kokkusobimatu abi tagasi nõudma.

Luksemburgi Suurhertsogiriik ja FFT esitasid mõlemad selle otsuse peale tühistamishagi. Üldkohus jättis hagi rahuldamata², nõustudes muu hulgas komisjoni lähenemisega, mille kohaselt on olukorras, kus on olemas maksustamissüsteem, mille eesmärk on maksustada kõikide residendist äriühingute kasumit, olgu need siis kontserni kuuluvad äriühingud või mitte, reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamine võrdlussüsteemi kindlakstegemisel õigustatud olenemata sellest, kas see põhimõte on üle võetud riigisisisesse õigusesse.

Euroopa Kohtu suurkoda, kes menetles kahte apellatsioonkaebust, mille seekord olid esitanud FFT ja Iirimaa, tühistas Üldkohtu otsuse ning seejärel asjas lõplikku otsust tehes ka vaidlusaluse otsuse. Selles kontekstis esitas ta uusi täpsustusi küsimuses, kas liikmesriikide maksuhalduri maksualased eelotsused, millega kiidetakse heaks siirdehindade kindlaksmääramise meetodid, võivad endast kujutada ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi.

¹ 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).

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

Euroopa Kohtu hinnang

Euroopa Kohus tuletas kõigepealt meelde, et maksumeetmete analüüsimisel Euroopa Liidu riigiabi õiguse seisukohast eeldab valikulise eelise tingimuse hindamine esmalt võrdlussüsteemi, st asjaomases liikmesriigis „tavapärase“ maksustamissüsteemi kindlakstegemist, ja seejärel selle tõendamist, et asjasse puutuv maksumeede kaldub võrdlussüsteemist kõrvale, kuna eristab selle viimasega taotletava eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid, ilma et see oleks põhjendatud kõnealuse süsteemi laadi või ülesehituse alusel.

Täpsemalt peab võrdlussüsteemi kindlakstegemine, mis tuleb läbi viia asjaomase liikmesriigiga võistleva arutelu tulemusena, tulenema riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivsest hindamisest, ning väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, tuleb seda teha – nagu otsese maksustamise küsimuses – üksnes asjasse puutuvas liikmesriigis kohaldatava riigisisese õiguse alusel. Nimelt määrab just asjaomane liikmesriik, kasutades oma pädevust otsese maksustamise valdkonnas ja järgides oma maksuautonoomiat, kindlaks maksu olemuslikud tunnused, mis määravad põhimõtteliselt kindlaks võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, millest lähtuvalt tuleb valikulisuse tingimust analüüsida. Nii on see eelkõige maksubaasi ja maksustatava teokoosseisu kindlaksmääramise puhul.

Neid kaalutlusi arvestades hindas Euroopa Kohus, kas Üldkohus rikkus käesolevas asjas võrdlussüsteemi kindlakstegemisel õigusnormi, kui ta kiitis heaks komisjoni meetodi.

Esimesena täpsustas Euroopa Kohus, et küsimus, kas Üldkohus piiritles asjakohase võrdlussüsteemi kohasel viisil ja – laiemalt – kohaldas õigesti reaalturuväärtuse põhimõtet, on riigisisese õiguse õigusliku kvalifitseerimise küsimus, mida Euroopa Kohus võib apellatsioonimenetluses kontrollida.

Teisena tõdes Euroopa Kohus, et võrdlussüsteemi kindlakstegemisel selleks, et välja selgitada, kas maksualase eelotsusega anti selle adressaadile valikuline eelis, ei teinud komisjon võrdlust asjaomases liikmesriigis tavaliselt kohaldatava maksustamissüsteemiga selle liikmesriigi riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivse hindamise tulemusel. Nimelt kohaldas ta Luksemburgi õiguses määratletust erinevat reaalturuväärtuse põhimõtet, piirdudes sellega, et tegi Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemiga taotletavas eesmärgis kindlaks selle põhimõtte abstraktse väljenduse, ja analüüsis eelotsust, võtmata arvesse viisi, kuidas nimetatud põhimõtte on sellesse õigusesse konkreetselt üle võetud eelkõige kontserni kuuluvate äriühingute puhul.

Sellest järeldub, et esiteks kiites sellise lähenemisviisi heaks, rikkus Üldkohus ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisel õigusnormi, ning teiseks nõustudes sellega, et komisjon võib tugineda eeskirjadele, mis ei ole osa Luksemburgi õigusest, rikkus Üldkohus EL toimimise lepingu sätteid, mis käsitlevad otsese maksustamise valdkonnas liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise meetmete vastuvõtmist Euroopa Liidu poolt, eelkõige ELTL artikli 114 lõiget 2 ja artiklit 115.

Sellela seoses rõhutas Euroopa Kohus kõigepealt, et kuna selles küsimuses ei ole liidu õiguses ühtlustamist toimunud, kuulub „reaalturuväärtusele“ vastava tulemuse kindlaksmääramist võimaldavate meetodite ja kriteeriumite võimalik kehtestamine liikmesriikide kaalutusõiguse alla. Järelikult on ainult riigisiseseid sätteid asjakohased selle analüüsimisel, kas teatud tehinguid

tuleb hinnata reaalturuväärtuse põhimõtte alusel, ja vajaduse korral, kas siirdehinnad, mis on aluseks maksukohustuslase maksustatavale tulule ja selle jaotusele asjasse puutuvate riikide vahel, kalduvad kõrvale reaalturuväärtusele vastavast tulemusest või mitte.

Seejärel täheldas Euroopa Kohus, et Luksemburgi Suurhertsogiriik on reaalturuväärtusele vastava tasu kindlaksmääramiseks selliste kontserni finantsettevõtjate puhul nagu FFT ette näinud erieeskirjad, mida komisjon võrdlussüsteemi ja laiemalt FFT-le antud valikulise eelise olemasolu analüüsimisel siiski arvesse ei võtnud.

Lõpuks täpsustas Euroopa Kohus, et erinevalt Üldkohtu kaalutlustest esimeses kohtuastmes ei kinnita kohtuotsus Belgia ja Forum 187 vs. komisjon³ seisukohta, et reaalturuväärtuse põhimõte on kohaldatav, kui riigisisese maksuõiguse eesmärk on maksustada kontserni kuuluvaid äriühinguid ja sõltumatu äriühinguid samamoodi, sõltumata küsimusest, kas ja kuidas see põhimõte on riigisisesse maksuõigusesse üle võetud. Nimelt järeltas Euroopa Kohus selles kohtuotsuses, et reaalturuväärtuse põhimõtet tuleb kohaldada asjaomases riigisiseses õiguses, st Belgia õiguses sätestatud maksustamiseeskirjade alusel.

Eeltoodut arvestades tühistas Euroopa Kohus vaidlustatud kohtuotsuse, asus seisukohale, et menetlusstaadium lubab vaidluse lahendada, ning tühistas selle lahendamisel vaidlusaluse otsuse, kuna viga, mille komisjon tegi asjaomase riigisisese õiguse alusel tegelikult kohaldatavate eeskirjade kindlaksmääramisel ja seega nn tavapärase maksustamise kindlakstegemisel, mille alusel tuli eelotsust hinnata, muudab vigaseks kogu valikulise eelise olemasoluga seotud põhjenduskäigu. Täpsemalt tõdes Euroopa Kohus, et Üldkohtu otsus tuleb Üldkohtu toime pandud õigusrikkumise tõttu tühistada vaatamata sellele, et komisjon esitas vaidlusaluses otsuses ka täiendava arutluskäigu, mis põhines Luksemburgi tulumaksuseadustiku artikli 164 lõikel 3 ja sellega seotud ringkirjal nr 164/2. Euroopa Kohus otsustas nimelt, et see arutluskäik piirdub viitega komisjoni peamisele analüüsile võrdlussüsteemi õige kohaldamise kohta, mistõttu parandab see ainult näiliselt komisjoni vea selle võrdlussüsteemi kindlakstegemisel, mis oleks pidanud olema aluseks tema analüüsile valikulise eelise olemasolu kohta.

³ 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 vs. komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416).