



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 8. juunil 2023¹

Kohtuasi C-457/21 P

Euroopa Komisjon
versus

Luksemburgi Suurhertsogiriik,
Amazon.com, Inc.,

Amazon EU S.à.r.l.

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Soodsa siirdehinna määramine –
Valikuline maksusoodustus – Võrdlussüsteemi kindlaksmääramine – OECD siirdehindade
suunised kui võrdlussüsteem – Komisjoni ja Üldkohtu valitud võrdlussüsteemi siduvus Euroopa
Kohtule – Õige siirdehinna hindamine – Vahetegemine faktiliste asjaolude hindamise ja
õigusküsimuste hindamise vahel – Leebem kontrollikriteerium hinnangu andmisel sellele, kas
liikmesriigi maksuhaldurid on kohaldanud maksunorme valesti – Maksualane eelotsus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev apellatsioonkaebus puudutab taas² maksualase eelotsuse läbivaatamist riigiabiõiguse alusel. Samal ajal kui ühest küljest tagavad sellised maksuotsused õiguskindluse, esineb teisest küljest mõnikord varjatud kahtlus, et mõnes liikmesriigis põhinevad need maksuhaldurite ja maksukohustuslaste vahelistel konkurentsivastastel kokkulepetel.

2. Jälle³ on tegemist siirdehindadega, mis võib-olla kalduvad kõrvale reaalturuväärtuse põhimõttest. Luksemburgi maksuamet tegi 2003. aastal Amazon.com-ile teatavaks kahe tütarettevõtja vahelise litsentsitasu asjakohase määra. Litsentsitasu määr mõjutab Luksemburgis asuva Amazon EU S.à.r.l-i tulumaksukohustust. Mida kõrgem on litsentsitasu määr, seda vähem tuleb Luksemburgis maksta äriühingu tulumaksu. Asjakohase litsentsitasu kindlaksmääramiseks võtsid Luksemburg ja Amazon.com kokkuleppel aluseks teatud meetodi. Seda siirdehindade kindlaksmääramise meetodit käsitas komisjon abina, sest see ei vastanud OECD reaalturuväärtuse

¹ Algkeel: saksa.

² Vt selle kohta eelkõige viimati 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859) ja kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Iirimaa vs. komisjon (C-898/19 P, EU:C:2021:1029) ning minu ettepanek kohtuasjas Engie Global LNG Holding jt vs. komisjon ja Luksemburg vs. komisjon (C-454/21 P ja C-451/21 P, EU:C:2023:383).

³ Vt selle kohta 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859); 15. juuli 2020. aasta kohtuotsus Iirimaa jt vs. komisjon (T-778/16 ja T-892/16, EU:T:2020:338 – Euroopa Kohtu menetluses olev kohtuasi C-465/20 P) ning 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt vs. komisjon (T-760/15, EU:T:2019:669).

põhimõtetele. Komisjon arvutas ise litsentsitasu asjakohase määra teise meetodi põhjal ja sai tulemuseks väiksema litsentsitasu. Kuna selle tõttu oleks pidanud maksma suuremat äriühingu tulumaksu, siis andis maksualane eelotsus litsentsitasu maksvale tütarettvõtjale valikulise eelise.

3. Komisjoni riigiabiotsuse vastu Üldkohtus algatatud menetluses vaidlesid pooled eelkõige kohaldatud või kohaldatava meetodi üksikasjade üle. Vaidlust ei olnud küsimuse üle, kas OECD reaalturuväärtuse põhimõtteid võib siinkohal kasutada õige võrdlussüsteemina, et kontrollida, kas tegemist on riigiabiga. Üldkohus ei leidnud, et siirdehinnad oleksid valesti kindlaks määratud, ja tühistas selle otsuse, kuna valikulise eelise olemasolu ei olnud tõendatud.

4. Ajaliselt pärast Üldkohtu otsust selgitas Euroopa Kohus kohtuasjas Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon,⁴ et OECD põhimõtteid saab kasutada võrdlussüsteemina valikulise eelise olemasolu kindlaksmääramisel äärmisel juhul siis, kui need on riigisisesse õigusesse üle võetud. Luksemburgi õiguses see nii ei ole. Sellest hoolimata leiab komisjon, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta tühistas tema otsuse. Kuna võrdlussüsteemi üle ei olnud poolte vahel vaidlust, ei mõjuta otsus kohtuasjas Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon käesolevat apellatsioonkaebust. Komisjon tugineb sellega seoses *ultra petita* põhimõttele.

5. Kui see leiab kinnitust, kerkib seejärel küsimus, millises ulatuses on Euroopa Kohus apellatsioonimenetluses pädev kontrollima siirdehinna „õiget“ arvutamist. Komisjon heidab Üldkohtule eelkõige ette, et see hindas teatud punkte (immateriaalse vara juriidiline omandiõigus, õiguste ja kohustuste lepinguline jaotamine, vahepealsete tütarettvõtjate funktsionaalne analüüs jne) temast erinevalt. Siiski on faktiliste asjaolude hindamine põhimõtteliselt Üldkohtu pädevuses ja Euroopa Kohtule esitatud apellatsioonkaebuses saab äärmisel juhul ette heita asjaolude moonutamist. Apellatsioonkaebuses esitatud õigusküsimused kuuluvad seevastu Euroopa Kohtu esmasesse pädevusse.⁵ Käesolev juhtum näitab siiski, et see vahetegemine tekitab valikulise eelise olemasolu kontrollimisel raskusi. Võimalik, et on vajalik kohtuliku kontrolli ulatuse piiramine (st muudetud kontrollikriteerium), kuivõrd Euroopa Kohus tõlgendab riigisisest maksuõigust seoses valikulise eelise olemasoluga.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Liidu õiguse raamistiku moodustab ELTL artikkel 107 jj.

B. Luksemburgi õigus

7. 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse (loi concernant l'impôt sur le revenu) (muudetud kujul; edaspidi „LIR“) artikli 164 lõige 3 sätestab:

„Kasumi varjatud jaotamine arvatakse maksustatava väärtuse hulka. Kasumi varjatud jaotamisega on eelkõige tegemist juhul, kui aktsionär, osanik või huvitatud isik saab äriühingult või ühenduselt otseselt või kaudselt kasumit, mida ta ei oleks harilikult saanud, kui ta ei oleks eespool nimetatud isik.“

⁴ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859).

⁵ Vt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikkel 58.

C. OECD näidisleping ja suunised

8. Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi „OECD“) on avaldanud mitu mittesiduvat suunist rahvusvahelise maksupraktika kohta. Eelkõige on OECD näidisleping aluseks paljudele kahepoolsetele maksulepingutele OECD liikmesriikide ja üha enamate kolmandate riikide vahel. See sisaldab ka eeskirju, mis käsitlevad nõuetekohast kasumi jaotamist hargmaiste ettevõtete kontsernis. Selle kohta on aastatel 2003–2014 kehtinud OECD tulu- ja kapitalimaksu mudellepingu artikli 9 lõikes 1 sätestatud järgmist:

„[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.“

9. OECD annab siirdehindade suunistes maksuhalduritele ja hargmaiste ettevõtete kontsernidele ka juhiseid reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamise kohta; neid suuniseid arendatakse pidevalt edasi. Käesoleval juhul kõne all olevate aastate puhul on eelkõige tähtsad 13. juulil 1995 vastu võetud siirdehindade suunised (edaspidi „OECD siirdehindade suunised 1995. aasta redaktsioonis“).

10. OECD siirdehindade suuniste 1995. aasta redaktsioonis on punkt 1.13 sõnastatud järgmiselt:

„Reaalturuväärtuse põhimõtte on teoreetiliselt põhjendatud, sest see on kõige lähemal sellele, kuidas vaba turg toimib kaupade vahetamisel [...] või teenuste osutamisel seotud ettevõtjate vahel. Kuigi seda ei ole praktikas alati lihtne rakendada, on selle tulemuseks üldjuhul siiski mõistlikud kasumisuhted hargmaiste ettevõtete kontsernide vahel, mis on vastuvõetavad ka maksuhalduritele. See kajastab seotud ettevõtjat puudutavate asjaolude majanduslikku tegekkust ja kasutab kriteeriumina turu tavapäras toimimist.“

11. OECD siirdehindade suunistes kirjeldatakse sellega seoses viit meetodit reaalturuväärtusele vastava hinna ligikaudseks kindlaksmääramiseks kontsernisestest tehingute puhul: i) võrreldava kontrollimata hinna meetod, ii) kulupõhine meetod (*cost plus method*), iii) edasimüügihinna meetod, iv) tehingupõhine tootluse meetod (*transactional net margin method*) ja v) tehingupõhine jagatud kasumi meetod. Üldiselt tuleb konkreetseid asjaolusid arvestades kohaldada kõige sobivamat siirdehindade kindlaksmääramise meetodit. Keerulistel juhtudel, kus ükski neist meetoditest ei vii sihile, võib paindliku lähenemisviisi raames kasutada ka mitut meetodit koos. Hargmaiste ettevõtete kontsernidel on vabadus kasutada siirdehindade kindlaksmääramiseks meetodeid, mida käesolevates suunistes ei ole kirjeldatud, tingimusel et kindlaksmääratud hinnad vastavad reaalturuväärtuse põhimõttele.

III. Kohtuvaidluse taust

12. Kohtuasja aluseks on maksualased eelotsused, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik tegi 2003. aastal Amazon.com-i taotlusel ja mis käsitlevad Luksemburgis asutatud kahe uue äriühingu maksustamist Luksemburgi äriühingu tulumaksuga aastatel 2006–2014.

A. Maksualaste eelotsuste kirjeldus

13. Taustaks oli Ameerika Ühendriikides asuva Amazon.com, Inc. ja tema kontrolli all olevate ettevõtjate (edaspidi koos „Amazoni kontsern“) tegevuse kavandatud ümberkorraldamine. Amazoni kontserni ettevõtjad Euroopas tegelevad veebipõhise tegevusega, eelkõige veebipõhise jaemüügi ja erinevate veebipõhiste teenuste osutamisega. Selleks haldab Amazoni kontsern erinevates Euroopa Liidu keeltes mitut veebilehte, sealhulgas amazon.de, amazon.fr, amazon.it ja amazon.es.

14. Enne 2006. aasta maikuud juhiti Amazoni kontserni Euroopa tegevust Ameerika Ühendriikidest. Täpsemalt korraldasid jaemüüki ja teenuste osutamist Euroopa veebisaitidel kaks Ameerika Ühendriikides asuvat üksust, nimelt Amazon.com International Sales, Inc. (edaspidi „AIS“) ja Amazon International Marketplace (edaspidi „AIM“), ning teised üksused, mis asusid Prantsusmaal, Saksamaal ja Ühendkuningriigis.

15. Ümberkorraldus, mis viidi ellu 2006. aastal, puudutas kahe Luksemburgis asuva äriühingu asutamist. Täpsemalt oli tegemist esiteks Luksemburgi usaldusühinguga Amazon Europe Holding Technologies SCS (edaspidi „LuxSCS“), mille osanikud olid Ameerika ettevõtjad, ja teiseks Amazon EU S.à.r.l-iga (edaspidi „LuxOpCo“).

16. LuxSCS sõlmis esialgu mitu lepingut Amazoni kontserni Ameerika Ühendriikides asuvate teatud üksustega:

- juba olemasoleva intellektuaalomandi litsentsimise ja loovutamise lepingud (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, edaspidi koos „sisseostuleping“) Amazoni kontserni Ameerika Ühendriikides asuva üksusega Amazon Technologies, Inc. (edaspidi „ATI“);
- kulude jagamise leping, mille ta sõlmis 2005. aastal ATI-ga ja A 9.com, Inc-ga, mis on Amazoni kontserni Ameerika Ühendriikides asuv üksus. Sisseostulepingu ja kulude jagamise lepingu alusel omandas LuxSCS õiguse kasutada teatavaid intellektuaalomandi õigusi ja neist „tuletatud teoseid“, mida omasid ja arendasid edasi A 9.com, Inc. ja ATI. Kulude jagamise lepingus nimetatud immateriaalne vara sisaldas peamiselt kolme liiki intellektuaalomandit: tehnoloogia, kliendiandmed ja kaubamärgid. Kulude jagamise lepingu ja sisseostulepingu kohaselt võis LuxSCS immateriaalset vara ka edasi litsentsida, eelkõige Euroopa veebisaitide käitamiseks. Vastutasuks nende õiguste eest pidi LuxSCS maksma sisseostutasu ja oma iga-aastase osa kulude jagamise lepingu arendusprogrammi kuludest.

17. Seejärel sõlmis LuxSCS omakorda LuxOpCo-ga litsentsilepingu, mis jõustus 30. aprillil 2006 ja mis puudutas eespool nimetatud immateriaalset vara (edaspidi „litsentsileping“). Selle kohaselt sai LuxOpCo litsentsisaajana õiguse kasutada immateriaalset vara, makstes selle eest LuxSCS-ile litsentsitasu (edaspidi „litsentsitasu“).

18. Lõpuks sõlmis LuxSCS Amazon.co.uk Ltd-ga, Amazon.fr S.à.r.l-iga ja Amazon.de GmbH-ga intellektuaalomandi õiguste litsentsimise ja loovutamise lepingu, mille kohaselt sai LuxSCS nende Euroopa veebisaitide teatud kaubamärgid ja intellektuaalomandi õigused.

19. Aastal 2003 palus Amazon.com teha vastava maksualase eelotsuse. See puudutas selle litsentsitasu määra arvutust, mida LuxOpCo pidi LuxSCS-ile maksma alates 30. aprillist 2006, ja põhines siirdehinnaaruandel. Selle aruande koostajad pakkusid sisuliselt välja siirdehindade

kindlaksmääramise meetodi, mis nende sõnul võimaldas kindlaks määrata äriühingu tulumaksu, mida LuxOpCo pidi Luksemburgis tasuma. Täpsemalt palus Amazon.com kinnitust asjaolu kohta, et siirdehindade kindlaksmääramise meetod iga-aastase litsentsitasu määra kindlaksmääramiseks andis LuxOpCo-le tulemuseks „asjakohase ja vastuvõetava kasumi“ seoses siirdehindade poliitika ning LIR-i artikliga 56 ja artikli 164 lõikega 3. LuxOpCo poolt LuxSCSile tasumisele kuuluva litsentsitasu arvutamise meetodit, millest taotluses lähtuti, oli kirjeldatud järgmiselt:

„1) LuxOpCo-le arvutatakse ja eraldatakse „LuxOpCo tootlus“, mis võrdub väiksemaga järgmistest summadest: a) [konfidentsiaalne]% LuxOpCo asjaomase aasta tegevuskulude kogusummast Euroopa Liidus ja b) Euroopa veebisaitidega seoses Euroopa Liidus saadud tegevuskasumi kogusumma samal aastal;

2) litsentsitasu on võrdne Euroopa Liidus saadud tegevuskasumiga, millest lahutatakse LuxOpCo tootlus, tingimusel et litsentsitasu ei ole nullist väiksem;

3) aasta litsentsitasu määr võrdub litsentsitasuga, mis jagatakse sellel aastal Euroopa Liidus saadud kogutuluga;

4) olenemata eespool öeldust ei ole LuxOpCo tootluse summa ühelgi aastal väiksem kui 0,45% ega suurem kui 0,55% Euroopa Liidus saadud tulust;

5) a) juhul kui LuxOpCo etapis 1 kindlaks määratud tootlus on väiksem kui 0,45% Euroopa Liidus saadud tulust, kohandatakse LuxOpCo tootlust nii, et see oleks võrdne väiksemaga järgmistest summadest: i) 0,45% Euroopa Liidus saadud tulust või tegevuskasumist ja ii) Euroopa Liidus saadud tegevuskasum;

b) juhul kui LuxOpCo etapis 1 kindlaks määratud tootlus on suurem kui 0,55% Euroopa Liidus saadud tulust, kohandatakse LuxOpCo tootlust nii, et see oleks võrdne väiksemaga järgmistest summadest: i) 0,55% Euroopa Liidus saadud tulust või tegevuskasumist ja ii) Euroopa Liidus saadud tegevuskasum.“

20. Lisaks palus Amazon Luksemburgi maksuhalduril kinnitada LuxSCS-i, tema USAs asuvate osanike ja selle struktuuri raames saadud dividendi maksustamise korda. Kirjas selgitati, et LuxSCS kui usaldusühing (*Société en Commandite Simple*) ei ole oma osanikest eraldiseisev maksukohustuslane ja seetõttu ei kohaldata tema suhtes Luksemburgis ei äriühingu tulumaksu ega omandimaksu.

21. Luksemburgi maksuhaldur nõustus 2003. aasta novembris tehtud maksualases eelotsuses selle hinnangu ja arvutusega.

B. Komisjoni menetlus ja otsus

22. Euroopa Komisjon palus 24. juunil 2014 Luksemburgi Suurhertsogiriigil esitada talle teavet Amazoni kontserni suhtes tehtud maksualaste eelotsuste kohta. 7. oktoobril 2014 avaldas komisjon ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse ELTL artikli 108 lõike 2 tähenduses (edaspidi „algatamisotsus“).

23. Algatatud uurimise käigus küsis komisjon Luksemburgi Suurhertsogiriigilt ja Amazon.com-ilt mitmesuguseid andmeid. Teabenõuetele antud vastuste hulgas esitas Amazon.com koopia United States Tax Courti (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) 23. märtsi 2017. aasta arvamusest, mis oli esitatud menetluses, milles Internal Revenue Service (föderaalne maksuamet, Ameerika Ühendriigid, IRS) oli esitanud kaebuse eespool punktis 16 nimetatud lepingutega seotud maksete summa kohta.

24. Lisaks esitas Amazon komisjonile maksunõustaja koostatud uue, 2017. aasta siirdehinnaaruande, mille eesmärk oli tagantjärele kontrollida, kas LuxOpCo poolt LuxSCSi leidmise eelotsuse kohaselt makstud litsentsitasu vastas reaalturuväärtuse põhimõttele.

25. Komisjon võttis 4. oktoobril 2017 vastu otsuse (EL) 2018/859 riigiabi SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis ettevõtjale Amazon (edaspidi „vaidlusalune otsus“).⁶

26. Selle otsuse artikkel 1 on mh sõnastatud järgmiselt:

„[Vaidlusalune] eelotsus, millega Luksemburg kiitis heaks [...] siirdehindade kokkuleppe ja mis võimaldas aastatel 2006–2014 [LuxOpCo-l] määrata kindlaks oma Luksemburgis kehtiva äriühingu tulumaksu kohustuse, ning edaspidine sellel eelotsusel põhinevate iga-aastaste äriühingu tulumaksu deklaratsioonide aktsepteerimine on [...] riigiabi [...]“.

27. Seejuures tõdes komisjon, et kui maksualase eelotsusega kiidetakse põhjendusi esitamata heaks tulemus, mis ei peegelda usaldusväärset tulemust, mis oleks saadud üldist korda tavapäraselt kohaldades, annab selline eelotsus selle adressaadile valikulise eelise. Valikuline kohtlemine toob kaasa maksumaksja poolt tasumisele kuuluva maksu vähenemise võrreldes sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras olevate ettevõtjatega. Käesoleval juhul andis vaidlusalune maksualane eelotsus LuxOpCo-le valikulise eelise, kuna sellega vähendati äriühingu tulumaksu, mida ta pidi Luksemburgis tasuma. See järeldus rajaneb põhijäreldusel ja kolmel täiendaval järeldusel.

28. Vaidlusaluse otsuse jaos 9.2.1 leidis komisjon, et maksualane eelotsus tekitas tagajärje, mis kaldus kõrvale turupõhisele tulemusele lähedasest usaldusväärsest tulemusest. Sellise siirdehindade kindlaksmääramise meetodi heakskiitmine, mille kohaselt on LuxOpCo-le ette nähtud tasu üksnes LuxOpCo poolt „tavaliste“ ülesannete täitmise eest ja LuxOpCo kasum, mis ületab litsentsitasuna makstud summat, määratakse täies ulatuses LuxSCSi-le, ei ole kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega.

29. Komisjoni arvates oleks võrreldava hinna meetodi asemel tehingupõhine tootluse meetod kõige paremini sobinud selle tasu kindlakstegemiseks, mida LuxOpCo pidi litsentsilepingu alusel maksuma. Komisjon leidis, et ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid täitev pool on LuxOpCo, mitte LuxSCS. Järelikult oleks tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamise korral pidanud kontrollitav pool olema LuxSCS, mitte LuxOpCo. See oleks viinud väiksema litsentsitasuni ja järelikult selleni, et LuxOpCo oleks pidanud maksuma suuremat äriühingu tulumaksu.

30. Vaidlusaluse otsuse jaos 9.2.2 („Täiendav järeldus majandusliku eelise kohta“) esitas komisjon alternatiivse järelduse eelise kohta, mille kohaselt, isegi kui 2003. aasta siirdehinnaaruandes esitatud LuxSCSi ülesannete analüüs oleks olnud õige, põhines vaidlusaluse maksualase

⁶ ELT 2018, L 153, lk 1.

eelotsusega heaks kiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetod igal juhul sobimatul meetodivalikul, mis andis tulemuse, mis kaldub kõrvale turupõhisele tulemusele lähedasest usaldusväärsest tulemusest. Sellega seoses tegi komisjon kolm eraldiseisvat täiendavat järeldust.

31. Oma esimese täiendava järelduse raames kinnitas komisjon, et LuxOpCo-d peeti ekslikult üksnes „igapäevaseid“ haldusülesandeid täitvaks ja et oleks tulnud kohaldada jagatud kasumi meetodit koos panuse analüüsiga. Teise täiendava järelduse raames märkis komisjon, et tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks oli ekslik. Eelist puudutava kolmanda täiendava järelduse raames asus komisjon seisukohale, et ülemäär, mis võrdus 0,55%-ga liidus saadud käibest, ei olnud sobiv.

C. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

32. Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas kohtuasjas T-816/17 hagi, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 14. detsembril 2017.

33. Amazon EU ja Amazon.com (edaspidi koos „Amazon“) esitasid kohtuasjas T-318/18 hagi, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 22. mail 2018.

34. Kirjas, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 16. aprillil 2018, palus Iirimaa luba astuda kohtuasjas T-816/17 menetlusse Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks. Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldab Iirimaa menetlusse astumise avalduse 29. mai 2018. aasta määrusega.

35. Kohtuasjad T-816/17 ja T-318/18 liideti suulise menetluse ja kohtuotsuse tegemise huvides.

36. Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon põhjendasid oma hagi mitme väitega, mis suures osas kattuvad. Sisuliselt vaidlesid Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu komisjoni põhijäreldusele, mis puudutab LuxOpCo-le antud eelist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seejuures vaidlesid nad vastu ka komisjoni täiendavatele järeldustele, mis puudutavad LuxOpCo-le antud maksusoodustust ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Eelkõige vaidlesid nad vastu komisjoni põhi- ja täiendavatele järeldustele, mille kohaselt anti vaidlusaluse maksualase eelotsusega valikuline eelis. Seejuures märkis Luksemburgi Suurhertsogiriik ka, et komisjon rikkus liikmesriikide ainupädevust otsese maksustamise valdkonnas. Eelkõige väitsid Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et OECD suunised 2017. aasta redaktsioonis, nagu komisjon neid vaidlusaluse otsuse vastuvõtmisel kohaldas, ei ole käesoleval juhul asjakohased.

37. Menetlusse astuja seisukohtades viitab Iirimaa esiteks ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumisele selle tõttu, et komisjon ei tõendanud LuxOpCo-le eelise andmist ega meetme valikulisust, ning ELL artiklite 4 ja 5 rikkumisele selle tõttu, et komisjon viis läbi varjatud maksuühtlustamise.

38. Vaidlustatud kohtuotsusega rahuldab Üldkohus hagi ja tühistas komisjoni vaidlusaluse otsuse. Iirimaa argumendi, et komisjon kohaldas reaalturuväärtuse põhimõtet, mis Luksemburgi õiguses ei kehti, kooskõlas OECD suunistega, lükkas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 133 jg siiski vastuvõetamatuna tagasi, kuna Iirimaa argumendil ei olnud tegemist Luksemburgi Suurhertsogiriigi väidetes esitatud kaalutlustega.

39. Iirimaa viitab oma argumendis sisuliselt õiguslikule alusele, millele komisjon tugines seoses Luksemburgi Suurhertsogiriigile pandud kohustusega kohaldada reaalturuväärtuse põhimõtet. Iirimaa seab seega kahtluse alla selle põhimõtte õigusallikad, nii nagu komisjon on seda

vaidlusaluses otsuses kohaldanud. Pealegi puudutab Iirimaa argument selle põhimõtte sisu tõlgendamist ja mitte selle kohaldamist siirdehindade kindlaksmääramise meetodi abil. Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimene väide ei puuduta siiski küsimust, millisest õigusallikast see põhimõte pärineb, ega selle põhimõtte tõlgendamise küsimusi.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

40. Komisjon esitas 27. juulil 2021 Üldkohtu otsuse peale käesoleva apellatsioonkaebuse. Komisjon palub Euroopa Kohtul:

- tühistada Üldkohtu (seitsmes koda laiendatud koosseisus) 12. mai 2021. aasta kohtuotsus liidetud kohtuasjades T-816/17 ja T-318/18, Luksemburg jt vs. komisjon (EU:T:2021:252);
- lükata tagasi esimene väide kohtuasjas T-816/17 ning teine, neljas, viies ja kaheksas väide kohtuasjas T-318/18;
- saata kohtuasi tagasi Üldkohtusse nende väidete uuesti läbivaatamiseks, mille kohta otsust ei tehtud;
- teise võimalusena teha Euroopa Kohtu põhikirja artikli 61 alusel asja suhtes lõplik kohtuotsus ning
- otsustada kohtukulude kandmine edaspidi, kui asi saadetakse tagasi Üldkohtusse, või mõista kohtukulud välja Luksemburgilt, Amazon EU-lt ja Amazon.com-ilt, kui asjas tehakse lõplik kohtuotsus.

41. Luksemburg, Amazon EU ja Amazon.com paluvad Euroopa Kohtul jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt. Teise võimalusena palub Luksemburg Euroopa Kohtul saata kohtuasi tagasi Üldkohtusse.

42. Euroopa Kohtule esitasid kõik pooled, välja arvatud Iirimaa, kirjalikud seisukohad Euroopa Kohtu esitatud küsimuste kohta ning 16. märtsil 2023 arutati apellatsioonkaebust kohtuistungil, millel osales ka Iirimaa.

V. Õiguslik hinnang

43. Komisjon esitab apellatsioonkaebuse põhjendamiseks kaks väidet. Apellatsioonkaebuse esimene väide puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punktides 162–297 esitatud vastuväiteid vaidlusaluses otsuses tehtud järelduse kohta, et on antud eelis. Esiteks kohaldas Üldkohus reaalturuväärtuse põhimõtet vääralt, kui ta pidas komisjoni funktsionaalset analüüsi valeks. Teiseks eksis Üldkohus, kui ta vaidles vastu asjakohase litsentsitasu arvutusele vaidlusaluses otsuses.

44. Apellatsioonkaebuse teises väites vaidleb komisjon vastu vaidlustatud kohtuotsuse punktidele 314–538, milles lükatakse tagasi vaidlustatud määruses teise võimalusena esitatud oletus, et on antud eelis. Siinkohal on Üldkohus esiteks eksinud antud eelise tõendamise nõuete osas. Teiseks kohaldas ta ebaõigesti reaalturuväärtuse põhimõtet ja lisaks esitas ta valikulise eelise olemasolu eitamiseks oma argumendid, mida hagejad ei olnud esitanud.

45. Neid apellatsioonkaebuse põhjendusi arvestades tekib kõigepealt küsimus, kas Euroopa Kohus peab tegelema litsentsitasu „õige“ siirdehinna arvutamise üksikasjadega kooskõlas OECD reaalturuväärtuse põhimõtetega. See seab tingimuseks, et need põhimõtted moodustaksid asjakohase võrdlussüsteemi, mis on alates Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon⁷ küsitav (vt selle kohta allpool A.1.b.3). Ta peaks siiski tegelema „õige“ siirdehinna arvutamise üksikasjadega, kui õige võrdlussüsteemi küsimust siinkohal enam ei teki, kuna Üldkohtu menetluses ei ole selle kohta vastavat väidet esitatud (vt selle kohta allpool A.1.b.2).

46. Juhul kui OECD reaalturuväärtuse suuniseid 1995. aasta redaktsioonis tuleb arvesse võtta, on vaja selgitada, millises ulatuses saab Euroopa Kohus apellatsioonimenetluses kontrollida, kas Üldkohus on arvutanud siirdehinna „õigesti“. Sellega seoses tuleb samuti vahet teha faktiliste asjaolude hindamise ja õigusküsimuste hindamise vahel (vt selle kohta allpool A.2.b.1). Lisaks on oluline, milline on asjakohane kontrollikriteerium riigisisese maksuõiguse kohaldamise hindamisel (vt selle kohta allpool A.2.b.2). Need küsimused puudutavad ka teist apellatsioonkaebuse väidet (vt selle kohta allpool B jaotis).

A. Apellatsioonkaebuse esimene väide: ekslikud vastuväited vaidlusaluses otsuses kindlaks tehtud eelise kohta ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses

1. Abi olemasolu (valikuline eelis)

47. Apellatsioonkaebuse esimeses väites leiab komisjon, et Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktides 162–297 väärtalt kritiseerinud komisjoni lähtekohta, mille kohaselt täidab LuxOpCo ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, mistõttu olid LuxSCS-le makstavad litsentsitasud liiga suured. Selles osas kohaldas Üldkohus reaalturuväärtuse põhimõtet väärtalt ja seetõttu tühistas ta vaidlusaluse otsuse ekslikult.

48. Lõppkokkuvõttes heidab komisjon Üldkohtule ette, et see ei käsitanud kooskõlas Luksemburgi ja Amazoni seisukohaga maksualaseid eelotsuseid abina ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

a) Üldkohtu järeldused

49. Seda, et tegemist ei ole abiga, põhjendas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 296 sellega, et komisjon ei tõendanud valikulist eelist. Eelise olemasolu tuvastamiseks esitatud asjaolud ei võimaldanud tõendada, et LuxOpCo maksukoormust on liiga suure litsentsitasu määramise tõttu kunstlikult vähendatud. Sellele, kuidas Luksemburg arvutas asjakohast litsentsitasu, mida LuxOpCo on LuxSCS-ile maksnud, ei saa õiguslikus mõttes vastu vaielda. Luksemburg kohaldas asjakohaseid OECD suuniseid õigesti.

50. Üldkohus on selle kohta punktis 137 märkinud, et käesolevas asjas kohaldatava reaalturuväärtuse põhimõtte võib tuletada LIR-i artikli 164 lõikest 3. See nähtub vaidlusaluse otsuse põhjendusest 241, ilma et pooled oleksid seda järeldust kahtluse alla seadnud.

⁷ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859).

51. Punktis 154 märkis Üldkohus, et komisjon sai valikulise eelise olemasolu kindlakstegemisel tugineda OECD suunistele 1995. aasta redaktsioonis. Seevastu ei oleks vastupidi otsuses märgitule saanud tugineda OECD suunistele 2017. aasta redaktsioonis, mis sel ajal veel ei kehtinud. Punktis 162 j märkis Üldkohus lisaks, et tehingupõhine tootluse meetod, mille komisjon vaidlusaluses otsuses valis, ja selle kohaldamine LuxSCS-i suhtes oli väär.

52. Lõppkokkuvõttes pidas Üldkohus, kui ta uuris Luksemburgi ja Amazoni esitatud väiteid, millega need vaidlesid vastu valikulise eelise olemasolule, LIR-i artikli 164 lõiget 3 koostoimes OECD suunistega 1995. aasta redaktsioonis asjakohaseks võrdlussüsteemiks, millest komisjon lähtus. Seda võrdlussüsteemi kohaldades jõudis ta järeldusele, et komisjon oli oma otsuses eksinud, kui ta oletas, et LuxSCS-i suhtes kohaldatud tehingupõhise tootluse meetodi valiku tõttu oli tegemist valikulise eelisega.

b) Hinnang

1) Valikulise eelise olemasolu

53. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabi“ kvalifitseerimine, et esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.⁸

54. Käesoleval juhul on ainsana probleemne valikulise eelise olemasolu. Maksumeetmete puhul tuleb valikulisus Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kindlaks teha mitmes etapis. Selleks tuleb esmalt kindlaks teha, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärase“ maksustamissüsteem (niinimetatud võrdlussüsteem).⁹ Sellest üldisest või „tavapärasest“ maksustamissüsteemist lähtudes tuleb teises etapis hinnata, kas kõnealune maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.¹⁰ Kui kõrvalekaldumine „tavapärasest maksustamisest“ on kindlaks tehtud, tuleb viimases etapis uurida, kas kõrvalekaldumine on põhjendatud.

55. Võrdlussüsteemi kindlaksmääramise lähtepunkt saab seejuures alati olla ainult riigisisese seadusandja otsus selle kohta, mida ta peab „tavapäraseks“ maksustamiseks. Põhimõttelise tähtsusega otsused maksukoormuse kohta, eelkõige otsused maksustamistehnika kohta, aga ka

⁸ 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 82); 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 53) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

⁹ 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) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 53 ja 55).

¹⁰ 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 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) ning 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

maksustamise eesmärgid ja põhimõtted on järelikult liikmesriigi pädevuses.¹¹ Seega ei saa ei komisjon ega Euroopa Kohus võrrelda riigisest maksuõigust ideaalse või fiktiivse maksusüsteemiga.¹² Seda seetõttu, et väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, määrab asjaomane liikmesriik, kasutades oma pädevust otsese maksustamise valdkonnas ja järgides oma maksuautonoomiat, kindlaks maksu olemuslikud tunnused, mis määravad põhimõtteliselt kindlaks võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, millest lähtuvalt tuleb valikulisuse tingimust analüüsida.¹³

56. Võrdlussüsteemi kindlakstegemine on selle võrreldavuse analüüsi lähtepunkt, mis tuleb läbi viia abikava valikulisuse hindamise kontekstis. Seetõttu muudab selle kindlakstegemisel tehtud viga paratamatult kogu valikulisuse tingimuse ja seega abi ETL artikli 107 tähenduses analüüsi õigusvastaseks.¹⁴ Järelikult saab komisjoni apellatsioonkaebuse rahuldada ainult juhul, kui Üldkohus on ekslikult eitanud abi andmist, kuigi komisjon oli lähtunud õigest võrdlussüsteemist (vt selle kohta allpool A.1.b.3). Sama võib kehtida ka juhul, kui Euroopa Kohtu jaoks on siduv võrdlussüsteem, mille Üldkohus on aluseks võtnud ja õigeks tunnistanud (vt selle kohta allpool A.1.b.2).

2) Apellatsioonkaebuses esitatud võrdlussüsteemi analüüs

57. Kõigepealt tuleb selgitada, kas võimalik viga võrdlussüsteemi kindlaksmääramisel vaidlusaluses otsuses võib mõjutada Üldkohtu otsust. Komisjon eitab seda, sest ei Luksemburg ega Amazon ei ole oma hagides võrdlussüsteemi kindlaksmääramist kahtluse alla seadnud. Ka Üldkohus lähtus sellest võrdlussüsteemist, mille komisjon oli aluseks võtnud. Järelikult ei saa Euroopa Kohus võrdlussüsteemi valikut enam vaidlustada. Sellega ei saa siiski nõustuda.

58. Nii Luksemburg, keda toetab Iirimaa, kui ka Amazon vaidlustasid valikulise eelise olemasolu ja seadsid seega vaidlusaluse otsuse õiguspärasuse ETL artikli 107 lõikes 1 sätestatud riigiabi objektiivset mõistet arvestades kahtluse alla. Üldkohus tühistas seejärel otsuse, kuna valikulise eelise olemasolu ei olnud tõendatud. Seega vaidleb komisjon sellele tühistamisele vastu seetõttu, et riigiabi mõistet on valesti mõistetud.

59. Tühistamine on aga ekslik üksnes juhul, kui vaidlusaluses otsuses on valikulise eelise olemasolu õigesti tuvastatud. Sellisel juhul tuleks Üldkohtu vastupidine otsus tühistada. Selle järelduse õiguspärasus ja keelatud abi olemasolu ETL artikli 107 lõike 1 tähenduses eeldab aga – nagu eespool punktis 56 märgitud – tingimata võrdlussüsteemi õiget kindlaksmääramist. Ilma selleta ei ole võimalik teha võrdlevat analüüsi, mis on eelise valikulisuse hindamise eeldus.

¹¹ Kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Iirimaa vs. komisjon (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 60 jj); vt ka minu ettepanek kohtuasjas Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, punkt 57); ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punkt 39) ning ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punkt 43).

Seda kinnitavad: 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 73); 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59); 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punktid 38 ja 39) ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punktid 44 ja 45).

¹² Kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Iirimaa vs. komisjon (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 64). Samamoodi ka 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 74 – sellest järeldub, et otsese maksustamise võrdlussüsteemi kindlakstegemisel tuleb arvesse võtta ainult asjaomases liikmesriigis kohaldatavat riigisest õigust).

¹³ Vt selle kohta 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 73); 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punktid 38 ja 39) ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punktid 44 ja 45).

¹⁴ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 71) ning 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

Küsimus, kas võrdlussüsteem on vaidlusaluses otsuses õigesti kindlaks määratud, on lahutamatu seotud valikulise eelise olemasolu küsimusega. Seetõttu kujutab see endast *conditio sine qua non*'ina õigusküsimust, mida tuleb apellatsioonimenetluses kontrollida.

60. Luksemburg ja Amazon seadsid vaidlusaluse otsuse õiguspärasuse valikulise eelise puudumise tõttu kahtluse alla. Võrdlussüsteemi kindlaksmääramist selles otsuses ei saa käsitleda isoleeritult. Samuti ei saa see olla isoleeritult lõplikuks muutunud ja seega vabastatud edasisest kontrollist liidu kohtutes. Seda ei muuda asjaolu, et ei Luksemburg ega Amazon ei ole sõnaselgelt vastu vaielnud komisjoni kasutatud võrdlussüsteemile. Pigem on nad oma väidetega valikulise eelise puudumise kohta ühtlasi vastu vaielnud kõigile tingimustele, mis on vajalikud valikulise eelise olemasolu jaatamiseks. See hõlmab ka õigesti kindlaks määratud võrdlussüsteemi, sest muidu – nagu Euroopa Kohus on juba mitu korda otsustanud¹⁵ – on valikulise eelise hindamine iseenesest ekslik.

61. Sel põhjusel ei ole ka tähtis, et menetluse astunud Iirimaa argumendid lükkas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 136 ja sellele järgnevatel punktides puht formaalsetel põhjustel vastuvõetamatuna tagasi. Iirimaa oli keskendunud võrdlussüsteemile. On tõsi, et Iirimaa ei ole sellele tagasilükkamisele vastu vaielnud. Õige võrdlussüsteemi küsimus kuulus siiski *conditio sine qua non*'ina valikulise eelise olemasolu küsimuse juurde, mille ülejäänud pooled (Luksemburg ja Amazon) olid tõstatanud.

62. Vastupidi sellele, mida arvab komisjon oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele,¹⁶ ei ole see ka vastuolus *ultra petita* põhimõttega. Vaidlusaluse otsuse tühistamine võrdlussüsteemi ebaõige valiku tõttu ei lähe kaugemale apellatsioonkaebuse väidetest. Neis taotleti ju just seda tühistamist valikulise eelise puudumise tõttu. Sama kehtib ka apellatsioonkaebuse kohta, kuna komisjon on ju seisukohal, et Üldkohus eksis, kui ta eitas valikulise eelise olemasolu.

63. Sellega seoses võib (ja peab) Euroopa Kohus siinkohal kõigepealt kontrollima, kas võrdlussüsteem, millest Üldkohus ja komisjon lähtusid, oli õigesti kindlaks määratud ja kas sellest ei tulenenud, nagu leidis Üldkohus, valikulist eelist. Kui see ei ole nii, ei saa Üldkohtule lõppkokkuvõttes ette heita õigusnormi rikkumist.

64. On võimalik, et Üldkohtu põhjendused olid ekslikud, mille puhul jääb tulemus siiski õigeks, mistõttu ei oleks viga mõjutanud Üldkohtu otsuse resolutsiooni.¹⁷ Kuigi Üldkohtu otsuse põhjendustest ilmneb liidu õiguse rikkumine, kuid resolutsioon on muude õiguslike asjaoludega põhjendatud, siis ei saa selline rikkumine kaasa tuua kohtuotsuse tühistamist. Selle asemel tuleb põhjendused vaid asendada muude põhjendustega.¹⁸

3) Õige võrdlussüsteemi valik

65. Seetõttu tuleb selgitada, kas võrdlussüsteem, millest komisjon vaidlusaluses otsuses lähtus, oli õigesti valitud.

¹⁵ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 71) ning 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus World Duty Free Group ja Hispaania vs. komisjon (C-51/19 P ja C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁶ 22. veebruari 2023. aasta dokumendi punkt 24.

¹⁷ 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 65).

¹⁸ Nii väljendab seda sõnaselgelt 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 118), vt selle kohta 9. septembri 2008. aasta kohtuotsus FIAMM jt vs. nõukogu ja komisjon (C-120/06 P ja C-121/06 P, EU:C:2008:476, punkt 187 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Telefónica vs. komisjon (C-274/12 P, EU:C:2013:204, punkt 16).

66. Vaidlusaluse otsuse punktis 241 nimetas komisjon LIR-i artikli 164 lõiget 3 kohaldatavaks riigisiseseks õiguslikuks raamistikuks, mis kehtis reaalturuväärtuse põhimõtte väljendusena kuni 2016. aasta lõpuni. Kuna see ei tee vahet rahvusvahelistel ja riigisisestel tehingutel, tuleb seega tõdeda, et Luksemburgi siirdehindade eeskirjad on kooskõlas OECD siirdehindade suunistega, isegi kui LIR-i artikli 164 lõige 3 neile suunistele sõnaselgelt ei viita. Seal esitatud joonealuses märkuses viitab komisjon aga vaidlusaluse otsuse punktile 294, milles on kirjeldatud Luksemburgi seisukohta, mille kohaselt ei viidata Luksemburgi õiguses OECD siirdehindade suunistele 1995. aasta redaktsioonis. Selle asemel kohaldatai sel ajal riigisiseseid siirdehindade eeskirju.

67. Sellega seoses jääb ebaselgeks, millise asjakohase võrdlussüsteemi alusel komisjon valikulise eelise olemasolu uuris ja seda jaatas. Vaidlusaluse otsuse punktis 392 ja sellele järgnevatel punktides esitatud märkustes meetme hindamise kohta riigiabiõiguse alusel räägib komisjon hindadest, mille üle ei peetud läbirääkimisi kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega (punkt 402), ja kõrvalekaldumisest turupõhise tulemuse usaldusväärsest lähendamisest (punkt 406, samuti punkt 584), liigitamata neid siiski konkreetsete Luksemburgi õigusnormide alla.

68. Joonealustest märkustest selgub siiski, et komisjon viitab üksnes OECD siirdehindade suunistele, mis on pärit eri perioodidest. Nii viitab ta 2003. aasta maksualase eelotsuse läbivaatamisel OECD siirdehindade suunistele 2010. aasta redaktsioonis (vt ainult joonealused märkused 409, 419, 429, 646, 677) või koguni OECD siirdehindade suunistele 2017. aasta redaktsioonis (vt joonealused märkused 410, 417, 447, 679) või OECD siirdehindade suunistele 1995. aasta redaktsioonis (vt joonealused märkused 411, 418, 430, 647) või suunistele kõigis kolmes redaktsioonis koos (vt ainult joonealused märkused 426, 427 ja 428, 635, 649).

69. Seevastu näib, et Luksemburgi õigus ei ole kõnealuse kontrolli juures mingit rolli mänginud. See selgub vaidlusaluse otsuse põhjendustest 410 ja 411. Valikulise eelise olemasolu näeb komisjon ekslikus funktsionaalses analüüsis, nagu see tuleneb OECD siirdehindade suunistest 1995. aasta, 2010. aasta ja 2017. aasta redaktsioonis.

70. Nagu Euroopa Kohus aga hiljuti märkis,¹⁹ kuulub seetõttu, et selles küsimuses ei ole ühtlustamist toimunud, „reaalturuväärtusele“ vastava tulemuse kindlaksmääramist võimaldavate meetodite ja kriteeriumide võimalik kehtestamine liikmesriikide kaalutusõiguse alla. Kuigi OECD liikmesriigid tunnustavad, et reaalturuväärtuse põhimõtte väärib kasutamist, et teha kindlaks äriühingute kasumi õige jaotus erinevate riikide vahel, on nende riikide vahel siirdehindade kindlaksmääramise meetodite üksikasjalikul rakendamisel olulised erinevused. Nagu komisjon ise vaidlusaluse otsuse punktis 255 ja sellele järgnevatel punktides märkis, loetletakse OECD suunistes mitu meetodit reaalturuväärtusele vastava hinna ligikaudseks kindlaksmääramiseks samasse kontserni kuuluvate äriühingute vaheliste tehingute ja kasumi jaotamise puhul.

71. Seega ei saa ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise maksusoodustuse olemasolu hindamisel ja ettevõtjal tavaliselt lasuva maksukoormuse kindlakstegemiseks arvesse võtta asjaomase riigisisese maksustamissüsteemi väliseid parameetreid ja eeskirju, välja arvatud juhul, kui selles maksustamissüsteemis on neile sõnaselgelt viidatud.²⁰ Nagu Euroopa Kohus lisaks märgib,²¹ väljendab see järeldus maksu õiguspärasuse põhimõtet, mis on õiguse üldpõhimõttena

¹⁹ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95).

²⁰ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkti 96 lõpuosa).

²¹ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 97).

liidu õiguskorra osa ja mis nõuab, et maksu tasumise kohustus ja kõik olulised elemendid, millega määratletakse maksu materiaalõiguslikud aspektid, tuleb sätestada seaduses. Seda seetõttu, et maksukohustuslasel peab olema võimalik tasumisele kuuluv maksusumma ette näha ja arvutada ning kindlaks määrata, millal maks tuleb tasuda.²²

72. Kui suhtuda maksude õiguspärasuse põhimõttesse tõsiselt, siis on OECD siirdehindade suuniste kohaldamine kohaldatava õiguse ja võrdlussüsteemina võimalik ainult siis, kui kohaldatav õigus viitab sõnaselgelt neile suunistele. Minu arvates on ka väljakujunenud halduspraktika seadusest tuleneva faktilise tunnuse (käesoleval juhul varjatud kasumi jaotamise) täpsustamiseks ikkagi piisav, et kohaldada võrdlussüsteemi täielikult või osaliselt ka OECD siirdehindade suuniste suhtes. Väljakujunenud halduspraktika²³ arvesse võtmine võrdlussüsteemina seab siis aga tingimuseks, et komisjon on selle halduspraktika vastavas liikmesriigis kindlaks teinud ja seda oma otsuses kirjeldanud. Käesoleval juhul ei ole seda tehtud. See, et Luksemburgi 2003. aasta halduspraktikas võeti juba arvesse siirdehindade suuniseid 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis, mida ei olnud veel vastu võetud, näib pealegi objektiivselt võimatu.

73. Komisjon, kes lähtus litsentsitasu asjakohase määra kontrollimisel üksnes OECD siirdehindade suunistest 1995. aasta, 2010. aasta ja koguni 2017. aasta redaktsioonis, kohaldas lõppkokkuvõttes – nagu ka juba varem kohtuasjas Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon²⁴ – teistsugust reaalturuväärtuse põhimõtet, kui on kehtestatud Luksemburgi õiguses. Nagu nähtub vaidlusaluse otsuse punktides 241 ja 294, Luksemburgi õigus just nimelt ei viita OECD siirdehindade suunistele.

74. Vastupidi komisjoni suulisele väitele ei muuda seda ka asjaolu, et Luksemburgi 2003. aasta halduspraktikas võeti siirdehindade kindlaksmääramisel arvesse OECD siirdehindade suuniseid 1995. aasta redaktsioonis. Seda on Luksemburg ja Amazon lõppkokkuvõttes kinnitanud. Siiski rõhutasid mõlemad ka seda, et kõnealuste OECD siirdehindade suuniste arvesse võtmist tuleb eristada nende kohaldamisest siduvate õigusnormidena. Tegemist on üksnes mittesiduvate suunistega, mida võeti LIR-i artikli 164 lõike 3 kohaldamisel kaalutluste puhul arvesse. Luksemburg selgitas vastuseks Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele kohtuistungil, et OECD siirdehindade suunised olid olulised tõlgenduspõhimõtetena. Need ei olnud sel ajal siiski õiguslikult siduvad ja neid ei peetud ammendavaks. Seetõttu oleks võinud kohaldada ka muid siirdehindade määramise meetodeid.

75. Seda, millises konkreetses ulatuses on OECD siirdehindade suuniseid 1995. aasta redaktsioonis Luksemburgis arvesse võetud, vaidlusalusest otsusest ei nähtu. Asjaolu, et vaidlusaluses otsuses tuginetakse korduvalt OECD siirdehindade suunistele 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis, mis sel ajal veel ei kehtinud, näitab pigem, et komisjon ei võtnud Luksemburgi õiguslikku olukorda ja halduspraktikat 2003. aastal maksualase eelotsuse tegemisel aluseks.

76. Teistsugust järeldust ei tulene ka komisjoni väitest, mille ta esitas kohtuistungil ja mille kohaselt soovis OECD komisjoni arvates siirdehindade suunistega 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis üksnes uuesti (deklaratiivselt) kirjeldada juba olemasolevaid siirdehindade suuniseid 1995. aasta redaktsioonis ega muutnud nende sisu. OECD on siirdehindade suunistega

²² Vt selle kohta ka 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

²³ Väljakujunenud halduspraktika tähtsuse kohta riigiabiõiguse seisukohast vt ainult minu ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Belgia ja *Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2020:990, punkt 63 jj) ning 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia ja *Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkt 71 jj).

²⁴ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus *Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon* (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859).

2010. ja 2017. aasta redaktsioonis tõepoolest püüdnud siirdehindade kindlaksmääramist sisuliselt väga suures ulatuses edasi arendada. Nii töötati OECD tasandil nn maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise tegevuskava meetmete 8–10 raames välja nn DEMPE funktsioonid (sellega on mõeldud majandusliku väärtuse loomise valdkondi, nagu arendamine (*development*), täiustamine (*enhancement*), hooldamine (*maintenance*), kaitsmine (*protection*) ja kasutamine (*exploitation*)).²⁵

77. See arendustegevus järgis eesmärki viia siirdehindade eeskirjad kooskõlla seotud ettevõtjate vahelise väärtuse loomisega, et tagada, et siirdehinnad kajastaksid tehingu majanduslikke asjaolusid. 2017. aastal võeti nn DEMPE kontseptsioon üle OECD siirdehindade suuniste praegusesse redaktsiooni. Siirdehindade suunistes 1995. aasta redaktsioonis seda mõistet seevastu ei leidu. 2003. aastal seda seega – nagu ka Luksemburg kohtuistungil märkis – veel ei tuntud. Sellegipoolest lähtub komisjon vaidlusaluses otsuses (vt ainult punkt 262 jj) lõppkokkuvõttes just sellest.

78. Seega piirdus komisjon kindlakstegemisega, et Luksemburgi äriühingu tulumaksu üldise süsteemi eesmärk väljendab abstraktselt reaalturuväärtuse põhimõtet, ja uuris kõnealust maksualast eelotsust, võtmata arvesse, kuidas see põhimõte on eelkõige integreeritud ettevõtjate puhul Luksemburgi õiguses konkreetsetelt kehtestatud või kuidas seda kohaldatakse.

79. Kõigist eespool esitatud kaalutlustest tuleneb, et komisjon ei võtnud maksualase eelotsuse tegemise ajal kehtinud Luksemburgi riigisisest õigust kui asjakohast võrdlussüsteemi valikulise eelise olemasolu hindamisel aluseks. Seega on ka kõigi vaidlusaluses otsuses esitatud järgnevat väidete puhul rikutud õigusnormi. Komisjon rikkus järelikult ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisel õigusnormi. Üldkohus toimis seetõttu õigesti, kui ta tühistas – ehkki muudel põhjustel – komisjoni vaidlusaluse otsuse, kuna valikulise eelise olemasolu ei ole tõendatud. Selle üle, kas need muud põhjused – millele komisjon oma apellatsioonkaebuses sõnaselgelt vastu vaidleb – on vastuvõetavad, ei pea Euroopa Kohus otsustama.

4) Järeldus

80. Kuna komisjon ei võtnud Luksemburgi õigust (võimalik, et koos Luksemburgi selleaegse halduspraktikaga) kui asjakohast võrdlussüsteemi valikulise eelise olemasolu kontrollimisel aluseks, on vaidlusaluses otsuses esitatud järelduste tegemisel rikutud õigusnormi. Üldkohus toimis õigesti, kui ta tühistas – ehkki muudel põhjustel kui need, millele ta tugines – komisjoni vaidlusaluse otsuse. Komisjoni apellatsioonkaebuse esimene väide on seetõttu põhjendamatu.

2. Teise võimalusena: Üldkohtu ekslik funktsionaalne analüüs – fakti- või õigusküsimus?

81. Seevastu juhul, kui Euroopa Kohus peaks nõustuma komisjoni argumentidega, mille kohaselt ei ole kohaldatava võrdlussüsteemi valikut vaja enam uurida, kuna pooled ei ole sellele valikule oma väidetes sõnaselgelt vastu vaieldnud, tuleks komisjoni esimest väidet põhjalikumalt uurida.

82. Selles väidab komisjon, et Üldkohus rikkus reaalturuväärtuse kohaldamisel õigusnormi, kui ta pidas komisjoni funktsionaalset analüüsi valeks. Teiseks rikkus Üldkohus õigusnormi, kui ta leidis vaidlusaluses otsuses, et asjaomast litsentsitasu ei ole õigesti arvatud.

²⁵ OECD siirdehindade suuniste 2017. aasta redaktsioon, VI peatükk, ja maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise tegevuskava lõpparuanne, meetmed 8–10, lk 141–160. Aruanne avaldati 5. oktoobril 2015 ja 23. juulil 2016 võttis OECD nõukogu selle vastu.

a) Üldkohtu järeldused

83. Seda, et tegemist ei ole abiga, põhjendas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 156 ja sellele järgnevatel punktides sellega, et puudus valikuline eelis. Sellele, kuidas Luksemburg arvutas asjakohast litsentsitasu, mida LuxOpCo maksis LuxSCS-ile, ei saa õiguslikus mõttes midagi ette heita. OECD suuniseid on kohaldatud õigesti, nagu on märgitud eespool punktis 49 ja sellele järgnevatel punktides.

b) Hinnang

1) Reaalturuväärtuse põhimõtte õige kohaldamine kui fakti- või õigusküsimus?

84. Lõppkokkuvõttes väidab komisjon, et Üldkohus rikkus reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamisel õigusnormi. Selles osas leidis ta ekslikult, et komisjoni funktsionaalne analüüs vaidlusaluses otsuses on vale. Komisjoni hinnang, et LuxSCS oli kõige vähem keerukas pool, kelle suhtes tuli kohaldada komisjoni valitud reaalturuväärtuse meetodit (siinkohal tehingupõhine tootluse meetod), oli õige. Seevastu oli Üldkohtu hinnang, et LuxSCS täitis aktiivseid ülesandeid (ja seetõttu oli LuxOpCo kontrollitav äriühing), ekslik.

85. On küsitav, kas neid väidetavaid vigu saab apellatsioonkaebuse raames kontrollida. Hinnang faktilistele asjaoludele – ja selle alla kuulub põhimõtteliselt ka Üldkohtu hinnang riigisisesele õigusele²⁶ – ja tõenditele ei ole nimelt õigusküsimus, mida Euroopa Kohus saab apellatsioonkaebuse raames kontrollida.²⁷ Euroopa Kohus on pädev kontrollima üksnes seda, kas seda õigust on moonutatud.²⁸ Seda, et faktilisi asjaolusid on moonutatud, ei ole komisjoni apellatsioonkaebuses aga väidetud ja see näib siinkohal välistatud. Üldkohus hindas asjaomaste äriühingute (LuxOpCO ja LuxSCS) funktsioone „üksnes“ teistmoodi, pidas seetõttu õigeks teistsugust reaalturuväärtuse meetodit ja kontrollis selle alusel kõnealust maksualast eelotsust. Seejuures ei tuvastanud ta – erinevalt komisjonist –, et LuxOpCO poolt LuxSCSile makstavate litsentsitasude suuruse puhul, mis oli selles heaks kiidetud, on tegemist valikulise eelisega.

86. Euroopa Kohtu praktikas on vahepeal selgitatud, et asjakohase võrdlussüsteemi õige kindlaksmääramine komisjoni või Üldkohtu poolt on õigusküsimus, mida saab apellatsioonimenetluses kontrollida.²⁹ Seda seetõttu, et Euroopa Kohus võib seda, kuidas Üldkohus riigisisese õigusnormi liidu õiguse sätte seisukohast õiguslikult kvalifitseeris, õigusküsimusena kontrollida.³⁰ See on ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalas otsustava tähtsusega, sest abi eeldamiseks vajalik valikuline eelis tuleneb alles kõrvalekaldumisest

²⁶ Vt 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 82); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78); 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 79) ning 24. oktoobri 2002. aasta kohtuotsus Aéroports de Paris vs. komisjon (C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 63).

²⁷ Vt Euroopa Kohtu põhikirja artikkel 58.

²⁸ Vt 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 82) ning 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁹ Vt (riigisisese õiguses väidetavalt kehtiva reaalturuväärtuse põhimõtte kohta) hiljutine 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 85), vt analoogiline 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 80 ja 81 selle kohta, et Üldkohus on KStG § 8c vääralt tõlgendanud).

³⁰ 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78); vt selle kohta ka 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 61–63) ja 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 83).

„tavapärasest“ riigisisest maksusüsteemist ehk võrdlussüsteemist. Väide, millega seatakse kahtluse alla asjakohase võrdlussüsteemi valik valikulise eelise olemasolu kontrollimise esimeses etapis, on seetõttu ka apellatsioonimenetluses vastuvõetav.

87. Sõnaselgelt ei ole veel seevastu selgitatud küsimust, kas konkreetset liigitamist selle võrdlussüsteemi alla (seega riigisisese õiguse kohaldamist konkreetset juhul) tuleb käsitada õigusküsimusena, mida Euroopa Kohus saab apellatsioonimenetluses kontrollida, või tuleb riigisisese õiguse kohaldamist käsitada pigem faktiliste asjaolude hindamisena.

88. Jagan komisjoni seisukohta, et lõppkokkuvõttes tuleks nii võrdlussüsteemi õiget kindlaksmääramist (tõlgendamine) kui ka õiget liigitamist (kohaldamine) selle võrdlussüsteemi alla pidada identseks. Seda seetõttu, et neid on raske eraldi teha, nagu käesolev menetlus näitab.

89. Kas OECD reaalturuväärtuse suuniste õigest kohaldamisest tulenev siirdehindade kindlaksmääramise meetod (võrreldava hinna meetod või tehingupõhine tootluse meetod) on jätkuvalt osa võrdlussüsteemist ja seega õigusküsimus? Või kuulub siirdehindade kindlaksmääramise meetod võrdlussüsteemi alla (OECD reaalturuväärtuse suunistes) ja on seega faktiküsimus? Erinevus oleks äärmisel juhul astmelise iseloomuga. Kuna õige siirdehindade meetodi kindlaksmääramine annab raamistikku siirdehinna arvutamiseks, kuulub minu arvates ka õige siirdehindade meetodi kindlaksmääramine õigusliku võrdlussüsteemi hulka.

90. See toob aga kaasa probleemi, et Euroopa Kohus peab apellatsioonimenetluses üksikasjalikult kontrollima faktiliselt ja õiguslikult keerulist küsimust valikulise eelise olemasolu kohta. Kui see eeldab seoses maksusoodustuse vormis abiga kõrvalekaldumist riigisisest võrdlussüsteemist, siis peab Üldkohus sellega seoses tõlgendama ja kohaldama riigisisest õigust (käesoleval juhul Luksemburgi reaalturuväärtuse põhimõtteid või komisjoni arvates OECD reaalturuväärtuse põhimõtteid). Nagu ma olen hiljuti juba mujal üksikasjalikult selgitanud,³¹ ei ole see tegelikult tema ülesanne. Sellega seotud probleeme tuleb arvesse võtta muudetud kontrollikriteeriumi abil (vt selle kohta allpool punkt 91 jj).

2) Paremad alternatiivid: muudetud kontrollikriteerium

91. Mitte iga riigisisest võrdlussüsteemist (käesoleval juhul maksuseadusest) kõrvalekaldumine, mis on maksukohustuslase jaoks soodne, ja seega mitte iga ebaõige maksualane eelotsus, mis on maksumaksja jaoks soodne, ei kujuta endast abi aluslepingute tähenduses.

92. Isegi kui selline tõlgendus ei kuulu ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastuse alla, oleks see tulemus vastuolus kontrollikriteeriumiga, mille Euroopa Kohus on üldiste maksuseaduste kujul olevate abikavade jaoks välja töötanud. Nii rõhutab ta, et liikmesriikidel on praegusel liidu maksuõiguse ühtlustamise tasemel vabadus kehtestada selline maksusüsteem, mida nad peavad kõige sobivamaks.³² See kehtib sõnaselgelt ka riigiabi valdkonnas.³³ See liikmesriikide kaalutlusruum

³¹ Vt minu ettepanek kohtuasjas Engie Global LNG Holding jt vs. komisjon ja Luksemburg vs. komisjon (C-454/21 P ja C-451/21 P, EU:C:2023:383, punkt 86 jj).

³² 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37); vt selle kohta ka seoses põhivabadustega 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarországnak (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49) ning 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

³³ 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59) ja 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37); vt selle kohta mh 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

hõlmab iga maksu põhitunnuste kindlaksmääramist ja kehtib eelkõige ka reaalturuväärtuse põhimõtte rakendamise ja kujundamise kohta majanduslikult seotud äriühingute vaheliste tehingute puhul.³⁴

93. Liikmesriikide kaalutusruumi piirid ületatakse alles siis, kui liikmesriigid kuritarvitavad oma maksuõigust selleks, et anda üksikutele ettevõtjatele eeliseid „riigiabi eeskirjadest mööda minnes“.³⁵ Maksuautonoomia kuritarvitamist võib eeldada olukorras, kus maksuseadus³⁶ on kujundatud ilmselgelt vastuoluliselt. Nii teostab Euroopa Kohus oma hiljutises praktikas riigiabi kontrolli üldiste maksustamisotsuste puhul ainult siis, kui need on *kavandatud ilmselgelt diskrimineerival viisil*, et hoida kõrvale riigiabi valdkonnas liidu õigusest tulenevatest nõuetest.³⁷

94. Ei ole põhjust jätta see kohtupraktika kohaldamata õiguse väärade kohaldamise suhtes, mis tuleb kasuks maksukohustuslasele. Sellest järeldub siis, et valikulist eelist ei kujuta endast mitte iga ekslik, vaid ainult ilmselgelt ekslik maksualane eelotsus, mis on tehtud maksukohustuslase kasuks. Ilmselged on sellised kõrvalekalded kohaldatavast riigisisest võrdlussüsteemist siis, kui neid ei saa kolmandale isikule, näiteks komisjonile või liidu kohtutele, usutavalt selgitada ja seega on need ilmsed ka asjaomasele maksukohustuslasele. Sellised juhtumid kujutavad endast riigiabi eeskirjadest kõrvalehoidmist, mis toimub *seaduse ilmselgelt diskrimineeriva kohaldamise kaudu*.

95. Selle kohta on kohtujurist Pikamäe märkinud, et „tavapärase“ maksustamise kindlaksmääramisel on määravaks *positiivse* õiguse normid.³⁸ Selle normatiivse raamistiku kohaldamisel tuleks nt asjakohaste siirdehindade kindlaksmääramisel anda teatav kaalutusõigus.³⁹ Euroopa Kohus rõhutab ka, et „reaalturuväärtusele“ vastava tulemuse kindlaksmääramist võimaldavate meetodite ja kriteeriumide võimalik kehtestamine kuulub liikmesriikide kaalutusõiguse alla.⁴⁰

96. Seetõttu tuleks üksikute maksuotsuste (nii tavaliste maksuotsuste kui ka maksualaste eelotsuste) läbivaatamisel, eelkõige juhul, kui neis tehakse järeldusi asjakohase siirdehinna kohta, kohaldada ainult piiratud kontrollikriteeriumi. Kui see piirdub usutavuse kontrolliga, ei anna riigisisese maksuõiguse iga ebaõige kohaldamine valikulist eelist. Ainult maksuotsuse (või maksualuse eelotsuse) ilmselge kõrvalekaldumine võrdlussüsteemist maksukohustuslase kasuks võib kujutada endast valikulise eelise andmist. Kui sellist ilmset kõrvalekaldumist ei esine, võib otsus olla õigusvastane, kuid ei kujuta endast võrdlussüsteemist võimaliku kõrvalekaldumise tõttu veel abi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

³⁴ Samamoodi ka 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95 jj).

³⁵ 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, punkt 72).

³⁶ Nagu nt Gibraltaril puhul: 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, punkt 101 jj). Seal ei suutnud Ühendkuningriik samuti selgitada aluseks võetud maksuõiguse alaste parameetrite tähendust (punkt 149).

³⁷ 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 61); 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 42 jj, eelkõige punkt 44) ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 48 jj, eelkõige punkt 50). Juba 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuse komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) punktis 101 räägib Euroopa Kohus õiguslikest alustest, mis „teevad tegelikult (kohtujuristi allakriipsutus ainult siin) vahet ettevõtjatel“.

³⁸ Kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Iirimaa vs. komisjon (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 106).

³⁹ Kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punkt 118).

⁴⁰ 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon (C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95).

97. Järelikult ei pea Euroopa Kohus analüüsima, kas tõepoolest tuli kohaldada võrreldava hinna meetodit või oleks olnud õigem kohaldada tehingupõhist tootluse meetodit. Ta peab – kui OECD suunised on asjakohane võrdlussüsteem – üksnes otsustama, kas meetod, mida Luksemburgi maksuhaldur kasutas (siinkohal võrreldava hinna meetod), oli ilmselgelt vale.

98. Seda ei saa siinkohal väita. Mõlemat meetodit on OECD siirdehindade suunistes nimetatud. Seejuures ei ole märgitud, kumba meetodit tuleb kohustuslikus korras kasutada esimeses ja kumba teises järjekorras. Pigem tuleb üldjuhul valida kõige sobivam meetod.⁴¹ Keerulistel juhtudel, kus ükski meetoditest ei vii sihile, võib paindliku lähenemisviisi raames kohaldada mitut meetodit koos. Hargmaiste ettevõtete kontsernid võivad koguni vabalt kasutada siirdehindade kindlaksmääramiseks käesolevates suunistes kirjeldamata meetodeid, tingimusel et kindlaksmääratud hinnad vastavad reaalturuväärtuse põhimõttele.

99. Vaidlusaluse otsuse punktis 252 tunnistab komisjon ise, et võrreldava hinna meetod, mille Luksemburg valis, on käesoleval juhul asjakohane. Võrreldava hinna meetodit kirjeldab komisjon vaidlusaluse otsuse põhjendustes 253 ja 254 kui siirdehindade kindlaksmääramise otsest meetodit, tehingupõhise tootluse meetodit kui kaudset meetodit. Seejärel esitab komisjon vaidlusaluse otsuse põhjendustes 392–561 põhjalikke selgitusi ning tugineb OECD siirdehindade suuniste 2010. ja 2017. aasta redaktsioonidele, mis ei olnud sel ajal veel kohaldatavad, selleks et selgitada, et võrreldava hinna meetodi asemel on asjakohane tehingupõhise tootluse meetod ning LuxOpCo asemel tuleb sellega seoses arvesse võtta LuxSCS-i. Kuigi see võib (alates 2017. aastast) olla õige, näitab see siiski ka, et võrreldava hinna meetodi valikut ja lähtumist LuxOpCo-st ei tulnud (sel ajal) *prima facie* valeks pidada.

100. Seega võib Luksemburgi tõlgendus, mille ta maksuotsustes aluseks võttis, olla väär, kuid see ei ole riigisisese õiguse (või käesoleval juhul OECD siirdehindade suuniste, millest komisjon ja Üldkohus lähtusid) ilmselgelt vale tõlgendus. Seega ei saa Üldkohtu järeldusele, et maksualane eelotsus ei anna valikulist eelist, lõppkokkuvõttes samuti vastu vaielda.

101. Järelikult on komisjoni apellatsioonkaebuse esimene väide põhjendamatu. See kehtib ka juhul, kui teise võimalusena aktsepteeritaks võrdlussüsteemi, mille komisjon ebaõigesti valis ja mida Üldkohus pidas ekslikult õigeks.

3. Esimese väite kokkuvõte

102. Seega tuleb tõdeda, et komisjoni apellatsioonkaebuse esimese väitega ei saa üheski aspektis nõustuda. Üldkohtu vaidlustatud otsus on lõppkokkuvõttes õige, sest komisjon lähtus vaidlusaluses otsuses vales võrdlussüsteemist ega suutnud seetõttu tõendada valikulise eelise olemasolu.

103. Isegi kui lähtuda ekslikult aluseks võetud võrdlussüsteemist (OECD siirdehindade suunised 1995. aasta, 2010. aasta ja võimalik, et ka 2017. aasta redaktsioonis), ei olnud Luksemburgi maksualases eelotsuses valitud võrreldava hinna meetod ilmselgelt vale ja seda ei olnud ka ilmselgelt väärtalt kohaldatud. Seetõttu ei suutnud komisjon vaidlusaluses otsuses tehtud esmaste järeldustega (vaidlusaluse otsuse punktid 409–561) tõendada, et maksualase eelotsusega anti Amazonile valikuline eelis.

⁴¹ Sellele viitab ka komisjon vaidlusaluse otsuse punktis 250.

B. Apellatsioonkaebuse teine väide: ebaõiged nõuded eelise olemasolu tõendamisele ja reaalturuväärtuse põhimõtte väär kohaldamine

104. Apellatsioonkaebuse teises väites vaidleb komisjon vastu sellele, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 314–538 on lükatud tagasi otsuses teise võimalusena ja kolmel eri viisil esitatud oletus, et on antud eelis. Siinkohal eksis Üldkohus esiteks eelise olemasolu tõendamise nõuete osas. Teiseks kohaldas ta reaalturuväärtuse põhimõtet vääralt ega põhjendanud oma otsust piisavalt.

1. Üldkohtu järeldused

105. Nagu Üldkohus märkis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 308, peab komisjon tõendama, et ettevõtja tasu arvutamiseks kasutatud maksualane eelotsus annab majandusliku eelise. Selleks peab komisjon tõendama, et see tasu erineb reaalturuväärtusele vastavast tulemusest sellisel määral, et seda ei saa pidada tasuks, mida oleks turul saadud konkurentsitingimustes.

106. Sellega seoses on (vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 310) komisjoni ülesanne konkreetselt tõendada, et metodoloogiline viga tõi kaasa maksualase eelotsuse saaja maksukoormuse vähenemise. Üldkohus ei välistanud siiski, et teatud juhtudel on metodoloogiline viga selline, et see ei võimaldaks kuidagi saada reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedast tulemust ja et see tooks tingimata kaasa selle tasu alahindamise, mida oleks saadud turutingimustel.

107. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 312 tegi Üldkohus aga kindlaks, et komisjon piirdus siirdehindade analüüsimisel tehtud vigade tuvastamisega. See ei ole põhimõtteliselt piisav tõendamaks, et LuxOpCo maksukoormust tegelikult vähendati. See tuleneb sellest, et vaidlusaluses otsuses ei võrreldud tulemust, mis oleks saadud komisjoni väljapakutud siirdehinna meetodi kasutamisel, ja tulemust, mis on saadud kõnealuse maksualase eelotsuse kohaldamisel.

108. Majanduslikku eelist puudutava esimese täiendava järelduse kohta märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 520, et komisjon ei ole tõendanud eelise olemasolu, vaid äärmisel juhul üksnes eelise olemasolu tõenäosust.

109. Komisjon ei suutnud – nagu on märgitud vaidlustatud kohtuotsuse punktis 530 – tõendada, et kui oleks kohaldatud jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis, oleks LuxOpCo tasu olnud suurem. Esimene täiendav järeldus ei võimalda seega toetada järeldust, et vaidlusalune eelotsus andis LuxOpCo-le majandusliku eelise. Lisaks asjaolule, et komisjon ei püüdnud kindlaks teha, milline oli LuxOpCo reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu ülesannete eest, mille komisjon oma funktsionaalses analüüsis tuvastas, ei sisalda esimene täiendav järeldus konkreetseid asjaolusid, mis võimaldaksid õiguslikult piisavalt tõendada, et komisjoni tuvastatud vead funktsionaalses analüüsis ja meetodi kui sellise valimisega seotud metodoloogiline viga tõi tegelikult kaasa LuxOpCo maksukoormuse vähenemise.

110. Lisaks tuleb majanduslikku eelist käsitleva teise täiendava järelduse kohta asuda seisukohale (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 547), et komisjon ei püüdnud tõendada, milline tasu oleks vastanud reaalturuväärtusele, ega ammugi seda, kas vaidlusaluse maksualase eelotsusega heaks kiidetud LuxOpCo tasu oli väiksem tasust, mida LuxOpCo oleks saanud reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel.

111. Peale selle märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 585 majanduslikku eelist käsitleva kolmanda täiendava järelduse kohta, et kui tahes sobimatu ülemmäära mehhanism ka ei oleks ja hoolimata sellest, et sellist mehhanismi ei ole OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis ette nähtud, ei ole komisjon tõendanud, et see mehhanism mõjutab LuxOpCo poolt LuxSCS-ile makstud litsentsitasu reaalturuväärtusele vastavust.

112. Lõppkokkuvõttes ei suutnud komisjon kolme täiendava järeldusega tõendada eelise olemasolu (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 537, 548 ja 586).

2. Hinnang

113. Ka apellatsioonkaebuse teine väide on põhjendamatu, kuna Üldkohtu otsus on ka – olgugi et muudel põhjustel – õige. Nagu nähtub käesoleva ettepaneku punktis 53 ja sellele järgnevates punktides esitatud selgitustest, tuleb vaidlusalune otsus tühistada, kuna juba võrdlussüsteem, mida kasutati, oli valesti kindlaks määratud. Luksemburgi õiguse (LIR-i artikli 164 lõige 3) asemel kohaldatai ainult OECD siirdehindade suuniseid 1995. aasta redaktsioonis, mis olid vastu võetud enne, ning OECD siirdehindade suuniseid 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis, mis võeti vastu pärast 2003. aasta maksualase eelotsuse tegemist.

114. Ainult juhul, kui Euroopa Kohus peaks lähtuma sellest, et vale võrdlussüsteemi valik on talle siduv, kuna Luksemburg ja Amazon ei ole sellele valikule oma hakis sõnaselgelt vastu vaielnud, tuleks apellatsioonkaebuse teist väidet põhjalikumalt analüüsida.

115. Kuid isegi siis ei saaks komisjoni argumendiga mingil juhul nõustuda. Seda seetõttu, et vaidlusaluses otsuses ei ole komisjon – nagu Üldkohus õigesti märkis – tõendanud, et maksualane eelotsus kaldub ilmselgelt kõrvale võrdlussüsteemist ja annab sellega Amazonile valikulise eelise.

116. Kaks esimest põhijäreldust ei ole näidanud, et OECD siirdehindade suunistes kehtestatud turuväärtuse põhimõtet oleks ilmselgelt rikutud. Seevastu märkis komisjon vaidlusaluses otsuses (punkt 575 jj) kolmanda täiendava järelduse raames – minu arvates õigesti –, et litsentsisaaja maksustatava tulu piiramine, piirates seda 0,55%-ga tema aastasest müügikäibest, ei ole kooskõlas asjakohase tasu kindlaksmääramisega siirdehinna abil. Kuna kolmandad isikud ei määra omavahel litsentsitasu üldjuhul kindlaks nii, et litsentsisaaja ei pea kunagi maksma rohkem kui teatud summa (käesoleval juhul 0,55% aastasest müügikäibest), ei vasta see element – minu arvates koguni ilmselgelt – reaalturuväärtuse põhimõttele.

117. Seda on siiski ka Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punkti 575 ja sellele järgnevates punktides niimoodi märkinud. Nagu Üldkohus lisaks õigesti märkis (punkt 578), ei tähenda see meetodiline viga (isegi kui see on ilmne), et see kujutab endast juba valikulist eelist, kuna tasu on ka pärast ülempiiri mehhanismi kohaldamist jäänud reaalturuväärtuse piiresse. Järelikult ei ole komisjon eelise olemasolu tõendanud.

118. Neile väidetele ei saa õiguslikust seisukohast vastu vaielda. Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et analüüsima ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabi“ hõlmata võiva meetme erinevaid koostisosi, tuleb arvesse võtta kõiki selle meetmega kaasnevaid õiguslikke ja

faktilisi asjaolusid, eelkõige sellest saadavat kasu ja sellest tulenevaid kohustusi.⁴² See seab tingimuseks, et komisjon tõendab siinkohal, et Amazon sai eelise. Valikuline eelis tuleneb siiski alles sellest, et maksualane eelotsus võimaldab soodsamat kohtlemist võrreldes tavapärase maksustamisega. Seda soodsamat kohtlemist peab komisjon tõendama.

119. Komisjon peab andma üldhinnangu ja võtma seejuures arvesse kõiki kõnealusel juhul tähtsaid pidepunkte, mis võimaldavad tal kindlaks teha, kas soodustatud ettevõtja ei oleks saanud sedalaadi soodustusi juba tavapärase maksusüsteemi (võrdlussüsteemi) alusel. See seab siirdehindade kohaldamisalas tingimuseks, et komisjon on võimeline arvutama „õige“ siirdehinna.

120. Komisjoni vastuväide, et see on väga keeruline, on õige. See kinnitab siiski veel kord, et mitte iga olukord, kus väärtalt kohaldatakse riigisisest maksunormi, ei kujuta endast ühtlasi valikulist eelist,⁴³ vaid seda kujutavad endast ainult maksuotsuses ilmselgelt esitatud ekslikud järeldused, mis mõjutavad maksukohustuse suurust.

121. Kui litsentsitasu arvutamine, mis on maksualases eelotsuses heaks kiidetud, oleks hoolimata küsitavast meetodikast andnud tulemuseks tavapärasest siirdehinnast madalama hinna, ei oleks tegemist Amazoni soodsama kohtlemisega võrreldes tavapärase maksustamisega. Seda seetõttu, et tavapärase kõrgem siirdehind oleks viinud veel väiksema maksukoormuseni. Sellise võrdluse puudumist on Üldkohus õigustatult ette heitnud. Selles osas on ka apellatsioonkaebuse teine väide põhjendamatu.

C. Järeldus

122. Lõppkokkuvõttes on komisjoni apellatsioonkaebuse mõlemad väited põhjendamatud. Vaidlustatud kohtuotsus on lõppkokkuvõttes – olgugi et muudel põhjustel kui need, millele Üldkohus tugines – õige. Otsus tuli tühistada juba seetõttu, et komisjon võttis aluseks vale võrdlussüsteemi (OECD siirdehindade suunised Luksemburgi õiguse asemel).

123. Lisaks ei tulene maksualasest eelotsusest, et ilmselgelt ebaõigesti – maksukohustuslase jaoks liiga soodsalt – on heaks kiidetud litsentsitasu määr. Isegi kui litsentsisaaja maksustatava summa ülempiiri esitamine on ilmselgelt vastuolus kolmandate isikute seas tavapärase litsentsitasu arvutamise meetodiga, ei ole komisjon otsuses näidanud, et sellega antakse ka eelis.

VI. Kohtukulud

124. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõike 2 kohaselt otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotamise, kui apellatsioonkaebus on põhjendamatu.

125. Kodukorra artikli 138 lõike 1 kohaselt, mida artikli 184 lõike 1 kohaselt kohaldatakse apellatsioonkaebuste lahendamisel, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Amazon ja Luksemburg on seda nõudnud, tuleb komisjonilt välja mõista kulud, mis Amazonil ja Luksemburgil on käesolevas apellatsioonimenetluses tekkinud.

⁴² Nii väljendavad seda sõnaselgelt 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 62). Vt selle kohta 19. septembri 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa ja IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punkt 110 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Autostrada Wielkopolska vs. komisjon ja Poola (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punkt 108).

⁴³ Vt selle kohta eespool punkt 91 jj.

126. Kodukorra artikli 184 lõike 4 kohaselt saab Euroopa Kohus esimeses astmes menetlusse astujalt, kes ei ole ise apellatsioonkaebust esitanud, kohtukulud välja mõista üksnes juhul, kui ta on osalenud Euroopa Kohtu menetluse kirjalikus või suulises osas. Käesoleval juhul osales Iirimaa kui esimeses astmes menetlusse astuja, kes ei ole ise apellatsioonkaebust esitanud, Euroopa Kohtu menetluse suulises osas, kuid ei taotlenud, et kohtukulud mõistetakс välja komisjonilt. Neil asjaoludel tuleb otsustada, et Iirimaa kannab ise oma kulud, mis tal on apellatsioonimenetluses tekkinud.⁴⁴

VII. Ettepanek

127. Kõiki eespool esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada järgmiselt:

1. Jätta apellatsioonkaebus rahuldamata.
2. Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud tema enda kanda ning mõista temalt välja Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Amazon EU S.à.r.l-i ja Amazon.com Inc. kohtukulud.
3. Jätta Iirimaa kohtukulud tema enda kanda.

⁴⁴ Vt selle kohta 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 60) ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Heitkamp BauHoldingu pankrotihaldur) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 113 ja 114).