Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 4. mail 2023 [1]

**Kohtuasi C-454/21 P**

**Engie Global LNG Holding S.à.r.l,**
**Engie Invest International S.A.,**
**Engie S.A.**
***versus***
**Euroopa Komisjon**
**Kohtuasi C-451/21 P**
**Luksemburgi Suurhertsogiriik**
***versus***

**Euroopa Komisjon**

Apellatsioonkaebus – Riigiabiõigus – Luksemburgi Suurhertsogiriigi meede Engie kontsernile – Valikuline eelis – Võrdlussüsteemi kindlakstegemine – Valikulise eelise hindamiskriteerium maksuõiguses – Maksualane eelotsus – Õigusnormi ekslik kohaldamine maksukohustuslase kasuks kui valikuline eelis – Emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastus (*Schachtelprivileg*) ja kasumi varjatud jaotamine – Kirjutamata „vastavuse“ põhimõte (*Korrespondenzprinzip*) – Liikmesriigi õiguse tõlgendamine komisjoni poolt – Üldise kuritarvituste vastase sätte ebaõige kohaldamine kui valikuline eelis

## I. Sissejuhatus

1. Käesolevas asjas esitatud apellatsioonkaebused annavad Euroopa Kohtule taas [2] võimaluse käsitleda maksualase eelotsuse analüüsi riigiabiõiguse vaatekohast. Ühelt poolt järgivad maksualased eelotsused õiguskindluse huve, aga teiselt poolt tekib mõnikord varjatud kahtlus, et need võivad viia konkurentsi kahjustavate kokkulepeteni mõne liikmesriigi maksuhalduri ja maksukohustuslase vahel.

2. Erinevalt teistest riigiabimenetlustest, mille komisjon algatas [3] seoses maksualaste eelotsustega, ei ole käesoleval juhul tegemist reaalturuväärtuse põhimõttest kõrvale kalduvate siirdehindadega. Käesoleva kohtuasja põhjustanud õigusvaidlus käsitleb Luksemburgi maksuhalduri kahte kogumit

[1] Algkeel: saksa.

[2] Vt selle kohta eelkõige 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) ning kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Iirimaa *vs.* komisjon (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

[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 – apellatsioonimenetlus pooleli kohtuasjas C-465/20 P) ning 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15, EU:T:2019:669).

maksualaseid eelotsuseid Engie kontsernile struktuurimuutuse maksualase kohtlemise kohta Luksemburgis. Komisjon leidis kokkuvõtvalt, et Engie kontserni mitme Luksemburgi äriühingu vaheline konverditav kapitalilaen tuleb liigitada võõrkapitaliks „laenusaaja" tasandil ja omakapitaliks „laenuandja" tasandil. Rahastamisega seoses makstud tasu ei mõjutanud maksustatavat tulu tütarettevõtja tasandil, aga emaettevõtja puhul käsitleti seda osalusest saadud tuluna. Viimast üldjuhul – ja nii ka Luksemburgis – kontsernisiseselt ei maksustata. Seevastu tütarettevõtja tasandil maksustati ainult teatav maksuhalduriga kokku lepitud maksustatav tulu („marginaal").

3. Vaidlusaluses otsuses[4] lähtus komisjon sellest, et Luksemburgi maksuhaldur poleks tohtinud käsitleda osalusest saadud tulu emaettevõtja tasandil maksuvabana. Kuivõrd Luksemburg lähtus maksualastes eelotsustes teistsugusest käsitlusest, andis ta emaettevõtjale ja ühtlasi Engie kontsernile riigiabi. Teise võimalusena pidanuks maksuhaldur kohaldama Luksemburgi õiguses sisalduvat üldist kuritarvituste vastast sätet. Üldkohus nõustus täielikult komisjoni käsitlusega.

4. Käesolevas apellatsioonimenetluses tekib seega esiteks küsimus, kas konverditava kapitalilaenu kasutamise tulemusel tekkiv maksueelis on valikuline maksusoodustus ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Siinjuures tuleb vastata ka küsimusele, kas riigiabiõigusest tuleneb liikmesriigi õiguse kontekstis kohustuslik „vastav" maksustamine (see tähendab, et osalusest saadud tulu maksuvabastust ei kohaldata, kui väljamakstud kasum ei ole juba tütarettevõtja tasandil tervikuna maksustatud).

5. Teiseks tekib küsimus, kas komisjon ja Euroopa Kohus saavad riigiabiõiguse sätete alusel kontrollida liikmesriigi maksuhalduri tegevuse ja tema tehtud maksuotsuste „õigsust". Selles osas tuleb mõlemaid aspekte arvesse võttes muu hulgas vastata ka küsimusele, kuivõrd saab komisjon asendada liikmesriigi maksuhalduri poolse liikmesriigi õiguse (käesoleval juhul üldise kuritarvituste vastase sätte) tõlgenduse endapoolse (liikmesriigi õiguse) tõlgendusega, et tõendada valikulise eelise rakendamist.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

6. Õigusliku aluse liidu õiguses moodustavad ELTL artikkel 107 jj. Ebaseadusliku riigiabiga seotud menetlust käsitleb määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks[5] (edaspidi „määrus 2015/1589"), III peatükk.

### B. Luksemburgi õigus

7. 4. detsembri 1967. aasta muudetud tulumaksuseadustiku (loi concernant l'impot sur le revenu, edaspidi „LIR") artikli 22 lõike 5 mõtte kohaselt tuleb varade konvertimist käsitada varade müügina ja uute asemele ostmisena hinnangulise võõrandamisväärtuse hinnaga. Selle tulemusena võib tekkida maksustatav kapitalikasv.

[4] Komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsus (EL) 2019/421 riigiabi SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) kohta, mida Luksemburg andis ENGIE kontsernile (ELT 2019, L 78, lk 1).

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

8. Vaidlustatud kohtuotsuse järgi kehtis LIR artikli 22*bis* lõike 2 punkt 1 maksualaste eelotsuste tegemise ajal järgmises sõnastuses:

„(2) Erandina artikli 22 lõikest 5 ei vii allpool punktides 1–4 nimetatud vahetustehingud vahetatud varadega seotud kapitalikasvuni, välja arvatud juhul, kui kas võlausaldaja või aktsionär või osanik loobub punktides 1, 3 ja 4 nimetatud juhtudel käesoleva sätte kohaldamisest:

1) laenu konvertimisel: võlausaldajale antakse väärtpaberid, mis tõendavad osalust võlgniku kapitalis. Konverditava kapitalilaenu konvertimisel on jooksev laenuintress, mis konvertimisaastal konvertimispäevaks on kogunenud, vahetuse hetkel maksustatav."

9. LIR artikkel 164 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Äriühingu maksustatava tulu kindlakstegemise seisukohalt ei ole mingit tähtsust, kas kasum on jaotatud või mitte.

(2) Jaotamiseks eelmise lõike tähenduses loetakse ükskõik mis laadi jaotamist aktsionäridele ning osalustunnistuste, asutajaaktsiate, asutaja osade ja muude väärtpaberite (sealhulgas muutuvtuluga võlakirjade) omanikele, mis annab õiguse osaleda aasta- või likvideerimiskasumi jaotamisel.

(3) Kasumi varjatud jaotamist tuleb arvesse võtta maksustatava tulu kindlakstegemisel. Varjatud kasumieraldistega võib eelkõige tegemist olla juhul, kui osanik, aktsionär või huvitatud pool saab äriühingust või ettevõttest otsest või kaudset kasu, mida ta ei saaks siis, kui ta poleks osanik, aktsionär või huvitatud pool."

10. LIR artikli 166 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Osalusest saadud tulu, mis on järgmistel isikutel:

1) täieliku maksukohustusega residendist ühisinvesteerimisettevõtja, mis esineb ühes lõikes 10 toodud lisas loetletud vormidest,

2) täieliku maksukohustusega residendist kapitaliühing, mida ei ole loetletud lõikes 10 toodud lisas,

3) direktiivi [2011/96] artiklis 2 nimetatud ühisinvesteerimisettevõtja püsiv tegevuskoht,

4) kapitaliühingu püsiv tegevuskoht, mis on niisuguse riigi resident, millega Luksemburgi Suurhertsogiriik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu,

5) kapitaliühingu või tulundusühistu püsiv tegevuskoht, mis on Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepingu osalisriigi resident, v.a Euroopa Liidu liikmesriigid, vabastatakse maksust, kui tulu kättesaadavaks tegemise hetkel kuulub see osalus tulu saajale või ta kohustub omama selle osaluse vähemalt 12 kuu pikkuseks katkematuks ajavahemikuks ning kogu selle ajavahemiku jooksul ei lange osalusmäär alla 10% läve või ostuhind alla 1 200 000 euro."

11. Luksemburgi maksukohandusseaduse (Steueranpassungsgesetz, edaspidi „StAnpG") artikkel 6 näeb ette:

„Tsiviilõiguse kohaselt lubatud vormide või süsteemide kuritarvitamise teel maksudest osaline või täielik kõrvalehoidumine on keelatud. Kuritarvituse korral tuleb maksu kohaldada samamoodi, nagu seda kohaldataks tehingutele, faktilistele asjaoludele ja majanduslikele asjaoludele kohandatud õiguslikus struktuuris."

## III. Vaidluse taust

12. Kohtuvaidluse ese on kaks kogumit Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksualaseid eelotsuseid Engie kontsernile. Need käsitlevad kahte sarnast kontsernisisest rahastamisstruktuuri.

13. Parema mõistetavuse huvides tutvustan esmalt kohtuvaidluses asjakohases osas Engie kontserni struktuuri (vt selle kohta allpool jaotis A) ja seejärel käsitlen maksualaste eelotsuste aluseks olevaid tehinguid, sealhulgas Engie valitud rahastamisstruktuuri (vt selle kohta allpool jaotis B). Lõpuks teen ülevaate Luksemburgi maksuhalduri maksualastest eelotsustest (vt selle kohta allpool jaotis C), komisjoni otsusest (vt selle kohta allpool jaotis D) ning Üldkohtu menetlusest ja vaidlustatud kohtuotsusest (vt selle kohta allpool jaotis E).

### A. Engie kontserni struktuur

14. Engie kontsern koosneb Prantsusmaal asuvast äriühingust Engie S.A. ning kõikidest nendest äriühingutest, mida ta otseselt või kaudselt kontrollib (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 4 jj). Kontserni kuulub ka mitu Luksemburgis asuvat äriühingut.

15. Luksemburgis kontrollib Engie S.A. muu hulgas äriühingut Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A. (edaspidi „CEF"), mis nimetati 2015. aastal ümber Engie Invest International S.A-ks. Viimati nimetatud äriühingu tegevusala on osaluste omandamine Luksemburgi ja välisriikide äriühingutes ning nende osaluste haldamine, neilt tulu teenimine ja nende kontrollimine.

16. CEFile kuuluvad kõik GDF Suez Treasury Management S.à.r.l-i (edaspidi „GSTM") osad ja kõik Electrabel Invest Luxembourg S.A. (edaspidi „EIL") aktsiad, samuti kuulub CEFile ainuosalus GDF Suez LNG Holding S.à.r.l-is (edaspidi „LNG Holding"), mis asutati 2009. aastal Luksemburgis ja nimetati 2015. aastal ümber Engie Global LNG Holding S.à.r.l-iks.

17. LNG Holdingu tegevusala on osaluste omandamine Luksemburgi ja välisriikide äriühingutes ning nende osaluste haldamine. Sellele äriühingule kuuluvad omakorda kõik GDF Suez LNG Supply S.A. (edaspidi „LNG Supply") aktsiad ja kõik GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l-i (edaspidi „LNG Luxembourg") osad. LNG Supply tegutseb ostu ja müügi valdkonnas ning kaupleb veeldatud maagaasi, gaasi ja gaasisaadustega.

### B. Tehingud ja rahastamisstruktuur

18. Aastatel 2009–2015 toimus Engie kontserni Luksemburgi harus mitu struktuurimuutust, mis viidi ellu muu hulgas kontsernisiseste keerukate rahastamisstruktuuride kaudu, mida kirjeldatakse vaidlustatud kohtuotsuse punktis 12 jj ning punktis 36 jj järgmiselt.

### *1. Tegevuse üleandmine LNG Supplyle*

19. Esimene struktuurimuutus mõjutas LNG Holdingut (emaettevõtja) ja tema tütarettevõtjat LNG Luxembourgi (edaspidi ka „vahendusäriühing") ning LNG Supplyd (tütarettevõtja).

20. LNG Holding andis oma äritegevuse veeldatud maagaasi ja gaasisaaduste valdkonnas LNG Supplyle üle 30. oktoobrist 2009. Ostuhind oli 657 miljonit USA dollarit (USD) (ligikaudu 553,26 miljonit eurot).

21. LNG Luxembourg andis kontsernisisese üleandmise rahastamiseks LNG Supplyle sundkonverditava laenu (edaspidi „ZORA"[6]) nimiväärtusega 646 miljonit USA dollarit ja kestusega 15 aastat. ZORAlt ei tule tasuda perioodilist intressi. Selle asemel pidi LNG Supply andma LNG Luxembourgile kui laenuandjale edaspidiseks ette nähtud ZORA konvertimise raames üle oma aktsiad omakapitalina.

22. Kirjeldatud viisil üleantavate aktsiate väärtus määratakse lähtudes ZORA nimiväärtusest konvertimise ajal, millele liidetakse või millest lahutatakse teatav muutuvkomponent. Kõnealune muutuvkomponent vastab omakorda ZORA kestuse ajal LNG Supply teenitud kasumile, millest on maha arvatud maksustatav marginaal. Konkreetsel juhul maksustatav marginaal ja selle määramisel aluseks võetav maksustatav tulu lepiti kokku maksuhalduriga ühes maksualases eelotsuses (vt selle kohta allpool jaotis C). Muutuvkomponent võib kahjumlikel aastatel olla ka negatiivne. Kõnealuse muutuvkomponendi summat tähistatakse ka nimetusega „ZORA kasv".

23. LNG Luxembourg rahastas ZORAt omalt poolt, sõlmides LNG Holdinguga (sel ajal veel LNG Trading) forvardlepingu. LNG Holding maksab forvardlepingu alusel LNG Luxembourgile ZORA nimiväärtusele vastava summa, see tähendab 646 miljonit USA dollarit, ja omandab selle eest õiguse saada endale aktsiad, mis LNG Supply emiteerib ZORA konvertimisel.

24. Aastal 2014 toimus ZORA osaline konvertimine. Niinimetatud rahastamise hübriidvormina käsitletakse ZORAt tütarettevõtja tasandil võõrkapitalina, aga konvertimise ajal emaettevõtja tasandil omakapitalina. LNG Supply suurendas selleks kapitali 699,9 miljoni USA dollari (umbes 589,6 miljoni euro) võrra, millest 193,8 miljonit USA dollarit (umbes 163,3 miljonit eurot) eesmärgiga tasuda üks osa asjaomase ZORA nimiväärtusest ja ülejäänud summa eesmärgiga tasuda osa ZORA kasvust.

25. LNG Luxembourgi (vahendusäriühing) tasandil vähendati varana kajastatud ZORA väärtust osalise konvertimise tõttu ja selle tulemusel vähenes ka forvardlepinguga seotud kohustus 193,8 miljoni USA dollari võrra. Järelikult oli asjaomane toiming LNG Luxembourgi tasandil maksuneutraalne. Eeltoodu tulemusel kujunes aktsiatest, mis LNG Supply (tütarettevõtja) emiteeris ZORA konvertimisel, LNG Holdingu (emaettevõtja) tasandil osalusest saadud tulu, mida käsitleti LIR artiklis 166 ette nähtud kontserni emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastust (*Schachtelprivileg*) kohaldades maksuvabana. See maksuõiguslik tagajärg oli maksualastes eelotsustes ette nähtud (vt selle kohta allpool jaotis C).

[6] Mida see akronüüm täpselt tähendab, on ebaselge. Komisjoni sõnul on selle tähendus „Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions" – vt vaidlusaluse otsuse 6. joonealune märkus.

### *2. Tegevuse üleandmine GSTMile*

26. Teise struktuurimuutuse osalised olid CEF (emaettevõtja), samuti selle tütarettevõtja EIL (edaspidi ka „vahendusäriühing") ja GSTM (tütarettevõtja). CEF andis alates 2010. aastast oma finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse üle GSTMile. Ostuhind oli ligikaudu 1,036 miljardit eurot.

27. Ka viidatud kontsernisisest üleandmist rahastati EILilt GSTMile antud ZORAga, lepingu kestusega kuni 2026. aastani. ZORA nimiväärtus oli ostuhind. Rahastamisstruktuur oli muus osas sama nagu tegevuse üleandmisel LNG Supplyle, eelkõige sõlmisid EIL ja CEF samasuguse forvardlepingu, mistõttu on asjakohased eespool esitatud selgitused.

28. ZORA konvertimist ei ole seni siiski toimunud, mistõttu CEF ei ole selles osas veel osalusest tulu saanud.

## C. Luksemburgi maksuhalduri maksualased eelotsused

29. Luksemburgi maksuhaldur tegi Engie kontsernile seoses asjaomaste tehingute ja nende rahastamisega kaks kogumit maksualaseid eelotsuseid (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 17 jj).

### *1. Maksualased eelotsused, mis käsitlevad tegevuse üleandmist LNG Supplyle*

30. Esimene maksualane eelotsus tehti 9. septembril 2008. Selles on mainitud LNG Supply ja LNG Luxembourgi loomist ning projekti, mille kohaselt antakse LNG Holdingu tegevus üle LNG Supplyle.

31. Maksustamise seisukohast ilmneb maksualasest eelotsusest, et LNG Supply puhul maksustatakse teataval erilisel viisil ainult Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaal. Komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsuse[7] kohaselt ei ole maksustatav tulu LNG Supply kasum (ettevõtte vara väärtuste vahe majandusaasta alguses ja lõpus), vaid summa, mis arvutatakse kui „⬥% netomarginaal [LNG Supply] bilansis olevate varade brutoväärtusest". Siinjuures ei tohi see „netomarginaal" jääda „alla ⬥% äriühingu aasta brutokäibest". Asjaomane summa (marginaal) maksustatakse sel juhul tavalise tulumaksumääraga (edaspidi „marginaali maksustamine").

32. Kokkuvõttes toimub sel viisil tulu maksustamine bilansiväärtuse alusel või vähemalt käibe alusel. Niisiis peab LNG Supply maksma tulumaksu ka kahjumi korral. Bilansiväärtuse või käibe alusel maksustamise puhul ei olnud LNG Supply tegelik tulu (müügitulu, millest on maha arvatud kulud) maksustatava tulu määramisel maksuõiguslikult enam oluline. Kohtuasja toimikust ei nähtu, miks ja millisel õiguslikul alusel Luksemburgi maksuhaldur valis (või tohtis valida) sellise ebatavalise maksustamismeetodi ja otsustas maksustada kirjeldatud netomarginaali. Kokkuleppe kohaselt moodustas LNG Supplyle pärast marginaali mahaarvamist jääv summa majandusliku tulemina ZORA kasvu.

[7] Vaidlusaluse otsuse põhjendus 36.

33. Komisjoni otsuse kohaselt[8] võib LNG Luxembourg „laenuandjana" hoida ZORA väärtust Luksemburgi maksuhalduri loal ZORA perioodil oma raamatupidamises bilansilises väärtuses, mida LNG Luxembourg ka tegi. Maksualane eelotsus näeb veel ette, et ZORA konvertimisel äriühingu aktsiateks – eeldusel, et LNG Luxembourg valib LIR artikli 22*bis* kohaldamise – ei teki mingit maksustatavat kapitalikasumit. Niisiis ei maksustata emiteeritavate aktsiate väärtuses sisalduvat ZORA kasvu. Selles osas käsitletakse neid omakapitalina.

34. Lisaks ilmneb 9. septembri 2008. aasta maksualasest eelotsusest, et LNG Holding kirjendab forvardlepingu alusel LNG Luxembourgile tehtud makset pikaajalise finantsinvesteeringuna, mistõttu ei kanna LNG Holding enne asjaomase ZORA konvertimist bilanssi selle ZORAga seotud maksustatavat tulu ega maksustatavast summast mahaarvatavat kulu. Lisaks kinnitab Luksemburgi maksuhaldur, et kuna LIR artikkel 166 võimaldab maksust vabastada teatava osalusest saadud tulu, kohaldatakse seda LNG Supply suhtes ka forvardlepingu alusel saadud osaluse puhul.

35. Teine maksualane eelotsus tehti 30. septembril 2008 ja see käsitleb LNG Tradingu tegeliku juhtimise üleviimist Madalmaadesse. Kolmas maksualane eelotsus tehti 3. märtsil 2009 ning see kinnitab muudatusi, mis tehti 9. septembri 2008. aasta maksualase eelotsusega ette nähtud rahastamisstruktuuris, eelkõige seda, et LNG Tradingu asendab LNG Holding ning konverditakse ZORA, mille LNG Supply sõlmis LNG Luxembourgi ja LNG Holdinguga. Neljas maksualane eelotsus tehti 9. märtsil 2012 ja selles täpsustatakse teatavaid raamatupidamislikke termineid, mida kasutatakse selle marginaali arvutamisel, mille alusel maksustatakse LNG Supplyd.

36. Viimane maksualane eelotsus tehti 13. märtsil 2014 ja see kinnitab 20. septembri 2013. aasta taotluses väljendatud seisukohta. See puudutab LNG Supply allkirjastatud ZORA osalise konvertimise maksualast käsitamist. Vaidlustatud kohtuotsuse punktist 27 nähtub, et LNG Supply vähendab selle laenu konvertimise päeval oma kapitali konvertimise summaga võrdse summa võrra.

37. Maksustamise seisukohast kinnitab Luksemburgi maksuhaldur, et kõnealune osaline konvertimine ei mõjuta LNG Luxembourgi kuidagi. LNG Holding kannab omalt poolt bilanssi kasumi, mis on võrdne konverditud aktsiate nimiväärtuse ja selle konvertimise summa vahega (see tähendab ZORA kasvu summaga). Lisaks on ette nähtud, et selle kasumi suhtes rakendatakse osalusest saadud tulu maksuvabastust LIR artikli 166 alusel.

### *2. Maksualased eelotsused, mis käsitlevad tegevuse üleandmist GSTMile*

38. Esimene maksualane eelotsus tehti 9. veebruaril 2010 ja sellega kiideti heaks samasugune struktuur, nagu lõi LNG Holding selleks, et rahastada oma veeldatud maagaasi sektoris toimuva tegevuse üleandmist LNG Supplyle. Kõnealune struktuur rajaneb nimelt ZORA-l, mille sõlmis GSTM EILiga ning mille eesmärk on rahastada CEFi finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse omandamist. Nii nagu ka LNG Supply puhul maksustatakse GSTMi ZORA täitmise kestuse jooksul Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaali põhjal.

[8] Vaidlusaluse otsuse põhjendus 38. Asjaolude kirjeldus vaidlustatud kohtuotsuses (punkt 22) on selles osas ebatäpne või ebaselge.

39. Teise maksualase eelotsusega, mis tehti 15. juunil 2012, kinnitati rahastamistehingu maksualane käsitamine ja see põhineb samasugusel analüüsil, nagu on esitatud 9. septembri 2008. aasta maksualases eelotsuses, mis puudutab LNG Tradingu tegevuse üleandmist LNG Supplyle. See analüüs erineb siiski selle ZORA summa võimaliku suurenemise osas, mille sõlmis GSTM.

### *3. Kokkuvõte*

40. Kokkuvõtvalt ilmneb maksualastest eelotsustest, et tegutsevate äriühingute LNG Supply ja GSTMi puhul maksustatakse äriühingu tulumaksu tavapärase määraga ainult maksuhalduriga kokku lepitud maksustatav tulu (marginaal). Äriühingu tulumaksuga maksustatavat tulu ei arvutatud nii, nagu tavapäraselt leitakse maksustatav kasum (see tähendab ettevõtte vara võrdlemise alusel), vaid bilansi või vähemalt käibe alusel. Seega maksustati tegutsevaid tütarettevõtjaid ka kahjumi korral.

41. Sel viisil arvutatud maksustatavat tulu ületavat kapitalikasumit (see tähendab ülejäänud tegelikku kasumit) marginaali maksustamise kokkuleppe järgi tegutsevate äriühingute (LNG Supply ja GSTM) tasandil ei maksustatud, vaid see üksnes liideti rahastamisvahendile (ZORA).

42. Forvardlepingu alusel ZORA konvertimisel äriühingu aktsiateks ei teki kasumit vahendusäriühingu tasandil. ZORA konvertimisest saadud kasumit käsitletakse emaettevõtja tasandil omakapitalina ja Luksemburgi õiguses (LIR artikkel 166) ette nähtud emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastuse (*Schachtelprivileg*) alusel seda ei maksustata. Selle tulemusel toimub ainult kirjeldatud marginaali maksustamine tegutsevate äriühingute tasandil.

## D. Komisjoni otsus

43. Euroopa Komisjon saatis 23. märtsil 2015 Luksemburgi Suurhertsogiriigile teabepäringu Engie kontsernile antud maksualaste eelotsuste kohta. Komisjon teatas 1. aprilli 2016. aasta kirjaga Luksemburgi Suurhertsogiriigile oma kahtlustest, kas kõnealused eelotsused on kooskõlas riigiabiõigusega, seejärel algatas ta 19. septembril 2016 ELTL artikli 108 lõike 2 alusel ametliku uurimismenetluse. Komisjon tegi 20. juunil 2018 vaidlusaluse otsuse.

44. Komisjon leiab vaidlusaluses otsuses sisuliselt, et Luksemburgi Suurhertsogiriik andis ELTL artikli 107 lõiget 1 ja artikli 108 lõiget 3 rikkudes Engie kontsernile valikulise eelise. Komisjon kritiseerib asjaomase rahastamisstruktuuri konkreetset mõju kogu maksule, mida nimetatud kontsern tasuma peab, sest sisuliselt jääb maksustamata peaaegu kogu kasum, mida saavad Luksemburgis asuvad tütarettevõtjad.

45. Majandusliku eelise andmise küsimuses leidis komisjon eelkõige, et eelis seisneb selles, et kõnealuste maksualaste eelotsuste kohaselt ei maksustata (peale Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaali) ühegi tehingutes osalenud äriühingu puhul ZORA kasvu, mis vastab LNG Supply ja GSTMi saadud kasumile. Riigiabiõiguse järgi seisneb asjaomane eelis selles, et LIR artiklis 166 ette nähtud maksuvabastust kohaldati konvertimise tulemusel emaettevõtja osalusest saadud tulu suhtes, aga ei tagatud tõhusat maksustamist tütarettevõtjate (ega ka vahendusäriühingute) tasandil.

46. Valikulise eelise osas tugineb komisjon kokku neljale erinevale arutluskäigule.

47. Esiteks käsitleb komisjon valikulisust emaettevõtjate – LNG Holdingu ja CEFi – tasandil aspektist, et maksualaste eelotsustega kiideti heaks nende tasandil osalusest saadud sellise tulu maksustamata jätmine, mis oleks majanduslikust vaatekohast vastanud ZORA kasvule. Nii kaldub rakendatud meede kõrvale võrdlusraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemini ja mille kohaselt tuleb Luksemburgi residentidest maksukohustuslased maksustada äriühingu tulumaksuga nende raamatupidamise aastaaruannetes kajastatud kasumi alusel.

48. Teiseks käsitleb komisjon valikulisust emaettevõtjate tasandil aspektist, et maksualaste eelotsustega kiideti heaks emaettevõtjate osalusest saadud tulu maksuvabastuse kohaldamine LIR artikli 166 alusel. Komisjoni hinnangul kaldub selline kohtlemine kõrvale võrdlusraamistikust, mida on piiratud osalusest saadud tulu maksuvabastust käsitletavate sätetega ja mille kohaselt tuleks maksuvabastust rakendada ainult juhul, kui väljamakstav kasum on enne maksustatud tütarettevõtjate tasandil (niinimetatud „vastavuse" põhimõte (*Korrespondenzprinzip*)).

49. Kolmandaks leiab komisjon, et kõnealused maksualased eelotsused andsid Engie kontsernile valikulise eelise, sest ZORA kasvu tütarettevõtjate tasandil mahaarvatavuse ning vahendusäriühingute ja emaettevõtjate tasandil maksustamata jätmise koostoime tõttu vähenes Luksemburgis maksustatav kontserni tulu. Nii kalduti kõrvale võrdlusraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemini ja mis ei toeta maksustatava tulu sel viisil vähendamist (niinimetatud kontsernipõhine meetod).

50. Komisjon märgib alternatiivse põhjendusena neljandaks, et kõnealused maksualased eelotsused ei ole kooskõlas Luksemburgi maksuõiguse kuritarvituste vastase sättega või maksuhaldur jättis lubamatult kohaldamata StAnpG artikli 6 kui kuritarvituste vastase sätte. Komisjoni hinnangul vastas Engie kontserni loodud rahastamisstruktuur kuritarvituse tunnustele, mistõttu ei oleks Luksemburgi maksuhaldur Luksemburgi kohtupraktikat järgides tohtinud teha kõnealuseid maksualaseid eelotsuseid (kuritarvituste vastu võitlemisest loobumine).

51. Komisjon leidis, et ELTL artikli 107 lõike 1 kohaselt on ka muud riigiabi tingimused täidetud ja et Luksemburg peab kõnealuse abi LNG Holdingult tagasi nõudma. Summad, mida LNG Holdingult tagasi ei saada, tuleb sisse nõuda Engie S.A-lt. Kuivõrd veel ei ole toimunud teise kogumi maksualastes eelotsustes käsitletud ZORA konvertimist GSTMi aktsiateks, siis selles osas tagasinõuet ei otsustatud. Seoses tulevaste konvertimistega keelati seeläbi osalusest saadud tulu käsitlemine maksuvabana.

## E. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

52. Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas Üldkohtu kantseleile 30. augustil 2018 hagiavalduse kohtuasjas T-516/18 ja palus vaidlusaluse otsuse tühistada.

53. Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A. ja Engie S.A. (edaspidi „Engie") esitasid Üldkohtu kantseleile 4. septembril 2018 hagiavalduse kohtuasjas T-525/18, paludes samuti vaidlusaluse otsuse tühistada.

54. Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldas 15. veebruari 2019. aasta määrusega Iirimaa avalduse kohtuasjas T-516/18 menetlusse astumiseks.

55. Pärast poolte ärakuulamist liideti Üldkohtu teise koja (laiendatud koosseisus) presidendi 12. juuni 2020. aasta määrusega kohtuasjad T-516/18 ja T-525/18 vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 68 lõikele 1 menetluse suulise osa huvides.

56. Hagides esitasid Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik sisuliselt väited, mida saab koondada kuude järgmisesse rühma:

– esimene väidete rühm käsitleb ELL artiklite 4 ja 5 ning ELTL artiklite 3–5 ja 113 rikkumist, kuivõrd komisjoni hinnang viib maksustamise varjatud ühtlustamiseni (kolmas väide kohtuasjas T-516/18 ja viies väide kohtuasjas T-525/18);

– teine väidete rühm käsitleb ELTL artikli 107 rikkumist osas, milles komisjon leidis, et maksualased eelotsused andsid eelise, kaldudes kõrvale Luksemburgi maksuõigusest (teine väide kohtuasjas T-516/18 ja teine väide kohtuasjas T-525/18);

– kolmas väidete rühm käsitleb ELTL artikli 107 rikkumist, ELTL artiklis 296 sätestatud põhjendamiskohustuse rikkumist, samuti kaitseõiguse tagamise põhimõtte rikkumist osas, milles komisjon tuvastas asjaomase eelise valikulisuse (esimene, neljas ja kuues väide kohtuasjas T-516/18 ning kolmas, kuues ja kaheksas väide kohtuasjas T-525/18);

– neljas väidete rühm käsitleb ELTL artikli 107 rikkumist osas, milles komisjon lähtus sellest, et maksualaseid eelotsuseid võib panna süüks Luksemburgi Suurhertsogiriigile, samuti riigi ressursside kasutamisest (esimene väide kohtuasjas T-525/18);

– viies väidete rühm käsitleb ELTL artikli 107 rikkumist osas, milles komisjon kvalifitseeris kõnealused maksualased eelotsused ekslikult individuaalseks abiks (neljas väide kohtuasjas T-525/18);

– kuues väidete rühm käsitleb liidu õiguse üldpõhimõtete rikkumist osas, milles komisjon leidis, et kõnealune abi tuleb tagasi nõuda (viies väide kohtuasjas T-516/18 ja seitsmes väide kohtuasjas T-525/18).

57. Vaidlustatud kohtuotsuses leidis Üldkohus, et ükski neist väidetest pole põhjendatud, mistõttu jäid hagid kohtuasjades T-516/18 ja T-525/18 tervikuna rahuldamata.

58. Väidete esimese rühma kohta märkis Üldkohus (punkt 134 jj, eelkõige punkt 150) sisuliselt, et komisjon ei viinud maksualaseid eelotsuseid käsitledes läbi maksualast ühtlustamist, vaid kasutas pädevust, mille talle annab ELTL artikli 107 lõige 1.

59. Väidete teise ja kolmanda rühma osas märkis Üldkohus oma otsuse punktis 230, et kui otsuse teatavad põhjendused on iseenesest olemuselt sellised, et nende alusel võib otsuse õiguslikult põhjendatuks lugeda, siis ei mõjuta otsuse ülejäänud põhjendustes tehtud vead kindlasti otsuse resolutsiooni. Üldkohus kontrollis esmalt LIR artiklitest 164 ja 166 koosnevat piiratud võrdlusraamistikku ning tegi juba nimetatud võrdlusraamistiku põhjal järelduse, et sellest on põhjendamatult kõrvale kaldutud. Üldkohus nõustus komisjoni seisukohaga, et komisjon ei pidanud võrdlusraamistiku moodustamisel võtma arvesse ema- ja tütarettevõtjate direktiivi sätteid, sest peamiselt on tegemist ainult riigisisese olukorraga (punkt 263 jj). Üldkohtu hinnangul leidis komisjon põhjendatult, et kõnealused maksualased eelotsused kaldusid kõrvale LIR artiklitest 164 ja 166 koosnevast võrdlusraamistikust, seega kiideti nende eelotsustega heaks õigusnormi rikkumine (punkt 288 jj).

60. Üldkohus märkis valikulise eelise väidetava puudumise osas õiguse kuritarvitamise vastastest sätetest lähtuvalt, et komisjon tõendas piisavalt kõiki õiguse kuritarvitamise tuvastamiseks Luksemburgi õiguses ette nähtud kriteeriume: eraõiguslike vormide või institutsioonide kasutamine, maksuvõla vähendamine, sobimatu õigusliku meetodi kasutamine ja maksuväliste põhjuste puudumine (punkt 384 jj, eelkõige punkt 410 jj).

61. Väidete neljanda rühma kohta leidis Üldkohus (punkt 212 jj), et asjaomased maksualased eelotsused tegi Luksemburgi maksuhaldur ja neist nähtub põhimõtteliselt ettevõtja maksukoormuse vähendamine, mistõttu on täidetud ka järgmised tingimused: Luksemburgi Suurhertsogiriigi süü ja riigi ressursside kasutamine.

62. Väidete viienda rühma kohta leidis Üldkohus (punkt 479 jj), et komisjon võib üldkohaldatava meetme kvalifitseerida individuaalseks abiks, ilma et peaks enne tõendama, et õigusnormid, mis on kava aluseks, kujutavad endast abikava, isegi kui see on nii.

63. Lõpuks otsustas Üldkohus väidete kuuenda rühma kohta (punkt 489 jj), et komisjon ei rikkunud õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse üldpõhimõtet, kohustades Luksemburgi Suurhertsogiriiki abi tagasi nõudma. Eelkõige võivad abi saavad ettevõtjad tugineda õiguspärasele ootusele abi seaduslikkuse osas põhimõtteliselt ainult siis, kui abi andmisel on järgitud ELTL artiklis 108 ette nähtud menetlust.

## IV. Menetlus Euroopa Kohtus

64. Engie esitas 22. juulil 2021 Üldkohtu otsuse peale apellatsioonkaebuse (kohtuasi C-454/21 P). Engie palub:

– tunnistada käesolev apellatsioonkaebus vastuvõetavaks ja põhjendatuks;

– tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 12. mai 2021. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-516/18 ja T-525/18: Luksemburg ja Engie Global LNG Holding jt *vs.* komisjon;

– teha Euroopa Kohtu põhikirja artikli 61 kohaselt asjas lõplik sisuline otsus ning esimese võimalusena rahuldada Engie esimeses kohtuastmes esitatud nõuded või teise võimalusena tühistada komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsuse (EL) 2019/421 riigiabi SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) kohta, mida Luksemburg andis ENGIE kontsernile (ELT 2019, L 78, lk 1), artikkel 2 osas, milles kohustatakse abi tagasi nõudma;

– kolmanda võimalusena saata kohtuasi tagasi Üldkohtusse;

– mõista kõik kohtukulud välja komisjonilt.

65. Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas 21. juulil 2021 Üldkohtu otsuse peale apellatsioonkaebuse (kohtuasi C-451/21 P). Luksemburg palub:

– tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 12. mai 2021. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-516/18 ja T-525/18: Luksemburg ja Engie Global LNG Holding jt *vs.* komisjon;

– esimese võimalusena teha Euroopa Kohtu põhikirja artikli 61 kohaselt lõplik kohtuotsus ja rahuldada Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimeses kohtuastmes esitatud nõuded, tühistades

komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsuse (EL) 2019/421 riigiabi SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) kohta, mida Luksemburg andis ENGIE kontsernile (ELT 2019, L 78, lk 1);

– teise võimalusena saata kohtuasi tagasi Üldkohtusse;

– mõista Luksemburgi Suurhertsogiriigi kohtukulud välja komisjonilt.

66. Komisjon palub Euroopa Kohtul jätta mõlemas kohtuasjas apellatsioonkaebused rahuldamata ja kohtukulud apellantide kanda.

67. Kõik pooled esitasid Euroopa Kohtule kirjalikud seisukohad ja osalesid 30. jaanuaril 2023 kohtuistungil.

## V. Õiguslik hinnang

68. Engie esitas oma apellatsioonkaebuses kolm ja Luksemburg esitas oma apellatsioonkaebuses neli väidet, mis sisuliselt kattuvad. Apellatsioonkaebuste väidete käsitlemist alustan Engie väidetest (jaotised A, B ja C) ning lõpuks käsitlen Luksemburgi täiendavat väidet (jaotis D). Kasutan seejuures näitena LNG Holdingu kohta tehtud maksualaste eelotsuste kogumit, sest LNG Holdingu huvides sõlmitud ZORA on juba osaliselt konverditud. Seisukohad on ülekantavad teisele, GSTMi kohta tehtud maksualaste eelotsuste kogumile.

### A. Apellatsioonkaebuste esimene väide: ELTL artikli 107 lõike 1 ebaõige tõlgendamine piiratud võrdlusraamistiku kontekstis

69. Oma apellatsioonkaebuse esimese väitega heidab Engie (ja ka Luksemburg) Üldkohtule ette õigusnormi rikkumist ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamisel, eelkõige võrdlusraamistiku kindlakstegemisel. Üldkohus leidis, et maksualased eelotsused kaldusid Engie kontserni kasuks kõrvale võrdlusraamistikust, mis on piiratud LIR artiklitega 164 ja 166.

70. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks" kvalifitseerimine, et täidetud on kõik tingimused, millest esimese kohaselt peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest. Teiseks peab sekkumine ähvardama kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.[9]

71. Siinkohal tuleb kontrollida ainult Üldkohtu põhjendusi valikulise eelise tingimuse kohta. Maksumeetme valikulisust saab Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika järgi hinnata astmeliselt. Selleks tuleb esmalt kindlaks teha, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane" maksustamissüsteem (niinimetatud võrdlusraamistik).[10] Teiseks tuleb asjaomase üldise või „tavapärase" maksustamissüsteemi põhjal hinnata, kas kõnealune

[9] 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *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).

[10] 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).

maksumeede kaldub üldisest süsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes üldise süsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.[11] Kui kõrvalekaldumine tuvastatakse, tuleb lõpuks kontrollida, kas kõrvalekaldumine on põhjendatud.

72. Võrdlusraamistiku kindlakstegemise lähtepunkt saab alati olla ainult liikmesriigi seadusandja otsus selle kohta, mida ta peab „tavapäraseks" maksustamiseks. Põhilised maksukoormust puudutavad otsused, eelkõige otsused maksustamise viisi kohta, aga ka maksustamise eesmärgid ja põhimõtted, kuuluvad seega liikmesriigi pädevusse.[12] Niisiis ei saa komisjon ega Euroopa Kohus võrrelda liikmesriigi maksuõigust teatava ideaalse või fiktiivse maksusüsteemiga.[13]

73. Võrdlussüsteemi kindlakstegemine on selle võrreldavuse analüüsi lähtepunkt, mis tuleb läbi viia abikava valikulisuse hindamise kontekstis, ning selle kindlakstegemisel tehtud viga muudab paratamatult kogu valikulisuse tingimuse analüüsi õigusvastaseks.[14]

### *1. Üldkohtu seisukoht*

74. Üldkohus leidis punktis 292 jj, et LIR artikliga 166 ei ole otseselt nõutud seda, et osalusest saadud tulu maksust vabastamiseks emaettevõtja tasandil peab olema enne maksustatud kasumit, mida jaotati tütarettevõtja tasandil. LIR artiklite 166 ja 164 omavahelisest seosest tuleneb siiski, et LIR artiklis 166 ette nähtud osalusest saadud tulu maksuvabastust kohaldatakse ainult tulu suhtes, mida ei arvatud maha tütarettevõtja maksustatavast tulust (punkt 297).

75. ZORA kasv ei ole rangelt võttes kasumi jaotamine LIR artikli 164 tähenduses. Siiski vastab osalusest saadud tulu, mis on emaettevõtja tasandil maksust vabastatud, sisuliselt selle kasvu summale nii, et see kasv vastab käesoleva juhtumi eriliste asjaolude põhjal kasumi jaotamisele (punkt 300).

76. Üldkohus leidis punktis 327, et Luksemburgi maksuhaldur kaldus maksualastes eelotsustes kõrvale viiteraamistikust, mis koosneb LIR artiklitest 164 ja 166, kiites heaks osalusest saadud tulu maksust vabastamise emaettevõtjate tasandil; sama tulu vastas majanduslikust vaatevinklist ZORA kasvule, mis arvati kuluna maha tütarettevõtjate tasandil.

[11] 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).

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

[13] Kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Iirimaa *vs.* komisjon (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 64).
Sarnaselt 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 – sealt nähtub, et otsese maksustamise võrdlusraamistiku kindlakstegemisel tuleb arvesse võtta ainult asjaomases liikmesriigis kohaldatavat riigisisest õigust).

[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).

## *2. Hinnang*

77. Kokkuvõtvalt väidavad Engie ja Luksemburg, et Üldkohus rikkus neid järeldusi tehes õigusnormi ja moonutas faktilisi asjaolusid. Üldkohus lõi ebaõigesti seose LIR artiklite 164 ja 166 vahel, nõustudes komisjoniga, et kõnealused Luksemburgi maksualased eelotsused on riigiabi. Samuti tuleb selgitada, kas Üldkohus rikkus õigusnormi, kinnitades vaidlusaluses otsuses avaldatud komisjoni arusaama võrdlusraamistikust.

78. Asjakohase võrdlusraamistiku õige kindlakstegemine eeldab Luksemburgi maksuseaduse (LIR) tõlgendamist. Komisjon kahtleb selles osas apellatsioonkaebuse vastuvõetavuses, sest asjaomane väide käsitleb faktiliste asjaolude hindamist. Tõepoolest, faktiliste asjaolude hindamine – ja see hõlmab põhimõtteliselt ka Üldkohtus liikmesriigi õiguse hindamist [15] – ega tõendite hindamine ei ole õigusküsimused, mida Euroopa Kohus saab apellatsioonimenetluses kontrollida. Euroopa Kohus on pädev üksnes kontrollima, kas seda õigust on moonutatud. [16] Seevastu kuulub Euroopa Kohtu pädevusse õigusküsimus, kuidas Üldkohus kvalifitseeris liikmesriigi õigust liidu õiguse seisukohast. [17] See on ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalas määrava tähtsusega, sest valikuline eelis – kui riigiabi tuvastamise oluline tingimus – nähtub alles liikmesriigi „tavapärasest" maksusüsteemist, võrdlussüsteemist kõrvalekaldumisel.

79. Neil kaalutlustel kehtib riigiabiõiguses põhimõte, et küsimus, kas Üldkohus tegi kindlaks ja piiritles liikmesriigi õigusest tuleneva võrdlussüsteemi nõuetekohaselt, on õigusküsimus. Sellisena võib Euroopa Kohus küsimuse lahendada apellatsioonimenetluses. [18] Seega on apellatsioonimenetluses vastuvõetav ka väide, mis seab kahtluse alla sobiva võrdlussüsteemi valiku valikulise eelise olemasolu kontrollimise esimeses etapis.

80. Engie ja Luksemburg seavad oma väidetega kahtluse alla Üldkohtu seisukoha, et riigiabiõiguse kohaldamisel asjakohase võrdlussüsteemi moodustab LIR artiklis 164 koostoimes LIR artikliga 166 sätestatud „vastavuse" põhimõte (*Korrespondenzprinzip*), mistõttu on apellatsioonkaebuse teise väite esimene osa vastuvõetav. Euroopa Kohus võib apellatsioonimenetluses uurida õigusküsimust, kas Üldkohus tegi kindlaks ja kohaldas õigesti Luksemburgi õiguses sisalduvat „vastavuse" põhimõtet (*Korrespondenzprinzip*) võrdlussüsteemi osana.

81. Esmalt tuleb määratleda asjakohane valikuline eelis (vt selle kohta allpool alajaotis a). Seejärel saab sõnastada maksualaste eelotsuste hindamiskriteeriumi (vt selle kohta allpool alajaotis b). Nende põhjal tuleb uurida Üldkohtu seisukohti võrdlusraamistiku kindlakstegemisel (vt selle kohta allpool alajaotised c ja d). Komisjon seadis kohtuistungil kahtluse alla Luksemburgi maksuõiguse ühtsuse kui sellise, mistõttu tuleb lisaks analüüsida, kas „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajaneva materiaalõiguse normi võimalik puudumine liikmesriigi õiguses võib olla riigiabi (vt selle kohta allpool alajaotis e).

[15] 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 (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78); 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *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).

[16] 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 (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 ja seal viidatud kohtupraktika).

[17] 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78); vt selles tähenduses ka 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt 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).

[18] Vt (väidetavalt liikmesriigi õiguses ette nähtud 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 vastavalt 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punktid 80 ja 81 selle kohta, et Üldkohus tõlgendas valesti KStG § 8c).

### *a) Asjakohane valikuline eelis*

82. Komisjon lähtus vaidlusaluses otsuses valikulisest eelisest, sest tema hinnangul on LIR artiklite 164 ja 166 vahel paratamatu seos. Selles osas leidis komisjon ja teda järgides ka Üldkohus, et Engie kontserni valitud rahastamisstruktuuri alusel jääb tavapärasest äriühingu tulumaksuga maksustamisest kõrvale kaldudes kasum tütarettevõtja tasandil olulises osas maksustamata, kui asjaomane tütarettevõtja saab kasumit. Nad jätsid siiski tähelepanuta, et – niisamuti äriühingu tulumaksuga maksustamisest kõrvale kaldudes – maksustatakse ka tütarettevõtja kahjum, nagu see ilmselgelt oli aastatel 2015 ja 2016 LNG Supply puhul.

83. Maksustamine toimub mõlemal juhul, nimelt maksustatakse alati maksuhalduriga kokku lepitud marginaal, mille suurus oleneb vähemalt käibest, aga on sõltumatu võimalikust kasumist. Seevastu rõhutab komisjon ja teda järgides ka Üldkohus, et emaettevõtja tasandil, kuhu kasum ZORA konvertimisel lõpuks jõuab, saab kasutada LIR artiklis 166 ette nähtud osalusest saadud tulu maksuvabastust, kuigi sama tulu LIR artikli 164 kohaselt tütarettevõtja tasandil ei „maksustata".

84. Komisjon ei kontrollinud ega seadnud kahtluse alla marginaali kokkulepet, kuigi marginaal on maksualaste eelotsuste järgi ainus maksustatav tulu tütarettevõtjate tasandil. Uurimata jäi küsimus, kas ebatavaline äriühingu tulumaksuga maksustamise meetod (maksustamine bilansiväärtuse või käibe, mitte aga raamatupidamisliku väärtuse võrdluse alusel) loob valikulise eelise. Samuti ei esitanud ega analüüsinud komisjon küsimust, kas asjaomast meetodit said Luksemburgi maksuseaduse alusel rakendada kõik sarnased maksukohustuslased. Sama tuleb märkida meetodiga seotud protsendimäärade kohta. Millest need tulenevad ja kuidas nende suurust põhjendada, jääb ebaselgeks.

85. Kuivõrd marginaali maksustamine, mis eelkõige mõjutab ZORA kasvu ulatust, polnud vaidlusaluse otsuse ega vaidlustatud kohtuotsuse ese, siis ei saa Euroopa Kohus seda samuti kontrollida. Komisjonil ei ole takistust teha uus otsus riigiabi kohta, kui nõue ei ole aegunud.

### *b) Maksualased eelotsused kui riigiabi eeskirjadele vastavuse kontrolli ese ja kohaldatav hindamiskriteerium*

86. Komisjon selgitab vaidlusaluses otsuses pigem sõnaselgelt, et riigiabi tuleneb Engie kontsernile antud maksualastest eelotsustest. Konkreetsel juhul võib riigiabiõiguse seisukohalt olla probleemne mitte niivõrd LIR artiklis 166 sätestatud emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastus (*Schachtelprivileg*), kuivõrd selle rakendamine. Komisjon tugineb (kuigi mitte selgesti) õigusnormi rikkumisele Luksemburgi ametiasutuste poolt. See nähtub muu hulgas põhjendustest kitsa võrdlusraamistiku kohta, mille komisjoni hinnangul moodustavad LIR artiklid 164 ja 166.

87. Üldkohus nõustub komisjoni seisukohaga, leides, et väidetav riigiabi seisneb LIR artikli 164 ebaõiges kohaldamises koostoimes artikliga 166, kuivõrd äriühingu tulumaksu käsitlevates Luksemburgi õiguse sätetes avaldub niinimetatud „vastavuse" põhimõte (*Korrespondenzprinzip*). See tähendab, et maksuvabastus tulu saava emaettevõtja tasandil on seatud sõltuvusse jaotatava kasumi eelnevast maksustamisest tütarettevõtja tasandil.

88. Esmalt tuleb märkida, et maksualased eelotsused ei ole iseenesest lubamatu riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Ka komisjon täheldab, et need on oluline vahend õiguskindluse tagamisel.[19] Õiguskindluse põhimõte on üks liidu õiguse üldpõhimõtetest.[20] Maksualased eelotsused ei tekita seega riigiabiõiguse tähenduses probleeme, kuni need on kättesaadavad kõigile maksukohustuslastele (tavaliselt taotluse alusel) ja on – sarnaselt iga teise maksuotsusega – kooskõlas asjakohase maksuseadusega. Nii lihtsalt tehakse eelotsusega hilisema maksuotsuse sisuline otsustus ette ära.

89. Kui maksualane eelotsus on riigiabi eeskirjadele vastavuse kontrolli ese, tekib siiski küsimus, kas mis tahes maksuseadusest kõrvalekaldumine, mis on maksukohustuslasele soodne (sealhulgas maksukohustuslasele kasulikul viisil ekslik maksualane eelotsus), on riigiabi aluslepingute tähenduses. Selline tõlgendus oleks iseenesest kooskõlas ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastusega.

90. Samas on see tõlgendus vastuolus hindamiskriteeriumidega, mille Euroopa Kohus on kujundanud üldiselt kohaldatavates maksuseadustes ette nähtud abikava hindamiseks. Nii meenutab Euroopa Kohus, et liikmesriikidel on praegusel liidu maksuõiguse ühtlustamise tasemel vabadus kehtestada selline maksusüsteem, mida nad peavad kõige sobivamaks,[21] see kehtib selgesti ka riigiabi[22] valdkonna kohta. Liikmesriikide kaalutlusõiguse alla kuulub iga maksu iseloomulike tunnuste kindlakstegemine. Nii on see eelkõige maksumäära valiku puhul, mis võib olla proportsionaalne või progressiivne, aga ka maksubaasi ja maksustatava teokoosseisu kindlakstegemisel.[23] Samuti on otsus selle kohta, missuguseid välisriigi makse saab riigisisesest maksukohustusest maha arvata ja millistel tingimustel on mahaarvamine võimalik, üldine otsus, mis kuulub liikmesriikide kaalutlusõiguse alla maksu iseloomulike tunnuste kindlakstegemisel.[24] Sama kehtib reaalturuväärtuse põhimõtte rakendamisel ja kujundamisel seotud äriühingute vaheliste tehingute suhtes.[25]

91. Liikmesriigid ületavad siiski kaalutlusõiguse piire, kui kuritarvitavad oma üldist maksuõigust selleks, et luua üksikutele ettevõtjatele eeliseid, „minnes mööda riigiabiõigusest".[26] Sellisest maksuautonoomia kuritarvitamisest saab lähtuda maksuseaduse ebasidusa sisustamise korral – nagu Gibraltari kohtuasjas[27]. Nii on Euroopa Kohus oma hiljutises praktikas kontrollinud

[19] Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1, punkt 169 jj).

[20] 15. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Duff jt (C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus France Télécom *vs.* komisjon (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 100).

[21] 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37); vt selles tähenduses põhivabaduste kohta ka 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49) ja 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69, samuti seal viidatud kohtupraktika).

[22] 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 selles tähenduses muu hulgas 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

[23] 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punktid 59 ja 60); 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 38) ja 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 44).

[24] Nii sõnaselgelt 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 60).

[25] Selles suunas 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).

[26] 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72).

[27] 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 101 jj). Ühendkuningriik ei suutnud selles asjas selgitada maksustamise aluseks olevate parameetrite tähendust (punkt 149).

maksukoormust mõjutavate üldiste otsuste kooskõla riigiabiõigusega ainul juhul, kui need otsused on kujundatud *ilmselgelt diskrimineerival viisil* eesmärgiga eirata liidu riigiabiõigusest tulenevaid nõudeid.[28]

92. Nähtavasti pole põhjust jätta viidatud kohtupraktikat üle kandmata õiguse eksliku kohaldamise suhtes maksukohustuslase kasuks. Sellest järeldub, et mitte iga ekslik, vaid ainult ilmselgelt väär maksualane eelotsus kujutab endast valikulist eelist maksukohustuslase kasuks. Ilmselged on sellised kõrvalekalded kohaldatavast liikmesriigi võrdlusraamistikust, mida ei saa mõistlikult selgitada kolmandatele isikutele, nagu komisjon või liidu kohtud, ja mis on seega üheselt arusaadavad ka asjaomasele maksukohustuslasele. Sellistel juhtudel on põhjust eeldada riigiabi käsitlevatest õigusnormidest kõrvalekaldumist *ilmselgelt diskrimineerival viisil seadust kohaldades*. Järelikult pole enam vaja ammendavalt vastata kohtuistungil esitatud küsimustele, kas Luksemburgi õiguskirjanduse teatavas osas või Luksemburgi esimese astme kohtute praktikas tõlgendatakse Luksemburgi maksuõigust tõepoolest teisiti kui maksuhaldur ja Luksemburgi õiguskirjanduse ülejäänud osad.

93. Samuti ei pruugiks arvata, et komisjonile ja liidu kohtutele ei ole jõukohane 27 erineva maksuõiguse asjakohane sisuline tõlgendamine.

94. Probleeme jõukohasusega on siiski näha juba käesolevas menetluses. Üldkohus nõustub komisjoni seisukohtadega, mis rajanevad LIR artiklite 164 ja 166 *teisiti* tõlgendamisel, kui seda teevad Engie ja Luksemburg. Üldkohtu maksuõiguslik käsitlus LIR artiklite 164 ja 166 tõlgendamisel[29] näitab, et Üldkohus ei tulnud hästi toime „Luksemburgi teise astme maksukohtu" rolliga. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 294 märkis Üldkohus näiteks, et LIR artiklis 164 on ette nähtud äriühingu saadud tulu maksustamine, „ükskõik kas see tulu jaotatakse dividendina või mitte. Selle tulu hulka kuuluvad LIR artikli 164 [lõike 3] alusel ka kasumi varjatud jaotamised".

95. LIR artikli 164 sõnastuse kohaselt ei käsitle viidatud säte aga tulu maksustamist, vaid üksnes *tütarettevõtja* maksustatava tulu kindlakstegemist. Asjaomane norm ei viita teatava tulu maksustamisele. Tulu maksustamine tuleneb pigem konkreetsest maksustatavast teokoosseisust ja maksuvabastuse sätete kohaldatavusest või mittekohaldatavusest, mida reguleeritakse teiste õigusnormidega.

96. Pealegi tekib ELTL artikli 107 laia tõlgendamise puhul, mille kohaselt maksukohustuslase kasuks tehtud iga väär maksualane eelotsus kujutab endast valikulist eelist, järgmine probleem. Maksualase eelotsuse nagu iga maksuotsuse tegemisel võib esineda vigu. Õigupoolest on liikmesriigi maksuametite ja kohtute ülesanne kontrollida, kas asjaomane maksualane eelotsus on õige või väär. Kui käsitada iga lihtsat viga maksu määramisel juba riigiabiõiguse rikkumisena, siis saaks selle tulemusel komisjonist *de facto* kõrgeim maksuamet ja liidu kohtutest kõrgeimad maksukohtud, kes kontrollivad komisjoni otsuseid.

[28] 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) ja 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.* Gibraltari valitsus ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) punktis 101 käsitles Euroopa Kohus õiguslikke aluseid, mis teevad maksukohustuslastel „tegelikult (kohtujuristi allakriipsutus) vahet".

[29] Nii on sõnaselgelt märgitud vaidlustatud kohtuotsuse punktile 288 jj eelnevas pealkirjas.

97. See omakorda mõjutaks liikmesriikide maksualast sõltumatust, millele osutab ka Üldkohtu menetluses esitatud väidete esimene kogum. Seal tuuakse esile maksuõiguse varjatud ühtlustamise teema. Luksemburg märgib apellatsioonkaebuse kolmandas väites, et ühtlustamata maksude kohta tehtud maksuotsuste ja neid makse käsitlevate maksuseaduste vastavuse kontrollimine riigiabi eeskirjade alusel on samuti sekkumine liikmesriigi maksualasesse sõltumatusesse.

98. Euroopa Kohus on juba mujal käsitlenud eeltoodud seisukohti. Nii märkis kohtujurist Pikamäe „tavapärase" maksustamise tuvastamise kriteeriumide kohta, 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.[30] Normatiivse raamistiku kohaldamisel peab jääma teatav kaalutlusruum näiteks siirdehindade määramisel.[31]

99. Euroopa Kohus rõhutab sellega seoses,[32] et valikulise maksusoodustuse olemasolu hindamisel ja ettevõtjal tavaliselt lasuva maksukoormuse kindlakstegemisel ei saa arvesse võtta asjaomase liikmesriigi maksustamissüsteemi väliseid parameetreid ja eeskirju, välja arvatud juhul, kui selles maksustamissüsteemis on neile sõnaselgelt viidatud. See järeldus väljendab maksu õiguspärasuse põhimõtet, mis on õiguse üldpõhimõttena liidu õiguskorra osa ja mis nõuab, et maksu tasumise kohustus ja kõik olulised elemendid, millega määratletakse maksu materiaalõiguslikud aspektid, tuleb sätestada seaduses. Maksukohustuslasel peab olema võimalik tasumisele kuuluv maksusumma ette näha ja arvutada ning kindlaks teha, millal maks tuleb tasuda.[33] Veel rõhutab Euroopa Kohus, et „reaalturuväärtusele" vastava tulemuse kindlakstegemist võimaldavate meetodite ja kriteeriumide võimalik kehtestamine kuulub liikmesriikide kaalutlusõiguse alla.[34]

100. Liikmesriigi õiguse piiratud kontroll on seega vajalik ka maksukohustuslase õiguskindluse huvides. Nagu juba eespool (punkt 88 jj) märgitud, on maksualased eelotsused veel enam kui muud maksuotsused[35] oluline vahend õiguskindluse tagamisel[36]. Nii õiguskindluse põhimõte kui ka sellega seonduv haldusakti lõplikkuse põhimõte kaotaks oma mõju, kui iga ekslikku maksuotsust (maksualast eelotsust või tavalist maksuotsust) tuleks pidada riigiabiõiguse rikkumiseks.

101. Võttes arvesse eespool viidatud (punkt 90 jj) kohtupraktikat, leian, et ka konkreetsete maksuotsuste (tavalised maksuotsused ja maksualased eelotsused) läbivaatamine peaks toimuma ainult piiratud hindamiskriteeriumi alusel, mis piirdub usutavuse kontrollimisega. Seega ei saa liikmesriigi maksuõiguse mis tahes ebaõigest kohaldamisest järeldada valikulist eelist. Ainult maksualase eelotsuse (või maksuotsuse) ilmselge kõrvalekaldumine liikmesriigi maksuseadusest koosnevast võrdlusraamistikust maksukohustuslase kasuks võib olla käsitatav valikulise eelisena.

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

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

32 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 96 jj).

33 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) ning 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

34 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).

35 Põhimõtteliselt ei saa Euroopa Kohtu praktika kohaselt tekkida haldusakti lõplikkuse suhtes liidu õigusest tulenevaid kahtlusi – vrd 10. märtsi 2022. aasta kohtuotsus Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, punkt 52); 12. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, punkt 37); 19. septembri 2006. aasta kohtuotsus i-21 Germany ja Arcor (C-392/04 ja C-422/04, EU:C:2006:586, punkt 51) ning 13. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 24).

36 Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (ELT 2016, C 262, lk 1, punkt 169 jj).

Kui sellist ilmselget kõrvalekaldumist ei esine, siis võib asjaomane otsus olla küll õigusvastane, aga võrdlusraamistikust väidetava kõrvalekaldumise alusel ei saa seda pidada riigiabiks ELTL artikli 107 tähenduses.

### *c) Võrdlusraamistiku (LIR artikkel 164 koostoimes artikliga 166) kindlakstegemise õigsus*

102. Järelikult ei pea Euroopa Kohus kontrollima, kas Luksemburgi maksuõigusest tuleneb tegelikult maksualaste eelotsustega võimaldatud ja komisjoni vaidlustatud õiguslik tagajärg. Olulise tähtsusega on vaid, kas see õiguslik tagajärg ei tulene ilmselgelt Luksemburgi maksuõigusest.

103. See oleks nii, kui LIR artiklist 164 koostoimes artikliga 166 tuleneks ilmselgelt ühtsuse põhimõte, millest komisjon ja Üldkohus lähtusid kohaldatava võrdlusraamistiku alusena.

#### *1) Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kõrvalejätmine võrdlusraamistiku kindlakstegemisel (Engie apellatsioonkaebuse esimese väite esimene osa)*

104. Esmalt on asjakohane märkida, et erinevalt Engie ja Luksemburgi seisukohast ei ole alust kritiseerida ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kõrvalejätmist võrdlusraamistiku kindlakstegemisel. On küll õige, et ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaselt – kuni selle muutmiseni 2014. aastal [37] – ei olnud tütarettevõtja tasandil kasumi eelnev maksustamine emaettevõtja tasandil kapitalitulu maksuvabastuse tingimus.

105. Võrdlusraamistik tuleb kindlaks teha lähtudes liikmesriigi kohaldatavast õigusest. Põhimõtteliselt ei saa ELi direktiivi vahetult kohaldada maksukohustuslase (käesoleval juhul Engie) suhtes, sest direktiiv on suunatud liikmesriigile. Kuna tegemist ei ole piiriüleste asjaoludega (kõik asjaomased äriühingud asuvad Luksemburgis), ei olnud ka direktiivi esemeline kohaldamisala avatud. Järelikult moodustab asjakohase võrdlusraamistiku üksnes Luksemburgi õigus (käesoleval juhul LIR artiklid 164 ja 166).

106. Eeltoodu ei tähenda siiski, nagu ei oleks ema- ja tütarettevõtjate direktiivil tähtsust. Nimelt rõhutati kohtuistungil veel kord, et LIR artikkel 166 on üks sätetest, millega võeti ema- ja tütarettevõtjate direktiiv üle Luksemburgi õigusesse ja mis reguleerib ühtviisi piiriüleseid ja riigisiseseid juhtumeid. Seda tuleb võrdlusraamistikku tõlgendades arvesse võtta.

#### *2) Seos LIR artiklite 164 ja 166 vahel Luksemburgi õiguses (niinimetatud „vastavuse" põhimõte (*Korrespondenzprinzip*))*

107. Täiendavalt kritiseerivad Engie ja Luksemburg apellatsioonkaebustes komisjoni esile toodud paratamatut seost LIR artiklite 164 ja 166 vahel. Kui selline seos oleks tegelikult olemas, siis Luksemburgi õiguse alusel sõltuks osalusest saadud tulu maksuvabastuse kasutamine maksustamisest tütarettevõtja tasandil. Emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastuse (*Schachtelprivileg*) kohaldamine võib sel juhul olla õigusnormi rikkumine, sest tütarettevõtja tasandil kokku lepitud marginaali maksustamine ei hõlmanud ZORA kasvu maksustatava tuluna.

[37] Vt nõukogu 8. juuli 2014. aasta direktiivi 2014/86/EL, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL (ELT 2014, L 219, lk 40), mille ülevõtmistähtaeg oli 31. detsember 2015, artikkel 1.

108. Seega tekib küsimus, kas Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksuõigus nõuab tõepoolest maksustamist „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*). Vaid sellisel juhul ei oleks Üldkohus rikkunud õigusnormi (vt selle kohta pikemalt eespool punkt 78 jj), leides, et võrdlusraamistik on asjakohane. Eespool välja pakutud piiratud hindamiskriteeriumi kohaldamise puhul võib seda üsna selgelt eitada, sest seos pole igal juhul ilmselge.

109. Liikmesriigi õiguse (LIR artiklite 164 ja 166) sõnastus ei viita mõlema sätte seosele. Pigem käsitlevad need kumbki erinevaid maksukohustuslasi. Neist sätetest ei nähtu, et LIR artikli 164 lõikes 3 nimetatud kasumi varjatud jaotamist, näiteks osaniku või aktsionäri laenult põhjendamatult suure intressi maksmist (mis mõjutab tütarettevõtja maksustatavat tulu), tuleks käsitada osalusest saadud tuluna, mis on LIR artikli 166 alusel maksuvaba. Samuti ei saa vastupidi käsitada LIR artikli 166 alusel maksuvaba tulu kasumi jaotamisena artikli 164 tähenduses.

110. Komisjoni „ettepanek" LIR artiklite 164 ja 166 tõlgendamiseks, millega nõustus ka Üldkohus, on küll võimalik, aga ei tulene liikmesriigi seaduse sõnastusest. Samavõrra on võimalik vastupidine („vastavuse" põhimõtte (*Korrespondenzprinzip*) puudumine, mida väidavad Luksemburg ja Engie) ning see on seaduse sõnastusega isegi paremini kooskõlas. Võttes arvesse, et LIR artikliga 166 võeti ema- ja tütarettevõtjate direktiiv üle liikmesriigi õigusesse ja direktiiv ei näinud maksualaste eelotsuste tegemise ajal samuti ette „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajanevat materiaalõigusnormi, ei ühti ka direktiiviga kooskõlas tõlgendamine sellega, kuidas Üldkohus tõlgendas LIR artiklit 166.

111. Komisjoni otsus ja Üldkohtu kohtuotsus mõlemad isegi kinnitavad sama järeldust. Mõlemad põhjendasid ja jaatasid alternatiivselt valikulist eelist liikmesriigi õiguse kuritarvitamise vastase sätte (StAnpG artikkel 6) eksliku kohaldamisega.[38] Selline põhjendus ja järeldus on loogilised ainult juhul, kui „kahekordse maksustamata jätmise" seadusest tulenev tingimus oli täidetud nii tütarettevõtja kui ka emaettevõtja tasandil. Ilmselt kahtlesid komisjon ja Üldkohus mõlemad, kas nad tõlgendasid LIR artikleid 164 ja 166 kindlasti (seega ilmselgelt) õigesti.

112. Lisaks ei saa maksukohustuslasele kuidagi ette heita LIR artiklite 164 ja 166 väärat kohaldamist maksuhalduri poolt kuritarvitusliku skeemina StAnpG artikli 6 tähenduses.

113. Igal juhul ei ole Luksemburgi maksualastes eelotsustes kasutatud tõlgendus liikmesriigi õiguse ilmselgelt väär tõlgendus. Komisjon ja Üldkohus lähtusid niisiis valest võrdlusraamistikust, sest võrdlusraamistik, millele nad tuginesid, ei tulene ilmselgelt Luksemburgi õigusest.

114. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt muudab viga võrdlussüsteemi kindlakstegemisel igal juhul vigaseks kogu valikulisuse tingimuse analüüsi.[39] Järelikult on Engie ja Luksemburgi apellatsioonkaebused juba sel alusel põhjendatud.

[38] Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 384 jj, komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 289 jj.

[39] 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 46) ja 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107). Kokkuvõttes nii 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 105).

***d) Teise võimalusena: kas LIR artikli 164 koostoimes artikliga 166 tõlgenduses avaldub „vastavuse" põhimõte (***Korrespondenzprinzip***)?***

115. Kui seevastu mitte piirata hindamiskriteeriumi maksualaste eelotsuste ilmselge ekslikkuse tunnusega, peaks Euroopa Kohus konkreetsel juhul otsustama, kuidas tuleb õigesti tõlgendada LIR artikleid 164 ja 166, selleks et hinnata, kas Üldkohus võttis aluseks õige võrdlusraamistiku. See eeldab Luksemburgi maksuõiguse süvendatud tundmist, millele ma ei pretendeeri. Sellegipoolest kahtlen, kas LIR artiklite 164 ja 166 koostoimes tegelikult avaldub „vastavuse" põhimõte (*Korrespondenzprinzip*), nagu leidsid komisjon ja Üldkohus punktis 292 jj. Neid kahtlusi põhjendan allpool Luksemburgi maksuõiguse alternatiivse tõlgendusega.

116. Nagu märkisin juba eespool (punktis 109), ei kinnita kõnealuste sätete sõnastus „vastavuse" põhimõtet (*Korrespondenzprinzip*). LIR artikli 166 lõige 1 ei viita otseselt LIR artiklile 164. Tuleb eeldada, et LIR artikli 166 lõige 1 sätestab osalusest saadud tulu maksuvabastuse tingimused ammendavalt. Säte sisaldab siiski tingimusi ainult osaluse omamise minimaalse aja ja minimaalse osalusmäära kohta, aga ei nimeta väljamakstava kasumi eelnevat maksustamist. Pealegi ei tulene LIR artiklist 164, et väljamakstud kasum maksustatakse tütarettevõtja tasandil. LIR artikkel 164 käsitleb eelkõige tütarettevõtja maksustatavat tulu (eespool punkt 95). Maksustatav tulu ja maksukohustus on maksuõiguses kaks erinevat asja.

117. Teiselt poolt ei nähtu „vastavuse" põhimõtte (*Korrespondenzprinzip*) järgimise soovi ka kummagi sätte eesmärgist. See järeldub juba ema- ja tütarettevõtjate direktiivist: kõnesolev tingimus puudus sealt kuni direktiivi muutmiseni 2014. aastal.[40] On võimalik, et „vastavuse" põhimõtteta (*Korrespondenzprinzip*) ei olnud ema- ja tütarettevõtjate direktiiv täiuslik, aga selle sätted olid siiski mõttekad ega olnud ebasidusad. Kuna LIR artikliga 166 võeti Luksemburgis üle ka ema- ja tütarettevõtjate direktiiv ning selles ei eristata piiriülest ja riigisisest kasumi jaotamist, siis on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohta märgitu (see tähendab „vastavuse" põhimõtte (*Korrespondenzprinzip*) puudumine maksualaste eelotsuste tegemise ajal) ülekantav LIR artikli 166 tõlgendamisele.

118. Luksemburg suutis kohtuistungil selgitada täpselt LIR artikli 166 eesmärki siiski vaid piiratud ulatuses. Samas pole veenev ka komisjoni argument, et LIR artikkel 166 on ebasidus ja iseseisva eesmärgita. Tavapäraselt on emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastusel (*Schachtelprivileg*) – nagu näeb ette LIR artikkel 166 – kaks eesmärki. Ühelt poolt soovitakse vältida juba maksustatud tulu majanduslikku topeltmaksustamist. Teiselt poolt tagatakse nii, et säilib (isikuline või esemeline) maksuvabastus tütarettevõtja tasandil, kui tütarettevõtja jaotab (sel juhul maksuvaba) kasumi edasi aktsionärile või osanikule (emaettevõtja). Nii on võimalik saavutada ühe- ja mitmeastmeliste ühingustruktuuride võrdne kohtlemine koos teatava neutraalsusega õiguslike ja korralduslike vormide suhtes. Samasugune näib ka olevat LIR artikli 166 mõte Luksemburgi õiguses. Ühtlasi viitab see pigem täieliku ja kirjutamata „vastavuse" põhimõtte (*Korrespondenzprinzip*) puudumisele.

119. Sama kehtib ka subjektipõhise maksustamise põhimõtet arvesse võttes, mis on üldjuhul tulumaksu alus. Maksukohustuslase maksustamine ei olene tavapäraselt teise maksukohustuslase konkreetsel juhul maksustamisest. Seadusandja saab kindlasti teatavas ulatuses „vastavuse" põhimõtte (*Korrespondenzprinzip*) õigusnormidesse üle võtta. Sellisel juhul näeb seaduse reservatsioon maksuõiguses (kui klassikalises riiveõiguses) ette, et asjaomane „vastavus" peab kajastuma seaduse sõnastuses.

[40] Vt nõukogu 8. juuli 2014. aasta direktiivi 2014/86/EL, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL (ELT 2014, L 219, lk 40), mille ülevõtmistähtaeg oli 31. detsember 2015, artikkel 1.

120. Kuigi komisjon ja teda järgides ka Üldkohus väidavad vastupidist, ei saa kirjutamata „vastavuse" põhimõtet (*Korrespondenzprinzip*) kindlalt järeldada ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi 31. jaanuari 2018. aasta vastusest, mida kajastab komisjoni otsuse põhjendus 202. Selle järgi rakendatakse kõigile osalustele, millest saadavale tulule saab kohaldada LIR artikli 166 kohast erandit (sh aktsiatele), ka LIR artikli 164 kohast kohustust. Öelduga ei avaldata midagi eelneva maksustamise kohta tütarettevõtja tasandil, vaid üksnes kinnitatakse, et pelgalt kasumi jaotamine ei tohi kaasa tuua maksustatava tulu vähenemist.

121. Lõpuks ei nähtu paratamatu seos ka Conseil d'État' (riiginõukogu) 2. aprilli 1965. aasta – pigem mittesiduvast – arvamusest LIR artikli 166 seaduseelnõu kohta. Võimalik, et emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastuse (*Schachtelprivileg*) eesmärk Luksemburgi õiguses on mitmekordse maksustamise vältimine. Erinevalt Üldkohtu põhjendustest ei tähenda see aga, et Luksemburgi õiguses on kahekordne maksustamata jätmine konkreetsel juhul välistatud. Samuti sooviti ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga vältida topeltmaksustamist ning nõustuti kuni selle muutmiseni 2014. aastal olukorraga, et „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajaneva materiaalõiguse normi puudumise tõttu on kahekordne maksustamata jätmine võimalik.

122. Eeltoodust nähtub, et komisjon ja Üldkohus võtsid aluseks kirjutamata „vastavuse" põhimõtte (*Korrespondenzprinzip*), mida ei saa tõlgendamise teel lisada Luksemburgi õigusesse kui võrdlussüsteemi osa. Nii saab siiski täita lünki maksustamisel, mis tekivad näiteks rahastamise hübriidvormide korral. Kuid nagu Euroopa Kohus on juba korduvalt märkinud,[41] ei saa liidu institutsioonid, nagu komisjon või Üldkohus, riigiabiõiguse kaudu kujundada ideaalset maksuõigust. Ühtlustamata maksuõiguse valdkonnas on see lõppkokkuvõttes liikmesriigi seadusandja ülesanne.

123. Kokkuvõttes jätsid komisjon ja teda järgides ka Üldkohus võrdlusraamistiku kindlakstegemisel ja rakendamisel tähelepanuta, et väidetav kahekordne maksustamata jätmine ei tulene üldse LIR artiklite 164 ja 166 kohaldamisest. Ühelt poolt tütarettevõtjad küll maksustatakse, aga väga väheses ulatuses. Teiselt poolt, isegi kui ZORA kasvu käsitletaks (avaldatud või varjatud) kasumi jaotamisena tütarettevõtjate tasandil, ei oleks LIR artikkel 164 käesoleval juhul asjakohane. See oleks nii ainult juhul, kui ZORA kasv vähendaks maksustatavat tulu. Tavapärase äriühingu tulumaksuga maksustamise puhul võiks see nii olla. Käesoleval juhul tuleneb aga üpris ebatavaline olukord (tegutsevate tütarettevõtjate väga vähene maksustamine) ainult marginaali maksustamisest, mis lepiti kokku Luksemburgi maksuhalduriga.

124. Järelikult võtsid komisjon ja Üldkohus aluseks vale võrdlusraamistiku (LIR artiklid 164 ja 166, selle asemel et lähtuda marginaalikokkuleppe õiguslikust alusest) ning lisaks tegid selle ekslikult kindlaks (lähtudes kirjutamata „vastavuse" põhimõttest (*Korrespondenzprinzip*)). Nii on valikulisuse tingimuse kontroll tervikuna puudulik. Engie ja Luksemburgi apellatsioonkaebused on ka selles osas põhjendatud.

[41] Selles tähenduses nt 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 93 jj); 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 38 jj) ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 44 jj).

### *e) Kas Luksemburgi maksuõigus on ebasidus „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajaneva materiaalõiguse normi puudumise tõttu?*

125. Komisjon viitas lõpuks, et Luksemburgi maksuõigus on „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajaneva materiaalõiguse normi puudumise tõttu ebasidus ja on juba sel põhjusel riigiabi.[42]

126. See ei mõjuta eespool (punktis 124) tehtud järeldust kahel põhjusel. Ühelt poolt ei käsitle komisjoni otsus ja vaidlustatud kohtuotsus Luksemburgi seadust kui abikava, vaid ainult maksualaseid eelotsuseid kui individuaalset abi (vt selle kohta lisaks eespool punkt 86 jj). Seetõttu ei ole „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajaneva materiaalõiguse normi puudumine käesoleva kohtuvaidluse ese.

127. Teiselt poolt ei ole iseenesest ebasidus liikmesriigi maksuseadus, mis võib kaasa tuua maksustamata jätmise rahastamise hübriidvormide korral.

128. Üldkohus viitas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 293 asjakohaselt, et eespool selgitatud arusaama järgi võimaldab Luksemburgi maksuõigus kasumi kahekordset maksustamata jätmist. Tegelikkuses näib, et LIR artikli 166 lõike 1 punktis 2 ette nähtud maksuvabastus saava äriühingu tasandil ei olene jaotatud kasumi maksustamisest kasumit jaotava äriühingu tasandil. See ei ületa ebasidususe piiri.

129. Ühelt poolt on emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastus (*Schachtelprivileg*) rahvusvaheliselt levinud ja tavapärane. Piiriülestes olukordades ilmestab seda juba ema- ja tütarettevõtjate direktiiv, mis on kantud sarnasest ideest ja milles kuni 2014. aastani puudus „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajanev materiaalõiguse norm. Teiselt poolt on liikmesriigid põhimõtteliselt pädevad ise täpsemalt kujundama emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastust (*Schachtelprivileg*). Selles osas on liikmesriigi mahaarvamise sätteid käsitlev Euroopa Kohtu praktika piiriüleses kontekstis ülekantav, mille täpne kujundamine on samuti liikmesriikide ülesanne.[43]

130. On õige, et õiguspoliitilisest vaatenurgast ja globaalsete püüdluste taustal õiglase maksusüsteemi loomiseks tuleb võimaluste piires takistada kahekordset maksustamata jätmist (*weiße Einkünfte*). Selliste – eriti piiriüleste – maksualaste vastuolude neutraliseerimine on nii OECD[44] kui ka ELi[45] eesmärk.

131. Ühest küljest on kaheldav, kas kahekordsest maksustamata jätmisest saab üldse rääkida, sest tütarfirma kasum ei jää päris maksustamata. Pigem maksustatakse see maksualaste eelotsuste järgi teisiti (eripärana marginaali maksustamine). Teisest küljest on OECD ja ELi meetmed suunatud eranditult hübriidsete ebakõlade vastu, mis tulenevad mitme liikmesriigi või kolmanda riigi äriühingu tulumaksu süsteemide (koordineerimata) vastasmõjudest. Hõlmamata jääb seevastu puht riigisisese maksusüsteemi vastuolu. Selles suhtes võib olla õiguspoliitiliselt soovitav ja

[42] Vt vaidlusaluse otsuse põhjendused 184 ja 185 ning seisukohad suulisel kohtuistungil.

[43] 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 60).

[44] Vt OECD lõpparuanne „Hübriidsete ebakõlade mõju neutraliseerimine, 2. meede", leitav veebist: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Vt nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiivi (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1), artikkel 9; samuti nõukogu 8. juuli 2014. aasta direktiivi 2014/86/EL, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL (ELT 2014, L 219, lk 40), põhjendus 2.

praeguseks ka rahvusvaheliselt laialt levinud vältida kahekordset maksustamata jätmist konkreetsete „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajanevate materiaalõiguse normide abil.

132. Ilmselt kehtestati ka Luksemburgis edaspidiseks niisugune norm 2014. aastal muudetud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi ülevõtmisel. See muudab võrdlusraamistikku siiski ainult tulevikus.

133. Järelikult jääb kirjeldatud küsimus liikmesriigi seadusandja otsustada. Tema otsustab – ja mitte komisjon ega liidu kohtud –, kas ja millisel juhul tuleb kehtestada teatav „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajanev materiaalõiguse norm.

### *3. Apellatsioonkaebuste esimese väite kokkuvõte*

134. Kokkuvõttes on nii, et ainult Luksemburgi seadusandja saab maksuseaduse kaudu tagada, et „vastavuse" põhimõttel (*Korrespondenzprinzip*) rajanev maksustamine kasumit jaotava ja saava juriidilise isiku vahel moodustab Luksemburgis tavapärase maksustamise võrdlusraamistiku. Kuna seda ei toimunud või see toimus alles hiljem, võttis komisjon liikmesriigis kehtiva maksuõiguse asemel aluseks võimalik, et parema, aga ikkagi fiktiivse maksusüsteemi. Nagu juba eespool (punkt 72 jj) märgitud, ei ole selline lähenemine riigiabiõigusega kooskõlas.

135. Apellatsioonkaebuste esimene väide on seega põhjendatud. Üldkohus rikkus õigusnormi, määrates võrdlusraamistiku kindlaks lähtudes LIR artiklite 164 ja 166 vahelisest paratamatust seosest ning seega ka „vastavuse" põhimõttest (*Korrespondenzprinzip*). Kirjeldatud seos pole ilmselge (punkt 107 jj) ning täpsemal uurimisel selgub, et see ei tulene asjaomase liikmesriigi õigusnormide sõnastusest ja eesmärgist ega Luksemburgi kohtute väljakujunenud kohtupraktikast (punkt 115 jj).

## B. Apellatsioonkaebuste teine väide: ELTL artikli 107 väär tõlgendamine, kasutades võrdlusraamistikuna StAnpG artiklit 6

136. Alternatiivselt ei pidanud Üldkohus hagiavalduste muid väiteid põhjendatuks seetõttu, et Luksemburgi maksuhaldur ei kohaldanud StAnpG artiklis 6 sisalduvat üldist kuritarvituste vastast sätet, kuigi tingimused selleks olid täidetud.

137. Apellatsioonkaebuste teise väitega heidavad Engie ja Luksemburg Üldkohtule seetõttu ette õigusnormi rikkumist, et Üldkohus ei pidanud põhjendatuks nende hagides esitatud väidet ELTL artikli 107 rikkumise kohta. StAnpG artikli 6 kohaldamata jätmine ei tähenda konkreetsel juhul Luksemburgi õiguse alusel kindlaks tehtud võrdlusraamistikust kõrvalekaldumist.

138. Luksemburgi õiguses on StAnpG artikkel 6 üldine kuritarvituste vastane säte, mis näeb ette, et tsiviilõiguse kohaselt lubatud vormide või süsteemide kuritarvitamise teel maksudest osaline või täielik kõrvalehoidumine on keelatud. Kuritarvituse korral tuleb maksu kohaldada samamoodi, nagu seda kohaldataks tehingutele, faktilistele asjaoludele ja majanduslikele asjaoludele kohandatud õiguslikus struktuuris.

139. Käesolevas asjas peab Euroopa Kohus esimest korda käsitlema küsimust, kas liikmesriigi maksuõiguses sisalduva üldise kuritarvituste vastase sätte (käesoleval juhul StAnpG artikli 6) väär kohaldamine või kohaldamata jätmine on riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses.

### *1. Üldkohtu seisukoht*

140. Üldkohus lähtub punktis 384 jj sellest, et komisjoni väitel on täidetud neli tingimust, mis Luksemburgi maksukohtute praktikas on välja kujunenud StAnpG artiklis 6 nimetatud kuritarvituse tuvastamiseks. StAnpG artiklis 6 sisalduv õiguste kuritarvitamist käsitlev säte ei tekita tõlgendamisraskusi, seega ei ole Luksemburgi halduspraktika arvesse võtmine nõutav (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 409).

141. Komisjon ja teda järgides ka Üldkohus (punkt 388) leiavad eelkõige, et oli olemas muid rahastamisvahendeid (ainult omavahendite- või võõrkapitaliinstrumendid), mis ei oleks viinud tütarettevõtjate tasandil tulu maksustamata jätmiseni. Nii oleks iga emaettevõtja saanud anda ZORA ka vahetult oma tütarettevõtjale. Kohane maksustamine oleks toimunud ka siis, kui konverditavat kapitalilaenu oleks kasutatud ilma vahendusäriühingut kaasamata.

142. Maksualaseid eelotsuseid ei oleks tohtinud sellisel kujul teha. Luksemburgi maksuhaldur pidi kohaldama StAnpG artiklis 6 sisalduvat üldist kuritarvituste vastast sätet. Luksemburgi Suurhertsogiriik andis viidatud sätte kohaldamata jätmisega Engiele valikulise eelise.

### *2. Hinnang*

143. Engie ja Luksemburg väidavad kokkuvõtvalt, et Üldkohus eeldas võrdlusraamistiku kindlakstegemisel ekslikult, et komisjon ei pea arvesse võtma Luksemburgi halduspraktikat. Pealegi tegid komisjon ja Üldkohus mitu ilmset tõlgendamis- ja kohaldamisviga, kui tõlgendasid kuritarvituse tuvastamise nelja kumulatiivset tingimust ja kvalifitseerisid konkreetsed asjaolud neile tingimustele vastavaks.

144. Kuna komisjon ja teda järgides ka Üldkohus heidavad ette riigiabi andmise keelu rikkumist üldise kuritarvituste vastase sätte kohaldamata jätmise tõttu, siis on asjakohane esmalt käsitleda vastavaid põhjendusi ja rakendatavat hindamiskriteeriumi (vt selle kohta allpool alajaotis a), et oleks võimalik kindlaks teha õige võrdlusraamistik. Seejärel tuleb uurida, kas Üldkohus kasutas käesoleval juhul õiget võrdlusraamistikku (vt selle kohta allpool alajaotis b).

#### *a) Üldise maksuõigusliku kuritarvituste vastase sätte kohaldamise kontroll riigiabi eeskirjade alusel*

145. Ainult juhul, kui Luksemburgi maksuhaldur oleks pidanud eelotsuste tegemisel kohaldama StAnpG artiklis 6 sisalduvat üldist kuritarvituste vastast sätet, saab kaaluda võrdlusraamistikust kõrvalekaldumist (StAnpG artikkel 6). Ka selles osas nimetavad komisjon ja Üldkohus kokkuvõttes ainult ühte väikest viga Luksemburgi õiguse kohaldamisel. See ei tähenda veel valikulist eelist (vt eespool punkt 89 jj).

146. Lisaks jätab üldine kuritarvituste vastane säte (niinimetatud GAAR[46]) õiguse kohaldamisel paratamatult teatava kaalutlusõiguse, nagu on ka maksuhalduril „õigete" siirdehindade määramisel[47].

147. Kuritarvituse mõiste ei olene üksnes liikmesriikide õiguskordade alusväärtuste eripäradest. Veelgi enam, kuritarvituse tuvastamine oleneb iga konkreetse juhtumi asjaoludest.

148. Selles osas on alust kahelda Üldkohtu seisukohas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 409, mille kohaselt „õiguse kuritarvitamist käsitlev säte ei tekita käsitletaval juhul mingeid tõlgendamisraskusi". Tõenäoliselt ei ole maksuõiguses ühtegi üldist kuritarvituste vastast sätet, mida pole raske tõlgendada.[48] Eeltoodut kinnitab seegi, et Üldkohtul juba oli raskusi Luksemburgi maksuõiguse väidetavalt ekslikult kohaldatud normide tõlgendamisega (vt eespool punkt 94 jj).

149. Ainult väga vähestel juhtudel peaks kuritarvituste vastase sätte kohaldamine olema paratamatu. Sellisteks juhtudeks võivad osutuda teatavad ilmsete asjaolude kogumid, mida on juba selgitatud liikmesriikide maksukohtute (mitte komisjoni või Üldkohtu) praktikas. Eeltoodut kinnitab tõsiasi, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on maksukohustuslasel isegi õigus seaduse piires valida soodsaim maksukorraldus.[49]

150. Üldiste kuritarvituste vastaste sätete eripära arvesse võttes peab nende kohaldamise riigiabi eeskirjadele vastavuse kontrolli hindamiskriteerium kindlasti piirduma ainult usutavuse kontrollimisega. Tegemist peab olema kuritarvituste vastase sätte ilmselgelt väära kohaldamisega. Seda võib eeldada, kui kellelegi ei suudeta usutavalt selgitada, miks konkreetsel juhul kuritarvitust ei esine.

### *b) Nende põhimõtete kohaldamine konkreetsel juhul*

151. Komisjon ja teda järgides ka Üldkohus (punkt 398 jj) leiavad õigesti, et StAnpG artiklit 6 tuleb võtta arvesse võrdlusraamistiku kindlakstegemisel. StAnpG artikli 6 kohaselt peavad kuritarvitamise puhul olema täidetud neli kumulatiivset kriteeriumi, nimelt eraõiguslike vormide või institutsioonide kasutamine, maksuvõla vähendamine, sobimatu õigusliku meetodi kasutamine ja maksuväliste põhjuste puudumine.

[46] *General Anti-Abuse Rule*, mis on nüüdseks ette nähtud ka liidu õiguses – vrd ainult ATAD I (nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad) (ELT 2016, L 193, lk 1) artikkel 6.

[47] 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 95); veelgi selgemalt kohtujurist Pikamäe ettepanek kohtuasjas Fiat Chrysler Finance Europe *vs.* komisjon (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punkt 118), mille kohaselt liikmesriigi maksuhalduril on kaalutlusõigus tulenevalt siirdehindade määramisel kasutatavate meetodite *hinnangulisest laadist.*

[48] Nii on sellistel liikmesriikidel nagu Saksamaa Liitvabariik, kellel on sarnaste sätetega juba pikk traditsioon, ikka veel raskusi õige tõlgendamisega. Seda näitavad kohtulahendite suur arv ja samuti asjakohaste kommentaaride pikkus – vt ainult Fischer, P., Hübschmann/Hepp/Spitaler (toim); *AO/FGO-Kommentar*, § 42 AO (seisuga november 2022; 200 lk); Drüen, K.-D., Tipke/Kruse (toim); *AO/FGO-Kommentar*, § 42 AO (seisuga september 2022; 85 lk).
Nii saab Euroopa Kohus sageli küsimusi liidu õiguses sisalduvate kuritarvituste vastaste sätete tõlgendamise kohta, millele vastamine on nii keerukas, et sellega on tegelenud suurkoda: vrd ainult 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135); 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134) ning 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Vt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42); 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 36) ning 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

152. Võrdlusraamistiku saab käesoleval juhul seega konkreetselt kindlaks teha ainult siis, kui mõiste „kuritarvitamine" Luksemburgi maksuõiguses on selgesti arusaadav. StAnpG artiklis 6 ei määratleta kuritarvitamise mõistet. Kuritarvitamise mõiste ja seega ka võrdlusraamistiku kindlakstegemine Luksemburgi maksuõiguses oleks nõudnud nii Luksemburgi kohtupraktika kui ka Luksemburgi halduspraktika uurimist. Kõnealuses osas rikkus Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 409 õigusnormi juba leides, et halduspraktika arvessevõtmine ei ole vajalik, kuna õiguse kuritarvitamist käsitlev säte ei tekita käesoleval juhul mingeid tõlgendamisraskusi.

153. Siiski märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 409, et komisjon viitas vaidlusaluses otsuses Luksemburgi ametiasutuse märgukirjale ja Luksemburgi kohtupraktikale. Komisjoni otsuse vastavast osast (põhjendused 293–298), millele Üldkohus viitab, tuleneb üksnes, et komisjon käsitles vaid üldiselt StAnpG artikli 6 kohaldamise nelja tingimust, mitte küsimust, kuidas Luksemburgi maksuhaldur toimib sarnastes maksuõiguslikes olukordades.

154. Lisaks rikkus Üldkohus õigusnormi, kui ta asendas Luksemburgi maksuhalduri tõlgenduse enda omaga. Lubatav on Luksemburgi maksuhalduri otsuse kontrollimine ainult ilmselge vea tuvastamiseks (vt eespool punkt 150).

155. Käesoleval juhul ei ole siiski ilmne, et kuritarvituste vastase sätte kohaldamine oleks nõutav. Eelkõige ei ole selge, et komisjoni ja Üldkohtu tõlgendus tuleneb tegelikult Luksemburgi õigusest. Seda saab põhjendada näitega sobimatu õigusliku meetodi kriteeriumi käsitluse kohta. Komisjon tugineb Luksemburgi kohtupraktikale, mille kohaselt tuleb kõnealust kriteeriumi tõlgendada nii, et sobimatu meetod võimaldab maksualast kohtlemist otseses vastuolus seaduse eesmärgi ja mõttega, mis vastavad seadusandja selgelt arusaadavale kavatsusele. Luksemburgi hinnangul peab soovitud majandustulemuse saavutamiseks olema vähemalt kaks võimalust, millest üks oleks sobimatu ja tooks kaasa maksueelise, mis poleks olnud võimalik sobiva meetodi valiku korral.

156. Üldkohus (punkt 445 jj) kontrollis nimetatud alusel, kas alternatiivsete rahastamisvahendite abil oleks saanud kokkuvõttes vältida kahekordset maksustamata jätmist. Üldkohus kasutab võrdluseks rahastamist omavahendite instrumendiga, mittekapitaliseeriva laenuga, samuti otsese ZORAga, mis antakse vahetult emaettevõtjalt tütarettevõtjale. Üldkohtu hinnangul oleks kõigil neil juhtudel saavutatud ühekordne maksustamine, aga Luksemburg ja Engie vaidlustasid selle seisukoha jätkuvalt kohtuistungil.

157. Üldkohus rikkus õigusnormi kahes tähenduses. Esmalt kohaldas ta Luksemburgi õiguse norme, mida komisjon kasutas võrdlusraamistikuna, ilmselt valesti, võttes aluseks vale võrdlusraamistiku. StAnpG artikkel 6 näeb ette tingimuse, et valitud struktuur on sobimatu õiguslik meetod. Üldkohus ja komisjon kontrollisid siiski vastupidi, kas selle asemel oleks sobinud *muud* rahastamisvõimalused. Neist põhjendustest ei saa teha vastupidist järeldust, et Engie valitud meetod on tegelikult sobimatu.

158. Lahkarvamus on ka selles, kas otsese ZORA korral, see tähendab vahendusäriühingut kasutamata, oleks samuti toimunud kahekordne maksustamata jätmine, sest komisjoni ja teda järgides ka Üldkohtu (punkt 441 jj) hinnangul on just struktuuri keerukus sobimatu. Minu arvates pole see üheselt selge, mis välistab ilmselge kuritarvituse tuvastamise. Eelkõige ei kattu Engie ja komisjoni seisukohad LIR artikli 22*bis* tähenduse osas. Viidatud sätte kohaselt ei too laenu konvertimine teatavatel tingimustel kaasa kapitalikasvu. Sellega seoses – nagu ilmnes ka kohtuistungil – tekib küsimus, kas LIR artikli 22*bis* kohaldamisala on üldse avatud ja milline oleks lõpuks selle mõju. Euroopa Kohus ei saa seda käesoleval juhul hinnata. Liikmesriigi õiguse tõlgendamise raskuste korral ei saa lähtuda ilmselgest kuritarvitusest.

159. Käesoleval juhul ei ole selge, et mitmeastmelise osalusstruktuuri puhul tähendab pelgalt mittekapitaliseeriva rahastamisvahendi kasutamine ilmselget vastuolu seadusandja tahtega, eriti kuna mõlemad vormid on ettevõtluses tavapärased. Pealegi ei esine lähemal vaatlusel tütarettevõtjate marginaali maksustamise tõttu kahekordset maksustamata jätmist. Pigem on tegemist väga vähesel määral maksustamisega kokku lepitud marginaali maksustamise alusel, aga seda komisjon vaidlusaluses otsuses ei käsitlenud (vt eespool punktid 84 ja 85).

160. Lubamatut riigiabi seoses üldise kuritarvituste vastase sättega saab niisiis eeldada ainult siis, kui asjaomane meetod ei olnud kõigile ettevõtjatele võrdselt avatud, kuna liikmesriigi maksuhaldur oleks samaväärses olukorras kohaldanud kuritarvituste vastast sätet.

161. Komisjon peab seega tõendama, et Luksemburgi maksuhaldur oleks kohaldanud StAnpG artiklit 6 muudel õiguslikult või faktiliselt samaväärsetel juhtudel. Ei piisa väitest, et kuritarvituste vastast sätet on üldiselt kohaldatud ka teiste maksukohustuslaste suhtes. Engie märgib õigesti, et sellest ei tulene, nagu oleks kuritarvituste vastase sätte kohaldamata jätmine konkreetsel juhul diskrimineeriv.

162. Seega ei ole StAnpG artikli 6 kohaldamata jätmine maksualaste eelotsuste tegemisel valikuline eelis Engie kasuks.

### *3. Kokkuvõte*

163. Neil kaalutlustel on apellatsioonkaebuste teine väide samuti põhjendatud. Komisjon ja tema seisukohti kinnitav Üldkohus võtsid aluseks vale hindamiskriteeriumi, kui nad tõlgendasid kitsalt StAnpG artiklis 6 sisalduvat üldist kuritarvituste vastast sätet selle arvatavat kohaldamisala määrates. Selle asemel oleks nad pidanud lähtuma Luksemburgi halduspraktikast ja tõlgendusest. Kõnealuses osas ei saa ette heita ilmselget kuritarvitust Luksemburgi õiguse järgi ega ole komisjon seda ka tõendanud – mida Üldkohus hindas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 472 valesti.

## C. Teise võimalusena: apellatsioonkaebuse kolmas väide: õiguspärase ootuse kaitse üldpõhimõtte rikkumine

164. Engie tugineb oma apellatsioonkaebuse kolmandas väites sellele, et riigiabi tagasinõudmine rikub õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet. Luksemburg väidab seda samuti oma apellatsioonkaebuse teises väites. Viidatud väidet ei ole vaja süvitsi käsitleda. Nimelt tuleb vaidlustatud kohtuotsus tühistada juba apellatsioonkaebuste kahe esimese väite põhjal.

165. Kui Euroopa Kohus seoses üldise kuritarvituste vastase sättega siiski ei kohalda piiratud hindamiskriteeriumi ja leiab, et kasutati sobimatut meetodit Luksemburgi StAnpG artikli 6 tähenduses, tekib küsimus õiguspärase ootuse kaitse kohta. Sel põhjusel esitan kõnealuse argumendi kohta mõne alternatiivse selgituse.

166. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ebaseadusliku riigiabi tühistamine selle tagasinõudmise teel selle ebaseaduslikuks kuulutamise loogiline tagajärg. [50]

[50] Põhimõtteliselt: 21. märtsi 1990. aasta kohtuotsus Belgia *vs.* komisjon (C-142/87, EU:C:1990:125, punkt 66).

167. Tagasinõudmise kohustust piirab eelkõige õiguspärase ootuse kaitse põhimõte, mis on liidu õiguse üldine põhimõte määruse 2015/1589 artikli 16 tähenduses. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt saab õiguspärase ootuse kaitse välistada tagasinõude ainult erandlikel asjaoludel. Nii on Euroopa Kohus otsustanud, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele on õigus tugineda vaid igal õigussubjektil, kelles liidu institutsioon on konkreetsete kinnituste põhjal tekitanud põhjendatud lootusi.[51]

168. Seevastu ei tohiks tõhususe põhimõtte kohaselt olla piisav liikmesriigi kinnitus.[52] Siit järeldub, et kui liikmesriigi ametiasutus lubab maksualase eelotsuse kaudu teatavat maksualast kohtlemist, ei loo see õiguspärase ootuse kaitset liidu õiguse seisukohast.

169. Maksualased eelotsused on siiski liikmesriigi maksuhalduri klassikaline õiguskindluse tagamise vahend, mida tõdeb ka komisjon (vt eespool punkt 88 jj). Kui ametiasutuse iga viga õiguse kohaldamisel maksukohustuslase kasuks takistab õiguspärase ootuse kaitset, siis on asjaomaste otsuste lõplikkus oluliselt piiratud, mis omakorda oleks vastuolus õiguskindluse põhimõttega.

170. Kirjeldatud probleemi pole, kui Euroopa Kohus järgib õigusnormi rikkumise osas käesolevaga pakutud piiratud hindamiskriteeriumi. Kui viga liikmesriigi maksuõiguse kohaldamisel ei ole ilmselge, siis ei ole tegemist riigiabiga. Seevastu võib olla tegemist riigiabiga juhul, kui õigusnormi rikkumine on ilmselge ja rikkumist pole võimalik kolmandale isikule veenvalt põhjendada. Niisugusel juhul on „õiguse rikkumine" ka maksukohustuslasele ilmselt äratuntav. Tal puudub siis kaitsmisväärne õiguspärane ootus. Selles ei pruugi enam midagi muuta ka (siis ilmselgelt ebaseaduslik) kinnitus haldusakti vormis.

## D. Luksemburgi apellatsioonkaebuse täiendavad väited

171. Luksemburg heidab oma apellatsioonkaebuse kolmanda väitega ette ELL artiklite 4 ja 5 rikkumist, sest Üldkohus sekkus liikmesriigi maksualasesse sõltumatusesse. Luksemburgi apellatsioonkaebuse neljanda väite kohaselt rikkus Üldkohus põhjendamiskohustust. Neid väiteid pole vaja pikemalt käsitleda. Vaidlustatud kohtuotsus tuleb nimelt tühistada juba apellatsioonkaebuste kahe esimese väite alusel.

## E. Üldkohtule esitatud hagi

172. Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu kohaselt võib Euroopa Kohus Üldkohtu otsuse tühistamise korral teha ise asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab, või suunata asja tagasi Üldkohtusse otsustamiseks.

173. Käesoleval juhul võib kahelda, kas menetlusstaadium lubab teha asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, sest komisjon käsitles vaidlusaluses otsuses valikulisust neljal erineval viisil. Engie ja Luksemburg vaidlustasid oma hagides kõik need arutluskäigud. Üldkohus märkis vaidlustatud kohtuotsuses (punkt 382 koostoimes punktidega 230 ja 231), et kui komisjon rajab oma otsuse

[51] Vt nt 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 147); 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Kahla Thüringen Porzellan GmbH *vs.* komisjon (C-537/08 P, EU:C:2010:769, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 97).

[52] Vt nt 20. märtsi 1997. aasta kohtuotsus Alcan Saksamaa (C-24/95, EU:C:1997:163, punkt 34 jj); väga kaugele ulatuvalt ka 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 75 jj).

resolutsiooni otsuse põhjenduste mitmele iseseisvale osale, millest igaühest piisaks selle resolutsiooni põhjendamiseks, tuleb see otsus tühistada vaid juhul, kui põhjenduste iga iseseisev osa on õigusvastane.

174. Neil kaalutlustel kontrollis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses ainult komisjoni arutluskäike LIR artiklite 164 ja 166 kohta ning StAnpG artikli 6 ebaõige kohaldamise kohta, jõudes järeldusele, et mõlema käsitluse järgi esines valikulisus. Üldkohus ei kontrollinud kahte ülejäänud valikulisuse põhjendust[53]. Komisjoni otsuse tühistamist saab siiski kaaluda ainult siis, kui ka kumbki neist arutluskäikudest ei osuta maksualase kohtlemise valikulisusele maksualaste eelotsuste kaudu.

175. Euroopa Kohus on leidnud, et menetlusstaadium lubab lõpliku otsuse tegemist ka sellisel juhul, kui ülejäänud väidete üle toimus Üldkohtus võistlev menetlus ja nende analüüsimiseks ei ole vaja võtta ühtegi täiendavat menetlust korraldavat meedet ega teha ühtegi täiendavat menetlustoimingut.[54]

176. Käesoleval juhul on see nii. Üldkohtu menetluses vähemalt arutati kõiki maksualaste eelotsustega tagatud maksualase kohtlemise valikulisust käsitlevaid Engie väiteid, sest Engie vaidlustas hagiga valikulisuse tuvastamise kõik võimalused. Lisaks vaidlevad pooled Luksemburgi Suurhertsogiriigi õiguse tõlgendamise üle. Vaidluse lahendamiseks pole siiski vaja tõendeid koguda. Lõpuks rajanevad kaks valikulisuse põhjendust, mida Üldkohus ei uurinud, sisuliselt samadel põhimõttelistel kaalutlustel ja asjaoludel nagu piiratud võrdlusraamistik, mida Euroopa Kohus peab niikuinii üksikasjalikult uurima. Kui neist järeldub vaidlusaluse otsuse õiguspärasus, oleks apellatsioonkaebus lõppkokkuvõttes põhjendamatu.

177. Selgitan allpool oma arutluskäiku maksuotsustega tagatud maksualase kohtlemise valikulisuse kohta osas, milles komisjon leiab, et see tuleneb kogu äriühingu tulumaksu süsteemi hõlmavast laiendatud võrdlusraamistikust (vt selle kohta allpool alajaotis 1). Lõpuks kontrollin veel, kas komisjon tõendas piisavalt valikulisust laiendatud võrdlusraamistiku alusel Engie kontserni suhtes, mis hõlmab käesoleval juhul asjaomaseid emaettevõtjaid, vahendusäriühinguid ja tütarettevõtjaid (vt selle kohta allpool alajaotis 2).

### *1. Valikulisus laiendatud võrdlusraamistiku järgi*

178. Komisjon lähtub vaidlusaluses otsuses (põhjendus 171 jj) eelkõige sellest, et võrdlusraamistiku moodustab üldine Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteem, millest järeldub, et LNG Holdingu tasandil kapitalitulu maksustamata jätmine on valikuline eelis.

179. Osalusest saadud tulu maksustamata jätmine tuleneb LIR artiklis 166 sätestatud emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastuse (*Schachtelprivileg*) kohaldamisest, mis komisjoni hinnangul on vale. Komisjon heidab taas ette, et osalusest saadud tulu käsitleti maksuvabana, kuigi majanduslik ekvivalent ZORA kasvu vormis oli LNG Supply maksustatavast tulust mahaarvatav.

180. Nagu juba eespool selgitatud, ei saa Luksemburgi Suurhertsogiriigi õigusest sellist „vastavuse" põhimõtet (*Korrespondenzprinzip*) järeldada (vt eespool punkt 102 jj ning punkt 115 jj). Sel põhjusel ei muuda senist tulemust ka Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi tervikuna võrdlusraamistikuna kasutamine.

[53] Vt selle kohta punkt 177 ning punkt 46 jj.

[54] 8. septembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon ja nõukogu *vs.* Carreras Sequeros jt (C-119/19 P ja C-126/19 P, EU:C:2020:676, punkt 130).

181. Emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastust (*Schachtelprivileg*) tuleb ka kogu Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi tervikuna arvesse võttes mõista võrdlusraamistiku omase komponendina. See kuulub Luksemburgi maksualase suveräänsuse alla. Luksemburg võis niisiis otsustada, kas ta näeb ette kõnealuse korra majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks kontserni struktuurides või mitte ja kuidas täpselt asjaomaseid norme sisustada.

182. Kui kõnesolev säte on – nagu eespool märgitud – asjakohane, siis ei toimu selle sätte kohaldamisel ka kogu äriühingu tulumaksu süsteemi arvesse võttes valikulist eeliskohtlemist.

### *2. Valikulisuse hindamine lähtudes maksualase kohtlemise mõjust kogu kontsernile*

183. Lõpuks järeldab komisjon vaidlusaluses otsuses (põhjendus 237 jj) Engie maksualase kohtlemise valikulisust kontserni tasandil avalduva mõju analüüsist. Sellise arutluskäigu lähtekoht on identne kogu äriühingu tulumaksu süsteemi võrdlusraamistikuna kasutamise mõttega. Komisjon avardab seisukohta veelgi, võttes aluseks kogu Engie kontserni maksustatava tulu.

184. Komisjon põhjendab, et abikava ei peaks kohaldama ühe ettevõtte äriühingutele eraldi, vaid tuleb lähtuda konkurentsieeskirjade ettevõtte mõistest. Kõik käesolevas asjas puudutatud äriühingud moodustavad konkurentsieeskirjade kohaldamise seisukohast ühe ettevõtte. Sellest tulenevalt juba kirjeldatud maksualasel kohtlemisel puudub erinevalt komisjoni otsustest juhtumites Groepsrentebox[55] ja Fiat[56] piiriülene komponent, seega ei oleks vastuoluline, kui komisjon valib kontsernipõhise lähenemisviisi.

185. Komisjon seevastu kasutab võrdlussüsteemina (põhjendus 245 jj) Luksemburgi Suurhertsogiriigi äriühingu tulumaksu süsteemi. Nii piirdub ta oma analüüsis kontsernisiseste rahastamistehingute maksualase kohtlemisega. Selle järgi ei ole Luksemburgi maksuõiguses rahastamisviisist olenemata ette nähtud maksustatava kogutulu vähendamist. Komisjon selgitab seda rahastamise tagamiseks juba kirjeldatud alternatiivsete võimaluste abil, millest igaüks tooks kaasa ühekordse maksustamise. Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemist tulenevat lisaks eesmärk maksustada äriühingute kasum. Sellest järelduvat otseselt, et kontserni kogu maksustatava tulu vähendamine ei ole lubatud. Kõik kontsernisiseseid rahastamistehinguid tegevad kontsernid on sarnased. Lisaks ei ole rahastamisstruktuur kõigile ettevõttetele avatud. Samuti ei ole õigustamine võimalik.

186. Komisjoni argumendid erinevad tema muust arutluskäigust ainult selles osas, et ta lähtub maksustatava kogutulu asjakohasusest ja konkurentsieeskirjade ettevõtte mõistet rakendades nimetab Engie kontserni abisaajaks. Viimane tees ei ole veenev, kui liikmesriigi maksuseadus ei näe ette kontsernide maksustamist või kui sellist maksustamisviisi ei kasutatud. Pealegi läheb kõnealune tees vastuollu maksuõiguses tavapäraselt kohaldatava subjektipõhise maksustamise põhimõttega.

187. Lõpuks leiab komisjon valikulise eelise olemasolu veel vaid tõdemuses, et Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärk on äriühingute kasumi maksustamine. See võib nii olla, kuid kõnealuses kontekstis tuleks ka märkida, et emaettevõtjale jaotatud kasumi maksuvabastus

[55] Komisjoni 8. juuli 2009. aasta otsus 2009/809/EÜ *groepsrentebox*'i kava kohta, mida Madalmaad kavatsevad rakendada (C 4/07 (ex N 465/06)) (ELT 2009, L 288, lk 26).

[56] 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).

(*Schachtelprivileg*) on Luksemburgi maksuõiguse sidus komponent (vt eespool punkt 180 jj) ning muudab vastavalt kõnealust eesmärki selles osas. Teisalt maksustatakse ka tütarettevõtjate äritegevuse kasum, lihtsalt erineva meetodiga. Seda teist meetodit komisjon üksikasjalikult ei uurinud.

188. Kokkuvõttes ei tõendanud komisjon ka selles osas, et Engie kontsernile lubatud maksualane kohtlemine ZORA kasvu kaudu on valikuline ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

### *3. Kokkuvõte Üldkohtule esitatud hagi kohta*

189. Kuna komisjon ei suutnud tõendada valikulise eelise olemasolu ka lähtepunktide osas, mida kohtuotsuses ei käsitletud, saab kohtuasja Üldkohtusse tagasi saatmata vaidlusaluse otsuse tervikuna tühistada.

## VI. Kohtukulud

190. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõike 2 kohaselt otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotamise, kui apellatsioonkaebus on põhjendatud ja Euroopa Kohus teeb ise kohtuasjas lõpliku otsuse.

191. Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõikele 1, mis sama kodukorra artikli 184 lõike 1 kaudu kohaldub ka apellatsioonimenetluses, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Engie ja Luksemburg on nõudnud kohtukulude hüvitamist, tuleb komisjonilt mõista välja Engie ja Luksemburgi kohtukulud käesolevas apellatsioonimenetluses.

192. Kuna komisjon on kohtuasja mõlemas kohtuastmes kaotanud, tuleb temalt välja mõista mõlema kohtuastme kulud, sest apellandid on seda nõudnud.

193. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 kohaselt koostoimes artikli 140 lõikega 1 kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ja institutsioonid ise oma kohtukulud. Menetlusse astunud Iirimaa kannab käesolevas menetluses ise oma kohtukulud.

## VII. Kokkuvõte

194. Eeltoodule tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha kohtuasjas C-454/21 P järgmine otsus:

1. Tühistada Üldkohtu 12. mai 2021. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs.* komisjon (T-516/18 ja T-525/18, EU:T:2021:251).

2. Tühistada komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsus (EL) 2019/421 riigiabi SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) kohta, mida Luksemburg andis ENGIE kontsernile (ELT 2019, L 78, lk 1).

3. Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud tema enda kanda ning mõista temalt välja Engie Global LNG Holding S.à.r.l-i, Engie Invest International S.A. ja Engie S.A. kohtukulud mõlemas kohtuastmes. Jätta Iirimaa kohtukulud mõlemas kohtuastmes tema enda kanda.

195. Lisaks teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha kohtuasjas C-451/21 P järgmine otsus:

1. Tühistada Üldkohtu 12. mai 2021. aasta kohtuotsus Luksemburg jt *vs.* komisjon (T-516/18 ja T-525/18, EU:T:2021:251).

2. Tühistada komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsus (EL) 2019/421 riigiabi SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) kohta, mida Luksemburg andis ENGIE kontsernile (ELT 2019, L 78, lk 1).

3. Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Luksemburgi Suurhertsogiriigi kohtukulud mõlemas kohtuastmes. Jätta Iirimaa kohtukulud mõlemas kohtuastmes tema enda kanda.