



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
JULIANE KOKOTT  
esitatud 3. detsembril 2020<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-337/19 P**

**Euroopa Komisjon**  
*versus*

**Belgia Kuningriik ja**

**Magnetrol International**

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Maksualased eelotsused (*tax rulings*) – Niinimetatud ülemäärase kasumi maksuvabastus – Määrus (EL) 2015/1589 – Artikli 1 punkt d – Abikava – Õigusakti mõiste (*Regelung*) – Maksuameti väljakujunenud halduspraktika kui kava õigusakti tähenduses – Euroopa Komisjoni esitatud tõendid väljakujunenud halduspraktika kohta – Esindav valim – Edasiste rakendusmeetmete puudumine – Abisaajate üldine ja abstraktne määratlemine – Vastuapellatsioonkaebuse vastuvõetavus

## I. Sissejuhatus

1. Kas abikava mõiste määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad ELTL artikli 108 kohaldamiseks<sup>2</sup>, artikli 1 punkti d tähenduses võib hõlmata ka liikmesriigi ametiasutuste väljakujunenud halduspraktikat? Kui sellele küsimusele vastata jaatavalt, siis millistest kriteeriumidest peab Euroopa Komisjon lähtuma sellise väljakujunenud halduspraktika tõendamisel?

2. Need kaks küsimust on kesksel kohal komisjoni apellatsioonkaebuses Üldkohtu 14. veebruari 2019. aasta otsuse<sup>3</sup> peale. Õigusvaidluse taust on Belgia õigusest kaugemale ulatuv sealse maksuameti praktika, mille raames korregeeriti aastatel 2004–2014 maksualaste eelotsustega (*tax rulings*) piiriüleselt tegutsevasse kontserni kuuluvate äriühingute kasumit niinimetatud ülemäärase kasumi mahaarvamise teel (nimetatud ka „ülemäärase kasumi maksuvabastus“). Sellega seoses võeti maksustamisel asjaomaste äriühingute taotlusel nende tegeliku kasumi asemel aluseks võrreldava iseseisva äriühingu kasum. Komisjon hindas selle 11. jaanuari 2016. aasta otsuses (EL) 2016/1699<sup>4</sup> keelatud riigiabiks.

<sup>1</sup> Algkeel: saksa.

<sup>2</sup> Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus (ELT 2015, L 248, lk 9).

<sup>3</sup> Belgia ja Magnetrol International vs. komisjon (T-131/16 ja T-263/16, EU:T:2019:91).

<sup>4</sup> Otsus ülemäärase kasumi maksuvabastust käsitleva riigiabikava SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) kohta, mida rakendas Belgia (ELT 2016, L 260, lk 61), artikkel 1.

3. Apellatsioonkaebuse ese ei ole küsimus, kas kirjeldatud maksualased eelotsused on keelatud riigiabi.<sup>5</sup> Pigem tuleb vastata ainult küsimusele, kas ja millistel tingimustel saab komisjon vaidlustada selliste maksualaste eelotsuste „kogumit“ abikavana. Küsimuse suurt praktilist tähtsust ilmestab tõsiasi, et käesolev kohtuasi on pilootmenetlus, arvestades seda, et Üldkohtus on praegu peatatud veel 28 väidetava riigiabi saaja hagi menetlemine.<sup>6</sup>

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

4. Käesoleva apellatsioonkaebuse õigusliku aluse liidu õiguses moodustavad ELTL artiklid 107 ja 108 ning määrus 2015/1589.

5. Määruse 2015/1589 artikkel 1 sisaldab mitmesuguseid määratlusi. Viidatud sätte punkti d kohaselt on „abikava“ mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele, ja mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse anda eriprojektiga sidumata abi ühele või mitmele ettevõtjale määramata ajaks ja/või määramata ulatuses“.

6. Määruse artikli 1 punkti e kohaselt on „individuaalne abi“ abi, mida ei anta abikava raames, ja abikava raames antav abi, millest tuleb teatada“.

### B. Belgia õigus

#### 1. Tulumaksuseadus

7. Belgias on tulu maksustamise eeskirjad kodifitseeritud 1992. aasta tulumaksuseadustikus (Code des impôts sur les revenus 1992, edaspidi „CIR 92“). CIR 92 artikli 1 lõikes 1 on sätestatud tulumaksuna eelkõige tulumaks residendist äriühingute kogutulult – äriühingu tulumaks.

8. CIR 92 artiklis 185 on ette nähtud, et äriühingute puhul maksustatakse kasumi kogusumma, sh jaotatud dividendid.

#### 2. 24. detsembri 2002. aasta seadus

9. Belgias võeti 24. detsembril 2002 vastu seadus, millega muudetakse ettevõtete suhtes kohaldatava tulumaksu korda ja kehtestatakse maksualaste eelotsuste süsteem (loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale; edaspidi „24. detsembri 2002. aasta seadus“).<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Vt selle kohta pooleliolevad kohtuasjad C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon; C-898/19 P, Iirimaa vs. komisjon jt ja C-465/20 P, komisjon vs. Iirimaa jt.

<sup>6</sup> Vt ainult käesolevasse apellatsioonimenetluse astujate hagid kohtuasjades T-201/16, Soudal vs. komisjon; T-278/16, Atlas Copco Airpower ja Atlas Copco vs. komisjon; T-335/16, Esko-Graphics vs. komisjon; T-370/16, Anheuser-Busch Inbev ja Ampar vs. komisjon; T-467/16, Flir Systems Trading Belgium; T-637/16, Wabco Europe vs. komisjon ja T-832/16, Celio International vs. komisjon.

<sup>7</sup> *Moniteur Belge* nr 410, teine väljaanne, 31. detsember 2002, lk 58817.

10. Nimetatud seaduse artiklis 20 on ette nähtud, et Belgia föderaalne maksuamet (service public fédéral des finances) teeb eelotsuse abil otsuse kõikide maksuõiguse sätete rakendamisega seotud taotluste kohta. Mõiste „eelotsus“ on määratletud kui õigusakt, millega föderaalne maksuamet määrab lähtuvalt kehtivatest õigusnormidest kindlaks, kuidas kohaldada seadust kindlale olukorrale või tehingule, millel ei ole veel maksualast mõju tekkinud. Eelotsuse väljastamine ei too kaasa maksuvabastust või maksusumma vähendamist.

11. 24. detsembri 2002. aasta seaduse artiklis 22 on sätestatud, et eelotsust ei saa teha eelkõige juhul, kui taotlus on seotud olukorra või tehinguga, millel on juba maksualane mõju taotluse esitajale.

### **3. 21. juuni 2004. aasta seadus, millega muudetakse CIR 92**

12. 21. juuni 2004. aasta seadusega, millega muudetakse CIR 92 ja 24. detsembri 2002. aasta seadust (loi du 21 juin 2004, modifiant le CIR 92 et la loi du 24 décembre 2002; edaspidi „21. juuni 2004. aasta seadus“)<sup>8</sup>, kehtestas Belgia Kuningriik uued maksusätted, mis hõlmavad hargmaisesse kontserni kuuluvate seotud üksuste vahelisi piiriüleseid tehinguid, sätestades eelkõige tulumaksuga maksustatava kasumi korrigeerimise, nn vastukorrigeerimise.

13. Seaduseelnõu seletuskirja kohaselt, mille Belgia valitsus esitas Belgia parlamendi esindajatekojale (Chambre des députés), on kõnealuse seaduse eesmärk esiteks kohandada CIR 92 nii, et selles kajastuks sõnaselgelt reaalturuväärtuse põhimõte, mida üldiselt tunnustatakse rahvusvahelisel tasandil. Teiseks on seaduse eesmärk muuta 24. detsembri 2002. aasta seadust selliselt, et anda eelotsuste talitusele pädevus kõnealuseid otsuseid vastu võtta. Reaalturuväärtuse põhimõte lisati Belgia maksuõigusesse nii, et CIR 92 artiklile 185 lisati lõige 2, mis põhineb OECD tulu- ja kapitalimaksu käsitleva näidislepingu artikli 9 tekstil.

14. CIR 92 artikli 185 lõike 2 eesmärk on tagada, et Belgias tulumaksuga maksustatavate äriühingute maksubaasi saaks kohandada piiriülestest kontsernisestest tehingutest tuleneva kasumi korrigeerimisega, juhul kui kehtestatud siirdehinnad ei vasta turumehhanismidele ja reaalturuväärtuse põhimõttele. Lisaks on mõiste „asjakohane korrigeerimine“, mis lisati CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktiga b, põhjendatud eesmärgiga vältida (võimalikku) topeltmaksustamist või lõpetada selle kohaldamine. Peale selle on märgitud, et selline korrigeerimine peab toimuma juhtumipõhiselt, eelkõige maksukohustuslase esitatud olemasolevate andmete alusel. Vastukorrigeerimist tuleb rakendada vaid juhul, kui maksuamet loeb esmase korrigeerimise põhimõtte ja ulatuse põhjendatuks.

15. CIR 92 artikli 185 lõikes 2 on sätestatud:

„[S]eotud äriühingute hargmaisesse kontserni kuuluva kahe äriühingu suhtes ja seoses nende vastastikuste piiriüleste suhetega:

- a) kui kaks äriühingut on omavahelistes äri- ja rahandussuhetes seotud kokkulepitud või kohaldatavate tingimustega, mis erinevad iseseisvate äriühingute vahel kokkulepitud tingimustest, siis kasum, mis ilma nende tingimusteta oleks ühel neist äriühingutest tekkinud, kuid nende tingimuste tõttu ei tekkinud, võidakse lugeda kõnealuse ettevõtja kasumi hulka;

<sup>8</sup> *Moniteur Belge*, 9.7.2004.

b) kui ühe äriühingu kasum hõlmab kasumit, mis kuulub ühtlasi ka teise äriühingu kasumi hulka, ning kui samas see hõlmatav kasum on kasum, mille oleks saanud kõnealune teine äriühing, kui kahe äriühingu vahel kokkulepitud tingimused oleksid olnud sellised nagu iseseisvate äriühingute vahel kokkulepitud tingimused, korrigeeritakse vastavalt esimese äriühingu kasumit.“

Esimest lõiku kohaldatakse eelotsuse tegemisega, ilma et see mõjutaks topeltmaksustamise vältimise konventsiooni kohaldamist.“<sup>9</sup>

#### **4. Belgia maksuameti seisukoht**

16. Belgia maksuameti seisukoht tuleneb 4. juuli 2006. aasta haldusringkirjast reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamise kohta (circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence) ja Belgia rahandusministri vastustest parlamendi küsimustele.

17. Maksuametnikele saadeti rahandusministri nimel 4. juuli 2006. aasta haldusringkiri, et kommenteerida eelkõige CIR 92 artiklisse 185 lõike 2 lisamist ja nimetatud seaduse vastavat kohandamist. Haldusringkirjas rõhutatakse, et 19. juulil 2004 jõustunud muudatuste eesmärk on võtta Belgia maksuõigusesse üle reaalturuväärtuse põhimõte. Muutused loovad õigusliku aluse, mis võimaldab nimetatud põhimõtte kohaselt korrigeerida maksustatavat kasumit, mis tuleneb piiriülestest kontsernisestest tehingutest hargmaisesse kontserni kuuluvate äriühingute vahel.

18. Ringkirjas on esiteks märgitud, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktis a sätestatud positiivne korrigeerimine võimaldab hargmaisesse kontserni kuuluvatel residendist äriühingutel suurendada kasumit. Selle eesmärk on hõlmata ka kasum, mille residendist äriühing oleks saanud konkreetse tehingu toimumisel turuväärtuse kontekstis.

19. Teiseks on ringkirjas märgitud, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktis b sätestatud negatiivse vastukorrigeerimise eesmärk on vältida (võimalikku) topeltmaksustamist. Selline korrigeerimine peab toimuma juhtumipõhiselt olemasolevate andmete alusel, mille on eelkõige esitanud maksukohustuslane. Vastukorrigeerimist tuleb rakendada vaid juhul, kui maksuamet või eelotsuste talitus loeb korrigeerimise põhimõtte ja ulatuse põhjendatuks. CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b ei kohaldata, kui partnerriigis saadud kasumit on suurendatud nii, et see on suurem kasumist, mis saadaks reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamisel.

20. Vastuseks parlamendi küsimustele ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohta kinnitas Belgia rahandusminister 13. aprillil 2005 esiteks, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b hõlmab olukorda, kus eelotsus tehakse reaalturuväärtuse põhimõttele vastava kasumi suuruse leidmise meetodi kohta; teiseks, et Belgias tegutseva rahvusvahelise kontserni Belgias esitatud finantsaruannetes näidatud kasumit, mis ületab reaalturuväärtuse põhimõttele vastava kasumi, ei peaks arvesse võtma Belgias maksustatava tulu kindlaks määramisel; ja kolmandaks, et Belgia maksuameti ülesanne ei ole kindlaks määrata, milliste teiste välismaiste üksuste kasumi hulka tuleb see ülemäärane kasum lisada.

21. Vastuseks parlamendi uutele küsimustele CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktide a ja b kohaldamise kohta kinnitas Belgia rahandusminister 11. aprillil 2007, et sel etapil on esitatud üksnes negatiivse korrigeerimise taotlusi. Lisaks täpsustas ta, et Belgia üksuse reaalturuväärtuse

<sup>9</sup> Vaidlustatud kohtuotsuse punktist 8 puudub CIR 92 artikli 185 lõike 2 teine lõik, kuigi see on esitatud vaidlusaluse otsuse põhjenduses 29.

põhimõttele vastava kasumi suuruse kindlaksmääramisel eelotsuste raames võetakse arvesse üksuse panust, võetavaid riske ja vara, mis on seotud tegevusega, millel pole veel tekkinud maksualast mõju Belgias. Seega ei tuleks Belgias maksustatava kasumi hulka arvestada kasumit, mida hargmaine kontsern on näidanud Belgias esitatud finantsaruannetes ja mis ületab reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat kasumit. Lõpuks märkis Belgia rahandusminister taas kord, et Belgia maksuameti ülesanne ei ole kindlaks määrata, millistele välismaistele äriühingutele tuleb omistada ülemäärane kasum. Seetõttu ei ole ka võimalik vahetada sellekohast teavet välisriikide maksuhalduritega.

22. Belgia rahandusminister kinnitas 6. jaanuaril 2015, et eelotsuste aluseks olev põhimõte oli maksustada kasum, mis vastab asjaomase äriühingu reaalturuväärtuse põhimõttele vastavale kasumile, ning kinnitas vastuseid, mis tema eelkäija oli andnud 11. aprillil 2007 seoses ajaoluga, et Belgia maksuameti ülesanne ei ole kindlaks määrata, millisele välismaisele äriühingule tuleb omistada Belgias maksustamata ülemäärane kasum.

### III. Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja menetlus Üldkohtus

#### A. Vaidluse taust

23. Aastatel 2004–2014 korrigeeris Belgia maksuamet 55 Belgia residendist „piiriülestsse kontsernidesse“ kuuluva äriühingu kasumit negatiivselt ja tegi selle kohta 66 maksualast eelotsust.

24. Sealjuures tugines ta CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktile b. Viidatud säte võimaldab kasumi korrigeerimist samasse kontserni kuuluva kahe äriühingu vahel, kui kahe äriühingu vahel kokkulepitud tingimused oleksid olnud sellised nagu iseseisvate äriühingute vahel kokkulepitud tingimused.

25. Komisjoni hinnangul ei analüüsitud kaupade ja teenuste hinda kahe seotud äriühingu vahel reaalturuväärtuse kriteeriumi alusel uuesti, nagu näeb ette CIR 92 artikli 185 lõige 2, vaid Belgia maksuamet võrdles lõppkokkuvõttes „piiriülestsse kontserni“ kuuluva äriühingu kasumit iseseisva äriühingu kasumiga. Kõnealuse ülemäärase kasumi kindlaksmääramiseks hinnati hüpoteetilise keskmise kasumi suurust, mida võrreldaval tegevusalal tegutsev iseseisev ettevõtja võiks võrreldavatel tingimustel saada, ning lahutatakse see summa asjaomase Belgia ettevõtja tegelikult registreeritud kasumist.<sup>10</sup> Belgia leiab, et jääksumma tuleneb sünergiast, mastaabiefektist või muudest eelistest, mis on tingitud üksuse kuulumisest hargmaisesse kontserni ning mida ei oleks saanud võrreldav iseseisev ettevõtja.<sup>11</sup>

26. Komisjon leidis 11. jaanuari 2016. aasta otsuses, et Belgia poolt eelotsuste abil võimaldatavad maksuvabastused, mis põhinesid CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktil b, kujutavad endast ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi, mis on siseturuga kokkusobimatu ja mida anti ELTL artikli 108 lõiget 3 rikkudes.

<sup>10</sup> Vaidlusaluse otsuse põhjendus 13.

<sup>11</sup> Vaidlusaluse otsuse põhjendus 14.

27. Peale selle kohustas komisjon antud abi selle saajatelt tagasi nõudma, saajate lõpliku nimekirja pidi Belgia koostama hiljem. Vaidlusaluse otsuse lisast nähtub juba 55 abisaajat, nende hulgas on Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB ja Celio International NV.

28. Komisjon hindas maksualaste eelotsuste väljastamist vaidlusaluse otsuse põhjendustes 94–110 ja leidis kokkuvõtvalt, et tegemist on abikavaga, mis põhineb CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktil b, nagu seda kohaldas Belgia maksuamet. Lisaks leidis komisjon, et maksuvabastusi kohaldatai, ilma et alussätete rakendusmeetmed oleksid olnud vajalikud, kuna asjaomaste eelotsuste tegemine oli Belgia ametiasutuste tavapärane toimimisviis. Veel märkis komisjon, et abisaajad määrati asjaomase korra aluseks olevate sätetega kindlaks üldisel ja abstraktsel viisil. Sätted puudutasid üksusi, mis kuuluvad hargmaisesse äriühingute kontserni.<sup>12</sup>

## **B. Menetlus Üldkohtus**

29. Belgia ja Magnetrol International esitasid vaidlusaluse otsuse peale vastavalt 22. märtsil ja 25. mail 2016 hagiavalduse, mille Üldkohus menetluse suulise osa huvides liitis. Iirimaa astus menetlusse Belgia toetuseks.

30. Belgia ja Magnetrol International esitasid hagiavaldustes kokkuvõtvalt järgmised väited:

- komisjon sekkus Belgia ainupädevusse otsese maksustamise valdkonnas;
- abikava olemasolu tuvastati ekslikult;
- ekslik on ka järeldus, et ülemäärast kasumit puudutavad eelotsused on riigiabi, ning lisaks rikuti seaduslikkuse põhimõtet ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet.

31. Vaidlustatud kohtuotsusega tühistas Üldkohus vaidlusaluse otsuse. Üldkohus lükkas põhjendamatusesse tõttu küll tagasi väite, et komisjon on sekkunud Belgia maksupädevusse (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 59–74). Üldkohus leidis siiski, et tuleb nõustuda Belgia ja Magnetrol Internationali esitatud väidetega, et järelduse tegemisega abikava väidetava olemasolu kohta on rikutud määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d (vaidlustatud kohtuotsuse punktid 75–135). Seetõttu polnud enam vaja analüüsida hagejate ülejäänud väiteid (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 136).

## **IV. Menetlus Euroopa Kohtus**

32. Üldkohtu otsuse peale esitas komisjon 24. aprillil 2019 apellatsioonkaebuse.

33. Belgia esitas 18. juulil 2019 vastuapellatsioonkaebuse.

34. Euroopa Kohtu president otsustas 15. oktoobri 2019. aasta määrustega, et Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev ja Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower ja Atlas Copco ning Celio International võivad astuda menetlusse Magnetrol Internationali poolel.

<sup>12</sup> Vt vaidlustatud kohtuotsuse punkt 17.

35. Komisjon palub:

- tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles Üldkohus otsustas, et vaidlusaluses otsuses oli ülemäärase kasumi maksuotsuste süsteem ekslikult liigitatud abikavaks määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses;
- suunata asi tagasi Üldkohtusse, et vaadataks läbi nõuded, mida ei analüüsitud, ja
- otsustada kohtukulude jaotus hiljem.

36. Belgia, Magnetrol International ja menetlusse astujad paluvad:

- jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja
- mõista kohtukulud välja komisjonilt.

37. Belgia palub oma vastuapellatsioonkaebuses

- tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles Üldkohus otsustas, et Belgia hagi esimene väide pole põhjendatud, ja teha otsus selle väite kohta;
- jätta vaidlustatud kohtuotsus ülejäänud osas muutmata;
- mõista vastuapellatsioonkaebusega seotud kohtukulud välja komisjonilt.

38. Komisjon palub jätta vastuapellatsioonkaebus rahuldamata.

39. Komisjon, Belgia, Magnetrol International ja menetlusse astujad esitasid apellatsioonkaebuse kohta kirjalikud ja 24. septembri 2020. aasta kohtuistungil ka suulised seisukohad.<sup>13</sup>

## V. Õiguslik hinnang

### A. Apellatsioonkaebuse vastuvõetavus

40. Belgia, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics ja Wabco Europe leiavad, et komisjoni apellatsioonkaebus on tervikuna vastuvõetamatu. Esiteks kritiseerivad nad komisjoni nõudeid. Teiseks nõuab komisjon nende sõnul asjaolude uut hindamist. Kolmandaks ei too komisjon esile, mil viisil on Üldkohus rikkunud õigusnorme.

#### 1. Komisjoni nõuded

41. Esiteks leiavad Belgia, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics ja Wabco Europe, et komisjoni nõuded ei ole vastuvõetavad. Komisjon palub nende hinnangul tühistada kohtuotsuse üksnes talle ebasoodsas osas. Kohtuotsuse resolutsiooni vaidlustatud osaga tühistati vaidlusalune otsus ja seda ei saa osadeks jagada.

<sup>13</sup> Celio International esitas ainult suulise seisukoha.

42. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 169 lõike 1 kohaselt võib apellatsioonkaebuses nõuda Üldkohtu lahendi, nagu see on esitatud selle lahendi resolutsioonis, täielikku või osalist tühistamist.

43. Komisjon palub „tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles Üldkohus otsustas, et vaidlusaluses otsuses oli ülemäärase kasumi maksuotsuste süsteem ekslikult liigitatud abikavaks määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses“. Komisjoni apellatsioonkaebusest nähtub üheti mõistetavalt, et komisjon palub tühistada kohtuotsuse resolutsiooni, millega Üldkohus tühistas vaidlusaluse otsuse. See vastab taotlusele tühistada tervikuna Üldkohtu otsus, millega rahuldati Belgia ja Magnetrol Internationali hagid täies ulatuses. Nimelt ei jätnud Üldkohus neid hagsid osaliselt rahuldamata.

44. Kuna eelnevast nähtub üheti mõistetavalt, et apellatsioonkaebuse eesmärk on vaidlustatud kohtuotsuse tühistamine<sup>14</sup>, siis on komisjoni nõuded selles osas vastuvõetavad.

## ***2. Etteheide, et komisjon nõuab Üldkohtu tuvastatud asjaolude uut hindamist***

45. Belgia, Soudal ja Esko-Graphics väidavad lisaks, et komisjon palub Euroopa Kohtul asjaolusid uuesti hinnata. Sisuliselt soovib komisjon nende sõnul oma apellatsioonkaebusega asendada vaidlustatud otsuse põhjendusi.

46. Vastavalt ELTL artikli 256 lõike 1 teisele lõigule ja Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 58 esimesele lõigule peab apellatsioonkaebus piirduma õigusküsimustega. Seega on ainult Üldkohtul pädevus tuvastada ja hinnata asjakohaseid fakte ning hinnata tõendeid. Välja arvatud juhul, kui esitatud tõendeid või fakte on moonutatud, ei ole kõnealuste faktide ja tõendite hindamine seega niisugune õigusküsimus, mille Euroopa Kohus apellatsiooni korras läbi peaks vaatama.<sup>15</sup>

47. Tegelikult ei piirdu komisjon just nimelt etteheidetega, mis puudutavad asjas tähtsust omavate asjaolude tuvastamist ja hindamist Üldkohtus. Pigem toob ta korduvalt esile, et Üldkohus moonutas asjaolusid. Lisaks ei ole komisjoni argumendid piiratud ainult asjaoludega, vaid – nagu järgmisena kirjeldan<sup>16</sup> – tuginevad ka õigusnormide rikkumisele.

## ***3. Apellatsioonkaebuse põhjenduste piisavus***

48. Belgia, Soudal ja Esko-Graphics väidavad lõpuks, et komisjon ei esitanud põhjendusi selle kohta, milles seisneb Üldkohtu eksimus määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tõlgendamisel.

49. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ilmneb eelkõige Euroopa Kohtu kodukorra artikli 168 lõike 1 punktist d ja artikli 169 lõikest 2, et apellatsioonkaebuses tuleb täpselt näidata selle kohtuotsuse kritiseeritavad osad, mille tühistamist nõutakse, ja seda nõuet konkreetselt toetavad

<sup>14</sup> Vt nt 7. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Akhras vs. nõukogu (C-193/15 P, EU:C:2016:219, punkt 34).

<sup>15</sup> Vt viimati 28. novembri 2019. aasta kohtuotsus Brugg Kabel ja Kabelwerke Brugg vs. komisjon (C-591/18 P, ei avaldata, EU:C:2019:1026, punkt 32), 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Buonotourist vs. komisjon (C-586/18 P, EU:C:2020:152, punkt 67) ning 28. mai 2020. aasta kohtuotsus Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos vs. komisjon (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punkt 10).

<sup>16</sup> Käesoleva ettepaneku punkt 58.



õiguslikud argumendid. Nendest sätetest tulenevatele põhjendamise nõuetele ei vasta apellatsioonkaebus, mis piirdub juba Üldkohtus esitatud väidete ja argumentide kordamise või sõnasõnalise ülevõtmisega.<sup>17</sup>

50. Tegelikult vaidlustab komisjon vaidlustatud kohtuotsuse teatavad osad ja viitab ka kohtuotsuse vastavatele punktidele.<sup>18</sup> Lisaks selgitab komisjon, mil viisil on Üldkohus tema hinnangul rikkunud määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud tingimuste kohaldamisel õigusnorme.

51. Seega on apellatsioonkaebus piisavalt põhjendatud.

#### **4. Järeldus apellatsioonkaebuse vastuvõetavuse kohta**

52. Apellatsioonkaebus on järelikult vastuvõetav.

### **B. Apellatsioonkaebuse põhjendus**

53. Komisjoni apellatsioonkaebuses esitati üks väide. Selle kohaselt tõlgendas Üldkohus valesti määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d määratletud abikava mõistet ja lisaks moonutas vaidlusalust otsust, leides, et abikavaks liigitamise tingimused ei olnud esitatud.

54. Üldkohus leidis, et komisjon on ekslikult järeldanud, et Belgia ametiasutuste süstemaatiline CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamisalast kaugemale ulatuv kasumi korrigeerimine on riigiabi (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 135). Komisjon ei kontrollinud kõiki maksualaseid eelotsuseid, vaid ainult nende valimit. Seetõttu ei tõendanud komisjon Üldkohtu hinnangul, et Belgia maksuamet oleks järginud kõigis maksualastes eelotsustes tavapärasest toimimisviisi (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 134).

55. Määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d järgi on abikava mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele.

56. Väljend „individuaalne abi“ tähistab sama määruse artikli 1 punkti e kohaselt seevastu abi, mida ei anta abikava raames, ja abikava raames antavat abi, millest tuleb teatada.

57. Seega peab abikava määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses vastama kolmele tingimusele. Esiteks peab see olema õigusakt (*Regelung*). Teiseks tuleb individuaalset abi anda ilma edasiste rakendusmeetmeteta. Kolmandaks peavad olema kavas – õigusakti tähenduses – üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjad, kellele abi antakse. Need tingimused peavad olema täidetud kumulatiivselt.

58. Üldkohus leidis, et ükski nendest tingimustest ei ole täidetud. Komisjoni hinnangul tõlgendas Üldkohus kõiki artikli 1 punkti d tingimusi vääralt (apellatsioonkaebuse väite esimene kuni kolmas osa). Komisjoni apellatsioonkaebus saab olla tulemuslik ainult juhul, kui tema väide on õige kõigi kolme tingimuse puhul.

<sup>17</sup> Vt viimati 4. aprilli 2019. aasta kohtuotsus *OZ vs. EIP* (C-558/17 P, EU:C:2019:289, punkt 33), samuti 15. jaanuari 2020. aasta kohtumäärus *BS vs. parlament* (C-642/19 P, ei avaldata, EU:C:2020:32, punkt 17) ja 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus *ZW vs. EIP* (C-50/20 P, ei avaldata, EU:C:2020:652, punkt 15).

<sup>18</sup> Vt kokkuvõtte apellatsioonkaebuse punktides 17–20.

59. Apellatsioonkaebuse väite neljanda, viimase osa kohaselt jättis Üldkohus tähelepanuta määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d eesmärgi, aga see ei ole tegelikult väite iseseisev osa. Sätte eesmärki tuleb alati järgida sättes ette nähtud iga tingimuse tõlgendamisel. Seetõttu käsitlen väite kõnealust osa koos ülejäänud kolme osaga.

### 1. „Õigusakt“ kui esimene tingimus (apellatsioonkaebuse väite esimene osa)

60. Apellatsioonkaebuse väite esimese osaga heidab komisjon Üldkohtule ette, et Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 78 ja sellele järgnevatel punktides tõlgendanud vääralt määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d märgitud esimest tingimust ehk õigusakti (*Regelung*) mõistet. Lisaks moonutas Üldkohus komisjoni hinnangul vaidlusaluse otsuse põhjendusi 94–110, lähtudes vaidlustatud kohtuotsuse punktis 94 sellest, et kõnealuse abikava aluse moodustavad ainult vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 märgitud dokumendid.

61. Komisjon märkis vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b, 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskiri, 4. juuli 2006. aasta ringkiri ja rahandusministri vastused parlamendi küsimustele CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamise kohta on need dokumendid, mille alusel toimub ülemäärase kasumi kohaldamine.

62. Apellatsioonkaebuse väite esimene osa jaguneb omakorda kaheks. Esiteks võib komisjoni sõnul õigusakti mõiste määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses erinevalt Üldkohtu arusaamast hõlmata ka väljakujunenud halduspraktikat (selle kohta allpool jaotis a). Teiseks jättis Üldkohus tähelepanuta selle, et komisjon esitas sellise väljakujunenud halduspraktika kohta piisavalt tõendeid (selle kohta allpool jaotis b).

#### a) Õigusakti mõiste

63. Komisjon leiab, et Üldkohus tõlgendas õigusakti mõistet liiga kitsalt. Erinevalt Üldkohtu käsitusest on selle mõistega hõlmatud ka väljakujunenud halduspraktika.

64. Õigusakti mõistet määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses tuleb tõlgendada laialt.<sup>19</sup> Ainult mõnes keeleversioonis leidub viide sellele, et tegemist peab olema seadusandliku aktiga,<sup>20</sup> suurem osa keeleversioonidest<sup>21</sup> võimaldab õigusliku tagajärje saabumist<sup>22</sup> lugeda piisavaks olenemata sellest, kas see saavutatakse seadusega või muul viisil.

65. Laia tõlgendust toetab ka riigiabi kontrollimise soovitatav toime. Kui punkt e käsitleb individuaalset abi, siis punkt d hõlmab paljusid sarnast tüüpi juhtumeid. Komisjoni tegevuse tõhusus satuks ohtu, kui liikmesriigid saaksid takistada abikava kontrollimist nii, et nihutavad selle seaduse tasandilt halduse tasandile. Komisjon peaks sel juhul käsitlema eraldi kõiki otsuseid, olgugi et need on sarnased.

66. Komisjoni argument näib seevastu olevat tingitud ebapiisavast tutvumisest vaidlustatud kohtuotsusega. Üldkohus alustas sellest, et kontrollis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 80 ja sellele järgnevatel punktides, kas vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 kindlaks tehtud

<sup>19</sup> Vt eri keeleversioonidest eelkõige inglise keeles *act*, itaalia keeles *atto* ja portugali keeles *ato*.

<sup>20</sup> Hispaania keeles *dispositivo* ja prantsuse keeles *disposition*.

<sup>21</sup> Taani keeles *retsakt*, saksa keeles *Regelung*, hollandi keeles *regeling* ja rootsi keeles *rättsakt*.

<sup>22</sup> Vt kohtujurist Watheleti ettepanek liidetud kohtuasjades *Scuola Elementare Maria Montessori vs. komisjon* ja *komisjon vs. Scuola Elementare Maria Montessori* ja Ferracci (C-622/16 P – C-624/16 P, EU:C:2018:229, punkt 34 jj).

dokumendid olid ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamise aluseks. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 96 vastas Üldkohus sellele küsimusele eitavalt, leides, et vaadeldava korra kesksed elemendid ei tulene neist alusdokumentidest. Järgmiseks kontrollis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 121 ja sellele järgnevatel punktides, kas selle järelduse seavad kahtluse alla komisjoni argumendid väljakujunenud halduspraktika olemasolu kohta. Üldkohus tähistab seda väljakujunenud halduspraktikat väljendiga „tavapärase toimimisviisi“.

67. Üldkohus viitab vaidlustatud kohtuotsuse punktides 79 ja 122 asjakohaselt kohtuotsusele Saksamaa ja Pleuger Worthington vs. komisjon. Selles kohtuotsuses on sedastatud, et juhul kui ei ole kindlaks määratud õigusakti, millega abikava on kehtestatud, võib komisjon abikava uurimisel siiski tugineda asjaolude kogumile, mis võimaldab tegelikult tuvastada abikava olemasolu.<sup>23</sup> Erinevalt mõne menetlusosalise arusaamast ei järeldu viidatud kohtuotsusest Pleuger<sup>24</sup>, et halduspraktika võib osutada abikavaks ainult juhul, kui õigusaktis sätestatud regulatsioon puudub. On küll õige, et Euroopa Kohus pidi viidatud asja lahendama vaid olukorras, kus ei tuvastatud ühtegi õigusakti, mille alusel abikava on kehtestatud. Siiski ei teinud Euroopa Kohus sellega otsust selliste olukordade kohta, kus haldusorganid kohaldavad õigusakti selle sõnastusest kaugemale minnes teataval kindlal viisil ühtselt. Sellega kooskõlas ei välista Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 123, et komisjon võib järeldada abikava olemasolu, juhul kui ta suudab tuvastada abikava olemasolu, mille omadused vastavad määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d ette nähtud nõuetele. Alles vaidlustatud kohtuotsuse punktis 124 sedastas Üldkohus, et komisjonil ei ole õnnestunud sellise tavapärase toimimisviisi põhjal tõendada väljakujunenud halduspraktika olemasolu.

68. Neil kaalutlustel ei ole komisjoni apellatsioonkaebuse väite esimese osa kõnealune argument põhjendatud.

### ***b) Väljakujunenud halduspraktika olemasolu tõendamine***

69. Järelikult on määrava tähtsusega, kas – nagu väidab komisjon – Üldkohus rikkus õigusnormi, seades väljakujunenud halduspraktika tõendamisele liiga suured nõuded. Selle kohta märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 134, et komisjon ei tõendanud vaidlusaluses otsuses, et Belgia maksuamet kasutas tõepoolest sellist tavapärast toimimisviisi ja et seda järgiti kõikide asjaomaste eelotsuste puhul.

70. Nagu eespool märgitud<sup>25</sup>, pole Üldkohtus faktide ja tõendite hindamine põhimõtteliselt niisugune õigusküsimus, mida peaks kontrollima Euroopa Kohus. Kui Üldkohus on faktilised asjaolud tuvastanud või neid hinnanud, on Euroopa Kohus ETL artikli 256 alusel pädev kontrollima nende faktiliste asjaolude õiguslikku kvalifikatsiooni ja õiguslikke tagajärgi, mis Üldkohus on neist tuletanud.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> 13. aprilli 1994. aasta kohtuotsus Saksamaa ja Pleuger Worthington vs. komisjon (C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129, punktid 14, 15 ja 23).

<sup>24</sup> 13. aprilli 1994. aasta kohtuotsus Saksamaa ja Pleuger Worthington vs. komisjon (C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129, punktid 14, 15 ja 23).

<sup>25</sup> Käesoleva ettepaneku punkt 46.

<sup>26</sup> 14. detsembri 2017. aasta kohtuotsus EBMA vs. Giant (Hiina) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, punkt 33), 4. veebruari 2020. aasta kohtuotsus Uniwersytet Wrocławski ja Poola vs. REA (C-515/17 P ja C-561/17 P, EU:C:2020:73, punkt 47) ning 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, punkt 93).

71. Konkreetselt leidis Üldkohus, et komisjon ei suutnud õiguslikult piisavalt tõendada sellise tavapärase toimimisviisi olemasolu (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 126). Komisjon ei täpsustanud vaidlusaluses otsuses valimi koostamise põhimõtteid ega põhjusi, miks peeti valimit kõiki eelotsuseid esindavaks (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 127). Väidetavalt näitlikustab valim kõiki eelotsuseid, aga valikut ega selle esindavust ei põhjendatud (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 128).

72. Järgmisena põhjendan, et komisjon võib õigusakti tõendamisel piirduda valimi uurimisega (selle kohta järgmiseks jaotis 1). Seetõttu tuleb kontrollida, ega Üldkohus ei rikkunud õigusnormi, kui ta heitis komisjonile ette valimist lähtumist (selle kohta järgmiseks jaotis 2).

### 1) Abikava tõendamine valimi põhjal

73. Üldjuhul vaidlustab komisjon maksualaseid eelotsuseid individuaalse abina.<sup>27</sup> See ei välista siiski komisjoni võimalust tõendada liikmesriigi maksuameti väljakujunenud halduspraktikat ka maksualaste eelotsuste tegemisel. Selleks peab komisjon aga esitama tõendid, et maksuamet toimib tavapäraselt.

74. Halduspraktika on teataval määral juurdunud ja üldine tegutsemisviis.<sup>28</sup> Asjaomane praktika on väljakujunenud, kui toimimisviis on kinnistunud määral, mille põhjal kujuneb mulje, et teatavat liiki juhtumid lahendatakse alati seda toimimisviisi järgides.

75. Väljakujunenud halduspraktika tõendamisel esineb selle olemusest tulenevalt teatav ebaselgus, eelkõige siis, kui riik ei ole kehtestanud vastavaid halduseeskirju. Samas ei ole piisav see, kui üksnes näib, et tegu on halduspraktikaga. Kui on olemas seadus, siis peab komisjon selle asemel tõendama, et halduspraktikat teostades ületati pidevalt seadusega ette nähtud pädevust. Vastasel juhul liigituks asjaomane seadus ise abikavaks.

76. Käesoleval juhul heidab komisjon Belgiale ette, et Belgia maksuamet kohaldas CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b läbivalt valesti. Viidatud sätte kohaselt on küll võimalik kasumit korrigeerida samasse kontserni kuuluva kahe äriühingu vaheliste kokkulepete puhul, aga Belgia maksuamet võimaldas maksuvabastust sellistest kokkulepetest olenemata.

77. Üldkohtu tuvastatud asjaoludel oli piisav, kui kasum oli seotud uue olukorraga, näiteks ümberkorraldamisega, mille tulemusel tuuakse põhiettevõtte üle Belgiasse, uute töökohtade loomisega või investeringutega.<sup>29</sup> Komisjon tõi kohtuistungil veel kord ilmekalt esile, et Belgia ametiasutused reklaamisid eelotsuseid, millega sai kasumit negatiivselt korrigeerida (nimetatud ka „ülemäärase kasumi maksuvabastus“).<sup>30</sup>

78. Kui aga suurel osal eelotsustest on esmapilgul sama lähenemisviis ja põhjendus, siis viitab see väljakujunenud halduspraktikale.

<sup>27</sup> Vt Üldkohtu 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt vs. komisjon (T-760/15, EU:T:2019:669); samuti poolleilolevad kohtuasjad C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon; C-898/19 P, Iirimaa vs. komisjon jt, ning C-465/20 P, komisjon vs. Iirimaa jt.

<sup>28</sup> 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-387/99, EU:C:2004:235, punkt 42) ja 26. aprilli 2005. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa (C-494/01, EU:C:2005:250, punkt 28).

<sup>29</sup> Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 90 või vaidlusaluse otsuse põhjendused 103 ja 139.

<sup>30</sup> Vaidlusaluse otsuse 52. joonealune märkus.

79. Selleks ei pea komisjon eraldi kontrollima kõiki eelotsuseid, vaid väljakujunenud halduspraktika tõendamiseks võib tugineda ka teatavale valimile.<sup>31</sup> Komisjon peab aga lisaks põhjendama, et tema koostatud valim on esindav. Igal konkreetsel juhul tuleb moodustada piisavalt märkimisväärne valim.<sup>32</sup> Selleks võib valimi koostada juhuslikult või ka viisil, et teatava osa uurimise põhjal saab teha võimalikult usaldusväärseid järeltõlkeid terviku kohta.

80. Viimati märgitud viisi korral peavad vaidlusalusest otsusest nähtuma kõik valimi koostamisel rakendatud olulised parameetrid. Komisjoni apellatsioonkaebuse põhjendused valimi esindavuse kohta on esitatud hilinevalt ja need tuleks jätta tähelepanuta.

## 2) Väljakujunenud halduspraktika tõendamine käesoleval juhul

81. Seega on küsimuse all, kas Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 126 õigesti, et vaidlusaluses otsuses ei tõendanud komisjon väljakujunenud halduspraktikat piisavalt.

82. Üldkohus märgib vaidlustatud kohtuotsuse punktis 127, et komisjon analüüsis 66 asjasse puutuvast otsusest 22 eelotsust hõlmavat valimit. Komisjon ei täpsustanud valimi koostamise põhimõtteid ega põhjusi, miks seda valimit peeti kõiki eelotsuseid esindavaks. Komisjon piirdus vaid sellega, et kontroll hõlmaks asjaomaste eelotsuste tegemise ajavahemiku eri etappidel tehtud otsuseid.

83. Lisaks märgib Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 128, et komisjon ei täpsustanud, miks valiti just need kuus vaidlusaluses otsuses kokkuvõtlikult kirjeldatud näidet. Vaidlusaluses otsuses puuduvad põhjendused selle kohta, et analüüsitud kuus eelotsust moodustasid piisavalt esindava valimi 66 eelotsuse hulgast.

84. Erinevalt Üldkohtu seisukohast ei saa vaidlusalusele otsusele ette heita, et selles kirjeldatud kuus eelotsust on üksnes – Üldkohtu sõnastust järgides – „näitlikustavad“<sup>33</sup>. Kõnealused kuus illustreerivad näidet ei moodusta nimelt otsuse kandvaid põhjendusi, vaid need esitati üksnes näitlikustamiseks.

85. Vaidlusaluse otsuse kandvate põhjenduste kohta tuleb märkida, et nagu eespool näidatud, peab komisjon koostama esindava valimi. Siinjuures tuleb võtta arvesse kõiki parameetreid, millest lähtudes valim koostati. Neid tuleb hinnata tervikuna.<sup>34</sup>

86. Käesoleval juhul kontrollis komisjon esmalt 22 eelotsust 66 asjasse puutuvast maksualasest eelotsusest, see tähendab, et valim hõlmas 1/3 kõigist eelotsustest. Selle arvu valikule ei saa teha etteheiteid. Lisaks oli kõik eelotsused koostanud sama ametiasutus, täpsemalt Belgia eelotsuste talitus.

<sup>31</sup> Vt 14. oktoobri 1987. aasta kohtuotsus Saksamaa (248/84, EU:C:1987:437, punkt 18) ja 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punkt 77).

<sup>32</sup> 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Hispaania vs. komisjon (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punkt 77).

<sup>33</sup> Vaidlustatud kohtuotsuse punkt 128.

<sup>34</sup> Vt üldiselt põhjendamiskohustuse kohta väljakujunenud kohtupraktika: 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsus komisjon vs. Sytraval ja Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, punkt 63), 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus komisjon vs. Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, punkt 43), 10. märtsi 2016. aasta kohtuotsus HeidelbergCement vs. komisjon (C-247/14 P, EU:C:2016:149, punkt 16) ning 4. juuni 2020. aasta kohtuotsus Ungari vs. komisjon (C-456/18 P, EU:C:2020:421, punkt 57).

87. Peale selle käsitlesid kõik valimisse kaasatud ja kontrollitud 22 eelotsust selliste taotlejate kasumi korrigeerimist, kes olid hargmaise kontserni üksused. Nii võimaldas Belgia maksuamet – nagu komisjon seda nimetab – teatavate äriühingute kasumi fiktiivset maksustamist, mis ei tulene CIR 92 artikli 185 lõikest 2.

88. Lõpuks tuleb märkida, et komisjon valis eelotsused aastatest 2004, 2007, 2010 ja 2013. Samas nähtub sellekohane teave ainult vaidlusaluse otsuse põhjendusest 3. Kõnealune põhjendus sisaldub vaidlusaluse otsuse osas, mis kirjeldab menetlust, kuid ei tegele meetme hindamisega.

89. Vaidlusaluse otsuse põhjenduse 59 silmapaistval kohal olevast tabelist nähtub aga, et valimisse kaasatud 22 eelotsust esindavad kõiki valitud aastate eelotsuseid. Kuna 2004. aastal ühtegi eelotsust ei tehtud, siis vaatles komisjon 2005. aastat, mil tehti esimesed seda laadi eelotsused. Üldkohus kajastab vaidlustatud kohtuotsuse punktis 127 komisjoni põhjendusi õigesti selles osas, et nende aastate kohta tehtud kontroll hõlmas eelotsuseid, mis tehti otsuste vastuvõtmise ajavahemiku alguses, keskel ja lõpus.

90. Järelikult põhjendas komisjon vaidlusaluses otsuses, et valim tervikuna oli esindav ja seega piisav väljakujunenud halduspraktika tõendamiseks.

91. Seda ei muuda ka asjaolu, et osa taotlusi võetakse pärast eeletappi tagasi. Vaidlustatud kohtuotsuse punkti 112 kohaselt tehti näiteks 2014. aastal eelotsus ainult 50%-l taotletud juhtudest. Ülejäänud taotluste kohta otsust ei tehtud.

92. See pole siiski oluline, sest ühelt poolt ei hõlmanud komisjoni valim üldse 2014. aastat. Teiselt poolt teatasid Belgia ametiasutused komisjonile, „et nad ei ole alates vaidlusaluse korra kehtestamisest tagasi lükanud ühtegi eelotsusetaotlust, mis võimaldab kasutada ülemäärase kasumi maksuvabastust“<sup>35</sup>. Selle põhjal võis komisjon eeldada, et kontroll hõlmas Belgia maksuameti otsustuspraktikat tervikuna.

93. Abikava kontrolli kontekstis tuleb märkida, et komisjonile on möödapääsmatu koostöö asjaomase liikmesriigiga. Komisjon võib määruse 2015/1589 artiklite 5, 12 ja 20 alusel esitada liikmesriigile taotluse teabe saamiseks. Seejuures saab komisjon eeldada, et liikmesriik annab täieliku ja õige teabe. Komisjonil ei ole kohustust korraldada täiendavat uurimist.

94. Järelikult kirjeldas komisjon vaidlusaluses otsuses piisavalt valimi moodustamist ja esitas ka piisavad põhjendused, mille alusel ta hindas, et valim oli kõiki maksualaseid eelotsuseid esindav. Seetõttu pole vaja täpsemalt käsitleda komisjoni argumenti, et kirjeldamisnõude järgimiseks oli piisav juba vaidlusaluses otsuses sisalduv viide menetluse algatamise otsusele.<sup>36</sup>

95. Seega rikkus Üldkohus õigusnormi, tehes alusetult järelduse, et valim pole väljakujunenud halduspraktika tõendamiseks õiguslikult piisavalt esindav.

### ***c) Järeldus apellatsioonkaebuse väite esimese osa kohta***

96. Apellatsioonkaebuse väite esimene osa on seega põhjendatud.

<sup>35</sup> „Täpsustame, et ei ole antud ühtegi negatiivset vastust“, vaidlusaluse otsuse põhjendus 59 ja 41. joonealune märkus.

<sup>36</sup> Pole ilmselge, kas see on hõlmatud vaidlusaluse otsuse kontekstiga. Menetluse algatamise otsus ja negatiivne otsus on teineteisest täiesti erinevad õigusaktid, mis koostatakse erineval ajal ja erinevatel alustel ega allu kohtulikule kontrollile samadel tingimustel.

## 2. Teine tingimus – „ilma edasiste rakendusmeetmeteta“ (apellatsioonkaebuse väite teine osa)

97. Apellatsioonkaebuse väite teise osaga heidab komisjon ette, et Üldkohus tõlgendas väärtalt määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud teist tingimust edasiste rakendusmeetmete mittevajalikkuse kohta.

98. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 120 leiab Üldkohus, et komisjon on ekslikult järeldanud, et kõnealune Belgias kehtiv ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord ei nõua edasisi rakendusmeetmeid.

99. Üldkohus määratles varem vaidlustatud kohtuotsuse punktis 86 õigesti määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud abikava tingimuse, mille kohaselt antakse individuaalset abi edasisi rakendusmeetmeid kohaldamata. Järelikult on oluline, et kõnealuste abikavade kesksed elemendid selguksid sätetest, mis on kindlaks määratud kõnealuse abikava alusena.

100. Eespool<sup>37</sup> põhjendatud järeldus, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kehtib ka apellatsioonkaebuse väite kõnealuse osa suhtes. Üldkohus leidis, et Belgia maksuameti väljakujunenud halduspraktika pole piisavalt tõendatud, ja lähtus rakendusmeetmete puudumise tingimuse kontrollimisel seetõttu ainult kasumi korrigeerimise seaduslikust alusest CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktis b.

101. Kui abikava alus on seadus, siis võivad selle rakendamise haldustoimingud üldjuhul osutada edasisteks rakendusmeetmeteks. Selliseid edasisi rakendusmeetmeid ei esine siiski olukorras, kus individuaalset abi antakse juba seaduse alusel ja ilma haldusametuse individuaalse kaalutusõigusega.

102. Üldkohus lähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktis 87 põhimõtteliselt õigesti sellest, et riiklikel ametiasutustel ei tohiks olla mingit „kaalutusõigust“. Pigem peavad nende volitused piirduma tehnilise kohaldamisega. See on ainus viis välistada edasiste rakendusmeetmete olemasolu. Seetõttu on oluline see, kas ametiasutustel on otsuste tegemiseks tegelik kaalutusõigus või ainult piiratud otsustusõigus. Üldkohus märgib vaidlustatud kohtuotsuse punktis 100 õigesti, et edasiste rakendusmeetmete osas pole tähtsust asjaolul, et abi saamiseks tuleb maksukohustuslasel esitada taotlus.

103. Kui aga väljakujunenud halduspraktika on õigusakti tähenduses – nagu käesolevas asjas –, siis üldjuhul edasised rakendusmeetmed puuduvad, sest väljakujunenud halduspraktika moodustubki individuaalse abi andmise meetmete kogumist.

104. Väljakujunenud halduspraktika puhul võiksid edasised rakendusmeetmed seisneda üksnes selles, et praktika raames antakse konkreetsele haldusametnikule individuaalne otsustusõigus, mis võimaldab tal tegelikult rakendatavast praktikast kõrvale kalduda.

105. Käesoleval juhul see nii ei ole. Kui Belgia maksuamet kasutas CIR 92 artikli 185 lõike 2 sõnastusest kaugemale ulatuvalt võrdlusalusena kontserni mittekuuluvat äriühingu kasumit, siis lähtuti kasumi korrigeerimisel alati kontserni mittekuuluvat äriühingu madalamast kasumist. Sellist korrigeerimist rakendati eranditult samal viisil, mistõttu puudus ametiasutusel iseseisev ja individuaalne kaalutusruum.

<sup>37</sup> Käesoleva ettepaneku punkt 81 jj.

106. Eelkõige puuduvad käesolevas menetluses viited sellele, et Belgia maksuamet võiks korrigeerida kasumit erinevas ulatuses, kui kaks samasugust kontserni kuuluvat äriühingut esitavad eelotsusetaotluse, kuna nad leiavad, et ühte äriühingut tuleks kohelda soodsamalt kui teist.

107. Seetõttu rikkus Üldkohus õigusnormi, sedastades, et käesoleval juhul olid vajalikud edasised rakendusmeetmed. Seega on apellatsioonkaebuse väite teine osa samuti põhjendatud.

### ***3. Abisaajate üldiselt ja abstraktselt määratlemine kui kolmas tingimus (apellatsioonkaebuse väite kolmas osa)***

108. Apellatsioonkaebuse väite kolmanda osaga heidab komisjon ette, et kuna Üldkohus eeldas, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse rakendamisel on abisaajate määratlemiseks vajalikud edasised rakendusmeetmed, siis tõlgendas Üldkohus vääralt määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud kolmandat tingimust abisaaja üldise ja abstraktse määratlemise kohta ning moonutas vaidlusaluse otsuse põhjendusi 66, 102 ja 103, 109, samuti põhjendusi 139 ja 140.

109. Abisaaja määratlemist käsitleb Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 114–119. Üldkohus jõudis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 119 järeldusele, et selline määratlemine peab tingimata toimuma edasiste rakendusmeetmetega. Vaidlustatud kohtuotsuse punkti 115 kohasel ei saa abisaajaid kindlaks määrata üksnes CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b alusel. Sama kohtuotsuse punktis 116 järeldas Üldkohus vaidlusaluse otsuse põhjenduse 102 alusel, et komisjoni tuvastatud abisaajad vastavad hoopis konkreetsemale kategooriale kui määratletud seaduses. Teised korra aluseks olevad dokumendid, mille komisjon on kindlaks määranud, ei anna täiendavaid täpsustusi (vaidlustatud kohtuotsuse punkt 117).

110. Ka selles osas on Üldkohus rikkunud õigusnormi. Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 115 kehtestab Üldkohus põhimõtteliselt asjakohase kriteeriumi, kuidas määratleda abisaaja üldiselt ja abstraktselt määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Kõnealune määratlus on üldine ja abstraktne, kui abisaajad saab kindlaks määrata ainult kava alusel ilma edasiste rakendusmeetmeteta.

111. Kohtuotsuse samas punktis leidis Üldkohus asjakohaselt, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktis b sätestatud maksustamiskorra kohaldamine on piiratud üksustega, kes kuuluvad „hargmaisesse seotud äriühingute kontserni“. Selles osas ei ole moonutatud vaidlusaluse otsuse põhjendust 109, mis on sama sõnastusega.

112. Siiski jättis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 116 tähelepanuta, et vaidlusaluse otsuse põhjenduses 102 sisalduv abisaajate täpsem kirjeldus on ise abikava osa.<sup>38</sup> Juba tõsiasjast, et komisjon ei liigitanud abikavaks CIR 92 artikli 185 lõiget 2, vaid väljakujunenud halduspraktika, tuleneb, et komisjoni tuvastatud abisaajad erinevad CIR 92 artikli 185 lõikes 2 ette nähtud isikutest.

113. Üldkohus hindas niisiis vääralt, et abisaaja määratlus õigusaktina mõistetavas kavas – käesoleval juhul väljakujunenud halduspraktikas – ei ole üldine ja abstraktne. Seega on apellatsioonkaebuse väite kolmas osa samuti põhjendatud.

<sup>38</sup> Käesoleva ettepaneku punkt 78.



#### 4. Järeldus apellatsioonkaebuse põhjendatuse kohta

114. Järelikult lähtus Üldkohus vääralt sellest, et määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tingimused ei ole käesoleval juhul täidetud. Seevastu põhjendas komisjon vaidlusaluses otsuses piisavalt, et Belgia praktika hargmaisesse kontserni kuuluvate ettevõtete kasumi negatiivsel korrigeerimisel on abikava määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Järelikult on apellatsioonkaebus põhjendatud.

#### C. Hagimenetlus Üldkohtus

115. Euroopa Kohtu põhikirja artikli 61 esimene lõik sätestab, et kui Euroopa Kohus tühistab Üldkohtu otsuse, siis võib ta ise teha asja suhtes lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab, või suunata asja tagasi Üldkohtusse otsustamiseks.

116. Käesolevas asjas ei võimalda menetlusstaadium otsuse tegemist. Isegi kui Euroopa Kohus leiab, et abikava kõik tingimused on täidetud, peab Üldkohus ikkagi veel hindama, kas maksualased eelotsused kasumi negatiivse korrigeerimise kohta on riigiabi ning kas väidetava abi tagasinõudmine oleks vastuolus eelkõige seaduslikkuse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega, kuna seda anti alusetult.

117. Üldkohus ei kontrollinud hagiavalduse sellekohaseid väiteid. Ka käesoleva pilootmenetlusega sarnanevates peatatud kohtuasjades ei toimunud Üldkohtus kõnealuste väidete üle võistlevat menetlust. Nende analüüsimiseks on vaja võtta täiendavaid menetlust korraldavaid meetmeid.<sup>39</sup> Järelikult tuleb kohtuasi suunata otsustamiseks tagasi Üldkohtusse.

#### D. Vastuapellatsioonkaebuse vastuvõetamatus

118. Järgmiseks tuleb kontrollida, kas Belgia vastuapellatsioonkaebus on vastuvõetav.

119. Euroopa Kohtu põhikirja artikli 56 teise lõigu esimese lause kohaselt võib otsuse edasi kaevata iga pool, kelle nõue on osaliselt või tervikuna rahuldamata jäetud. Käesoleval juhul on Belgia taotlus suunatud sellele, et tühistada Üldkohtu otsus osas, milles Üldkohus lükkas tagasi Belgia hagiavalduse esimese väite.

120. Kuigi Euroopa Kohtu kodukorra artikli 178 lõike 1 kohaselt võib vastuapellatsioonkaebuses „nõuda Üldkohtu lahendi täielikku või osalist tühistamist“, on Euroopa Kohus siiski otsustanud, et see puudutab apellatsioonkaebuste valdkonna põhiprintsiipi, mille kohaselt tuleb apellatsioonkaebuses nõuda Üldkohtu lahendi resolutsiooni tühistamist ja see ei saa piirduda ainult selle lahendi mõne põhjenduse muutmise nõudega.<sup>40</sup>

<sup>39</sup> Vt 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), kus menetluslik olukord oli vastupidine.

<sup>40</sup> 14. novembri 2017. aasta kohtuotsus British Airways vs. komisjon (C-122/16 P, EU:C:2017:861, punkt 51), 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Société des produits Nestlé jt vs. Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P ja C-95/17 P, EU:C:2018:596, punkt 41) ning 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Inclusion Alliance for Europe vs. komisjon (C-378/16 P, EU:C:2020:575, punkt 57).

121. See on kooskõlas ka Euroopa Kohtu kodukorra artikli 169 lõike 1 sõnastusega, mis käsitleb apellatsioonkaebuse nõudeid üldiselt. Nii on vastuvõetamatu apellatsioonkaebus, milles ei nõuta vaidlustatud kohtuotsuse – nimelt selle resolutsiooni – isegi mitte osalist tühistamist, vaid üksnes kohtuotsuse teatavate põhjenduste muutmist.<sup>41</sup>

122. Kirjeldatud põhimõte lähtub sellest, et apellatsioonkaebuse esitajal peab olema õiguskaitsevajadus. See järeldeb Euroopa Kohtu põhikirja artikli 56 teise lõigu esimesest lausest ja kehtib ka vastuapellatsioonkaebuse korral.

123. Käesoleval juhul pole see tingimus täidetud. Kui komisjoni apellatsioonkaebus jääks rahuldamata, siis jõustuks seeläbi ka vaidlusaluse otsuse tühistamine, mis ongi Belgia eesmärk. Teise võimalusena võib Euroopa Kohus suunata kohtuasja tagasi Üldkohtusse. Sel juhul saab Euroopa Kohus teha otsuse liikmesriigi maksualase pädevuse kohta alles järgnevas menetluses esitatava apellatsioonkaebuse alusel.

124. Niisiis on Belgia vastuapellatsioonkaebus vastuvõetamatu.

## VI. Kohtukulud

125. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõike 2 kohaselt otsustab Euroopa Kohus kohtukulude jaotuse, kui apellatsioonkaebus on põhjendatud ja Euroopa Kohus teeb ise kohtuasjas lõpliku otsuse. Käesoleval juhul see nii ei ole, mistõttu tuleb kohtukulude kandmine otsustada edaspidi.

## VII. Ettepanek

126. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Jätta Belgia Kuningriigi vastuapellatsioonkaebus vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.
2. Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Belgia ja Magnetrol International vs. komisjon (T-131/16 ja T-263/16, EU:T:2019:91).
3. Suunata kohtuasi tagasi Üldkohtusse, et Üldkohus vaataks läbi hagi ülejäänud väited.
4. Otsustada kohtukulude kandmine edaspidi.

<sup>41</sup> 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Al-Aqsa vs. nõukogu* (C-539/10 P ja C-550/10 P, EU:C:2012:711, punktid 44 ja 50) ning 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Société des produits Nestlé jt vs. Mondelez UK Holdings & Services* (C-84/17 P, C-85/17 P ja C-95/17 P, EU:C:2018:596, punktid 42 ja 43).