



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

5. detsember 2023 *

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Liikmesriigi maksualased eelotsused – Siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud abi – Abi tagasinõudmise kohustus – Mõiste „eelis“ – Võrdlusraamistiku kindlakstegemine – „Tavapärase“ maksustamine liikmesriigi õiguse alusel – Euroopa Kohtu kontroll selle üle, kuidas Euroopa Liidu Üldkohus on tõlgendanud ja kohaldanud riigisisest õigust – Otsesed maksud – Kitsas tõlgendamine – Euroopa Komisjoni volitused – Põhjendamiskohustus – Faktiliste asjaolude õiguslik kvalifitseerimine – Mõiste „õiguse kuritarvitamine“ – Asjaomase liikmesriigi maksuhalduri eelnev hinnang – Õiguskindluse põhimõte

Liidetud kohtuasjades C-451/21 P ja C-454/21 P,

mille ese on 21. ja 22. juulil 2021 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel esitatud kaks apellatsioonkaebust,

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindajad: A. Germeaux, T. Schell ja T. Uri, keda abistasid *avocats* J. Bracker ja D. Waelbroeck ning *conseil* A. Pesch (kohtuasi C-451/21 P),

Engie Global LNG Holding Sàrl, asukoht Luxembourg (Luksemburg),

Engie Invest International SA, asukoht Luxembourg,

Engie SA, asukoht Courbevoie (Prantsusmaa),

esindajad: *avocats* B. Le Bret, F. Pili, C. Rydzynski ja M. Struys, hiljem M. Gouraud, B. Le Bret, F. Pili, J. Schaffner ja M. Struys (kohtuasi C-454/21 P),

apellandid,

teised menetlusosalised:

Euroopa Komisjon, esindajad: J. Carpi Badía ja B. Stromsky,

kostja esimeses kohtuastmes,

Iirimaa,

menetlusse astuja esimeses kohtuastmes (kohtuasi C-451/21 P),

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident L. Bay Larsen, kodade presidendid A. Arabadjiev, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, F. Biltgen ja Z. Csehi ning kohtunikud M. Safjan, S. Rodin, N. Wahl (ettekandja), J. Passer, D. Gratsias, M. L. Arastey Sahún ja M. Gavalec,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Di Bella,

arvestades kirjalikku menetlust ja 30. jaanuari 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 4. mai 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Esiteks Luksemburgi Suurhertsogiriik (kohtuasi C-451/21 P) ning teiseks Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA ja Engie SA (edaspidi koos „Engie jt“) (kohtuasi C-454/21 P) paluvad oma apellatsioonkaebustes tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 12. mai 2021. aasta otsuse Luksemburg jt vs. komisjon (T-516/18 ja T-525/18, edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2021:251), millega Üldkohus jättis rahuldamata nende hagid nõudega 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; edaspidi „vaidlusalune otsus“).

I. Vaidluse taust

- 2 Vaidluse tausta, nii nagu see on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 1–98, võib kokku võtta järgmiselt.

A. Asjaomased äriühingud

- 3 Engie kontsern koosneb Prantsusmaal asuvast äriühingust Engie ning kõikidest nendest äriühingutest, mida ta otseselt või kaudselt kontrollib. Kontsern loodi Prantsuse kontsernide Suez ja Gaz de France ühinemise tulemusel. Luksemburgis kuulub talle muu hulgas Compagnie européenne de financement C.E.F. SA (edaspidi „CEF“), mis asutati 1933. aastal ja millest sai 2015. aastal Engie Invest International.
- 4 CEFile, mille tegevusala on osaluste omandamine Luksemburgis ja välisriikide üksustes ning nende osaluste haldamine, nendest kasu saamine ja kontroll, kuulus kogu osalus mitme Luksemburgi äriühingu kapitalis, millest esimene oli GDF Suez Treasury Management Sàrl (edaspidi „GSTM“), nüüd Engie Treasury Management Sàrl, teine Electrabel Invest Luxembourg SA (edaspidi „EIL“) ja kolmas 2009. aastal asutatud GDF Suez LNG Holding Sàrl (edaspidi „LNG Holding“), millest sai Engie Global LNG Holding.

- 5 2009. aastal asutas Engie kontsern Luksemburgis kaks tütarettevõtjat: GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl-i (edaspidi „LNG Luxembourg“) ja GDF Suez LNG Supply SA (edaspidi „LNG Supply“). 2009. aasta lõpus omandas LNG Holding nende kahe tütarettevõtja üle kontrolli, mida varem teostas üks teine selle kontserni äriühing, Suez LNG Trading SA (edaspidi „LNG Trading“). LNG Holdingule kuulus kogu LNG Luxembourgi ja LNG Supply kapital.

B. Maksualased eelotsused

- 6 Luksemburgi maksuhaldur tegi mitme Engie kontserni siseteingu kohta maksualase eelotsuse. Need otsused puudutavad kahte tehingute rühma, millel on sarnane majanduslik ja õiguslik struktuur, mida võib kirjeldada järgmiselt.
- 7 Engie kontserni kuuluv äriühing võõrandab oma äritegevuses oleva vara tütarettevõtjale (edaspidi „tütarettevõtja“). Selle ostu rahastamiseks emiteerib tütarettevõtja vahendusäriühingule (edaspidi „vahendaja“) 15aastase tähtajaga võlakirja, mis tähtaja möödumisel sundkonverteeritakse aktsiateks. Sellelt võlakirjalt ei maksta vahendajale intressi, vaid see konverteeritakse tähtaja möödumisel aktsiateks. Konverteerimine võtab arvesse võlakirja emitendi, st tütarettevõtja tulemuslikkust – olgu see positiivne või negatiivne – laenu kestuse ajal. Seda tüüpi lepingut nimetatakse nullintressiga kohustuslikuks vahetatavaks väärtpaberiks (*Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions*; ZORA).
- 8 Võlakirjaomanikust vahendaja tasu indekseeritakse seega tütarettevõtja tulemuslikkuse alusel. Viimane peab seega võlakirja tähtaja möödumisel maksma aktsiate emissiooni kaudu tagasi võlakirja nimiväärtuse, mida on suurendatud „preemia“ võrra, mis koosneb kogu kasumist, mille ta on saanud võlakirja kehtivuse ajal ja mida nimetatakse „ZORA kasvuks“. Preemia summast lahutatakse summa, mis saadakse Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud maksumäärale vastava protsendimäära kohaldamisel. Kui tütarettevõtjal on ühel või mitmel aruandeaastal negatiivne tulem, võetakse seda samal viisil arvesse, vähendades seega lõpliku preemia arvutamisel kasumit. Selle näol on tegemist „ZORA vähendamisega“.
- 9 Võlakirja märkimise rahastamiseks kasutab vahendaja ettemakstud forvardlepingut (edaspidi „ettemakstud forvardleping“), mis on sõlmitud valdusühinguga, kes on nii tütarettevõtja kui ka vahendaja ainuaktsionär. Valdusühing maksab selle lepingu sõlmimisel vahendajale ZORA nimiväärtusele vastava summa, mille eest annab vahendaja valdusühingule üle õigused aktsiatele, mis emiteeritakse ZORA lõppedes, sealhulgas õigused, mis vastavad ZORA kasvu kumulatiivsele väärtusele, kui selline kasv esineb.
- 10 Luksemburgi maksuhalduri esimene maksualaste eelotsuste kogum puudutab LNG Tradingu veeldatud maagaasi ja gaasisaaduste sektori tegevuse LNG Supplyle üleandmise rahastamist. Üleandmisest puudutatud äriühingud esitasid 9. septembrist 2008 kuni 20. septembrini 2013 viis maksualase eelotsuse taotlust, millele Luksemburgi maksuhaldur vastas ajavahemikus 9. septembrist 2008 kuni 13. märtsini 2014 tehtud viie maksualase eelotsusega.
- 11 Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 7–9 kirjeldatud mehhanismidele tuleneb esimesest maksualaste eelotsuste kogumist, et tütarettevõtja LNG Supply pidi omandama LNG Tradingu ostu- ja müügitegevuse, finantsturul kauplemise ning veeldatud maagaasi ja gaasisaaduste transpordi alase tegevuse, hinnanguliselt 750 miljoni USA dollari (USD) suuruse summa eest (ligikaudu 507 miljonit eurot, kohaldades vaidlusaluses otsuses kasutatud vahetuskurssi, nagu ka käesoleva kohtuotsuse punktides 12 ja 16 nimetatud muude summade puhul). Ta pidi selle ostu rahastama vahendaja LNG Luxembourgi märgitud ZORA abil, mille tähtaja möödumisel pidi

LNG Supply konverteerima LNG Luxembourgiga kasuks aktsiateks ZORA nimiväärtuse, millele lisandub ZORA kasv, kui selline kasv esineb. LNG Luxembourg pidi omalt poolt andma ZORA nimiväärtuse märkimiseks vajaliku summa, sõlmides selle summa ulatuses ettemakstud forvardlepingu valdusühinguga LNG Holding. Leping nägi ette, et ZORA konverteerimisel võrandatakse LNG Holdingule aktsiad, mille LNG Supply algul LNG Luxembourgile üle andis, väärtuse eest, mis vastavalt LNG Supply tulemuslikkusele sisaldab ZORA kasvu.

- 12 Nende eri äriühingute vahel sõlmitud lepingutest nähtub, et esimese maksualaste eelotsuste kogumiga kinnitatud mehhanismide rakendamisel allkirjastati 30. oktoobril 2009 leping, millega LNG Trading võrandas oma äritegevusele vastava vara LNG Supplyle ja mis hõlmas 657 miljonit dollarit (ligikaudu 444 miljonit eurot). LNG Supply maksis selle summa kahe lihtveksliga, mille väärtus oli 11 miljonit dollarit (ligikaudu 7 miljonit eurot) ja 646 miljonit dollarit (ligikaudu 437 miljonit eurot). Samal päeval sõlmisid LNG Supply ja LNG Luxembourg ZORA nimiväärtusega 646 miljonit dollarit (ligikaudu 437 miljonit eurot), mille tähtaeg pidi mööduma 30. oktoobril 2024, kuid mis osaliselt konverteeriti ennetähtaegselt 2014. aastal. LNG Luxembourg ja LNG Holding sõlmisid 30. oktoobril 2009 ettemakstud forvardlepingu ZORA nimiväärtuse ulatuses.
- 13 Maksustamise seisukohast on esimese maksualaste eelotsuste kogumi kohaselt LNG Supply poolt konkreetsel majandusaastal tasumisele kuuluva maksu baas võrdne Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaaliga, mis vastab teatud osale selle äriühingu bilansis kajastatud brutovara väärtusest. Selle maksustamisaasta eest tegelikult saadud kasumi ja maksustatava marginaali vahe kujutab endast sellel maksustamisaastal ZORA kasvu, mida peetakse ZORAgaga seotud mahaarvatavaks kuluks.
- 14 LNG Luxembourgil omakorda on esimest maksualaste eelotsuste kogumit kohaldades võimalus hoida ZORA summat raamatupidamises selle nimiväärtuses või juhul, kui seda ei tehta, suurendada või vähendada seda väärtust ZORA kasvu või vähendamise tõttu ZORA sõlmimise ja selle konverteerimise või ennetähtaegse tagastamise vahelisel ajal. Võlakirja konverteerimisel aktsiateks võib LNG Luxembourg valida, et kohaldatakse 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse (loi du 4 décembre 1967, concernant l'impôt sur le revenu; *Mémorial A* 1967, lk 1228) muudetud redaktsiooni (edaspidi „LIR“) artiklit 22 *bis*, mis võimaldab jätta maksustamata kapitalikasumi, mis vastab sellest konverteerimisest tulenevale ZORA kasvule.
- 15 Esimene maksualaste eelotsuste kogum näeb lisaks ette, et LNG Holding kirjendab ettemakstud forvardlepingu alusel saadud makse finantspõhivarana. Kuni ZORA konverteerimiseni ei kannata seega bilanssi mingit tulu ega saa seetõttu maha arvata ühtegi selle lepinguga seotud kulu. Kui aga LIR artiklis 166 sätestatud tingimused on täidetud, on tulumaksust vabastatud kõik tulud, eelkõige dividendid ja kapitalikasum, mis on seotud LNG Holdingu osalusega tema Luksemburgi tütarettevõtjates, sealhulgas LNG Supply aktsiad, mille LNG Luxembourg andis üle pärast ZORA konverteerimist aktsiateks.
- 16 Tegelikuses kirjendas LNG Supply ZORA nimiväärtuse aastatel 2009–2013 oma kohustusena. Ta vähendas 2014. aastal seda summat 193,8 miljoni dollari võrra (ligikaudu 163,3 miljonit eurot), et võtta arvesse ZORA ennetähtaegset osalist konverteerimist aktsiateks. 506,2 miljoni dollari (ligikaudu 425,2 miljoni euro) suurune kapitalikasum, mille LNG Holding selle osalise konverteerimise tulemusel teenis, oli LIR artikli 166 alusel tulumaksust vabastatud. LNG Supply ajakohastas oma kohustusena kirjendatud ZORA järelejäänud nimiväärtuse, võttes arvesse ZORA vähendamist.

- 17 Teine maksualaste eelotsuste kogum on seotud CEFi juhtimistegevuse ja rahavoogude haldamise ning finantseerimistegevuse üleandmisega GSTMile. Äriühingud, keda see üleandmine puudutas, esitasid 9. veebruaril 2010 ja 15. juunil 2012 kaks maksualase eelotsuse taotlust, millele Luksemburgi maksuhaldur vastas kahe neil kuupäevadel tehtud maksualase eelotsusega.
- 18 Maksualaste eelotsuste kohaselt pidi tütarettevõtja GSTM omandama käesoleva kohtuotsuse punktis 17 kirjeldatud CEFi tegevuse 1 036 912 506,84 euro suuruse summa eest. Ta pidi seda ostu rahastama vahendaja EILi märgitud ZORA abil, mille tähtaja möödudes pidi GSTM konverteerima EILi kasuks aktsiateks ZORA nimiväärtuse, millele lisandub ZORA kasv, kui selline kasv esineb. EIL omalt poolt pidi andma ZORA nimiväärtuse märkimiseks vajaliku summa, sõlmides CEFiga – kes on seega teise maksualaste eelotsuste kogumi raames ühtaegu nii oma tegevuse võõrandanud äriühing kui ka valdusühing, kes annab vahendajale rahalisi vahendeid – selle summa ulatuses ettemakstud forvardlepingu. Leping pidi ette nägema, et ZORA konverteerimisel võõrandatakse algul EILile üle antud aktsiad väärtuse eest, mis vastavalt GSTMi tulemuslikkusele sisaldas ZORA kasvu.
- 19 GSTM sõlmis teise maksualaste eelotsuste kogumi alusel EILiga 17. juunil 2011 ja 30. juunil 2014 kaks ZORA-tüüpi lepingut, mille tähtaeg oli 17. juuni 2026 ja mille summa oli 1 036 912 506,84 eurot. EIL ja CEF sõlmisid 17. juunil 2011 ettemakstud forvardlepingu ZORA emiteerimishinna ulatuses.
- 20 Mis puudutab teise maksualaste eelotsuste kogumi maksustamist, siis on esimese maksualase eelotsuse kohta käesoleva kohtuotsuse punktides 13–15 esitatud märkused kohaldatavad *mutatis mutandis*. Tuleb lihtsalt märkida, et vaidlusaluse otsuse punktist 64 ja sellega seotud Luksemburgi Suurhertsogiriigi avaldustest nähtub, et Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaali, mis moodustab GSTMi maksubaasi, Engie kontserni taotlusele vaatamata ei muudetud.
- 21 GSTMi raamatupidamis- ja maksudeklaratsioonidest nähtub, et ta kajastas ZORA kasvu summa oma aastabilansi passivas vastukaaluks kasumiaruandes sisalduvale vastavale kulule, kuna tegemist on summaga, mille GSTM peab ZORA tähtaja möödudes konverteerima aktsiateks, mis kantakse üle EILile ja seejärel CEFile. See summa sisaldub aastate 2011–2016 kohta tabelis 2, mis järgneb vaidlusaluse otsuse põhjendusele 73. Euroopa Komisjon tõi selle otsuse põhjendustes 74 ja 75 ning otsusesse lisatud tabelites välja teise maksualaste eelotsuste kogumi tagajärjed GSTMi maksustamisele. Nii nagu LNG Holding, kirjendas ka CEF oma osalused oma tütarettevõtjates LIR artikli 166 alusel maksuvabastuse saamise tingimustele vastavatena.

C. Haldusmenetlus

- 22 Komisjon saatis 23. märtsil 2015 Luksemburgi Suurhertsogiriigile teabepäringu tema praktika kohta, mis puudutas maksualaseid eelotsuseid Engie kontserni suhtes. Luksemburgi Suurhertsogiriik vastas sellele päringule 25. juunil 2015. Esitatud dokumentide põhjal teatas komisjon talle 1. aprilli 2016. aasta kirjas, et ei saa välistada võimalust, et kõnesolevad maksualased eelotsused sisaldavad siseturuga kokkusobimatut riigiabi.
- 23 Komisjon algatas 19. septembril 2016 ametliku uurimismenetluse vastavalt ELTL artikli 108 lõikele 2. Menetluse algatamise otsus avaldati *Euroopa Liidu Teatajas* 3. veebruaril 2017.
- 24 Selle menetluse raames vahetati kirju ja 1. juunil 2017 toimus koosolek, mille üksikasjad on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 55–62.

D. Vaidlusalune otsus

- 25 Komisjon tegi 20. juunil 2018 vaidlusaluse otsuse, milles ta leidis sisuliselt, et Luksemburgi Suurhertsogiriik andis oma maksuhalduri kaudu ELTL artikli 107 lõiget 1 ja artikli 108 lõiget 3 rikkudes valikulise eelise Engie kontsernile, mis on käsitatav ühe majandusüksusena.
- 26 Seadmata kahtluse alla seda, kas Luksemburgi maksuõiguse kohaselt on õiguspärane kogu rahastamissüsteem, mille Engie kontsern lõi ühelt poolt LNG Tradingu ja teiselt poolt CEFi tegevuse üleandmiseks, vaidlustas komisjon selle süsteemi mõju kogu maksule, mida nimetatud kontsern tasuma pidi, sest sisuliselt jäi maksustamata peaaegu kogu kasum, mida Engie Luksemburgis asuvad tütarettevõtjad said eelkõige LIR artiklis 166 ette nähtud maksuvabastuse tõttu.
- 27 Maksualaste eelotsuste süükspanemine liikmesriigile tuleneb komisjoni sõnul sellest, et need otsused tegi Luksemburgi maksuhaldur ja need tõid kaasa maksutulu vähenemise.
- 28 Majandusliku eelise andmise kohta leidis komisjon, et see seisneb ühelt poolt LNG Holdingu ja teiselt poolt CEFi osalusest saadud tulu maksustamata jätmises. See tulu vastab majanduslikust seisukohast ZORA kasvule, mille LNG Supply ja GSTM oma maksustatavast tulust kuluna maha arvasid.
- 29 Komisjoni sõnul ei maksustata ZORA kasvu ei tütarettevõtjate, vahendajate ega valdusühingute tasandil, kuna tütarettevõtjad tasuvad üksnes maksu, mille baas vastab Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud piiratud marginaalile.
- 30 Komisjon märkis seega, et tütarettevõtjad arvavad ZORA tulevase konverteerimise tõttu igal aastal maksustatavast tulust maha sellised eraldised, mis vastavad ZORA kasvule ja mida peetakse mahaarvatavaks kuluks. Vahendajate puhul ei maksustata ZORA kasvu, kuna ZORA konverteerimisel saavad vahendajad asjaomaste valdusühingutega sõlmitud ettemakstud forvardlepingute alusel kahjumit samas summas nagu ZORA kasv. Asjaomaseid valdusühinguid, kellele kuuluvad ZORA tähtaja möödudes ettemakstud forvardlepingu alusel tütarettevõtjate aktsiad, ei maksustata samuti, sest osalusest saadav tulu, mida nad saavad ZORA konverteerimise tulemusena, on maksualaste eelotsuste kohaselt LIR artikli 166 alusel maksust vabastatud.
- 31 Komisjon leidis, et need maksualased eelotsused on valikulised peamiselt kolme arutluskäigu tõttu, nagu ilmneb eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustest 163–170 ja 237. Kaks esimest käsitlevad valikulise eelise olemasolu valdusühingute tasandil, lähtudes kõigepealt võrdlusraamistikust, mis laieneb Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile, ning seejärel võrdlusraamistikust, mis piirdub kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitlevate Luksemburgi õigusnormidega. Kolmas arutluskäik puudutab eelise olemasolu Engie kontserni tasandil, lähtudes võrdlusraamistikust, mis laieneb Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile. Lisaks nähtub vaidlusaluse otsuse põhjendusest 289, et neljandas arutluskäigus, mis esitati täiendava võimalusena, leidis komisjon, et valikuline eelis tulenes sellest, et Luksemburgi maksuhaldur ei kohaldanud 16. oktoobri 1934. aasta maksukohandusseaduse (Steueranpassungsgesetz; *Mémorial* A 1934, lk 9001) artiklit 6, mis käsitleb õiguste kuritarvitamist. Lisaks leidis komisjon, et see valikuline eelis ei olnud õigustatud.
- 32 Esimese arutluskäigu kohta märkis komisjon, et kõnesolevad maksualased eelotsused annavad Engie kontsernile valdusühingute tasandil valikulise eelise sellepärast, et nendega on kaldutud kõrvale Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemist, mis tuleneb LIR artiklitest 18, 23, 40, 159

ja 163, mille kohaselt maksustatakse Luksemburgi residentidest äriühinguid selle riigi äriühingu tulumaksuga nende kasumi põhjal, nagu see on kirjendatud nende raamatupidamises. Ta leidis, et nendest sätetest tuletatava eesmärgi kindlakstegemine võrdlusraamistikku kindlaksmääramisel on Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas ja see eesmärk – st kõikide Luksemburgi maksukohustuslasest äriühingute kasumi maksustamine – nähtub selgelt nendest sätetest. Komisjon lisas, et see, kui arvesse võetakse võrdlusraamistikku, mis laieneb Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile, on samuti kooskõlas selle kohtupraktikaga, kuna Euroopa Kohus on äriühingute maksustamist käsitlevate meetmete puhul korduvalt otsustanud, et võrdlusraamistikku võib kindlaks määrata äriühingute maksusüsteemi alusel, mitte teatud maksumaksjate või teatud tehingute suhtes kohaldatavate erisätete alusel.

- 33 Ent Luksemburgi maksuhaldur kaldus maksualaste eelotsustega sellest raamistikust kõrvale, lubades, et asjaomaste valdusühingute osalusest saadud tulu, mis vastab majanduslikust seisukohast ZORA kasvule, ei maksustata. Need otsused tõid kaasa ka diskrimineerimise valdusühingute kasuks, kuna erinevalt nimetatud valdusühingutest maksustatakse äriühingute puhul, kes on kohustatud tasuma Luksemburgis äriühingu tulumaksu, nende kasumit, nagu see on kirjendatud nende raamatupidamises.
- 34 Teise arutluskäigu kohta leidis komisjon, et kõnesolevad maksualased eelotsused annavad Engie kontsernile valdusühingute tasandil valikulise eelise, sest nendega on kalduvad kõrvale võrdlusraamistikust, mis piirdub osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist käsitlevate sätetega, mis tulenevad LIR artiklitest 164 ja 166. Osalustest saadud tulu maksust vabastamine emaettevõtja puhul on komisjoni sõnul nimelt võimalik ainult jaotatava kasumi eelneva, tema tütarettvõtja tasandil maksustamise korral. Osalusest saadud tulu, mis on maksust vabastatud valdusühingute tasandil, vastab majanduslikust vaatevinklist aga ZORA kasvule, mille tütarettvõtjad kuluna maksustatavast tulust maha arvavad.
- 35 Komisjon leidis vaidlusaluse otsuse põhjenduses 212, et majanduslikust vaatevinklist on ZORA kasv – arvestades otsust ja ilmset seost valdusühingute tasandil maksust vabastatud tulu ja tütarettvõtjate tasandil mahaarvatava ZORA kasvu vahel – samaväärne kasumi jaotamisega. Selline kõrvalekalduvus piiratud võrdlusraamistikust on tekitanud diskrimineerimise valdusühingute kasuks, kuna sisuliselt ei saanud emaettevõtjad, kes olid valdusühingutega sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras, niisuguselt tulult maksuvabastust, kui jaotatud kasumit ei maksustatud enne nende tütarettvõtjate tasandil.
- 36 Asjaolu, et LIR artiklite 164 ja 166 vahel puudub sõnaselge seos, ei sea seda järeldust kahtluse alla, sest kui sama tulu võiks olla maksust vabastatud emaettevõtja tasandil ja arvataks kuluna maha tütarettvõtja tasandil, ei maksustataks seda Luksemburgis üldse, mis oleks vastuolus nii Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgiga kui ka eesmärgiga vältida topeltemaksustamist.
- 37 Seoses kolmanda arutluskäiguga väitis komisjon, et maksualaste eelotsuste valikulisus nähtub ka analüüsist kontserni tasandil, mis koosneb asjaomastest valdusühingutest, vahendajatest ja tütarettvõtjatest, kuna alates 2015. aastast moodustasid need äriühingud ühe ja sama maksuüksuse, tasudes oma maksud konsolideeritult. Igal juhul leiab komisjon, et kuna riigi meetmete majanduslikku mõju on vaja analüüsida ettevõtjapõhiselt, tuleb asuda seisukohale, et asjaomased valdusühingud, vahendajad ja tütarettvõtjad on osa samast ettevõtjast riigiabiõiguse tähenduses. Komisjon lisas esiteks, et maksualaste eelotsuste taotlused puudutavad kõikide kõnealustes tehingutes osalenud Engie kontserni kuuluvate üksuste maksualast kohtlemist, ning teiseks seisnes majanduslik eelis, mille kontsern tema arvates sai, järgmises kombinatsioonis:

osalusest saadud tulu vabastati maksust nende valdusühingute tasandil ja tütaretevõtjate tasandil arvati ZORA kasv kuluna maha. Maksualased eelotsused annavad komisjoni sõnul Engie kontsernile valikulise eelise, sest nendega on kaldutud kõrvale võrdlusraamistikust, mis vastab Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile, mille eesmärk on maksustada äriühingute puhul, kelle suhtes kohaldatakse Luksemburgis maksu, kasumit, nagu see on kirjendatud nende raamatupidamises.

- 38 Nimelt ei korva maksukoormuse vähenemist tütaretevõtjate tasandil, mis tuleneb sellest, et nende tütaretevõtjate maksustatavast tulust arvatakse kuludena maha ZORA kasv, maksukoormuse suurenemine valdusühingute tasandil või vahendajate maksustatava tulu suurenemine, mis tegelikkuses viis Engie kontserni kombineeritud maksustatava tulu vähenemiseni Luksemburgis. Teised kontsernid, kes on selle kontserniga sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ei saanud saavutada oma kombineeritud maksustatava tulu sellist vähendamist.
- 39 Komisjoni täiendava võimalusena esitatud analüüs põhineb asjaolul, et Luksemburgi maksuhaldur jättis maksualaste eelotsustega maksukohandusseaduse artikli 6 kohaldamata, samas kui Luksemburgi kohtupraktikas õiguste kuritarvitamise tuvastamiseks kindlaks määratud neli kriteeriumi – milleks on eraõiguslike vormide või institutsioonide kasutamine, maksukoormuse vähendamine, õiguslikult mittesobiva meetodi kasutamine ja maksuväliste põhjuste puudumine – olid täidetud.
- 40 Täpsemalt leidis komisjon kahe viimase kriteeriumi kohta, et Luksemburgis tütaretevõtjate saadud kasumi peaaegu täielik maksustamata jätmine ei oleks olnud võimalik, kui tegevussektorite üleandmine oleks toimunud omakapitaliinstrumendiga või tütaretevõtjate ja valdusühingute vahelise laenuga. Lisaks ei olnud Engie kontsernil peale märgatava maksude kokkuhoiu tõelist majanduslikku põhjust, mis oleks õigustanud seda, et valitakse need keerukad rahastamisstruktuurid, mis kõnesolevate maksualaste eelotsustega heaks kiideti.
- 41 Lisaks leidis komisjon, et asjaomane liikmesriik ei ole esitanud mingit õigustust soodsamale kohtlemisele, millest valdusühingud kasu said. Ta järeldas sellest, et sellist kohtlemist ei saa õigustada Luksemburgi maksusüsteemi olemuse või üldise ülesehitusega. Igal juhul märkis ta, et hüpoteetilise õigustusega, mis põhineb majandusliku topeltmaksustamise vältimisel, ei saa sisuliselt nõustuda.
- 42 Komisjon täpsustas, et arvestades paljusid sektoreid, milles Engie kontsern mitmes liikmesriigis tegutses, leevendas talle maksualaste eelotsustega tagatud maksualane kohtlemine kontserni maksukoormust, mida see vastasel juhul oleks pidanud oma igapäevases tegevuses kandma. Järelikult moonutasid maksualased eelotsused konkurentsi või võisid seda moonutada.
- 43 Leides, et antud abi on siseturuga kokkusobimatu ja ebaseaduslik, kohustas komisjon Luksemburgi Suurhertsogiriiki seoses tehingutega, mida puudutab esimene maksualaste eelotsuste kogum, viivitamata LNG Holdingult või kui temalt ei ole võimalik, siis Engielt või või mõnelt tema õigusjärglaselt tagasi nõudma abi, mis seisnes juba selles, et LNG Supply huvides sõlmitud ZORA konverteeriti 2014. aastal osaliselt. Tehingute puhul, mida käsitleti teises maksualaste eelotsuste kogumis, kohustas komisjon seda liikmesriiki neid otsuseid mitte kohaldama osas, mis puudutab osalusest saadud tulu maksust vabastamist, mida LNG Holding ja CEF võivad LNG Supply ja GSTMi kasuks sõlmitud ZORA täieliku konverteerimisel saada.

- 44 Komisjon märkis, et niisugune tagasinõudmine ei riku õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse, võrdse kohtlemise ega hea halduse põhimõtet, ning lükkas tagasi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ning Engie jt haldusmenetluses esitatud etteheited menetlusnormide rikkumise kohta ametlikus uurimismenetluses.

II. Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

- 45 Luksemburgi Suurhertsogiriik (kohtuasi T-516/18) ning Engie jt (kohtuasi T-525/18) esitasid vastavalt 30. augustil ja 4. septembril 2018 Üldkohtu kantseleisse hagiavalduse, milles palusid vaidlusalune otsus tühistada.
- 46 Luksemburgi Suurhertsogiriik palus Üldkohtu kantseleile 28. jaanuaril 2019 esitatud dokumendiga Üldkohtu kodukorra artikli 28 lõike 5 alusel, et kohtuasi T-516/18 lahendataks laiendatud kohtukoosseis. Üldkohus rahuldab selle taotluse.
- 47 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president andis 15. veebruari 2019. aasta määrusega Iirimaale loa astuda kohtuasjas T-516/18 menetlusse Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks.
- 48 Üldkohtu 16. oktoobri 2019. aasta otsusega määrati kohtuasi T-516/18 kodukorra artikli 27 lõike 5 alusel teisele kojale laiendatud koosseisus.
- 49 Üldkohtu teise koja (laiendatud koosseisus) presidendi 12. juuni 2020. aasta määrusega liideti kohtuasjad T-516/18 ja T-525/18 pärast poolte ärakuulamist vastavalt kodukorra artikli 68 lõikele 1 menetluse suulise osa huvides. Sama kohtumäärusega otsustati jätta konfidentsiaalsed andmed vastavalt Luksemburgi Suurhertsogiriigi ning Engie jt esitatud konfidentsiaalsena käsitlemise taotlustele välja kohtutoimikust, millega Iirimaa saab tutvuda.
- 50 Luksemburgi Suurhertsogiriik põhjendas oma hagi kuue väitega, millest esimese kohaselt hindas komisjon valesti kõnesolevate maksualaste eelotsuste valikulisust, teise kohaselt on moonutatud eelise mõistet, kolmanda kohaselt on komisjon ELL artikleid 4 ja 5 rikkudes viinud läbi varjatud maksualase ühtlustamise, neljanda kohaselt on rikutud menetlusõigusi, viienda kohaselt, mis on esitatud täiendava võimalusena, on väidetavalt antud abi tagasinõudmisel rikutud liidu õiguse üldpõhimõtteid ning kuuenda kohaselt on rikutud põhjendamiskohustust.
- 51 Engie jt esitasid oma hagi põhjendamiseks kaheksa väidet, millest kuus kattusid Luksemburgi Suurhertsogiriigi esitatud väidetega. Engie jt väitsid lisaks, et maksualased eelotsused ei ole riigile süükspandavad ja komisjon kvalifitseeris need igal juhul ekslikult individuaalseks abiks.
- 52 Üldkohus liitis vaidlustatud kohtuotsuses kohtuasjad T-516/18 ja T-525/18 kohtuotsuse tegemiseks ning lükkas kõik nendes hagides esitatud väited tagasi ja jättis hagid tervikuna rahuldamata.
- 53 Kõigepealt lükkas Üldkohus tagasi väited, et komisjon on vaidlusalust otsust vastu võttes läbi viinud varjatud maksualase ühtlustamise, meenutades, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liidu õiguse praeguses arengujärgus liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid selle pädevuse kasutamisel siiski järgima liidu õigust.

- 54 Ta märkis, et juhul, kui maksumeetmetega tehakse tegelikult vahet äriühingutel, kes on nende meetmete eesmärgi seisukohast sarnases olukorras, ning antakse isikutele, kelle suhtes meetmeid kohaldatakse, valikulised eelised, mis soodustavad „teatud“ ettevõtjaid või „teatud“ kaupade tootmist, võib neid meetmeid kohtupraktika kohaselt pidada riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seetõttu leidis Üldkohus, et kuna komisjon on pädev tagama ELTL artikli 107 järgimist, ei saa talle ette heita, et ta ületas oma volitusi, kui ta analüüsis maksuaalaseid eelotsuseid, et kontrollida, kas need kujutavad endast riigiabi, ning kui see nii on, siis kas need on kooskõlas siseturuga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.
- 55 Sellega seoses leidis ta, et komisjon ei sundinud maksualaste eelotsuste valikulisuse tõendamisel peale omaenda tõlgendust Luksemburgi maksuõiguse kohta, vaid piirdus selle õiguse sätete esitamisega, tuginedes Luksemburgi maksuhalduri tõlgendusele, mitte omaenda tõlgendusele.
- 56 Nagu nähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktides 138–153, leidis Üldkohus, et kui komisjon kontrollib maksumeetmeid riigiabi valdkonnas, võib ta riigisiseseid maksuõigusnorme ise hinnata, kusjuures asjaomane liikmesriik või võimalikud asjast huvitatud pooled võivad tema hinnangu vajaduse korral vaidlustada, esitades Üldkohtule tühistamishagi. Viimase sõnul võis komisjon käesolevas asjas anda üksnes hinnangu maksustamisele, mis kvalifitseeriti „tavapäraseks“ Luksemburgi maksuõiguse tähenduses, nagu seda kohaldas Luksemburgi maksuhaldur. Seda tehes ei viinud ta läbi mingit „maksualast ühtlustamist“, vaid kasutas üksnes pädevust, mille ELTL artikli 107 lõige 1 talle annab.
- 57 Seejärel ei pidanud Üldkohus põhjendatuks väiteid, et kontsernile Engie antud valikulise eelise tuvastamisel on rikutud õigusnorme ja tehtud hindamisvigu. Eelkõige lükkas ta tagasi Engie jt väite, et komisjon, ajades segi valikulisuse ja eelise kriteeriumi, tuletas sellise eelise olemasolu väidetavast erandist mitte üldnormidest, mille eesmärk on teha kindlaks maksustatav tulu, vaid eesmärgist, milleks oli maksustada igal juhul tulumaksu tasuma kohustatud äriühingute kasum. Ta leidis, et kuigi põhimõtteliselt on valikulisus ja eelis maksustamise valdkonnas kaks eraldi kriteeriumi, langevad eelise ja valikulisuse hindamine siiski kokku, kuna mõlema kriteeriumi puhul tuleb tõendada, et vaidlusaluse maksumeetme tagajärjel väheneb maksusumma, mille meetmest kasusaaja oleks pidanud tasuma vastavalt tavalisele maksustamissüsteemile, mis on kohaldatav teiste samas olukorras olevate maksukohustuslaste suhtes. Kohtupraktika võimaldab muide neid kahte kriteeriumi käsitleda koos ELTL artikli 107 lõikes 1 ette nähtud „kolmanda tingimusena“, mis puudutab „valikulise eelise“ olemasolu.
- 58 Käsitletaval juhul märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 239–253, et komisjon püüdis kõikide vaidlustatud otsuses toodud arutluskäikude põhjendatusest olenemata tõendada, et maksualased eelotsused viivad selle maksu summa vähenemiseni, mida oleks muidu tulnud maksta – eriti asjaomastel valdusühingutel – tavapärase maksusüsteemide kohaselt, ning järelikult kujutavad need meetmed endast kõrvalekaldumist maksusätetest, mida kohaldatakse teiste maksukohustuslaste suhtes, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Arvestades nende meetmete maksuõiguslikku laadi, leidis Üldkohus, et kohtupraktikaga on kooskõlas, kui komisjon hindab samal ajal tingimusi, mis puudutavad nende meetmete kaudu valikuliste eeliste andmist.
- 59 Lisaks lükkas Üldkohus tagasi nii Luksemburgi Suurhertsogiriigi kui ka Engie jt väited, et komisjon piiras võrdlusraamistikku ekslikult õigusnormidega, mis on kohaldatavad puhtalt riigisiseste olukordade suhtes. Ta rõhutas sellega seoses, et käesolevas kohtuasjas käsitletav olukord oli puhtalt riigisisene olukord, kuna nii asjaomased valdusühingud kui ka tütarettevõtjad ja vahendajad asusid Luksemburgis. Seega kuulus nende äriühingute maksualane olukord ainult

ühe maksuhalduri haldusalasse, välistades topeltmaksustamise ohud, mis on omased eri maksusüsteemide kohaldamisele ja eri maksuhaldurite sekkumisele ning võivad eksisteerida piiriülese kasumi jaotamiste puhul.

- 60 Mis puudutab võrdlusraamistikku ennast, siis ei nõustunud Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 288–301 ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi ning Engie jt argumentidega, et ainult LIR artiklitega 164 ja 166 piirduv võrdlusraamistik lähtus nende kahe õigusnormi koostoimes valesi tõlgendamisest. Hagejad väitsid eelkõige esiteks, et ZORA ei eelda kasumi jaotamist esimesena nimetatud artikli tähenduses, ja teiseks ei saa teist artiklit tõlgendada nii, et selle kohaselt sõltub maksuvabastus emaettevõtja tasandil ZORA jooksul saadud tulu maha arvamata jätmisest tütarettevõtja tasandil. Kuigi Üldkohus möönis esiteks, et LIR artikkel 166 ei nõua otseselt, et osalusest saadud tulu maksust vabastamiseks emaettevõtja tasandil peab olema enne maksustatud kasumit, mida jaotati tütarettevõtja tasandil, leidis ta siiski, et sellise maksuvabastuse andmine on mõeldav ainult siis, kui tütarettevõtja jaotatud tulu maksustati enne, v.a kasumi kahekordne maksustamata jätmine puhtalt riigisisel juhul. Teiseks, mööndes samuti, et ZORA kasv ei ole formaalselt kasumi jaotamine, leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 300, et osalusest saadud tulu, mis on LNG Holdingu tasandil maksust vabastatud, kattub sisuliselt selle kasvu summaga, mistõttu vastas see „käsitletava juhtumi väga erilistel asjaoludel ja võttes arvesse äriühingute rühma, kuhu kuuluvad valdusühing, vahendusäriühing ja tütarettevõtja [...] kasumi jaotamistele“.
- 61 Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Engie jt väitsid esiteks, et LIR artikkel 164 reguleerib Luksemburgi õiguses üksnes kasumi jaotamist, mitte ZORAd, mis on alguses võlg ja seejärel kapital, ning käesoleval juhul ei olnud mingit otsest ja ilmset seost ZORA kasvu tütarettevõtjate tasandil mahaarvamise ja osalusest saadud tulu asjaomaste valdusühingute tasandil maksust vabastamise vahel, teiseks ei olnud kindel ZORAd väärtuse suurenemine, kui need emiteeriti, kolmandaks kohaldas Luksemburgi maksuhaldur LIR artikleid 164 ja 166 eraldi vaadelduna õigesti, neljandaks ei tõendanud komisjon, et kõnesolevad maksualased eelotsused rikkusid neid kahte sätet eraldivõetuna, ning viiendaks ei ole komisjon tõendanud Engie kontserni eeliskohtlemist asjaomaste valdusühingute tasandil.
- 62 Sellega seoses märkis Üldkohus esiteks, et käesoleval juhul vastas tulu, mille LNG Holding sai ettemakstud forvardlepingu kohaldamisest, majanduslikust vaatevinklist tegelikult ZORA kasvu summale, mis tekkis enne selle ZORA osalist konverteerimist. Ta märkis, et kuigi ZORA kasvu mahaarvatavus tütarettevõtjate tasandil on rangelt võttes eraldiseisev tehing osalusest saadud tulu valdusühingute tasandil maksust vabastamisest, ühendab neid kahte tehingut tegelikult otsene seos, mistõttu komisjon võis õigustatult järeldada, et Luksemburgi maksuhaldur kaldus kõrvale võrdlusraamistikust, mis piirdub LIR artiklitega 164 ja 166.
- 63 Teiseks leidis Üldkohus ZORA teadmata väärtuse kohta nii selle sõlmimise päeval kui ka maksualaste eelotsuste tegemise hetkel, et meede võib kujutada endast riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses isegi juhul, kui ükski valikuline eelis ei ole selle meetme võtmise päeval materialiseerunud. Ta leidis, et asjaolu, et selline eelis ei ole materialiseerunud, ei takista selle meetme kvalifitseerimist riigiabiks, vaid üksnes selle abi tagasinõudmist. Käesoleval juhul ei võimalda asjaolu, et ZORA emiteerimise päeval jäi asjaomaste tütarettevõtjate kasum juhuslikuks, välistada valikulise eelise andmist valdusühingutele ega seda, et Luksemburgi maksuhaldur kaldus sellest kitsast võrdlusraamistikust kõrvale.

- 64 Kolmandaks leidis Üldkohus, et Luksemburgi õiguses esineb seos osalusest saadud tulu emaettevõtja tasandil maksust vabastamise ja tütarettevõtja tasandil jaotatud tulu mahaarvatavuse vahel. Ta leidis, et niisugust maksuvabastust ei saa kohaldada ilma, et enne kontrollitaks, kas vastav tulu maksustati tütarettevõtja tasandil. Käesolevas asjas ei oleks emaettevõtja LNG Holdingu osalusest saadud tulu, mis vastab majanduslikust vaatevinklist ZORA kasvule, tavapäraselt saanud maksust vabastada, kuna selle kasvu arvas kuluna maha tema tütarettevõtja LNG Supply. Üldkohus järeldas sellest, et komisjon võis õigustatult asuda seisukohale, et tulu mahaarvatavus tütarettevõtja tasandil ja sellele järgnev maksuvabastus emaettevõtja tasandil kalduvad kõrvale võrdlusraamistikust, mis piirdub LIR artiklitega 164 ja 166.
- 65 Neljandaks leidis Üldkohus, et vastupidi sellele, mida väidab käesolevas asjas Luksemburgi Suurhertsogiriik, ei tule erandi olemasolu sellest võrdlusraamistikust hinnata mitte LIR artiklite 164 ja 166 alusel eraldi, vaid lähtuvalt nende sätete koostoimest.
- 66 Viiendaks vastas Üldkohus argumendile, et komisjon ei tõendanud Engie kontserni eeliskohtlemist asjaomaste valdusühingute tasandil, kuigi ta oleks pidanud tegema kindlaks tunnused, mis on omased ja iseloomulikud ettevõtjatele, kelle suhtes maksualased eelotsused on tehtud, ning mis võimaldavad neid eristada ettevõtjatest, kelle suhtes neid ei tehtud. Ta meenutas selles kontekstis, et valikulisuse tingimus on täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et maksusoodustust tegev riigisisene meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast üldisest ehk „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ning selle konkreetsed tagajärjed toovad kaasa erineva kohtlemise ettevõtjate vahel, kes selle liikmesriigi maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Lisaks võib kohtupraktika kohaselt maksumeede olla valikuline ka siis, kui ükskõik missugune ettevõtja võib otsustada vabalt teha tehingu, millest selles meetmes ette nähtud eelise andmine sõltub. Ent käesolevas asjas tõendas komisjon vaidlustatud kohtuotsuse punktides 304–381 esitatud Üldkohtu arutluskäigu kohaselt õiguslikult piisavalt, et asjaomaseid valdusühinguid koheldi maksualaselt soodsamalt võrreldes ükskõik missuguse emaettevõtjaga, kes võib saada osalusest tulu, mida selle jaotamise hetkel ei maksustatud. Asjaolu, et teised valdusühingud peale CEFi ja LNG Holdingu said kasu samasugustest maksualastest eelotsustest, on parimal juhul märk võimalikust abikavast, mitte diskrimineerimise puudumisest.
- 67 Ammendavuse huvides leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 383, et kõnesolevate eelotsuste valikulisuse analüüsimisel on otstarbekas lähtuda võrdlusraamistikust, mis sisaldab maksukohandusseaduse artiklit 6, mis käsitleb õiguse kuritarvitamist, võttes arvesse komisjoni sellekohase arutluskäigu uudsust. Üldkohus leidis esiteks, et vastupidi sellele, mida väitis Luksemburgi Suurhertsogiriik, rõhutas komisjon alates ametliku uurimismenetluse algatamise otsusest, et Luksemburgi ametiasutused seda sätet ei kohalda, ning hiljem palus Luksemburgi Suurhertsogiriigil ja kontsernil Engie kummalgi esitada selles küsimuses lisaseisukohad. Teiseks märkis ta, et kuigi maksukohandusseaduse artikkel 6 ei tekita käesoleval juhul mingeid tõlgendamisraskusi, viitas komisjon nii Luksemburgi haldus- kui ka kohtupraktikale. Kolmandaks leidis ta, et kriteeriumid, mida tuleb järgida, et tuvastada Luksemburgi õiguses õiguse kuritarvitamine, olid käesoleval juhul täidetud. Ta järeldas sellest, et komisjon on õiguslikult piisavalt tõendanud, et Luksemburgi maksuhaldur kaldus kõrvale maksukohandusseaduse artiklit 6 hõlmavast võrdlusraamistikust.
- 68 Üldkohus lükkas tagasi ka muud hagiavalduses esitatud väited.

III. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded apellatsioonimenetluses

A. Kohtuasi C-451/21 P

- 69 Luksemburgi Suurhertsogiriik palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:
- tühistada vaidlustatud kohtuotsus;
 - esimese võimalusena teha lõplik sisuline otsus ja rahuldada tema esimeses kohtuastmes esitatud nõuded, tühistades vaidlusaluse otsuse;
 - teise võimalusena saata kohtuasi tagasi Üldkohtule ja
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 70 Komisjon palub Euroopa Kohtul:
- jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja
 - mõista kohtukulud välja Luksemburgi Suurhertsogiriigilt.
- 71 Euroopa Kohtu presidendi 11. oktoobri 2021. aasta määrusega Luksemburg vs. komisjon (C-451/21 P, EU:C:2021:858) käsitleti esimeses kohtuastmes menetlusse astunud Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena teavet, mis kustutati apellatsioonkaebuse ja selle lisade 2, 3 ja 11 mittekonfidentsiaalsest versioonist, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas Euroopa Kohtu kantseleisse 2. augustil 2021; Iirimaale toimetati kätte ainult mittekonfidentsiaalne versioon.

B. Kohtuasi C-454/21 P

- 72 Engie jt paluvad oma apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:
- tühistada vaidlustatud kohtuotsus;
 - esimese võimalusena rahuldada nende esimeses kohtuastmes esitatud nõuded või teise võimalusena tühistada vaidlusaluse otsuse artikkel 2 osas, milles sellega kohustatakse abi tagasi nõudma;
 - kolmanda võimalusena saata kohtuasi tagasi Üldkohtusse ja
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 73 Komisjon palub Euroopa Kohtul:
- jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja
 - mõista kohtukulud välja Engielt ja teistel.

IV. Apellatsioonkaebused

- 74 Kuna käesolevad kohtuasjad on omavahel seotud, tuleb need vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 54 lõikele 1 kohtuotsuse tegemiseks liita.

A. Vastuvõetavus

- 75 Komisjon väidab – esitamata formaalselt vastuvõetamatuse vastuväidet –, et esiteks on vastuvõetamatud esimene väide kohtuasjas C-451/21 P ja teine väide kohtuasjas C-454/21 P, milles Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Engie jt heidavad Üldkohtule ette vastavalt seda, et ta piiras võrdlusraamistikku ekslikult ainult LIR artiklitega 164 ja 166 ning laiendas seda võrdlusraamistikku vääralt maksukohandusseaduse artiklile 6, et teha kindlaks valikulise eelise olemasolu. Komisjoni sõnul muudavad need väited, mis esitati esimest korda alles apellatsioonimenetluses, Üldkohtu menetluses olnud hagi eset. Komisjon väidab teiseks, et kohtuasja C-451/21 P teine väide ning kohtuasja C-454/21 P esimene ja teine väide on samuti vastuvõetamatud, kuna pooled seavad nendes kahtluse alla Luksemburgi õiguse kohta antud Üldkohtu hinnangu, mis kujutab endast faktilistele asjaoludele antud hinnangut ning mida ei saa seega apellatsioonimenetluses analüüsida, kui seda õigust ei ole moonutatud.
- 76 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu pädevus lahendada Üldkohtu lahendi peale esitatud apellatsioonkaebusi on määratletud ELTL artikli 256 lõike 1 teises lõigus. See sätestab, et apellatsioonkaebuses tuleb piirduda üksnes õigusküsimustega ja see tuleb esitada „vastavalt põhikirjas sätestatud tingimustele ja ulatusele“. Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 58 esimene lõik täpsustab apellatsioonimenetluse raames esitatud väidete ammendavas loetelus, et apellatsioonkaebuse aluseks võib olla liidu õiguse rikkumine Üldkohtu poolt (5. juuli 2011. aasta kohtuotsus *Edwin vs. Siseturu Ühtlustamise Amet*, C-263/09 P, EU:C:2011:452, punkt 46).
- 77 Mis puudutab apellatsioonimenetluses riigisisesele õigusele antud Üldkohtu hinnangut, mis riigiabi valdkonnas kujutab endast faktilistele asjaoludele antavat hinnangut, siis on Euroopa Kohus tõepoolest pädev kontrollima põhimõtteliselt üksnes seda, kas seda õigust on moonutatud (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 82 ning seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohtult ei saa siiski võtta võimalust kontrollida seda, ega sellised hinnangud ise ei kujuta endast liidu õiguse rikkumist käesoleva kohtuotsuse punktis 76 viidatud kohtupraktika tähenduses.
- 78 Küsimus, kas Üldkohus piiritles asjakohase võrdlussüsteemi sobival viisil ja kohaldas – laiemalt – õigesti seda moodustavaid sätteid, on aga õigusküsimus, mida Euroopa Kohus võib apellatsioonimenetluses kontrollida. Nimelt on argumendid, mille eesmärk on seada kahtluse alla võrdlusraamistiku valik või selle tähendus valikulise eelise olemasolu analüüsi esimeses etapis, vastuvõetavad, kuna see analüüs põhineb liidu õigusnormi alusel riigisisese õiguse õiguslikul kvalifitseerimisel (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 85 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 79 Kui nõustuda sellega, et Euroopa Kohtul ei ole võimalik kindlaks teha, ega Üldkohus ei rikkunud õigusnormi, kui ta nõustus asjakohase võrdlusraamistiku piiramisega, selle tõlgendamise ja kohaldamisega kui otsustava teguriga valikulise eelise olemasolu hindamisel, tähendaks see nõustumist võimalusega, et Üldkohus on olenevalt olukorrast rikkunud liidu esmase õiguse sätet,

nimelt ELTL artikli 107 lõiget 1, ilma et selle rikkumise saaks apellatsioonimenetluses tuvastada, mis oleks vastuolus ELTL artikli 256 lõike 1 teise lõiguga, nagu on rõhutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 76.

- 80 Seega tuleb asuda seisukohale, et paludes Euroopa Kohtul ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses valikulise eelise olemasolu analüüsimiseks kontrollida esiteks, kas see, et komisjon piiras võrdlusraamistikku üksnes LIR artiklitega 164 ja 166 või laiendas seda maksukohandusseaduse artiklile 6, nagu Üldkohus on selle heaks kiitnud, ja teiseks, kas tähendus, mille nii komisjon kui ka Üldkohus nendele sätetele omistavad, vastab nende tõlgendamisele ja kohaldamisele, mis võimaldab kindlaks määrata tavapärase maksustamise, esitasid Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Engie jt väiteid, mis on vastupidi komisjoni väidetele vastuvõetavad.

B. Sisulised küsimused

- 81 Luksemburgi Suurhertsogiriik esitab kohtuasjas C-451/21 P esitatud apellatsioonkaebuse põhjendamiseks neli väidet, millest esimese kohaselt on rikutud ELTL artiklit 107, kuna Üldkohus leidis, et komisjon on tuvastanud valikulise eelise olemasolu, mis anti valdusühingutele maksualaste eelotsustega, lähtudes võrdlusraamistikust, mis koosneb LIR artiklitest 164 ja 166, teise väite kohaselt on rikutud ELTL artiklit 107, kuna Üldkohus otsustas, et komisjon on tõendanud, et Engie kontsernile on kõnesolevate eelotsustega antud valikuline eelis, kuna ei rakendatud maksukohandusseaduse artiklit 6, kolmanda väite kohaselt on rikutud ELL artikleid 4 ja 5, ning neljanda kohaselt rikkus Üldkohus põhjendamiskohustust, mis tal ELTL artikli 296 alusel lasub.
- 82 Engie jt põhjendavad oma apellatsioonkaebust kohtuasjas C-454/21 P kolme väitega, millest esimese kohaselt rikkus Üldkohus õigusnorme ja moonutas faktilisi asjaolusid, kui ta kontrollis LIR artiklitest 164 ja 166 koosneva võrdlusraamistiku määratluse õiguspärasust, teise kohaselt rikuti õigusnorme ja moonutati faktilisi asjaolusid, kui Üldkohus nõustus sellega, et komisjon tõendas maksukohandusseaduse artikli 6 tähenduses valikulise eelise olemasolu, ning kolmanda kohaselt rikkus Üldkohus õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse ja maksuõiguse tagasiulatava jõu puudumise põhimõtteid.

1. Apellatsioonkaebuste esimene väide

a) Poolte argumendid

- 83 Esimene väide kohtuasjas C-451/21 P koosneb kahest osast.
- 84 Väite esimeses osas leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik eelkõige esiteks, et kohtupraktikast tuleneb, et maksustamise valdkonnas saab valikulise eelise olemasolu kindlaks teha üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega. Kui Üldkohus nõustus komisjoni analüüsiga, piiras ta kunstlikult selle võrdluse puhul kasutatud võrdlusraamistikku kahe sättega millest üks, nagu Üldkohus muu hulgas sõnaselgelt tunnistab, ei ole käesolevas asjas kohaldatav. Selles analüüsis ei võeta arvesse muid sätteid, mis käsitlevad äriühingute ärikasumi kindlaksmääramist, samas kui kohtupraktika keelab komisjonil tugineda võrdlusraamistikule, mis koosneb mõnest sättest, mis on kunstlikult välja võetud laiemast õiguslikust raamistikust.

- 85 Teiseks kinnitas Üldkohus kõnealuste maksuõigusnormide *contra legem* tõlgendust. Kuigi ta nimelt tunnistas ise ühelt poolt, et LIR artiklis 166 ei ole otseselt nõutud, et osalusest saadud tulu maksust vabastamiseks emaettevõtja tasandil peab olema enne maksustatud kasum, mida jaotati tütarettevõtja tasandil, ja teiselt poolt, et ZORA kasv ei ole formaalselt kasumi jaotamine LIR artikli 164 tähenduses, leidis ta siiski, et komisjon ei rikkunud õigusnormi, kui ta tuvastas nende artiklite vahel seose ja leidis, et see maksust vabastamine on kohaldatav ainult tulu suhtes, mida tütarettevõtja maksustatavast tulust maha ei arvatud.
- 86 Nii määratles Üldkohus võrdlusraamistiku valesti, kvalifitseeris faktilisi asjaolusid õiguslikult väärtalt ja moonutas ilmselgelt Luksemburgi õigust. Komisjon ja Üldkohus lisasid võrdlusraamistikku määratledes tingimuse LIR artiklis 166 sätestatud tingimustele. Nad laiendasid ka LIR artikli 164 lõike 2 kohaldamisala, kuna ZORA kasv ei kujuta endast kasumi jaotamist ega kuulu seega selle artikli kohaldamisalasse, kuigi seda saab kuluna maha arvata.
- 87 Komisjoni ja Üldkohtu arutluskäik eirab ELTL artiklit 107 ning maksuseaduste õiguspärasuse põhimõtet ja maksuseaduste kitsa tõlgendamise põhimõtet, mis iseloomustavad nii Luksemburgi maksuõigust kui ka liidu õigust.
- 88 Luksemburgi Suurhertsogiriik väljendab üllatust, et Üldkohus viitas 31. jaanuari 2018. aasta kirjale, mille ta oli haldusmenetluses komisjonile saatnud (edaspidi „31. jaanuari 2018. aasta kiri“). See liikmesriik väidab nimelt, et vastupidi sellele, mida kinnitas Üldkohus, viidates selle kirja lõigule kontekstiväliselt, ei kinnita see kiri kuidagi seose olemasolu LIR artiklite 164 ja 166 vahel. Samast kirjast nähtub eelkõige, et neil artiklitel on „erinev kohaldamisala“. Üldkohus jätab oma arutluskäigus tähelepanuta, et LIRi tekst on selge ja seda ei tohi seega tõlgendada selles sisalduvast sõnastusest laiemalt ega kitsamalt.
- 89 Ka Conseil d'État' (Luksemburgi kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 2. aprilli 1965. aasta arvamuses (edaspidi „Conseil d'État' 1965. aasta arvamus“), mis käsitleb Luksemburgi õiguses LIR artiklile 166 eelnenud sätet, millele Üldkohus samuti viitas, ei ole maksuvabastuse korra kohaldamiseks üldse mainitud jaotatud kasumi eelneva maksustamise tingimust.
- 90 Võrdlusraamistik, mille Üldkohus heaks kiitis, ei ole seega mitte ainult ebatäielik, võttes arvesse sätteid, mille ta selle kohaldamisalast välja jätab, vaid ka fiktiivne selles osas, milles on eeldatud seose olemasolu LIR artiklite 164 ja 166 vahel.
- 91 Esimese väite teises osas väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik esiteks, et eeldused, millel põhineb järeldus kõrvale kaldumise kohta võrdlusraamistikust, mis koosneb LIR artiklitest 164 ja 166, on ekslikud, kuna ühest küljest puudub seos osalusest saadud tulu emaettevõtja tasandil maksust vabastamise ja tütarettevõtja tasandil jaotatud kasumi mahaarvatavuse vahel ning teisest küljest ei ole ZORA kasv formaalselt kasumi jaotamine, nagu möönis ka Üldkohus. Kinnitades esimest korda nende sätete „sisulisel vastavusel“ põhinevat lähenemisviisi, kaldus Üldkohus kõrvale Luksemburgi maksuseaduse selgest tekstist ja eiras Euroopa Kohtu praktikas meelde tuletatud nõuet, et võimaliku abi olemasolu tuleb hinnata asjakohaste riigisiseste õigusnormide alusel.
- 92 Teiseks rikkus Üldkohus õigusnormi, kui ta tugines võrdlusraamistikust kõrvalekaldumise olemasolule, mis tuleneb üldsätete kombineeritud mõjust. Ta ei vaidle vastu sellele, et LIR artikleid 164 ja 166 on õigesti kohaldatud, ega leia, et need artiklid kui sellised on diskrimineerivad. Tuginedes nende sätete koosmõjule ja viidates sellele, millised tehtud tehingud „majanduslikult ja maksualaselt tegelikult on“, lükkas ta siiski tagasi selle, mille ta kvalifitseeris „formalistlikuks lähenemiseks“, et „ületada õiguslik näivus“.

- 93 Kolmandaks rikkus Üldkohus õigusnormi seoses nõudega tõendada diskrimineerimist võrreldes ettevõtjatega, kes on Engie kontserniga sarnases olukorras. Eelkõige möönis ta, et selle kontserni rakendatud rahastamissüsteem oli „kõikidele avatud“ ja teised ettevõtjad võisid õiguspäraselt nõuda, et kohaldataks samalaadseid maksuõigusnorme nagu need, mida kohaldati selle kontserni suhtes.
- 94 Neljandaks rikkus ta õigusnormi ka seeläbi, et pidas valikuliseks ELTL artikli 107 tähenduses üldise maksusätte individuaalseid rakendusmeetmeid, mille õiguspärasust ta kahtluse alla ei seadnud, samuti nagu ta ei vaidlustanud võimalust, et kõik saavad kasutada rahastamissüsteemi, mida kasutas Engie kontsern. Ta leidis seega, et sellele kontsernile kõnesolevate maksualaste eelotsustega võimaldatud maksualane kohtlemine on valikuline, kuigi selline kohtlemine tulenes sellest, et riigisiseseid õigusnorme, mis ise ei olnud valikulised, kohaldati mittevalikuliselt.
- 95 Esimene väide kohtuasjas C-454/21 P koosneb neljast osast. Selle väite teine kuni neljas osa – mis käsitlevad vastavalt õigusnormi rikkumist ja faktide moonutamist seoses LIR artiklite 164 ja 166 vahelise seosega, õigusnormi rikkumist ja ilmset hindamisviga, mille Üldkohus tegi, kui ta pidas ZORA kasvu kasumi jaotamiseks, ning õigusnormi rikkumist ja ilmset hindamisviga, mille ta tegi siis, kui ta leidis, et kõnesolevad maksualased eelotsused andsid valikulise eelise – vastavad sisuliselt argumentidele, mis on esile toodud kohtuasjas C-451/21 P esitatud apellatsioonkaebuse esimeses väites.
- 96 Engie jt rõhutavad eelkõige, et sõltuvusseos LIR artiklite 164 ja 166 vahel, millele Üldkohus tugines, ei tulene seadusest, kohtupraktikast ega halduspraktikast. Pealegi möönis Üldkohus, et nendest artiklitest teine ei sea osalusest saadud tulu maksust vabastamise tingimuseks formaalselt emattevõtja tasandil jaotatud kasumi eelnevat maksustamist tütarettevõtja tasandil. Üldkohtu hinnang ei ole vastuolus mitte ainult nende artiklite sõnastusega, vaid ka Luksemburgi maksualase praktikaga, mida Luksemburgi Suurhertsogiriik 31. jaanuari 2018. aasta kirjas kirjeldas. Nii toimides eiras Üldkohus maksude seaduslikkuse põhiseaduslikku põhimõtet ja moonutas selles kirjas esitatud vastust, samuti Conseil d'État' 1965. aasta arvamust.
- 97 Üldkohus jättis ka tähelepanuta ZORADE õigusliku määratluse – need on konverteeritavad instrumendid, mis vastavad kahele teineteisele järgnevale määratlusele: kõigepealt võla ja seejärel kapitali määratlusele –, mis on ometi oluline iga maksukohustuslase maksualase kohtlemise kindlaksmääramisel. See kujutab endast ELTL artikli 107 lõike 1 rikkumist, kuna konkreetse meetme majanduslikku mõju tuleb arvesse võtta alles siis, kui tõendatakse erandi tegemist maksusätetest, mis kujutavad endast võrdlusraamistikku, kusjuures viimati nimetatud raamistiku saab määratleda üksnes asjaomaste instrumentide laadi ja asjaomaste riigisiseste maksusätete alusel.
- 98 Komisjon vaidleb mõlema apellatsioonkaebuse esimesele väitele vastu.
- 99 Komisjon väidab eelkõige, et ta ei ole kunstlikult määratlenud LIR artiklitega 164 ja 166 piiratud võrdlusraamistikku. Ta meenutab lisaks, et ta võttis esimese võimalusena aluseks esimese laiema võrdlusraamistiku, mis vastab Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile. Selles laiemas kontekstis kujutavad LIR artiklis 166 ette nähtud maksuvabastused komisjoni arvates endast kõrvalkaldeid maksustamise üldpõhimõttest, samas kui selle seaduse artiklitega 164 ja 166 piiratud võrdlusraamistikku arvestades see enam nii ei ole. Nende artiklite vaheline seos on siiski ilmne. On küll tõsi, et LIR artiklis 166 ei ole sõnaselget viidet selle seaduse artikli 164 lõikele 2. See ei ole siiski määrav ja oluline on kontrollida, kas need sätted moodustavad süsteemi, ning analüüsida neid ühendavat loogilist seost.

- 100 Lisaks ei ole grammatiline tõlgendamine maksuseaduse ainus võimalik tõlgendus. Sellega seoses tuleb komisjon meelde, et Engie kontsern ise kvalifitseeris aktsiate tühistamisest saadud kasumi selle jaotamiseks. Mis puudutab 31. jaanuari 2018. aasta kirja, siis lause, mida Üldkohus tsiteeris vaidlustatud kohtuotsuse punktis 295, sisaldub selles kirjas tõepoolest ja on üheselt mõistetav. Komisjon möönab siiski, et Luksemburgi ametiasutused väidavad selles kirjas ka, et LIR artiklit 166 tuleb tõlgendada grammatiliselt, et seda tuleb kohaldada niipea, kui selles sätestatud tingimused on täidetud, ning et lõpuks ei ole LIR artikli 164 sätted selle seaduse artiklis 166 ette nähtud osaluste maksuvabastuse korra kohaldamise vältimatu tingimus.
- 101 Pealegi on 31. jaanuari 2018. aasta kiri vaid üks asjaoludest, mida komisjon ja Üldkohus kasutasid LIR artiklite 164 ja 166 vahelise seose tuvastamiseks, nagu seda on ka Conseil d'État' 1965. aasta arvamus.
- 102 Mis puudutab majanduslikku vastavust ZORA kasvu tütarettevõtjate tasandil mahaarvamise ja valdusühingute tasandil osalusest saadud tulu maksust vabastamise vahel, siis piirdus Üldkohus vastavalt kohtupraktikale – mille kohaselt tuleb riigiabi hinnata selle mõju, mitte vormi alusel –, sellega, et ta vastandas kõnealuste tehingute õigusliku näivuse ja nende majandusliku tegelikkuse, rõhutades, et nende formaalne eraldamine ei saanud varjata neid ühendavat tegelikkust seost.
- 103 Lõpuks ei ole komisjonile tehtud etteheide, et ta ei tuvastanud muid äriühinguid peale Engie kontserni, kes olid sarnaste skeemide kohta tehtud maksualaste eelotsuste adressaadid, ilmselgelt põhjendatud vaidlusaluse otsuse põhjendustest 205 ja 215 lähtudes.

b) Euroopa Kohtu hinnang

1) Sissejuhatavad märkused

- 104 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei välistata EL toimimise lepingu riigiabi kontrollimist reguleerivate sätete kohaldamisalast liikmesriikide sekkumisi valdkondades, mida ei ole liidu õiguses ühtlustatud. Liikmesriikidel tuleb niisiis hoiduda mis tahes maksumeetme võtmisest, mis võib endast kujutada siseturuga kokkusobimatut riigiabi (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 65 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 105 Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et riigisisese meetme ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „riigiabiks“ kvalifitseerimine nõuab, et kõik järgmised tingimused oleksid täidetud. Esiteks peab esinema riigipoolne sekkumine või sekkumine riigi ressursside abil. Teiseks peab sekkumine olema niisugune, et see võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma abisaajale valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (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 66 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 106 Valikulise eelise tingimuse kohaselt tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on riigisisene meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärki arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erinevalt, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (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 67 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 107 Riigisisese maksumeetme „valikuliseks“ kvalifitseerimisel peab komisjon kõigepealt kindlaks tegema, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav võrdlussüsteem, s.o „tavapärane“ maksustamissüsteem, ja seejärel näitama, et kõnealune maksumeede kaldub võrdlussüsteemist kõrvale, kuna see eristab ettevõtjaid, kes võrdlussüsteemi eesmärgi seisukohast on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Meetmed, mis eristavad vaidlusaluse õigusliku regulatsiooni eesmärgi seisukohast võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevaid ettevõtjaid ja mis on seega *a priori* valikulised, ei ole siiski hõlmatud mõistega „riigiabi“, kui asjaomane liikmesriik suudab lõpuks tõendada, et vahetegemine on põhjendatud, kuna see tuleneb selle süsteemi olemusest või ülesehitusest, millesse meetmed kuuluvad (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 68 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 108 Nagu on rõhutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 78 ja 79, on võrdlusraamistiku kindlakstegemine maksumeetmete korral erilise tähtsusega, kuna ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses majandusliku eelise olemasolu saab tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega.
- 109 Seega sõltub kõikide võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtjate kindlaksmääramine sellest, kuidas enne on määratletud õiguslik regulatsioon, mille eesmärgi seisukohast tuleb vajaduse korral analüüsida, kas ettevõtjad, kellele meede annab soodustuse, ja ettevõtjad, kellele see soodustust ei anna, on võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras (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 69 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 110 Maksumeetme valikulisuse hindamiseks on seega oluline, et asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine maksustamissüsteem või võrdlussüsteem oleks komisjoni otsuses õigesti kindlaks tehtud ja kohus, kelle menetluses on vaidlus selle kindlakstegemise üle, seda kontrolliks. Kuna võrdlussüsteemi kindlakstegemine on selle võrreldavuse analüüsi lähtepunkt, mis tuleb läbi viia abikava valikulisuse hindamise kontekstis, siis muudab selle kindlakstegemisel tehtud viga paratamatult kogu valikulisuse tingimuse analüüsi õigusvastaseks (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 seal viidatud kohtupraktika).
- 111 Selles kontekstis tuleb esiteks täpsustada, et võrdlusraamistiku kindlakstegemine, mis tuleb läbi viia asjaomase liikmesriigiga võistleva menetluse raames, peab tulenema selle riigi riigisisese õiguse alusel kohaldatavate õigusnormide sisu, liigenduse ja konkreetsete tagajärgede objektiivsest hindamisest (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 72 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 112 Teiseks, väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud, määratleb asjaomane liikmesriik, kasutades oma pädevust otsese maksustamise valdkonnas ja järgides oma maksuautonoomiat, maksu olemuslikud tunnused, mis määravad põhimõtteliselt kindlaks võrdlusraamistiku või „tavapärase“ maksustamissüsteemi, millest lähtuvalt tuleb valikulisuse tingimust analüüsida. Nii on see eelkõige maksubaasi, maksustatava teokoosseisu ja sellest tulenevate võimalike maksuvabastuste kindlaksmääramise puhul (vt selle kohta 8. novembri 2022. aasta kohtuotsus Fiat Chrysler Finance Europe vs. komisjon, C-885/19 P ja C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 113 Sellest järeldub, et otsese maksustamise võrdlusraamistiku kindlakstegemisel tuleb arvesse võtta ainult asjaomases liikmesriigis kohaldatavat riigisisest õigust, kusjuures selle kindlakstegemine ise on vältimatu eeldus, et hinnata nii eelise olemasolu kui ka seda, kas eelis on valikuline (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).
- 114 See järeldus ei mõjuta siiski võimalust tuvastada – nagu see oli kohtuasjas, milles tehti 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) –, et võrdlusraamistik ise, nagu see tuleneb riigisisest õigusest, on riigiabi käsitleva liidu õigusega vastuolus, kuna kõnealune maksusüsteem kujundati ilmselgelt diskrimineerivate parameetrite alusel, mille eesmärk oli nimetatud õigusest kõrvale hoida (vt selle kohta 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 49).

2) Õigusnormide rikkumine ja faktiliste asjaolude moonutamine LIR artiklitega 164 ja 166 piiratud võrdlusraamistiku kindlaksmääramisel

- 115 Selleks et teha kindlaks, mis oleks Luksemburgi õiguse kohaselt pidanud olema tavapärane maksustamine ja seega Engie kontsernile valikulise eelise andmine, tõlgendas komisjon – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 31–40 – seda õigust, tuginedes eelkõige eeldusele, et Luksemburgi äriühingute maksustamise üldine süsteem, milles on ette nähtud nende äriühingute tulu maksustamise põhimõte, ei võimaldanud Engie kontserni puhul maksust vabastada osalusest saadud tulu valdusühingute tasandil vastavalt LIR artiklile 166, ja asjaolule, et selle seaduse artiklitega 164 ja 166 nende koostoimes on vastuolus see, kui samal ajal kohaldatakse nende valdusühingute tasandil maksuvabastust ja vastavate summade mahaarvamist tütarettvõtjate tasandil. Täiendava võimalusena esitatud arutluskäigus leidis ta, et see samaaegne kohaldamine oleks tulnud kõrvale jätta maksukohandusseaduse artikli 6 alusel.
- 116 Seega pidi Üldkohus selleks, et hinnata kõnesolevate meetmete valikulisust LIRi seisukohast, kontrollima, kas ZORA kasvule vastava tulu maksust vabastamine, mis nende meetmete alusel valdusühingute tasandil võimaldati, kaldus kõrvale LIRi asjasse puutuvatest sätetest erinevates arutluskäikudes, mida komisjon kasutas vaidlusaluses otsuses ja millele Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Engie jt vastu vaidlesid.
- 117 Oma esimese väitega vaidlustavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Engie jt Üldkohtu hinnangu, millega ta kinnitas, et komisjoni teine arutluskäik, mille kohaselt LIR artiklite 164 ja 166 tõlgendamine viib järelduseni, et Engie kontserni ZORA maksualane kohtlemine maksualaste eelotsuste abil kaldub kõrvale nende sätete „tavapärases“ kohaldamisest, andes seega sellele rühmale valikulise eelise.
- 118 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 112, on just asjaomane liikmesriik see, kes määrab väljaspool valdkondi, milles liidu maksuõigus on ühtlustatud – kasutades oma pädevust otsese maksustamise valdkonnas ja järgides oma maksuautonoomiat –, kindlaks maksu olemuslikud tunnused, nagu maksubaas, selle maksustatav teokoosseis ja sellest tulenevad võimalikud maksuvabastused – tunnused, mis määratlevad reeglina võrdlussüsteemi või „tavapärase“ maksusüsteemi.
- 119 Liiatigi nõuab maksu õiguspärasuse põhimõte, mis on õiguse üldpõhimõttena liidu õiguskorra osa, et maksu tasumise mis tahes kohustus ja kõik olulised elemendid, millega määratletakse maksu põhitunnused, tuleb sätestada seaduses, kuna maksukohustuslasel peab olema võimalik ette näha

ja arvutada tasumisele kuuluv maksusumma ning kindlaks määrata, millal maks tuleb tasuda (vt selle kohta 8. mai 2019. aasta kohtuotsus *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

- 120 Sellest järeldeb, et maksumeetmete ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamiseks võrdlusraamistiku kindlaksmääramisel on komisjon põhimõtteliselt kohustatud nõustuma tõlgendusega, mille asjaomane liikmesriik on riigisisestele õigusnormidele andnud käesoleva kohtuotsuse punktis 111 viidatud võistleva menetluse raames, tingimusel, et see tõlgendus on nende sätete sõnastusega kooskõlas.
- 121 Komisjon võib sellest tõlgendusest kõrvale kalduda vaid siis, kui ta suudab tõendada, et selle liikmesriigi kohtu- või halduspraktikas valitseb mõni muu tõlgendus, tuginedes usaldusväärsetele ja kokkulangevatele tõenditele, mis on esitatud võistlevas menetluses.
- 122 ELL artikli 4 lõike 3 kohaselt on liikmesriigil kohustus teha lojaalset koostööd kogu menetluse vältel, mille käigus meedet analüüsitakse riigiabi käsitlevate liidu õigusnormide alusel (6. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Scuola Elementare Maria Montessori vs. komisjon*, komisjon *vs. Scuola Elementare Maria Montessori ja komisjon vs. Ferracci*, C-622/16 P – C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 83 ning seal viidatud kohtupraktika). See kohustus tähendab eelkõige nõuet, et liikmesriik esitaks komisjonile heas usus kogu asjakohase teabe, mida komisjon palub asjakohaste riigisiseste õigusnormide tõlgendamise kohta riigisisest kohtu- või halduspraktikast tuleneva võrdlusraamistiku kindlaksmääramiseks.
- 123 Mis puudutab käesolevas asjas selliste finantsinstrumentide nagu ZORA maksualast kohtlemist, siis märkis Üldkohus ühest küljest vaidlustatud kohtuotsuse punktis 292, et LIR artiklis 166 „ei ole otseselt nõutud seda, et osalusest saadud tulu maksust vabastamiseks emattevõtja tasandil peab olema enne maksustatud kasumit, mida jaotati tütarettevõtja tasandil“, pärast seda, kui komisjon leidis vaidlusaluse otsuse põhjenduses 218, et „[LIR] artikli 166 ning artikli 164 lõigete 1 ja 2 vahel [ei ole] sõnaselge[t] seos[t]“, ning teisest küljest vaidlustatud kohtuotsuse punktis 300, et „ZORA kasv ei ole rangelt võttes kasumi jaotamine“.
- 124 Üldkohus kaldus seega kõrvale nende sätete grammatilisest tõlgendusest. Kinnitades komisjoni lähenemisviisi, leidis ta kõigepealt, et Luksemburgi õiguse kohaselt saab valdusühingu osalusest saadud tulu maksust vabastada üksnes siis, kui tema tütarettevõtja jaotatud tulu on enne maksustatud.
- 125 Sellega seoses tugines Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 295 ja 296 kahele asjaolule, millest lähtus komisjon vaidlusaluses otsuses. Ühest küljest on tegemist 31. jaanuari 2018. aasta kirjaga, mis on „täiesti ühemõtteline“, kuna Luksemburgi Hertsogiriik mõõnis, et „kõikidele osalustele, mille tulu suhtes võib kohaldada maksuvabastuse korda LIR artikli 166 alusel, [kohaldatakse] samuti LIR artikli 164 sätteid“. Teisest küljest viitas Üldkohus Conseil d'État' 1965. aasta arvamusele LIR artiklit 166 sisaldava seaduseelnõu kohta, milles viimane rõhutas, et see säte lubas „maksustamisalase õigluse huvides ja majanduslikel põhjustel“ vältida jaotatava tulu topelt- ja kolmekordset maksustamist, kuid mitte sisuliselt vältida selle tulu maksustamist.
- 126 Seejärel leidis Üldkohus, et formalistlik lähenemisviis, mis seisneb selles, et asjaomaste äriühingute välja töötatud finantskeemi iga tehingut käsitletakse eraldi, tuleb tagasi lükata ja ületada õiguslik näivus, et mõista, missugune see skeem majanduslikult ja maksualaselt tegelikult on, mis viis ta vaidlustatud kohtuotsuse punktis 312 järeldusele, et ZORA kasv vastas sisuliselt „käsitletava juhtumi väga konkreetsetel asjaoludel tegelikkuses kasumi jaotamistele“.

- 127 Olles vaidlustatud kohtuotsuse punktides 340–342 meenutanud, et Luksemburgi õiguses esineb seos osalusest saadud tulu emaettevõtja tasandil maksust vabastamise ja tütarettevõtja tasandil jaotatud tulu mahaarvatavuse vahel, järeldas Üldkohus selle kohtuotsuse punktis 343, et „seose ning asjaolu tõttu, et nende kahe tehingu mõju avaldub asjaomaste valdusühingute tasandil, on maksualaste eelotsustega kõrvale kaldunud [võrdlus]raamistikust“, mis koosneb LIR artiklitest 164 ja 166. Sellest järeldub sama kohtuotsuse punktides 344 ja 345 esitatud Üldkohtu analüüsi kohaselt esiteks, et komisjon võis õigustatult sellest koostoimest vaidlusaluse otsuse põhjendustes 208 ja 209 järeldada, et esineb erand sellest võrdlusraamistikust, ja teiseks ei rikkunud komisjon ühtegi õigusnormi, kui ta hindas valdusühingu tasandil kombineeritud mõju, mis tulenes tulu mahaarvatavusest tütarettevõtja tasandil ja selle hilisemast maksust vabastamisest emaettevõtja tasandil.
- 128 Asjaolud, millele Üldkohus tugines ja mida meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 125, ei võimalda tal aga õiguspäraselt tuvastada, et vastavalt nimetatud kohtuotsuse punktides 120–122 esitatud põhimõtetele võis komisjon õiguslikult piisavalt tõendada, et küsimuses, kas LIR artiklis 166 ette nähtud maksuvabastus sõltub valdusühingute tasandil maksust vabastatud tulu maksustamisest tütarettevõtjate tasandil, kehtib Luksemburgi õiguses teistsugune tõlgendus kui see, mille esitas Luksemburgi Suurhertsogiriik, kuna see tõlgendus on kooskõlas selle sätte sõnastusega, mis ei näe sellist sõltuvust sõnaselgelt ette.
- 129 Sellega seoses tuleb märkida, et 31. jaanuari 2018. aasta kirja puhul, nagu väidavad Engie jt, leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 295 selle kirja sõnastuse moonutamise teel, et LIR artiklite 164 ja 166 vaheline tingimuslik seos, mis puudutab tulu eelnevat maksustamist kasumit jaotava üksuse tasandil, et saada viimati nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus, nähtub sõnaselgelt Luksemburgi Suurhertsogiriigi vastusest. Nimelt, väljudes ilmselgelt selles punktis tsiteeritud kirja lause kontekstist, järeldas Üldkohus komisjoni eeskujul, et taoline seos on olemas. See hinnang on vastuolus nimetatud kirja teiste lõikudega, milles Luksemburgi Suurhertsogiriik märkis, et nimetatud säte „ei nõua, et osalusest saadud tulu oleks enne maksustatud selleks, et selle suhtes kohaldataks ette nähtud maksuvabastuse korda“, et LIR artikleid 164 ja 166 ei pea kohaldama „koos“ ning et „LIR artikli 164 sätted ei kujuta endast vältimatut tingimust osalusest saadud tulu maksust vabastamise korra kohaldamisele, mis on sätestatud LIR artiklis 166“.
- 130 Conseil d'État' 1965. aasta arvamuse kohta piisab, kui tõdeda, nagu seda tegi kohtujurist oma ettepaneku punktis 121, et selles arvamuses käsitletud säte – millele vastab LIR artikkel 166 – eesmärk oli vältida äriühingu kasumi järjestikust maksustamist tütarettevõtja ja tema emaettevõtja tasandil enne selle jaotamist aktsionäridele, kuid samas ei ole märgitud, et sama sätte eesmärk on ka vältida emaettevõtja osalusest saadud tulu puhul igasugust topelt mittemaksustamist.
- 131 Seega kinnitas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 298 õigusnormi rikkumise ja faktiliste asjaolude moonutamise tulemusena komisjoni järeldust, et LIR artiklite 164 ja 166 vahel on tingimuslikkuse seos selles mõttes, et emaettevõtja tasandil sõltub osalusest saadud tulu maksust vabastamine sellest, kas jaotatud kasumit maksustatakse tütarettevõtja tasandil.
- 132 Seega tuleb apellatsioonkaebuste esimese väitega nõustuda, ilma et oleks vaja analüüsida Luksemburgi Suurhertsogiriigi apellatsioonkaebuse esimese väite teist osa, mis puudutab vigu seoses erandiga võrdlusraamistikust, mis piirdub LIR artiklitega 164 ja 166.

2. Apellatsioonkaebuse teine väide

a) Poolte argumendid

- 133 Teine väide kohtuasjas C-451/21 P koosneb neljast osast, millest esimese kohaselt lähtus Üldkohus ilmselgelt väärist eeldusest ja moonutas liikmesriigi õigust, teise kohaselt rikkus Üldkohus õigusnorme, kui ta määras kindlaks võrdlusraamistiku, millele ta tugines õiguse kuritarvitamise küsimuses, ning kui ta põhjendas vaidlustatud kohtuotsust ebapiisavalt ja vastuoluliselt, kolmanda kohaselt on tehtud vigu sellest võrdlusraamistikust erandi tegemise tõendamisel ning neljanda väite kohaselt on rikutud Luksemburgi Suurhertsogiriigi kaitseõigusi.
- 134 Väite esimeses osas väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik eelkõige, et Üldkohtu kogu arutluskäik põhineb ekslikul eeldusel, et sama maksualane tulemus, mille sai Engie kontsern, ei oleks olnud võimalik ilma vahendajateta, kes on selle kontserni loodud finantsskeemi oluline lüli. Ta meenutab siiski, et ta märkis esimeses kohtuastmes, et otsene ZORA, mis sõlmitakse ilma vahendajat kasutamata, oleks andnud sama maksustatava tulemuse kui see, mis tuleneb kaudsest ZORAst – sest võlausaldajal oli võimalik esmalt otsese ZORA konverteerimisel saada kasu LIR artikliga 22 *bis* lubatud neutraalsest maksustamisest ja seejärel saada selle seaduse artikli 166 alusel maksuvabastus võimalikule kasumijaotusele või kapitalikasumile –, mida Üldkohus mõnõis, kui ta otsustas, et need artiklid ei välista formaalselt sellist maksuvabastust.
- 135 Seega leidis Üldkohus ekslikult, et kolm maksukohandusseaduse artiklis 6 ette nähtud õiguste kuritarvitamise kriteeriumi olid täidetud ja et järelikult kaldusid kõnesolevad maksualased eelotsused võrdlusraamistikust kõrvale.
- 136 Teise väite teises osas väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik esimesena, et Üldkohus leidis ekslikult, et halduspraktikat ei ole vaja arvesse võtta, kuna maksukohandusseaduse artikkel 6 ei tekitanud tõlgendamisraskusi. Üldkohus eiras seega Euroopa Kohtu praktikat, millest tuleneb kohustus võrdlusraamistiku määratlemisel üksikasjalikult analüüsida asjaomases liikmesriigis kohaldatavat õigust ning tema haldus- ja kohtupraktikat. See analüüs on seda olulisem, et maksukohandusseaduse artikkel 6 on sõnastatud üldiselt ja nõuab seega juhtumipõhist hindamist. Selles osas on etteheide, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei esitanud komisjonile oma halduspraktika kohta näiteid, lisaks sellele, et ta pöörab tõendamiskoormise ümber, faktiliselt põhjendamata, sest see liikmesriik edastas komisjonile mitu näidet maksualaste eelotsuste kohta.
- 137 Teisena on Üldkohtu kasutatud võrdlusraamistik ebatäielik esiteks seetõttu, et selles ei ole meelde tuletatud, et Luksemburgi maksuhaldur kasutas õiguse kuritarvitamise kontseptsiooni erandlikult, teiseks seetõttu, et selles ei võeta arvesse asjaolu, et maksumaksjal on täielik vabadus valida vorm, mis on talle maksustamise seisukohast kõige odavam, ning lõpuks seetõttu, et maksumaksja valikuvabadusega on vastuolus see, kui maksuhaldur sekkub valikusse, mille maksumaksja on teinud oma ettevõtte huvides, ja asendab viimase hinnangu enda omaga.
- 138 Kolmandana viitas Üldkohus erandile maksualase võrdlussüsteemi eesmärgist, mitte sellest süsteemist endast, samas kui väljakujunenud kohtupraktikas on märgitud, et meetme valikulisuse saab tuvastada üksnes võrdlusraamistikust tehtava erandiga. Komisjoni ega Üldkohtu ülesanne ei ole riigiabiõiguse raames määratleda asjaomase liikmesriigi asemel riigisisese maksusüsteemi eesmärki.

- 139 Teise väite kolmandas osas väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik eelkõige, et Üldkohus jättis tähelepanuta kõnealuste tehingute, mille tulemused sõltusid tütarettvõtjate tulemuslikkusest, majandusliku teadmatuse. Kui Üldkohus oleks seda teadmatust arvesse võtnud, oleks ta tingimata leidnud, et õiguste kuritarvitamise teine kriteerium, mis puudutab maksukoormuse vähendamist, ei olnud täidetud. Pealegi ei võimalda Luksemburgi kohtupraktika *ex post* järeldada, et tegemist on õiguste kuritarvitamisega tehingu abil, kui see tehing on õiguspärase maksualase eelotsusega varem heaks kiidetud.
- 140 Selle väite neljandas osas väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et tema kaitseõigusi on rikutud, kuna ametliku uurimismenetluse algatamise otsuses mainis komisjon vaid möödaminnes ja ühes lõigus võimaliku õiguste kuritarvitamise olemasolu, mida ei ole konkreetselt määratletud, vaid mis on seotud tütarettvõtjate võimalusega maha arvata ZORA kasv. See etteheide ei vasta aga vaidlusaluses otsuses sisalduvale etteheitele.
- 141 Teine väide kohtuasjas C-454/21 P koosneb kolmest osast, millest esimese kohaselt rikkus Üldkohus võrdlusraamistiku kindlaksmääramisel õigusnormi ja tegi ilmse hindamisvea, teise kohaselt rikkus Üldkohus õigusnormi, kui ta tuvastas maksukohandusseaduse artikli 6 alusel valikulise eelise, ning kolmanda kohaselt tegi Üldkohus Luksemburgi õiguse tõlgendamisel ilmse hindamisvea.
- 142 Selle väite esimeses osas leiavad Engie jt, et Üldkohus tegi ilmse hindamisvea, kui ta leidis, et nad ei vaidlustanud võrdlusraamistiku määratlust osas, milles seda laiendati maksukohandusseaduse artiklile 6. Nimelt vaidlustasid nad Üldkohtule esitatud hagiavalduses komisjoni pädevuse ja tema antud abstraktse tõlgenduse Luksemburgi halduskohtu kehtestatud õiguste kuritarvitamise kriteeriumidele ning väitsid, et Luksemburgi ametiasutuste halduspraktikat tuleb nende olukorraga sarnastes olukordades arvesse võtta.
- 143 Õigusnormide rikkumise puhul tõlgendas Üldkohus komisjoni eeskuju järgides maksukohandusseaduse artiklit 6, võtmata arvesse kohaldatavaid õigusnorme ega Luksemburgi ametiasutuste haldus- ja kohtupraktikat sarnastes olukordades samalaadsete skeemide puhul. Lisaks kirjutas ta selles osas vaidlusaluse otsuse ümber.
- 144 Teise väite teises osas väidavad Engie jt, et Üldkohus rikkus õigusnormi ja eiras omaenda kohtupraktikat, kui ta välistas selle, et õiguse kuritarvitamise mõistet, kuigi seda tuleb tõlgendada kitsalt, tuleb alati hinnata juhtumipõhiselt.
- 145 Teise väite kolmandas osas väidavad Engie jt, et isegi kui eeldada, et võrdlusraamistik hõlmab maksukohandusseaduse artiklit 6, tegi Üldkohus selle sätte tõlgendamisel ja kohaldamisel ilmse hindamisvea. Seega rääkis ta endale vastu, kui ta otsustas, et ZORA vahetu konverteerimine ei saa olla aluseks maksuvabale tulule LIR artikli 166 tähenduses, arvestades selle seaduse artikli 22 *bis* eesmärki, ning möönis seejärel, et need sätted ei välista formaalselt tulu maksust vabastamist.
- 146 Komisjon vaidlustab apellatsioonkaebuste teise väite.
- 147 Komisjon märgib eelkõige, et Üldkohus ei moonutanud midagi, kui ta otsustas, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Engie jt ei vaidlustanud maksukohandusseaduse artiklit 6 hõlmava võrdlusraamistiku määratlust. Igal juhul ei eitanud Üldkohus vajadust hinnata õiguse kuritarvitamist juhtumipõhiselt, vaid täpsustas lihtsalt, et Luksemburgi õiguses kehtestatud kriteeriumid õiguste kuritarvitamise esinemise kohta on selged.

- 148 Täiendava võimalusena – hoolimata sellest, et komisjon ei vaidlusta maksumaksja vabadust valida viis, millega kaasneb kõige vähesem maksustamine, ega maksuhaldurile kehtestatud keeldu asendada ettevõtja valik enda omaga –, leiab ta siiski, et need põhimõtted on Luksemburgi õiguses piiratud maksukohandusseaduse artikliga 6 ja mis tahes vastupidine tõlgendus muudaks selle sätte sisutühjaks.
- 149 Mis puudutab Üldkohtu märkust asjaolu kohta, et maksukohandusseaduse artiklit 6 oli juba kohaldatud, siis ei saa sellest järeldada, et Üldkohus leidis, et kõnealused meetmed olid valikulised ainuüksi selle asjaolu tõttu, vaid ta soovis end kaitsta kriitika eest, mille kohaselt jäi see säte surnud kirjatäheks.
- 150 Komisjon märgib samuti, et ta ei ole õiguste kuritarvitamist eeldanud. Ta väidab, et otsene ZORA ei too kaasa sama maksualast tulemust kui kaudne ZORA ja isegi kui see nii oleks, jääks õiguste kuritarvitamine ikkagi alles. Lisaks analüüsis ta õiguste kuritarvitamise nelja kriteeriumi käesoleva juhtumi asjaoludest lähtudes enne, kui ta järeldas, et need kriteeriumid on täidetud. Sellega seoses ei ole tähtsust asjaolul, et kõnealune tegevus on seotud majandusliku teadmatusega. Oluline on üksnes küsimus, kas kõnealune maksualane kohtlemine oli kuritarvitav või mitte.

b) Euroopa Kohtu hinnang

- 151 Kõigepealt tuleb analüüsida Luksemburgi Suurhertsogiriigi ning Engie jt argumente selle kohta, et Üldkohus leidis ekslikult, et komisjon võis tuvastada vaadeldavate maksualaste eelotsuste valikulisuse võrdlusraamistiku seisukohast, milleks on maksukohandusseaduse artikkel 6, võtmata arvesse seda sätet puudutavat riigisisest halduspraktikat, kuna see säte ei ole tekitanud tõlgendamisraskusi.
- 152 Selles osas tuleb esiteks tõdeda, et maksumeetme „valikuliseks“ liigitamine ei eelda mitte ainult asjasse puutuvate õigusnormide sisu tundmist, vaid ka nende ulatuse analüüsi muu hulgas asjaomase liikmesriigi haldus- ja kohtupraktika põhjal (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 20).
- 153 Teiseks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 146–148 sisuliselt rõhutas, on selline säte nagu maksukohandusseaduse artikkel 6, mille eesmärk on vältida horisontaalselt kuritarvitusi maksustamise valdkonnas, oma olemuselt eriti kõrge üldistusastmega ning seda võib kohaldada väga paljudes kontekstides ja olukordades.
- 154 Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 112 meenutatud kohtupraktikale kuulub valik näha selline säte riigisiseses õiguses ette ja määrata kindlaks kord, mille kohaselt maksuhaldur peab normi rakendama, liikmesriikide pädevusse otsese maksustamise valdkonnas neis küsimustes, mida ei ole liidu õiguses ühtlustatud, ja seega nende maksuautonoomiasse.
- 155 Võttes aga arvesse sellise kuritarvituste vastase sätte laadi, nagu on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 153, saab komisjon järeldada, et asjaolu, et maksuhaldur ei kohaldanud seda sätet selleks, et keelduda maksukohustuslase maksualase eelotsuse taotluses taotletud maksualasest kohtlemisest, tõi kaasa valikulise eelise andmise üksnes juhul, kui see mittekohaldamine kaldub kõrvale selle sättega seotud liikmesriigi kohtu- või halduspraktikast. Kui see oleks teisiti, oleks komisjonil võimalik ise kindlaks määrata, milles seisneb sellise sätte õige kohaldamine ja milles mitte, mis ületaks talle aluslepingutega riigiabi kontrollimise valdkonnas antud pädevuse piire ja oleks vastuolus liikmesriikide maksuautonoomiaga, mida on meelde tuletatud eelmises punktis.

- 156 Sellest järeldub, et Üldkohus rikkus õigusnormi, kui ta leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 409, et komisjonil ei olnud vaja arvesse võtta maksukohandusseaduse artiklit 6 puudutavat Luksemburgi maksuhalduri halduspraktikat, kuna see säte ei tekitanud mingeid tõlgendamisraskusi.
- 157 On tõsi, et Üldkohus rõhutas nimetatud punktis 409 muu hulgas, et komisjon viitas vaidlusaluse otsuse põhjendustes 293–298 Luksemburgi ametiasutuse märgukirjale ja selle liikmesriigi kohtupraktikale, millest ta tuletas neli kriteeriumi, mis võimaldavad tuvastada Luksemburgi õiguses õiguse kuritarvitamise maksustamise valdkonnas selle sätte tähenduses.
- 158 Kuid nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 153 ja 154, piirdus komisjon vaidlusaluse otsuse selles lõigus maksukohandusseaduse artikli 6 kohaldamise tingimuste üldise hindamisega, tõendamata, et Luksemburgi maksuhaldur kaldus maksualastes eelotsustes kõrvale eelkõige oma praktikast seoses kõnesolevate tehingutega sarnaste tehingutega.
- 159 Seega tuleb sel põhjusel nõustuda ka apellatsioonkaebuste teise väitega, ilma et oleks vaja analüüsida muid argumente, mille esitasid selle väite põhjendamiseks Luksemburgi Suurhertsogiriik ning Engie jt.
- 160 Arvestades apellatsioonkaebuste esimese ja teise väite põhjendatust, tuleb vaidlustatud kohtuotsus tühistada, ilma et oleks vaja teha otsust apellatsioonkaebuste teiste väidete kohta. Nimelt on nende väidete põhjendatuse tagajärg see, et alusetu on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 478 esitatud Üldkohtu järeldus, et nende tühistamisväidete tagasilükkamine, mis sisuliselt puudutavad vaidlusaluses otsuses esitatud analüüsi LIR artiklitega 164 ja 166 piirduva võrdlusraamistiku kohta või maksukohandusseaduse artiklist 6 koosneva võrdlusraamistiku kohta, on piisav, et tuvastada maksualaste eelotsuste valikulisus.

V. Üldkohtule esitatud hagid

- 161 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu teise lause kohaselt võib Euroopa Kohus teha Üldkohtu otsuse tühistamise korral asja suhtes ise lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium seda lubab.
- 162 Käesoleval juhul on see nii, kuna hagide väiteid, milles palutakse vaidlusalune otsus tühistada, arutati Üldkohtus võistlevas menetluses ning nende hindamisel ei ole vaja võtta ühtegi täiendavat menetlust korraldavat meedet ega teha ühtegi menetlustoimingut.
- 163 Esimesena tuleb analüüsida hagi esimest ja teist väidet kohtuasjas T-516/18 ning hagi teist ja kolmandat väidet kohtuasjas T-525/18 osas, milles hagejad heidavad komisjonile ette, et viimane järeldas ekslikult, et maksualased eelotsused andsid valikulisi eeliseid, arvestades LIR artiklitega 164 ja 166 piirduvat võrdlusraamistikku ja maksukohandusseaduse artiklist 6 koosnevat võrdlusraamistikku, mida Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses analüüsis ja mis vastavad käesoleva kohtuotsuse punktis 31 nimetatud teisele ja neljandale arutluskäigule.
- 164 Mis puudutab teist arutluskäiku valikulisuse kohta, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, siis on selge, et komisjon lisas LIR artikli 166 võrdlusraamistikku, mis on piiratud Luksemburgi õiguse sätetega, mis käsitlevad kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist. Komisjon leidis siiski, et kõnesolevad maksualased eelotsused põhinevad selle sätte ekslikust kohaldamisest.

- 165 Olles tuvastanud, et mõiste „osalusest saadud tulu“ LIR artikli 166 tähenduses ei ole seaduses määratletud, tugines komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 202 selle mõiste määratlemiseks 31. jaanuari 2018. aasta kirjale, milles Luksemburgi Suurhertsogiriik märkis, et „kõikidele osalustele, mille suhtes võib LIR artikli 166 alusel kohaldada maksuvabastuse korda, kohaldatakse ka LIR artikli 164 sätteid“. Ta järeldas sellest, et mõiste „osalusest saadud tulu“, mille suhtes kohaldatakse LIR artiklis 166 ette nähtud maksuvabastust, hõlmab väärtpaberite omanikele mõeldud „jaotamist“, millele on viidatud selle seaduse artiklis 164, täpsustades samas, et kasumi jaotamine peab olema maksustatud jaotava üksuse tasandil. Ta rõhutas vaidlusaluse otsuse põhjendustes 204 ja 213, et viimati nimetatud tingimus oli kohaldatav, ilma et oleks asjakohane kvalifitseerida kõnealune tulu kasumi jaotamiseks või kapitalikasumiks.
- 166 Lisaks möönis komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 212 sõnaselgelt, et majanduslikus mõttes oli tulu, mida LNG Holding ja CEF said ZORA konverteerimisest, sama, mis selline kasumi jaotamine.
- 167 Kuna seda jaotamist ei maksustatud LNG Supply ega GSTMi tasandil, tuvastas komisjon erandi võrdlusraamistikust, mis koosneb Luksemburgi õigusnormidest, mis käsitlevad osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist. Täpsemalt tuletas ta selle erandi asjaolust, et Luksemburgi maksuhaldur nõustus maksualastes eelotsustes sellega, et ZORA kasv LNG Holdingu ja CEFi tasandil on LIRi artikli 166 alusel maksust vabastatud, kuigi see kasv arvati maha LNG Supply ja GSTMi maksustatavast kasumist.
- 168 Selles analüüsis on siiski tehtud viga, mis käesoleva kohtuotsuse punktis 110 meelde tuletatud kohtupraktika kohaselt muudab õigusvastaseks kogu teise arutluskäigu valikulisuse kohta, millele on viidatud selle kohtuotsuse punktis 31.
- 169 Sellega seoses nähtub esiteks apellatsioonkaebuste esimeste väidete analüüsist, eelkõige käesoleva kohtuotsuse punktides 128–131, et komisjon arvas ekslikult, et ta võis 31. jaanuari 2018. aasta kirjast ja Conseil d'État' 1965. aasta arvamusest järeldada, et LIR artiklite 164 ja 166 vahel on tingimuslik seos, mis puudutab tulu eelnevat maksustamist jaotava üksuse tasandil, et saada kasu viimati nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastusest.
- 170 Teiseks ei ole komisjon analüüsinud ega ammugi tõendanud, et Luksemburgi õiguses oleks mõiste „jaotamised“ LIR artikli 164 tähenduses, millest tuleb Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul lähtuda „osalusest saadud tulu“ määratlemisest selle seaduse artikli 166 tähenduses, vastuolus mõistega „kulu, mida saab maksuõiguslikult maha arvata“ jaotava üksuse tasandil.
- 171 Järelikult, isegi kui eeldada, nagu märkis komisjon vaidlusaluse otsuse põhjenduses 212, et maksualaste eelotsustega hõlmatud ZORA kasv kujutas endast majanduslikus mõttes kasumi jaotamist LIR artikli 164 tähenduses, ei saanud viimati nimetatud otsustega siiski kõrvale kalduda selle seaduse artiklist 166, kvalifitseerides selle kasvu LNG Holdingu ja CEFi osalusest saadud tuluks ning seega vabastades selle tulu viimati nimetatud sätte alusel maksust. Seega tuleb tõdeda, et teise arutluskäigu osas ei järginud komisjon käesoleva kohtuotsuse punktides 120–122 esitatud põhimõtteid.
- 172 Samas ei mõjuta selline järeldus kõnesolevate maksualaste eelotsuste võimaliku valikulisuse analüüsi, lähtudes tõdemusest, et LNG Supply ja GSTMi tulu igal asjaomasel majandusaastal maksustati vastutasuks ZORA kasvu kuludena mahaarvamise eest Luksemburgi maksuhalduriga

kokku lepitud marginaali alusel, mitte aga üldiste maksuõigusnormide alusel, millest tuleneb, et äriühingu maksukoormus arvutatakse üldjuhul standardse maksumäära kohaldamise teel tegelikult saadud tulule, millest on maha arvatud tegevuskulud ja muud kulud.

- 173 Käesoleva kohtuotsuse punktis 31 nimetatud neljanda arutluskäigu kohta nähtub selle kohtuotsuse punktides 153–158, et maksukohandusseaduse artikli 6 kohaldamata jätmisest tulenevat valikulist eelist puudutav komisjoni analüüs, mis käsitleb õiguse kuritarvitamist, on samuti õiguslikult väär, seetõttu, et komisjon ei tõendanud, et Luksemburgi maksuhaldur kaldus maksualastes eelotsustes kõrvale omaenda praktikast, mis puudutab kõnesolevate tehingutega sarnaseid tehinguid.
- 174 Teisena tuleb analüüsida kohtuasjas T-516/18 esitatud hagi esimest ja teist väidet ning kohtuasjas T-525/18 esitatud hagi teist ja kolmandat väidet osas, milles hagejad heidavad nendega komisjonile ette, et viimane järeltas ekslikult, et kõnesolevate maksualaste eelotsustega anti LNG Holdingule ja CEFile või Engie kontsernile valikuline eelis, lähtudes võrdlusraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile ja mis vastab käesoleva kohtuotsuse punktis 31 nimetatud esimesele ja kolmandale arutluskäigule.
- 175 Käesoleva kohtuotsuse punktis 31 nimetatud esimese arutluskäigu kohta tuleb märkida, et nagu nähtub vaidlusaluse otsuse põhjendustest 166 ja 196, ei leidnud komisjon, et Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemis ette nähtud maksuvabastused ja eelkõige LIR artiklis 166 ette nähtud maksuvabastused kujutasid endast abikava, vaid et nende kohaldamine kõnesolevate maksualaste eelotsuste abil andis Engie kontsernile valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seega ei ole komisjon väitnud ega tõendanud, et viimati nimetatud sätet oleks rikutud asjasse puutuvate Luksemburgi maksuõigusnormide olemasolu tõttu.
- 176 Järelikult ei vasta käesoleva kohtuotsuse punktis 114 nimetatud olukord, kus komisjon peab riigisisest õigusest tulenevat võrdlusraamistikku ennast liidu riigiabi käsitlevate õigusnormidega vastuolus olevaks, käesolevale kohtuasjale.
- 177 Ent nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 112 ja 118, peab võrdlussüsteem või „tavapärane“ maksusüsteem, mille alusel tuleb analüüsida valikulisuse tingimust, hõlmama sätteid, mis näevad ette maksuvabastused, mida liikmesriigi maksuhaldur pidas käesolevas asjas kohaldatavaks, kui need sätted ise ei anna valikulist eelist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Sellisel juhul ei saa komisjon – võttes arvesse liikmesriikide pädevust otsese maksustamise valdkonnas ja nende maksuautonoomia nõuetekohast austamist, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 118 – teha võrdlusraamistikust erandit, piirdudes tõdemisega, et meede kaldub kõrvale üldisest eesmärgist, milleks on kõikide asjaomase liikmesriigi residendist äriühingute maksustamine, võtmata arvesse riigisisese õiguse sätteid, mis täpsustavad selle eesmärgi rakendamise korda.
- 178 Tuginedes käesoleval juhul Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile laiendatud võrdlusraamistikule, ei lisanud komisjon, nagu nähtub vaidlusaluse otsuse põhjendustest 171–176, sellesse raamistikku LIR artiklit 166.
- 179 Komisjon välistas selle otsuse põhjendustes 179, 182, 184, 185, 187, 188, 190 ja 192 LIR artikli 166 asjakohasuse sisuliselt põhjusel, et selle sätte kohaldamine ei sea kahtluse alla järeltust, mille kohaselt ZORA kasvu LNG Supply ja GSTMi tasandil mahaarvamise ning vastavate tulude LNG Holdingu ja CEFi tasandil maksust vabastamise koosmõju kaldub kõrvale Luksemburgi üldise äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgist maksustada kõikide Luksemburgi maksukohustuslasest

äriühingute kasumit. Selle analüüsi põhjal järeldas komisjon – nagu nähtub selle otsuse põhjendustest 192 ja 193 –, et erand sellest võrdlusraamistikust seisnes LNG Holdingu ja CEFi kui vastavalt LNG Supply ja GSTMi valdusühingute saadud tulu maksust vabastamises.

- 180 Arvestades aga käesoleva kohtuotsuse punktis 177 märgitud, tuleb asuda seisukohale, et see järeldus on õigusvastane. Nimelt oleks LIR artikkel 166, mis on kõnesolevate maksualaste eelotsuste õiguslik alus, pidanud olema osa „tavapärasest“ maksustamissüsteemi kindlaks tegevast võrdlusraamistikust, kuna komisjon ei leidnud, et see säte ise annab valikulise eelise ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.
- 181 See viga muutis vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 110 meelde tuletatud kohtupraktikale paratamatult õigusvastaseks ka kogu valikulisuse analüüsi, mille komisjon viis läbi Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemile laiendatud võrdlusraamistiku raames.
- 182 Mis puudutab lõpuks käesoleva kohtuotsuse punktis 31 nimetatud kolmandat arutluskäiku, siis selle kohtuotsuse punktides 168–171 ja 180 tuvastatud vead muudavad õigusvastaseks ka komisjoni analüüsi mõju kohta, mida kõnesolevad maksualased eelotsused Engie kontserni tasandil tekitasid.
- 183 Nimelt, ühest küljest kordas komisjon vaidlusaluse otsuse põhjendustes 252–254, mis käsitlevad osalusest saadud tulu maksust vabastamist LIR artikli 166 alusel, sisuliselt teise arutluskäigu raames tehtud analüüsi, tuginedes võrdlusraamistikule, mis piirdub Luksemburgi õigusnormidega, mis käsitlevad kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist, ning viitas sellega seoses eelkõige sama otsuse põhjendusele 202. Sellest järeldub, et selles analüüsis on tehtud sama viga, mis on tuvastatud käesoleva kohtuotsuse punktides 168–171.
- 184 Teisest küljest nähtub vaidlusaluse otsuse põhjendusest 245, et selles analüüsis võttis komisjon võrdlusraamistikuna arvesse Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi, mida on kirjeldatud selle otsuse põhjendustes 171–190. Ent nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 180 ja 181, on see võrdlusraamistik vääralt kindlaks määratud, kuna see ei hõlma LIR artiklit 166.
- 185 Muus osas ei saanud komisjon käesoleva kohtuotsuse punktis 177 esitatud põhjustel kolmanda arutluskäigu raames õiguspäraselt tuvastada erandit „tavapärasest“ maksustamissüsteemist, viidates üksnes Luksemburgi süsteemi üldisele eesmärgile – milleks on Luksemburgi residendist äriühingute kasumi maksustamine – nagu ta tegi vaidlusaluse otsuse põhjenduses 256.
- 186 Kõigist neist kaalutlustest tuleneb, et nõustuda tuleb kohtuasjas T-516/18 esitatud hagi esimese ja teise väitega ning kohtuasjas T-525/18 esitatud hagi teise ja kolmanda väitega, mille kohaselt tehti sisuliselt valikulise eelise tuvastamisel hindamisvigu ja rikuti õigusnorme. Järelikult tuleb vaidlusalune otsus tühistada, ilma et oleks vaja analüüsida tühistamishagide muid väiteid.

VI. Kohtukulud

- 187 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõige 2 näeb ette, et kui apellatsioonkaebus on põhjendatud ja Euroopa Kohus teeb ise kohtuasjas lõpliku otsuse, otsustab ta kohtukulude jaotamise.
- 188 Vastavalt kodukorra artikli 138 lõikele 1, mida kodukorra artikli 184 lõike 1 alusel kohaldatakse apellatsioonimenetluses, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

- 189 Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik on kohtuasjas C-451/21 P kohtuvaidluse võitnud, tuleb vastavalt Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõudele jätta komisjoni kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Luksemburgi Suurhertsogiriigi kohtukulud.
- 190 Kuna Engie jt on kohtuasjas C-454/21 P kohtuvaidluse võitnud, tuleb vastavalt nende nõuetele jätta komisjoni kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Engie jt kohtukulud.
- 191 Lisaks, kuna Üldkohtule esitatud hagid rahuldati, mõistetakse komisjonilt välja kõik esimese kohtuastme menetlusega seotud kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

- 1. Liita kohtuasjad C-451/21 P ja C-454/21 P kohtuotsuse tegemiseks.**
- 2. Tühistada Üldkohtu 12. mai 2021. aasta otsus Luksemburg jt vs. komisjon (T-516/18 ja T-525/18, EU:T:2021:251).**
- 3. Tühistada komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsus (EL) 2019/421 riigiabi SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) kohta, mida Luksemburg andis Engie kontsernile.**
- 4. Jätta kohtuasjades C-451/21 P ja C-454/21 P esitatud apellatsioonkaebusega seotud kohtukulud Euroopa Komisjoni kanda.**
- 5. Jätta esimese kohtuastme menetlusega seotud kohtukulud Euroopa Komisjoni kanda.**

Allkirjad