



Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (teine koda laiendatud koosseisus)

12. mai 2021 *

Riigiabi – Abi, mida Luksemburg andis Engiele – Otsus, millega abi tunnistatakse siseturuga kokkusobimatuks ja ebaseaduslikuks ning kohustatakse abi tagasi nõudma – Maksualased eelotsused (*tax rulings*) – Riigi ressursid – Eelis – Kahe maksumeeetme kombineeritud mõju – Osalusest saadud tulu maksust vabastamine – Kasumi jaotamise maksustamine – Õiguse kuritarvitamine – Valikulisus – Viiteraamistik – Kõrvalekalde tuvastamine – Olukordade sarnasus – Ema- ja tütarettvõtja süsteem – Äriühingute kontsern – Tagasinõudmine – Kaudne ühtlustamine – Menetlusõigused – Põhjendamiskohustus

Seotud kohtuasjades T-516/18 ja T-525/18,

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindaja: T. Uri, keda abistas advokaat D. Waelbroeck,

hageja kohtuasjas T-516/18,

keda toetas

Iirimaa, esindajad: J. Quaney, M. Browne ja M. A. Joyce, keda abistasid P. Gallagher, S. Kingston, SC, ja *barrister* B. Doherty,

menetlusse astuja,

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

Engie Invest International SA, asukoht Luxembourg,

Engie, asukoht Courbevoie (Prantsusmaa),

esindajad: advokaadid B. Le Bret, M. Struys ja C. Rydzynski,

hagejad kohtuasjas T-525/18,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad: B. Stromsky ja S. Noë,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud hagi, millega palutakse 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),

ÜLDKOHUS (teine laiendatud koda),

koosseisus: koja president M. van der Woude, kohtunikud V. Tomljenović (ettekandja), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl ja I. Nömm,

kohtusekretär: ametnik M. Marescaux,

arvestades menetluse kirjalikku osa ja 15. septembri 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

I. Vaidluse taust

- 1 Euroopa Komisjon saatis 23. märtsil 2015 Luksemburgi Suurhertsogiriigile teabepäringu tema praktika kohta, mis puudutas maksualaseid eelotsuseid kontserni Engie kuuluvate äriühingute, sh Engie (edaspidi „Engie SA“), Engie Global LNG Holding Sàrl-i ja Engie Invest International SA (edaspidi koos „Engie“) suhtes.
- 2 Selle päringuga palus komisjon esiteks edastada kõik maksualased eelotsused, mis kehtisid või olid kehtinud kümne eelneva aasta jooksul ning mis olid tehtud kontserni Engie kuuluvate äriühingute suhtes alates 2004. aastast ja kuni 23. märtsini 2015.
- 3 Teiseks palus komisjon saata kontserni Engie ja sellesse kuuluvate äriühingute 2011.–2013. aasta raamatupidamise aastaaruanded ning nende maksudeklaratsioonide ära kirjad.

A. Kontsern Engie

- 4 Komisjoni 20. juuni 2018. aasta otsuse (EL) 2019/421 riigiabi SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) kohta, mida Luksemburg andis ENGIE kontsernile (ELT 2019, L 78, lk 1; edaspidi „vaidlustatud otsus“), põhjenduste 16–22 kohaselt koosneb kontsern Engie Prantsusmaal asuvast äriühingust Engie SA ning kõikidest nendest äriühingutest, mida ta otseselt või kaudselt kontrollib ja mida on vaidlustatud otsuses koos nimetatud „Engie“.
- 5 Luksemburgis kontrollib Engie SA mitut äriühingut. Nii on see äriühinguga Compagnie européenne de financement C.E.F. SA (edaspidi „CEF“), mis asutati Luksemburgis 1933. aastal ja mis nimetati 2015. aastal ümber Engie Invest International SAs.
- 6 Selle viimase äriühingu tegevusalaks on osaluste omandamine Luksemburgis ja välisriikide üksustes ning nende osaluste haldamine, tulu teenima panemine ja kontroll.
- 7 CEFile kuulub esiteks GDF Suez Treasury Management Sàrl (edaspidi „GSTM“) ja teiseks Electrabel Invest Luxembourg SA (edaspidi „EIL“).

- 8 CEF andis alates 2010. aastast oma finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse üle GSTMile.
- 9 CEFile kuulub kolmandaks GDF Suez LNG Holding Sàrl (edaspidi „LNG Holding“), mis asutati Luksemburgis 2009. aastal ja nimetati 2015. aastal ümber Engie Global LNG Holding Sàrl-iks.
- 10 Selle viimase osaühingu tegevusalaks on osaluste omandamine Luksemburgis ja välisriikide üksustes ning nende osaluste haldamine.
- 11 LNG Holding vahetas 2009. aasta lõpul välja ühe teise kontserni Engie kuuluva äriühingu, Suez LNG Tradingu (edaspidi „LNG Trading“), mis oli GDF Suez LNG Supply SA (edaspidi „LNG Supply“) ja GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl-i (edaspidi „LNG Luxembourg“) eesotsas.
- 12 LNG Luxembourg ja LNG Supply asutati Luksemburgis 2009. aastal ja loodi eelkõige selleks, et rahastada 30. oktoobril 2009 tegevust veeldatud maagaasi ja gaasisaaduste sektoris ning seejärel tagada selle tegevuse üleandmine LNG Tradingust LNG Supplyle LNG Luxembourggi kaudu.
- 13 CEF ja LNG Tradingu tegevuse kontsernisest üleandmist nende vastavatele tütarettevõtjatele rahastati kontsernis Engie nii, et LNG Supply ja GSTM (edaspidi koos „tütarettevõtjad“) allkirjastasid vastavalt LNG Luxembourggi ja EILiga (edaspidi koos „vahendusäriühingud“) teatava intressivaba aktsiateks sundkonverditava laenulepingu, mida nimetati ZORaks.
- 14 Nii finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse CEFilt GSTMile üleandmise kui ka veeldatud maagaasi ja gaasisaaduste ostu, müügi ja muu asjaomase kauplemistegevuse LNG Tradingult LNG Supplyle üleandmise kohta tegi Luksemburgi maksuhaldur kaks kogumit maksualaseid eelotsuseid.

B. Maksualased eelotsused

- 15 Luksemburgi Suurhertsogiriik edastas vastuseks 23. märtsi 2015. aasta teabepäringule komisjonile kaks kogumit maksualaseid eelotsuseid (edaspidi koos „kõnesolevad eelotsused“):
 - kogumi maksualaseid eelotsuseid, mis puudutavad veeldatud maagaasi ja gaasisaaduste ostu ja müügi ja muu asjaomase kauplemistegevuse üleandmist LNG Holdingult LNG Supplyle ning selle üleandmise rahastamist laenuga, mille andis LNG Luxembourg, kusjuures selles osalenud äriühingud asuvad kõik Luksemburgis;
 - kogumi maksualaseid eelotsuseid, mis puudutavad finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse üleandmist CEFilt GSTMile ning selle üleandmise rahastamist laenuga, mille andis EIL, kusjuures selles osalenud äriühingud asuvad kõik Luksemburgis.

1. Maksualased eelotsused, mis käsitlevad tegevuse üleandmist LNG Supplyle

- 16 Maksualaseid eelotsuseid, mis käsitlevad veeldatud maagaasi ja gaasisaadustega seotud tegevuse üleandmist LNG Supplyle, on tutvustatud vaidlustatud otsuse punktides 23–58 ning need on lisatud kohtuasja T-516/18 materjalidele.

- 17 Esimene maksualane eelotsus tehti 9. septembril 2008. Selles on mainitud LNG Supply loomist, seejärel LNG Luxembourgigi loomist ning projekti, mille kohaselt antakse LNG Tradingu tegevus üle LNG Luxembourgile, seejärel selle hilisemat loovutamist LNG Supplyle.
- 18 Skemaatiliselt kirjeldades omandas LNG Supply LNG Tradingu tegevused, allkirjastades LNG Luxembourgiga ZORA. Selle konvertimisel emiteeris LNG Supply aktsiaid, mis sisaldavad ZORA nimisummat, mida on suurendatud või vähendatud selle laenu kasvu võrra (edaspidi „ZORA kasv“).
- 19 Mis puudutab maksustamist, siis 9. septembri 2008. aasta maksualasest eelotsusest ilmneb, et LNG Supply puhul maksustatakse ainult Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaali. See marginaal vastab LNG Supply osale, milleks on [konfidentsiaalne]¹, kusjuures miinimum on [konfidentsiaalne]. Igal aastal saadud kasumi ja Luksemburgi maksuhalduriga kokkulepitud marginaali vahe vastab ZORA kasvule, mis kujutab endast mahaarvatavat kulu.
- 20 Näiteks märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 48, et 2011. aastal määrati [konfidentsiaalne] suuruse käibe puhul LNG Supply maksustatavaks tuluks [konfidentsiaalne], st [konfidentsiaalne]. LNG Supply tasus seega 2011. aastal äriühingu tulumaksu [konfidentsiaalne] eurot.
- 21 LNG Luxembourg rahastab kõnesolevat laenu omalt poolt, sõlmides LNG Tradinguga ettemakstud forvardlepingu, millega LNG Luxembourg kohustus võõrandama kõik LNG Supply emiteeritud aktsiad konvertimiskuupäeval hinna eest, mis vastab kõnesoleva ZORA nimisummale.
- 22 Maksustamise seisukohast pakub Luksemburgi maksuhaldur LNG Luxembourgile võimalust kõnesoleva ZORA perioodil mitte kanda bilanssi ZORAg seotud maksustatavat tulu ega mingit maksustatavast summast maha arvatavat kulu. Ta näeb ka ette, et selle ZORA konvertimisel – eeldusel, et LNG Luxembourg valib vaidlustatud otsuse põhjenduses 89 tutvustatud 4. detsembri 1967. aasta muudetud tulumaksuseadustiku (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, edaspidi „LIR“) artikli 22 *bis* kohaldamise – ei teki mingit maksustatavat kapitalikasumit. Teiste sõnadega võib öelda, et kui valitakse LIR artikli 22 *bis* kohaldamine, ei maksustata ZORA kasvu konvertimise päeval.
- 23 9. septembri 2008. aasta maksualasest eelotsusest ilmneb ka, et LNG Trading kirjendab ettemakstud forvardlepingu alusel saadud makse pikaajalise finantsinvesteeringuna ning et seda vara kajastatakse omahinnaga, mistõttu ei kanna LNG Trading enne asjaomase ZORA konvertimist bilanssi selle ZORAg seotud maksustatavat tulu ega maksustatavast summast maha arvatavat kulu. Lisaks kinnitab maksuhaldur, et kuna LIR artikkel 166 niisugusena, nagu seda on tutvustatud vaidlustatud otsuse punktides 83–86, võimaldab maksust vabastada teatava osalusest saadud tulu, kohaldatakse seda forvardlepingu alusel ostetud osaluse suhtes.
- 24 Teine maksualane eelotsus tehti 30. septembril 2008 ja see puudutab LNG Tradingu tegeliku juhtimise üleviimist Madalmaadesse.

¹ Konfidentsiaalsed andmed on varjatud.

- 25 Kolmas maksualane eelotsus langetati 3. märtsil 2009 ning selles on korratud muudatusi, mis tehti 9. septembri 2008. aasta maksualase eelotsusega ette nähtud rahastamissüsteemis, eelkõige seda, et LNG Tradingu asendab LNG Holding ning LNG Supply allkirjastatud ZORAt kasutatakse LNG Luxembourgis ja LNG Holdingus.
- 26 Neljas maksualane eelotsus tehti 9. märtsil 2012 ja see selgitab teatavaid raamatupidamislikke termineid, mida kasutatakse selle marginaali arvutamisel, mille alusel LNG Supplyd maksustatakse.
- 27 Viimane maksualane eelotsus langetati 13. märtsil 2014 ja see kinnitab 20. septembril 2013 esitatud taotlust. See puudutab LNG Supply allkirjastatud ZORA osalise konvertimise maksualast käsitamist. Sellest tuleneb, et LNG Supply vähendab selle laenu konvertimise päeval oma kapitali konvertimise summaga võrdse summa võrra.
- 28 Mis puudutab maksustamist, siis Luksemburgi maksuhaldur kinnitab, et kõnesolev osaline konvertimine ei mõjuta LNG Luxembourgis kuidagi. LNG Holding kannab omalt poolt bilanssi kasumi, mis on võrdne konverditud aktsiate nimiväärtuse ja selle konvertimise summa vahega. Lisaks on nähtud ette, et see kasum kaetakse osalusest saadud tulu maksust vabastamisega LIR artikli 166 alusel.

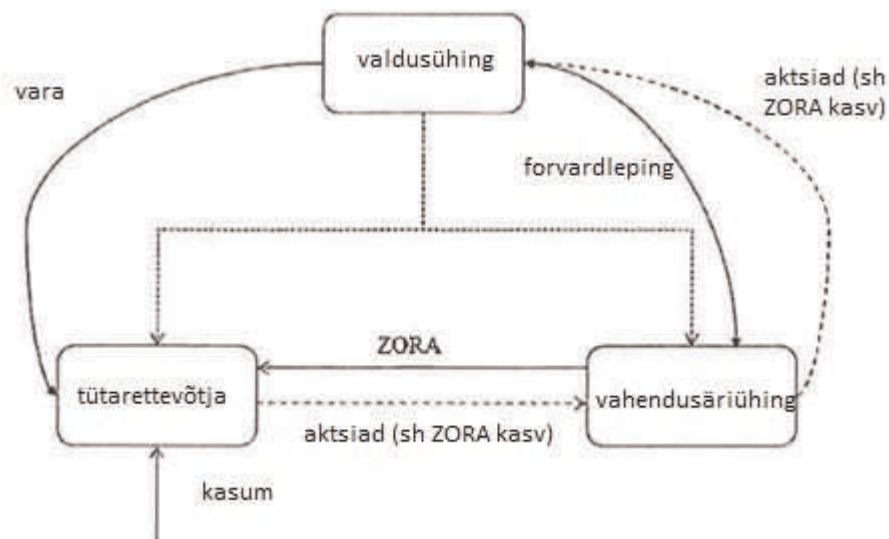
2. Maksualased eelotsused, mis käsitlevad tegevuse üleandmist GSTMile

- 29 Maksualaseid eelotsuseid, mis käsitlevad finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse üleandmist GSTMile, on tutvustatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 59–77 ja need on lisatud kohtuasja T-516/18 materjalidele.
- 30 Esimeses maksualases eelotsuses, mis tehti 9. veebruaril 2010, on kinnitatud samalaadne struktuur, nagu lõi LNG Holding selleks, et rahastada oma veeldatud maagaasi sektoris toimuva tegevuse üleandmist LNG Supplyle. Kõnesolev struktuur rajaneb nimelt ZORA-l, mille sõlmis GSTM EILiga ning mille eesmärk on rahastada CEFi finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse omandamist.
- 31 Nii nagu ka LNG Supply puhul maksustatakse GSTMi ZORA täitmise kestuse jooksul Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaali põhjal. See marginaal vastab osale, mille suurus on [konfidentsiaalne].
- 32 Näitena märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 74, et 2011. aastal maksustati GSTMi puhastulu puhul, mis enne makse ja ZORA kasvu oli 45 522 581 eurot, ja GSTMi varade keskmise väärtuse puhul, milleks oli 3,7 miljardit eurot, summas [konfidentsiaalne].
- 33 Teise maksualase eelotsusega, mis tehti 15. juunil 2012, kinnitati rahastamistehingu maksualane käsitamine ja see põhineb samasugusel analüüsil, nagu on esitatud 9. septembri 2008. aasta maksualases eelotsuses, mis puudutab LNG Tradingu tegevuse üleandmist LNG Supplyle. See analüüs erineb siiski selle ZORA summa võimaliku suurenemise osas, mille GSTM sõlmis.

3. Kontserni Engie kuuluvate äriühingute loodud rahastamisstruktuuride süntees

- 34 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 23–77 ilmneb, et kõnesolevates eelotsustes on Luksemburgi maksuõigusest lähtudes heaks kiidetud mitmesugused kontsernisisesed tehingud. Lisaks rõhutab komisjon, et nendest maksualastest eelotsustest nähtub, et nimetatud tehingud moodustavad kogumi, millega viiakse LNG Supply ja GSTMi puhul ellu üksainus tehing, nimelt vastavalt veeldatud maagaasiga seotud tegevuse ning finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse kontsernisisene üleandmine, mille rahastamine tagati samuti sama kontserni raames. Komisjon rõhutab ka, et need tehingud töötati algusest peale välja nii, et need tehakse kolmes üksteisele järgnevas, kuid üksteisest sõltuvas etapis, mis eeldavad valdusühingute, vahendusäriühingute ja kontserni Engie kuuluvate tütarettevõtjate osalemist. Nende tehingute peamised omadused on järgmised.
- 35 Esiteks annab valdusühing oma tütarettevõtjale üle teatava hulga varasid.
- 36 Ühelt poolt ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 34, et LNG Tradingu tegevuse üleandmise tõttu LNG Supplyle andis viimane 30. oktoobril 2009 välja kaks lihtvekslit LNG Tradingu nimele. Esimene lihtveksel hõlmab nõuet summas 11 miljonit USA dollarit (umbes 9,26 miljonit eurot) ja teine nõuet summas 646 miljonit USA dollarit (umbes 544 miljonit eurot). LNG Trading loovutas LNG Holdingule ainult selle teise nõude.
- 37 Teiselt poolt ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 61, et CEFi tegevuse üleandmise tõttu GSTMile anti välja lihtveksel CEFi nimele. See lihtveksel hõlmab nõuet summas 1 036 912 506,84 eurot.
- 38 Teiseks sõlmis tütarettevõtja üleantud varade rahastamiseks vahendusäriühinguga ZORA. Selle lepingu kohaselt on nii, et lisaks asjaolule, et antud laenult ei tule tasuda perioodilist intressi, tasub ZORA sõlminud tütarettevõtja selle konvertimise hetkel oma laenu, emiteerides aktsiaid, mille summa moodustab laenu nimisumma, millele lisandub ülekurss, mis koosneb kasumist, mida tütarettevõtja on laenu kestuse jooksul saanud, st ZORA kasv, millest on maha arvatud Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud piiratud marginaal.
- 39 Ühelt poolt ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 34, et 30. oktoobril 2009 sõlmiti LNG Supply ja LNG Luxembourg vahel 15 aastaks ZORA nimisummas 646 miljonit USA dollarit.
- 40 Teiselt poolt sõlmiti vastavalt vaidlustatud otsuse põhjendusele 61 kaks lepingut, üks 17. juuni 2011. aasta kuupäeva ja teine 30. juuni 2014. aasta kuupäevaga, et GSTM saaks sõlmida EILiga ZORA, mille tähtpäev on 2026. aastal ja nimisumma 1 036 912 506,84 eurot.
- 41 Kolmandaks rahastab tütarettevõtjale antavat laenu vahendusäriühing, sõlmides valdusühinguga ettemakstud forvardlepingu. Selle lepingu kohaselt maksab valdusühing vahendusäriühingule summa, mis on võrdne laenu nimisummaga, ja seda vastutasuks õiguste eest aktsiatele, mille tütarettevõtja selle ZORA konvertimisel emiteerib. Kui tütarettevõtja saab selle ZORA kestuse ajal kasumit, siis on emaettevõtjal õigused kõikidele emiteeritud aktsiatele, mis sisaldavad lisaks laenu nimisummale saadud kasumi väärtust.

- 42 Praktikas sõlmiti – nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 34 – 30. oktoobril 2009 LNG Luxembourg ja LNG Holdingu vahel ettemakstud forvardleping. See leping eeldab esiteks, et LNG Holding ostab ära kõik LNG Luxembourg'i õigused LNG Supply aktsiatele summas 646 miljonit USA dollarit, ning teiseks LNG Supply aktsiate võõrandamist kohe nende emiteerimise kuupäeval.
- 43 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 61 on aga mainitud, et 17. juunil 2011 sõlmiti samasugune ettemakstud forvardleping CEFi ja EILi vahel.
- 44 Asjaolu, et GSTM ja LNG Supply sõlmisid ZORA vastavalt EILi ja LNG Luxembourgiga, ning see, et viimased sõlmisid ettemakstud forvardlepingu vastavalt CEFi ja LNG Holdinguga (edaspidi „kõnesolevad valdusühingud“), asendavad tegevussektorite ülemineku algset rahastamist nii, et GSTM ja LNG Supply andsid välja lihtvekslid CEFi ja LNG Holdingu nimele.
- 45 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 27 esitatud skeem, mis on allpool esile toodud, illustreerib neid kolme järjestikust tehingut.



4. LNG Supply sõlmitud ZORA osalise konvertimise mõju

- 46 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 46, 47, 49, 53 ja 57 kirjeldas komisjon üksikasjalikult mõju, mida avaldas selle ZORA osaline konvertimine 2014. aastal, mille LNG Supply sõlmis ja mis on ainus ZORA, mis konverdis enne vaidlustatud otsuse tegemist.
- 47 LNG Supply tasus enda sõlmitud ZORA osaliseks konvertimiseks ühe osa selle ZORA nimisummast ja ühe osa ZORA kasvust.
- 48 Selleks suurendas LNG Supply 2014. aasta septembris kapitali 699,9 miljoni USA dollari (umbes 589,6 miljoni euro) võrra, millest 193,8 miljonit USA dollarit (umbes 163,3 miljonit eurot), et tasuda üks osa asjaomase ZORA nimisummast ja sel kuupäeval [konfidentsiaalne], et tasuda üks osa ZORA kasvust. Komisjon märgib siiski – lähtudes LNG Supply 2014. aasta maksudeklaratsioonidest –, et kumuleerunud ZORA kasvu summat vähendati tegelikult [konfidentsiaalne].

- 49 Mis puudutab LNG Luxembourg, siis asjaomase ZORA osalise konvertimise tõttu vähendati tema raamatupidamiskontodel varana kirjendatud selle ZORA väärtust 193,8 miljoni USA dollari võrra ja vastavalt vähendati tema raamatupidamiskontodel kohustusena kirjendatud ettemakstud forvardlepingu väärtust sama summa võrra.
- 50 Lõpuks kirjendas LNG Holding oma raamatupidamiskontodel ettemakstud forvardlepingu alusel saadud aktsiate tühistamise tulemusena [*konfidentsiaalne*], mis kujutab endast kapitalikasumit, mis vabastati osalusest saadud tuluna maksust.
- 51 GSTMi sõlmitud ZORA kohta märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 165, et eelise olemasolu ei olene ZORA aktsiateks konvertimisest, kuigi tagasinõutava summa arvutamiseks realiseerub eelis siis, kui CEFi tulu maksust vabastataks.

C. Ametlik uurimismenetlus

- 52 Komisjon teatas 1. aprilli 2016. aasta kirjaga Luksemburgi Suurhertsogiriigile oma kahtlustest, kas kõnesolevad eelotsused on kooskõlas riigiabiõigusega.
- 53 Luksemburgi Suurhertsogiriik edastas 23. mail 2016 komisjonile oma seisukohad.
- 54 Komisjon algatas 19. septembril 2016 ELTL artikli 108 lõike 2 alusel ametliku uurimismenetluse (edaspidi „menetluse algatamise otsus“). See menetluse algatamise otsus avaldati Euroopa Liidu Teatajas 3. veebruaril 2017.
- 55 Luksemburgi Suurhertsogiriik edastas 21. novembri 2016. aasta kirjaga oma seisukohad ametliku uurimismenetluse algatamise kohta ja küsitud teabe.
- 56 27. veebruaril 2017 edastas Engie oma seisukohad menetluse algatamise otsuse kohta.
- 57 Komisjon edastas 10. märtsi 2017. aasta kirjaga Luksemburgi ametiasutustele Engie seisukohad, andes neile võimalusele nendele seisukohtadele vastata.
- 58 Komisjon palus 22. märtsi 2017. aasta kirjaga Luksemburgi Suurhertsogiriigil edastada täiendava teabe.
- 59 Luksemburgi Suurhertsogiriik teatas 10. aprillil ja 12. mail 2017 komisjonile, et nõustub viimasele edastatud seisukohtadega, ning esitas nõutava täiendava teabe.
- 60 1. juunil 2017 leidis aset kolmepoolne koosolek komisjoni, Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie vahel, mille kohta koostati protokoll.
- 61 Luksemburgi Suurhertsogiriik edastas 16. juunil 2017 täiendava teabe 1. juuni 2017. aasta koosoleku tulemusena.
- 62 Komisjon palus 11. detsembri 2017. aasta kirjaga uuesti edastada täiendava teabe – palve, mille nii Luksemburgi Suurhertsogiriik kui ka Engie 31. jaanuaril 2018 täitsid.
- 63 Komisjon tegi 20. juunil 2018 vaidlustatud otsuse.

II. Vaidlustatud otsus

- 64 Komisjon leiab vaidlustatud otsuses sisuliselt, et Luksemburgi Suurhertsogiriik andis oma maksuhalduri kaudu ELTL artikli 107 lõiget 1 ja artikli 108 lõiget 3 rikkudes valikulise eelise üksusele, mis hõlmab vastavalt vaidlustatud otsuse põhjendustele 16, 316 ja 317 kõiki kontserni Engie kuuluvaid äriühinguid kui ühte majandusüksust.
- 65 Seadmata kahtluse alla, kas Luksemburgi maksuõiguse kohaselt on õiguspärane kogu see rahastamissüsteem, mille kontsern Engie nende kahe tegevussektori üleandmiseks lõi, vaidlustab komisjon selle struktuuri konkreetse mõju kogu maksule, mida nimetatud kontsern tasuma peab, sest sisuliselt jääb maksustamata peaaegu kogu kasum, mida Luksemburgis asuvad tütarettevõtjad saavad.

A. Süükspandavus riigile

- 66 Küsimuses, kas kõnesolevaid eelotsuseid võib panna riigile süüks ja kas kasutatakse riigi ressursse, rõhutas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 156 ja 157, et kõnesolevad eelotsused tegi Luksemburgi maksuhaldur ja need vähendavad võimalikku maksutulu ning seega on nende maksualaste eelotsustega antud majanduslik eelis süükspandav Luksemburgi Suurhertsogiriigile ja seda rahastatakse riigi ressurssidega.

B. Eelise andmine

- 67 Asjaomastele valdusühingutele majandusliku eelise andmise küsimuses leidis komisjon – eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 163 ja 166 –, et see eelis seisneb selles, et kõnesolevate eelotsuste kohaselt ei maksustata nende äriühingute osalusest saadud tulu, mis vastab majanduslikust seisukohast ZORA kasule, mille tütarettevõtjad oma maksustavast tulust kuluna maha arvasid.
- 68 Täpsemalt ei maksustata ZORA kasvu komisjoni sõnul ei tütarettevõtjate ega vahendusäriühingute ega asjaomaste valdusühingute tasandil.
- 69 Maksustamise seisukohast tasuvad tütarettevõtjad – nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 35, 47 ja 62 – äriühingu tulumaksu, mille baas vastab maksuhalduriga kokku lepitud piiratud marginaalile.
- 70 Komisjon märkis, et tütarettevõtjad arvavad igal aastal maksustatavast tulust maha sellised eraldised asjaomase ZORA kasvu jaoks, mis vastavad sisuliselt tütarettevõtjate tegelikult saadud kasumi ja maksuhalduriga maksustatava tuluna kokku lepitud marginaali vahele. Seda ZORA kasvu peetakse mahaarvatavaks kuluks. Seega on vaidlustatud meetmed komisjoni sõnul tõesti võimaldanud tütarettevõtjatel jätta selle äriühingu tulumaksu baasist, mida nad peavad tasuma, välja peaaegu kogu kasumi, mida nad laenu kestuse jooksul saavad.
- 71 Vahendusäriühingute puhul ei maksustata vaidlustatud otsuse põhjenduste 39 ja 52 põhjal samuti ZORA kasvu.
- 72 ZORA konvertimisel kannavad vahendusäriühingud asjaomaste valdusühingutega sõlmitud ettemakstud aktsiate ostu lepingu alusel oma kontrol kahjumit samas summas nagu ZORA kasv.

- 73 Asjaomaste valdusühingute puhul, kellele kuuluvad ettemakstud aktsiate ostu lepingu alusel tütaretttevõtjate aktsiad, ei maksustata vaidlustatud otsuse põhjenduse 56 kohaselt samuti summat, mis vastab ZORA kasvu summale, sest tulu, mida tekitab nende tütaretttevõtja aktsiate tühistamine, on kõnesolevate eelotsuste kohaselt hõlmatud LIR artikliga 166, mille kohaselt on osalusest saadud tulu äriühingu tulumaksust vabastatud. Nõnda märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 57, et LNG Supply ZORA osalise konvertimise tulemusena 2014. aastal saadi [*konfidentsiaalne*] kapitalikasumit, mis jäi täielikult maksustamata.

C. Maksualaste eelotsuste valikulisus

- 74 Komisjon leidis, et kõnesolevad eelotsused on valikulised, peamiselt kolme arutluskäigu tulemusena – nagu ilmneb eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustest 163–170 ja 237. Kaks arutluskäiku käsitlevad valikulise eelise olemasolu valdusühingute tasandil, lähtudes esiteks viiteraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemini, ning teiseks viiteraamistikust, mida on piiratud kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitlevate õigusnormidega. Kolmas arutluskäik puudutab eelise olemasolu kontserni Engie tasandil. Lisaks ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 289, et teise võimalusena leidis komisjon, et valikuline eelis tuleneb 16. oktoobri 1934. aasta maksukohandusseaduse (Steueranpassungsgesetz; *Mémorial* A 901) artikli 6 (edaspidi „õiguse kuritarvitamist käsitlev säte“) kohaldamata jätmisest. Lisaks tuvastas komisjon, et kõnesolevatest eelotsustest tulenev valikuline kohtlemine ei ole õigustatud.

1. Valikulisus valdusühingute tasandil

- 75 Kõigepealt leidis komisjon esiteks vaidlustatud otsuse põhjendustes 171–199, et kõnesolevad eelotsused annavad kontsernile Engie valdusühingute tasandil valikulise eelise sellepärast, et nendega on kaldutud kõrvale Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemist.
- 76 Teiseks leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 200–236, et kõnesolevad eelotsused annavad kontsernile Engie valdusühingute tasandil valikulise eelise seetõttu, et nendega on kaldutud kõrvale osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist käsitlevatest õigusnormidest. Maksusüsteemi ülesehitus neid kõrvalekaldeid komisjoni sõnul ei õigustanud.

a) Kõrvalekaldumine viiteraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingute tulumaksu süsteemini

- 77 Mis puudutab Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi, siis komisjon leidis, et see süsteem tuleneb LIR artiklitest 18, 23, 40, 159 ja 163 niisugusena, nagu neid on tutvustatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 78–81, ning mille kohaselt maksustatakse Luksemburgi residentidest äriühinguid selle riigi ettevõtte tulumaksuga arvestusliku kasumi põhjal. Ta täpsustas, et taotletava eesmärgi või viiteraamistiku moodustavatest sätetest tuleneva põhimõtte väljatoomine viiteraamistiku kindlaksmääramisel on Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas ning et mis puudutab seda eesmärki, st kõikide Luksemburgis maksustatavate äriühingute arvestusliku kasumi maksustamist, siis see eesmärk ilmneb selgelt Luksemburgi õigusaktidest.

- 78 Komisjon lisas, et see, kui arvesse võetakse viiteraamistikku, mis on laiendatud Luksemburgi äriühingute tulumaksu süsteemini, on samuti kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga. Viimane on tema sõnul äriühingute maksustamist käsitlevate meetmete puhul korduvalt otsustanud, et viiteraamistikuks võib võtta äriühingu tulumaksu süsteemi, mitte erisätteid, mida kohaldatakse teatavate maksukohustuslaste või teatavate tehingute suhtes.
- 79 Kõnesolevate eelotsustega kalduti seega kõrvale Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemist, kinnitades seda, et valdusühingute tasandil ei maksustata osalusest saadud tulu, mis oleks majanduslikust vaatevinklist vastanud ZORA kasvule.
- 80 Kõnesolevad eelotsused tekitasid tema sõnul ka diskimineerimise valdusühingute kasuks. Äriühingute puhul, kelle suhtes kohaldatakse Luksemburgis äriühingu tulumaksu, maksustatakse nimelt erinevalt valdusühingutest nende arvestuslikku kasumit.

b) Kõrvalekaldumine viiteraamistikust, mida on piiratud kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitlevate sätetega

- 81 Komisjon leidis, et kõnesolevate eelotsustega on kaldutud kõrvale ka Luksemburgi õigusnormidest, mis käsitlevad osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist, st LIR artiklitest 164 ja 166 niisugusena, nagu neid on tutvustatud vaidlustatud otsuse punktides 82–87.
- 82 Osalustest saadud tulu maksust vabastamine emaettevõtja puhul on komisjoni sõnul nimelt võimalik ainult jaotatava kasumi eelneva, tema tütarettevõtja tasandil maksustamise korral. Osalusest saadud tulu, mis on maksust vabastatud valdusühingute tasandil, vastab majanduslikust vaatevinklist aga ZORA kasvule, mille tema tütarettevõtjad kuluna maksustavast tulust maha arvavad.
- 83 Kui ZORA kasv ei vasta rangelt võttes kasumi jaotamisele, märkis komisjon, et LNG Holding kirjendas osalusest saadud tulu, mis on maksust vabastatud, „maksuvaba dividendina“ ning et majanduslikust vaatevinklist on ZORA kasv – arvestades otsest ja ilmset seost LNG Holdingu tasandil maksust vabastatud tulu ja LNG Supply tasandil mahaarvatava ZORA kasvu vahel – samaväärne kasumi jaotamisega.
- 84 See kõrvalekaldumine kitsast viiteraamistikust on komisjoni sõnul tekitanud diskimineerimise valdusühingute kasuks. Sisuliselt ei saa emaettevõtjad, kes võivad saada osalusest tulu ja kes olid selles mõttes valdusühingutega sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras, niisuguselt tulult maksuvabastust, kui seda tulu ei maksustatud enne nende tütarettevõtjate tasandil.
- 85 Asjaolu, et LIR artikli 164 ja artikli 166 vahel puudub sõnaselge seos, ei saa komisjoni sõnul seda seisukohta kahtluse alla panna. Kui sama tulu võiks olla maksust vabastatud emaettevõtja tasandil ja arvataks kuluna maha tütarettevõtja tasandil, ei maksustataks seda Luksemburgis üldse – mis oleks vastuolus nii Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgi kui ka eesmärgiga vältida topeltmaksustamist.
- 86 Lisaks märkis komisjon sisuliselt, et kuigi kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel kehtinud direktiiviga, nimelt kõigepealt nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiiviga 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) ning seejärel nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiviga 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava

ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8) (edaspidi koos „ema- ja tütarettevõtja direktiiv“) ei soovitud seada osalusest saadud tulu emаетtevõtja tasandil maksust vabastamist otseselt sõltuvusse jaotatava tulu maksustamisest tema tütarettevõtja tasandil, kohaldatakse seda regulatsiooni ainult kasumi piiriülese jaotamise juhul, kui võivad esineda lahknevused kahe erineva riigi maksuregulatsioonide vahel ja need võivad viia maksustamata jätmiseni. Seega ei saanud sellele direktiivile tugineda, et õigustada puhtalt riigisisises olukorras niisuguse osalusest saadud tulu maksust vabastamist, mida tütarettevõtja tasandil üldse ei maksustatud.

2. Valikulisus kontserni Engie tasandil

- 87 Seejärel väitis komisjon, et ilma et see piiraks järeldamist, et valdusühingute tasandil eksisteerib valikuline eelis, tuleneb kõnesolevate eelotsuste valikulisus vaidlustatud otsuse põhjendustest 237–244 lähtudes ka kontserni Engie analüüsimisest, sest see koosneb asjaomastest valdusühingutest, vahendusäriühingutest ja tütarettevõtjatest. Seda lähenemist õigustas tema sõnul asjaolu, et alates 2015. aastast moodustasid asjaomased valdusühingud, vahendusäriühingud ja tütarettevõtjad ühe ja sama maksuüksuse. Igal juhul leiab komisjon, et kuna riigi meetmete majanduslikku mõju on vaja analüüsida ettevõtjatest, mitte eraldi õiguslikest üksustest lähtudes, tuleb asuda seisukohale, et asjaomased valdusühingud, vahendusäriühingud ja tütarettevõtjad on osa samast ettevõtjast riigiabiõiguse tähenduses. Komisjon lisas esiteks, et maksualaste eelotsuste taotlused puudutavad kõikide kontserni Engie kuuluvate üksuste maksualast kohtlemist, ning teiseks, et majanduslik eelis, mille see kontsern asjaomaste valdusühingute tasandil sai, seisnes järgmises kombinatsioonis: osalusest saadud tulu vabastati maksust nende ühingute tasandil ja tütarettevõtjate tasandil arvati ZORA kasv kuluna maha.
- 88 Kõnesolevad eelotsused annavad komisjoni sõnul kontsernile Engie valikulise eelise, sest nendega on kaldutud kõrvale viiteraamistikust, mis vastab Luksemburgi äriühingute tulumaksu süsteemile, mille eesmärk on maksustada äriühingute puhul, kelle suhtes kohaldatakse Luksemburgis maksu, nende arvestuslikku kasumit.
- 89 Komisjon märkis nimelt, et maksukoormuse vähenemist tütarettevõtjate tasandil tänu ZORA kasvu mahaarvamisele kuluna nende tütarettevõtjate maksustatavast tulust ei korva maksukoormuse suurenemine asjaomaste valdusühingute tasandil või vahendusäriühingute maksustatava tulu tegelik suurenemine, mis reaalsuses viis kontserni Engie kombineeritud maksustatava tulu vähenemiseni Luksemburgis.
- 90 Komisjoni sõnul ei saanud teised äriühingute kontsernid, kes olid sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras, saavutada oma maksustatava tulu kombineeritud vähenemist ja seda olenemata rahastamisvahendist, kasutatud lepingust või tasu summast.
- 91 Nii on see komisjoni sõnul ka äriühingute kontsernidega, kes kasutasid otsest ZORAt. LIR artikli 22 *bis* teine lõik niisugusena, nagu sellele on viidatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 89, ei olnud ZORA kasvu suhtes kohaldatav ja isegi eeldusel, et oli, võis selle tulemuseks olla ainult maksustamise edasilükkamine.

3. Valikulisus selle tulemusena, et õiguse kuritarvitamist käsitlev õigusnorm jäeti kohaldamata

- 92 Lõpuks lisas komisjon teise võimalusena vaidlustatud otsuse põhjendustes 289–312, et kõnesolevate eelotsustega kalduti kõrvale Luksemburgi õiguse kuritarvitamist käsitlevast maksusättest niisugusena, nagu seda on tsiteeritud vaidlustatud otsuse põhjenduses 90. Loodud rahastamisstruktuur oli komisjoni sõnul kuritarvituslik. Neid nelja kriteeriumi, mis olid määratud kindlaks Luksemburgi kohtupraktikas, et iseloomustada õiguse kuritarvitamist, oli tema sõnul järgitud, olgu siis tegemist eraõiguslike vormide või institutsioonide kasutamise, maksukoormuse vähendamise, sobimatu õigusliku meetodi kasutamise või maksudega mitte seotud põhjuste puudumisega.
- 93 Täpsemalt kahe viimase kriteeriumi kohta rõhutas komisjon esiteks, et kontserni Engie eelistatuim õiguslik meetod võimaldas jätta peaaegu täielikult maksustamata kasumi, mida said tütarettevõtjad Luksemburgis – mis ei oleks olnud võimalik, kui tegevussektorite üleandmine oleks toimunud omavahendite instrumendi või tütarettevõtjate ja asjaomaste valdusühingute vahelise laenu abil. Teiseks ei olnud peale märgatava maksude kokkuhoiu tõelist majanduslikku põhjust, mis oleks kujutanud endast piisavat majanduslikku eelist kontsernile Engie ja mis oleks õigustanud seda, et valitakse need keerukad rahastamisstruktuurid, mis loodi ja kõnesolevate eelotsustega heaks kiideti.

4. Õigustuse puudumine

- 94 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 285–287 märkis komisjon, et kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik ei ole esitanud mingit õigustust sellele soodsamale kohtlemisele, mis kõnesolevate eelotsustega heaks kiideti, peab ta sellest järelutama, et seda kohtlemist ei õigusta Luksemburgi maksusüsteemi üldine ülesehitus. Igal juhul märkis ta, et hüpoteetilise õigustusega, mis põhineb majandusliku topeltmaksustamise vältimisel, ei saa sisuliselt nõustuda.

D. Konkurentsimoонutus

- 95 Komisjon täpsustas vaidlustatud otsuse põhjenduses 160, et kuna kontsern Engie tegutseb mitme liikmesriigi turul elektri, maagaasi ja veeldatud maagaasi, energiatõhususe teenuste ja nendega seotud valdkondades, leevendas kõnesolevate eelotsustega tagatud maksualane kohtlemine kontserni maksukoormust, mida see vastasel juhul oleks pidanud oma igapäevategevuses kandma. Tugevdades kontserni Engie seisundit, moonutasid kõnesolevad eelotsused konkurentsi või võisid seda moonutada.

E. Abi saaja

- 96 Komisjon leidis vaidlustatud kohtuotsuse põhjendustes 314–318, et valikuline eelis, mille kontsern Engie asjaomaste valdusühingute tasandil sai, tõi kasu ka kontserni Engie kuuluvatele kõigile äriühingutele, sest andis kontsernile tervikuna täiendavaid rahalisi vahendeid. Ehkki see kontsern on korraldatud erinevate juriidiliste isikutena ja kõnesolevad eelotsused puudutasid erinevate üksuste maksualast kohtlemist, tuleb seda komisjoni arvates pidada üheks majandusüksuseks, st ainult üheks ettevõtjaks, kes sai riigiabi.

F. Abi tagasinõudmine

- 97 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 318–365 rõhutas komisjon, et kuna antud abi on siseturuga kokkusobimatu ja ebaseaduslik, peab Luksemburgi Suurhertsogiriik otsekohe LNG Holdingult, ja kui mitte, siis Engie SA-lt või mõnelt tema õigusjärglaselt tagasi nõudma abi, mis seisnes selles, et LNG Supply huvides sõlmitud ZORA konverditi 2014. aastal osaliselt ning kõnesolevaid eelotsuseid ei kohaldatud osas, mis puudutab osalusest saadud tulu maksust vabastamist, mida võidi kohaldada asjaomaste valdusühingute suhtes ZORA täielikul konvertimisel tütarettevõtjate huvides.
- 98 Komisjon leidis, et niisugune tagasinõudmine ei kahjusta õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse, võrdse kohtlemise ega hea halduse põhimõtet. Ta lükkas ka tagasi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie kriitika, mille kohaselt pandi ametlikus uurimismenetluses toime menetlusnormide rikkumisi. Tema sõnul oli nende menetlusõigusi nõuetekohaselt järgitud.

III. Menetlus ja poolte nõuded

A. Menetluse kirjalik etapp kohtuasjas T-516/18

- 99 Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas Üldkohtu kantseleile 30. augustil 2018 esitatud hagiavaldusega hagi, mis registreeriti kohtuasja numbri T-516/18 all.
- 100 Komisjon esitas 23. novembril 2018 kostja vastuse.

1. Kohtukoosseis

- 101 Üldkohtu 28. septembri 2018. aasta otsusega määrati kohtuasi T-516/18 Üldkohtu seitsmendale kojale selle endises koosseisus.
- 102 Luksemburgi Suurhertsogiriik palus Üldkohtu kantseleile 28. jaanuaril 2019 esitatud dokumendiga Üldkohtu kodukorra artikli 28 lõike 5 alusel, et kohtuasja T-516/18 lahendaks laiendatud kohtukoosseis. Üldkohus kandis 13. veebruari 2019. aasta otsusega protokoll, et kohtuasi T-516/18 oli üle antud seitsmendale kojale laiendatud ja endises koosseisus.
- 103 Üldkohtu 16. oktoobri 2019. aasta otsusega määrati kohtuasi T-516/18 kodukorra artikli 27 lõike 5 alusel teisele kojale laiendatud koosseisus.
- 104 Kuna ühel teise koja (laiendatud koosseisus) kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 21. jaanuari 2020. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks ja teise koja presidendiks kotta iseenda.

2. Menetlusse astumise avaldus

- 105 Iirimaa esitas 20. detsembril 2018 Üldkohtu kantseleisse kodukorra artiklite 142 ja 143 alusel avalduse menetlusse astumiseks Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks.

- 106 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldab 15. veebruari 2019. aasta määrusega Iirimaa menetlusse astumise avalduse.
- 107 Iirimaa esitas Üldkohtu kantseleile 12. aprillil 2019 menetlusse astuja seisukohad.

3. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlus

- 108 Luksemburgi Suurhertsogiriik palus 30. jaanuaril 2018 ja 18. veebruaril 2019 käsitleda hagiavalduse teatavaid lisasid ja repliiki Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.
- 109 Kui Iirimaa lubati astuda menetlusse, sai ta ainult menetlusk dokumentide mittekonfidentsiaalsed versioonid ega esitanud ühtegi vastuväidet tema suhtes esitatud konfidentsiaalsena käsitlemise taotluste kohta.

4. Poolte nõuded

- 110 Luksemburgi Suurhertsogiriik palub Üldkohtul:
- esimese võimalusena tühistada vaidlustatud otsus;
 - teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikkel 2;
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 111 Komisjon palub Üldkohtul:
- jätta hagi rahuldamata;
 - mõista kohtukulud välja hagejalt.
- 112 Iirimaa palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus täielikult või osaliselt vastavalt Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuetele.

B. Menetluse kirjalik etapp kohtuasjas T-525/18

- 113 Engie esitas Üldkohtu kantseleile 4. septembril 2018 esitatud hagiavaldusega hagi, mis registreeriti kohtuasja numbri T-525/18 all.
- 114 Komisjon esitas 14. detsembril 2018 kostja vastuse.
- 115 Engie palus 4. juunil 2019 kodukorra artikli 106 lõike 2 alusel, et ta kuulataks kohtuistungil ära.

1. Kohtu koosseis

- 116 Üldkohtu 28. septembri 2018. aasta otsusega määrati kohtuasi T-525/18 Üldkohtu seitsmendale kojale endises koosseisus.

- 117 Üldkohtu 11. septembri 2019. aasta otsusega suunati kohtuasi T-525/18 kodukorra artikli 28 alusel tagasi seitsmendale kojale laiendatud ja endises koosseisus.
- 118 Üldkohtu 16. oktoobri 2019. aasta otsusega määrati kohtuasi T-525/18 kodukorra artikli 27 lõike 5 alusel teisele kojale laiendatud koosseisus.
- 119 Kuna ühel teise koja (laiendatud koosseisus) kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 21. jaanuari 2020. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks ja teise koja presidendiks kotta iseenda.

2. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlus

- 120 Engie taotles Üldkohtult 3. juulil 2019 juhuks, kui käesolev kohtuasi liidetakse kohtuasjaga T-516/18, et Iirimaa suhtes, kes on menetlusse astuja selles viimases kohtuasjas, käsitletaks konfidentsiaalsena hagiavalduse lisasid A.1 ja A.9 ning repliigi lisa C.1.
- 121 Engie esitas 3. juulil 2019 Üldkohtu kantseleile hagiavalduse ja repliigi lisade konfidentsiaalsed versioonid.

3. Poolte nõuded

- 122 Engie palub Üldkohtul:
- esimese võimalusena tühistada vaidlustatud otsus;
 - teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artikkel 2;
 - mõista kohtukulud välja komisjonilt.
- 123 Komisjon palub Üldkohtul:
- jätta hagi rahuldamata;
 - mõista kohtukulud välja hagejalt.

IV. Õiguslik käsitus

A. Kohtuasjade T-516/18 ja T-525/18 liitmine ning vastus konfidentsiaalsena käsitlemise taotlustele

- 124 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik palusid Üldkohtule vastavalt 4. juunil ja 25. juunil 2019 esitatud dokumentidega kohtuasjad T-516/18 ja T-525/18 liita suuliseks menetlemiseks ja otsuse tegemiseks.
- 125 Komisjon ja Iirimaa ei esitanud ühtegi vastuväidet kohtuasjade T-516/18 ja T-525/18 liitmisele.

- 126 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 suuliseks menetlemiseks. Sama kohtumäärusega otsustati jätta konfidentsiaalsed andmed välja kohtutoimikust, millega saab tutvuda lirimaa.
- 127 Üldkohtu 28. septembri 2020. aasta määrusega algatati menetluse suuline etapp liidetud kohtuasjades T-516/18 ja T-525/18 uuesti, et esitada komisjonile menetlust korraldava meetmega küsimus nende kohtuasjade liitmise kohta otsuse tegemiseks.
- 128 Võttes arvesse ohtu, et poolte teatavaid argumente üldistatakse, avaldas komisjon kahtlust, kas kohtuasjad T-516/18 ja T-525/18 tuleks liita. Üldkohus leiab nende seost arvestades siiski, et need on vaja liita kohtuotsuse tegemiseks vastavalt kodukorra artiklile 68 ning jätta konfidentsiaalsed andmed taas välja toimikust, millega saab tutvuda lirimaa.

B. Sisulised küsimused

- 129 Luksemburgi Suurhertsogiriik põhjendab oma hagi kohtuasjas T-516/18 sisuliselt kuue väitega:
- esimese kohaselt on hinnatud valesti kõnesolevate eelotsuste valikulisust;
 - teise kohaselt on moonutatud mõistet „eelis“;
 - kolmanda kohaselt on maksustamist varjatult ühtlustatud;
 - neljanda kohaselt on rikutud menetlusõigusi;
 - viienda kohaselt, mis esitati teise võimalusena, on väidetavalt antud abi tagasinõudmisel rikutud Euroopa Liidu õiguse üldpõhimõtteid;
 - kuuenda kohaselt on rikutud põhjendamiskohustust.
- 130 Engie põhjendab oma hagi kohtuasjas T-525/18 sisuliselt kaheksa väitega:
- esimese kohaselt ei saa kõnesolevaid maksualaseid eelotsuseid panna süüks riigile;
 - teise kohaselt on moonutatud mõistet „eelis“;
 - kolmanda kohaselt on hinnatud valesti kõnesolevate eelotsuste valikulisust;
 - neljanda kohaselt on kõnesolevad eelotsused kvalifitseeritud riigiabiks ekslikult;
 - viienda kohaselt on maksustamist varjatult ühtlustatud;
 - kuuenda kohaselt on rikutud menetlusõigusi;
 - seitsmenda kohaselt, mis esitati teise võimalusena, on väidetavalt antud abi tagasinõudmisel rikutud liidu õiguse üldpõhimõtteid;
 - kaheksanda kohaselt on rikutud põhjendamiskohustust.

- 131 Käesolevas kohtuasjas tuleb kõigepealt arutada, kas põhjendatud on väited, milles on esiteks viidatud varjatud maksualasele ühtlustamisele, sest jaatava vastuse korral ei saa komisjon olla pädev hindama kõnesolevaid eelotsuseid riigiabiõigusest lähtudes; teiseks väited, milles on vaieldud vastu sellele, et komisjon järgis oma põhjendamiskohustust, ning kolmandaks väited, et on rikutud menetlusõigusi.
- 132 Seejärel on käsitletud väiteid, mille kohaselt ei saa kõnesolevaid eelotsuseid panna süüks Luksemburgi Suurhertsogiriigile, puudub valikuline eelis, kõnesolevad eelotsused on kvalifitseeritud ekslikult individuaalseks abiks ning on ekslikult kohustatud väidetavalt antud abi tagasi nõudma.

1. Viies väide kohtuasjas T-525/18 ja kolmas väide kohtuasjas T-516/18, mille kohaselt eksisteeris sisuliselt varjatud maksualane ühtlustamine

- 133 Hagi viies väide kohtuasjas T-525/18 jaguneb sisuliselt kaheks osaks. Engie viitab oma esimeses väiteosas ELTL artiklite 3–5 ja 113–117 rikkumisele ning teises komisjonipoolsele võimu kuritarvitamisele. Kohtuasjas T-516/18 mainib Luksemburgi Suurhertsogiriik omakorda varjatud maksualast ühtlustamist, millega on rikutud ELL artikleid 4 ja 5.

a) ELL artiklite 4 ja 5 ning ELTL artiklite 3–5 ja 113–117 väidetav rikkumine

- 134 Esiteks väidab Engie, et komisjon sekkus Luksemburgi Suurhertsogiriigi maksupoliitikasse, kui kvalifitseeris kõnesolevad eelotsused riigiabiks, kuigi nendega on viidud ellu otsese maksustamise alased üldmeetmed, mis ei tekita diskrimineerimist ega ole seega valikulised. Seda tehes rikkus komisjon ELTL artikleid 3–5 ja 113–117.
- 135 Teiseks astus komisjon oma mõiste „valikulisus“ laiendava kontseptsiooniga valitud viiteraamistike määratlemisel ja tõlgendamisel Luksemburgi Suurhertsogiriigi asemele.
- 136 Luksemburgi Suurhertsogiriik lisab, et sundides peale Luksemburgi maksuõiguse ja selle väidetava eesmärgi endapoolse tõlgenduse, instrumentaliseeris komisjon riigiabieeskirju, eirates liikmesriikide suveräänset pädevust otsese maksustamise alal ja põhimõtteid, mis reguleerivad volituste jaotust liikmesriikide ja liidu vahel.
- 137 Komisjon vaidleb vastu kõikide nende argumentide põhjendatusele. Ta rõhutab eelkõige, et liikmesriikidel on kohustus järgida selle pädevuse kasutamisel, mis neil otsese maksude alal on, liidu õigust üldiselt ja konkreetselt riigiabiõigust. Ta toonitab ka, et vaidlustatud otsusega ei seata kuidagi ohtu Luksemburgi Suurhertsogiriigi pädevust töötada välja omaenda maksusüsteem.
- 138 Selles küsimuses tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub liidu õiguse praeguses arengujärgus otsese maksustamise valdkond liikmesriikide pädevusse, peavad viimased selle pädevuse kasutamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 139 Niisiis ei jää liikmesriikide sekkumised valdkondades, mida ei ole liidus ühtlustatud, näiteks otsene maksustamine, riigiabi kontrolli käsitlevate õigusnormide kohaldamisalast välja. Seega võib komisjon lugeda maksumeedet riigiabiks juhul, kui sellise määratlemise tingimused on täidetud (25. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Belgia vs. komisjon, T-538/11, EU:T:2015:188, punktid 65

ja 66; vt selle kohta ka 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia vs. komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, ning 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 vs. komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81).

- 140 Kui nende maksumeetmetega tehakse tegelikult vahet äriühingutel, kes on nende maksumeetmete eesmärgi seisukohast sarnases olukorras ning antakse isikutele, kelle suhtes meetmeid kohaldatakse, valikulised eelised, mis soodustavad „teatud“ ettevõtjaid või „teatud“ kaupade tootmist, võib neid pidada riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).
- 141 Eelnevast tuleneb, et kuna komisjon on pädev tagama ELTL artikli 107 järgimist, ei saa talle ette heita, et ta ületas oma volitusi, kui analüüsis kõnesolevaid eelotsuseid, et kontrollida, kas need kujutavad endast riigiabi, ning kui jah, siis kas need on kooskõlas siseturuga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.
- 142 Engiel ja Luksemburgi Suurhertsogiriigil ei ole seega õigus, kui nad väidavad, et komisjon sekus viimase maksupoliitikasse, sest komisjon kasutas ainult oma volitusi, mis tal ELTL artikli 107 alusel on, analüüsides küsimust, kas kõnesolevad eelotsused on riigiabiõigusega kooskõlas.
- 143 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendid ei saa seda seisukohta kahtluse alla seada.
- 144 Esiteks, vastupidi Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi väitele ei sundinud komisjon kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tõendamisel peale Luksemburgi maksuõiguse endapoolset tõlgendust. Komisjon järgis rangelt Luksemburgi maksuõigusnorme, mida ta tutvustas vaidlustatud otsuse põhjendustes 78–90. Just Luksemburgi maksuõigusnormidele tuginedes määraski komisjon kindlaks eelkõige erinevad viiteraamistikud, millest ta lähtus, nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 171–176, 200–205, 245 ja 292–298.
- 145 Lisaks ei tuginenud komisjon oma analüüsis mitte Luksemburgi maksuõigusnormide endapoolsele tõlgendusele, vaid Luksemburgi maksuhalduri tõlgendusele, nagu selgub eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendusest 283.
- 146 Sellest tuleneb, et komisjon analüüsis kõnesolevaid eelotsuseid, lähtudes mitte sellest, kuidas tema Luksemburgi maksuõigusnorme tõlgendab, vaid Luksemburgi maksuõigusnormidest niisugusena, nagu Luksemburgi maksuhaldur neid kohaldab.
- 147 Teiseks ei eiranud komisjon liikmesriikide pädevust otseste maksude alal ainuüksi sellega, et analüüsis kõnesolevaid eelotsuseid ise Luksemburgi maksuõigusnormidest lähtudes, et kontrollida, kas kõnesolevate eelotsustega anti isikutele, kelle suhtes need tehti, valikuline eelis.
- 148 Eespool, punktis 138 esitatud kohtupraktikast ilmneb küll, et komisjonil ei ole liidu õiguse arengu praeguses seisus pädevust, mis võimaldaks tal määrata autonoomselt kindlaks õigusnormid äriühingu otsese maksustamise valdkonnas nii, et ta jätab riigisiseseid maksuõigusnormid kõrvale.
- 149 Kui aga riigisiseste maksuõigusnormidega on määratud kindlaks nn „normaalne“ maksustamine ja kui võrreldes sellega tuvastatakse valikulise eelise olemasolu ise, on siiski nii, et maksumeetmed, millega on loodud diskrimineerimine äriühingute vahel, mis on nende maksumeetmete eesmärgi seisukohast sarnases olukorras, võivad – nagu on meenutatud eespool, punktis 139 – kuuluda ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse.

- 150 Seega, kontrollides, kas kõnesolevad eelotsused on riigiabieeskirjadega kooskõlas, tohtis komisjon ainult hinnata nn „normaalset“ maksustamist, mis on määratud kindlaks Luksemburgi maksuõigusega niisugusena, nagu Luksemburgi maksuhaldur seda kohaldab. Seda tehes ei viinud ta läbi mingit „maksualast ühtlustamist“, vaid kasutas pädevust, mille ELTL artikli 107 lõige 1 talle annab.
- 151 Kui komisjon kontrollib maksumeetmeid riigiabi valdkonnas, võib ta riigisiseseid maksuõigusnorme nimelt ise hinnata, kusjuures asjaomane liikmesriik või võimalikud asjast huvitatud pooled võivad sellele hinnangule vastu vaielda, esitades Üldkohtule tühistamishagi.
- 152 Kolmandaks ei anna väidetav Engie diskrimineerimise mittetõestamine tulemusi, mis puudutab komisjoni väidetava ebapädevuse tõestamist. Niisuguse argumendiga püütakse vastupidi viidata sellele, et komisjon on oma pädevuse kasutamisel rikkunud ELTL artiklit 107.
- 153 Eelnevat arvestades ei ole komisjon vaidlustatud otsuse tegemisega rikkunud ELL artikleid 4 ja 5 ega ka ELTL artikleid 3–5 ja 113–117.

b) Väidetav võimu kuritarvitamine

- 154 Engie sõnul kasutas komisjon volitusi, mille ELTL artiklid 107 ja 108 talle annavad, et sundida Luksemburgi Suurhertsogiriiki muutma oma maksupoliitikat „kasumi maksust vabastamise valdkonnas“ ning saada nii kaudselt võimalused maksustamise ühtlustamiseks.
- 155 Maksustamise ühtlustamise varjatud kavatsusest annavad tema sõnul tunnistust see, et nende maksualaste eelotsuste valikuliseks kvalifitseerimisel määrati viiteraamistik kindlaks meelevaldselt määratletud eesmärgist lähtudes, komisjon ei võtnud arvesse maksustamise seaduslikkuse põhimõtet, piirialaste olukordade maksualast kohtlemist ja ZORA eripärast laadi, ta tõlgendas õiguse kuritarvitamise kriteeriume ja tegi vaidlustatud otsuse samal ajal sellega, kui Luksemburgi saadikutekojale esitati seaduse eelnõu, millega muudeti LIR artiklit 22 *bis*.
- 156 Komisjon vaidleb vastu kõikide nende argumentide põhjendatusele. Ta väidab, et kuna vaidlustatud otsus ei ole ühtlustamismeede, ei saa talle ette heita mingit võimu kuritarvitamist.
- 157 Selles küsimuses tuleb meenutada, et õigusakti puhul on võimu kuritarvitamisega tegemist ainult siis, kui objektiivsete asjakohaste ja ühtlangevate tõendite põhjal selgub, et õigusakt on vastu võetud eranditult või peamiselt teiste eesmärkide saavutamiseks kui need, mille jaoks asjaomased volitused anti, või aluslepingutes konkreetse juhtumi lahendamiseks spetsiaalselt ette nähtud menetluse vältimiseks (16. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Hispaania ja Itaalia vs. nõukogu, C-274/11 ja C-295/11, EU:C:2013:240, punkt 33, ning 12. juuli 2018. aasta kohtuotsus PA vs. parlament, T-608/16, ei avaldata, EU:T:2018:440, punkt 42).
- 158 Lisaks on komisjon ELTL artikli 108 alusel pädev analüüsima nende riiklike meetmete kooskõla siseturuga, mis kujutavad endast riigiabi.
- 159 Käsitletaval juhul ei saa aga komisjonile ette heita, et ta kuritarvitas võimu, kui tegi vaidlustatud otsuse, mille eesmärk oli tuvastada ametlikus uurimismenetluses, milles analüüsiti kõnesolevaid eelotsuseid, et Luksemburgi Suurhertsogiriik on andnud kõnesolevate eelotsuste kaudu siseturuga kokkusobimatut riigiabi.

- 160 Esiteks ei saa vaidlustatud otsust pidada varjatud maksustamise ühtlustamise meetmeks, nagu on otsustatud eespool punktis 153.
- 161 Mis puudutab täpsemalt asjaolu, et Luksemburgi saadikutekojale esitati LIR artiklit 22 *bis* muutva seaduse eelnõu samal ajal vaidlustatud otsuse tegemisega, siis tuleb märkida, et Engie ei ole esitanud midagi, mis tõendaks, kuidas kujutab see Luksemburgi Suurhertsogiriigi õigusakti eelnõu endast märki komisjonipoolsest võimu kuritarvitamisest. Ainuüksi asjaolu, et Luksemburgi Suurhertsogiriik muudab LIR artiklit 22 *bis*, ei saa seega pidada piisavaks märgiks niisuguse võimu kuritarvitamise kohta.
- 162 Teiseks püütakse teiste asjaoludega, millega Engie põhjendab väidetavat võimu kuritarvitamist, eelkõige vaielda vastu komisjoni hinnangule, et kõnesolevad eelotsused on valikulised ning need ei saa seega anda tulemusi, kui püütakse tõendada väidetavat võimu kuritarvitamist eespool punktis 157 viidatud kohtupraktika tähenduses.
- 163 Järelikult tuleb võimu kuritarvitamise argument tagasi lükata ning hagi viies väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi kolmas väide kohtuasjas T-516/18 põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

2. Hagi kaheksas väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi kuues väide kohtuasjas T-516/18, mille kohaselt on rikutud põhjendamiskohustust

- 164 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie viitavad mitmele puudujäägile vaidlustatud otsuses kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tõendamisel. Näiteks põhjendas komisjon nende sõnul ebapiisavalt nii oma hinnangut, et asjaomased valdusühingud said valikulise eelise, kui ka oma hinnangut, et valikuline eelis eksisteeris seetõttu, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei kohaldanud õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet.
- 165 Engie lisab, et komisjon ei täitnud oma põhjendamiskohustust, sest ei toonud selgelt välja põhjuseid, miks ta jättis arvesse võtmata asjaolu, et teiste ettevõtjate suhtes kohaldatakse samasugust maksualast kohtlemist nagu kontserni Engie kuuluvate äriühingute suhtes.
- 166 Üldisemalt näitab asjaolu, et puuduvad viited õigusaktidele ning haldus- ja kohtupraktikale, ning see, et ei ole tõendatud teistsuguseid maksualaseid eelotsuseid, et komisjon ei täitnud oma põhjendamiskohustust.
- 167 Komisjon vaidleb vastu kõikide nende argumentide põhjendatusele. Ta väidab, et ei Engie ega Luksemburgi Suurhertsogiriik ei näita kuidagi ära vaidlustatud otsuse võimalikke puudujääke. Ta märgib ka, et Engie võis tema arutluskäiku mõista ja sellele tulemuslikult Üldkohtus vastu vaielda.
- 168 Selles küsimuses tuleb meenutada, et põhistus peab võimaldama asjaomastel isikutel teada saada, miks meede võeti, et esiteks kaitsta oma õigusi ja kontrollida, kas otsus on põhjendatud või mitte, ning teiseks võimaldada liidu kohtul teha oma õiguspärasuse kontrolli. Ei ole nõutud, et põhjenduses oleks toodud kõik asjasse puutuvad faktilised ja õiguslikud asjaolud, kuna kontrollides akti põhjenduse vastavust ELTL artikli 296 nõuetele tuleb lisaks akti sõnastusele arvestada akti konteksti ja kõiki asjasse puutuvaid õigusnorme (15. juuni 2005. aasta kohtuotsus *Corsica Ferries France vs. komisjon*, T-349/03, EU:T:2005:221, punktid 62–63; 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus *Eurallumina vs. komisjon*, T-308/11, ei avaldata, EU:T:2014:894, punkt 44, ning 6. mai 2019. aasta kohtuotsus *Scor vs. komisjon*, T-135/17, ei avaldata, EU:T:2019:287, punkt 80).

- 169 Komisjon ei pea nimelt seisukohta võtma kõigi huvitatud isikute esitatud argumentide osas, vaid ta võib piirduda otsuse seisukohalt olulise tähtsusega asjaolude ja õiguslike kaalutluste esitamisega (15. juuni 2005. aasta kohtuotsus *Corsica Ferries France vs. komisjon*, T-349/03, EU:T:2005:221, punkt 64; 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus *Eurallumina vs. komisjon*, T-308/11, ei avaldata, EU:T:2014:894, punkt 44, ning 6. mai 2019. aasta kohtuotsus *Scor vs. komisjon*, T-135/17, ei avaldata, EU:T:2019:287, punkt 80).
- 170 Käsitletaval juhul tuleb aga peale selle, et Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik olid ametlikku uurimismenetlusse tihedalt kaasatud, kõigepealt tõdeda ka seda, et nad said nende Üldkohtule esitatud menetlusdokumentide põhjal vaidlustatud otsuse põhjendatusele tulemuslikult vastu vaielda.
- 171 Lõpuks tuleb märkida, et vaidlustatud otsuses ei ole lünki, mis ei võimaldaks Üldkohtul oma õiguspärasuse kontrolli täiel määral teha.
- 172 Vaidlustatud otsusest ilmneb, et komisjon näitas faktiliselt ja õiguslikult piisavalt ära põhjused, miks ta leiab, et käsitletaval juhul kujutasid kõnesolevad eelotsused endast siseturuga kokkusobimatut riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses.
- 173 Mis puudutab konkreetsemalt valikulise eelise olemasolu kolmandat tingimust, siis selgitas komisjon vaidlustatud otsuse punktis 6.2 (selle otsuse põhjendused 163–236), miks ta arvab, et eksisteerib valikuline eelis, mis toob kontsernile Engie valdusühingute tasandil kasu.
- 174 Komisjon leidis sisuliselt, et kõnesolevad eelotsused annavad asjaomastele valdusühingutele valikulise eelise, sest nendega on esiteks kõrvale kaldutud viiteraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemini, ning teiseks viiteraamistikust, mida on piiratud Luksemburgi kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitlevate õigusnormidega.
- 175 Vaidlustatud otsuse punktis 6.3 (selle otsuse põhjendused 237–288) täpsustas komisjon põhjuseid, mille tõttu ta leidis, et kontserni Engie maksualase eeliskohtlemise tõttu eksisteerib valikuline eelis. See on komisjoni sõnul nii sellepärast, et tütarettevõtjatest, vahendusäriühingutest ja valdusühingutest koosneva kontserni Engie maksukoormus vähenes kõnesolevate eelotsuste tagajärjel, samas kui põhimõtteliselt oleks see maksukoormus pidanud kontserni tasandil samaks jääma. Kontserni maksukoormuse vähendamiseks kalduti komisjoni sõnul samuti Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemist kõrvale.
- 176 Komisjon näitas vaidlustatud otsuse punktis 6.4 (selle otsuse põhjendused 289–312) ära ka põhjused, miks ta leiab, et eksisteerib valikuline eelis, mis tuleneb õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmisest.
- 177 Rajades oma hinnangu õiguse kuritarvitamise kriteeriumidele niisugusena, nagu need tulenevad haldus- ja kohtupraktikast, soovis komisjon näidata, et kõiki neid kriteeriume järgiti käsitletaval juhul nõuetekohaselt. Seega andis Luksemburgi Suurhertsogiriik sellega, et Luksemburgi maksuhaldur ei kohaldanud õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet, asjaomastele valdusühingutele valikulise eelise.

- 178 Lõpuks tuleb märkida, et asjaolu, et komisjon ei võtnud arvesse Luksemburgi halduspraktikat maksualaste eelotsuste valdkonnas või ei võtnud arvesse ettevõtjaid, kelle suhtes võidakse kohaldada sama eelist nagu kontserni Engie kuuluvate äriühingute suhtes, ei saa viia selleni, et tuvastatakse, et komisjon rikkus oma põhjendamiskohustust. Niisuguse argumendi eesmärk ei ole vaidlustada mitte vaidlustatud otsuse vorm, vaid sisu.
- 179 Seega tuleb hagi kaheksas väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi kuues väide kohtuasjas T-516/18, mille kohaselt on rikutud põhjendamiskohustust, põhjendamatus tõttu tagasi lükata.

3. Hagi kuues väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi neljas väide kohtuasjas T-516/18, mille kohaselt on rikutud menetlusõigusi

- 180 Nii Engie kui ka Luksemburgi Suurhertsogiriik heidavad komisjonile ette, et ta rikkus nende menetlusõigusi.
- 181 Esiteks väidab Engie, et komisjon rikkus tema menetlusõigusi sellega, et ei edastanud talle Luksemburgi Suurhertsogiriigi vastust komisjoni 22. märtsi 2017. aasta kirjale. See vastus oleks võimaldanud Engiel ennast paremini kaitsta, sest see näitas, et ka teiste ettevõtjate suhtes kohaldatakse samasugust maksualast kohtlemist.
- 182 See teave oleks konkreetselt olnud väga oluline selle tõendamisel, et üldõigusliku maksuregulatsiooni individuaalse kohaldamise tõttu eksisteerib valikuline eelis, vastavalt 12. novembri 2013. aasta kohtuotsusele MOL vs. komisjon (T-499/10, EU:T:2013:592) ja komisjoni hiljutisele otsuste tegemise praktikale maksualase eelotsuse valdkonnas.
- 183 Selles küsimuses ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et muudel huvitatud isikutel kui asjaomane liikmesriik on riigiabi uurimismenetluses üksnes õigus anda komisjonile kogu teave, mis on viimasele tema tulevaseks tegevuseks vajalik, ja et neil ei ole õigust nõuda samasugust võistlevat vaidlust komisjoniga, kui viimasel on asjaomase liikmesriigiga (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 181).
- 184 Seega, olenemata argumentidest, mille Engie esitas selle põhjendamiseks, et tema arust oleks tulnud edastada talle Luksemburgi Suurhertsogiriigi vastus, ei saa ta oodata võistlevat arutelu komisjoniga ega nõuda, et viimane edastaks talle teiste menetlusosaliste vastused.
- 185 Ainus võimalus, mis asjaomastel pooltel peale asjaomase liikmesriigi on, seisneb nimelt seisukohtade esitamises kas omal algatusel või vastuseks dokumentidele ja komisjoni esitatud küsimustele ametliku uurimismenetluse jooksul. Selles küsimuses tuleb tõdeda – nagu on märgitud eespool, punktides 56–62 –, et Engie kasutas niisugust võimalust, sest esitas ametliku uurimismenetluse raames seisukohti mitu korda.
- 186 Teiseks väidavad Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik, et komisjon on rikkunud nende menetlusõigusi sisuliselt sellega, et ei teinud uut menetluse algatamise otsust või vähemalt parandavat otsust. Niisugune otsus oleks võimaldanud kõrvaldada ebatäpsused, mis on menetluse algatamise otsuses, ning menetlusosalised oleksid saanud esitada haldusmenetluse jooksul tõhusalt oma seisukohad arutluskäigu kohta, millest vaidlustatud otsuses kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tuvastamisel lõpuks lähtuti.

- 187 Muudatusi, mille komisjon vaidlustatud otsuses tegi, ei saanud ette näha. Engie sõnul ei piirdunud komisjon oma arutluskäigu edasiarendamisega, vaid arendas edasi ka põhilisi etteheiteid ja otsuse eset ennast.
- 188 Luksemburgi Suurhertsogiriik täpsustab, et kuna olukord seda nõudis, rikkus komisjon sellega, et ei teinud uut menetluse algatamise otsust ega parandavat otsust, tema kaitseõigusi ja nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrust (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9).
- 189 Luksemburgi Suurhertsogiriik lisab, et komisjon rajas vaidlustatud otsuse ainult kaalutlustele, mida on menetluse algatamise otsuses mainitud lünklikult ja mis näivad asetuvat nende etteheidete raamistikku, millest ta loobus. Kui etteheiteid oleks piisavalt põhjendatud, oleks ta saanud esitada rohkem asjaolusid selleks, et lahendus olnuks teistsugune.
- 190 Lisaks ei kõrvaldanud komisjoni 11. detsembri 2017. aasta kiri, mis ei kujutanud endast parandavat otsust, Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul ühtegi mitmetimõistetavust, mis menetluse algatamise otsuses on.
- 191 Komisjon vaidleb kõikide nende argumentide põhjendatusele vastu. Ta väidab kohtupraktika põhjal, et ta võis oma seisukohta menetluse algatamise otsuse ja lõppotsuse vahel kohandada, ilma et oleks algatanud uut ametlikku uurimismenetlust, ning lisab sisuliselt, et menetluse algatamise otsuses on käsitletud kõiki küsimusi, mis on vaidlustatud otsuses tõstatatud.
- 192 Selles küsimuses on vaja meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb ELTL artikli 108 lõike 2 alusel läbiviidava uurimismenetluse käigus kaitseõiguse tagamiseks anda asjaomasele liikmesriigile võimalus esitada oma seisukohad esitatud faktiliste asjaolude ning komisjoni poolt tema liidu õiguse väidetava rikkumise tõestuseks saadud dokumentide õigsuse ja asjasse puutuvuse kohta ning kolmandate huvitatud isikute esitatud märkuste kohta vastavalt ELTL artikli 108 lõikele 2. Kui liikmesriigile ei ole antud võimalust nende märkuste kohta arvamust avaldada, ei või komisjon neid oma otsuses selle liikmesriigi vastu kasutada (vt 13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Kreeka vs. komisjon, T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 193 Määruse 2015/1589 artikkel 6 näeb ette, et kui komisjon otsustab algatada ametliku uurimismenetluse, peavad menetluse algatamise otsuses olema kokkuvõtlikult esitatud asjakohased faktid ja õigusküsimused ning sisalduma komisjoni esialgne hinnang selle kohta, kas käsitletav riiklik meede on abi laadi, ning põhjused, miks on alust kahelda selle kokkusobivuses siseturuga (vt selle kohta 13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Kreeka vs. komisjon, T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903, punkt 26).
- 194 Tuleb ka märkida, et ametlik uurimismenetlus võimaldab menetluse algatamise otsuses tõstatatud küsimusi süvendada ja selgitada.
- 195 Määruse 2015/1589 artiklist 9 tuleneb, et ametliku uurimismenetluse tulemusel võib komisjoni analüüs olla muutunud, sest ta võib lõpuks otsustada, et meede ei kujuta endast abi või et kahtlused siseturuga kokkusobivuse kohta on kõrvaldatud. Sellest tuleneb, et lõplik otsus võib olla menetluse algatamise otsusest mõnevõrra erinev, ilma et need erinevused seaksid siiski kahtluse alla lõpliku otsuse kehtivuse (vt selle kohta 13. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Kreeka vs. komisjon, T-314/15, ei avaldata, EU:T:2017:903, punkt 27).

- 196 Käsitletaval juhul tuleb kohe märkida, et menetluse algatamise otsuses järeldas komisjon kõigepealt, et eksisteerib valikuline eelis nii tütarettevõtjate, st LNG Supply ja GSTMi kui ka kontserni Engie kasuks tervikuna.
- 197 Nii väitis komisjon esimese võimalusena, et kuna kõnesolevad eelotsused võimaldavad jätta ZORA kasvu maksustamata, on nendega kõrvale kaldutud LIR artikli 109 esimesest lõigust ja artiklist 164 – maksusätetest, mida kohaldatakse kõikide äriühingute suhtes, mille suhtes kohaldatakse Luksemburgis tulumaksu.
- 198 Teise võimalusena leidis komisjon ühelt poolt, et kõnesolevate eelotsustega on kaldutud kõrvale õigusnormidest, mis käsitlevad aktsiatesse konverteeritavast laenust tuleneva kapitalikasumi maksustamist, st LIR artiklitest 22 *bis* ja 97, sest nendega on kiidetud heaks selle tulu maksustamata jätmine, mida saavad tütarettevõtjad, samastades ZORA kasvu mahaarvatava intressiga.
- 199 Teiselt poolt märkis komisjon, et LIR artiklitest 22 *bis* ja 109 kõrvale kaldumise kombineeritud mõju, mis võimaldab jätta ZORA kasvu maksustamata, viis kõrvalekaldumiseni õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest.
- 200 Need kaalutlused meenutatud, tuleb kõigepealt märkida, et komisjon ei võtnud vaidlustatud otsusesse mõistagi üle kõiki argumente kõnesolevate eelotsuste valikulisuse analüüsi kohta, mis ta esitas menetluse algatamise otsuse etapis.
- 201 Sellegipoolest ei saa komisjoni analüüsi ulatuse niisugust piiramist tõlgendada menetluse algatamise otsuse eseme muutmisena, sest see ese on endiselt kõnesolevate eelotsuste vastavus riigiabiõigusele.
- 202 Seejärel on vaja märkida, et selle analüüsi eeldused, mille põhjal leiti vaidlustatud otsuses lõpuks, et kõnesolevad eelotsused on valikulised, oli toodud juba menetluse algatamise otsuses – mida Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik ei kavatse vaidlustada.
- 203 Nagu on märgitud vaidlustatud otsuse põhjendustes 91–100, on menetluse algatamise otsuses asjaoludeks, mis võivad tekitada valikulise eelise, peetud esiteks ZORA saanud tütarettevõtja võimalust arvata LIR artikli 109 alusel intressina maha ZORA kasv ja teiseks LIR artikli 22 *bis* kohaldamist käsitletaval juhul, sest see võimaldas jätta selle maksu asjaomase ZORA konvertimise hetkel kohaldamata. Lisaks leiti, et niisuguseks asjaoluks võib olla ZORA kasvu tütarettevõtjate tasandil mahaarvatavuse ja vastavate tulude asjaomaste valdusühingute tasandil maksustamata jätmise koosmõju.
- 204 Teiste sõnadega oli menetluse algatamise otsuses juba nimetatud nii LIR artikli 166 ekslikku kohaldamist asjaomaste valdusühingute tasandil osalusest saadud tulu puhul, mis majanduslikust seisukohast vastab kasumile, mida tütarettevõtjate tasandil ei maksustatud, kui ka LIR artikli 22 *bis* ekslikku kohaldamist – artikkel, mille eesmärk ei ole vabastada ZORA kasv lõplikult tulumaksust, vaid ainult lükata selle maksustamine ajaliselt edasi. Ka oli komisjon juba maininud õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmist.
- 205 Seega, kuna põhiasjaolud, millele komisjon vaidlustatud otsuses valikulise eelise olemasolu osas tugines, ilmnevad juba menetluse algatamise otsusest, ei saa Luksemburgi Suurhertsogiriik komisjonile ette heita, et viimane ei võimaldanud tal esitada tõhusalt oma seisukohta valikulise eelise olemasolu küsimuses eespool punktis 192 viidatud kohtupraktika tähenduses.

- 206 Tuleb lisada, et komisjon soovis 11. detsembri 2017. aasta kirjaga oma arutluskäiku struktureeritult täpsustada ning küsida selle kohta nii Engie kui ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi seisukohad.
- 207 See on nii selgelt nende viiteraamistike kindlaksmääramisega, mis vaidlustatud otsuses valiti, et tuvastada kõnesolevate eelotsuste valikulisus nii asjaomaste valdusühingute kui ka kontserni Engie tasandil.
- 208 Lisaks tuleb märkida, et kuigi komisjon ei esitanud oma 11. detsembri 2017. aasta kirjas oma nende argumentide sünteesi, mis puudutasid õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmist ja mille ta oli menetluse algatamise otsuses esitanud, palus ta menetlusosalistel taas esitada lisaseisukohad selles küsimuses.
- 209 Lõpuks on kõnesolevate eelotsuste valikulisuse analüüsi ulatuse kitsendamine menetluse algatamise otsuse ja vaidlustatud otsuse tegemise vahel komisjoni talituste, Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie suhtlemise tulemus – mis näitab nii palju, kui vaja, ametliku uurimismenetluse eesmärgi ennast ning selle menetluse jooksul toimunud suhtlemise kasulikkust ja tõhusust.
- 210 Seega ei saa komisjon nende kaalutluste põhjal olla käsitletaval juhul rikkunud Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie menetlusõigusi sellega, et ei teinud uut menetluse algatamise otsust või vähemalt parandavat otsust.
- 211 Järelikult tuleb hagi kuues väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi neljas väide kohtuasjas T-516/18 põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

4. Hagi esimene väide kohtuasjas T-525/18, et riigi ressursse ei kasutatud ja et kõnesolevaid eelotsuseid ei saa panna süüks riigile

- 212 Esiteks väidab Engie, et kõnesolevaid eelotsuseid ei saa pidada otsusteks, millega kaasneb riigi sekkumine. Need on fakultatiivsed ning nendega tehakse ainult rangelt järeldusi Luksemburgi maksuõiguse kohaldamise kohta teatava juhtumi suhtes.
- 213 Engie sõnul ei sea seda seisukohta kahtluse alla õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmine, sest komisjon ei ole kuidagi tõendanud, et Luksemburgi ametiasutuste praktika, millest ilmnes käsitletaval juhul äärmisel juhul, et nad hoidusid sekkumast, on sarnastel juhtudel olnud teistsugune.
- 214 Selles küsimuses tuleb meenutada, et selleks, et eeliseid saaks lugeda ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses „abiks“, peavad need ühest küljest olema vahetult või kaudselt antud riigi ressurssidest ja teisest küljest peab neid saama panna süüks riigile (28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Saksamaa vs. komisjon, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punkt 48).
- 215 Selle hindamisel, kas meedet võib panna süüks riigile, tuleb analüüsida, kas ametivõimud on osalenud asjaomase meetme võtmises (28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Saksamaa vs. komisjon, C-405/16 P, EU:C:2019:268, punkt 49).
- 216 Käsitletaval juhul tegi kõnesolevad eelotsused – nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 156 õigesti meenutas – aga Luksemburgi maksuhaldur.

- 217 Seega, ainuüksi niisuguse tuvastatud asjaolu põhjal ei saa tulemuslikult vastu vaielda sellele, et kõnesolevaid eelotsuseid saaks panna süüks riigile.
- 218 Teiseks ei eelda kõnesolevad eelotsused Engie sõnul ka riigi ressursside kasutamist. Need ei vii selle tulumaksu summa vähenemiseni, mida oleks muidu tulnud tasuda.
- 219 Selles küsimuses ilmneb kohtupraktikast, et kõikidel juhtudel ei ole tarvis tuvastada, et toimunud on riigi ressursside üleandmine, selleks et ühele või mitmele ettevõtjale antud eelist saaks käsitleda riigiabina ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (19. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Bouygues ja Bouygues Télécom vs. komisjon jt ning komisjon vs. Prantsusmaa jt, C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 100).
- 220 Nii loetakse abiks erinevas vormis sekkumisi, mis leevendavad ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll toetused selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja neil on identsed tagajärjed (19. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Bouygues ja Bouygues Télécom vs. komisjon jt ning komisjon vs. Prantsusmaa jt, C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101).
- 221 Luksemburgi maksuhaldur tegi kõnesolevate eelotsustega aga – nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 158 – võimalikuks selle, et asjaomaste valdusühingute puhul jääb tulumaks teatava nende osalusest saadud tulu suhtes kohaldamata. Teiste sõnadega leevendavad kõnesolevad eelotsused koormust, mis ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavad, eespool punktis 220 viidatud kohtupraktika tähenduses.
- 222 Seega on täidetud ka tingimus, et kasutati riigi ressursse.
- 223 Järelikult tuleb hagi esimene väide kohtuasjas T-525/18 põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

5. Hagi esimene ja teine väide kohtuasjas T-516/18 ning teine ja kolmas väide kohtuasjas T-525/18, mille kohaselt tehti valikulise eelise tuvastamisel sisuliselt hindamisvigu ja rikuti õigusnorme

a) Sissejuhatavad märkused

- 224 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 162, 171, 200, 237 ja 289 ilmneb, et komisjon tõendas – nagu ta kinnitas vastuses Üldkohtu küsimusele kohtuistungil – seda, et kontsern Engie sai valikulise eelise, nelja arutluskäiguga, millest ühe esitas ta vaidlustatud otsuse põhjenduse 289 järgi teise võimalusena.
- 225 Esiteks leidis komisjon, et kõnesolevate eelotsustega anti kontsernile Engie valikuline eelis asjaomaste valdusühingute tasandil, kaldudes kõrvale viiteraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemini.
- 226 Teiseks asus komisjon seisukohale, et valikuline eelis oli kontsernile Engie antud asjaomaste valdusühingute tasandil ka sellega, et kõnesolevate eelotsustega kalduti kõrvale viiteraamistikust, mida on piiratud Luksemburgi kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitlevate õigusnormidega.

- 227 Kolmandaks leidis komisjon Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemini laiendatud viiteraamistikust lähtudes, et kõnesolevate eelotsustega antakse kontsernile Engie ka valikuline eelis, mis hõlmab käsitletaval juhul asjaomaseid valdusühinguid, vahendusäriühinguid ja tütaretttevõtjaid.
- 228 Neljandaks ja teise võimalusena leidis komisjon, et nende maksualaste eelotsustega antakse valikuline eelis kõikidele kontserni Engie kuuluvatele äriühingutele, keda vaidlustatud otsuses nimetatakse koos „Engie“, sest nendega on kaldutud kõrvale õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest, mis on Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemini laiendatud viiteraamistiku lahutamatu osa.
- 229 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik vaidlevad oma hagidega vastu komisjoni kõikidele arutluskäikudele, mille eesmärk on tuvastada valikulise eelise olemasolu käsitletaval juhul. Selleks esitavad hagejad väited ja argumendid, mis on nende vastavates hagiavaldustes küll erinevalt esitatud, kuid millel on sisulisest küljest palju sarnasusi.
- 230 Selles küsimuses tuleb kõigepealt meenutada, et kui otsuse teatud põhjendused on iseenesest olemuselt sellised, et nende alusel võib otsuse õiguslikult põhjendatuks lugeda, siis ei mõjuta otsuse ülejäänud põhjendustes tehtud vead kindlasti otsuse resolutsiooni (14. detsembri 2005. aasta kohtuotsus General Electric vs. komisjon, T-210/01, EU:T:2005:456, punkt 42).
- 231 Lisaks juhul, kui komisjon tugineb oma otsuse resolutsioonis argumentatsiooni mitmele iseseisvale osale, millest igaühest piisaks selle resolutsiooni põhjendamiseks, tuleb see otsus tühistada vaid juhul, kui argumentatsiooni iga iseseisev osa on õigusvastane. Seda eeldust arvestades ei ole vaidlustatud otsuse tühistamine õigustatud otsuses esineva vaid otsuse argumentatsiooni ühte iseseisvat osa puudutava eksimuse või muu otsuse õigusvastaseks muutva asjaolu alusel, sest sellel ei saa otsuse koostanud institutsiooni poolt heakskiidetud resolutsiooni seisukohast olla määravat mõju (14. detsembri 2005. aasta kohtuotsus General Electric vs. komisjon, T-210/01, EU:T:2005:456, punkt 43).
- 232 Seega muudab komisjoni arutluskäikudest üheainsa põhjendatus käsitletaval juhul Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendid komisjoni teiste arutluskäikude kohta tulemusetuks.
- 233 Üldkohus leiab, et käesoleva kohtuotsuse huvides on vaja kõigepealt analüüsida Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumente, milles komisjonile heidetakse ette, et ta ajas eelise tuvastamise ja kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tuvastamise tingimused segi, sest ei hinnanud neid kahte tingimust selgelt eraldi.
- 234 Seejärel analüüsib Üldkohus argumente, mis käsitlevad komisjoni hinnangut valikulise eelise olemasolu küsimuses, alustades selle tuvastamisest, et kalduti kõrvale viiteraamistikust, mida on piiratud kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitlevate õigusnormidega.

b) Eelise tuvastamise ja kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tuvastamise tingimuste väidetav segiajamine

- 235 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik heidavad komisjonile ette, et ta ajas segi mõisted „eelis“ ja „valikulisus“.

- 236 Selle asemel, et analüüsida üksteise järel eelise ja erineva kohtlemise olemasolu, järeldas komisjon, et eelis on olemas, Engie sõnul selle põhjal, et väidetavalt ei kaldutud kõrvale mitte üldõigusnormidest, mille eesmärk on teha kindlaks maksustatav tulu, vaid eesmärgist, milleks oli maksustada äriühingute kasumeid igas olukorras äriühingu tulumaksuga.
- 237 Maksusüsteemi eesmärki saab arvesse võtta aga alles kõnesolevate eelotsuste valikulisuse hindamise, mitte eelise tuvastamise etapis.
- 238 Komisjon rõhutab omalt poolt, et kuigi eelise olemasolu tingimus on selle valikulisuse tingimusest erinev, kattub ühe tõendamine sellegipoolest osaliselt teise tõendamisega. Kui maksumeetmega kaldutakse normaalsest maksusüsteemist kõrvale, on eelise olemasolu tingimus täidetud, samuti selle valikulisust käsitleva arutluskäigu kaks esimest etappi. Komisjon lisab eelkõige, et mis puudutab viitesüsteemi kuuluvate õigusnormide ja selle süsteemi eesmärgi väidetavat segiajamist, siis maksusüsteemi üldsätted, st kõigi ettevõtjate suhtes kohaldatavad sätted peegeldavadki just maksusüsteemi eesmärki.
- 239 Selles küsimuses tuleb meenutada, et põhimõtteliselt on valikulisus ja eelis kaks erinevat kriteeriumi. Eelise osas peab komisjon tõendama, et meede parandab adressaadi finantsolukorda (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia vs. komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33).
- 240 Seevastu valikulisuse osas peab komisjon tõendama, et viiteraamistiku eesmarke arvestades adressaadiga sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras olevad teised ettevõtjad seda eelist ei saanud (8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).
- 241 Konkreetsemalt maksumeetmete puhul langevad eelise ja valikulisuse hindamine siiski kokku, kuna mõlema kriteeriumi puhul tuleb tõendada, et vaidlusaluse maksumeetme tagajärjel väheneb maksusumma, mille adressaat oleks pidanud tasuma vastavalt tavalistele maksueeskirjadele ehk siis vastavalt eeskirjadele, mis on kohaldatavad teiste samas olukorras olevate maksukohustuslaste suhtes. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et neid kahte kriteeriumi võib käsitleda koos ELTL artikli 107 lõikes 1 nimetatud „kolmanda tingimusena“, mis puudutab „valikulise eelise“ olemasolu (vt selle kohta 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Belgia vs. komisjon, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 32).
- 242 Käsitletaval juhul on aga komisjon tõendanud olenemata kõikide vaidlustatud otsuses toodud arutluskäikude põhjendatusest, et kõnesolevad eelotsused viivad selle maksu summa vähenemiseni, mida oleks muidu tulnud maksta – eriti asjaomastel valdusühingutel – tavapäraste maksusüsteemide kohaselt, ning et järelikult kujutavad need meetmed endast kõrvalekaldumist maksusätetest, mida kohaldatakse teiste maksukohustuslaste suhtes, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.
- 243 Kõigepealt leidis komisjon, et kiites heaks asjaomaste valdusühingute võimaluse, et nende osalusest saadud tulu vabastatakse tulumaksust, mida neil oleks muidu tulnud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi põhjal maksta, ja kui kõnesolevaid eelotsuseid ei oleks tehtud, anti nende eelotsustega esiteks nendele ühingutele eelis ja teiseks kalduti kõrvale Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemist.

- 244 Asjaolule, et vaidlustatud otsuse punktides 166 ja 176 on viidatud Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgile, mis on tehtud kindlaks LIR artiklite 18, 23, 40, 159 ja 163 põhjal niisugusena, nagu neid on tutvustatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 78–81, ei saa tulemuslikult tugineda, väitmaks, et eelise ja valikulisuse tingimused on segi aetud.
- 245 Maksusüsteemi eesmärk on mõistagi ennekõike selle teenistuses, et tõendada maksumeetme valikulisust, sest maksukohustuslased, kes on abi saajaga sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, tehakse kindlaks sellest eesmärgist lähtudes.
- 246 Sellegipoolest näib eesmärk, mille komisjon on esitanud – eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 166 ja 176 –, st „kõigi Luksemburgi maksukohustuslasest äriühingute arvestusliku kasumi maksustamine“, olevat pigem põhimõte, mis reguleerib üldnorme, mis moodustavad Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi, mille komisjon valis kui kõnesoleva süsteemi eesmärgi.
- 247 Seega, hoolimata sellest, et komisjon tõlgendas neid sätteid ja sätestatud põhimõtet õigesti, viib selle kõrvalekaldumise tõendamine eelise andmise tõendamiseni.
- 248 Seejärel tuleb sama tõdeda, kui lähtuda mitte Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemist, vaid Luksemburgi õigusnormidest, mis käsitlevad osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist.
- 249 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 208 ja 209 ilmneb eelkõige, et kõnesolevate eelotsuste puudumise korral ei oleks asjaomased valdusühingud saanud maksuvabastust, mis puudutab nende jaotatavat tulu, mida ei maksustatud vastavate tütarettevõtjate tasandil, mis viib selleni, et tuvastatakse nii eelis kui ka kõrvalekaldumine osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist käsitletavatest õigusnormidest.
- 250 Lõpuks eeldab selle tuvastamine, et kalduti kõrvale õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest, samal ajal eelise andmist, nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 312. Komisjon väidab sisuliselt, et kõnesolevate eelotsuste puudumise korral ja õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamise tõttu ei oleks asjaomased valdusühingud saanud maksuvabastust osas, mis puudutab vastavast osalusest saadud tulu.
- 251 Seega ei ajanud komisjon käsitletaval juhul segi eelise tuvastamise ja kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tõendamise tingimusi, mida võis nende eelotsuste laadi arvestades hinnata samal ajal.
- 252 Seega tuleb argument, et need tingimused on segi aetud, põhjendamatus tõttu tagasi lükata.
- 253 Seda arvestades tuleb nüüd kontrollida, kas komisjon leidis õigesti, et eksisteerib valikuline eelis, oma analüüsi tulemusena, mille käigus ta hindas kõnesolevate eelotsuste valikulisust, lähtudes kitsast viiteraamistikust, st niisugusest viiteraamistikust, mida on piiratud Luksemburgi osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist käsitletavate Luksemburgi õigusnormidega.

c) Valikulise eelise väidetav puudumine asjaomaste valdusühingute tasandil, lähtudes kitsast viiteraamistikust

254 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 200–235 väitis komisjon, et kõnesolevate eelotsuste valikulisust saab tõendada, lähtudes kitsast viiteraamistikust, mis koosneb LIR artiklitest 164 ja 166, st osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist käsitletavatest õigusnormidest.

255 LIR artiklis 164 on sätestatud:

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

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

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

256 LIR artikli 166 esimeses lõigus on nähtud ette:

„Osalusest saadud tulu, mis on järgmistel isikutel:

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

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

3) direktiivi [2011/96] artiklis 2 nimetatud ühisinvesteeringuettevõtja püsiv tegevuskoht;

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

5) kapitaliühingu või tulundusühistu püsiv tegevuskoht, mis on Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osalisriigi resident, v.a Euroopa Liidu liikmesriigid;

vabastatakse maksust, kui tulu kättesaadavaks tegemise hetkel kuulub see osalus tulu saajale või ta kohustub omama selle osaluse vähemalt 12 kuu pikkuseks katkematuks ajavahemikuks ning kogu selle ajavahemiku jooksul ei lange osalusmäär alla 10% läve või ostuhind alla 1 200 000 euro.“

257 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 201 ja 202 ilmneb, et LIR artikli 164 ja artikli 166 esimese lõigu tõlgendamine koostoimes viiks selleni, et Luksemburgi õiguses välistatakse äriühingu tasandil, kes saab osalusest tulu, maksuvabastus siis, kui seda tulu ei maksustatud enne tulu jaotatud äriühingute tasandil.

- 258 LIR artikkel 164 ei võimalda arvata äriühingu maksustatavast tulust maha jaotatud kasumit. Teiste sõnadega saab kasumit jaotada alles pärast tulumaksustamist ja seda olenemata jaotamise laadist. LIR artikkel 166 võimaldab jaotatava kasumi maksust vabastada seda saava äriühingu tasandil, tingimusel et tulu on saadud osalusest.
- 259 Nii järeldas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 226, et olles võimaldanud kõnesolevate eelotsustega vabastada asjaomaste valdusühingute puhul maksust osalusest saadud tulu, mis vastab majanduslikust vaatevinklist ZORA kasvule, mis oli vastavate tütarettevõtjate tasandil kuluna maha arvatud, andis Luksemburgi maksuhaldur asjaomastele valdusühingutele valikulise eelise.
- 260 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik väidavad sisuliselt, et komisjon määras nii kitsa viiteraamistiku kindlaks kui ka tuvastas kõrvalekaldumise sellest ekslikult ning andis nii toimides asjaomastele valdusühingutele valikulise eelise.
- 261 Seega tuleb kõigepealt analüüsida argumente, mille kohaselt eksis komisjon, kui määras kindlaks viiteraamistiku, mis on piiratud kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitletavate õigusnormidega, ning seejärel argumente, millega on vaidlustatud vaidlustatud otsuse osa, mis käsitleb nendest õigusnormidest kõrvalekaldumise esinemist.
- 1) Niisuguse viiteraamistiku kindlaksmääramine, mis on piiratud kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitletavate õigusnormidega*
- 262 Komisjon hindas vaidlustatud otsuses kõnesolevate eelotsuste valikulisust asjaomaste vaidlusühingute tasandil, lähtudes kitsast viiteraamistikust, mis koosneb osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist käsitlevatest õigusnormidest, st LIR artiklitest 164 ja 166.
- i) Viiteraamistiku mittelaiendamine ema- ja tütarettevõtja direktiivile*
- 263 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie väidavad, et komisjon kitsendas viiteraamistikku ekslikult õigusnormideni, mis on kohaldatavad puhtalt riigisiseste olukordade suhtes. Ta oleks vastupidi pidanud lähtuma ka olukordadest, mis hõlmavad ema- ja tütarettevõtja direktiivi kohaldamisala.
- 264 Engie märgib, et kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel kehtinud ema- ja tütarettevõtja direktiivi kohaselt ei nõudnud Luksemburgi Suurhertsogiriik, et teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate kasumeid oleks enne maksustatud nende residentriigis, et Luksemburgi residentidest emaettevõtjate suhtes saaks kohaldada ema- ja tütarettevõtja direktiivis ette nähtud maksuvabastust.
- 265 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik lisavad, et komisjon ei oleks Euroopa Kohtu praktikast lähtudes tohtinud asuda seisukohale, et maksuvabastust kohaldatakse ilma tütarettevõtja tasandil kasumi eelneva maksustamise tingimusega ainult piiriüleste olukordade suhtes.
- 266 Engie rõhutab 13. novembri 1990. aasta kohtuotsuse Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395) põhjal vajadust tõlgendada LIR artiklit 166, lähtudes liidu õigusest, eelkõige ema- ja tütarettevõtja direktiivist, mis kehtis kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel.

- 267 Lisaks tekitab see, kui piiriüleseid kasumi jaotamisi ja puhtalt riigisiseseid kasumi jaotamisi ei käsitata maksualaselt samamoodi, Luksemburgi residentidest ema- ja tütarettevõtjate tasandil pöördiskrimineerimise. Seejuures ei saa komisjon vaielda vastu Luksemburgi seadusandja valikule osalusest saadud tulu maksust vabastamise regulatsiooni osas, olgu siis tegemist riigisisese või piiriülese kasumi jaotamisega.
- 268 Niisugune maksualane erinev käsitlemine on Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul lisaks vastuolus ELTL artikliga 107, nagu ilmneb 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsusest *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* *World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).
- 269 Komisjon õigustab seda, miks ta ei laiendanud viiteraamistikku piiriülestele olukordadele, sisuliselt sellega, et ema- ja tütarettevõtja direktiivi ainus eesmärk on vältida piiriüleste olukordade ebasoodsamat kohtlemist võrreldes puhtalt riigisiseste olukordadega, mitte õigustada piiriüleste olukordade soodsama käsitlemise laiendamist puhtalt riigisisestele olukordadele.
- 270 Selles küsimuses tuleb esiteks meenutada, et valikulisust puudutava tingimuse analüüsi puhul tuleb seega põhimõtteliselt enne kindlaks määrata viiteraamistik, kuhu asjaomane meede kuulub; viiteraamistiku määramine on erilise tähtsusega maksumeetmete korral, sest eelise olemasolu enda saab tuvastada vaid võrdlemisel „tavalise“ maksustamisega (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus *Portugal vs. komisjon*, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* *Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55).
- 271 Teiseks ei saa maksumeetme valikulisust hinnata, lähtudes viiteraamistikust, mis koosneb mõnest sättest, mis on laiemast õigusraamistikust kunstlikult välja võetud (28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Saksamaa vs. komisjon*, C-209/16 P, ei avaldata, EU:C:2018:507, punkt 99).
- 272 Komisjonile ei saa aga ette heita, et ta ei võtnud käsitletaval juhul arvesse piiriülese dividendi jaotamise maksualast käsitlemist selle ema- ja tütarettevõtja direktiivi kohaselt, mis kehtis kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel.
- 273 Esiteks on käesolevas kohtuasjas käsitletav olukord puhtalt riigisisene olukord. Nii asjaomased valdusühingud kui ka tütarettevõtjad ja vahendusäriühingud asuvad Luksemburgi Suurhertsogiriigis. Käsitletaval juhul kuuluvad nende maksualased olukorrad ainult ühe maksuhalduri haldusalasse. Seega ei saa topeltmaksustamise ohud, mis on omased erinevate maksusüsteemide kohaldamisele ja erinevate maksuhaldurite sekkumisele ning võivad eksisteerida piiriüleste kasumi jaotamiste puhul, esineda puhtalt riigisiseses olukorras, millega on tegemist käesolevas kohtuasjas.
- 274 Teiseks ei olnud ema- ja tütarettevõtja direktiivis, mis kehtis kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel, mõistagi otseselt nõutud, et osalusest saadud tulu vabastatakse maksust tingimusel, et enne maksustati tütarettevõtjate tasandil jaotatud kasumeid.
- 275 Ema- ja tütarettevõtja direktiivi artiklis 4 oli eelkõige ette nähtud, et selle emaettevõtja residentriik, kes sai dividendi mitteresidendist tütarettevõtjalt, võib jätta need maksustamata.
- 276 Sellegipoolest oli niisugune maksuvabastussüsteem, mille puhul ei kehtinud otseselt tingimust, et kasumit maksustati mitteresidendist tütarettevõtja tasandil, ema- ja tütarettevõtja direktiivi põhjenduse 3 kohaselt mõeldud eelkõige selleks, et lihtsustada äriühingute grupeerimist liidu

tasandil ja lahendada lahknevused, mis võivad kahe erineva liikmesriigi maksustamist käsitlevate õigusnormide vahel eksisteerida. Kahtlemata ei ole niisugune loogika üle kantav ühes ja samas liikmesriigis asuvate äriühingute olukorrale.

277 13. novembri 1990. aasta kohtuotsus *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395), 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* *World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981) ei sea seda seisukohta kahtluse alla.

278 Kõigepealt tuleb märkida, et 13. novembri 1990. aasta kohtuotsust *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395) ei saa tõlgendada nii, nagu sooviks *Engie*. Selles kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et vaidluse raames, mis kuulub niisuguse direktiivi kohaldamisalasse, mis oleks tulnud riigisisesse õigusesse üle võtta, oli liikmesriigi kohus kohustatud tõlgendama oma riigisisest õigust, lähtudes direktiivi tekstist ja eesmärgist. Käsitletaval juhul ei ole aga sugugi vaja tõlgendada LIR artiklit 166 juhtumil, mis kuulub ema- ja tütarettvõtja direktiivi kohaldamisalasse, st juhtumil, mil kasumit jaotatakse erinevates liikmesriikides asuvate äriühingute vahel.

279 Seejärel on vaja juhtida tähelepanu, et ka 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) ei saa olla aluseks Luksemburgi Suurhertsogiriigi võimalikule kohustusele kohandada piiriüleste kasumi jaotamiste maksualane käsitamine puhtalt riigisiseste kasumi jaotamiste maksualasele käsitamisele.

280 Selles kohtuasjas tekkis ainult küsimus, kas mõiste „osalus“ ema- ja tütarettvõtja direktiivi tähenduses hõlmab seda, kui osasid omatakse kasutusvalduse lepingu alusel (mitte omanikuna) – küsimus, millele Euroopa Kohus vastas eitavalt.

281 Euroopa Kohus soovis siiski ka meenutada, et liikmesriik ei tohi käsitada piiriüleseid olukordi ebasoodsamalt kui puhtalt riigisiseseid olukordi. Seega otsustas Euroopa Kohus kohtuasjas, milles tehti 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758), et kui liikmesriik vabastab maksust dividendi, mida saab äriühing, kellele kuulub tütarettvõtja osa kasutusvalduse lepingu alusel, peab see nii olema ka piiriülesel juhul. Liidu õiguse eesmärk ei ole nimelt võidelda pöörd diskrimineerimisega, vaid tagada, et piiriüleseid olukordi ei käsitata ebasoodsamalt kui puhtalt riigisiseseid olukordi, mitte vastupidi.

282 Lõpuks tuleb sama tõdeda, mis puudutab 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsust komisjon *vs.* *World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981). Vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi väitele ei saa komisjon talle ette heita, et ta andis riigiabi, käsitades piiriüleseid dividendi jaotamist ebasoodsamalt kui puhtalt riigisiseseid.

283 Tingimus, et niisuguse meetme peab olema võtnud riik, ei ole nimelt täidetud, kui asjaomane meede tuleneb liidu õigusaktist, näiteks direktiivist (vt selle kohta 5. aprilli 2006. aasta kohtuotsus *Deutsche Bahn vs.* komisjon, T-351/02, EU:T:2006:104, punktid 99–104). Käsitletaval juhul tuleneb osalusest saadud tulu maksust vabastamise süsteem ema- ja tütarettvõtja direktiivist.

284 Igal juhul ei takista ema- ja tütarettvõtja direktiiv, mis kehtis kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel, loomast ja nõudmast seost tütarettvõtja tasandil jaotatava kasumi maksustamise ja mitteresidendist emaettvõtja tasandil osalusest saadud tulu hilisema maksust vabastamise vahel (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, punktid 36 ja 37).

- 285 Selle direktiivi eesmärk on ennetada topeltmaksustamise olukordi, mis tähendab kaudselt, kuid tingimata, et see rajaneb eeldusel, et tütarettevõtja residentriik maksustas selle tütarettevõtja kasumi enne selle jaotamist (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, punktid 36 ja 37).
- 286 Lisaks, sõltumata selle *ratione temporis* kohaldamise küsimusest kinnitab niisugust tõlgendust nõukogu 8. juuli 2014. aasta direktiivi 2014/86/EL, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL (ELT 2014, L 219, lk 40), artikkel 1, sest piiriülesest osalusest saadud tulu maksust vabastamine on võimalik ainult juhul, kui tütarettevõtja ei saa neid maha arvata.
- 287 Seega ei olnud komisjon käsitleta val juhul kohustatud laiendama viiteraamistikku ema- ja tütarettevõtja direktiivile, mis ei saaks pealegi viia selleni, et välistatakse – vähemalt puhtalt riigisisestes olukordades – igasugune seos osalusest saadud tulu maksust vabastamise ja kasumi jaotamise maksustamise vahel.
- ii) LIR artikli 164 tõlgendamine koostoimes artikliga 166*
- 288 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie väidavad, et kitsam viiteraamistik määrati ainult LIR artiklitest 164 ja 166 lähtudes kindlaks seetõttu, et neid kahte õigusnormi tõlgendati koostoimes valesti.
- 289 Peale selle, et ZORA ei eelda kasumi jaotamist LIR artikli 164 tähenduses, väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie, et LIR artiklit 166 ei saa tõlgendada nii, et selle kohaselt sõltub maksuvabastus emaettevõtja tasandil ZORA jooksul saadud tulu maha arvamata jätmisest tütarettevõtja tasandil.
- 290 Luksemburgi Suurhertsogiriik avaldab kahetsust ka selle üle, et komisjon eiras seisukohti, mis on esitatud tema 31. jaanuari 2018. aasta kirjas, milles oli selgelt seletatud, et LIR artiklitel 164 ja 166 on eraldi kohaldamisalad ning et LIR artikli 164 järgimine ei ole LIR artikli 166 kohaldamise tingimus.
- 291 Komisjon rõhutab eelkõige, et LIR artikli 166 ning artikli 164 esimese ja teise lõigu puhul on mõõdapääsmatu, et need peavad teineteist täiendama, et tagada Luksemburgi maksusüsteemi ühtlus – mida kinnitab pealegi maksualane õigusteooria.
- 292 Selles küsimuses tuleb esiteks küll märkida, et LIR artikliga 166 ei ole otseselt nõutud seda, et osalusest saadud tulu maksust vabastamiseks emaettevõtja tasandil peab olema enne maksustatud kasumit, mida jaotati tütarettevõtja tasandil.
- 293 Sellegipoolest on osalusest saadud tulu maksust vabastamine mõeldav ainult siis, kui tütarettevõtja jaotatud tulu maksustati enne, v.a kasumi kahekordse maksustamata jätmise puhtalt riigisisesel juhtumil.
- 294 Skemaatiliselt on LIR artiklis 164 ette nähtud äriühingu saadud tulu maksustamine, ükskõik kas see tulu jaotatakse dividendina või mitte. Selle tulu hulka kuuluvad LIR artikli 164 kolmanda lõigu alusel ka kasumi varjatud jaotamised. LIR artikliga 166 on omakorda osalusest saadud tulu teatavatel tingimustel maksust vabastatud, mis võimaldab vältida topeltmaksustamise olukordi. Tütarettevõtja tasandil maksustatud jaotatud kasum kantakse bilanssi põhimõtteliselt tuluna, mida maksustatakse emaettevõtja tasandil.

- 295 Seos nende kahe õigusnormi vahel ilmneb sõnaselgelt Luksemburgi Suurhertsogiriigi 31. jaanuari 2018. aasta vastusest. Vastavalt tsitaadile, mis on toodud vaidlustatud otsuse põhjenduses 202 ja 223. joonealuses märkuses ning mis on üheselt mõistetav, nõustus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et „kõigile osalustele, millest tuleneva kasumi puhul saab kohaldada artikli 166 maksuvabastust, kohaldatakse ka LIRi artiklit 164“.
- 296 Seos nende kahe sätte vahel on veelgi ilmsem, kui lugeda Luksemburgi Conseil d'État' (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 2. aprilli 1965. aasta arvamust seaduseelnõu kohta, mis hõlmab LIR artiklit 166 – aramus, millele komisjon vaidlustatud otsuse 139. ja 238. joonealuses märkuses õigesti viitab. Nagu Luksemburgi Conseil d'État (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) rõhutab, võimaldab LIR artikkel 166 „maksustamisalase õigluse huvides ja majanduslikel põhjustel“ vältida jaotatava tulu topelt- ja kolmekordset maksustamist, kuid mitte sisuliselt vältida selle tulu üldse maksustamata jätmist.
- 297 Teiste sõnadega on osalusest saadud tulu maksust vabastamine kohaldatav ainult tulu suhtes, mida tütaretttevõtja maksustatavast tulust maha ei arvatud.
- 298 Seega ei rikkunud komisjon õigusnormi, kui tuvastas vaidlustatud otsuse põhjenduses 204 seose LIR artiklite 164 ja 166 vahel, st osalusest saadud tulu emaretttevõtja tasandil maksust vabastamise ja jaotatud kasumi tütaretttevõtja tasandil maksustamise vahel.
- 299 Teisalt väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie, et ZORA ei eelda kasumi jaotamist LIR artikli 164 tähenduses ning seega on viide sellele artiklile – eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustes 204, 210 ja järgnevad – ekslik.
- 300 Kuigi ZORA kasv ei ole rangelt võttes kasumi jaotamine, vastab osalusest saadud tulu, mis on LNG Holdingu tasandil maksust vabastatud, sisuliselt aga selle kasvu summale nii, et nagu õigesti ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 210–212, vastab see kasv sisuliselt – käsitletava juhtumi väga erilistel asjaoludel ja võttes arvesse äriühingute rühma, kuhu kuuluvad valdusühing, vahendusäriühing ja tütaretttevõtja – kasumi jaotamistele. Komisjonil oli seega õigus, kui ta pöördus kitsa viiteraamistiku kindlaksmääramisel LIR artiklite 164 ja 166 poole, mis reguleerivad riigisisiseses õiguses osalusest saadud tulu maksustamist.
- 301 Seega tuleb argument, et LIR artiklit 164 tõlgendati koostoimes LIR artikliga 166 valesti, tagasi lükata ning järelikult tagasi lükata kõik argumendid, mille eesmärk on vaielda vastu sellele, et komisjon määras kindlaks kitsa viiteraamistiku.
- 2) Kõrvalekaldumine sätetest, mis käsitlevad kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist*
- 302 Komisjon leidis vaidlustatud otsuse põhjendustes 208–226, et Luksemburgi maksuhaldur kaldus kõnesolevate eelotsustega kõrvale sätetest, mis käsitlevad kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist, sest ta lubas seda, et asjaomaste valdusühingute puhul vabastatakse maksust osalusest saadud tulu, mis vastas majanduslikust vaatevinklist ZORA kasvule, mis vastavate tütaretttevõtjate tasandil kuluna maha arvati.
- 303 Kõigepealt tuleb rõhutada, et nagu on tõdetud punktides 247 ja 248 eespool, viib selle tõendamine, et kalduti kõrvale Luksemburgi õigusnormidest, mis käsitlevad kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist – eeldusel, et see on põhjendatud – eelise tuvastamiseni.

- 304 Mis puudutab eelise valikulisuse tingimust, mis on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses mõiste „riigiabi“ oluline osa, siis tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et selle tingimuse hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas konkreetset õiguslikku raamistikku arvestades on liikmesriigi meede selline, et see soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist“ võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on asjaomase abikava eesmärgi arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras ning keda koheldakse erineval viisil, mida võib sisuliselt pidada diskrimineerivaks (vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 305 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie väidavad sisuliselt, et käsitletaval juhul ei saa tuvastada mingit kõrvalekaldumist, kinnitades esiteks, et LIR artikkel 164 ei reguleeri ZORAsid ning et ei olnud mingit otsest ja ilmset seost ZORA kasvu tütarettevõtjate tasandil mahaarvatavuse ja osalusest saadud tulu asjaomaste valdusühingute tasandil maksust vabastamise vahel; teiseks, et ZORADE väärtuste suurenemine ei olnud kindel, kui need sõlmiti; kolmandaks, et LIR artikleid 164 ja 166 eraldi vaadelduna kohaldati õigesti; neljandaks, et komisjon ei tõendanud nende kahe sätte rikkumist eraldi võetuna, ning viiendaks, et ei tõendatud kontserni Engie eeliskohtlemist asjaomaste valdusühingute tasandil.
- i) LIR artikli 164 kohaldamine ZORA suhtes ning seose olemasolu ZORA kasvu tütarettevõtjate tasandil mahaarvatavuse ja osalusest saadud tulu asjaomaste valdusühingute tasandil maksust vabastamise vahel*
- 306 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie märgivad, et LIR artikkel 164 reguleerib Luksemburgi õiguses ainult kasumi jaotamist, mitte ZORAt, mis on osaliselt võlainstrument ja osaliselt kapitaliinstrument.
- 307 Komisjon eirab nende sõnul ZORA konverditavust, mis muudab LIR artikli 164 käsitletava juhtumi suhtes kohaldamatuks, mistõttu ei saa tuvastada mingit kõrvalekaldumist sellest õigusnormist. Komisjon lähtus oma analüüsis Luksemburgi maksuõiguse eesmärgile keskendatud tõlgendusest, rikkudes nii maksustamise seaduslikkuse põhimõtet, mille kohaselt tuleb maksuõigusnorme tõlgendada kitsalt.
- 308 Niisugust kõrvalekaldumist ei ole ka seepärast, et Engie arvates ei saa tuvastada mingit otsest ega ilmset seost LNG Holdingu saadud tulu ja ZORA kasvu vahel, mis LNG Supply tasandil kuluna maha arvati. Komisjon seostas ekslikult ka forvardmüügi ja LNG Supply kapitali hilisema vähendamise tehingu, mida ei olnud pealegi ette nähtud kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel. Niisuguse seose puudumise tõttu ei kaldutud kõnesolevate eelotsustega sisuliselt valitud viiteraamistikust kõrvale.
- 309 Engie sõnul kanti ZORA kasv LNG Luxembourg'i raamatupidamisbilanssi ka kui maksustatav tulu ning seega isegi eeldusel, et tuvastatakse seos LNG Supply tasandil kuluna mahaarvatava kasvu summa ja LNG Holdingu tasandil maksust vabastatud summa vahel, ei puudutanud maksuvabastus sisuliselt summat, mida üldse ei maksutatud.
- 310 Komisjon vaidleb vastu kõikide nende argumentide põhjendatusele. Ta märgib eelkõige, et kui sama kasumisumma võis kasumit jaotava äriühingu tasandil kuluna maha arvata ja kasumist saava äriühingu tasandil maksust vabastada, ei maksustata seda kasumit Luksemburgi Suurhertsogiriigis üldse, mis näitab käsitletaval juhul hästi, et valdusühingute suhtes kohaldatavast viiteraamistikust kalduti kõrvale.

- 311 Selles küsimuses tuleb vastupidi formalistlikule lähenemisele, mille kohaselt vaadeldakse eraldi kumbagi tehingut, mis sellesse rahalisse skeemi kuulub – nagu seda teeb komisjon –, ületada õiguslik näivus, et mõista, missugune see skeem majanduslikult ja maksualaselt tegelikult on. Et määrata kindlaks, kas riiklikud meetmed võivad endast kujutada riigiabi, tuleb peamiselt eelkõige arvesse võtta nende meetmete mõju ettevõtjatele, kes sellest kasu saavad (vt 13. septembri 2010. aasta kohtuotsus Kreeka jt vs. komisjon, T-415/05, T-416/05 ja T-423/05, EU:T:2010:386, punkt 212 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 312 Kuigi ZORA kasv ei ole aga rangelt võttes kasumi jaotamine, vastab osalusest saadud tulu, mis on LNG Holdingu tasandil maksust vabastatud, sisuliselt selle kasvu summale ning seega vastab see viimane – nagu õigesti ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 210–212 – käsitletava juhtumi väga konkreetsetel asjaoludel tegelikkuses kasumi jaotamistele.
- 313 Kõnesolevate eelotsustega on heaks kiidetud mitmesugused tehingud, mis kujutavad endast kogumit, millega viidi ringjalt ja vastastikuses sõltuvuses ellu tegevussektori ja selle rahastamise üleandmine kolme samasse kontserni kuuluva äriühingu vahel. Need tehingud töötati välja kolmeetapilisena, üksteisele järgnevana ja niisugusena, et need eeldasid valdusühingu, vahendusäriühingu ja tütarettevõtja osalemist.
- 314 Esiteks kanti ZORA kasv küll maksustatava tuluna vahendusäriühingute bilanssi.
- 315 Sellegipoolest kinnitasid Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie vastuseks Üldkohtu kohtuistungil esitatud küsimusele sõnaselgelt, et selle tulu neutraliseeris vahendusäriühingute tasandil samas summas kahjum vahendusäriühingute ja asjaomaste valdusühingute vahel sõlmitud ettemakstud forvardlepingu täitmise hetkel.
- 316 Lisaks said asjaomased valdusühingud selle lepingu alusel asjaomase ZORA konvertimise hetkel automaatselt emiteeritud aktsiate omanikuks, kusjuures need aktsiad sisaldasid antud laenu nimisummat ja tütarettevõtjate kasumeid.
- 317 Teiste sõnadega võimaldas asjaomaste valdusühingute ja vahendusäriühingute vahel sõlmitud ettemakstud forvardleping tegelikkuses neutraliseerida maksustatava tulu vahendusäriühingute tasandil, andes samas asjaomase ZORA konvertimise hetkel emiteeritud aktsiate omandiõiguse üle nendele valdusühingutele.
- 318 Nii said asjaomased valdusühingud nende aktsiate omanikuks, kusjuures nende aktsiate väärtus sisaldab ZORA kasvu.
- 319 Teiseks on ettemakstud forvardlepingu täitmine küll samuti tehing, mis on igas mõttes eraldiseisev saadud tütarettevõtjate aktsiatest ühe osa tühistamisest.
- 320 Sellegipoolest vastab käsitletaval juhul, LNG Holdingu juhtumil tema tasandil vastavalt ettemakstud forvardlepingule loodud tulu ja veelgi enam LNG Supply aktsiate tühistamise tulemusena loodud tulu majanduslikust vaatevinklist tegelikult ZORA kasvu summale, mis tekkis enne selle ZORA osalist konvertimist – mida Luksemburgi Suurhertsogiriik sõnaselgelt kohtuistungil vastuseks Üldkohtu küsimusele tunnistas.
- 321 Seda seisukohta ei saa seda kahtluse alla argument, et kõnesolevaid eelotsuseid ei tehtud saadud tütarettevõtjate aktsiatest ühe osa järgneva tühistamise kohta, vaid ainult ettemakstud forvardlepingu täitmise kohta.

- 322 Maksualasest eelotsusest, mis tehti 20. septembril 2013 vastavalt vaidlustatud otsuse põhjenduses 43 toodud viitele, ilmneb nimelt selgelt, et enne asjaomase ZORA konvertimist oli tõesti kavas tühistada seejärel asjaomaste valdusühingute tasandil üks osa saadud tütarettevõtjate aktsiatest.
- 323 Selles on märgitud, et „[LNG Supply] kapitali vähendamise tõttu kajastab [LNG Holding] kasumit, mis on konverditud aktsiate nominaalväärtuse ja konverditud summa vahe“, ning et „[s]ee kasum on nähtav [LNG Holdingu] raamatupidamisarvestuses ja sellele kohaldatakse osaluserandit“.
- 324 Sõnaselge viide selles küsimuses Luksemburgi maksuhalduri eelnevale kinnitusele näitab sisuliselt, et LNG Holdingu saadud tulu, mis tulenes LNG Supply kapitali vähendamise tehingust, oli tulu, mille suhtes paluti kohaldada LIR artiklit 166, eelkõige 9. septembri 2008. aasta maksualuse eelotsuse taotluses, millele Luksemburgi Suurhertsogiriik vastas positiivselt.
- 325 Kolmandaks on ZORA kasvu mahaarvatavus tütarettevõtjate tasandil mõistagi rangelt võttes osalusest saadud tulu valdusühingute tasandil maksust vabastamisest eraldiseisev tehing.
- 326 Sellegipoolest ühendab neid kahte tehingut käsitletaval juhul tegelikkuses otsene seos. LNG Holdingu tasandil LIR artikli 166 alusel maksust vabastatud tulu vastab sisuliselt ZORA kasvule, mis arvati maha LNG Supply tasandil, nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuistungil kinnitas.
- 327 Komisjon on seega õigesti kirjeldanud mitme tehingu vastastikust toimet, kusjuures need tehingud on küll rangelt võttes eraldiseisvad, kuid sisuliselt kujutavad endast ühte tehingut, ning õigesti leidnud, et kiites heaks osalusest saadud tulu maksust vabastamise valdusühingute tasandil – tulu, mis vastas majanduslikust vaatevinklist ZORA kasvule, mis arvati kuluna maha tütarettevõtjate tasandil –, kaldus Luksemburgi maksuhaldur kõrvale viiteraamistikust, mis koosneb LIR artiklitest 164 ja 166.
- ii) ZORA väärtus, mis oli selle sõlmimise päeval teadmata*
- 328 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie väidavad, et komisjon ei oleks tohtinud eirata asjaolu, et ZORade väärtuste kasv oli nende sõlmimise päeval ja kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel teadmata. Nii on see Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul just osas, mis puudutab CEFi, ning seda enam, et ZORAt, mille sai GSTM, ei konverditud.
- 329 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie sõnul ei võimalda teadmatus kõnesolevate eelotsuste tegemise päeval küsimuses, millist tulu ZORA saanud tüharettevõtjad tulevikus saavad, sisuliselt asuda seisukohale, et on kaldutud kõrvale kitsast viiteraamistikust.
- 330 Selles küsimuses tuleb meenutada, et riigiabiks loetakse selline sekkumine, mis võib oma vormist sõltumata otseselt või kaudselt soodustada ettevõtjaid või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida kasusaajast ettevõtja tavalistes turutingimustes ei saaks (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).
- 331 Lisaks võib meede olla riigiabi isegi siis, kui abi summa ja veelgi enam eelise tuvastamine sõltub maksusüsteemivälistest asjaoludest.

- 332 Näiteks võib meede kujutada endast riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses isegi juhul, kui eelis ei ole meetme võtmise päeval veel materialiseerunud. Piisab ainuüksi eelise tulevase materialiseerumise võimalusest. Eelise mittematerialiseerumine välistab ainult abi tagasinõudmise, mitte selle eeliseks kvalifitseerimise.
- 333 Käsitletaval juhul ilmnevad eelis ja lõpuks kõrvalekaldumine viiteraamistikust mõistagi täielikult, sest tütaretttevõtjad said asjaomase ZORA kestuse jooksul tulu. Ikkagi ei saa aga teadmatus asjaomase ZORA sõlmimise päeval, kas tütaretttevõtjad saavad tulu, välistada valikulise eelise andmist asjaomastele valdusühingutele ja selle tuvastamist, et kitsast viiteraamistikust on kõrvale kaldutud.
- 334 Kõnesolevate eelotsuste tegemise päeval oli Luksemburgi maksuamet talle hindamiseks esitatud rahalist skeemi arvesse võttes selle poolt, et osalusest saadud tulu vabastatakse asjaomaste valdusühingute tasandil maksust, kusjuures see tulu võis majanduslikust vaatevinklist vastata tulule, mis tütaretttevõtjate tasandil kuluna maha arvati.
- 335 Seega ei rikkunud komisjon õigusnormi, kui järeldas, et määrares kindlaks asjaomaste valdusühingute suhtes kohaldatava maksustamise erisüsteemi, oli Luksemburgi maksuhaldur kindlaks määranud õigusliku raamistiku, mis võimaldab tal anda eelise, ning oli seda tehes kõrvale kaldunud kitsast viiteraamistikust.

iii) Kõrvalekaldumise tuvastamine üldnormide kombineeritud toime põhjal

- 336 Engie väidab, et komisjon ei oleks tohtinud tuvastada seaduses mitte ette nähtud koostoimet, mida avaldavad ZORA kasvu mahaarvatavus tütaretttevõtjate tasandil ja osalusest saadud tulu maksust vabastamine valdusühingute tasandil. Kahe üldnormi kohaldamine konkreetse juhtumi suhtes ei saa Engie sõnul anda valikulist eelist, kui asjaomased sätted on üldkohaldatavad ja kui see, kuidas kumbagi õigusnormi eraldi võetuna kohaldatakse, on kooskõlas nende tavapärase kohaldamisega.
- 337 Komisjon kaldus väidetavalt kõrvale oma otsuste tegemise praktikast, mida näitab tema 17. juuli 2013. aasta otsus 2014/200/EL riigiabi SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) kohta, mida andis Hispaania – teatavate kapitalirendilepingute suhtes kohaldatav maksukord (Hispaania maksu tasaarvelduse süsteem) (ELT 2014, L 114, lk 1; edaspidi „Hispaania maksu tasaarvelduse süsteemi otsus“), mille kohaselt peab iga maksumeede eraldi võetuna kalduma kõrvale asjaomaste maksusätete tavapärasest kohaldamisest. Niisugune nõue oli veel tähtsam olukorras, kus maksukohustuslasi on – nagu käsitletaval juhul – mitu.
- 338 Engie lisab, et komisjoni vaidlustatud otsuses esitatud seisukoht eeldab, et ühtluse põhimõtte kohaselt sõltuks maksusätete kohaldamine maksukohustuslase suhtes teise maksukohustuslase maksualasest kohtlemisest teiste maksualaste üldsätete järgi. Komisjon eiras ka 15. novembri 2011. aasta kohtuotsust komisjon vs. Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), milles piirati selle mõju arvessevõtmist, mida maksusüsteem avaldab juhul, kui see on välja töötatud selgelt meelevaldselt või moonutatult.
- 339 Niisugune argument ei saa anda tulemusi.
- 340 Nagu ilmneb punktidest 306–327 eespool, tuleb Luksemburgi õiguses tuvastada seos osalusest saadud tulu emaettevõtja tasandil maksust vabastamise ja tütaretttevõtja tasandil jaotatud tulu mahaarvatavuse vahel.

- 341 Niisuguse maksuvabastuse kohaldamine ei saa seega olla mõeldav, ilma et enne kontrollitaks, kas maksust vabastatud tulu maksustati. Jaotatud tulu saava äriühingu maksualane kohtlemine sõltub LIR artikli 166 puhul tulu jaotava äriühingu maksualasest kohtlemisest.
- 342 Seos on käsitletaval juhul – vastavalt eespool punktidele 312–327 – olemas ka ZORA kasvu LNG Supply tasandil mahaarvatavuse ja majanduslikust vaatevinklist sellele kasvule vastava osalusest saadud tulu LNG Holdingu tasandil maksust vabastamise vahel. See seos tuleneb Engie loodud rahastamise struktuurist endast ning erinevatest lepingutest kontserni Engie kuuluvate äriühingute vahel niisugusena, nagu need kõnesolevate eelotsustega heaks kiideti. LNG Supply aktsiad, mis sisaldavad ZORA kasvu väärtust, liiguvad nimelt selle ZORA kaudu LNG Supplylt LNG Luxembourgile ning ettemakstud forvardlepingu vahendusel LNG Luxembourgilt LNG Holdingule, kes loob lõpuks kapitalikasvu, mille saadud aktsiate tühistamine maksust vabastab. Täpselt niisamuti on GSTMi ja CEFi vahel, ehkki ZORAt, mille GSTM sai, ei konverditud.
- 343 Selle seose ning asjaolu tõttu, et nende kahe tehingu mõju avaldub asjaomaste valdusühingute tasandil, on kõnesolevate eelotsustega kõrvale kaldutud kitsast viiteraamistikust. See, et käsitletaval juhul on LNG Holdingu tasandil maksust vabastatud osalusest saadud tulu, mis vastab majanduslikust seisukohast ZORA kasvule, ei olnud mõeldav, sest see kasv arvati LNG Supply tasandil kuluna maha.
- 344 Seda kombineeritud mõju arvestades oli komisjonil õigus, kui ta tuvastas vaidlustatud otsuse põhjendustes 208 ja 209, et on kaldutud kõrvale viiteraamistikust, mis koosneb LIR artiklitest 164 ja 166.
- 345 Seega ei rikkunud komisjon niisuguste seoste olukorras ühtegi õigusnormi, kui leidis, et valdusühingute tasandil eksisteerib tulu tütaretevõtja tasandil mahaarvatavuse ja selle emaettevõtja tasandil hilisema maksust vabastamise kombineeritud mõju.
- 346 Seda järeldust ei sea kahtluse alla eespool punktis 337 viidatud Hispaania maksu tasaarvelduse süsteemi otsus.
- 347 Esiteks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa komisjoni otsustuspraktika muudes juhtumites mõjutada vaidlustatud otsuse kehtivust, mida saab hinnata ainult aluslepingu objektiivseid sätteid silmas pidades (vt 20. septembri 2019. aasta kohtuotsus Havenbedrijf Antwerpen ja Maatschappij van de Brugse Zeehaven vs. komisjon, T-696/17, EU:T:2019:652, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 348 Teiseks, olenemata kaalutlusest, et komisjoni varasem otsuste tegemise praktika ei saa olla talle siduv, ilmneb eelkõige Hispaania maksu tasaarvelduse süsteemi otsuse põhjendustest 131 ja 140, et kuigi maksuskeem selles kohtuasjas tulenes mitme eraldi maksumeetme kombineerimisest, ei soovinud komisjon seada selles kohtuasjas Hispaania maksu tasaarvelduse süsteemi valikulisuse tuvastamise tingimuseks, et iga sellesse süsteemi kuuluv meede peab olema eraldi võetuna valikuline. Ka koosnes Hispaania maksu tasaarvelduse süsteem viiest meetmest, mille kombineeritud kohaldamine ei tulenenud sugugi ei vormiliselt ega sisuliselt seadusesättest – vastupidi käsitletavale juhtumile, milles kohaldatakse LIR artikleid 164 ja 166, mille puhul ilmneb see, et need täiendavad teineteist, nende tõlgendamisel koostoimes.

349 15. novembri 2011. aasta kohtuotsust komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ei saa samuti tõlgendada nii, et meetme mõju arvessevõtmine piirdub ainult sellega, mis on määratletud kui „meelevaldne või moonutatud“.

350 Esiteks tuleb märkida, et kohtuasjad, 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), erinesid käesolevast kohtuasjast märgatavalt, sest asjaomane süsteem moodustas ise viiteraamistiku, millest lähtudes tuvastati *offshore*-äriühingute eeliskohtlemine.

351 Teiseks tuleb märkida, et ELTL artikli 107 lõikes 1 ei tehta vahet riigi sekkumiste põhjuste ja eesmärkide põhjal, vaid need riigi sekkumised on määratletud olenevalt nende mõjust, st olenemata kasutatud meetoditest. Kohtupraktikale, millele Engie viitab, saab aga tugineda ainult kohtuvaidluse juhtudel, mis on analoogilised kohtuasjadega, 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).

iv) LIR artiklite 164 ja 166 rikkumise puudumine eraldi võetuna

352 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et kuna LIR artikleid 164 ja 166 on kohaldatud kooskõlas riigisisese õigusega, pidi komisjon tõendama, et kõnesolevate eelotsustega on neid artikleid rikutud.

353 Lähtudes 12. novembri 2013. aasta kohtuotsusest MOL *vs.* komisjon (T-499/10, EU:T:2013:592), oleks komisjon pidanud tõendama kõnesolevate eelotsuste valikulisust võrreldes sätetega, mis on nende aluseks, tõendades nende sätete rikkumist.

354 Komisjon rõhutab omakorda, et kõnesolevate eelotsuste valikulisus ei sõltunud mitte niivõrd nende sätete eksliku kohaldamise tuvastamisest, mille alusel need eelotsused tehti, kuivõrd nende sätete valikulisusest.

355 Selles küsimuses tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidab käsitletaval juhul Luksemburgi Suurhertsogiriik, ei sõltunud kitsast viiteraamistikust kõrvalekaldumise tuvastamine LIR artiklite 164 ja 166 rikkumise tuvastamisest eraldi võetuna. Vastupidi, kõrvalekaldumist tuli hinnata, lähtudes LIR artiklist 164 koostoimes artikliga 166, mis moodustavad kitsa viiteraamistiku ja mille alusel võis osalusest saadud tulu ematettevõtja tasandil maksust vabastada üksnes juhul, kui seda tulu ei maksustatud tütarettevõtja tasandil ja vastupidi.

356 Vaidlustatud otsuse põhjendustest 212 ja 213 ilmneb aga, et kõnesolevate maksualaste eelotsustega on kaldutud kõrvale kitsast viiteraamistikust, sest nende kohaselt vabastati kontsern Engie asjaomaste valdusühingute tasandil tulumaksust ja see vabastus vastas majanduslikust vaatevinklist jaotatud kasumitele, mida ei maksustatud nende tütarettevõtjate tasandil. Nii oli see just LNG Supply huvides sõlmitud ZORA puhul. LNG Holdingu puhul vabastati maksust osalusest saadud tulu, mis vastas majanduslikust vaatevinklist tulule, mille LNG Supply kuluna maha arvas.

357 Kohustus tõendada, et kõnesolevate eelotsustega on rikutud LIR artikleid 164 ja 166, ei ilmne kuidagi ka 12. novembri 2013. aasta kohtuotsusest MOL *vs.* komisjon (T-499/10, EU:T:2013:592). Vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi väitele võimaldab see kohtuotsus ainult näidata, et abimeetme valikulisus võib tuleneda kaalutusõigusest, mille on ametiasutusele andnud

üldkohaldatav õigusakt, ja seda olenemata selle õiguse kasutamisest endast. Selles on ka täpsustatud, et niisuguse õiguse kasutamata jätmise korral tuleb lähtuda meetme sisust, et kontrollida, kas sellega on antud sellest kasu saavale isikule valikuline eelis.

358 Eelnevat arvestades tuleb argumendid, et LIR artiklite 164 ja 166 rikkumist eraldi võetuna ei ole tõendatud, tagasi lükata.

v) Kontserni Engie eeliskohtlemine asjaomaste valdusühingute tasandil

359 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul – keda selles osas toetab Iirimaa – ei ole komisjon tõendanud, et kõnesolevate eelotsustega kohaldati kontserni Engie suhtes eeliskohtlemist võrreldes teiste äriühingute või äriühingute kontsernidega, kes on temaga sarnases olukorras.

360 Komisjon jättis Engie sõnul esitamata tõendid selle kohta, et eksisteerivad lahknevad maksualased eelotsused ning et Luksemburgi maksuhaldur on keeldunud tegemast niisugust otsust mõne ettevõtja suhtes, kes on sarnases olukorras, või ka et esineb maksude ümberarvutamine, mis puudutab ettevõtjaid, kes on loonud kõnesolevates eelotsustes ette nähtud struktuuri.

361 Käsitletaval juhul oleks võinud tuvastada ainult *de facto* diskrimineerimise ning lähtudes 15. novembri 2011. aasta kohtuotsusest komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsusest komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981) oleks komisjon seega pidanud seoses üldise süsteemi kohaldamise individuaalse meetmega tegema kindlaks omadused, mis on omased ja iseloomulikud ettevõtjatele, kelle suhtes need maksualased eelotsused on tehtud, ning mis võimaldavad neid eristada ettevõtjatest, kelle suhtes neid ei tehtud.

362 Negatiivsel juhul oleks komisjon pidanud tõendama, et maksusätted, mida kõnesolevate eelotsustega kohaldati, olid hoolimata näilisest üldkohaldatavusest ise niisugused, et võisid oma konkreetsete omaduste poolest soodustada teatavaid ettevõtjaid võrreldes teiste ettevõtjatega, kes olid sarnases olukorras.

363 Luksemburgi Suurhertsogiriik, keda selles osas toetab Iirimaa, väidab ka, et kui ükskõik missugune maksukohustuslane oli suuteline looma rahastamisstruktuuri, mis on samalaadne kõnesolevates eelotsustes käsitletava struktuuriga – nagu tunnistas komisjon –, ei oleks komisjon pidanud leidma, et need eelotsused on valikulised.

364 Iirimaa rõhutab, et kuna ükskõik missuguse maksukohustuslase suhtes võidi kohaldada sama maksualast kohtlemist nagu Engie suhtes, kui ta loob samalaadse rahalise skeemi nagu see, mida võeti arvesse kõnesolevates eelotsustes, sai vaevalt siin tuvastada diskrimineerimise või välistamise. Komisjon oleks Iirimaa sõnul pidanud tõendama, et mõne teise äriühingute kontserni puhul välistati samasugune maksualane kohtlemine *de jure* või *de facto* hoolimata samalaadse rahalise skeemi loomisest. Et seda ei tuvastatud, ei saanud siin olla erinevat kohtlemist, mille tekitas riigisisene õigus: ainus erinevus seisnes viisis, kuidas maksukohustuslased otsustasid individuaalselt oma äriasju korraldada.

365 Komisjoni sõnul ei saa asjaolu, et rahastamisstruktuur on põhimõtteliselt avatud igale ettevõtjale turul, vaidlusaluste eelotsuse valikulisust välistada.

- 366 Selles küsimuses tuleb meenutada, et meetme valikulisuse tuvastamiseks asjakohane võrdluskriteerium seisneb selles, et tuleb kontrollida, kas meede teeb vahet ettevõtjatel, kes on üldise maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ilma et vahetegemine oleks põhjendatud kõnealuse süsteemi olemuse ja ülesehitusega (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 60).
- 367 Täpsemalt on valikulisust puudutav tingimus täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et riigisisene meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast üldisest ehk „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ning selle konkreetsed tagajärjed toovad kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise, samas kui maksusoodustust saavad ettevõtjad ja ettevõtjad, kes soodustust ei saa, on selle liikmesriigi maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 67).
- 368 Kohtupraktikast ilmneb ka, et erandliku maksumeetme valikulisuse tuvastamise tingimuseks ei saa seada seda, et tuvastatakse ettevõtjate erikategooria, keda on võimalik eristada neile omaste eritunnuste põhjal. Selle tuvastamine on seevastu asjakohane juhul, kui tegemist on meetmega, mis ei esine mitte üldisest maksustamissüsteemist kõrvale kalduva maksusoodustuse vormis, vaid „üldise“ maksustamissüsteemi kohaldamise vormis, mis põhines kriteeriumidel, mis olid samuti üldist laadi (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 71–78).
- 369 Kui tegemist on maksumeetmega, mis kaldub üldisest süsteemist kõrvale, ei tulene valikulisuse tuvastamine tingimata sellest, et asjaomases meetmes ette nähtud eelist ei kohaldata teatavate ettevõtjate suhtes õiguslike, majanduslike või praktiliste piirangute tõttu, mis takistavad neil teha tehingut, millest selle eelise andmine sõltub; valikulisuse võib tuvastada ainult siis, kui tuvastatakse, et on olemas tehing, mis on küll sarnane tehinguga, millest asjaomase eelise andmine sõltub, kuid mis sellele õigust ei anna. Sellest järeldub, et maksumeede võib olla valikuline ka siis, kui ükskõik missugune ettevõtja võib otsustada vabalt teha tehingu, millest selles meetmes ette nähtud eelise andmine sõltub (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 80–88).
- 370 Käsitletaval juhul ilmneb aga vaidlustatud otsuse põhjendustest 205 ja 215, et komisjon leidis, et asjaomaste valdusühingute suhtes kohaldatai soodsamat maksualast kohtlemist kui äriühingute suhtes, kes said osalusest tulu ja kelle suhtes kohaldatai seega – vastupidi nende valdusühingutele – õigusnorme, mis käsitlevad osalusest saadud tulu maksust vabastamist ja kasumi jaotamise maksustamist.
- 371 Kui osalusest saadud tulu maksust vabastamine emaettevõtja tasandil on puhtalt riigisisese olukorras mõeldav ainult juhul, kui tema tütarettevõtja tasandil maksustatakse jaotatud kasumit, saavad asjaomased valdusühingud käsitletaval juhul osalusest saadud tulu maksuvabastuse tulu puhul, mis vastab majanduslikust vaatevinklist ZORA kasvu summale, mis vastavate tütarettevõtjate tasandil kuluna maha arvati. Sama sarnase tehingu korral, st kui osalusest saadakse tulu pärast investeerimist tütarettevõtja kapitali, on mõne emaettevõtja puhul välistatud maksualane eelis, mida kohaldatakse asjaomaste valdusühingute suhtes.
- 372 Seega on komisjon õiguslikult piisavalt tõendanud, et asjaomaste valdusühingute suhtes kohaldatakse maksualast eeliskohtlemist võrreldes ükskõik missuguse emaettevõtjaga, kes võib saada osalusest tulu, mida selle jaotamise hetkel ei maksustatud.

- 373 Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendid ei saa seda seisukohta kahtluse alla seada.
- 374 Esiteks, kuna tegemist on kõikidele avatud rahastamissüsteemiga, mida asjaomased valdusühingud kasutasid, väidab Engie, et komisjon pidi kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tuvastamiseks tõendama, et teiste äriühingute suhtes, kes olid sarnases olukorras, keelduti kohaldamast samasugust maksualast kohtlemist.
- 375 Isegi eeldusel, et valdusühingute suhtes kohaldati samalaadset maksualast kohtlemist nagu CEFi ja LNG Holdingu suhtes, on samasuguste maksualaste otsuste olemasolu rahastamistehingute korral, mis eeldavad ka, et vahendusäriühing sõlmib ZORA, parimal juhul märk võimalikust abikavast, mitte diskrimineerimise puudumisest.
- 376 Lisaks on Engie arutluskäik rajatud ekslikule eeldusele, et komisjoni valitud viiteraamistik koosneb asjaomaste valdusühingute maksustamise erisüsteemist, mis tulenes kõnesolevatest eelotsustest. Kui nõuda komisjonilt diskrimineerimise tuvastamisel, et ta teeks kindlaks äriühingud, kelle suhtes keelduti kohaldamast samasugust maksualast kohtlemist samasuguse rahastamiskeemi puhul, eeldab see, et komisjon on võtnud viiteraamistikuks selle erimaksusüsteemi.
- 377 Viiteraamistik koosneb vastupidi LIR artiklitest 164 ja 166, mis reguleerivad kasumi jaotamise maksustamist kas tütarettevõtja tasandil või emaettevõtja tasandil – raamistik, millest on kõnesolevate eelotsustega kõrvale kaldutud.
- 378 Teiseks ei saa tulemusi anda ka argument, et komisjon ei määranud kindlaks ettevõtjate erikategooriat, millesse kontserni Engie äriühingud kuuluvad, ja seda omaduste põhjal, mis on neile kui eelisseisundis kategooriale omased.
- 379 Vastavalt punktile 368 eespool on niisuguse kategooria kindlaksmääramine nõutav ainult üldise maksusüsteemi raames, mis moodustab üksi valitud viiteraamistiku.
- 380 Käsitletaval juhul ei ole see nii, sest komisjon tugines kõnesolevate eelotsuste tõendamisel ebavõrdsele kohtlemisele, mis nendest tuleneb, sest need annavad eelise asjaomastele valdusühingutele, mitte teistele ühingutele, kes on sarnases olukorras, arvestades kitsa viiteraamistiku eesmärki – raamistik, millest on kõnesolevate eelotsustega kõrvale kaldutud.
- 381 Seega mainis komisjon vaidlustatud otsuses põhjendatult asjaomaste valdusühingute maksualast eeliskohtlemist. Seetõttu tuleb põhjendamatusse tõttu tagasi lükata argumendid, millega vaieldakse vastu seisukohale, et on kõrvale kaldutud õigusnormidest, mis käsitlevad kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist, ning et seepärast olid kõnesolevad eelotsused valikulised.

vi) Järeldus, et kontsernile Engie anti asjaomaste valdusühingute tasandil valikuline eelis kitsast viiteraamistikust lähtudes

- 382 Et esiteks tõendas komisjon kõnesolevate eelotsuste valikulisust nelja arutluskäiguga, millest ühe ta esitas teise võimalusena, ning teiseks on argumendid, millega püütakse vaielda vastu nendest arutluskäikudest ühe põhjendatusele, st sellele, et asjaomaste valdusühingute tasandil eksisteeris valikuline eelis kitsast viiteraamistikust lähtudes, põhjendamatusse tõttu tagasi lükatud, tuleb menetlusökonoomia huvides ja et need argumendid on muutunud tulemusetuks, põhimõtteliselt jätta analüüsimate argumendid, millega kritiseeritakse ülejäänud alternatiivseid arutluskäike, ning seda vastavalt eespool punktides 230 ja 231 viidatud kohtupraktikale.

383 Võttes aga arvesse asjaolu, et arutluskäik, millega püütakse tõendada kõnesolevate eelotsuste valikulisust võrreldes viiteraamistikuga, mis sisaldab õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet, on uudne, peab Üldkohus vajalikuks analüüsida ka nende argumentide põhjendatust, millega kritiseeritakse seda arutluskäiku.

d) Väidetav valikulise eelise puudumine õiguse kuritarvitamist käsitletavast sättest lähtudes

384 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 289–312 väidab komisjon, et kõnesolevate eelotsustega antakse Engiele valikuline eelis, sest ei kohaldata õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet. Nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendusest 290, kuulub see säte Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi.

385 Õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaselt „ei tohi maksukohustust eirata või vähendada tsiviilõiguse vormide ja võimaluste kuritarvitamisega“ ning „[k]uritarvituse korral tuleb maksu kohaldada samamoodi, nagu seda kohaldataks tehingutele, faktilistele asjaoludele ja majanduslikele asjaoludele kohandatud õiguslikus struktuuris“.

386 Viide „Engiele“, eelkõige vaidlustatud otsuse põhjenduses 162, et tähistada üksust, mille tasandil hinnatakse valikulisust, mis kaasneb õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmisega, tähistab vaidlustatud otsuse põhjenduse 16 kohaselt Engie SAd ning äriühinguid, mida ta otseselt või kaudselt kontrollib, st Luksemburgis asjaomaseid valdusühinguid, vahendusäriühinguid ja tütarettevõtjaid.

387 Vastavalt vaidlustatud otsuse põhjendustele 292–298 vastab Engie loodud rahanduslik skeem neljale tingimusele, mis tulenevad Luksemburgi kohtupraktikast niisugusena, nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik seda komisjonile oma 31. jaanuari 2018. aasta vastuses 11. detsembri 2017. aasta kirjale tutvustas, ning võimaldavad tuvastada õiguse kuritarvitamise, st esiteks eraõigusliku õigusliku vormi kasutamine, teiseks maksukoormuse vähendamine, kolmandaks sobimatu õigusliku meetodi kasutamine ja neljandaks maksuväliste põhjuste puudumine.

388 Peale selle tuvastamise, et ZORA kasvu ei maksustatud tütarettevõtjate, vahendusäriühingute ja asjaomaste valdusühingute tasandil, leiab komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 304–310 tingimuse kohta, mis on seotud sobiva õigusliku meetodi kasutamisega, et oli olemas muid rahastamisviise, mis olid kooskõlas Luksemburgi seadusandja kavatsusega, näiteks omavahendite või laenuinstrumendid, sest need ei oleks viinud tütarettevõtjate tulu maksustamata jätmiseni.

389 Komisjoni sõnul oli olemasolevate laenuinstrumentide hulgas ZORA, mille emettevõtja sõlmib otse oma tütarettevõtja huvides ilma vahendusäriühingu vahenduseta. Komisjon tõlgendab nimelt LIR artiklit 22 *bis* nii, et eeldusel, et seda kohaldatakse ZORA kasvu suhtes, võimaldab see ainult selle kasvu maksustamist edasi lükata.

390 LIR artikli 22 *bis* teise lõigu punktis 1, mis kehtis kõnesolevate eelotsuste tegemise hetkel ja mille komisjonipoolsele tõlgendusele vastu vaieldakse, on sätestatud:

„2. Erandina artikli 22 viiendast lõigust ei vii allpool, punktides 1–4 nimetatud vahetustehingud vahetatud varadega seotud kapitalikasvuni, v.a juhul, kui kas võlausaldaja või osanik loobub punktides 1, 3 ja 4 nimetatud juhtudel käesoleva sätte kohaldamisest:

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

[...]“.

391 Vastavalt vaidlustatud otsuse põhjendustele 278–284 väidab komisjon, et LIR artikli 22 *bis* teise lõigu punkt 1, milles on sisuliselt sätestatud, et laenu konvertimise korral ei vii see, kui võlausaldajale antakse väärtpaberid, mis tõendavad osalust võlgniku kapitalis, kapitalikasvu saamiseni, v.a kui võlausaldaja või osanik loobub selle sätte kohaldamisest, ei ole ZORA kasvu suhtes kohaldatav. LIR artiklis 22 *bis* oli täpsustatud, et konverditava kapitalilaenu konvertimisel on jooksev laenuintress, mis konvertimisaastal konvertimispäevaks on kogunenud, vahetuse hetkel maksustatav. Isegi LIR artikli 22 *bis* kohaldamisel ZORA kasvu suhtes rõhutab komisjon, et see artikkel ei too kaasa ZORA kasvu maksust vabastamist püsivalt, vaid ainult lükkab maksustamise edasi.

392 Tingimuse kohta, et puuduvad maksuvälised põhjused, rõhutab komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 306–313, et tegevussektorite üleandmise rahastamist ZORA abil, mille andis vahendusäriühing valdusühinguga sõlmitud ettemakstud forvardlepinguga, ei saa õigustada tütarettevõtjate riskiprofiili võimalik piiramine ega kontserni tulemuslikkuse ja paindlikkuse parandamine. Ainus taotletud eesmärk oli märkimisväärne kokkuhoid maksude pealt.

393 Komisjoni sõnul on eelis, mille Engie õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmise läbi saab, valikuline seepärast, et vastavalt vaidlustatud otsuse põhjendustele 311 ja 312, milles on tuvastatud, et seadust ei kohaldatud juhul, mil selle kohaldamise tingimused on siiski täidetud, ei ole see eelis põhimõtteliselt kättesaadav ühelegi teisele ettevõtjale.

1) Sissejuhatavad märkused

394 Komisjon kontrollis vaidlustatud otsuses kõnesolevate eelotsuste valikulisust, lähtudes õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest kui Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi lahutamatu osast.

395 Et kõnesolevaid eelotsuseid ei oleks tohtinud teha, sest olid täidetud tingimused, mis õigustavad õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamist, andis Luksemburgi Suurhertsogiriik Engiele valikulise eelise. See eelis põhineb seaduse kohaldamata jätmisel niisugusel juhul, mil tingimused selle kohaldamiseks olid siiski täidetud, ning on eelis, „mida teised ettevõtted kasutada ei saa“.

396 Selles küsimuses tuleb kõigepealt märkida, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie ei vaidle oma argumentidega vastu sellele, missuguse viiteraamistiku komisjon valis, et tõendada kõnesolevate eelotsuste valikulisust õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest lähtudes.

- 397 Komisjon mainib vaidlustatud otsuse põhjendustes 290 ja 291 viitsüsteemina „Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi“, mille põhieesmärk on tema sõnul „äriühingute kasumi maksustamine“ ja millesse õiguse kuritarvitamist käsitlev sätte kuulub.
- 398 Sellegipoolest tuvastab komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 299–312 kõrvalekaldumise ainuüksi õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest, kontrollides käsitletavat juhul, kas need neli kumulatiivset tingimust on täidetud.
- 399 Teiste sõnadega ei saa argumendid, millega Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik oma vastavates menetlusdokumentides kritiseerivad seda, et komisjon tõendas vaidlustatud otsuse põhjendustes 171–199 kõnesolevate eelotsuste valikulisust asjaomaste valdusühingute tasandil viiteraamistikuga, mis on laiendatud „Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi“, anda tulemusi, et vaielda käesolevate väidete raames vastu komisjoni tuvastatud kõrvalekaldumisele ainuüksi õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest. Nii on see eelkõige argumentidega, millega Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie heidavad komisjonile ette, et viimane tegi kindlaks kõrvalekaldumise mitte sätetest, mis moodustavad Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi ja mida on tutvustatud vaidlustatud otsuse punktides 78–81, vaid selle viiteraamistiku väidetavast eesmärgist.
- 400 „Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi põhieesmärki“, millele komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 305 õiguse kuritarvitamist käsitlevas osas viitab, ei ole kasutatud mitte selleks, et tuvastada kõrvalekaldumine sellest „eesmärgist“, vaid et kontrollida, kas maksualane kohtlemine, mis on kõnesolevate eelotsustega heaks kiidetud, on Luksemburgi seadusandja kavatsusega kooskõlas. Seega on seda „eesmärki“ kasutatud teistsuguse tegevuse raames kui see, millest kõnelevad vaidlustatud otsuse põhjendused 171–199.
- 401 Seevastu Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie vaidlevad esiteks vastu hinnangule, missugused kriteeriumid peavad olema täidetud, et tuvastada Luksemburgi õiguses õiguse kuritarvitamine, ning teiseks eeliskohtlemise olemasolule. Enne selleks esitatud argumentide põhjendatuse kontrollimist tuleb siiski hinnata Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumente, mille eesmärk on vaielda vastu õiguse kuritarvitamist käsitleval sättel põhineva arutluskäigu vastuvõetavusele.

2) Õiguse kuritarvitamist käsitleval sättel põhineva arutluskäigu väidetav uudsus

- 402 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et komisjoni arutluskäik, millega viimane kinnitab, et valikuline eelis anti kõrvalekaldumise tõttu õiguse kuritarvitamist käsitlevast õigusnormist, on „vastuvõetamatu“. Komisjon ainult mainis seda etteheidet haldusmenetluse käigus, kuid ei käsitlenud põhjalikumalt.
- 403 Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul ei puudutanud menetluse algatamise otsus õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamisega seoses mitte osalusest saadud tulu maksust vabastamist valdusühingute tasandil, vaid kasvu mahaarvatavust tütarettevõtjate tasandil. Komisjoni 11. detsembri 2017. aasta kirjaga ei korvatud ka kuidagi menetluse algatamise otsuse puudujääke selles osas.
- 404 Selles küsimuses tuleb märkida, et komisjon rõhutas juba menetluse algatamise otsusest peale selle sätte kohaldamata jätmist, nagu ilmneb eespool punktist 204. Lisaks on vaja juhtida tähelepanu, et kuigi komisjon ei esitanud oma 11. detsembri 2017. aasta kirjas ülevaadet argumentidest, mis puudutavad õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmist, palus ta pooltel siiski uuesti esitada lisaseisukohad selles küsimuses.

405 Seega tuleb lükata põhjendamatusse tõttu tagasi Luksemburgi Suurhertsogiriigi argument, milles rõhutatakse, et komisjoni õiguse kuritarvitamist käsitleval sätel põhinev arutluskäik on uudne, ja püütakse vaielda vastu sellele, et see on „vastuvõetav“.

3) Kõrvalekaldumine õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest

406 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie vaidlustavad õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamise käsitletaval juhul. Peale selle, et komisjon oleks pidanud valikulisuse tuvastamisel selles osas viitama Luksemburgi maksuhalduri halduspraktikale, heidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie komisjonile ette, et ta tegi mitu hindamisviga nende kriteeriumide kohaldamisel, mis peavad olema Luksemburgi õiguses täidetud, et õigustada õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamist. Nad väidavad, et kuna neid kriteeriume ei järgitud, ei saanud Luksemburgi ametiasutused järeldada, et õigust on kuritarvitatud, ning seega ei saanud tuvastada mingit kõrvalekaldumist sellest sättest. Igal juhul isegi eeldusel, et õiguse kuritarvitamist käsitlev säte oli kohaldatav, rõhutavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie esiteks, et komisjon ei tõendanud kontserni Engie kuuluvate äriühingute eeliskohtlemist, ning teiseks, et rahandusliku skeemi keeld selle väidetavalt kuritarvitusliku laadi tõttu viib asutamisevabaduse rikkumiseni.

407 Komisjon märgib eelkõige, et Luksemburgi praktikast tulenevad neli kriteeriumi, mis peavad olema õiguse kuritarvitamise tuvastamiseks täidetud, olid käsitletaval juhul täidetud. Tema sõnul on ilmne, et kontserni äriühingute puhul, kes skeemis osalesid, vabastati nende kasum maksust, samas kui sama skeemita tehtud majanduslikult samaväärseid tehinguid maksustati.

i) Luksemburgi maksuhalduri halduspraktika väidetav arvesse võtmata jätmine

408 Enne tuleb märkida, et liidetud kohtuasjade T-516/18 ja T-525/18 materjalidest ei ilmne kuidagi, et nii Luksemburgi Suurhertsogiriik kui ka Engie oleksid haldusmenetluse jooksul komisjonile tutvustanud Luksemburgi halduspraktikat, mis oleks talle olnud hädavajalik, et välistada kõnesolevate eelotsuste valikulisus selles osas.

409 Sellest hoolimata tuleb tõdeda, et komisjon viitas õigesti – nagu ilmneb vaidlustatud otsuse põhjendustest 293–298 – nii Luksemburgi ametiasutuse 1989. aasta märgukirjale kui ka Luksemburgi kohtupraktikale, millest ta tuletas need neli kriteeriumi, mida tuleb järgida, et tuvastada Luksemburgi õiguses õiguse kuritarvitamine. Lisaks ei tundunud halduspraktika arvesse võtmine nõutav, sest õiguse kuritarvitamist käsitlev säte ei tekita käsitletaval juhul mingeid tõlgendamisküsimusi.

ii) Kriteeriumide hindamine, et õigustada õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamist

410 Menetlusosalised on ühel meelel kriteeriumide osas, mida tuleb järgida, et tuvastada Luksemburgi õiguses õiguse kuritarvitamine. Lähtudes vaidlustatud otsuse põhjendustest 301–306 ning Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg (Luksemburgi Suurhertsogiriigi kõrgeim halduskohus) 7. veebruari 2013. aasta kohtuotsusest, mis on lisatud hagiavaldusele kohtuasjas T-516/18, sõltub selle tuvastamine sellise nelja kriteeriumi järgimisest, milleks on eraõiguslike vormide või institutsioonide kasutamine, maksukoormuse vähendamine, õiguslikult mittesobiva meetodi kasutamine ja maksuväliste põhjuste puudumine.

411 Mis puudutab esimest kriteeriumi, siis käsitletaval juhul ei ole vaieldud vastu, et Engie kasutas eraõiguslikke vorme, mis kõnesolevate eelotsustega heaks kiideti. Nagu eespool punktis 34 märgitud, on kõnesolevates eelotsustes mainitud erinevaid kontsernisisesid tehinguid, mis moodustavad kogumi, millega viiakse LNG Supply ja GSTMi huvides ellu üksainus tehing, st vastavalt veeldatud maagaasiga seotud tegevuse kontsernisisene üleandmine ning finantseerimise ja rahavoogude juhtimise tegevuse üleandmine, mille rahastamine tagati samuti sama kontserni piires. Need tehingud töötati algusest peale välja nii, et need tehakse kolmes üksteisele järgnevas etapis, mis eeldas asjaomaste valdusühingute, vahendusäriühingute ja tütarettevõtjate osalemist.

412 Seevastu Engie ja Luksemburgi Suurhertsogiriik vaidlevad vastu hinnangule, mis on antud kolmele ülejäänud kriteeriumile, mis peavad olema täidetud, et tuvastada Luksemburgi õiguses õiguse kuritarvitamine.

– *Maksukoormuse vähendamise kriteerium*

413 Teise kriteeriumi kohta väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie, et kõnesolevad eelotsused ei viinud tütarettevõtjate, vahendusäriühingute ja asjaomaste valdusühingute maksukoormuse vähenemiseni.

414 Tuleb siiski tõdeda – nagu tõdes komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 302 –, et see skeem viib tegelikkuses ZORA kasvu maksustamata jätmiseni, olgu siis tütarettevõtjate, vahendusäriühingute või asjaomaste valdusühingute tasandil.

415 Kui tütarettevõtjad võivad kõigepealt ZORA kasvu oma maksustatavast tulust maha arvata – v.a maksuhalduriga kokku lepitud marginaal –, ei maksustata vahendusäriühingute puhul seejärel seda kasvu, sest asjaomaste valdusühingutega sõlmitud ettemakstud forvardlepingute tõttu kannavad nad asjaomase ZORA konvertimise hetkel samas summas kahjumit, mis neutraliseerib nende raamatupidamises sellele kasvule vastava kapitalikasvu.

416 Lõpuks saavad asjaomased valdusühingud kõnesolevatest eelotsustest lähtudes maksuvabastuse, mis on seotud osalusest saadud tuluga ja mida käsitletaval juhul kohaldati tulu puhul, mis vastab majanduslikust vaatevinklist ZORA kasvule, nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuistungil kinnitas.

417 Selle maksualase tulemuse saavutamisel etendavad määrava tähtsusega rolli vahendusäriühingud. Kuigi need võivad rahastamistehingu seisukohast näida üleliigse lülina rahanduslikus skeemis, mille Engie välja töötas, kujutavad need maksualaselt endast selle skeemi põhilüli – vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie väitele.

418 Rahastamistehingu seisukohast tagavad vahendusäriühingud oma suhetes tütarettevõtjatega asjaomase ZORA rahastamise ja saavad selle konvertimisel aktsiad, mille väärtus sisaldab selle ZORA nimisummat ja ZORA kasvu.

419 Vahendusäriühingud saavad oma suhetes asjaomaste valdusühingutega asjaomase ZORA sõlmimise hetkel selle ZORA nimisumma ja tagavad selle ZORA konvertimise hetkel tütarettevõtjate emiteeritud aktsiate omandiõiguse ülemineku, kusjuures nende aktsiate väärtus sisaldab seda nimisummat ja ZORA kasvu.

420 Seega teevad vahendusäriühingud ainult teoks rahastamistehingu, mille otsuse tegid asjaomased valdusühingud, et anda need tegevussektorid tütarettevõtjatele üle.

- 421 Maksustamise seisukohast ei maksustata esiteks vahendusäriühingute puhul ZORA kasvu tegelikult üldse. Kui vahendusäriühingud saavad selle ZORA konvertimisel kapitalikasvu, mis vastab ZORA kasvule, kannavad nad samal ajal ettemakstud forvardlepingu tõttu samas summas kahjunit nagu selle kasvu summa.
- 422 Nii oli see eelkõige LNG Supply kasuks sõlmitud ZORA osalise konvertimise päeval. Et ta ei valinud LIR artikli 22 *bis* kohaldamist, tuvastas LNG Luxembourg oma kontodel kapitalikasvu, mille – nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuistungil kinnitas – neutraliseeris samas summas kahjum, sest kohaldatai LNG Holdinguga sõlmitud ettemakstud forvardlepingut. Ettemakstud forvardlepingu puudumise korral oleks vahendusäriühingute puhul seega tulnud seda ZORA kasvu maksustada.
- 423 Teiseks võimaldavad vahendusäriühingud mugavalt eraldada – vähemalt näiliselt – kasumi, mida saavad asjaomased valdusühingud seeläbi, et tühistatakse üks osa ettemakstud forvardlepingu alusel saadud aktsiaid, sellest, mis vastab ZORA kasvule, ning kutsuda esile LIR artikli 166 kohaldamise. Et ZORA kasvu ei saa samastada osalusest saadud tuluga LIR artikli 166 tähenduses, ei saanud see anda mitte mingisugust õigust nimetatud kasvu maksust vabastamisele.
- 424 Teiste sõnadega, lähtudes ZORAst, mille sai LNG Supply, võimaldab LNG Luxembourg osalemine vahendusäriühinguna LNG Holdingul serveerida tulu, mille tekitas LNG Supply aktsiate tühistamine, osalusest saadud tuluna, samas kui see tulu vastab sisuliselt ZORA kasvule. Niisugust tulemust ei oleks saanud saavutada ZORA korral, mis oleks sõlmitud otse LNG Supply ja LNG Holdingu vahel.
- 425 Nagu väitis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 304 – ning vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie väitele –, ei saa ZORA sõlmimine kahe äriühingu vahel anda sama maksualast tulemust, nagu saavutati vahendusäriühingute osalemise abil kõnesolevas rahastamisstruktuuris.
- 426 Tütarettevõtja ja tema emaettevõtja vahel sõlmitud ZORA korral oleks ZORA kasv mõistagi olnud tütarettevõtjate tasandil mahaarvatav, v.a Luksemburgi maksuhalduriga kokku lepitud marginaal.
- 427 Sellegipoolest oleks kasvu emaettevõtja tasandil maksustatud kas asjaomase ZORA konvertimise hetkel või hilisemal hetkel vastavalt LIR artiklis 22 *bis* jäetud valikule.
- 428 Esiteks tuleb märkida, et kuigi äriühing, kes on konverditud aktsiate omanik, võib ZORA konvertimise hetkel valida LIR artikli 22 *bis* kohaldamise, et tema suhtes ei kohaldataks konvertimise hetkel maksu, ning seda tehes tagada tehingu neutraalsuse maksustamise seisukohast, ei saa seda artiklit tõlgendada nii, et saadud kapitalikasvu ei maksustata tulevikus üldse.
- 429 Niisugust tõlgendust kinnitab ringkiri, mille Luksemburgi maksuhaldur saatis välja 27. novembril 2002 ning mille kohaselt – kui lähtuda vaidlustatud otsuse põhjendusest 283 ja 288. joonealuses märkuses toodud tsitaadist – „seisneb LIR artikli 22 *bis* eesmärk selles, et teha kindlaks väärtpaperite vahetamise tehingud, mida võib teha maksustamise seisukohast neutraalsena“, ning et „[selle artikli] eesmärk ei ole siiski vabastada lõplikult maksust kapitalikasum, mis oleks ilma selle meetmeta olnud võõrandajal maksustatav, vaid lükata selle maksustamine ajaliselt edasi“.

- 430 Lisaks tuleb märkida, et 17. juuli 2018. aasta eelnõuga võeti vastu seadus, millega võetakse Luksemburgi õigusesse üle nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1), ning millele Engie oma menetlusdokumentides viitab, on täpsustatud, et „[LIR artikli 22 *bis* eesmärk] on võimaldada maksukohustuslastel täpselt kindlaks määratud olukordades väärtpaberite vahetusel saadud kapitalikasumi maksustamine ajas edasi lükata“. Ehkki see eelnõu on vaidlustatud otsusest küll hilisem, võimaldab see siiski näidata, missugune on Luksemburgi seadusandja seisukoht tähenduse osas, mis tuleb sellele artiklile anda.
- 431 Teiseks ei saanud ükskõik missugune tulu, mida saab emaettevõtja otsese ZORA korral, kui tühistatakse üks osa aktsiatest, tekitada tulu, mis on LIR artikli 166 alusel maksust vabastatud, ning seda hoolimata asjaolust, et LIR artiklid 166 ja 22 *bis* ei välista seda otseselt.
- 432 Igasugune vastupidine tõlgendus oleks nimelt vastuolus LIR artikli 22 *bis* eesmärgiga, milleks on – nagu Luksemburgi maksuhaldur oma 27. novembri 2002. aasta märgukirjas rõhutab – lükata võimaliku kapitalikasumi maksustamine ajaliselt edasi, mitte vabastada see igasugusest maksustamisest.
- 433 Niisugune tõlgendus ilmneb pealegi sisuliselt täpsustustest, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik haldusmenetluse jooksul oma 31. jaanuari 2018. aasta kirjas komisjonile esitas.
- 434 Küsimuse peale, kas ZORA on osalusinstrument LIR artikli 166 tähenduses ja väärtpaber LIR artikli 164 tähenduses, täpsustas Luksemburgi Suurhertsogiriik selgelt, et „ZORAdel puhul, mille sõlmisid vastavalt [LNG Supply] ja [GSTM], tuleb säilitada nende kvalifikatsioon laenulepinguna ja need jäävad *de facto* välja osalusest saadud tulu suhtes kohaldatavate LIR artiklite 164 ja 166 kohaldamisalast“.
- 435 Teiste sõnadega, kui ZORA peab jääma – nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik haldusmenetluse jooksul väitis – laenulepinguks, tuleneb sellest, et ükskõik missuguse selle lepingu alusel saadud tulu suhtes ei saa kohaldada LIR artikli 166 alusel tulumaksuvabastust, mis puudutab osalusest saadud tulu.
- 436 Seega ei teinud komisjon viga, kui järeldas, et maksukoormuse vähendamise kriteerium on käsitletaval juhul täidetud.

– *Ebasobiva õigusliku meetodi kasutamise kriteerium*

- 437 Kolmanda kriteeriumi, st ebasobiva õigusliku meetodi kasutamise küsimuses rõhutavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie, et käsitletaval juhul oli sobiv kasutada kaudset ZORAt – st ZORAt, mis eeldab vahendusäriühingu osalemist –, et rahastada kõnesolevate tegevussektorite üleminekut tütarettevõtjatele.
- 438 Rahastamisstruktuur on – vastupidi komisjoni väitele – sobiv ega ole samaväärne teiste rahastamismeetoditega, näiteks rahastamine laenuga või omavahenditega. Engie rõhutab, et kapitali tehtava sissemakse korral oleksid tütarettevõtjad olnud ülekapitaliseeritud, mis ei oleks võimaldanud saavutada võimendusefekti ja piisavat kauplemisruumi kolmandatest isikutest investoritega. Laenu korral oleksid ka tüharettevõtjad olnud kohustatud tagastama selle rahas, nagu see ei olnud ZORA raames.

- 439 Igal juhul nõuab Engie õigust valida rahastamismeetodi osas kõige madalamalt maksustatav meetod ja heidab komisjonile seoses sellega, et viimane leidis, et rahastamisstruktuur oli sobimatu, ette seda, et komisjon sundis peale Luksemburgi seadusandja kavatsuse omaenese tõlgenduse, viidates ekslikult Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgile.
- 440 Selles küsimuses tuleb enne märkida, et vastavalt vaidlustatud otsuse põhjenduses 297 viidatud Luksemburgi Suurhertsogiriigi 31. detsembri 2018. aasta kirjale on sobimatu õigusliku meetodi kasutamise tingimusega silmas peetud õiguslikku olukorda, kus maksukohustuslane valib meetodi, mis on otseses vastuolus seadusandja ilmse kavatsusega, mis vastab seaduse eesmärgile ja mõttele.
- 441 Kuigi keerukas rahaline skeem, mille Engie lõi ja mida kõnesolevates eelotsustes arvesse võeti, võimaldab tõesti rahastada tegevussektori üleandmist asjaomastele tütarettevõtjatele, viib see tegelikkuses – ja nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 304 ja 305 õigesti märkis – ZORA kasvu maksustamata jätmiseni.
- 442 Ka ei saa Engie eelistatud rahastamismeetodit kvalifitseerida sobivaks, sest see on otseses vastuolus Luksemburgi seadusandja kavatsusega, milleks ei saa maksustamise alal mõistlikult olla niisuguste keerukate rahanduslike skeemide edendamine, mis viivad tegelikkuses jaotatava tulu kahekordse maksustamata jätmiseni: nii tütarettevõtja kui tema emaettevõtja tasandil.
- 443 Selles küsimuses ei teinud komisjon mingit hindamisviga, märkides vaidlustatud otsuse põhjenduses 305, et maksualane kohtlemine, mis kõnesolevate eelotsustega heaks kiideti, on otseses vastuolus Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgiga, mille kohaselt tuleb äriühingu arvestuslikku kasumit põhimõtteliselt maksustada. Niisugune eesmärk tuleneb vaidlustatud otsuse põhjendustes 78–81 mainitud ja Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi moodustavate sätete tõlgendamisest koostoimes.
- 444 Seejuures ei saa komisjonile ette heita, et ta määras Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi eesmärgi kindlaks meelevaldselt ning et ta asendas Luksemburgi seadusandja kavatsuse sisuliselt omaenda kavatsusega.
- 445 Kergesti kättesaadavad olid ka mõned muud rahastamismeetodid, mis – nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 304 ja 310 õigesti rõhutab – tagades küll kõnesolevate tegevussektori tütarettevõtjatele üleandmise rahastamise, viisid tuluni, mis oli vastaval juhul maksustatav tütarettevõtjate, vahendusäriühingute või ka asjaomaste valdusühingute tasandil.
- 446 Kõigepealt oleksid tütarettevõtjad võinud omavahendite instrumendiga saada täiendavaid omavahendeid samasuguses summas nagu käsitletaval juhul asjaomase ZORA nimisumma. Sel juhul oleks tütarettevõtjate kasumeid LIR artiklitest 164 ja 166 lähtudes maksustatud kas nende tütarettevõtjate või asjaomaste valdusühingute tasandil.
- 447 Seejärel tuleb märkida, et tegevussektori üleandmise rahastamisel mittekapitaliseeriva laenuga, mis sõlmitakse kontserni kuuluva äriühinguga, oleksid kasumid, mida tütarettevõtjad laenu kestuse jooksul saavad, olnud samuti nende tasandil maksustatavad. Lisaks oleks ka laenu intress olnud tütarettevõtjate tasandil mahaarvatav, kuid maksustatav kas vahendusäriühingute või asjaomaste valdusühingute tasandil, olenevalt äriühingutest, kes oleksid sel juhul olnud võlausaldajad.

448 Lõpuks oleks see – eespool punktidest 425–435 lähtudes – nii olnud ka otsese ZORA sõlmimise korral tütarettevõtjate ja asjaomaste valdusühingute vahel, nagu väitis komisjon õigesti vaidlustatud otsuse põhjenduses 304 ning vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie väitele.

449 Seega võis muidki õiguslikke meetodeid pidada sobivaks selleks, et rahastada käsitletaval juhul tegevussektorite üleandmist tütarettevõtjatele.

– *Maksuväliste põhjuste puudumise kriteerium*

450 Viimase kriteeriumi kohta väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie, et rahastamistehingu eesmärk ei olnud üksnes maksualane ning et seda õigustasid reaalsed ärilised põhjused. Engie sõnul oli nimelt majanduslikult põhjendatud rahastada tegevust kaudse ZORA kaudu.

451 Peale asjaolu, et kuritarvitustevastane reegel lisati ema- ja tütarettevõtja direktiivi alles 2015. aastal toimunud reformi tõttu, ilmneb direktiivi 2016/1164 kuritarvitustevastases reeglist, et tehingut ei peeta kuritarvituslikuks, kui see töötati välja reaalsel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.

452 Komisjon ei saa ka tugineda üksnes vahendusäriühingute osalemisele ja ainult keerukate rahanduslike toodete kasutamisele ning järeldada, et tehing on kuritarvituslik. Nii on see seda enam, et kahe äriühingu vahel ilma vahendusäriühingu osaluseta loodud ZORA võib Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie sõnul viia LIR artikli 22 *bis* alusel samasuguse tulemuseni.

453 Selles küsimuses läheb Luksemburgi Suurhertsogiriigil ja Engiel raskeks tõendada, miks ei oleks rahastamine konkreetset sissemaksega kapitali olnud sobiv rahastamisvahend, ja seda põhjusel, et oleks suurendanud tütarettevõtjate finantsriski. Nad ei ole nimelt esitanud kohtumenetluses ainsatki tõendit, mis võimaldaks tõendada, et alternatiivsed meetodid, mida komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 304, 309 ja 310 võimalikuks peab, sh sissemakse kapitali, oleksid suurendanud tütarettevõtjate riski kõnesolevate eelotsustega heaks kiidetud skeemi raames.

454 Kui oleks tehtud sissemakse kapitali asjaomase ZORA nimisummas, oleks tütarettevõtja võinud *a priori* üleantud tegevust rahastada, kuid risk oleks olnud samaväärne riskiga, millega ta seisnuks silmitsi juhul, kui ZORA kasv oleks olnud negatiivne.

455 Kapitali suurendamise korral oleksid tütarettevõtjad saanud kasutada omavahendeid summas, mis on samaväärne laenuga, mida nad vahendusäriühingutega sõlmitud ZORA alusel said.

456 Selle sissemaksega kapitali oleks kaasnenud ka uute aktsiate emiteerimine samamoodi nagu ZORA tagastamisega. Lisaks sisaldavad asjaomase ZORA konvertimise tõttu emiteeritavad aktsiad positiivse ZORA kasvu korral laenu nimisummat ja seda kasvu – vastupidi lihtsale kapitali suurendamisele, mida oleks tehtud ainult laenu nimisumma ulatuses, ning seega ei saa argument, et on ülekapitaliseerimise oht, anda tulemusi.

457 Lisaks – nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 309 õigesti rõhutab – mõjutab võimalik kahjum tütarettevõtja esialgset kapitali samamoodi ükskõik kas kapitali tehtava sissemakse või ZORA korral, kui see kahjum ületab sissemakse summa või selle ZORA nimisumma.

- 458 Lisaks on asjaomastel valdusühingutel finantsrisk samavõrra nii kapitali tehtava sissemakse kui ka – nagu käsitletaval juhul – ZORA kaudse sõlmimise korral. Kapitali tehtava sissemakse puhul on nii, et kui kahjum ületab kapitali tehtud sissemakse, on vastavatel osadel vähenenud väärtus ning negatiivse ZORA kasvu korral lasub laenu andnud üksusel risk, et tema nõue väheneb ning võib saavutada väärtuse, mis jääb allapoole asjaomase ZORA nimisummat.
- 459 Seega, kuigi maksukohustuslasele ei saa ette heita, et ta valis kõige madalamalt maksustatava õigusliku meetodi, ei ole see nii juhul, kui on muidki sobivaid meetodeid, eelistatud õiguslik meetod teenib ainuüksi maksualast eesmärki ja viib tegelikult maksustamise puudumiseni.
- 460 Ka argument, mis puudutab niisuguse rahastamise valimist, mida tasustatakse olenevalt tütarettevõtjate tulemuslikkusest, tuleb tagasi lükata.
- 461 Kuigi ZORA raames saab laenu andnud äriühing tõesti seda suuremat tasu, mida suuremat kasumit saab laenuvõtja, saab niisuguse tasu, mis sõltub tulemuslikkusest, saavutada ka rahastamisega kapitali tehtava sissemakse abil, sest see avaldub lihtsalt suuremates summates, mida võib välja maksta kasumina.
- 462 Lisaks, isegi eeldusel, et ZORA kasutamist õigustab ainult huvi valida rahastamisinstrument, mida tasustatakse olenevalt tütarettevõtjate tulemuslikkusest, võis niisuguse eesmärgi saavutada ka pigem otsese ZORAGA kui kaudse ZORAGA, mis – nagu ilmneb punktidest 448 ja 449 eespool – viis vastupidi otsesele ZORA-le selleni, et tütarettevõtjate ZORA kasvu ei maksustatud peaaegu üldse.
- 463 Seepärast tuleb argumendid, mis esitati maksuväliste põhjuste tõendamiseks, põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

– *Kontserni Engie kuuluvate äriühingute eeliskohtlemine*

- 464 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie väidavad igal juhul, et eeldusel, et õiguse kuritarvitamist käsitlev säte on kohaldatav, ei tõendanud komisjon kuidagi kontserni Engie kuuluvate äriühingute eeliskohtlemist võrreldes teiste äriühingutega, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.
- 465 Ka rikkunuks rahastamisstruktuuri keelamine selle võimaliku kuritarvituslikkuse tõttu Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul ELTL artiklis 49 ette nähtud asutamisvabadust.
- 466 Selles küsimuses tuleb meenutada, et meetme valikulisuse tuvastamiseks asjakohane võrdluskriteerium seisneb selles, et tuleb kontrollida, kas meede teeb vahet ettevõtjatel, kes on üldise maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, ilma et vahetegemine oleks põhjendatud kõnealuse süsteemi olemuse ja ülesehitusega (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 60).
- 467 Täpsemalt on valikulisuse tingimus täidetud, kui komisjon suudab tõendada, et meede kaldub kõrvale asjaomases liikmesriigis kohaldatavast üldisest ehk „tavapärasest“ maksustamissüsteemist ning selle konkreetsed tagajärjed toovad kaasa ettevõtjate erineva kohtlemise, samas kui maksusoodustust saavad ettevõtjad ja ettevõtjad, kes soodustust ei saa, on selle liikmesriigi

maksustamissüsteemi eesmärgi seisukohast sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras (21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt, C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 67).

468 Et kriteeriumid, mis võimaldavad tuvastada õiguse kuritarvitamise, olid käsitletaval juhul täidetud, ei saa tulemuslikult vastu vaielda sellele, et kontsern Engie saavutas seeläbi, et kõnesolevates eelotsustes ei kohaldatud õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet, maksualase eeliskohtlemise, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 312 õigesti rõhutas.

469 Lähtudes õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte eesmärgist, st võitlusest kuritarvituste vastu maksustamise valdkonnas, on Engie ja eelkõige asjaomased valdusühingud faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras kõikide Luksemburgi maksukohustuslastega, kes ei saa õiguspäraselt oodata, et ka nende suhtes jäetakse õiguse kuritarvitamist käsitlev sätte kohaldamata juhtudel, mil selle kohaldamise tingimused on täidetud.

470 Diskrimineerimise olemasolu on seda ilmsem, et minevikus on Luksemburgi ametiasutused õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet juba kohaldanud. Nii jättis Cour administrative du Grand-Duché du Luxembourg (Luksemburgi Suurhertsogiriigi kõrgeim halduskohus) 7. veebruaril 2013 kuulutatud kohtuotsuses, mis on lisatud hagiavaldusele kohtuasjas T-516/18, muutmata esimese astme kohtu otsuse, mille puhul olid menetlusosalisteks directeur des contributions directes (otseste maksude ja aktsiiside ameti direktor) ja üks äriühing ning mis puudutas õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamist viimase suhtes.

471 Luksemburgi maksuhaldur jättis seega õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata ainult kontserni Engie suhtes.

472 Komisjon on seega õiguslikult piisavalt tõendanud kõrvalekaldumist viiteraamistikust, mis sisaldab õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet.

– *Asutamisvabaduse väidetav rikkumine*

473 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et rahandusliku skeemi keelamine põhjusel, et see on väidetavalt kuritarvituslik, viiks asutamisvabaduse rikkumiseni ELTL artikli 49 tähenduses.

474 Tuleb märkida, et kuna kõnesolev olukord on puhtalt riigisisene, ei saa ELTL artikkel 49 olla põhimõtteliselt kohaldatav. Lisaks, isegi eeldusel, et asutamisvabadus on kohaldatav, võib võimaliku piirangu tuvastamist õigustada juba õiguse kuritarvitamise vastu võitlemise fakt ise (vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 177).

475 Liidu õiguses kehtib õiguse üldpõhimõte, mille kohaselt ei või õigussubjektid liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil. Niisuguse põhimõtte eesmärk on ennetada puhtformaalseid ja fiktiivseid tehinguid, millel puudub igasugune majanduslik ja kaubanduslik põhjendus, peamise eesmärgiga saada põhjendamatu soodustus (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punktid 96 ja 125).

- 476 Nii on see just siis, kui tegemist on kunstliku skeemiga, mille raames välditakse sildüksuse osalemisega kontserni struktuuris tulu jaotava äriühingu ja tegelikust tulusaajast äriühingu vahel tulumaksu tasumist sellelt tulult (vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 127).
- 477 Seega tõendas komisjon õigesti kõnesolevate eelotsuste valikulisust, mis tuleneb asjaolust, et nendega on kalduvus kõrvale õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamisest juhul, kui selle kohaldamise tingimused olid siiski täidetud.
- 478 Järelikult tuleb hagi esimene ja teine väide kohtuasjas T-516/18 ning hagi teine ja kolmas väide kohtuasjas T-525/18, mille kohaselt järeldas komisjon ekslikult, et kõnesolevad eelotsused on valikulised, lähtudes kitsast viiteraamistikust ja õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest, põhjendamatusse tõttu tagasi lükata, ilma et oleks vaja teha otsust nende argumentide põhjendatuse kohta, millega kritiseeritakse teisi arutluskäike.

6. Neljas väide kohtuasjas T-525/18, et kõnesolevad eelotsused on kvalifitseeritud ekslikult individuaalseks abiks

- 479 Engie rõhutab, et individuaalse maksualase eelotsuse valikulisuse saab tuvastada üksnes kõnesoleva maksumeetme suhtes kohaldatavatest õigusaktidest ja halduspraktikast lähtudes.
- 480 Kui komisjon oleks aga arvesse võtnud kõnesolevate eelotsuste suhtes kohaldatavaid õigusakte ja kohaldatavat halduspraktikat, oleks ta Engie sõnul pidanud samamoodi nagu komisjoni 11. jaanuari 2016. aasta otsuses (EL) 2016/1699 ülemäärase kasumi maksuvabastust käsitleva riigiabikava SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) kohta, mida rakendas Belgia (ELT 2016, L 260, lk 61), kindlaks tegema abikava.
- 481 Engie rõhutab nimelt, et teistelgi ettevõtjatel on samasuguste maksualaste eelotsuste alusel sama rahastamisstruktuur, mida kinnitavad konkurentsivoliniku avaldused.
- 482 Lisaks nõustus komisjon vaidlustatud otsuses, et kõnesolevate eelotsustega heaks kiidetud rahastamisstruktuure „võivad [...] kasutada Luksemburgis ka teised kontsernid“ ning et on võimalik, et „teatud liiki ettevõtted – kontsernid, kes kasutavad otsest ZORAt – võiksid saada kasutada Engiega sarnast maksustamislahendust“.
- 483 Repliigis lisab Engie, et komisjon oleks pidanud tõendama, et hoolimata sellest, et õigusnormid, millel kõnesolevad eelotsused põhinevad, on üldkohaldatavad, võisid need iseenesest viia valikulise eelise andmiseni.
- 484 Mis puudutab võimaliku abikava olemasolu, siis esiteks rõhutab komisjon, et äriühingute kontsernide suhtes, kes kasutavad otsest ZORAt, ei saa kohaldada sama maksualast kohtlemist nagu Engie suhtes, nagu see ilmneb sõnaselgelt vaidlustatud otsusest. Teiseks väidab ta, et see ei saa takistada järeldamast, et eksisteerib individuaalne abi, isegi kui see abi kuulub laiemasse kavasse. Viide otsusele, mis tehti Belgia ülemäärase kasumi maksust vabastamise süsteemi asjas, ja meetodile, mille komisjon selles otsuses valis, ei ole seega asjakohane.

- 485 Selles küsimuses tuleb hoolimata samasuguste maksualaste eelotsuste olemasolu küsimusest rõhutada, et komisjon võib üldkohaldatava meetme kvalifitseerida individuaalseks abiks, ilma et peaks enne tõendama, et õigusnormid, mis on kava aluseks, kujutavad endast abikava, isegi kui see on nii (vt analoogia alusel 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Comitato „Venezia vuole vivere“ jt vs. komisjon, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 63).
- 486 Lisaks ilmneb punktidest 382 ja 477 eespool selgelt, et komisjon on õiguslikult piisavalt tõendanud, et kõnesolevate eelotsustega on antud asjaomastele valdusühingutele valikuline eelis, sest nendega on kaldutud kõrvale LIR artiklitest 164 ja 166 ning õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest.
- 487 Seega ei rikkunud komisjon ühtegi õigusnormi, kui kvalifitseeris kõnesolevad eelotsused individuaalseks abiks.
- 488 Seega tuleb hagi neljas väide kohtuasjas T-525/18 põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

7. Teise võimalusena esitatud seitsmes väide kohtuasjas T-525/18 ja viies väide kohtuasjas T-516/18, et väidetavalt antud abi tagasinõudmise kohustuse puhul on rikutud õigusnormi

- 489 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie sõnul rikkus komisjon õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse üldpõhimõtet, kohustades vaidlustatud otsuse artikliga 2 abi tagasi nõudma.
- 490 Kõigepealt ei olnud komisjoni lähenemine, mis rajanes kahe maksumeetme kombinatsiooni soodsal mõjul, oma uudsuse tõttu etteaimatav ei Luksemburgi Suurhertsogiriigile ega Engiele.
- 491 Selle lähenemise uudsus ilmneb veelgi enam esiteks siis, kui kõnesolevate eelotsuste valikulisust analüüsida, lähtudes selle viiteraamistiku eesmärgist, kuhu kuuluvad õigusnormid, mis on Luksemburgi äriühingu tulumaksu süsteemi aluseks, ning teiseks õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamata jätmisest.
- 492 Seega nõuab vaidlustatud otsuse etteaimamatus Engie sõnul seda, et vastavalt õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetele tehtaks erand abi tagasinõudmise kohustusest.
- 493 Seejärel meenutavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Engie, et komisjon on oma praktikas abi tagasinõudmise kohustust juba leevendanud juhul, kui „maksumeetmete riigiabinõuetest lähtudes analüüsimise keerukus tekitab õiguskindlusetust“.
- 494 Lõpuks rikkus komisjon Engie sõnul õiguskindlust, viies läbi nende Luksemburgi õigusnormide varjatud maksualase ühtlustamise, mis on endiselt selged ja täpsed ega jäta Luksemburgi ametiasutustele maksualaste eelotsuste tegemisel mingit kaalutlusruumi.
- 495 Komisjon vaidleb nende argumentide põhjendatusele vastu. Ta selgitab, et ei rikkunud kuidagi õiguskindluse põhimõtet, kui kohustas antud abi tagasi nõudma, ning lisab, et Engie väidetud keerukus ei tulene mitte tema arutluskäigust, vaid maksualasest skeemist, mille Engie lõi ja mille Luksemburgi maksuhaldur kõnesolevate eelotsustega heaks kiitis. Lisaks ei ole tema arutluskäik sugugi uudne ning põhineb klassikalistel tõukejõududel riigiabi valdkonnas.

- 496 Selles küsimuses tuleb meenutada, et määruse 2015/1589 artiklis 16 on sätestatud, et kui ebaseadusliku abi korral tehakse negatiivne otsus, nõuab komisjon, et kõnealune liikmesriik peab võtma kõik vajalikud meetmed, et abisaajalt abi tagasi saada, v.a juhul, kui see on vastuolus liidu õiguse üldpõhimõttega.
- 497 Käsitletaval juhul ei rikkunud komisjon ühtegi õigusnormi, kui kohustas Luksemburgi Suurhertsogiriiki vaidlustatud otsuse artikliga 2 abi tagasi nõudma. Vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Engie väitele ei ole niisugune kohustus vastuolus ei õiguskindluse põhimõtte ega õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega.
- 498 Esiteks nõuab õiguskindluse põhimõte, mis on üks liidu õiguse üldpõhimõtetest, et õigusnormid oleksid selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega, et huvitatud isikud saaksid liidu õiguskorraga reguleeritavates olukordades ja õigussuhetes nendest juhinduda (8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus *France Télécom vs. komisjon*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkt 100).
- 499 Teiste sõnadega peavad asjaomased isikud täpselt teadma oma kohustuste ulatust, mida need õigusnormid neile ette näevad, ja neil isikutel peab olema võimalik selgelt teada oma õigusi ja kohustusi ning toimida neile vastavalt (11. detsembri 2012. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Hispaania*, C-610/10, EU:C:2012:781, punkt 49).
- 500 Käsitletaval juhul on nii, et ehkki komisjoni arutluskäik puudutab küll maksualast eelotsust, ei olnud see otsuste tegemise praktikas sugugi uudne.
- 501 Ka viis, kuidas komisjon kõnesolevate eelotsuste valikulisust tõendas, põhineb komisjoni tavapärasel arutluskäigul ja riigiabi valdkonnas väljakujunenud kohtupraktikal.
- 502 Nagu komisjon õigesti märgib, puudutab ülejäänud osas tegelik keerukus, mida käesolevas kohtuasjas täheldada võib, maksualast skeemi, mille töötas välja Engie ja kiitis heaks Luksemburgi Suurhertsogiriik, et rahastada tegevussektorite üleandmist kontserni Engie kuuluvatele tütarettevõtjatele.
- 503 Seega ei rikkunud komisjon õiguskindluse põhimõtet, kui kohustas abi tagasi nõudma.
- 504 Teiseks tuleb sama tõdeda õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte kohta.
- 505 Õiguspärase ootuse kaitse põhimõte, mis on liidu õiguse üldpõhimõte, võimaldab sellele tugineda igal ettevõtjal, kelles on institutsioon tekitanud põhjendatud lootusi (22. aprilli 2016. aasta kohtuotsus *Prantsusmaa vs. komisjon*, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, punkt 42).
- 506 Võttes aga arvesse asjaolu, et komisjonipoolne riigiabi kontroll on kohustuslik, võivad abi saavad ettevõtjad reeglina õiguspärasele ootusele abi seaduslikkuse osas tugineda ainult siis, kui abi andmisel on järgitud ELTL artiklis 108 ette nähtud menetlust (12. septembri 2007. aasta kohtuotsus *Itaalia vs. komisjon*, T-239/04 ja T-323/04, EU:T:2007:260, punkt 154).
- 507 Ka ei tekitanud komisjon oma käitumisega kuidagi põhjendatud lootusi, et kõnesolevad eelotsused on riigiabiõiguse seisukohast õiguspärased.
- 508 Seega ei rikkunud komisjon kuidagi õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, kui kohustas abi tagasi nõudma.

- 509 Järelikult tuleb hagi seitsmes väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi viies väide kohtuasjas T-516/18 põhjendamatusse tõttu tagasi lükata ning hagi seega tervikuna rahuldamata jätta.

V. Kohtukulud

A. Kohtuasi T-516/18

- 510 Kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Et Luksemburgi Suurhertsogiriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb tema kohtukulud jätta tema enda kanda ja mõista temalt välja komisjoni kohtukulud, nagu komisjon on nõudnud.
- 511 Kodukorra artikli 138 lõike 1 kohaselt kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud. Iirimaa kannab oma kohtukulud ise.

B. Kohtuasi T-525/18

- 512 Et Engie on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb tema kohtukulud jätta kodukorra artikli 134 lõike 1 alusel tema enda kanda ja mõista temalt välja komisjoni kohtukulud, nagu komisjon on nõudnud.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (teine laiendatud koda)

otsustab:

- 1. Liita kohtuasjad T-516/18 ja T-525/18 otsuse tegemiseks.**
- 2. Jätta hagid rahuldamata.**
- 3. Jätta Luksemburgi Suurhertsogiriigi kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud kohtuasjas T-516/18.**
- 4. Jätta Engie Global LNG Holding Sàrl-i, Engie Invest International SA ja Engie kohtukulud nende endi kanda ja mõista nendelt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud kohtuasjas T-525/18.**
- 5. Iirimaa kannab ise oma kohtukulud.**

Van der Woude

Tomljenović

Schalin

Škvařilová-Pelzl

Nömm

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 12. mail 2021 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

I.	Vaidluse taust	2
A.	Kontsern Engie	2
B.	Maksualased eelotsused	3
1.	Maksualased eelotsused, mis käsitlevad tegevuse üleandmist LNG Supplyle	3
2.	Maksualased eelotsused, mis käsitlevad tegevuse üleandmist GSTMile	5
3.	Kontserni Engie kuuluvate äriühingute loodud rahastamisstruktuuride süntees	6
4.	LNG Supply sõlmitud ZORA osalise konvertimise mõju	7
C.	Ametlik uurimismenetlus	8
II.	Vaidlustatud otsus	9
A.	Süükspandavus riigile	9
B.	Eelise andmine	9
C.	Maksualaste eelotsuste valikulisus	10
1.	Valikulisus valdusühingute tasandil	10
a)	Kõrvalekaldumine viiteraamistikust, mida on laiendatud Luksemburgi äriühingute tulumaksu süsteemini	10
b)	Kõrvalekaldumine viiteraamistikust, mida on piiratud kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitlevate sätetega ...	11
2.	Valikulisus kontserni Engie tasandil	12
3.	Valikulisus selle tulemusena, et õiguse kuritarvitamist käsitlev õigusnorm jäeti kohaldamata	13
4.	Õigustuse puudumine	13
D.	Konkurentsimoonus	13
E.	Abi saaja	13
F.	Abi tagasinõudmine	14
III.	Menetlus ja poolte nõuded	14
A.	Menetluse kirjalik etapp kohtuasjas T-516/18	14
1.	Kohtukoosseis	14

2. Menetlusse astumise avaldus	14
3. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlus	15
4. Poolte nõuded	15
B. Menetluse kirjalik etapp kohtuasjas T-525/18	15
1. Kohtu koosseis	15
2. Konfidentsiaalsena käsitlemise taotlus	16
3. Poolte nõuded	16
IV. Õiguslik käsitus	16
A. Kohtuasjade T-516/18 ja T-525/18 liitmine ning vastus konfidentsiaalsena käsitlemise taotlustele	16
B. Sisulised küsimused	17
1. Viies väide kohtuasjas T-525/18 ja kolmas väide kohtuasjas T-516/18, mille kohaselt eksisteeris sisuliselt varjatud maksualane ühtlustamine	18
a) ELL artiklite 4 ja 5 ning ELTL artiklite 3–5 ja 113–117 väidetav rikkumine	18
b) Väidetav võimu kuritarvitamine	20
2. Hagi kaheksas väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi kuues väide kohtuasjas T-516/18, mille kohaselt on rikutud põhjendamiskohustust	21
3. Hagi kuues väide kohtuasjas T-525/18 ja hagi neljas väide kohtuasjas T-516/18, mille kohaselt on rikutud menetlusõigusi	23
4. Hagi esimene väide kohtuasjas T-525/18, et riigi ressursse ei kasutatud ja et kõnesolevaid eelotsuseid ei saa panna süüks riigile	26
5. Hagi esimene ja teine väide kohtuasjas T-516/18 ning teine ja kolmas väide kohtuasjas T-525/18, mille kohaselt tehti valikulise eelise tuvastamisel sisuliselt hindamisvigu ja rikuti õigusnorme	27
a) Sissejuhatavad märkused	27
b) Eelise tuvastamise ja kõnesolevate eelotsuste valikulisuse tuvastamise tingimuste väidetav segiajamine	28
c) Valikulise eelise väidetav puudumine asjaomaste valdusühingute tasandil, lähtudes kitsast viiteraamistikust	31
1) Niisuguse viiteraamistiku kindlaksmääramine, mis on piiratud kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist käsitletavate õigusnormidega	32
i) Viiteraamistiku mittelaiendamine ema- ja tütarettevõtja direktiivile	32

ii)	LIR artikli 164 tõlgendamine koostoimes artikliga 166	35
2)	Kõrvalekaldumine sätetest, mis käsitlevad kasumi jaotamise maksustamist ja osalusest saadud tulu maksust vabastamist	36
i)	LIR artikli 164 kohaldamine ZORA suhtes ning seose olemasolu ZORA kasvu tütarettevõtjate tasandil mahaarvatavuse ja osalusest saadud tulu asjaomaste valdusühingute tasandil maksust vabastamise vahel	37
ii)	ZORA väärtus, mis oli selle sõlmimise päeval teadmata	39
iii)	Kõrvalekaldumise tuvastamine üldnormide kombineeritud toime põhjal . .	40
iv)	LIR artiklite 164 ja 166 rikkumise puudumine eraldi võetuna	42
v)	Kontserni Engie eeliskohtlemine asjaomaste valdusühingute tasandil	43
vi)	Järeldus, et kontsernile Engie anti asjaomaste valdusühingute tasandil valikuline eelis kitsast viiteraamistikust lähtudes	45
d)	Väidetav valikulise eelise puudumine õiguse kuritarvitamist käsitletavast sättest lähtudes	46
1)	Sissejuhatavad märkused	47
2)	Õiguse kuritarvitamist käsitleval sätel põhineva arutluskäigu väidetav uudsus .	48
3)	Kõrvalekaldumine õiguse kuritarvitamist käsitlevast sättest	49
i)	Luksemburgi maksuhalduri halduspraktika väidetav arvesse võtmata jätmine	49
ii)	Kriteeriumide hindamine, et õigustada õiguse kuritarvitamist käsitleva sätte kohaldamist	49
–	Maksukoormuse vähendamise kriteerium	50
–	Ebasobiva õigusliku meetodi kasutamise kriteerium	52
–	Maksuväliste põhjuste puudumise kriteerium	54
–	Kontserni Engie kuuluvate äriühingute eeliskohtlemine	55
–	Asutamisevabaduse väidetav rikkumine	56
6.	Neljas väide kohtuasjas T-525/18, et kõnesolevad eelotsused on kvalifitseeritud ekslikult individuaalseks abiks	57
7.	Teise võimalusena esitatud seitsmes väide kohtuasjas T-525/18 ja viies väide kohtuasjas T-516/18, et väidetavalt antud abi tagasinõudmise kohustuse puhul on rikutud õigusnormi	58

V. Kohtukulud	60
A. Kohtuasi T-516/18	60
B. Kohtuasi T-525/18	60