Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (drugo prošireno vijeće)

12. svibnja 2021.*

„Državne potpore – Potpora koju je Luksemburg proveo u korist grupe Engie – Odluka kojom se potpora proglašava nespojivom s unutarnjim tržištem i nezakonitom te se nalaže njezin povrat – Prethodna porezna mišljenja (*tax rulings*) – Državna sredstva – Prednost – Kombinirani učinak dviju poreznih mjera – Izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja – Oporezivanje raspodjela dobiti – Zlouporaba prava – Selektivnost – Referentni okvir – Utvrđenje odstupanja – Usporedivost situacija – Sustav matičnih društava i društava kćeri – Grupa društava – Povrat – Neizravna usklađenost – Postupovna prava – Obveza obrazlaganja”

U predmetima T-516/18 i T-525/18,

Veliko Vojvodstvo Luksemburg, koje zastupa T. Uri, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Waelbroecka, odvjetnika,

tužitelj u predmetu T-516/18,

koje podupire

Irska, koju zastupaju J. Quaney, M. Browne i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Gallaghera, S. Kingston, *SC*, i B. Dohertya, *barrister*,

intervenijent,

Engie Global LNG Holding Sàrl, sa sjedištem u Luxembourgu (Luksemburg),

Engie Invest International SA, sa sjedištem u Luxembourgu,

Engie, sa sjedištem u Courbevoieu (Francuska),

koje zastupaju B. Le Bret, M. Struys i C. Rydzynski, odvjetnici,

tužitelji u predmetu T-525/18,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju B. Stromsky i S. Noë, u svojstvu agenata,

tuženika,

* Jezik postupka: francuski

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a radi poništenja Odluke Komisije (EU) 2019/421 od 20. lipnja 2018. o državnoj potpori SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je proveo Luksemburg u korist grupe Engie (SL 2019., L 78, str. 1.),

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće),

u sastavu: M. van der Woude, predsjednik, V. Tomljenović (izvjestiteljica), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl i I. Nõmm, suci,

tajnik: M. Marescaux, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 15. rujna 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora

1 Europska komisija poslala je 23. ožujka 2015. Velikom Vojvodstvu Luksemburgu zahtjev za pružanje informacija o njegovoj praksi u području prethodnih poreznih mišljenja u pogledu društava grupe Engie, koja uključuje društvo Engie (u daljnjem tekstu: Engie SA), društvo Engie Global LNG Holding Sàrl i društvo Engie Invest International SA (u daljnjem tekstu zajedno: Engie).

2 U tom je zahtjevu Komisija tražila, s jedne strane, da se dostave sva prethodna porezna mišljenja koja su na snazi ili su bila na snazi tijekom prethodnih deset godina, koja su donesena za društva grupe Engie od 2004. do 23. ožujka 2015.

3 S druge strane, Komisija je tražila da se dostave godišnji financijski izvještaji grupe Engie i društava iz te grupe za godine 2011. do 2013. kao i preslike njihovih poreznih prijava.

A. Grupa Engie

4 S obzirom na uvodne izjave 16. do 22. Odluke Komisije (EU) 2019/421 od 20. lipnja 2018. o državnoj potpori SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je proveo Luksemburg u korist grupe Engie (SL 2019., L 78, str. 1., u daljnjem tekstu: pobijana odluka), grupa Engie sastoji se od društva Engie SA sa sjedištem u Francuskoj i svih društava pod izravnom ili neizravnom kontrolom tog društva, koja se u pobijanoj odluci zajednički nazivaju „Engie”.

5 U Luksemburgu društvo Engie SA nadzire različita društva. Isto vrijedi za društvo Compagnie européenne de financement C. E. F. SA (u daljnjem tekstu: CEF), koje je osnovano u Luksemburgu 1933. i 2015. preimenovano u Engie Invest International SA.

6 Svrha potonjeg društva jest stjecanje udjela u luksemburškim i stranim subjektima te upravljanje tim udjelima, njihovo iskorištavanje i kontrola.

7 Društvo CEF vlasnik je, kao prvo, društva GDF Suez Treasury Management Sàrl (u daljnjem tekstu: GSTM) i, kao drugo, društva Electrabel Invest Luxembourg SA (u daljnjem tekstu: EIL).

8 Društvo CEF prenijelo je od 2010. svoju djelatnost financiranja i upravljanja riznicom na društvo GSTM.

9 Društvo CEF vlasnik je, kao treće, društva GDF Suez LNG Holding Sàrl (u daljnjem tekstu: LNG Holding), koje je 2009. osnovano u Luksemburgu i 2015. preimenovano u Engie Global LNG Holding Sàrl.

10 Svrha potonjeg društva jest stjecanje udjela u luksemburškim i stranim subjektima te upravljanje tim udjelima.

11 Društvo LNG Holding zamijenilo je krajem 2009. drugo društvo iz grupe Engie, Suez LNG Trading (u daljnjem tekstu: LNG Trading), na čelu društava GDF Suez LNG Supply SA (u daljnjem tekstu: LNG Supply) i GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (u daljnjem tekstu: LNG Luxembourg).

12 Društva LNG Luxembourg i LNG Supply osnovana su u Luksemburgu 2009. osobito kako bi se 30. listopada 2009. osiguralo financiranje, a potom prijenos djelatnosti u sektoru ukapljenog prirodnog plina i proizvoda dobivenih iz plina, s društva LNG Trading na društvo LNG Supply preko društva LNG Luxembourg.

13 Prijenos unutar grupe djelatnosti društava CEF i LNG Trading na njihova društva kćeri financiran je unutar grupe Engie tako što su društva LNG Supply i GSTM (u daljnjem tekstu zajedno: društva kćeri) od društva LNG Luxembourg odnosno društva EIL (u daljnjem tekstu zajedno nazvana: posrednička društva) primila vrstu beskamatnog zajma, pod nazivom „ZORA”, koji je obvezno konvertibilan u dionice.

14 Prijenos djelatnosti financiranja i upravljanja riznicom s društva CEF na društvo GSTM kao i prijenos djelatnosti kupnje, prodaje i trgovine ukapljenim prirodnim plinom i proizvodima dobivenima iz plina s društva LNG Trading na društvo LNG Supply doveli su do toga da je administration fiscale luxembourgeoise (Luksemburška porezna uprava) izdao dva skupa prethodnih poreznih mišljenja.

B. Prethodna porezna mišljenja

15 U odgovoru na zahtjev za pružanje informacija od 23. ožujka 2015. Veliko Vojvodstvo Luksemburg dostavilo je Komisiji dva skupa prethodnih poreznih mišljenja (u daljnjem tekstu zajedno nazvana: sporna prethodna porezna mišljenja):

– skup prethodnih poreznih mišljenja koja se odnose na prijenos djelatnosti kupnje, prodaje i trgovine ukapljenim prirodnim plinom i proizvodima dobivenima iz plina, s društva LNG Holding na društvo LNG Supply kao i financiranje tog prijenosa zajmom koji mu je dodijelilo društvo LNG Luxembourg, pri čemu sva uključena društva imaju sjedište u Luksemburgu;

– skup prethodnih poreznih mišljenja koja se odnose na prijenos djelatnosti financiranja i upravljanja riznicom imovine s društva CEF na društvo GSTM kao i financiranje tog prijenosa zajmom koji mu je dodijelilo društvo EIL, pri čemu sva uključena društva imaju sjedište u Luksemburgu.

1. Prethodna porezna mišljenja koja se odnose na prijenos djelatnosti u korist društva LNG Supply

16 Prethodna porezna mišljenja koja se odnose na prijenos djelatnosti povezanih s ukapljenim prirodnim plinom i proizvodima dobivenima iz plina u korist društva LNG Supply iznesena su u uvodnim izjavama 23. do 58. pobijane odluke i nalaze se u prilogu spisu predmeta T-516/18.

17 Prvo prethodno porezno mišljenje izdano je 9. rujna 2008. U njemu se navodi osnivanje društva LNG Supply, a potom i društva LNG Luxembourg, kao i plan prijenosa djelatnosti društva LNG Trading na društvo LNG Luxembourg, a potom njihov naknadni prijenos na društvo LNG Supply.

18 Društvo LNG Supply shematski je steklo djelatnosti društva LNG Trading primanjem ZORA-e od društva LNG Luxembourg. Pri njezinoj konverziji društvo LNG Supply izdalo je dionice koje uključuju nominalni iznos ZORA-e uvećan ili umanjen za prirast u okviru tog zajma (u daljnjem tekstu: prirast u okviru ZORA-e).

19 S poreznog stajališta, iz prethodnog poreznog mišljenja od 9. rujna 2008. proizlazi da se društvo LNG Supply oporezuje isključivo na temelju marže dogovorene s Luksemburškom poreznom upravom. Ta marža odgovara udjelu [*povjerljivo*] [1] društva LNG Supply, s minimumom određenim na [*povjerljivo*]. Razlika između dobiti ostvarene svake godine i marže dogovorene s Luksemburškom poreznom upravom odgovara prirastu u okviru ZORA-e, koji je trošak koji se može odbiti.

20 Na primjer, Komisija je u uvodnoj izjavi 48. pobijane odluke navela da je za 2011., za promet od [*povjerljivo*], porezna osnovica društva LNG Supply određena u visini od [*povjerljivo*], odnosno [*povjerljivo*]. Posljedično, društvo LNG Supply platilo je porez na dobit u iznosu od [*povjerljivo*] eura za 2011.

21 Društvo LNG Luxembourg pak financira predmetni zajam tako što je s društvom LNG Trading sklopilo ugovor o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji, na temelju kojeg se društvo LNG Luxembourg obvezuje prenijeti sve dionice koje je izdalo društvo LNG Supply na datum konverzije, u zamjenu za cijenu koja odgovara nominalnom iznosu predmetne ZORA-e.

22 S poreznog stajališta Luksemburška porezna uprava nudi društvu LNG Luxembourg mogućnost da, tijekom trajanja predmetne ZORA-e, ne knjiži ni oporezive prihode ni troškove koji se mogu odbiti od porezne osnovice koji su povezani s tom ZORA-om. Ona također predviđa da konverzija predmetne ZORA-e, pod pretpostavkom da se društvo LNG Luxembourg odluči za primjenu članka 22.bis loi modifiée du 4 décembre 1967, concernant l'impôt sur le revenu (izmijenjeni Zakon od 4. prosinca 1967. o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: LIR), koji se navodi u uvodnoj izjavi 89. pobijane odluke, neće prouzročiti oporezivi kapitalni dobitak. Drugim riječima, u slučaju odabira primjene članka 22.bis LIR-a, prirast u okviru ZORA-e neće se oporezivati na dan konverzije.

23 Iz prethodnog poreznog mišljenja od 9. rujna 2008. također proizlazi da će društvo LNG Trading knjižiti plaćanje primljeno na temelju ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji kao financijsku nepokretnu imovinu i da će se ta imovina vrednovati po nabavnoj cijeni, tako da prije konverzije predmetne ZORA-e društvo LNG Trading neće knjižiti nikakav prihod niti troškove koji se mogu odbiti i koji su povezani s tom ZORA-om. Osim toga, porezna uprava potvrđuje da se

[1] Povjerljivi podaci su izostavljeni.

članak 166. LIR-a, koji se navodi u uvodnim izjavama 83. do 86. pobijane odluke i kojim se dopušta izuzeće od poreza na određeni prihod na temelju sudjelovanja, primjenjuje na sudjelovanje kupljeno na temelju terminskog ugovora.

24 Drugo prethodno porezno mišljenje izdano je 30. rujna 2008. i odnosi se na prijenos mjesta stvarne uprave društva LNG Trading u Nizozemsku.

25 Treće prethodnog porezno mišljenje izdano je 3. ožujka 2009. i njime se odobravaju izmjene u strukturi financiranja predviđene prethodnim poreznim mišljenjem od 9. rujna 2008., osobito zamjena društva LNG Trading društvom LNG Holding i provedba ZORA-e koju je društvo LNG Supply primilo od društava LNG Luxembourg i LNG Holding.

26 Četvrto prethodno porezno mišljenje izdano je 9. ožujka 2012. i njime se pojašnjavaju određeni računovodstveni pojmovi koji se upotrebljavaju za određivanje marže po kojoj se oporezuje društvo LNG Supply.

27 Posljednje prethodno porezno mišljenje izdano je 13. ožujka 2014. i njime se potvrđuje zahtjev podnesen 20. rujna 2013. Odnosi se na porezni tretman djelomične konverzije ZORA-e koju je primilo društvo LNG Supply. Iz njega proizlazi da će društvo LNG Supply na dan konverzije tog zajma umanjiti svoj kapital za iznos koji je jednak iznosu navedene konverzije.

28 S poreznog stajališta Luksemburška porezna uprava potvrđuje da predmetna djelomična konverzija neće ni na koji način utjecati na društvo LNG Luxembourg. Društvo LNG Holding knjižit će pak dobit koja je jednaka razlici između nominalnog iznosa konvertiranih dionica i iznosa te konverzije. Usto, predviđeno je da će ta dobit biti pokrivena izuzećem prihoda na temelju sudjelovanja, na temelju članka 166. LIR-a.

2. Prethodna porezna mišljenja koja se odnose na prijenos djelatnosti u korist društva GSTM

29 Prethodna porezna mišljenja o prijenosu djelatnosti financiranja i upravljanja riznicom u korist društva GSTM iznesena su u uvodnim izjavama 59. do 77. pobijane odluke i nalaze se u prilogu spisu predmeta T-516/18.

30 Prvim prethodnim poreznim mišljenjem, izdanim 9. veljače 2010., potvrđuje se struktura slična onoj koju je uspostavilo društvo LNG Holding za financiranje prijenosa svojih djelatnosti u sektoru ukapljenog prirodnog plina na društvo LNG Supply. Predmetna struktura zapravo se temelji na ZORA-i koju je društvo GSTM primilo od društva EIL i koja služi za financiranje stjecanja djelatnosti financiranja i upravljanja riznicom društva CEF.

31 Isto kao i društvo LNG Supply, društvo GSTM se tijekom trajanja provedbe ZORA-e oporezuje na temelju marže dogovorene s Luksemburškom poreznom upravom. Ta marža odgovara dijelu [*povjerljivo*].

32 Na primjer, Komisija je u uvodnoj izjavi 74. pobijane odluke navela da je za 2011. godinu, za neto dobit prije poreza i prije prirasta od 45 522 581 eura te za prosječnu vrijednost imovine društva GSTM od 3,7 milijardi eura, potonje društvo oporezovano [*povjerljivo*].

33 Drug prethodno porezno mišljenje, izdano 15. lipnja 2012., potvrđuje porezni tretman transakcije financiranja i temelji se na analizi jednakoj onoj iz prethodnog poreznog mišljenja od 9. rujna 2008. u pogledu prijenosa djelatnosti društva LNG Trading u korist društva LNG Supply. Međutim, razlikuje se od tog mišljenja u pogledu eventualnog povećanja iznosa ZORA-e za društvo GSTM.

3. Sažetak struktura financiranja koje su uspostavila društva iz grupe Engie

34 Iz uvodnih izjava 23. do 77. pobijane odluke proizlazi da sporna prethodna porezna mišljenja potvrđuju, s obzirom na luksemburško porezno pravo, različite transakcije unutar grupe. Usto, Komisija ističe činjenicu da iz navedenih prethodnih poreznih mišljenja proizlazi da te transakcije čine cjelinu kojom se za društva LNG Supply i GSTM provodi samo jedna transakcija, odnosno prijenos unutar grupe djelatnosti u vezi s ukapljenim prirodnim plinom i djelatnosti u vezi s financiranjem i riznicom, čije je financiranje također osigurano unutar iste grupe. Komisija isto tako naglašava da su te transakcije od početka osmišljene tako da se izvršavaju u tri uzastopne, ali međuovisne faze, što uključuje intervenciju holding društava, posredničkih društava i društava kćeri grupe Engie. Glavne značajke tih transakcija su sljedeće.

35 Kao prvo, holding društvo prenosi dio imovine na svoje društvo kćer.

36 S jedne strane, iz uvodne izjave 34. pobijane odluke proizlazi da je prijenos djelatnosti društva LNG Trading na društvo LNG Supply doveo do toga da je potonje društvo 30. listopada 2009. izdalo dvije zadužnice u korist društva LNG Trading. Prva zadužnica pokriva potraživanje u iznosu od 11 milijuna američkih dolara (otprilike 9,26 milijuna eura), a druga zadužnica potraživanje u iznosu od 646 milijuna američkih dolara (otprilike 544 milijuna eura). Društvo LNG Trading prenijelo je na društvo LNG Holding samo drugo potraživanje.

37 S druge strane, iz uvodne izjave 61. pobijane odluke proizlazi da je prijenos djelatnosti društva CEF na društvo GSTM doveo do izdavanja zadužnice u korist društva CEF. Zadužnica pokriva potraživanje u iznosu od 1 036 912 506,84 eura.

38 Kao drugo, za financiranje prenesene imovine društvo kći prima od posredničkog društva ZORA-u. U skladu s tim ugovorom, osim činjenice da dodijeljeni zajam ne stvara redovne kamate, društvo kći koje je primilo ZORA-u u trenutku njezine konverzije plaća povrat zajma izdavanjem dionica čiji iznos predstavlja nominalni iznos zajma, uvećan za bonus koji se sastoji od ukupne dobiti koju društvo kći ostvari tijekom trajanja zajma, odnosno prirasta u okviru ZORA-e, umanjen za ograničenu maržu dogovorenu s luksemburškim poreznim tijelima.

39 S jedne strane, iz uvodne izjave 34. pobijane odluke proizlazi da je 30. listopada 2009. između društva LNG Supply i LNG Luxembourg sklopljena ZORA u nominalnom iznosu od 646 milijuna američkih dolara, na razdoblje od 15 godina.

40 S druge strane, u skladu s uvodnom izjavom 61. pobijane odluke, sklopljena su dva ugovora, jedan od 17. lipnja 2011. i drugi od 30. lipnja 2014., kako bi društvo GSTM od društva EIL primilo ZORA-u, s rokom dospijeća u 2026. i nominalnim iznosom od 1 036 912 506,84 eura.

41 Kao treće, posredničko društvo financira zajam dodijeljen društvu kćeri tako što s holding društvom sklapa ugovor o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji. Na temelju tog ugovora holding društvo plaća posredničkom društvu iznos jednak nominalnom iznosu zajma u zamjenu za stjecanje prava na dionice koje će društvo kći izdati pri konverziji predmetne ZORA-e. Stoga,

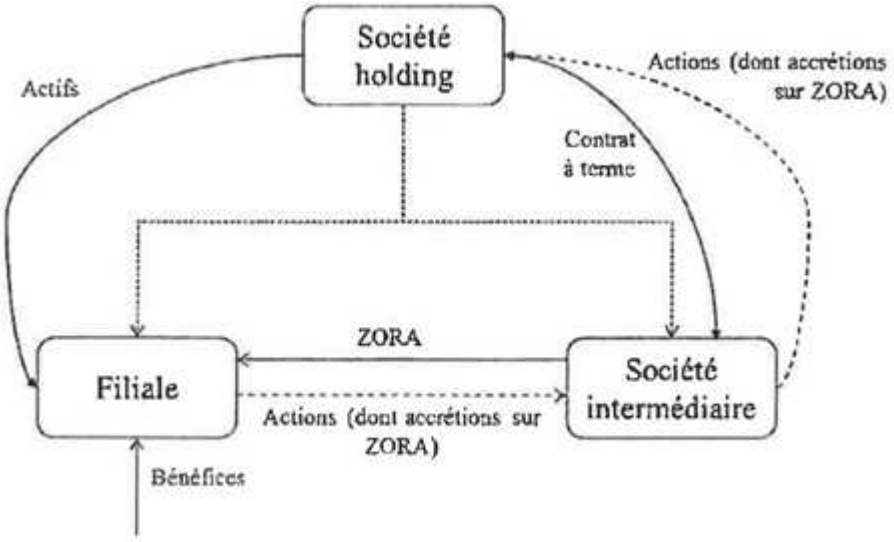
ako društvo kći ostvari dobit tijekom trajanja predmetne ZORA-e, matično društvo bit će nositelj prava na sve izdane dionice, koje će, osim vrijednosti nominalnog iznosa zajma, uključivati vrijednost ostvarene dobit.

42 U praksi je, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 34. pobijane odluke, ugovor o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji sklopljen 30. listopada 2009. između društava LNG Luxembourg i LNG Holding. Taj ugovor podrazumijeva, kao prvo, da društvo LNG Holding kupuje sva prava društva LNG Luxembourg na dionice društva LNG Supply za iznos od 646 milijuna američkih dolara i, kao drugo, prijenos dionica društva LNG Supply od datuma njihova izdavanja.

43 U uvodnoj izjavi 61. pobijane odluke navodi se da je 17. lipnja 2011. sklopljen ugovor istovjetan prethodno plaćenoj terminskoj prodaji između društava CEF i EIL.

44 Time što su društva GSTM i LNG Supply primila ZORA-u od društva EIL odnosno društva LNG Luxembourg i time što su potonja društva sklopila ugovor o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji s društvom CEF odnosno društvom LNG Holding (u daljnjem tekstu: predmetna holding društva), zamjenjuje se početno financiranje prijenosa sektora djelatnosti izdavanjem zadužnica društava GSTM i LNG Supply, čiji su nositelji bila društva CEF i LNG Holding.

45 Shema iz uvodne izjave 27. pobijane odluke, prikazana u nastavku, prikazuje te tri uzastopne transakcije.



4. Utjecaj djelomične konverzije ZORA-e koju je sklopilo društvo LNG Supply

46 U uvodnim izjavama 46., 47., 49., 53. i 57. pobijane odluke Komisija je opisala utjecaj u 2014. djelomične konverzije ZORA-e koju je sklopilo društvo LNG Supply, uzimajući u obzir da je ta ZORA jedina konvertirana prije donošenja pobijane odluke.

47 Društvo LNG Supply izvršilo je, radi djelomične konverzije ZORA-e koju je sklopilo, povrat dijela nominalnog iznosa te ZORA-e i dijela prirasta u okviru ZORA-e.

48 U tu je svrhu društvo LNG Supply u rujnu 2014. povećalo svoj kapital za 699,9 milijuna američkih dolara (otprilike 589,6 milijuna eura), od čega 193,8 milijuna američkih dolara (otprilike 163,3 milijuna eura) na temelju povrata dijela nominalnog iznosa predmetne ZORA-e i, na taj datum, [*povjerljivo*] na temelju povrata dijela prirasta u okviru ZORA-e. Međutim, Komisija napominje da je, s obzirom na porezne prijave društva LNG Supply za 2014. godinu, ukupan iznos prirasta u okviru ZORA-e zapravo umanjen [*povjerljivo*].

49 Što se tiče društva LNG Luxembourg, djelomična konverzija predmetne ZORA-e dovela je do umanjenja vrijednosti te ZORA-e, navedene u njegovim financijskim izvještajima kao imovina, u visini od 193,8 milijuna američkih dolara i, posljedično, do umanjenja vrijednosti ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji, navedenog u njegovim financijskim izvještajima kao obveza, u visini istog iznosa.

50 Konačno, društvo LNG Holding upisalo je u svoje financijske izvještaje, nakon poništenja dionica primljenih u skladu s ugovorom o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji, [*povjerljivo*], kapitalni dobitak na koji se primjenjivalo izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja.

51 Što se tiče ZORA-e koju je sklopilo društvo GSTM, Komisija je u uvodnoj izjavi 165. pobijane odluke navela da postojanje prednosti ne ovisi o konverziji ZORA-a, čak i ako se za potrebe određivanja iznosa povrata prednost ostvaruje tek u trenutku kad se izuzmu prihodi društva CEF.

C. Službeni istražni postupak

52 Dopisom od 1. travnja 2016. Komisija je obavijestila Veliko Vojvodstvo Luksemburg o svojim dvojbama u pogledu usklađenosti spornih prethodnih poreznih mišljenja s pravom državnih potpora.

53 Veliko Vojvodstvo Luksemburg dostavilo je 23. svibnja 2016. Komisiji svoja očitovanja.

54 Komisija je 19. rujna 2016. u skladu s člankom 108. stavkom 2. UFEU-a pokrenula službeni istražni postupak (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka). Odluka o pokretanju postupka objavljena je u *Službenom listu Europske unije* 3. veljače 2017.

55 Dopisom od 21. studenoga 2016. Veliko Vojvodstvo Luksemburg dostavilo je svoje primjedbe o pokretanju službenog istražnog postupka kao i tražene informacije.

56 Grupa Engie dostavila je 27. veljače 2017. svoje primjedbe o odluci o pokretanju postupka.

57 Dopisom od 10. ožujka 2017. Komisija je luksemburškim tijelima proslijedila primjedbe grupe Engie i dala im priliku da na njih odgovore.

58 Dopisom od 22. ožujka 2017. Komisija je od Velikog Vojvodstva Luksemburga zatražila pružanje dodatnih informacija.

59 Veliko Vojvodstvo Luksemburg obavijestilo je 10. travnja i 12. svibnja 2017. Komisiju da je preuzelo primjedbe koje su mu dostavljene te je dostavilo tražene dodatne informacije.

60 Dana 1. lipnja 2017. održan je trostrani sastanak između Komisije, Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie, o kojem je sastavljen zapisnik.

61 Nakon sastanka od 1. lipnja 2017. Veliko Vojvodstvo Luksemburg dostavilo je 16. lipnja 2017. dodatne informacije.

62 Dopisom od 11. prosinca 2017. Komisija je ponovno zatražila dostavljanje dodatnih informacija, a Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie postupili su 31. siječnja 2018. u skladu s tim zahtjevom.

63 Komisija je 20. lipnja 2018. donijela pobijanu odluku.

II. Pobijana odluka

64 Pobijanom odlukom Komisija u biti smatra da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg, protivno članku 107. stavku 1. i članku 108. stavku 3. UFEU-a, posredstvom svoje porezne uprave dodijelilo selektivnu prednost subjektu koji, u skladu s uvodnim izjavama 16., 316. i 317. pobijane odluke, obuhvaća sva društva grupe Engie koja se smatraju jednom gospodarskom jedinicom.

65 Ne dovodeći u pitanje zakonitost, na temelju luksemburškog poreznog prava, ukupne strukture financiranja koju je grupa Engie uspostavila za prijenos dvaju sektora djelatnosti, Komisija osporava konkretne učinke te strukture na ukupan porez koji ta grupa duguje s obzirom na to da se u biti gotovo sva dobit koju su ostvarila društva kćeri u Luksemburgu zapravo ne oporezuje.

A. Pripisivost državi

66 Što se tiče pripisivosti spornih prethodnih poreznih mišljenja državi i uključenosti državnih sredstava, Komisija je u uvodnim izjavama 156. i 157. pobijane odluke naglasila da je sporna prethodna porezna mišljenja donijela Luksemburška porezna uprava i da zbog njih nastaje gubitak poreznih prihoda, tako da se gospodarska prednost dodijeljena putem tih prethodnih poreznih mišljenja može pripisati Velikom Vojvodstvu Luksemburgu i financirati državnim sredstvima.

B. Dodjela prednosti

67 Što se tiče dodjele gospodarske prednosti predmetnim holding društvima, Komisija je smatrala, osobito u uvodnim izjavama 163. i 166. pobijane odluke, da se ona temeljila na tome da, u skladu sa spornim prethodnim poreznim mišljenjima, nisu oporezovani prihodi od sudjelovanja navedenih društava, koji s gospodarskog stajališta odgovaraju prirastu u okviru ZORA-e, koji su društva kćeri odbila kao trošak od svoje porezne osnovice.

68 Konkretnije, prema Komisijinu mišljenju, prirast u okviru ZORA-e nije oporezovan ni na razini društava kćeri ni na razini posredničkih društava ni na razini predmetnih holding društava.

69 S poreznog stajališta, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 35., 47. i 62. pobijane odluke, društva kćeri plaćala su porez na dobit čija osnovica odgovara ograničenoj marži dogovorenoj s poreznim tijelima.

70 Komisija je napomenula da su društva kćeri svake godine, zbog buduće konverzije predmetne ZORA-e, stvarala računovodstvene pričuve koje odgovaraju prirastu u okviru ZORA-e, koji u biti odgovara razlici između stvarno ostvarene dobiti društava kćeri i marže koja je s poreznom

upravom dogovorena kao porezna osnovica. Taj prirast u okviru ZORA-e smatra se troškom koji se može odbiti. Stoga su, prema Komisijinu mišljenju, osporavane mjere stvarno omogućile društvima kćerima da iz osnovice poreza na dobit kojeg su obveznici isključe gotovo svu dobit ostvarenu tijekom trajanja zajma.

71 S obzirom na uvodne izjave 39. i 52. pobijane odluke, ni posredničkim društvima nije oporezovan prirast u okviru ZORA-e.

72 Naime, prilikom konverzije ZORA-e i u skladu s ugovorom o prethodno plaćenoj kupoprodaji dionica sklopljenim s predmetnim holding društvima, posrednička društva u svojim su financijskim izvještajima pretrpjela gubitak u istom iznosu kao prirast u okviru ZORA-e.

73 Konačno, ni predmetna holding društva, imatelji dionica u društvima kćerima u skladu s ugovorom o prethodno plaćenoj kupoprodaji dionica, nisu, u skladu s uvodnom izjavom 56. pobijane odluke, podlijegala plaćanju poreza na iznos koji odgovara iznosu prirasta u okviru ZORA-e s obzirom na to da su prihodi nastali zbog poništenja dionica njihova društva kćeri, u skladu sa spornim prethodnim poreznim mišljenjima, obuhvaćeni člankom 166. LIR-a, kojim se prihodi od sudjelovanja oslobađaju od poreza na dobit. Stoga je, u uvodnoj izjavi 57. pobijane odluke, Komisija istaknula da je, nakon djelomične konverzije ZORA-e društva LNG Supply 2014., [*povjerljivo*] oslobođen jer se kapitalni dobitak uopće nije oporezivao.

C. Selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja

74 Kako bi se dokazala selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja, Komisija se najprije, kao što to osobito proizlazi iz uvodnih izjava 163. do 170. i 237. pobijane odluke, oslonila na tri smjera rasuđivanja. Dva smjera rasuđivanja odnose se na postojanje selektivne prednosti na razini holding društava s obzirom na, s jedne strane, širi referentni okvir luksemburškog sustava poreza na dobit i, s druge strane, referentni okvir ograničen na odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja. Treći smjer rasuđivanja odnosi se na postojanje prednosti na razini grupe Engie. Usto, iz uvodne izjave 289. pobijane odluke proizlazi da je Komisija podredno smatrala da selektivna prednost proizlazi iz neprimjene članka 6. Steueranpassungsgesetza (Zakon o prilagodbi poreza) od 16. listopada 1934. (*Mémorial* A 901) (u daljnjem tekstu: odredba o zlouporabi prava). Osim toga, Komisija je utvrdila da ne postoji opravdanje za selektivni tretman koji proizlazi iz spornih prethodnih poreznih mišljenja.

1. Selektivnost na razini holding društava

75 Najprije, Komisija je, kao prvo, u uvodnim izjavama 171. do 199. pobijane odluke smatrala da se spornim prethodnim poreznim mišljenjima grupi Engie dodjeljuje selektivna prednost na razini holding društava jer se njima odstupa od luksemburškog sustava poreza na dobit.

76 Komisija je, kao drugo, u uvodnim izjavama 200. do 236. pobijane odluke smatrala da se spornim prethodnim poreznim mišljenjima grupi Engie dodjeljuje selektivna prednost na razini holding društava jer se njima odstupa od odredbi o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti. Prema Komisijinu mišljenju, ta odstupanja ne mogu se opravdati strukturom poreznog sustava.

a) Odstupanje od šireg referentnog okvira luksemburškog sustava poreza na dobit

77 Što se tiče luksemburškog sustava poreza na dobit, Komisija je smatrala da taj sustav proizlazi iz članaka 18., 23., 40., 159. i 163. LIR-a kako su navedeni u uvodnim izjavama 78. do 81. pobijane odluke, u skladu s kojima društva sa sjedištem u Luksemburgu, koja su porezni obveznici poreza na dobit navedene države, podliježu plaćanju poreza na svoju dobit koja je utvrđena u njihovim financijskim izvještajima. Pojasnila je da je izvođenje, za potrebe definiranja referentnog okvira, cilja koji se nastoji postići ili načela koje proizlazi iz odredbi koje čine taj okvir u skladu sa sudskom praksom Suda i da, što se tiče navedenog cilja, odnosno oporezivanja dobiti svih društava koja su porezni obveznici u Luksemburgu, kako je utvrđena u njihovim financijskim izvještajima, on jasno proizlazi iz luksemburškog zakona.

78 Komisija je dodala da je uzimanje u obzir referentnog okvira proširenog na luksemburški sustav poreza na dobit također u skladu sa sudskom praksom Suda. Sud je u više navrata presudio, u slučaju mjera koje se odnose na oporezivanje dobiti, da se referentni okvir može definirati s obzirom na sustav oporezivanja dobiti trgovačkih društava, a ne s obzirom na posebne odredbe koje se primjenjuju na određene porezne obveznike ili na određene transakcije.

79 Sporna prethodna porezna mišljenja stoga odstupaju od luksemburškog sustava poreza na dobit jer se njima potvrđuje da se na razini holding društava ne oporezuju prihodi od sudjelovanja koji s gospodarskog stajališta odgovaraju prirastu u okviru ZORA-e.

80 Sporna prethodna porezna mišljenja također su uzrokovala diskriminaciju u korist holding društava. Naime, društva porezni obveznici poreza na dobit u Luksemburgu, za razliku od holding društava, podliježu plaćanju poreza na dobit koja je utvrđena u njihovim financijskim izvještajima.

b) Odstupanje od referentnog okvira ograničenog na odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja

81 Komisija je utvrdila da sporna prethodna porezna mišljenja također odstupaju od luksemburških odredbi o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti, odnosno od članaka 164. i 166. LIR-a, koji su navedeni u uvodnim izjavama 82. do 87. pobijane odluke.

82 Naime, prema Komisijinu mišljenju, izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja moguće je za matično društvo samo u slučaju prethodnog oporezivanja raspodijeljene dobiti na razini njegova društva kćeri. Međutim, prihodi od sudjelovanja koji su izuzeti od poreza na razini holding društava odgovaraju, s gospodarskog stajališta, prirastu u okviru ZORA-e koji su društva kćeri odbila kao trošak od svoje porezne osnovice.

83 Iako prirast u okviru ZORA-e službeno ne odgovara raspodjeli dobiti, Komisija je primijetila da je društvo LNG Holding knjižilo prihode od sudjelovanja izuzete od poreza kao „izuzete dividende” i da je, s gospodarskog stajališta, s obzirom na izravnu i očitu vezu između prihoda izuzetog na razini društva LNG Holding i prirasta u okviru ZORA-e odbijenog na razini društva LNG Supply, navedeni prirast jednak raspodjeli dobiti.

84 Prema Komisijinu mišljenju, to odstupanje od ograničenog referentnog okvira dovelo je do diskriminacije u korist holding društava. Matična društva koja mogu ostvarivati prihode od sudjelovanja i koja su u tom smislu u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji holding društava u biti ne mogu koristiti izuzeće za takve prihode ako oni nisu prethodno oporezovani na razini njihovih društava kćeri.

85 Prema Komisijinu mišljenju, nedostatak izričite veze između članaka 164. i 166. LIR-a ne može dovesti u pitanje to utvrđenje. Kad bi se isti prihod mogao izuzeti na razini matičnog društva i odbiti kao trošak na razini društva kćeri, uopće se ne bi oporezovao u Luksemburgu, što bi bilo protivno i cilju luksemburškog sustava poreza na dobit i cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja.

86 Osim toga, Komisija je u biti istaknula da, iako se direktivom koja je bila na snazi u trenutku donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja, to jest Direktivom Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.) odnosno Direktivom Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.; u daljnjem tekstu zajedno nazvane: Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima), izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja na razini matičnog društva nije namjeravalo formalno uvjetovati oporezivanjem raspodijeljene dobiti na razini njegova društva kćeri, taj se sustav primjenjuje samo u slučaju prekogranične raspodjele dobiti ili neusklađenosti između poreznih sustava dviju različitih zemalja koje mogu nastati i dovesti do neoporezivanja. Stoga se ne može korisno pozvati na tu direktivu kako bi se, u potpuno unutarnjoj situaciji, opravdalo izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja koje nije bilo predmet nijednog poreza na razini društva kćeri.

2. Selektivnost na razini grupe Engie

87 Nadalje, Komisija je tvrdila da, ne dovodeći u pitanje zaključak o postojanju selektivne prednosti na razini holding društava, selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja, s obzirom na uvodne izjave 237. do 244. pobijane odluke, također proizlazi iz analize na razini grupe Engie koja se sastoji od predmetnih holding društava, posredničkih društava i društava kćeri. Taj pristup opravdan je činjenicom da od 2015. predmetna holding društva, posrednička društva i društva kćeri čine jedan te isti fiskalno ujedinjeni subjekt. U svakom slučaju, prema Komisijinu mišljenju, s obzirom na to da analizu gospodarskih učinaka državnih mjera treba provesti s obzirom na poduzetnike, a ne s obzirom na različite pravne subjekte, valja smatrati da su predmetna holding društva, posrednička društva i društva kćeri dio istog poduzetnika u smislu prava državnih potpora. Komisija je dodala, s jedne strane, da su se zahtjevi za izdavanje prethodnih poreznih mišljenja odnosili na porezni tretman svih subjekata iz grupe Engie i, s druge strane, da se gospodarska prednost koju je ostvarila ta grupa na razini predmetnih holding društava sastojala od kombinacije izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini navedenih društava i odbitka prirasta u okviru ZORA-e kao troška, na razini društava kćeri.

88 Prema Komisijinu mišljenju, sporna prethodna porezna mišljenja dodjeljuju selektivnu prednost grupi Engie jer odstupaju od referentnog okvira koji odgovara luksemburškom sustavu poreza na dobit, koji ima za cilj oporezivati društva koja su u Luksemburgu porezni obveznici poreza na dobit, koja je utvrđena u njihovim financijskih izvještajima.

89 Naime, Komisija je napomenula da umanjenje porezne obveze na razini društava kćeri, nakon što se kao trošak odbije prirast u okviru ZORA-e od porezne osnovice navedenih društava kćeri, nije bilo nadoknađeno povećanjem porezne obveze na razini predmetnih holding društava ili stvarnim povećanjem porezne osnovice posredničkih društava, što je zapravo dovelo do umanjenja kombinirane porezne osnovice grupe Engie u Luksemburgu.

90 Prema Komisijinu mišljenju, druge grupe društava u sličnoj pravnoj i činjeničnoj situaciji nisu mogle dobiti kombinirano umanjenje porezne osnovice, i to neovisno o instrumentu financiranja, korištenom ugovoru ili iznosu naknade.

91 Prema Komisijinu mišljenju, isto vrijedi i za grupe društava koje su koristile izravnu ZORA-u. Članak 22.bis drugi stavak LIR-a, koji se navodi u uvodnoj izjavi 89. pobijane odluke, nije bio primjenjiv na prirast u okviru ZORA-e i, pod pretpostavkom da je i bio primjenjiv, mogao je dovesti samo do odgode oporezivanja.

3. Selektivnost nakon neprimjene odredbe o zlouporabi prava

92 Konačno i podredno, Komisija je u uvodnim izjavama 289. do 312. pobijane odluke dodala da sporna prethodna porezna mišljenja odstupaju od luksemburške porezne odredbe o zlouporabi prava, koja se navodi u uvodnoj izjavi 90. pobijane odluke. Prema Komisijinu mišljenju, uspostavljenom strukturom financiranja provodila se zlouporaba. Prema njezinu mišljenju, ispunjena su četiri kriterija iz luksemburške sudske prakse za utvrđivanje zlouporabe prava, neovisno o tome je li riječ o upotrebi oblika i institucija privatnog prava, umanjenju porezne obveze, upotrebi neprimjerenog pravnog sredstva ili nepostojanju razloga koji nisu povezani s porezom.

93 Konkretnije, što se tiče dvaju potonjih kriterija, s jedne strane, Komisija je naglasila da je pravno sredstvo koje je upotrijebila grupa Engie omogućilo neoporezivanje gotovo cijele dobiti koju su ostvarila društva kćeri u Luksemburgu, što ne bi bilo moguće da je prijenos sektora djelatnosti proveden izravnim vlasničkim kapitalom ili dužničkim instrumentima između društava kćeri i predmetnih holding društava. S druge strane, nije bilo stvarnih gospodarskih razloga kojima se pruža dovoljna gospodarska korist grupi Engie kako bi odabrala složene strukture financiranja uspostavljene i odobrene spornim prethodnim poreznim mišljenjima, osim ostvarivanja znatnih poreznih ušteda.

4. Nepostojanje opravdanja

94 U uvodnim izjavama 285. do 287. pobijane odluke Komisija je istaknula da je, s obzirom na to da Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije iznijelo nikakvo opravdanje za povlašteni tretman odobren spornim prethodnim poreznim mišljenjima, iz toga morala zaključiti da se navedeni tretman ne može opravdati općom strukturom luksemburškog poreznog sustava. U svakom slučaju, napomenula je da se hipotetsko opravdanje koje se temelji na sprečavanju dvostrukog gospodarskog oporezivanja u biti ne može prihvatiti.

D. Narušavanje tržišnog natjecanja

95 U uvodnoj izjavi 160. pobijane odluke Komisija je pojasnila da je, s obzirom na to da je grupa Engie obavljala svoje djelatnosti u sektorima električne energije, prirodnog plina i ukapljenog prirodnog plina, usluga osiguranja energetske učinkovitosti i na drugim povezanim tržištima u više država članica, poreznim tretmanom odobrenim na temelju spornih prethodnih poreznih mišljenja navedena grupa oslobođena porezne obveze koju bi inače trebala imati u okviru redovnog upravljanja svojim djelatnostima. Time što su jačala položaj grupe Engie, sporna prethodna porezna mišljenja narušila su ili prijetila da će narušiti tržišno natjecanje.

E. Korisnik potpore

96 U uvodnim izjavama 314. do 318. pobijane odluke Komisija je smatrala da je selektivna prednost koju je imala grupa Engie na razini predmetnih holding društava također koristila i svim društvima u grupi Engie jer je cijeloj grupi osigurala dodatna financijska sredstva. Iako se navedena grupa sastojala od različitih pravnih osoba i iako su se sporna prethodna porezna mišljenja odnosila na porezni tretman različitih subjekata, prema Komisijinu mišljenju, tu grupu treba smatrati jednom gospodarskom jedinicom, odnosno jednim te istim poduzetnikom, korisnikom državne potpore.

F. Povrat potpore

97 U uvodnim izjavama 318. do 365. pobijane odluke Komisija je naglasila da, s obzirom na to da je dodijeljena potpora nespojiva s unutarnjim tržištem i nezakonita, Veliko Vojvodstvo Luksemburg mora odmah, od društva LNG Holding i alternativno od društva Engie SA ili jednog od njegovih sljednika, izvršiti povrat potpore koja je već ostvarena zbog djelomične konverzije 2014. ZORA-e sklopljene u korist društva LNG Supply te ne primijeniti sporna prethodna porezna mišljenja u pogledu izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja koja bi eventualno koristila predmetna holding društva prilikom potpune konverzije ZORA-a sklopljenih u korist društava kćeri.

98 Komisija je smatrala da takav povrat ne povređuje načela pravne sigurnosti, zaštite legitimnih očekivanja, jednakog postupanja i dobre uprave. Odbila je i prigovore Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie koji se temelje na postupovnim nedostacima u službenom istražnom postupku. Prema njezinu mišljenju, njihova su se postupovna prava uredno poštovala.

III. Postupak i zahtjevi stranaka

A. Pisani dio postupka u predmetu T-516/18

99 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 30. kolovoza 2018. Veliko Vojvodstvo Luksemburg pokrenulo je postupak upisan pod brojem T-516/18.

100 Komisija je 23. studenoga 2018. podnijela odgovor na tužbu.

1. Sastav sudskog vijeća

101 Odlukom Općeg suda od 28. rujna 2018. predmet T-516/18 dodijeljen je sedmom vijeću Općeg suda u bivšem sastavu.

102 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 28. siječnja 2019. Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je, na temelju članka 28. stavka 5. Poslovnika Općeg suda, da o predmetu T-516/18 odlučuje prošireni sastav sudskog vijeća. Odlukom Općeg suda od 13. veljače 2019. prihvaćen je zahtjev Velikog Vojvodstva Luksemburga i predmet T-516/18 upućen je sedmom proširenom vijeću u bivšem sastavu.

103 Odlukom Općeg suda od 16. listopada 2019. predmet T-516/18 dodijeljen je drugom proširenom vijeću u skladu s člankom 27. stavkom 5. Poslovnika.

104 Budući da je jedan član drugog proširenog vijeća bio spriječen zasjedati, odlukom od 21. siječnja 2020. predsjednik Općeg suda odredio je da će ga on zamijeniti i preuzeti dužnosti predsjednika drugog proširenog vijeća.

2. Zahtjev za intervenciju

105 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 20. prosinca 2018. Irska je u skladu s člancima 142. i 143. Poslovnika zatražila intervenciju u potporu zahtjevu Velikog Vojvodstva Luksemburga.

106 Rješenjem od 15. veljače 2019. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev Irske za intervenciju.

107 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 12. travnja 2019. Irska je podnijela svoj intervencijski podnesak.

3. Zahtjev za povjerljivo postupanje

108 Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražilo je 30. siječnja 2018. i 18. veljače 2019. povjerljivo postupanje u pogledu određenih priloga tužbi i replici u odnosu na Irsku.

109 Nakon što joj je dopuštena intervencija, Irska je primila samo verzije postupovnih dokumenata koje nisu klasificirane oznakom tajnosti i nije istaknula nijedan prigovor protiv zahtjeva za povjerljivo postupanje koji su podneseni u odnosu na nju.

4. Zahtjevi stranaka

110 Veliko Vojvodstvo Luksemburg od Općeg suda zahtijeva da:

– najprije, poništi pobijanu odluku;

– podredno, poništi članak 2. pobijane odluke;

– naloži Komisiji snošenje troškova.

111 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu;

– naloži tužitelju snošenje troškova.

112 Irska od Općeg suda zahtijeva da u cijelosti ili djelomično poništi pobijanu odluku, u skladu sa zahtjevom Velikog Vojvodstva Luksemburga.

B. Pisani dio postupka u predmetu T-525/18

113 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 4. rujna 2018. grupa Engie pokrenula je postupak upisan pod brojem T-525/18.

114 Komisija je 14. prosinca 2018. podnijela odgovor na tužbu.

115 Grupa Engie zatražila je 4. lipnja 2019., u skladu s člankom 106. stavkom 2. Poslovnika, da je se sasluša u okviru rasprave.

1. Sastav sudskog vijeća

116 Odlukom Općeg suda od 28. rujna 2018. predmet T-525/18 dodijeljen je sedmom vijeću Općeg suda u bivšem sastavu.

117 Odlukom Općeg suda od 11. rujna 2019. predmet T-525/18 upućen je sedmom proširenom vijeću u bivšem sastavu u skladu s člankom 28. Poslovnika.

118 Odlukom Općeg suda od 16. listopada 2019. predmet T-525/18 dodijeljen je drugom proširenom vijeću u skladu s člankom 27. stavkom 5. Poslovnika.

119 Budući da je jedan član drugog proširenog vijeća bio spriječen zasjedati, odlukom od 21. siječnja 2020. predsjednik Općeg suda odredio je da će ga on zamijeniti i preuzeti dužnosti predsjednika drugog proširenog vijeća.

2. Zahtjev za povjerljivo postupanje

120 Grupa Engie zatražila je 3. srpnja 2019. od Općeg suda, u slučaju da ovaj predmet bude spojen s predmetom T-516/18, povjerljivo postupanje u pogledu priloga A.1. i A.9. tužbi i priloga C.1. replici u odnosu na Irsku, intervenijenta u potonjem predmetu.

121 Grupa Engie podnijela je 3. srpnja 2019. tajništvu Općeg suda povjerljive verzije priloga tužbi i replici.

3. Zahtjevi stranaka

122 Grupa Engie od Općeg suda zahtijeva da:

– najprije, poništi pobijanu odluku;

– podredno, poništi članak 2. pobijane odluke;

– naloži Komisiji snošenje troškova.

123 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

– odbije tužbu;

– naloži tužitelju snošenje troškova.

IV. Pravo

A. Spajanje predmeta T-516/18 i T-525/18 i odgovor na zahtjeve za povjerljivo postupanje

124 Aktima podnesenima tajništvu Općeg suda 4. lipnja odnosno 25. lipnja 2019., grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg zatražili su spajanje predmeta T-516/18 i T-525/18 u svrhu usmenog dijela postupka i donošenja odluke kojom se završava postupak.

125 Komisija i Irska nisu podnijele nikakav prigovor protiv spajanja predmeta T-516/18 i T-525/18.

126 Rješenjem predsjednika drugog proširenog vijeća Općeg suda od 12. lipnja 2020., nakon što su stranke saslušane, predmeti T-516/18 i T-525/18 spojeni su u svrhu usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 68. stavkom 1. Poslovnika. Tim je rješenjem odlučeno da će se iz spisa dostupnog Irskoj isključiti povjerljivi podaci.

127 Rješenjem Općeg suda od 28. rujna 2020. ponovno je otvoren usmeni dio postupka u spojenim predmetima T-516/18 i T-525/18 kako bi se, na temelju mjere upravljanja postupkom, Komisiju ispitalo o spajanju navedenih predmeta u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak.

128 S obzirom na moguću opasnost od ekstrapolacije određenih argumenata stranaka, Komisija je iznijela pridržaje u pogledu spajanja predmeta T-516/18 i T-525/18. Međutim, Opći sud smatra da je s obzirom na njihovu povezanost korisno spojiti te predmete u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak u skladu s člankom 68. Poslovnika te ponovno isključiti povjerljive podatke iz spisa dostupnog Irskoj.

B. Meritum

129 U potporu svojoj tužbi u predmetu T-516/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg u biti ističe šest tužbenih razloga:

– prvi se temelji na pogrešnoj ocjeni selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja;

– drugi se temelji na povredi pojma prednosti;

– treći se temelji na prikrivenom poreznom usklađivanju;

– četvrti se temelji na povredi postupovnih prava;

– peti, istaknut podredno, temelji se na povredi općih načela prava Europske unije u okviru povrata navodno dodijeljenih potpora;

– šesti se temelji na povredi obveze obrazlaganja.

130 U potporu svojoj tužbi u predmetu T-525/18 grupa Engie u biti navodi osam tužbenih razloga:

– prvi se temelji na nepripisivosti spornih prethodnih poreznih mišljenja državi;

– drugi se temelji na povredi pojma prednosti;

– treći se temelji na pogrešnoj ocjeni selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja;

– četvrti se temelji na pogrešnoj kvalifikaciji spornih prethodnih poreznih mišljenja kao pojedinačnih potpora;

– peti se u biti temelji na prikrivenom poreznom usklađivanju;

– šesti se temelji na povredi postupovnih prava;

– sedmi, istaknut podredno, temelji se na povredi općih načela prava Unije u okviru povrata navodno dodijeljenih potpora;

– osmi se temelji na povredi obveze obrazlaganja.

131 Za potrebe ove presude na prvom mjestu valja razmotriti osnovanost, kao prvo, tužbenih razloga u kojima se navodi prikriveno porezno usklađivanje jer u slučaju potvrdnog odgovora Komisija ne može biti nadležna za ocjenu spornih prethodnih poreznih mišljenja na temelju prava državnih potpora, kao drugo, tužbenih razloga kojima se osporava da je Komisija poštovala svoju obvezu obrazlaganja i, kao treće, tužbenih razloga koji se odnose na navodnu povredu postupovnih prava.

132 Na drugom će se mjestu razmotriti tužbeni razlozi koji se odnose na nepripisivost spornih prethodnih poreznih mišljenja Velikom Vojvodstvu Luksemburgu, na nepostojanje selektivne prednosti, na pogrešnu kvalifikaciju spornih prethodnih poreznih mišljenja kao pojedinačnih potpora i na pogrešnu obvezu povrata navodno dodijeljenih potpora.

1. Peti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i treći tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se u biti temelje na postojanju prikrivenog poreznog usklađivanja

133 Peti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 u biti se dijeli na dva dijela. Grupa Engie u prvom se dijelu poziva na povredu članaka 3. do 5. i 113. do 117. UFEU-a, a u drugom na zlouporabu ovlasti Komisije. U predmetu T-516/18 Veliko Vojvodstvo Luksemburg pak navodi prikriveno porezno usklađivanje protivno člancima 4. i 5. UEU-a.

a) Navodna povreda članaka 4. i 5. UEU-a i članaka 3. do 5. i 113. do 117. UFEU-a

134 S jedne strane, grupa Engie tvrdi da se Komisija umiješala u poreznu politiku Velikog Vojvodstva Luksemburga jer je sporna prethodna porezna mišljenja kvalificirala kao državne potpore iako se njima provode opće mjere izravnog oporezivanja koje ne stvaraju diskriminaciju i koje stoga nisu selektivne. Time je Komisija povrijedila članke 3. do 5. i 113. do 117. UFEU-a.

135 S druge strane, svojim širokim shvaćanjem pojma selektivnosti Komisija je zamijenila Veliko Vojvodstvo Luksemburg u definiranju i tumačenju utvrđenih referentnih okvira.

136 Veliko Vojvodstvo Luksemburg dodaje da je, time što je nametnula vlastito tumačenje luksemburškog poreznog prava i onoga što bi trebao biti njegov cilj, Komisija instrumentalizirala pravila u području državnih potpora, čime je povrijedila suverene ovlasti država članica u području izravnog oporezivanja i načela kojima se uređuje podjela nadležnosti između država članica i Unije.

137 Komisija osporava osnovanost svih tih argumenata. Osobito naglašava obvezu država članica da pri izvršavanju svoje isključive nadležnosti u području izravnog oporezivanja poštuju općenito pravo Unije i konkretno pravo državnih potpora. Također ustraje na činjenici da se pobijanom odlukom ni na koji način ne dovodi u pitanje nadležnost Velikog Vojvodstva Luksemburga da osmisli vlastiti sustav oporezivanja.

138 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je izravno oporezivanje, prema trenutačnom stanju razvoja prava Unije, u nadležnosti država članica, potonje države tu nadležnost ipak moraju izvršavati poštujući pravo Unije (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

139 Stoga intervencije država članica u područja koja još nisu bila predmet usklađivanja na razini Unije, poput izravnog oporezivanja, nisu isključene iz područja primjene propisa o nadzoru državnih potpora. Slijedom toga, Komisija može okvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu ako su uvjeti za takvu kvalifikaciju ispunjeni (presuda od 25. ožujka 2015., Belgija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, t. 65. i 66; vidjeti u tom smislu i presude od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 28. i od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81.).

140 Naime, ako porezne mjere zapravo dovode do diskriminacije između društava koja se nalaze u sličnoj situaciji s obzirom na cilj koji se tim poreznim mjerama želi postići i time korisnicima mjera dodjeljuju selektivne prednosti kojima se „određeni” poduzetnici ili proizvodnja „određene” robe stavljaju u povoljniji položaj, one se mogu smatrati državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.).

141 Iz prethodno navedenog proizlazi da se Komisiji, s obzirom na to da je nadležna za osiguravanje poštovanja članka 107. UFEU-a, ne može prigovoriti da je prekoračila svoje nadležnosti kad je ispitivala sporna prethodna porezna mišljenja kako bi provjerila čine li ona državnu potporu i, u slučaju da čine, jesu li spojiva s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

142 Stoga grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg pogrešno tvrde da se Komisija umiješala u poreznu politiku te države članice jer je ona samo izvršavala svoje nadležnosti na temelju članka 107. UFEU-a time što je ispitala jesu li sporna prethodna porezna mišljenja bila u skladu s pravom o državnim potporama.

143 Argumenti koje su iznijeli grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg ne mogu dovesti u pitanje to utvrđenje.

144 Kao prvo, suprotno onomu što tvrde grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Komisija nije nametnula vlastito tumačenje luksemburškog poreznog prava prilikom dokazivanja selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja. Naime, Komisija se strogo pridržavala odredbi luksemburškog poreznog prava koje je iznijela u uvodnim izjavama 78. do 90. pobijane odluke. Komisija je upravo na temelju odredbi luksemburškog poreznog prava osobito definirala različite utvrđene referentne okvire, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 171. do 176., 200. do 205., 245. i 292. do 298. pobijane odluke.

145 Usto, Komisija svoje ispitivanje nije temeljila na vlastitom tumačenju luksemburških poreznih pravila, nego na tumačenje luksemburških poreznih tijela, kao što to osobito proizlazi iz uvodne izjave 283. pobijane odluke.

146 Iz toga slijedi da Komisija nije ispitala sporna prethodna porezna mišljenja s obzirom na vlastito tumačenje luksemburških poreznih pravila, nego s obzirom na odredbe luksemburškog poreznog prava kako ih primjenjuju luksemburška porezna tijela.

147 Kao drugo, Komisija nije povrijedila isključivu nadležnost država članica u području izravnog oporezivanja samo zato što je provela vlastito ispitivanje spornih prethodnih poreznih mišljenja s obzirom na luksemburške porezne odredbe kako bi provjerila daje li se navedenim prethodnim poreznim mišljenjima selektivna prednost njihovim korisnicima.

148 Naime, točno je da iz sudske prakse navedene u točki 138. ove presude proizlazi da Komisija u toj fazi razvoja prava Unije nema nadležnost koja joj omogućuje autonomno definiranje pravila u području izravnog oporezivanja društava, ne uzimajući u obzir nacionalna porezna pravila.

149 Međutim, iako takozvano „normalno” oporezivanje definirano nacionalnim poreznim pravilima i samo postojanje selektivne prednosti treba utvrditi s obzirom na ta pravila, ipak, kao što se to navodi u točki 139. ove presude, porezne mjere koje zapravo dovode do diskriminacije između društava koja se nalaze u sličnoj situaciji s obzirom na cilj koji se tim poreznim mjerama želi postići mogu biti obuhvaćene područjem primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a.

150 Stoga je Komisija provjerila jesu li sporna prethodna porezna mišljenja u skladu s pravilima u području državnih potpora te je mogla samo ocijeniti takozvano „normalno” oporezivanje, definirano luksemburškim poreznim pravom kako ga primjenjuju luksemburška porezna tijela. Time nije provela nikakvo „porezno usklađivanje”, nego je izvršila nadležnost koja joj je dodijeljena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.

151 Naime, Komisija može, na temelju nadzora poreznih mjera u području državnih potpora, sama provesti ocjenu nacionalnih poreznih odredbi koju, ovisno o slučaju, može osporavati dotična država članica ili eventualne zainteresirane osobe u okviru tužbe za poništenje pred Općim sudom.

152 Kao treće, navodno nepostojanje dokaza o eventualnoj diskriminaciji u korist grupe Engie nije relevantno za potrebe utvrđivanja eventualne nenadležnosti Komisije. Takvim se argumentom, naprotiv, nastoji uputiti na to da je Komisija povrijedila članak 107. UFEU-a u samom izvršavanju svoje nadležnosti.

153 U tim okolnostima, Komisija donošenjem pobijane odluke nije povrijedila ni članke 4. i 5. UEU-a ni članke 3. do 5. i 113. do 117. UFEU-a.

b) Navodna zlouporaba ovlasti

154 Prema mišljenju grupe Engie, Komisija je upotrijebila ovlasti koje su joj dodijeljene člancima 107. i 108. UFEU-a kako bi prisilila Veliko Vojvodstvo Luksemburg da izmijeni svoju poreznu politiku „u području izuzeća dobiti” te tako neizravno imala sredstva za provedbu poreznog usklađivanja.

155 Prikriveni cilj poreznog usklađivanja dokazuju definicija referentnog okvira za utvrđivanje selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja s obzirom na cilj koji je diskrecijski utvrđen, činjenica da Komisija nije uzela u obzir načelo zakonitosti poreza, porezni tretman prekograničnih situacija i specifičnu prirodu ZORA-e, Komisijino tumačenje kriterija zlouporabe prava kao i donošenje pobijane odluke istodobno s podnošenjem nacrta zakona o izmjeni članka 22.bis LIR-a luksemburškom Zastupničkom domu.

156 Komisija osporava osnovanost svih tih argumenata. Ona tvrdi da joj se ne može prigovoriti nikakva zlouporaba ovlasti jer pobijana odluka nije mjera usklađivanja.

157 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da je akt donesen zlouporabom ovlasti samo ako na temelju objektivnih, relevantnih i usklađenih indicija proizlazi da je donesen u isključivom ili barem odlučujućem cilju ostvarenja drukčijih svrha od onih na koje se poziva ili radi zaobilaženja postupka koji je posebno predviđen Ugovorom (presude od 16. travnja 2013., Španjolska i Italija/Vijeće, C-274/11 i C-295/11, EU:C:2013:240, t. 33. i od 12. srpnja 2018., PA/Parlament, T-608/16, neobjavljena, EU:T:2018:440, t. 42.).

158 Usto, na temelju članka 108. UFEU-a Komisija je nadležna za ispitivanje spojivosti s unutarnjim tržištem državnih mjera koje čine državne potpore.

159 Međutim, u ovom se slučaju Komisiji ne može prigovoriti da je zloupotrijebila ovlasti time što je donijela pobijanu odluku kojom se nakon službenog istražnog postupka u pogledu spornih prethodnih poreznih mišljenja utvrdilo da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg tim prethodnim poreznim mišljenjima dodijelilo državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

160 S jedne strane, ne može se smatrati da je pobijana odluka mjera prikrivenog poreznog usklađivanja, kao što se to utvrđuje u točki 153. ove presude.

161 Konkretnije, što se tiče podnošenja nacrta zakona o izmjeni članka 22.bis LIR-a luksemburškom Zastupničkom domu istodobno s donošenjem pobijane odluke, valja istaknuti da grupa Engie nije podnijela nijedan dokaz koji može potkrijepiti zašto je ta zakonodavna inicijativa Velikog Vojvodstva Luksemburga pokazatelj Komisijine zlouporabe ovlasti. Sama izmjena članka 22.bis LIR-a koju provodi Veliko Vojvodstvo Luksemburg stoga se ne može smatrati dovoljnim pokazateljem takve zlouporabe ovlasti.

162 S druge strane, drugim se indicijama koje je istaknula grupa Engie u prilog tvrdnji o mogućoj zlouporabi ovlasti prije svega nastoji osporiti Komisijina ocjena selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja te stoga nisu relevantne za potrebe dokazivanja navodne zlouporabe ovlasti, u smislu sudske prakse navedene u točki 157. ove presude.

163 Stoga argument koji se temelji na zlouporabi ovlasti i, posljedično, peti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i treći tužbeni razlog u predmetu T-516/18 valja odbiti kao neosnovane.

2. Osmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i šesti tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se temelje na povredi obveze obrazlaganja

164 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie navode višestruke propuste u dokazivanju selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja u pobijanoj odluci. Tako je Komisija nedovoljno obrazložila svoju ocjenu postojanja selektivne prednosti u korist predmetnih holding društava i svoju ocjenu postojanja selektivne prednosti zbog toga što Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije primijenilo odredbu o zlouporabi prava.

165 Grupa Engie dodaje da je Komisija povrijedila svoju obvezu obrazlaganja time što nije jasno iznijela razloge zbog kojih nije uzela u obzir činjenicu da su drugi poduzetnici imali jednak porezni tretman kao i društva grupe Engie.

166 Općenitije, izostanak upućivanja na tekstove te upravnu i sudsku praksu kao i izostanak dokaza o drukčijim prethodnim poreznim mišljenjima upućuju na to da je Komisija povrijedila svoju obvezu obrazlaganja.

167 Komisija osporava osnovanost svih tih argumenata. Ona tvrdi da grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg ni na koji način nisu dokazali moguće nedostatke pobijane odluke. Također primjećuje da je grupa Engie mogla shvatiti njezino rasuđivanje i učinkovito ga osporavati pred Općim sudom.

168 U tom pogledu valja podsjetiti na to da obrazloženje treba omogućiti zainteresiranim osobama da se upoznaju s razlozima za poduzetu mjeru kako bi, s jedne strane, mogle zaštititi svoja prava i provjeriti je li odluka osnovana te, s druge strane, kako bi se sudovima Unije omogućilo provođenje nadzora zakonitosti. U obrazloženju nije potrebno podrobno navesti sve činjenične i pravne elemente jer se pitanje ispunjava li obrazloženje akta zahtjeve iz članka 296. UFEU-a mora ocijeniti ne samo u odnosu na njegov tekst nego i u odnosu na njegov kontekst i sva pravna pravila kojima se uređuje predmetno područje (presude od 15. lipnja 2005., Corsica Ferries France/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, t. 62. i 63.; od 16. listopada 2014., Eurallumina/Komisija, T-308/11, neobjavljena, EU:T:2014:894, t. 44. i od 6. svibnja 2019., Scor/Komisija, T-135/17, neobjavljena, EU:T:2019:287, t. 80.).

169 Konkretno, Komisija nije dužna zauzeti stajalište o svim argumentima koje su joj istaknule zainteresirane osobe, nego je dostatno da iznese činjenice i pravna stajališta koja imaju ključnu važnost u strukturi odluke (presude od 15. lipnja 2005., Corsica Ferries France/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, t. 64.; od 16. listopada 2014., Eurallumina/Komisija, T-308/11, neobjavljena, EU:T:2014:894, t. 44. i od 6. svibnja 2019., Scor/Komisija, T-135/17, neobjavljena, EU:T:2019:287, t. 80.).

170 Međutim, u ovom slučaju, osim činjenice da su grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg bili usko povezani službenim istražnim postupkom, najprije valja utvrditi da su, s obzirom na svoje podneske pred Općim sudom, mogli učinkovito osporavati osnovanost pobijane odluke.

171 Nadalje, pobijana odluka nema nikakve nedostatke koji bi Općem sudu onemogućili da u potpunosti izvrši svoj nadzor zakonitosti.

172 Naime, iz pobijane odluke proizlazi da je Komisija činjenično i pravno u dovoljnoj mjeri opravdala razloge zbog kojih je smatrala da u ovom slučaju sporna prethodna porezna mišljenja čine državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. UFEU-a.

173 Konkretnije, što se tiče treće pretpostavke koja se odnosi na postojanje selektivne prednosti u ovom slučaju, Komisija je u točki 6.2. pobijane odluke (uvodne izjave 163. do 236. navedene odluke) objasnila razloge zbog kojih smatra da postoji selektivna prednost u korist grupe Engie na razini holding društava.

174 Komisija je u biti smatrala da se spornim prethodnim poreznim mišljenjima dodjeljuje selektivna prednost predmetnim holding društvima time što se odstupa, kao prvo, od šireg referentnog okvira luksemburškog sustava poreza na dobit i, kao drugo, od referentnog okvira ograničenog na luksemburške odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja.

175 U točki 6.3. pobijane odluke (uvodne izjave 237. do 288. navedene odluke), Komisija je pojasnila razloge na temelju kojih je smatrala da postoji selektivna prednost zbog povlaštenog poreznog tretmana grupe Engie. Prema Komisijinu mišljenju, to vrijedi jer je porezna obveza grupe Engie, koja se sastoji od društava kćeri, posredničkih društava i holding društava, umanjena nakon spornih prethodnim poreznih mišljenja, dok je, u načelu, ta porezna obveza trebala ostati ista na razini grupe. Prema Komisijinu mišljenju, umanjenjem porezne obveze grupe također se odstupilo od luksemburškog sustava poreza na dobit.

176 Komisija je u točki 6.4. pobijane odluke (uvodne izjave 289. do 312. navedene odluke) navela i razloge zbog kojih je smatrala da postoji selektivna prednost koja proizlazi iz neprimjene odredbe o zlouporabi prava.

177 Time što je svoju ocjenu temeljila na kriterijima zlouporabe prava, kako su utvrđeni na temelju luksemburške upravne i sudske prakse, Komisija je željela dokazati da se u ovom slučaju poštovao svaki od tih kriterija. Stoga, zbog toga što Luksemburška porezna uprava nije primijenila odredbu o zlouporabi prava, Veliko Vojvodstvo Luksemburg dodijelilo je selektivnu prednost predmetnim holding društvima.

178 Konačno, činjenica da Komisija nije uzela u obzir luksemburšku upravnu praksu u području prethodnih poreznih mišljenja ili činjenica da nije uzela u obzir poduzetnike koji su potencijalno imali istu prednost kao i društva grupe Engie ne može dovesti do utvrđenja da je Komisija povrijedila svoju obvezu obrazlaganja. Takvim se argumentom zapravo ne osporava oblik, nego meritum pobijane odluke.

179 Stoga valja odbiti kao neosnovane osmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i šesti tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se temelje na povredi obveze obrazlaganja.

3. Šesti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se temelje na povredi postupovnih prava

180 Grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg prigovaraju Komisiji da je povrijedila njihova postupovna prava.

181 Kao prvo, grupa Engie tvrdi da je Komisija povrijedila njezina postupovna prava time što joj nije dostavila odgovor Velikog Vojvodstva Luksemburga na Komisijin dopis od 22. ožujka 2017. Taj odgovor mogao je grupi Engie omogućiti da se bolje brani, s obzirom na to da pokazuje da su drugi poduzetnici imali jednak porezni tretman.

182 Te bi informacije osobito bile bitne za utvrđivanje selektivne prednosti na temelju pojedinačne primjene općeg poreznog sustava, u skladu s presudom od 12. studenoga 2013., MOL/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592) i Komisijinom novijom praksom odlučivanja u području prethodnih poreznih mišljenja.

183 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da zainteresirane stranke, koje nisu dotična država članica, u postupku nadzora državnih potpora imaju jedino mogućnost da Komisiji upute informacije kako bi joj razjasnile njezino buduće postupanje pri čemu one same ne mogu tražiti kontradiktornu raspravu s Komisijom, kao što je to omogućeno navedenoj državi članici (presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 181.).

184 Stoga, neovisno o argumentima koje je grupa Engie iznijela kako bi opravdala potrebu, koju je smatrala da ima, u pogledu toga da joj se dostavi odgovor Velikog Vojvodstva Luksemburga, ona ne može tražiti kontradiktornu raspravu s Komisijom niti od nje zahtijevati da joj se dostave odgovori drugih stranaka u postupku.

185 Jedina mogućnost koju imaju zainteresirane stranke, koje nisu dotična država članica, zapravo je podnošenje očitovanja ili po službenoj dužnosti ili kao odgovor na dokumente i pitanja koja je postavila Komisija tijekom službenog istražnog postupka. U tom pogledu, kao što se to navodi u točkama 56. do 62. ove presude, valja utvrditi da se grupa Engie pozvala na takvu mogućnost s obzirom na to da je više puta podnijela očitovanja u okviru službenog istražnog postupka.

186 Kao drugo, grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrde da je Komisija povrijedila njihova postupovna prava jer u biti nije donijela novu odluku o pokretanju postupka ili barem odluku o ispravku. Takva odluka omogućila bi da se istaknu nepreciznosti odluke o pokretanju postupka i da stranke tijekom upravnog postupka učinkovito iznesu svoja očitovanja o rasuđivanju koje je *in fine* primijenjeno u pobijanoj odluci u svrhu utvrđivanja selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja.

187 Naime, izmjene koje je Komisija unijela u pobijanu odluku nisu se mogle predvidjeti. Prema mišljenju grupe Engie, Komisija nije samo promijenila svoje rasuđivanje, nego je izmijenila i glavne prigovore i sam predmet odluke.

188 Veliko Vojvodstvo Luksemburg pojašnjava da je Komisija, time što nije donijela novu odluku o pokretanju postupka ni odluku o ispravku, iako je situacija to zahtijevala, povrijedila njegova prava obrane kao i Uredbu Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. UFEU-a (SL 2015., L 248, str. 9.).

189 Veliko Vojvodstvo Luksemburg dodaje da je Komisija temeljila pobijanu odluku samo na razmatranjima nepotpuno navedenima u odluci o pokretanju postupka, koja su čini se bila dio okvira prigovora od kojih je odustala. Da su prigovori bili dovoljno potkrijepljeni, Veliko Vojvodstvo Luksemburg moglo bi podnijeti više dokaza kako bi utvrđeno rješenje bilo drukčije.

190 Štoviše, prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga, Komisijin dopis od 11. prosinca 2017., koji nije odluka o ispravku, nije otklonio nijednu nejasnoću iz odluke o pokretanju postupka.

191 Komisija osporava osnovanost svih tih argumenata. Ona tvrdi da je, s obzirom na sudsku praksu, mogla prilagoditi svoje stajalište između odluke o pokretanju postupka i konačne odluke a da pritom ne pokreće ponovno službeni istražni postupak te u biti dodaje da se odluka o pokretanju postupka odnosila na sve elemente istaknute u pobijanoj odluci.

192 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, poštovanje prava na obranu u okviru službenog istražnog postupka koji se vodi na temelju članka 108. stavka 2. UFEU-a zahtijeva da se dotičnoj državi članici omogući da učinkovito iznese svoje stajalište o postojanju i relevantnosti navedenih činjenica i okolnosti te o dokumentima koje je Komisija primila u prilog svojoj tvrdnji o postojanju povrede prava Unije kao i o primjedbama koje su treće zainteresirane osobe podnijele u skladu s člankom 108. stavkom 2. UFEU-a. Budući da država članica nije bila u mogućnosti komentirati te primjedbe, Komisija ih ne može primijeniti u svojoj odluci protiv te države članice (vidjeti presudu od 13. prosinca 2017., Grčka/Komisija, T-314/15, neobjavljenu, EU:T:2017:903, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

193 U skladu s člankom 6. Uredbe 2015/1589, kada Komisija odluči pokrenuti službeni istražni postupak, odluka o pokretanju postupka može samo sadržavati sažeti prikaz bitnih činjeničnih i pravnih pitanja, obuhvaćati prethodnu ocjenu predmetne državne mjere kako bi se utvrdilo čini li ona potporu te se u njoj mogu navesti moguće sumnje u pogledu njezine spojivosti s unutarnjim tržištem (vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2017., Grčka/Komisija, T-314/15, neobjavljenu, EU:T:2017:903, t. 26.).

194 Potrebno je navesti i da službeni istražni postupak omogućuje produbljivanje i pojašnjavanje pitanja postavljenih u odluci o pokretanju postupka.

195 Iz članka 9. Uredbe 2015/1589 proizlazi da se po okončanju službenog istražnog postupka Komisijina analiza može razviti s obzirom na to da ona u konačnici može odlučiti da mjera nije potpora ili da su sumnje u vezi s njezinom spojivosti uklonjene. Iz toga slijedi da konačna odluka može odstupati od odluke o pokretanju postupka a da to ne znači da je zbog toga konačna odluka nepravilna (vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2017., Grčka/Komisija, T-314/15, neobjavljenu, EU:T:2017:903, t. 27.).

196 Međutim, u ovom slučaju prije svega valja istaknuti da je Komisija u odluci o pokretanju postupka uvodno zaključila da postoji selektivna prednost u korist društava kćeri, odnosno društava LNG Supply i GSTM, i u korist grupe Engie u cijelosti.

197 Tako je Komisija najprije tvrdila da sporna prethodna porezna mišljenja, time što omogućuju neoporezivanje prirasta u okviru ZORA-e, odstupaju od članka 109. prvog stavka i članka 164. LIR-a, koji sadržavaju pravila oporezivanja primjenjiva na sva društva koja podliježu plaćanju poreza u Luksemburgu.

198 Podredno, s jedne strane, Komisija je smatrala da sporna prethodna porezna mišljenja odstupaju od odredbi o oporezivanju kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz zajma koji se može konvertirati u dionice, odnosno članaka 22.bis i 97. LIR-a, u dijelu u kojem potvrđuju neoporezivanje prihoda koji su ostvarila društva kćeri tako što su izjednačila prirast u okviru ZORA-e s kamatama koje se mogu odbiti.

199 S druge strane, Komisija je istaknula da kombinirani učinak odstupanja od članaka 22.bis i 109. LIR-a, kojim se omogućuje neoporezivanje prirasta u okviru ZORA-e, ima za posljedicu odstupanje od odredbe o zlouporabi prava.

200 S obzirom na ta razmatranja, najprije valja istaknuti da je točno da Komisija u pobijanoj odluci nije preuzela cijelu argumentaciju iznesenu u fazi odluke o pokretanju postupka u pogledu analize selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja.

201 Međutim, to ograničenje područja Komisijine analize ne može se tumačiti kao izmjena predmeta odluke o pokretanju postupka, koji je i dalje usklađenost spornih prethodnih poreznih mišljenja s pravom državnih potpora.

202 Nadalje, pretpostavke analize primijenjene *in fine* u pobijanoj odluci za utvrđivanje selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja nalaze se u odluci o pokretanju postupka, što grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg ne osporavaju.

203 Naime, kao što se to iznosi u uvodnim izjavama 91. do 100. pobijane odluke, kao elementi koji mogu dovesti do selektivne prednosti u odluci o pokretanju postupka utvrđuju se, s jedne strane, mogućnost da društvo kći koje koristi ZORA-u na temelju članka 109. LIR-a odbije prirast u okviru ZORA-e kao kamate i, s druge strane, primjena članka 22.bis LIR-a u ovom slučaju jer je mogao omogućiti neoporezivanje navedenog prirasta u trenutku konverzije predmetne ZORA-e. Usto, utvrđen je kombinirani učinak mogućnosti odbitka prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri i neoporezivanja odgovarajućih prihoda na razini predmetnih holding društava.

204 Drugim riječima, već se odluka o pokretanju postupka odnosila na pogrešnu primjenu članka 166. LIR-a na razini predmetnih holding društava za prihode od sudjelovanja koji s gospodarskog stajališta odgovaraju neoporezovanoj dobiti na razini društava kćeri i na pogrešnu primjenu članka 22.bis LIR-a, čiji cilj nije bio konačno izuzeti prirast u okviru ZORA-e, nego samo vremenski odgoditi njegovo oporezivanje. Isto tako, Komisija je već istaknula neprimjenu odredbe o zlouporabi prava.

205 Stoga, s obzirom na to da ključni elementi koje je Komisija utvrdila u pobijanoj odluci u pogledu postojanja selektivne prednosti već proizlaze iz odluke o pokretanju postupka, Veliko Vojvodstvo Luksemburg ne može prigovoriti Komisiji da mu nije omogućila da učinkovito iznese svoje stajalište o postojanju selektivne prednosti, u smislu sudske prakse navedene u točki 192. ove presude.

206 Valja dodati da je Komisija u dopisu od 11. prosinca 2017. željela strukturirano pojasniti svoje rasuđivanje i prikupiti, u tom pogledu, primjedbe grupe Engie i Velikog Vojvodstva Luksemburga.

207 Isto očito vrijedi i za definiciju referentnih okvira, primijenjenih u pobijanoj odluci, za potrebe utvrđivanja selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja na razini predmetnih holding društava i na razini grupe Engie.

208 Usto, iako Komisija u dopisu od 11. prosinca 2017. nije sažela svoju argumentaciju u pogledu neprimjene odredbe o zlouporabi prava, koju je iznijela u odluci o pokretanju postupka, ponovno je pozvala stranke da o tome podnesu dodatne primjedbe.

209 Konačno, ograničenje područja analize selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja između odluke o pokretanju postupka i pobijane odluke proizlazi iz razmjene dopisa između službi Komisije, Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie, što pokazuje, po potrebi, samu svrhu službenog istražnog postupka kao i korisnost i učinkovitost razmjene dopisa tijekom navedenog postupka.

210 Stoga, s obzirom na ta razmatranja, Komisija u ovom slučaju nije povrijedila postupovna prava Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie time što nije donijela novu odluku o pokretanju postupka ili barem odluku o ispravku.

211 Slijedom toga, valja odbiti šesti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-516/18 kao neosnovane.

4. Prvi tužbeni razlog u predmetu T-525/18, koji se temelji na nekorištenju državnih sredstava i nepripisivosti spornih prethodnih poreznih mišljenja državi

212 Kao prvo, grupa Engie tvrdi da se ne može smatrati da sporna prethodna porezna mišljenja podrazumijevaju intervenciju države. Naime, ona su fakultativna i samo utvrđuju stroge posljedice primjene luksemburškog poreznog prava na određenu situaciju.

213 Prema mišljenju grupe Engie, to utvrđenje ne može se dovesti u pitanje neprimjenom odredbe o zlouporabi prava, s obzirom na to da Komisija uopće nije dokazala da je praksa luksemburških tijela, za koja se u ovom slučaju utvrdilo samo da nisu intervenirala, bila različita u usporedivim slučajevima.

214 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da, kako bi se prednosti mogle kvalificirati kao „potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, one moraju, s jedne strane, izravno ili neizravno biti dodijeljene putem državnih sredstava i, s druge strane, one se moraju moći pripisati državi (presuda od 28. ožujka 2019., Njemačka/Komisija, C-405/16 P, EU:C:2019:268, t. 48.).

215 Radi ocjene pripisivosti mjere državi, valja ispitati jesu li javna tijela sudjelovala u njezinu donošenju (vidjeti presudu od 28. ožujka 2019., Njemačka/Komisija, C-405/16 P, EU:C:2019:268, t. 49.).

216 Doista, u ovom slučaju sporna prethodna porezna mišljenja donijela je Luksemburška porezna uprava, kao što je to Komisija pravilno naglasila u uvodnoj izjavi 156. pobijane odluke.

217 Stoga, s obzirom na samo to utvrđenje, ne može se učinkovito osporavati to da se navedena prethodna porezna mišljenja mogu pripisati Velikom Vojvodstvu Luksemburgu.

218 Kao drugo, prema mišljenju grupe Engie, sporna prethodna porezna mišljenja ne podrazumijevaju ni korištenje državnih sredstava. Naime, ona nisu dovela do umanjenja iznosa poreza koji se inače mora platiti.

219 U tom pogledu, iz sudske prakse proizlazi da u svakom slučaju nije potrebno utvrditi prijenos državnih sredstava kako bi se prednost dodijeljena jednom ili više poduzetnika mogla smatrati državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 19. ožujka 2013., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija i dr. i Komisija/Francuska i dr., C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 100.).

220 Stoga se potporama osobito smatraju intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji uobičajeno opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, iste prirode i imaju identične učinke (presuda od 19. ožujka 2013., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija i dr. i Komisija/Francuska i dr., C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 101.).

221 Međutim, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 158. pobijane odluke, spornim prethodnim poreznim mišljenjima Luksemburška porezna uprava omogućila je predmetnim holding društvima da ne plate porez na određene prihode od sudjelovanja. Drugim riječima, navedena prethodna porezna mišljenja smanjuju troškove koji u načelu opterećuju proračun poduzetnika, u smislu sudske prakse navedene u točki 220. ove presude.

222 Stoga je pretpostavka u pogledu korištenja državnih sredstava također ispunjena.

223 Prema tome, valja odbiti prvi tužbeni razlog u predmetu T-525/18 kao neosnovan.

5. Prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-516/18 i drugi i treći tužbeni razlog u predmetu T-525/18, koji se u biti temelje na pogrešci u ocjeni i pogrešci koja se tiče prava u utvrđivanju selektivne prednosti

a) Uvodne napomene

224 Iz uvodnih izjava 162., 171., 200., 237. i 289. pobijane odluke proizlazi da je Komisija, kao što je to potvrdila u odgovoru na pitanje Općeg suda na raspravi, dokazala da je grupa Engie uživala selektivnu prednost na temelju četiriju smjerova rasuđivanja, od kojih je jedan, s obzirom na uvodnu izjavu 289. pobijane odluke, iznesen podredno.

225 Tako je, kao prvo, Komisija smatrala da su sporna prethodna porezna mišljenja dodijelila selektivnu prednost grupi Engie na razini predmetnih holding društava time što su odstupila od šireg referentnog okvira luksemburškog sustava poreza na dobit.

226 Kao drugo, Komisija je smatrala da postoji i selektivna prednost dodijeljena grupi Engie na razini predmetnih holding društava jer sporna prethodna porezna mišljenja odstupaju od referentnog okvira ograničenog na luksemburške odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja.

227 Kao treće, Komisija je, s obzirom na referentni okvir luksemburškog sustava poreza na dobit, smatrala da sporna prethodna porezna mišljenja također dodjeljuju i selektivnu prednost u korist grupe Engie, koja se u ovom slučaju sastoji od predmetnih holding društava, posredničkih društava i društava kćeri.

228 Kao četvrto i podredno, Komisija je smatrala da sporna prethodna porezna mišljenja dodjeljuju selektivnu prednost svim društvima iz grupe Engie, koja su u pobijanoj odluci zajednički označena kao „Engie”, jer odstupaju od odredbe o zlouporabi prava, koja je sastavni dio šireg referentnog okvira luksemburškog sustava poreza na dobit.

229 Grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg svojim tužbama osporavaju sva Komisijina rasuđivanja kojima se nastoji utvrditi postojanje selektivne prednosti u ovom slučaju. U tu svrhu, tužitelji iznose tužbene razloge i argumente koji, iako su ih u svojim tužbama različito iznijeli, imaju znatne sličnosti u pogledu svoje biti.

230 U tom pogledu najprije valja podsjetiti na to da, kad određeni razlozi neke odluke sami po sebi u dovoljnoj mjeri opravdavaju tu odluku, nedostaci koje bi mogli imati drugi razlozi iz tog akta ni u kojem slučaju ne utječu na njegovu izreku (presuda od 14. prosinca 2005., General Electric/Komisija, T-210/01, EU:T:2005:456, t. 42.).

231 Usto, budući da se izreka Komisijine odluke temelji na više smjerova rasuđivanja, od kojih bi svaki za sebe bio dostatan temelj za izreku, taj se akt načelno može poništiti samo ako je svako od tih rasuđivanja nezakonito. Pod tom pretpostavkom, pogreška ili druga nezakonitost koja utječe samo na jedan smjer rasuđivanja ne može biti dostatna da se opravda poništenje pobijane odluke jer ta pogreška ne može imati odlučujući utjecaj na izreku institucije koja donosi tu odluku (presuda od 14. prosinca 2005., General Electric/Komisija, T-210/01, EU:T:2005:456, t. 43.).

232 Prema tome, osnovanost samo jednog Komisijina rasuđivanja u ovom slučaju čini bespredmetnima argumente grupe Engie i Velikog Vojvodstva Luksemburga protiv drugih rasuđivanja Komisije.

233 Za potrebe ove presude, Opći sud smatra da je prikladno najprije ispitati argumente na koje se pozivaju grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg kojima prigovaraju Komisiji da je zamijenila pretpostavku koja se odnosi na utvrđenje prednosti i pretpostavku koja se odnosi na utvrđenje selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja jer nije jasno provela zasebnu ocjenu tih dviju pretpostavki.

234 Potom će Opći sud ispitati argumente istaknute protiv Komisijine ocjene u pogledu postojanja selektivne prednosti, počevši od utvrđenja odstupanja od referentnog okvira ograničenog na odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja.

b) Navodna zamjena pretpostavke koja se odnosi na postojanje prednosti i pretpostavke koja se odnosi na postojanje selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja

235 Grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg prigovaraju Komisiji da je zamijenila pojmove prednosti i selektivnosti.

236 Umjesto da je provela uzastopno ispitivanje postojanja prednosti i različitog postupanja, Komisija je, prema mišljenju grupe Engie, zaključila da postoji prednost zbog navodnog odstupanja, ne s obzirom na odredbe općeg prava kojima je cilj odrediti oporezivu osnovicu, nego s obzirom na cilj da se u svim okolnostima oporezuje dobit društava koji su porezni obveznici poreza na dobit.

237 Međutim, do upućivanja na cilj poreznog sustava može doći tek u fazi ocjene selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja, a ne u fazi utvrđivanja prednosti.

238 Komisija naglašava da se, iako se pretpostavka koja se odnosi na postojanje prednosti razlikuje od pretpostavke koja se odnosi na njezinu selektivnost, dokazivanje jedne ipak djelomično preklapa s dokazivanjem druge. Naime, ako porezna mjera odstupa od uobičajenog sustava oporezivanja, pretpostavka koja se odnosi na postojanje prednosti je ispunjena kao i prve dvije faze rasuđivanja koje se odnose na njezinu selektivnost. Komisija osobito dodaje da su, što se tiče navodne zabune između pravila koja čine referentni sustav i cilja tog sustava, opća pravila poreznog sustava, odnosno pravila koja se primjenjuju na sve poduzetnike, upravo odraz cilja sustava oporezivanja.

239 U tom pogledu valja podsjetiti na to da selektivnost i prednost u načelu čine dva zasebna kriterija. Što se tiče prednosti, Komisija treba dokazati da mjera poboljšava financijski položaj korisnika (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 33.).

240 Suprotno tomu, što se tiče selektivnosti, Komisija treba dokazati da s obzirom na cilj referentnog okvira prednost ne koristi drugim poduzetnicima u pravnom i činjeničnom položaju usporedivom s korisnikovim položajem (presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).

241 Međutim, ispitivanje prednosti i ispitivanje selektivnosti u poreznim se pitanjima preklapaju jer ta dva kriterija zahtijevaju da se dokaže da sporna porezna mjera dovodi do umanjenja porezne obveze korisnika predmetne mjere koju bi inače imao primjenom redovnog poreznog sustava koji je, dakle, primjenjiv na druge porezne obveznike koji se nalaze u istom položaju. Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ta dva kriterija mogu ispitati zajedno, kao „treća pretpostavka" predviđena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, koji se odnosi na postojanje „selektivne prednosti" (vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 32.).

242 Međutim, Komisija je u ovom slučaju htjela dokazati, neovisno o osnovanosti svih smjerova rasuđivanja u pobijanoj odluci, da sporna prethodna porezna mišljenja dovode do umanjenja porezne obveze koju bi inače, osobito predmetna holding društva, imala primjenom redovnog poreznog sustava i da stoga te mjere čine odstupanje od poreznih pravila koja se primjenjuju na druge porezne obveznike u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju.

243 Naime, Komisija je prije svega smatrala da se, time što potvrđuju mogućnost predmetnih holding društava da koriste izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja od poreza, koji bi trebala platiti s obzirom na luksemburški sustav poreza na dobit i da nema spornih prethodnih poreznih mišljenja, potonjim prethodnim poreznim mišljenjima, s jedne strane, navedenim društvima dodjeljuje prednost i, s druge strane, da ona odstupaju od luksemburškog sustava poreza na dobit.

244 Upućivanje u uvodnim izjavama 166. i 176. pobijane odluke na cilj luksemburškog sustava poreza na dobit, utvrđen na temelju članaka 18., 23., 40., 159. i 163. LIR-a, kako su navedeni u uvodnim izjavama 78. do 81. pobijane odluke, ne može se učinkovito istaknuti kako bi se utvrdila zamjena pretpostavke prednosti i pretpostavke selektivnosti.

245 Točno je da se cilj poreznog sustava prije svega koristi za utvrđenje selektivnosti porezne mjere jer se s obzirom na takav cilj utvrđuju porezni obveznici koji se nalaze u položaju koji je činjenično i pravno usporediv s korisnikom potpore.

246 Međutim, ipak se čini da je cilj koji je istaknula Komisija, osobito u uvodnim izjavama 166. i 176. pobijane odluke, odnosno „oporezivanje dobiti svih društava koja podliježu plaćanju poreza u Luksemburgu, kako je utvrđena u njihovim financijskim izvještajima", načelo kojim se uređuju opće odredbe koje čine luksemburški sustav poreza na dobit koji je primijenila Komisija i cilj predmetnog sustava.

247 Također, neovisno o tome tumači li Komisija pravilno navedene odredbe i izvedeno načelo, dokazivanje odstupanja od tog načela također dovodi do dokazivanja dodjele prednosti.

248 Nadalje, isto je utvrđenje neminovno ne s obzirom na pravila luksemburškog sustava poreza na dobit nego s obzirom na luksemburške odredbe o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti.

249 Iz uvodnih izjava 208. i 209. osobito proizlazi da dotična holding društva, da nisu donesena sporna prethodna porezna mišljenja, ne bi bila u mogućnosti koristiti izuzeće od poreza na raspodijeljenu dobit koja nije bila predmet oporezivanja na razini njihovih društava kćeri, zbog čega je utvrđena prednost i odstupanje od odredbi o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti.

250 Konačno, utvrđenje odstupanja od odredbe o zlouporabi prava istodobno podrazumijeva dodjelu prednosti, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 312. pobijane odluke. Da nisu donesena sporna prethodna porezna mišljenja i zbog primjene odredbe o zlouporabi prava, Komisija u biti tvrdi da predmetna holding društva ne bi mogla koristiti sporno izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja.

251 Stoga Komisija u ovom slučaju nije zamijenila pretpostavku koja se odnosi na utvrđenje prednosti i pretpostavku koja se odnosi na dokazivanje selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja koje su se, s obzirom na poreznu prirodu navedenih prethodnih poreznih mišljenja, mogle ocijeniti istodobno.

252 Stoga valja odbiti kao neosnovan argument koji se temelji na takvoj zamjeni.

253 U tim okolnostima sada valja provjeriti je li Komisija mogla pravilno zaključiti da postoji selektivna prednost nakon ispitivanja selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja s obzirom na uski referentni okvir, odnosno referentni okvir koji je ograničen na luksemburške odredbe o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti.

c) Navodno nepostojanje selektivne prednosti na razini predmetnih holding društava s obzirom na uski referentni okvir

254 U uvodnim izjavama 200. do 235. pobijane odluke Komisija je tvrdila da se selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja može utvrditi s obzirom na uski referentni okvir koji se sastoji od članaka 164. i 166. LIR-a, odnosno odredbi o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja.

255 Člankom 164. LIR-a određuje se sljedeće:

„1. Za određivanje porezne osnovice nije važno je li provedena raspodjela dobiti.

2. Za potrebe prethodnog stavka, raspodjelom se smatraju sve vrste raspodjela dioničarima te nositeljima potvrda o sudjelovanju, udjela osnivača, udjela s pravom uživanja ili drugih vrijednosnih papira, uključujući obveznice s promjenjivim prinosom kojima se stječe pravo na dividende od godišnje raspodjele dobiti ili od likvidacije.

3. Skrivenu raspodjelu dobiti treba uključiti u poreznu osnovicu. Skrivena raspodjela dobiti postoji, među ostalim, ako imatelj udjela, član društva ili zainteresirana osoba izravno ili neizravno primi koristi od društva ili udruženja, koje inače ne bi mogao dobiti da nema to svojstvo.”

256 Člankom 166. prvim stavkom LIR-a određuje se sljedeće:

„Prihodi od sudjelovanja koje drži:

1. kolektivno tijelo koje je porezni rezident i koje ima jedan od oblika navedenih u prilogu stavku 10.,

2. društvo kapitala koje je porezni rezident, koje nije navedeno u prilogu stavku 10.,

3. stalna poslovna jedinica kolektivnog tijela iz članka 2. Direktive [2011/96],

4. stalna poslovna jedinica društva kapitala koja je rezident u državi s kojom je Veliko Vojvodstvo Luksemburg sklopilo ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,

5. stalna poslovna jedinica društva kapitala ili zadruge koja je rezident u državi stranci Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru (EGP), koja nije država članica Europske unije,

izuzeti su od poreza ako na dan kad su prihodi stavljeni na raspolaganje korisnik drži ili se obvezuje držati navedena sudjelovanja tijekom neprekidnog razdoblja od najmanje dvanaest mjeseci i ako tijekom cijelog tog razdoblja udio sudjelovanja ne bude manji od 10 % ili cijena pri stjecanju ne bude manja od 1 200 000 eura.”

257 Iz uvodnih izjava 201. i 202. pobijane odluke osobito proizlazi da bi zajedničko tumačenje odredbi članka 164. i članka 166. prvog stavka LIR-a dovelo do toga da se u luksemburškom pravu na razini društva koje prima prihode od sudjelovanja isključi pogodnost izuzeća kad ta dobit prethodno nije oporezovana na razini društva koje ju je raspodijelilo.

258 Člankom 164. LIR-a ne dopušta se da se od porezne osnovice društva odbije raspodijeljena dobit. Drugim riječima, dobit se može raspodijeliti tek nakon poreza, i to neovisno o prirodi provedene raspodjele. Člankom 166. LIR-a dopušta se da se raspodjela dobiti oslobodi od poreza na razini društva koje prima tu dobit, pod uvjetom da je primljena dobit rezultat sudjelovanja.

259 Stoga je Komisija u uvodnoj izjavi 226. pobijane odluke zaključila da je Luksemburška porezna uprava, time što je spornim prethodnim poreznim mišljenjima omogućila da se predmetna holding društva oslobode od plaćanja poreza na prihode od sudjelovanja, koji s gospodarskog stajališta odgovaraju prirastu u okviru ZORA-e i koji su odbijeni kao trošak na razini njihovih društava kćeri, dodijelila selektivnu prednost predmetnim holding društvima.

260 Grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg u biti tvrde da je Komisija pogrešno definirala uski referentni okvir i pogrešno utvrdila odstupanje od njega te da je na taj način zaključila da je predmetnim holding društvima dodijeljena selektivna prednost.

261 Stoga valja, kao prvo, ispitati argumente koji se odnose na Komisijinu pogrešnu definiciju referentnog okvira ograničenog na odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja, kako bi se, kao drugo, ispitali argumenti kojima se osporava dio pobijane odluke koji se odnosi na postojanje odstupanja od navedenih odredbi.

1) Definicija referentnog okvira ograničenog na odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja

262 Komisija je u pobijanoj odluci ocijenila selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja na razini predmetnih holding društava s obzirom na uski referentni okvir, koji se sastoji od odredbi o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti, odnosno članaka 164. i 166. LIR-a.

i) Izostanak proširenja referentnog okvira na Direktivu o matičnim društvima i društvima kćerima

263 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie tvrde da je Komisija pogrešno svela referentni okvir na odredbe koje se primjenjuju na potpuno unutarnje situacije. Suprotno tomu, trebala je uputiti i na situacije koje obuhvaćaju područje Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima.

264 Grupa Engie napominje da, na temelju Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima koja je bila na snazi u trenutku donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja, Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije zahtijevalo da se dobit društava kćeri sa sjedištem u drugim državama članicama prethodno oporezuje u državi njihova sjedišta da bi matična društva rezidenti u Luksemburgu mogla koristiti izuzeće predviđeno Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima.

265 Grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg dodaju da, s obzirom na sudsku praksu Suda, Komisija nije mogla ograničiti izuzeće, bez uvjeta povezanog s prethodnim oporezivanjem dobiti na razini društva kćeri, samo na prekogranične situacije.

266 Na temelju presude od 13. studenoga 1990., Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), grupa Engie naglašava potrebu da se članak 166. LIR-a tumači s obzirom na pravo Unije, konkretno s obzirom na Direktivu o matičnim društvima i društvima kćerima koja je bila na snazi u trenutku donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja.

267 Osim toga, neusklađivanje poreznih tretmana prekograničnih raspodjela dobiti i isključivo unutarnjih raspodjela, na razini matičnih društava i društava kćeri rezidenata u Luksemburgu, stvorilo bi obrnutu diskriminaciju. Na taj način, Komisija ne može osporavati odabir luksemburškog zakonodavca u pogledu sustava izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja, neovisno o tome je li riječ o unutarnjoj raspodjeli ili prekograničnoj raspodjeli.

268 Takvo neusklađivanje poreznih tretmana bilo bi, osim toga, prema mišljenju grupe Engie i Velikog Vojvodstva Luksemburga, protivno članku 107. UFEU-a, kao što to proizlazi iz presuda od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758) i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

269 Komisija u biti opravdava izostanak proširenja referentnog okvira na prekogranične situacije jer je jedini cilj Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima izbjeći kažnjavanje prekograničnih situacija u odnosu na isključivo unutarnje situacije, a ne opravdati proširenje povlaštenog tretmana s prekograničnih situacija na isključivo unutarnje situacije.

270 S jedne strane, u tom pogledu valja podsjetiti na to da ispitivanje pretpostavke koja se odnosi na selektivnost u načelu podrazumijeva utvrđivanje, kao prvo, referentnog okvira u kojem se nalazi odnosna mjera, pri čemu je to utvrđivanje od posebnog značenja u slučaju poreznih mjera jer se

postojanje pogodnosti može utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56. i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 55.).

271 S druge strane, selektivnost porezne mjere ne može se ocijeniti s obzirom na referentni okvir koji se sastoji od nekoliko odredbi koje su umjetno izdvojene iz šireg zakonodavnog okvira (presuda od 28. lipnja 2018., Njemačka/Komisija, C-209/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:507, t. 99.).

272 Međutim, Komisiji se ne može prigovoriti da u ovom slučaju nije uzela u obzir porezni tretman prekograničnih raspodjela dividendi na temelju Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima koja je bila na snazi u trenutku donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja.

273 Kao prvo, situacija o kojoj je riječ u ovom predmetu isključivo je unutarnja situacija. Predmetna holding društva te društva kćeri i posrednička društva imaju sjedište u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu. U ovom slučaju, porezni položaj tih društava u nadležnosti je istih poreznih tijela. Stoga se opasnosti od dvostrukog oporezivanja svojstvene primjeni različitih poreznih sustava i intervenciji različitih poreznih tijela, koje mogu postojati u slučaju prekograničnih raspodjela, ne mogu pojaviti u isključivo unutarnjoj situaciji kao što je ona o kojoj je riječ u ovom predmetu.

274 Kao drugo, točno je da se u skladu s Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima koja je bila na snazi u trenutku donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja nije formalno zahtijevalo da izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja ovisi o prethodnom oporezivanju raspodjele dobiti na razini društava kćeri.

275 Naime, člankom 4. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima predviđalo se, među ostalim, da se država članica rezidentnosti matičnog društva koje prima dividende od nerezidentnog društva kćeri može suzdržati od oporezivanja te dividende.

276 Međutim, svrha takvog sustava izuzeća, koji formalno ne ovisi o oporezivanju raspodjele dobiti na razini nerezidentnog društva kćeri, bila je prije svega, u skladu s trećom uvodnom izjavom Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, olakšati spajanje društava na razini Unije i odgovoriti na razlike koje mogu postojati između poreznih zakonodavstava dviju različitih država članica. Takva se logika nikako ne može prenijeti na situaciju društava sa sjedištem u istoj državi članici.

277 Presude od 13. studenoga 1990., Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758) i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P , EU:C:2016:981), ne dovode u pitanje to utvrđenje.

278 Najprije, presuda od 13. studenoga 1990., Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395) ne može se tumačiti na način kako to želi grupa Engie. U tom predmetu Sud je odlučio da je, u okviru spora koji ulazi u područje direktive koju je trebalo prenijeti u nacionalno pravo, nacionalni sud dužan tumačiti svoje nacionalno pravo s obzirom na tekst i svrhu direktive. Međutim, u ovom slučaju uopće nije riječ o tumačenju članka 166. LIR-a u slučaju koji ulazi u područje primjene Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, odnosno u slučaju raspodjele dobiti između društava sa sjedištem u različitim državama članicama.

279 Nadalje, ni presuda od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758) ne može biti temelj eventualne obveze Velikog Vojvodstva Luksemburga da uskladi porezni tretman prekogranične raspodjele s poreznim tretmanom isključivo unutarnje raspodjele.

280 U tom se predmetu samo pitalo obuhvaća li pojam udjela, u smislu Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, držanje društvenih udjela na temelju ugovora o plodouživanju (a ne u punom vlasništvu), na što je Sud odgovorio niječno.

281 Međutim, Sud je također želio podsjetiti na to da država članica ne može tretirati nepovoljnije prekogranične situacije nego isključivo unutarnje situacije. Isto tako, u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), Sud je odlučio da, ako država članica oslobodi od poreza dividende koje je primilo društvo koje drži udjele u društvu kćeri na temelju ugovora o plodouživanju, isto treba vrijediti i u prekograničnom slučaju. Naime, svrha prava Unije nije boriti se protiv obrnute diskriminacije, nego osigurati da se prekogranične situacije ne tretiraju nepovoljnije nego potpuno unutarnje situacije, a ne obrnuto.

282 Konačno, utvrđenje je jednako kad je riječ o presudi od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981). Suprotno onomu što tvrdi Veliko Vojvodstvo Luksemburg, Komisija mu ne može prigovoriti da je dodijelilo državnu potporu, pri čemu je povoljnije tretiralo prekograničnu raspodjelu dividendi nego isključivo unutarnju raspodjelu.

283 Naime, pretpostavka koja se odnosi na pripisivost takve mjere državi nije ispunjena kad predmetna mjera proizlazi iz akta Unije, kao što je direktiva (vidjeti u tom smislu presudu od 5. travnja 2006., Deutsche Bahn/Komisija, T-351/02, EU:T:2006:104, t. 99. do 104.). Međutim, u ovom slučaju sustav izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja proizlazi iz Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima.

284 U svakom slučaju, Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima koja je bila na snazi u trenutku donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja ne sprečava da se uspostavi i zahtijeva veza između oporezivanja raspodjele dobiti na razini društva kćeri i naknadnog izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini nerezidentnog matičnog društva (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, t. 36. i 37.).

285 Cilj je te direktive spriječiti situacije dvostrukog oporezivanja, što implicitno, ali nužno podrazumijeva da se ona temelji na pretpostavci da država članica rezidentnosti društva kćeri oporezuje dobit koju je ono ostvarilo prije njezine raspodjele (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, t. 36. i 37.).

286 Štoviše, neovisno o pitanju njegove primjene *rationae temporis*, takvo je tumačenje u skladu s člankom 1. Direktive Vijeća 2014/86/EU od 8. srpnja 2014. o izmjeni Direktive 2011/96 (SL 2014., L 219, str. 40.) jer je izuzeće prihoda na temelju prekograničnog sudjelovanja moguće samo ako ga društva kćeri ne mogu odbiti.

287 Stoga u ovom slučaju Komisija nije bila dužna proširiti referentni okvir na sustav Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, koji uostalom nije mogao dovesti do toga da se barem u potpuno unutarnjim situacijama isključi svaka veza između izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanja raspodjela dobiti.

ii) Zajedničko tumačenje članaka 164. i 166. LIR-a

288 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie tvrde da bi uža definicija referentnog okvira, s obzirom na članke 164. i 166. LIR-a, dovela do pogrešnog zajedničkog tumačenja tih dviju odredbi.

289 Osim činjenice da ZORA ne podrazumijeva raspodjelu dobiti u smislu članka 164. LIR-a, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie tvrde da se članak 166. LIR-a ne može tumačiti na način da uvjetuje korištenje izuzeća na razini matičnog društva time da se na razini društva kćeri ne provede porezni odbitak prihoda ostvarenih tijekom trajanja ZORA-e.

290 Veliko Vojvodstvo Luksemburg isto tako žali zbog činjenice da je Komisija zanemarila primjedbe u njegovu dopisu od 31. siječnja 2018., u kojem je jasno objasnilo da članci 164. i 166. LIR-a imaju različita područja primjene i da poštovanje članka 164. LIR-a nije uvjet za primjenu članka 166. LIR-a.

291 Komisija osobito ustraje na činjenici da je komplementarnost između članka 166. i članka 164. prvog i drugog stavka LIR-a neophodna kako bi se osigurala dosljednost luksemburškog poreznog sustava, što uostalom potvrđuje i pravna teorija u području oporezivanja.

292 U tom pogledu, s jedne strane, točno je da valja istaknuti da se člankom 166. LIR-a dodjeljivanje izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini matičnog društva formalno ne uvjetuje prethodnim oporezivanjem raspodjele dobiti na razini njegova društva kćeri.

293 Dodjela izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja ipak se može predvidjeti samo ako je dobit koju je raspodijelilo društvo kći prethodno oporezovana, osim ako se ne predvidi slučaj dvostrukog neoporezivanja dobiti u isključivo unutarnjoj situaciji.

294 Shematski, člankom 164. LIR-a predviđa se oporezivanje dobiti koju je ostvarilo društvo, neovisno o tome je li ta dobit raspodijeljena ili ne. U skladu s člankom 164. trećim stavkom LIR-a, ta dobit obuhvaća i skrivene raspodjele dobiti. Člankom 166. LIR-a prihodi na temelju sudjelovanja oslobađaju se od poreza pod određenim uvjetima, čime se omogućuje da se spriječe slučajevi dvostrukog oporezivanja. Naime, raspodjela dobiti koja je oporezovana na razini društva kćeri u načelu se knjiži kao porezna osnovica na razini matičnog društva.

295 Veza između dviju odredbi izričito proizlazi iz odgovora Velikog Vojvodstva Luksemburga od 31. siječnja 2018. U skladu s navodom preuzetim u uvodnoj izjavi 202. pobijane odluke i u bilješci 223., koji nije dvosmislen, Veliko Vojvodstvo Luksemburg priznalo je da su „sva sudjelovanja kojima se mogu ostvariti prihodi na koje se može primijeniti sustav izuzeća na temelju članka 166. LIR-a obuhvaćena i odredbama članka 164. LIR-a”.

296 Veza između tih dviju odredbi tim je više neminovna na temelju tumačenja mišljenja Conseila d’État (Državno vijeće, Luksemburg) od 2. travnja 1965. o nacrtu zakona kojim se članak 166. uključuje u LIR, na koje Komisija pravilno upućuje u bilješkama 139. i 238. pobijane odluke. Kao što to naglašava luksemburški Conseil d’État (Državno vijeće), članak 166. LIR-a omogućuje da se „zbog razloga povezanih s poreznom pravičnošću i gospodarskim uređenjem” izbjegne dvostruko ili trostruko oporezivanje raspodijeljene dobiti, ali ne da se u biti izbjegne potpuno neoporezivanje navedenih dobiti.

297 Drugim riječima, izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja primjenjuje se samo na dobit koja nije odbijena od porezne osnovice društva kćeri.

298 Stoga Komisija nije počinila nikakvu pogrešku koja se tiče prava time što je u uvodnoj izjavi 204. pobijane odluke utvrdila vezu između članaka 164. i 166. LIR-a, odnosno između izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini matičnog društva i oporezivanja raspodjele dobiti na razini njegova društva kćeri.

299 S druge strane, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie tvrde da ZORA ne podrazumijeva raspodjelu dobiti u smislu članka 164. LIR-a, tako da je upućivanje na navedeni članak, osobito u uvodnim izjavama 204. i 210. i sljedećima pobijane odluke, pogrešno.

300 Međutim, iako prirast u okviru ZORA-e formalno nije raspodjela dobiti, prihodi na temelju sudjelovanja koji su izuzeti od poreza na razini društva LNG Holding u biti odgovaraju iznosu navedenog prirasta, tako da, kao što to pravilno proizlazi iz uvodnih izjava 210. do 212. pobijane odluke, potonji prirast materijalno odgovara raspodjeli dobiti u vrlo posebnim okolnostima ovog slučaja i s obzirom na društvenu strukturu koju podrazumijeva holding društvo, posredničko društvo i društvo kći. Komisija je stoga mogla, za potrebe definiranja uskog referentnog okvira, koristiti članke 164. i 166. LIR-a kojima se u nacionalnom pravu uređuje oporezivanje prihoda na temelju sudjelovanja.

301 Stoga valja odbiti argument koji se temelji na pogrešnom zajedničkom tumačenju članaka 164. i 166. LIR-a te, posljedično, sve argumente kojima se osporava Komisijina definicija uskog referentnog okvira.

2) Odstupanje od odredbi o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja

302 U uvodnim izjavama 208. do 226. pobijane odluke Komisija je smatrala da su luksemburška porezna tijela spornim prethodnim poreznim mišljenjima odstupila od odredbi o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja jer su predmetnim holding društvima omogućila da prihodi na temelju sudjelovanja budu izuzeti od poreza, a koji s gospodarskog stajališta odgovaraju prirastu u okviru ZORA-e, koji je na razini njihovih društava kćeri odbijen kao trošak.

303 Najprije valja naglasiti da, kao što se to utvrđuje u točkama 247. i 248. ove presude, dokazivanje odstupanja od luksemburških odredbi o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti, pod pretpostavkom da je osnovano, dovodi do utvrđenja prednosti.

304 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, ocjena pretpostavke koja je sastavni dio pojma „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, koja se odnosi na selektivnost dodijeljene prednosti, zahtijeva utvrđivanje toga stavlja li, u okviru dotičnog pravnog sustava, predmetna nacionalna mjera u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao kvalificirati kao diskriminatoran (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54. i navedenu sudsku praksu).

305 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie u biti tvrde da se u ovom slučaju ne može utvrditi nikakvo odstupanje, pri čemu ističu, kao prvo, da se člankom 164. LIR-a ne uređuju ZORA-e i da ne postoji nikakva izravna i očita veza između mogućnosti odbitka prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri i izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini predmetnih holding društava, kao drugo, da je povećanje vrijednosti ZORA-a bilo neizvjesno kad su izdane, kao treće, da su članci 164. i 166. LIR-a, razmatrani zasebno, bili pravilno primijenjeni, kao četvrto, da Komisija nije dokazala povredu tih dviju odredbi razmatranih zasebno i, kao peto, da nije dokazan povlašteni tretman grupe Engie na razini predmetnih holding društava.

i) Primjena članka 164. LIR-a na ZORA-u i postojanje veze između mogućnosti odbitka prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri i izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini predmetnih holding društava

306 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie ističu da se člankom 164. LIR-a u luksemburškom pravu uređuje samo raspodjela dobiti, a ne ZORA koja je dijelom dužnički instrument i dijelom instrument kapitala.

307 Stoga je Komisija zanemarila konvertibilnost ZORA-e, zbog koje se na ovaj slučaj ne može primijeniti članak 164. LIR-a, tako da se ne može utvrditi nikakvo odstupanje od te odredbe. Komisija je svoju analizu temeljila na teleološkom tumačenju luksemburškog poreznog prava, čime je povrijedila načelo zakonitosti poreza u skladu s kojim porezne zakone treba usko tumačiti.

308 Takvo odstupanje također ne postoji jer se, prema mišljenju grupe Engie, ne može utvrditi nikakva izravna i očita veza između dobiti koju je ostvarilo društvo LNG Holding i prirasta u okviru ZORA-e koji je odbijen kao trošak na razini društva LNG Supply. Komisija je također pogrešno povezala izvršenje prethodno plaćene terminske prodaje i naknadnu transakciju umanjenja kapitala društva LNG Supply, koja uostalom nije bila dokazana u trenutku izdavanja spornih prethodnih poreznih mišljenja. Budući da takva veza ne postoji, sporna prethodna porezna mišljenja u biti nisu odstupila od utvrđenog referentnog okvira.

309 Isto tako, prema mišljenju grupe Engie, prirast u okviru ZORA-e knjižen je kao oporeziva dobit u financijskim izvještajima društva LNG Luxembourg, tako da, pod pretpostavkom da je utvrđena veza između iznosa prirasta koji je odbijen kao trošak na razini društva LNG Supply i iznosa koji je izuzet od poreza na razini društva LNG Holding, izuzeće se u biti ne bi odnosilo na iznos koji nije bio predmet nikakvog poreza.

310 Komisija osporava osnovanost svih tih argumenata. Ona osobito tvrdi da, kad bi se isti iznos dobiti mogao odbiti kao trošak na razini subjekta koji raspodjeljuje dobit i biti izuzet od poreza kao dobit na razini korisnika, ta dobit ne bi uopće bila oporeziva u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu, što bi u ovom slučaju jasno upućivalo na postojanje odstupanja od uskog referentnog okvira koji se primjenjuje na holding društva.

311 U tom pogledu, suprotno formalističkom pristupu koji se sastoji od zasebnog razmatranja svake od transakcija koje čine razrađeni financijski aranžman, važno je, poput Komisije, nadići pravnu vanjštinu kako bi se ocijenila gospodarska i porezna stvarnost navedenog aranžmana. Kako bi se utvrdilo mogu li državne mjere činiti državne potpore, u biti valja uzeti u obzir učinke tih mjera u pogledu poduzetnika korisnika (vidjeti presudu od 13. rujna 2010., Grčka i dr./Komisija, T-415/05, T-416/05 i T-423/05, EU:T:2010:386, t. 212. i navedenu sudsku praksu).

312 Međutim, iako prirast u okviru ZORA-e formalno nije raspodjela dobiti, prihodi na temelju sudjelovanja koji su izuzeti od poreza na razini društva LNG Holding u biti odgovaraju iznosu navedenog prirasta, tako da, kao što to pravilno proizlazi iz uvodnih izjava 210. do 212. pobijane odluke, potonji prirast materijalno odgovara raspodjeli dobiti u vrlo posebnim okolnostima ovog slučaja.

313 Sporna prethodna porezna mišljenja potvrđuju različite transakcije, koje čine cjelinu kojom se provodi kružni i međuovisni prijenos sektora djelatnosti i njegova financiranja između triju društava koja pripadaju istoj grupi. Te su transakcije zamišljene tako da se izvršavaju u tri uzastopne, ali međuovisne faze, što uključuje intervenciju holding društva, posredničkog društva i društva kćeri.

314 Točno je, kao prvo, da je prirast u okviru ZORA-e knjižen kao oporeziva dobit u financijskim izvještajima posredničkih društava.

315 Međutim, u odgovoru na pitanje koje je Opći sud postavio na raspravi Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie izričito su potvrdili da je ta dobit na razini posredničkih društava neutralizirana gubitkom istog iznosa u trenutku izvršenja ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji sklopljenog između posredničkih društava i predmetnih holding društava.

316 Štoviše, u skladu s navedenim ugovorom, predmetna holding društva automatski su postala imatelji dionica izdanih u trenutku konverzije predmetne ZORA-e, koje su uključivale nominalni iznos dodijeljenog zajma i dobit koju su ostvarila društva kćeri.

317 Drugim riječima, ugovor o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji sklopljen između predmetnih holding društava i posredničkih društava zapravo je omogućio neutraliziranje oporezive dobiti na razini posredničkih društava prijenosom vlasništva nad dionicama izdanim u trenutku konverzije predmetne ZORA-e navedenim holding društvima.

318 Stoga su predmetna holding društva postala imatelji navedenih dionica, čija vrijednost uključuje prirast u okviru ZORA-e.

319 Kao drugo, točno je da je izvršenje ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji također transakcija koja se u svakom pogledu razlikuje od naknadnog poništenja dijela primljenih dionica društava kćeri.

320 Međutim, u ovom slučaju, u pogledu društva LNG Holding, prihod ostvaren na razini tog društva od ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji i, tim više, prihod ostvaren nakon poništenja dionica društva LNG Supply, zapravo je s gospodarskog stajališta odgovarao iznosu prirasta u okviru ZORA-e ostvarenog prije djelomične konverzije te ZORA-e, što je Veliko Vojvodstvo Luksemburg izričito priznalo na raspravi u odgovoru na pitanje Općeg suda.

321 To utvrđenje ne može se dovesti u pitanje argumentom prema kojem se u spornim prethodnim poreznim mišljenjima nije odlučilo o naknadnom poništenju dijela primljenih dionica društava kćeri, nego samo o izvršenju ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji.

322 Naime, iz zahtjeva za izdavanje prethodnog poreznog mišljenja upućenog 20. rujna 2013. jasno proizlazi, u skladu s navodom u uvodnoj izjavi 43. pobijane odluke, da se prije konverzije predmetne ZORA-e jasno predvidjelo naknadno poništenje dijela primljenih dionica društava kćeri na razini predmetnih holding društava.

323 Naime, u njemu se navodi da će „zbog umanjenja kapitala [društva LNG Supply], [društvo LNG Holding] knjižiti dobit jednaku razlici između nominalnog iznosa konvertiranih dionica i iznosa konverzije” i da će „ta dobit biti vidljiva u knjigama [društva LNG Holding] te je obuhvaćena, kao što je prethodno potvrdila porezna uprava, izuzećem prihoda na temelju sudjelovanja”.

324 Izričito upućivanje u tom pogledu na prethodnu potvrdu Luksemburške porezne uprave u biti upućuje na to da je dobit koju je primilo društvo LNG Holding, koja je proizašla iz transakcije umanjenja kapitala društva LNG Supply, bila dobit zbog koje se zahtijevala primjena članka 166. LIR-a, osobito u zahtjevu za izdavanje prethodnog poreznog mišljenja od 9. rujna 2008., na koji je Veliko Vojvodstvo Luksemburg pozitivno odgovorilo.

325 Kao treće, točno je da je mogućnost odbitka prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri formalno transakcija različita od izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini holding društava.

326 Međutim, u stvarnosti te dvije transakcije u ovom slučaju povezuje izravna veza. Dobit koja je na razini društva LNG Holding izuzeta od poreza, u skladu s člankom 166. LIR-a, u biti odgovara prirastu u okviru ZORA-e koji je odbijen na razini društva LNG Supply, kao što je to Veliko Vojvodstvo Luksemburg potvrdilo na raspravi.

327 Stoga je Komisija pravilno iznijela veze između više transakcija, koje su, iako formalno različite, u biti zajedničke, te smatrala da je Luksemburška porezna uprava, time što je potvrdila izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja na razini holding društava koje s gospodarskog stajališta odgovara iznosu prirasta u okviru ZORA-e koji je na razini društava kćeri odbijen kao trošak, odstupila od referentnog okvira koji se sastoji od članaka 164. i 166. LIR-a.

ii) Neizvjesna vrijednost ZORA-e na dan izdavanja

328 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie tvrde da Komisija nije mogla zanemariti da je povećanje vrijednosti ZORA-a bilo neizvjesno u trenutku njihova sklapanja kao i u trenutku donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja. Prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga, upravo to vrijedi u pogledu društva CEF, tim više što ZORA koju je koristilo društvo GSTM nije konvertirana.

329 Prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie, zbog neizvjesnosti na dan izdavanja spornih prethodnih poreznih mišljenja u pogledu toga hoće li društva kćeri korisnika predmetne ZORA-e u budućnosti ostvariti dobit, u biti se ne može utvrditi odstupanje od uskog referentnog okvira.

330 U tom pogledu treba napomenuti da se državnim potporama smatraju intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima (vidjeti presudu od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.).

331 Osim toga, mjera može činiti državnu potporu čak i ako iznos potpore, i *a fortiori* utvrđenje prednosti, ovisi o okolnostima izvan sustava oporezivanja.

332 Stoga mjera može činiti državnu potporu u smislu članka 107. UFEU-a čak i ako se prednost još nije ostvarila na dan donošenja predmetne mjere. Dovoljna je sama vjerojatnost budućeg ostvarenja prednosti. Naime, neostvarenje prednosti isključuje samo povrat potpore, a ne njezinu kvalifikaciju kao takve.

333 Međutim, u ovom slučaju, prednost i *in fine* odstupanje od referentnog okvira doista u potpunosti odražavaju dobit koju su ostvarila društva kćeri za vrijeme trajanja predmetne ZORA-e. Međutim, postojanje nepredvidivog događaja u ostvarivanju dobiti na razini društava kćeri na dan donošenja predmetne ZORA-e ne može isključiti dodjelu selektivne prednosti predmetnim holding društvima i utvrđenje odstupanja od uskog referentnog okvira.

334 Naime, na dan izdavanja spornih prethodnih poreznih mišljenja Luksemburška porezna uprava izjasnila se, s obzirom na financijski aranžman koji joj je podnesen, da se slaže da se na razini predmetnih holding društava provede izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja koji su s gospodarskog stajališta mogli odgovarati prihodima koji su odbijeni kao trošak na razini društava kćeri.

335 Stoga Komisija nije počinila pogrešku kad je zaključila da je Luksemburška porezna uprava, time što je utvrdila poseban sustav oporezivanja predmetnih holding društava, definirala pravni okvir koji im omogućuje dodjelu prednosti te je time odstupila od uskog referentnog okvira.

iii) Utvrđenje odstupanja na temelju kombiniranog učinka općih odredbi

336 Grupa Engie tvrdi da Komisija nije mogla ocijeniti kombinirani učinak, koji nije predviđen zakonom, mogućnosti odbijanja prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri i izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini holding društava. Prema mišljenju grupe Engie, primjenom dviju općih odredbi na konkretan slučaj ne može se dodijeliti prednost ako odredbe imaju opću primjenu i ako je primjena svake od tih odredbi, kad se razmatraju zasebno, u skladu s njihovom uobičajenom primjenom.

337 Komisija je odstupila od svoje prakse odlučivanja, kao primjerice u Odluci 2014/200/EU od 17. srpnja 2013. o državnoj potpori SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) koju provodi Španjolska – Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu također poznate i kao španjolski sustav poreznih poticaja na zakup (SL 2014., L 114, str. 1.; u daljnjem tekstu: odluka o španjolskom sustavu poreznih poticaja na zakup), na temelju koje svaka porezna mjera, kad se razmatra zasebno, treba odstupati od uobičajene primjene predmetnih poreznih odredbi. Takav zahtjev tim je važniji kad, kao u ovom slučaju, postoji više poreznih obveznika.

338 Grupa Engie dodaje da Komisijina teza u pobijanoj odluci podrazumijeva da je, na temelju načela dosljednosti, primjena poreznih odredbi na poreznog obveznika podvrgnuta poreznom tretmanu drugog poreznog obveznika u skladu s drugim općim odredbama. Komisija je povrijedila i presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) u kojoj se uzimanje u obzir učinaka poreznog sustava ograničilo na slučaj u kojem je njegovo uspostavljanje očito proizvoljno ili pristrano.

339 Takav se argument ne može prihvatiti.

340 Kao što to proizlazi iz točaka 306. do 327. ove presude, u luksemburškom pravu potrebno je utvrditi vezu između izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini matičnog društva i mogućnosti odbijanja raspodijeljene dobiti na razini njegova društva kćeri.

341 Stoga se primjena takvog izuzeća ne može predvidjeti a da se prethodno ne provjeri jesu li prihodi koji su izuzeti od poreza bili predmet oporezivanja. Porezni tretman društva primatelja raspodijeljene dobiti ovisi, što se tiče članka 166. LIR-a, o poreznom tretmanu društva koje raspodjeljuje dobit.

342 U ovom slučaju također postoji veza, u skladu s točkama 312. do 327. ove presude, između mogućnosti odbijanja prirasta u okviru ZORA-e na razini društva LNG Supply i izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini društva LNG Holding koje s gospodarskog stajališta odgovara navedenom prirastu. Ta veza proizlazi iz same strukture financiranja koju je uspostavila grupa Engie i različitih ugovora koji povezuju društva grupe Engie, koji su potvrđeni spornim prethodnim poreznim mišljenjima. Naime, dionice društva LNG Supply koje uključuju vrijednost prirasta u okviru ZORA-e prelaze na temelju te ZORA-e s društva LNG Supply na društvo LNG Luxembourg i na temelju ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji s društva LNG Luxembourg na društvo LNG Holding koje, *in fine*, stvara kapitalni dobitak izuzet od poreza poništenjem primljenih dionica. Isto vrijedi i između društava GSTM i CEF, čak iako ZORA koju koristi prvo društvo nije bila konvertirana.

343 Zbog navedene veze i ocjene kombiniranog učinka tih dviju transakcija na razini predmetnih holding društava sporna prethodna porezna mišljenja odstupaju od uskog referentnog okvira. Izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja, u ovom slučaju na razini društva LNG Holding, koje s gospodarskog stajališta odgovara prirastu u okviru ZORA-e nije se moglo predvidjeti jer je navedeni prirast odbijen kao trošak na razini društva LNG Supply.

344 Na temelju tog kombiniranog učinka Komisija je u uvodnim izjavama 208. i 209. pobijane odluke mogla pravilno utvrditi da postoji odstupanje od referentnog okvira koji se sastoji od članaka 164. i 166. LIR-a.

345 Stoga, s obzirom na to da postoje takve veze, Komisija nije počinila nikakvu pogrešku koja se tiče prava time što je na razini holding društava ocijenila kombinirani učinak mogućnosti odbijanja dobiti na razini društva kćeri i njezina kasnijeg izuzeća na razini njegova matičnog društva.

346 Taj zaključak ne može se dovesti u pitanje odlukom o španjolskom sustavu poreznih poticaja na zakup navedenom u točki 337. ove presude.

347 S jedne strane, valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, Komisijina praksa odlučivanja koja se odnosi na druge predmete ne može utjecati na valjanost odluke koja se pobija, koja se može ocijeniti samo s obzirom na objektivna pravila Ugovora (vidjeti presudu od 20. rujna 2019., Havenbedrijf Antwerpen i Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Komisija, T-696/17, EU:T:2019:652, t. 68. i navedenu sudsku praksu).

348 S druge strane, neovisno o razmatranju prema kojem Komisija ne može biti vezana svojom ranijom praksom odlučivanja, iz uvodnih izjava 131. i 140. odluke o španjolskom sustavu poreznih poticaja na zakup osobito proizlazi da, iako je porezni aranžman u tom predmetu proizlazio iz kombinacije više različitih poreznih mjera, Komisija u tom predmetu nije namjeravala utvrđenje selektivnosti španjolskog sustava poreznih poticaja na zakup uvjetovati utvrđenjem selektivnosti svake od mjera koje čine navedeni sustav, kad ih se razmatra zasebno. Isto tako, španjolski sustav poreznih poticaja na zakup bio je sastavljen od pet mjera čija zajednička primjena ni na koji način, ni formalno ni materijalno, nije proizlazila iz zakonodavne odredbe, za razliku od ovog slučaja u kojem se ispituju članci 164. i 166. LIR-a čija komplementarnost u biti proizlazi iz njihova zajedničkog tumačenja.

349 Ni presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) ne može se tumačiti na način da je uzimanje u obzir učinaka neke mjere ograničeno samo na njezin karakter definiran kao „proizvoljan ili pristran”.

350 S jedne strane, treba istaknuti da se predmeti u kojima je donesena presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) znatno razlikuju od ovog predmeta jer je predmetni sustav sam po sebi činio referentni okvir na temelju kojeg se utvrdilo povlašteno postupanje prema *offshore* društvima.

351 S druge strane, valja istaknuti da članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije na temelju razloga ili ciljeva, nego ih određuje s obzirom na njihove učinke i time neovisno o tehnikama koje se koriste. Međutim, sudska praksa na koju se poziva grupa Engie može se upotrijebiti samo u sporovima koji su slični onima u predmetima u kojima je donesena presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732).

iv) Nepostojanje povrede članaka 164. i 166. LIR-a, razmatranih zasebno

352 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da je u slučaju primjene članaka 164. i 166. LIR-a u skladu s nacionalnim pravom na Komisiji da dokaže da su se spornim prethodnim poreznim mišljenjima povrijedili navedeni članci.

353 S obzirom na presudu od 12. studenoga 2013., MOL/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592), Komisija je trebala utvrditi selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja upućivanjem na odredbe na kojima se temelje, tako da dokaže njihovu povredu.

354 Komisija pak ustraje na činjenici da selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja nije ovisila ni o utvrđenju pogrešne primjene odredbi na temelju kojih su ta prethodna porezna mišljenja donesena ni o selektivnosti tih potonjih odredbi.

355 U tom pogledu, valja istaknuti da se, suprotno onomu što u ovom slučaju tvrdi Veliko Vojvodstvo Luksemburg, utvrđenje odstupanja od uskog referentnog okvira ne uvjetuje utvrđenjem povrede članaka 164. i 166. LIR-a, kad se svaki razmatra zasebno. Suprotno tomu, odstupanje je trebalo ocijeniti s obzirom na kombinaciju članaka 164. i 166. LIR-a koji čine uski referentni okvir u skladu s kojim prihodi na temelju sudjelovanja nisu mogli biti predmet izuzeća na razini matičnog društva ako navedeni prihodi nisu bili oporezovani na razini njegova društva kćeri, i obrnuto.

356 Međutim, iz uvodnih izjava 212. i 213. pobijane odluke proizlazi da sporna prethodna porezna mišljenja odstupaju od uskog referentnog okvira jer je na temelju tih prethodnih poreznih mišljenja grupi Engie na razini predmetnih holding društava odobreno izuzeće od poreza na dobit koje gospodarski odgovara raspodijeljenoj i neoporezovanoj dobiti na razini njihovih društava kćeri. Upravo to vrijedi u slučaju ZORA-e izdane u korist društva LNG Supply. Naime, društvo LNG Holding dobilo je izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja koje je s gospodarskog stajališta odgovaralo dobiti koju je društvo LNG Supply odbilo kao trošak.

357 Obveza dokazivanja da su sporna prethodna porezna mišljenja povrijedila članke 164. i 166. LIR-a ne proizlazi ni iz presude od 12. studenoga 2013., MOL/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592). Naime, suprotno onomu što tvrdi Veliko Vojvodstvo Luksemburg, u toj se presudi samo

prikazuje mogućnost da selektivnost mjere potpore proizlazi iz diskrecijske ovlasti koja je upravi dodijeljena tekstom opće primjene i to neovisno o samom izvršavanju navedene ovlasti. Njome se također pojašnjava da, u nedostatku takve ovlasti, valja uputiti na sadržaj mjere kako bi se provjerilo dodjeljuje li ona korisniku selektivnu prednost.

358 U tim okolnostima, valja odbiti argumente koji se temelje na nedostatku dokaza o povredi članaka 164. i 166. LIR-a, kad ih se razmatra zasebno.

v) Povlašten tretman grupe Engie na razini predmetnih holding društava

359 Prema mišljenju grupe Engie i Velikog Vojvodstva Luksemburga, koje u tom smislu podupire Irska, Komisija nije dokazala da se spornim prethodnim poreznim mišljenjima povlašteno tretira grupu Engie u odnosu na druga društva ili grupe društava u usporedivoj situaciji s tom grupom.

360 Prema mišljenju grupe Engie, Komisija nije podnijela dokaze o postojanju drukčijih prethodnih poreznih mišljenja i odbijanju Luksemburške porezne uprave da donese takvu odluku za poduzetnika u usporedivoj situaciji ili o postojanju ispravka poreza u pogledu poduzetnika koji su uspostavili strukturu predviđenu spornim prethodnim poreznim mišljenjima.

361 U ovom se slučaju mogla utvrditi samo *de facto* diskriminacija, tako da je s obzirom na presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), Komisija u slučaju pojedinačne provedbene mjere općeg sustava trebala utvrditi posebna obilježja koja su svojstvena poduzetnicima na koje se odnose prethodna porezna mišljenja, na temelju kojih ih se može razlikovati od poduzetnika koji su iz toga isključeni.

362 U slučaju niječnog odgovora Komisija je trebala dokazati da su porezne odredbe primijenjene u spornim prethodnim poreznim mišljenjima, unatoč tomu što su naizgled opće primjene, same po sebi mogle staviti određene poduzetnike u povoljniji položaj zbog njihovih posebnih obilježja u odnosu na druge poduzetnike u usporedivoj situaciji.

363 Veliko Vojvodstvo Luksemburg, koje u tom smislu podupire Irska, također tvrdi da, ako je svaki porezni obveznik mogao stvoriti strukturu financiranja sličnu onoj ispitanoj u spornim prethodnim poreznim mišljenjima, kao što je to priznala Komisija, ona nije smjela tvrditi da su navedena prethodna porezna mišljenja selektivna.

364 Irska ustraje na činjenici da, s obzirom na to da je bilo koji porezni obveznik mogao imati isti porezni tretman kao grupa Engie da je uspostavio financijski aranžman sličan onomu koji se uzeo u obzir u spornim prethodnim poreznim mišljenjima, nije bilo nikakve diskriminacije ili isključenja. Prema mišljenju Irske, Komisija je trebala dokazati da je druga grupa društava bila isključena, *de jure* ili *de facto*, iz istog poreznog tretmana unatoč uspostavljanju sličnog financijskog aranžmana. Međutim, u nedostatku takvog utvrđenja nije moglo postojati razlikovanje uvedeno nacionalnim pravom: jedina razlika bila je u načinu na koji su porezni obveznici pojedinačno odabrali organizirati svoje aktivnosti.

365 Prema Komisijinu mišljenju, činjenica da je struktura financiranja u načelu otvorena svakom subjektu na tržištu ne može isključiti selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja.

366 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da se parametri usporedbe relevantni za utvrđenje selektivnosti predmetne mjere sastoje od toga da se provjeri uvodi li ona između subjekata koji se, s obzirom na cilj odnosnog općeg poreznog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji razlikovanje koje nije opravdano po prirodi i strukturi tog sustava (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 60.).

367 Konkretnije, pretpostavka koja se odnosi na selektivnost ispunjena je kada Komisija uspije dokazati da nacionalna mjera kojom se dodjeljuje porezna pogodnost odstupa od redovnog ili „uobičajenog" poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici, uvodeći tako svojim konkretnim učincima razliku u postupanju između subjekata, iako se subjekti koji imaju korist od te porezne pogodnosti i oni koji su iz toga isključeni, s obzirom na cilj navedenog poreznog sustava te države članice, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 67.).

368 Iz sudske prakse također proizlazi da se utvrđenje selektivnosti odstupajuće porezne mjere ne može uvjetovati utvrđenjem posebne kategorije poduzetnika koji se mogu razlikovati zbog svojih posebnih svojstava. Suprotno tomu, takvo se utvrđenje pokazalo relevantnim u slučaju mjere koja se pojavljuje u obliku koji nije porezna pogodnost kojom se odstupa od redovnog poreznog sustava, već primjena „općeg" poreznog sustava koji se temelji na kriterijima koji su sami po sebi također općenite prirode (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 71. do 78.).

369 U slučaju postojanja porezne mjere koja odstupa od općeg sustava, utvrđenje selektivnosti ne proizlazi nužno iz nemogućnosti određenih poduzetnika da koriste prednost predviđenu predmetnom mjerom zbog pravnih, gospodarskih ili praktičnih ograničenja koja ih sprečavaju da izvrše određenu transakciju koja uvjetuje dodjelu te prednosti, ali može proizaći iz samog utvrđenja da postoji transakcija koja, iako je usporediva s transakcijom koja uvjetuje dodjelu predmetne prednosti, ne daje pravo na tu prednost. Iz toga slijedi da porezna mjera može biti selektivna čak i ako svaki poduzetnik može slobodno odabrati hoće li izvršiti transakciju koja uvjetuje dodjelu prednosti predviđenu tom mjerom (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 80. do 88.).

370 Međutim, u ovom slučaju iz uvodnih izjava 205. i 215. pobijane odluke proizlazi da je Komisija smatrala da predmetna holding društva imaju povoljniji porezni tretman od društava koja primaju prihode od sudjelovanja i koja stoga, za razliku od navedenih holding društava, podliježu pravilima o izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i oporezivanju raspodjele dobiti.

371 Iako je izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja na razini matičnog društva u potpuno unutarnjoj situaciji moguće samo u slučaju oporezivanja raspodijeljene dobiti na razini njegova društva kćeri, predmetna holding društva u ovom slučaju koriste izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja za prihod koji s gospodarskog stajališta odgovara iznosu prirasta u okviru ZORA-e, koji je odbijen kao trošak na razini njihovih društava kćeri. Za istu usporedivu transakciju, odnosno primanje prihoda od sudjelovanja nakon ulaganja u kapital društva kćeri, određena matična društva isključena su iz porezne prednosti koju koriste predmetna holding društva.

372 Stoga je Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala da su predmetna holding društva imala povlašteni porezni tretman u odnosu na svako matično društvo koje može primiti prihode od sudjelovanja koji nisu bili predmet oporezivanja u trenutku njihove raspodjele.

373 Argumenti koje su iznijeli grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg ne mogu dovesti u pitanje to utvrđenje.

374 S jedne strane, u slučaju sustava financiranja koji je otvoren svima, na koji se pozivaju predmetna holding društva, grupa Engie tvrdi da je Komisija trebala dokazati da je drugim društvima u usporedivoj situaciji odbijen jednaki porezni tretman, kako bi utvrdila selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja.

375 Međutim, pod pretpostavkom da holding društva imaju isti porezni tretman kao društva CEF i LNG Holding, u slučaju transakcija financiranja koje podrazumijevaju i to da posredničko društvo izdaje ZORA-u, postojanje jednakih prethodnih poreznih mišljenja bilo bi tim više pokazatelj mogućeg sustava potpora, a ne nepostojanja diskriminacije.

376 Usto, rasuđivanje grupe Engie temelji se na pogrešnoj pretpostavci da se referentni okvir koji je utvrdila Komisija sastoji od posebnog sustava oporezivanja predmetnih holding društava koji proizlazi iz spornih prethodnih poreznih mišljenja. Naime, kad bi se od Komisije zahtijevalo da radi utvrđenja diskriminacije utvrdi društva kojima je odbijen jednak porezni tretman za isti financijski aranžman, to bi značilo da je Komisija uzela navedeni posebni sustav oporezivanja kao referentni okvir.

377 Suprotno tomu, referentni okvir sastoji se od članaka 164. i 166. LIR-a, kojima se uređuje oporezivanje raspodjele dobiti na razini društva kćeri i na razini matičnog društva, od kojeg odstupaju sporna prethodna porezna mišljenja.

378 S druge strane, ne može se prihvatiti ni argument koji se temelji na tome da Komisija nije utvrdila posebnu kategoriju poduzetnika kojoj bi pripadala društva grupe Engie, s obzirom na njihova posebna obilježja povlaštene kategorije.

379 Naime, u skladu s točkom 368. ove presude, utvrđenje takve kategorije zahtijeva se samo u okviru općeg poreznog sustava koji sam po sebi čini utvrđeni referentni okvir.

380 To ovdje nije slučaj s obzirom na to da je Komisija utvrđenje selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja temeljila na nejednakom postupanju koje proizlazi iz tih mišljenja jer se njima dodjeljuje prednost predmetnim holding društvima, a ne drugim društvima u usporedivoj situaciji s obzirom na cilj uskog referentnog okvira, od kojeg odstupaju sporna prethodna porezna mišljenja.

381 Stoga je Komisija u pobijanoj odluci pravilno utvrdila povlašteni porezni tretman predmetnih holding društava. Prema tome, valja odbiti kao neosnovane argumente istaknute protiv utvrđenja odstupanja od odredbi o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja i time selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja.

vi) Zaključak o dodjeli selektivne prednosti grupi Engie na razini predmetnih holding društava s obzirom na uski referentni okvir

382 Budući da je, s jedne strane, Komisija dokazala selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja na temelju četiriju smjerova rasuđivanja od kojih se jedan iznosi podredno i budući da su, s druge strane, argumenti kojima se nastoji osporiti osnovanost jednog od tih rasuđivanja, odnosno postojanje selektivne prednosti na razini predmetnih holding društava s obzirom na uski referentni okvir, odbijeni kao neosnovani, valja u načelu, radi ekonomičnosti postupka i s obzirom na to da su postali bespredmetni, racionalizirati ispitivanje argumenata iznesenih protiv preostalih alternativnih rasuđivanja, i to u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 230. i 231. ove presude.

383 Međutim, s obzirom na to da se još nije odlučivalo o rasuđivanju kojim se nastoji dokazati selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja u odnosu na referentni okvir koji obuhvaća odredbu o zlouporabi prava, Opći sud smatra svrhovitim ispitati i osnovanost argumenata iznesenih protiv tog rasuđivanja.

d) Navodno nepostojanje selektivne prednosti s obzirom na odredbu o zlouporabi prava

384 U uvodnim izjavama 289. do 312. pobijane odluke Komisija tvrdi da se spornim prethodnim poreznim mišljenjima dodjeljuje selektivna prednost grupi Engie zbog neprimjene odredbe o zlouporabi prava. Kao što to proizlazi iz uvodne izjave 290. pobijane odluke, ta je odredba dio luksemburškog sustava poreza na dobit.

385 U skladu s odredbom o zlouporabi prava „porezna obveza ne može se zaobići ili umanjiti zlouporabom oblika i mogućnosti građanskog prava” i „u slučaju zlouporabe, poreze treba naplatiti na isti način kao što bi bili naplaćeni u pravnoj strukturi prilagođenoj transakcijama, činjenicama i gospodarskim okolnostima”.

386 Upućivanje na „Engie”, osobito u uvodnoj izjavi 162. pobijane odluke, kako bi se naznačio subjekt na razini kojeg je ocijenjena selektivnost nakon neprimjene odredbe o zlouporabi prava, u skladu s uvodnom izjavom 16. pobijane odluke odnosi se na društvo Engie SA kao i na društva koja su pod njegovom izravnom ili neizravnom kontrolom, odnosno predmetna holding društva, posrednička društva i društva kćeri u Luksemburgu.

387 U skladu s uvodnim izjavama 292. do 298. pobijane odluke, financijski aranžman koji je uspostavila grupa Engie ispunjava četiri uvjeta koji proizlaze iz luksemburške sudske prakse, koju je Veliko Vojvodstvo Luksemburg predstavilo Komisiji u svojem odgovoru od 31. siječnja 2018. na dopis od 11. prosinca 2017., kako bi se utvrdila zlouporaba prava, a ti se uvjeti odnose, kao prvo, na upotrebu pravnog oblika privatnog prava, kao drugo, na umanjenje porezne obveze, kao treće, na upotrebu neprimjerenog pravnog sredstva i, kao četvrto, na nepostojanje razloga koji nisu povezani s porezom.

388 Osim utvrđenja koje se odnosi na neoporezivanje prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri, posredničkih društava ili predmetnih holding društava, Komisija u uvodnim izjavama 304. do 310. pobijane odluke, u pogledu uvjeta koji se odnosi na upotrebu neprimjerenog pravnog sredstva, smatra da su bili dostupni drugi načini financiranja usklađeni s namjerom luksemburškog zakonodavca, kao što su izravni vlasnički kapital ili dužnički instrumenti, s obzirom na to da ne bi doveli do neoporezivanja dobiti koju su ostvarila društva kćeri.

389 Prema Komisijinu mišljenju, među dostupnim dužničkim instrumentima je i ZORA koju izravno izdaje matično društvo u korist svojeg društva kćeri a da u tom ne sudjeluje posredničko društvo. Naime, Komisija tumači članak 22.bis LIR-a na način da se njime, pod pretpostavkom da se primjenjuje na prirast u okviru ZORA-e, omogućuje samo odgoda oporezivanja tog prirasta.

390 Člankom 22.bis drugim stavkom točkom 1. LIR-a, koji je bio na snazi na dan donošenja spornih prethodnih poreznih mišljenja i za koji se osporava Komisijino tumačenje, određuje se kako slijedi:

„2. Odstupajući od članka 22. stavka 5., transakcije zamjene iz točaka 1. do 4. ovog stavka ne dovode do ostvarivanja kapitalnih dobitaka svojstvenih zamijenjenoj robi, osim ako se, u slučajevima iz točaka 1., 3. i 4., ili vjerovnik ili član društva ne odreknu primjene ove odredbe:

1. prilikom konverzije zajma: dodjela vjerovniku vrijednosnih papira koji predstavljaju dužnikov dionički kapital. U slučaju konverzije konvertibilnog zajma s kapitalizacijom, kamate ostvarene u financijskoj godini prije konverzije oporezuju se u trenutku zamjene;

[…]”

391 U skladu s uvodnim izjavama 278. do 284. pobijane odluke, Komisija tvrdi da se članak 22.bis drugi stavak točka 1. LIR-a, kojim se u biti određuje da, u slučaju konverzije zajma, dodjela dužnikovih vrijednosnih papira vjerovniku ne uzrokuje kapitalni odbitak, osim ako se vjerovnik ili član društva ne odreknu primjene te odredbe, ne primjenjuje na prirast u okviru ZORA-e. Naime, člankom 22.bis LIR-a pojašnjava se da se, u slučaju konverzije konvertibilnog zajma s kapitalizacijom, kamate ostvarene u financijskoj godini prije konverzije oporezuju u trenutku zamjene. Čak i u slučaju primjene članka 22.bis LIR-a na prirast u okviru ZORA-e, Komisija naglašava da učinak tog članka nije trajno izuzeće prirasta u okviru ZORA-e od poreza, nego samo odgoda njegova oporezivanja.

392 Na temelju uvjeta koji se odnosi na nepostojanje razloga koji nisu povezani s porezom, Komisija u uvodnim izjavama 306. do 313. pobijane odluke naglašava da se financiranje prijenosa sektora djelatnosti na temelju ZORA-e koju izdaje posredničko društvo zajedno s prethodno plaćenim terminskim ugovorom sklopljenim s holding društvom ne može obrazložiti mogućim ograničenjem profila rizičnosti društava kćeri ili poboljšanjem rezultata i fleksibilnosti grupe. Jedini cilj koji se želi postići je cilj ostvarenja znatne porezne uštede.

393 Prema Komisijinu mišljenju, prednost koju grupa Engie ima zbog neprimjene odredbe o zlouporabi prava jest selektivna jer u skladu s uvodnim izjavama 311. i 312. pobijane odluke, u kojima se utvrđuje neprimjena zakona u slučaju kad su uvjeti za njegovu primjenu ipak ispunjeni, u načelu nije dostupna nijednom drugom poduzetniku.

1) Uvodne napomene

394 Komisija je u pobijanoj odluci provjerila selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja s obzirom na odredbu o zlouporabi prava, kao sastavnog dijela luksemburškog sustava poreza na dobit.

395 Budući da se sporna prethodna porezna mišljenja nisu mogla izdati zbog ispunjavanja uvjeta koji opravdavaju primjenu odredbe o zlouporabi prava, Veliko Vojvodstvo Luksemburg dodijelilo je selektivnu prednost grupi Engie. Ta prednost temelji se na neprimjeni zakona u slučaju kad su ipak ispunjeni uvjeti za njegovu primjenu te nije „po definiciji, […] dostupna nijednom drugom poduzetniku”.

396 U tom pogledu, najprije valja napomenuti da Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie svojim argumentima ne osporavaju definiciju referentnog okvira koji je utvrdila Komisija radi dokazivanja selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja s obzirom na odredbu o zlouporabi prava.

397 Točno je da je u uvodnim izjavama 290. i 291. pobijane odluke Komisija, kao referentni sustav, navela „luksemburški sustav poreza na dobit”, čiji je glavni cilj „oporezivanje dobiti poduzetnika” i kojem pripada odredba o zlouporabi prava.

398 Međutim, u uvodnim izjavama 299. do 312. pobijane odluke Komisija utvrđuje odstupanje samo od odredbe o zlouporabi prava, pri čemu u ovom slučaju provjerava jesu li ispunjena četiri kumulativna uvjeta.

399 Drugim riječima, argumenti koje su grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg iznijeli u svojim podnescima protiv Komisijina dokazivanja u uvodnim izjavama 171. do 199. pobijane odluke u pogledu selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja na razini predmetnih holding društava na temelju referentnog okvira proširenog na „luksemburški sustav poreza na dobit” ne mogu se prihvatiti kako bi se u okviru ovih tužbenih razloga osporilo odstupanje koje je utvrdila Komisija samo u pogledu odredbe o zlouporabi prava. To osobito vrijedi za argumente na temelju kojih Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie prigovaraju Komisiji da nije utvrdila odstupanje od odredbi koje čine luksemburški sustav poreza na dobit, koje se navode u uvodnim izjavama 78. do 81. pobijane odluke, nego od navodnog cilja navedenog referentnog okvira.

400 „Temeljni cilj luksemburškog sustava poreza na dobit trgovačkih društava”, na koji Komisija upućuje u uvodnoj izjavi 305. pobijane odluke, u dijelu koji se odnosi na zlouporabu prava, ne upotrebljava se radi utvrđivanja odstupanja od tog „cilja” nego kako bi se provjerilo je li porezni tretman koji se odobrava spornim prethodnim poreznim mišljenjima u skladu s namjerom luksemburškog zakonodavca. Stoga je uporaba tog „cilja” dio postupka različitog od onog na kojem se temelje uvodne izjave 171. do 199. pobijane odluke.

401 Suprotno tomu, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie osporavaju, kao prvo, ocjenu kriterija koje treba ispuniti kako bi se u luksemburškom pravu utvrdila zlouporaba prava i, kao drugo, postojanje povlaštenog postupanja. Međutim, prije provjere osnovanosti argumenata istaknutih u tu svrhu, važno je ocijeniti argumente Velikog Vojvodstva Luksemburga kojima se osporava dopuštenost rasuđivanja koje se temelji na odredbi o zlouporabi prava.

2) Navodna novost rasuđivanja koje se temelji na odredbi o zlouporabi prava

402 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da je „nedopušteno” Komisijino rasuđivanje kojim tvrdi da je selektivna prednost dodijeljena zbog odstupanja od odredbe o zlouporabi prava. Komisija je tijekom upravnog postupka samo navela taj prigovor, ali ga nije razradila.

403 Prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga, odluka o pokretanju postupka u biti se ne odnosi, za potrebe primjene odredbe o zlouporabi prava, na izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja na razini holding društava, nego na mogućnost odbitka prirasta na razini društava kćeri. Osim toga, Komisijin dopis od 11. prosinca 2017. nije uopće u tom pogledu otklonio nedostatke u odluci o pokretanju postupka.

404 U tom pogledu, valja istaknuti da je Komisija već od odluke o pokretanju postupka ustrajala na neprimjeni te odredbe, kao što to proizlazi iz točke 204. ove presude. Štoviše, iako Komisija u dopisu od 11. prosinca 2017. nije sažela svoju argumentaciju u pogledu neprimjene odredbe o zlouporabi prava, ipak je ponovno pozvala stranke da o tome podnesu dodatne primjedbe.

405 Stoga valja odbiti kao neosnovan argument Velikog Vojvodstva Luksemburga kojim se ustraje na novosti Komisijina rasuđivanja koje se temelji na odredbi o zlouporabi prava i kojim se osporava njegova „dopuštenost”.

3) Odstupanje od odredbe o zlouporabi prava

406 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie osporavaju primjenu odredbe o zlouporabi prava u ovom slučaju. Osim činjenice da je Komisija, radi utvrđivanja selektivnosti u tom pogledu, trebala uputiti na upravnu praksu luksemburških poreznih tijela, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie prigovaraju Komisiji da je počinila različite pogreške u ocjeni prilikom primjene kriterija koje treba ispuniti u luksemburškom pravu kako bi se opravdala primjena odredbe o zlouporabi prava. Oni tvrde da, s obzirom na to da se nisu poštovali kriteriji, luksemburška tijela nisu mogla zaključiti da postoji zlouporaba prava i da se stoga ne može utvrditi nikakvo odstupanje od te odredbe. U svakom slučaju, pod pretpostavkom da je odredba o zlouporabi prava bila primjenjiva, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie naglašavaju, s jedne strane, da Komisija nije dokazala povlašteni tretman društava grupe Engie i, s druge strane, da bi zabrana financijskog aranžmana zato što navodno čini zlouporabu dovela do povrede slobode poslovnog nastana.

407 Komisija osobito tvrdi da su se u ovom slučaju poštovala četiri kriterija proizašla iz luksemburške prakse za utvrđenje zlouporabe prava. Očito je da je društvima grupe koja su sudjelovala u aranžmanu dobit bila izuzeta od poreza, dok su gospodarski istovjetne transakcije na koje se nije primjenjivao taj aranžman bile oporezovane.

i) Navodno neuzimanje u obzir upravne prakse luksemburških poreznih tijela

408 Najprije valja istaknuti da iz spisa spojenih predmeta T-516/18 i T-525/18 uopće ne proizlazi da su Veliko Vojvodstvo Luksemburg ili grupa Engie tijekom upravnog postupka obavijestili Komisiju o luksemburškoj upravnoj praksi koja bi eventualno bila neophodna kako bi se, u tom pogledu, odbacila selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja.

409 Neovisno o tom utvrđenju, treba utvrditi da je Komisija pravilno uputila, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 293. do 298. pobijane odluke, i na Administrativnu okružnicu luksemburške uprave iz 1989. i na luksemburšku sudsku praksu, iz koje je izvela četiri kriterija koje treba poštovati kako bi se u luksemburškom pravu utvrdila zlouporaba prava. Osim toga, uzimanje u obzir upravne prakse nije bilo potrebno s obzirom na to da odredba o zlouporabi prava u ovom slučaju nije pokazivala nikakve poteškoće pri tumačenju.

ii) Ocjena kriterija za opravdanje primjene odredbe o zlouporabi prava

410 Stranke se slažu o kriterijima koje treba poštovati kako bi se u luksemburškom pravu utvrdila zlouporaba prava. S obzirom na uvodne izjave 301. do 306. pobijane odluke i presudu Coura administrative du Grand-Duché de Luxembourg (Upravni sud Velikog Vojvodstva Luksemburga) od 7. veljače 2013., priloženu tužbi u predmetu T-516/18, takvo utvrđenje ovisi o poštovanju četiriju kriterija, odnosno upotrebi oblika ili institucija privatnog prava, umanjenju porezne obveze, upotrebi neprimjerenog pravnog sredstva i nepostojanju razloga koji nisu povezani s porezom.

411 Što se tiče prvog kriterija, u ovom slučaju nije sporno da je grupa Engie upotrijebila oblike privatnog prava, odobrene spornim prethodnim poreznim mišljenjima. Naime, kao što se to ističe u točki 34. ove presude, u spornim prethodnim poreznim mišljenjima navode se različite transakcije unutar grupe koje čine cjelinu kojom se za društvo LNG Supply i za društvo GSTM provodi samo jedna transakcija, odnosno, prijenos unutar grupe djelatnosti u vezi s ukapljenim prirodnim plinom i djelatnosti u vezi s financiranjem i riznicom, čije je financiranje također osigurano unutar iste grupe. Te su transakcije od početka zamišljene tako da se izvršavaju u tri uzastopne, ali međuovisne faze, što uključuje intervenciju holding društava, posredničkih društava i društava kćeri.

412 Suprotno tomu, grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg osporavaju ocjenu triju ostalih kriterija koje treba poštovati kako bi se u luksemburškom pravu utvrdila zlouporaba prava.

– *Kriterij koji se odnosi na umanjenje porezne obveze*

413 Što se tiče drugog kriterija, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie tvrde da sporna prethodna porezna mišljenja nisu dovela do umanjenja porezne obveze društava kćeri, posredničkih društava i predmetnih holding društava.

414 Međutim, treba istaknuti, poput Komisije u uvodnoj izjavi 302. pobijane odluke, da navedeni aranžman zapravo dovodi do neoporezivanja prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri, posredničkih društava ili predmetnih holding društava.

415 Iako društva kćeri najprije mogu od svoje porezne osnovice odbiti prirast u okviru ZORA-e, osim marže dogovorene s poreznom upravom, posredničkim društvima potom se ne oporezuje navedeni prirast s obzirom na to da zbog ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji sklopljenog s predmetnim holding društvima u trenutku konverzije predmetne ZORA-e trpe gubitak istog iznosa koji u njihovim financijskim izvještajima neutralizira kapitalni dobitak koji odgovara navedenom prirastu.

416 Konačno, predmetna holding društva koriste, s obzirom na sporna prethodna porezna mišljenja, izuzeće koje se odnosi na prihode od sudjelovanja, koje je u ovom slučaju primijenjeno na prihode koji s gospodarskog stajališta odgovaraju prirastu u okviru ZORA-e, kao što je to Veliko Vojvodstvo Luksemburg potvrdilo na raspravi.

417 Kako bi se ostvario taj porezni rezultat, posrednička društva imaju ključnu ulogu. Dok se s aspekta transakcije financiranja mogu činiti suvišnom karikom u financijskom aranžmanu koji je uspostavila grupa Engie, s poreznog su stajališta ključna karika u navedenom aranžmanu, suprotno onomu što tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie.

418 S gledišta transakcije financiranja, posrednička društva u svojem odnosu s društvima kćerima osiguravaju financiranje predmetne ZORA-e i prilikom njezine konverzije primaju dionice čija vrijednost uključuje nominalni iznos navedene ZORA-e i prirast u okviru ZORA-e.

419 U svojem odnosu s predmetnim holding društvima posrednička društva u trenutku izdavanja predmetne ZORA-e primaju njezin nominalni iznos i u trenutku konverzije navedene ZORA-e osiguravaju prijenos vlasništva dionica koje su izdala društva kćeri, čija vrijednost uključuje nominalni iznos kao i prirast u okviru ZORA-e.

420 Stoga posrednička društva izvršavaju samo transakciju financiranja koju odrede predmetna holding društva u svrhu prijenosa sektora djelatnosti na društva kćeri.

421 S poreznog gledišta, s jedne strane, posredničkim se društvima stvarno uopće ne oporezuje prirast u okviru ZORA-e. Iako posrednička društva u trenutku konverzije navedene ZORA-e knjiže kapitalni dobitak koji odgovara prirastu u okviru ZORA-e, zbog ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji istodobno trpe gubitak u istom iznosu kao što je iznos navedenog prirasta.

422 To je osobito vrijedilo na dan djelomične konverzije ZORA-e izdane u korist društva LNG Supply. Budući da se nije opredijelilo za članak 22.bis LIR-a, društvo LNG Luxembourg u svojim je financijskim izvještajima zabilježilo kapitalni dobitak koji je, kao što je to Veliko Vojvodstvo Luksemburg potvrdilo na raspravi, neutraliziran gubitkom istog iznosa zbog primjene ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji sklopljenog s društvom LNG Holding. Da nema ugovora o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji, posredničkim društvima tada bi trebalo oporezovati prirast u okviru ZORA-e.

423 S druge strane, posrednička društva omogućuju da se, barem naizgled, prikladno razdvoje dobit koju su ostvarila predmetna holding društva zbog poništenja dijela dionica primljenih u skladu s ugovorom o prethodno plaćenoj terminskoj prodaji od dobiti koja odgovara prirastu u okviru ZORA-e te da se zbog toga počne primjenjivati članak 166. LIR-a. Naime, budući da prirast u okviru ZORA-e ne može biti izjednačen s prihodom na temelju sudjelovanja, u smislu članka 166. LIR-a, potonji članak nije mogao biti temelj nikakvog prava na izuzeće za navedeni prirast.

424 Drugim riječima, s obzirom na ZORA-u koju koristi društvo LNG Supply, intervencija društva LNG Luxembourg kao posredničkog društva omogućuje društvu LNG Holding da prikaže prihod ostvaren poništenjem dionica društva LNG Supply kao prihod od sudjelovanja, pri čemu taj prihod u biti odgovara prirastu u okviru ZORA-e. Takav se rezultat ne bi mogao postići u slučaju ZORA-e sklopljene izravno između društava LNG Supply i LNG Holding.

425 Kao što je to tvrdila Komisija u uvodnoj izjavi 304. pobijane odluke i suprotno onomu što tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie, sklapanje ZORA-e između dvaju društava ne može dovesti do istog poreznog rezultata kao što je onaj koji je posljedica intervencije posredničkih društava u predmetnoj strukturi financiranja.

426 U slučaju ZORA-e sklopljene između društva kćeri i matičnog društva, prirast u okviru ZORA-e zasigurno bi bio odbijen na razini društva kćeri, osim marže dogovorene s Luksemburškom poreznom upravom.

427 Na razini matičnog društva prirast bi ipak bio predmet oporezivanja u trenutku konverzije predmetne ZORA-e ili kasnije, u skladu s mogućnošću predviđenom člankom 22.bis LIR-a.

428 S jedne strane, iako se u trenutku konverzije ZORA-e društvo nositelj konvertiranih dionica može opredijeliti za članak 22.bis LIR-a kako ne bi bilo oporezovano u trenutku konverzije i kako bi time osiguralo poreznu neutralnost transakcije, isti članak ne može se tumačiti na način da se ostvareni kapitalni dobitak u budućnosti uopće ne oporezuje.

429 Takvo tumačenje potvrđuje se okružnicom koju je Luksemburška porezna uprava izdala 27. studenoga 2002., u skladu s kojom je, s obzirom na uvodnu izjavu 283. pobijane odluke i navod u bilješci 288., „cilj članka 22.bis LIR-a utvrditi transakcije zamjene vrijednosnih papira koje se mogu provesti u poreznoj neutralnosti" i „[taj članak] ipak nema za cilj trajno izuzeti kapitalni dobitak koji bi, da nema te mjere, bio oporezovan kod prenositelja, nego vremenski odgoditi njegovo oporezivanje".

430 Štoviše, nacrtom zakona od 17. srpnja 2018., kojim se u luksemburško pravo prenosi Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL 2016., L 193, str. 1.), na koji se poziva grupa Engie u svojim podnescima, pojašnjava se da je „cilj [članka 22.bis LIR-a] omogućiti poreznim obveznicima da vremenski odgode oporezivanje kapitalnog dobitka ostvarenog tijekom zamjene vrijednosnih papira u određenim situacijama". Iako je točno da je taj nacrt donesen nakon pobijane odluke, ipak omogućuje prikaz stajališta luksemburškog zakonodavca u pogledu smisla koji treba dati tom članku.

431 S druge strane, svaki prihod koji primi matično društvo u slučaju izravne ZORA-e nakon poništenja dijela dionica ne može dovesti do prihoda izuzetog od poreza na temelju članka 166. LIR-a, i to čak i ako se člancima 166. i 22.bis LIR-a to formalno ne isključuje.

432 Svako suprotno tumačenje zapravo bi se protivilo svrsi članka 22.bis LIR-a, koja je, kao što to u okružnici od 27. studenoga 2002. naglašava Luksemburška porezna uprava, vremenski odgoditi oporezivanje mogućeg kapitalnog dobitka, a ne ga u potpunosti osloboditi od oporezivanja.

433 Takvo tumačenje uostalom u biti proizlazi iz pojašnjenja Velikog Vojvodstva Luksemburga tijekom upravnog postupka u njegovu dopisu Komisiji od 31. siječnja 2018.

434 Na pitanje je li ZORA instrument sudjelovanja u smislu članka 166. LIR-a i vrijednosni papir u smislu članka 164. LIR-a, Veliko Vojvodstvo Luksemburg jasno je pojasnilo da „ZORA-e koje su izdala društva [LNG Supply] i [GSTM] [trebaju] zadržati svoju kvalifikaciju kao ugovor o zajmu te [su] *de facto* isključene iz područja primjene članaka 164. i 166. LIR-a koji se primjenjuju na prihode od sudjelovanja".

435 Drugim riječima, ako, kao što je to tvrdilo Veliko Vojvodstvo Luksemburg tijekom upravnog postupka, ZORA treba zadržati svoju kvalifikaciju kao ugovor o zajmu, iz toga proizlazi da se ni na jedan prihod primljen na temelju takvog ugovora ne može primijeniti izuzeće od poreza na temelju članka 166. LIR-a, koji se odnosi na prihode od sudjelovanja.

436 Stoga Komisija nije počinila pogrešku kad je zaključila da se u ovom slučaju poštovao kriterij koji se odnosi na umanjenje porezne obveze.

– *Kriterij koji se odnosi na upotrebu neprimjerenog pravnog sredstva*

437 Što se tiče trećeg kriterija, odnosno upotrebe neprimjerenog pravnog sredstva, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie ustraju na činjenici da je u ovom slučaju bilo primjereno upotrijebiti neizravnu ZORA-u, odnosno ZORA-u koja podrazumijeva sudjelovanje posredničkog društva, za financiranje prijenosa predmetnih sektora djelatnosti na društva kćeri.

438 Suprotno onomu što tvrdi Komisija, struktura financiranja jest prikladna i nije jednaka ostalim načinima financiranja, kao što je financiranje zajmom ili izravnim vlasničkim kapitalom. Grupa Engie naglašava da bi u slučaju dokapitalizacije društva kćeri bila prekomjerno kapitalizirana, što bi onemogućilo korištenje učinka poluge i dovoljnog pregovaračkog prostora s trećim ulagačima. Isto tako, u slučaju zajma, društva kćeri bila bi dužna izvršiti povrat u gotovini, što nije bio slučaj u okviru ZORA-e.

439 U svakom slučaju, grupa Engie poziva se na pravo odabira najmanje opterećujućeg načina financiranja i prigovara Komisiji da je, kako bi zaključila da je struktura financiranja neprikladna, nametnula vlastito tumačenje namjere luksemburškog zakonodavca, pri čemu je pogrešno uputila na cilj luksemburškog sustava poreza na dobit.

440 U tom pogledu najprije valja istaknuti da se, u skladu s dopisom Velikog Vojvodstva Luksemburga od 31. prosinca 2018. navedenim u uvodnoj izjavi 297. pobijane odluke, uvjet koji se odnosi na upotrebu neprimjerenog pravnog sredstva odnosi na pravnu situaciju u kojoj porezni obveznik odabire način koji je u izravnoj suprotnosti s očitom namjerom zakonodavca, koja odgovara cilju ili duhu zakona.

441 Međutim, iako je točno da složeni financijski aranžman koji je uspostavila grupa Engie, a koji se uzeo u obzir u spornim prethodnim poreznim mišljenjima, omogućuje financiranje prijenosa sektora djelatnosti na predmetna društva kćeri, on zapravo dovodi i do neoporezivanja prirasta u okviru ZORA-e, a kao što je to Komisija pravilno napomenula u uvodnim izjavama 304. i 305. pobijane odluke.

442 Stoga se povlašteni način financiranja grupe Engie ne može kvalificirati kao primjeren s obzirom na to da je u izravnoj suprotnosti s namjerom luksemburškog zakonodavca koja u području poreza razumno ne može biti promicanje složenih financijskih aranžmana koji zapravo dovode do dvostrukog neoporezivanja raspodijeljenih prihoda na razini društva kćeri i na razini matičnog društva.

443 U tom smislu Komisija nije počinila nikakvu pogrešku u ocjeni time što je u uvodnoj izjavi 305. pobijane odluke navela da je porezni tretman odobren spornim prethodnim poreznim mišljenjima u izravnoj suprotnosti s ciljem luksemburškog sustava poreza na dobit, na temelju kojeg dobit koju je ostvarilo neko društvo, kako je utvrđena u njegovim financijskim izvještajima, u načelu treba biti oporezovana. Takav cilj proizlazi iz zajedničkog tumačenja odredbi koje čine luksemburški sustav poreza na dobit, navedenih u uvodnim izjavama 78. do 81. pobijane odluke.

444 S obzirom na navedeno, Komisiji se ne može prigovoriti da je proizvoljno definirala cilj luksemburškog sustava poreza na dobit kao ni da je u biti namjeru luksemburškog zakonodavca zamijenila svojom namjerom.

445 Bili su lako dostupni drugi načini financiranja koji, kao što to pravilno naglašava Komisija u uvodnim izjavama 304. i 310. pobijane odluke, osiguravaju financiranje prijenosa predmetnih sektora djelatnosti na društva kćeri, a istodobno dovode do ostvarivanja oporezive dobiti na razini, ovisno o slučaju, društava kćeri, posredničkih društava ili pak predmetnih holding društava.

446 Najprije su izravnim vlasničkim kapitalom društva kćeri mogla koristiti dodatni izravni vlasnički kapital u iznosu koji je u ovom slučaju jednak nominalnom iznosu predmetne ZORA-e. U tom bi slučaju, osobito s obzirom na članke 164. i 166. LIR-a, dobit koju su ostvarila društva kćeri bila oporezovana na razini tih društava ili na razini predmetnih holding društava.

447 Nadalje, u slučaju financiranja prijenosa sektora djelatnosti zajmom bez kapitalizacije sklopljenim s jednim od društava grupe, dobit koju ostvare društva kćeri tijekom trajanja zajma također bi bila oporezovana na razini tih društava. Usto, iako je točno da bi se kamate nastale na temelju zajma mogle odbiti na razini društava kćeri, bile bi oporezovane na razini posredničkih društava ili predmetnih holding društava, ovisno o društvima koja bi u tom slučaju bila društva vjerovnici.

448 Konačno, s obzirom na točke 425. do 435. ove presude, isto bi vrijedilo u slučaju sklapanja izravne ZORA-e između društava kćeri i predmetnih holding društava, kao što je to pravilno tvrdila Komisija u uvodnoj izjavi 304. pobijane odluke i suprotno tvrdnjama Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie.

449 Stoga se moglo smatrati da su za financiranje prijenosa sektora djelatnosti na društva kćeri u ovom slučaju primjerena druga pravna sredstva.

– *Kriterij koji se odnosi na nepostojanje razloga koji nisu povezani s porezom*

450 Što se tiče posljednjeg kriterija, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie tvrde da transakcija financiranja nije imala isključivo porezni cilj i da se temeljila na valjanim gospodarskim razlozima. Naime bilo je gospodarski opravdano, prema mišljenju grupe Engie, financirati djelatnost izravnom ZORA-om.

451 Osim činjenice da je odredba o suzbijanju zlouporabe bila unesena u Direktivu o matičnim društvima i društvima kćerima samo zbog reforme iz 2015., iz odredbe Direktive 2016/1164 o suzbijanju zlouporabe proizlazi da se ne može smatrati da transakcija čini zlouporabu ako je provedena zbog valjanih komercijalnih razloga koji odražavaju gospodarsku stvarnost.

452 Isto tako Komisija se ne može osloniti samo na intervenciju posredničkih društava i samo na upotrebu složenih financijskih proizvoda kako bi zaključila da transakcija čini zlouporabu. To vrijedi tim više jer ZORA provedena između dvaju društava, bez intervencije posredničkog društva, može, prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie, dovesti do istog rezultata u skladu s člankom 22.bis LIR-a.

453 U tom pogledu, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie najprije ne mogu dokazati zašto financiranje osobito dokapitalizacijom nije valjani instrument financiranja jer bi povećalo financijski rizik društava kćeri. Naime, tijekom sudskog postupka nisu podnijeli nijedan dokaz koji može dokazati da bi druga pravna sredstva koja je Komisija navela u uvodnim izjavama 304., 309. i 310. pobijane odluke, među kojima je i dokapitalizacija, za društva kćeri povećala rizik koji bi snosila u okviru aranžmana odobrenog spornim prethodnim poreznim mišljenjima.

454 Da se provela dokapitalizacija u visini nominalnog iznosa predmetne ZORA-e, društvo kći moglo je *a priori* financirati prenesenu djelatnost, pri čemu bi snosilo rizik jednak riziku u slučaju negativnog prirasta u okviru ZORA-e.

455 Naime, u slučaju povećanja kapitala društva kćeri mogla su koristiti izravni vlasnički kapital u iznosu jednakom zajmu koji su koristila na temelju ZORA-e koju su izdala posrednička društva.

456 Tu dokapitalizaciju pratilo bi i izdavanje novih dionica, na isti način kao i za povrat ZORA-e. Usto, dionice izdane nakon konverzije predmetne ZORA-e, u slučaju pozitivnog prirasta, uključuju nominalni iznos zajma kao i navedeni prirast, za razliku od običnog povećanja kapitala koje bi bilo provedeno samo do nominalnog iznosa zajma, tako da se argument koji se temelji na opasnosti od prekomjerne kapitalizacije ne može prihvatiti.

457 Isto tako, kao što to Komisija pravilno naglašava u uvodnoj izjavi 309. pobijane odluke, na početni kapital društva kćeri utječu eventualni pretrpljeni gubici na isti način kao u slučaju dokapitalizacije ili u slučaju ZORA-e, ako gubici premašuju iznos dokapitalizacije ili nominalni iznos te ZORA-e.

458 Usto, predmetna holding društva snose isti financijski rizik u slučaju dokapitalizacije i, kao u ovom slučaju, u slučaju neizravnog izdavanja ZORA-a. U slučaju dokapitalizacije, ako gubici premašuju iznos dokapitalizacije, odgovarajući društveni udjeli imat će umanjenju vrijednost a, u slučaju negativnog prirasta u okviru ZORA-e, subjekt izdavatelj snosit će rizik da će se njegovo potraživanje umanjiti i da će, ovisno o slučaju, dosegnuti vrijednost nižu od nominalnog iznosa predmetne ZORA-e.

459 Stoga, iako se poreznom obvezniku ne može prigovoriti odabir pravnog sredstva koje najmanje opterećuje, isto ne može vrijediti kad, iako postoje druga primjerena sredstva, povlašteno pravno sredstvo proizlazi iz isključivo poreznog cilja i u stvarnosti dovodi do neoporezivanja.

460 Argument koji se temelji na odabiru financiranja plaćenog ovisno o rezultatu društava kćeri također treba odbiti.

461 Iako je točno da se, u okviru ZORA-a, društvu izdavatelju plati više ako društvo primatelj ostvari dobit, takva naknada ovisno o rezultatu može se također dobiti u slučaju financiranja dokapitalizacijom, s obzirom na to da se jednostavno ostvaruje većom raspodjeljivom dobiti.

462 Isto tako, pod pretpostavkom da se primjena ZORA-e opravdava samo željom da se odabere instrument financiranja koji se plaća ovisno o rezultatu društava kćeri, takav cilj može se postići i izravnom ZORA-om, umjesto neizravne ZORA-e koja, kao što to proizlazi iz točaka 448. do 449. ove presude, za razliku od prve, dovodi do gotovo potpunog izostanka oporezivanja prirasta u okviru ZORA-e društava kćeri.

463 Stoga valja odbiti kao neosnovane argumente koji se ističu kako bi se dokazalo da postoje razlozi koji nisu povezani s porezom.

– *Povlašteni tretman društava grupe Engie*

464 Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie u svakom slučaju tvrde da, pod pretpostavkom da je odredba o zlouporabi prava primjenjiva, Komisija ni na koji način nije dokazala povlašteni tretman društava grupe Engie u odnosu na druga društva u pravno i činjenično usporedivoj situaciji.

465 Isto tako, zabrana strukture financiranja zbog toga što eventualno čini zlouporabu, prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga, dovodi do povrede slobode poslovnog nastana propisane u članku 49. UFEU-a.

466 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da se parametri usporedbe relevantni za utvrđenje selektivnosti predmetne mjere sastoje od toga da se provjeri uvodi li ona između subjekata koji se, s obzirom na cilj odnosnog općeg poreznog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji razlikovanje koje nije opravdano po naravi i strukturi tog sustava (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 60.).

467 Konkretnije, pretpostavka koja se odnosi na selektivnost ispunjena je kada Komisija može dokazati da nacionalna mjera kojom se dodjeljuje porezna pogodnost odstupa od redovnog ili „uobičajenog" poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici, uvodeći tako svojim konkretnim učincima razliku u postupanju između subjekata, iako se subjekti koji imaju korist od te porezne pogodnosti i oni koji su iz toga isključeni, s obzirom na cilj navedenog poreznog sustava te države članice, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 67.).

468 Međutim, budući da su se u ovom slučaju poštovali kriteriji za utvrđenje zlouporabe prava, ne može se učinkovito osporavati da je grupa Engie, zbog toga što se u spornim prethodnim poreznim mišljenjima nije primijenila odredba o zlouporabi prava, imala povlašteni porezni tretman, kao što je to Komisija pravilno naglasila u uvodnoj izjavi 312. pobijane odluke.

469 Naime, s obzirom na cilj koji se nastoji postići odredbom o zlouporabi prava, odnosno borbu protiv zlouporabe u području poreza, grupa Engie i osobito predmetna holding društva nalaze se u situaciji činjenično i pravno usporedivoj sa svim luksemburškim poreznim obveznicima koji ne mogu legitimno očekivati da će također imati pravo na neprimjenu odredbe o zlouporabi prava u slučajevima kad su ispunjeni uvjeti za njezinu primjenu.

470 Postojanje diskriminacije tim je više očito jer je luksemburška uprava u prošlosti već primijenila odredbu o zlouporabi prava. Tako je u presudi objavljenoj 7. veljače 2013., priloženoj tužbi u predmetu T-516/18, Cour administrative du Grand-Duché du Luxembourg (Upravni sud Velikog Vojvodstva Luksemburga) potvrdio prvostupanjsku presudu u sporu između direktora za izravne poreze i jednog društva, u pogledu primjene odredbe o zlouporabi prava na to društvo.

471 Luksemburška porezna uprava tako je neprimjenu odredbe o zlouporabi prava ograničila na grupu Engie.

472 Stoga je Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala odstupanje od referentnog okvira koji uključuje odredbu o zlouporabi prava.

– *Navodna povreda slobode poslovnog nastana*

473 Veliko Vojvodstvo Luksemburg tvrdi da zabrana financijskog aranžmana zbog toga što navodno čini zlouporabu dovodi do povrede slobode poslovnog nastana u smislu članka 49. UFEU-a.

474 Treba istaknuti da se, s obzirom na to da je predmetna situacija potpuno unutarnja, članak 49. UFEU-a u načelu ne može primijeniti. Štoviše, pod pretpostavkom da je sloboda poslovnog nastana primjenjiva, utvrđenje eventualnog ograničenja moglo bi se opravdati samom borbom protiv zlouporabe prava (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 177.).

475 Naime, u pravu Unije postoji opće načelo prava prema kojem se osobe ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Cilj takvog načela osobito je spriječiti izvršavanje u potpunosti formalnih ili umjetnih transakcija koje nemaju nikakvog gospodarskog i poslovnog opravdanja, s osnovnim ciljem ostvarivanja neopravdane pogodnosti (presuda od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 96. i 125.)

476 Isto vrijedi upravo u slučaju umjetnog aranžmana u okviru kojeg, zahvaljujući intervenciji subjekta provodnika u strukturi grupe između društva koje raspodjeljuje dobit i društva koje je njezin ovlašteni korisnik, dođe do izbjegavanja plaćanja poreza na navedeni prihod (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 127.).

477 Stoga je Komisija pravilno dokazala selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja povezanu s činjenicom da ona odstupaju od primjene odredbe o zlouporabi prava u slučaju kad su uvjeti za njezinu primjenu ipak bili ispunjeni.

478 Posljedično, valja odbiti kao neosnovane prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-516/18 te drugi i treći tužbeni razlog u predmetu T-525/18, koji se temelje na tome da je Komisija pogrešno zaključila da su sporna prethodna porezna mišljenja selektivna s obzirom na uski referentni okvir i odredbu o zlouporabi prava, pri čemu u svakom slučaju nije potrebno odlučiti o osnovanosti argumenata iznesenih protiv drugih smjerova rasuđivanja.

6. Četvrti tužbeni razlog u predmetu T-525/18, koji se temelji na pogrešnoj kvalifikaciji spornih prethodnih poreznih mišljenja kao pojedinačnih potpora

479 Grupa Engie naglašava da se selektivnost pojedinačnog prethodnog poreznog mišljenja može utvrditi samo upućivanjem na tekstove i upravnu praksu koja se primjenjuje na predmetni porezni sustav.

480 Prema mišljenju grupe Engie, iako je Komisija uzela u obzir tekstove i upravnu praksu koji se primjenjuju na sporna prethodna porezna mišljenja, trebala je isto kao u Odluci Komisije (EU) 2016/1699 od 11. siječnja 2016. o programu državnih potpora u pogledu izuzeća od oporezivanja viška dobiti SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) koji je provela Belgija (SL 2016., L 260, str. 61.) utvrditi program potpora.

481 Naime, grupa Engie naglašava da su drugi poduzetnici, u skladu s istovjetnim prethodnim poreznim mišljenjima, koristili istu strukturu financiranja, što potvrđuju izjave člana Komisije zaduženog za tržišno natjecanje.

482 Štoviše, Komisija je u pobijanoj odluci priznala da su strukture financiranja odobrene spornim prethodnim poreznim mišljenjima bile „otvoren[e] za bilo koju grupu u Luksemburgu” i da je bilo moguće da „određena kategorija poduzetnika, odnosno grupe trgovačkih društava koje upotrebljavaju izravnu ZORA-u, isto tako [mogu] ostvariti korist od istog poreznog tretmana”.

483 U svojoj replici grupa Engie dodaje da je Komisija bila dužna utvrditi da su, unatoč svojoj općoj primjeni, odredbe na kojima se temelje sporna prethodna porezna mišljenja same po sebi mogle dovesti do dodjele selektivne prednosti.

484 Što se tiče postojanja eventualnog programa potpora, s jedne strane, Komisija naglašava da grupe društava koje koriste izravnu ZORA-u ne mogu imati isti porezni tretman kao i grupa Engie, kao što to izričito proizlazi iz pobijane odluke. S druge strane, ističe da ne može ne zaključiti da postoji pojedinačna potpora, čak i ako je ta potpora dio šireg programa. Upućivanje na odluku donesenu u predmetu belgijskog sustava izuzeća od oporezivanja viška dobiti i na metodu koju je Komisija primijenila u toj odluci stoga uopće nije relevantno.

485 U tom pogledu, neovisno o tome postoje li jednaka prethodna porezna mišljenja, valja naglasiti da Komisija može ocijeniti provedbenu mjeru općeg sustava kao pojedinačnu potporu a da prethodno nije dužna dokazati da odredbe na kojima se temelji navedeni sustav čine program potpora, čak i ako bi to bio slučaj (vidjeti po analogiji presudu od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere" i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 63.).

486 Osim toga, iz točaka 382. i 477. ove presude jasno proizlazi da je Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala da se spornim prethodnim poreznim mišljenjima dodjeljuje selektivna prednost predmetnim holding društvima jer odstupaju od članaka 164. i 166. LIR-a kao i od odredbe o zlouporabi prava.

487 Stoga Komisija nije počinila nikakvu pogrešku koja se tiče prava time što je sporna prethodna porezna mišljenja ocijenila kao pojedinačnu potporu.

488 Prema tome, valja odbiti četvrti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 kao neosnovan.

7. Sedmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i peti tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se podredno temelje na pogrešci koja se tiče prava u obvezi povrata navodno dodijeljenih potpora

489 Prema mišljenju Velikog Vojvodstva Luksemburga i grupe Engie, Komisija je povrijedila opća načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja time što je, u skladu s člankom 2. pobijane odluke, naložila povrat potpore.

490 Najprije, Komisijin pristup koji se temelji na utvrđenju korisnog učinka kombinacije dviju poreznih mjera, zbog toga što je nov, nije bio predvidiv ni za Veliko Vojvodstvo Luksemburg ni za grupu Engie.

491 Novost tog pristupa proizlazi tim više, s jedne strane, iz proučavanja selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja s obzirom na cilj referentnog okvira koji obuhvaća odredbe na kojima se temelji luksemburški sustav poreza na dobit i, s druge strane, iz neprimjene odredbe o zlouporabi prava.

492 Stoga je, prema mišljenju grupe Engie, nepredvidivost pobijane odluke zahtijevala da se, u skladu s načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, odstupi od obveze povrata potpore.

493 Nadalje, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie podsjećaju na to da je Komisija u svojoj praksi već ublažila obvezu povrata potpore u slučaju kad „složenost analize poreznih mjera s obzirom na pravila u području državnih potpora stvara pravnu nesigurnost".

494 Konačno, prema mišljenju grupe Engie, Komisija je povrijedila načelo pravne sigurnosti time što je provela prikriveno porezno usklađivanje luksemburških odredbi, koje su bile jasne i precizne i nisu ostavljale nikakvu marginu prosudbe luksemburškim tijelima u okviru donošenja prethodnih poreznih mišljenja.

495 Komisija osporava osnovanost svih tih argumenata. Objašnjava da ni na koji način nije povrijedila načelo pravne sigurnosti time što je naložila povrat dodijeljene potpore, pri čemu dodaje da složenost koju navodi grupa Engie ne proizlazi iz njezina rasuđivanja nego iz poreznog aranžmana koji je uspostavila grupa Engie i koji je potvrdila Luksemburška porezna uprava u spornim prethodnim poreznim mišljenjima. Usto, njezino rasuđivanje uopće nije novo i temelji se na klasičnim izvorima u području državnih potpora.

496 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 16. Uredbe 2015/1589, kada se u slučajevima nezakonite potpore donesu negativne odluke, Komisija donosi odluku kojom se od dotične države članice zahtijeva da poduzme sve potrebne mjere za povrat sredstava potpore od korisnika, osim ako bi to bilo u suprotnosti s općim načelima prava Unije.

497 U ovom slučaju Komisija nije počinila nikakvu pogrešku koja se tiče prava time što je Velikom Vojvodstvu Luksemburgu, u skladu s člankom 2. pobijane odluke, naložila povrat potpore. Suprotno onomu što tvrde Veliko Vojvodstvo Luksemburg i grupa Engie, takva obveza nije protivna ni načelu pravne sigurnosti ni načelu uzajamnog povjerenja.

498 Kao prvo, načelo pravne sigurnosti, koje je dio općih načela prava Unije, zahtijeva da su pravna pravila jasna, precizna i predvidljiva u svojim učincima kako bi se zainteresirane osobe mogle orijentirati u situacijama i pravnim odnosima uređenima pravnim poretkom Unije (presuda od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 100.).

499 Drugim riječima, zainteresirane osobe moraju biti u mogućnosti znati točan opseg obveza koje im nalaže propis Unije i nedvojbeno znati svoja prava i obveze te da se posljedično mogu ponašati u skladu s njima (presuda od 11. prosinca 2012., Komisija/Španjolska, C-610/10, EU:C:2012:781, t. 49.).

500 Međutim, u ovom slučaju, iako je točno da se Komisijino rasuđivanje primjenjuje na prethodno porezno mišljenje, ono uopće nije novo u praksi odlučivanja.

501 Isto tako, način na koji je Komisija dokazala selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja temelji se na uobičajenom Komisijinu rasuđivanju i na ustaljenoj sudskoj praksi u području državnih potpora.

502 Uostalom, kao što to pravilno ističe Komisija, stvarna složenost koja se može istaknuti u ovom predmetu odnosi se na porezni aranžman koji je uspostavila grupa Engie i koji je odobrilo Veliko Vojvodstvo Luksemburg radi financiranja prijenosa sektora djelatnosti na društva kćeri grupe Engie.

503 Stoga Komisija nije povrijedila načelo pravne sigurnosti kada je naložila povrat potpore.

504 Kao drugo, isto utvrđenje neminovno je u pogledu načela zaštite legitimnih očekivanja.

505 Naime, načelo zaštite legitimnih očekivanja, kao temeljno načelo prava Unije omogućuje svakom gospodarskom subjektu prema kojem institucija stvara utemeljena očekivanja da se na njih poziva (presuda od 22. travnja 2016., Francuska/Komisija, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, t. 42.).

506 Međutim, uzimajući u obzir obvezujuću prirodu Komisijina nadzora državnih potpora, poduzetnici koji su primili državnu potporu načelno ne mogu imati legitimna očekivanja o zakonitosti potpore osim ako je ona dodijeljena uz poštovanje postupka propisanog člankom 108. UFEU-a (presuda od 12. rujna 2007., Italija/Komisija, T-239/04 i T-323/04, EU:T:2007:260, t. 154.).

507 Isto tako, Komisija svojim ponašanjem ni na koji način nije stvorila utemeljena očekivanja u pogledu pravilnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja s obzirom na pravo državnih potpora.

508 Stoga Komisija nije povrijedila načelo zaštite legitimnih očekivanja jer je naložila povrat potpore.

509 Prema tome, valja odbiti kao neosnovane sedmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i peti tužbeni razlog u predmetu T-516/18 te, posljedično, tužbu u cijelosti.

V. Troškovi

A. U predmetu T-516/18

510 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Veliko Vojvodstvo Luksemburg nije uspjelo u postupku, treba mu naložiti da, osim vlastitih troškova, snosi i Komisijine troškove u skladu s njezinim zahtjevom.

511 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Stoga će Irska snositi vlastite troškove.

B. U predmetu T-525/18

512 Budući da grupa Engie nije uspjela u postupku, valja joj, na temelju članka 134. stavka 1. Poslovnika, naložiti da, osim vlastitih troškova, snosi i Komisijine troškove u skladu s njezinim zahtjevom.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

1. **Predmeti T-516/18 i T-525/18 spajaju se u svrhu presude.**

2. **Tužbe se odbijaju.**

3. **Veliko Vojvodstvo Luksemburg snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Europske komisije u predmetu T-516/18.**

4. **Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA i Engie snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Komisije u predmetu T-525/18.**

5. **Irska će snositi vlastite troškove.**

Van der Woude Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 12. svibnja 2021.

Potpisi

Sadržaj

I. Okolnosti spora . . . 2

A. Grupa Engie . . . 2

B. Prethodna porezna mišljenja . . . 3

1. Prethodna porezna mišljenja koja se odnose na prijenos djelatnosti u korist društva LNG Supply . . . 4

2. Prethodna porezna mišljenja koja se odnose na prijenos djelatnosti u korist društva GSTM . . . 5

3. Sažetak struktura financiranja koje su uspostavila društva iz grupe Engie . . . 6

4. Utjecaj djelomične konverzije ZORA-e koju je sklopilo društvo LNG Supply . . . 7

C. Službeni istražni postupak . . . 8

II. Pobijana odluka . . . 9

A. Pripisivost državi . . . 9

B. Dodjela prednosti . . . 9

C. Selektivnost spornih prethodnih poreznih mišljenja . . . 10

1. Selektivnost na razini holding društava . . . 10

a) Odstupanje od šireg referentnog okvira luksemburškog sustava poreza na dobit . . . 11

b) Odstupanje od referentnog okvira ograničenog na odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja . . . 11

2. Selektivnost na razini grupe Engie . . . 12

3. Selektivnost nakon neprimjene odredbe o zlouporabi prava . . . 13

4. Nepostojanje opravdanja . . . 13

D. Narušavanje tržišnog natjecanja . . . 13

E. Korisnik potpore . . . 14

F. Povrat potpore . . . 14

III. Postupak i zahtjevi stranaka . . . 14

A. Pisani dio postupka u predmetu T-516/18 . . . 14

1. Sastav sudskog vijeća . . . 14

2. Zahtjev za intervenciju . . . 15

3. Zahtjev za povjerljivo postupanje . . . 15

4. Zahtjevi stranaka . . . 15

B. Pisani dio postupka u predmetu T-525/18 . . . 15

1. Sastav sudskog vijeća . . . 16

2. Zahtjev za povjerljivo postupanje . . . 16

3. Zahtjevi stranaka . . . 16

IV. Pravo . . . 17

A. Spajanje predmeta T-516/18 i T-525/18 i odgovor na zahtjeve za povjerljivo postupanje . . . 17

B. Meritum . . . 17

1. Peti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i treći tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se u biti temelje na postojanju prikrivenog poreznog usklađivanja . . . 18

a) Navodna povreda članaka 4. i 5. UEU-a i članaka 3. do 5. i 113. do 117. UFEU-a . . . 18

b) Navodna zlouporaba ovlasti . . . 20

2. Osmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i šesti tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se temelje na povredi obveze obrazlaganja . . . 22

3. Šesti tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se temelje na povredi postupovnih prava . . . 23

4. Prvi tužbeni razlog u predmetu T-525/18, koji se temelji na nekorištenju državnih sredstava i nepripisivosti spornih prethodnih poreznih mišljenja državi . . . 27

5. Prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-516/18 i drugi i treći tužbeni razlog u predmetu T-525/18, koji se u biti temelje na pogrešci u ocjeni i pogrešci koja se tiče prava u utvrđivanju selektivne prednosti . . . 28

a) Uvodne napomene . . . 28

b) Navodna zamjena pretpostavke koja se odnosi na postojanje prednosti i pretpostavke koja se odnosi na postojanje selektivnosti spornih prethodnih poreznih mišljenja . . . 29

c) Navodno nepostojanje selektivne prednosti na razini predmetnih holding društava s obzirom na uski referentni okvir . . . 31

1) Definicija referentnog okvira ograničenog na odredbe o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja . . . 33

i) Izostanak proširenja referentnog okvira na Direktivu o matičnim društvima i društvima kćerima . . . 33

ii) Zajedničko tumačenje članaka 164. i 166. LIR-a 35

2) Odstupanje od odredbi o oporezivanju raspodjele dobiti i izuzeću prihoda na temelju sudjelovanja 37

i) Primjena članka 164. LIR-a na ZORA-u i postojanje veze između mogućnosti odbitka prirasta u okviru ZORA-e na razini društava kćeri i izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini predmetnih holding društava 38

ii) Neizvjesna vrijednost ZORA-e na dan izdavanja 40

iii) Utvrđenje odstupanja na temelju kombiniranog učinka općih odredbi 41

iv) Nepostojanje povrede članaka 164. i 166. LIR-a, razmatranih zasebno 43

v) Povlašten tretman grupe Engie na razini predmetnih holding društava . . . 44

vi) Zaključak o dodjeli selektivne prednosti grupi Engie na razini predmetnih holding društava s obzirom na uski referentni okvir 47

d) Navodno nepostojanje selektivne prednosti s obzirom na odredbu o zlouporabi prava 47

1) Uvodne napomene 48

2) Navodna novost rasuđivanja koje se temelji na odredbi o zlouporabi prava 49

3) Odstupanje od odredbe o zlouporabi prava 50

i) Navodno neuzimanje u obzir upravne prakse luksemburških poreznih tijela 50

ii) Ocjena kriterija za opravdanje primjene odredbe o zlouporabi prava 51

– Kriterij koji se odnosi na umanjenje porezne obveze 51

– Kriterij koji se odnosi na upotrebu neprimjerenog pravnog sredstva . . . 54

– Kriterij koji se odnosi na nepostojanje razloga koji nisu povezani s porezom 55

– Povlašteni tretman društava grupe Engie 56

– Navodna povreda slobode poslovnog nastana 57

6. Četvrti tužbeni razlog u predmetu T-525/18, koji se temelji na pogrešnoj kvalifikaciji spornih prethodnih poreznih mišljenja kao pojedinačnih potpora 58

7. Sedmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18 i peti tužbeni razlog u predmetu T-516/18, koji se podredno temelje na pogrešci koja se tiče prava u obvezi povrata navodno dodijeljenih potpora 59

V. Troškovi 61

A. U predmetu T-516/18 61

B. U predmetu T-525/18 61