BENDROJO TEISMO (antroji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gegužės 12 d.*

„Valstybės pagalba – Liuksemburgo suteikta pagalba *Engie* – Sprendimas, kuriuo pagalba pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka ir neteisėta ir nurodoma ją susigrąžinti – Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių (angl. *tax rulings*) – Valstybės ištekliai – Pranašumas – Bendras dviejų mokestinių priemonių poveikis – Pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas – Paskirstytojo pelno apmokestinimas – Piktnaudžiavimas teise – Atrankusis pobūdis – Referencinis pagrindas – Nukrypimo konstatavimas – Situacijų panašumas – Patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovių schema – Bendrovių grupė – Susigrąžinimas – Netiesioginis derinimas – Procesinės teisės – Pareiga motyvuoti“

Bylose T-516/18 ir T-525/18

Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, atstovaujama T. Uri, padedamo advokato D. Waelbroeck,

ieškovė byloje T-516/18,

palaikoma

Airijos, atstovaujamos J. Quaney, M. Browne ir A. Joyce, padedamų P. Gallagher, *SC* S. Kingston, ir baristerio B. Doherty,

įstojusios į bylą šalies,

Engie Global LNG Holding Sàrl, įsteigta Liuksemburge (Liuksemburgas),

Engie Invest International SA, įsteigta Liuksemburge,

Engie, įsteigta Kurbevua (Prancūzija),

atstovaujamos advokatų B. Le Bret, M. Struys ir C. Rydzynski,

ieškovės byloje T-525/18,

prieš

Europos Komisiją, atstovaujamą B. Stromsky ir S. Noë,

atsakovę,

* Proceso kalba: prancūzų.

dėl SESV 263 straipsniu grindžiamo prašymo panaikinti 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendimą (ES) 2019/421 dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Engie“ (OL L 78, 2019, p. 1),

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro pirmininkas M. van der Woude, teisėjai V. Tomljenović (pranešėja), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl ir I. Nõmm,

posėdžio sekretorė M. Marescaux, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. rugsėjo 15 d. posėdžiui,

priima šį

Sprendimą

I. Ginčo aplinkybės

1 2015 m. kovo 23 d. Europos Komisija Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei išsiuntė prašymą pateikti informacijos apie išankstinių mokesčių sprendimų, priimtų dėl *Engie* grupės bendrovių, t. y. *Engie* (toliau – *Engie SA*), *Engie Global LNG Holding Sàrl* ir *Engie Invest International SA* (toliau kartu – *Engie*), praktiką.

2 Šiame prašyme Komisija reikalavo, pirma, pateikti visus pastaruosius dešimt metų galiojančius ar galiojusius išankstinius mokesčių sprendimus, priimtus dėl *Engie* grupės bendrovių nuo 2004 m. iki 2015 m. kovo 23 d.

3 Antra, Komisija reikalavo atsiųsti *Engie* grupės ir ją sudarančių bendrovių 2011–2013 m. metines finansines ataskaitas ir mokesčių deklaracijų kopijas.

A. Engie grupė

4 Kaip matyti iš 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendimo (ES) 2019/421 dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Engie“ (OL L 78, 2019, p. 1, toliau – ginčijamas sprendimas), 16–22 konstatuojamųjų dalių, *Engie* grupę sudaro Prancūzijoje įsteigta *Engie SA* ir visos jos tiesiogiai ir netiesiogiai kontroliuojamos bendrovės, ginčijamame sprendime kartu vadinamos „Engie“.

5 Liuksemburge *Engie SA* kontroliuoja kelias bendroves. Tai yra *Compagnie européenne de financement C.E.F. SA* (toliau – CEF), įsteigta Liuksemburge 1933 m., 2015 m. jos pavadinimas pakeistas į *Engie Invest International SA*.

6 Šios bendrovės veiklos objektas yra Liuksemburgo ir užsienio subjektų kapitalo dalių įsigijimas, taip pat tų kapitalo dalių valdymas, naudojimas ir priežiūra.

7 CEF valdo *GDF Suez Treasury Management Sàrl* (toliau – GSTM) ir *Electrabel Invest Luxembourg SA* (toliau – EIL).

8 2010 m. CEF finansavimo ir iždo valdymo veiklą perdavė GSTM.

9 Taip pat CEF valdo *GDF Suez LNG Holding Sàrl* (toliau – *LNG Holding*), 2009 m. įsteigtą Liuksemburge, 2015 m. jos pavadinimas pakeistas į *Engie Global LNG Holding Sàrl*.

10 Pastarosios veiklos objektas yra Liuksemburgo ir užsienio subjektų kapitalo dalių įsigijimas ir tų kapitalo dalių valdymas.

11 2009 m. pabaigoje *LNG Holding* pakeitė kitą *Engie* grupės bendrovę – *Suez LNG Trading* (toliau – *LNG Trading*), vadovavusią *GDF Suez LNG Supply SA* (toliau – *LNG Supply*) ir *GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl* (toliau – *LNG Luxembourg*).

12 *LNG Luxembourg* ir *LNG Supply* įsteigtos Liuksemburge 2009 m. siekiant, be kita ko, 2009 m. spalio 30 d. užtikrinti, kad būtų finansuojama, paskui perduota *LNG Trading* veikla suskystintų gamtinių dujų ir išvestinių dujų produktų sektoriuje bendrovei *LNG Supply* per *LNG Luxembourg*.

13 CEF ir *LNG Trading* veiklos perdavimas atitinkamoms jų patronuojamosioms bendrovėms buvo finansuotas *Engie* grupės viduje, *LNG Supply* ir GSTM (toliau kartu – patronuojamosios bendrovės) paėmus atitinkamai iš *LNG Luxembourg* ir EIL (toliau kartu – bendrovės tarpininkės) tam tikrą privalomą konvertuoti į akcijas paskolą be palūkanų, vadinamą „ZORA“.

14 Tiek dėl CEF finansavimo ir iždo valdymo veiklos perdavimo GSTM, tiek dėl *LNG Trading* suskystintų gamtinių dujų ir išvestinių dujų produktų pirkimo, pardavimo ir prekybos veiklos perdavimo *LNG Supply* Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė dvi grupes išankstinių sprendimų dėl mokesčių.

B. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių

15 Atsakydama į 2015 m. kovo 23 d. prašymą pateikti informacijos Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Komisijai atsiuntė dvi grupes išankstinių sprendimų dėl mokesčių (toliau kartu – nagrinėjami ISM):

– viena išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupė priimta dėl *LNG Trading* suskystintų gamtinių dujų ir išvestinių dujų produktų pirkimo, pardavimo ir prekybos veiklos perdavimo *LNG Supply* ir jo finansavimo iš *LNG Luxembourg* suteiktos paskolos (visos susijusios bendrovės yra Liuksemburgo rezidentės),

– kita išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupė priimta dėl CEF finansavimo ir aktyvų valdymo veiklos perdavimo GSTM, taip pat perdavimo finansavimo iš EIL suteiktos paskolos (visos susijusios bendrovės yra Liuksemburgo rezidentės).

1. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, priimti dėl veiklos perdavimo „LNG Supply“

16 Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, priimti dėl suskystintų gamtinių dujų ir išvestinių dujų produktų pirkimo, pardavimo ir prekybos veiklos perdavimo bendrovei *LNG Supply* aprašyti ginčijamo sprendimo 23–58 konstatuojamosiose dalyse ir pateikti T-516/18 medžiagos priede.

17 Pirmasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių priimtas 2008 m. rusėjo 9 d. Jame nurodytas *LNG Supply*, paskui *LNG Luxembourg* įsteigimas, taip pat *LNG Trading* veiklos perdavimo *LNG Luxembourg* ir tos veiklos paskesnio perdavimo *LNG Supply* projektas.

18 Schemiškai *LNG Supply* perėmė *LNG Trading* veiklą, sudarydama su *LNG Luxembourg* ZORA. Ją konvertavusi *LNG Supply* išleido akcijas, apimančias nominalią ZORA sumą pridėjus arba atėmus šios paskolos prieaugį (toliau – ZORA prieaugis).

19 Mokesčių požiūriu iš 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstinio sprendimo dėl mokesčių matyti, kad *LNG Supply* tik nustatė su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartą maržą. Ši marža sudaro *LNG Supply* [*konfidencialu*] [1] dalį, nustatant minimumą [*konfidencialu*]. Kasmet gaunamo pelno ir su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartos maržos skirtumas yra ZORA prieaugis, jį galima atskaityti.

20 Pavyzdžiui, ginčijamo sprendimo 48 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad 2011 m. už [*konfidencialu*] apyvartą *LNG Supply* nustatytos apmokestinamosios pajamos sudarė [*konfidencialu*], t. y. [*konfidencialu*]. Taigi už 2011 m. bendrovė *LNG Supply* sumokėjo [*konfidencialu*] eurų pelno mokesčio.

21 *LNG Luxembourg* finansuoja atitinkamą paskolą, su *LNG Trading* sudarydama iš anksto apmokėtą išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį, pagal kurią *LNG Luxembourg* įsipareigoja perleisti visas konvertavimo dieną *LNG Supply* išleistas akcijas už atitinkamą nagrinėjamos ZORA nominalios vertės kainą.

22 Mokesčių požiūriu Liuksemburgo mokesčių administratorius *LNG Luxembourg* suteikė galimybę per atitinkamą ZORA galiojimo laikotarpį neapskaityti su ZORA susijusių apmokestinamųjų pajamų ir jokių atskaitomų išlaidų. Joje taip pat numatyta, kad dėl atitinkamos ZORA konvertavimo, jeigu *LNG Luxembourg* pasirinks taikyti iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 22bis straipsnį, nurodytą ginčijamo sprendimo 89 konstatuojamojoje dalyje, prieaugis nebus apmokestinamas. Kitaip tariant, jeigu pasirenkama taikyti PMĮ 22bis straipsnį, ZORA prieaugis konvertavimo dieną neapmokestinamas.

23 Iš 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstinio sprendimo dėl mokesčių taip pat matyti, kad *LNG Trading* įtraukia į apskaitą pagal iš anksto apmokėtą išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį gautus mokėjimus kaip ilgalaikį turtą ir šis turtas bus vertinamas pagal grynąją kainą, todėl prieš konvertuodama atitinkamą ZORA *LNG Trading* neįtrauks į buhalterinę apskaitą jokių pajamų ar atskaitomų išlaidų, susijusių su šia ZORA. Be to, mokesčių administratorius patvirtina, kad ginčijamo sprendimo 83–86 konstatuojamosiose dalyse nurodytas PMĮ 166 straipsnis, pagal kurį galima neapmokestinti tam tikrų pajamų iš kapitalo dalių, taikomas pagal išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį nupirktai kapitalo daliai.

24 Antrasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas 2008 m. rugsėjo 30 d. dėl *LNG Trading* faktinio valdymo perkėlimo į Nyderlandus.

25 Trečiasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas 2009 m. kovo 3 d. ir juo patvirtinti 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstiniame sprendime dėl mokesčių nustatytos finansavimo struktūros pakeitimai, be kita ko, *LNG Trading* pakeitimas bendrove *LNG Holding* ir bendrovės *LNG Supply* iš *LNG Luxembourg* ir *LNG Holding* gautos ZORA panaudojimas.

[1] Konfidencialūs duomenys neskelbiami.

26 Ketvirtasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių priimtas 2012 m. kovo 9 d. ir jame paaiškinti tam tikri *LNG Supply* nustatytos apmokestinimo maržos apskaičiavimui vartojami buhalterinės apskaitos terminai.

27 Paskutinis išankstinis sprendimas dėl mokesčių priimtas 2014 m. kovo 13 d., juo patvirtintas 2013 m. rugsėjo 20 d. pateiktas prašymas. Jis susijęs su *LNG Supply* suteiktos ZORA dalinio konvertavimo apmokestinimo tvarka. Jame nurodyta, kad šios paskolos konvertavimo dieną *LNG Supply* sumažins savo kapitalą to konvertavimo dydžio suma.

28 Mokestiniu požiūriu Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtina, kad nagrinėjamas dalinis konvertavimas nepadarys jokio poveikio *LNG Luxembourg*. *LNG Holding* apskaitys konvertuotų akcijų nominalios vertės ir šio konvertavimo sumos skirtumą atitinkantį pelną. Be to, numatyta, kad šiam pelnui bus taikomas pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas pagal PMĮ 166 straipsnį.

2. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, priimti dėl veiklos perdavimo GSTM

29 Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, priimti dėl finansavimo ir iždo valdymo veiklos perdavimo GSTM, nurodyti ginčijamo sprendimo 59–77 konstatuojamosiose dalyse ir pateikti bylos T-516/18 medžiagos priede.

30 Pirmas išankstinis sprendimas dėl mokesčių priimtas 2010 m. vasario 9 d., juo patvirtinta struktūra, tapati *LNG Holding* nustatytai struktūrai, skirtai finansuoti veiklos suskystintų gamtinių dujų perdavimui *LNG Supply*. Iš tikrųjų nagrinėjama struktūra grindžiama GSTM iš EIL gauta ZORA, skirta finansuoti finansavimo ir iždo valdymo veiklos įsigijimui iš CEF.

31 Taip pat kaip *LNG Supply*, ZORA naudojimo laikotarpiu GSTM apmokestinta taikant su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartą maržą. Šią maržą sudaro dalis [*konfidencialu*].

32 Pavyzdžiui, ginčijamo sprendimo 74 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad 2011 m. grynasis pelnas iki mokesčių ir iki prieaugio sudarė 45 522 581 eurą, GSTM vidutinė aktyvų vertė siekė 3,7 mlrd. eurų, ji buvo apmokestinta [*konfidencialu*].

33 Antru išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, priimtu 2012 m. birželio 15 d., patvirtinta finansavimo operacijos apmokestinimo tvarka ir jis grindžiamas analize, tapačia pateiktajai 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstiniame sprendime dėl mokesčių, priimtame dėl *LNG Trading* veiklos perdavimo *LNG Supply*. Vis dėlto jis skiriasi, kiek tai susiję su galimu GSTM gautos ZORA padidėjimu.

3. „Engie“ grupės bendrovių sukurtos finansavimo struktūros sintezė

34 Iš ginčijamo sprendimo 23–77 konstatuojamųjų dalių matyti, kad nagrinėjamais ISM atsižvelgiant į Liuksemburgo mokesčių teisę patvirtinti skirtingi grupės viduje sudaryti sandoriai. Be to, Komisija pabrėžia, kad iš tų ISM matyti, jog šie sandoriai sudaro visumą, kuria, kiek tai susiję su *LNG Supply* ir GSTM, įvykdoma viena operacija, t. y. atitinkamai grupės viduje perduodama veikla suskystintų gamtinių dujų srityje ir finansavimo bei iždo valdymo veikla; šios veiklos finansavimas taip pat užtikrintas tos pačios grupės viduje. Be to, Komisija akcentuoja tai, kad nuo pradžių šie sandoriai buvo numatyti vykdyti trimis vienas po kito einančiais, bet vienas nuo kito

nepriklausančiais etapais, kuriems reikalingas kontroliuojančiųjų bendrovių, bendrovių tarpininkių ir *Engie* grupės patronuojamųjų bendrovių įsikišimas. Toliau nurodytos pagrindinės šių sandorių charakteristikos.

35 Visų pirma kontroliuojančioji bendrovė perduoda patronuojamajai bendrovei visą turtą.

36 Iš ginčijamo sprendimo 34 konstatuojamosios dalies matyti, kad *LNG Trading* perdavus turtą *LNG Supply* ši 2009 m. spalio 30 d. išdavė du paprastuosius vekselius *LNG Trading*. Pirmasis paprastasis vekselis išduotas 11 mln. USD (apie 9,26 mln. eurų) sumai, o antrasis – 646 mln. USD (apie 544 mln. eurų) sumai. Tik antrąją sumą *LNG Trading* perleido *LNG Holding*.

37 Be to, iš ginčijamo sprendimo 61 konstatuojamosios dalies matyti, kad dėl CEF veiklos perdavimo GSTM buvo išduotas paprastasis vekselis CEF. Paprastasis vekselis išduotas 1 036 912 506,84 euro sumai.

38 Antra, perduotiems aktyvams finansuoti patronuojamoji bendrovė iš bendrovės tarpininkės pasiėmė ZORA. Pagal šią sutartį, be to, kad už suteiktą paskolą nereikia mokėti periodinių palūkanų, ZORA gavusi patronuojamoji bendrovė jos konvertavimo momentu paskolą grąžina išleisdama akcijas, kurių vertė lygi nominaliai paskolos vertei su priemoka, kurią sudaro visas paskolos laikotarpiu patronuojamosios bendrovės gautas pelnas, t. y. ZORA prieaugis, atskaičius su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartą nedidelę maržą.

39 Ginčijamo sprendimo 34 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad 2009 m. spalio 30 d. *LNG Supply* ir *LNG Luxembourg* sudarė sutartį dėl 646 mln. USD nominaliosios vertės ZORA penkiolikos metų laikotarpiui.

40 Be to, ginčijamo sprendimo 61 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad GSTM ir EIL sudarė dvi sutartis dėl ZORA (vieną 2011 m. birželio 17 d., kitą – 2014 m. birželio 30 d.), galiojančias iki 2026 m., jų nominali vertė –1 036 912 506,84 euro.

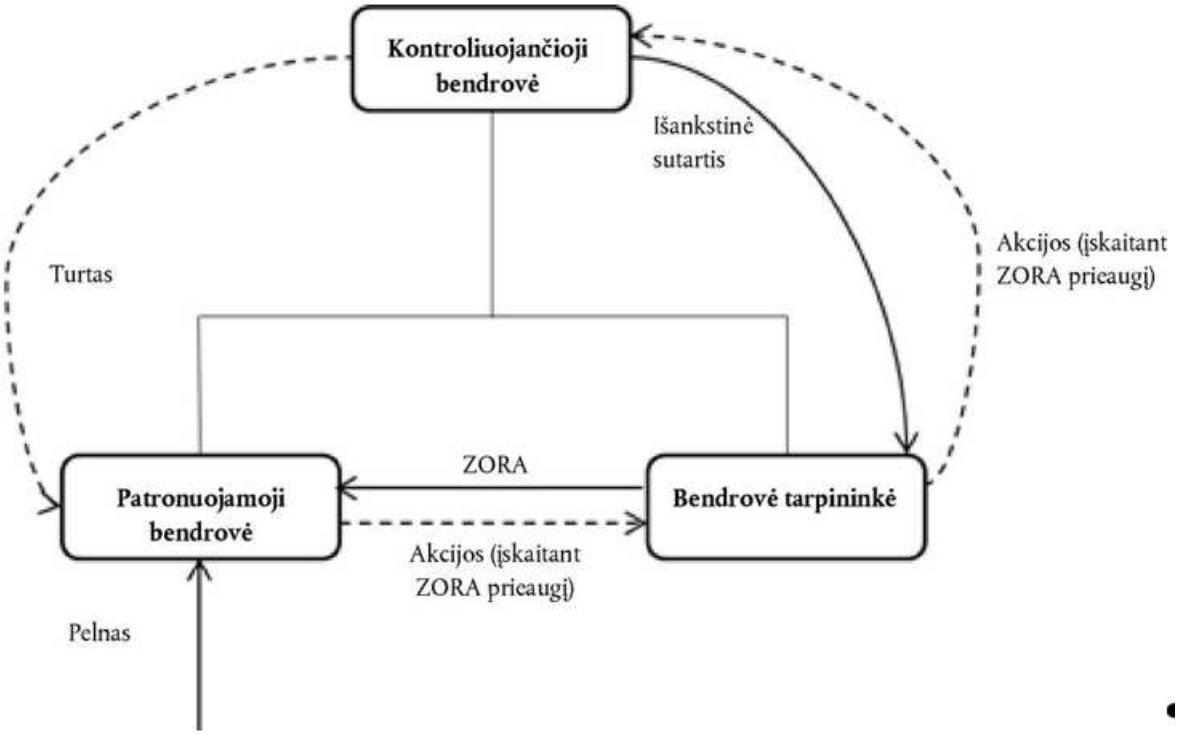
41 Trečia, bendrovė tarpininkė finansuoja patronuojamajai bendrovei suteiktą paskolą, su kontroliuojančiąja bendrove sudarydama išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį. Šioje sutartyje nustatyta, kad kontroliuojančioji bendrovė bendrovei tarpininkei moka paskolos nominalios vertės dydžio sumą už teisę į akcijas, kurias patronuojamoji bendrovė išleis konvertavusi atitinkamą ZORA. Taigi, nors patronuojamoji bendrovė gauna pelną atitinkamos ZORA galiojimo laikotarpiu, patronuojančioji bendrovė turės teisę į visas išleistas akcijas, kurių vertė, be paskolos nominalios vertės dydžio, apims gautą pelną.

42 Realiai, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 34 konstatuojamosios dalies, 2009 m. spalio 30 d. *LNG Luxembourg* ir *LNG Holding* sudarė išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį. Pagal šią sutartį, pirma, *LNG Holding* perka iš *LNG Luxembourg* visas teises į *LNG Supply* akcijas už 646 mln. USD sumą ir, antra, *LNG Supply* akcijos perleidžiamos nuo jų išleidimo dienos.

43 Ginčijamo sprendimo 61 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad 2011 m. birželio 17 d. CEF ir EIL sudarė identišką išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį.

44 GSTM ir *LNG Supply*, sudarydamos sutartį dėl ZORA atitinkamai su EIL ir *LNG Luxembourg* ir išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį atitinkamai su CEF ir *LNG Holding* (toliau – atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės), pakeitė pirminį veiklos sektoriaus perdavimo finansavimą išleidžiant GSTM ir *LNG Supply* paprastuosius vekselius, kurių turėtojai buvo atitinkamai CEF ir *LNG Holding*.

45 Iš ginčijamo sprendimo 27 konstatuojamojoje dalyje pateiktos ir žemiau pakartotos schemos matyti šie trys paeiliui sudaryti sandoriai.



4. „LNG Supply“ gautos ZORA dalinio konvertavimo poveikis

46 Ginčijamo sprendimo 46, 47, 49, 53 ir 57 konstatuojamosiose dalyse Komisija išsamiau paaiškino 2014 m. *LNG Supply* gautos ZORA dalinio konvertavimo poveikį, nes ši ZORA vienintelė buvo konvertuota prieš priimant ginčijamą sprendimą.

47 *LNG Supply*, siekdama dalinio gautos ZORA konvertavimo, grąžino dalį šios ZORA nominalios vertės ir dalį ZORA prieaugio.

48 Šiuo tikslu 2014 m. rugsėjo mėn. *LNG Supply* padidino kapitalą 699,9 mln. USD (apie 589,6 mln. euro), kad grąžintų 193,8 mln. USD (apie 163,3 mln. euro) kaip dalį nagrinėjamos ZORA nominalios vertės ir šiai datai [*konfidencialu*], kad grąžintų dalį ZORA prieaugio. Vis dėlto Komisija pažymi, kad atsižvelgiant į 2014 m. *LNG Supply* mokesčių deklaracijas sukauptas ZORA prieaugis iš tikrųjų sumažėjo [*konfidencialu*].

49 Kiek tai susiję su *LNG Luxembourg*, dėl dalinio nagrinėjamos ZORA konvertavimo šios ZORA, finansinėse ataskaitose įrašytos kaip aktyvai, vertė sumažėjo 193,8 mln. USD ir atitinkamai tokia pačia suma sumažėjo išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties, finansinėse ataskaitose įrašytos kaip pasyvai, vertė.

50 Galiausiai, panaikinus akcijas, gautas pagal išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį, *LNG Holding* finansinėse ataskaitose užfiksavo [*konfidencialu*] prieaugį, atsiradusį dėl pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo.

51 Kiek tai susiję su GSTM gauta ZORA, ginčijamo sprendimo 165 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad pranašumo buvimas nepriklauso nuo ZORA konvertavimo, net jei, siekiant nustatyti sugrąžintiną sumą, pranašumas laikomas įgavusiu materialų pavidalą tik tuo momentu, kai CEF gautos pajamos buvo neapmokestintos.

C. Formali tyrimo procedūra

52 2016 m. balandžio 1 d. raštu Komisija Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei pranešė turinti abejonių dėl nagrinėjamų ISM suderinamumo su valstybės pagalbą reglamentuojančia teise.

53 2016 m. gegužės 23 d. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Komisijai pateikė savo pastabas.

54 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisija pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį pradėjo formalią tyrimo procedūrą (toliau – sprendimas pradėti formalią tyrimo procedūrą). Sprendimas pradėti formalią tyrimo procedūrą paskelbtas 2017 m. vasario 3 d. *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*.

55 2016 m. lapkričio 21 d. raštu Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė savo pastabas dėl formalios tyrimo procedūros pradėjimo ir prašytą informaciją.

56 2017 m. vasario 27 d. *Engie* pateikė savo pastabas dėl sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą.

57 2017 m. kovo 10 d. raštu Komisija Liuksemburgo valdžios institucijoms pateikė *Engie* pastabas, suteikdama galimybę į jas atsakyti.

58 2017 m. kovo 22 d. raštu Komisija Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės paprašė pateikti papildomos informacijos.

59 2017 m. balandžio 10 d. ir gegužės 12 d. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Komisiją informavo, kad perima atsiųstas pastabas, ir pateikė prašytos papildomos informacijos.

60 2017 m. birželio 1 d. įvyko Komisijos, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* susirinkimas, buvo parengtas jo protokolas.

61 2017 m. birželio 16 d., po 2017 m. birželio 1 d. susirinkimo, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė papildomos informacijos.

62 2017 m. gruodžio 11 d. raštu Komisija dar kartą paprašė pateikti papildomos informacijos, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* atsakė į šį prašymą 2018 m. sausio 31 d.

63 2018 m. birželio 20 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą.

II. Ginčijamas sprendimas

64 Ginčijamu sprendimu Komisija iš esmės nusprendė, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė per savo mokesčių administratorių, pažeisdama SESV 107 straipsnio 1 dalį ir SESV 108 straipsnio 3 dalį, suteikė atrankųjį pranašumą subjektui, kurį, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 16, 316 ir 317 konstatuojamosiose dalyse, sudaro visos *Engie* grupės bendrovės, laikomos vienu ekonominiu vienetu.

65 Nekeldama klausimo dėl visos *Engie* grupės sukurtos dviejų veiklos sektorių perdavimo finansavimo struktūros teisėtumo atsižvelgiant į Liuksemburgo mokesčių teisę Komisija ginčija konkretų šios struktūros poveikį visam mokėtinam šios grupės mokesčiui, nes iš esmės beveik visas patronuojamųjų bendrovių Liuksemburge gautas pelnas realiai neapmokestinamas.

A. Priskirtinumas valstybei

66 Kiek tai susiję su nagrinėjamų ISM priskirtinumu valstybei ir valstybės išteklių panaudojimu, ginčijamo sprendimo 156 ir 157 konstatuojamosiose dalyse Komisija pabrėžė, kad nagrinėjamus ISM priėmė Liuksemburgo mokesčių administratorius ir dėl jų negauta mokestinių pajamų, todėl šie ISM lėmė ekonominę naudą, priskirtiną Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei ir finansuojamą iš valstybės išteklių.

B. Pranašumo suteikimas

67 Dėl ekonominio pranašumo suteikimo atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms, be kita ko, ginčijamo sprendimo 163 ir 166 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad jis suteiktas dėl to, kad baigus galioti atitinkamiems ISM tų bendrovių pajamos iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančios ZORA prieaugį, kurį patronuojamosios bendrovės atskaitė iš apmokestinamojo pelno kaip išlaidas, nebuvo apmokestintos.

68 Konkrečiau kalbant, anot Komisijos, mokesčio už ZORA prieaugį nemoka nei atitinkamos patronuojamosios bendrovės, nei bendrovės tarpininkės, nei atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės.

69 Mokestiniu požiūriu, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 35, 47 ir 62 konstatuojamųjų dalių, patronuojamosios bendrovės moka pelno mokestį, kurio bazė yra su mokesčių administratoriumi sutarta ribota marža.

70 Komisija pažymėjo, kad dėl nagrinėjamos ZORA būsimo konvertavimo patronuojamosios bendrovės kasmet pildė rezervo fondą, kurį sudarė ZORA prieaugis, o jis iš esmės atitiko patronuojamųjų bendrovių realiai gauto pelno ir su mokesčių administratoriumi sutartos maržos, t. y. apmokestinamojo pelno, skirtumą. Šis ZORA prieaugis laikomas atskaitomomis išlaidomis. Taigi, Komisijos nuomone, ginčijamos priemonės iš tikrųjų leido patronuojamosioms bendrovėms į jų mokėtino pelno mokesčio bazę neįtraukti beveik viso per paskolos laikotarpį gauto pelno.

71 Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 39 ir 52 konstatuojamųjų dalių, bendrovės tarpininkės taip pat nemoka mokesčio už ZORA prieaugį.

72 Konvertavus ZORA ir taikant su atitinkamomis kontroliuojančiosiomis bendrovėmis sudarytą išankstinę akcijų pirkimo-pardavimo sutartį bendrovės tarpininkės patiria tokio paties dydžio kaip ZORA prieaugis nuostolius.

73 Galiausiai atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, valdančios patronuojamųjų bendrovių akcijas pagal išankstinę akcijų pirkimo-pardavimo sutartį taip pat nemoka mokesčio, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 56 konstatuojamosios dalies, už ZORA prieaugį atitinkančią sumą, nes pajamoms, gautoms panaikinus jų patronuojamosios bendrovės akcijas, remiantis atitinkamais ISM, taikomas PMĮ 166 straipsnis, pagal kurį pajamos iš kapitalo dalių neapmokestinamos pelno mokesčiu. Taigi ginčijamo sprendimo 57 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad po 2014 m. dalinio *LNG Supply* ZORA konvertavimo buvo gauta [*konfidencialu*] kapitalo prieaugio, kuris visiškai nebuvo apmokestintas.

C. Nagrinėjamų ISM atrankusis pobūdis

74 Pirmiausia, kad nustatytų nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, kaip matyti, be kita ko, iš ginčijamo sprendimo 163–170 ir 237 konstatuojamųjų dalių, Komisija rėmėsi trimis argumentų grupėmis. Dvi argumentų grupės susijusios su atrankiojo pranašumo suteikimu kontroliuojančiosioms bendrovėms, pirma, atsižvelgiant į Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos platų referencinį pagrindą ir, antra, paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų ribotą referencinį pagrindą. Trečia argumentų grupė susijusi su *Engie* grupei suteikto pranašumo egzistavimu. Be to, iš ginčijamo sprendimo 289 konstatuojamosios dalies matyti, jog subsidiariai Komisija nusprendė, kad atrankųjį pranašumą lėmė 1934 m. spalio 16 d. *Steueranpassungsgesetz* (Mokesčių taikymo įstatymas) (*Mémorial* A 901) 6 straipsnio (toliau – nuostata dėl piktnaudžiavimo teise) netaikymas. Komisija taip pat konstatavo, kad nėra jokių motyvų, pagrindžiančių nagrinėjamais ISM suteiktą atrankųjį pranašumą.

1. Dėl atrankiojo pobūdžio, kiek tai susiję su kontroliuojančiosiomis bendrovėmis

75 Pirmiausia ginčijamo sprendimo 171–199 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad, pirma, nagrinėjami ISM *Engie* grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms suteikė atrankųjį pranašumą, nes jais nukrypta nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos.

76 Antra, ginčijamo sprendimo 200–236 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad nagrinėjami ISM *Engie* grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms suteikė atrankųjį pranašumą, nes jais nukrypta nuo pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą reglamentuojančių nuostatų. Komisijos nuomone, toks nukrypimas negalėjo būti grindžiamas mokesčių sistemos struktūra.

a) Dėl nukrypimo nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos plataus referencinio pagrindo

77 Dėl Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos Komisija nusprendė, kad ši sistema grindžiama PMĮ 18, 23, 40, 159 ir 163 straipsniais, nurodytais ginčijamo sprendimo 78–81 konstatuojamosiose dalyse, pagal kuriuos Liuksemburgo bendrovės rezidentės toje valstybėje apmokestinamos pelno mokesčiu, mokamu nuo pelno, nurodyto jų finansinėse ataskaitose. Ji patikslino, kad siekiant apibrėžti referencinį pagrindą nustatomas siekiamas tikslas ar jį sudarančiose nuostatose

įtvirtintas principas atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją, ir, kiek tai susiję su tuo tikslu, t. y. apmokestinti visų Liuksemburge mokestį turinčių mokėti bendrovių pelną, nurodytą jų finansinėse ataskaitose, jis aiškiai nurodytas Liuksemburgo teisėje.

78 Be to, Komisija nurodė, kad atsižvelgimas į Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos platų referencinį pagrindą taip pat atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad, jeigu yra pelno mokesčiui taikomų priemonių, referencinis pagrindas gali būti nustatomas atsižvelgiant į pelno mokesčio sistemą, o ne į konkrečias nuostatas, taikytas tam tikriems mokesčių mokėtojams ar tam tikriems sandoriams.

79 Taigi nagrinėjamais ISM nukrypta nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos, nes patvirtinta, kad neapmokestinamos kontroliuojančiųjų bendrovių pajamos iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančios ZORA prieaugį.

80 Be to, nagrinėjami ISM lėmė diskriminaciją kontroliuojančiųjų bendrovių naudai. Liuksemburge pelno mokesčiu apmokestinamos bendrovės, priešingai, nei kontroliuojančiosios bendrovės, turi mokėti mokestį už jų finansinėse ataskaitose nurodytą pelną.

b) Dėl nukrypimo nuo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo

81 Komisija konstatavo, kad nagrinėjami ISM taip pat nukrypsta nuo Liuksemburgo nuostatų, reglamentuojančių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą, t. y. nuo PMĮ 164 ir 166 straipsnių, nurodytų ginčijamo sprendimo 82–87 konstatuojamosiose dalyse.

82 Iš tikrųjų, anot Komisijos, patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas galimas, tik jeigu prieš tai buvo apmokestintas patronuojamosios bendrovės paskirstytasis pelnas. Taigi kontroliuojančiųjų bendrovių neapmokestintos pajamos iš kapitalo dalių ekonominiu požiūriu atitinka ZORA prieaugį, iš patronuojamųjų bendrovių apmokestinamųjų pajamų atskaitytą kaip išlaidos.

83 Nors ZORA prieaugis formaliai neatitinka paskirstytojo pelno, Komisija pažymėjo, kad *LNG Holding* neapmokestinamąsias pajamas iš kapitalo dalių įrašė kaip „nuo mokesčio atleistus dividendus“ ir kad ekonominiu požiūriu, atsižvelgiant į tiesioginį ir akivaizdų *LNG Holding* neapmokestinto pelno ir *LNG Supply* atskaityto ZORA prieaugio ryšį, tas prieaugis buvo lygiavertis paskirstytajam pelnui.

84 Komisijos nuomone, šis nukrypimas nuo riboto referencinio pagrindo lėmė diskriminaciją kontroliuojančiųjų bendrovių naudai. Iš esmės patronuojančiosios bendrovės, galinčios gauti pajamų iš kapitalo dalių, ir kurių šiuo požiūriu teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į kontroliuojančiųjų bendrovių, neatleidžiamos nuo tokių pajamų apmokestinimo, jeigu prieš tai nebuvo apmokestintos jų patronuojamosios bendrovės.

85 Komisijos nuomone, aiškaus ryšio tarp PMĮ 164 ir 166 straipsnių nebuvimas nepaneigia šios išvados. Jeigu tas pats patronuojančiosios bendrovės pelnas galėtų būti neapmokestintas ir patronuojamosios bendrovės atskaitytas kaip išlaidos, jis būtų visai neapmokestintas Liuksemburge, o tai prieštarautų tiek Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslui, tiek tikslui išvengti dvigubo apmokestinimo.

86 Be to, Komisija iš esmės nurodė, kad nors ISM priėmimo momentu paeiliui galiojusiomis direktyvomis, t. y. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), ir 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8) (toliau kartu – patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva), nesiekta formaliai sieti patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo su jos patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimu, ši sistema taikyta tik esant tarpvalstybiniam pelno paskirstymui, kai galėjo susidurti dviejų skirtingų šalių mokesčių sistemų neatitikimai ir lemti neapmokestinimą. Kadangi situacija susiklostė tik vienoje šalyje, nebuvo galimybės veiksmingai remtis šia direktyva, siekiant pagrįsti pajamų iš kapitalo dalių, kurios prieš tai nebuvo apmokestintos patronuojamosios bendrovės lygiu, neapmokestinimą.

2. Dėl atrankiojo pobūdžio, kiek tai susiję su „Engie“ grupe

87 Toliau Komisija teigė, kad, neatsižvelgiant į išvadą dėl kontroliuojančiosioms bendrovėms taikyto atrankiojo pranašumo, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 237–244 konstatuojamosios dalyse, nagrinėjamų ISM atrankusis pobūdis matyti ir iš analizės, atliktos dėl *Engie* grupės, kurią sudaro atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, bendrovės tarpininkės ir patronuojamosios bendrovės. Šį požiūrį pagrindžia aplinkybė, kad nuo 2015 m. atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, bendrovės tarpininkės ir patronuojamosios bendrovės sudarė vieną mokestinį vienetą. Bet kuriuo atveju, anot Komisijos, kadangi valstybės priemonių ekonominį poveikį reikia analizuoti atsižvelgiant į įmones, o ne į atskirus teisės subjektus, kontroliuojančiąsias bendroves, bendroves tarpininkes ir patronuojamąsias bendroves reikia laikyti sudarančiomis vieną įmonę, kaip tai suprantama pagal valstybės pagalbą reglamentuojančią teisę. Be to, Komisija nurodė, kad, pirma, išankstinių mokesčių sprendimų prašymai pateikti dėl su visų *Engie* grupės bendrovių apmokestinimo tvarkos ir, antra, atitinkamoms šios grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas ekonominis pranašumas pasireiškė tuo, kad tų bendrovių pajamos iš kapitalo dalių buvo neapmokestintos, taip pat patronuojamųjų bendrovių ZORA prieaugis buvo atskaitomas kaip išlaidos.

88 Komisijos nuomone, nagrinėjami ISM *Engie* grupei suteikė atrankųjį pranašumą, nes jais nukrypta nuo referencinio pagrindo, t. y. Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos, kuria siekta apmokestinti Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių pelną, nurodytą jų finansinėse ataskaitose.

89 Komisija pažymėjo, kad patronuojamųjų bendrovių mokesčių naštos sumažinimas dėl ZORA prieaugio atskaitymo kaip išlaidų iš tų bendrovių apmokestinamojo pelno nekompensuotas padidinant atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių mokestinę naštą ar realiai padidinant bendrovių tarpininkių apmokestinamąjį pelną; tai faktiškai lėmė bendrą *Engie* grupės apmokestinamojo pelno sumažinimą Liuksemburge.

90 Anot Komisijos, negalėjo būti sumažintas kitų bendrovių grupių, kurių teisinė ir faktinė padėtis panaši, bendras apmokestinamasis pelnas, nesvarbu, kokios būtų finansavimo priemonės, naudota sutartis ar atlygio dydis.

91 Komisijos nuomone, tai pasakytina ir dėl bendrovių grupės, pasinaudojusios tiesiogine ZORA. PMĮ 22 bis straipsnio antra pastraipa, nurodyta ginčijamo sprendimo 89 konstatuojamojoje dalyje, negalėjo būti taikoma ZORA prieaugiui, net jeigu būtų buvusi tokia galimybė, tai galėjo lemti tik apmokestinimo atidėjimą.

3. Dėl atrankiojo pobūdžio, nulemto nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymo

92 Galiausiai ginčijamo sprendimo 289–312 konstatuojamosiose dalyse Komisija subsidiariai nurodė ir tai, kad nagrinėjami ISM nukrypo nuo Liuksemburgo mokesčių nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise, nurodytos ginčijamo sprendimo 90 konstatuojamojoje dalyje. Komisijos nuomone, nustatyta finansavimo struktūra buvo piktnaudžiaujama. Anot jos, buvo tenkinami Liuksemburgo jurisprudencijoje nustatyti keturi kriterijai, apibūdinantys piktnaudžiavimą teise, t. y. privatinės teisės formų ar institutų naudojimas, mokesčių naštos sumažinimas, netinkamos teisinės priemonės naudojimas ar su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimas.

93 Konkrečiai kalbant, dėl dviejų paskutinių kriterijų Komisija pabrėžė, kad, pirma, *Engie* grupės pasirinkta teisinė priemonė leido išvengti beveik viso patronuojamųjų bendrovių gauto pelno apmokestinimo Liuksemburge; tai būtų buvę neįmanoma, jeigu veiklos sektorių perdavimui būtų naudoti nuosavi ištekliai ar atitinkamų patronuojamųjų ir kontroliuojančiųjų bendrovių tarpusavio paskola. Be to, buvo vienintelis realus ekonominis motyvas, suteikiantis *Engie* grupei pakankamą ekonominę naudą, t. y. didelės nesumokėtų mokesčių sumos, dėl kurių ji pasirinko sudėtingas finansavimo struktūras, nustatytas ir patvirtintas nagrinėjamuose ISM.

4. Pagrindimo nebuvimas

94 Ginčijamo sprendimo 285–287 konstatuojamosiose dalyse Komisija pažymėjo, jog, atsižvelgdama į tai, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nenurodė jokio nagrinėjamais ISM patvirtinto palankesnio vertinimo pagrindimo, ji turėjo nuspręsti, kad tas požiūris negalėjo būti grindžiamas bendra Liuksemburgo mokesčių sistemos struktūra. Bet kuriuo atveju ji pažymėjo, kad iš esmės negalima pritarti hipotetiniam pagrindimui, grindžiamam dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencija.

D. Dėl konkurencijos iškraipymo

95 Ginčijamo sprendimo 160 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, jog atsižvelgiant į tai, kad *Engie* grupė veiklą vykdė elektros, gamtinių dujų ir suskystintųjų gamtinių dujų ir energijos vartojimo efektyvumo paslaugų sektoriuose ir kitose susijusiose rinkose keliose valstybėse narėse, pagal nagrinėjamus ISM taikyta apmokestinimo tvarka sumažino tos grupės finansinę naštą, kurią ji įprastai patirtų vykdydama kasdienę valdymo veiklą. Nagrinėjami ISM sustiprino *Engie* grupės padėtį, todėl iškraipė ar galėjo iškraipyti konkurenciją.

E. Dėl pagalbos gavėjo

96 Ginčijamo sprendimo 314–318 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad atitinkamoms *Engie* grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas buvo naudingas visoms *Engie* grupės bendrovėms, nes visa grupė turėjo papildomų finansinių

išteklių. Nors tą grupę sudaro skirtingi juridiniai asmenys ir nagrinėjami ISM priimti dėl atskirų subjektų apmokestinimo tvarkos, Komisijos nuomone, ji turėjo būti laikoma ekonominiu vienetu, t. y. viena įmone, gavusia valstybės pagalbą.

F. Dėl pagalbos susigrąžinimo

97 Ginčijamo sprendimo 318–365 konstatuojamosiose dalyse Komisija pabrėžė, kad suteikta pagalba nesuderinama su vidaus rinka ir neteisėta, todėl Liuksemburgo Didžioji Hercogystė turi nedelsdama susigrąžinti iš *LNG Holding*, o nesant galimybės – iš *Engie SA* ar iš vienos iš jos teisių perėmėjų, pagalbą, materialia jau tapusią dėl 2014 m. dalinio *LNG Supply* suteiktos ZORA konvertavimo, ir netaikyti nagrinėjamų ISM, kiek tai susiję su dalyvių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu, galimai taikytu atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms visiškai konvertavus patronuojamosioms bendrovėms suteiktą ZORA.

98 Komisija nusprendė, kad toks susigrąžinimas nepažeidžia teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, vienodo požiūrio ir gero administravimo principų. Be to, ji atmetė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* kaltinimus dėl formalios tyrimo procedūros procesinių pažeidimų. Komisijos nuomone, jų procesinių teisių buvo tinkamai paisyta.

III. Procesas ir šalių reikalavimai

A. Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-516/18

99 2018 m. rugpjūčio 30 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo šį Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinį, ši byla buvo užregistruota numeriu T-516/18.

100 2018 m. lapkričio 23 d. Komisija pateikė atsiliepimą į ieškinį.

1. Dėl bylą nagrinėjančio teismo sudėties

101 2018 m. rugsėjo 28 d. Bendrojo Teismo sprendimu byla T-516/18 paskirta ankstesnės sudėties Bendrojo Teismo septintajai kolegijai.

102 2019 m. sausio 28 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės dokumentą, jame ji prašė perduoti bylą T-516/18 nagrinėti išplėstinei kolegijai pagal Bendrojo Teismo procedūros 28 straipsnio 5 dalį. 2019 m. vasario 13 d. Bendrojo Teismo sprendimu Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės prašymas tenkintas ir byla T-516/18 perduota ankstesnės sudėties septintajai išplėstinei kolegijai.

103 2019 m. spalio 16 d. Bendrojo Teismo sprendimu, remiantis Procedūros reglamento 27 straipsnio 5 dalimi, byla T-516/18 paskirta antrajai išplėstinei kolegijai.

104 Kadangi vienas antrosios išplėstinės kolegijos teisėjas negalėjo dalyvauti teismo posėdyje, 2020 m. sausio 21 d. sprendimu Bendrojo Teismo pirmininkas nusprendė jį pavaduoti ir eiti antrosios išplėstinės kolegijos pirmininko pareigas.

2. Dėl prašymo įstoti į bylą

105 2018 m. gruodžio 20 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo Airija, remdamasi Procedūros reglamento 142 ir 143 straipsniais, paprašė leisti įstoti į bylą palaikyti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reikalavimų.

106 2019 m. vasario 15 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios kolegijos pirmininkas tenkino Airijos prašymą įstoti į bylą.

107 2019 m. balandžio 12 d. Bendrasis Teismas gavo Airijos įstojimo į bylą paaiškinimą.

3. Dėl prašymo užtikrinti konfidencialumą

108 2018 m. sausio 30 d. ir 2019 m. vasario 18 d. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė prašė užtikrinti tam tikrų ieškinio priedų ir dubliko konfidencialumą Airijos atžvilgiu.

109 Airijai leidus įstoti į bylą, ji gavo tik nekonfidencialias procesinių dokumentų versijas ir nepateikė jokių prieštaravimų dėl prašymų užtikrinti konfidencialumą jos atžvilgiu.

4. Dėl šalių reikalavimų

110 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Bendrojo Teismo prašo:

– panaikinti ginčijamą sprendimą,

– subsidiariai – panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

111 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį,

– priteisti iš ieškovės bylinėjimosi išlaidas.

112 Airija Bendrojo Teismo prašo panaikinti visą ginčijamą sprendimą ar jo dalį pagal Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reikalavimus.

B. Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-525/18

113 2018 m. rugsėjo 4 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo šį *Engie* ieškinį, ši byla buvo užregistruota numeriu T-525/18.

114 2018 m. gruodžio 14 d. Komisija pateikė atsiliepimą į ieškinį.

115 2019 m. birželio 4 d. *Engie* prašė būti išklausyta per teismo posėdį pagal Procedūros reglamento 106 straipsnio 2 dalį.

1. Dėl bylą nagrinėjančio teismo sudėties

116 2018 m. rugsėjo 28 d. Bendrojo Teismo sprendimu byla T-525/18 paskirta ankstesnės sudėties Bendrojo Teismo septintajai kolegijai.

117 2019 m. rugsėjo 11 d. Bendrojo Teismo sprendimu, remiantis Procedūros reglamento 28 straipsniu, byla T-525/18 perduota ankstesnės sudėties septintajai išplėstinei kolegijai.

118 2019 m. spalio 16 d. Bendrojo Teismo sprendimu, remiantis Procedūros reglamento 27 straipsnio 5 dalimi, byla T-525/18 paskirta antrajai išplėstinei kolegijai.

119 Kadangi vienas antrosios išplėstinės kolegijos teisėjas negalėjo dalyvauti teismo posėdyje, 2020 m. sausio 21 d. sprendimu Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė save jį pavaduoti ir eiti antrosios išplėstinės kolegijos pirmininko pareigas.

2. Dėl prašymo užtikrinti konfidencialumą

120 2019 m. liepos 3 d. *Engie* Bendrojo Teismo prašė užtikrinti, jeigu ši byla būtų sujungta su byla T-516/18, ieškinio A.1 ir A.9 priedų, taip pat dubliko C.1 priedo konfidencialumą Airijos, įstojusios į šią bylą šalies, atžvilgiu.

121 2019 m. liepos 3 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo *Engie* pateiktas ieškinio ir dubliko priedų konfidencialias versijas.

3. Dėl šalių reikalavimų

122 *Engie* Bendrojo Teismo prašo:

– panaikinti ginčijamą sprendimą,

– subsidiariai – panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

123 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį,

– priteisti iš ieškovės bylinėjimosi išlaidas.

IV. Dėl teisės

A. Dėl bylų T-516/18 ir T-525/18 sujungimo ir atsakymo į prašymus taikyti konfidencialumą

124 Atitinkamai 2019 m. birželio 4 d. ir birželio 25 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentus, jais *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė paprašė sujungti bylas T-516/18 ir T-525/18, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimamas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

125 Komisija ir Airija nepateikė jokių prieštaravimų dėl bylų T-516/18 ir T-525/18 sujungimo.

126 2020 m. birželio 12 d. Bendrojo Teismo antrosios išplėstinės kolegijos primininko nutartimi, išklausius šalis, bylos T-516/18 ir T-525/18 buvo sujungtos, kad, remiantis Procedūros reglamento 68 straipsnio 1 dalimi, būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis. Ta pačia nutartimi nuspręsta iš bylos, su kuria gali susipažinti Airija, pašalinti konfidencialius duomenis.

127 2020 m. rugsėjo 28 d. nutartimi buvo atnaujinta žodinė proceso dalis sujungtose bylose T-516/18 ir T-525/18, kad taikant proceso organizavimo priemonę Komisija būtų apklausta dėl tų bylų sujungimo, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

128 Atsižvelgdama į galimos šalių tam tikrų argumentų ekstrapoliacijos galimybę Komisija pateikė pastabas dėl bylų T-516/18 ir T-525/18 sujungimo. Vis dėlto Bendrasis Teismas, atsižvelgdamas į jų tarpusavio ryšį, mano, jog tikslinga bylas sujungti, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas, remiantis Procedūros reglamento 68 straipsniu, ir iš Airijai prieinamos bylos medžiagos vėl pašalinti konfidencialius duomenis.

B. Dėl esmės

129 Grįsdama ieškinį byloje T-516/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė iš esmės nurodo penkis pagrindus:

– pirmasis – dėl klaidingo nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio vertinimo,

– antrasis – dėl pranašumo sąvokos nepaisymo,

– trečiasis – dėl paslėpto mokesčių suderinimo,

– ketvirtasis – dėl procesinių teisių nepaisymo,

– subsidiarus penktasis – dėl bendrųjų Europos Sąjungos teisės principų pažeidimo nurodant susigrąžinti tariamai suteiktą pagalbą,

– šeštasis – dėl pareigos motyvuoti neįvykdymo.

130 Grįsdama ieškinį byloje T-525/18 *Engie* iš esmės nurodo aštuonis pagrindus:

– pirmasis – dėl nagrinėjamų ISM priskirtinumo valstybei nebuvimo,

– antrasis – dėl pranašumo sąvokos nepaisymo,

– trečiasis – dėl klaidingo nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio vertinimo,

– ketvirtasis – dėl klaidingo nagrinėjamų ISM kvalifikavimo kaip individualios pagalbos,

– penktasis – iš esmės dėl paslėpto mokesčių suderinimo,

– šeštasis – dėl procesinių teisių nepaisymo,

– subsidiarus septintasis – dėl bendrųjų Sąjungos teisės principų pažeidimo nurodant susigrąžinti tariamai suteiktą pagalbą,

– aštuntasis – dėl pareigos motyvuoti neįvykdymo.

131 Pirmiausia šiam sprendimui priimti reikia išnagrinėti, ar pagrįsti pagrindai, pirma, kuriuose nurodytas paslėptas mokesčių suderinimas, nes, jei taip yra, Komisija, atsižvelgdama į valstybės pagalbą reglamentuojančias normas, neturi kompetencijos vertinti nagrinėjamų ISM, antra, kuriais ginčijamas Komisijos pareigos motyvuoti įvykdymas, ir, trečia, kurie susiję su tariamu procesinių teisių pažeidimu.

132 Po jų bus nagrinėjami pagrindai, pateikti dėl nagrinėjamų ISM nepriskirtinumo Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei, atrankiojo pranašumo nebuvimo, klaidingo nagrinėjamų ISM kvalifikavimo kaip individualios pagalbos ir klaidingai nustatytos pareigos susigrąžinti tariamai suteiktą pagalbą.

1. Dėl penktojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir trečiojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, iš esmės susijusių su paslėpto mokesčių suderinimo egzistavimu

133 Penktąjį pagrindą byloje T-525/18 iš esmės sudaro dvi dalys. Pirmoje dalyje *Engie* nurodo SESV 3–5 straipsnių ir SESV 113–117 straipsnių pažeidimą, o antroje – piktnaudžiavimą Komisijos įgaliojimais. Byloje T-516/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodo paslėptą mokesčių suderinimą pažeidžiant ESS 4 ir 5 straipsnius.

a) Dėl tariamo ESS 4 ir 5 straipsnių ir SESV 3–5 straipsnių ir SESV 113–117 straipsnių pažeidimo

134 *Engie* teigia, kad Komisija įsikišo į Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės mokesčių politiką, nes nagrinėjamus ISM kvalifikavo kaip valstybės pagalbą, nors jais įgyvendinamos bendrosios tiesioginių mokesčių priemonės, nesukuriančios diskriminacijos, todėl jie nėra atrankiojo pobūdžio. Taip Komisija pažeidė SESV 3–5 straipsnius ir SESV 113–117 straipsnius.

135 Be to, taikydama pernelyg plačią atrankiojo pobūdžio sąvokos sampratą Komisija vietoje Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės apibrėžė ir aiškino nustatytus referencinius pagrindus.

136 Be to, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad nustatydama savo Liuksemburgo mokesčių teisės aiškinimą ir koks turėtų būti jos tikslas Komisija pasinaudojo valstybės pagalbą reglamentuojančiomis nuostatomis ir taip pažeidė valstybių narių suverenias galias tiesioginių mokesčių srityje bei valstybių narių ir Sąjungos kompetencijos pasidalijimo principus.

137 Komisija ginčija visų šių argumentų pagrįstumą. Be kita ko, ji pabrėžia valstybių narių pareigą naudojantis kompetencija tiesioginių mokesčių srityje apskritai laikytis Sąjungos teisės ir konkrečiai valstybės pagalbą reglamentuojančių nuostatų. Be to, ji akcentuoja tai, kad ginčijamas sprendimas visiškai nepaneigia Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės kompetencijos nustatyti savo mokesčių sistemą.

138 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, nors, atsižvelgiant į dabar galiojančią Sąjungos teisę, tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

139 Valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje nesuderintose srityse, kaip antai tiesioginiai mokesčiai, nėra pašalintos iš teisės aktų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities. Vadinasi, Komisija gali mokestinę priemonę pripažinti valstybės pagalba, jeigu tenkinami tokiam pripažinimui keliami reikalavimai (2015 m. kovo 25 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, T-538/11, EU:T:2015:188, 65 ir 66 punktai; taip pat šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 28 punktą ir 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 punktą).

140 Iš tikrųjų, jeigu mokestinėmis priemonėmis faktiškai diskriminuojamos panašioje padėtyje esančios bendrovės atsižvelgiant į šiomis priemonėmis siekiamą tikslą ir dėl šios priežasties subjektams, kuriems taikoma ši priemonė, suteikiamas atrankusis pranašumas, dėl kurio palaikomos „tam tikros“ įmonės arba „tam tikrų“ prekių gamyba, jos gali būti pripažintos valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 punktą).

141 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Komisija turėjo kompetenciją užtikrinti SESV 107 straipsnio laikymąsi ir jos negalima kaltinti įgaliojimų viršijimu, nes nagrinėjo atitinkamus ISM, kad patikrintų, ar jie yra valstybės pagalba, o jeigu yra, ar jie suderinami su vidaus rinka, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

142 Taigi *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė klaidingai teigia, kad Komisija įsikišo į pastarosios politiką mokesčių srityje, nes nagrinėdama klausimą, ar atitinkami ISM atitinka valstybės pagalbą reglamentuojančią teisę, Komisija tik naudojosi įgaliojimais pagal SESV 107 straipsnį.

143 *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateikti argumentai nepaneigia šios išvados.

144 Pirma, priešingai, nei teigia *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Komisija nenustatė savo Liuksemburgo mokesčių teisės aiškinimo, įrodinėdama nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį. Komisija griežtai laikėsi Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatų, kurias nurodė ginčijamo sprendimo 78–90 konstatuojamosiose dalyse. Būtent remdamasi Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatomis Komisija, be kita ko, apibrėžė taikytus skirtingus referencinius pagrindus, kaip tai matyti iš ginčijamo sprendimo 171–176, 200–205, 245 ir 292–298 konstatuojamųjų dalių.

145 Be to, nagrinėdama Komisija rėmėsi ne savo, o Liuksemburgo mokesčių administratoriaus Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatų aiškinimu, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 283 konstatuojamosios dalies.

146 Vadinasi, Komisija išnagrinėjo atitinkamus ISM atsižvelgdama ne į savo pateiktą Liuksemburgo mokesčių nuostatų aiškinimą, o į Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatas, taikytas Liuksemburgo mokesčių administratoriaus.

147 Antra, Komisija nepažeidė valstybėms narėms suteiktos kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje vien dėl to, kad pati nagrinėjo atitinkamus ISM, atsižvelgdama į Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatas, kad patikrintų, ar tie ISM suteikė atrankųjį pranašumą subjektams, kuriems jie taikyti.

148 Žinoma, iš šio sprendimo 138 punkte nurodytos jurisprudencijos matyti, kad šiame Sąjungos teisės raidos etape Komisija neturi kompetencijos, leidžiančios savarankiškai apibrėžti bendrovių tiesioginio apmokestinimo nuostatas, neatsižvelgdama į nacionalinės mokesčių teisės normas.

149 Vis dėlto, nors vadinamasis „įprastas“ apmokestinimas apibrėžtas nacionalinėse mokesčių teisės normose, ir pats atrankusis pranašumas turi būti nustatytas atsižvelgiant į jas, kaip priminta šio sprendimo 139 punkte, mokestinės priemonės, kuriomis faktiškai diskriminuojamos panašioje padėtyje esančios bendrovės atsižvelgiant į šiomis mokestinėmis priemonėmis siekiamą tikslą, gali patekti į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

150 Taigi tikrindama, ar nagrinėjami ISM atitiko valstybės pagalbos srityje taikomas taisykles, Komisija galėjo tik vertinti vadinamąjį „įprastą“ apmokestinimą, nustatytą Liuksemburgo mokesčių teisėje, taikytoje Liuksemburgo mokesčių administratoriaus. Tai darydama ji visiškai neatliko „mokesčių derinimo“, bet naudojosi SESV 107 straipsnio 1 dalyje jai suteikta kompetencija.

151 Iš tikrųjų tikrindama mokestines priemones valstybės pagalbos srityje Komisija gali pati vertinti nacionalines mokesčių nuostatas; prireikus šį vertinimą atitinkama valstybė narė ar galimos suinteresuotosios šalys gali ginčyti, pareikšdamos ieškinį dėl panaikinimo Bendrajame Teisme.

152 Trečia, tariamas galimo diskriminavimo *Engie* naudai neįrodymas nereikšmingas, siekiant nustatyti galimą Komisijos kompetencijos nebuvimą. Priešingai, tokiu argumentu siekiama nurodyti, kad Komisija pažeidė SESV 107 straipsnį, būtent naudodamasi savo kompetencija.

153 Šiomis aplinkybėmis priimdama ginčijamą sprendimą Komisija nepažeidė ESS 4 ir 5 straipsnių ir SESV 3–5 bei SESV 113–117 straipsnių.

b) Dėl tariamo piktnaudžiavimo įgaliojimais

154 Anot *Engie*, Komisija pasinaudojo pagal SESV 107 ir 108 straipsnius suteiktais įgaliojimais, kad priverstų Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę pakeisti savo mokesčių politiką „pelno neapmokestinimo srityje“, ir taip ji netiesiogiai turėjo priemonę atlikti mokesčių suderinimą.

155 Slapto tikslo suderinti mokesčius siekimą patvirtina įrodinėjant nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį apibrėžtas referencinis pagrindas, nustatytas atsižvelgiant į naudojantis diskrecija apibrėžtą tikslą, tai, kad Komisija neatsižvelgė į mokesčio teisėtumo principą, į mokestinį vertinimą esant tarpvalstybinėms situacijoms ir į specifinį ZORA pobūdį, kad Komisija aiškino piktnaudžiavimo teise kriterijus ir priėmė ginčijamą sprendimą tuo metu, kai *Chambre des députés luxembourgeoise* (Liuksemburgo deputatų rūmams) buvo pateiktas įstatymo projektas dėl dalinio PMĮ 22bis straipsnio pakeitimo.

156 Komisija ginčija visų šių argumentų pagrįstumą. Ji tvirtina, jog atsižvelgiant į tai, kad ginčijamas sprendimas nėra derinimo priemonė, jos visiškai negalima kaltinti piktnaudžiavimu įgaliojimais.

157 Šiuo klausimu reikia priminti, kad teisės aktas tik tuomet laikomas priimtu piktnaudžiaujant įgaliojimais, jei, remiantis objektyviais, reikšmingais ir suderinamais duomenimis, paaiškėja, kad jis buvo priimtas tik ar bent jau iš esmės siekiant kitų tikslų, o ne tų, dėl kurių tokie atitinkami įgaliojimai suteikti, arba norint išvengti Sutartyje numatytos specialios procedūros (2013 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Ispanija ir Italija / Taryba*, C-274/11 ir C-295/11, EU:C:2013:240, 33 punktas ir 2018 m. liepos 12 d. Sprendimo *PA /Parlamentas*, T-608/16, nepaskelbtas Rink., EU:T:2018:440, 42 punktas).

158 Be to, pagal SESV 108 straipsnį Komisija turi kompetenciją nagrinėti valstybės priemonių, kurios yra valstybės pagalba, suderinamumą su vidaus rinka.

159 Taigi šiuo atveju negalima kaltinti Komisijos, kad ji piktnaudžiavo įgaliojimais, priimdama ginčijamą sprendimą, kuriuo po formalios tyrimo procedūros dėl nagrinėjamų ISM siekta konstatuoti, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, priimdama šiuos ISM, suteikė su vidaus rinka nesuderinamą valstybės pagalbą.

160 Ginčijamo sprendimo negalima pripažinti paslėpto mokesčių derinimo priemone, kaip nuspręsta šio sprendimo 153 punkte.

161 Konkrečiai kalbant, kiek tai susiję su įstatymo projekto dėl dalinio PMĮ 22bis straipsnio pakeitimo pateikimu Liuksemburgo deputatų rūmams ir tuo pačiu metu priimtu ginčijamu sprendimu, pažymėtina, kad *Engie* nepateikė jokių duomenų, leidžiančių pagrįsti, kodėl ši Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teisėkūros iniciatyva yra Komisijos piktnaudžiavimo įgaliojimais įrodymas. Vien tai, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė iš dalies pakeitė PMĮ 22bis straipsnį, neturi būti laikoma pakankamu tokio piktnaudžiavimo įgaliojimais įrodymu.

162 Be to, kitais *Engie* pateiktais duomenimis galimam piktnaudžiavimui įgaliojimais pagrįsti pirmiausia siekiama ginčyti Komisijos atliktą nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio vertinimą, todėl jie netinkami, siekiant įrodyti tariamą piktnaudžiavimą įgaliojimais, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 157 punkte nurodytą jurisprudenciją.

163 Vadinasi, reikia atmesti argumentą dėl piktnaudžiavimo įgaliojimais, o kartu penktąjį ieškinio pagrindą byloje T-525/18 ir trečiąjį ieškinio pagrindą byloje T-516/18 – kaip nepagrįstus.

2. Dėl aštuntojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir šeštojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, susijusių su pareigos motyvuoti pažeidimu

164 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* nurodo daugybę trūkumų dėl nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio įrodymo ginčijamame sprendime. Komisija nepakankamai motyvavo savo vertinimą tiek dėl atitinkamoms kontroliuojančiosioms įmonėms suteikto atrankiojo pranašumo egzistavimo, tiek dėl atrankiojo pranašumo, suteikto dėl to, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė netaikė nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise, egzistavimo.

165 Be to, *Engie* teigia, kad Komisija neįvykdė pareigos motyvuoti, nes aiškiai nenurodė, kokiais motyvais remdamasi ji neatsižvelgė į tai, kad kitoms įmonėms taikytas toks pat apmokestinimas kaip *Engie* grupės bendrovėms.

166 Apskritai tai, kad nenurodyti teisės aktai ir administracinė bei teisminė praktika, be to, nėra išankstinių sprendimų dėl mokesčių skirtingumo įrodymų, rodo, kad Komisija neįvykdė pareigos motyvuoti.

167 Komisija ginčija visų šių argumentų pagrįstumą. Ji teigia, kad *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė visiškai nenurodė galimų ginčijamo sprendimo spragų. Be to, ji pažymi, kad *Engie* galėjo suprasti jos argumentus ir juos veiksmingai ginčyti Bendrajame Teisme.

168 Šiuo klausimu reikia priminti, kad motyvavimas suinteresuotiesiems asmenims turi leisti suprasti priimtos priemonės pagrindimą, kad, pirma, jie galėtų ginti savo teises ir patikrinti, ar sprendimas pagrįstas, antra, kad Sąjungos teismas galėtų vykdyti teisėtumo kontrolę. Nereikalaujama, kad motyvuojant būtų nurodytos visos svarbios faktinės ir teisinės aplinkybės, nes nustatant, ar akto motyvavimas atitinka SESV 296 straipsnio reikalavimus, turi būti atsižvelgiama ne tik į jo tekstą, bet ir jo priėmimo aplinkybes bei visas atitinkamą sritį reglamentuojančias teisės normas (2005 m. birželio 15 d. Sprendimo *Corsica Ferries France / Komisija*, T-349/03, EU:T:2005:221, 62–63 punktai; 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Eurallumina / Komisija*, T-308/11, nepaskelbtas Rink., EU:T:2014:894, 44 punktas ir 2019 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Scor / Komisija*, T-135/17, nepaskelbtas Rink., EU:T:2019:287, 80 punktas).

169 Visų pirma Komisija neprivalo pareikšti nuomonės dėl visų suinteresuotųjų asmenų jai pateiktų argumentų; pakanka, kad ji išdėstytų faktus ir teisinius argumentus, turinčius esminę reikšmę, atsižvelgiant į sprendimo struktūrą (2005 m. birželio 15 d. Sprendimo *Corsica Ferries France / Komisija*, T-349/03, EU:T:2005:221, 64 punktas; 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Eurallumina / Komisija*, T-308/11, nepaskelbtas Rink., EU:T:2014:894, 44 punktas ir 2019 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Scor / Komisija*, T-135/17, nepaskelbtas Rink., EU:T:2019:287, 80 punktas).

170 Taigi šiuo atveju, be to, kad *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė buvo aktyviai įtrauktos vykdant formalią tyrimo procedūrą, iš pradžių reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant į jų Bendrajame Teisme pateiktus dokumentus, jos galėjo veiksmingai ginčyti ginčijamo sprendimo pagrįstumą.

171 Be to, ginčijamame sprendime nėra spragų, dėl kurių Bendrasis Teismas negalėtų vykdyti teisėtumo kontrolės.

172 Iš ginčijamo sprendimo matyti, kad Komisija nurodė tinkamus faktinius ir teisinius motyvus, dėl kurių nusprendė, kad šiuo atveju nagrinėjami ISM yra su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį.

173 Konkrečiai kalbant, kiek tai susiję su trečiu atrankiojo pranašumo egzistavimo reikalavimu, šiuo atveju ginčijamo sprendimo 6.2 punkte (to sprendimo 163–236 konstatuojamosios dalys) Komisija paaiškino priežastis, dėl kurių nusprendė, kad *Engie* grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

174 Iš esmės Komisija nusprendė, kad nagrinėjamais ISM atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas, nes nukrypta, pirma, nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos plataus referencinio pagrindo, ir, antra, nuo Liuksemburgo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo.

175 Ginčijamo sprendimo 6.3 punkte (to sprendimo 237–288 konstatuojamosios dalys) Komisija nurodė motyvus, kuriais remdamasi ji nusprendė, kad atrankųjį pranašumą lėmė *Engie* grupės lengvatinis apmokestinimas. Anot Komisijos, tai lėmė *Engie* grupės, kurią sudarė patronuojamosios bendrovės, bendrovės tarpininkės ir kontroliuojančiosios bendrovės, mokesčių naštos sumažinimas priėmus nagrinėjamus ISM, nors iš esmės ši mokesčių našta grupės lygiu turėjo išlikti nepakitusi. Komisijos nuomone, grupės mokesčių naštos sumažinimas taip pat nukrypo nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos.

176 Be to, ginčijamo sprendimo 6.4 punkte (to sprendimo 289–312 konstatuojamosios dalys) Komisija nurodė priežastis, dėl kurių ji nusprendė, kad egzistavo atrankusis pranašumas, nulemtas nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymo.

177 Grįsdama savo vertinimą piktnaudžiavimo teise kriterijais, nustatytais Liuksemburgo administracinėje ir teisminėje praktikoje, Komisija siekė įrodyti, kad šiuo atveju tinkamai laikytasi kiekvieno iš šių kriterijų. Kadangi Liuksemburgo mokesčių administratorius netaikė nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms suteikė atrankųjį pranašumą.

178 Galiausiai tai, kad Komisija neatsižvelgė į Liuksemburgo administracinę praktiką išankstinių sprendimų dėl mokesčių srityje ar į įmones, kurioms potencialiai suteiktas toks pat pranašumas, kaip *Engie* grupės bendrovėms, neleidžia konstatuoti, kad Komisija neįvykdė pareigos motyvuoti. Iš tikrųjų tokiu argumentu siekiama ginčyti ne ginčijamo sprendimo formą, o esmę.

179 Taigi reikia atmesti kaip nepagrįstus aštuntąjį ieškinio pagrindą byloje T-525/18 ir šeštąjį ieškinio pagrindą byloje T-516/18, pateiktus dėl pareigos motyvuoti pažeidimo.

3. Dėl šeštojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir ketvirtojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, susijusių su procesinių teisių pažeidimu

180 *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė kaltina Komisiją dėl jų procesinių teisių pažeidimo.

181 Visų pirma *Engie* teigia, kad Komisija pažeidė jos procesines teises, nes jai neatsiuntė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės atsakymo į 2017 m. kovo 22 d. Komisijos raštą. Šis atsakymas *Engie* būtų leidęs geriau gintis, nes iš jo buvo matyti, kad kitoms įmonėms buvo taikytas toks pats apmokestinimas.

182 Konkrečiai ši informacija būtų buvusi labai svarbi nustatant atrankųjį pranašumą atsižvelgiant į individualų pagal bendrąją teisę nustatytos mokesčių sistemos taikymą, remiantis 2013 m. lapkričio 12 d. Sprendimu *MOL / Komisija* (T-499/10, EU:T:2013:592) ir neseniai priimtų Komisijos sprendimų praktika išankstinių sprendimų dėl mokesčių srityje.

183 Šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad suinteresuotosios šalys, kurios nėra atitinkama valstybė narė, per valstybės pagalbos kontrolės procedūrą turi tik teisę pateikti Komisijai visą informaciją, reikalingą veiksmams ateityje atlikti, ir negali pačios tiesiogiai dalyvauti ginčuose su Komisija taip, kaip tai gali daryti valstybė narė (2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 181 punktas).

184 Taigi, nepaisant *Engie* argumentų, pateiktų pagrįsti tam, kad, jos nuomone, jai būtinai turėjo būti atsiųstas Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės atsakymas, ji negali reikalauti nei surengti ginčus su Komisija, nei jai atsiųsti kitų proceso šalių atsakymus.

185 Iš tikrųjų vienintelė suinteresuotosioms šalims, kitoms nei atitinkama valstybė narė, suteikta galimybė yra pateikti pastabas savo inciatyva arba atsakant į dokumentus ar klausimus, Komisijos pateiktus per formalią tyrimo procedūrą. Šiuo klausimu, kaip nurodyta šio sprendimo 56–62 punktuose, reikia konstatuoti, kad *Engie* pasinaudojo tokia galimybe, kai per formalią tyrimo procedūrą kelis kartus pateikė pastabas.

186 Antra, *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad Komisija pažeidė jų procesines teises dėl to, kad iš esmės nepriėmė naujo sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą ar bent sprendimo dėl ištaisymo. Toks sprendimas būtų leidęs pašalinti sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą netikslumus ir šalims veiksmingai pareikšti pastabas per administracinę procedūrą dėl galiausiai ginčijamame sprendime pateiktų argumentų, siekiant įrodyti nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį.

187 Iš tikrųjų Komisijos padaryti ginčijamo sprendimo pakeitimai negalėjo būti paankstinti. Anot *Engie*, Komisija išplėtojo ne vien savo argumentus, bet ir pagrindinius kaltinimus bei patį sprendimo dalyką.

188 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė patikslina, kad, nepriėmusi naujo sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą, nei sprendimo dėl ištaisymo, nors situacija to reikalavo, Komisija pažeidė jos teisę į gynybą ir 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentą (ES) 2015/1589, nustatantį išsamias [SESV] 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9).

189 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė taip pat teigia, kad Komisija ginčijamą sprendimą grindė tik neišsamiais argumentais, nurodytais sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą, lyg susijusiais su kaltinimais, kurių Komisija atsisakė. Jeigu kaltinimai būtų buvę pakankami pagrįsti, ji būtų galėjusi pateikti daugiau duomenų, kad būtų priimtas kitoks sprendimas.

190 Be to, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nuomone, 2017 m. gruodžio 11 d. Komisijos sprendimas, nebuvo sprendimas dėl ištaisymo, juo nepašalintas nė vienas iš sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą neaiškumų.

191 Komisija ginčija visų šių argumentų pagrįstumą. Ji tvirtina, jog, vadovaudamasi jurisprudencija, galėjo susidaryti nuomonę nuo sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą iki galutinio sprendimo priėmimo ir neturėjo priimti naujo sprendimo padėti formalią tyrimo procedūrą, taip pat iš esmės ji priduria, kad sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą buvo aptarti visi ginčijamame sprendime nurodyti aspektai.

192 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, siekiant užtikrinti teisę į gynybą, per formalią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį reikalaujama, kad atitinkama valstybė narė galėtų tinkamai pareikšti savo nuomonę dėl nurodytų faktų ir aplinkybių tikrumo bei svarbos, taip pat dėl dokumentų, kuriuos Komisija panaudojo savo teiginiui dėl Sąjungos teisės pažeidimo pagrįsti, ir dėl suinteresuotųjų trečiųjų šalių pateiktų pastabų pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį. Jei valstybei narei nebuvo suteikta galimybė šias pastabas komentuoti, Komisija negali jomis remtis savo sprendime prieš šią valstybę (žr. 2017 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Graikija / Komisija*, T-314/15, nepaskelbta Rink., EU:T:2017:903, 25 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

193 Reglamento 2015/1589 6 straipsnyje nustatyta, kad, jeigu Komisija nusprendžia pradėti formalią tyrimo procedūrą, sprendime tai padaryti ji gali tik nurodyti reikšmingus faktus ir teisės klausimus, nagrinėjamos valstybės priemonės pirminį vertinimą, siekiant nustatyti, ar ji yra pagalba, ir nurodyti priežastis, keliančias abejonių dėl jos suderinamumo su vidaus rinka (šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Graikija / Komisija*, T-314/15, nepaskelbtas Rink., EU:T:2017:903, 26 punktą).

194 Be to, pažymėtina, kad formali tyrimo procedūra leidžia išsamiau išnagrinėti ir išsiaiškinti sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą nurodytus klausimus.

195 Iš Reglamento 2015/1589 9 straipsnio matyti, kad po formalios tyrimo procedūros Komisijos analizė gali būti išplėtota, nes galiausiai ji gali nuspręsti, kad priemonė nėra pagalba ar kad abejonės dėl jos suderinamumo pašalintos. Vadinasi, galutinis sprendimas gali turėti tam tikrų skirtumų, palyginti su sprendimu pradėti formalią tyrimo procedūrą, bet dėl jų galutinis sprendimas neturi trūkumų (šiuo klausimu žr. 2017 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Graikija / Komisija*, T-314/15, nepaskelbtas Rink., EU:T:2017:903, 27 punktą).

196 Taigi šiuo atveju pirmiausia pažymėtina, kad sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą Komisija padarė pirminę išvadą, kad patronuojamosioms bendrovėms, *LNG Supply* ir GSTM, taip pat visai *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas.

197 Iš esmės Komisija teigė, kad nagrinėjami ISM, kadangi pagal juos leidžiama neapmokestinti ZORA prieaugio, nukrypo nuo PMĮ 109 straipsnio pirmos pastraipos ir 164 straipsnio, t. y. apmokestinimo nuostatų, taikomų visoms Liuksemburge turinčioms mokėti mokestį bendrovėms.

198 Subsidiariai Komisija nusprendė, kad nagrinėjami ISM nukrypo nuo paskolos, konvertuojamos į akcijas, kapitalo prieaugio apmokestinimo nuostatų, t. y. nuo PMĮ 22bis ir 97 straipsnių, nes jais patvirtintas patronuojamųjų bendrovių gauto pelno neapmokestinimas, prilyginus ZORA prieaugį atskaitomoms palūkanoms.

199 Be to, Komisija pažymėjo, kad bendras nukrypimo nuo PMĮ 22bis ir 109 straipsnių, leidžiančių neapmokestinti ZORA prieaugio, poveikis lėmė galimybę nukrypti nuo nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise.

200 Priminus šiuos argumentus, pirmiausia pažymėtina, kad ginčijamame sprendime Komisija iš tiesų nepakartojo visų argumentų, plėtotų sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą priėmimo etape analizuojant nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį.

201 Vis dėlto šis Komisijos analizės apimties susiaurinimas neturi būti aiškinamas kaip sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą objekto pakeitimas, jis išlieka suderinamas su nagrinėjamiems ISM taikoma valstybės pagalbą reglamentuojančia teise.

202 Ginčijame sprendime galiausiai nustatytos analizės prielaidos dėl nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio buvo nurodytos sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą, o to *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neginčija.

203 Kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 91–100 punktuose, sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą kaip veiksniai, galintys lemti atrankųjį pranašumą, nurodyti, pirma, ZORA gavusios patronuojamosios bendrovės turima galimybė ZORA prieaugį atskaityti kaip palūkanas pagal PMĮ 109 straipsnį ir, antra, šiuo atveju taikomas PMĮ 22bis straipsnis, nes jis leido neapmokestinti to

prieaugio nagrinėjamos ZORA konvertavimo momentu. Be to, nustatyta, kad egzistavo bendras patronuojamųjų bendrovių ZORA prieaugio atskaitymo ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių atitinkamo pelno neapmokestinimo poveikis.

204 Kitaip tariant, sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą jau buvo nurodyti tiek klaidingas PMĮ 166 straipsnio taikymas atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms, kiek tai susiję su pajamomis iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančiomis patronuojamųjų bendrovių neapmokestintą pelną, tiek klaidingas PMĮ 22bis straipsnio taikymas, kuriuo siekta ne galutinai neapmokestinti ZORA prieaugio, o tik nukelti jo apmokestinimą. Be to, Komisija jau buvo nurodžiusi nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymą.

205 Kadangi ginčijamame sprendime Komisijos nustatyti esminiai elementai dėl atrankiojo pranašumo jau buvo nurodyti sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė negali kaltinti Komisijos, kad jai nesuteikė galimybės veiksmingai pareikšti savo nuomonės dėl atrankiojo pranašumo buvimo, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 192 punkte nurodytą jurisprudenciją.

206 Pažymėtina ir tai, jog 2017 m. gruodžio 11 d. dokumentu Komisija siekė patikslinti savo argumentų struktūrą ir gauti *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pastabas šiuo klausimu.

207 Tai aiškiai matyti iš ginčijamame sprendime nurodytų referencinių pagrindų apibrėžimo, taikyto siekiant nustatyti nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį atitinkamų kontroliuojančiųjų įmonių ir *Engie* grupės lygiu.

208 Be to, nors Komisija 2017 m. gruodžio 11 d. dokumente neapibendrino pagrindinių argumentų, susijusių su nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymu, nurodytų sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą, ji šalims vėl pasiūlė pateikti papildomas pastabas šiuo klausimu.

209 Galiausiai nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio analizės susiaurinimą ginčijamame sprendime, palyginti su sprendimu pradėti formalią tyrimo procedūrą, lėmė Komisijos tarnybų, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* bendravimas; tai prireikus rodo patį formalios tyrimo procedūros tikslą ir per tą procedūrą vykusio bendravimo naudingumą ir veiksmingumą.

210 Taigi, atsižvelgiant į šiuos argumentus, Komisija šiuo atveju nepažeidė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* procesinių teisių, kai nepriėmė naujo sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą ar bent sprendimo dėl ištaisymo.

211 Vadinasi, reikia atmesti šeštąjį ieškinio pagrindą byloje T-525/18 ir ketvirtąjį ieškinio pagrindą byloje T-516/18 kaip nepagrįstus.

4. Dėl pirmojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18, susijusio su valstybės išteklių nepanaudojimu ir nagrinėjamų ISM nepriskirtinumu valstybei

212 Visų pirma *Engie* teigia, kad nagrinėjami ISM neturi būti laikomi valstybės intervencija. Iš tikrųjų jie fakultatyvūs ir yra tik griežtos Liuksemburgo mokesčių teisės taikymo konkrečiai situacijai pasekmės.

213 Anot *Engie*, šios išvados nepaneigia nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymas, nes Komisija visiškai neįrodė, kad Liuksemburgo valdžios institucijų taikyta praktika, o dėl jos šiuo atveju įrodyta nebent tai, kad jos nesiėmė veiksmų, panašiais atvejais būtų buvusi kitokia.

214 Šiuo klausimu primintina, jog tam, kad pranašumai galėtų būti laikomi „pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, pirma, jie turi būti tiesiogiai arba netiesiogiai suteikti iš valstybės išteklių ir, antra, jie turi būti priskirtini valstybei (2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-405/16 P, EU:C:2019:268, 48 punktas).

215 Siekiant įvertinti, ar priemonė gali būti priskirta valstybei, svarbu išnagrinėti, ar valstybės institucijos dalyvavo priimant šią priemonę (2019 m. kovo 28 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-405/16 P, EU:C:2019:268, 49 punktas).

216 Šiuo atveju nagrinėjamus ISM priėmė Liuksemburgo mokesčių administratorius, kaip Komisija tai teisingai pabrėžė ginčijamo sprendimo 156 konstatuojamojoje dalyje.

217 Vadinasi, atsižvelgiant vien į šią išvadą negalima pagrįstai ginčyti, kad tie ISM priskirtini Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei.

218 Be to, *Engie* nuomone, nagrinėjamiems ISM nepanaudoti valstybės ištekliai. Dėl jų nesumažėjo įprastai mokėtino mokesčio suma.

219 Šiuo klausimu jurisprudencijoje nustatyta, kad nebūtina kiekvienu atveju nustatyti valstybės išteklių pervedimo fakto, kad vienai ar kelioms įmonėms suteiktą pranašumą būtų galima laikyti valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (2013 m. kovo 19 d. Sprendimo *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija ir kt. ir Komisija / Prancūzija ir kt.*, C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 100 punktas).

220 Be to, pagalba, be kita ko, laikomos intervencijos, kurios, būdamos įvairių formų, sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią naštą ir kurios, nebūdamos subsidija siauraja žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2013 m. kovo 19 d. Sprendimo *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija ir kt. ir Komisija / Prancūzija ir kt.*, C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas).

221 Taigi, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 158 konstatuojamosios dalies, priimdamas nagrinėjamus ISM Liuksemburgo mokesčių administratorius leido neapmokestinti atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių tam tikrų pajamų iš kapitalo dalių. Kitaip tariant, tie ISM sumažina įmonės biudžetui iš esmės tenkančią naštą, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 220 punkte nurodytą jurisprudenciją.

222 Vadinasi, tenkinama ir sąlyga dėl valstybės išteklių naudojimo.

223 Taigi reikia atmesti kaip nepagrįstą pirmąjį ieškinio pagrindą byloje T-525/18.

5. Dėl pirmojo ir antrojo ieškinio pagrindų byloje T-516/18 ir dėl antrojo ir trečiojo ieškinio pagrindų byloje T-525/18, iš esmės susijusių su vertinimo ir teisės klaidomis, padarytomis nustatant atrankųjį pranašumą

a) Pirminės pastabos

224 Iš ginčijamo sprendimo 162, 171, 200, 237 ir 289 konstatuojamųjų dalių matyti, kad Komisija, kaip ji tai patvirtino atsakydama į Bendrojo Teismo per teismo posėdį pateiktą klausimą, įrodė, kad *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, remdamasi keturiomis argumentų grupėmis, o viena jų, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 289 konstatuojamosios dalies, pateikta subsidiariai.

225 Taigi, pirma, Komisija nusprendė, kad nagrinėjamais ISM suteiktas atrankusis pranašumas atitinkamoms *Engie* grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms nukrypstant nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos plataus preferencinio pagrindo.

226 Antra, Komisija nusprendė, kad atitinkamoms *Engie* grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas, nes nagrinėjami ISM nukrypo nuo Liuksemburgo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo.

227 Trečia, atsižvelgdama į Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos platų referencinį pagrindą Komisija nusprendė, kad nagrinėjamais ISM taip pat suteiktas atrankusis pranašumas *Engie* grupei, šiuo atveju apimančiai kontroliuojančiąsias bendroves, bendroves tarpininkes ir patronuojamąsias bendroves.

228 Ketvirta, subsidiariai, Komisija nusprendė, kad nagrinėjamais ISM suteiktas atrankusis pranašumas visoms *Engie* grupės bendrovėms, ginčijamame sprendime bendrai vadinamoms „Engie“, nes jais nukrypta nuo nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise, o ji yra Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos plataus referencinio pagrindo dalis.

229 Ieškiniuose *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ginčija visus Komisijos argumentus, pateiktus siekiant konstatuoti atrankiojo pranašumo buvimą šiuo atveju. Šiuo tikslu ieškovės remiasi pagrindais ir argumentais, kurie, nors atitinkamuose jų ieškiniuose pateikti skirtingai, turi didelių panašumų dėl esmės.

230 Pirmiausia šiuo klausimu primintina, kad jeigu, tam tikri sprendimo motyvai teisės požiūriu yra pakankami jam pagrįsti, galimos kitų motyvų klaidos neturi įtakos jo rezoliucinei daliai (2005 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *General Electric / Komisija*, T-210/01, EU:T:2005:456, 42 punktas).

231 Be to, jeigu Komisijos sprendimo rezoliucinė dalis paremta keliomis argumentų grupėmis, kurių kiekvienos pakanka pagrįsti šią dalį, nagrinėjamas sprendimas naikintinas tik tuo atveju, jei visos šios grupės būtų neteisėtos. Remiantis šia prielaida, tik su viena argumentų grupe susijusios klaidos ar kito pažeidimo nepakanka panaikinti ginčijamą sprendimą, nes ši klaida negalėjo turėti lemiamos įtakos institucijos priimto sprendimo rezoliucinei daliai (2005 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *General Electric / Komisija*, T-210/01, EU:T:2005:456, 43 punktas).

232 Taigi šiuo atveju dėl vienos iš Komisijos pateiktų argumentų grupių pagrįstumo *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodyti argumentai dėl kitų Komisijos argumentų grupių netektų prasmės.

233 Bendrasis Teismas mano, kad priimant šį sprendimą pirmiausia tikslinga išnagrinėti *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodytus argumentus, kuriais Komisija kaltinama supainiojusi pranašumo ir nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio konstatavimui keliamus reikalavimus, nes nepateikė aiškaus atskiro šių dviejų reikalavimų vertinimo.

234 Toliau Bendrasis Teismas nagrinės argumentus, pateiktus dėl Komisijos atlikto atrankiojo pranašumo buvimo vertinimo, pradėdamas nuo konstatuoto nukrypimo nuo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo.

b) Dėl tariamo pranašumo ir nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio buvimo reikalavimų supainiojimo

235 *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystė Komisiją kaltina tuo, kad ji supainiojo pranašumo ir atrankiojo pobūdžio sąvokas.

236 Anot *Engie*, užuot paeiliui nagrinėjusi pranašumo ir skirtingo požiūrio egzistavimą, Komisija padarė išvadą, kad pranašumas egzistavo dėl tariamo nukrypimo atsižvelgiant ne į bendrąsias teisės normas, reglamentuojančias apmokestinamąsias pajamas, o į tikslą visais atvejais apmokestinti pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių pelną.

237 Vis dėlto nuoroda į mokesčių sistemos tikslą turėtų būti daroma tik nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio vertinimo etape, o ne nustatant pranašumą.

238 Komisija pabrėžia, kad, nors reikalavimas dėl pranašumo buvimo skiriasi nuo atrankiojo pobūdžio reikalavimo, vieno įrodinėjimas iš dalies sutampa su kito įrodinėjimu. Jeigu mokesčių priemonė nukrypsta nuo įprastos apmokestinimo sistemos, tenkinamas reikalavimas dėl pranašumo buvimo, taip įveikiami du pirmieji argumentų dėl atrankiojo pobūdžio etapai. Be kita ko, Komisija teigia, kad, kiek tai susiję su tariamu referencinės sistemos normų ir šios sistemos tikslo supainiojimu, būtent bendrosios apmokestinimo sistemos normos, t. y. visoms įmonėms taikomos normos, atspindi apmokestinimo sistemos tikslą.

239 Šiuo klausimu primintina, kad iš esmės atrankusis pobūdis ir pranašumas yra du skirtingi kriterijai. Kiek tai susiję su pranašumu, Komisija turi įrodyti, kad priemonė pagerina gavėjo finansinę padėtį (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą).

240 Vis dėlto, kiek tai susiję su atrankiuoju pobūdžiu, Komisija turi įrodyti, kad pranašumas nesuteiktas kitoms įmonėms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į referencinio pagrindo tikslą, yra panaši į gavėjo (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas).

241 Vis dėlto mokesčių srityje pranašumo ir atrankiojo pobūdžio nagrinėjimas sutampa, nes šie du kriterijai reikalauja įrodyti, kad ginčijama mokestinė priemonė lemia priemonės gavėjo pagal įprastą mokesčių sistemą įprastai mokėtino mokesčio, todėl nustatyto ir kitiems mokesčių mokėtojams, kurių padėtis tokia pati, sumažėjimą. Be to, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatyta, kad šie du kriterijai gali būti nagrinėjami kartu, kaip SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatyta „trečioji sąlyga“ dėl „atrankiojo pranašumo“ (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32 punktą).

242 Šiuo atveju Komisija, neatsižvelgdama į visų ginčijamame sprendime pakartotų argumentų pagrįstumą, siekė įrodyti, kad nagrinėjami ISM lėmė pagal įprastą mokesčių sistemą, be kita ko, atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių įprastai mokėtino mokesčio sumažėjimą, todėl šios priemonės nukrypsta nuo kitiems mokesčių mokėtojams, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, taikomų mokesčių normų.

243 Visų pirma Komisija nusprendė, jog atsižvelgiant į tai, kad patvirtinta galimybė neapmokestinti atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių, kurios turėtų būti apmokestintos pagal Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą, ir jeigu nebūtų priimti nagrinėjami ISM, šiais sprendimais toms bendrovėms suteiktas pranašumas ir jais nukrypta nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos.

244 Siekiant įrodyti, kad supainiotos pranašumo ir atrankiojo pobūdžio sąlygos, negalima veiksmingai remtis tuo, kad ginčijamo sprendimo 166 ir 176 konstatuojamosiose dalyse nurodytas Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslas, nustatytas pagal PMĮ 18, 23, 40, 159 ir 163 straipsnius, aptartus ginčijamo sprendimo 78–81 konstatuojamosiose dalyse.

245 Žinoma, siekiant įrodyti mokestinės priemonės atrankųjį pobūdį pirmiausia remiamasi mokesčių sistemos tikslu, nes atsižvelgiant būtent į šį tikslą nustatomi mokesčių mokėtojai, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši į priemonės gavėjo padėtį.

246 Vis dėlto Komisijos, be kita ko, ginčijamo sprendimo 166 ir 176 konstatuojamosiose dalyse, nurodytas tikslas, t. y. „apmokestinti visų Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių apskaitoje pripažintą pelną“, yra veikiau Komisijos taikytas Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos bendrosioms nuostatoms galiojantis principas nei nagrinėjamos sistemos tikslas.

247 Taigi, nepaisant Komisijos pateikto tų nuostatų ir principo aiškinimo teisingumo, įrodytas nukrypimas nuo jo taip pat reiškia, kad suteiktas pranašumas.

248 Be to, tokia pati išvada darytina atsižvelgiant ne į Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą, o į Liuksemburgo nuostatas, reglamentuojančias pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą.

249 Be kita ko, iš ginčijamo sprendimo 208 ir 209 konstatuojamųjų dalių matyti, kad, jeigu nebūtų nagrinėjamų ISM, atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės nebūtų galėjusios pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio už paskirstytąjį pelną, neapmokestintą jų atitinkamų kontroliuojamųjų bendrovių lygiu; tai leidžia konstatuoti tiek pranašumą, tiek nukrypimą nuo pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą reglamentuojančių nuostatų.

250 Galiausiai konstatuotas nukrypimas nuo nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taip pat reiškia suteiktą pranašumą, kaip tai matyti iš ginčijamo sprendimo 312 konstatuojamosios dalies. Komisija iš esmės teigia, kad, jeigu nebūtų priimti nagrinėjami ISM ir būtų taikyta nuostata dėl piktnaudžiavimo teise, atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės nebūtų galėjusios pasinaudoti nagrinėjamų pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu.

251 Taigi Komisija šiuo atveju nesupainiojo pranašumo nustatymui ir nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio įrodymui keliamų reikalavimų, kurie, atsižvelgiant į tų ISM mokestinį pobūdį, turi būti vertinami vienu metu.

252 Vadinasi, argumentą dėl tokio supainiojimo reikia atmesti kaip nepagrįstą.

253 Šiomis aplinkybėmis ir šiame etape reikia patikrinti, ar Komisija galėjo pagrįstai nuspręsti, kad buvo suteiktas atrankusis pranašumas, išnagrinėjusi atitinkamų ISM atrankųjį pobūdį, remdamasi ribotu referenciniu pagrindu, t. y. tik pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą reglamentuojančiomis nuostatomis.

c) Dėl tariamo atrankiojo pranašumo nesuteikimo atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms atsižvelgiant į ribotą referencinį pagrindą

254 Ginčijamo sprendimo 200–235 konstatuojamosiose dalyse Komisija teigė, kad nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį galima nustatyti atsižvelgiant į ribotą referencinį pagrindą – PMĮ 164 ir 166 straipsnius, t. y. paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančias nuostatas.

255 PMĮ 164 straipsnyje nustatyta:

„1. Nustatant apmokestinamųjų pajamų sumą, nėra svarbu, ar pajamos yra paskirstytos turintiems teisę į jas, ar ne.

2. Ankstesnėje pastraipoje įvardytas paskirstymas reiškia bet kokio pobūdžio paskirstymus, skirtus akcijų, teisę į pelną suteikiančių akcijų ar steigimo akcijų, išpirktųjų akcijų ar kitų vertybinių popierių, įskaitant kintamo pajamingumo obligacijas, suteikiančias teisę gauti metinio pelno ar likvidavimo pelno dalį, savininkams.

3. Apmokestinamosios pajamos apima ir paslėptą pelno paskirstymą. Paslėptas pelno paskirstymas vyksta ypač tada, kai bendrovės dalininkas, akcininkas ar suinteresuotoji šalis tiesiogiai ar netiesiogiai gauna naudos iš bendrovės ar asociacijos, kurios neturėdamas šio statuso jis negautų.“

256 PMĮ 166 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Pajamos iš kapitalo dalių, kurias valdo:

1. visiškai apmokestinamas kolektyvinis subjektas, rezidentas, kuriam suteikta viena iš priedo 10 pastraipoje nurodytų formų,

2. visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė, rezidentė, kuri nenurodyta priedo 10 pastraipoje,

3. kolektyvinio subjekto nuolatinė buveinė, nurodyta Direktyvos [2011/96] 2 straipsnyje,

4. kapitalo bendrovės, valstybės, su kuria Liuksemburgo Didžioji Hercogystė yra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentės, nuolatinė buveinė,

5. kapitalo bendrovės ar kooperatinės bendrovės, kuri yra Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo šalies, kitos nei Europos Sąjungos valstybė narė, rezidentė, nuolatinė buveinė,

neapmokestinamos, jeigu gavimo dieną gavėjas turi ar įsipareigoja turėti tą kapitalo dalį nepertraukiamą bent dvylikos mėnesių laikotarpį ir per visą šį laikotarpį kapitalo dalies procentinis dydis netampa mažesnis nei 10% riba arba įsigijimo kaina netampa mažesnė nei 1 200 000 eurų.“

257 Be kita ko, iš ginčijamo sprendimo 201 ir 202 konstatuojamųjų dalių matyti, kad, remiantis kartu taikomais PMĮ 164 straipsniu ir 166 straipsnio pirma pastraipa, pagal Liuksemburgo teisę pajamas iš kapitalo dalių gaunanti bendrovė negali būti atleidžiama nuo mokesčio, jeigu prieš tai šios pajamos nebuvo apmokestintos jas paskirsčiusios bendrovės lygiu.

258 Pagal PMĮ 164 straipsnį neleidžiama iš bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaityti paskirstytojo pelno. Kitaip tariant, pelnas turi būti paskirstomas tik sumokėjus mokestį ir nesvarbu, koks paskirstymo pobūdis. Pagal PMĮ 166 straipsnį galima neapmokestinti paskirstytojo pelno jį gaunančios bendrovės lygiu, jeigu pelnas gautas iš kapitalo dalių.

259 Taigi ginčijamo sprendimo 226 straipsnyje Komisija padarė išvadą, kad nagrinėjamais ISM atitinkamas kontroliuojančiąsias bendroves atleisdamas nuo mokesčio už pajamas iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančias ZORA prieaugį, atskaitytą kaip atitinkamų patronuojamųjų bendrovių išlaidos, Liuksemburgo mokesčių administratorius atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms suteikė atrankųjį pranašumą.

260 *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė iš esmės teigia, kad Komisija klaidingai apibrėžė ribotą referencinį pagrindą ir nustatė nukrypimą nuo jo, todėl nusprendė, kad atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas.

261 Taigi iš pradžių reikia išnagrinėti argumentus dėl Komisijos klaidingai apibrėžto paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo; po jų, išnagrinėti argumentus, kuriais ginčijama atitinkamo sprendimo dalis dėl nukrypimo nuo tų nuostatų.

1) Dėl paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo apibrėžimo

262 Ginčijamame sprendime Komisija įvertino nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, kiek tai susiję su atitinkamomis kontroliuojančiosiomis bendrovėmis, atsižvelgdama į ribotą referencinį pagrindą, kurį sudaro pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą reglamentuojančios nuostatos, t. y. PMĮ 164 ir 166 straipsniai.

i) Dėl patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos neįtraukimo į referencinį pagrindą

263 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* teigia, kad Komisija klaidingai susiaurino referencinį pagrindą, juo laikydama vienos valstybės vidaus situacijoms taikomas nuostatas. Priešingai, ji turėjo remtis ir situacijomis, patenkančiomis į patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo sritį.

264 *Engie* pažymi, kad pagal patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, galiojusią priimant nagrinėjamą ISM, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nereikalavo iš anksto apmokestinti kitose valstybėse narėse įsisteigusių patronuojamųjų bendrovių pelno jų rezidavimo valstybėje, kad patronuojančiosios bendrovės Liuksemburgo rezidentės galėtų pasinaudoti patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje numatytu neapmokestinimu.

265 Be to, *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, atsižvelgdamos į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, negalėjo taikyti neapmokestinimo tik tarpvalstybinėms situacijoms be ankstesnio patronuojamosios bendrovės pelno apmokestinimo sąlygos.

266 Remdamasi 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimu *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395) *Engie* akcentuoja būtinybę aiškinti PMĮ 166 straipsnį atsižvelgiant į Sąjungos teisę, visų pirma į patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, galiojusią priimant nagrinėjamą ISM.

267 Be to, tarpvalstybinio pelno paskirstymo ir paskirstymo tik valstybės viduje apmokestinimo nesuderinimas lemia Liuksemburgo patronuojančiųjų bendrovių ir patronuojamųjų bendrovių rezidenčių atvirkštinę diskriminaciją. Taigi Komisija negali ginčyti Liuksemburgo teisės aktų leidėjo pasirinkimo taikyti pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo sistemą, kiek tai susiję tiek su paskirstymu valstybės viduje, tiek su tarpvalstybiniu paskirstymu.

268 *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nuomone, toks apmokestinimo nesuderinimas prieštarauja SESV 107 straipsniui, kaip tai matyti iš 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981).

269 Iš esmės Komisija tarpvalstybinių situacijų neįtraukimą į referencinį pagrindą grindžia tuo, kad patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos tikslas – tik išvengti mažiau palankaus tarpvalstybinių situacijų vertinimo, palyginti su vienos valstybės vidaus situacijomis, o ne pagrįsti palankesnį tarptautinių situacijų vertinimo, palyginti su vienos valstybės vidaus situacijomis, išplėtimą.

270 Pirma, šiuo klausimu primintina, kad atrankiojo pobūdžio sąlygai nagrinėti pirmiausia reikia apibrėžti referencinį pagrindą, į kurio sritį patenka nagrinėjama priemonė; šis nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, kadangi pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 punktas).

271 Antra, mokestinės priemonės atrankusis pobūdis neturi būti vertinamas remiantis referenciniu pagrindu, sudarytu iš kelių nuostatų, kurios dirbtinai atskirtos nuo platesnio teisinio pagrindo (2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-209/16 P, nepaskelbto Rink., EU:C:2018:507, 99 punktas).

272 Taigi negalima Komisijos kaltinti tuo, kad šiuo atveju neatsižvelgė į tarpvalstybinio dividendų paskirstymo apmokestinimą pagal patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, galiojusią priimant nagrinėjamą ISM.

273 Visų pirma šioje byloje nagrinėjama situacija yra vienos valstybės vidaus situacija. Tiek atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, tiek patronuojamosios bendrovės ir bendrovės tarpininkės įsteigtos Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje. Šiuo atveju jų mokestinė situacija susijusi tik su vienu mokesčių administratoriumi. Todėl dvigubo apmokestinimo grėsmė, kylanti taikant skirtingas mokestines sistemas ir dalyvaujant skirtingiems mokesčių administratoriams, pavyzdžiui, tarpvalstybinio paskirstymo atvejais, negali iškilti esant vienos valstybės vidaus situacijai, kaip antai nagrinėjamai šioje byloje.

274 Antra, pagal patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, galiojusią priimant nagrinėjamus ISM, žinoma, nebuvo formaliai reikalaujama, kad pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas būtų siejamas su ankstesniu patronuojamųjų bendrovių paskirstytojo pelno apmokestinimu.

275 Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 4 straipsnyje, be kita ko, numatyta, kad valstybė narė, kurios rezidentė yra patronuojančioji bendrovė, gavusi patronuojamosios bendrovės nerezidentės dividendus, gali jų neapmokestinti.

276 Vis dėlto tokia neapmokestinimo sistema, neformaliai lėmusia patronuojamosios bendrovės nerezidentės paskirstytojo pelno apmokestinimą, pirmiausia, remiantis patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos 3 konstatuojamąja dalimi, siekiama palengvinti bendrovių grupavimąsi Sąjungoje ir reaguoti į galinčius egzistuoti dviejų skirtingų valstybių narių mokesčių teisės aktų skirtumus. Tokia logika tikrai negali būti taikoma, kai bendrovės įsteigtos vienoje ir toje pačioje valstybėje narėje.

277 Šios išvados nepaneigia 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395), 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981).

278 Pirmiausia 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395) negali būti aiškinamas taip, kaip siūlo *Engie*. Toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad nagrinėdamas ginčą, patenkantį į direktyvos, kuri turėjo būti perkelta į nacionalinę teisę, taikymo sritį, nacionalinis teismas turi aiškinti nacionalinę teisę atsižvelgdamas į direktyvos turinį ir tikslą. Šiuo atveju visiškai nereikia PMĮ 166 straipsnio aiškinti atsižvelgiant į patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymo sritį, t. y. jeigu pelnas būtų paskirstytas tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių.

279 Paskui, 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) taip pat negali būti grindžiama galima Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pareiga suderinti tarpvalstybinio paskirstymo ir vienos valstybės vidaus paskirstymo apmokestinimą.

280 Toje byloje buvo keliamas tik klausimas, ar sąvoka kapitalo dalis, kaip tai suprantama pagal patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, apėmė kapitalo dalių turėjimą uzufrukto (o ne nuosavybės) teise; į šį klausimą Teisingumo Teismas atsakė neigiamai.

281 Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat priminė, kad valstybė narė negali mažiau palankai vertinti tarpvalstybinių situacijų, palyginti su vienos valstybės vidaus situacijomis. Taigi byloje, kurioje priimtas 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758), Teisingumo Teismas nusprendė, kad, jeigu valstybė narė neapmokestina dividendų, bendrovės gautų už uzufrukto teise turimas patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis, tai turėjo būti taikoma ir tarpvalstybinei situacijai. Iš tikrųjų Sąjungos teise siekiama ne kovoti su atvirkštine diskriminacija, o užtikrinti, kad tarpvalstybinės situacijos nebūtų vertinamos mažiau palankiai, palyginti su vienos valstybės vidaus situacijomis, o ne priešingai.

282 Galiausiai tokia pati išvada darytina ir iš 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981). Priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Komisija jos negali kaltinti tuo, kad suteikė valstybės pagalbą, palankiau vertindama tarpvalstybinį dividendų paskirstymą, palyginti su paskirstymu vienos valstybės viduje.

283 Iš tikrųjų tokios priemonės priskirtinumo valstybei sąlyga netaikoma, jeigu nagrinėjama priemonė nustatyta Sąjungos akte, pavyzdžiui, direktyvoje (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 5 d. Sprendimo *Deutsche Bahn / Komisija*, T-351/02, EU:T:2006:104, 99–104 punktus). Taigi šiuo atveju pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo sistema nustatyta patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje.

284 Bet kuriuo atveju pagal patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, galiojusią nagrinėjamų ISM priėmimo momentu, nedraudžiama nustatyti ir reikalauti ryšio tarp patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimo ir paskesnio patronuojančiosios bendrovės nerezidentės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, 36 ir 37 punktus).

285 Šia direktyva siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų ir tai netiesiogiai, bet neišvengiamai reiškia, kad ji grindžiama teiginiu, kad valstybė narė, kurios rezidentė yra patronuojamoji bendrovė, apmokestina jos gautą pelną prieš jį paskirstant (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, 36 ir 37 punktus).

286 Be to, neatsižvelgiant į taikymą *rationae temporis*, tokį aiškinimą patvirtina 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96 (OL L 219, 2014, p. 40), 1 straipsnis, nes tarptautinių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas galimas, tik jeigu patronuojamoji bendrovė jų neatskaito.

287 Taigi šiuo atveju Komisija į referencinį pagrindą neturėjo įtraukti patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje nustatytos sistemos, kuri nagrinėjamu atveju negalėjo lemti, kad bent vienos valstybės vidaus situacijose nebūtų reikalaujama pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo ir paskirstytojo pelno apmokestinimo ryšio.

ii) Dėl PMĮ 164 ir 166 straipsnių bendro aiškinimo

288 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* tvirtina, kad siauresnį referencinį pagrindą, nustatytą atsižvelgiant tik į PMĮ 164 ir 166 straipsnius, lėmė klaidingas bendras šių dviejų nuostatų aiškinimas.

289 Be to, kad ZORA nereiškia paskirstytojo pelno, kaip tai suprantama pagal PMĮ 164 straipsnį, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* teigia, kad PMĮ 166 straipsnis neturi būti aiškinamas taip, kad pagal jį patronuojančiosios bendrovės neapmokestinimas siejamas su ZORA galiojimo laikotarpiu patronuojamosios bendrovės gautų pajamų neatskaitymu.

290 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė taip pat apgailestauja dėl to, kad Komisija neatsižvelgė į 2018 m. sausio 31 d. rašte pateiktas pastabas; jame aiškiai nurodyta, kad PMĮ 164 ir 166 straipsnių taikymo sritis skiriasi ir PMĮ 164 straipsnio laikymasis nėra PMĮ 166 straipsnio taikymo sąlyga.

291 Komisija primygtinai atkreipia dėmesį būtent į tai, kad PMĮ 166 straipsnio ir PMĮ 164 straipsnio pirmos ir antros pastraipų tarpusavio papildymo ryšys yra būtinas Liuksemburgo mokesčių sistemos darnai užtikrinti (tai šiuo atveju patvirtina mokesčių doktrina).

292 Šiuo klausimu, viena vertus, žinoma, reikia pažymėti, kad PMĮ 166 straipsnyje formaliai nesiejami patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas ir ankstesnis patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimas.

293 Vis dėlto pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas galimas, tik jeigu patronuojamosios bendrovės paskirstytosios pajamos prieš tai buvo apmokestintos, nebent, jeigu dėl vienos valstybės vidaus situacijos būtų nustatytas dvigubas pelno neapmokestinimas.

294 Schemiškai PMĮ 164 straipsnyje numatytas bendrovės gautų pajamų apmokestinimas, nepaisant to, ar jos paskirstytos, ar ne. Pagal PMĮ 164 straipsnio trečią pastraipą šios pajamos apima ir paslėptą pelno paskirstymą. Pagal PMĮ 166 straipsnį pajamos iš kapitalo dalių neapmokestinamos esant tam tikroms sąlygoms, leidžiančioms išvengti dvigubo apmokestinimo atvejų. Iš tikrųjų, jeigu patronuojamųjų bendrovių paskirstytasis pelnas apmokestintas, jis iš esmės įrašomas kaip patronuojančiosios bendrovės apmokestinamasis pelnas.

295 Šių dviejų nuostatų tarpusavio ryšys aiškiai matyti iš 2018 m. sausio 31 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės atsakymo. Remiantis ginčijamo sprendimo 202 konstatuojamojoje dalyje pakartota ir 223 išnašoje pateikta citata, o ji nedviprasmiška, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pripažino, kad „visoms kitoms akcijoms, iš kurių gautos pajamos gali būti neapmokestinamos pagal [PMĮ] 166 straipsnį, taip pat taikomos ir [PMĮ] 164 straipsnio nuostatos“.

296 Šių dviejų nuostatų tarpusavio ryšį patvirtina ir 1965 m. balandžio 2 d. Liuksemburgo *Conseil d'État* (Valstybės taryba) nuomonė dėl įstatymo projekto, kuriuo į PMĮ įtrauktas 166 straipsnis; Komisija teisingai į ją daro nuorodą ginčijamo sprendimo 139 ir 238 išnašose. Kaip pabrėžia Liuksemburgo *Conseil d'État*, PMĮ 166 straipsnis „teisingo apmokestinimo ir ekonominiais sumetimais“ leidžia išvengti paskirstytųjų pajamų dvigubo ar trigubo apmokestinimo, bet ne iš esmės visiškai išvengti tų pajamų apmokestinimo.

297 Kitaip tariant, pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas taikomas tik pajamoms, kurios bebuvo atskaitytos iš patronuojamosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų.

298 Vadinasi, Komisija nepadarė teisės klaidos dėl to, kad ginčijamo sprendimo 204 konstatuojamojoje dalyje konstatavo PMĮ 164 ir 166 straipsnių tarpusavio ryšį, t. y. ryšį tarp patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo ir jos patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimo.

299 Be to, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* tvirtina, kad ZORA nereiškia pelno paskirstymo, kaip tai suprantama pagal PMĮ 164 straipsnį, todėl padaryta klaidinga nuoroda į tą straipsnį, be kita ko, ginčijamo sprendimo 204, 210 ir paskesnėse konstatuojamosiose dalyse.

300 Taigi, nors ZORA prieaugis formaliai nėra paskirstytasis pelnas, *LNG Holding* neapmokestintos pajamos iš kapitalo dalių iš esmės atitinka to prieaugio sumą, todėl, kaip teisingai matyti iš ginčijamo sprendimo 210–212 konstatuojamųjų dalių, ši suma labai ypatingomis šios bylos aplinkybėmis ir atsižvelgiant į bendrovių darinį, kurį sudaro kontroliuojančioji bendrovė, bendrovė tarpininkė ir patronuojamoji bendrovė, realiai atitinka paskirstytąjį pelną. Taigi Komisija, apibrėždama ribotą referencinį pagrindą, pagrįstai galėjo bendrai atsižvelgti į PMĮ 164 ir 166 straipsnius, nacionalinėje teisėje reglamentuojančius pajamų iš kapitalo dalių apmokestinimą.

301 Vadinasi, reikia atmesti argumentą dėl klaidingo PMĮ 164 ir 166 straipsnių bendro aiškinimo, todėl ir visus argumentus, kuriais siekiama ginčyti Komisijos nustatytą ribotą referencinį pagrindą.

2) Dėl nukrypimo nuo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų

302 Ginčijamo sprendimo 208–226 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad nagrinėjamais ISM Liuksemburgo mokesčių administratorius nukrypo nuo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų, nes leido neapmokestinti atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių gautų pajamų iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančių ZORA prieaugį, atitinkamų patronuojamųjų bendrovių atskaitytą kaip išlaidos.

303 Pirmiausia reikia pabrėžti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 247 ir 248 punktų, nukrypimo nuo Liuksemburgo nuostatų, reglamentuojančių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą, įrodymas, jeigu jis pagrįstas, lemia pranašumo konstatavimą.

304 Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nustatyta, kad, vertinant atrankiojo pobūdžio sąlygą, kuri sudaro „valstybės pagalbos“ sąvoką, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone labiau palaikomos „tam tikros įmonės ar tam tikrų prekių gamyba“ nei kitos, kurių, atsižvelgiant į minėta sistema siekiamą tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši ir kurios taip yra vertinamos skirtingai; tai gali būti laikoma iš esmės diskriminaciniu vertinimu (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

305 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* iš esmės teigia, kad šiuo atveju negalima konstatuoti jokio nukrypimo, ir tvirtina, kad, pirma, PMĮ 164 straipsnis nereglamentuoja ZORA ir nebuvo jokio tiesioginio ir akivaizdaus ryšio tarp patronuojamųjų bendrovių atskaityto ZORA prieaugio ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo, antra, ZORA vertės padidėjimas jas suteikiant nebuvo užtikrintas dalykas, trečia, PMĮ 164 ir 166 straipsniai, vertinami atskirai, buvo teisingai taikomi, ketvirta, Komisija neįrodė šių dviejų atskirai vertinamų nuostatų pažeidimo ir, penkta, neįrodytas *Engie* grupės atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių palankesnis vertinimas.

i) Dėl PMĮ 164 straipsnio taikymo ZORA ir ryšio tarp patronuojamųjų bendrovių ZORA prieaugio atskaitymo ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo egzistavimo

306 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* nurodo, kad PMĮ 164 straipsnis Liuksemburgo teisėje reglamentuoja tik pelno paskirstymą, o ne ZORA, kuri iš dalies yra skola, o iš dalies – kapitalo priemonė.

307 Komisija nepaisė, kad ZORA konvertuojama, todėl šiuo atveju netaikomas PMĮ 164 straipsnis, taigi negalima konstatuoti jokio nukrypimo nuo šio straipsnio. Komisija savo analizę grindė Liuksemburgo mokesčių teisės aiškinimu pagal tikslą, taip pažeisdama mokesčių teisėtumo principą, pagal kurį mokesčių teisės nuostatos aiškinamos griežtai.

308 *Engie* nuomone, tokio nukrypimo nėra ir todėl, kad negalima nustatyti jokio tiesioginio ir akivaizdaus ryšio tarp *LNG Holding* gauto pelno ir *LNG Supply* atskaityto kaip išlaidų ZORA prieaugio. Komisija taip pat klaidingai susiejo išankstinį sandorį ir po jo atliktą *LNG Supply* kapitalo sumažinimo operaciją, šiuo atveju nenumatytą nagrinėjamų ISM išdavimo momentu. Kadangi nėra tokio ryšio, nagrinėjami ISM iš esmės nenukrypo nuo nustatyto referencinio pagrindo.

309 Be to, anot *Engie*, ZORA prieaugis *LNG Luxembourg* buhalterinės apskaitos dokumentuose buvo įrašytas kaip apmokestinamasis pelnas, todėl, darant prielaidą, kad būtų nustatytas ryšys tarp *LNG Supply* atskaityto kaip išlaidos prieaugio sumos ir *LNG Holding* neapmokestintos sumos, neapmokestinimas iš esmės nesusijęs su visiškai neapmokestinta suma.

310 Komisija ginčija visų šių argumentų pagrįstumą. Be kita ko, ji tvirtina, kad, jeigu paskirstančiojo subjekto ta pati pelno suma galėjo būti atskaityta kaip išlaidos ir neapmokestinta kaip gavėjo pajamos, šis pelnas visiškai neapmokestintas Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje; tai šiuo atveju aiškiai rodo, kad buvo nukrypta nuo kontroliuojančiosioms bendrovėms taikomo riboto referencinio pagrindo.

311 Šiuo atveju, priešingai, nei vadovaujantis formaliu požiūriu, pagal kurį sukurtą finansinę struktūrą sudarantys sandoriai vertinami atskirai, svarbu, kaip Komisija, tos struktūros ekonominę ir mokestinę realybę vertinti neatsižvelgiant teisinę regimybę. Siekiant nustatyti, ar nagrinėjamas valstybės priemones galima pripažinti valstybės pagalba, iš esmės reikia atsižvelgti į šių priemonių poveikį pagalbą gavusioms įmonėms (žr. 2010 m. rugsėjo 13 d. Sprendimo *Graikija ir kt. / Komisija*, T-415/05, T-416/05 ir T-423/05, EU:T:2010:386, 212 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

312 Taigi, nors ZORA prieaugis formaliai nėra paskirstytasis pelnas, neapmokestintos *LNG Holding* pajamos iš kapitalo dalių iš esmės yra to prieaugio suma, todėl, kaip teisingai matyti iš ginčijamo sprendimo 210–212 konstatuojamųjų dalių, ta suma, atsižvelgiant į labai ypatingas šios bylos aplinkybes, realiai atitinka paskirstytąjį pelną.

313 Nagrinėjamais ISM patvirtinti įvairūs tarpusavyje susiję sandoriai, kurių visuma leido žiediniu būdu įgyvendinti veiklos sektoriaus perdavimą ir jo finansavimą tarp trijų tos pačios grupės bendrovių. Šie sandoriai parengti kaip vykdomi trimis etapais (etapai vykdomi paeiliui, bet tarpusavyje susiję), dalyvaujant kontroliuojančiajai bendrovei, bendrovei tarpininkei ir patronuojamajai bendrovei.

314 Žinoma, pirma, ZORA prieaugis buvo įtrauktas kaip apmokestinamasis pelnas į bendrovių tarpininkių finansines ataskaitas.

315 Vis dėlto Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie*, atsakydamos į Bendrojo Teismo per teismo posėdį pateiktą klausimą, aiškiai patvirtino, kad pelną neutralizavo bendrovės tarpininkės tokio paties dydžio nuostoliai, patirti vykdant bendrovių tarpininkių ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių sudarytą išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį.

316 Be to, pagal tą sutartį atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės automatiškai tapo nagrinėjamos ZORA konvertavimo metu išleistų akcijų, apėmusių nominalią suteiktos paskolos vertę ir patronuojamųjų bendrovių gautą pelną, savininkės.

317 Kitaip tariant, bendrovių tarpininkių ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių sudaryta išankstinė pirkimo-pardavimo sutartis praktiškai leido neutralizuoti bendrovių tarpininkių apmokestinamąjį pelną, perduodant nagrinėjamos ZORA konvertavimo metu išleistų akcijų nuosavybės teisę toms kontroliuojančiosioms bendrovėms.

318 Taigi atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės tapo tų akcijų savininkės, o jų vertė apima ZORA prieaugį.

319 Antra, žinoma, išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties vykdymas taip pat yra atskiri veiksmai, visiškai nesusiję su paskesniu dalies patronuojamųjų bendrovių gautų akcijų panaikinimu.

320 Vis dėlto šiuo atveju, kiek tai susiję su *LNG Holding*, jos gautos pajamos pagal išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį, juo labiau gautos panaikinus *LNG Supply* akcijas, ekonominiu požiūriu iš tikrųjų atitiko iki dalinio ZORA konvertavimo pasiekto ZORA prieaugio sumą; tai Liuksemburgo Didžioji Hercogystė aiškiai pripažino per teismo posėdį, atsakydama į Bendrojo Teismo klausimą.

321 Šios išvados nepaneigia argumentas, kad nagrinėjamuose ISM nebuvo nieko nurodyta dėl paskesnio dalies gautų patronuojamųjų bendrovių akcijų panaikinimo, juose nurodytas tik išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties vykdymas.

322 Iš tikrųjų iš 2013 m. rugsėjo 20 d. išankstinio sprendimo dėl mokesčių prašymo matyti, jog, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 43 konstatuojamojoje dalyje, iki nagrinėjamo ZORA konvertavimo buvo aiškiai numatyta, kad vėliau atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės panaikins dalį gautų patronuojamųjų bendrovių akcijų.

323 Nurodyta, kad, „[s]umažinus [*LNG Supply*] kapitalą, [*LNG Holding*] pripažins konvertuotų akcijų nominalios sumos ir konvertavimo sumos skirtumo dydžio pelną“ ir kad „[š]is pelnas bus įtrauktas į [*LNG Holding*] apskaitą ir jam bus taikoma iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata, [kaip anksčiau patvirtino mokesčių administratorius]“.

324 Aiški nuoroda į ankstesnį Liuksemburgo mokesčių administratoriaus patvirtinimą šiuo klausimu iš esmės rodo, kad *LNG Holding* pajamos, gautos sumažinus *LNG Supply* kapitalą, buvo tos, dėl kurių prašyta taikyti PMĮ 166 straipsnį, be kita ko, 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstinio mokesčių sprendimo prašyme, į kurį Liuksemburgo Didžioji Hercogystė atsakė teigiamai.

325 Trečia, žinoma, patronuojamųjų bendrovių atskaitytas ZORA prieaugis formaliai buvo atskira operacija, nesusijusi su kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu.

326 Vis dėlto realybėje šias dvi operacijas šiuo atveju sieja tiesioginis ryšys. *LNG Holding* pagal PMĮ 166 straipsnį neapmokestintos pajamos iš esmės atitinka ZORA prieaugį, atskaitytą *LNG Supply*, kaip tai per teismo posėdį patvirtino Liuksemburgo Didžioji Hercogystė.

327 Vadinasi, Komisija teisingai nurodė kelių operacijų, – formaliai, žinoma, atskirų, bet iš esmės susijusių, – tarpusavio sąveiką ir nusprendė, kad, patvirtindamas kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo, ekonominiu požiūriu atitinkančių ZORA prieaugio sumą, atskaitytą kaip patronuojamųjų bendrovių išlaidos, neapmokestinimą, Liuksemburgo mokesčių administratorius nukrypo nuo referencinio pagrindo, t. y. PMĮ 164 ir 166 straipsnių.

ii) Dėl netikrumo dėl ZORA vertės jos suteikimo dieną

328 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* teigia, jog Komisija negalėjo nepaisyti to, kad nebuvo tikrumo dėl ZORA vertės padidėjimo jų suteikimo dieną ir nagrinėjamų ISM priėmimo momentu. Anot Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, būtent tai pasakytina ir dėl CEF, juo labiau kad GSTM suteikta ZORA nebuvo konvertuota.

329 Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* nuomone, netikrumas nagrinėjamų ISM priėmimo dieną dėl nagrinėjamos ZORA gavėjų patronuojamųjų bendrovių ateityje gausimo pelno iš esmės paneigia konstatuotą nukrypimą nuo riboto referencinio pagrindo.

330 Šiuo klausimu primintina, kad valstybės pagalba laikomos intervencijos, kurios, kad ir kokia būtų jų forma, gali tiesiogiai ar netiesiogiai suteikti įmonėms pranašumą arba turi būti laikomos ekonomine nauda, kurios įmonė gavėja nebūtų gavusi normaliomis rinkos sąlygomis (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktas).

331 Beje, priemonė gali būti valstybės pagalba, net jeigu pagalbos suma ir *a fortiori* konstatuota nauda priklauso nuo su apmokestinimo sistema nesusijusių aplinkybių.

332 Priemonė gali būti valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį, nors nauda realiai dar nebuvo atsiradusi tos priemonės patvirtinimo dieną. Pakanka paprastos galimybės, kad nauda atsiras ateityje. Iš tikrųjų naudos neatsiradimas tik užkerta kelią galimybei susigrąžinti pagalbą, bet ne jos kvalifikavimui kaip pagalbos.

333 Taigi šiuo atveju naudą ir galiausiai nukrypimą nuo referencinio pagrindo aiškiai rodo patronuojamųjų bendrovių gautas pelnas per atitinkamų ZORA galiojimo laikotarpį. Nurodytas netikrumas atitinkamų ZORA suteikimo dieną dėl patronuojamųjų bendrovių gausimo pelno nepaneigia to, kad atitinkamoms patronuojančiosioms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas, ir konstatuoto nukrypimo nuo riboto referencinio pagrindo.

334 Nagrinėjamų ISM priėmimo dieną Liuksemburgo mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į jam pateiktą finansinę struktūrą, iš tikrųjų pritarė atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu galėjusių atitikti patronuojamųjų bendrovių kaip išlaidos atskaitytas pajamas, neapmokestinimui.

335 Taigi Komisija nepadarė klaidos, nes nusprendė, kad nustatydamas specialią atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių apmokestinimo sistemą Liuksemburgo mokesčių administratorius nustatė teisinį pagrindą, leidžiantį joms suteikti pranašumą, ir taip nukrypo nuo riboto referencinio pagrindo.

iii) Dėl konstatuoto nukrypimo remiantis bendru bendrųjų nuostatų poveikiu

336 *Engie* teigia, kad Komisija negalėjo vertinti įstatyme nenumatyto patronuojamųjų bendrovių atskaityto ZORA prieaugio ir kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo bendro poveikio. Anot *Engie*, dviejų bendrųjų nuostatų taikymas konkrečiu atveju negali suteikti pranašumo, jeigu atitinkamos nuostatos yra visuotinai taikomos ir kiekvienos iš šių atskirai vertinamų nuostatų taikymas atitinka įprastą jų taikymą.

337 Komisija nukrypo nuo sprendimų praktikos, pavyzdžiui, 2013 m. liepos 17 d. Sprendimo Nr. 2014/200/ES dėl valstybės pagalbos SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kurią suteikė Ispanija tam tikriems finansinės nuomos susitarimams taikoma apmokestinimo sistema, taip pat vadinama Ispanijos mokestinės nuomos sistema (OL L 114, 2014, p. 1, toliau – sprendimas dėl Ispanijos mokestinės nuomos sistemos), pagal jį kiekviena individualiai vertinama mokestinė priemonė turi nukrypti nuo įprasto nagrinėjamų mokesčių teisės nuostatų taikymo. Toks reikalavimas dar svarbesnis, kai, kaip šiuo atveju, yra keli apmokestinamieji asmenys.

338 Be to, *Engie* nurodo, kad ginčijamame sprendime Komisijos pateiktas teiginys reiškė, kad pagal darnumo principą mokesčių teisės nuostatų taikymas vienam apmokestinamajam asmeniui siejamas su kito apmokestinamojo asmens mokestiniu vertinimu pagal kitas bendrąsias nuostatas. Komisija taip pat nepaisė 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), kuriame nustatyta galimybė atsižvelgti į mokesčių sistemos poveikį, tik jeigu ji nustatyta aiškiai savavaliaujant ar iškreiptai.

339 Tokiam argumentui negalima pritarti.

340 Kaip matyti iš šio sprendimo 306–327 punktų, pagal Liuksemburgo teisę ryšys turi būti nustatytas tarp patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo ir jos patronuojamosios bendrovės paskirstytųjų pajamų atskaitymo.

341 Toks neapmokestinimas negali būti taikomas, prieš tai nepatikrinus, ar neapmokestinamos pajamos jau buvo apmokestintos. Bendrovės, paskirstytųjų pajamų gavėjos, apmokestinimą, kiek tai susiję su PMĮ 166 straipsniu, lemia paskirsčiusios bendrovės apmokestinimas.

342 Šiuo atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 312–327 punktų, ryšys taip pat egzistuoja tarp *LNG Supply* ZORA prieaugio atskaitymo ir *LNG Holding* atitinkamų pajamų iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančių tą prieaugį, neapmokestinimo. Šį ryšį lemia būtent *Engie* sukurta finansavimo struktūra ir įvairios *Engie* grupę saistančios sutartys, patvirtintos nagrinėjamais ISM. Kadangi *LNG Supply* akcijos, apimančios ZORA prieaugio vertę, panaudojant šią ZORA keliauja iš *LNG Supply* bendrovei *LNG Luxembourg*, o pasinaudojant išankstine pirkimo-pardavimo sutartimi – iš *LNG Luxembourg* bendrovei *LNG Holding*, galiausiai gaunančiai neapmokestinamą vertę dėl gautų akcijų panaikinimo. Tas pats vyksta ir tarp GSTM ir CEF, nors ZORA, kurios gavėja yra pirmoji, nebuvo konvertuota.

343 Dėl nurodyto ryšio ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių vertinimo atsižvelgiant į bendrą šių dviejų sandorių poveikį nagrinėjami ISM nukrypsta nuo riboto referencinio pagrindo. Šiuo atveju *LNG Holding* pajamų iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančių ZORA prieaugį, neapmokestinimas negalėjo būti taikomas, nes tą prieaugį *LNG Supply* atskaitė kaip išlaidas.

344 Dėl šio bendro poveikio ginčijamo sprendimo 208 ir 209 konstatuojamosiose dalyse Komisija teisingai nusprendė, kad buvo nukrypta nuo referencinio pagrindo, t. y. 164 ir 166 straipsnių.

345 Kadangi toks ryšys buvo, Komisija nepadarė teisės klaidos dėl to, kad, vertindama kontroliuojančiąsias bendroves, atsižvelgė į patronuojamosios bendrovės pajamų atskaitymo ir paskesnio jos patronuojančiosios bendrovės neapmokestinimo bendrą poveikį.

346 Tokios išvados nepaneigia šio sprendimo 337 punkte nurodytas sprendimas dėl Ispanijos mokestinės nuomos sistemos.

347 Pirma, reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Komisijos sprendimai dėl kitų atvejų negali turėti įtakos ginčijamo sprendimo galiojimui, nes jis gali būti vertinamas tik atsižvelgiant į objektyvias Sutarties taisykles (žr. 2019 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Havenbedrijf Antwerpen ir Maatschappij van de Brugse Zeehaven / Komisija*, T-696/17, EU:T:2019:652, 68 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

348 Antra, neatsižvelgiant į argumentą, kad Komisijos nesaisto jos ankstesnė sprendimų praktika, be kita ko, iš sprendimo dėl Ispanijos mokestinės nuomos sistemos 131 ir 140 konstatuojamųjų dalių matyti, kad, nors mokesčių planavimo schema toje byloje buvo grindžiama kelių atskirų mokestinių priemonių derinimu, Komisija toje byloje neketino Ispanijos mokestinės nuomos sistemos atrankiojo pobūdžio konstatavimo sieti su kiekvienos tą schemą sudarančios priemonės, vertinamos atskirai, atrankiuoju pobūdžiu. Be to, Ispanijos mokestinės nuomos sistemą sudarė penkios priemonės ir nei formaliai, nei iš esmės nematyti, kad jų bendras taikymas buvo nustatytas teisės akte, priešingai, nei šiuo atveju, kai taikomi PMĮ 164 ir 166 straipsniai, siejami papildymo ryšio, kurį iš esmės rodo jų bendras aiškinimas.

349 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) taip pat negali būti aiškinamas taip, kad jame nustatyta galimybė atsižvelgti į priemonės poveikį tik jeigu ji apibrėžta kaip „savavališka ar iškraipyta“.

350 Pirma, pažymėtina, kad bylos, kuriose priimtas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), labai skiriasi nuo šios bylos, nes nagrinėjama sistema pati buvo referencinis pagrindas, kuriuo remiantis buvo nustatytas lengvatinio apmokestinimo bendrovių palankesnis vertinimas.

351 Antra, pažymėtina, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje valstybės intervencijos neišskiriamos pagal priežastis ir tikslus, bet apibrėžiamos pagal poveikį, todėl neatsižvelgiant į naudotą techniką. Taigi *Engie* nurodyta jurisprudencija būtų galima remtis, tik jeigu būtų ginčijami atvejai, tapatūs nagrinėtiems bylose, kuriose priimtas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732).

iv) Dėl atskirai vertinamų PMĮ 164 ir 166 straipsnių pažeidimo nebuvimo

352 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, jog tam, kad pagal nacionalinę teisę būtų tinkamai taikomi PMĮ 164 ir 166 straipsniai, Komisija turėjo įrodyti, kad nagrinėjami ISM pažeidė tuos straipsnius.

353 Atsižvelgdama į 2013 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *MOL / Komisija* (T-499/10, EU:T:2013:592) Komisija turėjo įrodyti nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, remdamasi juos pagrindžiančiomis nuostatomis ir įrodydama jų pažeidimą.

354 Komisija akcentuoja tai, kad nagrinėjamų ISM atrankusis pobūdis nebuvo siejamas nei su klaidingo nuostatų, kuriomis remiantis tie ISM buvo priimti, taikymo konstatavimu, nei su šių nuostatų atrankiuoju pobūdžiu.

355 Šiuo klausimu pažymėtina, kad, priešingai, nei šiuo atveju teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, išvada dėl nukrypimo nuo riboto referencinio pagrindo nebuvo siejama su PMĮ 164 ir 166 straipsnių, vertinamų atskirai, pažeidimu. Priešingai, nukrypimas turėjo būti

vertinamas atsižvelgiant į kartu taikomus PMĮ 164 ir 166 straipsnius, sudariusius ribotą referencinį pagrindą, kuriuo remiantis patronuojančiosios bendrovės pajamos iš kapitalo dalių negalėjo būti neapmokestintos, jeigu tos pajamos nebuvo apmokestintos patronuojamųjų bendrovių lygiu, ir atvirkščiai.

356 Iš ginčijamo sprendimo 212 ir 213 konstatuojamųjų dalių matyti, kad nagrinėjami ISM nukrypo nuo riboto referencinio pagrindo, nes pagal juos atitinkamos *Engie* grupės kontroliuojančiosios bendrovės buvo atleistos nuo mokesčio už pajamas, ekonominiu požiūriu atitinkančias jų patronuojamųjų bendrovių paskirstytąjį ir neapmokestintąjį pelną. Būtent taip buvo *LNG Supply* suteiktos ZORA atveju. Iš tikrųjų buvo neapmokestintos *LNG Holding* pajamos iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančios *LNG Supply* kaip išlaidas atskaitytas pajamas.

357 Pareiga įrodyti, kad nagrinėjami ISM pažeidė PMĮ 164 ir 166 straipsnius, visiškai nenustatyta ir 2013 m. lapkričio 12 d. Sprendime *MOL / Komisija* (T-499/10, EU:T:2013:592). Priešingai, nei nurodė Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, šis sprendimas yra tik pavyzdys to, kad pagalbos priemonės atrankųjį pobūdį gali lemti visuotinai taikomu aktu administracijai suteikta diskrecija, neatsižvelgiant į tai, ar tais įgaliojimais pasinaudota. Be to, jame nurodyta, kad, jeigu tokiais įgaliojimais nesinaudota, siekiant patikrinti, ar ja gavėjui suteikiamas atrankusis pranašumas, reikia remtis priemonės turiniu.

358 Šiomis aplinkybėmis reikia atmesti argumentus, pateiktus dėl PMĮ 164 ir 166 straipsnių, vertinamų atskirai, pažeidimo neįrodymo.

v) Dėl „Engie“ grupės atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių palankesnio vertinimo

359 *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, šiuo klausimu palaikomos Airijos, mano, jog Komisija neįrodė, kad dėl nagrinėjamų ISM *Engie* grupė buvo palankiau vertinama, palyginti su kitomis bendrovėmis ar bendrovių grupėmis, kurių padėtis panaši.

360 Anot *Engie*, Komisija neįrodė skirtingų išankstinių sprendimų dėl mokesčių egzistavimo ir to, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius tokio sprendimo nepriėmė dėl įmonės, kurios padėtis panaši, ar kad buvo perskaičiuotas mokestis įmonėms, nustačiusioms nagrinėjamuose ISM numatytą struktūrą.

361 Šiuo atveju buvo galima konstatuoti tik diskriminaciją *de facto*, nes atsižvelgdama į 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981), esant individualiai taikymo priemonei pagal bendrąją sistemą, Komisija turėjo nustatyti įmonių, išankstinių sprendimų dėl mokesčių adresačių, konkrečias ir specifines savybes, leidžiančias jas atskirti nuo tų, kurioms ta sistema netaikoma.

362 Priešingu atveju, Komisija turėjo įrodyti, kad pagal nagrinėjamus ISM taikytos mokesčių nuostatos, nepaisant to, kad atrodė bendrojo pobūdžio, savaime galėjo palaikyti tam tikras įmones dėl jų konkrečių savybių, palyginti su kitomis įmonėmis, kurių padėtis panaši.

363 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, šiuo klausimu palaikoma Airijos, taip pat tvirtina, kad, jeigu bet kuris mokesčių mokėtojas galėjo sukurti tokią pačią kaip atitinkamuose ISM nagrinėtą finansavimo struktūrą, kaip pripažino Komisija, ji neturėjo pateikti argumentų dėl tų ISM atrankiojo pobūdžio.

364 Airija pabrėžia, kad bet kuriam mokesčių mokėtojui galėjo būti taikomas toks pat mokestinis vertinimas kaip *Engie*, nustačius tokią pačią kaip nagrinėjamuose ISM nurodytą finansinę struktūrą, todėl nebuvo galima konstatuoti diskriminacijos ar išskyrimo. Anot Airijos, Komisija turėjo įrodyti, kad kitai bendrovių grupei *de jure* ar *de facto* nebuvo taikomas tapatus mokestinis vertinimas, nepaisant sukurtos analogiškos finansinės struktūros. Kadangi tokios išvados nepadaryta, pagal nacionalinę teisę nebuvo diferencijavimo: vienintelis skirtumas buvo tai, kaip mokesčių mokėtojai individualiai pasirinko organizuoti savo veiklą.

365 Komisijos nuomone, tai, kad finansinę struktūrą gali naudoti iš esmės bet kuris ūkio subjektas, nereiškia, kad ginčijami išankstiniai mokesčių sprendimai nėra atrankiojo pobūdžio.

366 Šiuo klausimu primintina, kad, siekiant nustatyti, ar priemonė yra atrankiojo pobūdžio, tinkamas palyginimo kriterijus yra patikrinti, ar priemonė diferencijuoja ūkio subjektus, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į atitinkama bendra mokesčių sistema siekiamą tikslą, yra panaši, ir šios diferenciacijos negalima pateisinti tos sistemos pobūdžiu ir struktūra (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 60 punktas).

367 Konkrečiai kalbant, atrankiojo pobūdžio sąlyga yra tenkinama, kai Komisija įrodo, kad nacionaline mokesčių lengvatą suteikiančia priemone nukrypstama nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, taikomos atitinkamoje valstybėje narėje, ir taip ja dėl jos konkretaus poveikio, atsižvelgiant į šios valstybės narės minėtos mokesčių sistemos tikslą, diferencijuojami panašią faktinę ir teisinę padėtį turintys ūkio subjektai, kurie naudojasi mokesčių lengvata, ir ūkio subjektai, kuriems ši lengvata netaikoma (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67 punktą).

368 Be to, jurisprudencijoje nustatyta, kad nukrypstančios mokesčių priemonės atrankiojo pobūdžio konstatavimas neturi būti siejamas su konkrečios įmonių kategorijos, kurią galima išskirti dėl specifinių savybių, nustatymu. Vis dėlto toks nustatymas svarbus, kai priemonė buvo priimta ne kaip mokesčių lengvata, nukrypstanti nuo bendros mokesčių sistemos, bet pasireiškė taikant „bendrą“ mokesčių sistemą, pagrįstą kriterijais, kurie patys yra taip pat bendri (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71–78 punktus).

369 Kai priimta nuo bendros sistemos nukrypstanti mokestinė priemonė, atrankiojo pobūdžio konstatavimą nebūtinai lemia galimybės tam tikroms įmonėms taikyti pagal nagrinėjamą priemonę numatytą lengvatą nebuvimas dėl teisinių, ekonominių ar praktinių reikalavimų, neleidžiančių atlikti operacijos, su kuria siejamas šios lengvatos suteikimas, jį gali lemti vien pripažinimas, kad egzistuoja operacija, nors panaši į tą, su kuria siejamas nagrinėjamos lengvatos suteikimas, bet nesuteikianti teisės į ją. Vadinasi, mokestinė priemonė gali būti atrankiojo pobūdžio, nors kiekviena įmonė gali laisvai pasirinkti atlikti operaciją, su kuria siejamas pagal šią priemonę numatytos lengvatos suteikimas (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 80–88 punktus).

370 Šiuo atveju iš ginčijamo sprendimo 205 ir 215 konstatuojamųjų dalių matyti, jog Komisija nusprendė, kad atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms taikytas palankesnis mokestinis vertinimas, palyginti su bendrovėmis, gaunančiomis pajamas iš kapitalo dalių, kurioms dėl šios priežasties buvo taikomos pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą ir paskirstytojo pelno apmokestinimą reglamentuojančios nuostatos, priešingai nei toms kontroliuojančiosioms bendrovėms.

371 Nors patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas, kai susiklosto tik vienos valstybės vidaus situacija, galimas tik jeigu apmokestinamos patronuojamosios bendrovės paskirstytosios pajamos, šiuo atveju atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamos iš kapitalo dalių nebuvo apmokestintos, kiek tai susiję su pajamomis, ekonominiu požiūriu atitinkančiomis ZORA prieaugio sumą, atitinkamų patronuojamųjų bendrovių atskaitytą kaip išlaidos. Kiek tai susiję su panašia operacija, t. y. pajamomis iš kapitalo dalių, gautomis investavus į patronuojamosios bendrovės kapitalą, tam tikros patronuojančiosios bendrovės negali pasinaudoti šia atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms taikoma mokesčių lengvata.

372 Vadinasi, Komisija tinkamai teisiškai įrodė, kad atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms taikytas palankesnis mokestinis vertinimas, palyginti su bet kuria kita patronuojančiąja bendrove, galinčia gauti pajamų iš kapitalo dalių, kurios nebuvo apmokestintos jas paskirstant.

373 *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentai nepaneigia šios išvados.

374 Pirma, kadangi finansavimo sistema, kuria pasinaudojo atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, galėjo pasinaudoti visi, *Engie* teigia, kad Komisija, siekdama įrodyti nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, turėjo įrodyti, kad kitoms bendrovėms, kurių padėtis panaši, nebuvo taikomas tapatus mokestinis vertinimas.

375 Darant prielaidą, kad kontroliuojančiosioms bendrovėms taikomas analogiškas mokestinis vertinimas, palyginti su CEF ir *LNG Holding*, kai atliekamos finansavimo operacijos, kurioms taip pat reikalinga bendrovės tarpininkės suteikiama ZORA, tapačių išankstinių sprendimų dėl mokesčių egzistavimas būtų nebent galimos pagalbos schemos buvimo, o ne nediskriminavimo požymis.

376 Be to, *Engie* argumentai grindžiami klaidinga prielaida, kad Komisijos nustatytą referencinį pagrindą sudaro konkreti atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių apmokestinimo sistema, nustatyta nagrinėjamuose ISM. Jeigu būtų reikalaujama, kad Komisija, siekdama konstatuoti diskriminaciją, nustatytų bendroves, kurioms netaikytas tapatus mokestinis vertinimas dėl tos pačios finansinės struktūros, tai reikštų, kad Komisija turi laikyti referenciniu pagrindu tą konkrečią apmokestinimo sistemą.

377 Vis dėlto referencinis pagrindas yra PMĮ 164 ir 166 straipsniai, reglamentuojantys arba patronuojamosios bendrovės, arba patronuojančiosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimą ir nagrinėjami ISM nukrypsta nuo šio pagrindo.

378 Negalima pritarti ir argumentui, kad Komisija nenustatė konkrečios įmonių kategorijos, prie kurios priskiriamos *Engie* grupės bendrovės, pagal joms, kaip privilegijuotai kategorijai, būdingas konkrečias savybes.

379 Kaip nurodyta šio sprendimo 368 punkte, nustatyti tokią kategoriją reikalaujama tik taikant bendrą mokesčių sistemą, kai vien ji yra referencinis pagrindas.

380 Šiuo atveju taip nėra, nes siekdama nustatyti nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį Komisija rėmėsi skirtingu požiūriu, nulemtu tų sprendimų, nes jais suteiktas pranašumas atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms, o ne kitoms bendrovėms, kurių padėtis panaši atsižvelgiant į riboto referencinio pagrindo, nuo kurio nukrypsta nagrinėjami ISM, tikslą.

381 Vadinasi, ginčijamame sprendime Komisija teisingai nurodo atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms taikomą palankesnį mokestinį vertinimą. Taigi reikia atmesti kaip nepagrįstus argumentus, pateiktus dėl konstatuoto nukrypimo nuo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų ir dėl nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio.

vi) Išvada dėl atrankiojo pranašumo atitinkamoms „Engie“ grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms suteikimo atsižvelgiant į ribotą referencinį pagrindą

382 Kadangi Komisija įrodė nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, remdamasi keturiomis argumentų grupėmis (viena iš jų subsidiari), be to, argumentai, kuriais siekiama ginčyti vienos iš šių argumentų grupių, t. y. atrankiojo pranašumo suteikimą atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms atsižvelgiant į ribotą referencinį pagrindą, pagrįstumą, buvo atmesti kaip nepagrįsti, iš esmės proceso ekonomiškumo sumetimais ir atsižvelgiant į tai, kad tapo nereikšmingi, nereikia nagrinėti likusių pateiktų alternatyvių argumentų, remiantis šio sprendimo 230 ir 231 punktuose nurodyta jurisprudencija.

383 Vis dėlto atsižvelgdamas į samprotavimų, kuriais siekiama įrodyti nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, remiantis referenciniu pagrindu, apimančiu nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise, naujumą Bendrasis Teismas mano, kad tikslinga išnagrinėti ir dėl jų pateiktų argumentų pagrįstumą.

d) Dėl tariamo atrankiojo pranašumo atsižvelgiant į nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise nebuvimo

384 Ginčijamo sprendimo 289–312 konstatuojamosiose dalyse Komisija teigia, kad nagrinėjamais ISM *Engie* suteiktas atrankusis pranašumas, nes netaikyta nuostata dėl piktnaudžiavimo teise. Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 290 konstatuojamosios dalies, ši nuostata yra Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos dalis.

385 Pagal šią nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise „mokestinės prievolės negali būti išvengta ar ji sumažinta piktnaudžiaujant civilinės teisės institutais ir jos teikiamomis galimybėmis“, o „piktnaudžiavimo atveju mokesčiai turi būti sumokėti taip pat, kaip jie turėtų būti sumokėti pagal sandorius, faktines ir ekonomines aplinkybes atitinkančią teisinę struktūrą“.

386 Ginčijamo sprendimo, be kita ko, 162 konstatuojamojoje dalyje, apibrėžiant subjektą, atsižvelgiant į kurį atliekamas vertinimas, ar taikytas atrankusis pranašumas, nes netaikyta nuostata dėl piktnaudžiavimo teise, nurodyta „Engie“, remiantis ginčijamo sprendimo 16 konstatuojamąja dalimi, apima *Engie SA* ir jos tiesiogiai ir netiesiogiai kontroliuojamas bendroves, t. y. atitinkamas kontroliuojančiąsias bendroves, bendroves tarpininkes ir patronuojamąsias bendroves, įsteigtas Liuksemburge.

387 Remiantis ginčijamo sprendimo 292–298 konstatuojamosiomis dalimis, *Engie* sukurta finansinė struktūra tenkina visas keturias Liuksemburgo jurisprudencijoje, apie kurią Komisijai pranešta 2018 m. sausio 31 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės atsakyme į 2017 m. gruodžio 11 d. raštą, nustatytas sąlygas, pagal kurias nustatomas piktnaudžiavimas teise, t. y. pirma, privatinės teisės teisinio instituto naudojimas, antra, mokesčių naštos sumažinimas, trečia, netinkamos teisinės priemonės naudojimas ir, ketvirta, su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimas.

388 Be to, kad konstatavo patronuojamųjų bendrovių, bendrovių tarpininkių ar atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių neapmokestinimą, kiek tai susiję su ZORA prieaugiu, ginčijamo sprendimo 304–310 konstatuojamosiose dalyse dėl tinkamos teisinės priemonės naudojimo sąlygos Komisija nusprendė, kad buvo galimi kiti finansavimo būdai, atitinkantys Liuksemburgo teisės aktų leidėjo ketinimą, pavyzdžiui, panaudojant nuosavus išteklius ar paskolas, nes jie nebūtų lėmę patronuojamųjų bendrovių gautų pajamų neapmokestinimo.

389 Anot Komisijos, be kita ko, tokia galima paskolos priemonė buvo patronuojančiosios bendrovės vieninteliai patronuojamajai bendrovei tiesiogiai suteikiama ZORA be bendrovės tarpininkės įsikišimo. Komisija aiškina PMĮ 22bis straipsnį taip, kad, jeigu jis taikomas ZORA prieaugiui, pagal jį galima tik atidėti šio prieaugio apmokestinimą.

390 Nagrinėjamų ISM priėmimo dieną galiojusiame PMĮ 22bis straipsnio antros pastraipos 1 punkte, dėl kurio Komisijos pateiktas aiškinimas ginčijamas, nustatyta:

„2. Nukrypstant nuo 22 straipsnio penktos pastraipos, įgyvendinus 1–4 punktuose nurodytas keitimo operacijas, su konvertuojamu turtu susijęs kapitalo prieaugis nesusidaro, nebent 1, 3 ir 4 punktuose įvardytais atvejais kreditorius arba akcininkas atsisako taikyti šią nuostatą:

1) konvertuojant paskolą: skolininko įmonės akcinį kapitalą atitinkančių vertybinių popierių suteikimas kreditoriui. Konvertuojant konvertuojamą teisę kapitalizuoti suteikiančią paskolą, su einamųjų veiklos metų laikotarpiu iki konvertavimo susijusios kapitalizuotos palūkanos yra apmokestinamos konvertavimo momentu;

<…>“

391 Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 278–284 konstatuojamųjų dalių, Komisija teigia, kad PMĮ 22bis straipsnio antros pastraipos 1 punktas, pagal kurį iš esmės konvertuojant paskolą skolininko įmonės akcinį kapitalą atitinkančių vertybinių popierių suteikimas kreditoriui nesukuria prieaugio, nebent kreditorius ar akcininkas atsisako taikyti šią nuostatą, netaikomas ZORA prieaugiui. PMĮ 22bis straipsnyje nustatyta, kad konvertuojant konvertuojamą teisę kapitalizuoti suteikiančią paskolą, su einamųjų veiklos metų laikotarpiu iki konvertavimo susijusios kapitalizuotos palūkanos yra apmokestinamos konvertavimo momentu. Net jeigu PMĮ 22bis straipsnis būtų taikomas ZORA prieaugiui, Komisija pabrėžia, kad šis straipsnis nelemtų nuolatinio ZORA prieaugio neapmokestinimo, jo apmokestinimas būtų tik atidėtas.

392 Dėl su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimo sąlygos ginčijamo sprendimo 306–313 konstatuojamosiose dalyse Komisija pabrėžia, kad veiklos sektorių perdavimo finansavimas panaudojant ZORA, suteiktą bendrovės tarpininkės, saistomos išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties, sudarytos su kontroliuojančiąja bendrove, negali būti motyvuojamas galimo patronuojamųjų bendrovių rizikos pobūdžio ribojimu ar grupės veiklos ir lankstumo gerinimu. Vienintelis motyvas buvo reikšmingas mokesčių naštos sumažinimas.

393 Anot Komisijos, *Engie* suteiktas pranašumas dėl netaikytos nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise buvo atrankusis, nes, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 311 ir 312 konstatuojamųjų dalių, kuriose konstatuotas įstatymo netaikymas, nors buvo tenkinamos jo taikymui keliamos sąlygos, iš esmės negalėjo būti suteiktas nė vienai kitai įmonei.

1) Pirminės pastabos

394 Ginčijamame sprendime Komisija patikrino nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, atsižvelgdama į nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise, kaip Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos dalį.

395 Kadangi nagrinėjami ISM negalėjo būti priimti, nes buvo tenkinamos nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymo sąlygos, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė *Engie* suteikė atrankųjį pranašumą. Jis grindžiamas įstatymo netaikymu, nors buvo tenkinamos jo taikymui keliamos sąlygos, todėl jis „iš esmės, nėra prieinamas kitoms įmonėms“.

396 Pirmiausia šiuo klausimu pažymėtina, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* pateikdamos argumentus neginčija Komisijos nustatyto referencinio pagrindo apibrėžimo, taikyto įrodinėjant nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį atsižvelgiant į nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise.

397 Iš tiesų ginčijamo sprendimo 290 ir 291 konstatuojamosiose dalyse Komisija kaip referencinę sistemą nurodo „Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą“, kurios pagrindinis tikslas – „apmokestinti įmonių pelną“ ir kurios dalis yra nuostata dėl piktnaudžiavimo teise.

398 Vis dėlto ginčijamo sprendimo 299–312 konstatuojamosiose dalyse Komisija, tikrindama, ar šiuo atveju tenkinamos visos keturios kumuliacinės sąlygos, nurodo nukrypimą nuo vienintelės nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise.

399 Kitaip tariant, *Engie* ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės atitinkamuose dokumentuose pateikti argumentai dėl ginčijamo sprendimo 171–199 konstatuojamosiose dalyse Komisijos įrodyto nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio, kiek tai susiję su atitinkamomis kontroliuojančiosiomis bendrovėmis, naudojant „Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos“ platų referencinį pagrindą, netinkami, siekiant šiais pagrindais ginčyti Komisijos konstatuotą nukrypimą nuo vienintelės nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise. Tas pats pasakytina ir dėl argumentų, kuriais remdamosi Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* Komisiją kaltina tuo, kad ji nustatė nukrypimą ne nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą sudarančių nuostatų, nurodytų ginčijamo sprendimo 78–81 konstatuojamosiose dalyse, o nuo tariamo to referencinio pagrindo tikslo.

400 Ginčijamo sprendimo 305 konstatuojamojoje dalyje nurodytu „pagrindiniu Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslu“ su nuostata dėl piktnaudžiavimo teise susijusioje dalyje Komisija rėmėsi, siekdama ne nustatyti nukrypimą nuo šio „tikslo“, o patikrinti, ar nagrinėjamais ISM patvirtintas mokestinis vertinimas atitinka Liuksemburgo teisės aktų leidėjo ketinimus. Be to, šiuo „tikslu“ remtasi atliekant kitus nei siejami su ginčijamo sprendimo 171–199 konstatuojamosiomis dalimis veiksmus.

401 Vis dėlto Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* ginčija, pirma, kriterijų, kurie turi būti tenkinami pagal Liuksemburgo teisę, kad būtų galima konstatuoti piktnaudžiavimą teise, vertinimą ir, antra, palankesnio vertinimo buvimą. Bet prieš tikrinant šiuo tikslu pateiktų argumentų pagrįstumą reikia įvertinti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktus argumentus, kuriais siekiama ginčyti nuostata dėl piktnaudžiavimo teise grindžiamų samprotavimų priimtinumą.

2) Dėl tariamo nuostata dėl piktnaudžiavimo teise grindžiamų argumentų naujumo

402 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, jog Komisijos argumentai, pagal kuriuos atrankusis pranašumas buvo suteiktas dėl to, kad nukrypta nuo nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise, yra „nepriimtini“. Komisija tik nurodė šį kaltinimą, bet jo neišplėtojo per administracinę procedūrą.

403 Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nuomone, sprendimas pradėti formalią tyrimo procedūrą priimtas, kiek tai susiję su nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymu, ne dėl kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu, o dėl patronuojamųjų bendrovių galimybės atskaityti prieaugį. Beje, 2017 m. gruodžio 11 d. Komisijos dokumentas visiškai nepašalino sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą trūkumų šiuo klausimu.

404 Dėl šio aspekto pažymėtina, kad jau priimdama sprendimą pradėti formalią tyrimo procedūrą Komisija pabrėžė šios nuostatos netaikymą, kaip matyti iš šio sprendimo 204 punkto. Be to, nors 2017 m. gruodžio 11 d. dokumente Komisija nepateikė savo argumentų, susijusių su nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymu, sintezės, vis dėlto ji šalims dar kartą pasiūlė pateikti papildomas pastabas šiuo klausimu.

405 Taigi reikia atmesti kaip nepagrįstą Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentą dėl Komisijos samprotavimų, grindžiamų nuostata dėl piktnaudžiavimo teise, naujumo, kuriuo siekiama ginčyti jų „priimtinumą“.

3) Dėl nukrypimo nuo nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise

406 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* ginčija nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymą šiuo atveju. Be to, kad siekdama nustatyti atrankųjį pobūdį šiuo atžvilgiu Komisija turėjo remtis Liuksemburgo mokesčių administratoriaus administracine praktika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* Komisiją kaltina tuo, kad ji padarė įvairių vertinimo klaidų, taikydama kriterijus, kurie pagal Liuksemburgo teisę turi būti tenkinami nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymui pagrįsti. Jos tvirtina, jog atsižvelgiant į tai, kad kriterijai nebuvo tenkinami, Liuksemburgo valdžios institucijos negalėjo nuspręsti, kad piktnaudžiauta teise, todėl nebuvo galimybės konstatuoti nukrypimo nuo šios nuostatos. Bet kuriuo atveju, net jeigu nuostata dėl piktnaudžiavimo teise būtų buvusi taikytina, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* pabrėžia, kad, pirma, Komisija neįrodė *Engie* grupės bendrovių palankesnio vertinimo ir, antra, finansinės struktūros draudimas dėl to, kad ja tariamai piktnaudžiaujama, lemia įsisteigimo laisvės nepaisymą.

407 Komisija, be kita ko, tvirtina, kad šiuo atveju buvo tenkinami visi keturi Liuksemburgo praktikoje nustatyti kriterijai, leidžiantys konstatuoti piktnaudžiavimą teise. Akivaizdu, kad šiai struktūrai priklausiusių grupės bendrovių pelnas buvo neapmokestintas, nors ekonominiu požiūriu lygiaverčiai sandoriai, sudaryti nenaudojant tokios struktūros, buvo apmokestinti.

i) Dėl tariamo neatsižvelgimo į Liuksemburgo mokesčių administratoriaus administracinę praktiką

408 Pirmiausia pažymėtina, kad iš sujungtų bylų T-516/18 ir T-525/18 medžiagos tikrai nematyti, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* per administracinę procedūrą Komisijai pranešė apie Liuksemburgo administracinę praktiką, kuri galbūt buvo būtina, siekiant paneigti nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį šiuo aspektu.

409 Neatsižvelgiant į šią konstatuotą aplinkybę reikia pripažinti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 293–298 konstatuojamųjų dalių, Komisija teisingai rėmėsi Liuksemburgo mokesčių administratoriaus 1989 m. pažyma ir Liuksemburgo teismų praktika, iš kurios ji nustatė keturis kriterijus, kurie turi būti tenkinami, kad pagal Liuksemburgo teisę būtų konstatuotas piktnaudžiavimas teise. Beje, nereikėjo atsižvelgti į administracinę praktiką, nes šiuo atveju nekilo jokių nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise aiškinimo sunkumų.

ii) Dėl nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymą pagrindžiančių kriterijų vertinimo

410 Šalys sutaria dėl kriterijų, kurie turi būti tenkinami, kad pagal Liuksemburgo teisę būtų konstatuotas piktnaudžiavimas teise. Atsižvelgiant į ginčijamo sprendimo 301–306 konstatuojamąsias dalis ir 2013 m. vasario 7 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas) sprendimą, pridėtą prie ieškinio byloje T-516/18, tokia išvada siejama su keturių kriterijų, t. y. privatinės teisės formų ar institutų naudojimo, mokesčių naštos sumažinimo, netinkamos teisinės priemonės naudojimo ir su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimo, tenkinimu.

411 Dėl pirmo kriterijaus šiuo atveju neginčijama, kad *Engie* naudojo privatinės teisės formas, patvirtintas nagrinėjamais ISM. Kaip nurodyta šio sprendimo 34 punkte, nagrinėjamuose ISM minimi skirtingi grupės viduje sudaromi sandoriai, kurių visuma *LNG Supply* ir GSTM leidžia atlikti vieną operaciją, t. y. atitinkamai grupės viduje perduoti veiklą suskystintų gamtinių dujų srityje ir finansavimo bei iždo valdymo veiklą; jos finansavimas taip pat užtikrintas tos pačios grupės viduje. Nuo pat pradžių šie sandoriai buvo numatyti vykdyti trimis vienas po kito einančiais, bet vienas nuo kito nepriklausančiais etapais, kuriems reikalingas atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių, bendrovių tarpininkių ir patronuojamųjų bendrovių dalyvavimas.

412 Vis dėlto *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ginčija likusių trijų kriterijų, kurie turi būti tenkinami, kad pagal Liuksemburgo teisę būtų konstatuotas piktnaudžiavimas teise, vertinimą.

– *Dėl mokesčių naštos sumažinimo kriterijaus*

413 Dėl antro kriterijaus Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* teigia, kad dėl nagrinėjamų ISM patronuojamųjų bendrovių, bendrovių tarpininkių ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių mokestinė našta nesumažėjo.

414 Pažymėtina, kad, kaip ginčijamo sprendimo 302 konstatuojamojoje dalyje nurodė Komisija, realiai ta struktūra lėmė patronuojamųjų bendrovių, bendrovių tarpininkių ar atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių gauto ZORA prieaugio neapmokestinimą.

415 Nors iš pradžių patronuojamosios bendrovės iš apmokestinamųjų pajamų gali atskaityti ZORA prieaugį, išskyrus su mokesčių administratoriumi sutartą maržą, paskui bendrovės tarpininkės neapmokestinamos, kiek tai susiję su tuo prieaugiu, nes dėl išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties, sudarytos su atitinkamomis kontroliuojančiosiomis bendrovėmis, konvertuodamos atitinkamą ZORA jos patiria tokio paties dydžio nuostolius, kurie jų finansinėse sąskaitose neutralizuoja tą prieaugį atitinkantį vertės padidėjimą.

416 Galiausiai atsižvelgiant į nagrinėjamus ISM neapmokestinamos atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamos iš kapitalo dalių, t. y. šiuo atveju neapmokestintos pajamos, ekonominiu požiūriu atitinkančios ZORA prieaugį, kaip tai patvirtino Liuksemburgo Didžioji Hercogystė per teismo posėdį.

417 Tokiam mokestiniam rezultatui pasiekti lemiamą vaidmenį atlieka bendrovės tarpininkės. Nors atsižvelgiant į finansavimo operaciją jos gali atrodyti kaip perteklinis *Engie* sukurtos finansinės struktūros sraigtelis, mokestiniu požiūriu jos yra esminė tos struktūros grandis, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie*.

418 Atsižvelgiant į finansavimo operaciją bendrovės tarpininkės per ryšius su patronuojamosiomis bendrovėmis užtikrina atitinkamos ZORA finansavimą ir ją konvertuodamos gauna akcijas, kurių vertė apima nominalią tos ZORA vertę ir ZORA prieaugį.

419 Palaikydamos ryšį su atitinkamomis patronuojančiosiomis bendrovėmis bendrovės tarpininkės atitinkamos ZORA suteikimo momentu gauna šios paskolos nominalią vertę atitinkančią sumą; tos ZORA konvertavimo momentu užtikrina patronuojamųjų bendrovių išleistų akcijų, kurių vertė apima ZORA nominalią vertę ir prieaugį, nuosavybės teisės perdavimą.

420 Taigi bendrovės tarpininkės vykdo tik finansavimo operaciją, dėl kurios sprendimą priima atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, siekdamos perduoti veiklos sektorius patronuojamosioms bendrovėms.

421 Mokestiniu požiūriu, pirma, bendrovės tarpininkės realiai visiškai neapmokestinamos už ZORA prieaugį. Nors bendrovės tarpininkės tos ZORA konvertavimo momentu registruoja vertės padidėjimą, atitinkantį ZORA prieaugį, tuo pačiu metu dėl išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties galiojimo jos patiria tokio paties dydžio kaip tas prieaugis nuostolius.

422 Būtent taip buvo *LNG Supply* suteiktos ZORA dalinio konvertavimo dieną. Kadangi *LNG Luxembourg* nepasirinko taikyti PMĮ 22bis straipsnio, ji finansinėse sąskaitose užfiksavo vertės padidėjimą, kurį, kaip Liuksemburgo Didžioji Hercogystė patvirtino per teismo posėdį, neutralizavo tokio paties dydžio nuostoliai dėl išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties, sudarytos su *LNG Holding*, taikymo. Jeigu nebūtų išankstinės pirkimo-pardavimo sutarties, bendrovės tarpininkės būtų turėjusios mokėti mokestį už ZORA prieaugį.

423 Be to, bendrovės tarpininkės suteikia galimybę tinkamai, – bent jau taip atrodo, – atskirti atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pelną iš dalies panaikintų akcijų, gautų pagal išankstinę pirkimo-pardavimo sutartį, nuo pelno, atitinkančio ZORA prieaugį, ir taip taikyti PMĮ 166 straipsnį. Kadangi ZORA prieaugis negali būti prilygintas pajamoms iš kapitalo dalių, kaip tai suprantama pagal PMĮ 166 straipsnį, nėra galimybės šiuo straipsniu grįsti teisės į to prieaugio neapmokestinimą.

424 Kitaip tariant, atsižvelgiant į tai, kad *LNG Supply* turi ZORA, *LNG Luxembourg*, kaip bendrovės tarpininkės, įsikišimas leido *LNG Holding* iš *LNG Supply* akcijų panaikinimo gautą pelną paversti į pajamas iš kapitalo dalių, nors tas pelnas iš esmės atitinka ZORA prieaugį. Jeigu *LNG Supply* ir *LNG Holding* tiesiogiai sietų ZORA, nebūtų galimybės pasiekti tokio rezultato.

425 Kaip ginčijamo sprendimo 304 konstatuojamojoje dalyje teigė Komisija ir, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie*, dviejų bendrovių sudaryta ZORA sutartis negali lemti tokio paties mokestinio rezultato, kokį lėmė bendrovių tarpininkių įsikišimas į nagrinėjamą finansavimo struktūrą.

426 Jeigu ZORA sutartį būtų sudariusios patronuojamoji bendrovė ir jos patronuojančioji bendrovė, patronuojamoji bendrovė, žinoma, būtų galėjusi atskaityti ZORA prieaugį, išskyrus su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartą maržą.

427 Vis dėlto patronuojančioji bendrovė už prieaugį būtų buvusi apmokestinta konvertuojant nagrinėjamą ZORA arba vėliau, kaip leidžiama pagal PMĮ 22bis straipsnį.

428 Nors ZORA konvertavimo momentu konvertuotų akcijų bendrovė savininkė gali pasirinkti pagal PMĮ 22bis straipsnį nemokėti mokesčio konvertavimo momentu ir tai darydama užtikrinti operacijos mokestinį neutralumą, šis straipsnis negali būti aiškinamas taip, kad pagal jį ateityje prieaugis visiškai nebus apmokestintas.

429 Tokį aiškinimą patvirtina 2002 m. lapkričio 27 d. Liuksemburgo mokesčių administratoriaus aplinkraštis, pagal kurį, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 283 konstatuojamosios dalies ir 288 išnašoje pakartotos citatos, „[PMĮ 22bis] straipsnio tikslas yra nustatyti vertybinių popierių keitimo operacijas, kurias galima atlikti mokesčių neutralumo sąlygomis“, ir „[šiuo] straipsniu siekiama ne galutinai atleisti nuo apmokestinimo kapitalo prieaugį, kuris, netaikant tokios priemonės, būtų buvęs apmokestintas perleidėjo lygmeniu, o atidėti jo apmokestinimą“.

430 Be to, 2018 m. liepos 17 d. Įstatymo dėl 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1), perkėlimo į Liuksemburgo teisę projekte, į kurį *Engie* daro nuorodą savo dokumentuose, nurodyta: „[PMĮ 22bis straipsnio] tikslas – suteikti mokesčių mokėtojams galimybę atidėti vertybinių popierių keitimo nulemto prieaugio apmokestinimą esant apibrėžtoms situacijoms“. Nors išties šis projektas priimtas vėliau nei ginčijamas sprendimas, jis rodo Liuksemburgo teisės aktų leidėjo poziciją dėl šio straipsnio aiškinimo.

431 Be to, bet kokios patronuojančiosios bendrovės pajamos tiesioginės ZORA atveju, gautos panaikinus dalį akcijų, negalėjo būti pajamos, neapmokestinamos pagal PMĮ 166 straipsnį, nors formaliai PMĮ 116 ir 22bis straipsniuose neužkirstas kelias tokiai galimybei.

432 Priešingas aiškinimas prieštarautų PMĮ 22bis straipsnio tikslui, t. y. kaip 2002 m. lapkričio 27 d. aplinkraštyje pabrėžia Liuksemburgo mokesčių administratorius, atidėti galimą prieaugio apmokestinimą, o ne galiausiai visiškai išvengti jo apmokestinimo.

433 Iš esmės šiuo atveju toks aiškinimas išplaukia iš patikslinimų, per administracinę procedūrą Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktų 2018 m. sausio 31 d. Komisijai atsiųstame rašte.

434 Į klausimą, ar ZORA yra priemonė, leidžianti įgyti kapitalo dalis, kaip tai suprantama pagal PMĮ 166 straipsnį, ir vertybinis popierius, kaip tai suprantama pagal PMĮ 164 straipsnį, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė aiškiai nurodė, kad „atitinkamai [*LNG Supply*] ir [GSTM] suteiktos ZORA [turėjo] išsaugoti paskolos sutarties statusą ir *de facto* [buvo] pašalintos iš PMĮ 164 ir 166 straipsnių, taikomų pajamoms iš kapitalo dalių, taikymo srities“.

435 Kitaip tariant, jeigu, kaip per administracinę procedūrą teigė Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, ZORA turi išsaugoti paskolos sutarties statusą, vadinasi, visos pagal tokią sutartį gautos pajamos negali būti neapmokestintos pagal PMĮ 166 straipsnį, taikomą pajamoms iš kapitalo dalių.

436 Taigi Komisija nepadarė klaidos, kai nusprendė, kad šiuo atveju tenkinamas mokesčių naštos sumažinimo kriterijus.

– *Dėl netinkamos teisinės priemonės naudojimo kriterijaus*

437 Dėl trečio kriterijaus, t. y. netinkamos teisinės priemonės naudojimo, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* pabrėžia, kad šiuo atveju buvo tinkama pasinaudoti netiesiogine ZORA, reikalaujančia bendrovės tarpininkės įsikišimo, kad būtų finansuotas atitinkamų veiklos sektorių perdavimas patronuojamosioms bendrovėms.

438 Priešingai, nei teigia Komisija, finansavimo struktūra atitinka kitus finansavimo būdus, bet jiems nėra lygiavertė, pavyzdžiui, finansavimui naudojant paskolą ar nuosavus išteklius. *Engie* pabrėžia, kad kapitalo įnašų atveju patronuojamosios bendrovės būtų turėjusios perteklinį kapitalą; tai būtų užkirtę kelią pasinaudoti sverto poveikiu ir pakankama derybine marža trečiųjų investuotojų atžvilgiu. Be to, paskolos atveju patronuojamosios bendrovės būtų turėjusios grąžinti grynaisiais, o pagal ZORA to nereikėjo.

439 Bet kuriuo atveju *Engie* reikalauja teisės pasirinkti mažiausiai apmokestinamą finansavimo būdą ir kaltina Komisiją, kad, siekdama nuspręsti dėl finansavimo struktūros netinkamumo, ji taikė savo nustatytą Liuksemburgo teisės aktų leidėjo ketinimo išaiškinimą, klaidingai remdamasi Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslu.

440 Šiuo klausimu pirmiausia pažymėtina, kad remiantis 2018 m. gruodžio 31 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės raštu, nurodytu ginčijamo sprendimo 297 konstatuojamojoje dalyje, sąlyga dėl netinkamos teisinės priemonės naudojimo susijusi su teisine situacija, kai mokesčių mokėtojas pasirenka būdą, kuris tiesiogiai prieštarauja akivaizdžiam teisės aktų leidėjo ketinimui, atitinkančiam įstatymo tikslą ar esmę.

441 Nors nagrinėjamais ISM patvirtinta *Engie* sukurta sudėtinga finansinė struktūra, žinoma, leidžia finansuoti veiklos sektorių perdavimą atitinkamoms patronuojamosioms bendrovėms, iš tikrųjų, kaip ginčijamo sprendimo 304 ir 305 konstatuojamosiose dalyse teisingai pažymėjo Komisija, ji lemia ir ZORA prieaugio neapmokestinimą.

442 Be to, *Engie* pasirinktas finansavimo būdas negali būti laikomas tinkamu (jis tiesiogiai prieštarauja Liuksemburgo teisės aktų leidėjo ketinimui), nes nebūtų protinga, jeigu mokesčių srityje jis skatintų sudėtingas finansines struktūras, realiai lemiančias tiek patronuojamosios bendrovės, tiek jos patronuojančiosios bendrovės paskirstytųjų pajamų dvigubą neapmokestinimą.

443 Šiuo klausimu Komisija nepadarė jokios vertinimo klaidos dėl to, kad ginčijamo sprendimo 305 konstatuojamojoje dalyje nurodė, kad nagrinėjamais ISM patvirtintas mokestinis vertinimas tiesiogiai prieštaravo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslui, pagal kurį buhalterinės apskaitos dokumentuose užfiksuotas bendrovės pelnas iš esmės turi būti apmokestintas. Toks tikslas išplaukia iš kartu taikomų nuostatų, sudarančių Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą, nurodytų ginčijamo sprendimo 78–81 konstatuojamosiose dalyse.

444 Taigi negalima kaltinti Komisijos, kad ji savavališkai apibrėžė Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslą ir iš esmės Liuksemburgo teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą pakeitė savuoju.

445 Nebuvo sunkumų pasinaudoti kitais finansavimo būdais, kurie, kaip ginčijamo sprendimo 304 ir 310 konstatuojamosiose dalyse teisingai pabrėžia Komisija, užtikrintų atitinkamų veiklos sektorių perdavimo patronuojamosioms bendrovėms finansavimą ir prireikus lemtų patronuojamųjų bendrovių, bendrovių tarpininkių ar atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių apmokestinamąjį pelną.

446 Visų pirma naudodamos nuosavus išteklius patronuojamosios bendrovės būtų galėjusios naudotis papildomais nuosavais ištekliais, šiuo atveju visiškai atitinkančiais nagrinėjamos ZORA nominalią vertę. Tokiu atveju patronuojamųjų bendrovių gautas pelnas, atsižvelgiant būtent į PMĮ 164 ir 166 straipsnius, būtų apmokestintas arba jų, arba atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu.

447 Be to, jeigu veiklos sektoriaus perdavimas būtų finansuojamas naudojant grupės bendrovės suteiktą nekapitalizuojamų palūkanų paskolą, paskolos laikotarpiu patronuojamųjų bendrovių gautas pelnas taip pat būtų apmokestintas. Patronuojamosios bendrovės, žinoma, būtų galėjusios atskaityti paskolos palūkanas, bet jos būtų apmokestintos bendrovių tarpininkių arba atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu atsižvelgiant į tai, kurios iš jų būtų buvusios kreditorės.

448 Galiausiai, kaip matyti iš šio sprendimo 425–435 punktų, taip pat būtų buvę, jeigu patronuojamosios bendrovės ir atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės būtų tiesiogiai sudariusios sutartį dėl ZORA, kaip ginčijamo sprendimo 304 konstatuojamojoje dalyje teisingai teigė Komisija ir, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie*.

449 Vadinasi, šiuo atveju kitos teisinės priemonės galėjo būti laikomos tinkamomis finansuoti veiklos sektorių perdavimą patronuojamosioms bendrovėms.

– *Dėl su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimo kriterijaus*

450 Dėl šio, paskutinio, kriterijaus Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* teigia, kad finansavimo operacija nesiekta vien mokestinio tikslo ir ji buvo grindžiama svariais ekonominiais motyvais. Anot *Engie*, veiklos finansavimas naudojant netiesioginę ZORA buvo ekonomiškai pagrįstas.

451 Be to, kad kovos su piktnaudžiavimu nuostata į patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą įtraukta tik po 2015 m. įvykdytos reformos, iš Direktyvoje 2016/1164 įtvirtintos kovos su piktnaudžiavimu nuostatos matyti, kad nepripažįstama, jog sandoriu piktnaudžiaujama, tik jeigu jis sudarytas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

452 Komisija taip pat negali nuspręsti, kad operacija piktnaudžiauta, remdamasi vien bendrovių tarpininkių įsikišimu ir vien tuo, kad panaudotos sudėtingos finansinės priemonės. Juo labiau kad ZORA, naudojama dviejų bendrovių, be bendrovės tarpininkės įsikišimo, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* nuomone, gali lemti tokį patį rezultatą pagal PMĮ 22bis straipsnį.

453 Šiuo klausimu Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* pirmiausia mėgina įrodyti, kodėl finansavimas naudojant, be kita ko, kapitalo įnašą nebūtų buvusi tinkama finansavimo priemonė, remdamosi tuo, kad ji būtų padidinusi patronuojamųjų bendrovių finansinę riziką. Iš tikrųjų nagrinėjant bylą teisme jos nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, kad ginčijamo sprendimo 304, 309 ir 310 konstatuojamosiose dalyse Komisijos nurodyti alternatyvūs būdai, be kita ko, kapitalo įnašas, būtų padidinęs patronuojamosioms bendrovėms kylančią riziką, palyginti su ta, kuri kilo naudojant nagrinėjamais ISM patvirtintą struktūrą.

454 Jeigu būtų panaudotas nagrinėjamos ZORA nominalios vertės dydžio kapitalo įnašas, patronuojamoji bendrovė *a priori* būtų galėjusi finansuoti perduotą veiklą, patirdama lygiavertę riziką tai, kurią ji būtų patyrusi, jeigu ZORA prieaugis būtų buvęs neigiamas.

455 Iš tikrųjų kapitalo didinimo atveju patronuojamosios bendrovės būtų galėjusios naudoti tokio paties dydžio kaip bendrovių tarpininkių suteikta ZORA nuosavus išteklius.

456 Kartu su šiuo kapitalo įnašu būtų išleistos ir naujos akcijos, kaip ZORA grąžinti. Be to, po nagrinėjamos ZORA konvertavimo išleistos akcijos, jeigu prieaugis teigiamas, apima nominalią paskolos vertę ir tą prieaugį, priešingai, nei paprastas kapitalo padidinimas, galimas neviršijant nominalios paskolos vertės, todėl negalima pritarti argumentui dėl perteklinio kapitalo rizikos.

457 Kaip ginčijamo sprendimo 309 konstatuojamojoje dalyje teisingai pabrėžia Komisija, galimi nuostoliai daro tokį patį poveikį patronuojamosios bendrovės įstatiniam kapitalui tiek kapitalo įnašo, tiek ZORA atveju, jeigu nuostoliai viršija įnašo dydį ar ZORA nominalią vertę.

458 Be to, lygiavertę finansinę riziką patiria atitinkamos patronuojančiosios bendrovės tiek kapitalo įnašo atveju, tiek, kaip šiuo atveju, netiesiogiai suteikus ZORA. Jeigu kapitalo įnašo atveju nuostoliai viršija kapitalo įnašą, atitinkamų kapitalo dalių vertė sumažės, o jeigu ZORA prieaugis neigiamas, ją suteikusiam subjektui kils rizika, kad skola sumažės ir prireikus jos vertė taps mažesnė už nagrinėjamos ZORA nominalią vertę.

459 Taigi, nors negalima mokesčių mokėtojo kaltinti pasirinkus teisinę priemonę, pagal kurią jis mažiausiai apmokestinamas, taip nėra, kai, nors egzistuoja kitos tinkamos priemonės, dėl vien mokestinio tikslo pirmenybė suteikiama teisinei priemonei, realiai lemiančiai visišką neapmokestinimą.

460 Reikia atmesti ir argumentą dėl finansavimo, atlyginamo pagal patronuojamųjų bendrovių veiklos veiksmingumą, pasirinkimo.

461 Nors išties pagal ZORA ją suteikusiai bendrovei atlyginama tuo daugiau, kuo daugiau ją gavusi bendrovė uždirba pelno, toks atlyginimas pagal veiklos veiksmingumą gali būti mokamas ir finansuojant iš kapitalo įnašo, nes atlyginimą lems paprasčiausiai didesnis paskirstomasis pelnas.

462 Be to, darant prielaidą, kad ZORA naudojimas grindžiamas vien noru pasirinkti finansavimo priemonę, pagal kurią atlyginimas siejamas su patronuojamųjų bendrovių veiklos veiksmingumu, tokį tikslą buvo galima pasiekti veikiau suteikiant tiesioginę ZORA nei netiesioginę ZORA, kuri, kaip matyti iš šio sprendimo 448 ir 449 punktų, priešingai nei pirmoji, lėmė beveik visišką ZORA prieaugio neapmokestinimą patronuojamųjų bendrovių lygiu.

463 Vadinasi, reikia atmesti kaip nepagrįstus argumentus, kuriais siekta įrodyti su mokesčiais nesusijusių motyvų buvimą.

– *Dėl palankesnio „Engie“ grupės bendrovių vertinimo*

464 Bet kuriuo atveju Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* tvirtina, kad, net jeigu nuostata dėl piktnaudžiavimo teise būtų taikytina, Komisija visiškai neįrodė palankesnio *Engie* grupės bendrovių vertinimo, palyginti su kitomis bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši.

465 Be to, finansavimo struktūros draudimas dėl galimo piktnaudžiavimo ja, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nuomone, lėmė SESV 49 straipsnyje įtvirtintos įsisteigimo laisvės pažeidimą.

466 Šiuo klausimu primintina, kad siekiant nustatyti, ar priemonė yra atrankiojo pobūdžio, tinkamas palyginimo kriterijus yra patikrinti, ar ji diferencijuoja ūkio subjektus, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į atitinkama bendra mokesčių sistema siekiamą tikslą, yra panaši, ir šios

diferenciacijos negalima pateisinti aptariamos sistemos pobūdžiu ir struktūra (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 60 punktas).

467 Konkrečiai kalbant, atrankiojo pobūdžio sąlyga yra tenkinama, kai Komisija įrodo, kad mokesčių lengvatą suteikiančia nacionaline priemone nukrypstama nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, taikomos atitinkamoje valstybėje narėje, ir taip ja dėl jos konkretaus poveikio, atsižvelgiant į šios valstybės narės minėtos mokesčių sistemos tikslą, diferencijuojami panašią faktinę ir teisinę padėtį turintys ūkio subjektai, kurie naudojasi mokesčių lengvata, ir ūkio subjektai, kuriems ši lengvata netaikoma (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67 punktas).

468 Kadangi šiuo atveju tenkinami piktnaudžiavimo teise konstatavimo kriterijai, negalima pagrįstai ginčyti, kad *Engie* grupei taikytas palankesnis mokestinis vertinimas dėl to, kad pagal nagrinėjamus ISM jai netaikyta nuostata dėl piktnaudžiavimo teise, kaip Komisija tai teisingai pabrėžė ginčijamo sprendimo 312 konstatuojamojoje dalyje.

469 Atsižvelgiant į nuostata dėl piktnaudžiavimo teise siekiamą tikslą, t. y. kovoti su piktnaudžiavimu mokesčių srityje, *Engie* ir ypač atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši į visų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų, negalinčių teisėtai tikėtis, kad ir jiems nebus taikoma nuostata dėl piktnaudžiavimo teise, jeigu bus tenkinami jai taikyti keliami reikalavimai.

470 Diskriminacijos buvimas dar akivaizdesnis, nes anksčiau Liuksemburgo mokesčių administratorius jau taikė nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise. 2013 m. vasario 7 d. paskelbtame sprendime, pridėtame prie ieškinio byloje T-516/18, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas) paliko galioti pirmosios instancijos teismo sprendimą, susijusį su tiesioginių mokesčių direktoriaus ir bendrovės ginču dėl nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymo tai bendrovei.

471 Taigi Liuksemburgo mokesčių administratorius *Engie* grupei netaikė nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise.

472 Vadinasi, Komisija tinkamai teisiškai įrodė, kad buvo nukrypta nuo referencinio pagrindo, apimančio nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise.

– *Dėl tariamo įsisteigimo laisvės nepaisymo*

473 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, kad finansinės struktūros draudimas dėl to, kad ja tariamai piktnaudžiaujama, lėmė įsisteigimo laisvės, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį, nepaisymą.

474 Pažymėtina, kad nagrinėjama situacija susijusi tik su viena valstybe, todėl SESV 49 straipsnis iš esmės netaikytinas. Be to, net jeigu įsisteigimo laisvė būtų taikoma, galimas ribojimas gali būti grindžiamas būtent kova su piktnaudžiavimu teise (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 177 punktą).

475 Iš tikrųjų Sąjungos teisėje egzistuoja bendrasis teisės principas, pagal kurį teisės subjektai neturi sukčiaudami ar piktnaudžiaudami pasinaudoti Sąjungos teisės normomis. Tokiu principu, be kita ko, siekiama užkirsti kelią galimybei sudaryti visiškai formalius ar apsimestinius sandorius,

neturinčius jokio ekonominio ir komercinio pagrindo, siekiant pagrindinio tikslo pasinaudoti nepagrįsta lengvata (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 96 ir 125 punktai).

476 Būtent taip yra, kai sukuriamas fiktyvus darinys, kuriame dėl subjekto tarpininko įterpimo į grupės struktūrą pajamas paskirstanti bendrovė ir jas realiai gaunanti bendrovė išvengia mokesčio už tas pajamas mokėjimo (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 127 punktą).

477 Vadinasi, Komisija tinkamai įrodė nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį dėl to, kad jais nukrypta nuo nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymo, nors buvo tenkinami jos taikymui keliami reikalavimai.

478 Taigi reikia atmesti kaip nepagrįstą pirmąjį ir antrąjį ieškinio pagrindus byloje T-516/18 bei antrąjį ir trečiąjį ieškinio pagrindus byloje T-525/18, susijusius su tuo, kad Komisija klaidingai pripažino, kad nagrinėjami ISM yra atrankiojo pobūdžio, atsižvelgdama į ribotą referencinį pagrindą ir nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise, ir bet kuriuo atveju nereikia nuspręsti dėl argumentų, pateiktų dėl kitų argumentų grupių, pagrįstumo.

6. Dėl ketvirtojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18, susijusio su klaidingu nagrinėjamų ISM kvalifikavimu kaip individualios pagalbos

479 *Engie* pabrėžia, kad individualaus išankstinio sprendimo dėl mokesčių atrankųjį pobūdį galima nustatyti tik remiantis nagrinėjamai mokestinei priemonei taikomais teisės aktais ir administracine praktika.

480 Taigi, nors Komisija atsižvelgė į nagrinėjamiems ISM taikomus teisės aktus ir administracinę praktiką, *Engie* nuomone, taip pat kaip 2016 m. sausio 11 d. Komisijos sprendime (ES) 2016/1699 dėl valstybės pagalbos schemos, susijusios su pelno perviršio neapmokestinimu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią įgyvendino Belgija (OL L 260, 2016, p. 61), ji turėjo nustatyti pagalbos schemą.

481 *Engie* pabrėžia, kad kitos įmonės pagal tapačius išankstinius sprendimus dėl mokesčių naudojasi tokia pačia finansavimo struktūra; tai patvirtina už konkurenciją atsakingo Komisijos nario pareiškimai.

482 Be to, ginčijamame sprendime Komisija pripažino, kad nagrinėjamais ISM patvirtintos finansavimo struktūros „Liuksemburge yra prieinam[os] bet kuriai įmonių grupei“ ir kad „konkreti įmonių kategorija, būtent įmonių grupės, naudojančios tiesioginę ZORA priemonę, taip pat galėjo pasinaudoti tokia pačia <…> apmokestinimo tvarka“.

483 Dublike *Engie* taip pat teigia, jog Komisija turėjo įrodyti, kad, nuostatos, nepaisant jų bendrojo pobūdžio, kuriomis grindžiami nagrinėjami ISM, savaime galėjo lemti atrankiojo pranašumo suteikimą.

484 Dėl galimo pagalbos schemos buvimo Komisija pabrėžia, kad, pirma, tiesioginę ZORA naudojančioms įmonių grupėms negali būti taikomas toks pat mokestinis vertinimas, koks taikomas *Engie* grupei, kaip tai aiškiai matyti iš ginčijamo sprendimo. Be to, ji teigia, kad gali

pripažinti individualios pagalbos egzistavimą, nors ši pagalba yra platesnės schemos dalis. Taigi neturi jokios reikšmės nuoroda į sprendimą, priimtą byloje dėl Belgijos pagalbos schemos, susijusios su pelno perviršio neapmokestinimu, ir tame sprendime Komisijos taikytą metodą.

485 Šiuo klausimu, neatsižvelgiant į tai, ar egzistavo tapatūs išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, reikia pabrėžti, kad Komisija gali vertinti pagal bendrąją schemą taikytą priemonę kaip individualią pagalbą ir prieš tai neprivalo įrodyti, kad tą schemą pagrindžiančios nuostatos yra pagalbos schema, net jeigu taip yra (pagal analogiją žr. 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 punktą).

486 Be to, iš šio sprendimo 382 ir 477 punktų aiškiai matyti, jog Komisija tinkamai teisiškai įrodė, kad nagrinėjamais ISM atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas, nes jie nukrypo nuo PMĮ 164 ir 166 straipsnių ir nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise.

487 Vadinasi, Komisija nepadarė teisės klaidos dėl to, kad nagrinėjamus ISM vertino kaip individualią pagalbą.

488 Taigi reikia atmesti kaip nepagrįstą ketvirtąjį ieškinio pagrindą byloje T-525/18.

7. Dėl septintojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir penktojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, subsidiariai susijusių su teisės klaida dėl nurodytos pareigos susigrąžinti tariamai suteiktą pagalbą

489 Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* nuomone, Komisija pažeidė bendruosius teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, nes ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje nurodė susigrąžinti pagalbą.

490 Visų pirma dėl naujo Komisijos požiūrio, grindžiamo išvada dėl dviem kartu taikomomis mokestinėmis priemonėmis suteikto pranašumo, pažymėtina, kad nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nei *Engie* negalėjo jo numatyti.

491 Šio požiūrio naujumą juo labiau rodo atitinkamų ISM atrankiojo pobūdžio nagrinėjimas atsižvelgiant į referencinio pagrindo, apimančio Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą pagrindžiančias nuostatas, tikslą, be to, į nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymą.

492 Taigi galimybės numatyti ginčijamą sprendimą nebuvimas, anot *Engie*, reikalavo nukrypti nuo pareigos susigrąžinti pagalbą, vadovaujantis teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principais.

493 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* primena, kad Komisija praktiškai jau ribojo pareigos susigrąžinti pagalbą taikymą tais atvejais, kai dėl „mokestinių priemonių analizės atsižvelgiant į valstybės pagalbos sritį reglamentuojančias nuostatas sudėtingumo kilo teisinis nesaugumas“.

494 Galiausiai, *Engie* nuomone, Komisija nepaisė teisinio saugumo, nes atliko paslėptą Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatų suderinimą, nors jos buvo aiškios bei tikslios ir Liuksemburgo mokesčių administratorius neturėjo jokios diskrecijos, priimdamas išankstinius sprendimus dėl mokesčių.

495 Komisija ginčija visų šių argumentų pagrįstumą. Ji paaiškina, kad visiškai nepažeidė teisinio saugumo principo dėl to, kad nurodė susigrąžinti suteiktą pagalbą, be to, pažymėjo, kad *Engie* nurodytą sudėtingumą lėmė ne jos argumentai, o *Engie* sukurta mokestinė struktūra, patvirtinta Liuksemburgo mokesčių administratorius nagrinėjamais ISM. Be to, jos argumentai tikrai nėra nauji ir grindžiami įprastomis valstybės pagalbos srityje taikomomis priemonėmis.

496 Šiuo klausimu primintina, jog Reglamento Nr. 2015/1589 16 straipsnyje nustatyta: jeigu esant neteisėtai pagalbai priimami neigiami sprendimai, Komisija nusprendžia, kad suinteresuotoji valstybė narė turi imtis visų priemonių, kurios būtinos, kad pagalba būtų išieškota iš gavėjo, išskyrus, jeigu tai prieštarautų bendrajam Sąjungos teisės principui.

497 Taigi šiuo atveju Komisija nepadarė teisės klaidos dėl to, kad ginčijamo sprendimo 2 straipsnyje Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei nurodė susigrąžinti pagalbą. Priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie*, tokia pareiga neprieštarauja nei teisinio saugumo, nei tarpusavio pasitikėjimo principams.

498 Visų pirma pagal teisinio saugumo principą, kuris yra vienas bendrųjų Sąjungos teisės principų, reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o jų poveikį galima būtų numatyti, kad suinteresuotieji asmenys galėtų suprasti Sąjungos teisės reglamentuojamas situacijas ir teisinius santykius (2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *France Télécom / Komisija*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100 punktas).

499 Kitaip tariant, suinteresuotieji asmenys turi galėti tiksliai žinoti Sąjungos teisės aktuose jiems nustatytų pareigų turinį ir nedviprasmiškai – savo teises bei pareigas ir atitinkamai imtis veiksmų (2012 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-610/10, EU:C:2012:781, 49 punktas).

500 Taigi, nors šiuo atveju Komisijos pateikti argumentai taikyti, žinoma, išankstiniam sprendimui dėl mokesčių, jie tikrai nebuvo nauji jos sprendimų praktikoje.

501 Be to, tai, kaip Komisija įrodė nagrinėjamų ISM atrankųjį pobūdį, grindžiama įprastais Komisijos argumentais ir suformuota jurisprudencija valstybės pagalbos srityje.

502 Šiuo atveju, kaip teisingai pažymi Komisija, tikrasis šioje byloje galimas nurodyti sudėtingumas susijęs su *Engie* grupės sukurta ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės patvirtinta mokestine struktūra, skirta finansuoti veiklos sektorių perdavimui *Engie* grupės patronuojamosioms bendrovėms.

503 Vadinasi, Komisija nepažeidė teisinio saugumo principo dėl to, kad nurodė susigrąžinti pagalbą.

504 Antra, ta pati išvada darytina ir dėl teisėtų lūkesčių apsaugos principo.

505 Pagal teisėtų lūkesčių apsaugos principą, kuris yra vienas pagrindinių Sąjungos teisės principų, bet kuris ūkio subjektas, kuriam institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, gali jais remtis (2016 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, 42 punktas).

506 Atsižvelgiant į imperatyvų Komisijos vykdomos valstybės pagalbos kontrolės pobūdį, pagalbą gaunančios įmonės iš principo gali turėti teisėtų lūkesčių dėl pagalbos teisėtumo tik tuomet, jeigu ji buvo suteikta laikantis SESV 108 straipsnyje nustatytos procedūros (2007 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, T-239/04 ir T-323/04, EU:T:2007:260, 154 punktas).

507 Be to, Komisija savo veiksmais tikrai nesuteikė pagrįstų lūkesčių dėl nagrinėjamų ISM teisėtumo atsižvelgiant į valstybės pagalbą reglamentuojančią teisę.

508 Taigi Komisija nepažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos principo dėl to, kad nurodė susigrąžinti pagalbą.

509 Vadinasi, reikia atmesti kaip nepagrįstus septintąjį ieškinio pagrindą byloje T-525/18 ir penktąjį ieškinio pagrindą byloje T-516/18, todėl reikia atmesti abu ieškinius.

V. Dėl bylinėjimosi išlaidų

A. Byloje T-516/18

510 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pralaimėjo bylą, ji padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir iš jos priteisiamos Komisijos bylinėjimosi išlaidos pagal jos pateiktus reikalavimus.

511 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį į bylą įstojusios valstybės narės padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Taigi Airija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

B. Byloje T-525/18

512 Kadangi *Engie* pralaimėjo bylą, pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį ji padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir iš jos priteisiamos Komisijos bylinėjimosi išlaidos pagal jos pateiktus reikalavimus.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (antroji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

1. **Sujungti bylas T-516/18 ir T-525/18, kad būtų priimtas bendras sprendimas.**

2. **Atmesti ieškinius.**

3. **Liuksemburgo Didžioji Hercogystė padengia savo ir Europos Komisijos byloje T-516/18 patirtas bylinėjimosi išlaidas.**

4. ***Engie Global LNG Holding Sàrl*, *Engie Invest International SA* ir *Engie* padengia savo ir Komisijos byloje T-525/18 patirtas bylinėjimosi išlaidas.**

5. **Airija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Van der Woude Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Paskelbta 2021 m. gegužės 12 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

I. Ginčo aplinkybės . . . 2

A. *Engie* grupė . . . 2

B. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių . . . 3

1. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, priimti dėl veiklos perdavimo „LNG Supply“ . . . 3

2. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, priimti dėl veiklos perdavimo GSTM . . . 5

3. „Engie“ grupės bendrovių sukurtos finansavimo struktūros sintezė . . . 5

4. „LNG Supply“ gautos ZORA dalinio konvertavimo poveikis . . . 7

C. Formali tyrimo procedūra . . . 8

II. Ginčijamas sprendimas . . . 9

A. Priskirtinumas valstybei . . . 9

B. Pranašumo suteikimas . . . 9

C. Nagrinėjamų ISM atrankusis pobūdis . . . 10

1. Dėl atrankiojo pobūdžio, kiek tai susiję su kontroliuojančiosiomis bendrovėmis . . . 10

a) Dėl nukrypimo nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos plataus referencinio pagrindo . . . 10

b) Dėl nukrypimo nuo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo . . . 11

2. Dėl atrankiojo pobūdžio, kiek tai susiję su „Engie“ grupe . . . 12

3. Dėl atrankiojo pobūdžio, nulemto nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise netaikymo . . . 13

4. Pagrindimo nebuvimas . . . 13

D. Dėl konkurencijos iškraipymo . . . 13

E. Dėl pagalbos gavėjo . . . 13

F. Dėl pagalbos susigrąžinimo . . . 14

III. Procesas ir šalių reikalavimai . . . 14

A. Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-516/18 . . . 14

1. Dėl bylą nagrinėjančio teismo sudėties . . . 14

2. Dėl prašymo įstoti į bylą . . . 15

3. Dėl prašymo užtikrinti konfidencialumą . . . 15

4. Dėl šalių reikalavimų . . . 15

B. Dėl rašytinės proceso dalies byloje T-525/18 . . . 15

1. Dėl bylą nagrinėjančio teismo sudėties . . . 16

2. Dėl prašymo užtikrinti konfidencialumą . . . 16

3. Dėl šalių reikalavimų . . . 16

IV. Dėl teisės . . . 17

A. Dėl bylų T-516/18 ir T-525/18 sujungimo ir atsakymo į prašymus taikyti konfidencialumą . 17

B. Dėl esmės . . . 17

1. Dėl penktojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir trečiojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, iš esmės susijusių su paslėpto mokesčių suderinimo egzistavimu . . . 18

a) Dėl tariamo ESS 4 ir 5 straipsnių ir SESV 3–5 straipsnių ir SESV 113–117 straipsnių pažeidimo . . . 18

b) Dėl tariamo piktnaudžiavimo įgaliojimais . . . 20

2. Dėl aštuntojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir šeštojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, susijusių su pareigos motyvuoti pažeidimu . . . 21

3. Dėl šeštojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir ketvirtojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, susijusių su procesinių teisių pažeidimu . . . 23

4. Dėl pirmojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18, susijusio su valstybės išteklių nepanaudojimu ir nagrinėjamų ISM nepriskirtinumu valstybei . . . 26

5. Dėl pirmojo ir antrojo ieškinio pagrindų byloje T-516/18 ir dėl antrojo ir trečiojo ieškinio pagrindų byloje T-525/18, iš esmės susijusių su vertinimo ir teisės klaidomis, padarytomis nustatant atrankųjį pranašumą . . . 28

a) Pirminės pastabos . . . 28

b) Dėl tariamo pranašumo ir nagrinėjamų ISM atrankiojo pobūdžio buvimo reikalavimų supainiojimo . . . 29

c) Dėl tariamo atrankiojo pranašumo nesuteikimo atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms atsižvelgiant į ribotą referencinį pagrindą . . . 31

1) Dėl paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų riboto referencinio pagrindo apibrėžimo . . . 32

i) Dėl patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos neįtraukimo į referencinį pagrindą . . . 32

ii) Dėl PMĮ 164 ir 166 straipsnių bendro aiškinimo . . . 35

2) Dėl nukrypimo nuo paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančių nuostatų . . . 37

i) Dėl PMĮ 164 straipsnio taikymo ZORA ir ryšio tarp patronuojamųjų bendrovių ZORA prieaugio atskaitymo ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo egzistavimo . . . 37

ii) Dėl netikrumo dėl ZORA vertės jos suteikimo dieną . . . 40

iii) Dėl konstatuoto nukrypimo remiantis bendru bendrųjų nuostatų poveikiu 40

iv) Dėl atskirai vertinamų PMĮ 164 ir 166 straipsnių pažeidimo nebuvimo . . . 42

v) Dėl „Engie“ grupės atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių palankesnio vertinimo . . . 43

vi) Išvada dėl atrankiojo pranašumo atitinkamoms „Engie“ grupės kontroliuojančiosioms bendrovėms suteikimo atsižvelgiant į ribotą referencinį pagrindą . . . 46

d) Dėl tariamo atrankiojo pranašumo atsižvelgiant į nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise nebuvimo . . . 46

1) Pirminės pastabos . . . 48

2) Dėl tariamo nuostata dėl piktnaudžiavimo teise grindžiamų argumentų naujumo . . . 49

3) Dėl nukrypimo nuo nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise . . . 49

i) Dėl tariamo neatsižvelgimo į Liuksemburgo mokesčių administratoriaus administracinę praktiką . . . 49

ii) Dėl nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise taikymą pagrindžiančių kriterijų vertinimo . . . 50

– Dėl mokesčių naštos sumažinimo kriterijaus . . . 50

– Dėl netinkamos teisinės priemonės naudojimo kriterijaus . . . 53

– Dėl su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimo kriterijaus . . . 54

– Dėl palankesnio „Engie“ grupės bendrovių vertinimo . . . 55

– Dėl tariamo įsisteigimo laisvės nepaisymo . . . 56

6. Dėl ketvirtojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18, susijusio su klaidingu nagrinėjamų ISM kvalifikavimu kaip individualios pagalbos . . . 57

7. Dėl septintojo ieškinio pagrindo byloje T-525/18 ir penktojo ieškinio pagrindo byloje T-516/18, subsidiariai susijusių su teisės klaida dėl nurodytos pareigos susigrąžinti tariamai suteiktą pagalbą 58

V. Dėl bylinėjimosi išlaidų 60

A. Byloje T-516/18 60

B. Byloje T-525/18 60