VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

2021. gada 12. maijā*

Valsts atbalsts – Atbalsts, ko Luksemburga īstenojusi par labu *Engie* – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un nelikumīgu un noteikts pienākums to atgūt – Iepriekšēji nodokļu nolēmumi (*tax rulings*) – Valsts līdzekļi – Priekšrocība – Divu nodokļu pasākumu kopējā ietekme – Līdzdalības atbrīvojums no nodokļa – Sadalītās peļņas aplikšana ar nodokli – Tiesību ļaunprātīga izmantošana – Selektivitāte – Atsauces sistēma – Atkāpes konstatēšana – Situāciju salīdzināmība – Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu režīms – Uzņēmumu grupa – Atgūšana – Netieša saskaņošana – Procesuālās tiesības – Pienākums norādīt pamatojumu

Lietās T-516/18 un T-525/18

Luksemburgas Lielhercogiste, ko pārstāv *T. Uri*, pārstāvis, kam palīdz *D. Waelbroeck*, advokāts,

prasītāja lietā T-516/18,

ko atbalsta

Īrija, ko pārstāv *J. Quaney*, *M. Browne* un *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *P. Gallagher*, *S. Kingston*, *SC*, un *B. Doherty*, *barrister*,

persona, kas iestājusies lietā,

Engie Global LNG Holding Sàrl, Luksemburga (Luksemburga),

Engie Invest International SA, Luksemburga,

Engie, Kurbevuā [*Courbevoie*] (Francija),

ko pārstāv *B. Le Bret*, *M. Struys* un *C. Rydzynski*, advokāti,

prasītājas lietā T-525/18,

pret

Eiropas Komisiju, ko pārstāv *B. Stromsky* un *S. Noë*, pārstāvji,

atbildētāja,

* Tiesvedības valoda – franču.

par prasību, kas ir pamatota ar LESD 263. pantu un ar ko tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *Engie* (OV 2019, L 78, 1. lpp.),

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs M. van der Vaude [*M. van der Woude*], tiesneši V. Tomljenoviča [*V. Tomljenović*] (referente), F. Šalīns [*F. Schalin*], P. Škvaržilova-Pelcla [*P. Škvařilová-Pelzl*] un I. Nemms [*I. Nõmm*],

sekretāre: M. Maresko [*M. Marescaux*], administratore,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2020. gada 15. septembra tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture

1 2015. gada 23. martā Eiropas Komisija nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei pieprasījumu sniegt informāciju par tās praksi iepriekšēju nodokļu lēmumu jomā attiecībā uz *Engie* grupas uzņēmumiem, tostarp *Engie* (turpmāk tekstā – "*Engie SA*"), *Engie Global LNG Holding Sàrl* un *Engie Invest International SA* (turpmāk tekstā kopā – "*Engie*").

2 Šajā pieprasījumā Komisija prasīja, pirmkārt, iesniegt visus iepriekšējus nodokļu nolēmumus, kas ir spēkā vai ir bijuši spēkā iepriekšējos 10 gados un kuri ir pieņemti attiecībā uz *Engie* grupas uzņēmumiem no 2004. gada līdz 2015. gada 23. martam.

3 Komisija prasīja, otrkārt, iesniegt *Engie* grupas un to veidojošo uzņēmumu gada pārskatus par 2011., 2012. un 2013. gadu un to nodokļu deklarāciju kopijas.

A. *Engie* grupa

4 Ņemot vērā Komisijas Lēmuma (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *Engie* (OV 2019, L 78, 1. lpp., turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums"), 16.–22. apsvērumu, *Engie* grupas sastāvā ietilpst *Engie SA*, kas ir Francijā reģistrēts uzņēmums, un visi uzņēmumi, kuri atrodas tās tiešā vai netiešā kontrolē un kuri apstrīdētajā lēmumā kopā tiek apzīmēti kā "*Engie*".

5 Luksemburgā *Engie SA* kontrolē dažādus uzņēmumus. Tas attiecas arī uz *Compagnie européenne de financement C.E.F. SA* (turpmāk tekstā – "*CEF*"), kas ir dibināts Luksemburgā 1933. gadā, un par *Engie Invest International SA* pārdēvēts 2015. gadā.

6 Šī uzņēmuma mērķis ir līdzdalības procentu iegūšana Luksemburgā un ārvalstu subjektos, kā arī šādu procentu pārvaldība, izmantošana un kontrole.

7 *CEF* pieder, pirmkārt, *GDF Suez Treasury Management Sàrl* (turpmāk tekstā – "*GSTM*"), kā arī, otrkārt, *Electrabel Invest Luxembourg SA* (turpmāk tekstā – "*EIL*").

8 *CEF* kopš 2010. gada savas finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbības ir nodevis *GSTM*.

9 *CEF* pieder, treškārt, *GDF Suez LNG Holding Sàrl* (turpmāk tekstā – "*LNG Holding*"), kas ir dibināts Luksemburgā 2009. gadā un 2015. gadā pārdēvēts par *Engie Global LNG Holding Sàrl*.

10 Šī uzņēmuma mērķis ir līdzdalības procentu iegūšana Luksemburgā un ārvalstu subjektos, kā arī šādu līdzdalības procentu pārvaldība.

11 Uzņēmums *LNG Holding* 2009. gada nogalē aizstāja citu *Engie* grupas uzņēmumu, proti, *Suez LNG Trading* (turpmāk tekstā – "*LNG Trading*") uzņēmuma *GDF Suez LNG Supply SA* (turpmāk tekstā – "*LNG Supply*") un uzņēmuma *GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl* (turpmāk tekstā – "*LNG Luxembourg*") vadībā.

12 *LNG Luxembourg* un *LNG Supply* ir dibināti Luksemburgā 2009. gadā un ir izveidoti konkrēti, lai nodrošinātu, ka 2009. gada 30. oktobrī darbības sašķidrinātās dabasgāzes un no gāzes atvasinātu produktu jomā tiek finansētas un pēc tam caur uzņēmumu *LNG Luxembourg* tiek nodotas no uzņēmuma *LNG Trading* uzņēmumam *LNG Supply*.

13 *CEF* un *LNG Trading* darbību nodošanu grupas iekšienē to attiecīgajiem meitasuzņēmumiem *Engie* grupas ietvaros finansēja, izmantojot obligāti konvertējamu bezprocentu aizdevumu, tā dēvēto "*ZORA*", ko *LNG Supply* un *GSTM* (turpmāk tekstā kopā – "meitasuzņēmumi") saņēma attiecīgi no *LNG Luxembourg* un *EIL* (turpmāk tekstā kopā – "starpniekuzņēmumi").

14 Gan par uzņēmuma *CEF* finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbību nodošanu uzņēmumam *GSTM*, gan par uzņēmuma *LNG Trading* sašķidrinātās dabasgāzes un gāzes atvasināto produktu pirkšanas, pārdošanas un tirdzniecības darbību nodošanu uzņēmumam *LNG Supply* Luksemburgas nodokļu administrācija pieņēma divus iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumus.

B. Iepriekšēji nodokļu nolēmumi

15 Atbildē uz 2015. gada 23. marta pieprasījumu sniegt informāciju Luksemburgas Lielhercogiste nosūtīja Komisijai divus iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumus (turpmāk tekstā kopā – "attiecīgie nodokļu nolēmumi"):

– iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumu attiecībā uz uzņēmuma *LNG Holding* sašķidrinātās dabasgāzes un no gāzes atvasinātu produktu pirkšanas, pārdošanas un tirdzniecības darbību nodošanu uzņēmumam *LNG Supply*, kā arī tās finansēšanu, izmantojot uzņēmuma *LNG Luxembourg* piešķirtu aizdevumu, kur visi iesaistītie ir Luksemburgā reģistrēti uzņēmumi;

– iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumu attiecībā uz uzņēmuma *CEF* finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbību nodošanu uzņēmumam *GSTM*, kā arī tās finansēšanu, izmantojot uzņēmuma *EIL* piešķirtu aizdevumu, kur visi iesaistītie ir Luksemburgā reģistrēti uzņēmumi.

1. Iepriekšēji nodokļu nolēmumi par darbību nodošanu uzņēmumam "LNG Supply"

16 Iepriekšēji nodokļu nolēmumi par darbību ar sašķidrināto dabasgāzi un no gāzes atvasinātiem produktiem nodošanu uzņēmumam *LNG Supply* ir izklāstīti apstrīdētā lēmuma 23.–58. apsvērumā un ir ietverti lietas T-516/18 materiālu pielikumā.

17 Pirmais iepriekšējais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2008. gada 9. septembrī. Tajā ir konstatēta *LNG Supply*, pēc tam – *LNG Luxembourg* izveidošana, kā arī projekts uzņēmuma *LNG Trading* darbību nodošanai uzņēmumam *LNG Luxembourg*, un pēc tam to tālākai nodošanai uzņēmumam *LNG Supply*.

18 Skatot shematiski, uzņēmums *LNG Supply* uzņēmuma *LNG Trading* darbības ieguva, saņemot *ZORA* no uzņēmuma *LNG Luxembourg*. Konvertējot *ZORA*, *LNG Supply* emitēja akcijas, kas atbilst *ZORA* nominālajai summai, kam pieskaitīts vai no kā atskaitīts šī aizņēmuma pieaugums (turpmāk tekstā – "*ZORA* pieaugums").

19 Nodokļu ziņā no 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu nolēmuma izriet, ka ar nodokli tiek aplikta tikai *LNG Supply* rezerve, par kuru ir panākta vienošanās ar Luksemburgas nodokļu administrāciju. Šī rezerve atbilst *LNG Supply* [*konfidenciāli*][1] daļai, kur minimālais apmērs noteikts [*konfidenciāli*]. Starpība starp katru gadu gūto peļņu un rezervi, par kuru ir panākta vienošanās ar Luksemburgas nodokļu administrāciju, atbilst *ZORA* pieaugumam, kas veido atskaitāmos izdevumus.

20 Piemēram, Komisija apstrīdētā lēmuma 48. apsvērumā ir norādījusi, ka 2011. gadā pie apgrozījuma [*konfidenciāli*] *LNG Supply* nodokļu bāze tika noteikta [*konfidenciāli*] apmērā, proti [*konfidenciāli*]. Līdz ar to *LNG Supply* samaksāja [konfidenciāli] EUR kā uzņēmuma ienākuma nodokli par 2011. gadu.

21 *LNG Luxembourg* savukārt attiecīgo aizdevumu finansē, noslēdzot ar *LNG Trading* iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu, saskaņā ar kuru *LNG Luxembourg* apņemas nodot visas konvertēšanas dienā *LNG Supply* emitētās akcijas par cenu, kas vienāda ar attiecīgā *ZORA* nominālo summu.

22 Nodokļu ziņā Luksemburgas administrācija piedāvā *LNG Luxembourg* iespēju attiecīgā *ZORA* pastāvēšanas laikā neiegrāmatot ne nodokļu bāzi, ne kādus citus izdevumus, kas atskaitāmi attiecībā uz *ZORA*. Tā arī paredz, ka attiecīgā *ZORA* konvertēšana, pieņemot, ka *LNG Luxembourg* izvēlas piemērot *loi modifiée, du 4 décembre 1967, concernant l'impôt sur le revenu* (1967. gada 4. decembra grozītā Likuma par ienākuma nodokli; turpmāk tekstā – "*LIR*") 22.*bis* pantu, kāds tas ir izklāstīts apstrīdētā lēmuma 89. apsvērumā, nerada ar nodokli apliekamu kapitāla pieaugumu. Citiem vārdiem sakot, ja tiek izvēlēta iespēja piemērot *LIR* 22.*bis* pantu, *ZORA* pieaugums konvertēšanas dienā netiks aplikts ar nodokli.

23 No 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu nolēmuma izriet arī, ka *LNG Trading* saskaņā ar iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu saņemto maksājumu iegrāmatos kā pamatlīdzekli un šo aktīvu vērtību noteiks pašizmaksas līmenī, un tādējādi *LNG Trading* pirms attiecīgā *ZORA* konvertēšanas neiegrāmatos nekādus ienākumus vai atskaitāmos izdevumus attiecībā uz *ZORA*. Turklāt nodokļu administrācija apstiprina, ka *LIR* 166. pants,

[1] Konfidenciālie dati ir aizsegti.

atbilstoši tā izklāstam apstrīdētā lēmuma 83.–86. apsvērumā, ar ko tiek atļauts konkrētu līdzdalību atbrīvojums no nodokļa, ir piemērojams līdzdalībai, kas iegādāta saskaņā ar iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu.

24 Otrais iepriekšējais nodokļu nolēmums ir pieņemts 2008. gada 30. septembrī un attiecas uz uzņēmuma *LNG Trading* faktiskās pārvaldības nodošanu Nīderlandei.

25 Trešais iepriekšējais nodokļu nolēmums ir pieņemts 2009. gada 3. martā, un tajā tiek apstiprināti grozījumi 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu lēmumā paredzētajā finansēšanas struktūrā, tostarp uzņēmuma *LNG Trading* aizstāšana ar uzņēmumu *LNG Holding* un uzņēmuma *LNG Supply* no uzņēmumiem *LNG Luxembourg* un *LNG Holding* saņemtā *ZORA* īstenošanā.

26 Ceturtais iepriekšējais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2012. gada 9. martā un tajā ir paskaidroti konkrēti grāmatvedības noteikumi, kas izmantoti, aprēķinot rezervi, par kuru *LNG Supply* ir jāmaksā nodoklis.

27 Pēdējais iepriekšējais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2014. gada 13. martā, un tajā ir apstiprināts 2013. gada 20. septembrī iesniegtais pieprasījums. Tas attiecas uz uzņēmuma *LNG Supply* saņemtā *ZORA* daļējai konvertēšanai piemērojamo nodokļu režīmu. No tā izriet, ka *LNG Supply* šī aizdevuma konvertēšanas dienā veiks sava kapitāla samazināšanu par summu, kas vienāda ar šīs konvertēšanas summu.

28 Nodokļu ziņā Luksemburgas nodokļu administrācija apstiprina, ka attiecīgā daļējā konvertēšana neatstās nekādu ietekmi uz *LNG Luxembourg*. *LNG Holding* savukārt iegrāmatos peļņu, kas atbilst starpībai starp konvertēto akciju nominālo summu un šīs konvertēšanas summu. Turklāt ir paredzēts, ka uz šo peļņu attieksies līdzdalības atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar *LIR* 166. pantu.

2. Iepriekšēji nodokļu nolēmumi par darbību nodošanu uzņēmumam "GSTM"

29 Iepriekšēji nodokļu nolēmumi par darbību saistībā ar finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības nodošanu uzņēmumam *GSTM* ir izklāstīti apstrīdētā lēmuma 59.–77. apsvērumā un ietverti lietas T-516/18 materiālu pielikumā.

30 Ar pirmo iepriekšējo nodokļu nolēmumu, kas pieņemts 2010. gada 9. februārī, tiek apstiprināta struktūra, kas ir tāda pati, kā tā, kuru *LNG Holding* izveidoja, lai finansētu savu darbību sašķidrinātās dabasgāzes nozarē nodošanu uzņēmumam *LNG Supply*. Konkrētās struktūras pamatā ir *ZORA*, ko *GSTM* saņēma no *EIL* un ar ko finansē *CEF* darbību saistībā ar finansēšanu un finanšu līdzekļu pārvaldību iegūšanu.

31 Tāpat kā *LNG Supply* gadījumā, uzņēmums *GSTM ZORA* izpildes laikā tiek aplikts ar nodokli par rezervi, par kuru ir panākta vienošanās ar Luksemburgas nodokļu administrāciju. Šī rezerve atbilst daļai [*konfidenciāli*] apmērā.

32 Piemēram, Komisija apstrīdētā lēmuma 74. apsvērumā ir norādījusi, ka attiecībā uz 2011. gadu pie *neto* peļņas pirms nodokļiem un pirms pieauguma 45 522 581 EUR apmērā un pie uzņēmuma kopējiem vidējiem aktīviem 3,7 miljardu EUR apmērā, rezerve, kurai piemēro nodokli, bija [*konfidenciāli*].

33 Ar otro iepriekšējo nodokļu nolēmumu, kas tika pieņemts 2012. gada 15. jūnijā, tika apstiprināts finansēšanas darījuma nodokļu režīms un tā pamatā ir vērtējums, kas ir tāds pats kā 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu nolēmumā attiecībā uz uzņēmuma *LNG Trading* darbību nodošanu *LNG Supply*. Tomēr tas atšķiras attiecībā uz iespējamo *GSTM* saņemtā *ZORA* summas pieaugumu.

3. "Engie" grupas uzņēmumu izveidoto finansēšanas struktūru kopsavilkums

34 No apstrīdētā lēmuma 23.–77. apsvēruma izriet, ka, ņemot vērā Luksemburgas nodokļu tiesības, attiecīgajos nodokļu nolēmumos ir apstiprināti dažādi grupas iekšējie darījumi. Turklāt Komisija uzsver apstākli, ka no šiem attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem izriet – šie darījumi veido kopumu, ar ko attiecībā uz *LNG Supply* un *GSTM* tiek īstenots viens darījums, proti, attiecīgi ar sašķidrināto dabasgāzi saistīto darbību un ar finansēšanu un finanšu līdzekļiem saistīto darbību nodošana grupas iekšienē, kuru finansēšana arī tika nodrošināta šajā pašā grupā. Komisija tāpat arī uzsver, ka šie darījumi jau no paša sākuma tika iecerēti kā īstenojami trijos secīgos, tomēr savstarpēji atkarīgos posmos, iesaistot *Engie* grupas pārvaldītājuzņēmumu, starpniekuzņēmumu un meitasuzņēmumus. Šo darījumu galvenās iezīmes ir šādas.

35 Pirmām kārtām, pārvaldītājuzņēmums savam meitasuzņēmumam nodod aktīvu kopumu.

36 Pirmkārt, no apstrīdētā lēmuma 34. apsvēruma izriet, ka uzņēmuma *LNG Trading* darbību nodošanas uzņēmumam *LNG Supply* rezultātā 2009. gada 30. oktobrī *LNG Supply* emitēja divus vekseļus par labu *LNG Trading*. Pirmais vekselis sedz prasījumu par 11 miljoniem USD (aptuveni 9,26 miljoni euro) un otrais – prasījumu par 646 miljoniem USD (aptuveni 544 miljoni euro). Uzņēmums *LNG Trading* uzņēmumam *LNG Holding* nodeva tikai otro prasījumu.

37 Otrkārt, no apstrīdētā lēmuma 61. apsvēruma izriet, ka uzņēmuma *CEF* darbības nodošanas uzņēmumam *GSTM* rezultātā tika emitēts vekselis par labu uzņēmumam *CEF*. Vekselis sedz prasījumu par 1 036 912 506,84 EUR.

38 Otrām kārtām, lai finansētu nodotos aktīvus, meitasuzņēmums no starpniekuzņēmuma saņēma *ZORA*. Saskaņā ar šo līgumu, papildus tam, ka piešķirtais aizdevums nerada periodiskus procentu maksājumus, *ZORA* saņēmušais meitasuzņēmums tā konvertēšanas brīdī veic aizdevuma atmaksu, emitējot akcijas par summu, kas atbilst aizdevuma nomināla summai, kam pieskaitīta prēmija, kuru veido visa peļņa, ko meitasuzņēmums ir guvis aizdevuma darbības laikā, proti, *ZORA* pieaugumu, atskaitot ierobežotu rezervi, par kuru ir panākta vienošanās ar Luksemburgas nodokļu iestādēm.

39 Pirmkārt, no apstrīdētā lēmuma 34. apsvēruma izriet, ka 2009. gada 30. oktobrī *LNG Supply* un *LNG Luxembourg* noslēdza *ZORA* par nominālo summu 646 miljoniem USD uz piecpadsmit gadiem.

40 Otrkārt, saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 61. apsvērumu divi līgumi, no kuriem viens ir datēts ar 2011. gada 17. jūniju un otrs – ar 2014. gada 30. jūniju, tika noslēgti, lai uzņēmums *GSTM* no uzņēmuma *ELI* saņemtu *ZORA*, kura termiņš ir noteikts 2026. gadā un kura nominālā summa ir 1 036 912 506,84 EUR.

41 Trešām kārtām, starpniekuzņēmums meitasuzņēmumam piešķirto aizdevumu finansē, noslēdzot ar pārvaldītājuzņēmumu iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu. Saskaņā ar šī līguma noteikumiem pārvaldītājuzņēmums maksā starpniekuzņēmumam summu,

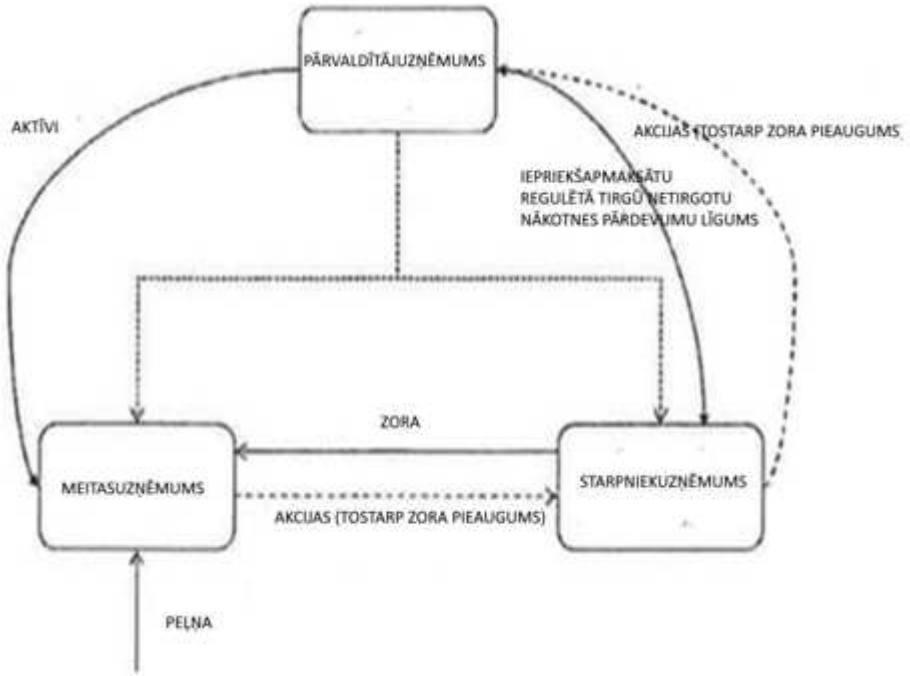
kas atbilst aizdevuma nominālai summai, apmaiņā pret tiesībām iegūt akcijas, ko meitasuzņēmums emitēs, konvertējot attiecīgo *ZORA*. Tādējādi, ja meitasuzņēmums gūst peļņu attiecīgā *ZORA* pastāvēšanas laikā, tad mātesuzņēmumam būs tiesības uz visām emitētajām akcijām, kuras papildus aizdevuma nominālai summai ietvers arī gūtās peļņas vērtību.

42 Praksē, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 34. apsvēruma, 2009. gada 30. oktobrī *LNG Luxembourg* un *LNG Holding* noslēdza iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu. Šis līgums paredz, ka, pirmkārt, *LNG Holding* iegādājas visas *LNG Luxembourg* tiesības uz *LNG Supply* akcijām par 646 miljoniem USD un, otrkārt, *LNG Supply* akcijas tiek nodotas līdz ar to emisiju.

43 Savukārt apstrīdētā lēmuma 61. apsvērumā ir secināts, ka 2011. gada 17. jūnijā *CEF* un *EIL* noslēdza tādu pašu iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu.

44 Ar to, ka *GSTM* un *LNG Supply* saņēma *ZORA* attiecīgi no *EIL* un *LNG Luxembourg*, un ar to, ka tie noslēdza iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu attiecīgi ar *CEF* un *LNG Holding* (turpmāk tekstā – "attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi") tiek aizstāts darbību nozaru nodošanas sākotnējais finansējums, izmantojot *GSTM* un *LNG Supply* emitētus vekseļus, kuru turētāji ir attiecīgi *CEF* un *LNG Holding*.

45 Shēma, kas ir aprakstīta apstrīdētā lēmuma 27. apsvērumā un ir norādīta turpmāk, atspoguļo šos trīs secīgos darījumus.



4. Uzņēmuma "LNG Supply" noslēgtā "ZORA" daļējās konvertēšanas ietekme

46 Apstrīdētā lēmuma 46., 47., 49., 53. un 57. apsvērumā Komisija ir sīki izklāstījusi uzņēmuma *LNG Supply* noslēgtā *ZORA* 2014. gadā veiktās daļējās konvertēšanas ietekmi, jo šis bija vienīgais *ZORA*, kas ir konvertēts pirms apstrīdētā lēmuma pieņemšanas.

47 *LNG Supply* sava noslēgtā *ZORA* daļējai konvertēšanai atmaksāja daļu no šī *ZORA* nominālās summas un daļu no *ZORA* pieauguma.

48 Lai to izdarītu, *LNG Supply* 2014. gada septembrī palielināja kapitālu par 699,9 miljoniem USD (aptuveni 589,6 miljoni EUR), tostarp 193,8 miljonus USD (aptuveni 163,3 miljoni EUR) kā attiecīgā *ZORA* nominālās summas daļēju atmaksu, un šajā datumā [*konfidenciāli*] kā *ZORA* pieauguma daļēju atmaksu. Tomēr Komisija norāda, ka, ņemot vērā *LNG Supply* nodokļu deklarācijas par 2014. gadu, uzkrātā *ZORA* pieauguma summa faktiski tika samazināta par [*konfidenciāli*].

49 Saistībā ar *LNG Luxembourg* attiecīgā *ZORA* daļējās konvertēšanas rezultātā samazinājās šī *ZORA* vērtība, kas bija ierakstīta tā pārskatos kā aktīvi 193,8 miljonu USD apmērā, un attiecīgi samazinājās iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līguma vērtība, kas tā pārskatos bija ierakstīta kā saistību summa tādā pašā apmērā.

50 Visbeidzot *LNG Holding* pēc tam, kad tika atceltas saskaņā ar iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu saņemtās akcijas, savos pārskatos reģistrēja [*konfidenciāli*] kā kapitāla pieaugumu, uz ko attiecas atbrīvojums no nodokļa par ienākumiem no līdzdalības.

51 Saistībā ar *GSTM* noslēgto *ZORA* Komisija apstrīdētā lēmuma 165. apsvērumā norādīja, ka priekšrocības esamība nav bijusi atkarīga no *ZORA* konvertēšanas, pat ja atgūstamās summas noteikšanas nolūkā priekšrocību uzskatītu par materializētu tikai brīdī, kad *CEF* saņemtie ienākumi tika atbrīvoti no nodokļa.

C. Formāla izmeklēšanas procedūra

52 Ar 2016. gada 1. aprīļa vēstuli Komisija informēja Luksemburgas Lielhercogisti par savām šaubām attiecībā uz aplūkoto nodokļu nolēmumu atbilstību valsts atbalsta tiesībām.

53 2016. gada 23. maijā Luksemburgas Lielhercogiste iesniedza Komisijai savus apsvērumus.

54 2016. gada 19. septembrī Komisija saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu sāka formālu izmeklēšanas procedūru (turpmāk tekstā – "procedūras sākšanas lēmums"). Procedūras sākšanas lēmums tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2017. gada 3. februārī.

55 Ar 2016. gada 21. novembra vēstuli Luksemburgas Lielhercogiste iesniedza savas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, kā arī prasīto informāciju.

56 2017. gada 27. februārī *Engie* iesniedza savas piezīmes par procedūras sākšanu.

57 Ar 2017. gada 10. marta vēstuli Komisija pārsūtīja Luksemburgas iestādēm *Engie* piezīmes, dodot tām iespēju sniegt atbildi.

58 Ar 2017. gada 22. marta vēstuli Komisija prasīja Luksemburgas Lielhercogistei iesniegt papildu informāciju.

59 2017. gada 10. aprīlī un 12. maijā Luksemburgas Lielhercogiste informēja Komisiju par to, ka tā pārņem tai nosūtītās piezīmes un iesniedza prasīto papildu informāciju.

60 2017. gada 1. jūnijā notika trīspusēja sanāksme starp Komisiju, Luksemburgas Lielhercogisti un *Engie*, par kuru tika sagatavots protokols.

61 2017. gada 16. jūnijā pēc 2017. gada 1. jūnija sanāksmes Luksemburgas Lielhercogiste iesniedza papildu informāciju.

62 Ar 2017. gada 11. decembra vēstuli Komisija vēlreiz lūdza nosūtīt papildu informāciju, un gan Luksemburgas Lielhercogiste, gan *Engie* šo lūgumu izpildīja 2018. gada 31. janvārī.

63 2018. gada 20. jūnijā Komisija pieņēma apstrīdēto lēmumu.

II. Apstrīdētais lēmums

64 Apstrīdētajā lēmumā Komisija būtībā uzskata, ka Luksemburgas Lielhercogiste ar savas nodokļu administrācijas starpniecību, pārkāpjot LESD 107. panta 1. punktu un 108. panta 3. punktu, ir piešķīrusi selektīvu priekšrocību vienībai, kas atbilstoši apstrīdētā lēmuma 16., 316. un 317. apsvērumam ietver visus *Engie* grupas uzņēmumus, kuri tiek uzskatīti par vienu saimniecisku vienību.

65 Neapšaubot to, ka *Engie* grupas izveidotā abu darbību sektoru nodošanai paredzētā finansēšanas struktūra atbilstoši Luksemburgas nodokļu tiesībām ir likumīga, Komisija iebilst pret šīs struktūras konkrēto ietekmi uz šīs grupas kopējām nodokļu saistībām, jo būtībā gandrīz visa peļņa, ko meitasuzņēmumi ir guvuši Luksemburgā, faktiski netiek aplikta ar nodokli.

A. Attiecināmība uz valsti

66 Saistībā ar attiecīgo nodokļu nolēmumu attiecināmību uz valsti un valsts līdzekļu iesaisti Komisija apstrīdētā lēmuma 156. un 157. apsvērumā ir uzsvērusi, ka attiecīgos nodokļu nolēmumus ir pieņēmusi Luksemburgas nodokļu administrācija, kā rezultātā ir zaudēti nodokļu ieņēmumi, un tādējādi ar šiem attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem piešķirtā ekonomiskā priekšrocība ir attiecināma uz Luksemburgas Lielhercogisti un ir finansēta, izmantojot valsts līdzekļus.

B. Priekšrocības piešķiršana

67 Saistībā ar ekonomiskās priekšrocības piešķiršanu konkrētajiem pārvaldītājuzņēmumiem Komisija it īpaši apstrīdētā lēmuma 163. un 166. apsvērumā uzskatīja, ka šī priekšrocība izriet no tā, ka atbilstoši attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem ar nodokli netiek aplikti šo pārvaldītājuzņēmumu ienākumi no līdzdalības – ienākumi, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam, ko meitasuzņēmumi ir atskaitījuši no nodokļu bāzes kā izdevumus.

68 Precīzāk, Komisija uzskata, ka *ZORA* pieaugums ar nodokli netiek aplikts ne meitasuzņēmumu, ne starpniekuzņēmumu, ne attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī.

69 Nodokļu ziņā, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 35., 47. un 62. apsvēruma, meitasuzņēmumi maksāja uzņēmuma ienākuma nodokli, kura bāze atbilst ierobežotai rezervei, par kuru ir panākta vienošanās ar nodokļu iestādēm.

70 Komisija norādīja, ka meitasuzņēmumi katru gadu, ņemot vērā attiecīgā *ZORA* konvertēšanu nākotnē, veidoja finanšu rezerves atbilstoši *ZORA* pieaugumam, kuras būtībā atbilda starpībai starp meitasuzņēmumu faktiski gūto peļņu un rezervi, kas kā nodokļu bāze saskaņota ar nodokļu administrāciju. Šis *ZORA* pieaugums tiek uzskatīts par atskaitāmiem izdevumiem. Tādējādi Komisija uzskata, ka apstrīdētie pasākumi faktiski ļāva meitasuzņēmumiem no maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes atskaitīt gandrīz visu aizdevuma darbības laikā gūto peļņu.

71 Arī starpniekuzņēmumi, ņemot vērā apstrīdētā lēmuma 39. un 52. apsvērumu, neesot aplikti ar nodokli par *ZORA* pieaugumu.

72 Proti, pie *ZORA* konvertēšanas un atbilstoši iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes akciju pārdevumu līgumam, kas noslēgts ar attiecīgajām pārvaldītājsabiedrībām, starpnieksabiedrības savā pārskatā esot cietušas zaudējumus apmērā, kas atbilst *ZORA* pieaugumam.

73 Attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi, kuriem galu galā atbilstoši iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes akciju pārdevumu līgumam pieder meitasuzņēmumu akcijas, saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 56. apsvērumu arī netiek aplikti ar nodokli par summu, kas atbilst *ZORA* pieaugumam, jo uz ienākumiem, kuri radušies, atceļot to meitasuzņēmuma akcijas, atbilstoši attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem attiecas *LIR* 166. pants, ar ko ienākumi no līdzdalības tiek atbrīvoti no uzņēmumu peļņas nodokļa. Tādējādi Komisija apstrīdētā lēmuma 57. apsvērumā norādīja, ka pēc uzņēmuma *LNG Supply ZORA* daļējas konvertēšanas 2014. gadā [*konfidenciāli*] tika dzēsts, kapitāla pieaugumu pilnībā neapliekot ar nodokli.

C. Attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāte

74 Lai pierādītu attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, Komisija galvenokārt balstījās, kā tas izriet it īpaši no apstrīdētā lēmuma 163.–170. un 237. apsvēruma, uz trim argumentācijas pieejām. Divas argumentācijas pieejas attiecas uz selektīvas priekšrocības pastāvēšanu pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ņemot vērā, pirmkārt, atsauces sistēmu, kas attiecināta uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, un, otrkārt, atsauces sistēmu, kas attiecas tikai uz noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu. Trešā argumentācijas pieeja attiecas uz priekšrocības pastāvēšanu *Engie* grupas līmenī. Turklāt no apstrīdētā lēmuma 289. apsvēruma izriet, ka pakārtoti Komisija uzskatīja, ka selektīva priekšrocība izriet no tā, ka netiek piemērots 1934. gada 16. oktobra *Steueranpassungsgesetz* (Nodokļu pielāgošanas likums) (*Mémorial* A 901) 6. pants (turpmāk tekstā – "noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu"). Papildus Komisija konstatēja, ka nav pamatojuma selektīvai attieksmei, kas izriet no attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem.

1. Par selektivitāti pārvaldītājuzņēmumu līmenī

75 Vispirms Komisija apstrīdētā lēmuma 171.–199. apsvērumā uzskatīja, pirmkārt, ka ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem *Engie* grupai pārvaldītājuzņēmumu līmenī tiek piešķirta selektīva priekšrocība, jo tie atkāpjas no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas.

76 Otrkārt, Komisija apstrīdētā lēmuma 200.–236. apsvērumā uzskatīja, ka ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem *Engie* grupai pārvaldītājuzņēmumu līmenī tiek piešķirta selektīva priekšrocība, jo ar tiem ir izdarīta atkāpe no noteikumiem par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli. Komisija uzskata, ka šīs atkāpes nevar pamatot ar nodokļu sistēmas vispārējo struktūru.

a) Par atkāpi no atsauces sistēmas, kas attiecināta uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu

77 Attiecībā uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu Komisija uzskatīja, ka šī sistēma izriet no *LIR* 18., 23., 40., 159. un 163. panta, kas izklāstīti apstrīdētā lēmuma 78.–81. apsvērumā, saskaņā ar kuriem uzņēmumi Luksemburgas rezidenti, kuriem ir piemērojams šīs valsts uzņēmumu ienākuma nodoklis, tiek aplikti ar nodokli par to pārskatos noteikto peļņu. Tā precizēja, ka atsauces sistēmas definēšanas nolūkā sasniedzamā mērķa vai principa, kas izriet no to veidojošajiem noteikumiem, atvasināšana atbilst Tiesas judikatūrai un ka attiecībā uz minēto mērķi, proti, visu Luksemburgā nodokļus maksājošo uzņēmumu pārskatos noteiktās peļņas aplikšanu ar nodokli, – tas skaidri izriet no Luksemburgas likuma.

78 Komisija piebilda, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai ir arī ņemt vērā atsauces sistēmu, kas attiecināta uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu. Tajā esot vairākkārt nospriests, ka pasākumiem, kas saistīti ar uzņēmumu aplikšanu ar nodokli, atsauces sistēmu var definēt, ņemot vērā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, nevis, ņemot vērā konkrētus noteikumus, kas ir piemērojami atsevišķiem nodokļu maksātājiem vai atsevišķiem darījumiem.

79 Ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem tādējādi esot izdarīta atkāpe no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas, apstiprinot, ka pārvaldītājuzņēmumu līmenī ar nodokli netiek aplikti ienākumi no līdzdalības, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam.

80 Attiecīgie nodokļu nolēmumi arī esot bijuši pamatā diskriminācijai par labu pārvaldītājuzņēmumiem. Proti, uzņēmumi, kas Luksemburgā maksā peļņas nodokli, pretēji pārvaldītājuzņēmumiem, savas peļņas nodokli maksājot atbilstoši to pārskatos noteiktajai peļņai.

b) Par atkāpi no atsauces sistēmas, kura attiecas tikai uz noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa

81 Komisija konstatēja, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi ir atkāpe arī no Luksemburgas noteikumiem par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, proti, no *LIR* 164. un 166. panta, kas ir izklāstīti apstrīdētā lēmuma 82.–87. apsvērumā.

82 Proti, pēc Komisijas domām, mātesuzņēmuma līdzdalības atbrīvojums no nodokļa ir iespējams tikai tad, ja sadalītā peļņa jau iepriekš ir aplikta ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī. Taču pārvaldītājuzņēmumu līmenī no nodokļa atbrīvotie līdzdalības ienākumi ekonomiskā ziņā atbilstu *ZORA* pieaugumam, ko meitasuzņēmumi atskaitījuši no savas nodokļu bāzes kā izdevumus.

83 Lai gan *ZORA* pieaugums formāli neatbilst peļņas sadalei, tomēr Komisija konstatēja, ka no nodokļa atbrīvotos ienākumus no līdzdalības uzņēmums *LNG Holding* bija reģistrējis kā "no nodokļa atbrīvotas dividendes", un ekonomiskā ziņā attiecībā uz tiešo un acīmredzamo saikni starp ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa *LNG Holding* līmenī, un *LNG Supply* līmenī atskaitīto *ZORA* pieaugumu, šis pieaugums bija līdzvērtīgs peļņas sadalei.

84 Komisija uzskata, ka šī atkāpe no ierobežotās atsauces sistēmas ir radījusi diskrimināciju par labu pārvaldītājuzņēmumiem. Būtībā mātesuzņēmumi, kas gūtu ienākumus no līdzdalības un kuri šajā ziņā bija pārvaldītājuzņēmumiem līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā, nevarētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa par šādiem ienākumiem, ja tie iepriekš nebūtu bijuši aplikti ar nodokli to meitasuzņēmumu līmenī.

85 Ar tiešas *LIR* 164. un 166. panta savstarpējās saiknes neesamību pēc Komisijas domām nevar apšaubīt šo konstatējumu. Ja vienus un tos pašus ienākumus varētu atbrīvot no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī un atskaitīt kā izdevumus meitasuzņēmuma līmenī, tad tie netiktu aplikti ar nodokļiem Luksemburgā, kas būtu pretrunā gan Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķim, gan mērķim izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas.

86 Papildus Komisija būtībā norādīja, ka, lai gan direktīvā, kas bija spēkā attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī, proti, secīgi Padomes Direktīvā 90/435/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.), un Padomes Direktīvā 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.) (turpmāk tekstā – "Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva"), nebija paredzēts formāls nosacījums par to, ka mātesuzņēmuma līmenī ienākumus no līdzdalības atbrīvo no nodokļa, ja ar nodokli tiek aplikta sadalītā peļņa tā meitasuzņēmuma līmenī, tomēr šī sistēma attiecas tikai uz pārrobežu peļņas sadales gadījumu, kad var rasties divu dažādu valstu nodokļu režīmu neatbilstības un novest pie neaplikšanas ar nodokli. Līdz ar to uz šo direktīvu nevar lietderīgi atsaukties, lai pamatotu to, ka pilnībā iekšējā situācijā no nodokļa tiek atbrīvoti līdzdalības ienākumi, kas meitasuzņēmuma līmenī vispār nav aplikti ar nodokli.

2. Par selektivitāti "Engie" grupas līmenī

87 Pēc tam Komisija apgalvoja, ka, neskarot secinājumu par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu pārvaldītājuzņēmumu līmenī, attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāte, ņemot vērā apstrīdētā lēmuma 237.–244. apsvērumu, izriet arī no vērtējuma *Engie* grupas, ko veido attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi, līmenī attiecībā uz starpniekuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem. Šo pieeju pamatojot tas, ka kopš 2015. gada attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi, starpniekuzņēmumi un meitasuzņēmumi veidoja vienu un to pašu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Katrā ziņā Komisija uzskata, ka, tā kā valsts pasākumu ekonomisko seku analīze ir jāveic, ņemot vērā uzņēmumus, nevis atsevišķas juridiskas vienības, tad attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi, starpniekuzņēmumi un meitasuzņēmumi ir jāatzīst par viena un tā paša uzņēmuma daļu valsts atbalsta tiesību izpratnē. Komisija piebilda, pirmkārt, ka iepriekšēju nodokļu nolēmumu pieprasījumi attiecas uz visu *Engie* grupas vienību nodokļu režīmu un, otrkārt, ka ekonomiskā priekšrocība, ko šī grupa ieguva attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ir saistīta ar līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa minēto uzņēmumu līmenī apvienojumā ar *ZORA* pieauguma atskaitīšanu izdevumos meitasuzņēmumu līmenī.

88 Attiecīgie nodokļu nolēmumi Komisijas ieskatā sniedz *Engie* grupai selektīvu priekšrocību, jo tie ir atkāpe no atsauces sistēmas, kas atbilst Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli uzņēmumu Luksemburgas nodokļu maksātāju pārskatos noteikto peļņu.

89 Komisija konstatēja, ka nodokļu saistību samazināšanās meitasuzņēmumu līmenī pēc *ZORA* pieauguma atskaitīšanas izdevumos no minēto meitasuzņēmumu nodokļu bāzes, netika kompensēta ar nodokļu saistību pieaugumu attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī vai arī ar nodokļu bāzes reālu pieaugumu starpniekuzņēmumu līmenī, kā rezultātā faktiski samazinājās *Engie* grupas apvienotā nodokļu bāze Luksemburgā.

90 Komisija uzskata, ka citas uzņēmumu grupas, kas atrodas līdzīgā juridiskā un faktiskā situācijā, nevarēja saņemt apvienotu nodokļu bāzes samazinājumu, neatkarīgi no finansēšanas instrumenta, izmantotā līguma vai atlīdzības apmēra.

91 Pēc Komisijas domām, tas pats attiecas arī uz uzņēmumu grupām, kuras izmantoja tiešo *ZORA*. *LIR* 22.*bis* panta otrā daļa, kas minēta apstrīdētā lēmuma 89. apsvērumā, neesot bijusi attiecināma uz *ZORA* pieaugumu un, pat pieņemot, ka bija, tās rezultātā varēja tikai atlikt nodokļus.

3. Par selektivitāti, kas izriet no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanas

92 Visbeidzot un pakārtoti, Komisija apstrīdētā lēmuma 289.–312. apsvērumā piebilda, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi ir atkāpe no Luksemburgas nodokļu tiesību noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kas tiek minēts apstrīdētā lēmuma 90. apsvērumā. Komisija uzskata, ka īstenotā finansēšanas struktūra bija ļaunprātīga. Četri Luksemburgas judikatūrā identificētie kritēriji, pēc kuriem raksturot tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, pēc tās domām, ir izpildīti, vai nu runa ir par privāttiesību formu vai institūciju izmantošanu, vai nodokļu saistību samazināšanu, vai neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošanu vai par tāda pamatojuma trūkumu, kas nav saistīts ar nodokļiem.

93 Precīzāk, attiecībā uz pēdējiem diviem kritērijiem, pirmkārt, Komisija uzsvēra, ka *Engie* grupas izvēlētais juridiskais ceļš ir ļāvis gandrīz pilnībā neaplikt ar nodokli meitasuzņēmumu Luksemburgā gūto peļņu, un tas nebūtu bijis iespējams, ja darbības sektoru nodošanai izmantotu pašu kapitāla instrumentu vai aizdevumu starp meitasuzņēmumiem un attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem. Otrkārt, papildus būtiska nodokļu ietaupījuma gūšanai neesot bijuši citi ekonomiski apsvērumi, kas būtu reāli un sniegtu *Engie* grupai pietiekamu ekonomisko ieguvumu, lai tā izvēlētos sarežģītas finansēšanas struktūras, kas ir īstenotas un apstiprinātas ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem.

4. Par pamatojuma trūkumu

94 Apstrīdētā lēmuma 285.–287. apsvērumā Komisija norādīja, ka, tā kā Luksemburgas Lielhercogiste nav sniegusi nekādu pamatojumu labvēlīga režīma apstiprināšanai attiecīgajos nodokļu nolēmumos, tad Komisijai ir jāsecina, ka šo režīmu nevar pamatot ar Luksemburgas nodokļu sistēmas vispārējo struktūru. Katrā ziņā tā konstatēja, ka būtībā nevar atzīt hipotētisko pamatojumu par izvairīšanos no ekonomiskās nodokļu dubultās uzlikšanas.

D. Par konkurences izkropļojumu

95 Komisija apstrīdētā lēmuma 160. apsvērumā precizēja, ka, tā kā *Engie* grupa darbojas elektroenerģijas, dabasgāzes un sašķidrinātās dabasgāzes, energoefektivitātes pakalpojumu nozarēs un citos saistītos tirgos vairākās dalībvalstīs, attiecīgajos nodokļu nolēmumos noteiktais nodokļu režīms šo grupu atbrīvoja no nodokļu saistībām, kas tai parastā gadījumā būtu jāpilda, veicot savu darbību ikdienas pārvaldību. Pastiprinot *Engie* grupas situāciju, attiecīgie nodokļu nolēmumi esot radījuši vai draudējuši radīt konkurences izkropļojumus.

E. Par atbalsta saņēmēju

96 Apstrīdētā lēmuma 314.–318. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka selektīvā priekšrocība, ko *Engie* grupa saņēma attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, sniedza labumu arī visiem *Engie* grupas uzņēmumiem, jo tādējādi tika nodrošināti papildu finanšu līdzekļi visai grupai. Lai gan šo grupu veido dažādas juridiskās personas un attiecīgie nodokļu nolēmumi attiekušies uz atsevišķu vienību nodokļu režīmu, pēc Komisijas domām, tā ir jāuzskata par saimniecisku vienību, proti, par vienu un to pašu uzņēmumu, kas saņem valsts atbalstu.

F. Par atbalsta atgūšanu

97 Apstrīdētā lēmuma 318.–365. apsvērumā Komisija uzsvēra, ka, tā kā piešķirtais atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu un ir prettiesisks, Luksemburgas Lielhercogistei nekavējoties no *LNG Holding* un, ja tas netiktu darīts, no *Engie SA* vai kāda no tā pārņēmējiem, ir jāatgūst atbalsts, kas jau ir materializējies no par labu *LNG Supply* noslēgtā *ZORA* daļējas konvertēšanas 2014. gadā, un tā nevar piemērot attiecīgos nodokļu nolēmumus attiecībā uz līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa, ko attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi būtu saņēmuši par labu meitasuzņēmumiem noslēgto *ZORA* pilnīgas konvertēšanas gadījumā.

98 Komisija uzskatīja, ka šāda atgūšana neapdraud tiesiskās drošības, tiesiskās paļāvības aizsardzības, vienlīdzīgas attieksmes un labas pārvaldības principus. Tā arī noraidīja Luksemburgas Lielhercogistes un *Engie* izvirzītos iebildumus par procedūras neatbilstībām, kas pieļautas formālās izmeklēšanas procedūrā. Tā uzskata, ka to procesuālās tiesības ir pienācīgi ievērotas.

III. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

A. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-516/18

99 Ar 2018. gada 30. augustā Vispārējās tiesas kancelejā iesniegtu dokumentu Luksemburgas Lielhercogiste cēla prasību, kas reģistrēta ar lietas numuru T-516/18.

100 2018. gada 23. novembrī Komisija iesniedza iebildumu rakstu.

1. Par iztiesāšanas sastāvu

101 Ar Vispārējās tiesas 2018. gada 28. septembra lēmumu lieta T-516/18 tika nodota Vispārējās tiesas septītajai palātai (agrākajā sastāvā).

102 Ar 2019. gada 28. janvārī Vispārējās tiesas kancelejā iesniegtu dokumentu Luksemburgas Lielhercogiste saskaņā ar Vispārējās tiesas Reglamenta 28. panta 5. punktu lūdza lietu izskatīt paplašinātā iztiesāšanas sastāvā. Ar Vispārējās tiesas 2019. gada 13. februāra lēmumu Luksemburgas Lielhercogistes lūgums tika ņemts vērā, un lieta T-516/18 tika nodota septītajai palātai paplašinātā sastāvā (agrākajā sastāvā).

103 Ar Vispārējās tiesas 2019. gada 16. oktobra lēmumu lieta T-516/18 saskaņā ar Reglamenta 27. panta 5. punktu tika nodota otrajai palātai paplašinātā sastāvā.

104 Tā kā viens no otrās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2020. gada 1. janvāra lēmumu norīkoja sevi viņa vietā un uzņēmās otrās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja pienākumus.

2. Par pieteikumu par iestāšanos lietā

105 Ar 2018. gada 20. decembrī Vispārējās tiesas kancelejā iesniegtu dokumentu Īrija saskaņā ar Reglamenta 142. un 143. pantu lūdza atļauju iestāties lietā Luksemburgas Lielhercogistes prasījumu atbalstam.

106 Ar 2019. gada 15. februāra rīkojumu Vispārējās tiesas septītās palātas priekšsēdētājs apmierināja Īrijas pieteikumu par iestāšanos lietā.

107 Ar 2019. gada 12. aprīlī Vispārējās tiesas kancelejā iesniegtu dokumentu Īrija iesniedza iestāšanās rakstu.

3. Par pieteikumu par konfidencialitātes ievērošanu

108 2018. gada 30. janvārī un 2019. gada 18. februārī Luksemburgas Lielhercogiste lūdza attiecībā uz Īriju ievērot konfidencialitāti atsevišķiem prasības pieteikuma un replikas raksta pielikumiem.

109 Pēc Īrijas atzīšanas par personu, kas iestājusies lietā, tā ir saņēmusi tikai procesuālo dokumentu nekonfidenciālās versijas un nav izvirzījusi nekādus iebildumus pret attiecībā uz to izteiktajiem lūgumiem ievērot konfidencialitāti.

4. Par lietas dalībnieku prasījumiem

110 Luksemburgas Lielhercogistes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– galvenokārt, atcelt apstrīdēto lēmumu;

– pakārtoti, atcelt apstrīdētā lēmuma 2. pantu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

111 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību;

– piespriest prasītājai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

112 Īrijas prasījums Vispārējai tiesai ir atcelt pilnībā vai daļēji apstrīdēto lēmumu, kā to lūdz Luksemburgas Lielhercogiste.

B. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-525/18

113 Ar 2018. gada 4. septembrī Vispārējās tiesas kancelejā iesniegtu dokumentu *Engie* cēla prasību, kas reģistrēta ar lietas numuru T-525/18.

114 2018. gada 14. decembrī Komisija iesniedza iebildumu rakstu.

115 2019. gada 4. jūnijā *Engie* saskaņā ar Reglamenta 106. panta 2. punktu lūdza to uzklausīt mutvārdu procesā.

1. Par iztiesāšanas sastāvu

116 Ar Vispārējās tiesas 2018. gada 28. septembra lēmumu lieta T-525/18 tika nodota Vispārējās tiesas septītajai palātai (agrākajā sastāvā).

117 Ar Vispārējās tiesas 2019. gada 11. septembra lēmumu lieta T-525/18 saskaņā ar Reglamenta 28. pantu tika nodota septītajai palātai paplašinātā sastāvā (agrākajā sastāvā).

118 Ar Vispārējās tiesas 2019. gada 16. oktobra lēmumu lieta T-525/18 saskaņā ar Reglamenta 27. panta 5. punktu tika nodota otrajai palātai paplašinātā sastāvā.

119 Tā kā viens no otrās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2020. gada 21. janvāra lēmumu norīkoja sevi viņa vietā un uzņēmās otrās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja pienākumus.

2. Par pieteikumu par konfidencialitātes ievērošanu

120 2019. gada 3. jūlijā *Engie* lūdza Vispārējo tiesu gadījumā, ja šī lieta tiktu apvienota ar lietu T-516/18, ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju – personu, kas iestājusies šajā lietā, par prasības pieteikuma A.1. un A.9. pielikumu, kā arī par replikas raksta C.1. pielikumu.

121 2019. gada 3. jūlijā *Engie* Vispārējās tiesas kancelejā iesniedza prasības pieteikuma un replikas raksta pielikumu konfidenciālās versijas.

3. Par lietas dalībnieku prasījumiem

122 *Engie* prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– galvenokārt, atcelt apstrīdēto lēmumu;

– pakārtoti, atcelt apstrīdētā lēmuma 2. pantu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

123 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību;

– piespriest prasītājai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

IV. Juridiskais pamatojums

A. Par lietu T-516/18 un T 525/18 apvienošanu un atbildi uz pieteikumiem par konfidencialitātes ievērošanu

124 Ar attiecīgi 2019. gada 4. jūnijā un 25. jūnijā Vispārējās tiesās kancelejā iesniegtiem dokumentiem *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste lūdza apvienot lietas T-516/18 un T-525/18 tiesvedības mutvārdu daļai un galīgā nolēmuma pieņemšanai.

125 Komisija un Īrija neiebilda pret lietu T-516/18 un T-525/18 apvienošanu.

126 Ar Vispārējās tiesas otrās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2020. gada 12. jūnija rīkojumu, uzklausot lietas dalībniekus, lietas T-516/18 un T-525/18 atbilstoši Reglamenta 68. panta 1. punktam tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļai. Ar šo pašu rīkojumu tika nolemts izņemt konfidenciālos datus no Īrijai pieejamajiem lietas materiāliem.

127 Ar Vispārējās tiesas 2020. gada 28. septembra rīkojumu tika atsākta tiesvedības mutvārdu daļa apvienotajās lietās T-516/18 un T-525/18, lai procesa organizatorisko pasākumu ietvaros uzdotu jautājumus Komisijai par šo lietu apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanai.

128 Ņemot vērā lietas dalībnieku atsevišķu argumentu iespējamas ekstrapolēšanas risku, Komisija izteica iebildes par lietu T-516/18 un T-525/18 apvienošanu. Tomēr Vispārējā tiesa uzskata par lietderīgu, ņemot vērā šo lietu savstarpējo saistību, tās apvienot galīgā nolēmuma pieņemšanai saskaņā ar Reglamenta 68. pantu un vēlreiz izslēgt konfidenciālo informāciju no Īrijai pieejamajiem lietas materiāliem.

B. Par lietas būtību

129 Prasības pamatojumam lietā T-516/18 Luksemburgas Lielhercogiste būtībā izvirza sešus pamatus:

– ar pirmo tiek apgalvots kļūdains vērtējums par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti;

– ar otro tiek apgalvots priekšrocības jēdziena pārkāpums;

– ar trešo tiek apgalvota slēpta nodokļu saskaņošana;

– ar ceturto tiek apgalvots procesuālo tiesību pārkāpums;

– ar piekto, kas izvirzīts pakārtoti, tiek apgalvots Eiropas Savienības tiesību vispārējo principu pārkāpums it kā piešķirtā atbalsta atgūšanā;

– ar sesto tiek apgalvots pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpums.

130 Prasības pamatojumam lietā T-525/18 *Engie* būtībā izvirza astoņus pamatus:

– ar pirmo tiek apgalvots, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi nav attiecināmi uz valsti;

– ar otro tiek apgalvots priekšrocības jēdziena pārkāpums;

– ar trešo tiek apgalvots kļūdains vērtējums par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti;

– ar ceturto tiek apgalvota kļūdaina attiecīgo nodokļu nolēmumu kvalificēšana par individuālu atbalstu;

– ar piekto būtībā tiek apgalvota slēpta nodokļu saskaņošana;

– ar sesto tiek apgalvots procesuālo tiesību pārkāpums;

– ar septīto, kas izvirzīts pakārtoti, tiek apgalvots Savienības tiesību vispārējo principu pārkāpums it kā piešķirtā atbalsta atgūšanā;

– ar astoto tiek apgalvots pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpums.

131 Šajā spriedumā, pirmām kārtām, ir jāvērtē pamatojums tiem pamatiem, pirmkārt, kuros tiek norādīts uz slēptu nodokļu saskaņošanu, jo apstiprinošas atbildes gadījumā Komisijai saskaņā ar valsts atbalsta tiesībām nav kompetences apskatīt attiecīgos nodokļu nolēmumus, otrkārt, kuros ir apstrīdēts tas, ka Komisija ir ievērojusi savu pienākumu norādīt pamatojumu un, treškārt, kuri skar apgalvoto procesuālo tiesību pārkāpumu.

132 Otrām kārtām, tiks aplūkoti pamati saistībā ar attiecīgo nodokļu nolēmumu neattiecināmību uz Luksemburgas Lielhercogisti, par selektīvas priekšrocības neesamību, par attiecīgo nodokļu nolēmumu kļūdainu kvalificēšanu par individuālu atbalstu un par kļūdaino pienākumu atgūt it kā piešķirto atbalstu.

1. Par piekto pamatu lietā T-525/18 un trešo pamatu lietā T-516/18, ar ko būtībā tiek apgalvota slēpta nodokļu saskaņošana

133 Piektais prasības pamats lietā T-525/18 būtībā ir sadalīts divās daļās. Ar pirmo daļu *Engie* norāda uz LESD 3.–5. panta un 113.–117. panta pārkāpumu un ar otro – uz Komisijas pilnvaru nepareizu izmantošanu. Lietā T-516/18 Luksemburgas Lielhercogiste savukārt norāda uz slēptu nodokļu saskaņošanu, pārkāpjot LES 4. un 5. pantu.

a) Par apgalvoto LES 4. un 5. panta un LESD 3.–5. panta un 113.–117. panta pārkāpumu

134 Pirmkārt, *Engie* apgalvo, ka Komisija esot iejaukusies Luksemburgas Lielhercogistes politikā nodokļu jomā, atzīstot attiecīgos nodokļu nolēmumus par valsts atbalstu, lai gan ar tiem ir īstenoti vispārēji tiešo nodokļu pasākumi, kas nerada diskrimināciju un kas līdz ar to nav selektīvi. Šādi rīkojoties, Komisija esot pārkāpusi LESD 3.–5. pantu un 113.–117. pantu.

135 Otrkārt, Komisija ar paplašinātu selektivitātes jēdziena interpretāciju esot iestājusies Luksemburgas Lielhercogistes vietā, definējot un interpretējot izmantotās atsauces sistēmas.

136 Luksemburgas Lielhercogiste piebilst, ka Komisija, uzspiežot savu Luksemburgas nodokļu tiesību interpretāciju un to, kādam jābūt to mērķim, noteikumus valsts atbalsta jomā ir izmantojusi, neievērojot dalībvalstu suverēnās pilnvaras tiešo nodokļu jomā un principus, kas nosaka kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un Savienību.

137 Komisija apstrīd visu šo argumentu pamatotību. Tā konkrēti izceļ dalībvalstu pienākumu, īstenojot tām paredzēto kompetenci tiešo nodokļu jomā, ievērot Savienības tiesības kopumā un it īpaši valsts atbalsta tiesības. Tā arī uzsver, ka ar apstrīdēto lēmumu nekādi netiek apšaubīta Luksemburgas Lielhercogistes kompetence veidot savu nodokļu sistēmu.

138 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

139 Tādējādi dalībvalstu iesaistīšanās jomās, kas Eiropas Savienībā nav saskaņotas, piemēram, tiešo nodokļu jomā, nav izslēgta no tiesiskā regulējuma par valsts atbalsta pārbaudi piemērošanas jomas. Līdz ar to Komisija nodokļu pasākumu var kvalificēt kā valsts atbalstu, ja vien ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (spriedums, 2015. gada 25. marts, Beļģija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, 65. un 66. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts, un 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187* /Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. punkts).

140 Proti, ja ar šādiem nodokļu pasākumiem attiecībā uz to īstenošanas mērķi faktiski tiek diskriminēti salīdzināmā situācijā esoši uzņēmumi, un tiek radītas selektīvas priekšrocības šo pasākumu saņēmējiem, dodot priekšroku "atsevišķiem" uzņēmumiem vai "atsevišķu" preču ražošanai, to varētu uzskatīt par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. punkts).

141 No iepriekš minētā izriet, ka Komisijai, ņemot vērā tās kompetenci kontrolēt LESD 107. panta ievērošanu, nevar pārmest kompetences robežu pārkāpšanu, ja tā attiecīgos nodokļu nolēmumus ir izvērtējusi, lai pārbaudītu, vai tie ir valsts atbalsts, un apstiprinošas atbildes gadījumā – vai tie ir saderīgi ar iekšējo tirgu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

142 Tādējādi *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste kļūdaini apgalvo, ka Komisija ir iejaukusies Luksemburgas Lielhercogistes politikā nodokļu jomā, jo Komisija ir vienīgi īstenojusi savu kompetenci saskaņā ar LESD 107. pantu, pārbaudot attiecīgo nodokļu nolēmumu saderīgumu ar valsts atbalsta tiesībām.

143 Ar *Engie* un Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītajiem argumentiem nevar atspēkot šo konstatējumu.

144 Pirmkārt, pretēji *Engie* un Luksemburgas Lielhercogistes apgalvotajam, Komisija nav uzspiedusi pati savu Luksemburgas nodokļu tiesību interpretāciju attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitātes pierādīšanā. Proti, Komisija ir stingri turējusies pie Luksemburgas nodokļu tiesību noteikumiem, kurus tā izklāsta apstrīdētā lēmuma 78.–90. apsvērumā. Tieši pamatojoties uz Luksemburgas nodokļu tiesību noteikumiem, Komisija tostarp ir definējusi dažādas izmantotās atsauces sistēmas, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 171.–176., 200.–205., 245. un 292.–298. apsvēruma.

145 Turklāt savā pārbaudē Komisija ir balstījusies nevis uz savu Luksemburgas nodokļu noteikumu interpretāciju, bet gan uz Luksemburgas nodokļu iestāžu interpretāciju, kā tas it īpaši izriet no apstrīdētā lēmuma 283. apsvēruma.

146 No tā izriet, ka Komisija attiecīgos nodokļu nolēmumus ir pārbaudījusi, nevis ņemot vērā pati savu Luksemburgas nodokļu noteikumu interpretāciju, bet gan Luksemburgas nodokļu tiesību noteikumus atbilstoši tam, kā Luksemburgas nodokļu iestādes tos bija piemērojušas.

147 Otrkārt, dalībvalstīm paredzēto kompetenci tiešo nodokļu jomā Komisija nav pārkāpusi jau tikai tā viena iemesla dēļ, ka tā veica savu attiecīgo nodokļu nolēmumu izvērtējumu, ņemot vērā Luksemburgas nodokļu tiesību noteikumus, lai pārbaudītu, vai attiecīgie nodokļu nolēmumi to saņēmējiem piešķir selektīvu priekšrocību.

148 Proti, ir tiesa, ka no šī sprieduma 138. punktā minētās judikatūras izriet, ka Komisijai šajā Savienības tiesību attīstības stadijā nav kompetences, kas tai ļautu autonomi definēt noteikumus attiecībā uz uzņēmumu tiešo aplikšanu ar nodokli, neievērojot valsts nodokļu normas.

149 Tomēr, lai gan tā sauktā "parastā" aplikšana ar nodokli ir definēta valsts nodokļu tiesību noteikumos, un selektīvas priekšrocības esamība ir jāpierāda attiecībā pret to, tomēr, kā tas tiek atgādināts šī sprieduma 139. punktā, uz nodokļu pasākumiem, kas attiecībā uz to mērķi faktiski diskriminē salīdzināmā situācijā esošus uzņēmumus, var tikt attiecināta LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas joma.

150 Tādējādi pārbaudot, vai attiecīgie nodokļu nolēmumi atbilst noteikumiem valsts atbalsta jomā, Komisijai bija jāvērtē tā sauktā "parastā" aplikšana ar nodokli, kas ir definēta Luksemburgas nodokļu tiesībās, kā to piemēro Luksemburgas nodokļu iestādes. Šādi rīkojoties, tā nav veikusi "nodokļu saskaņošanu", bet ir īstenojusi tai LESD 107. panta 1. punktā piešķirto kompetenci.

151 Proti, Komisija, pārbaudot nodokļu pasākumus valsts atbalsta jomā, pati var izvērtēt valsts nodokļu tiesību noteikumus un attiecīgā dalībvalsts vai iespējamās ieinteresētās personas šo vērtējumu nepieciešamības gadījumā var apstrīdēt Vispārējā tiesā ar prasību atcelt tiesību aktu.

152 Treškārt, it kā nepierādītā iespējamā diskriminācija par labu *Engie* ir neefektīva, lai varētu konstatēt iespējamo Komisijas kompetences neesamību. Ar šādu argumentu tieši pretēji tiek mēģināts konstatēt, ka Komisija ir pārkāpusi LESD 107. pantu, konkrēti īstenojot savu kompetenci.

153 Šādos apstākļos Komisija, pieņemot apstrīdēto lēmumu, nav pārkāpusi ne LES 4. un 5. pantu, ne LESD 3.–5. pantu un 113.–117. pantu.

b) Par iespējamo pilnvaru nepareizu izmantošanu

154 *Engie* uzskata, ka Komisija esot izmantojusi tai ar LESD 107. un 108. pantu piešķirtās pilnvaras, lai piespiestu Luksemburgas Lielhercogisti mainīt savu nodokļu politiku "peļņas atbrīvošanas no nodokļa jomā" un tādējādi iegūtu līdzekļus, lai netieši īstenotu nodokļu saskaņošanu.

155 Par vēlmi sasniegt noklusēto mērķi – īstenot nodokļu saskaņošanu, liecinot tas, ka atsauces sistēma attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitātes identificēšanai ir definēta attiecībā uz diskrecionāri noteiktu mērķi; ka Komisija nav ņēmusi vērā nodokļu likumības principu, nodokļu režīmu pārrobežu situācijās un *ZORA* specifisko raksturu; ka Komisijas interpretācija par tiesību

aktu ļaunprātīgas izmantošanas kritērijiem, kā arī apstrīdētā lēmuma pieņemšana sakrīt ar *LIR* 22. *bis* panta grozījumu likumprojekta iesniegšanu *Chambre des députés luxembourgeoise* [Luksemburgas Deputātu palātā].

156 Komisija apstrīd visu šo argumentu pamatotību. Tā apgalvo, ka, tā kā apstrīdētais lēmums nav saskaņošanas pasākums, tai nevar pārmest pilnvaru nepareizu izmantošanu.

157 Šajā ziņā jāatgādina, ka tiesību aktā ir pieļauta pilnvaru nepareiza izmantošana, ja, pamatojoties uz objektīvām, atbilstīgām un saskanīgām pazīmēm, izrādās, ka tas ir pieņemts tikai vai vismaz galvenokārt, lai sasniegtu citus mērķus, nevis tos, kuru sasniegšanai ir piešķirtas attiecīgās pilnvaras, vai tādēļ, lai varētu izvairīties no līgumos īpaši paredzētas procedūras piemērošanas (spriedumi, 2013. gada 16. aprīlis, Spānija un Itālija/Padome, C-274/11 un C-295/11, EU:C:2013:240, 33. punkts, un 2018. gada 12. jūlijs, PA/Parlaments, T-608/16, nav publicēts, EU:T:2018:440, 42. punkts).

158 Turklāt saskaņā ar LESD 108. pantu Komisijas kompetencē ir izvērtēt valsts atbalstu veidojošo valsts pasākumu saderību ar iekšējo tirgu.

159 Šajā gadījumā Komisijai nevar pārmest pilnvaru nepareizu izmantošanu, pieņemot apstrīdētu lēmumu, kas vērsts uz to, lai attiecīgo nodokļu nolēmumu formālas izmeklēšanas procedūras noslēgumā konstatētu, ka Luksemburgas Lielhercogiste šajos attiecīgajos nodokļu nolēmumos ir piešķīrusi ar iekšējo tirgu nesaderīgu valsts atbalstu.

160 Pirmkārt, apstrīdēto lēmumu nevar uzskatīt par slēptu nodokļu saskaņošanas pasākumu, kā tas ir nospriests šī sprieduma 153. punktā.

161 Konkrētāk attiecībā uz likumprojekta par *LIR* 22.*bis* panta grozījumiem iesniegšanu Luksemburgas Deputātu palātā vienlaikus ar apstrīdētā lēmuma pieņemšanu, ir jānorāda, ka *Engie* nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas ļautu parādīt, kādā veidā šī Luksemburgas Lielhercogistes likumdošanas iniciatīva ir norāde par Komisijas pilnvaru nepareizu izmantošanu. To vien, ka Luksemburgas Lielhercogiste ir grozījusi *LIR* 22.*bis* pantu, nevar uzskatīt par pietiekamu norādi uz šādu pilnvaru nepareizu izmantošanu.

162 Otrkārt, pārējās *Engie* minētās norādes, lai pamatotu apgalvojumu par iespējamu pilnvaru nepareizu izmantošanu, galvenokārt ir vērstas uz to, lai apstrīdētu Komisijas vērtējumu par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, un līdz ar to tās ir neefektīvas, lai pierādītu apgalvoto pilnvaru nepareizu izmantošanu šī sprieduma 157. punktā minētās judikatūras izpratnē.

163 Līdz ar to arguments, ar ko tiek apgalvota pilnvaru nepareizu izmantošana, un tātad – piektais prasības pamats lietā T-525/18 un trešais prasības pamats lietā T-516/18 ir jānoraida kā nepamatots.

2. Par astoto prasības pamatu lietā T-525/18 un sesto prasības pamatu lietā T-516/18, ar ko tiek apgalvots pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpums

164 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* norāda uz daudziem trūkumiem tajā, kā apstrīdētajā lēmumā tiek atspoguļota attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāte. Komisija tādējādi neesot pietiekami pamatojusi ne savu vērtējumu par selektīvu priekšrocību konkrētajiem pārvaldītājuzņēmumiem, ne par selektīvu priekšrocību, kas izriet no tā, ka Luksemburgas Lielhercogiste nav piemērojusi noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

165 *Engie* piebilst, ka Komisija nav izpildījusi savu pienākumu norādīt pamatojumu, skaidri nenorādot iemeslus, kuru dēļ tā nav ņēmusi vērā faktu, ka citiem uzņēmumiem tika piemērots tāds pats nodokļu režīms kā *Engie* grupas uzņēmumiem.

166 Vispārīgāk – dokumentu un administratīvās un tiesu prakses neminēšana, kā arī atšķirīgu iepriekšēju nodokļu nolēmumu pierādījumu neesamība liecinot par to, ka Komisija nav izpildījusi savu pienākumu norādīt pamatojumu.

167 Komisija apstrīd visu šo argumentu pamatotību. Tā apgalvo, ka *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste nekādi neparāda iespējamos apstrīdētā lēmuma trūkumus. Tā arī norāda, ka *Engie* varēja saprast Komisijas argumentāciju un lietderīgi to apstrīdēt Vispārējā tiesā.

168 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pamatojumam ir jābūt tādam, lai ieinteresētās personas varētu saprast pieņemtā akta pamatā esošo motivāciju, no vienas puses, lai aizstāvētu savas tiesības un pārbaudīt, vai lēmums ir vai nav pienācīgi argumentēts, un, no otras puses, lai Kopienu tiesa varētu realizēt savu tiesiskuma pārbaudi. Nav vajadzīgs, lai pamatojums ietvertu visus nozīmīgos faktiskos un tiesiskos apstākļus, jo jautājums, vai akta pamatojums atbilst LESD 296. panta noteikumiem, ir jāvērtē, ievērojot ne tikai šī akta formulējumu, bet arī tā kontekstu un attiecīgo jomu regulējošo juridisko noteikumu kopumu (spriedumi, 2005. gada 15. jūnijs, *Corsica Ferries France*/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, 62.–63. punkts; 2014. gada 16. oktobris, *Eurallumina* /Komisija, T-308/11, nav publicēts, EU:T:2014:894, 44. punkts, un 2019. gada 6. maijs, *Scor* /Komisija, T-135/17, nav publicēts, EU:T:2019:287, 80. punkts).

169 It īpaši Komisijai nav jāizsaka viedoklis par visiem argumentiem, ko tai iesniedz ieinteresētās personas – ir pietiekami, ka tā norāda faktus un juridiskus apsvērumus, kam ir būtiska nozīme lēmuma loģikā (spriedumi, 2005. gada 15. jūnijs, *Corsica Ferries France*/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, 64. punkts; 2014. gada 16. oktobris, *Eurallumina*/Komisija, T-308/11, nav publicēts, EU:T:2014:894, 44. punkts, un 2019. gada 6. maijs, *Scor*/Komisija, T-135/17, nav publicēts, EU:T:2019:287, 80. punkts).

170 Šajā lietā papildus tam, ka *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste bija cieši saistītas ar formālo izmeklēšanas procedūru, vispirms ir jākonstatē, ka tās, ņemot vērā to Vispārējā tiesā iesniegtos dokumentus, varēja lietderīgi apstrīdēt apstrīdētā lēmuma pamatotību.

171 Pēc tam – apstrīdētajā lēmumā nav trūkumu, kas neļautu Vispārējai tiesai pilnībā veikt tiesiskuma pārbaudi.

172 Proti, no apstrīdētā lēmuma izriet, ka Komisija no faktu un tiesību viedokļa ir pietiekami norādījusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka šajā lietā attiecīgie nodokļu nolēmumi ir uzskatāmi par valsts atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu LESD 107. panta izpratnē.

173 Konkrētāk, saistībā ar trešo nosacījumu par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu šajā lietā, Komisija apstrīdētā lēmuma 6.2. punktā (šī lēmuma 163.–236. apsvērums) paskaidroja iemeslus, kuru dēļ uzskata, ka pārvaldītājuzņēmumu līmenī *Engie* grupai ir bijusi selektīva priekšrocība.

174 Būtībā Komisija uzskatīja, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi aplūkotajiem pārvaldītājuzņēmumiem piešķir selektīvu priekšrocību, atkāpjoties, pirmkārt, no atsauces sistēmas, kas attiecināta uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, un, otrkārt, no atsauces sistēmas, kas attiecas tikai uz Luksemburgas noteikumiem par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

175 Apstrīdētā lēmuma 6.3. punktā (šī lēmuma 237.–288. apsvērums) Komisija ir precizējusi iemeslus, uz kuru pamata uzskata, ka selektīva priekšrocība izriet no tā, ka *Engie* grupai ir bijis preferenciāls nodokļu režīms. Pēc Komisijas domām, tā tas bija, jo attiecīgajos nodokļu nolēmumos tika samazinātas *Engie* grupas, ko veido meitasuzņēmumi, starpniekuzņēmumi un pārvaldītājuzņēmumi, nodokļu saistības, lai gan principā šīm nodokļu saistībām grupas līmenī bija jāpaliek nemainīgām. Grupas nodokļu saistību samazināšanās, pēc Komisijas domām, arī ir atkāpe no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas.

176 Komisija apstrīdētā lēmuma 6.4. punktā (šī lēmuma 289.–312. apsvērums) arī norādīja iemeslus, kuru dēļ tā uzskata, ka selektīva priekšrocība izriet no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanas.

177 Pamatojot savu vērtējumu ar tiesību ļaunprātīgas izmantošanas kritērijiem, kas izriet no Luksemburgas administratīvās un tiesu prakses, Komisija vēlējās pierādīt, ka šajā lietā katrs no šiem kritērijiem ir pienācīgi ievērots. Tādējādi, tā kā Luksemburgas nodokļu administrācija nav piemērojusi noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, Luksemburgas Lielhercogiste attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem ir piešķīrusi selektīvu priekšrocību.

178 Visbeidzot, no tā, ka Komisija nav ņēmusi vērā Luksemburgas administratīvo praksi iepriekšēju nodokļu nolēmumu jomā, vai no tā, ka nav ņemti vērā uzņēmumi, kuri, iespējams, saņem tādu pašu priekšrocību kā *Engie* grupas uzņēmumi, nevar konstatēt, ka Komisija nav izpildījusi savu pienākumu norādīt pamatojumu. Ar šādu argumentu tiek apstrīdēta nevis apstrīdētā lēmuma forma, bet gan saturs.

179 Līdz ar to astotais prasības pamats lietā T-525/18 un sestais prasības pamats lietā T-516/18, ar ko tiek apgalvots pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpums, ir jānoraida kā nepamatots.

3. Par sesto prasības pamatu lietā T-525/18 un ceturto prasības pamatu lietā T-516/18, ar ko tiek apgalvots procesuālo tiesību pārkāpums

180 Gan *Engie*, gan Luksemburgas Lielhercogiste pārmet Komisijai, ka tā esot pārkāpusi to procesuālās tiesības.

181 Pirmām kārtām, *Engie* apgalvo, ka Komisija esot pārkāpusi tās procesuālās tiesības, nenosūtot tai Luksemburgas Lielhercogistes atbildi uz Komisijas 2017. gada 22. marta vēstuli. Šī atbilde *Engie* būtu ļāvusi labāk aizstāvēties, jo tajā tiek atklāts, ka citiem uzņēmumiem ir piemērots tāds pats nodokļu režīms.

182 Šī informācija it īpaši būtu bijusi nozīmīga selektīvas priekšrocības konstatēšanai, izmantojot vispārējo tiesību nodokļu režīma individuālu piemērošanu saskaņā ar 2013. gada 12. novembra spriedumu, *MOL*/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592) un Komisijas neseno lēmumu pieņemšanas praksi iepriekšēja nodokļu nolēmuma jomā.

183 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka citas ieinteresētās personas, izņemot attiecīgo dalībvalsti, valsts atbalsta pārbaudes procedūrā vienīgi var paziņot Komisijai visu informāciju, lai paskaidrotu savu rīcību nākotnē, un tās nevar pašas iesaistīties sacīkstes procesā ar Komisiju, kāds tiek uzsākts par labu minētajai dalībvalstij (spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/ *Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 181. punkts).

184 Tādējādi neatkarīgi no tā, kādus argumentus *Engie* izvirza, lai pamatotu, kāpēc tās ieskatā tai bija jāpaziņo Luksemburgas Lielhercogistes atbilde, tā nevar prasīt sacīkstes principam atbilstošas debates ar Komisiju, ne arī pieprasīt, lai Komisija paziņotu pārējo procesa dalībnieku atbildes.

185 Vienīgā ieinteresētajām personām, izņemot attiecīgo dalībvalsti, piedāvātā iespēja ir apsvērumu iesniegšana vai nu pēc savas ierosmes, vai atbildot uz dokumentiem un jautājumiem, ko Komisija uzdevusi formālas izmeklēšanas procedūras laikā. Šajā ziņā, kā tas ir norādīts šī sprieduma 56.–62. punktā, jākonstatē, ka *Engie* šādu iespēju ir izmantojusi, vairākkārt iesniedzot apsvērumus formālajā izmeklēšanas procedūrā.

186 Otrām kārtām, *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija ir pārkāpusi to procesuālās tiesības būtībā ar to, ka nav pieņemts jauns procedūras sākšanas lēmums vai vismaz lēmums par labojumu. Šāds lēmums būtu ļāvis novērst procedūras sākšanas lēmumā pieļautās neprecizitātes, un lietas dalībniekiem – administratīvās procedūras laikā lietderīgi paust savus apsvērumus par apstrīdētajā lēmumā *in fine* norādīto argumentāciju, kas vērsta uz attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitātes pierādīšanu.

187 Proti, Komisijas veiktos grozījumus apstrīdētajā lēmumā neesot bijis iespējams paredzēt. *Engie* uzskata, ka Komisija ir ne tikai mainījusi savu argumentāciju, bet arī galvenos iebildumus un pašu lēmuma priekšmetu.

188 Luksemburgas Lielhercogiste precizē, ka, nepieņemot jaunu procedūras sākšanas lēmumu, ne arī lēmumu par labojumiem, lai gan situācija to prasīja, Komisija ir pārkāpusi tās tiesības uz aizstāvību, kā arī Padomes Regulu (ES) Nr. 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus LESD 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.).

189 Luksemburgas Lielhercogiste piebilst, ka Komisija apstrīdēto lēmumu esot balstījusi tikai uz apsvērumiem, kas ir nepilnīgi minēti procedūras sākšanas lēmumā, un kas, šķiet, atbilst iebildumiem, no kuriem Komisija ir atteikusies. Ja iebildumi būtu bijuši pietiekami izvērsti, tā būtu varējusi sniegt papildu informāciju, lai pieņemtais iznākums būtu citāds.

190 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka ar Komisijas 2017. gada 11. decembra vēstuli, kas nav lēmums par labojumu, netiek kliedēta neviena no neskaidrībām, kas attiecas uz procedūras sākšanas lēmumu.

191 Komisija apstrīd visu šo argumentu pamatotību. Tā apgalvo, ka, ņemot vērā judikatūru, tā varēja pielāgot savu nostāju laikā starp procedūras sākšanas lēmumu un galīgo lēmumu, nesākot jaunu formālo izmeklēšanas procedūru, un būtībā piebilst, ka procedūras sākšanas lēmumā tiek aplūkoti visi apstrīdētajā lēmumā norādītie punkti.

192 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesību uz aizstāvību ievērošana formālās izmeklēšanas procedūras ietvaros LESD 108. panta 2. punkta izpratnē prasa, lai attiecīgajai dalībvalstij tiktu dota iespēja pienācīgi paziņot savu pozīciju par apgalvoto faktu un apstākļu esamību un atbilstību, kā arī par dokumentiem, ko Komisija izmantojusi, lai pamatotu savu apgalvojumu par Savienības tiesību pārkāpuma esamību, kā arī par trešo ieinteresēto pušu sniegtajiem apsvērumiem saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu. Ciktāl dalībvalstij nav bijis iespējas iesniegt komentārus par šiem apsvērumiem, Komisija tos nevar izmantot savā lēmumā pret šo valsti (skat. spriedumu, 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija, T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

193 Atbilstoši Regulas 2015/1589 6. pantam, ja Komisija nolemj sākt formālo izmeklēšanas procedūru, lēmumā par procedūras ierosināšanu var tikai apkopot nozīmīgos faktiskos un tiesību jautājumus, ieskaitot attiecīgā valsts pasākuma pagaidu vērtējumu, kura mērķis ir noteikt, vai tam ir atbalsta raksturs, un izklāstīt iemeslus, kas rada šaubas par šī pasākuma saderību ar iekšējo tirgu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija, T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903, 26. punkts).

194 Tāpat ir arī jānorāda, ka formālā izmeklēšanas procedūra ļauj izpētīt un noskaidrot jautājumus, kuri tiek uzdoti procedūras sākšanas lēmumā.

195 No Regulas 2015/1589 9. panta izriet, ka formālās izmeklēšanas procedūras beigās Komisijas analīze var mainīties, jo tā galu galā var izlemt, ka pasākums nav valsts atbalsts vai ka šaubas par tā nesaderību ir kliedētas. No tā izriet, ka galīgajā lēmumā var būt zināmas atšķirības no procedūras sākšanas lēmuma, bet tas tomēr neizraisa galīgā lēmuma spēkā neesamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 13. decembris, Grieķija/Komisija, T-314/15, nav publicēts, EU:T:2017:903, 27. punkts).

196 Šajā lietā uzreiz ir jānorāda, ka procedūras sākšanas lēmumā Komisija sākotnēji secināja, ka selektīva priekšrocība ir gan meitasuzņēmumiem, proti, *LNG Supply* un *GSTM*, gan *Engie* grupai kopumā.

197 Tādējādi Komisija galvenokārt apgalvoja, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi ļauj neaplikt ar nodokli *ZORA* pieaugumu, atkāpjoties no *LIR* 109. panta pirmās daļas un 164. panta, kas ir nodokļu uzlikšanas noteikumi, kuri ir piemērojami visiem uzņēmumiem, kas Luksemburgā maksā nodokļus.

198 Pakārtoti, pirmkārt, Komisija uzskatīja, ka ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem ir izdarīta atkāpe no noteikumiem par kapitāla pieauguma, kas gūts no akcijās konvertējama aizdevuma, aplikšanu ar nodokli, proti, no *LIR* 22.*bis* un 97. panta, jo, pielīdzinot *ZORA* pieaugumu atskaitāmajiem procentiem, tiek apstiprināta meitasuzņēmumu gūto ienākumu neaplikšana ar nodokli.

199 Otrkārt, Komisija norādīja, ka atkāpju no *LIR* 22.*bis* un 109. panta kopējā ietekme, atļaujot neaplikt ar nodokli *ZORA* pieaugumu, izraisīja atkāpi no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

200 Pēc šo apsvērumu atgādināšanas vispirms jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija, protams, nepārņem procedūras sākšanas lēmuma stadijā formulēto argumentāciju par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitātes izvērtējumu.

201 Tomēr šo ierobežoto Komisijas izvērtējuma tvērumu nevar tulkot kā procedūras sākšanas lēmuma priekšmeta grozīšanu, kas joprojām ir par attiecīgo nodokļu nolēmumu atbilstību valsts atbalsta tiesībām.

202 Pēc tam, apstrīdētajā lēmumā *in fine* ietvertie izvērtējuma pieņēmumi saistībā ar attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti bija ietverti procedūras sākšanas lēmumā, ko *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste neapstrīd.

203 Proti, atbilstoši izklāstam apstrīdētā lēmuma 91.–100. apsvērumā, procedūras sākšanas lēmumā kā elementi, kas var radīt selektīvu priekšrocību, ir norādīti, pirmkārt, iespēja meitasuzņēmumam, kas saņēmis *ZORA*, saskaņā ar *LIR* 109. pantu atskaitīt *ZORA* pieaugumu kā

procentus, un otrkārt, *LIR* 22.*bis* panta piemērošana šajā lietā, jo tādējādi attiecīgā *ZORA* konvertēšanas brīdī šo pieaugumu varēja neaplikt ar nodokli. Turklāt tika identificēta kopējā ietekme no *ZORA* pieauguma atskaitīšanas iespējamības meitasuzņēmumu līmenī un tam atbilstošo ienākumu neaplikšanas ar nodokli attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī.

204 Citiem vārdiem, procedūras sākšanas lēmumā jau bija norādīts gan uz kļūdainu *LIR* 166. panta piemērošanu attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī attiecībā uz ienākumiem no līdzdalības, kas ekonomiskā ziņā atbilst peļņai, kuru neapliek ar nodokli meitasuzņēmumu līmenī, gan uz to, ka ir kļūdaini piemērots *LIR* 22.*bis* pants, kura mērķis bija nevis galīgi no nodokļa atbrīvot *ZORA* pieaugumu, bet gan tikai laika ziņā atlikt tā aplikšanu ar nodokli. Tādā pašā veidā Komisija jau norādīja uz noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanu.

205 Līdz ar to, tā kā galvenie elementi, kurus Komisija ir norādījusi apstrīdētajā lēmumā saistībā ar selektīvas priekšrocības esamību, jau izrietēja no procedūras sākšanas lēmuma, tad Luksemburgas Lielhercogiste nevar Komisijai pārmest, ka tā nav devusi tai iespēju lietderīgi paziņot savu viedokli attiecībā uz selektīvas priekšrocības esamību šī sprieduma 192. punktā minētās judikatūras izpratnē.

206 Jāpiebilst, ka Komisija ar 2017. gada 11. decembra vēstuli bija paredzējusi strukturēti precizēt savu argumentāciju un šajā ziņā saņemt gan *Engie*, gan Luksemburgas Lielhercogistes apsvērumus.

207 Tas skaidri attiecas uz atsauces sistēmu definēšanu, kas apstrīdētajā lēmumā ir norādītas, lai attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti konstatētu gan attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu, gan *Engie* grupas līmenī.

208 Turklāt, lai gan Komisija 2017. gada 11. decembra vēstulē nebija apkopojusi savu argumentāciju attiecībā uz noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanu, ko tā bija izvirzījusi procedūras sākšana lēmumā, tomēr tā no jauna aicināja lietas dalībniekus šajā jautājumā iesniegt papildu apsvērumus.

209 Visbeidzot, attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitātes vērtējuma jomas ierobežošana starp procedūras sākšanas lēmumu un apstrīdēto lēmumu izriet no sarakstes starp Komisijas dienestiem, Luksemburgas Lielhercogisti un *Engie*, kas vajadzības gadījumā norāda uz pašu formālās izmeklēšanas procedūras mērķi, kā arī uz šīs procedūras laikā notikušās sarakstes lietderīgumu un efektivitāti.

210 Līdz ar to, ņemot vērā šos apsvērumus, Komisija šajā lietā nevar būt pārkāpusi Luksemburgas Lielhercogistes un *Engie* procesuālās tiesības, ar to, ka nav pieņemts jauns procedūras sākšanas lēmums vai vismaz lēmums par labojumu.

211 Tādējādi sestais prasības pamats lietā T-525/18 un ceturtais prasības pamats lietā T-516/18 ir jānoraida kā nepamatots.

4. Par pirmo prasības pamatu lietā T-525/18, ar ko tiek apgalvots, ka nav bijuši iesaistīti valsts līdzekļi un attiecīgie nodokļu nolēmumi nav attiecināmi uz valsti

212 Pirmām kārtām, *Engie* apgalvo, ka attiecīgos nodokļu nolēmumus nevarot atzīt par valsts iejaukšanos. Proti, tie esot fakultatīvi un tajos esot tikai stingri secinājumi par Luksemburgas nodokļu tiesību piemērošanu konkrētai situācijai.

213 *Engie* uzskata, ka šo konstatējumu nevar apšaubīt ar noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanu, jo Komisija nekādi nav pierādījusi, ka Luksemburgas iestāžu prakse, par kuru šajā lietā labākajā gadījumā tika atklāts, ka tās ir atturējušās iejaukties, salīdzināmos gadījumos būtu bijusi atšķirīga.

214 Šajā ziņā jāatgādina, ka, lai priekšrocības varētu kvalificēt par "atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, pirmkārt, tām ir jābūt tieši vai netieši piešķirtām, izmantojot valsts līdzekļus un, otrkārt, tām ir jābūt attiecināmām uz valsti (spriedums, 2019. gada 28. marts, Vācija/Komisija, C-405/16 P, EU:C:2019:268, 48. punkts).

215 Lai novērtētu pasākuma attiecināmību uz valsti, ir svarīgi pārbaudīt, vai šā pasākuma noteikšanā ir bijušas iesaistītas valsts iestādes (spriedums, 2019. gada 28. marts, Vācija/Komisija, C-405/16 P, EU:C:2019:268, 49. punkts).

216 Šajā lietā attiecīgos nodokļu nolēmumus pieņēma Luksemburgas nodokļu administrācija, kā to Komisija pamatoti uzsvēra apstrīdētā lēmuma 156. apsvērumā.

217 Līdz ar to, ņemot vērā šo vienu konstatējumu, nevar lietderīgi apstrīdēt attiecīgo nodokļu nolēmumu attiecināmību uz Luksemburgas Lielhercogisti.

218 Otrām kārtām, *Engie* uzskata, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi arī nenozīmē valsts līdzekļu iesaistīšanu. Proti, to rezultātā nesamazinoties parasti maksājamā nodokļa summa.

219 Šajā ziņā no judikatūras izriet, ka, lai vienam vai vairākiem uzņēmumiem piešķirto priekšrocību varētu uzskatīt par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, nav jānosaka visos gadījumos, ka ir notikusi valsts līdzekļu nodošana (spriedums, 2013. gada 19. marts, *Bouygues* un *Bouygues Télécom*/Komisija u.c. un Komisija/Francija u.c., C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 100. punkts).

220 Tādējādi tostarp par atbalstu tiek uzskatīti iejaukšanās pasākumi, kas dažādos veidos atvieglo to nastu, kura parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, un kam, kaut arī tie nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedumu, 2013. gada 19. marts, *Bouygues* un *Bouygues Télécom*/Komisija u.c. un Komisija/Francija u.c., C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts).

221 Luksemburgas nodokļu administrācija attiecīgajos nodokļu nolēmumos, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 158. apsvēruma, pieļāva, ka ar nodokli neapliek attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līdzdalības ienākumu daļu. Citiem vārdiem, ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem tiek atvieglota nasta, kas principā gulstas uz uzņēmuma budžetu, šī sprieduma 220. punktā minētās judikatūras izpratnē.

222 Tādējādi nosacījums par valsts līdzekļu izmantošanu arī tiek izpildīts.

223 Līdz ar to pirmais prasības pamats lietā T-525/18 ir jānoraida kā nepamatots.

5. Par pirmo un otro prasības pamatu lietā T-516/18 un otro un trešo prasības pamatu lietā T-525/18, ar kuriem būtībā tiek apgalvotas kļūdas vērtējumā un tiesību kļūdas, identificējot selektīvu priekšrocību

a) Ievada apsvērumi

224 No apstrīdētā lēmuma 162., 171., 200., 237. un 289. apsvēruma izriet, ka Komisija atbilstoši tās apstiprinājumam atbildē uz Vispārējās tiesas jautājumu tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai, ar četriem argumentācijas veidiem, no kuriem viens, ņemot vērā apstrīdētā lēmuma 289. apsvērumu, ir izmantots pakārtoti, pierādīja, ka *Engie* grupa saņēma selektīvu priekšrocību.

225 Tādējādi, pirmkārt, Komisija uzskatīja, ka ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem *Engie* grupai tiek piešķirta selektīva priekšrocība attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, atkāpjoties no atsauces sistēmas, kas attiecināta uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu.

226 Otrkārt, Komisija uzskatīja, ka *Engie* grupai selektīva priekšrocība attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī ir arī tādēļ, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos ir atkāpe no atsauces sistēmas, kas ir attiecināta tikai uz Luksemburgas noteikumiem par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

227 Treškārt, Komisija, ņemot vērā atsauces sistēmu, kas attiecināta uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļu sistēmu, uzskatīja, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos selektīva priekšrocība tiek sniegta arī *Engie* grupai, kas šajā gadījumā ietver attiecīgos pārvaldītājuzņēmumus, starpniekuzņēmumus un meitasuzņēmumus.

228 Ceturtkārt un pakārtoti, Komisijas vērtējumā ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem ir piešķirta selektīva priekšrocība visiem *Engie* grupas uzņēmumiem, kas apstrīdētajā lēmumā kopā ir apzīmēti kā "*Engie*", ar atkāpi no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kas ir neatņemama uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļu sistēmu attiecinātās atsauces sistēmas daļa.

229 Ar savām prasībām *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste apstrīd visus Komisijas argumentus, kuru mērķis ir konstatēt selektīvas priekšrocības esamību šajā lietā. Šajā nolūkā prasītājas izvirza pamatus un argumentus, kuri, lai gan to attiecīgajos prasības pieteikumos ir norādīti atšķirīgi, pēc būtības ir ļoti līdzīgi.

230 Šajā ziņā iesākumā jāatgādina, ka ciktāl atsevišķs lēmumā norādītais pamatojums pats par sevi to pietiekami pamato, kļūdas citā lēmuma pamatojuma daļā nekādā ziņā neietekmē tā rezolutīvo daļu (spriedums, 2005. gada 14. decembris, *General Electric*/Komisija, T-210/01, EU:T:2005:456, 42. punkts).

231 Turklāt, ja Komisijas lēmuma rezolutīvā daļa balstās uz vairākiem pamatojuma pīlāriem un ar katru no tiem pietiek, lai pamatotu lēmuma rezolutīvo daļu, šis akts principā jāatceļ tikai tad, ja visi šie pīlāri ir prettiesiski. Tādā gadījumā ar kļūdu vai citu nelikumību, kas ietekmē tikai vienu no pamatojuma pīlāriem, nepietiek, lai pamatotu apskatāmā lēmuma atcelšanu, ja šai kļūdai nevarēja būt izšķiroša ietekme uz iestādes, šī lēmuma autores, pieņemto rezolutīvo daļu (spriedums, 2005. gada 14. decembris, *General Electric*/Komisija, T-210/01, EU:T:2005:456, 43. punkts).

232 Tādējādi viena pamatota Komisijas argumentācija šajā lietā padarītu par neefektīviem *Engie* un Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītos argumentus par citiem Komisijas argumentācijas virzieniem.

233 Šajā spriedumā Vispārējā tiesa uzskata par piemērotu iesākumā pārbaudīt *Engie* un Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītos argumentus, ar ko Komisijai tiek pārmests, ka tā ir sajaukusi nosacījumu par priekšrocības konstatēšanu ar nosacījumu par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, skaidri neveicot šo abu nosacījumu atšķirīgu vērtējumu.

234 Turpinājumā Vispārējā tiesa pārbaudīs argumentus, kas ir izvirzīti pret Komisijas vērtējumu par selektīvas priekšrocības esamību, sākot ar konstatējumu par atkāpi no atsauces sistēmas, kas attiecas tikai uz noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa.

b) Par apgalvojumu, ka ir sajaukti nosacījumi par priekšrocības esamību un par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti

235 *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste pārmet Komisijai, ka tā esot sajaukusi priekšrocības un selektivitātes jēdzienus.

236 *Engie* uzskata, ka tā vietā, lai veiktu secīgu pētījumu par priekšrocības un atšķirīga režīma pastāvēšanu, Komisija ir secinājusi, ka priekšrocība izriet nevis no iespējamās atkāpes attiecībā uz vispārējām tiesību normām, kuru mērķis ir noteikt nodokļu bāzi, bet gan attiecībā uz mērķi, kas visos apstākļos būtu – aplikt ar uzņēmumu ienākuma nodokli uzņēmumu, kuri maksā nodokli, peļņu.

237 Taču atsaukties uz nodokļu sistēmas mērķi varot tikai attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitātes novērtēšanas stadijā, nevis priekšrocības identificēšanas stadijā.

238 Komisija savukārt uzsver, ka, lai gan nosacījums par priekšrocības esamību atšķiras no nosacījuma par tās selektivitāti, tomēr vienas pierādīšana daļēji sakrīt ar otras pierādīšanu. Proti, ja nodokļu pasākums ir atkāpe no parastās nodokļu sistēmas, tad ir izpildīts nosacījums par priekšrocības esamību, tāpat kā pirmie divi argumentācijas posmi attiecībā uz tā selektivitāti. Komisija tostarp piebilst, ka attiecībā uz noteikumu, kas veido atsauces sistēmu, iespējamo sajaukšanu ar šīs sistēmas mērķi, nodokļu sistēmas vispārīgie noteikumi, proti, noteikumi, kas ir piemērojami visiem uzņēmumiem, tieši atspoguļo nodokļu sistēmas mērķi.

239 Šajā ziņā jāatgādina, ka selektivitāte un priekšrocība principā ir uzskatāmi par diviem atšķirīgiem kritērijiem. Attiecībā uz priekšrocību Komisijai ir jāpierāda, ka pasākums uzlabo saņēmēja finansiālo situāciju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts).

240 Turpretī attiecībā uz selektivitāti Komisijai ir jāpierāda, ka priekšrocība nerada labumu citiem uzņēmumiem, kas ir tādā faktiskā un juridiskā situācijā, kuru var salīdzināt ar saņēmēja situāciju, ņemot vērā atsauces sistēmu (spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).

241 Tomēr nodokļu jomā priekšrocības un selektivitātes pārbaude sakrīt, jo abi šie kritēriji nozīmē, ka ir jāpierāda, vai apstrīdētā nodokļu pasākuma rezultātā samazinās nodokļa summa, kas pasākuma saņēmējam parasti būtu jāmaksā atbilstoši parastajam nodokļu režīmam, un tātad tas ir

piemērojams citiem nodokļu maksātājiem, kuri atrodas tādā pašā situācijā. Papildus, no Tiesas judikatūras izriet, ka abus šos kritērijus var izvērtēt kopā kā LESD 107. panta 1. punktā paredzēto "trešo nosacījumu" attiecībā uz "selektīvas priekšrocības" esamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, Beļģija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 32. punkts).

242 Šajā lietā Komisija ir centusies pierādīt, neatkarīgi no tā, cik pamatoti ir visi apstrīdētajā lēmumā iekļautie argumenti, ka attiecīgo nodokļu nolēmumu rezultātā samazinās nodokļa apmērs, kas tostarp attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem parasti būtu jāmaksā saskaņā ar parastajiem nodokļu režīmiem, un līdz ar to šie pasākumi ir atkāpe no nodokļu noteikumiem, kas piemērojami citiem nodokļu maksātājiem, kuri atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

243 Proti, vispirms Komisija uzskatīja, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi, apstiprinot iespēju attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem saņemt atbrīvojumu no nodokļiem par ienākumiem no līdzdalības, kas saskaņā ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu un bez attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem būtu apliekami ar nodokli, pirmkārt, šiem uzņēmumiem piešķir priekšrocību un, otrkārt, ir atkāpe no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļu sistēmas.

244 Norādi apstrīdētā lēmuma 166. un 176. apsvērumā uz Luksemburgas uzņēmuma ienākuma nodokļu sistēmas, kas ir identificēta *LIR* 18., 23., 40., 159. un 163. pantā, kuri ir izklāstīti apstrīdētā lēmuma 78.–81. apsvērumā, mērķi nevar lietderīgi izmantot, lai konstatētu priekšrocības un selektivitātes nosacījumu sajaukšanu.

245 Ir taisnība, ka nodokļu sistēmas mērķis tiek izmantots galvenokārt, lai konstatētu nodokļu pasākuma selektivitāti, jo, ņemot vērā šo mērķi, tiek identificēti nodokļu maksātāji, kas atrodas ar atbalsta saņēmēju faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

246 Tomēr Komisijas norādītais mērķis, it īpaši apstrīdētā lēmuma 166. un 176. apsvērumā, proti, "aplikt ar nodokli peļņu, ko gūst visi uzņēmumi, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, un kas noteikta to pārskatos", šķiet, drīzāk ir princips, kas regulē vispārīgos noteikumus, kuri veido Komisijas izraudzīto Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, nevis konkrētās sistēmas mērķis.

247 Tādējādi neatkarīgi no tā, vai Komisija ir pareizi interpretējusi minētos noteikumus un no tiem izrietošo principu, atkāpes no principa pierādīšanas rezultātā tiek pierādīta arī priekšrocības piešķiršana.

248 Pēc tam tas pats ir jākonstatē, ņemot vērā nevis Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, bet gan Luksemburgas noteikumus par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

249 It īpaši no apstrīdētā lēmuma 208. un 209. apsvēruma izriet, ka, ja attiecīgo nodokļu nolēmumu nebūtu, tad attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi nebūtu varējuši saņemt atbrīvojumu no nodokļa par sadalīto peļņu, kas nav bijusi aplikta ar nodokli to attiecīgajos meitasuzņēmumos, ļaujot konstatēt gan priekšrocību, gan atkāpi no noteikumiem par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

250 Visbeidzot, konstatējums par atkāpi no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu vienlaikus nozīmē priekšrocības piešķiršanu, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 312. apsvēruma. Komisija būtībā apgalvo, ka bez attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem un piemērojot noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi nebūtu varējuši saņemt konkrēto atbrīvojumu no nodokļa par ienākumiem no līdzdalības.

251 Tādējādi Komisija šajā lietā nav sajaukusi nosacījumus par priekšrocības konstatēšanu ar nosacījumiem par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitātes pierādīšanu, kurus attiecībā uz attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem varēja izvērtēti vienlaikus.

252 Līdz ar to arguments, ar ko tiek apgalvota šāda sajaukšana, ir jānoraida kā nepamatots.

253 Šādos apstākļos tagad ir jāpārbauda, vai Komisija varēja pamatoti secināt, ka pastāv selektīva priekšrocība, pēc tam, kad bija pārbaudījusi attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu, proti, to, kas attiecas tikai uz Luksemburgas noteikumiem par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

c) Par apgalvoto selektīvas priekšrocības neesamību attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu

254 Apstrīdētā lēmuma 200.–235. apsvērumā Komisija apgalvoja, ka attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti var noteikt, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu, ko veido *LIR* 164. un 166. pants, proti, noteikumi par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa.

255 *LIR* 164. pantā ir noteikts:

“1. Nosakot apliekamos ienākumus, nav nozīmes tam, vai ir vai nav veikta ienākumu sadale tiesīgajām personām.

2. Iepriekšējās panta daļas izpratnē par sadali uzskata jebkāda veida peļņas sadali akciju turētājiem, [kā arī] līdzdalības sertifikātu vai dibinātāja akciju, līdzdalības daļu bez balsstiesībām vai jebkādu citu vērtspapīru, tostarp mainīga procenta vērtspapīru, kas dod tiesības uz gada peļņas sadali vai likvidācijas dividendēm, turētājiem.

3. Apliekamie ienākumi ietver slēptu peļņas sadali. It sevišķi slēpta peļņas sadale notiek gadījumā, ja akcionārs, vērtspapīru turētājs vai ieinteresēta persona tieši vai netieši saņem no uzņēmuma vai apvienības labumu, kādu tie parasti nebūtu saņēmuši, ja nebūtu akcionārs, vērtspapīru turētājs vai ieinteresēta persona.”

256 *LIR* 166. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Ienākumi no šādas līdzdalības, ko saņem:

1. kolektīvs uzņēmums rezidents, kas ir pilnībā apliekams ar nodokli un atbilst kādai no 10. daļas pielikumā uzskaitītajām formām,

2. kapitālsabiedrība rezidente, kas ir pilnībā apliekama ar nodokli un nav uzskaitīta 10. daļas pielikumā,

3. kolektīvā uzņēmuma vietējais pastāvīgais uzņēmums, kas minēts Direktīvas [2011/96] 2. pantā,

4. kapitālsabiedrības, kas ir tādas valsts rezidente, ar kuru Luksemburgas Lielhercogiste ir noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultu neuzlikšanu, vietējais pastāvīgais uzņēmums,

5. kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības, kas ir Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ) līgumslēdzējas valsts, kura nav Eiropas Savienības dalībvalsts, rezidente, vietējais pastāvīgais uzņēmums,

ir atbrīvoti no nodokļa, ja dienā, kad ienākumi ir nodoti, to saņēmējam pieder vai tas apņemas iegūt šādu līdzdalību vismaz 12 mēnešu nepārtrauktā laikposmā, un visā šajā laikposmā kapitāla daļu skaits nesamazinās zem 10 % sliekšņa vai iegādes cena – zem 1 200 000 EUR."

257 It īpaši no apstrīdētā lēmuma 201. un 202. apsvēruma izriet, ka, lasot kopsakarā *LIR* 164. pantu un 166. panta pirmās daļas noteikumus, Luksemburgas tiesībās uzņēmuma, kas saņem ienākumus no līdzdalības, līmenī peļņa netiek atbrīvota no nodokļa, ja šie ienākumi iepriekš nav aplikti ar nodokli uzņēmumā, kas tos ir izmaksājis.

258 *LIR* 164. pantā netiek ļauts atskaitīt sadalīto peļņu no uzņēmuma nodokļu bāzes. Citiem vārdiem, peļņu var sadalīt tikai pēc nodokļa, neatkarīgi no veiktās sadales veida. Savukārt *LIR* 166. pantā tiek ļauts atbrīvot no nodokļa sadalīto peļņu tā uzņēmuma līmenī, kas to saņem, ar nosacījumu, ka saņemtais ienākums ir gūts no līdzdalības.

259 Tādējādi apstrīdētā lēmuma 226. apsvērumā Komisija secināja, ka, tā kā attiecīgie nodokļu nolēmumi attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem atļauj saņemt atbrīvojumu no nodokļa par ienākumiem no līdzdalības, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam, kas tika atskaitīts kā izdevumi to attiecīgo meitasuzņēmumu līmenī, tad Luksemburgas nodokļu administrācija attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem ir piešķīrusi selektīvu priekšrocību.

260 *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste būtībā apgalvo, ka Komisija esot kļūdījusies, gan nosakot sašaurināto atsauces sistēmu, gan arī identificējot atkāpi no tās, un secinot, ka attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem ir piešķirta selektīva priekšrocība.

261 Tādējādi, pirmkārt, ir jāpārbauda argumenti par Komisijas kļūdīšanos, definējot atsauces sistēmu, kas attiecas tikai uz noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa, lai, otrkārt, pārbaudītu argumentus, ar ko apstrīd apstrīdēto lēmumu daļā par atkāpi no minētajiem noteikumiem.

1) Par atsauces sistēmas, kas attiecas tikai uz noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa, definēšanu

262 Apstrīdētajā lēmumā Komisija attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti novērtēja attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu, ko veido noteikumi par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, proti, *LIR* 164. un 166. pantu.

i) Par atsauces sistēmas neattiecināšanu uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu

263 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apgalvo, ka Komisija esot kļūdaini ierobežojusi atsauces sistēmu, to attiecinot tikai uz noteikumiem, kas piemērojami pilnībā iekšējām situācijām. Tai gluži pretēji būtu bijis jāatsaucas arī uz situācijām, uz ko attiecas Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas joma.

264 *Engie* norāda, ka saskaņā ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, kas bija spēkā attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī, Luksemburgas Lielhercogiste neprasīja, ka citās dalībvalstīs reģistrētu meitasuzņēmumu peļņai ir jābūt iepriekš apliktai ar nodokli to rezidences valstī, lai mātesuzņēmumi, kas ir Luksemburgas rezidenti, varētu saņemt Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

265 *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste piebilst, ka Komisija nevarēja, ņemot vērā Tiesas judikatūru, attiecināt tikai uz pārrobežu situācijām atbrīvojumu bez nosacījuma par iepriekšēju peļņas aplikšanu ar nodokli meitasuzņēmumu līmenī.

266 Pamatojoties uz 1990. gada 13. novembra spriedumu *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395), *Engie* uzstāj uz to, ka *LIR* 166. pants ir interpretējams Savienības tiesību gaismā, it īpaši, ņemot vērā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, kas bija spēkā attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī.

267 Papildus, pārrobežu peļņas sadales un pilnībā iekšējas peļņas sadales nodokļu režīma nepielīdzināšana mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu, kas ir Luksemburgas rezidenti, līmenī riskējot radīt atgriezenisku diskrimināciju. Tādā veidā Komisija nevarot apstrīdēt Luksemburgas likumdevēja izvēli attiecībā uz līdzdalības atbrīvojuma režīmu, neatkarīgi no tā, vai runa ir par iekšējo vai pārrobežu sadali.

268 Šāda nodokļu režīma nepielīdzināšana, pēc *Engie* un Luksemburgas Lielhercogistes domām, turklāt esot pretrunā LESD 107. pantam, kā tas izrietot no 2008. gada 22. decembra sprieduma *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758) un 2016. gada 21. decembra sprieduma Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981).

269 Komisija atsauces sistēmas neattiecināšanu uz pārrobežu situācijām būtībā pamato ar to, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas vienīgais mērķis ir izvairīties no tā, ka pārrobežu situācijas tiek sodītas salīdzinājumā ar pilnībā iekšējām situācijām, nevis pamatot pārrobežu situāciju preferenciālā režīma attiecināšanu uz pilnībā iekšējām situācijām.

270 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka selektivitātes nosacījuma pārbaudes nolūkā principā vispirms ir jānosaka atsauces sistēma, kurā attiecīgais pasākums ietilpst, tā kā atsauces sistēmas noteikšanai ir lielāka nozīme nodokļu pasākumu gadījumā, jo pat pašu priekšrocību var konstatēt, tikai salīdzinot to ar tā saucamo "parasto" aplikšanu ar nodokļiem (spriedumi, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. punkts).

271 Otrkārt, nodokļu pasākuma selektivitāti nevar pareizi novērtēt pēc atsauces sistēmas, kuru veido daži no plašākas tiesību normu sistēmas samāksloti izņemti noteikumi (spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, Vācija/Komisija, C-209/16 P, nav publicēts, EU:C:2018:507, 99. punkts).

272 Taču Komisijai nevar pārmest, ka tā šajā lietā nav ņēmusi vērā nodokļu režīmu dividenžu pārrobežu izmaksāšanai saskaņā ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu, kas bija spēkā attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī.

273 Pirmkārt, konkrētā situācija izskatāmajā lietā ir pilnībā iekšēja. Gan attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi, gan meitasuzņēmumi un starpniekuzņēmumi ir dibināti Luksemburgas Lielhercogistē. Šajā lietā uz to nodokļu situāciju attiecas vienas un tās pašas nodokļu administrācijas [kompetence]. Līdz ar to riski saistībā ar dubultu aplikšanu ar nodokļiem – kas ir raksturīgi situācijās, kad tiek piemēroti dažādi nodokļu režīmi un iejaucas dažādas nodokļu iestādes –, kuri varētu pastāvēt pārrobežu sadales gadījumā, nevar rasties pilnībā iekšējā situācijā, kāda tiek aplūkota šajā lietā.

274 Otrkārt, Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā, kas bija spēkā attiecīgo nodokļu lēmumu pieņemšanas brīdī, formāli, protams, netika prasīts, lai līdzdalības atbrīvojums no nodokļa būtu atkarīgs no meitasuzņēmumu līmenī sadalītās peļņas iepriekšējas aplikšanas ar nodokli.

275 Proti, Mātesuzņēmuma un meitasuzņēmuma direktīvas 4. pantā tostarp bija paredzēts, ka mātesuzņēmuma, kas saņem meitasuzņēmuma nerezidenta dividendes, rezidences dalībvalsts var atturēties šīm dividendēm uzlikt nodokļus.

276 Tomēr šāds atbrīvojuma režīms, kas formāli nav atkarīgs no meitasuzņēmuma nerezidenta līmenī sadalītās peļņas aplikšanas ar nodokli, saskaņā ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas trešo apsvērumu galvenokārt bija vērsts uz to, lai atvieglotu sabiedrību grupēšanos Savienības līmenī un novērstu atšķirības, kādas var pastāvēt starp divu dažādu dalībvalstu nodokļu tiesību aktiem. Noteikti, ka šāda loģika nav pārnesama uz vienā un tajā pašā dalībvalstī reģistrētu uzņēmumu situāciju.

277 Šo konstatējumu nevar atspēkot ar 1990. gada 13. novembra spriedumu *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395), 2008. gada 22. decembra spriedumu *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758), un 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C 21/15 P, EU:C:2016:981).

278 Vispirms – 1990. gada 13. novembra spriedumu *Marleasing* (C-106/89, EU:C:1990:395) nevar interpretēt tādā veidā, kā to gribētu *Engie*. Šajā lietā Tiesa nosprieda, ka strīdā, uz ko attiecas tādas direktīvas, kura bija jātransponē valsts tiesībās, joma, valsts tiesai savas valsts tiesības ir jāinterpretē, ņemot vērā direktīvas tekstu un mērķi. Taču šajā lietā vispār nav runas par *LIR* 166. panta interpretāciju tādā situācijā, uz ko attiecas Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošanas joma, proti, kad peļņa tiek sadalīta starp dažādās dalībvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem.

279 Pēc tam arī ar 2008. gada 22. decembra spriedumu *Les Vergers du Vieux Tauve*s (C-48/07, EU:C:2008:758) nevar pamatot iespējamo Luksemburgas Lielhercogistes pienākumu pārrobežu sadalei piemērojamo nodokļu režīmu pielīdzināt uz pilnībā iekšēju sadali attiecināmam nodokļu režīmam.

280 Tajā lietā jautājums bija tikai par to, vai dalības jēdziens Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas izpratnē ietver arī kapitāla daļu turēšanu, noslēdzot līgumu par lietojuma tiesībām (nevis par pilnām īpašuma tiesībām), un uz šo jautājumu Tiesa atbildēja noliedzoši.

281 Tomēr Tiesa arī bija vēlējusies atgādināt, ka dalībvalsts nevar izturēties mazāk labvēlīgi pret pārrobežu situācijām nekā pret pilnībā iekšējām situācijām. Tāpat lietā, kurā tika pasludināts 2008. gada 22. decembra spriedums *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758), Tiesa nosprieda, ka gadījumā, ja dalībvalsts atbrīvo no nodokļa dividendes, ko ir saņēmusi sabiedrība, uz kuras meitasuzņēmuma kapitāla daļām tai ir lietojuma tiesība, tad tāpat ir jābūt arī pārrobežu gadījumā. Proti, Savienības tiesību mērķis nav cīnīties pret atgriezenisko diskrimināciju, bet gan nodrošināt, lai attieksme pret pārrobežu situācijām nebūtu mazāk labvēlīga nekā pret pilnībā iekšējām situācijām, nevis otrādi.

282 Visbeidzot, tas pats ir konstatējams arī saistībā ar 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981). Pretēji Luksemburgas Lielhercogistes apgalvotajam Komisija tai nevarētu pārmest valsts atbalsta piešķiršanu ar labvēlīgāku attieksmi pret dividenžu pārrobežu sadali nekā pret pilnībā iekšēju sadali.

283 Proti, nosacījums par šāda pasākuma attiecināmību uz valsti nav izpildīts, ja attiecīgais pasākums izriet no tāda Savienības tiesību akta kā direktīva (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 5. aprīlis, *Deutsche Bahn*/Komisija, T-351/02, EU:T:2006:104, 99.–104. punkts). Šajā lietā līdzdalības atbrīvošanas no nodokļa režīms izriet no Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas.

284 Katrā ziņā ar Mātesuzņēmuma un meitasuzņēmumu direktīvu, kas bija spēkā attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī, netiek liegts noteikt un pieprasīt saikni starp meitasuzņēmuma līmenī sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un tam sekojošu līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa mātesuzņēmuma nerezidenta līmenī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758, 36. un 37. punkts).

285 Ar šo direktīvu paredz novērst dubultu nodokļu uzlikšanu, kas netieši, bet noteikti nozīmē, ka tās pamatā ir postulāts, ka meitasuzņēmuma rezidences dalībvalsts ar nodokli apliek šī meitasuzņēmuma peļņu pirms tās sadales (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, EU:C:2008:758, 36. un 37. punkts).

286 Turklāt neatkarīgi no jautājuma par tās piemērošanu *rationae temporis*, šāda interpretācija tiek apstiprināta ar Padomes Direktīvas 2014/86/ES (2014. gada 8. jūlijs), ar ko groza Direktīvu 2011/96 (OV 2014, L 219, 40. lpp.), 1. pantu, jo pārrobežu līdzdalības atbrīvojums no nodokļa ir iespējams tikai tad, ja šādi ienākumi ir atskaitāmi izdevumi meitasuzņēmumā.

287 Tādējādi šajā lietā Komisijai atsauces sistēma nebija jāattiecina uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas sistēmu, no kuras, vismaz pilnībā iekšējās situācijās, tāpat arī nevar secināt, ka ir izslēdzama jebkāda saikne starp līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un peļņas aplikšanu ar nodokli.

ii) Par LIR 164. pantu, lasot to kopsakarā ar 166. pantu

288 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* norāda, ka šaurākas atsauces sistēmas definēšana, ņemot vērā tikai *LIR* 164. un 166. pantu, ir kļūdaina abu noteikumu lasījuma kopsakarā rezultāts.

289 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apgalvo, ka papildus tam, ka *ZORA* neparedz peļņas sadali *LIR* 164. panta izpratnē, *LIR* 166. pantu nevar interpretēt kā nosacījumu par atbrīvojuma saņemšanu mātesuzņēmuma līmenī tikai tad, ja meitasuzņēmuma līmenī netiek atskaitīti *ZORA* pastāvēšanas laikā gūtie ienākumi.

290 Luksemburgas Lielhercogiste tāpat arī pauž nožēlu par to, ka Komisija neņēma vērā apsvērumus, ko tā bija minējusi savā 2018. gada 31. janvāra vēstulē, kurā tā ir skaidri paskaidrojusi, ka *LIR* 164. un 166. pantam ir atšķirīgas piemērošanas jomas un ka *LIR* 164. panta ievērošana nav nosacījums *LIR* 166. panta piemērošanai.

291 Komisija it īpaši uzsver to, ka *LIR* 166. panta un 164. panta pirmās un otrās daļas savstarpēji papildinošais raksturs ir nepieciešams, lai nodrošinātu Luksemburgas nodokļu sistēmas saskaņotību, kas turklāt ir apstiprināts arī nodokļu tiesību doktrīnā.

292 Šajā ziņā, pirmkārt, protams, ir jānorāda, ka *LIR* 166. pantā nav paredzēts, ka līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa piešķiršana mātesuzņēmuma līmenī formāli ir atkarīga no sadalītās peļņas iepriekšējas aplikšanas ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī.

293 Tomēr līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanu var paredzēt tikai tad, ja meitasuzņēmuma sadalītie ienākumi ir bijuši iepriekš aplikti ar nodokli, izņemot tādā gadījumā, kad pilnībā iekšējā situācijā nav dubultas aplikšanas ar nodokli.

294 Shematiski skatoties, *LIR* 164. pantā ir paredzēta uzņēmuma gūto ienākumu aplikšana ar nodokli neatkarīgi no tā, vai šie ienākumi tiek vai netiek sadalīti. Šie ienākumi saskaņā ar *LIR* 164. panta trešo daļu ietver arī slēptu peļņas sadali. Savukārt *LIR* 166. pantā ienākumi no līdzdalības ar konkrētiem nosacījumiem tiek atbrīvoti no nodokļa, ļaujot novērst nodokļu dubultas uzlikšanas gadījumus. Proti, sadalītā peļņa, kas aplikta ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī, principā mātesuzņēmuma līmenī tiek reģistrēta kā ar nodokli apliekami ienākumi.

295 Saikne starp abām tiesību normām skaidri izriet no Luksemburgas Lielhercogistes 2018. gada 31. janvāra atbildes. Saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 202. apsvērumā minēto citātu, kas ir ietverts 223. zemsvītras piezīmē un kura nozīme nav pārprotama, Luksemburgas Lielhercogiste ir atzinusi, ka "uz visu veidu līdzdalību, no kuras gūtajai peļņai var piemērot atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši *LIR* 166. pantam, attiecas arī *LIR* 164. pants".

296 Saikne starp šīm divām tiesību normām ir īpaši pamanāma, lasot *Conseil d'État luxembourgeois* [Luksemburgas Valsts padomes] 1965. gada 2. aprīļa atzinumu par likumprojektu, ar ko 166. pantu iekļauj *LIR*, uz kuru Komisija pamatoti atsaucas apstrīdētā lēmuma 139. un 238. zemsvītras piezīmē. Kā to uzsver *Conseil d'État luxembourgeois*, *LIR* 166. pants "nodokļu taisnīguma un ekonomisku apsvērumu dēļ" ļauj novērst nodokļu dubulto vai trīskāršo uzlikšanu sadalītajai peļņai, nevis būtībā pilnībā izvairīties no šo ienākumu aplikšanas ar nodokli.

297 Citiem vārdiem, līdzdalības atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai tiem ienākumiem, kas nav atskaitīti no meitasuzņēmuma nodokļu bāzes.

298 Līdz ar to Komisija nav pieļāvusi tiesību kļūdu, apstrīdētā lēmuma 204. apsvērumā konstatējot saikni starp *LIR* 164. un 166. pantu, proti, starp līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī.

299 Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apgalvo, ka *ZORA* nav saistīts ar peļņas sadali *LIR* 164. panta izpratnē, tādējādi atsauce uz minēto pantu, it īpaši apstrīdētā lēmuma 204. un 210. un nākamajos apsvērumos, esot kļūdaina.

300 Taču, lai gan *ZORA* pieaugums formāli nav peļņas sadale, tomēr līdzdalības atbrīvojums no nodokļa *LNG Holding* līmenī būtībā atbilst šai pieauguma summai, un tādējādi, kā tas pamatoti izriet no apstrīdētā lēmuma 210.–212. apsvēruma, šis līdzdalības atbrīvojums no nodokļa konkrētās lietas ļoti specifiskajos apstākļos, ņemot vērā sabiedrības shēmu, kas ietver pārvaldītājuzņēmumu, starpniekuzņēmumu un meitasuzņēmumu, no saturiskā viedokļa atbilst peļņas sadalei. Komisija tātad pamatoti varēja sašaurinātās atsauces sistēmas definēšanai izmantot *LIR* 164. un 166. pantu, kuros valsts tiesībās ir reglamentēta līdzdalības ienākumu aplikšana ar nodokli.

301 Līdz ar to ir jānoraida arguments, ar ko apgalvota kļūda, lasot *LIR* 164. un 166. pantu kopsakarā, un līdz ar to – visi argumenti ar mērķi apstrīdēt to, kā Komisija ir definējusi sašaurināto atsauces sistēmu.

2) Par atkāpi no noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa

302 Apstrīdētā lēmuma 208.–226. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos Luksemburgas nodokļu iestādes ir atkāpušās no noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa, ļaujot attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem saņemt līdzdalības atbrīvojumu, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam, kurš to attiecīgo meitasuzņēmumu līmenī ir atskaitīts kā izdevumi.

303 Vispirms jāuzsver, kā tas tiek konstatēts šī sprieduma 247. un 248. punktā, ka, pierādot atkāpi no Luksemburgas noteikumiem par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, ja pieņem, ka tā ir pamatota, tiek konstatēta priekšrocība.

304 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru attiecībā uz priekšrocības selektivitātes kritēriju vērtējumu, kas ir "valsts atbalsta" jēdziena pamatā LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, šī nosacījuma izvērtēšanai ir vajadzīgs noteikt, vai saistībā ar konkrētu tiesisko kārtību valsts pasākums var sniegt priekšroku "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" salīdzinājumā ar citiem, kas ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, ievērojot ar minēto pasākumu izvirzīto mērķi, un kam piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

305 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* būtībā apgalvo, ka šajā lietā nevar konstatēt nekādu atkāpi, apgalvojot, ka, pirmkārt, *LIR* 164. pants nereglamentē *ZORA*, un nepastāv nekāda tieša un acīmredzama saikne starp *ZORA* pieauguma atskaitīšanas iespējamību meitasuzņēmumu līmenī un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, otrkārt, par *ZORA* vērtības pieaugumu nebija drošības līdz pat to konvertēšanai, treškārt, *LIR* 164. un 166. pants, skatot atsevišķi, tika pareizi piemērots, ceturtkārt, Komisija nav pierādījusi šo abu noteikumu pārkāpumu, tos skatot atsevišķi, un piektkārt, nav pierādīts preferenciāls režīms *Engie* grupai attiecīgo pārvaldītājsabiedrību līmenī.

i) Par LIR 164. panta piemērošanu "ZORA" un par saiknes pastāvēšanu starp "ZORA" pieauguma atskaitīšanas iespējamību meitasuzņēmumu līmenī un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī

306 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* norāda, ka *LIR* 164. pants Luksemburgas tiesībās reglamentē tikai peļņas sadali, nevis *ZORA*, kas daļēji ir parāda instruments un daļēji kapitāla instruments.

307 Tādējādi Komisija neesot ņēmusi vērā *ZORA* konvertējamību, kuras dēļ *LIR* 164. pants šajā lietā neesot piemērojams, un tātad nevarot konstatēt nekādu atkāpi no šī noteikuma. Komisija savu analīzi esot balstījusi uz Luksemburgas nodokļu tiesību teleoloģisku interpretāciju, tādējādi pārkāpjot nodokļu likumības principu, saskaņā ar kuru nodokļu likumi ir interpretējami šauri.

308 *Engie* uzskata, ka šādas atkāpes nav arī tāpēc, ka nav konstatējama nekāda tieša un acīmredzama saikne starp *LNG Holding* gūto peļņu un *ZORA* pieaugumu, kas kā izdevumi ir atskaitīts *LNG Supply* līmenī. Komisija arī esot kļūdaini saistījusi iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu ar sekojošo *LNG Supply* kapitāla samazināšanas darījumu, kas turklāt attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī nebija paredzēts. Bez šādas saiknes attiecīgajos nodokļu nolēmumos neesot atkāpes no izvēlētās atsauces sistēmas.

309 Tāpat arī *Engie* uzskata, ka *ZORA* pieaugums tika iereģistrēts *LNG Luxembourg* grāmatvedībā kā ar nodokli apliekamā peļņa, tādējādi, ka, pat pieņemot, ka ir identificēta saikne starp pieauguma summu, kas kā izdevumi atskaitīta *LNG Supply* līmenī, un summu, kas atbrīvota no nodokļa *LNG Holding* līmenī, atbrīvojums būtībā neattiektos uz summu, kura nav aplikta ne ar kādu nodokli.

310 Komisija apstrīd visu šo argumentu pamatotību. Tā it īpaši apgalvo, ka, ja vienu un to pašu peļņas summu var atskaitīt kā izdevumus dividenžu izmaksātāja uzņēmuma līmenī un atbrīvot kā ienākumus dividenžu saņēmēja līmenī, tad šī peļņa Luksemburgas Lielhercogistē vispār netiktu aplikta ar nodokli, kas šajā gadījumā skaidri norāda uz atkāpi no sašaurinātās atsauces sistēmas, kas attiecas uz pārvaldītājuzņēmumiem.

311 Šajā ziņā, pretēji formālai pieejai, saskaņā ar kuru katru no darbībām, kas veido izstrādāto finanšu shēmu, ir jāņem vērā atsevišķi, ir svarīgi, kā to dara Komisija, pārsniegt juridiskās formas, lai aptvertu minētās shēmas ekonomisko un fiskālo realitāti. Lai noteiktu, vai valsts pasākumi var būt valsts atbalsts, galvenokārt ir jāņem vērā attiecīgā pasākuma ietekme uz saņēmējiem uzņēmumiem (skat. spriedumu, 2010. gada 13. septembris, Grieķija u.c./Komisija, T-415/05, T-416/05 un T-423/05, EU:T:2010:386, 212. punkts un tajā minētā judikatūra).

312 Taču, lai gan *ZORA* pieaugums formāli nav peļņas sadale, tomēr līdzdalības atbrīvojums no nodokļa *LNG Holding* līmenī būtībā atbilst šai pieauguma summai, un tādējādi, kā tas pamatoti izriet no apstrīdētā lēmuma 210.–212. apsvēruma, šis līdzdalības atbrīvojums konkrētās lietas ļoti specifiskajos apstākļos no saturiskā viedokļa atbilst peļņas sadalei.

313 Attiecīgajos nodokļu nolēmumos tiek apstiprināti dažādi darījumi, kas veido kopumu, ar ko apļveidā un savstarpēji atkarīgi tiek īstenota viena darbību sektora un tā finansējuma nodošana trim vienai grupai piederošiem uzņēmumiem. Šie darījumi tika iecerēti kā tādi, kas tiek īstenoti trijos secīgos, bet savstarpēji atkarīgos posmos, ar pārvaldītājuzņēmuma, starpniekuzņēmuma un meitasuzņēmuma iesaistīšanos.

314 Ir taisnība, pirmkārt, ka *ZORA* pieaugums starpniekuzņēmumu pārskatos tika reģistrēts kā ar nodokli apliekama peļņa.

315 Tomēr, atbildot uz jautājumu, ko Vispārējā tiesa uzdeva tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai, Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* skaidri apstiprināja, ka starpniekuzņēmumu līmenī šī peļņa tika neitralizēta ar tāda paša apmēra zaudējumu summu brīdī, kad tika izpildīts starpniekuzņēmumu un attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu noslēgtais iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgums.

316 Papildus – saskaņā ar šo līgumu attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi automātiski kļuva par attiecīgā *ZORA* konvertēšanas brīdī emitēto akciju, kuras ietvēra piešķirtā aizdevuma nominālo summu un meitasuzņēmumu gūto peļņu, turētājiem.

317 Citiem vārdiem, starp attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem un starpniekuzņēmumiem noslēgtais iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgums patiesībā ļāva neitralizēt ar nodokli apliekamo peļņu starpniekuzņēmumu līmenī, vienlaikus nododot šiem pārvaldītājuzņēmumiem īpašumtiesības uz attiecīgā *ZORA* konvertēšana brīdī emitētajām akcijām.

318 Tādējādi attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi kļuva par minēto akciju, kuru vērtība ietver *ZORA* pieaugumu, turētājiem.

319 Ir taisnība, otrkārt, ka iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līguma izpilde arī ir darījums, kas katrā ziņā ir nodalīts no saņemto meitasuzņēmumu akciju daļas vēlākas atcelšanas.

320 Tomēr šajā lietā – *LNG Holding* gadījumā – ienākumi, kas tā līmenī tika gūti saskaņā ar iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu, un vēl jo vairāk – ienākumi, kas tika gūti pēc *LNG Supply* akciju atcelšanas, patiesībā ekonomiskā ziņā atbilda *ZORA* pieaugumam pirms šī *ZORA* daļējās konvertēšanas, ko Luksemburgas Lielhercogiste tieši atzina tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai, atbildot uz Vispārējās tiesas jautājumu.

321 Šo konstatējumu nevar atspēkot ar argumentu, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos nekas nav teikts par saņemto meitasuzņēmumu akciju daļas vēlāko atcelšanu, bet gan tikai par iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līguma izpildi.

322 Proti, no 2013. gada 20. septembrī nosūtītā iepriekšējā nodokļu nolēmuma pieprasījuma, atbilstoši apstrīdētā lēmuma 43. apsvērumā citētajam, skaidri izriet, ka pirms attiecīgā *ZORA* konvertēšanas jau bija paredzēta saņemto meitasuzņēmumu akciju daļas vēlāka atcelšana pārvaldītājuzņēmumu līmenī.

323 Proti, tajā ir norādīts, ka "[*LNG Supply*] īstenotās kapitāla samazināšanas dēļ [*LNG Holding*] atzīs peļņu, kas vienāda ar konvertēto akciju nominālās summas un konvertējamās summas starpību" un "šī peļņa būs redzama [*LNG Holding*] iegrāmatojumos, un uz to, atbilstoši nodokļu administrācijas iepriekšējam apstiprinājumam, attiecas līdzdalības atbrīvojums".

324 Tieša atsauce uz Luksemburgas nodokļu administrācijas iepriekš sniegtu apstiprinājumu šajā jautājumā būtībā norāda, ka *LNG Supply* kapitāla samazināšanas darījuma rezultātā *LNG Holding* saņemtie ienākumi bija tie, kuriem tika prasīts piemērot *LIR* 166. pantu, konkrēti 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu nolēmuma pieprasījumā, uz kuru Luksemburgas Lielhercogiste atbildēja apstiprinoši.

325 Ir taisnība, treškārt, ka *ZORA* pieaugumu atskaitīšanas iespējamība meitasuzņēmumu līmenī formāli ir nodalīta no līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa pārvaldītājuzņēmumu līmenī.

326 Tomēr šajā lietā faktiski šos divus darījumus saista tieša saikne. Saskaņā ar *LIR* 166. pantu *LNG Holding* līmenī no nodokļa atbrīvotie ienākumi būtībā atbilst *ZORA* pieaugumam, kas atskaitīts *LNG Supply* līmenī, kā Luksemburgas Lielhercogiste to apstiprināja tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai.

327 Līdz ar to Komisija ir pareizi izklāstījusi mijiedarbību starp vairākiem darījumiem, kas, lai gan formāli ir nošķirti, tomēr būtībā ir vienoti, un uzskatījusi, ka Luksemburgas nodokļu administrācija, apstiprinot pārvaldītājuzņēmumu līmenī līdzdalības atbrīvojumu, kurš ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieauguma summai, kas meitasuzņēmumu līmenī atskaitīta kā izdevumi, ir atkāpusies no atsauces sistēmas, ko veido *LIR* 164. un 166. pants.

ii) Par neskaidro "ZORA" vērtību tā emisijas dienā

328 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apgalvo, ka Komisija nevarēja neņemt vērā, ka *ZORA* noslēgšanas brīdī, kā arī attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī, nebija skaidrības par *ZORA* vērtības pieaugumu. Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka tas tā tieši ir saistībā ar *CEF*, vēl jo vairāk tāpēc, ka *GSTM* saņemtais *ZORA* netika konvertēts.

329 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engi*e uzskata, ka neskaidrība attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas dienā par to, kāda būs attiecīgos *ZORA* saņēmušo meitasuzņēmumu nākotnē gūtā peļņa, būtībā neļauj konstatēt atkāpi no sašaurinātās atsauces sistēmas.

330 Šajā ziņā jāatgādina, ka par valsts atbalstu tiek uzskatīti visu veidu iejaukšanās pasākumi, ar kuriem var tieši vai netieši tikt atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai radītas tiem tādas ekonomiskās priekšrocības, ko šie saņēmēji uzņēmumi parastos tirgus apstākļos nebūtu varējuši gūt (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa et Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).

331 Papildus, pasākums var būt valsts atbalsts pat tad, ja atbalsta summa un *a fortiori* priekšrocības konstatēšana ir atkarīga no apstākļiem, kas neizriet no nodokļu uzlikšanas režīma.

332 Tādējādi pasākums var būt valsts atbalsts LESD 107. panta izpratnē, pat ja priekšrocība vēl nav izpaudusies attiecīgā pasākuma noteikšanas dienā. Pietiek tikai ar iespējamību, ka priekšrocība izpaudīsies nākotnē. Proti, tas, ka priekšrocība neizpaužas, izslēdz vienīgi atbalsta atgūšanu, nevis tā kvalificēšanu par atbalstu.

333 Šajā lietā priekšrocība un *in fine* atkāpe no atsauces sistēmas, protams, pilnībā izpaužas kā peļņa, ko attiecīgās *ZORA* pastāvēšanas laikā ir guvuši meitasuzņēmumi. Tomēr ar to, ka attiecīgo *ZORA* noslēgšanas dienā meitasuzņēmumu līmenī pastāv risks attiecībā uz peļņas gūšanu, nevar izslēgt, ka attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem ir piešķirta selektīva priekšrocība un ir konstatējama atkāpe no sašaurinātās atsauces sistēmas.

334 Proti, attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas dienā Luksemburgas nodokļu administrācija, ņemot vērā tai iesniegto finanšu shēmu, atbalstīja to, ka attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī tiek piešķirts līdzdalības atbrīvojums no nodokļa, kas ekonomiskā ziņā var atbilst ienākumiem, kuri meitasuzņēmumu līmenī atskaitīti kā izdevumi.

335 Tādējādi Komisija nav pieļāvusi kļūdu, secinādama, ka, nosakot īpašu nodokļu režīmu attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem, Luksemburgas nodokļu administrācija ir noteikusi tiesisko regulējumu, kas ļauj tiem piešķirt priekšrocību, un tādējādi ir atkāpusies no sašaurinātās atsauces sistēmas.

iii) Par atkāpes konstatējumu, pamatojoties uz vispārīgo noteikumu kopējo ietekmi

336 *Engie* apgalvo, ka Komisija nevarēja konstatēt kopējo ietekmi, kas nav paredzēta likumā, no *ZORA* pieauguma atskaitīšanas iespējamības meitasuzņēmumu līmenī un līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa pārvaldītājuzņēmumu līmenī. *Engie* uzskata, ka, piemērojot divus vispārīgos noteikumus konkrētam gadījumam, nevar piešķirt priekšrocību, ja attiecīgie noteikumi ir vispārpiemērojami un katra noteikuma piemērošana atsevišķi atbilst to parastai piemērošanai.

337 Komisija esot atkāpusies no savas lēmumpieņemšanas prakses, kas izriet no tās 2013. gada 17. jūlija Lēmuma 2014/200/ES par valsts atbalstu SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), ko īstenojusi Spānija – Noteiktiem finanšu līzinga līgumiem piemērojamais nodokļu režīms, pazīstams arī kā "Spānijas nodokļu līzinga sistēma" (OV 2014, L 114, 1. lpp., turpmāk tekstā – "lēmums par Spānijas nodokļu līzinga sistēmu"), saskaņā ar kuru katram atsevišķam nodokļu pasākumam ir jābūt kā atkāpei no attiecīgo nodokļu tiesību normu parastās piemērošanas. Šāda prasība esot vēl jo svarīgāka, ja ir vairāki nodokļu maksātāji, kā tas ir šajā lietā.

338 *Engie* piebilst, ka Komisijas apstrīdētajā lēmumā paustā tēze nozīmētu, ka atbilstoši saskaņotības principam nodokļu noteikumu piemērošana vienam nodokļu maksātājam ir atkarīga no tā, kāds nodokļu režīms saskaņā ar citiem vispārīgiem noteikumiem tiek piemērots citam nodokļu maksātājam. Komisija neesot arī ievērojusi 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), saskaņā ar kuru nodokļu režīma sekas tiekot ņemtas vērā tikai tad, ja tā iecere ir bijusi acīmredzami patvaļīga vai neobjektīva.

339 Šis arguments nav pieņemams.

340 Kā izriet no šī sprieduma 306.– 327. punkta, Luksemburgas tiesībās ir jākonstatē saikne starp līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī un tā meitasuzņēmuma līmenī sadalīto ienākumu atskaitīšanas iespējamību.

341 Tādējādi šāda atbrīvojuma piemērošanu nevar paredzēt, iepriekš nepārbaudot, vai no nodokļa atbrīvotie ienākumi ir bijuši aplikti ar nodokli. Izmaksātās peļņas saņēmēja uzņēmuma nodokļu režīms attiecībā uz *LIR* 166. pantu ir atkarīgs no dividenžu izmaksātāja uzņēmuma nodokļu režīma.

342 Šajā lietā saskaņā ar šī sprieduma 312.– 327. punktu pastāv saikne arī starp *ZORA* pieauguma atskaitīšanas iespējamību *LNG Supply* līmenī un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa *LNG Holding* līmenī, kas ekonomiskā ziņā atbilst minētajam pieaugumam. Šī saikne izriet no pašas *Engie* īstenotās finansēšanas struktūras un dažādiem līgumiem, kas saista *Engie* grupas uzņēmumus, un ir apstiprināti attiecīgajos nodokļu nolēmumos. *LNG Supply* akcijas, kurās ir ietverta *ZORA*

pieauguma vērtība, ar šī *ZORA* starpniecību pāriet no *LNG Supply* uz *LNG Luxembourg* un, izmantojot iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu – no *LNG Luxembourg* uz *LNG Holding*, kurš *in fine* rada kapitāla pieaugumu, kas no nodokļa tiek atbrīvots ar saņemto akciju atcelšanu. Tas pats notiek arī starp *GSTM* un *CEF*, pat ja *GSTM* saņemtais *ZORA* nav bijis konvertēts.

343 Ņemot vērā minēto saikni un to, ka attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi izmantoja šo divu darījumu kopējo ietekmi, attiecīgajos nodokļu nolēmumos ir pieļauta atkāpe no sašaurinātās atsauces sistēmas. Šajā lietā līdzdalības atbrīvojumu *LNG Holding* līmenī, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam, nevarēja paredzēt, jo minētais pieaugums tika atskaitīts kā izdevumi *LNG Supply* līmenī.

344 No šīs kopējās ietekmes Komisija apstrīdētā lēmuma 208. un 209. apsvērumā varēja pareizi konstatēt, ka pastāv atkāpe no atsauces sistēmas, ko veido *LIR* 164. un 166. pants.

345 Līdz ar to, pastāvot šādām saiknēm, Komisija nav pieļāvusi tiesību kļūdu, pārvaldītājuzņēmumu līmenī konstatējot kopējo ietekmi no ienākumu atskaitīšanas iespējamības meitasuzņēmuma līmenī un to vēlāka atbrīvojuma no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī.

346 Šo secinājumu nevar atspēkot ar šī sprieduma 337. punktā minēto lēmumu par Spānijas nodokļu līzinga sistēmu.

347 Pirmkārt, jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Komisijas lēmumpieņemšanas prakse citos gadījumos nevar ietekmēt tā lēmuma spēkā esamību, kas tiek apstrīdēts, un to var novērtēt, tikai ņemot vērā Līguma objektīvos noteikumus (skat. spriedumu, 2019. gada 20. septembris, *Havenbedrijf Antwerpen* un *Maatschappij van de Brugse Zeehaven*/Komisija, T-696/17, EU:T:2019:652, 68. punkts un tajā minētā judikatūra).

348 Otrkārt, neatkarīgi no apsvēruma, saskaņā ar kuru Komisijai nav saistoša tās agrākā lēmumpieņemšanas prakse, no lēmuma par Spānijas nodokļu līzinga sistēmu 131. un 140. apsvēruma konkrēti izriet, ka, lai gan tajā lietā nodokļu shēmu veidoja vairāku atsevišķu nodokļu pasākumu kombinācija, tomēr Komisija šajā lietā nebija paredzējusi konstatēt, ka Spānijas nodokļu līzinga sistēmas selektivitāte ir atkarīga no tā, ka katrs šo sistēmu veidojošais pasākums, aplūkojot to atsevišķi, ir selektīvs. Tāpat arī Spānijas nodokļu līzinga sistēmu veidoja pieci pasākumi, kuru kombinēta piemērošana nekādā ziņā ne formāli, ne saturiski neizrietēja no tiesību normas, pretēji tam, kā ir šajā lietā, kurā tiek aplūkots *LIR* 164. un 166. pants, kuru savstarpēji papildinošais raksturs būtībā izriet no to lasījuma kopsakarā.

349 Tāpat arī 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) nevar interpretēt tādējādi, ka pasākuma sekas tiek ņemtas vērā, tikai aprobežojoties ar tā raksturu, kam jābūt "patvaļīgam vai neobjektīvam".

350 Pirmkārt, jānorāda, ka lietas, kurās tika pasludināts 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), būtiski atšķiras no šeit izskatāmās lietas, jo attiecīgais režīms pats bija atskaites sistēma, attiecībā pret kuru tika identificēts ārzonas sabiedrībām piemērotais preferenciālais režīms.

351 Otrkārt, jānorāda, ka LESD 107. panta 1. punktā valsts iejaukšanās pasākumi netiek nodalīti atkarībā no to cēloņiem un mērķiem, bet tos definē atbilstoši to sekām un tātad – neatkarīgi no izmantotajām metodēm. *Engie* norādīto judikatūru var izmantot tikai tādos strīdus gadījumos, kas ir tādi paši kā gadījumi lietās, kurās ir pasludināts spriedums, 2011. gada 15. novembris,, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732).

iv) Par LIR 164. un 166. panta, tos aplūkojot atsevišķi, pārkāpuma neesamību

352 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka, piemērojot *LIR* 164. un 166. pantu saskaņā ar valsts tiesībām, Komisijai bija jāpierāda, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos šie panti ir pārkāpti.

353 Ņemot vērā 2013. gada 12. novembra spriedumu *MOL*/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592), Komisijai attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti būtu bijis jāpierāda, atsaucoties uz to pamatā esošajām tiesību normām un pierādot to pārkāpumu.

354 Komisija savukārt uzstāj, ka attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāte izrietēja nevis no konstatējuma par tiesību normu, uz kuru pamata šie attiecīgie nodokļu nolēmumi tika pieņemti, kļūdainu piemērošanu, bet gan no šo tiesību normu selektivitātes.

355 Šajā ziņā jānorāda, ka pretēji tam, ko šajā lietā apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, konstatējums par atkāpi no sašaurinātās atsauces sistēmas nebija atkarīgs no tā, ka ir pārkāpts *LIR* 164. un 166. pants, katru no tiem aplūkojot atsevišķi. Gluži pretēji – atkāpe bija jāvērtē, ņemot vērā *LIR* 164. un 166. panta, kas veido sašaurināto atsauces ietvaru, apvienojumu, saskaņā ar kuru ienākumus no līdzdalības nevar atbrīvot no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī, ja šie ienākumi nav aplikti ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī, un otrādi.

356 No apstrīdētā lēmuma 212. un 213. apsvēruma izriet, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos bija atkāpe no sašaurinātās atsauces sistēmas, jo saskaņā ar tiem, *Engie* grupa attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī saņēma atbrīvojumu no nodokļa par ienākumiem, kuri ekonomiskā ziņā atbilst peļņai, kas ir sadalīta, bet kas nav aplikta ar nodokli to meitasuzņēmumu līmenī. Tieši tā tas bija gadījumā ar *ZORA*, kas tika izsniegts *LNG Supply*. Proti, *LNG Holding* bija atbrīvots no nodokļa par tādiem ienākumiem no līdzdalības, kuri ekonomiskā ziņā atbilda ienākumiem, kurus *LNG Supply* atskaitīja kā izdevumus.

357 Pienākums pierādīt, ka ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem ir pārkāpts *LIR* 164. un 166. pants, arī nekādi neizriet no 2013. gada 12. novembra sprieduma *MOL*/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592). Proti, pretēji tam, uz ko atsaucas Luksemburgas Lielhercogiste, šis spriedums tikai ļauj parādīt, ka atbalsta pasākuma selektivitāte var izrietēt no rīcības brīvības, kas administrācijai piešķirta ar vispārpiemērojamu aktu, neatkarīgi no pašas minēto pilnvaru īstenošanas. Tajā ir arī precizēts, ka gadījumā, ja šādas pilnvaras netiek īstenotas, ir jāatsaucas uz pasākuma saturu, lai pārbaudītu, vai pasākuma saņēmējam tādējādi tiek piešķirta selektīva priekšrocība.

358 Šādos apstākļos ir jānoraida argumenti, ar kuriem tiek apgalvots, ka nav pierādīts *LIR* 164. un 166 panta, aplūkojot tos atsevišķi, pārkāpums.

v) Par "Engie" grupas preferenciālo režīmu attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī

359 *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste, ko šajā ziņā atbalsta Īrija, uzskata, ka Komisija nav pierādījusi, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos *Engie* grupai piemērotais režīms ir preferenciāls, salīdzinot ar tai līdzīgā situācijā esošiem citiem uzņēmumiem vai uzņēmumu grupām.

360 *Engie* uzskata, ka Komisija nav sniegusi pierādījumus tam, ka ir pieņemti atšķirīgi iepriekšēji nodokļu nolēmumi un tam, ka Luksemburgas nodokļu administrācija ir atteikusies pieņemt šādu lēmumu uzņēmumam, kas atrodas līdzīgā situācijā, vai arī tam, ka ir veikts nodokļu uzrēķins, kas skar uzņēmumus, kuri ir ieviesuši a nodokļu nolēmumos paredzēto struktūru.

361 Šajā lietā varot konstatēt tikai *de facto* diskrimināciju, tādējādi, ka, ņemot vērā 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), un 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981), Komisijai, saskaroties ar vispārēja režīma individuāla pasākuma piemērošanu, esot bijis jāidentificē uzņēmumiem, kuriem adresēti attiecīgie nodokļu nolēmumi, piemītošās raksturīgās un specifiskās iezīmes, kas tos ļautu atšķirt no uzņēmumiem, kuri no šī pasākuma ir izslēgti.

362 Noliedzošas atbildes gadījumā Komisijai esot bijis jāpierāda, ka ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem piemērotie nodokļu noteikumi, lai arī tie šķiet vispārīgi, paši par sevi varēja sniegt priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem to specifisko iezīmju dēļ salīdzinājumā ar citiem līdzīgā situācijā esošiem uzņēmumiem.

363 Luksemburgas Lielhercogiste, ko šajā ziņā atbalsta Īrija, arī apgalvo, ka, ja ikviens nodokļu maksātājs varēja izveidot tādu pašu finansēšanas struktūru, kāda ir attiecīgajos nodokļu nolēmumos, kā to ir atzinusi Komisija, tad tā nevarēja apgalvot attiecīgo konkrēto nodokļu nolēmumu selektivitāti.

364 Īrija uzstāj, ka, tā kā ikviens nodokļu maksātājs varēja izmantot tādu pašu nodokļu režīmu kā *Engie*, izveidojot finanšu shēmu, kas ir tāda pati, kā tā, kas ņemta vērā attiecīgajos nodokļu nolēmumos, tad nav konstatējama nekāda diskriminācija vai izslēgšana. Īrija uzskata, ka Komisijai bija jāpierāda, ka citai uzņēmumu grupai *de jure* vai *de facto* bija liegts piemērot identisku nodokļu režīmu, neraugoties uz to, ka ir izveidota tāda pati finanšu shēma. Ja tas netiek konstatēts, tad neesot bijis iespējams, ka valsts tiesībās ir noteikta diferenciācija: vienīgā atšķirība esot bijusi tajā, kādā veidā nodokļu maksātāji individuāli būtu izvēlējušies organizēt savas lietas.

365 Komisija uzskata, ka tas, ka finansēšanas struktūra principā ir pieejama visiem tirgus dalībniekiem, nevar izslēgt strīdīgo iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektivitāti.

366 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstošais parametrs attiecīgā pasākuma selektivitātes konstatēšanai ir pārbaude, vai ar to starp subjektiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, tiek noteikta diferenciācija, kura nav pamatota ar šī režīma raksturu vai uzbūvi (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 60. punkts).

367 Konkrētāk, selektivitātes kritērijs ir izpildīts, tiklīdz Komisija spēj pierādīt, ka valsts pasākums, ar kuru tiek piešķirta nodokļu priekšrocība, ir atkāpe no attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā vispārējā vai "parastā" nodokļu režīma, ciktāl ar to tā konkrēto seku dēļ tiek ieviesta diferencēta attieksme starp subjektiem, lai arī gan subjekti, kuri saņem nodokļu priekšrocību, gan subjekti, kuri no tās ir

izslēgti, atrodas, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67. punkts).

368 Tāpat no judikatūras izriet, ka konstatējums par nodokļu pasākuma kā atkāpes selektivitāti nevar būt atkarīgs no tā, vai specifisku pazīmju dēļ var tikt identificēta īpaša uzņēmumu kategorija. Šādai identificēšanai savukārt ir nozīme tad, ja runa ir par pasākumu, kas izpaužas nevis kā nodokļa priekšrocība, kura ir kā atkāpe no kopējā nodokļa režīma, bet gan kā "vispārēja" nodokļu režīma piemērošana, kas ir balstīta uz kritērijiem, kuri arī paši ir vispārēja rakstura (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71.–78. punkts).

369 Ja nodokļu pasākums ir kā atkāpe no kopējā nodokļa režīma, tad selektivitātes konstatējums ne vienmēr izriet no tā, ka daži uzņēmumi nevar izmantot attiecīgajā pasākumā paredzēto priekšrocību, jo juridisku, ekonomisku vai praktisku ierobežojumu dēļ tie nevar veikt darījumu, no kura ir atkarīga šīs priekšrocības piešķiršana, bet tā var izrietēt no viena konstatējuma, ka pastāv darījums, kurš, lai gan ir salīdzināms ar to, no kura ir atkarīga attiecīgās priekšrocības piešķiršana, tomēr nedod tiesības uz to. No tā izriet, ka nodokļu pasākums var būt selektīvs pat tad, ja katrs uzņēmums var brīvi izvēlēties veikt darījumu, no kura ir atkarīga šajā pasākumā paredzētās priekšrocības piešķiršana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 80.–88. punkts).

370 Šajā lietā no apstrīdētā lēmuma 205. un 215. apsvēruma izriet, ka Komisija uzskatīja, ka attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem ir labvēlīgāks nodokļu režīms nekā tiem uzņēmumiem, kuri gūst ienākumus no līdzdalības un kuriem tādējādi, atšķirībā no minētajiem pārvaldītājuzņēmumiem, ir piemērojami noteikumi par līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

371 Lai gan līdzdalības atbrīvojums no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī pilnībā iekšējā situācijā ir paredzams tikai tad, ja sadalītie ienākumi tiek aplikti ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī, tomēr attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi šajā gadījumā saņem līdzdalības atbrīvojumu par ienākumiem, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieauguma summai, kas ir atskaitīta kā izdevumi to attiecīgo meitasuzņēmumu līmenī. Attiecībā uz vienu un to pašu salīdzināmu darījumu, proti, ienākumu saņemšanu no līdzdalības, kas seko ieguldījumam meitasuzņēmuma kapitālā, daži mātesuzņēmumi ir izslēgti no nodokļu priekšrocības, ko saņem attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi.

372 Līdz ar to Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem ir piemērots preferenciāls nodokļu režīms salīdzinājumā ar ikvienu mātesuzņēmumu, kas būtu varējis gūt ienākumus no līdzdalības, kuri to sadales brīdī nav bijuši aplikti ar nodokli.

373 *Engie* un Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītie argumenti nevar atspēkot šo konstatējumu.

374 Pirmkārt, *Engie* apgalvo, ka, pastāvot visiem pieejamai finansēšanas sistēmai, ko attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi izmantoja, Komisijai, lai konstatētu attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, bija jāpierāda, ka citiem salīdzināmā situācijā esošiem uzņēmumiem tika atteikts piemērot identisku nodokļu režīmu.

375 Taču, pat pieņemot, ka pārvaldītājuzņēmumiem tiek piemērots tāds pats nodokļu režīms kā *CEF* un *LNG Holding*, ja ir finansēšanas darījums, kurā tiek arī paredzēts, ka starpniekuzņēmums emitē *ZORA*, tad identiski iepriekšēji nodokļu nolēmumi labākajā gadījumā norādītu uz iespējamu atbalsta shēmu, nevis uz to, ka nav diskriminācijas.

376 Turklāt *Engie* argumentācija ir balstīta uz kļūdainu pieņēmumu par to, ka Komisijas izmantoto atsauces sistēmu veido īpašais attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu nodokļu režīms, kas izriet no attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem. Proti, prasīt Komisijai, lai tā, konstatējot diskrimināciju, identificētu uzņēmumus, kuriem ir liegta vienāda attieksme nodokļu jomā attiecībā uz vienu un to pašu finanšu shēmu, nozīmētu to, ka Komisija par atskaites sistēmu ir ņēmusi vērā šo īpašo nodokļu režīmu.

377 Atsauces sistēmu turpretī veido *LIR* 164. un 166. pants, kuros ir regulēta peļņas sadales aplikšana ar nodokli gan meitasuzņēmumu, gan mātesuzņēmumu līmenī, no kuras attiecīgajos nodokļu nolēmumos ir izdarīta atkāpe.

378 Otrkārt, nevar arī atbalstīt argumentu, ar ko tiek apgalvots, ka Komisija kā privileģētu kategoriju nav identificējusi īpašu uzņēmumu kategoriju, kura ietvertu *Engie* grupas uzņēmumus to specifisko pazīmju dēļ.

379 Proti, saskaņā ar šī sprieduma 368. punktu šādas kategorijas identificēšana tiek prasīta tikai vispārīgā nodokļu režīma ietvaros, kas pats par sevi būtu izmantotā atsauces sistēma.

380 Tā tas nav šajā lietā, jo, lai pierādītu attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, Komisija ir pamatojusies uz nevienlīdzīgo attieksmi, kas no tiem izriet, jo tajos priekšrocība tiek piešķirta attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem, nevis citiem salīdzināmā situācijā esošiem uzņēmumiem, ņemot vērā sašaurinātās atsauces sistēmas mērķi, – sistēmas, no kuras ar attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem tiek izdarīta atkāpe.

381 Līdz ar to Komisija apstrīdētajā lēmumā ir pamatoti norādījusi uz attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu preferenciālo nodokļu režīmu. Tādējādi kā nepamatoti ir jānoraida argumenti, kas izvirzīti pret konstatējumu par atkāpi no noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un tātad – pret attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti.

vi) Secinājums par selektīvas priekšrocības piešķiršanu "Engie" grupai attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu

382 Tā kā, pirmkārt, Komisija, izmantojot četrus argumentācijas veidus, tostarp, vienu pakārtoti, ir pierādījusi attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, un, otrkārt, argumenti, ar ko apstrīd viena no šiem argumentācijas veidiem pamatotību, proti, selektīvas priekšrocības esamību attiecībā pret sašaurināto atsauces sistēmu attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ir noraidīti kā nepamatoti, tad principā procesuālās ekonomijas interesēs un tā kā tie ir kļuvuši neefektīvi, nav jāpētī argumenti, kas vērsti pret pārējiem alternatīviem argumentācija veidiem, saskaņā ar šī sprieduma 230. un 231. punktā minēto judikatūru

383 Tomēr, ņemot vērā argumentācijas, kuras mērķis ir pierādīt attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti attiecībā pret atsauces sistēmu, kas ietver noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, nebijušo raksturu, Vispārējā tiesa uzskata par lietderīgu pārbaudīt arī pret to izvirzīto argumentu pamatotību.

d) Par apgalvoto selektivitātes neesamību attiecībā uz noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu

384 Apstrīdētā lēmuma 289.–312. apsvērumā Komisija apgalvo, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos selektīva priekšrocība *Engie* tiek piešķirta ar noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanu. Kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 290. apsvēruma, šis noteikums ir Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas daļa.

385 Saskaņā ar noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu "nodokļu maksāšanas pienākumu nevar apiet vai sašaurināt, ļaunprātīgi izmantojot civiltiesībās paredzētos veidus un iespējas", un "ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā nodokļi ir jāiekasē tādā pašā veidā, kā tos iekasētu juridiskā struktūrā, kas ir piemērota darījumiem, faktiem un ekonomiskajiem apstākļiem".

386 Ar atsauci uz "*Engie*", it īpaši apstrīdētā lēmuma 162. apsvērumā, apzīmējot vienību, kuras līmenī tiks novērtēta selektivitāte, kas izriet no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanas, tiek norādīts saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 16. apsvērumu uz *Engie SA*, kā arī uz uzņēmumiem, kurus tā tieši un netieši kontrolē, proti, Luksemburgā uz attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem, starpniekuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem.

387 Saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 292.–298. apsvērumu *Engie* īstenotā finanšu shēma atbilstot četriem nosacījumiem, kas izriet no Luksemburgas judikatūras, par ko Luksemburgas Lielhercogiste Komisiju informēja 2018. gada 31. janvāra atbildē uz 2017. gada 11. decembra vēstuli, kā identificēt tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu, proti, pirmkārt, privāttiesību juridiskās formas izmantošana, otrkārt, nodokļu saistību samazināšana, treškārt, neatbilstošu juridisku līdzekļu izmantošana un, ceturtkārt, ar nodokļiem nesaistīta pamatojuma trūkums.

388 Papildus konstatējumam par to, ka *ZORA* pieaugums nav aplikts ar nodokli meitasuzņēmumu, starpniekuzņēmumu vai attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, Komisija apstrīdētā lēmuma 304.–310. apsvērumā saistībā ar nosacījumu par atbilstoša juridiskā līdzekļa izmantošanu uzskata, ka bija pieejami citi finansēšanas veidi, kas atbilst Luksemburgas likumdevēja nodomam, piemēram, pašu kapitāla vai aizdevuma instrumenti, kuru rezultātā nenotiktu izvairīšanās no meitasuzņēmumu radītās peļņas aplikšanas ar nodokli.

389 Komisija uzskata, ka viens no pieejamajiem aizdevuma instrumentiem ir *ZORA*, kuru mātesuzņēmums emitē tieši par labu tikai vienam savam meitasuzņēmumam bez starpniekuzņēmuma iejaukšanās. Komisija interpretē *LIR* 22.*bis* pantu tādējādi, ka, pieņemot, ka tas attiecas uz *ZORA* pieaugumu, ar to tiktu atļauts tikai atlikt šī pieauguma aplikšanu ar nodokli.

390 *LIR* 22.bis panta otrās daļas 1. punktā, kas bija spēkā attiecīgo nodokļu nolēmumu pieņemšanas dienā un kura interpretācija, ko veikusi Komisija, tiek apstrīdēta, ir noteikts:

"2. Atkāpjoties no 22. panta piektās daļas, maiņas darījumi, kas minēti turpmāk 1.–4. punktā, nerada mantas apmaiņai raksturīgu kapitāla pieaugumu, ja vien gadījumos, kas minēti turpmāk 1., 3. un 4. punktā, vai nu kreditors, vai dalībnieks atsakās no šīs normas piemērošanas:

1. konvertējot aizņēmumu: piešķirot kreditoram akcijas debitora kapitālā. Konvertējama kapitalizācijas aizdevuma konvertēšanas gadījumā kapitalizētie procenti, kas attiecināmi uz finanšu gada periodu pirms konvertēšanas, tiek aplikti ar nodokli maiņas brīdī;

[..]."

391 Saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 278.–284. apsvērumu Komisija apgalvo, ka *LIR* 22.*bis* panta otrās daļas 1. punkts, kurā būtībā ir noteikts, ka aizdevuma konvertēšanas gadījumā debitora kapitālu pārstāvošu vērtspapīru piešķiršana kreditoram nerada kapitāla pieaugumu, izņemot gadījumu, ja kreditors vai dalībnieks atsakās no šīs tiesību normas piemērošanas, nav piemērojams attiecībā uz *ZORA* pieaugumu. *LIR* 22.*bis* punktā esot precizēts, ka konvertējama kapitalizācijas aizdevuma konvertēšanas gadījumā kapitalizētie procenti, kas attiecināmi uz finanšu gada periodu pirms konvertēšanas, tiek aplikti ar nodokli maiņas brīdī. Pat tādā gadījumā, ja *LIR* 22.*bis* pantu piemērotu *ZORA* pieaugumam, Komisija uzsver, ka šī panta piemērošanas rezultātā *ZORA* pieaugums netiktu atbrīvots no nodokļa pastāvīgi, bet tikai būtu atlikta tā aplikšana ar nodokli.

392 Attiecībā uz nosacījumu par tāda pamatojuma trūkumu, kas nav saistīts ar nodokļiem, Komisija apstrīdētā lēmuma 306.–313. apsvērumā uzsver, ka darbības nozaru nodošanas finansēšanu, izmantojot starpniekuzņēmuma emitētu *ZORA*, kas ir pārveidots ar pārvaldītājsabiedrību noslēgtā iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumā, nevar pamatot ar iespējamu meitasuzņēmumu riska profila ierobežošanu vai grupas snieguma un elastīguma uzlabošanu. Vienīgais iemesls būtu bijis īstenot būtisku nodokļu ietaupījumu.

393 Komisija uzskata, ka *Engie* priekšrocība, kas gūta no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanas, ir selektīva, tādējādi, ka saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 311. un 312. apsvērumu, konstatējot likuma nepiemērošanu gadījumā, ja nosacījumi tā piemērošanai tomēr ir izpildīti, tāda priekšrocība principā nebūtu pieejama nevienam citam uzņēmumam.

1) Ievada apsvērumi

394 Apstrīdētajā lēmumā Komisija pārbaudīja attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, ņemot vērā noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu kā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas neatņemamu sastāvdaļu.

395 Tā kā attiecīgos nodokļu nolēmumus nevarēja pieņemt, jo ir izpildīti nosacījumi, kas pamato noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanu, tad Luksemburgas Lielhercogiste ir piešķīrusi *Engie* selektīvu priekšrocību. Šīs selektīvās priekšrocības pamatā esot likuma nepiemērošana gadījumā, kad nosacījumi tā piemērošanai tomēr ir izpildīti un tā "[pēc definīcijas] nav pieejama citiem uzņēmumiem".

396 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka ar saviem argumentiem Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* neapstrīd atsauces sistēmas, ko Komisija ir izvēlējusies, lai pierādītu attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, ņemot vērā noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu definēšanu.

397 Ir taisnība, ka apstrīdētā lēmuma 290. un 291. apsvērumā Komisija kā atsauces sistēmu min "Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu", kuras galvenais mērķis ir "uzņēmumu peļņas aplikšana ar nodokli" un uz kuru attiecas noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

398 Tomēr apstrīdētā lēmuma 299.–312. apsvērumā Komisija identificē atkāpi tikai no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, šajā lietā pārbaudot, vai ir izpildīti četri kumulatīvie nosacījumi.

399 Citiem vārdiem, argumentus, ko savos attiecīgajos procesuālajos rakstos *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste ir izvirzījusi, iebilstot pret to, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 171.–199. apsvērumā attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti aplūkoto pārvaldītājuzņēmumu līmenī pierāda, izmantojot uz "Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu" attiecinātu atsauces sistēmu, nevar atbalstīt, lai šo pamatu ietvaros apstrīdētu Komisijas konstatēto atkāpi tikai no

noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Tas it īpaši attiecas uz argumentiem, ar kuriem Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* pārmet Komisijai, ka tā ir identificējusi atkāpi nevis no noteikumiem, kas veido Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, kuri ir izklāstīti apstrīdētā lēmuma 78.–81. apsvērumā, bet gan no šīs atsauces sistēmas apgalvotā mērķa.

400 "Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas pamatmērķis", uz kuru Komisija atsaucas apstrīdētā lēmuma 305. apsvērumā daļā par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, tiek norādīts, nevis lai identificētu atkāpi no šī "mērķa", bet gan lai pārbaudītu, vai attiecīgajos nodokļu nolēmumos apstiprinātais nodokļu režīms atbilst Luksemburgas likumdevēja nodomam. Tādējādi šī "mērķa" norādīšana atbilst pieejai, kas atšķiras no tās, kas ir pamatā apstrīdētā lēmuma 171.–199. apsvērumam.

401 Turpretī Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apstrīd, pirmkārt, vērtējumu par kritērijiem, kuri jāizpilda, lai Luksemburgas tiesībās konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, un, otrkārt, preferenciālā režīma pastāvēšanu. Tomēr, pirms pārbaudīt šajā nolūkā izvirzīto argumentu pamatotību, ir jāizvērtē Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītie argumenti, ar ko tā apstrīd tādas argumentācijas pieņemamību, kuras pamatā ir noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

2) Par tādas argumentācijas apgalvoto novitāti, kuras pamatā ir noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu

402 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisijas argumentācija, ar ko tā apgalvo, ka selektīva priekšrocība tika piešķirta ar atkāpi no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, ir "nepieņemama". Komisija šo iebildumu administratīvā procesa laikā esot tikai minējusi, bet ne izvērsusi.

403 Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka procedūras sākšanas lēmumā noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanas nolūkā bijusi norāde nevis uz līdzdalības atbrīvojumu pārvaldītājuzņēmumu līmenī, bet gan uz pieauguma atskaitīšanas iespējamību meitasuzņēmumu līmenī. Komisijas 2017. gada 11. decembra vēstulē turklāt arī neesot nekādi novērsti trūkumi procedūras sākšanas lēmumā šajā jautājumā.

404 Šajā ziņā jānorāda, ka Komisija jau kopš procedūras sākšanas lēmuma ir uzstājusi uz to, ka šis noteikums nav ticis piemērots, kā tas izriet no šī sprieduma 204. punkta. Papildus, lai gan Komisija 2017. gada 11. decembra vēstulē neapkopoja savu argumentāciju saistībā ar noteikuma par tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanu, tomēr tā aicināja lietas dalībniekus šajā jautājumā iesniegt papildu apsvērumus.

405 Līdz ar to kā nepamatots ir jānoraida Luksemburgas Lielhercogistes arguments par Komisijas argumentācijas, kuras pamatā ir noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, novitāti un kura mērķis ir apstrīdēt tās "pieņemamību".

3) Par atkāpi no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu

406 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apstrīd noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanu šajā lietā. Papildus tam, ka Komisijai, lai šajā ziņā pierādītu selektivitāti, būtu bijis jāatsaucas uz Luksemburgas nodokļu iestāžu administratīvo praksi, Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* pārmet Komisijai, ka tā ir pieļāvusi dažādas kļūdas vērtējumā, piemērojot saskaņā ar Luksemburgas tiesībām izpildāmus kritērijus, lai pamatotu noteikuma par tiesību ļaunprātīgu

izmantošanu piemērošanu. Tās apgalvo, ka, tā kā kritēriji nebija ievēroti, Luksemburgas iestādes nevarēja secināt, ka ir notikusi tiesību ļaunprātīga izmantošana, un līdz ar to nevarēja konstatēt nekādu atkāpi no šī noteikuma. Katrā ziņā, pat ja pieņem, ka noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu būtu bijis piemērojams, Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* uzsver, pirmkārt, ka Komisija nav pierādījusi preferenciālo režīmu *Engie* grupas uzņēmumiem un, otrkārt, ka finanšu shēmas aizliegums tā apgalvotā negodīguma dēļ izraisa brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu.

407 Komisija it īpaši norāda, ka šajā lietā tika ievēroti četri kritēriji, kas izriet no Luksemburgas prakses par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas konstatēšanu. Esot acīmredzams, ka grupas uzņēmumu, kas piedalījās shēmā, peļņa tika atbrīvota no nodokļa, lai gan ekonomiski līdzvērtīgi darījumi, kas veikti bez tādas shēmas, tika aplikti ar nodokli.

i) Par apgalvojumu, ka nav ņemta vērā Luksemburgas nodokļu iestāžu administratīvā prakse

408 Iesākumā jānorāda, ka no apvienoto lietu T-516/18 un T-525/18 materiāliem nekādi neizriet, ka Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* administratīvās procedūras laikā būtu informējušas Komisiju par Luksemburgas administratīvo praksi, kas, iespējams, būtu bijusi būtiska, lai izslēgtu šajā jautājumā attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti.

409 Neatkarīgi no šī konstatējuma jākonstatē, ka Komisija, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 293.–298. apsvēruma, ir pamatoti atsaukusies gan uz Luksemburgas administrācijas 1989. gada administratīvo apkārtrakstu, gan uz Luksemburgas tiesu praksi, no kuras tā ir izsecinājusi četrus kritērijus, kas jāievēro, lai Luksemburgas tiesībās konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Papildus šķiet, ka nebija vajadzības ņemt vērā administratīvo praksi, jo noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu šajā gadījumā neradīja nekādas interpretācijas grūtības.

ii) Par noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanas pamatojuma kritēriju novērtēšanu

410 Lietas dalībnieki ir vienisprātis par kritērijiem, kas ir jāievēro, lai Luksemburgas tiesībās konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Ņemot vērā apstrīdētā lēmuma 301.–306. apsvērumu un *Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg* [Luksemburgas Lielhercogistes Administratīvā apelācijas tiesas] 2013. gada 7. februāra spriedumu, kas pievienots prasības pieteikumam lietā T-516/18, šāds konstatējums ir atkarīgs no tā, vai ir ievēroti četri kritēriji, proti, privāttiesībās paredzēto formu vai institūciju izmantošana, nodokļu saistību samazināšana, neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošana un ar nodokļiem nesaistīta pamatojuma trūkums.

411 Attiecībā uz pirmo kritēriju šajā lietā netiek apstrīdēts, ka *Engie* ir izmantojusi privāttiesībās paredzētās formas, kas attiecīgajos nodokļu nolēmumos ir apstiprinātas. Proti, kā norādīts šī sprieduma 34. punktā, attiecīgajos nodokļu nolēmumos tiek minēti dažādi darījumi grupas iekšienē, kuri veido kopumu, ar ko attiecībā uz *LNG Supply* un *GSTM* tiek īstenots viens darījums, proti, attiecīgi ar sašķidrināto dabasgāzi saistīto darbību nodošana un ar finansēšanu un finanšu līdzekļiem saistīto darbību nodošana grupas iekšienē, to finansēšanu arī nodrošinot vienas un tās pašas grupas ietvaros. Šie darījumi jau no sākuma tika iecerēti kā tādi, kas veicami trijos secīgos, bet savstarpēji atkarīgos posmos, iesaistot attiecīgos pārvaldītājuzņēmumus, starpniekuzņēmumus un meitasuzņēmumus.

412 *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste turpretī apstrīd vērtējumu par trim pārējiem kritērijiem, kuri jāievēro, lai Luksemburgas tiesībās konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

– *Par kritēriju attiecībā uz nodokļu saistību samazināšanu*

413 Attiecībā uz otro kritēriju Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apgalvo, ka attiecīgo nodokļu nolēmumu rezultātā nav samazinājušās meitasuzņēmumu, starpniekuzņēmumu un attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu nodokļu saistības.

414 Taču jākonstatē, tāpat kā to dara Komisija apstrīdētā lēmuma 302. apsvērumā, ka minētās shēmas rezultātā patiesībā *ZORA* pieaugums netiek aplikts ar nodokli, neatkarīgi no tā, vai tas ir meitasuzņēmumu, starpniekuzņēmumu vai attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī.

415 Lai gan meitasuzņēmumi *ZORA* pieaugumu vispirms var atskaitīt, izņemot ar nodokļu administrāciju saskaņoto rezervi, no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, tomēr pēc tam starpniekuzņēmumiem netiek uzlikts nodoklis par šo pieaugumu, jo, ņemot vērā ar attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem noslēgto iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu, starpniekuzņēmumiem attiecīgā *ZORA* konvertēšanas brīdī tādā pašā apmērā rodas zaudējumi, kas to pārskatos neitralizē minētajam *ZORA* pieaugumam atbilstošo kapitāla pieaugumu.

416 Visbeidzot, aplūkotie pārvaldītājuzņēmumi, ņemot vērā attiecīgos nodokļu nolēmumus, saņem atbrīvojumu no nodokļa saistībā ar ienākumiem no līdzdalības, kas šajā lietā tika piemērots ienākumiem, kuri ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam, kā to Luksemburgas Lielhercogiste apstiprināja tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai.

417 Šāda nodokļu rezultāta sasniegšanā starpniekuzņēmumiem ir noteicoša loma. Lai gan finansēšanas darījuma ziņā tie var šķist kā lieks posms *Engie* īstenotajā finansēšanas shēmā, tomēr nodokļu ziņā tie ir būtisks šīs shēmas posms, pretēji Luksemburgas Lielhercogistes un *Engie* apgalvotajam.

418 Finansēšanas darījuma ziņā starpniekuzņēmumi savās attiecībās ar meitasuzņēmumiem nodrošina attiecīgā *ZORA* finansēšanu un pie tā konvertēšanas saņem akcijas, kuru vērtība ietver minētā *ZORA* nominālo vērtību, kā arī *ZORA* pieaugumu.

419 Attiecībās ar attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem starpniekuzņēmumi *ZORA* emisijas brīdī saņem tā nominālo summu un šī *ZORA* konvertēšanas brīdī nodrošina meitasuzņēmumu emitēto akciju, kuru vērtība ietver *ZORA* nominālo summu, kā arī tā pieaugumu, īpašumtiesību nodošanu.

420 Tādējādi starpniekuzņēmumi veic tikai finansēšanas darījumu, par kuru attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi ir izlēmuši, lai nodotu meitasuzņēmumiem darbību nozares.

421 Nodokļu ziņā, pirmkārt, starpniekuzņēmumiem faktiski netiek uzlikts nekāds nodoklis par *ZORA* pieaugumu. Ja starpniekuzņēmumi minētā *ZORA* konvertēšanas brīdī ieregistrē kapitāla pieaugumu, kas atbilst *ZORA* pieaugumam, tie vienlaikus saskaņā ar iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu cieš zaudējumus tādā pašā apmērā kā minētais pieaugums.

422 Tā tas konkrēti notika dienā, kad tika daļēji konvertēts par labu *LNG Supply* izsniegtais *ZORA*. Tā kā netika izmantots *LIR* 22.*bis* pants, *LNG Luxembourg* savos pārskatos reģistrēja kapitāla pieaugumu, kas, kā Luksemburgas Lielhercogiste apstiprināja tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai, tika neitralizēts ar zaudējumu tādā pašā apmērā, jo tika piemērots

ar *LNG Holding* noslēgtais iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgums. Ja nebūtu iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līguma, starpniekuzņēmumi tātad būtu aplikti ar nodokli par *ZORA* pieaugumu.

423 Otrkārt, starpniekuzņēmumi ļauj vismaz šķietami izdevīgi nodalīt peļņu, ko attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi ir guvuši ar to, ka ir atcelta daļa akciju, kas saņemtas saskaņā ar iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu, no tās, kas atbilst *ZORA* pieaugumam, kā rezultātā tiek piemērots *LIR* 166. pants. Proti, tā kā *ZORA* pieaugumu nevar pielīdzināt ienākumiem no līdzdalības *LIR* 166. panta izpratnē, tad ar šo pantu nevarētu pamatot nekādas tiesības uz šī pieauguma atbrīvojumu no nodokļa.

424 Citiem vārdiem, ņemot vērā *ZORA*, ko saņēma uzņēmums *LNG Supply*, *LNG Luxembourg* kā starpniekuzņēmuma iesaistīšanās ļauj uzņēmumam *LNG Holding* ienākumu, kas veidojies no *LNG Supply* akciju atcelšanas, ietērpt kā ienākumu no līdzdalības, lai gan šis ienākums no līdzdalības būtībā atbilst *ZORA* pieaugumam. Šādu rezultātu nevarētu sasniegt, ja *ZORA* būtu noslēgts tieši starp *LNG Supply* un *LNG Holding*.

425 Tādējādi, kā to apstrīdētā lēmuma 304. apsvērumā apgalvoja Komisija un pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie*, *ZORA* noslēgšana starp diviem uzņēmumiem nevar radīt tādu pašu rezultātu nodokļu ziņā kā tas, kas panākts ar starpniekuzņēmumu iesaistīšanos attiecīgajā finansēšanas struktūrā.

426 Gadījumā, ja *ZORA* būtu noslēgts starp meitasuzņēmumu un mātesuzņēmumu, *ZORA* pieaugums, protams, būtu atskaitāms meitasuzņēmuma līmenī, izņemot rezervi, par kuru vienošanās panākta ar Luksemburgas nodokļu administrāciju.

427 Tomēr mātesuzņēmuma līmenī pieaugums tiktu aplikts ar nodokli vai nu attiecīgā *ZORA* konvertēšanas brīdī, vai arī vēlāk saskaņā ar *LIR* 22.*bis* pantā pieļauto iespēju.

428 Pirmkārt, lai gan *ZORA* konvertēšanas brīdī uzņēmums, kas ir konvertējamo akciju turētājs, var izvēlēties piemērot *LIR* 22.*bis* pantu, lai konvertēšanas brīdī to neapliktu ar nodokli un tādējādi nodrošinātu darījuma nodokļu neitralitāti, tomēr šo pašu pantu nevar interpretēt tādējādi, ka gūtais kapitāla pieaugums nākotnē vispār netiek aplikts ar nodokli.

429 Šādu interpretāciju apstiprina Luksemburgas nodokļu administrācijas 2002. gada 27. novembrī izdotais apkārtraksts, saskaņā ar kuru, ņemot vērā apstrīdētā lēmuma 283. apsvērumu un 288. zemsvītras piezīmē minēto citātu, "*LIR* 22.*bis* panta mērķis ir noteikt vērtspapīru maiņas darījumus, kurus var veikt atbilstoši nodokļu neitralitātei", un "[šis pants] tomēr nav vērsts uz to, lai galīgi atbrīvotu no nodokļa kapitāla pieaugumu, kura atdevējs bez šī pasākuma tiktu aplikts ar nodokli, bet gan laika ziņā atliktu tā aplikšanu ar nodokli".

430 Turklāt 2018. gada 17. jūlija likumprojektā, ar ko Luksemburgas tiesībās transponēta Padomes Direktīva (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.), uz kuru *Engie* atsaucas savos procesuālajos rakstos, ir precizēts, ka "[*LIR* 22.*bis* panta] mērķis ir ļaut nodokļu maksātājiem atlikt laika ziņā nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas radies no akciju maiņas noteiktās situācijās". Lai gan šis projekts, protams, ir vēlāks par apstrīdēto lēmumu, tas tomēr ļauj parādīt Luksemburgas likumdevēja nostāju par to, kāda izpratne ir piešķirama šim pantam.

431 Otrkārt, visi ienākumi, ko mātesuzņēmums tiešā *ZORA* gadījumā iegūst pēc akciju daļas atcelšanas, nevarētu būt pamats ienākumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar *LIR* 166. pantu, pat ja *LIR* 166. un 22.*bis* pantā tas formāli netiek izslēgts.

432 Jebkāda pretēja interpretācija būtu pretrunā *LIR* 22.*bis* panta mērķim, kas, kā to 2002. gada 27. novembra apkārtrakstā uzsver Luksemburgas nodokļu administrācija, ir laika ziņā atlikt iespējamā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, nevis izvairīties no jebkādas tā aplikšanas ar nodokli.

433 Šāda interpretācija turklāt izriet no precizējumiem, ko Luksemburgas Lielhercogiste administratīvajā procesā sniedza 2018. gada 31. janvāra vēstulē Komisijai.

434 Jautājumā par to, vai *ZORA* ir dalības instruments *LIR* 166. panta izpratnē un vērtspapīrs *LIR* 164. panta izpratnē, Luksemburgas Lielhercogiste skaidri precizēja, ka "*ZORA*, ko attiecīgi emitējuši [*LNG Supply*] un [*GSTM*], ir jāturpina kvalificēt par aizdevuma līgumu un tie *de facto* ir izslēgti no *LIR* 164. un 166. panta piemērošanas jomas, kas ir attiecināma uz ienākumiem no līdzdalības".

435 Citiem vārdiem, ja, kā to apgalvoja Luksemburgas Lielhercogiste administratīvā procesa laikā, *ZORA* ir jāturpina kvalificēt kā aizdevuma līgums, tad no tā izriet, ka ienākumus, kuri gūti saskaņā ar šādu līgumu, nevar atbrīvot no nodokļa, pamatojoties uz *LIR* 166. pantu, kas attiecas uz ienākumiem no līdzdalības.

436 Līdz ar to Komisija nav pieļāvusi kļūdu, secinot, ka šajā lietā kritērijs attiecībā uz nodokļu saistību samazināšanu ir izpildīts.

– *Par kritēriju attiecībā uz neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošanu*

437 Attiecībā uz trešo kritēriju, proti, neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošanu, Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* uzsver, ka šajā lietā bija atbilstoši izmantot netiešu *ZORA*, proti, iesaistīt starpniekuzņēmumu, lai finansētu konkrēto darbību nozaru nodošanu meitasuzņēmumiem.

438 Pretēji tam, ko apgalvo Komisija, finansēšanas struktūra esot piemērota un nav līdzvērtīga citiem finansēšanas veidiem, tādiem kā finansējums, izmantojot aizņēmumu vai pašu kapitālu. *Engie* uzsver, ka, ieguldot kapitālā, meitasuzņēmumi tiktu pārmērīgi kapitalizēti, un tas nebūtu ļāvis izmantot sviras efektu un pietiekamu sarunu risināšanas brīvību attiecībā pret ieguldītājiem–trešām personām. Tāpat arī aizdevuma gadījumā meitasuzņēmumiem būtu bijis pienākums atmaksāt naudā, un *ZORA* gadījumā tas tā nebija.

439 Katrā ziņā *Engie* atsaucas uz tiesībām izvēlēties vismazākā mērā ar nodokli aplikto finansēšanas veidu un pārmet Komisijai, ka tā, lai secinātu par finansēšanas struktūras neatbilstību, ir uzspiedusi savu Luksemburgas likumdevēja nodoma interpretāciju, kļūdaini atsaucoties uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķi.

440 Šajā ziņā iesākumā jānorāda, ka saskaņā ar Luksemburgas Lielhercogistes 2018. gada 31. decembra vēstuli, kas minēta apstrīdētā lēmuma 297. apsvērumā, nosacījums par neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošanu attiecas uz juridisko situāciju, kurā nodokļu maksātājs izvēlas tādu līdzekli, kas uzreiz nonāk pretrunā ar acīmredzamu likumdevēja nodomu, kurš atbilst likuma mērķim vai garam.

441 Lai gan *Engie* īstenotā sarežģītā finanšu shēma, kas ir ņemta vērā attiecīgajos nodokļu nolēmumos, protams, ļauj finansēt darbību nozaru nodošanu attiecīgajiem meitasuzņēmumiem, tomēr patiesībā, kā Komisija to pamatoti ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 304. un 305. apsvērumā, tās rezultātā *ZORA* pieaugums netiek aplikts ar nodokli.

442 Tāpat arī *Engie* izvēlēto finansēšanas veidu nevar kvalificēt kā atbilstošu tādā ziņā, ka tas uzreiz nonāk pretrunā ar Luksemburgas likumdevēja nodomu, kurš saprātīgi nodokļu jomā nevarētu būt tādas sarežģītas finanšu shēmas veicināšana, kas patiesībā izraisa sadalītās peļņas neaplikšanu ar nodokli dubultā gan meitasuzņēmuma, gan tās mātesuzņēmuma līmenī.

443 Šajā ziņā Komisija nav pieļāvusi kļūdu vērtējumā, apstrīdētā lēmuma 305. apsvērumā norādot, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos apstiprinātais nodokļu režīms bija tiešā pretrunā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķim, saskaņā ar kuru uzņēmuma gūtā peļņa, kas noteikta tā pārskatos, principā ir jāapliek ar nodokli. Šāds mērķis izriet, lasot kopsakarā noteikumus, kas veido Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu un kas ir minēti apstrīdētā lēmuma 78.–81. apsvērumā.

444 Tādējādi Komisijai nevar pārmest patvaļīgu Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķa noteikšanu, tātad būtībā Luksemburgas likumdevēja nodoma aizstāšanu ar savējo.

445 Citi finansēšanas veidi bija viegli pieejami, kas, kā to pamatoti uzsver Komisija apstrīdētā lēmuma 304. un 310. apsvērumā, vienlaikus nodrošinot finansējumu attiecīgo darbību nozaru nodošanai meitasuzņēmumiem, rada ar nodokli apliekamu peļņu attiecīgajā gadījumā meitasuzņēmumu, starpniekuzņēmumu vai arī attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī.

446 Vispirms, izmantojot pašu kapitāla instrumentu, meitasuzņēmumi būtu varējuši saņemt papildu pašu kapitālu tādā pašā apmērā kā attiecīgā *ZORA* nominālā vērtība šajā lietā. Šādā gadījumā meitasuzņēmumu gūtā peļņa, it īpaši, ņemot vērā *LIR* 164. un 166. pantu, tiktu aplikta ar nodokli vai nu šo meitasuzņēmumu, vai arī attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī.

447 Pēc tam gadījumā, ja darbību nozares nodošanu finansē ar nekapitalizētu aizdevumu, kas noslēgts ar kādu no grupas uzņēmumiem, peļņa, ko meitasuzņēmums gūst aizdevuma pastāvēšanas laikā, meitasuzņēmumu līmenī arī tiktu aplikta ar nodokli. Turklāt aizdevuma radītie procenti, protams, būtu atskaitāmi meitasuzņēmumu līmenī, bet tie būtu apliekami ar nodokli vai nu starpniekuzņēmumu, vai arī attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, atkarībā no tā, kuri uzņēmumi šādā gadījumā būtu bijuši uzņēmumi kreditori.

448 Visbeidzot, ņemot vērā šī sprieduma 425.– 435. punktu, tā tas būtu arī tad, ja *ZORA* tiktu noslēgts tieši starp meitasuzņēmumiem un attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem, kā to apstrīdētā lēmuma 304. apsvērumā pamatoti apgalvo Komisija un pretēji Luksemburgas Lielhercogistes un *Engie* teiktajam.

449 Līdz ar to pastāv citi juridiskie līdzekļi, ko var uzskatīt par atbilstošiem, lai šajā lietā finansētu darbību nozaru nodošanu meitasuzņēmumiem.

– *Par kritēriju attiecībā uz ar nodokļiem nesaistīta pamatojuma trūkumu*

450 Attiecībā uz pēdējo kritēriju Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* apgalvo, ka finansēšanas darījuma mērķis nebija tikai saistīts ar nodokļiem, un tā pamatā bija pamatoti ekonomiski iemesli. *Engie* uzskata, ka bija ekonomiski pamatoti finansēt darbības, izmantojot netiešu *ZORA*.

451 Papildus tam, ka noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu Mātesuzņēmuma un meitasuzņēmumu direktīvā tika iekļauts atbilstoši 2015. gadā notikušai reformai, no Direktīvā 2016/1164 ietvertā noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu izrietot, ka darījums netiek uzskatīts par negodīgu, ja tas ir veikts pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti.

452 Komisija tāpat arī nevarot balstīties tikai uz to, ka ir iesaistīti starpniekuzņēmumi un tikai uz to, ka ir izmantoti sarežģīti finanšu produkti, lai secinātu, ka darījums ir ļaunprātīgs. Tas tā esot vēl jo vairāk tādēļ, ka *ZORA*, kas noslēgts starp diviem uzņēmumiem, bez starpniekuzņēmuma iesaistīšanās, Luksemburgas Lielhercogistes un *Engie* ieskatā var novest pie tāda paša rezultāta, piemērojot *LIR* 22.bis pantu.

453 Šajā ziņā Luksemburgas Lielhercogistei un *Engie* jau uzreiz ir grūtības pierādīt, kādā ziņā finansējums, tostarp, izmantojot kapitāla ieguldījumu, nebūtu bijis pamatots finansēšanas instruments, jo tādējādi tiktu palielināts meitasuzņēmumu finansiālais risks. Proti, tiesvedības laikā tās nav iesniegušas nevienu pierādījumu, kas ļautu parādīt, ka Komisijas apstrīdētā lēmuma 304., 309. un 310. apsvērumā norādītie alternatīvie līdzekļi, tostarp kapitāla ieguldījums, būtu palielinājis meitasuzņēmumu risku attiecīgajos nodokļu nolēmumos apstiprināto shēmu ietvaros.

454 Ja tiktu veikts kapitāla ieguldījums attiecīgā *ZORA* nominālās summas apmērā, meitasuzņēmums būtu varējis *a priori* finansēt nodotās darbības, vienlaikus uzņemoties risku, kas ir līdzvērtīgs tam, kāds rastos gadījumā, ja *ZORA* pieaugums būtu negatīvs.

455 Proti, kapitāla palielināšanas gadījumā meitasuzņēmumi būtu varējuši izmantot pašu kapitālu, kas ir līdzvērtīgs aizdevumam, kuru tās saņēma saskaņā ar starpniekuzņēmumu izsniegtajiem *ZORA*.

456 Šis kapitāla ieguldījums būtu saistīts arī ar jaunu akciju emisiju tādā pašā veidā kā *ZORA* atmaksa. Turklāt akcijas, kas emitētas pēc attiecīgā *ZORA* konvertēšanas, pozitīva pieauguma gadījumā ietver aizdevuma nominālo summu, kā arī minēto pieaugumu, pretēji vienkāršai kapitāla palielināšanai, kas tiktu veikta tikai aizdevuma nominālvērtības apmērā, un tādējādi arguments, ar ko tiek apgalvots pārmērīgas kapitalizācijas risks, nav lietderīgi atbalstāms.

457 Tāpat arī, kā Komisija pamatoti uzsver apstrīdētā lēmuma 309. apsvērumā, iespējamie zaudējumi vienādi ietekmē meitasuzņēmuma sākotnējo kapitālu neatkarīgi no tā, vai ar tiem rēķinās kapitāla ieguldījuma gadījumā vai *ZORA* gadījumā, ja zaudējumi pārsniedz ieguldījuma summu vai šī *ZORA* nominālo summu.

458 Turklāt finansiālais risks līdzvērtīgi gulstas uz attiecīgajiem pārvaldītājuzņēmumiem gan kapitāla ieguldījuma gadījumā, gan, kā tas ir šajā lietā, *ZORA* netiešas emisijas gadījumā. Kapitāla ieguldījuma gadījumā, ja zaudējumi pārsniedz kapitāla ieguldījumu, tad attiecīgajām kapitāla daļām būs samazināta vērtība, un gadījumā, ja *ZORA* pieaugums ir negatīvs, tad līdzdalības piešķīrēja vienība uzņemsies risku, ka tās prasījums samazinās un attiecīgā gadījumā sasniedz par attiecīgā *ZORA* nominālo summu mazāku vērtību.

459 Tādējādi, lai gan nevar pārmest nodokļu maksātājam, ka tas ir izvēlējies vismazākā mērā ar nodokli aplikto juridisko līdzekli, tomēr tā nevar būt, ka, pastāvot citiem atbilstošiem līdzekļiem, izvēlētais juridiskais līdzeklis ir balstīts tikai uz nodokļu mērķi un faktiski noved pie neaplikšanas ar nodokļiem.

460 Arguments, ar ko tiek apgalvots, ka ir izvēlēts finansējums, par ko tiek atlīdzināts atkarībā no meitasuzņēmumu snieguma, arī ir jānoraida.

461 Lai gan ir taisnība, ka *ZORA* ietvaros emitējošais uzņēmums tiek jo vairāk atalgots, ja aizdevējs uzņēmums gūst peļņu, tomēr šādu atlīdzību atkarībā no snieguma var gūt arī tad, ja finansēšana notiek, izmantojot kapitāla ieguldījumu, tādējādi, ka tā izpaužas vienkārši kā ievērojamāka sadalāmā peļņa.

462 Tāpat arī, ja pieņemtu, ka *ZORA* izmantošanas pamatā ir tikai vēlme izvēlēties finansējuma instrumentu, par ko tiek atlīdzināts atkarībā no meitasuzņēmumu snieguma, tad šādu mērķi varēja sasniegt arī ar tiešo *ZORA*, nevis netiešo *ZORA*, kas gluži pretēji tiešajam, kā tas izriet no šī sprieduma 448. un 449. punkta, noveda pie tā, ka meitasuzņēmumi gandrīz pilnībā tiek atbrīvoti no nodokļa par *ZORA* pieaugumu.

463 Līdz ar to argumenti, kas izvirzīti, lai pierādītu ar nodokļiem nesaistīta pamatojuma esamību, ir jānoraida kā nepamatoti.

– *Par preferenciālo režīmu "Engie" grupas uzņēmumiem*

464 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* katrā ziņā norāda – pat ja pieņemtu, ka ir piemērojams noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, Komisija tomēr nekādi nav pierādījusi preferenciālo režīmu *Engie* grupas uzņēmumiem, salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kas atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

465 Tāpat arī finansēšanas struktūras aizliegums tās iespējamās ļaunprātības dēļ, pēc Luksemburgas Lielhercogistes domām, ir LESD 49. pantā nostiprinātās brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums.

466 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstošais parametrs attiecīgā pasākuma selektivitātes konstatēšanai sastāv no pārbaudes, vai ar to starp subjektiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, tiek noteikta diferenciācija, kura nav pamatota ar šī režīma raksturu vai uzbūvi (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 60. punkts).

467 Konkrētāk, selektivitātes kritērijs ir izpildīts, tiklīdz Komisija spēj pierādīt, ka valsts pasākums, ar kuru tiek piešķirta nodokļu priekšrocība, ir atkāpe no attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā vispārējā vai "normālā" nodokļu režīma, ciktāl ar to tā konkrēto seku dēļ tiek ieviesta diferencēta attieksme starp subjektiem, lai arī gan subjekti, kuri saņem nodokļu priekšrocību, gan subjekti, kuri no tās ir izslēgti, atrodas, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 67. punkts).

468 Tā kā kritēriji tiesību ļaunprātīgas izmantošanas konstatēšanai šajā lietā bija ievēroti, nevar lietderīgi apstrīdēt to, ka *Engie* grupa noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanas attiecīgajos nodokļu nolēmumos dēļ ir izmantojusi preferenciālo nodokļu režīmu, kā Komisija to pamatoti uzsvēra apstrīdētā lēmuma 312. apsvērumā.

469 Proti, ņemot vērā noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu mērķi, proti, cīņu pret ļaunprātīgu rīcību nodokļu jomā, *Engie* un it īpaši attiecīgie pārvaldītājuzņēmumi atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā ar visiem Luksemburgas nodokļu maksātājiem, kuri nevar likumīgi paļauties uz to, ka arī attiecībā uz viņiem netiks piemērots noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu gadījumos, kad ir izpildīti nosacījumi tā piemērošanai.

470 Diskriminācija ir īpaši saskatāma, jo iepriekš Luksemburgas administrācija jau ir piemērojusi noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Tādējādi 2013. gada 7. februārī pasludinātajā spriedumā, kas ietverts prasības pieteikuma lietā T-516/18 pielikumā, *Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg* atstāja spēkā pirmās instances spriedumu, kurā piedalījās *directeur des contributions directes* [Tiešo nodokļu pārvaldes direktors] un uzņēmums saistībā ar noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanu šim uzņēmumam.

471 Tādējādi Luksemburgas nodokļu administrācija noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanu ir attiecinājusi tikai uz *Engie* grupu.

472 Līdz ar to Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi atkāpi no atsauces sistēmas, kurā ir ietverts noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

– *Par iespējamo brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu*

473 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka ar finanšu shēmas aizliegumu, jo tā, iespējams, ir ļaunprātīga, tiktu pārkāpta brīvība veikt uzņēmējdarbību LESD 49. panta izpratnē.

474 Jānorāda, ka, tā kā konkrētā situācija ir pilnībā iekšēja, LESD 49. pants principā nevar būt piemērojams. Papildus, pat, ja pieņemtu, ka ir piemērojama brīvība veikt uzņēmējdarbību, pamats konstatēt iespējamo ierobežojumu būtu tieši cīņa pret tiesību ļaunprātīgu izmantošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 177. punkts).

475 Savienības tiesībās pastāv vispārējs tiesību princips, saskaņā ar kuru indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Šī principa mērķis it īpaši ir novērst tīri formālus vai mākslīgus darījumus, kuriem nav nekāda ekonomiska un komerciāla pamatojuma, ar galveno nolūku iegūt nepamatotu priekšrocību (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 96. un 125. punkts).

476 Tieši tāda ir mākslīga shēma, kurā, pateicoties starpniekvienībai, kas grupas struktūrā ir novietota starp sabiedrību, kura maksā procentus, un subjektu, kas ir to īpašuma saņēmējs, notiek izvairīšanās no nodokļa par procentiem samaksas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 127. punkts).

477 Līdz ar to Komisija ir pamatoti pierādījusi attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti ar to, ka tajos ir atkāpe no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanas gadījumā, kad tā piemērošanas nosacījumi tomēr bija izpildīti.

478 Līdz ar to kā nepamatots ir jānoraida pirmais un otrais prasības pamats lietā T-516/18 un otrais un trešais prasības pamats lietā T-525/18, ar ko tiek apgalvots, ka Komisija ir kļūdījusies, izdarot secinājumu, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi ir selektīvi, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu un noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, un katrā ziņā nav vajadzības lemt par to argumentu pamatotību, kuri izvirzīti attiecībā uz pārējiem argumentācijas virzieniem.

6. Par ceturto pamatu lietā T-525/18, ar ko apgalvo kļūdainu attiecīgo nodokļu nolēmumu kvalificēšanu par individuālu atbalstu

479 *Engie* uzsver, ka individuāla iepriekšēja nodokļu nolēmuma selektivitāti var konstatēt, tikai atsaucoties uz dokumentiem un administratīvo praksi, kas attiecas uz konkrēto nodokļu regulējumu.

480 Taču, ja Komisija būtu ņēmusi vērā uz attiecīgajiem nodokļu nolēmumiem attiecināmos dokumentus un administratīvo praksi, pēc *Engie* domām, tai bija jāidentificē atbalsta shēma tādā veidā, kā tas ir darīts Komisijas Lēmumā (ES) 2016/1699 (2016. gada 11. janvāris) par valsts atbalsta shēmu attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), ko īsteno Beļģija (OV 2016, L 260, 61. lpp.).

481 *Engie* uzsver, ka citi uzņēmumi saskaņā ar identiskiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem izmanto tādu pašu finansēšanas struktūru, ko apstiprinot par konkurenci atbildīgā Komisijas locekļa paziņojumi.

482 Papildus Komisija apstrīdētajā lēmumā esot atzinusi, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos apstiprinātās finansēšanas struktūras "ir pieejamas jebkurai grupai Luksemburgā" un ka ir iespējams, ka "konkrēta uzņēmumu kategorija – uzņēmumu grupas, kas izmanto tiešo *ZORA* – arī var saņemt tādu pašu nodokļu režīmu".

483 Replikas rakstā *Engie* piebilst, ka Komisijai vajadzēja konstatēt, ka, neraugoties uz to vispārējo raksturu, ar pašām tiesību normām, uz kuru pamata pieņemti attiecīgie nodokļu nolēmumi, varēja piešķirt selektīvu priekšrocību.

484 Attiecībā uz iespējamās atbalsta shēmas pastāvēšanu, pirmkārt, Komisija uzsver, ka uzņēmumu grupām, kuras izmanto tiešo *ZORA*, nevar piemērot tādu pašu nodokļu režīmu kā *Engie* grupai, kā tas skaidri izriet no apstrīdētā lēmuma. Otrkārt, Komisija norāda, ka tai nevar liegt izdarīt secinājumu par individuāla atbalsta pastāvēšanu, pat ja šis atbalsts ir daļa no plašāka režīma. Atsaucei uz lēmumu, kas pieņemts lietā par Beļģijas atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēmu, un uz Komisijas izmantoto metodi šajā lēmumā tādējādi neesot nekādas nozīmes.

485 Šajā ziņā neatkarīgi no tā, vai pastāv identiski iepriekšēji nodokļu nolēmumi, jāuzsver, ka Komisija vispārēja režīma piemērošanas pasākumu var uzskatīt kā individuālu atbalstu un tai nav pienākuma iepriekš pierādīt, ka šo režīmu veidojošie noteikumu ir atbalsta shēma, pat ja tā tas arī būtu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63. punkts).

486 Papildus – no šī sprieduma 382. un 477. punkta skaidri izriet, ka Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka attiecīgajos nodokļu nolēmumos aplūkotajiem pārvaldītājuzņēmumiem ir piešķirta selektīva priekšrocība, jo tajos ir izdarīta atkāpe no *LIR* 164. un 166. panta, kā arī no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

487 Līdz ar to Komisija nav pieļāvusi tiesību kļūdu, uzskatot, ka attiecīgie nodokļu nolēmumi ir individuāls atbalsts.

488 Līdz ar to ceturtais prasības pamats lietā T-525/18 ir jānoraida kā nepamatots.

7. Par septīto pamatu lietā T-525/18 un piekto pamatu lietā T-516/18, ar ko pakārtoti tiek apgalvota tiesību kļūda saistībā ar pienākumu atgūt iespējami piešķirto atbalstu

489 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* uzskata, ka Komisija, apstrīdētā lēmuma 2. pantā uzdodot atgūt atbalstu, esot pārkāpusi vispārējos tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus.

490 Vispirms Komisijas pieeju, kuras pamatā ir konstatējums par divu nodokļu pasākumu apvienojuma labvēlīgo ietekmi, ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *Engie* neesot varējušas paredzēt šīs pieejas novatoriskā rakstura dēļ.

491 Šīs pieejas novatoriskais raksturs vēl jo vairāk izrietot, pirmkārt, no tā, ka attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāte ir pētīta attiecībā pret tādas atsauces sistēmas mērķi, kura ietver noteikumus, kas ir Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas pamatā, un, otrkārt, no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanas.

492 Tādējādi *Engie* uzskata, ka apstrīdētā lēmuma neparedzamība prasa, lai saskaņā ar tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principu tiktu izdarīta atkāpe no pienākuma atgūt atbalstu.

493 Pēc tam Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* atgādina, ka praksē Komisija jau ir mīkstinājusi atbalsta atgūšanas pienākumu gadījumā, ja "nodokļu pasākumu analīzes sarežģītība, ņemot vērā noteikumus valsts atbalsta jomā, [radītu] tiesisku nedrošību".

494 Visbeidzot *Engie* uzskata, ka Komisija esot apdraudējusi tiesisko drošību, veicot slēptu nodokļu saskaņošanu Luksemburgas tiesību normās, kuras joprojām ir skaidras un precīzas un neatstāj Luksemburgas iestādēm nekādu rīcības brīvību iepriekšēju nodokļu nolēmumu pieņemšanā.

495 Komisija apstrīd visu šo argumentu pamatotību. Tā paskaidro, ka, uzdodot atgūt piešķirto atbalstu, tā nekādā veidā nav pārkāpusi tiesiskās drošības principu, piebilstot, ka *Engie* apgalvotā sarežģītība izriet nevis no Komisijas argumentācijas, bet gan no *Engie* īstenotās nodokļu shēmas, ko Luksemburgas nodokļu administrācija bija apstiprinājusi attiecīgajos nodokļu nolēmumos. Turklāt Komisijas argumentācija nekādā ziņā neesot jauna un tā esot pamatota ar klasiskajiem secinājumiem valsts atbalsta jomā.

496 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar Regulas 2015/1589 16. pantu, ja nelikumīga atbalsta gadījumā tiek pieņemts negatīvs lēmums, Komisija izlemj, ka attiecīgā dalībvalsts veic visus vajadzīgos pasākumus, lai atgūtu atbalstu no saņēmēja, izņemot, ja tas būtu pretrunā kādam Savienības tiesību vispārējam principam.

497 Šajā lietā Komisija nav pieļāvusi tiesību kļūdu, apstrīdētā lēmuma 2. pantā uzdodot Luksemburgas Lielhercogistei atgūt atbalstu. Pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie*, šāds pienākums nav pretrunā ne tiesiskās drošības principam, ne savstarpējas uzticēšanās principam.

498 Pirmām kārtām, tiesiskās drošības princips, kas ir daļa no vispārējiem Savienības tiesību principiem, prasa, lai Savienības tiesību normas būtu skaidras un precīzas un to iedarbība būtu paredzama, lai tādējādi ieinteresētās personas varētu novērtēt savu juridisko situāciju un attiecības, ko regulē Savienības tiesības (spriedums, 2011. gada 8. decembris, *France Télécom* /Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100. punkts).

499 Citiem vārdiem, ieinteresētajām personām jāvar precīzi zināt Savienības tiesiskajā regulējumā noteikto saistību apjomu un nepārprotami zināt savas tiesības un pienākumus, un spēt atbilstoši rīkoties (spriedums, 2012. gada 11. decembris, Komisija/Spānija, C-610/10, EU:C:2012:781, 49. punkts).

500 Šajā lietā, lai gan ir tiesa, ka Komisijas izmantotā argumentācija tika attiecināta uz iepriekšēju nodokļu lēmumu, tomēr lēmumu pieņemšanas praksē tā nekādā ziņā nav jauna.

501 Tāpat arī veids, kādā Komisija pierādīja attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti, ir balstīts uz Komisijas parasto argumentāciju un uz pastāvīgo judikatūru valsts atbalsta jomā.

502 Turklāt, kā to pamatoti norāda Komisija, patiesā sarežģītība, kas var parādīties šajā lietā, attiecas uz *Engie* grupas īstenoto un Luksemburgas Lielhercogistes apstiprināto nodokļu shēmu ar mērķi finansēt darbību nozaru nodošanu *Engie* grupas meitasuzņēmumiem.

503 Līdz ar to Komisija nav pārkāpusi tiesiskās drošības principu, uzdodot atgūt atbalstu.

504 Otrām kārtām, tas pats ir jākonstatē arī attiecībā uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu.

505 Proti, tiesiskās paļāvības aizsardzības princips, kas ir Savienības tiesību pamatprincips, ļauj ikvienam saimnieciskās darbības subjektam, kuram iestāde ir devusi pamatotas cerības, uz tām atsaukties (spriedums, 2016. gada 22. aprīlis, Francija/Komisija, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, 42. punkts).

506 Ņemot vērā, ka valsts atbalsta kontrole, ko Komisija veic, ir obligāta, uzņēmumiem, kas saņem atbalstu, principā var rasties tiesiskā paļāvība par atbalsta likumību tikai tad, ja tas ir ticis piešķirts, ievērojot LESD 108. pantā paredzēto procedūru (spriedums, 2007. gada 12. septembris, Itālija/Komisija, T-239/04 un T-323/04, EU:T:2007:260, 154. punkts).

507 Tāpat arī Komisija ar savu rīcību nekādi nav radījusi pamatotas cerības par attiecīgo nodokļu nolēmumu likumību attiecībā uz valsts atbalsta tiesībām.

508 Līdz ar to Komisija nav pārkāpusi tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, uzdodot atgūt atbalstu.

509 Līdz ar to septītais prasības pamats lietā T-525/18 un piektais prasības pamats lietā T-516/18, kā arī prasības kopumā ir jānoraida kā nepamatotas.

V. Par tiesāšanās izdevumiem

A. Lietā T-516/18

510 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā Luksemburgas Lielhercogistei spriedums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež segt savus, kā arī atlīdzināt Komisijas tiesāšanās izdevumus saskaņā ar tās prasījumiem.

511 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Tādējādi Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

B. Lietā T-525/18

512 Tā kā *Engie* spriedums ir nelabvēlīgs, tad saskaņā ar Reglamenta 134. panta 1. punktu tai jāpiespriež segt savus, kā arī atlīdzināt Komisijas tiesāšanās izdevumus saskaņā ar tās prasījumiem.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (otrā palāta paplašinātā sastāvā)

nospriež:

1) Lietas T-516/18 un T-525/18 apvienot sprieduma taisīšanai.

2) Prasības noraidīt.

3) Luksemburgas Lielhercogiste sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus lietā T-516/18.

4) *Engie Global LNG Holding Sàrl*, *Engie Invest International SA* un *Engie* sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus lietā T-525/18.

5) Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Van der Woude Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2021. gada 12. maijā.

[Paraksti]

Satura rādītājs

I. Tiesvedības priekšvēsture . . . 2

A. *Engie* grupa . . . 2

B. Iepriekšēji nodokļu nolēmumi . . . 3

1. Iepriekšēji nodokļu nolēmumi par darbību nodošanu uzņēmumam "LNG Supply" . . . 4

2. Iepriekšēji nodokļu nolēmumi par darbību nodošanu uzņēmumam "GSTM" . . . 5

3. "Engie" grupas uzņēmumu izveidoto finansēšanas struktūru kopsavilkums . . . 6

4. Uzņēmuma "LNG Supply" noslēgtā "ZORA" daļējās konvertēšanas ietekme . . . 7

C. Formāla izmeklēšanas procedūra . . . 8

II. Apstrīdētais lēmums . . . 9

A. Attiecināmība uz valsti . . . 9

B. Priekšrocības piešķiršana . . . 9

C. Attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāte . . . 10

1. Par selektivitāti pārvaldītājuzņēmumu līmenī . . . 10

a) Par atkāpi no atsauces sistēmas, kas attiecināta uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu . . . 11

b) Par atkāpi no atsauces sistēmas, kura attiecas tikai uz noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa . . . 11

2. Par selektivitāti "Engie" grupas līmenī . . . 12

3. Par selektivitāti, kas izriet no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nepiemērošanas . . . 13

4. Par pamatojuma trūkumu . . . 13

D. Par konkurences izkropļojumu . . . 14

E. Par atbalsta saņēmēju . . . 14

F. Par atbalsta atgūšanu . . . 14

III. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi . . . 14

A. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-516/18 . . . 14

1. Par iztiesāšanas sastāvu . . . 14

2. Par pieteikumu par iestāšanos lietā 15

3. Par pieteikumu par konfidencialitātes ievērošanu 15

4. Par lietas dalībnieku prasījumiem 15

B. Par tiesvedības rakstveida daļu lietā T-525/18 16

1. Par iztiesāšanas sastāvu 16

2. Par pieteikumu par konfidencialitātes ievērošanu 16

3. Par lietas dalībnieku prasījumiem 16

IV. Juridiskais pamatojums 17

A. Par lietu T-516/18 un T 525/18 apvienošanu un atbildi uz pieteikumiem par konfidencialitātes ievērošanu 17

B. Par lietas būtību 17

1. Par piekto pamatu lietā T-525/18 un trešo pamatu lietā T-516/18, ar ko būtībā tiek apgalvota slēpta nodokļu saskaņošana 18

a) Par apgalvoto LES 4. un 5. panta un LESD 3.–5. panta un 113.–117. panta pārkāpumu 18

b) Par iespējamo pilnvaru nepareizu izmantošanu 20

2. Par astoto prasības pamatu lietā T-525/18 un sesto prasības pamatu lietā T-516/18, ar ko tiek apgalvots pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpums 21

3. Par sesto prasības pamatu lietā T-525/18 un ceturto prasības pamatu lietā T-516/18, ar ko tiek apgalvots procesuālo tiesību pārkāpums 23

4. Par pirmo prasības pamatu lietā T-525/18, ar ko tiek apgalvots, ka nav bijuši iesaistīti valsts līdzekļi un attiecīgie nodokļu nolēmumi nav attiecināmi uz valsti 26

5. Par pirmo un otro prasības pamatu lietā T-516/18 un otro un trešo prasības pamatu lietā T-525/18, ar kuriem būtībā tiek apgalvotas kļūdas vērtējumā un tiesību kļūdas, identificējot selektīvu priekšrocību 28

a) Ievada apsvērumi 28

b) Par apgalvojumu, ka ir sajaukti nosacījumi par priekšrocības esamību un par attiecīgo nodokļu nolēmumu selektivitāti 29

c) Par apgalvoto selektīvas priekšrocības neesamību attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu 31

1) Par atsauces sistēmas, kas attiecas tikai uz noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa, definēšanu 32

i) Par atsauces sistēmas neattiecināšanu uz Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu . . . 33

ii) Par LIR 164. pantu, lasot to kopsakarā ar 166. pantu . . . 35

2) Par atkāpi no noteikumiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa . . . 37

i) Par LIR 164. panta piemērošanu "ZORA" un par saiknes pastāvēšanu starp "ZORA" pieauguma atskaitīšanas iespējamību meitasuzņēmumu līmenī un līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī 38

ii) Par neskaidro "ZORA" vērtību tā emisijas dienā . . . 40

iii) Par atkāpes konstatējumu, pamatojoties uz vispārīgo noteikumu kopējo ietekmi . . . 41

iv) Par LIR 164. un 166. panta, tos aplūkojot atsevišķi, pārkāpuma neesamību. 43

v) Par "Engie" grupas preferenciālo režīmu attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī . . . 44

vi) Secinājums par selektīvas priekšrocības piešķiršanu "Engie" grupai attiecīgo pārvaldītājuzņēmumu līmenī, ņemot vērā sašaurināto atsauces sistēmu . . . 46

d) Par apgalvoto selektivitātes neesamību attiecībā uz noteikumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu . . . 47

1) Ievada apsvērumi . . . 48

2) Par tādas argumentācijas apgalvoto novitāti, kuras pamatā ir noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu . . . 49

3) Par atkāpi no noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu . . . 49

i) Par apgalvojumu, ka nav ņemta vērā Luksemburgas nodokļu iestāžu administratīvā prakse . . . 50

ii) Par noteikuma par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanas pamatojuma kritēriju novērtēšanu . . . 50

– Par kritēriju attiecībā uz nodokļu saistību samazināšanu . . . 51

– Par kritēriju attiecībā uz neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošanu . . 53

– Par kritēriju attiecībā uz ar nodokļiem nesaistīta pamatojuma trūkumu 54

– Par preferenciālo režīmu "Engie" grupas uzņēmumiem . . . 56

– Par iespējamo brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu . . . 57

6. Par ceturto pamatu lietā T-525/18, ar ko apgalvo kļūdainu attiecīgo nodokļu nolēmumu kvalificēšanu par individuālu atbalstu 58

7. Par septīto pamatu lietā T-525/18 un piekto pamatu lietā T-516/18, ar ko pakārtoti tiek apgalvota tiesību kļūda saistībā ar pienākumu atgūt iespējami piešķirto atbalstu 59

V. Par tiesāšanās izdevumiem 61

A. Lietā T-516/18 61

B. Lietā T-525/18 61