Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (drugi razširjeni senat)

z dne 12. maja 2021 *

„Državne pomoči – Pomoč, ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie – Sklep o razglasitvi pomoči za nezdružljivo z notranjim trgom in za nezakonito ter o odreditvi njene izterjave – Vnaprejšnja davčna stališča (*tax rulings*) – Državna sredstva – Prednost – Skupni učinek dveh davčnih ukrepov – Oprostitev dohodkov od deležev – Obdavčitev izplačil dobička – Zloraba pravice – Selektivnost – Referenčni okvir – Ugotovitev odstopanja – Primerljivost položajev – Ureditev med matično in odvisno družbo – Skupina družb – Izterjava – Posredna harmonizacija – Postopkovne pravice – Obveznost obrazložitve“

V zadevah T-516/18 in T-525/18,

Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki ga zastopa T. Uri, agent, skupaj z D. Waelbroeckom, odvetnikom,

tožeča stranka v zadevi T-516/18,

ob intervenciji

Irske, ki jo zastopajo J. Quaney, M. Browne in A. Joyce, agenti, skupaj s P. Gallagherjem, S. Kingston, SC, in B. Dohertyjem, barrister,

intervenientka,

Engie Global LNG Holding Sàrl s sedežem v Luxembourgu (Luksemburg),

Engie Invest International SA s sedežem v Luxembourgu,

Engie s sedežem v Courbevoieju (Francija),

ki jih zastopajo B. Le Bret, M. Struys in C. Rydzynski, odvetniki,

tožeče stranke v zadevi T-525/18,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopata B. Stromsky in S. Noë, agenta,

tožena stranka,

zaradi tožbe na podlagi člena 263 PDEU za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2019/421 z dne 20. junija 2018 o državni pomoči SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie (UL 2019, L 78, str. 1),

* Jezik postopka: francoščina.

SPLOŠNO SODIŠČE (drugi razširjeni senat),

v sestavi M. van der Woude, predsednik, V. Tomljenović (poročevalka), sodnica, F. Schalin, sodnik, P. Škvařilová-Pelzl, sodnica, in I. Nõmm, sodnik,

sodna tajnica: M. Marescaux, administratorka,

na podlagi pisnega dela postopka in obravnave z dne 15. septembra 2020,

izreka naslednjo

Sodbo

I. Dejansko stanje

1 Evropska komisija je 23. marca 2015 Velikemu vojvodstvu Luksemburg poslala zahtevo po informacijah v zvezi z njegovimi praksami izdajanja vnaprejšnjih davčnih stališč v zvezi z družbami skupine Engie, med njimi družbami Engie (v nadaljevanju: Engie SA), Engie Global LNG Holding Sàrl in Engie Invest International SA (v nadaljevanju: vse skupaj: skupina Engie).

2 Komisija je s to zahtevo na eni strani zahtevala, naj se ji predložijo vsa vnaprejšnja davčna stališča, ki so bila v veljavi takrat ali ki so veljala v prejšnjih desetih letih, izdana družbam skupine Engie od leta 2004 do 23. marca 2015.

3 Komisija je na drugi strani zahtevala, naj se ji pošljejo letni računovodski izkazi skupine Engie in družb, ki jo sestavljajo, za leta od 2011 do 2013, ter kopija njihovih davčnih obračunov.

A. Skupina Engie

4 Ob upoštevanju točk od 16 do 22 obrazložitve Sklepa Komisije (EU) 2019/421 z dne 20. junija 2018 o državni pomoči SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie (UL 2019, L 78, str. 1, v nadaljevanju: izpodbijani sklep), sestavljajo skupino Engie družba Engie SA s sedežem v Franciji in vse družbe, ki jih ta neposredno ali posredno nadzoruje, v izpodbijanem sklepu skupaj imenovane „Engie“.

5 V Luksemburgu družba Engie SA nadzoruje različne družbe. Tako je v primeru družbe Compagnie européenne de financement C.E.F. SA (v nadaljevanju: CEF), ki je bila v Luksemburgu ustanovljena leta 1933 in je bila leta 2015 preimenovana v družbo Engie Invest International SA.

6 Namen zadnjenavedene družbe je pridobivanje lastniških deležev v Luksemburgu in v tujih subjektih ter upravljanje, izkoriščanje in nadzorovanje teh deležev.

7 Družba CEF je lastnica, prvič, družbe GDF Suez Treasury Management Sàrl (v nadaljevanju: GSTM) in, drugič, družbe Electrabel Invest Luxembourg SA (v nadaljevanju: EIL).

8 Družba CEF je z letom 2010 svojo dejavnost financiranja in upravljanja denarnih sredstev prenesla na družbo GSTM.

9 Družba CEF je lastnica, tretjič, družbe GDF Suez LNG Holding Sàrl (v nadaljevanju: LNG Holding), ki je bila ustanovljena v Luksemburgu leta 2009, leta 2015 pa je bila preimenovana v Engie Global LNG Holding Sàrl.

10 Namen zadnjenavedene družbe je pridobivanje lastniških deležev v Luksemburgu in v tujih subjektih ter upravljanje teh deležev.

11 Družba LNG Holding je konec leta 2009 nadomestila drugo družbo skupine Engie, družbo Suez LNG Trading (v nadaljevanju: LNG Trading), na čelu družbe GDF Suez LNG Supply SA (v nadaljevanju: LNG Supply) in družbe GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (v nadaljevanju: LNG Luxembourg).

12 Družbi LNG Luxembourg in LNG Supply sta bili ustanovljeni v Luksemburgu leta 2009, in sicer zlasti zato, da bi 30. oktobra 2009 zagotovili financiranje in nato prenos dejavnosti v sektorju utekočinjenega zemeljskega plina in proizvodov, pridobljenih iz plina, z družbe LNG Trading na družbo LNG Supply prek družbe LNG Luxembourg.

13 Prenos dejavnosti znotraj skupine z družbe CEF in LNG Trading na odvisno družbo vsake od njiju se je znotraj skupine Engie financiral tako, sta družbi LNG Supply in GSTM (v nadaljevanju: obe skupaj: odvisni družbi) pri družbi LNG Luxembourg oziroma EIL (v nadaljevanju: posredniški družbi) najeli neke vrste brezobrestno posojilo, obvezno zamenljivo v delnice, imenovano „ZORA“.

14 Tako v zvezi s prenosom dejavnosti financiranja in upravljanja denarnih sredstev z družbe CEF na družbo GSTM kot tudi s prenosom dejavnosti nakupa in prodaje utekočinjenega zemeljskega plina in proizvodov, pridobljenih iz plina, ter trgovanja z njimi z družbe LNG Trading na družbo LNG Supply je luksemburška davčna uprava izdala dve skupini vnaprejšnjih davčnih stališč.

B. Vnaprejšnja davčna stališča

15 Veliko vojvodstvo Luksemburg je v odgovor na zahtevo po informacijah z dne 23. marca 2015 Komisiji predložilo dve skupini vnaprejšnjih davčnih stališč (v nadaljevanju: vsa skupaj: zadevna vnaprejšnja davčna stališča):

– skupino vnaprejšnjih davčnih stališč, ki so se nanašala na prenos dejavnosti nakupa in prodaje utekočinjenega zemeljskega plina in proizvodov, pridobljenih iz plina, ter trgovanja z njimi z družbe LNG Holding na družbo LNG Supply ter na financiranje tega prenosa prek posojila, ki ga je odobrila družba LNG Luxembourg, pri čemer imajo vse vpletene družbe sedež v Luksemburgu;

– skupino vnaprejšnjih davčnih stališč, ki so se nanašala na prenos dejavnosti financiranja in upravljanja denarnih sredstev z družbe CEF na družbo GSTM ter financiranje tega prenosa prek posojila, ki ga je odobrila družba EIL, pri čemer imajo vse vpletene družbe sedež v Luksemburgu.

1. Vnaprejšnja davčna stališča v zvezi s prenosom dejavnosti na družbo LNG Supply

16 Vnaprejšnja davčna stališča v zvezi s prenosom dejavnosti, povezanih z utekočinjenim zemeljskim plinom in proizvodi, pridobljenimi iz plina, na družbo LNG Supply so predstavljena v točkah od 23 do 58 obrazložitve izpodbijanega sklepa in so priložena spisu zadeve T-516/18.

17 Prvo vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 9. septembra 2008. V njem so zabeleženi ustanovitev družbe LNG Supply in nato družbe LNG Luxembourg ter načrtovani odstop dejavnosti družbe LNG Trading družbi LNG Luxembourg in nato njihov nadaljnji odstop družbi LNG Supply.

18 Gledano shematično, družba LNG Supply je pridobila dejavnosti družbe LNG Trading, za kar je pri družbi LNG Luxembourg najela posojilo ZORA. Ob njegovi pretvorbi je družba LNG Supply izdala delnice, ki so vključevale nominalni znesek posojila ZORA, zvečan ali zmanjšan za prirast k temu posojilu (v nadaljevanju: prirast k posojilu ZORA).

19 Z davčnega vidika je iz vnaprejšnjega davčnega stališča z dne 9. septembra 2008 razvidno, da je družba LNG Supply obdavčena samo od marže, dogovorjene z luksemburško davčno upravo. Ta marža ustreza [*zaupno*] [1] deležu družbe LNG Supply, pri čemer je bil minimalni znesek določen na [*zaupno*]. Razlika med dobičkom, ustvarjenim vsako leto, in maržo, dogovorjeno z luksemburško davčno upravo, se ujema s prirastom k posojilu ZORA, ki je odbitni strošek.

20 Komisija je kot ponazoritev v točki 48 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je bil za leto 2011 pri prometu [*zaupno*] obdavčljivi dohodek družbe LNG Supply določen v višini [*zaupno*], to je [*zaupno*]. Družba LNG Supply naj bi zato plačala [*zaupno*] EUR davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2011.

21 Kar zadeva družbo LNG Luxembourg, je ta za financiranje zadevnega posojila z družbo LNG Trading sklenila terminsko prodajno pogodbo, v skladu s katero se družba LNG Luxembourg zavezuje, da bo na datum pretvorbe vse delnice, ki jih bo izdala družba LNG Supply, prodala po ceni, ki se bo ujemala z nominalnim zneskom zadevnega posojila ZORA.

22 Na davčni ravni je luksemburška uprava družbi LNG Luxembourg ponudila možnost, da v času trajanja zadevnega posojila ZORA ne knjiži niti obdavčljivega dohodka niti nobenega davčno priznanega stroška v zvezi s tem posojilom. Ob tem je bilo še določeno, da ob pretvorbi zadevnega posojila ZORA, če se družba LNG Luxembourg odloči za uporabo člena 22a loi modifiée concernant l'impôt sur le revenu (spremenjeni zakon o davku od dohodkov; v nadaljevanju: LIR) z dne 4. decembra 1967, kot je predstavljen v točki 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ne nastane obdavčljivi kapitalski dobiček. Povedano drugače, v primeru odločitve za uporabo člena 22a LIR prirast k posojilu ZORA na dan pretvorbe ne bo obdavčen.

23 Iz vnaprejšnjega davčnega stališča z dne 9. septembra 2008 je še razvidno, da bo družba LNG Trading knjižila plačilo, prejeto na podlagi terminske pogodbe, kot finančna osnovna sredstva in da bodo ta sredstva vrednotena po neto ceni, tako da družba LNG Trading pred pretvorbo zadevnega posojila ZORA ne bo knjižila nobenega obdavčljivega dohodka niti nobenega odbitnega stroška v zvezi s tem posojilom. Poleg tega je davčna uprava še potrdila, da se člen 166 LIR, kot je bil predstavljen v točkah od 83 do 86 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katerimi je mogoče nekatere dohodke od deležev oprostiti davkov, uporablja za delež, kupljen na podlagi terminske pogodbe.

24 Drugo vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 30. septembra 2008 in se nanaša na prenos dejanskega upravljanja družbe LNG Trading na Nizozemsko.

25 Tretje vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 3. marca 2009 in potrjuje spremembe v strukturi financiranja, določeni z vnaprejšnjim davčnim stališčem z dne 9. septembra 2008, zlasti nadomestitev družbe LNG Trading z družbo LNG Holding in izvedbo posojila ZORA, ki ga je najela družba LNG Supply pri družbah LNG Luxembourg in LNG Holding.

26 Četrto vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 9. marca 2012 in pojasnjuje nekatere računovodske izraze, uporabljene pri izračunu marže, od katere je obdavčena družba LNG Supply.

27 Zadnje vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 13. marca 2014 in potrjuje zahtevo, vloženo 20. septembra 2013. Nanaša se na davčno obravnavo delne pretvorbe posojila ZORA, ki ga je najela družba LNG Supply. Iz njega izhaja, da bo družba LNG Supply na datum pretvorbe tega posojila svoj kapital zmanjšala za znesek, enak znesku navedene pretvorbe.

1 Prikriti zaupni podatki.

28 Z davčnega vidika je luksemburška davčna uprava potrdila, da zadevna delna pretvorba ne bo imela nobenih posledic za družbo LNG Luxembourg. Kar zadeva družbo LNG Holding, bo ta knjižila dobiček, enak razliki med nominalnim zneskom pretvorjenih delnic in zneskom te pretvorbe. Poleg tega je bilo še določeno, da bo ta dobiček v skladu s členom 166 LIR zajet z oprostitvijo dohodkov od deležev.

2. Vnaprejšnja davčna stališča v zvezi s prenosom dejavnosti na družbo GSTM

29 Vnaprejšnja davčna stališča v zvezi s prenosom dejavnosti financiranja in upravljanja denarnih sredstev na družbo GSTM so predstavljena v točkah od 59 do 77 obrazložitve izpodbijanega sklepa in so priložena spisu zadeve T-516/18.

30 Prvo vnaprejšnje davčno stališče, izdano 9. februarja 2010, potrjuje strukturo, podobno tisti, ki jo je vzpostavila družba LNG Holding za financiranje prenosa svojih dejavnosti v sektorju utekočinjenega zemeljskega plina na družbo LNG Supply. Zadevna struktura namreč temelji na posojilu ZORA, ki ga je družba GSTM najela pri družbi EIL in katerega namen je bil financiranje pridobitve dejavnosti financiranja in upravljanja denarnih sredstev družbe CEF.

31 Podobno kot družba LNG Supply je tudi družba GSTM v obdobju trajanja posojila ZORA obdavčena od marže, dogovorjene z luksemburško davčno upravo. Ta marža ustreza [*zaupno*] deležu.

32 Komisija je za ponazoritev v točki 74 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je družba GSTM za leto 2011 pri čistem prihodku pred davkom in pred prirastom v višini 45.522.581 EUR ter pri povprečni vrednosti sredstev te družbe v višini 3,7 milijarde EUR plačala [*zaupno*] davka.

33 Drugo vnaprejšnje davčno stališče, izdano 15. junija 2012, potrjuje davčno obravnavo operacije financiranja in temelji na analizi, enaki tisti iz vnaprejšnjega davčnega stališča z dne 9. septembra 2008 v zvezi s prenosom dejavnosti z družbe LNG Trading na družbo LNG Supply. Kljub vsemu se od njega razlikuje, kar zadeva morebitno povečanje zneska posojila ZORA, ki ga je najela družba GSTM.

3. Povzetek struktur financiranja, ki so jih vzpostavile družbe skupine Engie

34 Iz točk od 23 do 77 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča ob upoštevanju luksemburškega davčnega prava potrjujejo različne transakcije znotraj skupine. Komisija poleg tega poudarja, da je iz navedenih vnaprejšnjih davčnih stališč razvidno, da te transakcije tvorijo celoto, s katero se za družbi LNG Supply in GSTM izvede ena sama operacija, in sicer prenos dejavnosti v zvezi z utekočinjenim zemeljskim plinom oziroma dejavnosti v zvezi s financiranjem in denarnimi sredstvi znotraj skupine, katerega financiranje je bilo prav tako zagotovljeno znotraj iste skupine. Komisija hkrati poudarja, da so bile te transakcije že od samega začetka zasnovane kot transakcije, ki se izvedejo v treh zaporednih, vendar med seboj odvisnih fazah, ki vključujejo posredovanje holdinških, posredniških in odvisnih družb skupine Engie. Glavne značilnosti teh transakcij so naslednje.

35 Na prvem mestu holdinška družba prenese vsa sredstva na svojo odvisno družbo.

36 Po eni strani je iz točke 34 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da je ob prenosu dejavnosti z družbe LNG Trading na družbo LNG Supply zadnjenavedena 30. oktobra 2009 izdala dve zadolžnici v korist družbe LNG Trading. Prva zadolžnica se nanaša na terjatev v višini 11 milijonov USD (približno 9,26 milijona EUR), druga pa na terjatev v višini 646 milijonov USD (približno 544 milijonov EUR). Družba LNG Trading je družbi LNG Holding prepustila samo drugo terjatev.

37 Na drugi strani je iz točke 61 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da je prenos dejavnosti družbe CEF na družbo GSTM privedel do izdaje zadolžnice v korist družbe CEF. Zadolžnica krije terjatev v višini 1.036.912.506,84 EUR.

38 Na drugem mestu odvisna družba za financiranje prenesenih sredstev pri posredniški družbi najame posojilo ZORA. V skladu s to pogodbo – poleg tega, da odobreno posojilo ne prinaša rednih obresti – odvisna družba, ki je najela posojilo ZORA, v trenutku pretvorbe posojila to poplača tako, da izda delnice, katerih znesek se ujema z nominalnim zneskom posojila, povečanim za premijo, ki se ujema s celotnim dobičkom, ki ga je odvisna družba ustvarila v času trajanja posojila, torej za prirast k posojilu ZORA, od česar se odbije omejena marža, dogovorjena z luksemburškimi davčnimi organi.

39 Po eni strani je iz točke 34 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da je bilo 30. oktobra 2009 med družbama LNG Supply in LNG Luxembourg sklenjeno posojilo ZORA v nominalnem znesku 646 milijonov USD, in sicer za 15 let.

40 Po drugi strani sta bili v skladu s točko 61 obrazložitve izpodbijanega sklepa sklenjeni dve pogodbi – ena 17. junija 2011, druga pa 30. junija 2014 – na podlagi katerih je družba GSTM pri družbi EIL najela posojilo ZORA, pri čemer je bila zapadlost določena za leto 2026, nominalni znesek pa je znašal 1.036.912.506,84 EUR.

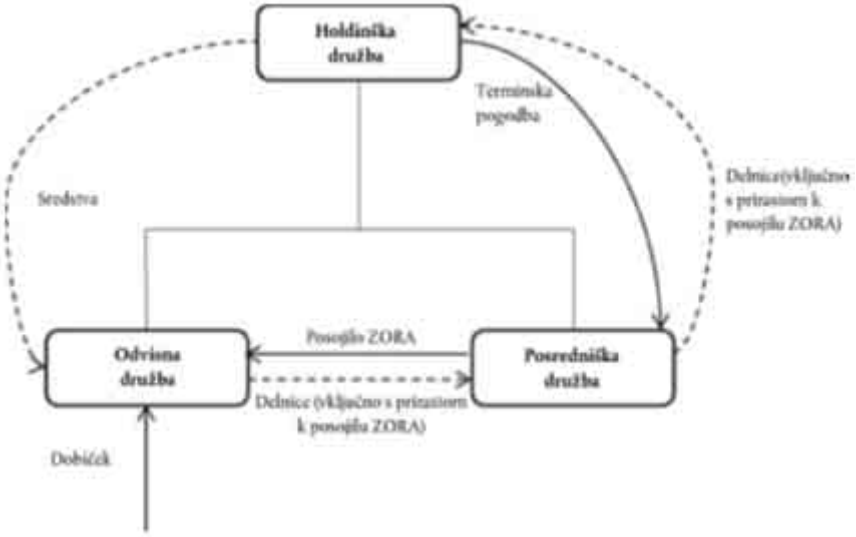
41 Na tretjem mestu posredniška družba financira posojilo, odobreno odvisni družbi, tako da s holdinško družbo sklene terminsko prodajno pogodbo. V skladu s pogoji te pogodbe holdinška družba posredniški družbi plača znesek, ki je enak nominalnemu znesku posojila, v zameno za pridobitev pravic do delnic, ki jih bo odvisna družba izdala ob pretvorbi zadevnega posojila ZORA. Tako bo matična družba, če bo odvisna družba v času trajanja zadevnega posojila ZORA ustvarila dobiček, upravičena do vseh izdanih delnic, ki bodo poleg nominalnega zneska posojila vključevale še ustvarjeni dobiček.

42 V praksi je bila, kot je razvidno iz točke 34 obrazložitve izpodbijanega sklepa, 30. oktobra 2009 med družbama LNG Luxembourg in LNG Holding sklenjena terminska prodajna pogodba. Ta pogodba določa, prvič, prodajo vseh pravic družbe LNG Luxembourg do delnic družbe LNG Supply družbi LNG Holding, in sicer za znesek 646 milijonov USD, ter, drugič, prepustitev delnic družbe LNG Supply že na datum njihove izdaje.

43 Nato je v točki 61 obrazložitve izpodbijanega sklepa še navedeno, da sta 17. junija 2011 enako terminsko prodajno pogodbo sklenili tudi družbi CEF in EIL.

44 Najem posojila ZORA s strani družb GSTM in LNG Supply pri družbi EIL oziroma LNG Luxembourg ter sklenitev terminske prodajne pogodbe s strani zadnjenavedenih z družbo CEF oziroma LNG Holding (v nadaljevanju: zadevni holdinški družbi) nadomeščata prvotno financiranje prenosa sektorjev dejavnosti prek izdaje zadolžnic s strani družb GSTM in LNG Supply, katerih imetnici sta bili družba CEF oziroma LNG Holding.

45 V shematičnem prikazu iz točke 27 obrazložitve izpodbijanega sklepa, reproduciranem spodaj, so ponazorjene te tri zaporedne operacije.



4. Posledice delne pretvorbe posojila ZORA, ki ga je sklenila družbe LNG Supply

46 Komisija je v točkah 46, 47, 49, 53 in 57 obrazložitve izpodbijanega sklepa podrobno pojasnila posledice delne pretvorbe posojila ZORA, ki ga je sklenila družba LNG Supply, izvedene leta 2014, pri čemer je bilo to posojilo ZORA edino, ki je bilo pretvorjeno pred sprejetjem izpodbijanega sklepa.

47 Družba LNG Supply je za namene delne pretvorbe posojila ZORA, ki ga je sklenila, izvedla poplačilo dela nominalnega zneska tega posojila ZORA in dela prirasta k njemu.

48 Za to je družba LNG Supply septembra 2014 povečala kapital za 699,9 milijona USD (približno 589,6 milijona EUR), od tega 193,8 milijona USD (približno 163,3 milijona EUR) iz naslova poplačila nominalnega zneska zadevnega posojila ZORA in na ta datum [*zaupno*] iz naslova poplačila dela prirasta k temu posojilu. Vendar Komisija navaja, da je bil ob upoštevanju davčnih obračunov družbe LNG Supply za leto 2014 znesek akumuliranega prirasta k posojilu ZORA dejansko zmanjšan [*zaupno*].

49 Kar zadeva družbo LNG Luxembourg, je delna pretvorba zadevnega posojila ZORA privedla do zmanjšanja vrednosti tega posojila, ki je bila v njenih računovodskih izkazih knjižena kot sredstva, in sicer v višini 193,8 milijona USD, in posledično do zmanjšanja vrednosti terminske prodajne pogodbe, ki je bila v njenih računovodskih izkazih knjižena kot obveznost v enakem znesku.

50 Nazadnje, družba LNG Holding je po razveljavitvi delnic, prejetih v skladu s terminsko prodajno pogodbo, [*zaupno*], v svoje računovodske izkaze zabeležila kapitalski dobiček, ki je bil oproščen kot dohodek od deležev.

51 Kar zadeva posojilo ZORA, ki ga je sklenila družba GSTM, je Komisija v točki 165 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da obstoj prednosti ni odvisen od pretvorbe posojila ZORA, čeprav se za določitev zneska, ki ga je treba izterjati, prednost šteje za uresničeno šele, ko je dohodek, ki ga prejme družba CEF, oproščen davka.

C. Formalni postopek preiskave

52 Komisija je z dopisom z dne 1. aprila 2016 Velikemu vojvodstvu Luksemburg sporočila svoje dvome glede skladnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč s pravom državnih pomoči.

53 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 23. maja 2016 Komisiji predložilo svoje pripombe.

54 Komisija je 19. septembra 2016 na podlagi člena 108(2) PDEU začela formalni postopek preiskave (v nadaljevanju: sklep o začetku postopka). Sklep o začetku postopka je bil 3. februarja 2017 objavljen v *Uradnem listu Evropske unije*.

55 Veliko vojvodstvo Luksemburg je z dopisom z dne 21. novembra 2016 predložilo svoje pripombe glede začetka formalnega postopka preiskave in zahtevane informacije.

56 Skupina Engie je 27. februarja 2017 predložila svoje pripombe v zvezi s sklepom o začetku postopka.

57 Komisija je z dopisom z dne 10. marca 2017 luksemburškim organom posredovala pripombe skupine Engie in jim dala možnost, da se nanje odzovejo.

58 Komisija je z dopisom z dne 22. marca 2017 od Velikega vojvodstva Luksemburg zahtevala dodatne informacije.

59 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 10. aprila in 12. maja 2017 obvestilo Komisijo, da se strinja s pripombami, ki so mu bile posredovane, in predložilo dodatne zahtevane informacije.

60 Dne 1. junija 2017 je potekal tristranski sestanek med Komisijo, Velikim vojvodstvom Luksemburg in skupino Engie, o tem sestanku pa je bil sestavljen zapisnik.

61 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 16. junija 2017 po sestanku 1. junija 2017 predložilo dodatne informacije.

62 Komisija je z dopisom z dne 11. decembra 2017 ponovno zahtevala dodatne informacije, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie pa sta to zahtevo izpolnila 31. januarja 2018.

63 Komisija je 20. junija 2018 sprejela izpodbijani sklep.

II. Izpodbijani sklep

64 Komisija v izpodbijanem sklepu v bistvu meni, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg prek svoje davčne uprave v nasprotju s členom 107(1) in členom 108(3) PDEU dodelilo selektivno prednost subjektu, ki v skladu s točkami 16, 316 in 317 obrazložitve izpodbijanega sklepa zajema vse družbe skupine Engie, ki se obravnavajo kot ena sama gospodarska enota.

65 Komisija sicer ne izpodbija zakonitosti celotne strukture financiranja, ki jo je skupina Engie vzpostavila za prenos obeh sektorjev dejavnosti, v skladu z luksemburškim davčnim pravom, izpodbija pa konkretne učinke te strukture na skupni davek, ki ga je morala plačati ta skupina, saj ni sporno, da je v bistvu skoraj celoten dobiček, ki ga ustvarita odvisni družbi v Luksemburgu, dejansko neobdavčen.

A. Pripisljivost državi

66 Kar zadeva pripisljivost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč državi in vpletenost državnih sredstev, je Komisija v točkah 156 in 157 obrazložitve izpodbijanega sklepa poudarila, da je zadevna vnaprejšnja davčna stališča sprejela luksemburška davčna uprava in se kažejo v izgubi davčnih prihodkov, zato naj bi bilo mogoče gospodarsko prednost, dodeljeno prek njih, pripisati Velikemu vojvodstvu Luksemburg in naj bi se financirala prek državnih sredstev.

B. Dodelitev prednosti

67 Kar zadeva dodelitev gospodarske prednosti zadevnima holdinškima družbama, je Komisija v točkah 163 in 166 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je ta prednost v tem, da v skladu z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči dohodki od deležev navedenih družb niso obdavčeni, pri čemer so se ti dohodki z ekonomskega vidika ujemali s prirastom k posojilu ZORA, ki naj bi ga odvisni družbi od svojega obdavčljivega dohodka odbili kot stroške.

68 Natančneje, po navedbah Komisije naj ne bi bil prirast k posojilu ZORA obdavčen niti na ravni odvisnih družb niti na ravni posredniških družb niti na ravni zadevnih holdinških družb.

69 Kot je razvidno iz točk 35, 47 in 62 obrazložitve izpodbijanega sklepa, naj bi na davčni ravni odvisni družbi plačali davek od dohodkov pravnih oseb, katerega osnova za odmero naj bi se ujemala z omejeno maržo, dogovorjeno z davčnimi organi.

70 Komisija je navedla, da odvisni družbi zaradi prihodnje pretvorbe zadevnega posojila ZORA vsako leto izoblikujeta računovodske rezervacije, ki se ujemajo s prirastom k posojilu ZORA, ta pa se v bistvu ujema z razliko med dejansko ustvarjenim dobičkom odvisnih družb in maržo, ki je bila z davčno upravo dogovorjena kot obdavčljivi dohodek. Ta prirast k posojilu ZORA se obravnava kot odbitni stroški. Tako so po mnenju Komisije izpodbijani ukrepi odvisnima družbama dejansko omogočili, da iz osnove za odmero davka od dohodkov pravnih oseb, plačilu katerega sta zavezani, izključita skoraj celoten dobiček, ustvarjen v času trajanja posojila.

71 Ob upoštevanju točk 39 in 52 obrazložitve izpodbijanega sklepa naj prirast k posojilu ZORA ne bi bil obdavčen niti pri posredniških družbah.

72 Ob pretvorbi posojila ZORA in v skladu s terminsko pogodbo o nakupu delnic, sklenjeno z zadevnima holdinškima družbama, naj bi namreč posredniški družbi v svojih računovodskih izkazih utrpeli izgubo, ki se ujema z zneskom prirasta k posojilu ZORA.

73 Nazadnje, v skladu s točko 56 obrazložitve izpodbijanega sklepa naj znesek, ki se ujema z zneskom prirasta k posojilu ZORA, ne bi bil obdavčen niti pri zadevnih holdinških družbah, ki sta v skladu s terminsko pogodbo o nakupu delnic imetnici delnic odvisnih družb, saj naj bi se za dohodke, nastale ob razveljavitvi delnic njune odvisne družbe, v skladu z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči uporabljal člen 166 LIR, na podlagi katerega so dohodki od deležev oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb. Tako je Komisija v točki 57 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je po delni pretvorbi posojila ZORA družbe LNG Supply leta 2014 nastalo [*zaupno*], pri čemer je bil ta kapitalski dobiček popolnoma neobdavčen.

C. Selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč

74 Komisija se je, da bi dokazala selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, primarno – kot je razvidno zlasti iz točk od 163 do 170 in 237 obrazložitve izpodbijanega sklepa – oprla na tri usmeritve razlogovanja. Dve od njih se nanašata na obstoj selektivne prednosti na ravni holdinških družb ob upoštevanju na eni strani referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, na drugi strani pa referenčnega okvira, omejenega na določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev. Tretja usmeritev razlogovanja se nanaša na obstoj prednosti na ravni skupine Engie. Poleg tega je iz točke 289 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da je Komisija podredno menila, da je selektivna prednost nastala zaradi neuporabe člena 6 Steueranpassungsgesetz (zakon o davčnem prilagajanju) z dne 16. oktobra 1934 (*Mémorial* A 901) (v nadaljevanju: določba o zlorabi prava). Komisija je še ugotovila, da selektivna obravnava, ki izhaja iz zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, ni utemeljena.

1. Selektivnost na ravni holdinških družb

75 Najprej, Komisija je v točkah od 171 do 199 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, prvič, da je bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči skupini Engie na ravni holdinških družb podeljena selektivna prednost, ker odstopajo od luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

76 Drugič, Komisija je v točkah od 200 do 236 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči skupini Engie na ravni holdinških družb podeljena selektivna prednost, ker odstopajo od določb o oprostitvi dohodkov od deležev in obdavčitvi izplačil dobička. Teh odstopanj po mnenju Komisije ni mogoče upravičiti s sistematiko davčnega sistema.

a) Odstopanje od referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb

77 Kar zadeva luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, je Komisija menila, da ta zajema člene 18, 23, 40, 159 in 163 LIR, kot so bili predstavljeni v točkah od 78 do 81 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katerimi so družbe rezidentke v Luksemburgu, ki so zavezane davku od dohodkov pravnih oseb v navedeni državi, obdavčene na podlagi dobička, kot je bil knjižen v njihovih računovodskih izkazih. Pojasnila je, da se to, da se za namene opredelitve referenčnega okvira izlušči zastavljeni cilj ali načelo, ki izhaja iz določb, ki ga sestavljajo, sklada s sodno prakso Sodišča in da navedeni cilj, torej obdavčenje dobička vseh družb, zavezanih davku v Luksemburgu, kot je bil ta dobiček knjižen v njihovih računovodskih izkazih, jasno izhaja iz luksemburške zakonodaje.

78 Komisija je še dodala, da se upoštevanje referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, sklada tudi s sodno prakso Sodišča. To naj bi večkrat odločilo, da je mogoče v primeru ukrepov, ki se nanašajo na obdavčitev dohodkov pravnih oseb, referenčni okvir opredeliti ob upoštevanju sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, in ne z vidika posebnih določb, ki so se uporabljale za nekatere davčne zavezance ali nekatere transakcije.

79 Zadevna vnaprejšnja davčna stališča naj bi tako odstopala od luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, saj je bila z njimi na ravni holdinških družb potrjena neobdavčitev dohodkov od deležev, ki naj bi se z ekonomskega vidika ujemali s prirastom k posojilu ZORA.

80 Zadevna vnaprejšnja davčna stališča naj bi bila tudi povod za diskriminacijo v korist holdinških družb. Družbe, zavezane davku od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu, naj bi bile namreč za razliko od holdinških družb obdavčene od svojega dobička, kot je bil knjižen v njihovih računovodskih izkazih.

b) Odstopanje od referenčnega okvira, omejenega na določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev

81 Komisija je ugotovila, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča odstopajo tudi od luksemburških določb v zvezi z oprostitvijo dohodkov od deležev in obdavčitvijo izplačil dobička, torej členov 164 in 166 LIR, kot sta bila predstavljena v točkah od 82 do 87 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

82 Po navedbah Komisije je namreč oprostitev dohodkov od deležev za matično družbo mogoča le v primeru predhodne obdavčitve izplačanega dobička na ravni njene odvisne družbe. Dohodki od deležev, oproščeni davka na ravni holdinških družb, pa naj bi se z ekonomskega vidika ujemali s prirastom k posojilu ZORA, ki sta ga odvisni družbi odbili od svojega obdavčljivega dohodka kot stroške.

83 Čeprav se prirast k posojilu ZORA formalno ne ujema z izplačilom dobička, je Komisija ugotovila, da je družba LNG Holding dohodke od deležev, oproščene davka, knjižila kot „oproščene dividende“ in da je ta prirast z ekonomskega vidika – glede na neposredno in očitno povezavo med dohodkom, oproščenim na ravni družbe LNG Holding, in prirastom k posojilu ZORA, odbitem na ravni družbe LNG Supply – enakovreden izplačilom dobička.

84 Komisija meni, da je to odstopanje od omejenega referenčnega okvira povzročilo diskriminacijo v korist holdinških družb. V bistvu naj matične družbe, ki bi lahko prejele dohodke od deležev in ki so bile v tem smislu v pravnem in dejanskem položaju, primerljivem s holdinškimi družbami, ne bi mogle biti upravičene do oprostitve takih dohodkov, če ti niso bili predhodno obdavčeni na ravni njihovih odvisnih družb.

85 Neobstoj izrecne povezave med členoma 164 in 166 LIR po mnenju Komisije ne more omajati te ugotovitve. Če je mogoče isti dohodek oprostiti na ravni matične družbe in ga odbiti kot strošek na ravni odvisne družbe, to pomeni, da v Luksemburgu sploh ni obdavčen, kar naj bi bilo v nasprotju tako s ciljem luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb kot tudi s ciljem preprečevanja dvojnega obdavčenja.

86 Poleg tega je Komisija v bistvu navedla, da namen direktive, ki je veljala v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, torej zaporedoma Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147), ter Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8) (v nadaljevanju: obe skupaj: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah), sicer ni formalno pogojiti oprostitev dohodkov od deležev na ravni matične družbe z obdavčitvijo dohodkov, izplačanih na ravni odvisne družbe, vendar se ta sistem uporablja zgolj v primeru čezmejnih izplačil dobička, kjer bi lahko nastala neskladja med davčnima sistemoma dveh različnih držav, ki bi privedla do neobdavčitve. Torej naj se na to direktivo ne bi bilo mogoče učinkovito sklicevati za to, da se v povsem notranjem položaju utemelji oprostitev dohodkov od deležev, ki niso bili nikakor obdavčeni na ravni odvisne družbe.

2. Selektivnost na ravni skupine Engie

87 Dalje, Komisija je trdila, da – brez poseganja v ugotovitev v zvezi z obstojem selektivne prednosti na ravni holdinških družb – selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ob upoštevanju točk od 237 do 244 obrazložitve izpodbijanega sklepa izhaja tudi iz analize na ravni skupine Engie, ki jo sestavljajo zadevni holdinški družbi, posredniški družbi in odvisni družbi. Ta pristop naj bi bil utemeljen s tem, da so od leta 2015 zadevni holdinški družbi, posredniški družbi in odvisni družbi sestavljale eno samo davčno enoto. Komisija je vsekakor menila, da je treba analizo gospodarskih učinkov državnih ukrepov opraviti z vidika podjetij, ne pa z vidika ločenih pravnih subjektov, zato je treba zadevni holdinški družbi, posredniški družbi in odvisni družbi v smislu prava državnih pomoči obravnavati, kot da sestavljajo eno samo podjetje. Komisija je po eni strani dodala, da so se zahteve za vnaprejšnja davčna stališča nanašale na davčno obravnavo vseh subjektov skupine Engie, po drugi strani pa še, da je gospodarska prednost, do katere naj bi bila upravičena ta skupina na ravni zadevnih holdinških družb, sestavljena iz kombinacije oprostitve dohodkov od deležev na ravni navedenih družb in odbitka prirasta k posojilu ZORA kot stroškov na ravni odvisnih družb.

88 Po navedbah Komisije naj bi bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči skupini Engie podeljena selektivna prednost, saj naj bi ta stališča odstopala od referenčnega okvira, ki ustreza luksemburškemu sistemu obdavčitve dohodkov pravnih oseb, katerega namen naj bi bil obdavčiti družbe, zavezane davku v Luksemburgu, na podlagi njihovega dobička, kot je bil knjižen v njihovih računovodskih izkazih.

89 Komisija je namreč ugotovila, da zmanjšanje davčnega bremena na ravni odvisnih družb, ker je bil prirast k posojilu ZORA od obdavčljivega dohodka navedenih odvisnih družb odbit kot strošek, ni bilo izravnano s povečanjem davčnega bremena na ravni zadevnih holdinških družb ali z dejanskim povečanjem obdavčljivega dohodka posredniških družb, kar je dejansko privedlo do zmanjšanja skupnega obdavčljivega dohodka skupine Engie v Luksemburgu.

90 Po mnenju Komisije si druge skupine družb, ki so bile v primerljivem pravnem in dejanskem položaju, niso mogle zagotoviti skupnega zmanjšanja svojega obdavčljivega dohodka, in sicer ne glede na instrument financiranja, uporabljeno pogodbo ali znesek nadomestila.

91 Komisija meni, da je enako veljalo za skupine družb, ki so uporabile neposredno posojilo ZORA. Člen 22a(2) LIR, kot je bil naveden v točki 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se za prirast k posojilu ZORA ni uporabljal, pa tudi če bi se, je lahko privedel samo do odloga obdavčitve.

3. Selektivnost kot posledica neuporabe določbe o zlorabi prava

92 Nazadnje in podredno je Komisija v točkah od 289 do 312 obrazložitve izpodbijanega sklepa še dodala, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča odstopajo od luksemburške davčne določbe o zlorabi prava, kot je navedena v točki 90 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Komisija navaja, da je vzpostavljena struktura financiranja pomenila zlorabo. Po njenem mnenju so izpolnjena vsa štiri merila, opredeljena v luksemburški sodni praksi za ugotovitev zlorabe prava, in sicer uporaba oblik ali ureditev zasebnega prava, zmanjšanje davčnega bremena, uporaba neustrezne pravne ureditve in neobstoj nedavčnih razlogov.

93 Natančneje, kar zadeva zadnji dve merili, je Komisija po eni strani poudarila, da je pravna ureditev, ki jo je izbrala skupina Engie, omogočila skoraj popolno neobdavčitev dobička, ki sta ga ustvarili odvisni družbi v Luksemburgu, kar ne bi bilo mogoče, če bi bil prenos sektorjev dejavnosti izveden prek kapitalskega ali dolžniškega instrumenta med odvisnima družbama in zadevnima holdinškima družbama. Po drugi strani naj ne bi obstajal resničen ekonomski razlog, ki bi za skupino Engie pomenil zadostno gospodarsko prednost, razen realizacije znatnega davčnega prihranka, da bi se odločila za zapletene strukture financiranja, vzpostavljene in odobrene z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči.

4. Neobstoj utemeljitve

94 Komisija je v točkah od 285 do 287 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da ker Veliko vojvodstvo Luksemburg ni navedlo nobene utemeljitve ugodne obravnave, ki je bila odobrena z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči, mora na podlagi tega ugotoviti, da navedenega obravnavanja ni mogoče utemeljiti s splošno sistematiko luksemburškega davčnega sistema. V vsakem primeru je navedla, da hipotetične utemeljitve, ki temelji na preprečevanju ekonomske dvojne obdavčitve, v bistvu ni mogoče sprejeti.

D. Izkrivljanje konkurence

95 Komisija je v točki 160 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da skupina Engie svoje dejavnosti izvaja v sektorjih električne energije, zemeljskega plina in utekočinjenega zemeljskega plina, storitev na področju energijske učinkovitosti ter na drugih povezanih trgih v več državah članicah, zato ji je bilo z davčno obravnavo na podlagi zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč olajšano davčno breme, ki bi ga običajno morala nositi pri tekočem upravljanju svojih dejavnosti. Zadevna vnaprejšnja davčna stališča naj bi z okrepitvijo položaja skupine Engie izkrivljala ali bi lahko izkrivljala konkurenco.

E. Prejemnik pomoči

96 Komisija je v točkah od 314 do 318 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je selektivna prednost, ki je bila skupini Engie podeljena na ravni zadevnih holdinških družb, koristila tudi vsem družbam skupine Engie, saj je celotni skupini zagotovila dodatna finančna sredstva. Čeprav je navedena skupina organizirana v različnih pravnih osebah in so se zadevna vnaprejšnja davčna stališča nanašala na davčno obravnavo ločenih subjektov, bi jo bilo treba po mnenju Komisije šteti za eno samo gospodarsko enoto, to je za eno in isto podjetje, ki je prejelo državno pomoč.

F. Izterjava pomoči

97 Komisija je v točkah od 318 do 365 obrazložitve izpodbijanega sklepa poudarila, da je dodeljena pomoč nezdružljiva z notranjim trgom in nezakonita, zato mora Veliko vojvodstvo Luksemburg od družbe LNG Holding in, če to ne bi bilo mogoče, od družbe Engie SA ali ene od njenih naslednic takoj izterjati pomoč, ki je bila že uresničena s tem, da je bilo posojilo ZORA, sklenjeno v korist družbe LNG Supply, leta 2014 delno pretvorjeno, ter ne sme uporabiti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, kar zadeva oprostitev dohodkov od deležev, do katere bi bili lahko upravičeni zadevni holdinški družbi ob celotni pretvorbi posojil ZORA, sklenjenih v korist odvisnih družb.

98 Komisija je menila, da taka izterjava ne krši načel pravne varnosti, varstva legitimnih pričakovanj, enakega obravnavanja in dobrega upravljanja. Prav tako je zavrnila očitke Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Engie glede postopkovnih nepravilnosti, ki naj bi bile storjene v formalnem postopku preiskave. Po njenem mnenju so bile njune postopkovne pravice ustrezno spoštovane.

III. Postopek in predlogi strank

A. Pisni del postopka v zadevi T-516/18

99 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 30. avgusta 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo tožbo, vpisano pod opravilno številko zadeve T-516/18.

100 Komisija je 23. novembra 2018 vložila odgovor na tožbo.

1. Sestava senata

101 S sklepom Splošnega sodišča z dne 28. septembra 2018 je bila zadeva T-516/18 dodeljena sedmemu senatu Splošnega sodišča v prejšnji sestavi.

102 Veliko vojvodstvo Luksemburg je z vlogo, vloženo v sodnem tajništvu Splošnega sodišča 28. januarja 2019, na podlagi člena 28(5) Poslovnika Splošnega sodišča predlagalo, naj o zadevi T-516/18 odloči razširjeni senat. Splošno sodišče se je s sklepom z dne 13. februarja 2019 seznanilo s predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg in zadeva T-516/18 je bila predodeljena sedmemu razširjenemu senatu v prejšnji sestavi.

103 S sklepom Splošnega sodišča z dne 16. oktobra 2019 je bila zadeva T-516/18 na podlagi člena 27(5) Poslovnika predodeljena drugemu razširjenemu senatu.

104 Zaradi zadržanosti enega od članov drugega razširjenega senata je predsednik Splošnega sodišča s sklepom z dne 21. januarja 2020 določil sebe, da ga nadomesti in prevzame funkcijo predsednika drugega razširjenega senata.

2. Predlog za intervencijo

105 Irska je 20. decembra 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča v skladu s členoma 142 in 143 Poslovnika vložila predlog za intervencijo v podporo predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg.

106 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 15. februarja 2019 ugodil predlogu Irske za intervencijo.

107 Irska je 12. aprila 2019 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila intervencijsko vlogo.

3. Predlog za zaupno obravnavanje

108 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 30. januarja 2018 in 18. februarja 2019 vložilo predlog za zaupno obravnavo nekaterih prilog k tožbi in replike v razmerju do Irske.

109 Po tem, ko ji je bila dovoljena intervencija, je Irska prejela le nezaupne različice procesnih dokumentov in ni ugovarjala predlogom za zaupno obravnavo, vloženim v zvezi z njo.

4. Predlogi strank

110 Veliko vojvodstvo Luksemburg Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– primarno, izpodbijani sklep razglasi za ničen;

– podredno, člen 2 izpodbijanega sklepa razglasi za ničen;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

111 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrne;

– tožeči stranki naloži plačilo stroškov.

112 Irska Splošnemu sodišču predlaga, naj izpodbijani sklep v skladu s predlogi Velikega vojvodstva Luksemburg v celoti ali delno razglasi za ničen.

B. Pisni del postopka v zadevi T-525/18

113 Skupina Engie je 4. septembra 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo, vpisano pod opravilno številko zadeve T-525/18.

114 Komisija je 14. decembra 2018 vložila odgovor na tožbo.

115 Skupina Engie je 4. junija 2019 v skladu s členom 106(2) Poslovnika predlagala, da bi ustno podala navedbe na obravnavi.

1. Sestava senata

116 S sklepom Splošnega sodišča z dne 28. septembra 2018 je bila zadeva T-525/18 dodeljena sedmemu senatu Splošnega sodišča v prejšnji sestavi.

117 S sklepom Splošnega sodišča z dne 11. septembra 2019 je bila zadeva T-525/18 na podlagi člena 28 Poslovnika predodeljena sedmemu razširjenemu senatu v prejšnji sestavi.

118 S sklepom Splošnega sodišča z dne 16. oktobra 2019 je bila zadeva T-525/18 na podlagi člena 27(5) Poslovnika predodeljena drugemu razširjenemu senatu.

119 Zaradi zadržanosti enega od članov drugega razširjenega senata je predsednik Splošnega sodišča s sklepom z dne 21. januarja 2020 določil sebe, da ga nadomesti in prevzame funkcijo predsednika drugega razširjenega senata.

2. Predlog za zaupno obravnavanje

120 Skupina Engie je 3. julija 2019 za primer, da bi bila ta zadeva združena z zadevo T-516/18, Splošnemu sodišču predlagala zaupno obravnavo prilog A.1 in A.9 k tožbi ter priloge C.1 k repliki v razmerju do Irske, intervenientke v zadnjenavedeni zadevi.

121 Skupina Engie je 3. julija 2019 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila zaupne različice prilog k tožbi in repliki.

3. Predlogi strank

122 Skupina Engie Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– primarno, izpodbijani sklep razglasi za ničen;

– podredno, člen 2 izpodbijanega sklepa razglasi za ničen;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

123 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrne;

– tožeči stranki naloži plačilo stroškov.

IV. Pravo

A. Združitev zadev T-516/18 in T-525/18 ter odgovor na predloga za zaupno obravnavanje

124 Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg sta 4. junija oziroma 25. junija 2019 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predloga za združitev zadev T-516/18 in T-525/18 za ustni del postopka in izdajo končne odločbe.

125 Komisija in Irska nista podali nobenega ugovora zoper združitev zadev T-516/18 in T-525/18.

126 Predsednik drugega razširjenega senata Splošnega sodišča je po opredelitvi strank s sklepom z dne 12. junija 2020 združil zadevi T-516/18 in T-525/18 za ustni del postopka v skladu s členom 68(1) Poslovnika. Z istim sklepom je odločil, da se zaupni podatki izključijo iz spisa, dostopnega Irski.

127 S sklepom Splošnega sodišča z dne 28. septembra 2020 je bil ponovno odprt ustni del postopka v združenih zadevah T-516/18 in T-525/18, da bi se Komisiji z ukrepom procesnega vodstva postavilo vprašanje o združitvi navedenih zadev za izdajo končne odločbe.

128 Komisija je zaradi morebitnega tveganja ekstrapolacije nekaterih trditev strank izrazila zadržke glede združitve zadev T-516/18 in T-525/18. Vendar Splošno sodišče kljub temu meni, da je treba zadevi zaradi njune povezanosti združiti za izdajo skupne končne sodbe, kot to določa člen 68 Poslovnika, in znova izključiti zaupne podatke iz spisa, dostopnega Irski.

B. Utemeljenost

129 Veliko vojvodstvo Luksemburg v utemeljitev tožbe v zadevi T-516/18 v bistvu navaja šest tožbenih razlogov:

– prvi se nanaša na napačno presojo selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč;

– drugi se nanaša na kršitev pojma prednosti;

– tretji se nanaša na prikrito davčno harmonizacijo;

– četrti se nanaša na kršitev postopkovnih pravic;

– peti, naveden podredno, se nanaša na kršitev splošnih načel prava Evropske unije v okviru izterjave domnevno dodeljenih pomoči;

– šesti se nanaša na kršitev obveznosti obrazložitve.

130 Skupina Engie v utemeljitev tožbe v zadevi T-525/18 v bistvu navaja osem tožbenih razlogov:

– prvi se nanaša na nepripisljivost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč državi;

– drugi se nanaša na kršitev pojma prednosti;

– tretji se nanaša na napačno presojo selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč;

– četrti se nanaša na napačno opredelitev zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč kot individualnih pomoči;

– peti se v bistvu nanaša na prikrito davčno harmonizacijo;

– šesti se nanaša na kršitev postopkovnih pravic;

– sedmi, naveden podredno, se nanaša na kršitev splošnih načel prava Unije v okviru izterjave domnevno dodeljenih pomoči;

– osmi se nanaša na kršitev obveznosti obrazložitve.

131 Za namene te sodbe je treba na prvem mestu obravnavati utemeljenost tožbenih razlogov, ki se nanašajo, prvič, na prikrito davčno harmonizacijo, ker naj Komisija, če bi bilo treba temu pritrditi, ne bi bila pristojna za obravnavo zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč z vidika prava državnih pomoči, drugič, na izpodbijanje izpolnitve obveznosti obrazložitve s strani Komisije in, tretjič, na domnevno kršitev postopkovnih pravic.

132 Na drugem mestu bodo obravnavani tožbeni razlogi, ki se nanašajo na nepripisljivost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč Velikemu vojvodstvu Luksemburg, na neobstoj selektivne prednosti, na napačno opredelitev zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč kot individualnih pomoči in na napačno obveznost izterjave domnevno dodeljenih pomoči.

1. Peti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in tretji tožbeni razlog v zadevi T-516/18: obstoj prikrite davčne harmonizacije

133 Peti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 se v bistvu deli na dva dela. Skupina Engie se v prvem delu sklicuje na kršitev členov od 3 do 5 in od 113 do 117 PDEU, v drugem pa na zlorabo pooblastil Komisije. Veliko vojvodstvo Luksemburg se v zadevi T-516/18 sklicuje na prikrito davčno harmonizacijo, ki krši člena 4 in 5 PEU.

a) Domnevna kršitev členov 4 in 5 PEU ter členov od 3 do 5 in od 113 do 117 PDEU

134 Po eni strani skupina Engie trdi, da je Komisija posegla v politiko Velikega vojvodstva Luksemburg na davčnem področju, saj je zadevna vnaprejšnja davčna stališča opredelila kot državne pomoči, čeprav se z njimi izvajajo splošni ukrepi neposrednega obdavčenja, s katerimi se ne ustvarja diskriminacija in ki zato niso selektivni. Komisija naj bi s tem kršila člene od 3 do 5 in od 113 do 117 PDEU.

135 Po drugi strani naj bi Komisija s širokim pojmovanjem selektivnosti namesto Velikega vojvodstva Luksemburg opredelila in razložila upoštevana referenčna okvira.

136 Veliko vojvodstvo Luksemburg še dodaja, da je Komisija z vsiljevanjem svoje razlage luksemburškega davčnega prava in tega, kaj bi moral biti njegov cilj, instrumentalizirala pravila s področja državnih pomoči, s čimer naj bi kršila suvereno pristojnost držav članic na področju neposrednega obdavčenja ter načela, ki urejajo delitev pristojnosti med državami članicami in Unijo.

137 Komisija izpodbija utemeljenost vseh teh trditev. Zlasti poudarja obveznost držav članic, da morajo pri izvajanju pristojnosti, ki jim je pridržana na področju neposrednega obdavčenja, spoštovati pravo Unije na splošno in posebej pravo državnih pomoči. Vztraja še pri tem, da se z izpodbijanim sklepom nikakor ne izpodbija pristojnost Velikega vojvodstva Luksemburg, da izoblikuje lastni sistem obdavčenja.

138 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa).

139 Posegi držav članic na področjih, ki v Uniji niso bila harmonizirana, kot je neposredna obdavčitev, tako niso izključeni s področja uporabe zakonodaje o nadzoru državnih pomoči. Zato lahko Komisija davčni ukrep opredeli kot državno pomoč, če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev (sodba z dne 25. marca 2015, Belgija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, točki 65 in 66; glej v tem smislu tudi sodbi z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 28, in z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 81).

140 Če se namreč z davčnimi ukrepi v praksi diskriminira med podjetji, ki so v primerljivem položaju glede na cilj zadevnih ukrepov, in se z njimi upravičencem podeljujejo selektivne prednosti tako, da se daje prednost „posameznim“ podjetjem ali proizvodnji „posameznega“ blaga, jih je mogoče šteti za državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

141 Iz navedenega izhaja, da Komisiji glede na to, da je pristojna za zagotavljanje spoštovanja člena 107 PDEU, ni mogoče očitati, da je prekoračila svojo pristojnost s tem, da je preučila zadevna vnaprejšnja davčna stališča, da bi preverila, ali pomenijo državne pomoči, in če jih, ali so združljiva z notranjim trgom v smislu člena 107(1) PDEU.

142 Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg torej zmotno trdita, da je Komisija posegla v politiko zadnjenavedenega na davčnem področju, saj je zgolj izvrševala svoje pristojnosti na podlagi člena 107 PDEU tako, da je preučila vprašanje, ali so zadevna vnaprejšnja davčna stališča v skladu s pravom državnih pomoči.

143 Trditve skupine Engie in Velikega vojvodstva Luksemburg ne morejo omajati te ugotovitve.

144 Prvič, v nasprotju s trditvami skupine Engie in Velikega vojvodstva Luksemburg Komisija pri dokazovanju selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ni vsilila svoje razlage luksemburškega davčnega prava. Strogo se je namreč držala določb luksemburškega davčnega prava, ki jih je predstavila v točkah od 78 do 90 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Prav na podlagi določb luksemburškega davčnega prava je zlasti opredelila oba različna upoštevana referenčna okvira, kot to izhaja iz točk od 171 do 176, od 200 do 205, 245 in od 292 do 298 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

145 Poleg tega se Komisija pri svojem preizkusu ni opirala na lastno razlago luksemburških davčnih pravil, ampak na razlago luksemburških davčnih organov, kar je razvidno zlasti iz točke 283 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

146 Iz tega izhaja, da je Komisija zadevna vnaprejšnja davčna stališča preučila ne na podlagi lastne razlage luksemburških davčnih pravil, ampak na podlagi določb luksemburškega davčnega prava, kot jih uporabljajo luksemburški davčni organi.

147 Drugič, Komisija ni kršila pristojnosti, pridržane za države članice na področju neposrednega obdavčenja samo zato, ker je sama preizkusila zadevna vnaprejšnja davčna stališča ob upoštevanju luksemburških davčnih določb, da bi tako preverila, ali je bila z njimi njihovim upravičencem dodeljena selektivna prednost.

148 Iz sodne prakse, navedene zgoraj v točki 138, namreč sicer res izhaja, da Komisija v tej fazi razvoja prava Unije nima pristojnosti, ki bi ji omogočala, da samostojno opredeli pravila na področju neposredne obdavčitve družb in pri tem prezre nacionalna davčna pravila.

149 Vendar, čeprav je tako imenovano „običajno“ obdavčenje opredeljeno z nacionalnimi davčnimi pravili in je treba že sam obstoj selektivne prednosti dokazati v odnosu do tega obdavčenja, je treba še vedno ugotoviti – kot je bilo navedeno v točki 139 zgoraj – da je mogoče za davčne ukrepe, če se z njimi v praksi diskriminira med družbami, ki so glede na cilj teh davčnih ukrepov v primerljivem položaju, uporabiti člen 107(1) PDEU.

150 Tako je lahko Komisija, ko je preverila, ali so zadevna vnaprejšnja davčna stališča skladna s pravili s področja državnih pomoči, zgolj opravila presojo tako imenovanega „običajnega“ obdavčenja, opredeljenega z luksemburškim davčnim pravom, kot ga uporabljajo luksemburški davčni organi. S tem ni izvedla nikakršne „davčne harmonizacije“, ampak je izvrševala pristojnost, ki ji je bila podeljena s členom 107(1) PDEU.

151 Komisija lahko namreč v okviru nadzora nad davčnimi ukrepi na področju državnih pomoči sama presodi nacionalne davčne določbe, nato pa lahko zadevna država članica ali morebitne zainteresirane stranke to presojo, če je to primerno, izpodbijajo z ničnostno tožbo pred Splošnim sodiščem.

152 Tretjič, trditve, da morebitna diskriminacija v korist skupine Engie ni dokazana, pri dokazovanju morebitne nepristojnosti Komisije ni mogoče upoštevati. S tako trditvijo se, nasprotno, zatrjuje, da je Komisija člen 107 PDEU kršila pri samem izvrševanju svoje pristojnosti.

153 V teh okoliščinah Komisija s sprejetjem izpodbijanega sklepa ni kršila niti členov 4 in 5 PEU niti členov od 3 do 5 in od 113 do 117 PDEU.

b) Domnevna zloraba pooblastil

154 Skupina Engie meni, da je Komisija pristojnosti, ki so ji podeljene s členoma 107 in 108 PDEU, izkoristila za to, da bi Veliko vojvodstvo Luksemburg prisilila k spremembi njegove davčne politike „na področju oprostitve dobička“, s čimer naj bi si posredno zagotovila sredstva za izpeljavo davčne harmonizacije.

155 O prikritem cilju davčne harmonizacije naj bi pričali opredelitev referenčnega okvira, ki je bil uporabljen pri dokazovanju selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, glede na diskrecijsko opredeljen cilj, to, da Komisija ni upoštevala načela zakonitosti davkov, davčne obravnave čezmejnih položajev in posebne narave posojila ZORA, razlaga, ki jo je Komisija podala v zvezi z merili zlorabe prava, ter sprejetje izpodbijanega sklepa hkrati z vložitvijo osnutka zakona o spremembi člena 22a LIR pri luksemburški poslanski zbornici.

156 Komisija izpodbija utemeljenost vseh teh trditev. Pri tem trdi, da izpodbijani sklep ni ukrep harmonizacije, zato ji ni mogoče očitati nikakršne zlorabe pooblastil.

157 V zvezi s tem je treba spomniti, da gre lahko za akt, pri katerem so bila zlorabljena pooblastila, le če je na podlagi objektivnih, upoštevnih in skladnih indicev mogoče sklepati, da je bil sprejet samo ali vsaj odločilno za dosego drugih ciljev od tistih, na katere se sklicuje, ali za izognitev postopku, ki je posebej določen s Pogodbo (sodbi z dne 16. aprila 2013, Španija in Italija/Svet, C-274/11 in C-295/11, EU:C:2013:240, točka 33, in z dne 12. julija 2018, PA/Parlament, T-608/16, neobjavljena, EU:T:2018:440, točka 42).

158 Poleg tega je Komisija v skladu s členom 108 PDEU pristojna za preizkus združljivosti državnih ukrepov, ki pomenijo državne pomoči, z notranjim trgom.

159 V obravnavani zadevi tako Komisiji ni mogoče očitati, da je zlorabila pooblastila, ker je sprejela izpodbijani sklep, katerega namen je bil po izpeljavi formalnega postopka preiskave zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ugotoviti, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg prek teh vnaprejšnjih davčnih stališč dodelilo državno pomoč, nezdružljivo z notranjim trgom.

160 Po eni strani, kot je bilo že odločeno v točki 153 zgoraj, izpodbijanega sklepa ni mogoče obravnavati kot ukrep prikrite davčne harmonizacije.

161 Kar natančneje zadeva vložitev osnutka zakona o spremembi člena 22a LIR pri luksemburški poslanski zbornici hkrati s sprejetjem izpodbijanega sklepa, je treba ugotoviti, da ni skupina Engie predložila nobenega elementa, s katerim bi bilo mogoče utemeljiti, kako naj bi ta zakonodajna pobuda Velikega vojvodstva Luksemburg kazala na zlorabo pooblastil Komisije. Zgolj dejstva, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg spremenilo člen 22a LIR, še ni mogoče obravnavati kot zadosten indic za tako zlorabo pooblastil.

162 Po drugi strani želi skupina Engie s preostalimi indici, ki jih je navedla v podporo trditvi o morebitni zlorabi pooblastil, izpodbijati predvsem presojo Komisije, kar zadeva selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, zato jih za namene dokazovanja zatrjevane zlorabe pooblastil v smislu sodne prakse, navedene v točki 157 zgoraj, ni mogoče upoštevati.

163 Tako je treba trditev v zvezi z zlorabo pooblastil ter s tem peti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in tretji tožbeni razlog v zadevi T-516/18 zavrniti kot neutemeljene.

2. Osmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in šesti tožbeni razlog v zadevi T-516/18: kršitev obveznosti obrazložitve

164 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie navajata številne pomanjkljivosti pri dokazovanju selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč v izpodbijanem sklepu. Tako naj Komisija ne bi zadostno obrazložila niti presoje v zvezi z obstojem selektivne prednosti v korist zadevnih holdinških družb niti presoje v zvezi z obstojem selektivne prednosti, ker Veliko vojvodstvo Luksemburg ni uporabilo določbe o zlorabi prava.

165 Skupina Engie dodaja, da Komisija ni izpolnila obveznosti obrazložitve, ker ni jasno navedla razlogov, iz katerih ni upoštevala dejstva, da so bila še druga podjetja deležna enakega davčnega obravnavanja kot družbe skupine Engie.

166 Splošneje, nesklicevanje na zakone ter upravno in sodno prakso, pa tudi nepredložitev dokazov o drugačnih vnaprejšnjih davčnih stališčih naj bi kazali na to, da Komisija ni izpolnila obveznosti obrazložitve.

167 Komisija izpodbija utemeljenost vseh teh trditev. Ob tem trdi, da skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg nikakor nista dokazala morebitnih pomanjkljivosti, ki naj bi jih bilo mogoče očitati glede izpodbijanega sklepa. Hkrati še navaja, da je skupina Engie lahko razumela njeno razlogovanje in ga učinkovito izpodbijala pred Splošnim sodiščem.

168 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora obrazložitev zadevnim osebam omogočiti, da se seznanijo z utemeljitvijo sprejetega ukrepa, da lahko po eni strani branijo svoje pravice in preverijo, ali je sklep utemeljen ali ne, in da se po drugi strani sodišču Unije omogoči izvajanje nadzora zakonitosti. Ne zahteva se, da se v obrazložitvi podrobno navedejo vsi upoštevni dejanski in pravni elementi, saj je treba vprašanje, ali obrazložitev akta izpolnjuje zahteve iz člena 296 PDEU, presojati ne le glede na njegovo besedilo, ampak tudi glede na njegov kontekst in vsa pravna pravila, ki urejajo zadevno področje (sodbe z dne 15. junija 2005, Corsica Ferries France/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, točki 62 in 63; z dne 16. oktobra 2014, Eurallumina/Komisija, T-308/11, neobjavljena, EU:T:2014:894, točka 44, in z dne 6. maja 2019, Scor/Komisija, T-135/17, neobjavljena, EU:T:2019:287, točka 80).

169 Komisija zlasti ni dolžna zavzeti stališča do vseh trditev, ki so jih pred njo navedle zadevne osebe, temveč zadošča, da navede dejstva in pravne ugotovitve, ki so bistvenega pomena za sistematiko odločbe (sodbe z dne 15. junija 2005, Corsica Ferries France/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, točka 64; z dne 16. oktobra 2014, Eurallumina/Komisija, T-308/11, neobjavljena, EU:T:2014:894, točka 44, in z dne 6. maja 2019, Scor/Komisija, T-135/17, neobjavljena, EU:T:2019:287, točka 80).

170 Vendar je treba v obravnavani zadevi ugotoviti, da sta skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg – poleg tega, da sta tesno sodelovala v formalnem postopku preiskave – glede na njune vloge pred Splošnim sodiščem lahko učinkovito izpodbijala utemeljenost izpodbijanega sklepa.

171 Dalje, izpodbijani sklep ne vsebuje pomanjkljivosti, zaradi katerih bi bilo Splošnemu sodišču onemogočeno polno izvajanje nadzora zakonitosti.

172 Iz izpodbijanega sklepa je namreč razvidno, da je Komisija pravno zadostno navedla razloge, iz katerih je v obravnavani zadevi menila, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča pomenijo državno pomoč, nezdružljivo z notranjim trgom, v smislu člena 107 PDEU.

173 Natančneje, kar zadeva tretji pogoj v zvezi z obstojem selektivne prednosti v obravnavani zadevi, je Komisija v točki 6.2 izpodbijanega sklepa (točke od 163 do 236 obrazložitve navedenega sklepa) pojasnila razloge, iz katerih je menila, da obstaja selektivna prednost, ki koristi skupini Engie na ravni holdinških družb.

174 Komisija je v bistvu menila, da je bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči zadevnima holdinškima družbama podeljena selektivna prednost zaradi odstopanja, prvič, od referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, in, drugič, referenčnega okvira, omejenega na luksemburške določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev.

175 Komisija je v točki 6.3 izpodbijanega sklepa (točke od 237 do 288 obrazložitve navedenega sklepa) pojasnila razloge, na podlagi katerih je menila, da obstaja selektivna prednost zaradi ugodnejše davčne obravnave skupine Engie. Po navedbah Komisije je bilo tako, ker se je davčno breme skupine Engie, sestavljene iz odvisnih, posredniških in holdinških družb, po sprejetju zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč zmanjšalo, čeprav bi moralo to breme na ravni skupine načeloma ostati nespremenjeno. Zmanjšanje davčnega bremena skupine naj bi, kot meni Komisija, prav tako odstopalo od luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

176 Komisija je v točki 6.4 izpodbijanega sklepa (točke od 289 do 312 obrazložitve navedenega sklepa) navedla še razloge, iz katerih je menila, da obstaja selektivna prednost zaradi neuporabe določbe o zlorabi prava.

177 Komisija je želela s tem, da se je pri svoji presoji oprla na merila zlorabe prava, kot jih je razbrala iz luksemburške upravne in sodne prakse, dokazati, da je bilo vsako od teh meril v obravnavani zadevi ustrezno izpolnjeno. Tako naj bi Veliko vojvodstvo Luksemburg, ker luksemburška davčna uprava ni uporabila določbe o zlorabi prava, zadevnim holdinškim družbam dodelilo selektivno prednost.

178 Nazadnje, to, da Komisija ni upoštevala luksemburške upravne prakse s področja vnaprejšnjih davčnih stališč ali da ni upoštevala podjetij, ki bi lahko bila upravičena do enake prednosti, do kakršne so bile upravičene družbe skupine Engie, ne more privesti do ugotovitve, da je Komisija kršila obveznost obrazložitve. Namen take trditve namreč ni izpodbijanje formalnih zahtev, ampak vsebine izpodbijanega sklepa.

179 Osmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in šesti tožbeni razlog v zadevi T-516/18, ki se nanašata na kršitev obveznosti obrazložitve, je treba zato zavrniti kot neutemeljena.

3. Šesti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in četrti tožbeni razlog v zadevi T-516/18: kršitev postopkovnih pravic

180 Tako skupina Engie kot Veliko vojvodstvo Luksemburg Komisiji očitata, da je kršila njune postopkovne pravice.

181 Na prvem mestu skupina Engie trdi, da je Komisija kršila njene postopkovne pravice, ker ji ni posredovala odgovora Velikega vojvodstva Luksemburg na dopis Komisije z dne 22. marca 2017. Ta odgovor naj bi skupini Engie lahko omogočil boljšo obrambo, saj naj bi bilo iz njega razvidno, da so bila še druga podjetja deležna enake davčne obravnave.

182 Te informacije naj bi bile bistvene predvsem pri dokazovanju selektivne prednosti zaradi individualne uporabe splošne davčne ureditve v skladu s sodbo z dne 12. novembra 2013, MOL/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592) in z nedavno prakso odločanja Komisije, kar zadeva vnaprejšnja davčna stališča.

183 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da imajo zainteresirane stranke, ki niso zadevna država članica, v postopku nadzora državnih pomoči le možnost, da Komisiji posredujejo vse informacije, ki ji bodo pomagale pri nadaljnjem ukrepanju, in da same ne morejo sodelovati v kontradiktorni razpravi s Komisijo, kot to lahko stori ta država članica (sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 181).

184 Tako skupina Engie neodvisno od trditev, ki jih navaja v utemeljitev tega, da bi ji moral biti po njenem mnenju predložen odgovor Velikega vojvodstva Luksemburg, ne more zahtevati kontradiktorne razprave s Komisijo niti zahtevati, da ji ta predloži odgovore drugih strank v postopku.

185 Edina možnost, ki jo imajo zainteresirane stranke, ki niso zadevna država članica, je namreč predložitev pripomb bodisi po uradni dolžnosti bodisi v odgovor na dokumente in vprašanja, ki jih postavi Komisija med formalnim postopkom preiskave. Kot je bilo v zvezi s tem navedeno v točkah od 56 do 62 zgoraj, je treba ugotoviti, da je skupina Engie tako možnost izkoristila, saj je v okviru formalnega postopka preiskave večkrat predložila pripombe.

186 Na drugem mestu skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg trdita, da je Komisija kršila njune postopkovne pravice, ker v bistvu ni sprejela novega sklepa o začetku postopka ali vsaj sklepa o popravku. S takim sklepom naj bi bilo mogoče odpraviti nenatančnosti iz sklepa o začetku postopka, strankam pa omogočiti, da v upravnem postopku učinkovito navedejo svoje pripombe, kar zadeva razlogovanje, ki je bilo konec koncev upoštevano v izpodbijanem sklepu za namene dokazovanja selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč.

187 Sprememb, ki jih je Komisija izvedla v izpodbijanem sklepu, naj namreč ne bi bilo mogoče predvideti. Po mnenju skupine Engie naj Komisija ne bi spremenila zgolj svojega razlogovanja, ampak naj bi spremenila tudi glavne očitke in sam predmet sklepa.

188 Veliko vojvodstvo Luksemburg pojasnjuje, da je Komisija, ker ni sprejela novega sklepa o začetku postopka niti sklepa o popravku, čeprav je položaj to zahteval, kršila njegove pravice do obrambe in Uredbo Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 PDEU (UL 2015, L 248, str. 9).

189 Veliko vojvodstvo Luksemburg dodaja, da je Komisija izpodbijani sklep oprla zgolj na preudarke, pomanjkljivo navedene v sklepu o začetku postopka, za katere se zdi, da spadajo v okvir očitkov, ki so bili opuščeni. Če bi bili očitki dovolj podkrepljeni, bi lahko predložilo več elementov za to, da bi bila na koncu sprejeta rešitev drugačna.

190 Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg še meni, da z dopisom Komisije z dne 11. decembra 2017, ki naj ne bi bil sklep o popravku, ni bila odpravljena nobena od dvoumnosti iz sklepa o začetku postopka.

191 Komisija izpodbija utemeljenost vseh teh trditev. Ob upoštevanju sodne prakse trdi, da je lahko med sklepom o začetku postopka in končnim sklepom svoje stališče prilagodila, ne da bi morala ponovno začeti formalni postopek preiskave, k čemur v bistvu dodaja, da so bili v sklepu o začetku postopka obravnavani vsi vidiki, na katere se nanaša izpodbijani sklep.

192 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso spoštovanje pravice do obrambe v okviru formalnega postopka preiskave na podlagi člena 108(2) PDEU zahteva, da se zadevni državi članici omogoči, da primerno sporoči svoje stališče o resničnosti in upoštevnosti zatrjevanih dejstev in okoliščin ter o dokumentih, ki jih je Komisija pridobila v podporo svojemu zatrjevanju glede obstoja kršitve prava Unije, ter o pripombah, ki so jih v skladu s členom 108(2) PDEU predstavile zainteresirane tretje osebe. Če pa država članica ni imela možnosti dati pripomb k tem ugotovitvam, jih Komisija ne more uporabiti v svojem sklepu zoper to državo (glej sodbo z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija, T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, točka 25 in navedena sodna praksa).

193 V skladu s členom 6 Uredbe št. 2015/1589 so v sklepu o začetku formalnega postopka preiskave, kadar se Komisija odloči za začetek takega postopka, lahko zgolj povzeta upoštevna dejanska in pravna vprašanja, vključena predhodna ocena o značaju pomoči državnega ukrepa in izpostavljeni dvomi o njegovi združljivosti z notranjim trgom (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija, T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, točka 26).

194 Prav tako je treba poudariti, da formalni postopek preiskave omogoča, da se vprašanja iz sklepa o začetku postopka poglobijo in razjasnijo.

195 Iz člena 9 Uredbe št. 2015/1589 je razvidno, da se lahko po koncu formalnega postopka preiskave mnenje Komisije spremeni, saj lahko ta nazadnje odloči, da ukrep ne pomeni pomoči ali da ni več dvomov o njegovi nezdružljivosti z notranjim trgom. Iz tega sledi, da so lahko v končnem sklepu nekatera razhajanja glede na sklep o začetku postopka, ki pa ne vplivajo nujno na veljavnost končnega sklepa (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2017, Grčija/Komisija, T-314/15, neobjavljena, EU:T:2017:903, točka 27).

196 Vendar je treba v obravnavani zadevi že takoj ugotoviti, da je Komisija v sklepu o začetku postopka uvodoma ugotovila obstoj selektivne prednosti v korist tako odvisnih družb, torej družb LNG Supply in GSTM, kot tudi skupine Engie kot celote.

197 Tako je Komisija primarno trdila, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča, ker omogočajo neobdavčitev prirasta k posojilu ZORA, odstopajo od člena 109(1) in člena 164 LIR, torej pravil o obdavčitvi, ki se uporabljajo za vse družbe, zavezane davku v Luksemburgu.

198 Podredno je Komisija po eni strani menila, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča odstopajo od določb v zvezi z obdavčitvijo kapitalskega dobička, ki izhaja iz obvezno zamenljivega posojila, torej od členov 22a in 97 LIR, ker je bilo z njimi potrjeno neobdavčenje dohodkov, ki sta jih ustvarili odvisni družbi, tako da je bil prirast k posojilu ZORA izenačen z odbitnimi obrestmi.

199 Po drugi strani je Komisija navedla, da je bila posledica skupnega učinka odstopanj od členov 22a in 109 LIR, ki sta privedli do neobdavčenja prirasta k posojilu ZORA, odstopanje od določbe o zlorabi prava.

200 Po teh preudarkih je treba najprej ugotoviti, da Komisija v izpodbijanem sklepu sicer res ni ponovila vseh trditev, ki jih je izoblikovala v fazi sklepa o začetku postopka v zvezi z analizo selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč.

201 Vendar te omejitve področja analize Komisije ni mogoče razlagati kot spremembo predmeta sklepa o začetku postopka, ki ostaja združljivost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč s pravom državnih pomoči.

202 Dalje, premise analize, ki so bile nazadnje upoštevane v izpodbijanem sklepu, kar zadeva selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, so vključene v sklep o začetku postopka, česar skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg ne poskušata izpodbijati.

203 Kot je bilo namreč navedeno v točkah od 91 do 100 obrazložitve izpodbijanega sklepa, sta bila v sklepu o začetku postopka kot elementa, ki bi lahko privedla do selektivne prednosti, opredeljeni, prvič, možnost, da odvisna družba, ki prejme posojilo ZORA, na podlagi člena 109 LIR prirast k posojilu ZORA odbije kot obresti, in, drugič, uporaba člena 22a LIR v obravnavani zadevi, ker je bila tako lahko omogočena neobdavčitev navedenega prirasta ob pretvorbi zadevnega posojila ZORA. Poleg tega je bil ugotovljen skupni učinek odbitnosti prirasta k posojilu ZORA na ravni odvisnih družb in neobdavčitve ustreznega dohodka na ravni zadevnih holdinških družb.

204 Povedano drugače, sklep o začetku postopka se je že nanašal tako na napačno uporabo člena 166 LIR na ravni zadevnih holdinških družb, kar zadeva dohodke od deležev, ki se z ekonomskega vidika ujemajo z dobičkom, neobdavčenim na ravni odvisnih družb, kot tudi na napačno uporabo člena 22a LIR, katerega namen naj ne bi bil dokončno izvzetje prirasta k posojilu ZORA, ampak samo odlog njegove obdavčitve. Enako je Komisija že navedla tudi neuporabo določbe o zlorabi prava.

205 Ker so bili torej ključni elementi, ki jih je Komisija upoštevala v izpodbijanem sklepu, kar zadeva obstoj selektivne prednosti, že jasno razvidni iz sklepa o začetku postopka, Veliko vojvodstvo Luksemburg Komisiji ne more očitati, da mu ni omogočila, da bi se učinkovito seznanilo z njenim stališčem glede obstoja selektivne prednosti v smislu sodne prakse, navedene v točki 192 zgoraj.

206 K temu je treba še dodati, da je želela Komisija z dopisom z dne 11. decembra 2017 strukturirano pojasniti svoje razlogovanje in v zvezi s tem zbrati pripombe tako skupine Engie kot tudi Velikega vojvodstva Luksemburg.

207 Očitno je, da to drži za opredelitev referenčnih okvirov, upoštevanih v izpodbijanem sklepu, za namene dokazovanja selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč tako na ravni zadevnih holdinških družb kot tudi na ravni skupine Engie.

208 Dalje, čeprav Komisija v dopisu z dne 11. decembra 2017 ni povzela svojih trditev glede neuporabe določbe o zlorabi prava, ki jih je navedla v sklepu o začetku postopka, je stranke znova pozvala k predložitvi dodatnih pripomb glede tega vidika.

209 Nazadnje, omejitev področja analize selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč med sprejetjem sklepa o začetku postopka in izpodbijanega sklepa se je zgodila po izmenjavah med službami Komisije, Velikim vojvodstvom Luksemburg in skupino Engie, kar – kolikor je to potrebno – kaže na sam cilj formalnega postopka preiskave ter koristnost in učinkovitost izmenjav, ki so bile opravljene v navedenem postopku.

210 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba torej ugotoviti, da Komisija v obravnavani zadevi ni kršila postopkovnih pravic Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Engie, ker ni sprejela novega sklepa o začetku postopka ali vsaj sklepa o popravku.

211 Šesti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in četrti tožbeni razlog v zadevi T-516/18 je treba zato zavrniti kot neutemeljena.

4. Prvi tožbeni razlog v zadevi T-525/18: neobstoj uporabe državnih sredstev in nepripisljivost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč državi

212 Na prvem mestu skupina Engie trdi, da za zadevna vnaprejšnja davčna stališča ni mogoče šteti, da pomenijo državni poseg. Bila naj bi namreč fakultativna in naj bi povzročila le strogo določene posledice uporabe luksemburškega prava za dani položaj.

213 Skupina Engie meni, da te ugotovitve ni mogoče omajati z neuporabo določbe o zlorabi prava, saj naj Komisija nikakor ne bi dokazala, da bi bila praksa luksemburških organov, za katere naj bi se v obravnavani zadevi izkazalo kvečjemu, da niso ukrepali, v primerljivih primerih drugačna.

214 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo biti prednosti, da bi jih lahko opredelili kot „pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU, prvič, dodeljene neposredno ali posredno iz državnih sredstev in, drugič, mogoče jih mora biti pripisati državi (sodba z dne 28. marca 2019, Nemčija/Komisija, C-405/16 P, EU:C:2019:268, točka 48).

215 Za presojo pripisljivosti ukrepa državi je treba preizkusiti, ali so javni organi sodelovali pri sprejetju tega ukrepa (sodba z dne 28. marca 2019, Nemčija/Komisija, C-405/16 P, EU:C:2019:268, točka 49).

216 Kot je Komisija upravičeno poudarila v točki 156 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je v obravnavani zadevi zadevna vnaprejšnja davčna stališča sprejela luksemburška davčna uprava.

217 Torej že samo ob upoštevanju te ugotovitve ni mogoče uspešno izpodbijati pripisljivosti navedenih vnaprejšnjih davčnih stališč Velikemu vojvodstvu Luksemburg.

218 Na drugem mestu skupina Engie meni, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča niti niso vključevala državnih sredstev. Ne bi naj namreč privedla do znižanja zneska davka, ki bi ga bilo običajno treba plačati.

219 V zvezi s tem iz sodne prakse izhaja, da ni treba v vsakem primeru dokazati prenosa državnih sredstev, da bi se prednost, podeljena enemu ali več podjetjem, lahko štela za državno pomoč v skladu s členom 107(1) PDEU (sodba z dne 19. marca 2013, Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija in drugi ter Komisija/Francija in drugi, C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 100).

220 Tako se za pomoč štejejo med drugim posegi, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in so zato, ne da bi bili subvencije v pravem pomenu besede, enake narave in imajo enake učinke (sodba z dne 19. marca 2013, Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija in drugi ter Komisija/Francija in drugi, C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 101).

221 Kot pa je razvidno iz točke 158 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je luksemburška davčna uprava z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči zadevnima holdinškima družbama omogočila neobdavčitev nekaterih od njunih dohodkov od deležev. Povedano drugače, navedena vnaprejšnja davčna stališča zmanjšujejo stroške, ki načeloma bremenijo proračun podjetja, v smislu sodne prakse, navedene v točki 220 zgoraj.

222 Zato je izpolnjen tudi pogoj uporabe državnih sredstev.

223 Prvi tožbeni razlog v zadevi T-525/18 je treba zato zavrniti kot neutemeljen.

5. Prvi in drugi tožbeni razlog v zadevi T-516/18 ter drugi in tretji tožbeni razlog v zadevi T-525/18: napake pri presoji in napačna uporaba prava pri opredelitvi selektivne prednosti

a) Uvodne ugotovitve

224 Iz točk 162, 171, 200, 237 in 289 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno, da je Komisija – kot je potrdila v odgovor na vprašanje Splošnega sodišča na obravnavi – dokazala, da je bila skupina Engie upravičena do selektivne prednosti, tako da se je oprla na štiri usmeritve razlogovanja, od katerih je bila ena od njih, kot je razvidno iz točke 289 obrazložitve izpodbijanega sklepa, predstavljena podredno.

225 Prvič, Komisija je tako menila, da je bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči skupini Engie dodeljena prednost na ravni zadevnih holdinških družb z odstopanjem od referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

226 Drugič, Komisija je menila, da je bila skupini Engie na ravni zadevnih holdinških družb dodeljena selektivna prednost tudi zato, ker so zadevna vnaprejšnja davčna stališča odstopala od referenčnega okvira, omejenega na luksemburške določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev.

227 Tretjič, Komisija je ob upoštevanju referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, menila, da je bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči tudi dodeljena selektivna prednost skupini Engie, ki v tem primeru zajema zadevni holdinški družbi, posredniški družbi in odvisni družbi.

228 Četrtič in podredno, Komisija je menila, da je bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči dodeljena selektivna prednost vsem družbam skupine Engie, ki so v izpodbijanem sklepu skupaj poimenovane „Engie“, saj ta stališča pomenijo odstopanje od določbe o zlorabi prava, ki je sestavni del referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

229 Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg s tožbama izpodbijata vse usmeritve razlogovanja, s katerimi želi Komisija ugotoviti obstoj selektivne prednosti v obravnavani zadevi. Za to tožeči stranki navajata tožbene razloge in trditve, ki so v njunih tožbah sicer predstavljeni različno, vendar so si v bistvu precej podobni.

230 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da kadar določeni razlogi za nek sklep zadostujejo, da ga pravno utemeljijo, potem napake v zvezi z drugimi razlogi za ta akt v nobenem primeru ne vplivajo na njegov izrek (sodba z dne 14. decembra 2005, General Electric/Komisija, T-210/01, EU:T:2005:456, točka 42).

231 Poleg tega je treba, če izrek sklepa Komisije temelji na več razlogih, med katerimi vsak zadostuje za utemeljitev tega izreka, tak akt načeloma razglasiti za ničen samo, če nobeden od teh razlogov ni zakonit. V takem primeru napaka ali druga nezakonitost, ki bi vplivala le na enega od razlogov, ne bi mogla zadostovati za utemeljitev razglasitve ničnosti spornega sklepa, saj taka napaka ni mogla odločilno vplivati na izrek, ki ga je sprejela institucija, ki je avtor tega sklepa (sodba z dne 14. decembra 2005, General Electric/Komisija, T-210/01, EU:T:2005:456, točka 43).

232 Tako bi v obravnavani zadevi že utemeljenost ene same usmeritve razlogovanja Komisije pomenila, da so trditve, ki sta jih skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg predložila zoper preostale usmeritve njenega razlogovanja, neupoštevne.

233 Splošno sodišče za namene te sodbe meni, da je primerno najprej preučiti trditve, s katerimi skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg Komisiji očitata, da je pomešala pogoje v zvezi z ugotovitvijo prednosti s pogoji za selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, ker ni opravila jasno ločene presoje teh dveh pogojev.

234 Nato bo Splošno sodišče preučilo trditve, s katerimi se izpodbija presoja Komisije v zvezi z obstojem selektivne prednosti, pri čemer bo začelo z ugotovitvijo odstopanja od referenčnega okvira, omejenega na določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev.

b) Domnevno pomešanje pogojev v zvezi z obstojem prednosti in selektivnostjo zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč

235 Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg Komisiji očitata, da je pomešala pojma prednosti in selektivnosti.

236 Skupina Engie trdi, da je Komisija, namesto da bi zaporedoma preučila obstoj prednosti in različnega obravnavanja, obstoj prednosti iz domnevnega odstopanja izpeljala ne z vidika določb splošne ureditve, na podlagi katerih se določi obdavčljivi dohodek, ampak iz cilja, ki naj bi bil v vsakršnih okoliščinah obdavčiti dobiček družb, zavezanih davku od dohodkov pravnih oseb.

237 Vendar naj bi bilo sklicevanje na cilj davčnega sistema mogoče šele v fazi presoje selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, ne pa v fazi opredelitve prednosti.

238 Komisija pa poudarja, da se pogoj v zvezi z obstojem prednosti sicer res razlikuje od pogoja v zvezi s selektivnostjo, vendar se dokazovanje enega delno prekriva z dokazovanjem drugega. Če namreč davčni ukrep odstopa od običajnega sistema obdavčitve, je pogoj v zvezi z obstojem prednosti izpolnjen, hkrati pa sta že izvedeni tudi obe prvi fazi razlogovanja v zvezi z njegovo selektivnostjo. Komisija glede zatrjevanega pomešanja pravil, ki sestavljajo referenčni sistem, s ciljem tega sistema zlasti dodaja, da so splošna pravila sistema obdavčenja, torej pravila, ki se uporabljajo za vsa podjetja, prav odraz cilja sistema obdavčenja.

239 V zvezi s tem je treba opozoriti, da sta selektivnost in prednost načeloma ločeni merili. Kar zadeva prednost, mora Komisija dokazati, da ukrep izboljšuje finančni položaj upravičenca (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 33).

240 Kar pa zadeva selektivnost, mora Komisija dokazati, da prednost ni zagotovljena drugim podjetjem, ki so glede na cilj referenčnega okvira v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot upravičenec (sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

241 Vendar se na davčnem področju preučitev prednosti in preučitev selektivnosti prekrivata, ker ti merili vključujeta dokazovanje, da izpodbijani davčni ukrep privede do znižanja zneska davka, ki bi ga moral upravičenec do tega ukrepa običajno plačati na podlagi običajne davčnega ureditve, torej ureditve, ki se uporablja za druge davčne zavezance v enakem položaju. Iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da je ti merili mogoče preučiti skupaj kot „tretji pogoj“ iz člena 107(1) PDEU, ki se nanaša na obstoj „selektivne prednosti“ (glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, točka 32).

242 V obravnavani zadevi si je Komisija prizadevala dokazati, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča – ne glede na utemeljenost vseh usmeritev razlogovanja iz izpodbijanega sklepa – privedejo do znižanja zneska davka, ki bi ga morali običajno plačati zlasti zadevni holdinški družbi v skladu z običajnimi davčnimi ureditvami, zato so ti ukrepi pomenili odstopanje od davčnih pravil, ki so se uporabljala za druge davčne zavezance v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

243 Komisija je namreč najprej menila, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča – ker je z njimi potrjena možnost zadevnih holdinških družb, da sta upravičeni do oprostitve davka od dohodkov od deležev, ki bi ob upoštevanju luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, če ta stališča ne bi obstajala, morali biti obdavčeni – tema družbama, prvič, dodeljujejo prednost in, drugič, odstopajo od luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

244 Za ugotovitev pomešanja pogojev za ugotovitev prednosti in selektivnosti se ni mogoče uspešno sklicevati na to, da se točki 166 in 176 obrazložitve izpodbijanega sklepa sklicujeta na cilj luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, opredeljen na podlagi členov 18, 23, 40, 159 in 163 LIR, kot so predstavljeni v točkah od 78 do 81 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

245 Cilj davčnega sistema se sicer uporabi predvsem pri dokazovanju selektivnosti davčnega ukrepa, saj so davčni zavezanci, ki so v dejanskem in pravnem položaju, primerljivem z upravičencem do pomoči, opredeljeni prav ob upoštevanju takega cilja.

246 Vendar je cilj, ki ga je navedla Komisija zlasti v točkah 166 in 176 obrazložitve izpodbijanega sklepa, to je „obdavčitev dobička vseh družb, zavezanih davku v Luksemburgu, kot je knjižen v njihovih računovodskih izkazih“, prej načelo, po katerem so urejene splošne določbe, ki sestavljajo luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki ga je upoštevala Komisija, kot pa cilj zadevnega sistema.

247 Tako se neodvisno od pravilnosti razlage, ki jo je Komisija podala glede teh določb, in iz njih izpeljanega načela z dokazom o odstopanju od tega načela dokaže tudi dodelitev prednosti.

248 Dalje, enaka ugotovitev izhaja ne iz luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ampak iz luksemburških določb v zvezi z oprostitvijo dohodkov od deležev in obdavčitvijo izplačanega dobička.

249 Zlasti iz točk 208 in 209 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno, da zadevni holdinški družbi, če zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ne bi bilo, ne bi mogli biti upravičeni do oprostitve davka od izplačanih dohodkov, ki niso bili obdavčeni na ravni vsake od njunih odvisnih družb, kar je privedlo do ugotovitve tako prednosti kot tudi odstopanja od določb v zvezi z oprostitvijo dohodkov od deležev in obdavčitvijo izplačil dobička.

250 Nazadnje, kot je razvidno iz točke 312 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ugotovitev odstopanja od določbe o zlorabi prava hkrati pomeni dodelitev prednosti. Komisija v bistvu trdi, da zadevni holdinški družbi, če zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ne bi bilo in bi se uporabila določba o zlorabi prava, ne bi mogli biti upravičeni do oprostitve davka od zadevnih dohodkov od deležev.

251 Tako Komisija v obravnavani zadevi ni pomešala pogojev za ugotovitev prednosti s pogoji, ki jih je treba izpolniti, da se dokaže selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, saj je bilo mogoče te pogoje – ob upoštevanju davčne narave navedenih stališč – presoditi hkrati.

252 Torej je treba trditev v zvezi s takim pomešanjem zavrniti kot neutemeljeno.

253 V teh okoliščinah je treba zdaj preveriti, ali je lahko Komisija po preučitvi selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira – torej omejenega na luksemburške določbe v zvezi z oprostitvijo dohodkov od deležev in obdavčitvijo izplačil dobička – upravičeno ugotovila obstoj selektivne prednosti.

c) Domnevni neobstoj selektivne prednosti na ravni zadevnih holdinških družb ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira

254 Komisija je v točkah od 200 do 235 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdila, da je mogoče selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč dokazati ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira, sestavljenega iz členov 164 in 166 LIR, torej določb v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev.

255 Člen 164 LIR določa:

„1. Za določitev obdavčljivega dohodka je nepomembno, ali je dohodek izplačan imetnikom pravice ali ne.

2. Za izplačilo v smislu prejšnjega odstavka se štejejo kakršna koli izplačila imetnikom delnic, potrdil o udeležbi ali ustanoviteljskih deležev, delnic ‚jouissance' ali kakršnih koli drugih vrednostnih papirjev, vključno z obveznicami s spremenljivim donosom, ki dajejo pravico do udeležbe v letnem dobičku ali dobičku od likvidacije.

3. Skrita izplačila dobička se vključijo v obdavčljivi dohodek. Za skrito izplačilo dobička gre, ko družbenik, član združenja ali zainteresirana stranka neposredno ali posredno prejme ugodnosti družbe ali združenja, do katerih običajno ne bi bil upravičen, če ne bi imel tega statusa."

256 Člen 166(1) LIR določa:

„Dohodki iz deleža, ki ga imajo:

1. kolektivni subjekt rezident, ki je v celoti zavezan plačilu davka in ima eno od oblik, navedenih v prilogi iz odstavka 10,

2. kapitalska družba rezidentka, ki je v celoti zavezana plačilu davka in ni navedena v prilogi iz odstavka 10,

3. stalna domača poslovna enota kolektivnega subjekta iz člena 2 Direktive [2011/96],

4. stalna domača poslovna enota kapitalske družbe, ki je rezidentka države, s katero je Veliko vojvodstvo Luksemburg sklenilo konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčenju,

5. stalna domača poslovna enota kapitalske družbe ali zadruge, ki je rezidentka države pogodbenice Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP), ki ni država članica Evropske unije,

so oproščeni davka, če ima upravičenec na datum, ko so dohodki dani na voljo, navedeni delež že vsaj dvanajst mesecev neprekinjeno ali se je obvezal, da ga bo imel vsaj dvanajst mesecev neprekinjeno, in če v tem obdobju stopnja udeležbe nikoli ni manjša od 10-odstotnega praga oziroma pridobitvene cene v višini 1.200.000 EUR.“

257 Zlasti iz točk 201 in 202 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno, da skupno branje določb člena 164 in člena 166(1) LIR privede do tega, da je v luksemburškem pravu na ravni družbe, ki prejme dohodke od deležev, upravičenost do oprostitve izključena, če ti dohodki niso bili predhodno obdavčeni na ravni družbe, ki jih je izplačala.

258 Člen 164 LIR ne omogoča, da se izplačani dobiček odbije od obdavčljivega dohodka družbe. Povedano drugače, dobiček se lahko izplača šele po davku, in sicer ne glede na naravo izvedenega izplačila. Kar zadeva člen 166 LIR, ta omogoča, da se izplačani dobiček oprosti plačila davka na ravni družbe, ki ga prejme, če je prejeti dohodek pridobljen iz deležev.

259 Tako je Komisija v točki 226 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da je luksemburška davčna uprava zadevnima holdinškima družbama, ker je z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči dovolila oprostitev njunih dohodkov od deležev, ki so se z ekonomskega vidika ujemali s prirastom k posojilu ZORA in so bili odbiti kot stroški na ravni odvisne družbe vsake od njiju, dodelila selektivno prednost.

260 Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg v bistvu trdita, da je Komisija napačno opredelila tako ozki referenčni okvir kot tudi odstopanje od njega, s čimer naj bi ugotovila dodelitev selektivne prednosti v korist zadevnih holdinških družb.

261 Tako je treba v prvi fazi preučiti trditve, ki se nanašajo na to, da je Komisija napačno opredelila referenčni okvir, omejen na določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev, da bo nato mogoče v drugi fazi preučiti trditve, s katerimi se izpodbija del izpodbijanega sklepa v zvezi z obstojem odstopanja od navedenih določb.

1) Opredelitev referenčnega okvira, omejenega na določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev

262 Komisija je v izpodbijanem sklepu presodila selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč na ravni zadevnih holdinških družb ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira, sestavljenega iz določb v zvezi z oprostitvijo dohodkov od deležev in obdavčitvijo izplačil dobička, torej členov 164 in 166 LIR.

i) Nerazširitev referenčnega okvira na Direktivo o matičnih in odvisnih družbah

263 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie trdita, da je Komisija referenčni okvir napačno omejila na določbe, ki se uporabljajo za povsem notranje položaje. Sklicevati naj bi se morala nasprotno tudi na položaje, ki zajemajo področje uporabe Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

264 Skupina Engie navaja, da v skladu z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah, ki je veljala v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, Veliko vojvodstvo Luksemburg ni zahtevalo, da se dobiček odvisnih družb s sedežem v drugih državah članicah predhodno obdavči v državi njihovega rezidentstva, da bi bile lahko matične družbe, ki so bile luksemburške rezidentke, upravičene do oprostitve, določene s to direktivo.

265 Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg dodajata, da Komisija ob upoštevanju sodne prakse Sodišča oprostitve brez pogoja v zvezi s predhodno obdavčitvijo dobička na ravni odvisne družbe ni mogla pridržati zgolj za čezmejne položaje.

266 Skupina Engie na podlagi sodbe z dne 13. novembra 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), vztraja pri tem, da je treba člen 166 LIR razlagati ob upoštevanju prava Unije, še zlasti ob upoštevanju Direktive o matičnih in odvisnih družbah, ki je veljala v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč.

267 Poleg tega naj bi neuskladitev davčne obravnave čezmejnih izplačil dobička s povsem notranjimi izplačili povzročila obratno diskriminacijo na ravni matičnih družb in odvisnih družb, ki so luksemburške rezidentke. Komisija naj na ta način ne bi mogla izpodbijati odločitve luksemburškega zakonodajalca, kar zadeva ureditev oprostitve dohodkov od deležev, pa naj gre za notranje ali čezmejno izplačilo.

268 Taka neusklajenost davčne obravnave naj bi bila po mnenju skupine Engie in Velikega vojvodstva Luksemburg poleg tega v nasprotju s členom 107 PDEU, kot naj bi izhajalo iz sodb z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981).

269 Komisija nerazširitev referenčnega okvira na čezmejne položaje v bistvu utemeljuje s tem, da je edini namen Direktive o matičnih in odvisnih družbah preprečiti manj ugodno obravnavo čezmejnih položajev v primerjavi s povsem notranjimi položaji, ne pa utemeljiti razširitev ugodnejše obravnave čezmejnih položajev na povsem notranje položaje.

270 V zvezi s tem je treba po eni strani spomniti, da preučitev pogoja selektivnosti načeloma pomeni, da je treba najprej opredeliti referenčni okvir zadevnega ukrepa, pri čemer ima ta opredelitev pri davčnih ukrepih poseben pomen, saj je sam obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovanim „običajnim“ obdavčenjem (sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14, EU:C:2016:971, točka 55).

271 Po drugi strani selektivnosti davčnega ukrepa ni mogoče presojati ob upoštevanju referenčnega okvira, sestavljenega iz nekaj določb, umetno iztrganih iz širšega zakonodajnega okvira (sodba z dne 28. junija 2018, Nemčija/Komisija, C-209/16 P, neobjavljena, EU:C:2018:507, točka 99).

272 Vendar Komisiji ni mogoče očitati, da v obravnavani zadevi ni upoštevala davčne obravnave čezmejnih izplačil dividend, za katere se uporablja Direktiva o matičnih in odvisnih družbah, ki je veljala v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč.

273 Prvič, položaj, obravnavan v tej zadevi, je povsem notranji položaj. Tako zadevni holdinški družbi kot tudi odvisni in posredniški družbi imajo sedež v Velikem vojvodstvu Luksemburg. V obravnavani zadevi so davčni položaji teh družb vsi v pristojnosti istega davčnega organa. Torej v povsem notranjem položaju, kakršen je ta iz obravnavane zadeve, ne morejo nastati tveganja za dvojno obdavčenje, značilna za uporabo različnih davčnih sistemov in posege različnih davčnih organov, ki bi lahko obstajali v primeru čezmejnih izplačil.

274 Drugič, na podlagi Direktive o matičnih in odvisnih družbah, ki je veljala v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, se sicer ni formalno zahtevalo, da je oprostitev dohodkov od deležev pogojena s predhodnim obdavčenjem izplačanega dobička na ravni odvisnih družb.

275 Člen 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah je namreč zlasti določal, da se lahko država članica rezidentstva matične družbe, ki je prejela dividende odvisne družbe nerezidentke, vzdrži njihove obdavčitve.

276 Vendar je bil v skladu s tretjo uvodno izjavo Direktive o matičnih in odvisnih družbah namen take ureditve oprostitve, ki formalno ni bila pogojena z obdavčitvijo dobička, izplačanega na ravni odvisne družbe nerezidentke, predvsem olajšati povezovanje družb v skupine na ravni Unije in odgovoriti na morebitna razhajanja med davčnimi zakonodajami dveh različnih držav članic. Take logike prav gotovo ni mogoče prenesti na položaj družb s sedežem v eni sami državi članici.

277 Sodbe z dne 13. novembra 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395); z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), ne morejo omajati te ugotovitve.

278 Najprej, sodbe z dne 13. novembra 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), ni mogoče razlagati tako, kot želi skupina Engie. V tej zadevi je Sodišče v okviru spora, ki je spadal na področje uporabe ene od direktiv, ki bi morala biti prenesena v nacionalno pravo, odločilo, da mora nacionalno sodišče svoje nacionalno pravo razlagati ob upoštevanju besedila in namena zadevne direktive. Vendar se obravnavana zadeva nikakor ne nanaša na razlago člena 166 LIR v primeru, ki bi spadal na področje uporabe Direktive o matičnih in odvisnih družbah, torej v primeru izplačil dobička med družbami s sedežem v različnih državah članicah.

279 Dalje, morebitne obveznosti za Veliko vojvodstvo Luksemburg, da davčno obravnavo čezmejnih izplačil uskladi z davčno obravnavo povsem notranjih izplačil, ni mogoče utemeljiti niti s sodbo z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758).

280 V tej zadevi se je postavljajo zgolj vprašanje, ali pojem deleža v smislu Direktive o matičnih in odvisnih družbah vključuje tudi užitek na deležih družbe (in ne njihovo lastništvo), na kar je Sodišče odgovorilo nikalno.

281 Vendar je želelo Sodišče hkrati opozoriti, da država članica ne more čezmejnih položajev obravnavati manj ugodno od povsem notranjih položajev. Tako je v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), odločilo, da mora država članica, če oprosti dividende, ki jih prejme družba na podlagi užitka na deležih odvisne družbe, enako

storiti tudi v čezmejnem primeru. Namen prava Unije namreč ni boj proti obratni diskriminaciji, ampak zagotavljanje, da se čezmejni položaji ne obravnavajo manj ugodno kot povsem notranji položaji, ne pa nasprotno.

282 Nazadnje, ugotovitev je enaka glede sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981). V nasprotju s trditvijo Velikega vojvodstva Luksemburg mu Komisija ne bi mogla očitati dodelitve državne pomoči, če bi čezmejna izplačila dividend obravnavalo ugodneje od povsem notranjih izplačil.

283 Pogoj v zvezi s pripisljivostjo takega ukrepa državi namreč ni izpolnjen, če zadevni ukrep izhaja iz akta Unije, kot je direktiva (glej v tem smislu sodbo z dne 5. aprila 2006, Deutsche Bahn/Komisija, T-351/02, EU:T:2006:104, točke od 99 do 104). V tej zadevi pa ureditev oprostitve dohodkov od deležev izhaja iz Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

284 Vsekakor Direktiva o matičnih in odvisnih družbah, ki je veljala v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, ne preprečuje tega, da se vzpostavi in zahteva povezava med obdavčitvijo dobička, izplačanega na ravni odvisne družbe, in posledično oprostitvijo dohodkov od deležev na ravni matične družbe nerezidentke (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, točki 36 in 37).

285 Namen te direktive je preprečiti položaje dvojnega obdavčenja, kar implicitno, vendar nujno pomeni, da temelji na predpostavki, da je dobiček, ki ga ustvari odvisna družba, preden je izplačan, obdavčen v državi članici rezidentstva te družbe (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, točki 36 in 37).

286 Poleg tega je – ne glede na vprašanje njegove uporabe *rationae temporis* – taka razlaga potrjena s členom 1 Direktive Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014 o spremembi Direktive 2011/96 (UL 2014, L 219, str. 40), saj je oprostitev dohodkov od čezmejnih deležev mogoča le, če teh ne more odbiti odvisna družba.

287 Tako Komisiji v obravnavani zadevi referenčnega okvira ni bilo treba razširiti na ureditev iz Direktive o matičnih in odvisnih družbah, ki poleg tega vsaj v povsem notranjih položajih ne more privesti do izključitve vsakršne povezave med oprostitvijo dohodkov od deležev in obdavčitvijo izplačil dobička.

ii) Povezano branje členov 164 in 166 LIR

288 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie trdita, da je bila opredelitev ožjega referenčnega okvira ob upoštevanju zgolj členov 164 in 166 LIR izoblikovana na podlagi napačnega povezanega branja teh dveh določb.

289 Poleg tega, da naj posojilo ZORA ne bi pomenilo izplačila dobička v smislu člena 164 LIR, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie navajata, da člena 166 LIR ni mogoče razlagati tako, da je z njim upravičenost do oprostitve na ravni matične družbe pogojena z neobstojem davčnega odbitka dohodkov, ustvarjenih v času trajanja posojila ZORA, na ravni odvisne družbe.

290 Veliko vojvodstvo Luksemburg prav tako obžaluje, da Komisija ni upoštevala pripomb, ki jih je predložilo v dopisu z dne 31. januarja 2018, v katerem je jasno razložilo, da imata člena 164 in 166 LIR ločeni področji uporabe ter da spoštovanje člena 164 LIR ni pogoj za uporabo člena 166 LIR.

291 Komisija vztraja zlasti pri tem, da je komplementarnost členov 166 in 164(1) in (2) LIR nujna za zagotovitev doslednosti luksemburškega davčnega sistema, kar naj bi poleg tega potrjevala pravna teorija z davčnega področja.

292 V zvezi s tem je treba po eni strani sicer ugotoviti, da s členom 166 LIR priznanje oprostitve dohodkov od deležev na ravni matične družbe ni formalno pogojeno s predhodno obdavčitvijo dobička, izplačanega na ravni njene odvisne družbe.

293 Vendar je mogoče oprostitev dohodkov od deležev predvideti le, če so bili dohodki, ki jih je izplačala odvisna družba, pred tem obdavčeni, sicer bi šlo za primer dvojnega neobdavčenja dobička v povsem notranjem položaju.

294 Gledano shematično, člen 164 LIR določa obdavčenje dohodkov, ki jih ustvari družba, ne glede na to, ali so ti dohodki izplačani ali ne. Ti dohodki v skladu s členom 164(3) LIR zajemajo tudi skrita izplačila dobička. Kar zadeva člen 166 LIR, je z njim pod nekaterimi pogoji določena oprostitev dohodkov od deležev, da je tako mogoče preprečiti primere dvojnega obdavčenja. Izplačani dobiček, ki je bil obdavčen na ravni odvisne družbe, se namreč na ravni matične družbe načeloma knjiži kot obdavčljivi dohodek.

295 Povezava med obema določbama izrecno izhaja iz odgovora Velikega vojvodstva Luksemburg z dne 31. januarja 2018. V skladu z dobesednim navedkom v točki 202 obrazložitve izpodbijanega sklepa, vključenim v opombo 223, ki ni dvoumna, je Veliko vojvodstvo Luksemburg priznalo, da „za vse deleže, za dohodke od katerih se lahko uporablja shema oprostitve iz člena 166 LIR, veljajo tudi določbe člena 164 LIR“.

296 Povezava med tema dvema določbama je še toliko očitnejša ob upoštevanju mnenja Conseil d'État (državni svet, Luksemburg) z dne 2. aprila 1965 o osnutku zakona, s katerim je bil člen 166 vključen v LIR, na katero Komisija upravičeno napotuje v opombah 139 in 238 k izpodbijanemu sklepu. Kot poudarja Conseil d'État (državni svet, Luksemburg), člen 166 LIR omogoča, da se „zaradi davčne pravičnosti in ekonomskih razlogov“ prepreči dvojno ali trojno obdavčenje izplačanih dohodkov, ne pa, da se v bistvu prepreči popolno neobdavčenje navedenih dohodkov.

297 Povedano drugače, oprostitev dohodkov od deležev se uporablja samo za dohodke, ki niso bili odbiti od obdavčljivega dohodka odvisne družbe.

298 Torej Komisija ni nikakor napačno uporabila prava, ker je v točki 204 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila povezavo med členoma 164 in 166 LIR, torej med oprostitvijo dohodkov od deležev na ravni matične družbe in obdavčitvijo izplačanega dobička na ravni odvisne družbe.

299 Po drugi strani Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie trdita, da posojilo ZORA ne vključuje izplačila dobička v smislu člena 164 LIR, zato naj bi bilo napotilo na navedeni člen, zlasti v točkah 204 ter 210 in naslednjih obrazložitve izpodbijanega sklepa, napačno.

300 Čeprav prirast k posojilu ZORA formalno res ni izplačilo dobička, se dohodki od deležev, oproščeni na ravni družbe LNG Holding, v bistvu ujemajo z zneskom navedenega prirasta, zato se ta – kot upravičeno izhaja iz točk od 210 do 212 obrazložitve izpodbijanega sklepa – v zelo posebnih okoliščinah obravnavane zadeve in glede na shemo družb, ki vključuje holdinško, posredniško in odvisno družbo, materialno ujema z izplačilom dobička. Komisija je lahko tako pri opredelitvi ozkega referenčnega okvira upravičeno upoštevala člena 164 in 166 LIR, ki v nacionalnem pravu urejata obdavčenje dohodkov od deležev.

301 Torej je treba trditev, ki se nanaša na napačno povezano branje členov 164 in 166 LIR, zavrniti, s tem pa je treba zavrniti tudi vse trditve, s katerimi se izpodbija opredelitev ozkega referenčnega okvira, kot jo je podala Komisija.

2) Odstopanje od določb v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev

302 Komisija je v točkah od 208 do 226 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da so luksemburški davčni organi z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči odstopili od določb v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev, ker so zadevnima holdinškima družbama omogočili oprostitev dohodkov od deležev, ki so se z ekonomskega vidika ujemali s prirastom k posojilu ZORA in so bili kot stroški odbiti na ravni odvisne družbe vsake od njiju.

303 Najprej je treba poudariti, da – kot je bilo ugotovljeno v točkah 247 in 248 zgoraj – prikaz odstopanja od luksemburških določb v zvezi z oprostitvijo dohodkov od deležev in obdavčitvijo izplačil dobička, če je dokazan, privede do ugotovitve prednosti.

304 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pri presoji pogoja, ki je sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU in se nanaša na selektivnost dodeljene prednosti, treba ugotoviti, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54 in navedena sodna praksa).

305 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie v bistvu trdita, da ni v obravnavani zadevi mogoče ugotoviti nikakršnega odstopanja, pri čemer trdita, prvič, da člen 164 LIR ne ureja posojil ZORA ter da ni obstajala nikakršna neposredna in očitna povezava med odbitnostjo prirasta k posojilom ZORA na ravni odvisnih družb in oprostitvijo dohodkov od deležev na ravni zadevnih holdinških družb, drugič, da je bilo povečanje vrednosti posojila ZORA v času, ko je bilo to izdano, negotovo, tretjič, da sta bila člena 164 in 166, obravnavano ločeno, uporabljena pravilno, četrtič, da Komisija ni dokazala kršitve teh dveh določb, obravnavanih ločeno, ter, petič, da ni bila dokazana ugodnejša obravnava skupine Engie na ravni zadevnih holdinških družb.

i) Uporaba člena 164 LIR za posojilo ZORA ter obstoj povezave med odbitnostjo prirasta k posojilu ZORA na ravni odvisnih družb in oprostitvijo dohodkov od deležev na ravni zadevnih holdinških družb

306 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie navajata, da člen 164 LIR v luksemburškem pravu ureja le izplačila dobička, ne pa posojila ZORA, ki naj bi bilo delno dolžniški, delno pa kapitalski instrument.

307 Tako naj Komisija ne bi upoštevala tega, da je posojilo ZORA mogoče pretvoriti, zato naj se člen 164 LIR v obravnavani zadevi ne bi uporabljal, tako da naj ne bi bilo mogoče ugotoviti nikakršnega odstopanja od te določbe. Komisija naj bi svojo analizo oprla na namensko razlago luksemburškega davčnega prava, s čimer naj bi kršila načelo zakonitosti davkov, v skladu s katerim se davčni zakoni razlagajo ozko.

308 Takega odstopanja naj po mnenju skupine Engie ne bi bilo tudi zato, ker naj ne bi bilo mogoče ugotoviti nikakršne neposredne in očitne povezave med dobičkom, ki ga je ustvarila družba LNG Holding, in prirastom k posojilu ZORA, odbitim kot strošek na ravni družbe LNG Supply. Komisija naj bi prav tako neupravičeno povezala terminsko prodajo s poznejšo operacijo zmanjšanja kapitala družbe LNG Supply, saj naj ta operacija v času izdaje zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč poleg tega niti ne bi bila predvidena. Brez take povezave naj zadevna vnaprejšnja davčna stališča v bistvu ne bi odstopala od upoštevanega referenčnega okvira.

309 Skupina Engie k temu še dodaja, da je bil prirast k posojilu ZORA kot obdavčljivi dobiček knjižen v računovodskih izkazih družbe LNG Luxembourg, zato se ob predpostavki, da bi bila ugotovljena povezava med zneskom prirasta, odbitega kot strošek na ravni družbe LNG Supply, in zneskom, oproščenim davka na ravni družbe LNG Holding, oprostitev v bistvu ne bi nanašala na znesek, ki ni bil predmet nobene obdavčitve.

310 Komisija izpodbija utemeljenost vseh teh trditev. Pri tem zlasti trdi, da če je mogoče isti znesek dobička odbiti kot strošek na ravni subjekta, ki ga izplača, in oprostiti kot dohodek na ravni upravičenca, potem ta dobiček v Velikem vojvodstvu Luksemburg ni nikakor obdavčen, kar naj bi v obravnavani zadevi kazalo prav na obstoj odstopanja od ozkega referenčnega okvira, ki se uporablja za holdinške družbe.

311 V zvezi s tem in v nasprotju s formalističnim pristopom, v skladu s katerim se posamično upošteva vsaka od operacij, ki sestavljajo izdelano finančno shemo, je pomembno po zgledu Komisije preseči pravni videz ter zajeti gospodarsko in davčno resničnost navedene sheme. Pri ugotavljanju, ali lahko državni ukrepi pomenijo državno pomoč, je treba upoštevati predvsem učinke teh ukrepov na upravičena podjetja (glej sodbo z dne 13. septembra 2010, Grčija in drugi/Komisija, T-415/05, T-416/05 in T-423/05, EU:T:2010:386, točka 212 in navedena sodna praksa).

312 Čeprav prirast k posojilu ZORA formalno ni izplačilo dobička, se dohodki od deležev, oproščeni na ravni družbe LNG Holding, v bistvu ujemajo z zneskom navedenega prirasta, zato ta – kot upravičeno izhaja iz točk od 210 do 212 obrazložitve izpodbijanega sklepa – v zelo posebnih okoliščinah obravnavane zadeve materialno ustreza izplačilu dobička.

313 Zadevna vnaprejšnja davčna stališča potrjujejo različne transakcije, ki tvorijo celoto, s katero se krožno in v medsebojni odvisnosti uresničuje prenos enega od sektorjev dejavnosti in njegovo financiranje med tremi družbami, ki pripadajo isti skupini. Te transakcije so bile zasnovane kot transakcije, ki se izvedejo v treh zaporednih, vendar med seboj odvisnih fazah, ki vključujejo posredovanje holdinške, posredniške in odvisne družbe.

314 Prvič, prirast k posojilu ZORA v računovodskih izkazih posredniških družb je bil sicer knjižen kot obdavčljivi dobiček.

315 Vendar sta Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie v odgovor na vprašanje, ki jima ga je na obravnavi postavilo Splošno sodišče, izrecno potrdila, da je bil ta dobiček na ravni posredniških družb izničen z izgubo v istem znesku, nastalo ob izvršitvi terminske prodajne pogodbe, sklenjene med posredniškima družbama in zadevnima holdinškima družbama.

316 Poleg tega sta zadevni holdinški družbi v skladu z navedeno pogodbo samodejno postali imetnici delnic, izdanih ob pretvorbi zadevnega posojila ZORA, te delnice pa so zajemale nominalni znesek odobrenega posojila in dobiček, ki sta ga ustvarili odvisni družbi.

317 Povedano drugače, terminska prodajna pogodba, sklenjena med zadevnima holdinškima družbama in posredniškima družbama, je dejansko omogočila izničenje obdavčljivega dobička na ravni posredniških družb ob hkratnem prenosu lastništva nad delnicami, izdanimi ob pretvorbi zadevnega posojila ZORA, preneseno na navedeni holdinški družbi.

318 Tako sta zadevni holdinški družbi postali imetnici navedenih delnic, katerih vrednost vključuje prirast k posojilu ZORA.

319 Drugič, izpolnitev terminske prodajne pogodbe je sicer tudi operacija, ki je z vseh vidikov ločena od poznejše razveljavitve dela delnic, prejetih od odvisnih družb.

320 Vendar je v obravnavani zadevi v primeru družbe LNG Holding dohodek, ki je bil na njeni ravni ustvarjen na podlagi terminske prodajne pogodbe – in še toliko bolj dohodek, ustvarjen po razveljavitvi delnic družbe LNG Supply – z ekonomskega vidika dejansko ustrezal znesku prirasta k posojilu ZORA, ustvarjenega pred delno pretvorbo tega posojila, kar je Veliko vojvodstvo Luksemburg izrecno priznalo v odgovor na vprašanje Splošnega sodišča med obravnavo.

321 Te ugotovitve ni mogoče omajati s trditvijo, da v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih ni bilo zavzeto stališče o poznejši razveljavitvi dela prejetih delnic odvisnih družb, ampak zgolj stališče o izpolnitvi terminske prodajne pogodbe.

322 Iz zahteve za vnaprejšnje davčno stališče, predložene 20. septembra 2013, je v skladu z dobesednim navedkom, povzetim v točki 43 obrazložitve izpodbijanega sklepa, namreč jasno razvidno, da je bila pred pretvorbo zadevnega posojila ZORA že predvidena poznejša razveljavitev dela prejetih delnic odvisnih družb na ravni zadevnih holdinških družb.

323 V njej je namreč navedeno, da bo „[z]aradi zmanjšanja kapitala [družbe LNG Supply] […] [družba LNG Holding] knjižila dobiček, enak razliki med nominalnim zneskom pretvorjenih delnic in zneskom pretvorbe“, ter da bo „[t]a dobiček […], kot so že potrdili davčni organi, prikazan v računovodskih evidencah [družbe LNG Holding] in se krije z oprostitvijo dohodkov od deležev“.

324 Izrecno sklicevanje na predhodno potrditev v zvezi s tem s strani luksemburške davčne uprave v bistvu kaže na to, da je bil dohodek, ki ga je prejela družba LNG Holding in je izhajal iz operacije zmanjšanja kapitala družbe LNG Supply, tisti, za katerega se je zahtevala uporaba člena 166 LIR, zlasti v zahtevi za vnaprejšnje davčno stališče z dne 9. septembra 2008, ki ji je Veliko vojvodstvo Luksemburg ugodilo.

325 Tretjič, odbitnost prirasta k posojilu ZORA je na ravni odvisnih družb formalno sicer operacija, ločena od oprostitve dohodkov od deležev na ravni holdinških družb.

326 Vendar sta ti operaciji v obravnavani zadevi dejansko neposredno povezani. Kot je potrdilo Veliko vojvodstvo Luksemburg na obravnavi, dohodki, ki so bili v skladu s členom 166 LIR oproščeni na ravni družbe LNG Holding, v bistvu ustrezajo prirastu k posojilu ZORA, odbitemu na ravni družbe LNG Supply.

327 Torej je Komisija upravičeno izpostavila medsebojne vplive med več operacijami, ki so sicer formalno ločene, vendar v bistvu skupne, in menila, da je luksemburška davčna uprava s tem, da je na ravni holdinških družb potrdila oprostitev dohodkov od deležev, ki z ekonomskega vidika ustrezajo znesku prirasta k posojilu ZORA, odbitemu kot strošek na ravni odvisnih družb, odstopila od referenčnega okvira, ki ga sestavljata člena 164 in 166 LIR.

ii) Negotova vrednost posojila ZORA ob njegovi izdaji

328 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie trdita, da Komisija ni mogla spregledati tega, da je bilo povečanje vrednosti posojil ZORA v času, ko sta bili sklenjeni, in v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč negotovo. To naj bi po navedbah Velikega vojvodstva Luksemburg držalo zlasti v zvezi z družbo CEF, in sicer še toliko bolj, ker naj posojilo ZORA, do katerega je bila upravičena družba GSTM, ne bi bilo pretvorjeno.

329 Po mnenju Velikega vojvodstva Luksemburg naj bi to, da je bilo na datum izdaje zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč negotovo, ali bosta odvisni družbi, upravičeni do zadevnega posojila ZORA, v prihodnje uresničili dobiček, v bistvu nasprotovalo ugotovitvi odstopanja od ozkega referenčnega okvira.

330 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se za državne pomoči štejejo posegi v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali ki jih je treba šteti za gospodarsko prednost, ki je upravičeno podjetje v normalnih tržnih razmerah ne bi prejelo (sodba z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21).

331 Poleg tega lahko ukrep pomeni državno pomoč, tudi če je znesek pomoči – in še toliko bolj ugotovitev prednosti – odvisen od okoliščin, ki so zunaj sistema obdavčitve.

332 Tako lahko ukrep pomeni državno pomoč v smislu člena 107 PDEU, tudi če se prednost ob sprejetju zadevnega ukrepa še ni uresničila. Zadostuje že samo verjetnost prihodnje uresničitve prednosti. Zaradi neuresničitve prednosti je namreč izključeno zgolj vračilo pomoči, ne pa tudi opredelitev kot pomoč.

333 V obravnavani zadevi se prednost in konec koncev odstopanje od referenčnega okvira sicer v celoti kažeta v primeru dobička, ki sta ga odvisni družbi ustvarili v času trajanja zadevnega posojila ZORA. Vendar to, da je bila uresničitev dobička na ravni odvisnih družb v času najema zadevnih posojil ZORA negotova, ne izključuje dodelitve selektivne prednosti zadevnima holdinškima družbama in ugotovitve odstopanja od ozkega referenčnega okvira.

334 Luksemburška davčna uprava se je namreč na datum izdaje zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ob upoštevanju finančne sheme, ki ji je bila predložena, izrekla v korist oprostitve dohodkov od deležev na ravni zadevnih holdinških družb, pri čemer so lahko ti dohodki z ekonomskega vidika ustrezali dohodkom, odbitim kot stroški na ravni odvisnih družb.

335 Tako Komisija ni storila napake, ker je ugotovila, da je luksemburška davčna uprava z določitvijo posebne ureditve obdavčitve dohodkov zadevnih holdinških družb opredelila pravni okvir, ki je omogočil dodelitev prednosti tema družbama, s čimer je odstopila od ozkega referenčnega okvira.

iii) Ugotovitev odstopanja na podlagi skupnega učinka splošnih določb

336 Skupina Engie trdi, da Komisija ni mogla upoštevati skupnega učinka – ki ni določen z zakonom – odbitnosti prirasta k posojilu ZORA na ravni odvisnih družb in oprostitve dohodkov od deležev na ravni holdinških družb. Po njenem mnenju uporaba dveh splošnih določb za poseben primer ne more pomeniti dodelitve prednosti, če se zadevni določbi uporabljata splošno in je uporaba vsake od njiju, če se uporablja sama zase, skladna z njeno običajno uporabo.

337 Komisija naj bi odstopila od svoje prakse odločanja, kot jo ponazarja njen Sklep 2014/200/EU z dne 17. julija 2013 o shemi pomoči SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), ki jo izvaja Španija – Davčna shema, ki se uporablja za določene dogovore o finančnem najemu, znana tudi kot španski sistem poslovnega najema (UL 2014, L 114, str. 1; v nadaljevanju: sklep o španskem sistemu poslovnega najema), v skladu s katero mora vsak davčni ukrep, obravnavan posamično, odstopati od običajne uporabe zadevnih davčnih določb. Taka zahteva naj bi bila še toliko pomembnejša, če je kot v obravnavani zadevi davčnih zavezancev več.

338 Skupina Engie dodaja, da je teza, ki jo je Komisija upoštevala v izpodbijanem sklepu, temeljila na tem, da je v skladu z načelom doslednosti uporaba davčnih določb za enega od davčnih zavezancev podrejena davčni obravnavi drugega davčnega zavezanca na podlagi drugih splošnih določb. Komisija naj prav tako ne bi upoštevala sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), v kateri naj bi bilo upoštevanje učinkov davčne ureditve omejeno na primer, ko je njena zasnova očitno samovoljna ali pristranska.

339 Te trditve ni mogoče sprejeti.

340 Kot je razvidno iz točk od 306 do 327 zgoraj, je treba v luksemburškem pravu ugotoviti povezavo med oprostitvijo dohodka od deležev na ravni matične družbe in odbitnostjo dohodkov, izplačanih na ravni odvisne družbe.

341 Uporabe take oprostitve tako ni mogoče predvideti brez predhodnega preverjanja, ali so bili dohodki, oproščeni davka, predmet obdavčenja. Davčna obravnava družbe prejemnice izplačanih dohodkov je z vidika člena 166 LIR odvisna od davčne obravnave družbe izplačnice.

342 V skladu s točkami od 312 do 327 zgoraj v obravnavani zadevi obstaja tudi povezava med odbitnostjo prirasta k posojilu ZORA na ravni družbe LNG Supply in oprostitvijo dohodkov od deležev, ki z ekonomskega vidika ustrezajo navedenemu prirastu, na ravni družbe LNG Holding. Ta povezava izhaja iz same strukture financiranja, ki ga je vzpostavila skupina Engie, in iz različnih pogodb, ki zavezujejo družbe skupine Engie, kot so bile potrjene z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči. Delnice družbe LNG Supply, ki vključujejo vrednost prirasta k posojilu ZORA, namreč prek tega posojila preidejo z družbe LNG Supply na družbo LNG Luxembourg, prek terminske prodajne pogodbe pa z družbe LNG Luxembourg na družbo LNG Holding, ki na koncu ustvari kapitalski dobiček, ki je z razveljavitvijo prejetih delnic oproščen davka. Povsem enako velja za povezavo med družbama GSTM in CEF, čeprav posojilo ZORA, ki ga je prejela prva, ni bilo pretvorjeno.

343 Zadevna vnaprejšnja davčna stališča zaradi navedene povezave in obravnave skupnega učinka teh dveh operacij na ravni zadevnih holdinških družb odstopajo od ozkega referenčnega okvira. V obravnavani zadevi oprostitve dohodkov od deležev, ki z ekonomskega vidika ustrezajo prirastu k posojilu ZORA, na ravni družbe LNG Holding ni bilo mogoče predvideti, ker je bil navedeni prirast odbit kot strošek na ravni družbe LNG Supply.

344 Komisija je lahko zaradi tega skupnega učinka v točkah 208 in 209 obrazložitve izpodbijanega sklepa upravičeno ugotovila, da obstaja odstopanje od referenčnega okvira, sestavljenega iz členov 164 in 166 LIR.

345 Ker so obstajale take povezave, Komisija torej ni nikakor napačno uporabila prava, ker je skupni učinek odbitnosti dohodka na ravni odvisne družbe in njegovo poznejšo oprostitev na ravni matične družbe obravnavala na ravni holdinških družb.

346 Te ugotovitve ne more omajati sklep o španskem sistemu poslovnega najema, naveden v točki 337 zgoraj.

347 Po eni strani je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso praksa odločanja Komisije v drugih zadevah ne more vplivati na veljavnost sklepa, ki se izpodbija, pri čemer je to veljavnost mogoče presojati le glede na objektivna pravila Pogodbe (glej sodbo z dne 20. septembra 2019, Havenbedrijf Antwerpen in Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Komisija, T-696/17, EU:T:2019:652, točka 68 in navedena sodna praksa).

348 Po drugi strani in neodvisno od tega, da Komisije njena predhodna praksa odločanja ne more zavezovati, je zlasti iz točk 131 in 140 obrazložitve sklepa o španskem sistemu poslovnega najema razvidno, da je davčna shema iz te zadeve sicer zajemala kombinacijo več ločenih davčnih ukrepov, vendar Komisija v tej zadevi ugotovitve selektivnosti španskega sistema poslovnega najema ni želela pogojevati z ugotovitvijo selektivnosti vsakega od ukrepov, iz katerih je bil navedeni sistem sestavljen, obravnavanih ločeno. Prav tako je bil španski sistem poslovnega najema sestavljen iz petih ukrepov, katerih kombinirana uporaba – v nasprotju z obravnavano zadevo, ki se nanaša na člena 164 in 166 LIR, katerih komplementarnost v bistvu izhaja iz povezanega branja teh členov – ni nikakor niti formalno niti vsebinsko izhajala iz zakonodajne določbe.

349 Sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), prav tako ni mogoče razlagati tako, da je upoštevanje učinkov ukrepa omejeno zgolj na njegovo opredelitev kot „samovoljen ali pristranski“.

350 Po eni strani je treba ugotoviti, da sta se zadevi, v katerih je bila izrečena sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), precej razlikovali od obravnavane, saj je zadevna ureditev sama pomenila referenčni okvir, na podlagi katerega je bila ugotovljena ugodnejša obravnava „offshore“ družb.

351 Po drugi strani je treba poudariti, da člen 107(1) PDEU ne razlikuje med državnimi posegi glede na njihove vzroke in cilje, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke in torej ne glede na uporabljene tehnike. Torej je mogoče sodno prakso, na katero se sklicuje skupina Engie, uporabiti le v primerih sporov, podobnih tistim iz zadev, v katerih je bila izrečena sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732).

iv) Neobstoj kršitve členov 164 in 166 LIR, obravnavanih ločeno

352 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da bi morala Komisija, ker je bila uporaba členov 164 in 166 LIR v skladu z nacionalnim pravom, dokazati, da se z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči kršita ta člena.

353 Komisija naj bi morala ob upoštevanju sodbe z dne 12. novembra 2013, MOL/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592), selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč dokazati s sklicevanjem na določbe, na katerih so temeljila, in dokazati njihovo kršitev.

354 Komisija vztraja pri tem, da selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ni bila toliko pogojena z ugotovitvijo napačne uporabe določb, na podlagi katerih so bila sprejeta, kot s selektivnostjo teh določb.

355 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da v nasprotju s trditvijo Velikega vojvodstva Luksemburg ugotovitev odstopanja od ozkega referenčnega okvira v obravnavani zadevi ni bila pogojena z ugotovitvijo kršitve členov 164 in 166 LIR, obravnavanih ločeno. Nasprotno, odstopanje je bilo treba presojati ob upoštevanju kombinacije členov 164 in 166 LIR, ki sta sestavljala ozki referenčni okvir, v skladu s katerim dohodkov od deležev ni mogoče oprostiti na ravni matične družbe, če niso bili obdavčeni na ravni odvisne družbe, in obratno.

356 Iz točk 212 in 213 obrazložitve izpodbijanega sklepa pa je razvidno, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča odstopajo od ozkega referenčnega okvira, saj je bila skupina Engie v skladu z njimi na ravni zadevnih holdinških družb upravičena do oprostitve davka od dohodka, ki je z ekonomskega vidika ustrezal izplačanemu dobičku, neobdavčenemu na ravni njunih odvisnih družb. Prav za to je šlo v primeru posojila ZORA, izdanega družbi LNG Supply. Družba LNG Holding je bila namreč oproščena davka od dohodkov od deležev, ki se z ekonomskega vidika ustrezali dohodkom, ki jih je družba LNG Supply odbila kot strošek.

357 Obveznost dokazati, da sta bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči kršena člena 164 in 166 LIR, nikakor ne izhaja niti iz sodbe z dne 12. novembra 2013, MOL/Komisija (T-499/10, EU:T:2013:592). V nasprotju z navedbami Velikega vojvodstva Luksemburg je mogoče s to sodbo namreč zgolj ponazoriti, da lahko selektivnost ukrepa pomoči izhaja iz diskrecijske pravice, ki je upravi podeljena s splošnim aktom, in sicer ne glede na samo izvrševanje te pravice. Ob tem je še pojasnjeno, da se je treba v primeru neizvrševanja take pravice sklicevati na vsebino ukrepa, da se preveri, ali je z njim njegovemu upravičencu podeljena selektivna prednost.

358 V teh okoliščinah je treba zavrniti trditve, ki se nanašajo na nedokazanost kršitve členov 164 in 166 LIR, obravnavanih ločeno.

v) Ugodnejša obravnava skupine Engie na ravni zadevnih holdinških družb

359 Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki ju v zvezi s tem podpira Irska, menita, da Komisija ni dokazala, da je bila skupina Engie obravnavana prednostno v primerjavi z drugimi družbami ali skupinami družb, ki so v primerljivem položaju kot ona.

360 Po mnenju družbe Engie Komisija ni predložila dokazov o obstoju drugačnih vnaprejšnjih davčnih stališč in o tem, da bi luksemburška davčna uprava podjetju v primerljivem položaju zavrnila sprejetje take odločbe, ali o odmerni odločbi, izdani po davčnem nadzoru, ki bi se nanašala na podjetja, ki so vzpostavila strukturo, kakršna je predvidena z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči.

361 V obravnavani zadevi naj bi bilo mogoče ugotoviti zgolj diskriminacijo *de facto*, zato bi morala Komisija ob upoštevanju sodb z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), ter z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), v primeru posamičnega ukrepa za uporabo splošne ureditve opredeliti lastne in posebne značilnosti podjetij, ki jim vnaprejšnja davčna stališča koristijo, na podlagi katerih jih je mogoče ločiti od podjetij, ki naj bi bila iz njih izključena.

362 Če to ne bi držalo, naj bi morala Komisija dokazati, da lahko davčne določbe, uporabljene v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih, kljub formalni splošnosti same po sebi povzročijo ugodnejšo obravnavo nekaterih podjetij zaradi njihovih posebnih značilnosti v primerjavi z drugimi podjetji v primerljivem položaju.

363 Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki ga v zvezi s tem podpira Irska, še trdi, da Komisija, če je lahko kateri koli davčni zavezanec izoblikoval strukturo financiranja, podobno tisti, preučeni v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih, kar naj bi ta institucija priznala, ne bi smela zatrjevati selektivnosti navedenih vnaprejšnjih davčnih stališč.

364 Irska vztraja pri tem, da ni mogoče ugotoviti diskriminacije ali izključevanja, saj je bil lahko kateri koli davčni zavezanec upravičen do enake davčne obravnave kot skupina Engie, če je vzpostavil finančno shemo, podobno tisti, upoštevani v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih. Po mnenju te države bi morala Komisija dokazati, da je bila druga skupina družb *de iure* ali *de facto* izključena iz upravičenosti do enake davčne obravnave, čeprav je vzpostavila podobno finančno shemo. Če pa tega ni mogoče ugotoviti, naj ne bi moglo biti niti razlikovanja, uvedenega z nacionalnim pravom: edina razlika naj bi bila v načinu, kako naj bi se posamezni davčni zavezanci odločili organizirati svoje zadeve.

365 Komisija meni, da zaradi dejstva, da je struktura financiranja načeloma odprta za vse gospodarske subjekte na trgu, še ni izključena selektivnost spornih vnaprejšnjih davčnih stališč.

366 V zvezi s tem je treba spomniti, da je treba pri dokazovanju selektivnosti zadevnega ukrepa preveriti, ali se z njim med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno splošno davčno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, uvaja razlikovanje, ki ni upravičeno z naravo in sistematiko te ureditve (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 60).

367 Natančneje, pogoj v zvezi s selektivnostjo je izpolnjen, če Komisija dokaže, da nacionalni ukrep, s katerim se podeljuje davčna ugodnost, odstopa od splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici, s čimer s konkretnimi učinki uvaja različno obravnavanje

gospodarskih subjektov, čeprav so subjekti, ki so upravičeni do davčne ugodnosti, in subjekti, ki so iz nje izključeni, z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 67).

368 Prav tako je iz sodne prakse razvidno, da ugotovitve selektivnosti davčnega ukrepa, ki pomeni odstopanje, ni mogoče pogojevati z opredelitvijo posebne kategorije podjetij, ki jih je mogoče ločevati na podlagi posebnih lastnosti. Taka opredelitev pa je upoštevna v primeru ukrepa, ki ni v obliki davčne ugodnosti, ki bi pomenila odstopanje od splošne davčne ureditve, ampak v obliki uporabe „splošne“ davčne ureditve na podlagi meril, ki so tudi sama splošna (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke od 71 do 78).

369 V primeru davčnega ukrepa, ki pomeni odstopanje od splošne ureditve, ugotovitev selektivnosti ne izhaja nujno iz nemožnosti nekaterih podjetij, da bi bila upravičena do prednosti iz zadevnega ukrepa zaradi pravnih, gospodarskih ali praktičnih omejitev, ki jim onemogočajo izvedbo transakcije, ki je pogoj za dodelitev te prednosti, temveč lahko izhaja že iz ugotovitve, da obstaja transakcija, ki je sicer primerljiva s tisto, ki je pogoj za dodelitev zadevne prednosti, ne daje pa pravice do nje. Iz tega izhaja, da je davčni ukrep lahko selektiven, tudi če se vsako podjetje lahko svobodno odloči, da izvede transakcijo, ki je pogoj za dodelitev prednosti iz tega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke od 80 do 88).

370 V obravnavani zadevi je iz točk 205 in 215 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da je Komisija menila, da sta bili zadevni holdinški družbi upravičeni do ugodnejše davčne obravnave kot družbe, ki so prejele dohodke od deležev in za katere so v nasprotju z navedenima holdinškima družbama veljala pravila glede oprostitve dohodkov od deležev in obdavčitve izplačil dobička.

371 Ker je oprostitev dohodkov od deležev na ravni matične družbe v povsem notranjem položaju mogoče predvideti le v primeru obdavčenja izplačanih dohodkov na ravni odvisne družbe, sta zadevni holdinški družbi v obravnavani zadevi upravičeni do oprostitve dohodkov od deležev za dohodke, ki z ekonomskega vidika ustrezajo znesku prirasta k posojilu ZORA, odbitemu kot stroški na ravni odvisne družbe vsake od njiju. Nekatere matične družbe so za primerljivo transakcijo, torej prejem dohodkov od deležev po naložbi v kapital odvisne družbe, izključene iz davčne ugodnosti, do katere sta upravičeni zadevni holdinški družbi.

372 Torej je Komisija pravno zadostno dokazala, da sta bili zadevni holdinški družbi upravičeni do ugodnejše davčne obravnave v primerjavi z vsako matično družbo, ki bi lahko prejela dohodke od deležev, ki v času njihovega izplačila niso bili obdavčeni.

373 Trditve, ki sta jih navedla skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg, ne morejo omajati te ugotovitve.

374 Po eni strani skupina Engie trdi, da bi morala Komisija, da bi v primeru sistema financiranja, ki je odprt za vse in sta ga zadevni holdinški družbi izkoristili, dokazala selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, dokazati, da je bila drugim družbam v primerljivem položaju zavrnjena enaka davčna obravnava.

375 Ob predpostavki, da bi bile holdinške družbe upravičene do podobne davčne obravnave, kot je bila priznana družbama CEF in LNG Holding, če bi izvedle operacije financiranja, ki bi prav tako vključevale izdajo posojila ZORA s strani posredniške družbe, bi obstoj enakih vnaprejšnjih davčnih stališč kazal kvečjemu na morebitno shemo pomoči, ne pa na neobstoj diskriminacije.

376 Poleg tega razlogovanje skupine Engie temelji na napačni premisi, da je referenčni okvir, ki ga je uporabila Komisija, sestavljen iz posebne ureditve obdavčitve dohodkov zadevnih holdinških družb, ki izhaja iz zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč. Če bi namreč od Komisije zahtevali, da za ugotovitev diskriminacije opredeli družbe, ki bi jim bila za enako finančno shemo zavrnjena enaka davčna obravnava, bi to pomenilo, da je ta institucija kot referenčni okvir upoštevala navedeno posebno ureditev obdavčenja.

377 Vendar je referenčni okvir sestavljen iz členov 164 in 166 LIR, ki urejata obdavčenje izplačil dobička bodisi na ravni odvisne družbe bodisi na ravni matične družbe, kar je okvir, od katerega zadevna vnaprejšnja davčna stališča odstopajo.

378 Po drugi strani ni mogoče uspeti niti s trditvijo, da Komisija ni opredelila posebne kategorije podjetij, ki bi ji pripadale družbe skupine Engie glede na lastnosti, značilne posebej zanje, kot kategorijo, ki ji je bila priznana prednost.

379 Kot je bilo namreč navedeno v točki 368 zgoraj, se opredelitev take kategorije zahteva samo v primeru splošne davčne ureditve, ki bi sama zase pomenila upoštevani referenčni okvir.

380 V obravnavani zadevi ni tako, saj se je Komisija pri dokazovanju selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč oprla na različno obravnavanje, ki izhaja iz teh stališč, ker je z njimi dodeljena prednost zadevnima holdinškima družbama, ne pa tudi drugim družbam, ki so v primerljivem položaju ob upoštevanju cilja ozkega referenčnega okvira, torej okvira, od katerega zadevna vnaprejšnja davčna stališča odstopajo.

381 Torej je Komisija v izpodbijanem sklepu upravičeno ugotovila ugodnejšo davčno obravnavo zadevnih holdinških družb. Zato je treba trditve, s katerimi se izpodbija ugotovitev odstopanja od določb v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev ter s tem selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, zavrniti kot neutemeljene.

vi) Ugotovitev v zvezi z dodelitvijo selektivne prednosti skupini Engie na ravni zadevnih holdinških družb ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira

382 Ker je po eni strani Komisija dokazala selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, pri čemer se je oprla na štiri usmeritve razlogovanja, od tega eno podredno, in ker so bile po drugi strani trditve, katerih namen je bil izpodbijati utemeljenost ene od teh usmeritev razlogovanja, to je obstoja selektivne prednosti na ravni zadevnih holdinških družb ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira, zavrnjene kot neutemeljene, je treba načeloma zaradi ekonomičnosti postopka zavrniti preučitev trditev, s katerimi se izpodbijajo preostale alternativne usmeritve razlogovanja, saj so v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah 230 in 231 zgoraj, postale neupoštevne.

383 Ker pa je bilo tokrat prvič uporabljeno razlogovanje, katerega namen je dokazati selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč glede na referenčni okvir, ki vključuje določbo o zlorabi prava, Splošno sodišče meni, da je primerno preizkusiti tudi utemeljenost trditev zoper to razlogovanje.

d) Domnevni neobstoj selektivne prednosti ob upoštevanju določbe o zlorabi prava

384 Komisija v točkah od 289 do 312 obrazložitve izpodbijanega sklepa trdi, da je bila skupini Engie z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči dodeljena prednost zaradi neuporabe določbe o zlorabi prava. Kot je razvidno iz točke 290 obrazložitve izpodbijanega sklepa, naj bi bila ta določba del luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

385 V skladu z določbo o zlorabi prava „davčne obveznosti ni mogoče zaobiti ali zmanjšati z zlorabo oblik in možnosti civilnega prava“ ter „je treba v primeru zlorabe davke pobrati enako, kot bi bili pobrani v pravni strukturi, prilagojeni operacijam, dejanskemu stanju in gospodarskim okoliščinam“.

386 Sklicevanje na „Engie“, zlasti v točki 162 obrazložitve izpodbijanega sklepa, za poimenovanje subjekta, na ravni katerega naj bi se presojala selektivnost zaradi neuporabe določbe o zlorabi prava, naj bi se v skladu s točko 16 obrazložitve izpodbijanega sklepa uporabljalo za družbo Engie SA in vse družbe, ki jih ta neposredno in posredno nadzira, torej v Luksemburgu zadevni holdinški družbi, posredniški družbi in odvisni družbi.

387 V skladu s točkami od 292 do 298 obrazložitve izpodbijanega sklepa naj bi finančna shema, ki jo je vzpostavila skupina Engie, izpolnjevala vse štiri pogoje za ugotovitev zlorabe prava, ki izhajajo iz luksemburške sodne prakse, kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg z njimi seznanilo Komisijo v odgovoru z dne 31. januarja 2018 na dopis z dne 11. decembra 2017, in sicer, prvič, uporaba pravne oblike zasebnega prava, drugič, zmanjšanje davčnega bremena, tretjič, uporaba neustrezne pravne ureditve in, četrtič, neobstoj nedavčnih razlogov.

388 Komisija poleg ugotovitve v zvezi z neobdavčitvijo prirasta k posojilu ZORA na ravni odvisnih, posredniških ali zadevnih holdinških družb v točkah od 304 do 310 obrazložitve izpodbijanega sklepa, kar zadeva pogoj glede uporabe ustrezne pravne ureditve, meni, da so bili na voljo še drugi načini financiranja, skladni z namenom luksemburškega zakonodajalca, kot so kapitalski ali dolžniški instrumenti, katerih uporaba ne bi privedla do neobdavčitve dohodkov, ki sta jih ustvarili odvisni družbi.

389 Po navedbah Komisije je bilo med dolžniškimi instrumenti, ki so bili na voljo, posojilo ZORA, ki bi ga matična družba izdala neposredno svoji edini odvisni družbi brez posredovanja posredniške družbe. Komisija namreč člen 22a LIR razlaga tako, da – ob predpostavki, da se uporablja za prirast k posojilu ZORA – omogoča zgolj odlog obdavčenja tega prirasta.

390 Člen 22a(2), točka 1, LIR, ki je veljal v času sprejetja zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč in katerega razlaga, kot jo je podala Komisija, se izpodbija, določa:

„2. Z odstopanjem od člena 22(5) z operacijami zamenjave iz točk od 1 do 4 spodaj ne nastanejo kapitalski dobički, neločljivo povezani z zamenjanimi sredstvi, razen če se v primerih iz točk 1, 3 in 4 upnik ali družbenik odpove uporabi te določbe:

1. pri pretvorbi posojila: pripis upniku vrednostnih papirjev, ki predstavljajo osnovni kapital dolžnika. V primeru pretvorbe zamenljivega kapitalizacijskega posojila so kapitalizirane obresti, ki se nanašajo na obdobje tekočega poslovnega leta pred pretvorbo, obdavčljive ob zamenjavi;

[…]“

391 Kot je razvidno iz točk od 278 do 284 obrazložitve izpodbijanega sklepa, Komisija trdi, da se člen 22a(2), točka 1, LIR – ki v bistvu določa, da pri pretvorbi posojila s pripisom vrednostnih papirjev, ki predstavljajo osnovni kapital dolžnika, upniku ne nastanejo kapitalski dobički, razen če se upnik ali družbenik odpove uporabi te določbe – za prirast k posojilu ZORA ne uporablja. Člen 22a LIR naj bi namreč določal, da so v primeru pretvorbe zamenljivega kapitalizacijskega posojila kapitalizirane obresti, ki se nanašajo na obdobje tekočega poslovnega leta pred pretvorbo, obdavčljive ob zamenjavi. Komisija poudarja, da člen 22a LIR, tudi če bi se uporabljal za prirast k posojilu ZORA, ne bi učinkoval tako, da bi bil ta prirast za stalno oproščen davka, ampak bi bila njegova obdavčitev zgolj odložena.

392 Kar zadeva pogoj glede neobstoja nedavčnih razlogov, Komisija v točkah od 306 do 313 obrazložitve izpodbijanega sklepa poudarja, da financiranja prenosa sektorjev dejavnosti prek posojila ZORA, ki ga je izdala posredniška družba, skupaj s terminsko prodajno pogodbo, sklenjeno s holdinško družbo, ni mogoče obrazložiti z morebitno omejitvijo profila tveganja odvisnih družb ali z izboljšanjem uspešnosti in prožnosti skupine. Edini razlog za to naj bi bil precejšen davčni prihranek.

393 Komisija meni, da je prednost, do katere naj bi bila upravičena skupina Engie zaradi neuporabe določbe o zlorabi prava, selektivna, saj naj v skladu s točkami 311 in 312 obrazložitve izpodbijanega sklepa ta prednost ob ugotovitvi neuporabe zakona v primeru, ko so bili pogoji za njegovo uporabo izpolnjeni, že po definiciji ne bi bila dostopna nobenemu drugemu podjetju.

1) Uvodne ugotovitve

394 Komisija je v izpodbijanem sklepu preverila selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ob upoštevanju določbe o zlorabi prava kot sestavnega dela luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

395 Ker naj zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ne bi bilo mogoče izdati, saj so bili izpolnjeni pogoji za uporabo določbe o zlorabi prava, naj bi Veliko vojvodstvo Luksemburg skupini Engie dodelilo selektivno prednost. Ta naj bi temeljila na neuporabi zakona v primeru, ko so bili pogoji za njegovo uporabo izpolnjeni, zato naj „že po definiciji [ne bi bila] dostopna nobenemu drugemu podjetju“.

396 V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie s svojimi trditvami ne izpodbijata opredelitve referenčnega okvira, ki ga je Komisija upoštevala pri dokazovanju selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ob upoštevanju določbe o zlorabi prava.

397 Komisija v točkah 290 in 291 obrazložitve izpodbijanega sklepa kot referenčni sistem omenja sicer „luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb“, katerega glavni cilj naj bi bil „obdavčitev dobička podjetij“ in v katerega naj bi spadala določba o zlorabi prava.

398 Vendar je Komisija v točkah od 299 do 312 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila odstopanje samo od določbe o zlorabi prava, pri čemer je v obravnavani zadevi preverila, ali so izpolnjeni vsi štirje kumulativni pogoji.

399 Povedano drugače, v okviru teh tožbenih razlogov s trditvami, s katerimi skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg v svojih vlogah izpodbijata dokazovanje Komisije iz točk od 171 do 199 obrazložitve izpodbijanega sklepa, kar zadeva selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč na ravni zadevnih holdinških družb prek referenčnega okvira, ki zajema „luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb“, ni mogoče uspešno izpodbijati odstopanja, ki ga je Komisija ugotovila zgolj od določbe o zlorabi prava. To velja zlasti za trditve, v skladu s katerimi Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie Komisiji očitata, da je ugotovila odstopanje ne od določb, ki sestavljajo luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, kot je bil predstavljen v točkah od 78 do 81 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ampak od domnevnega cilja navedenega referenčnega okvira.

400 „Temeljni cilj luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb“, na katerega se Komisija sklicuje v točki 305 obrazložitve izpodbijanega sklepa v delu, ki se nanaša na zlorabo prava, ni uporabljen za opredelitev odstopanja na podlagi tega „cilja“, ampak zaradi preverjanja, ali je davčna obravnava, odobrena z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči, v skladu z namenom luksemburškega zakonodajalca. Tako je uporaba tega „cilja“ vključena v drug pristop, ločen od tistega, na katerem temeljijo točke od 171 do 199 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

401 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie pa izpodbijata, prvič, presojo meril, ki jih je treba izpolniti za to, da se po luksemburškem pravu ugotovi zloraba prava, in, drugič, obstoj ugodnejše obravnave. Vendar je treba pred preverjanjem utemeljenosti trditev, navedenih v ta namen, presoditi tiste, s katerimi Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbija dopustnost razlogovanja, ki temelji na določbi o zlorabi prava.

2) Domnevna novost razlogovanja, ki temelji na določbi o zlorabi prava

402 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da je razlogovanje, na podlagi katerega Komisija meni, da je bila selektivna prednost dodeljena zaradi odstopanja od določbe o zlorabi prava, „nedopustno“. Komisija naj bi ta očitek v upravnem postopku zgolj navedla, ne bi pa naj ga razvila.

403 Po navedbah Velikega vojvodstva Luksemburg naj se sklep o začetku postopka za namene uporabe določbe o zlorabi prava namreč ne bi nanašal na oprostitev dohodkov od deležev na ravni holdinških družb, ampak naj bi zadeval odbitnost prirasta na ravni odvisnih družb. Poleg tega naj dopis Komisije z dne 11. decembra 2017 nikakor ne bi odpravil pomanjkljivosti sklepa o začetku postopka glede tega vidika.

404 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je Komisija že vse od sklepa o začetku postopka vztrajala pri neuporabi te določbe, kot to izhaja iz točke 204 zgoraj. Dalje, čeprav Komisija v dopisu z dne 11. decembra 2017 ni povzela svojih trditev glede neuporabe določbe o zlorabi prava, je stranke kljub temu znova pozvala k predložitvi dodatnih pripomb glede tega vidika.

405 Torej je treba trditev Velikega vojvodstva Luksemburg, ki vztraja pri tem, da je razlogovanje Komisije, ki temelji na določbi o zlorabi prava, novo, s čimer želi izpodbijati njegovo „dopustnost“, zavrniti kot neutemeljeno.

3) Odstopanje od določbe o zlorabi prava

406 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie izpodbijata uporabo določbe o zlorabi prava v obravnavani zadevi. Komisiji poleg tega, da bi se morala, da bi dokazala selektivnost v zvezi s tem, sklicevati na upravno prakso luksemburških davčnih organov, še očitata, da je storila več napak pri presoji, kar zadeva uporabo meril, ki jih je treba v luksemburškem pravu izpolniti za utemeljitev uporabe določbe o zlorabi prava. Pri tem trdita, da luksemburški organi, ker ta merila niso bila izpolnjena, niso mogli ugotoviti zlorabe prava, zato ni bilo mogoče ugotoviti nobenega odstopanja od te določbe. Pa tudi če bi se določba o zlorabi prava uporabljala, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie vsekakor poudarjata, da naj Komisija po eni strani ne bi dokazala ugodnejše obravnave družb skupine Engie, po drugi strani pa naj bi prepoved finančne sheme, ker naj bi domnevno pomenila zlorabo, privedla do kršitve svobode ustanavljanja.

407 Komisija zlasti trdi, da so bila vsa štiri merila, na podlagi katerih se v luksemburški praksi ugotovi zloraba prava, v obravnavani zadevi izpolnjena. Očitno naj bi bilo, da je bil dobiček družb skupine, ki so sodelovale v shemi, oproščen davka, medtem ko so bile ekonomsko enakovredne operacije, izvedene brez te sheme, obdavčene.

i) Domnevno neupoštevanje upravne prakse luksemburških davčnih organov

408 Predhodno je treba ugotoviti, da iz spisov združenih zadev T-516/18 in T-525/18 nikakor ne izhaja, da bi Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie v upravnem postopku Komisijo seznanila z luksemburško upravno prakso, ki bi bila lahko nujno potrebna za izključitev selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč s tega vidika.

409 Neodvisno od te ugotovitve je treba ugotoviti, da se je Komisija – kot izhaja iz točk od 293 do 298 obrazložitve izpodbijanega sklepa – upravičeno sklicevala tako na okrožnico luksemburške uprave iz leta 1989 kot tudi na luksemburško sodno prakso, iz katerih je izluščila štiri merila, ki morajo biti izpolnjena za to, da se v luksemburškem pravu ugotovi zloraba prava. Poleg tega upoštevanje upravne prakse ni bilo nujno potrebno, saj razlaga določbe o zlorabi prava v obravnavani zadevi ne povzroča nikakršnih težav.

ii) Presoja meril za utemeljitev uporabe določbe o zlorabi prava

410 Stranke se strinjajo o merilih, ki jih je treba v luksemburškem pravu izpolniti za ugotovitev zlorabe prava. Ob upoštevanju točk od 301 do 306 obrazložitve izpodbijanega sklepa in sodbe Cour administrative (upravno sodišče, Luksemburg) z dne 7. februarja 2013, priložene tožbi v zadevi T-516/18, morajo biti za tako ugotovitev izpolnjena štiri merila, in sicer uporaba oblik ali ureditev zasebnega prava, zmanjšanje davčnega bremena, uporaba neustrezne pravne ureditve in neobstoj nedavčnih razlogov.

411 Kar zadeva prvo merilo, v obravnavani zadevi ni sporno, da je skupina Engie uporabila oblike zasebnega prava, odobrene z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči. Kot je bilo namreč navedeno v točki 34 zgoraj, so v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih navedene različne transakcije znotraj skupine, ki tvorijo celoto, s katero se za družbi LNG Supply in GSTM izvede ena sama operacija, in sicer prenos dejavnosti v zvezi z utekočinjenim zemeljskim plinom oziroma dejavnosti v zvezi s financiranjem in denarnimi sredstvi znotraj skupine, katerega financiranje je bilo prav tako zagotovljeno znotraj iste skupine. Te transakcije so bile že od samega začetka zasnovane kot transakcije, ki se izvedejo v treh zaporednih, vendar med seboj odvisnih fazah, ki vključujejo posredovanje zadevnih holdinških družb, posredniških družb in odvisnih družb.

412 Vendar skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg izpodbijata presojo treh drugih meril, ki jih je treba izpolniti za to, da se v luksemburškem pravu ugotovi zloraba prava.

– *Merilo v zvezi z zmanjšanjem davčnega bremena*

413 Kar zadeva drugo merilo, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie trdita, da zadevna vnaprejšnja davčna stališča niso privedla do zmanjšanja davčnega bremena odvisnih, posredniških in zadevnih holdinških družb.

414 Vendar je treba podobno kot Komisija v točki 302 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotoviti, da je navedena shema dejansko privedla do neobdavčenja prirasta k posojilu ZORA, pa naj bo to na ravni odvisnih družb, posredniških družb ali zadevnih holdinških družb.

415 Čeprav lahko odvisni družbi najprej od svojih obdavčljivih dohodkov – z izjemo marže, dogovorjene z davčno upravo – odbijeta prirast k posojilu ZORA, ni ta prirast obdavčen niti pri posredniških družbah, saj ti zaradi terminske prodajne pogodbe, sklenjene z zadevnima holdinškima družbama, ob pretvorbi zadevnega posojila ZORA utrpita izgubo v enakem znesku, s čimer se v njunih računovodskih izkazih izniči kapitalski dobiček, ki se ujema z navedenim prirastom.

416 Nazadnje sta na podlagi zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč zadevni holdinški družbi upravičeni do oprostitve, kar zadeva dohodke od deležev, pri čemer se je v obravnavani zadevi ta oprostitev uporabila za dohodke, ki z ekonomskega vidika ustrezajo prirastu k posojilu ZORA, kar je Veliko vojvodstvo Luksemburg potrdilo na obravnavi.

417 Posredniški družbi imata pri doseganju tega davčnega rezultata odločilno vlogo. Čeprav se lahko z vidika operacije financiranja zdita odvečen člen finančne sheme, ki jo je vzpostavila skupina Engie, sta v nasprotju s trditvijo Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Engie z davčnega vidika bistveni člen te sheme.

418 Z vidika operacije financiranja posredniški družbi v odnosu do odvisnih družb zagotavljata financiranje zadevnega posojila ZORA in ob njegovi pretvorbi prejmeta delnice, katerih vrednost vključuje nominalni znesek navedenega posojila in prirast k njemu.

419 V odnosu do zadevnih holdinških družb posredniški družbi v času izdaje zadevnega posojila ZORA prejmeta nominalni znesek tega posojila, v času njegove pretvorbe pa zagotovita prenos lastništva delnic, ki sta jih izdali odvisni družbi in katerih vrednost vključuje nominalni znesek in prirast k temu posojilu.

420 Tako posredniški družbi izvršita zgolj operacijo financiranja, za katero sta se odločili zadevni holdinški družbi zaradi prenosa sektorjev dejavnosti na odvisni družbi.

421 Kar zadeva davčni vidik, po eni strani posredniški družbi od prirasta k posojilu ZORA ne plačata nikakršnega dejanskega davka. Čeprav ti družbi ob pretvorbi navedenega posojila beležita kapitalski dobiček, ki ustreza prirastu k posojilu ZORA, hkrati zaradi terminske prodajne pogodbe utrpita izgubo, katere znesek se ujema z navedenim prirastom.

422 Tako je bilo zlasti na datum delne pretvorbe posojila ZORA, izdanega v korist družbe LNG Supply. Ker se družba LNG Luxembourg ni odločila za uporabo člena 22a LIR, je v računovodskih izkazih knjižila kapitalski dobiček, ki je bil – kot je na obravnavi potrdilo Veliko vojvodstvo Luksemburg – izničen z izgubo v enakem znesku zaradi uporabe terminske prodajne pogodbe, sklenjene z družbo LNG Holding. Če ne bi bilo terminske prodajne pogodbe, bi moral biti torej prirast k posojilu ZORA obdavčen pri posredniških družbah.

423 Po drugi strani posredniški družbi omogočata, da se dobiček, ki sta ga ustvarili zadevni holdinški družbi zaradi razveljavitve dela delnic, prejetih na podlagi terminske prodajne pogodbe, prikladno – tako se vsaj zdi – loči od dobička, ki ustreza prirastu k posojilu ZORA, in da se lahko uporabi člen 166 LIR. Ker namreč prirasta k posojilu ZORA ni mogoče izenačiti z dohodkom od deležev v smislu člena 166 LIR, z njim ne bi bilo mogoče utemeljiti nikakršne pravice do oprostitve za navedeni prirast.

424 Povedano drugače, ob upoštevanju posojila ZORA, ki ga je prejela družba LNG Supply, posredovanje družbe LNG Luxembourg kot posredniške družbe družbi LNG Holding omogoča, da dohodek, nastal zaradi razveljavitve delnic družbe LNG Supply, predstavi kot dohodek od deležev, čeprav ta v bistvu ustreza prirastu k posojilu ZORA. Takega rezultata ne bi bilo mogoče doseči, če bi bilo posojilo ZORA sklenjeno neposredno med družbama LNG Supply in LNG Holding.

425 Kot je trdila Komisija v točki 304 obrazložitve izpodbijanega sklepa – in v nasprotju s trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Engie – sklenitev posojila ZORA med dvema družbama ne more privesti do davčnega rezultata, kakršen je bil dosežen s tem, da sta v zadevni strukturi financiranja posredovali posredniški družbi.

426 Če bi bilo posojilo ZORA sklenjeno med odvisno in matično družbo, bi bilo prirast k posojilu ZORA – z izjemo marže, dogovorjene z luksemburško davčno upravo – sicer mogoče odbiti na ravni odvisne družbe.

427 Vendar bi bil prirast obdavčen na ravni matične družbe bodisi v trenutku pretvorbe zadevnega posojila ZORA bodisi pozneje v skladu z možnostjo, ki jo dopušča člen 22a LIR.

428 Čeprav se lahko po eni strani družba imetnica pretvorjenih delnic ob pretvorbi posojila ZORA odloči za uporabo člena 22a LIR, da tako v trenutku pretvorbe ni obdavčena in s tem zagotovi davčno nevtralnost operacije, tega člena ni mogoče razlagati tako, da uresničeni kapitalski dobiček v prihodnje sploh ne bo obdavčen.

429 Tako razlago potrjuje okrožnica luksemburške davčne uprave z dne 27. novembra 2002, v skladu s katero je – glede na točko 283 obrazložitve izpodbijanega sklepa in navedbo v opombi 288 – „[c]ilj člena 22a LIR […] določiti operacije zamenjave vrednostnih papirjev, ki se lahko izvedejo ob davčni nevtralnosti“, „[v]endar namen [tega člena] ni dokončna oprostitev kapitalskega dobička, ki bi bil brez tega ukrepa obdavčljiv na ravni odsvojitelja, temveč časovno odložiti njegovo obdavčitev“.

430 Poleg tega je v osnutku zakona z dne 17. julija 2018, s katerim je bila v luksemburško pravo prenesena Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL 2016, L 193, str. 1) in na katerega skupina Engie napotuje v svojih vlogah, „cilj [člena 22a LIR] davčnim zavezancem omogočiti *časovni odlog* obdavčenja kapitalskega dobička, ustvarjenega ob zamenjavi vrednostnih papirjev v opredeljenih položajih“. Čeprav je ta osnutek poznejšega datuma kot izpodbijani sklep, kljub vsemu omogoča ponazoritev stališča luksemburškega zakonodajalca glede pomena, ki ga je treba pripisati temu členu.

431 Po drugi strani noben dohodek, ki bi ga matična družba prejela v primeru neposrednega posojila ZORA, po razveljavitvi dela delnic ne bi mogel privesti do dohodka, oproščenega davka na podlagi člena 166 LIR, pa čeprav člena 166 in 22a LIR tega formalno ne izključujeta.

432 Kakršna koli nasprotna razlaga bi bila namreč v nasprotju z namenom člena 22a LIR, ki je – kot poudarja luksemburška davčna uprava v okrožnici z dne 27. novembra 2002 – časovni odlog obdavčenja morebitnega kapitalskega dobička, ne pa omogočiti, da se ta sploh ne obdavči.

433 Taka razlaga poleg tega v bistvu izhaja tudi iz pojasnil, ki jih je v upravnem postopku predložilo Veliko vojvodstvo Luksemburg v dopisu Komisiji z dne 31. januarja 2018.

434 Veliko vojvodstvo Luksemburg je na vprašanje, ali je posojilo ZORA udeležbeni instrument v smislu člena 166 LIR in vrednostni papir v smislu člena 164 LIR, jasno navedlo, da „morata posojili ZORA, izdani družbi [LNG Supply] oziroma družbi [GSTM], ostati opredeljeni kot posojilni pogodbi, zato sta *de facto* izključeni s področja uporabe členov 164 in 166 LIR, ki se uporabljata za dohodke od deležev“.

435 Povedano drugače, če mora posojilo ZORA – kot je trdilo Veliko vojvodstvo Luksemburg v upravnem postopku – ostati opredeljeno kot posojilna pogodba, iz tega izhaja, da ne more biti noben dohodek, prejet na podlagi take pogodbe, upravičen do oprostitve davka na podlagi člena 166 LIR, ki se nanaša na dohodke od deležev.

436 Torej Komisija ni storila napake, ko je ugotovila, da je bilo merilo v zvezi z zmanjšanjem davčnega bremena v obravnavani zadevi izpolnjeno.

– Merilo v zvezi z uporabo neustrezne pravne ureditve

437 Kar zadeva tretje merilo, torej uporabo neustrezne pravne ureditve, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie vztrajata pri tem, da je bilo v obravnavani zadevi ustrezno uporabiti posredno posojilo ZORA, torej posojilo, ki za financiranje prenosa zadevnih sektorjev dejavnosti na odvisni družbi vključuje posredovanje posredniške družbe.

438 V nasprotju s trditvijo Komisije naj bi bila struktura financiranja ustrezna in neenakovredna drugim načinom financiranja, kakršno je financiranje s posojilom ali z lastniškim kapitalom. Skupina Engie poudarja, da bi bili odvisni družbi v primeru kapitalskega vložka prekapitalizirani, zato ne bi mogli

izkoristiti učinka vzvoda in ne bi imeli zadostnega pogajalskega prostora s tretjimi vlagatelji. Enako bi morali odvisni družbi v primeru najema posojila to vrniti v denarju, kar v okviru posojila ZORA ne drži.

439 Vsekakor skupina Engie meni, da mora imeti pravico do izbire manj obdavčenega načina financiranja, in Komisiji očita, da je za ugotovitev neustreznosti strukture financiranja vsilila lastno razlago namena luksemburškega zakonodajalca, pri čemer se je napačno sklicevala na cilj luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

440 V zvezi s tem je treba predhodno ugotoviti, da se v skladu z dopisom Velikega vojvodstva Luksemburg z dne 31. decembra 2018, povzetega v točki 297 obrazložitve izpodbijanega sklepa, pogoj v zvezi z uporabo neustrezne pravne ureditve nanaša na pravni položaj, v katerem davčni zavezanec izbere način, ki je neposredno v navzkrižju z očitnim namenom zakonodajalca, ki ustreza cilju ali duhu zakona.

441 Čeprav zapletena finančna shema, ki jo je vzpostavila skupina Engie in je bila upoštevana v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih, sicer omogoča financiranje prenosa sektorjev dejavnosti na zadevni odvisni družbi, dejansko privede tudi – kot je Komisija upravičeno navedla v točkah 304 in 305 obrazložitve izpodbijanega sklepa – do neobdavčenja prirasta k posojilu ZORA.

442 Tako načina financiranja, ki ga je izbrala skupina Engie, ni mogoče opredeliti kot ustreznega, saj je v neposrednem navzkrižju z namenom luksemburškega zakonodajalca, ki na davčnem področju razumno ne more biti spodbujanje zapletenih finančnih shem, ki dejansko privedejo do dvojnega neobdavčenja izplačanih dohodkov, torej na ravni odvisne in matične družbe.

443 V tem smislu Komisija ni storila nikakršne napake pri presoji, ker je v točki 305 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je bila davčna obravnava, odobrena z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči, neposredno v nasprotju s ciljem luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, v skladu s katerim mora biti dobiček, ki ga ustvari družba, kot je knjižen v njenih računovodskih izkazih, načeloma obdavčen. Tak cilj izhaja iz povezanega branja določb, ki sestavljajo luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, kot so navedene v točkah od 78 do 81 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

444 Torej Komisiji ni mogoče očitati, da je samovoljno opredelila cilj luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb in da je v bistvu namen luksemburškega zakonodajalca nadomestila s svojim.

445 Kot upravičeno poudarja Komisija v točkah 304 in 310 obrazložitve izpodbijanega sklepa, so bili brez težav na voljo še drugi načini financiranja, s katerimi bi bilo mogoče zagotoviti financiranje prenosa zadevnih sektorjev dejavnosti na odvisni družbi in ki bi hkrati privedli do obdavčljivega dobička glede na okoliščine na ravni odvisnih, posredniških ali zadevnih holdinških družb.

446 Najprej, odvisni družbi bi lahko prek kapitalskega instrumenta prejeli dodatni lastniški kapital v enakem znesku, kot je bil v obravnavani zadevi nominalni znesek zadevnega posojila ZORA. V tem primeru bi bil dobiček, ki bi ga ustvarili odvisni družbi, ob upoštevanju členov 164 in 166 LIR obdavčen bodisi na njuni ravni bodisi na ravni zadevnih holdinških družb.

447 Dalje, če bi se prenos sektorja dejavnosti financiral prek nekapitalizacijskega posojila, najetega pri eni od družb skupine, bi bil dobiček, ki bi ga odvisni družbi ustvarili med trajanjem posojila, prav tako obdavčen na njuni ravni. Poleg tega bi bilo mogoče obresti, nastale zaradi posojila, na ravni odvisnih družb sicer odbiti, vendar bi bile obdavčljive na ravni bodisi posredniških družb bodisi zadevnih holdinških družb glede na to, kateri družbi bi bile v tem primeru družbi upnici.

448 Nazadnje, ob upoštevanju točk od 425 do 435 zgoraj bi enako veljalo v primeru sklenitve neposrednega posojila ZORA med odvisnima in zadevnima holdinškima družbama, kot je upravičeno trdila Komisija v točki 304 obrazložitve izpodbijanega sklepa ter v nasprotju s trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Engie.

449 Torej je bilo mogoče druge pravne ureditve obravnavati kot ustrezne za to, da se v obravnavani zadevi z njimi financira prenos sektorjev dejavnosti na odvisni družbi.

– Merilo v zvezi z neobstojem nedavčnih razlogov

450 Kar zadeva zadnje merilo, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie trdita, da operacija financiranja ni imela izključno davčnega cilja in da je bila utemeljena s tehtnimi ekonomskimi razlogi. Skupina Engie namreč meni, da je bilo financiranje dejavnosti prek posrednega posojila ZORA ekonomsko utemeljeno.

451 Poleg dejstva, da je bila klavzula za preprečevanje zlorab v Direktivo o matičnih in odvisnih družbah vnesena šele po reformi iz leta 2015, naj bi iz tovrstne klavzule iz Direktive 2016/1164 izhajalo, da transakcije ni mogoče obravnavati kot zlorabo, če je bila izpeljana iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost.

452 Komisija naj se za ugotovitev, da operacija pomeni zlorabo, ne bi mogla opreti zgolj na posredovanje posredniških družb in zgolj na uporabo zapletenih finančnih produktov. To naj bi še toliko bolj držalo, ker lahko po mnenju Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Engie posojilo ZORA, izvedeno med dvema družbama brez posega posredniške družbe, v skladu s členom 22a LIR privede do enakega rezultata.

453 V zvezi s tem imata Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie že na samem začetku težave z dokazovanjem, zakaj financiranje zlasti prek kapitalskega vložka ne bi bilo primeren instrument financiranja, ker naj bi se z njim povečalo finančno tveganje odvisnih družb. V sodnem postopku nista namreč predložili nobenega dokaza, iz katerega bi bilo mogoče sklepati, da bi alternativni načini, ki jih je Komisija predvidela v točkah 304, 309 in 310 obrazložitve izpodbijanega sklepa in med katerimi je kapitalski vložek, povečali tveganja za odvisni družbi, ki sta jih ti nosili v okviru sheme, odobrene z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči.

454 Če bi bil izveden kapitalski vložek v višini nominalnega zneska zadevnega posojila ZORA, bi lahko odvisna družba *a priori* financirala preneseno dejavnost, ob čemer bi nosila tveganje, enakovredno tistemu, ki bi ga nosila v primeru, da bi bil prirast k posojilu ZORA negativen.

455 Odvisni družbi bi lahko namreč v primeru povečanja kapitala prejeli lastniški kapital v znesku, enakovrednem posojilu, ki ga sta prejeli v skladu s posojilom ZORA, ki sta ga izdali posredniški družbi.

456 Tudi ob tem kapitalskem vložku bi bile – enako kot za poplačilo posojila ZORA – izdane nove delnice. Poleg tega delnice, izdane po pretvorbi zadevnega posojila ZORA, če je prirast pozitiven, vključujejo nominalni znesek posojila in navedeni prirast, medtem ko bi bilo preprosto povečanje kapitala izvedeno zgolj do višine nominalnega zneska posojila, zato trditve, ki se nanaša na tveganje prekapitalizacije, ni mogoče uspešno uveljavljati.

457 Kot Komisija prav tako upravičeno poudarja v točki 309 obrazložitve izpodbijanega sklepa, izgube, ki jih ta družba lahko utrpi v primeru kapitalskega vložka ali posojila ZORA, če te izgube presegajo znesek vložka ali nominalni znesek tega posojila, na začetni kapital odvisne družbe vplivajo enako.

458 Poleg tega finančno tveganje enako bremeni zadevni holdinški družbi v primeru kapitalskega vložka in – kot v obravnavani zadevi – v primeru posredne izdaje posojila ZORA. Če v primeru kapitalskega vložka izgube presežejo kapitalski vložek, bodo imeli ustrezni deleži družbe zmanjšano vrednost, v primeru negativnega prirasta v okviru posojila ZORA pa bo subjekt, ki ga je izdal, nosil tveganje, da bo njegova terjatev zmanjšana in da bo morda dosegla vrednost, nižjo od nominalnega zneska zadevnega posojila ZORA.

459 Čeprav torej davčnemu zavezancu ni mogoče očitati, da je izbral najmanj obdavčeno pravno ureditev, to ne more veljati, če ima kljub temu, da obstajajo še druge ustrezne ureditve, izbrana pravna ureditev izključno davčni cilj in dejansko privede do neobdavčenja.

460 Zavrniti je treba tudi trditev, ki se nanaša na izbiro financiranja, za katero se nadomestilo plačuje glede na uspešnost odvisnih družb.

461 Čeprav v okviru posojila ZORA družba, ki ga izda, prejme toliko večje nadomestilo, kolikor je večji dobiček družbe, ki ga najame, je mogoče tako nadomestilo glede na uspešnost zagotoviti tudi v primeru financiranja prek kapitalskega vložka, kjer se uspešnost preprosto kaže v večjem izplačljivem dobičku.

462 Ob predpostavki, da bi bilo mogoče uporabo posojila ZORA utemeljiti samo s prizadevanjem za izbiro instrumenta financiranja, pri katerem se nadomestilo plačuje glede na uspešnost odvisnih družb, je treba prav tako ugotoviti, da bi bilo tak cilj mogoče doseči tudi z neposrednim posojilom ZORA namesto posrednega, ki je – kot je razvidno iz točk 448 in 449 zgoraj – v nasprotju s prvonavedenim privedlo do skoraj popolnega neobdavčenja prirasta k posojilu ZORA pri odvisnih družbah.

463 Torej je treba trditve, katerih namen je dokazati obstoj nedavčnih razlogov, zavrniti kot neutemeljene.

– *Ugodnejša obravnava družb skupine Engie*

464 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie vsekakor trdita, da Komisija – tudi če bi se uporabljala določba o zlorabi prava – ni nikakor dokazala ugodnejše obravnave družb skupine Engie v primerjavi z drugimi družbami v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

465 Enako naj bi po mnenju Velikega vojvodstva Luksemburg prepoved strukture financiranja, ker bi ta lahko pomenila zlorabo, privedla do kršitve svobode ustanavljanja, določene s členom 49 PDEU.

466 V zvezi s tem je treba spomniti, da je treba pri dokazovanju selektivnosti zadevnega ukrepa preveriti, ali se z njim med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno splošno davčno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, uvaja razlikovanje, ki ni upravičeno z naravo in sistematiko te ureditve (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 60).

467 Natančneje, pogoj v zvezi s selektivnostjo je izpolnjen, če Komisija dokaže, da nacionalni ukrep, s katerim se podeljuje davčna ugodnost, odstopa od splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici, s čimer s konkretnimi učinki uvaja različno obravnavanje gospodarskih subjektov, čeprav so subjekti, ki so upravičeni do davčne ugodnosti, in subjekti, ki so iz nje izključeni, z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 67).

468 Ker pa so bila v obravnavani zadevi merila za ugotovitev zlorabe prava izpolnjena, ni mogoče uspešno izpodbijati tega, da je bila skupina Engie, ker v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih ni bila uporabljena določba o zlorabi prava, upravičena do ugodnejše davčne obravnave, kot je Komisija upravičeno poudarila v točki 312 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

469 Ob upoštevanju cilja, zastavljenega z določbo o zlorabi prava, torej boja proti zlorabam na davčnem področju, so skupina Engie in zlasti njeni zadevni holdinški družbi v primerljivem dejanskem in pravnem položaju kot vsi luksemburški davčni zavezanci, ki ne morejo upravičeno pričakovati, da se zanje prav tako ne bo uporabila določba o zlorabi prava v primerih, ko bi bili pogoji za njeno uporabo izpolnjeni.

470 Obstoj diskriminacije je še toliko očitnejši, ker je luksemburška uprava v preteklosti že uporabila določbo o zlorabi prava. Tako je Cour administrative (upravno sodišče, Luksemburg) v sodbi z dne 7. februarja 2013, priloženi tožbi v zadevi T-516/18, potrdilo sodbo na prvi stopnji, izrečeno v sporu med direktorjem za neposredne davke in eno od družb, kar zadeva uporabo določbe o zlorabi prava za to družbo.

471 Luksemburška davčna uprava je tako neuporabo določbe o zlorabi prava pridržala za skupino Engie.

472 Torej je Komisija pravno zadostno dokazala odstopanje od referenčnega okvira, ki vključuje določbo o zlorabi prava.

– *Domnevna kršitev svobode ustanavljanja*

473 Veliko vojvodstvo Luksemburg trdi, da bi prepoved finančne sheme, ker naj bi ta domnevno pomenila zlorabo, privedla do kršitve svobode ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU.

474 Ker je zadevni položaj povsem notranji, je treba ugotoviti, da se člen 49 PDEU načeloma ne uporablja. Tudi ob predpostavki, da bi se svoboda ustanavljanja uporabljala, bi bilo mogoče ugotovitev morebitnega omejevanja utemeljiti že s samim bojem proti zlorabi prava (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 177).

475 V pravu Unije namreč obstaja splošno pravno načelo, v skladu s katerim se posamezniki ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namen goljufije ali zlorabe. Namen takega načela je zlasti preprečiti izvedbo čisto formalnih ali umetnih transakcij, ki nimajo nobene ekonomske in poslovne utemeljitve, s poglavitnim namenom pridobitve neupravičene prednosti (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točki 96 in 125).

476 Prav za to gre v primeru umetne sheme, v okviru katere zaradi posredovanja obvodnega subjekta v strukturi skupine med družbo, ki razdeljuje dohodek, in družbo, ki bi bila njegov upravičeni lastnik, pride do izognitve plačilu davka od navedenega dohodka (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 127).

477 Zato je Komisija pravno zadostno dokazala selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, povezano s tem, da so ta odstopala od uporabe določbe o zlorabi prava v zadevi, v kateri so bili sicer izpolnjeni pogoji za uporabo te določbe.

478 Torej je treba kot neutemeljene zavrniti prvi in drugi tožbeni razlog iz zadeve T-516/18 ter drugi in tretji tožbeni razlog iz zadeve T-525/18, ki se nanašajo na to, da naj bi Komisija napačno ugotovila selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira in določbe o zlorabi prava, ne da bi se bilo treba kakor koli izreči o utemeljenosti trditev, s katerimi se izpodbijajo preostale usmeritve razlogovanja.

6. Četrti tožbeni razlog v zadevi T-525/18: napačna opredelitev zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč kot individualnih pomoči

479 Skupina Engie poudarja, da je mogoče selektivnost posameznega vnaprejšnjega davčnega stališča dokazati le s sklicevanjem na zakonodajo in upravno prakso, ki se uporabljajo za zadevni davčni mehanizem.

480 Vendar skupina Engie meni, da bi morala Komisija, če bi upoštevala zakonodajo in upravno prakso, ki sta se uporabljali za zadevna vnaprejšnja davčna stališča, enako kot v Sklepu Komisije (EU) 2016/1699 z dne 11. januarja 2016 o shemi državne pomoči v zvezi z oprostitvijo presežnega dobička SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), ki jo je izvedla Belgija (UL 2016, L 260, str. 61), ugotoviti, da gre za shemo pomoči.

481 Skupina Engie namreč poudarja, da so bila še druga podjetja v skladu z enakimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči upravičena do enake strukture financiranja, kar naj bi potrjevale izjave člana Komisije, pristojnega za konkurenco.

482 Poleg tega naj bi Komisija v izpodbijanem sklepu priznala, da so bile strukture financiranja, potrjene z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči, „odprt[e] za katero koli skupino v Luksemburgu“ in da je mogoče, da „bi lahko bila neka kategorija podjetij – skupine podjetij, ki uporabljajo neposredno posojilo ZORA – prav tako upravičena do enake davčne obravnave“.

483 Skupina Engie v repliki dodaja, da bi morala Komisija dokazati, da so lahko določbe, na katerih temeljijo zadevna vnaprejšnja davčna stališča, ne glede na svojo splošnost same zase privedle do dodelitve selektivne prednosti.

484 Kar zadeva obstoj morebitne sheme pomoči, Komisija po eni strani poudarja, da skupine družb, ki uporabljajo neposredno posojilo ZORA, ne morejo biti upravičene do enake davčne obravnave kot skupina Engie, kar naj bi izrecno izhajalo iz izpodbijanega sklepa. Po drugi strani trdi, da ji nič ne preprečuje ugotovitve obstoja individualne pomoči, tudi če je ta del širše sheme. Sklicevanja na sklep, sprejet v zadevi belgijske sheme oprostitve presežnega dobička, in na metodo, ki jo je Komisija uporabila v tem sklepu, naj tako nikakor ne bi bilo mogoče upoštevati.

485 V zvezi s tem in ne glede na odgovor na vprašanje, ali obstajajo enaka vnaprejšnja davčna stališča, je treba poudariti, da lahko Komisija ukrep uporabe splošne sheme obravnava kot individualno pomoč, ne da bi morala pred tem dokazati, da določbe, na katerih navedena shema temelji, pomenijo shemo pomoči, pa čeprav bi to držalo (glej po analogiji sodbo z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 63).

486 Poleg tega je iz točk 382 in 477 zgoraj jasno razvidno, da je Komisija pravno zadostno dokazala, da je bila z zadevnimi vnaprejšnjimi davčnimi stališči zadevnima holdinškima družbama dodeljena selektivna prednost, saj so odstopala od členov 164 in 166 LIR ter določbe o zlorabi prava.

487 Torej ni Komisija nikakor napačno uporabila prava, ker je zadevna vnaprejšnja davčna stališča obravnavala kot individualno pomoč.

488 Četrti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 je treba zato zavrniti kot neutemeljen.

7. Sedmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in peti tožbeni razlog v zadevi T-516/18, navedena podredno: napačna uporaba prava v zvezi z obveznostjo izterjave domnevno dodeljenih pomoči

489 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie menita, da je Komisija kršila splošni načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, ker je v členu 2 izpodbijanega sklepa odredila izterjavo pomoči.

490 Najprej naj pristop Komisije, ki temelji na ugotovitvi učinka prednosti kombinacije dveh davčnih ukrepov, ker naj bi bil nov, za Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupino Engie ne bi bil predvidljiv.

491 Novost tega pristopa naj bi še toliko bolj izhajala po eni strani iz preučitve selektivnosti zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč z vidika cilja referenčnega okvira, ki vključuje določbe, na katerih temelji luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, po drugi strani pa iz neuporabe določbe o zlorabi prava.

492 Tako skupina Engie meni, da nepredvidljivost izpodbijanega sklepa narekuje, da se v skladu z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj odstopi od obveznosti izterjave pomoči.

493 Dalje, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Engie opozarjata, da naj bi Komisija v praksi obveznost izterjave pomoči že omilila v primeru, ko „zapletenost analize davčnih vidikov glede na pravila s področja državnih pomoči povzroči pravno negotovost“.

494 Nazadnje, po mnenju skupine Engie je Komisija kršila načelo pravne varnosti, ker je izpeljala prikrito davčno harmonizacijo luksemburških določb, ki naj bi bile še naprej jasne in natančne ter naj ne bi luksemburškim organom puščale nikakršnega polja prostega preudarka v okviru sprejemanja vnaprejšnjih davčnih stališč.

495 Komisija izpodbija utemeljenost vseh teh trditev. Pri tem pojasnjuje, da ni z odreditvijo izterjave dodeljene pomoči nikakor kršila načela pravne varnosti, k čemur dodaja, da zapletenost, ki jo zatrjuje skupina Engie, izhaja ne iz njenega razlogovanja, ampak iz finančne sheme, ki jo je vzpostavila skupina Engie in jo je luksemburška davčna uprava odobrila v zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališčih. Poleg tega naj njeno razlogovanje nikakor ne bi bilo novo in naj bi temeljilo na klasičnih preudarkih s področja državnih pomoči.

496 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu s členom 16 Uredbe št. 2015/1589 Komisija v primeru negativnega sklepa v zvezi z nezakonito pomočjo odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč, razen če bi bilo to v nasprotju s splošnim načelom prava Unije.

497 Komisija ni v obravnavani zadevi nikakor napačno uporabila prava, ker je v členu 2 izpodbijanega sklepa Velikemu vojvodstvu Luksemburg naložila izterjavo pomoči. V nasprotju s trditvijo te države in skupine Engie taka obveznost ni v nasprotju niti z načelom pravne varnosti niti z načelom medsebojnega zaupanja.

498 Na prvem mestu načelo pravne varnosti, ki je del splošnih načel prava Unije, zahteva, da so pravna pravila jasna in natančna ter da imajo predvidljive učinke, da se lahko zadevne osebe orientirajo v položajih in pravnih razmerjih, ki izhajajo iz pravnega reda Unije (sodba z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija, C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 100).

499 Drugače povedano, zainteresiranim strankam mora biti omogočeno, da se natančno seznanijo z obsegom obveznosti, ki jim jih nalaga ureditev Unije, in da se lahko nedvoumno seznanijo s svojimi pravicami in obveznostmi ter ukrepajo v skladu z njimi (sodba z dne 11. decembra 2012, Komisija/Španija, C-610/10, EU:C:2012:781, točka 49).

500 Čeprav se je razlogovanje Komisije v obravnavani zadevi nanašalo na vnaprejšnje davčno stališče, pa v njeni praksi odločanja nikakor ni bilo novo.

501 Tudi način, kako je Komisija dokazala selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč, temelji na običajnem razlogovanju Komisije in ustaljeni sodni praksi s področja državnih pomoči.

502 Kot poleg tega upravičeno navaja Komisija, se resnična zapletenost, ki jo je mogoče ugotoviti v tej zadevi, nanaša na davčno shemo, ki jo je vzpostavila skupina Engie in jo je odobrilo Veliko vojvodstvo Luksemburg za financiranje prenosa sektorjev dejavnosti na odvisni družbi skupine Engie.

503 Torej Komisija z odreditvijo izterjave pomoči ni kršila načela pravne varnosti.

504 Na drugem mestu velja enaka ugotovitev v zvezi z načelom varstva legitimnih pričakovanj.

505 Načelo varstva legitimnih pričakovanj, ki je temeljno načelo prava Unije, namreč vsakemu gospodarskemu subjektu, pri katerem je institucija vzbudila legitimna pričakovanja, omogoča, da se nanje sklicuje (sodba z dne 22. aprila 2016, Francija/Komisija, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, točka 42).

506 Podjetja, ki so prejela pomoč, lahko ob upoštevanju nujnosti nadzora nad državnimi pomočmi, ki ga izvaja Komisija, načeloma legitimno pričakujejo, da je bila pomoč zakonita, samo če je bila dodeljena v skladu s postopkom iz člena 108 PDEU (sodba z dne 12. septembra 2007, Italija/Komisija, T-239/04 in T-323/04, EU:T:2007:260, točka 154).

507 Enako ni Komisija s svojim ravnanjem nikakor vzbudila legitimnih pričakovanj, kar zadeva zakonitost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč z vidika prava državnih pomoči.

508 Zato Komisija s tem, da je odredila izterjavo pomoči, ni kršila načela varstva legitimnih pričakovanj.

509 Tako je treba sedmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in peti tožbeni razlog v zadevi T-516/18 zavrniti kot neutemeljena ter zato tudi tožbi v celoti.

V. Stroški

A. Zadeva T-516/18

510 V skladu s členom 134(1) Poslovnika se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Veliko vojvodstvo Luksemburg ni uspelo, zato se mu v skladu s predlogi Komisije naloži, da poleg svojih stroškov nosi tudi stroške Komisije.

511 V skladu s členom 138(1) Poslovnika države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Irska zato nosi svoje stroške.

B. Zadeva T-525/18

512 Skupina Engie ni uspela, zato se ji v skladu s členom 134(1) Poslovnika in predlogi Komisije naloži, da poleg svojih stroškov nosi tudi stroške Komisije.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (drugi razširjeni senat)

razsodilo:

1. **Zadevi T-516/18 in T-525/18 se združita za izdajo sodbe.**

2. **Tožbi se zavrneta.**

3. **Veliko vojvodstvo Luksemburg poleg svojih stroškov nosi tudi stroške Evropske komisije v zadevi T-516/18.**

4. **Družbe Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA in Engie poleg svojih stroškov nosijo tudi stroške Komisije v zadevi T-525/18.**

5. **Irska nosi svoje stroške.**

Van der Woude Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 12. maja 2021.

Podpisi

Kazalo

I. Dejansko stanje 2

A. Skupina Engie 2

B. Vnaprejšnja davčna stališča 3

1. Vnaprejšnja davčna stališča v zvezi s prenosom dejavnosti na družbo LNG Supply 3

2. Vnaprejšnja davčna stališča v zvezi s prenosom dejavnosti na družbo GSTM 5

3. Povzetek struktur financiranja, ki so jih vzpostavile družbe skupine Engie 5

4. Posledice delne pretvorbe posojila ZORA, ki ga je sklenila družbe LNG Supply 7

C. Formalni postopek preiskave 7

II. Izpodbijani sklep 8

A. Pripisljivost državi 8

B. Dodelitev prednosti 9

C. Selektivnost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč 9

1. Selektivnost na ravni holdinških družb 10

a) Odstopanje od referenčnega okvira, ki zajema luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb 10

b) Odstopanje od referenčnega okvira, omejenega na določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev 10

2. Selektivnost na ravni skupine Engie 11

3. Selektivnost kot posledica neuporabe določbe o zlorabi prava 12

4. Neobstoj utemeljitve 12

D. Izkrivljanje konkurence 12

E. Prejemnik pomoči 13

F. Izterjava pomoči 13

III. Postopek in predlogi strank 13

A. Pisni del postopka v zadevi T-516/18 13

1. Sestava senata 13

2. Predlog za intervencijo 14

3. Predlog za zaupno obravnavanje 14

4. Predlogi strank 14

B. Pisni del postopka v zadevi T-525/18 14

1. Sestava senata 14

2. Predlog za zaupno obravnavanje 15

3. Predlogi strank 15

IV. Pravo 15

A. Združitev zadev T-516/18 in T-525/18 ter odgovor na predloga za zaupno obravnavanje 15

B. Utemeljenost 16

1. Peti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in tretji tožbeni razlog v zadevi T-516/18: obstoj prikrite davčne harmonizacije 17

a) Domnevna kršitev členov 4 in 5 PEU ter členov od 3 do 5 in od 113 do 117 PDEU 17

b) Domnevna zloraba pooblastil 19

2. Osmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in šesti tožbeni razlog v zadevi T-516/18: kršitev obveznosti obrazložitve 20

3. Šesti tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in četrti tožbeni razlog v zadevi T-516/18: kršitev postopkovnih pravic 21

4. Prvi tožbeni razlog v zadevi T-525/18: neobstoj uporabe državnih sredstev in nepripisljivost zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč državi 24

5. Prvi in drugi tožbeni razlog v zadevi T-516/18 ter drugi in tretji tožbeni razlog v zadevi T-525/18: napake pri presoji in napačna uporaba prava pri opredelitvi selektivne prednosti 25

a) Uvodne ugotovitve 25

b) Domnevno pomešanje pogojev v zvezi z obstojem prednosti in selektivnostjo zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč 26

c) Domnevni neobstoj selektivne prednosti na ravni zadevnih holdinških družb ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira 28

1) Opredelitev referenčnega okvira, omejenega na določbe v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev 30

i) Nerazširitev referenčnega okvira na Direktivo o matičnih in odvisnih družbah 30

ii) Povezano branje členov 164 in 166 LIR 32

2) Odstopanje od določb v zvezi z obdavčitvijo izplačil dobička in oprostitvijo dohodkov od deležev 34

i) Uporaba člena 164 LIR za posojilo ZORA ter obstoj povezave med odbitnostjo prirasta k posojilu ZORA na ravni odvisnih družb in oprostitvijo dohodkov od deležev na ravni zadevnih holdinških družb 34

ii) Negotova vrednost posojila ZORA ob njegovi izdaji 36

iii) Ugotovitev odstopanja na podlagi skupnega učinka splošnih določb 37

iv) Neobstoj kršitve členov 164 in 166 LIR, obravnavanih ločeno 39

v) Ugodnejša obravnava skupine Engie na ravni zadevnih holdinških družb 40

vi) Ugotovitev v zvezi z dodelitvijo selektivne prednosti skupini Engie na ravni zadevnih holdinških družb ob upoštevanju ozkega referenčnega okvira 42

d) Domnevni neobstoj selektivne prednosti ob upoštevanju določbe o zlorabi prava 42

1) Uvodne ugotovitve 44

2) Domnevna novost razlogovanja, ki temelji na določbi o zlorabi prava 45

3) Odstopanje od določbe o zlorabi prava 45

i) Domnevno neupoštevanje upravne prakse luksemburških davčnih organov 45

ii) Presoja meril za utemeljitev uporabe določbe o zlorabi prava 46

– Merilo v zvezi z zmanjšanjem davčnega bremena 46

– Merilo v zvezi z uporabo neustrezne pravne ureditve 48

– Merilo v zvezi z neobstojem nedavčnih razlogov 50

– Ugodnejša obravnava družb skupine Engie 51

– Domnevna kršitev svobode ustanavljanja 52

6. Četrti tožbeni razlog v zadevi T-525/18: napačna opredelitev zadevnih vnaprejšnjih davčnih stališč kot individualnih pomoči 53

7. Sedmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18 in peti tožbeni razlog v zadevi T-516/18, navedena podredno: napačna uporaba prava v zvezi z obveznostjo izterjave domnevno dodeljenih pomoči 54

V. Stroški 55

A. Zadeva T-516/18 55

B. Zadeva T-525/18 55