Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 4. svibnja 2023. [1]

Predmet C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S. A.,
Engie S. A.
protiv
Europske komisije
Predmet C-451/21 P
Veliko Vojvodstvo Luksemburg
protiv

Europske komisije

„Žalba – Pravo državnih potpora – Mjera Velikog Vojvodstva Luksemburga u korist grupe Engie – Selektivna prednost – Utvrđivanje referentnog sustava – Kriterij ispitivanja selektivne prednosti u poreznom pravu – Prethodno porezno mišljenje – Pogrešna primjena prava u korist poreznog obveznika kao selektivna prednost – Povlašteni sustav raspodjele dobiti unutar grupe i skrivena raspodjela dobiti – Nepisano načelo podudarnosti – Komisijino tumačenje nacionalnog prava – Pogrešna primjena opće odredbe o sprečavanju zlouporabe kao selektivna prednost”

I. Uvod

1. Predmetne žalbe omogućuju Sudu da ponovno [2] razmotri prethodno porezno mišljenje na temelju prava državnih potpora. Iako takva prethodna porezna mišljenja s jedne strane služe pravnoj sigurnosti, s druge strane ponekad postoji prikrivena sumnja da u nekim državama članicama dovode do dogovora između poreznih uprava i poreznih obveznika kojima se potencijalno može narušiti tržišno natjecanje.

2. Međutim, za razliku od ostalih postupaka u području potpora koje je Komisija pokrenula u vezi s prethodnim poreznim mišljenjima [3], u ovom slučaju nije riječ o transfernim cijenama koje odstupaju od načela nepristrane transakcije. Umjesto toga, administration fiscale

[1] Izvorni jezik: njemački

[2] Vidjeti u tom pogledu osobito presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859) i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

[3] Vidjeti u tom pogledu presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859); od 15. srpnja 2020., Irska i dr./Komisija (T-778/16 i T-892/16, EU:T:2020:338 – u tijeku pod brojem predmeta C-465/20 P) i od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669).

luxembourgeoise (Luksemburška porezna uprava) u predmetnom je sporu u pogledu grupe Engie izdao dva skupa prethodnih poreznih mišljenja o poreznom tretmanu restrukturiranja te grupe društava u Luksemburgu. Konačno, ta je porezna uprava potvrdila da konvertibilni zajam među nekoliko luksemburških društava grupe Engie naposljetku treba kvalificirati kao dug na razini „zajmoprimca" i kao vlasnički kapital na razini „zajmodavca". Stoga naknade plaćene u vezi s financiranjem nisu uključene u poreznu osnovicu na razini društva kćeri, ali se s njima na razini matičnog društva postupalo kao s prihodima na temelju sudjelovanja. Takvi se prihodi obično ne oporezuju unutar grupe, pa tako ni u Luksemburgu. S druge strane, na razini društva kćeri oporezivanje je provedeno samo u iznosu posebne porezne osnovice („marža") dogovorene s poreznom upravom.

3. U spornoj odluci [4] Komisija je smatrala da Luksemburška porezna uprava nije smjela na razini matičnog društva izuzeti od poreza prihode na temelju sudjelovanja. Svojom drukčijom ocjenom u prethodnim poreznim mišljenjima Veliko Vojvodstvo Luksemburg dodijelilo je potporu matičnim društvima odnosno grupi Engie. Druga je mogućnost bila da porezna uprava primijeni opću odredbu luksemburškog prava o sprečavanju zlouporabe. Opći sud u potpunosti se složio s tim Komisijinim stajalištem.

4. Zbog toga se u ovom žalbenom postupku, kao prvo, postavlja pitanje treba li porezne prednosti ostvarene uporabom konvertibilnih zajmova smatrati selektivnom poreznom pogodnosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Pritom će trebati odgovoriti i na pitanje propisuje li se pravom državnih potpora u nacionalnom kontekstu podudarajuće oporezivanje (odnosno da se prihodi na temelju sudjelovanja ne izuzimaju od poreza ako raspodijeljena dobit nije u potpunosti oporezovana već na razini društva kćeri).

5. Kao drugo, postavlja se pitanje mogu li Komisija i Sud na temelju prava državnih potpora ispitati „pravilnost" poreznih rješenja nacionalne porezne uprave. U pogledu obaju aspekata treba, među ostalim, odgovoriti i na pitanje može li Komisija zamijeniti način na koji nacionalna porezna tijela tumače nacionalno pravo (u ovom slučaju opću odredbu o sprečavanju zlouporabe) svojim tumačenjem (nacionalnog prava) kako bi dokazala selektivnu prednost.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Okvir prava Unije čine članak 107. i sljedeći članci UFEU-a. Postupak u vezi s nezakonitom potporom uređuje se u poglavlju III. Uredbe (EU) 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. UFEU-a [5] (u daljnjem tekstu: Uredba 2015/1589).

[4] Odluka Komisije (EU) 2019/421 od 20. lipnja 2018. o državnoj potpori SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je proveo Luksemburg u korist grupe ENGIE, SL 2019., L 78, str. 1.

[5] Uredba Vijeća od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.)

B. Luksemburško pravo

7. Člankom 22. stavkom 5. izmijenjenog loija concernant l'impot sur le revenu (Zakon o porezu na dobit) od 4. prosinca 1967. (u daljnjem tekstu: LIR) po analogiji se određuje da se konverzija imovine u načelu smatra zamjenom, odnosno prodajom dane imovine i nabavom dobivene imovine. Iz toga može proizaći oporezivi kapitalni dobitak.

8. Članak 22.a stavak 2. točka 1. LIR-a, u verziji koja je u skladu s pobijanom presudom bila na snazi u trenutku izdavanja prethodnih poreznih mišljenja, glasi:

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

1. prilikom konverzije zajma: dodjela vjerovniku vrijednosnih papira koji predstavljaju dužnikov udio u temeljnom kapitalu društva. U slučaju konverzije konvertibilnog zajma s kapitalizacijom, kamate ostvarene u financijskoj godini prije konverzije oporezuju se u trenutku zamjene."

9. Članak 164. LIR-a glasi:

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

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

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

10. Člankom 166. stavkom 1. LIR-a određuje se:

„Prihodi od sudjelovanja koje drži:

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

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

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

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

5. stalna poslovna jedinica društva kapitala ili zadruge koja je rezident u državi stranci Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru (EGP), koja nije država članica Europske unije, izuzeti su od poreza ako na dan kad su prihodi stavljeni na raspolaganje korisnik drži ili se obvezuje držati navedena sudjelovanja tijekom neprekidnog razdoblja od najmanje dvanaest mjeseci i ako

tijekom cijelog tog razdoblja udio sudjelovanja ne bude manji od 10 % ili cijena pri stjecanju ne bude manja od 1 200 000 eura.”

11. Člankom 6. luksemburškog Steueranpassungsgesetza (Zakon o prilagodbi poreza) (u daljnjem tekstu: StAnpG) predviđa se:

„Porezna obveza ne može se zaobići ili umanjiti zlouporabom oblika ili institucija građanskog prava. U slučaju zlouporabe, poreze treba naplatiti na isti način kao što bi bili naplaćeni u pravnoj strukturi prilagođenoj transakcijama, činjenicama i gospodarskim okolnostima.”

III. Okolnosti spora

12. Spor se temelji na dvama skupovima prethodnih poreznih mišljenja koja je Veliko Vojvodstvo Luksemburg izdalo u pogledu grupe Engie. Mišljenja se odnose na dvije usporedive strukture financiranja unutar grupe.

13. Radi boljeg razumijevanja najprije ću opisati strukturu grupe Engie relevantnu za spor (odjeljak A.), a zatim ću razmotriti transakcije na kojima se temelje prethodna porezna mišljenja, uključujući strukturu financiranja koju je izabrala grupa Engie (odjeljak B.). Nakon toga prikazat ću prethodna porezna mišljenja koja su izdala luksemburška porezna tijela (odjeljak C.), Odluku Komisije (odjeljak D.) te postupak pred Općim sudom i pobijanu presudu (odjeljak E.).

A. Struktura grupe Engie

14. Grupa Engie sastoji se od društva Engie S. A. rezidentnog u Francuskoj i svih društava pod izravnom ili neizravnom kontrolom tog društva (t. 4. i sljedeće točke pobijane presude). Među tim je društvima i nekoliko društava sa sjedištem u Luksemburgu.

15. U Luksemburgu društvo Engie S. A. nadzire, među ostalim, društvo Compagnie Européenne de Financement C. E. F. S. A. (u daljnjem tekstu: CEF), koje je 2015. preimenovano u Engie Invest International S. A. Svrha je društva stjecanje udjela u luksemburškim i stranim subjektima te upravljanje tim udjelima, njihovo iskorištavanje i kontrola.

16. CEF je vlasnik svih udjela u društvu GDF Suez Treasury Management S.à.r.l (u daljnjem tekstu: GSTM), društvu Electrabel Invest Luxembourg S. A. (u daljnjem tekstu: EIL) i društvu GDF Suez LNG Holding S.à.r.l (u daljnjem tekstu: LNG Holding), koje je 2009. osnovano u Luksemburgu i 2015. preimenovano u Engie Global LNG Holding S.à.r.l.

17. Svrha društva LNG Holding također je stjecanje udjela u luksemburškim i stranim subjektima te upravljanje tim udjelima. To je društvo pak vlasnik svih udjela u društvu GDF Suez LNG Supply S. A. (u daljnjem tekstu: LNG Supply) i društvu GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l (u daljnjem tekstu: LNG Luxembourg). LNG Supply posluje u području kupnje i prodaje ukapljenog prirodnog plina, plina i proizvoda dobivenih iz plina te trgovine njima.

B. Transakcije i struktura financiranja

18. Od 2009. do 2015. u luksemburškom dijelu grupe Engie provedeno je nekoliko restrukturiranja, među ostalim s pomoću složenih struktura financiranja unutar grupe opisanih u pobijanoj presudi u točki 12. i sljedećim točkama te točki 36. i sljedećim točkama, i to kako slijedi:

1. Prijenos djelatnosti u korist društva LNG Supply

19. Prvo restrukturiranje odnosilo se na društvo LNG Holding (matično društvo) te njegova društva kćeri LNG Luxembourg (u daljnjem tekstu: posredničko društvo) i LNG Supply (društvo kći).

20. Društvo LNG Holding prenijelo je 30. listopada 2009. svoje operativno poslovanje u sektoru ukapljenog prirodnog plina i proizvoda dobivenih iz plina na društvo LNG Supply. Cijena pri stjecanju iznosila je 657 milijuna američkih dolara (USD) (otprilike 553,26 milijuna eura).

21. Za financiranje prijenosa unutar grupe društvo LNG Luxembourg odobrilo je društvu LNG Supply obvezno konvertibilni zajam (u daljnjem tekstu: ZORA[6]) u nominalnom iznosu od 646 milijuna američkih dolara na 15 godina. Na ZORA-u se nisu obračunavale redovne kamate. Umjesto toga, društvo LNG Supply trebalo je društvu LNG Luxembourg kao zajmodavcu prepustiti svoje udjele prilikom konverzije ZORA-e u vlasnički kapital predviđene za neki kasniji trenutak.

22. Vrijednost udjela koje je trebalo prepustiti određuje se na temelju nominalnog iznosa ZORA-e u trenutku konverzije uvećanog ili umanjenog za promjenjivi udio. Promjenjivi udio odgovara pak dobiti koju društvo LNG Supply ostvari tijekom trajanja ZORA-e nakon umanjenja za oporezivu maržu. Konkretna oporeziva marža i porezna osnovica te marže dogovorene su s poreznom upravom u prethodnom poreznom mišljenju (odjeljak C.). Međutim, promjenjivi udio može biti i negativan u godinama u kojima je ostvaren gubitak. Iznos promjenjivog udjela naziva se i prirastom u okviru ZORA-e.

23. Društvo LNG Luxembourg financiralo je ZORA-u terminskim ugovorom sklopljenim s društvom LNG Holding (koje se u tom trenutku još zvalo LNG Trading). Na temelju tog terminskog ugovora društvo LNG Holding plaća društvu LNG Luxembourg iznos jednak nominalnom iznosu ZORA-e, odnosno 646 milijuna američkih dolara, u zamjenu za stjecanje prava na udjele koje će društvo LNG Supply izdati pri konverziji ZORA-e.

24. Djelomična konverzija ZORA-e provedena je 2014. Kao takozvani hibridni element financiranja ZORA se na razini društva kćeri smatra nekom vrstom duga, dok se na razini matičnog društva u trenutku konverzije smatra vlasničkim kapitalom. U tu je svrhu društvo LNG Supply povećalo svoj kapital za 699,9 milijuna američkih dolara (otprilike 589,6 milijuna eura), od čega 193,8 milijuna američkih dolara (otprilike 163,3 milijuna eura) na temelju povrata dijela nominalnog iznosa predmetne ZORA-e, a preostali iznos na temelju plaćanja dijela prirasta u okviru ZORA-e.

[6] Nije jasno točno značenje te pokrate. Komisija pretpostavlja da označava *Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions*, vidjeti bilješku 6. sporne odluke.

25. Djelomična konverzija dovela je na razini društva LNG Luxembourg (posredničko društvo) do umanjenja vrijednosti ZORA-e koja se knjižila kao imovina u visini od 193,8 milijuna američkih dolara i do odgovarajućeg umanjenja obveze povezane s terminskim ugovorom. Stoga je transakcija na razini društva LNG Luxembourg bila porezno neutralna. Prihodi na temelju sudjelovanja koji su nakon toga ostvareni na razini društva LNG Holding (matično društvo) u obliku udjela koje je društvo LNG Supply (društvo kći) izdalo prilikom konverzije ZORA-e izuzeti su od poreza primjenom povlaštenog sustava raspodjele dobiti unutar grupe u skladu s člankom 166. LIR-a (odnosno izuzećem raspodjele dobiti unutar grupe od poreza). Te poreznopravne posljedice predviđale su se u prethodnim poreznim mišljenjima (odjeljak C.).

2. Prijenos djelatnosti u korist društva GSTM

26. Drugo restrukturiranje odnosilo se na društvo CEF (matično društvo) te njegova društva kćeri EIL (u daljnjem tekstu: posredničko društvo) i GSTM (društvo kći). Društvo CEF prenijelo je od 2010. svoju djelatnost financiranja i upravljanja riznicom na društvo GSTM. Cijena pri stjecanju iznosila je otprilike 1,036 milijardi eura.

27. Taj prijenos unutar grupe također je financiran ZORA-om s rokom dospijeća do 2026., koju je društvo EIL odobrilo društvu GSTM. Nominalni iznos ZORA-e odgovarala je cijeni pri stjecanju. Osim toga, struktura financiranja odgovarala je strukturi financiranja za prijenos djelatnosti u korist društva LNG Supply, odnosno, konkretno, društvo EIL sklopilo je s društvom CEF istovjetan terminski ugovor, tako da se može uputiti na navedena razmatranja.

28. Međutim, u tom pogledu još nije došlo do konverzije ZORA-e, tako da društvo CEF još nije ostvarilo nikakve prihode na temelju sudjelovanja.

C. Prethodna porezna mišljenja Luksemburške porezne uprave

29. U vezi s tim transakcijama i njihovim odgovarajućim financiranjem Luksemburška porezna uprava izdala je u pogledu grupe Engie dva skupa prethodnih poreznih mišljenja (t. 17. i sljedeće točke pobijane presude).

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

30. Prvo prethodno porezno mišljenje izdano je 9. rujna 2008. Ono se odnosi na osnivanje društava LNG Supply i LNG Luxembourg, kao i na plan prijenosa djelatnosti društva LNG Holding na društvo LNG Supply.

31. S poreznog stajališta, iz prethodnog poreznog mišljenja proizlazi da se društvo LNG Supply oporezuje isključivo na temelju marže dogovorene s Luksemburškom poreznom upravom, i to na poseban način: u skladu s Odlukom Komisije od 20. lipnja 2018.[7] porezna osnovica nije dobit (kao razlika između obrtnog kapitala na početku i na kraju financijske godine) društva LNG Supply, nego iznos koji odgovara „ukupnoj neto marži od • % vrijednosti bruto iznosa imovine kako je

[7] Uvodna izjava 36. Odluke

prikazana u bilanci [društva LNG Supply]". Pritom „ta neto marža [ne smije biti] niža od • % godišnjeg bruto prometa ostvarenog u poduzeću". Taj iznos (marža) zatim podliježe uobičajenoj stopi poreza na dobit (u daljnjem tekstu: oporezivanje marže).

32. Naposljetku tako dolazi do oporezivanja dobiti na temelju bilančne vrijednosti ili barem do oporezivanja dobiti na temelju prometa. To znači da društvo LNG Supply treba plaćati porez na dobit i u slučaju gubitka. Zbog tog oporezivanja na temelju bilančne vrijednosti odnosno na temelju prometa stvarni prihodi (prihodi umanjeni za rashode) društva LNG Supply nisu više bili relevantni za poreznu osnovicu. Iz spisa ne proizlazi zašto je i na kojoj pravnoj osnovi Luksemburška porezna uprava odlučila (odnosno smjela) primjenjivati taj drukčiji način oporezivanja i oporezivati tu neto maržu. U svakom slučaju, u skladu s dogovorom, iz gospodarskog rezultata društva LNG Supply nakon odbitka te marže proizašao je iznos prirasta u okviru ZORA-e.

33. U skladu s Odlukom Komisije [8] Luksemburška porezna uprava daje društvu LNG Luxembourg kao „zajmodavcu" mogućnost da tijekom trajanja ZORA-e u svojim financijskim izvještajima zadrži vrijednost ZORA-e na razini knjigovodstvene vrijednosti, koju je društvo LNG Luxembourg iskoristilo. Nadalje, u prethodnom poreznom mišljenju predviđa se da naknadna konverzija ZORA-e u udjele u društvu ne dovodi do oporezivog kapitalnog dobitka ako se društvo LNG Luxembourg odluči za primjenu članka 22.a LIR-a. Stoga ne dolazi do oporezivanja prirasta u okviru ZORA-e sadržanog u vrijednosti izdanih udjela. S njim se u tom pogledu postupa kao s vlasničkim kapitalom.

34. Naposljetku, iz prethodnog poreznog mišljenja od 9. rujna 2008. proizlazi da društvo LNG Holding knjiži plaćanje izvršeno društvu LNG Luxembourg u vezi s terminskim ugovorom kao financijsku nepokretnu imovinu, tako da društvo LNG Holding prije konverzije ZORA-e u vezi s tom ZORA-om neće uzeti u obzir nikakve prihode ili rashode koji se mogu odbiti. Osim toga, Luksemburška porezna uprava potvrđuje da je izuzeće od poreza za prihode na temelju sudjelovanja u skladu s člankom 166. LIR-a primjenjivo na udjele u društvu LNG Supply stečene na temelju terminskog ugovora.

35. Drugo prethodno porezno mišljenje izdano je 30. rujna 2008. i odnosi se na prijenos mjesta stvarne uprave društva LNG Trading u Nizozemsku. Treće prethodnog porezno mišljenje izdano je 3. ožujka 2009. i njime se odobravaju izmjene u strukturi financiranja predviđene prethodnim poreznim mišljenjem od 9. rujna 2008., osobito zamjena društva LNG Trading društvom LNG Holding i provedba ZORA-e koju je društvo LNG Supply primilo od društava LNG Luxembourg i LNG Holding. Četvrto prethodno porezno mišljenje izdano je 9. ožujka 2012. i njime se pojašnjavaju određeni računovodstveni pojmovi koji se upotrebljavaju za određivanje marže na temelju koje se oporezuje društvo LNG Supply.

36. Posljednje prethodno porezno mišljenje izdano je 13. ožujka 2014. i njime se potvrđuje stajalište navedeno u zahtjevu od 20. rujna 2013. Odnosi se na porezni tretman djelomične konverzije ZORA-e koju je primilo društvo LNG Supply. Iz njega, u skladu s točkom 27. pobijane presude, proizlazi da će društvo LNG Supply na dan konverzije tog zajma umanjiti svoj kapital za iznos koji je jednak iznosu navedene konverzije.

[8] Uvodna izjava 38. Odluke. Prikaz činjenica u pobijanoj presudi (t. 22.) u tom je pogledu neprecizan odnosno nejasan.

37. S poreznog stajališta Luksemburška porezna uprava potvrđuje da predmetna djelomična konverzija neće ni na koji način utjecati na društvo LNG Luxembourg. Društvo LNG Holding knjižit će pak dobit koja je jednaka razlici između nominalnog iznosa konvertiranih udjela i iznosa te konverzije (odnosno iznosu jednakom prirastu u okviru ZORA-e). Usto, utvrđuje se da će ta dobit biti pokrivena izuzećem prihoda na temelju sudjelovanja u skladu s člankom 166. LIR-a.

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

38. Prvim prethodnim poreznim mišljenjem, izdanim 9. veljače 2010., potvrđuje se struktura slična onoj koju je uspostavilo društvo LNG Holding za financiranje prijenosa svojih djelatnosti u sektoru ukapljenog prirodnog plina na društvo LNG Supply. Predmetna struktura zapravo se temelji na ZORA-i koju je društvo GSTM primilo od društva EIL i koja služi za financiranje stjecanja djelatnosti financiranja i upravljanja riznicom društva CEF. Isto kao i društvo LNG Supply, društvo GSTM tijekom trajanja provedbe ZORA-e oporezuje se na temelju marže dogovorene s Luksemburškom poreznom upravom.

39. Drugim prethodnim poreznim mišljenjem, izdanim 15. lipnja 2012., potvrđuje se porezni tretman transakcije financiranja i temelji se na analizi jednakoj onoj iz prethodnog poreznog mišljenja od 9. rujna 2008. u pogledu prijenosa djelatnosti društva LNG Trading u korist društva LNG Supply. Međutim, razlikuje se od tog mišljenja u pogledu eventualnog povećanja iznosa ZORA-e za društvo GSTM.

3. Zaključak

40. Naposljetku, iz prethodnih poreznih mišljenja proizlazi da se operativna društva LNG Supply i GSTM oporezuju po uobičajenoj stopi poreza na dobit samo na temelju porezne osnovice (marže) dogovorene s poreznom upravom. Ta porezna osnovica za porez na dobit nije utvrđena u okviru uobičajenog utvrđivanja dobiti (koje se obično provodi usporedbom obrtnog kapitala), nego na temelju bilančne vrijednosti ili barem na temelju prometa. Tako su se operativna društva kćeri oporezovala i u slučaju gubitka.

41. Povećanje imovine koje premašuje tako utvrđenu poreznu osnovicu (odnosno preostala stvarna dobit) nije oporezovano na temelju dogovorenog oporezivanja marže na razini operativnih društava (LNG Supply i GSTM) i samo je pripisano elementu financiranja (ZORA).

42. Na temelju terminskog ugovora ne nastaje dobit na razini posredničkog društva u slučaju konverzije ZORA-e u udjele u društvu. Dobit iz konverzije ZORA-e u tom se slučaju smatra vlasničkim kapitalom na razini matičnog društva i ne oporezuje se na temelju luksemburškog povlaštenog sustava raspodjele dobiti unutar grupe (članak 166. LIR-a). Naposljetku preostaje samo opisano oporezivanje marže operativnog poslovanja.

D. Odluka Komisije

43. Europska komisija poslala je 23. ožujka 2015. Velikom Vojvodstvu Luksemburgu zahtjev za pružanje informacija o prethodnim poreznim mišljenjima izdanima u pogledu grupe Engie. Nakon što je dopisom od 1. travnja 2016. obavijestila Veliko Vojvodstvo Luksemburg o svojim

dvojbama u pogledu spojivosti tih prethodnih poreznih mišljenja s pravom državnih potpora, Komisija je 19. rujna 2016. pokrenula službeni istražni postupak u skladu s člankom 108. stavkom 2. UFEU-a. Komisija je 20. lipnja 2018. donijela spornu odluku.

44. U njoj Komisija u biti smatra da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg grupi Engie dodijelilo selektivnu prednost protivno članku 107. stavku 1. i članku 108. stavku 3. UFEU-a. Komisija osporava praktične učinke odabrane strukture financiranja na ukupnu poreznu obvezu grupe jer gotovo sva dobit koju ostvare društva kćeri u Luksemburgu u stvarnosti ostaje neoporezovana.

45. Dodjelu gospodarske prednosti Komisija osobito obrazlaže time da u skladu s prethodnim poreznim mišljenjima, osim marže dogovorene s Luksemburškom poreznom upravom, ni za jedno od društava uključenih u transakcije nije došlo do oporezivanja prirasta u okviru ZORA-e koji bi odgovarao dobiti koju su ostvarila društva LNG Supply i GSTM. Prednost relevantna s aspekta prava državnih potpora konkretno leži u primjeni izuzeća od poreza iz članka 166. LIR-a na prihode na temelju sudjelovanja koje su matična društva ostvarila nakon konverzije iako na razini društava kćeri (kao i posredničkih društava) nije osigurano stvarno oporezivanje.

46. U pogledu postojanja selektivne prednosti Komisija se oslanja na ukupno četiri smjera rasuđivanja.

47. Kao prvo, Komisija pretpostavlja da postoji selektivnost na razini matičnih društava, odnosno društava LNG Holding i CEF, jer se prethodnim poreznim mišljenjima na toj razini odobrava neoporezivanje prihoda na temelju sudjelovanja, koji s gospodarskog stajališta odgovaraju prirastu u okviru ZORA-e. Stoga tretman odstupa od šireg referentnog okvira luksemburškog sustava poreza na dobit, u skladu s kojim subjekti koji su rezidentni u Luksemburgu i obveznici su plaćanja poreza na dobit podliježu plaćanju poreza na dobit koja je utvrđena u njihovim financijskim izvještajima.

48. Kao drugo, Komisija pretpostavlja da postoji selektivnost na razini matičnih društava jer se prethodnim poreznim mišljenjima odobrila primjena izuzeća od poreza za prihode na temelju sudjelovanja u skladu s člankom 166. LIR-a na prihode koje su ostvarila matična društva. Prema Komisijinu mišljenju taj tretman odstupa od ograničenog referentnog okvira u obliku pravila o izuzeću od poreza za prihode na temelju sudjelovanja jer u skladu s tim pravilima izuzeće od poreza treba odobriti samo ako je raspodijeljena dobit prije toga oporezovana na razini društava kćeri (takozvano načelo podudarnosti).

49. Kao treće, Komisija smatra da je na temelju prethodnih poreznih mišljenja nastala selektivna prednost za grupu Engie jer je mogućnost odbitka prirasta u okviru ZORA-e od porezne osnovice na razini društava kćeri u kombinaciji s njegovim neoporezivanjem na razini posredničkih i matičnih društava naposljetku dovela do umanjenja ukupne porezne osnovice grupe u Luksemburgu. To odstupa od šireg referentnog okvira luksemburškog sustava poreza na dobit, kojim se ne dopušta takvo umanjenje porezne osnovice (takozvano razmatranje na razini grupe).

50. Kao alternativni smjer rasuđivanja Komisija navodi, kao četvrto, da prethodna porezna mišljenja odstupaju od luksemburške odredbe o sprečavanju zlouporabe u poreznom pravu, odnosno da je porezna uprava postupila nezakonito ne primijenivši odredbu članka 6. StAnpG-a o sprečavanju zlouporabe. Komisija smatra da se strukturom financiranja koju je uspostavila grupa Engie provodila zlouporaba, tako da Luksemburška porezna uprava u skladu s luksemburškom sudskom praksom nije trebala izdati ta prethodna porezna mišljenja (propust da se spriječi zlouporaba).

51. Komisija je pretpostavila da su ispunjeni i drugi uvjeti u pogledu potpore u skladu s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a i stoga je odlučila da Luksemburg treba osigurati povrat potpore od društva LNG Holding. Povrat svih iznosa čiji se povrat ne može osigurati od društva LNG Holding trebao bi se osigurati od društva Engie S. A. Budući da u trenutku izdavanja drugog skupa prethodnih poreznih mišljenja još nije provedena konverzija ZORA-a u udjele u društvu GSTM, u tom pogledu nije naložen povrat. Zabranjeno je da se u okviru budućih konverzija dalje oslobađaju od poreza ostvareni prihodi na temelju sudjelovanja.

E. Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

52. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 30. kolovoza 2018. Veliko Vojvodstvo Luksemburg pokrenulo je postupak u predmetu T-516/18 za poništenje sporne odluke.

53. Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 4. rujna 2018. društva Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S. A. i Engie S. A. (u daljnjem tekstu: grupa Engie) u predmetu T-525/18 također su pokrenula postupak za poništenje sporne odluke.

54. Rješenjem od 15. veljače 2019. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev za intervenciju Irske u predmetu T-516/18.

55. Rješenjem predsjednika drugog proširenog vijeća Općeg suda od 12. lipnja 2020. predmeti T-516/18 i T-525/18 nakon saslušanja stranaka spojeni su u svrhu usmenog dijela postupka u skladu s člankom 68. stavkom 1. Poslovnika Općeg suda.

56. U prilog tužbama grupa Engie i Veliko Vojvodstvo Luksemburg u biti su istaknuli šest skupina tužbenih razloga:

– prva skupina odnosi se na povredu članaka 4. i 5. UEU-a te članaka 3. do 5. i 113. do 117. UFEU-a jer je Komisijina analiza dovela do prikrivenog usklađivanja u području poreza (treći tužbeni razlog u predmetu T-516/18 i peti tužbeni razlog u predmetu T-525/18);

– druga skupina odnosi se na povredu članka 107. UFEU-a jer je Komisija smatrala da se prethodnim poreznim mišljenjima dodijelila prednost, s obzirom na to da nisu bila u skladu s luksemburškim poreznim pravom (drugi tužbeni razlog u predmetu T-516/18 i drugi tužbeni razlog u predmetu T-525/18);

– treća skupina odnosi se na povredu članka 107. UFEU-a, obveze obrazlaganja u skladu s člankom 296. UFEU-a i načela poštovanja pravâ obrane jer je Komisija utvrdila selektivnost te prednosti (prvi, četvrti i šesti tužbeni razlog u predmetu T-516/18 te treći, šesti i osmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18);

– četvrta skupina odnosi se na povredu članka 107. UFEU-a jer je Komisija smatrala da se prethodna porezna mišljenja mogu pripisati État luxembourgeois (Luksemburška Država) i da su korištena državna sredstva (prvi tužbeni razlog u predmetu T-525/18);

– peta skupina odnosi se na povredu članka 107. UFEU-a jer je Komisija pogrešno kvalificirala prethodna porezna mišljenja kao pojedinačne potpore (četvrti tužbeni razlog u predmetu T-525/18);

– šesta skupina odnosi se na povredu općih načela prava Unije jer je Komisija naložila povrat potpore (peti tužbeni razlog u predmetu T-516/18 i sedmi tužbeni razlog u predmetu T-525/18).

57. Pobijanom presudom Opći sud odbio je sve tužbene razloge, a time i u cijelosti tužbe u predmetima T-516/18 i T-525/18.

58. U pogledu prve skupine tužbenih razloga Opći sud (t. 134. i sljedeće, osobito t. 150.) u biti je utvrdio da Komisija ispitivanjem prethodnih poreznih mišljenja nije provela nikakvo porezno usklađivanje, nego je samo izvršila nadležnost koja joj je dodijeljena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a.

59. U pogledu druge i treće skupine tužbenih razloga Opći sud naveo je u točki 230. svoje presude da, kad određeni razlozi neke odluke sami po sebi u dovoljnoj mjeri opravdavaju tu odluku, nedostaci koje bi mogli imati drugi razlozi ne utječu na njezinu izreku. Opći sud najprije je ispitao ograničeni referentni okvir koji bi se trebao sastojati od članaka 164. i 166. LIR-a i već je na temelju tog referentnog okvira utvrdio odstupanje od njega koje se ne može opravdati. Podržao je Komisijino stajalište o tome da Komisija nije bila dužna uključiti pravila iz Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima u referentni okvir, osobito jer je bila riječ o potpuno unutarnjoj situaciji (t. 263. i sljedeće). Stoga je Komisija pravilno smatrala da se u prethodnim poreznim mišljenjima odstupilo od referentnog okvira koji se sastoji od članaka 164. i 166. LIR-a, odnosno da se prethodnim poreznim mišljenjima dopustila pogrešna primjena prava (t. 288. i sljedeće).

60. U pogledu navodnog nepostojanja selektivne prednosti s obzirom na odredbu o sprečavanju zlouporabe prava Opći sud naveo je da je Komisija dovoljno dokazala sve kriterije potrebne za utvrđivanje zlouporabe prava u luksemburškom pravu, odnosno upotrebu oblika ili institucija privatnog prava, umanjenje porezne obveze, upotrebu neprimjerenog pravnog sredstva i nepostojanje razloga koji nisu povezani s porezom (t. 384. i sljedeće, osobito t. 410. i sljedeće).

61. U pogledu četvrte skupine tužbenih razloga Opći sud (t. 212. i sljedeće) utvrdio je da je prethodna porezna mišljenja izdala Luksemburška porezna uprava i da iz njih proizlazi umanjenje poreznog opterećenja koje bi poduzetnik u načelu trebao snositi, tako da se mjera može pripisati Velikom Vojvodstvu Luksemburgu i korištena su državna sredstva.

62. U pogledu pete skupine tužbenih razloga Opći sud (t. 479. i sljedeće) naveo je da Komisija može ocijeniti provedbenu mjeru općeg sustava kao pojedinačnu potporu a da prethodno nije dužna dokazati da odredbe na kojima se temelji taj sustav čine program potpora, čak i ako bi to bio slučaj.

63. Naposljetku, u pogledu šeste skupine tužbenih razloga Opći sud (t. 489. i sljedeće) utvrdio je da Komisija nije povrijedila opća načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja time što je Velikom Vojvodstvu Luksemburgu naložila povrat potpore. Konkretno, poduzetnici koji su primili državnu potporu načelno ne mogu imati legitimna očekivanja o zakonitosti potpore osim ako je ona dodijeljena uz poštovanje postupka propisanog člankom 108. UFEU-a.

IV. Postupak pred Sudom

64. Grupa Engie podnijela je 22. srpnja 2021. predmetnu žalbu protiv presude Općeg suda (predmet C-454/21 P). Grupa Engie od Suda zahtijeva da:

– proglasi predmetnu žalbu dopuštenom i osnovanom;

– ukine presudu Općeg suda Europske unije od 12. svibnja 2021. u spojenim predmetima T-516/18 i T-525/18, Luksemburg i Engie Global LNG Holding i dr./Komisija;

– konačno odluči o meritumu u skladu s člankom 61. Statuta Suda i, prije svega, prihvati zahtjeve koje je grupa Engie postavila u prvostupanjskom postupku odnosno, podredno, poništi članak 2. Odluke Komisije (EU) 2019/421 od 20. lipnja 2018. o državnoj potpori SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je proveo Luksemburg u korist grupe ENGIE (SL 2019., L 78, str. 1.), u dijelu u kojem se njome zahtijeva povrat potpore;

– još podrednije, predmet vrati Općem sudu na ponovno suđenje;

– naloži Komisiji snošenje svih troškova.

65. Veliko Vojvodstvo Luksemburga podnijelo je 21. srpnja 2021. predmetnu žalbu protiv presude Općeg suda (predmet C-451/21 P). Luksemburg od Suda zahtijeva da:

– ukine presudu Općeg suda Europske unije od 12. svibnja 2021. u spojenim predmetima T-516/18 i T-525/18, Luksemburg i Engie Global LNG Holding i dr./Komisija;

– konačno odluči o meritumu, sukladno članku 61. Statuta Suda i prihvati tužbene zahtjeve Velikog Vojvodstva Luksemburga u prvom stupnju i time poništi Odluku Komisije (EU) 2019/421 od 20. lipnja 2018. o državnoj potpori SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je proveo Luksemburg u korist grupe ENGIE (SL 2019., L 78, str. 1.);

– podredno, vrati predmet Općem sudu na ponovno suđenje te

– naloži Komisiji snošenje troškova koje je Veliko Vojvodstvo Luksemburg imalo.

66. Komisija u obama predmetima zahtijeva da Sud odbije žalbe i žaliteljima naloži snošenje troškova.

67. Sve stranke podnijele su pisana očitovanja Sudu te su iznijele usmena očitovanja o žalbi na zajedničkoj raspravi održanoj 30. siječnja 2023.

V. Pravna analiza

68. U prilog žalbi grupa Engie ističe tri, a Luksemburg četiri žalbena razloga, čiji se sadržaj preklapa. U analizi ću najprije ispitati žalbene razloge grupe Engie (odjeljci A., B. i C.), a zatim i dodatne žalbene razloge Luksemburga (odjeljak D.). Pritom ću se ograničiti na primjer skupa prethodnih poreznih mišljenja koja se odnose na društvo LNG Holding jer je u tom pogledu u svakom slučaju došlo do djelomične konverzije ZORA-e. Razmatranja se mogu primijeniti i na drugi skup prethodnih poreznih mišljenja, koja se odnose na društvo GSTM.

A. Prvi žalbeni razlog: pogrešno tumačenje članka 107. stavka 1. UFEU-a u kontekstu ograničenog referentnog okvira

69. Svojim prvim žalbenim razlogom grupa Engie (kao i Luksemburg) ističe pogrešku koja se tiče prava koju je počinio Opći sud prilikom tumačenja članka 107. stavka 1. UFEU-a, osobito prilikom utvrđivanja referentnog okvira. Opći sud smatrao je da se u prethodnim poreznim mišljenjima odstupilo od referentnog okvira ograničenog na članke 164. i 166. LIR-a u korist grupe Engie.

70. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kako bi se nešto kvalificiralo „državnom potporom" u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, mora kao prvo, biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Kao četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje[9].

71. U ovom slučaju treba ispitati samo razmatranja Općeg suda o obilježju selektivne prednosti. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda selektivnost poreznih mjera određuje se u nekoliko koraka. Kao prvo, treba utvrditi redovni ili „uobičajeni" porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici (takozvani referentni okvir)[10]. Na temelju tog redovnog ili „uobičajenog" poreznog sustava treba, kao drugo, ocijeniti odstupa li odnosna porezna mjera od tog redovnog sustava u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama[11]. Ako je utvrđeno odstupanje od „uobičajenog oporezivanja", u posljednjem koraku treba ispitati je li odstupanje opravdano.

72. Polazišna točka prilikom utvrđivanja referentnog okvira pritom uvijek može biti samo odluka nacionalnog zakonodavca koja se odnosi na ono što on smatra „uobičajenim" oporezivanjem. Za temeljne odluke o oporezivanju, osobito odluke o metodi oporezivanja, ali i o ciljevima i načelima oporezivanja, stoga je nadležna država članica[12]. Slijedom toga, ni Komisija ni Sud ne mogu uspoređivati nacionalno porezno pravo s idealnim ili fiktivnim poreznim sustavom[13].

73. Budući da je utvrđivanje tog referentnog okvira polazišna točka usporednog ispitivanja koje treba provesti u kontekstu ocjene selektivnosti, pogreška počinjena prilikom tog utvrđivanja nužno utječe na cjelokupnu analizu uvjeta koji se odnosi na selektivnost[14].

9 Presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 27.); od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 82.); od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53.) i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40.)

10 Presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.) i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 53. i 55.)

11 Presude od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36.); od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57.) i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.)

12 Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, t. 60. i sljedeće), vidjeti i moje mišljenje u predmetu Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, t. 57.); u predmetu Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2020:834, t. 39.) i u predmetu Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2020:835, t. 43.).
Potvrđeno presudama od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 73.); od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 59.); od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38. i 39.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 44. i 45.).

13 Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, t. 64.).
Vidjeti u tom smislu i presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 74.: „Iz toga slijedi da se samo nacionalno pravo koje se primjenjuje u dotičnoj državi članici mora uzeti u obzir radi utvrđivanja referentnog sustava u području izravnog oporezivanja").

14 Presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 71.) i od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija (C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 61. i navedena sudska praksa)

1. Utvrđenja Općeg suda

74. Opći sud utvrdio je u točki 292. i sljedećim točkama da je točno da se člankom 166. LIR-a dodjeljivanje izuzeća prihoda na temelju sudjelovanja na razini matičnog društva formalno ne uvjetuje oporezivanjem raspodjele dobiti na razini društava kćeri. Međutim, iz veze između članaka 166. i 164. LIR-a proizlazi da se izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja u skladu s člankom 166. LIR-a odobrava samo ako dobit nije odbijena od porezne osnovice društva kćeri (t. 297.).

75. Osim toga, točno je da prirast u okviru ZORA-e formalno nije raspodjela dobiti u smislu članka 164. LIR-a. Međutim, budući da prihodi na temelju sudjelovanja koji su izuzeti od poreza na razini matičnih društava u biti odgovaraju iznosu prirasta, u posebnim okolnostima ovog slučaja valja pretpostaviti da je materijalno riječ o raspodjeli dobiti (t. 300.).

76. Opći sud utvrdio je u točki 327. da je Luksemburška porezna uprava u prethodnim poreznim mišljenjima odstupila od referentnog okvira koji se sastoji od članaka 164. i 166. LIR-a time što je potvrdila izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja na razini matičnih društava koje s gospodarskog stajališta odgovara iznosu prirasta u okviru ZORA-e koji je na razini društava kćeri odbijen kao trošak.

2. Ocjena

77. Konačno, grupa Engie i Luksemburg ističu da je Opći sud u tim utvrđenjima počinio pogreške koje se tiču prava i iskrivio činjenice. Pogrešno je pretpostavio da postoji veza između članaka 164. i 166. LIR-a kada je, isto kao i Komisija, luksemburška prethodna porezna mišljenja smatrao potporom. Stoga treba pojasniti je li Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava potvrdivši referentni sustav koji je Komisija utvrdila u spornoj odluci.

78. Točno utvrđivanje odgovarajućeg referentnog okvira zahtijeva tumačenje luksemburškog poreznog zakona (LIR). Komisija osporava dopuštenost tog dijela žalbenog razloga jer se odnosi na činjenična pitanja. Točno je da ocjena činjenica, kojom je u načelu obuhvaćena i ocjena nacionalnog prava koju je proveo Opći sud [15] i dokaza nije pravno pitanje koje Sud može ispitati u okviru žalbenog postupka. Sud je nadležan samo utvrditi je li došlo do iskrivljavanja tog prava [16]. S druge strane, Sud može ispitati pravnu kvalifikaciju koju je Opći sud dao tom nacionalnom pravu u odnosu na pravo Unije [17]. To je odlučujuće u okviru područja primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a jer selektivna prednost koja je nužna za postojanje potpore proizlazi tek iz odstupanja od „uobičajenog" nacionalnog poreznog sustava, odnosno referentnog sustava.

[15] Vidjeti presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 82.); od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78.); od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 79.) i od 24. listopada 2002., Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617, t. 63.).

[16] Vidjeti presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 82.) i od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78. i navedena sudska praksa).

[17] Presuda od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 78.), vidjeti u tom smislu i presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 61. do 63.) i od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 83.).

79. U skladu s tim, u pravu državnih potpora prepoznato je da je pitanje je li Opći sud primjereno utvrdio i ograničio referentni sustav koji proizlazi iz nacionalnog prava pravno pitanje. Kao takvo Sud ga može preispitivati u fazi žalbe [18]. Stoga su argumenti kojima se dovodi u pitanje odabir odgovarajućeg referentnog sustava u okviru prve faze ispitivanja postojanja selektivne prednosti dopušteni i u žalbenom postupku.

80. Budući da grupa Engie i Luksemburg svojim argumentima nastoje dovesti u pitanje načelo podudarnosti u skladu s člankom 164. LIR-a u vezi s člankom 166. LIR-a kao referentnim sustavom iz prava državnih potpora, čije postojanje pretpostavlja Opći sud, dopušten je prvi dio drugog žalbenog razloga. Stoga Sud u žalbenom postupku može ispitati pravno pitanje je li Opći sud pravilno utvrdio i primijenio načelo podudarnosti u luksemburškom pravu kao dio referentnog sustava.

81. U tom pogledu najprije se utvrđuje relevantna selektivna prednost (odjeljak (a)). Zatim se utvrđuje kriterij ispitivanja prethodnih poreznih mišljenja (odjeljak (b)). Na temelju toga ispituju se razmatranja Općeg suda o utvrđenju relevantnog referentnog okvira (odjeljci (c) i (d)). Budući da je Komisija na raspravi dovela u pitanje usklađenost luksemburškog poreznog prava kao takvog, nakon toga razmatra se i pitanje može li se eventualno nepostojanje materijalne odredbe o podudarnosti u nacionalnom pravu smatrati potporom (odjeljak (e)).

a) Referentna selektivna prednost

82. Komisija u spornoj odluci pretpostavlja postojanje selektivne prednosti jer, prema njezinu mišljenju, postoji nužna veza između članaka 164. i 166. LIR-a. U tom su pogledu Komisija, a nakon nje i Opći sud, utvrdili da struktura financiranja koju je odabrala grupa Engie umjesto uobičajenog oporezivanja dobiti uglavnom dovodi do neoporezivanja dobiti ostvarene na razini društava kćeri ako društvo kći ostvari dobit. Međutim, oboje su previdjeli da, također odstupajući od uobičajenog oporezivanja dobiti, dolazi do oporezivanja i ako društvo kći ostvaruje gubitak, što je očito bio slučaj za društvo LNG Supply 2015. i 2016.

83. Naime, u oba slučaja uvijek se oporezuje marža dogovorena s poreznom upravom, koja se određuje barem na temelju prometa, odnosno neovisno o eventualnoj dobiti. S druge strane Komisija, a nakon nje i Opći sud, ističu da se na razini matičnih društava, koja su naposljetku primila dobit od konverzije ZORA-e, moglo iskoristiti izuzeće od poreza za prihode na temelju sudjelovanja u skladu s člankom 166. LIR-a iako ti prihodi nisu „oporezovani" na razini društva kćeri u skladu s člankom 164. LIR-a.

84. Stoga Komisija nije ispitala ni osporavala dogovorenu maržu, koja bi u skladu s prethodnim poreznim mišljenjima trebala činiti jedinu poreznu osnovicu na razini društava kćeri. Nije se ispitalo predstavlja li ta metoda koja odstupa od uobičajenog oporezivanja dobiti (ne uspoređuje se knjigovodstvena vrijednost, nego se oporezuje na temelju bilančne vrijednosti odnosno na temelju prometa) selektivnu prednost. Isto tako, Komisija nije postavila pitanje niti je ispitala je li ta posebna metoda bila na raspolaganju svim usporedivim poreznim obveznicima u skladu s luksemburškim poreznim zakonom. Isto vrijedi i za postotke navedene u tom zakonu. Nije jasno iz čega oni proizlaze i na čemu se temelji njihova visina.

[18] Vidjeti (u pogledu načela nepristrane transakcije koje navodno postoji u nacionalnom pravu) nedavnu presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 85.), vidjeti po analogiji presudu od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 80. i 81. o pogrešnom tumačenju članka 8.c Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit) (KStG) koje je pružio Opći sud).

85. Stoga to oporezivanje marže, koje osobito utječe na iznos prirasta u okviru ZORA-e, nije ni predmet sporne odluke ni pobijane presude, zbog čega ga Sud također ne može ispitati. Međutim, Komisija to može ispraviti u novoj odluci o potpori ako nije nastupila zastara.

b) Prethodna porezna rješenja kao predmet ispitivanja s aspekta prava državnih potpora i primjenjivi kriterij ispitivanja

86. Naprotiv, Komisija u svojoj odluci izričito pojašnjava da potpora proizlazi iz prethodnih poreznih mišljenja izdanih u pogledu grupe Engie. U konkretnom slučaju s aspekta prava državnih potpora nije problematičan povlašteni sustav raspodjele dobiti unutar grupe u skladu s člankom 166. LIR-a (odnosno izuzeće raspodjele dobiti unutar grupe od poreza) kao takav, nego njegova primjena. Komisija se pritom, iako ne izričito, poziva na to da su luksemburška tijela pogrešno primijenila pravo. To proizlazi i iz razmatranja o uskom referentnom okviru, za koji Komisija smatra da se sastoji od članaka 164. i 166. LIR-a.

87. Opći sud slaže se s tim stajalištem i smatra da potpora čije postojanje pretpostavlja Komisija proizlazi iz pogrešne primjene članka 164. u vezi s člankom 166. LIR-a jer luksemburško zakonodavstvo o porezu na dobit sadržava takozvano načelo podudarnosti. Ono podrazumijeva da izuzeće od poreza na razini matičnog društva koje prima dobit ovisi o tome da su raspodijeljeni iznosi prethodno oporezovani na razini društva kćeri.

88. Najprije treba istaknuti da prethodna porezna mišljenja nisu sama po sebi nezakonita potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Ona su važan instrument za postizanje pravne sigurnosti, što je prepoznala i Komisija [19]. Načelo pravne sigurnosti opće je načelo prava Unije [20]. Prethodna mišljenja stoga nisu problematična s aspekta prava državnih potpora ako su dostupna svim poreznim obveznicima (u pravilu na zahtjev) i usklađena s odgovarajućim poreznim zakonom, kao i svako drugo porezno rješenje. U tom pogledu njima se samo unaprijed postiže isto što bi se postiglo kasnijim poreznim rješenjem.

89. Međutim, ako se prethodno porezno mišljenje ispituje u okviru prava državnih potpora, postavlja se pitanje može li se svako odstupanje od poreznog zakona koje je povoljno za poreznog obveznika (a time i svako pogrešno prethodno porezno mišljenje u korist poreznog obveznika) smatrati potporom u smislu Ugovorâ. Takvo bi tumačenje bilo obuhvaćeno tekstom članka 107. stavka 1. UFEU-a.

90. Međutim, protivi se kriteriju ispitivanja koji je Sud utvrdio za programe potpora koji imaju oblik općih poreznih zakona. Sud ističe da su države članice slobodne, prema sadašnjem stanju harmonizacije poreznog prava Unije, uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju najprikladnijim [21], što izričito vrijedi i za područje državnih potpora [22]. Ta diskrecijska ovlast država članica obuhvaća utvrđivanje bitnih značajki svakog poreza. To osobito vrijedi za odabir porezne stope, koja može biti proporcionalna ili progresivna, ali i za utvrđivanje porezne

[19] Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, SL 2016., C 262, str. 1., t. 169. i sljedeće

[20] Presude od 15. veljače 1996., Duff i dr. (C-63/93, EU:C:1996:51, t. 20. i navedena sudska praksa) i od 8. prosinca 2011., France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, t. 100.)

[21] Presuda od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 37.), vidjeti u tom smislu i u pogledu temeljnih sloboda presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 49.) i od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 69. i navedena sudska praksa).

[22] Presude od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 59.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 37.), vidjeti u tom smislu među ostalim presudu od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 50. i navedena sudska praksa).

osnovice i oporezivog događaja [23]. Isto tako, odabir inozemnih poreza koji se mogu uračunati u tuzemni nacionalni porezni dug i uvjeti pod kojima je to moguće općenita je odluka koja je obuhvaćena prethodno navedenom diskrecijskom ovlašću države članice prilikom utvrđivanja bitnih značajki poreza [24]. Isto vrijedi za provedbu i uređenje načela nepristrane transakcije za transakcije između povezanih društava [25].

91. Međutim, ta diskrecijska ovlast država članica prekoračena je ako države članice zloupotrebljavaju svoje porezno pravo kako bi, „zaobilazeći pravila o državnim potporama", pojedinim poduzetnicima ipak dodijelile prednost [26]. Takva zlouporaba porezne autonomije može se pretpostaviti u slučaju očito neusklađene strukture poreznog zakona, kao primjerice u slučaju Gibraltara [27]. Tako Sud u svojoj novijoj sudskoj praksi provodi nadzor općenitih odluka o oporezivanju s aspekta prava državnih potpora samo ako su zamišljene *očito diskriminatorno* kako bi se zaobišlo zahtjeve koji proizlaze iz prava Unije u području državnih potpora [28].

92. Nije vidljiv razlog zbog kojeg tu sudsku praksa ne bi trebalo prenijeti na pogrešnu primjenu prava u korist poreznog obveznika. Iz toga zatim proizlazi da ne može svako pogrešno prethodno porezno mišljenje predstavljati selektivnu prednost, nego samo očito pogrešna prethodna porezna mišljenja u korist poreznog obveznika. Očita su ona odstupanja od primjenjivog nacionalnog referentnog okvira koja se ne mogu uvjerljivo obrazložiti trećoj strani kao što su Komisija ili sudovi Unije te su očita i poreznom obvezniku na kojeg se odnose. U takvim slučajevima može se pretpostaviti izbjegavanje prava državnih potpora *očito diskriminatornom primjenom zakona*. U tom pogledu ne treba odgovoriti na pitanja postavljena na raspravi o tome tumači li se u nekim dijelovima luksemburške pravne teorije odnosno tumači li luksemburški prvostupanjski sud luksemburško porezno pravo doista drukčije nego porezna uprava odnosno nego što se tumači u drugim dijelovima luksemburške pravne teorije.

93. Isto tako ne postoji opasnost da bi se Komisija i sudovi Unije mogli preopteretiti pravilnim tumačenjem svakog od 27 različitih poreznih sustava.

94. To preopterećenje vidljivo je već u ovom postupku. Komisijini argumenti, koje je Opći sud ocijenio točnima, temelje se na *drukčijem* tumačenju članaka 164. i 166. LIR-a od onog koje su naveli grupa Engie i osobito Luksemburg. Pritom iz tvrdnji Općeg suda o tumačenju članaka 164. i 166. LIR-a [29] s poreznopravnog aspekta proizlazi da se Opći sud susreo s poteškoćama u preuzimanju uloge „drugog luksemburškog financijskog suda". U točki 294. pobijane presude Opći sud primjerice navodi da se člankom 164. LIR-a predviđa oporezivanje dobiti koju je ostvarilo društvo, „neovisno o tome je li ta dobit raspodijeljena ili ne. U skladu s člankom 164. trećim stavkom LIR-a, ta dobit obuhvaća i skrivene raspodjele dobiti".

[23] Presude od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 59. i 60.); od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 44.)

[24] To se izričito navodi u presudi od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 60.).

[25] Vidjeti u tom smislu i presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 95. i sljedeće).

[26] Presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72.)

[27] Presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 101. i sljedeće). U tom predmetu Ujedinjena Kraljevina također nije mogla pojasniti smisao primijenjenih poreznopravnih parametara (t. 149.).

[28] Presude od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 61.); od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 42. i sljedeće, osobito t. 44.) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 48. i sljedeće, osobito t. 50.). Već u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 101.) Sud govori o pravnim osnovama koje „u praksi *očito* dovode do diskriminacije" (moje isticanje) među poreznim obveznicima.

[29] Tako se izričito navodi u naslovu koji prethodi predmetnoj točki 288. i sljedećim točkama pobijane presude.

95. Međutim, tekst članka 164. LIR-a uopće se ne odnosi na oporezivanje prihoda, nego samo na određivanje porezne osnovice *društva kćeri*. U njemu se ne navodi oporezuju li se ikakvi prihodi. Naprotiv, oporezivanje prihoda moglo bi proizlaziti iz oporezivog događaja i primjene odnosno izostanka primjene propisa o izuzeću od poreza koji su uređeni drugdje.

96. Osim toga, prilikom širokog tumačenja članka 107. UFEU-a, u skladu s kojim sva pogrešna prethodna porezna mišljenja u korist poreznog obveznika predstavljaju selektivnu prednost, javlja se sljedeća daljnja problematika: prilikom izdavanja prethodnog poreznog mišljenja moguće je pogriješiti isto kao u slučaju svakog drugog poreznog rješenja. Međutim, zapravo je na nacionalnim poreznim tijelima i nacionalnim sudovima da ispitaju je li to porezno rješenje pogrešno ili točno. Kad bi se svaka jednostavna pogreška u utvrđivanju poreza odmah smatrala povredom prava državnih potpora, Komisija bi *de facto* postala vrhovna porezna uprava, a sudovi Unije postali bi vrhovni financijski sudovi koji nadziru Komisijine odluke.

97. To bi pak utjecalo na poreznu autonomiju država članica, na što upućuje i prva skupina tužbenih razloga u glavnom postupku. Ondje je riječ o prikrivenom poreznom usklađivanju. U trećem žalbenom razlogu Luksemburga ispitivanje poreznih rješenja i zakona koji se odnose na neusklađene poreze u okviru prava državnih potpora također se smatra zadiranjem u vlastitu poreznu autonomiju.

98. Te dvojbe Sud je već drugdje uzeo u obzir. Tako je nezavisni odvjetnik P. Pikamäe naveo da su za kriterije za utvrđivanje „normalnog" oporezivanja relevantna pravila *pozitivnog* prava. Kako bi se izbjeglo bilo kakvo zadiranje u isključivu nadležnost država članica u području izravnog oporezivanja, postojanje prednosti u smislu članka 107. UFEU-a može se provjeriti samo s obzirom na normativni okvir koji je nacionalni zakonodavac uspostavio u okviru *stvarnog* izvršavanja te nadležnosti [30]. Prilikom primjene tog normativnog okvira treba priznati određenu marginu prosudbe, primjerice u određivanju relevantnih transfernih cijena [31].

99. Sud u tom pogledu ističe [32] da se prilikom ispitivanja postojanja selektivne porezne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i u svrhu utvrđivanja normalnog poreznog opterećenja koje tereti poduzetnika ne mogu uzeti u obzir parametri i pravila koji su vanjski u odnosu na predmetni nacionalni porezni sustav, osim ako se taj porezni sustav na njih izričito ne poziva. To je utvrđenje izraz načela zakonitosti poreza, koje je dio pravnog poretka Unije kao opće načelo prava. Njime se zahtijeva da sve obveze plaćanja poreza, kao i svi bitni elementi koji definiraju njegove temeljne značajke, budu predviđeni zakonom. Porezni obveznik treba biti u stanju predvidjeti i izračunati iznos dužnog poreza i odrediti u kojem će ga trenutku biti dužan platiti [33]. Osim toga, Sud ističe da eventualno određivanje metoda i kriterija na temelju kojih se može odrediti rezultat „nepristrane transakcije" ulazi u diskrecijsku ovlast država članica [34].

100. Dakle, takvo ograničeno ispitivanje nacionalnog prava potrebno je i s obzirom na interes poreznih obveznika u pogledu pravne sigurnosti. Kao što se to prethodno navodi (točka 88. i sljedeće), prethodna porezna mišljenja još su važniji instrumenti od ostalih poreznih rješenja [35] za

[30] Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, t. 106.)

[31] Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, t. 118.)

[32] Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 96. i sljedeće)

[33] Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 97.) i od 8. svibnja 2019., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, t. 39.)

[34] Presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 95.)

[35] Pravomoćnost upravnih akata prema sudskoj praksi Suda u načelu nije sporna s aspekta prava Unije – vidjeti presude od 10. ožujka 2022., Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, t. 52.); od 12. veljače 2008., Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, t. 37.); od 19. rujna 2006., i-21 Germany i Arcor (C-392/04 i C-422/04, EU:C:2006:586, t. 51.) i od 13. siječnja 2004., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, t. 24.).

postizanje pravne sigurnosti [36]. Načelo pravne sigurnosti i s njim povezani institut pravomoćnosti upravnog akta obezvrijedili bi se kad bi se svako pogrešno porezno rješenje (prethodna porezna mišljenja i uobičajena porezna rješenja) moglo smatrati povredom prava državnih potpora.

101. Stoga, uzimajući u obzir prethodno navedenu sudsku praksu (točka 90. i sljedeće), smatram da bi pojedinačna porezna rješenja (prethodna porezna mišljenja i uobičajena porezna rješenja) također trebalo ispitati samo s obzirom na kriterij ispitivanja koji je ograničen na provjeru uvjerljivosti. U skladu s tim, selektivna prednost ne proizlazi iz svake pogrešne primjene nacionalnog poreznog prava. Samo očito odstupanje prethodnog poreznog mišljenja (ili poreznog rješenja) od referentnog okvira u obliku nacionalnog poreznog zakona u korist poreznog obveznika stoga može predstavljati selektivnu prednost. Ako ne postoji takvo očito odstupanje, rješenje je možda nezakonito, ali na temelju tog mogućeg odstupanja od referentnog okvira još ne predstavlja potporu u smislu članka 107. UFEU-a.

c) Postojanje pravilno utvrđenog referentnog okvira (članak 164. u vezi s člankom 166. LIR-a)

102. Stoga Sud ne treba ispitati proizlazi li iz luksemburškog poreznog prava doista pravna posljedica odobrena prethodnim poreznim mišljenjima, koju Komisija smatra spornom. Odlučujuće je jedino ako ta pravna posljedica očito ne proizlazi iz luksemburškog poreznog prava.

103. To je slučaj ako iz članka 164. u vezi s člankom 166. LIR-a očito proizlazi načelo podudarnosti, koje Komisija i Opći sud smatraju primjenjivim referentnim okvirom.

1) Neuključivanje Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima u referentni okvir (prvi dio prvog žalbenog razloga grupe Engie)

104. Najprije, protivno stajalištu grupe Engie i Luksemburga, ne može se osporavati neuključivanje Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima u referentni okvir. Točno je da u skladu s Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima do njezine izmjene 2014. [37] prethodno oporezivanje dobiti na razini društva kćeri nije bilo preduvjet za izuzeće kapitalnih dobitaka od poreza na razini matičnog društva.

105. Međutim, referentni okvir treba utvrditi polazeći od primijenjenog nacionalnog prava. Direktiva Unije u načelu se ipak ne može izravno primijeniti na poreznog obveznika (u ovom slučaju na grupu Engie) jer je upućena državi članici. Osim toga, budući da nije bila riječ o prekograničnoj situaciji (sva predmetna društva rezidentna su u Luksemburgu), slučaj nije obuhvaćen njezinim materijalnim područjem primjene. Slijedom toga, odgovarajući referentni sustav čini samo luksemburško pravo (u ovom slučaju članci 164. i 166. LIR-a).

106. Međutim, to ne znači da Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima nije relevantna. Naime, kao što je to ponovno izneseno na raspravi, člankom 166. LIR-a u luksemburško pravo prenosi se Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima i njime se jednako uređuju prekogranične i unutarnje situacije. To svakako treba uzeti u obzir prilikom tumačenja referentnog okvira.

[36] Vidjeti Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, SL 2016., C 262, str. 1., t. 169. i sljedeće.

[37] Vidjeti članak 1. Direktive Vijeća 2014/86/EU od 8. srpnja 2014. o izmjeni Direktive 2011/96/EU, SL 2014., L 219, str. 40., s rokom za prenošenje do 31. prosinca 2015.

2) Veza između članaka 164. i 166. LIR-a u luksemburškom pravu (takozvano načelo podudarnosti)

107. Nadalje, žalbom grupe Engie i Luksemburga osporava se nužna veza između članaka 164. i 166. LIR-a koju je utvrdila Komisija. Da ona stvarno postoji, primjena izuzeća od poreza za prihode na temelju sudjelovanja u skladu s luksemburškim pravom ovisila bi o oporezivanju na razini društva kćeri. Primjena povlaštenog sustava raspodjele dobiti unutar grupe (izuzeće raspodjele unutar grupe od poreza) u tom bi slučaju mogla predstavljati pogrešnu primjenu prava jer prirast u okviru ZORA-e na razini društva kćeri nije uključen u poreznu osnovicu za potrebe dogovorenog oporezivanja marže.

108. Stoga se postavlja pitanje zahtijeva li se poreznim pravom Velikog Vojvodstva Luksemburga doista takvo podudarajuće oporezivanje. Samo u tom slučaju Opći sud ne bi počinio pogrešku koja se tiče prava kad je pretpostavio da je to odgovarajući referentni okvir (vidjeti u tom pogledu detaljno točku 78. i sljedeće točke ovog mišljenja). To se može prilično jasno isključiti primjenom prethodno predloženog ublaženog kriterija ispitivanja jer takva veza u svakom slučaju nije očita.

109. U tekstu nacionalnog prava (članci 164. i 166. LIR-a) ne navodi se veza između tih dviju odredbi. Naprotiv, one se odnose na različite porezne obveznike. Iz teksta ne proizlazi ni da skrivenu raspodjelu dobiti u skladu s člankom 164. trećim stavkom LIR-a, kao što su primjerice povećane kamate na zajmove članova društva (koje se ponovno uračunavaju u poreznu osnovicu na razini društva kćeri) treba smatrati prihodom na temelju sudjelovanja izuzetim od poreza u skladu s člankom 166. LIR-a. Isto tako, u obrnutom slučaju, prihod izuzet od poreza u skladu s člankom 166. LIR-a treba smatrati uporabom dobiti u smislu članka 164.

110. To tumačenje članaka 164. i 166. LIR-a koje je Komisija „predložila", a Opći sud preuzeo, moguće je, ali ne proizlazi iz teksta nacionalnog zakona. Suprotno tumačenje (nepostojanje načela podudarnosti za koje se zalažu Luksemburg i grupa Engie) također je moguće i čak je više u skladu s tekstom. S obzirom na činjenicu da se člankom 166. LIR-a prenosi Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima te da se njome prilikom izdavanja prethodnih poreznih mišljenja također nisu predviđale odredbe o podudarnosti, tumačenje članka 166. LIR-a koje je pružio Opći sud protivi se i tumačenju u skladu s Direktivom.

111. Taj zaključak čak se potvrđuje Odlukom Komisije i presudom Općeg suda. U njima je alternativno također obrazložena i potvrđena selektivna prednost na temelju pogrešne primjene nacionalne odredbe o sprečavanju zlouporabe (članak 6. StAnpG-a) [38]. Međutim, to obrazloženje i taj zaključak logički se mogu primijeniti samo ako su ispunjeni zakonski uvjeti „dvostrukog neoporezivanja" na razini društva kćeri i matičnog društva. Stoga je očito da su i Komisija i Opći sud imali dvojbe u pogledu toga je li njihovo tumačenje članaka 164. i 166. LIR-a nužno (a time i očito) pravilno.

112. Osim toga, pogreška porezne uprave u primjeni članaka 164. i 166. LIR-a nikad ne može biti zlouporabni aranžman u korist poreznog obveznika u skladu s člankom 6. StAnpG-a.

113. Stoga tumačenje na kojem je Luksemburg temeljio prethodna porezna mišljenja u svakom slučaju nije očito pogrešno tumačenje nacionalnog prava. Dakle, Komisija i Opći sud polazili su od pogrešnog referentnog okvira jer referentni okvir koji su primijenili ne proizlazi očito iz luksemburškog prava.

[38] Opći sud u točki 384. i sljedećim točkama pobijane presude, Komisija u uvodnoj izjavi 289. i sljedećim uvodnim izjavama pobijane odluke

114. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pogreška počinjena prilikom utvrđivanja referentnog sustava nužno čini nevaljanom cijelu analizu uvjeta selektivnosti [39]. Slijedom toga, žalbe grupe Engie i Luksemburga osnovane su već zbog tog razloga.

d) Podredno: postojanje načela podudarnosti na temelju tumačenja članka 164. u vezi s člankom 166. LIR-a?

115. Međutim, ako se kriterij ispitivanja ne bi ograničio na očitu pogrešku u prethodnim poreznim mišljenjima, Sud bi trebao konkretno odlučiti o pravilnom tumačenju članaka 164. i 166. LIR-a kako bi ocijenio je li Opći sud primijenio pravilni referentni okvir. Za to je potrebno temeljito znanje o luksemburškom poreznom pravu, koje ja ne posjedujem. Ipak dvojim o tome može li se, kao što su to učinili Komisija i Opći sud u točki 292. i sljedećim točkama, na temelju zajedničkog tumačenja članaka 164. i 166. LIR-a doista utvrditi da postoji načelo podudarnosti. Te dvojbe potkrijepit ću u nastavku teksta svojim podrednim tumačenjem luksemburškog poreznog prava.

116. Kao što se to prethodno navodi (točka 109.), tekst ne ide u prilog načelu podudarnosti. U članku 166. stavku 1. LIR-a ne upućuje se izravno na članak 164. LIR-a. Valja pretpostaviti da se člankom 166. stavkom 1. LIR-a taksativno uređuju uvjeti za odobrenje izuzeća od poreza prihoda na temelju sudjelovanja. Međutim, u njemu se navode samo minimalno razdoblje držanja i minimalni iznos udjela, ali ne spominje se prethodno oporezivanje raspodijeljene dobiti. Osim toga, iz članka 164. LIR-a ne proizlazi da se raspodijeljeni prihodi moraju oporezovati na razini društva kćeri. Konkretno, članak 164. LIR-a odnosi se samo na poreznu osnovicu društva kćeri (vidjeti točku 95. ovog mišljenja). Porezna osnovica i porezna obveza dvije su različite stvari u poreznom pravu.

117. S druge strane, smislom i svrhom tih dviju odredbi ne zahtijeva se nužno takva podudarnost. To pokazuje već Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima, koja također nije sadržavala taj uvjet do svoje izmjene 2014. [40]. Moguće je da Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima bez takvog pravila o podudarnosti nije bila potpuna, ali njezine odredbe bile su smislene i nisu bile neusklađene. Budući da se člankom 166. LIR-a u luksemburško pravo prenosi i Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima te pritom nema razlike između prekogranične i unutarnje raspodjele, taj zaključak iz Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima (odnosno da se prilikom izdavanja prethodnih poreznih mišljenja ne primjenjuje načelo podudarnosti) može se prenijeti i na tumačenje članka 166. LIR-a.

118. Nažalost, Luksemburg je na raspravi samo djelomično uspio pojasniti točnu svrhu članka 166. LIR-a. Međutim, nije uvjerljiva ni Komisijina izjava da je članak 166. LIR-a neusklađen i da nema vlastiti cilj. Povlašteni sustav raspodjele dobiti unutar grupe (kako se predviđa u članku 166. LIR-a) obično ima dvije svrhe. S jedne strane, sprečava se ekonomsko dvostruko oporezivanje već oporezovanih prihoda. S druge strane, time se također osigurava da se izuzeće od poreza (osoba ili stvari) zadrži na razini društva kćeri kad ono dalje raspodjeljuje svoju dobit (koja je tada izuzeta od poreza) imatelju udjela (matično društvo). Tako se može postići jednako postupanje s jednorazinskim i višerazinskim strukturama društava, a time i

[39] Presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 46.) i od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 107.). Konačno i presuda od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 105.).

[40] Vidjeti članak 1. Direktive Vijeća 2014/86/EU od 8. srpnja 2014. o izmjeni Direktive 2011/96/EU, SL 2014., L 219, str. 40., s rokom za prenošenje do 31. prosinca 2015.

određena neutralnost u pogledu pravnog odnosno organizacijskog oblika. Čini mi se da je to i smisao odredbe članka 166. LIR-a u luksemburškom pravu. Stoga se sveobuhvatno i nepisano načelo podudarnosti protivi i tom smislu.

119. Isto vrijedi ako se uzme u obzir načelo subjektnog poreza, na kojem se u pravilu temelji porez na dobit. Oporezivanje poreznog obveznika obično ne ovisi o konkretnom oporezivanju drugog poreznog obveznika. Zakonodavac svakako može uvesti takvu podudarnost u određenom opsegu. Međutim, u tom se slučaju zakonom u poreznom pravu (klasično pravo na zadiranje) uvjetuje da se ta podudarnost odražava u tekstu zakona.

120. Suprotno Komisijin razmatranjima i naknadnim razmatranjima Općeg suda, nepisano načelo podudarnosti ne proizlazi nužno ni iz odgovora Velikog Vojvodstva Luksemburga od 31. siječnja 2018., koji se navodi u uvodnoj izjavi 202. Odluke Komisije. U skladu s njim, sva sudjelovanja kojima se ostvaruju prihodi na koje se može primijeniti izuzeće iz članka 166. LIR-a obuhvaćena su i člankom 164. LIR-a. Međutim, ne spominje se prethodno oporezivanje na razini društava kćeri, nego se samo potvrđuje da raspodjela sama po sebi ne smije dovesti do umanjenja porezne osnovice.

121. Konačno, nužna veza ne može se izvesti ni iz neobvezujućeg mišljenja Conseila d'État (Državno vijeće, Luksemburg) od 2. travnja 1965. o nacrtu članka 166. LIR-a. Točno je da je izbjegavanje višestrukog oporezivanja smisao i svrha povlaštenog sustava raspodjele dobiti unutar grupe u luksemburškom pravu. Međutim, protivno razmatranjima Općeg suda, to ne znači da bi u skladu s luksemburškim pravom dvostruko neoporezivanje bilo neprihvatljivo u konkretnom pojedinačnom slučaju. Dvostruko oporezivanje nastojalo se izbjeći i Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima, u skladu s kojom je do njezine izmjene 2014. bilo prihvaćeno dvostruko neoporezivanje zbog nedostatka odredbe o podudarnosti.

122. Iz svega navedenog proizlazi da se nepisano načelo podudarnosti koje primjenjuju Komisija i Opći sud ne može tumačiti kao referentni sustav u skladu s luksemburškim pravom. Točno je da bi se time mogle zatvoriti praznine u oporezivanju, primjerice one koje proizlaze iz hibridnih sredstava financiranja. Međutim, kao što je to Sud već odlučio u nekoliko navrata [41], institucije Unije kao što su Komisija ili Opći sud ne mogu uspostaviti idealno porezno pravo na temelju prava državnih potpora. U neusklađenom poreznom pravu to je naposljetku zadaća nacionalnog zakonodavca.

123. Naposljetku su Komisija, a nakon nje i Opći sud, prilikom utvrđivanja i primjene referentnog okvira previdjeli da navodno dvostruko neoporezivanje uopće ne proizlazi iz primjene članaka 164. i 166. LIR-a. S jedne strane, društva kćeri oporezuju se, iako po vrlo niskoj stopi. S druge strane, čak i kad bi se prirast u okviru ZORA-e na razini društva kćeri mogao smatrati (javnom ili skrivenom) raspodjelom dobiti, članak 164. LIR-a ne bi bio relevantan u ovom slučaju. Bio bi relevantan samo kad bi prirast u okviru ZORA-e umanjio poreznu osnovicu. To bi možda vrijedilo u okviru uobičajenog oporezivanja dobiti. Međutim, uistinu neobičan ishod (oporezivanje operativnih društava kćeri po vrlo niskoj stopi) u ovom slučaju proizlazi samo iz oporezivanja marže dogovorenog s Luksemburškom poreznom upravom.

[41] Vidjeti u tom smislu primjerice presude od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 93. i sljedeće); od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 38. i sljedeće) i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 44. i sljedeće).

124. Stoga su Komisija i Opći sud primijenili pogrešan referentni okvir (članke 164. i 166. LIR-a umjesto zakonske osnove dogovora o oporezivanju marže) i usto ga pogrešno utvrdili (time što su pretpostavili postojanje nepisanog načela podudarnosti). Zbog toga cjelokupna analiza uvjeta selektivnosti sadržava nedostatke. Žalbe grupe Engie i Luksemburga osnovane su i u tom pogledu.

e) Neusklađenost luksemburškog poreznog prava zbog nepostojanja materijalne odredbe o podudarnosti?

125. Komisija je naposljetku navela i da je luksemburško porezno pravo neusklađeno bez takve odredbe o podudarnosti i stoga kao takvo predstavlja potporu [42].

126. Međutim, to ne utječe na prethodno utvrđeni zaključak (točka 124.) zbog dvaju razloga. S jedne strane, sporna Komisijina odluka i pobijana presuda Općeg suda ne odnose se na luksemburški zakon kao program potpore, nego samo na prethodna porezna mišljenja kao pojedinačne potpore (vidjeti u tom pogledu također točku 86. i sljedeće točke ovog mišljenja). U skladu s tim, nepostojanje zakonske odredbe o podudarnosti ne bi bio predmet spora.

127. S druge strane, nacionalni porezni zakon koji može dovesti do neoporezivanja prilikom primjene hibridnih instrumenata financiranja nije neusklađen sam po sebi.

128. Točno je da je Opći sud u točki 293. pobijane presude pravilno istaknuo da prethodno pojašnjeno tumačenje u skladu s luksemburškim poreznim pravom može dovesti do dvostrukog neoporezivanja dobiti. Zapravo se čini da je izuzeće od poreza na razini društva koje prima raspodijeljenu dobit u skladu s člankom 166. stavkom 1. točkom 2. LIR-a neovisno o poreznoj sudbini raspodijeljene dobiti na razini društva koje raspodjeljuje dobit. Međutim, time se ne prekoračuje granica neusklađenosti.

129. S jedne strane, takav povlašteni sustav raspodjele dobiti unutar grupe međunarodno je raširen i uobičajen. U prekograničnom kontekstu to je vidljivo već na temelju postojanja Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, koja se temelji na sličnoj zamisli i koja do 2014. također nije sadržavala materijalnu odredbu o podudarnosti. S druge strane, države članice u načelu su slobodne same urediti pojedinosti takvog povlaštenog sustava raspodjele dobiti unutar grupe. U tom je pogledu sudska praksa Suda o nacionalnim odredbama o uračunavanju, za čije su detaljno uređenje isto tako odgovorne države članice, primjenjiva u međunarodnom kontekstu [43].

130. Točno je da bi s aspekta pravne politike i u kontekstu globalnih nastojanja da se postigne pravedan porezni sustav trebalo izbjegavati takozvane prihode od dvostrukog neoporezivanja. Neutralizacija takvih, a osobito prekograničnih, poreznih neusklađenosti cilj je OECD-a [44] i Unije [45].

[42] Vidjeti uvodne izjave 184. i 185. sporne odluke i razmatranja iznesena na raspravi.

[43] Presuda od 15. rujna 2022., Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, t. 60.)

[44] Vidjeti završno izvješće OECD-a „Neutraliziranje učinaka aranžmana hibridne neusklađenosti, mjera 2.”, dostupno na stranici https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Vidjeti članak 9. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL 2016., L 193, str. 1. i uvodnu izjavu 2. Direktive Vijeća 2014/86/EU od 8. srpnja 2014. o izmjeni Direktive 2011/96/EU, SL 2014., L 219, str. 40.

131. Međutim, u ovom je slučaju s jedne strane već dvojbeno može li se uopće govoriti o prihodima od dvostrukog neoporezivanja jer dobit društva kćeri ne ostaje u cijelosti neoporezovana. Naprotiv, u skladu s prethodnim poreznim mišljenjima oporezuje se na drugi način (posebno oporezivanje marže). S druge strane, mjere OECD-a i Unije isključivo su usmjerene protiv hibridne neusklađenosti koja proizlazi iz (neusklađenih) veza između sustava oporezivanja dobiti nekoliko država članica ili trećih zemalja. Suprotno tomu, to ne uključuje neusklađenosti koje proizlaze iz isključivo nacionalnih poreznih sustava. U tom je pogledu možda s aspekta pravne politike poželjno, a u međuvremenu i međunarodno rašireno, izbjegavati stvaranje prihoda od dvostrukog neoporezivanja konkretnim materijalnim odredbama o podudarnosti.

132. Očito je i u Luksemburgu za buduće potrebe uvedena takva odredba radi odgovarajućeg prenošenja Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima izmijenjene 2014. Međutim, to mijenja referentni okvir samo za ubuduće.

133. Slijedom toga, za odluku je nadležan nacionalni zakonodavac. On, a ne Komisija ili sudovi Unije, mora odlučiti treba li i u kojim situacijama uvesti materijalnu odredbu o podudarnosti.

3. Zaključak o prvom žalbenom razlogu

134. Stoga i dalje vrijedi da je samo luksemburški porezni zakonodavac na temelju zakona mogao predvidjeti da podudarajuće oporezivanje između subjekta koji raspodjeljuje dobit i subjekta koji prima dobit čini referentni okvir za uobičajeno oporezivanje u Luksemburgu. Budući da se to nije dogodilo odnosno da se dogodilo tek kasnije, Komisija je umjesto važećeg nacionalnog poreznog prava primijenila porezni sustav koji bi možda imao prednost, ali je naposljetku fiktivan. Kao što je to već prethodno navedeno (točka 72. i sljedeće), to nije dopušteno pravom državnih potpora.

135. Posljedično, prvi žalbeni razlog je osnovan. Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava time što se prilikom utvrđivanja referentnog okvira oslonio na nužnu vezu između članaka 164. i 166. LIR-a, a time i na načelo podudarnosti. Ta veza nije očita (točka 107. i sljedeće) niti, ako se pobliže razmotri, proizlazi iz teksta, smisla i svrhe nacionalnih propisa ili ustaljene sudske prakse luksemburških sudova (točka 115. i sljedeće).

B. Drugi žalbeni razlog: pogrešno tumačenje članka 107. UFEU-a primjenom članka 6. StAnpG-a kao referentnog okvira

136. Međutim, Opći sud alternativno je odbio drugi tužbeni razlog također zato što luksemburška porezna tijela nisu primijenila opću odredbu članka 6. StAnpG-a o sprečavanju zlouporabe iako su uvjeti za to bili ispunjeni.

137. Drugim žalbenim razlogom grupa Engie i Luksemburg stoga ističu da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava jer je odbio njihov tužbeni razlog u prvostupanjskom postupku, u skladu s kojim nije došlo do povrede članka 107. UFEU-a. Izostanak primjene članka 6. StAnpG-a u konkretnom slučaju ne predstavlja odstupanje od referentnog okvira u obliku luksemburškog prava.

138. U skladu s općom luksemburškom odredbom članka 6. StAnpG-a o sprečavanju zlouporabe, porezna obveza ne može se zaobići ili umanjiti zlouporabom oblika i mogućnosti građanskog prava. U slučaju zlouporabe poreze treba naplatiti na isti način kao što bi bili naplaćeni u pravnoj strukturi prilagođenoj transakcijama, činjenicama i gospodarskim okolnostima.

139. U ovom slučaju o kojem treba donijeti odluku Sud po prvi put treba razmotriti pitanje predstavlja li pogrešna primjena odnosno izostanak primjene opće nacionalne odredbe o sprečavanju zlouporabe u poreznom pravu (u ovom slučaju članak 6. StAnpG-a) potporu u smislu članka 107. UFEU-a.

1. Utvrđenja Općeg suda

140. Opći sud u točki 384. i sljedećim točkama polazi od toga da je Komisija dokazala da su ispunjena četiri uvjeta za zlouporabu u skladu s člankom 6. StAnpG-a utvrđena u sudskoj praksi luksemburških financijskih sudova. Osim toga, odredba o zlouporabi prava članka 6. StAnpG-a nije pokazivala nikakve poteškoće pri tumačenju, tako da nije bilo potrebno ispitati luksemburšku upravnu praksu (t. 409. pobijane presude).

141. Komisija, a nakon nje i Opći sud (t. 388.), osobito smatraju da su bili dostupni drugi načini financiranja (izravni vlasnički kapital ili dužnički instrumenti) koji ne bi doveli do neoporezivanja dobiti ostvarene na razini društava kćeri. U skladu s tim, ZORA-u je moglo izravno izdati i matično društvo u korist društva kćeri. Do odgovarajućeg oporezivanja bilo bi došlo i u slučaju uzimanja konvertibilnog zajma bez sudjelovanja posredničkog društva.

142. U skladu s tim, prethodna porezna mišljenja nisu se smjela izdati u tom obliku. Naprotiv, Luksemburška porezna uprava trebala je primijeniti opću odredbu članka 6. StAnpG-a o sprečavanju zlouporabe. Izostankom njezine primjene Veliko Vojvodstvo Luksemburg dodijelilo je selektivnu poreznu prednost grupi Engie.

2. Ocjena

143. Naposljetku, grupa Engie i Luksemburg ističu da je Opći sud prilikom utvrđivanja referentnog okvira pogrešno smatrao da Komisija nije trebala uzeti u obzir luksemburšku upravnu praksu. Osim toga, Komisija i Opći sud počinili su nekoliko očitih pogrešaka u tumačenju i primjeni prilikom tumačenja četiriju kumulativnih uvjeta za pretpostavku zlouporabe te podvođenja konkretnih činjenica pod te uvjete.

144. Budući da Komisija, a nakon nje i Opći sud, ističu povredu zabrane potpore zbog toga što nije primijenjena opća odredba o sprečavanju zlouporabe, najprije treba razmotriti taj pristup i primjenjivi kriterij ispitivanja (odjeljak (a)) kako bi se mogao utvrditi pravilni referentni okvir. Zatim treba ispitati je li Opći sud u ovom slučaju primijenio pravilni referentni okvir (odjeljak (b)).

a) Ispitivanje primjene općih odredbi poreznog prava o sprečavanju zlouporabe s aspekta prava državnih potpora

145. Odstupanje od referentnog okvira (članak 6. StAnpG-a) dolazi u obzir samo ako je Luksemburška porezna uprava trebala primijeniti opću odredbu o sprečavanju zlouporabe u skladu s člankom 6. StAnpG-a prilikom izdavanja prethodnih poreznih mišljenja. Komisija i Opći

sud konačno i u tom pogledu ističu samo jednostavnu pogrešku u primjeni luksemburškog prava. Međutim, iz toga još ne proizlazi selektivna prednost (vidjeti točku 89. i sljedeće točke ovog mišljenja).

146. Osim toga, u slučaju općih odredbi o sprečavanju zlouporabe (takozvani GAAR [46]) nužno postoji margina prosudbe prilikom primjene prava, slična onoj koju porezna uprava ima prilikom utvrđivanja „točne" transferne cijene [47].

147. Pojam zlouporabe osobito ovisi o ocjenama pravnog poretka pojedine države članice. Osim toga, utvrđenje zlouporabe uvelike ovisi o pojedinačnom slučaju.

148. U tom se pogledu čini dvojbenom tvrdnja Općeg suda u točki 409. pobijane presude, u skladu s kojom „odredba o zlouporabi prava u ovom slučaju nije pokazivala nikakve poteškoće pri tumačenju". U poreznom pravu vjerojatno ne postoji opća odredba o sprečavanju zlouporabe koja se može tumačiti bez ikakvih poteškoća [48]. To vrijedi tim više što je Opći sud imao poteškoće već prilikom tumačenja pravila luksemburškog poreznog prava koja su navodno primijenjena na način koji predstavlja zlouporabu (vidjeti točku 94. i sljedeće točke ovog mišljenja).

149. Primjena odredbe o sprečavanju zlouporabe trebala bi biti obvezujuća samo u vrlo rijetkim slučajevima. To mogu biti samo situacije koje su očite jer su već razjašnjene u sudskoj praksi financijskih sudova država članica (a ne Komisije ili Općeg suda). To vrijedi tim više s obzirom na činjenicu da porezni obveznik prema sudskoj praksi Suda u pravu Unije čak ima slobodu da za sebe u granicama zakona izabere najpovoljniji porezni aranžman [49].

150. Ako se uzmu u obzir posebnosti općih odredbi o sprečavanju zlouporabe, prilikom nadzora primjene općih odredbi o zlouporabi s aspekta prava državnih potpora kriterij nadzora još više treba ograničiti samo na provjeru uvjerljivosti. Stoga mora biti riječ o očitoj pogrešnoj primjeni odredbe o sprečavanju zlouporabe. Ona se može pretpostaviti ako se nikome ne može uvjerljivo obrazložiti zašto u konkretnom slučaju ne bi trebala biti riječ o zlouporabi.

[46] *General Anti-Abuse Rule*, kako je u međuvremenu predviđeno i u pravu Unije, vidjeti samo članak 6. Direktive ATAD I (Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL 2016., L 193, str. 1.).

[47] Vidjeti u tom pogledu presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 95.), a za dodatno pojašnjenje vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, t. 118., u skladu s kojim nacionalna porezna tijela raspolažu marginom prosudbe zbog toga što se metodologijama za utvrđivanje transfernih cijena dolazi *do približnih vrijednosti*).

[48] Tako države članice, primjerice Savezna Republika Njemačka, koja ima dugu tradiciju takvih odredbi, i dalje imaju poteškoće prilikom njihova pravilnog tumačenja. To je vidljivo iz velikog broja sudskih odluka i duljine pripadajućih komentara, vidjeti samo komentar Petera Fischera o članku 42. Abgabenordnunga (Porezni zakonik, u daljnjem tekstu: AO) u *Hübschmann/Hepp/Spitaler (ur.)*, AO/FGO-Kommentar (stanje iz studenoga 2022. – 200 stranica) i komentar Klausa-Dietera Drüena o članku 42. AO-a u *Tipke/Kruse (ur.)*, AO/FGO-Kommentar (stanje iz rujna 2022. – 85 stranica).
Isto tako, Sudu uvijek iznova pristižu pitanja o tumačenju opće zabrane zlouporabnih aranžmana u pravu Unije, a odgovaranje na njih toliko je složeno da se njime bavilo veliko vijeće, vidjeti samo presude od 26. veljače 2019., T Danmark i Y Denmark (C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135); od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134) i od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Vidjeti presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 42.); od 22. prosinca 2010., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, t. 27.); od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 36.) i od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 73.).

b) Primjena tih načela na konkretan slučaj

151. Prije svega, Komisija, a nakon nje i Opći sud (t. 398. i sljedeće), pravilno polaze od referentnog okvira u obliku članka 6. StAnpG-a. U skladu s člankom 6. StAnpG-a zlouporaba postoji ako su kumulativno ispunjena četiri kriterija, odnosno upotreba oblika ili institucija privatnog prava, umanjenje porezne obveze, upotreba neprimjerenog pravnog sredstva i nepostojanje razloga koji nisu povezani s porezom.

152. Stoga se referentni okvir u ovom slučaju može konkretno utvrditi samo ako je jasno što se smatra „zlouporabom" u luksemburškom poreznom pravu. U članku 6. StAnpG-a ne definira se pojam zlouporabe. Određivanje pojma zlouporabe u luksemburškom poreznom pravu, a time i utvrđivanje referentnog okvira, nužno bi zahtijevalo razmatranje luksemburške sudske, ali i upravne prakse. U tom je pogledu Opći sud već u točki 409. pobijane presude počinio pogrešku koja se tiče prava jer je pretpostavio da uzimanje u obzir upravne prakse nije potrebno s obzirom na to da odredba o sprečavanju zlouporabe u ovom slučaju ne pokazuje nikakve poteškoće pri tumačenju.

153. Točno je da je Opći sud u točki 409. pobijane presude istaknuo da je Komisija u svojoj odluci uputila na administrativnu okružnicu luksemburške uprave i na luksemburšku sudsku praksu. Međutim, iz relevantnih odlomaka Odluke Komisije (uvodne izjave 293. do 298.) na koje upućuje Opći sud proizlazi samo da je Komisija općenito razmotrila četiri uvjeta za primjenjivost članka 6. StAnpG-a, ali ne i pitanje kako Luksemburška porezna uprava postupa sa sličnim poreznim aranžmanima.

154. Nadalje, Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava jer je vlastitim tumačenjem zamijenio tumačenje Luksemburške porezne uprave. Međutim, nužno je provjeriti postoje li očite pogreške u odluci Luksemburške porezne uprave (vidjeti točku 150. ovog mišljenja).

155. U ovom slučaju ipak nije očito da je trebalo primijeniti odredbu o sprečavanju zlouporabe. Osobito nije očito da takvo tumačenje Komisije i Općeg suda doista proizlazi iz luksemburškog prava. To je primjerice vidljivo iz razmatranja o kriteriju neprimjerenog pravnog sredstva. Prema luksemburškoj sudskoj praksi, na koju se poziva Komisija, to obilježje treba tumačiti na način da se omogućuje porezni tretman koji je u izravnoj suprotnosti s očitom namjerom zakonodavca, koja odgovara cilju ili duhu zakona. U skladu s razmatranjima Luksemburga trebaju postojati najmanje dvije mogućnosti za ostvarenje gospodarskog rezultata koji se namjerava ostvariti, od kojih bi jedna bila neprimjerena i dovela bi do porezne prednosti kakva se ne bi mogla ostvariti u okviru primjerene mogućnosti.

156. Opći sud (t. 445. i sljedeće) na toj osnovi ispituje bi li se primjenom alternativnih instrumenata financiranja naposljetku izbjeglo dvostruko neoporezivanje. U tu svrhu Opći sud razmatra financiranje izravnim vlasničkim kapitalom, zajmom bez kapitalizacija i izravnom ZORA-om koju izravno sklapaju matično društvo i društvo kći. U skladu s utvrđenjima Općeg suda u svim tim slučajevima postiglo bi se jednokratno oporezivanje, ali Luksemburg i grupa Engie to su i dalje osporavali na raspravi.

157. Opći sud u tom je pogledu dvaput počinio pogrešku koja se tiče prava. Najprije je, isto kao i Komisija, očito pogrešno primijenio luksemburške odredbe koje je Komisija utvrdila kao referentni okvir, čime je primijenio pogrešan referentni okvir. U skladu s člankom 6. StAnpG-a

izabrana struktura treba biti neprimjereno pravno sredstvo. Međutim, Opći sud i Komisija suprotno tomu ispitali su bi li bile primjerene *druge* mogućnosti financiranja. Obratni zaključak da je sustav koji je odabrala grupa Engie u tom slučaju doista neprimjeren ipak nije obvezujući.

158. Nadalje, postoji neslaganje o tome bi li u slučaju izravne ZORA-e, bez posredničkog društva, isto tako moglo doći do dvostrukog oporezivanja jer Komisija, a nakon nje i Opći sud (t. 441. i sljedeće), određuju neprimjerenost upravo na temelju složenosti strukture. Smatram da to nije jasno i da je stoga isključena očita zlouporaba. Grupa Engie i Komisija osobito se ne slažu u pogledu uloge članka 22.a LIR-a. U skladu s njim konverzija zajma pod određenim uvjetima neće dovesti do realizacije kapitalnog dobitka. U tom se pogledu čini dvojbenim, kao što se to pokazalo i na raspravi, može li se uopće primijeniti članak 22.a LIR-a i koji su naposljetku njegovi učinci. Sam Sud to ne može ocijeniti u ovom slučaju. U slučaju takvih poteškoća prilikom tumačenja nacionalnog prava ne može se govoriti o očitoj zlouporabi.

159. Naime, u ovom slučaju nije očito da bi se samo financiranje konvertibilnim instrumentom financiranja s višerazinskom strukturom sudjelovanja očito protivilo namjeri zakonodavaca, osobito jer je oboje uobičajeno u strukturama društava. Osim toga, ako se pobliže razmotri, nije riječ o dvostrukom neoporezivanju zbog oporezivanja marže društava kćeri. Štoviše, riječ je o vrlo niskoj stopi oporezivanja na temelju dogovorenog oporezivanja marže, koju Komisija nije razmotrila u spornoj odluci (vidjeti točke 84. i 85. ovog mišljenja).

160. Naposljetku, može se pretpostaviti da je riječ o zabranjenoj potpori u vezi s općom odredbom o sprečavanju zlouporabe samo ako nisu svi poduzetnici imali jednak pristup tom aranžmanu jer je porezna uprava države članice u sličnim slučajevima primijenila odredbu o sprečavanju zlouporabe.

161. Stoga Komisija treba dokazati da bi Luksemburška porezna uprava u drugim pravno ili činjenično sličnim slučajevima primijenila članak 6. StAnpG-a. Nije dovoljno utvrđenje da se odredba o sprečavanju zlouporabe općenito primjenjivala na druge porezne obveznike. Kao što je to grupa Engie pravilno navela, iz toga ne proizlazi da je izostanak primjene odredbe o sprečavanju zlouporabe diskriminirajuć u konkretnom slučaju.

162. Stoga izostanak primjene članka 6. StAnpG-a prilikom izdavanja prethodnih poreznih mišljenja nije selektivna prednost u korist grupe Engie.

3. Zaključak

163. Slijedom toga, treba prihvatiti i drugi žalbeni razlog. Komisija i Opći sud, koji je potvrdio njezinu odluku, primijenili su pogrešan kriterij ispitivanja u okviru vlastitog tumačenja opće odredbe članka 6. StAnpG-a o sprečavanju zlouporabe kako bi odredili njezino navodno područje primjene. Umjesto toga trebali su primijeniti luksemburšku upravnu praksu i način na koji se ta odredba tumači u Luksemburgu. U tom pogledu postojanje zlouporabe u skladu s luksemburškim pravom nije ni očito niti ga je Komisija dokazala, što je Opći sud pogrešno ocijenio u točki 472. pobijane presude.

C. Podredno: treći žalbeni razlog – povreda općih načela zaštite legitimnih očekivanja

164. Svojim trećim žalbenim razlogom grupa Engie ističe da se nalaganje povrata potpore protivi načelima zaštite legitimnih očekivanja i pravne sigurnosti. Na to se poziva i Luksemburg u svojem drugom žalbenom razlogu. Međutim, nije potrebno pomnije razmotriti taj žalbeni razlog. Naime, ukidanje pobijane presude proizlazi već iz osnovanosti prvih dvaju žalbenih razloga.

165. Međutim, ako Sud u vezi s općom odredbom o sprečavanju zlouporabe ne primijeni odmjereni kriterij ispitivanja i zaključi da je riječ o zlouporabnom aranžmanu u smislu luksemburškog članka 6. StAnpG-a, postavilo bi se pitanje zaštite legitimnih očekivanja. Stoga je u tom pogledu potrebno navesti neka podredna razmatranja.

166. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ukidanje nezakonite potpore povratom logična je posljedica utvrđenja njezine nezakonitosti [50].

167. Obvezu povrata osobito ograničuje načelo zaštite legitimnih očekivanja, koje je opće načelo prava Unije u smislu članka 16. Uredbe 2015/1589. Međutim, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da je povrat zbog razloga povezanih sa zaštitom legitimnih očekivanja isključen samo u iznimnim slučajevima. Tako je Sud odlučio da se na načelo zaštite legitimnih očekivanja može pozvati samo osoba kojoj je institucija Unije stvorila utemeljena očekivanja pruživši joj konkretna jamstva [51].

168. S druge strane, jamstva države članice nisu dovoljna u kontekstu načela djelotvornosti [52]. To bi značilo da sama činjenica da su nacionalna tijela odobrila određeni porezni tretman u prethodnom poreznom mišljenju s aspekta prava Unije ne bi mogla predstavljati temelj za zaštitu legitimnih očekivanja.

169. Međutim, prethodna porezna mišljenja klasičan su instrument kojim nacionalna porezna uprava jamči pravnu sigurnost, što je prepoznala i Komisija (vidjeti točku 88. i sljedeće točke ovog mišljenja). Kad bi svaka pogreška tijela u primjeni prava u korist poreznog obveznika spriječila zaštitu legitimnih očekivanja, pravomoćnost odgovarajućih odluka bila bi vrlo ograničena, što bi se pak protivilo načelu pravne sigurnosti.

170. Međutim, ta problematika nestaje kad Sud slijedi ublaženi kriterij ispitivanja koji se u ovom slučaju predlaže za pogrešnu primjenu prava. Nije riječ o potpori već ako pogrešna primjena nacionalnog poreznog prava nije očita. S druge strane, može biti riječ o potpori ako je pogrešna primjena prava očita i ne može se uvjerljivo obrazložiti trećoj strani. U tom slučaju i porezni obveznik može prepoznati „povredu prava”. On tada nema legitimno očekivanje. U tom pogledu ništa ne mijenja ni jamstvo u obliku upravnog akta (koje je u tom slučaju očito nezakonito).

[50] Prije svega, presuda od 21. ožujka 1990., Belgija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, t. 66.)

[51] Vidjeti primjerice presude od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 147.); od 16. prosinca 2010., Kahla/Thüringen Porzellan/Komisija (C-537/08 P, EU:C:2010:769, t. 63. i navedena sudska praksa) i od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, t. 97.).

[52] Vidjeti primjerice presudu od 20. ožujka 1997., Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, t. 34. i sljedeće), a velikim dijelom i presudu od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 75. i sljedeće).

D. Dodatni žalbeni razlozi Luksemburga

171. Svojim trećim žalbenim razlogom Luksemburg ističe povredu članaka 4. i 5. UEU-a jer je Opći sud zadirao u poreznu autonomiju država članica. Četvrtim žalbenim razlogom Luksemburg ističe da je Opći sud povrijedio obvezu obrazlaganja. Međutim, nije potrebno pomnije razmotriti te žalbene razloge. Naime, ukidanje pobijane presude proizlazi već iz osnovanosti prvih dvaju žalbenih razloga.

E. Tužba pred Općim sudom

172. U skladu s člankom 61. stavkom 1. Statuta Suda Europske unije, u slučaju ukidanja odluke Općeg suda Sud može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta ili može vratiti predmet na odlučivanje Općem sudu.

173. Stanje postupka dvojbeno je u ovom slučaju jer je Komisija u svojoj odluci utvrdila postojanje selektivnosti na četiri različita načina. Grupa Engie i Luksemburg u svojim tužbama osporavaju sve te smjerove rasuđivanja. Opći Sud zatim je u svojoj presudi (t. 382. u vezi s t. 230. i 231.) naveo da se, budući da se izreka Komisijine odluke temelji na više smjerova rasuđivanja, od kojih bi svaki za sebe bio dostatan temelj za izreku, taj akt načelno se može poništiti samo ako je svako od tih rasuđivanja nezakonito.

174. Dakle, Opći sud u svojoj je presudi ispitao samo smjerove Komisijina rasuđivanja o člancima 164. i 166. LIR-a i o pogrešnoj primjeni članka 6. StAnpG-a te je zaključio da selektivnost postoji na temelju obaju pristupa. Opći sud nije ispitao preostala dva načina utvrđivanja selektivnosti [53]. Međutim, poništenje Odluke Komisije dolazi u obzir samo ako selektivnost poreznog tretmana odobrenog prethodnim poreznim mišljenjima ne proizlazi ni iz tih dvaju smjerova rasuđivanja.

175. Sud smatra da u takvom slučaju stanje postupka omogućuje donošenje presude ako su preostali tužbeni razlozi bili predmet kontradiktorne rasprave pred Općim sudom i njihovo razmatranje ne zahtijeva provođenje nikakve dodatne mjere upravljanja postupkom ili izvođenja dokaza u spisu [54].

176. To je ovdje slučaj. Svi tužbeni razlozi grupe Engie koji se odnose na selektivnost poreznog tretmana odobrenog prethodnim poreznim mišljenjima razmotreni su barem tijekom postupka pred Općim sudom jer je grupa Engie u tužbi osporavala sve načine utvrđivanja selektivnosti. Osim toga, točno je da je među strankama sporno na koji način treba tumačiti nacionalno pravo Velikog Vojvodstva Luksemburga. Međutim, za rješavanje spora nije potrebno izvođenje dokaza. Naposljetku, za dva načina utvrđivanja selektivnosti koja Opći sud nije ispitao u biti su relevantna ista temeljna razmatranja i činjenice kao za ograničeni referentni okvir, koji Sud ionako treba podrobno ispitati. Ako se zbog tih razloga pokaže da je Odluka zakonita, žalba bi konačno bila neosnovana.

177. Stoga ću u nastavku teksta navesti još neka razmatranja o selektivnosti poreznog tretmana odobrenog prethodnim poreznim mišljenjima u dijelu u kojem se ona, prema Komisijinu mišljenju, utvrđuje na temelju šireg referentnog okvira koji se sastoji od cjelokupnog sustava

[53] Vidjeti u tom pogledu točku 177. te točku 46. i sljedeće.

[54] Presuda od 8. rujna 2020., Komisija i Vijeće/Carreras Sequeros i dr. (C-119/19 P i C-126/19 P, EU:C:2020:676, t. 130.)

poreza na dobit (odjeljak 1.). Naposljetku ću ispitati i je li Komisija na razumljiv način dokazala selektivnost u kontekstu šireg referentnog okvira u odnosu na grupu Engie, koja u ovom slučaju obuhvaća predmetna matična društva, posrednička društva i društva kćeri (odjeljak 2.).

1. Određivanje selektivnosti na temelju šireg referentnog okvira

178. Komisija u svojoj odluci (uvodna izjava 171. i sljedeće) osobito polazi od toga da se referentni okvir sastoji od općeg luksemburškog sustava poreza na dobit i tako utvrđuje selektivnost neoporezivanja kapitalnih dobitaka na razini društva LNG Holding.

179. Izuzeće prihoda na temelju sudjelovanja proizlazi iz primjene povlaštenog sustava raspodjele dobiti unutar grupe u skladu s člankom 166. LIR-a, koju Komisija smatra pogrešnom. Komisija dakle prigovara tomu da su prihodi na temelju sudjelovanja izuzeti od poreza iako se njihov ekonomski ekvivalent u obliku prirasta u okviru ZORA-e mogao odbiti od porezne osnovice društva LNG Supply.

180. Kao što je to već pojašnjeno, takvo načelo podudarnosti ne proizlazi iz nacionalnog prava Velikog Vojvodstva Luksemburga (vidjeti točku 102. i sljedeće te točku 115. i sljedeće točke ovog mišljenja). Stoga prethodno utvrđeni zaključak ne mijenja ni primjena cjelokupnog luksemburškog sustava poreza na dobit kao referentnog okvira.

181. Čak i u slučaju primjene cjelokupnog luksemburškog sustava poreza na dobit povlašteni sustav raspodjele dobiti unutar grupe (izuzeće raspodjele dobiti matičnom društvu od poreza) treba smatrati neodvojivim sastavnim dijelom referentnog okvira. Stoga je obuhvaćen poreznom suverenošću Luksemburga. Prema tomu, Luksemburg je mogao odlučiti hoće li predvidjeti takav sustav sprečavanja ekonomskog dvostrukog oporezivanja u grupama društava i kako će točno urediti taj sustav.

182. Ako je ta odredba relevantna, kao što se to prethodno navodi, selektivni i povlašteni tretman na temelju primjene te odredbe ne dolazi u obzir ni u slučaju primjene cjelokupnog sustava poreza na dobit.

2. Određivanje selektivnosti na temelju učinaka poreznog tretmana na cijelu grupu društava

183. Naposljetku, Komisija u spornoj odluci (uvodna izjava 237. i sljedeće) utvrđuje da je porezni tretman grupe Engie selektivan na razini grupe. Polazišna točka tog smjera rasuđivanja ista je kao primjena cjelokupnog sustava poreza na dobit kao referentnog okvira. Međutim, Komisija širi perspektivu tako što u ovom slučaju uzima u obzir cjelokupnu poreznu osnovicu grupe Engie.

184. Komisija tvrdi da se programi potpora ne primjenjuju na pojedinačna društva nekog poduzetnika, nego da je potrebno primijeniti pojam poduzetnika u kontekstu prava tržišnog natjecanja. Sva društva o kojima je riječ u ovom slučaju dio su jednog poduzetnika u smislu prava tržišnog natjecanja. Za razliku od Komisijinih odluka u pogledu Groepsrenteboxa [55] i Fiata [56], već opisani porezni tretman nema prekograničnu sastavnicu, zbog čega nije nedosljedno ako Komisija odabere pristup na razini grupe.

[55] Odluka Komisije 2009/809/EZ od 8. srpnja 2009. o programu Groepsrentebox koji Nizozemska planira provesti (C 4/07 (ex N 465/06) (SL 2009., L 288, str. 26.)

[56] Odluka Komisije (EU) 2016/2326 od 21. listopada 2015. o državnoj potpori SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) koju je dodijelio Luksemburg u korist društva Fiat (SL 2016., L 351, str. 1.)

185. Kao referentni sustav Komisija je pak utvrdila (uvodna izjava 245. i sljedeće) sustav poreza na dobit Velikog Vojvodstva Luksemburga. Svoju analizu ograničila je na porezni tretman transakcija financiranja unutar grupe društava. U skladu s tim, luksemburškim poreznim pravom ne predviđa se umanjenje kombinirane porezne osnovice, neovisno o načinu financiranja. To pojašnjava na temelju već opisanih drugih sredstava financiranja koja bi dovela do jednokratnog oporezivanja. Osim toga, cilj je luksemburškog sustava poreza na dobit oporezivanje dobiti društava. Iz toga bi izravno proizašlo da nije dopušteno umanjenje ukupne porezne osnovice grupe društava. Sve su grupe društava koje obavljaju transakcije financiranja unutar grupe slične. Osim toga, ta struktura financiranja nije dostupna svim društvima. Nije ju moguće ni opravdati.

186. Komisijini argumenti odstupaju od njezinih preostalih razmatranja u dijelu u kojem Komisija polazi od relevantnosti kombinirane porezne osnovice te u kojem je utvrdila da je grupa Engie korisnik mjere potpore u skladu s pojmom poduzetnika u kontekstu prava tržišnog natjecanja. Već potonja tvrdnja nije uvjerljiva jer se odgovarajućim nacionalnim poreznim zakonom ne predviđa oporezivanje grupe odnosno nije iskorištena ta mogućnost. U tom se pogledu protivi načelu subjektnog poreza koje se primjenjuje u poreznom pravu.

187. Naposljetku, Komisija pak utvrđuje postojanje selektivne prednosti samo iz činjenice da je cilj luksemburškog zakonodavstva o porezu na dobit oporezivanje dobiti društava. To je možda točno, ali i u tom kontekstu treba navesti da je povlašteni sustav raspodjele dobiti unutar grupe neodvojivi sastavni dio luksemburškog poreznog prava (vidjeti točku 180. i sljedeće točke ovog mišljenja), čime se taj cilj mijenja. S druge strane, operativna dobit društava kćeri isto je tako oporezovana, samo drugom metodom. Međutim, Komisija nije pobliže ispitala tu drugu metodu.

188. Končano, Komisija ni u tom pogledu nije dokazala da je porezni tretman odobren grupi Engie na temelju prirasta u okviru ZORA-e selektivan u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

3. Zaključak o tužbi pred Općim sudom

189. Budući da Komisija nije ispunila teret dokazivanja koji ima, odnosno da nije dokazala postojanje selektivne prednosti ni u pogledu aspekata koji se nisu razmatrali u presudi, sporna odluka može se poništiti u cijelosti bez vraćanja predmeta Općem sudu.

VI. Troškovi

190. Na temelju članka 184. stavka 2. Poslovnika Suda, kad je žalba osnovana i Sud sâm konačno odluči u sporu, Sud odlučuje o troškovima.

191. U skladu s člankom 138. stavkom 1. tog poslovnika, koji se na temelju svojeg članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da su grupa Engie i Luksemburg postavili takav zahtjev, Komisiji valja naložiti snošenje troškova grupe Engie i Luksemburga povezanih s ovom žalbom.

192. Budući da Komisija nije uspjela ni u drugostupanjskom postupku, valja joj naložiti snošenje troškova postupka u obama stupnjevima u skladu sa zahtjevima žaliteljâ.

193. U skladu s člankom 184. u vezi s člankom 140. stavkom 1. Poslovnika države članice i institucije koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Irska, intervenijent u sporu, stoga treba snositi vlastite troškove u okviru ovog postupka.

VII. Zaključak

194. S obzirom na prethodno navedeno predlažem Sudu da u predmetu C-454/21 P odluči na sljedeći način:

1. Ukida se presuda Općeg suda od 12. svibnja 2021., Luksemburg i dr./Komisija (T-516/18 i T-525/18, EU:T:2021:251).

2. Poništava se Odluka Komisije (EU) 2019/421 od 20. lipnja 2018. o državnoj potpori SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je proveo Luksemburg u korist grupe ENGIE (SL 2019., L 78, str. 1.).

3. Europska komisija snosi vlastite troškove i troškove društava Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S. A. i Engie S. A. u obama stupnjevima. Irska snosi vlastite troškove u obama stupnjevima.

195. Nadalje, predlažem Sudu da u predmetu C-451/21 P odluči na sljedeći način:

1. Ukida se presuda Općeg suda od 12. svibnja 2021., Luksemburg i dr./Komisija (T-516/18 i T-525/18, EU:T:2021:251).

2. Poništava se Odluka Komisije (EU) 2019/421 od 20. lipnja 2018. o državnoj potpori SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je proveo Luksemburg u korist grupe ENGIE (SL 2019., L 78, str. 1.).

3. Europska komisija snosi vlastite troškove i troškove Velikog Vojvodstva Luksemburga u obama stupnjevima. Irska snosi vlastite troškove u obama stupnjevima.