GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2023 m. gegužės 4 d.[1]

Byla C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
prieš
Europos Komisiją
Byla C-451/21 P
Liuksemburgo Didžioji Hercogystė
prieš

Europos Komisiją

„Apeliaciniai skundai – Valstybės pagalbą reglamentuojantys teisės aktai – *Engie* palanki Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės taikyta priemonė – Atrankusis pranašumas – Referencinio pagrindo nustatymas – Atrankiojo pranašumo tikrinimo kriterijus mokesčių teisėje – Išankstinis sprendimas dėl mokesčių – Apmokestinamajam asmeniui palanki teisės taikymo klaida kaip atrankusis pranašumas – Pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio lengvata ir paslėptas pelno paskirstymas – Nerašytas atitikties principas – Komisijos taikytas nacionalinės teisės aktų aiškinimas – Neteisingas bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos taikymas kaip atrankusis pranašumas“

I. Įvadas

1. Šie apeliaciniai skundai – dar viena[2] galimybė Teisingumo Teismui išnagrinėti išankstinį sprendimą dėl mokesčių remiantis valstybės pagalbą reglamentuojančiais teisės aktais. Viena vertus, tokie išankstiniai sprendimai dėl mokesčių padeda užtikrinti teisinį tikrumą, kita vertus, kartais kyla įtarimas, kad kai kuriose valstybėse narėse jie nulemia galimai konkurenciją ribojančius mokesčių institucijų ir apmokestinamųjų asmenų susitarimus.

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] Šiuo klausimu žr. visų pirma naujausią 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859) ir generalinio advokato P. Pikamäe išvadą byloje *Airija / Komisija* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Vis dėlto, kitaip nei per kitas valstybės pagalbos procedūras, kurias Komisija pradėjo dėl išankstinių sprendimų dėl mokesčių[3], šiuo atveju kalbama ne apie sandorių kainas, nukrypstančias nuo įprastų rinkos sąlygų principo. Šioje byloje Liuksemburgo mokesčių administratorius dviem grupėmis pateiktuose išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių *Engie* grupei pateikė pastabas dėl įmonių grupės restruktūrizavimo apmokestinimo tvarkos Liuksemburge. Galiausiai jis pažymėjo, kad konvertuojamoji paskola, kurią teikiant dalyvauja kelios Liuksemburge įsisteigusios *Engie* grupės bendrovės, turi būti kvalifikuojama kaip „paskolos gavėjos“ skolintasis kapitalas ir „paskolos davėjos“ nuosavas kapitalas. Todėl išmokėtos su finansavimu susijusio atlygio sumos buvo neįtrauktos į patronuojamosios bendrovės mokesčio bazę ir buvo laikomos patronuojančiosios bendrovės pajamomis iš kapitalo dalių. Tokios pajamos įprastai – Liuksemburge taip pat – bendrovių grupėje nėra apmokestinamos. Patronuojamajai bendrovei taikytas apmokestinimas buvo tik su mokesčių administratoriumi sutartos konkrečios mokesčio bazės („maržos“) dydžio.

3. Ginčijamame sprendime[4] Komisija preziumavo, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius negalėjo patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių traktuoti kaip neapmokestinamųjų. Didžioji Hercogystė dėl to, kad išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių šias aplinkybes įvertino kitaip, atitinkamoms patronuojančiosioms bendrovėms, kitaip tariant, *Engie* grupei, suteikė valstybės pagalbą. Kaip alternatyvą mokesčių administratorius būtų turėjęs taikyti Liuksemburgo teisėje įtvirtintą bendrąją nuostatą dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Bendrasis Teismas visiškai sutiko su tokiu Komisijos požiūriu.

4. Taigi šiame apeliaciniame procese pirmiausia kyla klausimas, ar naudojant konvertuojamąsias paskolas įgyti mokestiniai pranašumai turi būti kvalifikuojami kaip atrankioji mokesčių paskata, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Reikės atsakyti ir į klausimą, ar pagal valstybės pagalbą reglamentuojančius teisės aktus nacionaliniame kontekste reikalaujama taikyti atitikties principu grindžiamą apmokestinimą (t. y. iš kapitalo dalių gautos pajamos nėra neapmokestinamos, jei prieš tai nebuvo apmokestintas visas patronuojamosios bendrovės paskirstytasis pelnas).

5. Antras klausimas – ar Komisija ir Teisingumo Teismas gali tikrinti nacionalinio mokesčių administratoriaus veiksmų ir sprendimų dėl mokesčių „teisingumą“ remdamiesi valstybės pagalbą reglamentuojančiais teisės aktais. Atsižvelgiant į abu šiuos aspektus, reikės atsakyti, be kita ko, ir į klausimą, kokiu mastu Komisija, siekdama įrodyti atrankųjį pranašumą, gali nacionalinių mokesčių institucijų taikomą nacionalinės teisės aktų (šiuo atveju – bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos) aiškinimą pakeisti savo (nacionalinės teisės aktų) aiškinimu.

[3] Šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859), 2020 m. liepos 15 d. Sprendimą *Airija ir kt. / Komisija* (T-778/16 ir T-892/16, EU:T:2020:338 – nagrinėjama byla C-465/20 P) ir 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimą *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendimas (ES) 2019/421 dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Engie“ (OL L 78, 2019, p. 1).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

6. Teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra SESV 107 ir paskesni straipsniai. Neteisėtos valstybės pagalbos procedūra numatyta Reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias SESV 108 straipsnio taikymo taisykles [5] (toliau – Reglamentas 2015/1589), III skyriuje.

B. Liuksemburgo teisė

7. Iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymo (*loi concernant l'impot sur le revenu*, toliau – LIR) 22 straipsnio 5 dalyje analogiškai nustatyta, kad turto konvertavimas iš esmės traktuojamas kaip keitimas, taigi – kaip perduoto turto pardavimas ir kaip gauto turto įsigijimas. Iš to gali susidaryti apmokestinamasis kapitalo prieaugis.

8. LIR 22bis straipsnio 2 dalyje ir jos 1 punkte (kaip nurodyta skundžiamame sprendime, priimant išankstinius sprendimus dėl mokesčių galiojusios redakcijos) nustatyta:

„2. Nukrypstant nuo 22 straipsnio 5 dalies, įgyvendinus 1–4 punktuose nurodytas keitimo operacijas kapitalo prieaugis nesusidaro, nebent 1, 3 ir 4 punktuose nurodytais atvejais kreditorius arba akcininkas atsisako taikyti šią nuostatą:

1) konvertuojant paskolą: skolininko įmonės akcinio kapitalo dalių suteikimas kreditoriui. Konvertuojant palūkanų duodančią konvertuojamąją paskolą, kapitalizuotos palūkanos už finansinius metus iki konvertavimo apmokestinamos konvertavimo momentu."

9. LIR 164 straipsnyje nustatyta:

„1. Nustatant mokesčio bazę nėra reikšminga, ar pelnas buvo paskirstytas teisę jį gauti turintiems asmenims.

2. Paskirstymas, kaip jis suprantamas pagal pirmesnę dalį, reiškia akcijų, teisę į pelną suteikiančių akcijų, steigimo akcijų, išpirktųjų akcijų ar kitų vertybinių popierių, įskaitant kintamųjų palūkanų obligacijas, suteikiančių teisę gauti metinio pelno arba dėl likvidavimo gauto pelno dalį, bet kokio pobūdžio paskirstymą savininkams.

3. Paslėptas pelno paskirstymas priskirtinas prie mokesčio bazės. Paslėptas pelno paskirstymas yra visų pirma tuomet, kai akcininkas, bendrovės dalininkas arba suinteresuotoji šalis tiesiogiai arba netiesiogiai iš įmonės ar asociacijos gauna pelno, kurio jis ar ji įprastai negautų, jei neturėtų šio statuso."

[5] 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9).

10. LIR 166 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pajamos iš kapitalo dalių, kurias gavo:

1) priede dėl 10 dalies nurodytos formos neribotai apmokestinamas kolektyvinio pobūdžio subjektas rezidentas,

2) priede dėl 10 dalies nenurodyta neribotai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė,

3) kolektyvinio pobūdžio subjekto nacionalinė nuolatinė buveinė, kaip tai suprantama pagal [Direktyvos 2011/96] 2 straipsnį,

4) kapitalo bendrovės, įsisteigusios valstybėje, su kuria Liuksemburgo Didžioji Hercogystė yra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nacionalinė nuolatinė buveinė,

5) kapitalo bendrovės arba kooperatinės bendrovės, įsisteigusios Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo šalyje, kuri nėra Europos Sąjungos valstybė narė, nacionalinė nuolatinė buveinė,

yra neapmokestinamos, jei gavėjas pajamų gavimo momentu tas kapitalo dalis buvo nepertraukiamai turėjęs ne trumpiau kaip 12 mėnesių arba įsipareigoja jas tokį laikotarpį turėti ir per visą šį laikotarpį turimų kapitalo dalių dydis netampa mažesnis nei 10 % riba arba pirkimo kaina netampa mažesnė nei 1 200 000 EUR riba.“

11. Liuksemburgo mokesčių koregavimo įstatymo (toliau – Mokesčių koregavimo įstatymas) 6 straipsnyje nustatyta:

„Mokestinė prievolė negali būti apeinama arba sumažinama piktnaudžiaujant civilinės teisės formomis ir formavimo galimybėmis. Jei nustatomas piktnaudžiavimas, mokesčiai turi būti renkami taip, kaip jie turėtų būti renkami, jei būtų taikoma ekonominius procesus, faktus ir aplinkybes atitinkanti teisinė forma.“

III. Bylos faktinės aplinkybės

12. Byla susijusi su dviem grupėmis išankstinių sprendimų dėl mokesčių, kuriuos Liuksemburgo Didžioji Hercogystė priėmė dėl *Engie* grupės. Šie sprendimai atitinkamai susiję su dviem panašiomis finansavimo struktūromis bendrovių grupėje.

13. Dėl aiškumo pirmiausia apibūdinsiu byloje reikšmingą *Engie* grupės struktūrą (A dalis), paskui – sandorius, dėl kurių buvo priimti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, įskaitant *Engie* pasirinktą finansavimo struktūrą (B dalis). Galiausiai aptarsiu Liuksemburgo mokesčių institucijų priimtus išankstinius sprendimus dėl mokesčių (C dalis), Komisijos sprendimą (D dalis), procesą Bendrajame Teisme ir skundžiamą sprendimą (E dalis).

A. Engie grupės struktūra

14. *Engie* grupę sudaro Prancūzijoje įsteigta įmonė *Engie S.A.* ir visos jos tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuojamos įmonės (skundžiamo sprendimo 4 ir paskesni punktai). Tarp jų yra kelios bendrovės, kurių registruota buveinė yra Liuksemburge.

15. Liuksemburge *Engie S.A.*, be kitų, kontroliuoja bendrovę *Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A.* (toliau – CEF), kuri 2015 m. buvo pervardyta į *Engie Invest International S.A.* Jos veiklos objektas yra Liuksemburgo ir užsienio įmonių kapitalo dalių įsigijimas, valdymas, naudojimas ir kontrolė.

16. CEF priklauso visos bendrovių *GDF Suez Treasury Management S.à.r.l* (toliau – GSTM), *Electrabel Invest Luxembourg S.A.* (toliau – EIL) ir *GDF Suez LNG Holding S.à.r.l* (toliau – *LNG Holding*), kuri buvo įsteigta 2009 m. Liuksemburge ir 2015 m. pervardyta į *Engie Global LNG Holding S.à.r.l*, akcijos.

17. *LNG Holding* veiklos objektas taip pat yra Liuksemburgo ir užsienio įmonių kapitalo dalių įsigijimas ir jų valdymas. Jai priklauso visos bendrovių *GDF Suez LNG Supply S.A.* (toliau – *LNG Supply*) ir *GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l* (toliau – *LNG Luxembourg*) akcijos. *LNG Supply* vykdo veiklą suskystintųjų gamtinių dujų, dujų ir išvestinių dujų produktų pirkimo, pardavimo ir prekybos srityje.

B. Sandoriai ir finansavimo struktūra

18. 2009 ir 2015 m. Liuksemburge esančioje *Engie* grupės dalyje vyko keleriopas restruktūrizavimas, kuris buvo įgyvendintas, be kita ko, sudėtingomis finansavimo struktūromis grupės viduje; šios struktūros skundžiamo sprendimo 12 ir paskesniuose punktuose ir 36 ir paskesniuose punktuose apibūdintos, kaip nurodoma toliau.

1. Veiklos perdavimas bendrovei „LNG Supply“

19. Pirmasis restruktūrizavimas buvo susijęs su *LNG Holding* (patronuojančioji bendrovė) ir jos patronuojamosiomis bendrovėmis *LNG Luxembourg* (toliau taip pat – bendrovė tarpininkė) ir *LNG Supply* (patronuojamoji bendrovė).

20. 2009 m. spalio 30 d. *LNG Holding* savo veiklą suskystintųjų gamtinių dujų ir išvestinių dujų produktų srityje perdavė *LNG Supply*. Pirkimo kaina buvo 657 mln. JAV dolerių (USD) (maždaug 553,26 mln. EUR).

21. Veiklos perdavimui bendrovių grupės viduje finansuoti bendrovė *LNG Luxembourg* bendrovei *LNG Supply* suteikė privalomą konvertuoti paskolą (toliau – ZORA [6]), kurios nominalioji vertė buvo 646 mln. USD, laikotarpis – 15 metų. Periodinės palūkanos už ZORA nebuvo mokamos. Vietoj jų bendrovė *LNG Supply* turėjo, kaip numatyta, vėliau konvertuodama ZORA į nuosavą kapitalą, suteikti bendrovei *LNG Luxembourg*, kaip paskolos davėjai, savo akcijų.

22. Suteiktinų akcijų vertė turėjo būti apskaičiuojama pagal ZORA nominaliąją vertę konvertavimo momentu, priskaičiuojant arba išskaičiuojant kintamąją dalį. Kintamoji dalis atitinka *LNG Supply* per ZORA laikotarpį gautą pelną, išskaičiavus apmokestintiną maržą. Konkreti apmokestintina marža ir jos bazė buvo suderinta su mokesčių administratoriumi išankstiniame sprendime dėl mokesčių (apie tai – C dalyje). Vis dėlto kintamoji dalis – metais, kuriais patiriama didelių nuostolių – gali būti neigiama. Kintamosios dalies suma dar vadinama „ZORA prieaugiu“.

[6] Ką tiksliai reiškia ši santrumpa, neaišku. Komisija preziumuoja, kad tai – *Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions*; žr. ginčijamo sprendimo 6 išnašą.

23. *LNG Luxembourg* savo ruožtu ZORA finansavo sudarydama išankstinį sandorį su *LNG Holding* (tuo metu dar – *LNG Trading*). Pagal šį išankstinį sandorį *LNG Holding* turėjo sumokėti *LNG Luxembourg* ZORA nominaliosios vertės dydžio sumą – 646 mln. USD – už teises į akcijas, kurias išleis *LNG Supply* konvertuodama ZORA.

24. 2014 m. ZORA buvo iš dalies konvertuota. Kaip vadinamasis mišrusis finansavimo elementas ZORA patronuojamosios bendrovės traktuota kaip tam tikras skolintasis kapitalas, o konvertavimo momentu patronuojančiosios bendrovės – kaip nuosavas kapitalas. Šiuo tikslu *LNG Supply* 699,9 mln. USD (maždaug 589,6 mln. EUR) padidino kapitalą, iš šios sumos 193,8 mln. USD (maždaug 163,3 mln. EUR) buvo skirti atitinkamos ZORA nominaliosios vertės daliai grąžinti, likusi suma – ZORA prieaugio daliai sumokėti.

25. *LNG Luxembourg* (bendrovė tarpininkė) dėl dalinio konvertavimo kaip turtas į apskaitą įtraukta ZORA sumažėjo 193,8 mln. USD; tiek pat sumažėjo ir atsižvelgiant į išankstinį sandorį nurodyti įsipareigojimai. Taigi *LNG Luxembourg* operacija mokesčių atžvilgiu buvo neutrali. Paskui *LNG Holding* (patronuojančioji bendrovė) pajamos iš kapitalo dalių, t. y. akcijos, kurias išleido *LNG Supply* (patronuojamoji bendrovė) konvertuodama ZORA, pritaikius pajamoms iš kapitalo dalių taikomą mokesčio lengvatą pagal LIR 166 straipsnį (t. y. bendrovių grupėje paskirstyto pelno neapmokestinimas) buvo traktuotos kaip neapmokestinamosios. Šios mokestinės pasekmės buvo numatytos išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių (apie tai – C dalyje).

2. Veiklos perdavimas bendrovei GSTM

26. Antrasis restruktūrizavimas buvo susijęs su CEF (patronuojančioji bendrovė) ir jos patronuojamosiomis bendrovėmis EIL (toliau taip pat – bendrovė tarpininkė) ir GSTM (patronuojamoji bendrovė). 2010 m. CEF savo finansavimo ir „iždo valdymo“ veiklą perdavė GSTM. Pirkimo kaina buvo 1,036 mlrd. EUR.

27. Ir šis perdavimas bendrovių grupės viduje buvo finansuotas ZORA, kurios laikotarpis – iki 2026 m. ir kurią bendrovei GSTM suteikė bendrovė EIL. ZORA nominalioji vertė atitinka pirkimo kainą. Kitais aspektais finansavimo struktūra atitiko veiklos perdavimo *LNG Supply* finansavimo struktūrą, visų pirma EIL su CEF sudarė identišką išankstinį sandorį, taigi šiuo klausimu galima nurodyti pirmesnius teiginius.

28. Vis dėlto ZORA kol kas nebuvo konvertuota, todėl CEF pajamų iš kapitalo dalių dar negavo.

C. Liuksemburgo mokesčių administratoriaus išankstiniai sprendimai dėl mokesčių

29. Dėl šių sandorių ir jų atitinkamo finansavimo Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė išankstinius sprendimus dėl mokesčių, jie buvo pateikti dviem grupėmis ir skirti *Engie* grupei (skundžiamo sprendimo 17 ir paskesni punktai).

1. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, susiję su veiklos perdavimu bendrovei „LNG Supply“

30. Pirmasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas 2008 m. rugsėjo 9 d. Jis susijęs su *LNG Supply* ir *LNG Luxembourg* steigimu ir planuojamu *LNG Holding* veiklos perdavimu *LNG Supply*.

31. Mokesčių aspektu iš išankstinio sprendimo dėl mokesčių matyti, kad *LNG Supply* apmokestinama pagal specialią tvarką taikant tik su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartą maržą: kaip nurodyta 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendime[7], mokesčio bazė yra ne *LNG Supply* pelnas (suma, atitinkanti verslo aktyvų finansinių metų pradžioje ir pabaigoje skirtumą), o suma, kuri „atitinka [• %] [LNG Supply] balanse nurodytos bendrojo turto vertės dydžio bendrąją grynąją maržą“. „[Š]i marža negali būti mažesnė nei [• %] bendrovės bendros metinės apyvartos“. Tuomet šiai sumai (maržai) taikomas įprastas pelno mokesčio tarifas (toliau – maržos apmokestinimas).

32. Taigi taip gaunamas balansine verte ar bent jau apyvarta grindžiamas pajamų apmokestinimas. Tai reiškia, kad *LNG Supply* pelno mokestį turi mokėti net ir patirdama nuostolį. Dėl tokio balansine verte ar apyvarta grindžiamo apmokestinimo faktinės *LNG Supply* pajamos (įplaukos atskaičiavus išlaidas) mokesčio bazei nebebuvo reikšmingos. Kodėl ir kokiu teisiniu pagrindu remdamasis Liuksemburgo mokesčių administratorius sutiko (ar turėjo teisę sutikti) su šiuo kitokiu apmokestinimu ir apmokestino tokią grynąją maržą, iš dokumentų nėra aišku. Šiaip ar taip, išskaičiavus šią maržą ekonominis *LNG Supply* veiklos rezultatas atitiko ZORA prieaugio dydį, kaip ir buvo sutarta.

33. Kaip nurodyta Komisijos sprendime[8], Liuksemburgo mokesčių administratorius suteikė *LNG Luxembourg*, kaip „paskolos gavėjai“, galimybę savo finansinėse ataskaitose ZORA laikotarpiu jos vertę nurodyti kaip balansinę vertę ir *LNG Luxembourg* šia galimybe pasinaudojo. Išankstiniame sprendime dėl mokesčių taip pat numatyta, kad dėl vėlesnio ZORA konvertavimo į bendrovės akcijas apmokestinamasis kapitalo prieaugis nesusidarys, jei *LNG Luxembourg* pasirinks, kad būtų taikomas LIR 22bis straipsnis. Taigi ZORA prieaugis, kurį apima išleistų akcijų vertė, neapmokestinamas. Šiuo aspektu jis traktuojamas kaip nuosavas kapitalas.

34. Galiausiai iš 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstinio sprendimo dėl mokesčių matyti, kad bendrovė *LNG Holding* sumą, kurią ji pagal išankstinį sandorį sumokėjo bendrovei *LNG Luxembourg*, į apskaitą įtraukia kaip ilgalaikį finansinį turtą, taigi *LNG Holding* iki ZORA konvertavimo neatsižvelgs į jokias pajamas arba atskaitytinas išlaidas, susijusias su šia ZORA. Be to, Liuksemburgo mokesčių institucija patvirtina, kad LIR 166 straipsnio nuostata dėl pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo gali būti taikoma pagal išankstinį sandorį įsigytoms *LNG Supply* kapitalo dalims.

35. Antrasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas 2008 m. rugsėjo 30 d., jis susijęs su *LNG Trading* faktinio valdymo perkėlimu į Nyderlandus. Trečiasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas 2009 m. kovo 3 d., juo patvirtinti 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstiniame sprendime dėl mokesčių numatyti finansavimo struktūros pakeitimai, visų pirma bendrovės *LNG Trading* pakeitimas bendrove *LNG Holding* ir bendrovės *LNG Supply* su bendrovėmis

[7] Komisijos sprendimo 36 konstatuojamoji dalis.

[8] Komisijos sprendimo 38 konstatuojamoji dalis. Skundžiamame sprendime (22 punktas) pateiktas šių faktinių aplinkybių paaiškinimas yra netikslus arba neaiškus.

LNG Luxembourg ir *LNG Holding* sudaryto susitarimo dėl ZORA įgyvendinimas. Ketvirtasis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas 2012 m. kovo 9 d., jame patikslintos kai kurios atskaitomybės taisyklės dėl *LNG Supply* apmokestinimui taikomos maržos nustatymo.

36. Paskutinis išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo priimtas 2014 m. kovo 13 d., juo patvirtinta 2013 m. rugsėjo 20 d. prašyme pateikta nuomonė. Šis išankstinis sprendimas susijęs su bendrovei *LNG Supply* suteiktos ZORA dalinio konvertavimo apmokestinimo tvarka. Kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 27 punkte, iš šio sprendimo matyti, kad *LNG Supply* šios paskolos konvertavimo dieną savo akcinį kapitalą sumažins suma, atitinkančia šią konvertavimo sumą.

37. Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtino, kad nagrinėjamas dalinis konvertavimas neturės mokestinių pasekmių bendrovei *LNG Luxembourg*. Bendrovė *LNG Holding* savo ruožtu į apskaitą įtrauks pelną, atitinkantį konvertuotų akcijų nominaliosios vertės ir konvertavimo sumos skirtumą (t. y. ZORA prieaugį). Taip pat konstatuota, kad šiam pelnui gali būti taikoma LIR 166 straipsnio nuostata dėl pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo.

2. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, susiję su veiklos perdavimu bendrovei GSTM

38. Pirmuoju, 2010 m. vasario 9 d. priimtu, išankstiniu sprendimu dėl mokesčių leista taikyti struktūrą, panašią į tą, kurią *LNG Holding* taikė savo veiklos suskystintųjų gamtinių dujų srityje perdavimui *LNG Supply* finansuoti. Nagrinėjama struktūra grindžiama GSTM ir EIL susitarimu dėl ZORA finansavimo ir „iždo valdymo“ veiklos įsigijimui iš CEF finansuoti. Kaip ir *LNG Supply*, GSTM apmokestinimui ZORA laikotarpiu bus taikoma tik su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutarta marža.

39. Antruoju, 2012 m. birželio 15 d. priimtu, išankstiniu sprendimu dėl mokesčių leista taikyti finansavimo sandorio apmokestinimo tvarką ir jis grindžiamas ta pačia analize, kaip ir 2008 m. rugsėjo 9 d. išankstinis sprendimas dėl mokesčių, susijęs su *LNG Trading* veiklos perdavimu *LNG Supply*. Vis dėlto nuo pastarojo sprendimo antrasis sprendimas skiriasi tuo, kad jame numatyta galimybė padidinti bendrovei GSTM suteiktos ZORA sumą.

3. Santrauka

40. Taigi iš išankstinių sprendimų dėl mokesčių matyti, kad veiklą vykdančių bendrovių *LNG Supply* ir GSTM apmokestinimui taikoma tik su mokesčių administratoriumi sutarta mokesčio bazė (marža) ir įprastas pelno mokesčio tarifas. Ši pelno mokesčio bazė buvo nustatyta ne įprastai nustatant pelną (t. y. dažniausiai palyginant verslo aktyvus), o remiantis balansine verte ar bent jau apyvarta. Todėl veiklą vykdančios patronuojamosios bendrovės buvo apmokestintos ir nuostolio atveju.

41. Taip nustatytą veiklą vykdančių bendrovių (*LNG Supply* ir GSTM) mokesčio bazę viršijantis turto prieaugis (t. y. likęs veiksmingasis pelnas) pagal sutartą maržos apmokestinimą buvo neapmokestinamas ir priskiriamas tik finansavimo elementui (ZORA).

42. Dėl išankstinio sandorio ZORA konvertavimo į bendrovės akcijas atveju bendrovės tarpininkės pelno nesusidaro. Tuomet iš ZORA konvertavimo gautas patronuojančiosios bendrovės pelnas traktuojamas kaip nuosavas kapitalas ir, pritaikius Liuksemburge numatytą pajamoms iš kapitalo dalių taikomą mokesčio lengvatą (LIR 166 straipsnis), yra neapmokestinamas. Galiausiai telieka apibūdintas veiklos maržos apmokestinimas.

D. Komisijos sprendimas

43. 2015 m. kovo 23 d. Europos Komisija pateikė Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei prašymą pateikti informaciją apie *Engie* grupei skirtus išankstinius sprendimus dėl mokesčių. 2016 m. balandžio 1 d. raštu Komisija Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei pranešė, kad jai kyla abejonių dėl šių išankstinių sprendimų dėl mokesčių suderinamumo su valstybės pagalbą reglamentuojančiais teisės aktais, ir 2016 m. rugsėjo 19 d. pradėjo oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį. 2018 m. birželio 20 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą.

44. Jame Komisija iš esmės laikosi nuomonės, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė *Engie* grupei suteikė atrankųjį pranašumą ir taip pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį ir 108 straipsnio 3 dalį. Komisija reiškia priekaištus dėl praktinio pasirinktos finansavimo struktūros poveikio visai grupės mokestinei prievolei, nes galiausiai beveik visas patronuojamųjų bendrovių Liuksemburge gautas pelnas faktiškai liko neapmokestintas.

45. Nuomonę, kad suteikiamas ekonominis pranašumas, Komisija grindžia visų pirma tuo, kad pagal išankstinius sprendimus dėl mokesčių, išskyrus su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartą maržą, nė vienos iš sandoriuose dalyvavusių bendrovių ZORA prieaugis, kuris atitiko *LNG Supply* ir GSTM gautą pelną, nebuvo apmokestintas. Komisijos manymu, valstybės pagalbą reglamentuojančios teisės požiūriu svarbus pranašumas konkrečiai yra LIR 166 straipsnio nuostatos dėl neapmokestinimo taikymas pajamoms iš kapitalo dalių, kurias gavo atitinkamos patronuojančiosios bendrovės po konvertavimo, nors patronuojamųjų bendrovių (taip pat bendrovių tarpininkių) veiksmingas apmokestinimas užtikrintas nebuvo.

46. Dėl atrankiojo pranašumo egzistavimo Komisija remiasi iš viso keturiomis skirtingomis argumentavimo linijomis.

47. Pirma, Komisija preziumuoja, jog atrankumas patronuojančiųjų bendrovių – *LNG Holding* ir CEF – atžvilgiu egzistuoja dėl to, kad išankstiniais sprendimais dėl mokesčių buvo leista šioms bendrovėms neapmokestinti pajamų iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančių ZORA prieaugį. Todėl ši apmokestinimo tvarka nukrypsta nuo plataus referencinio pagrindo, kurį sudaro Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, pagal kurią apmokestinamas Liuksemburge įsisteigusių pelno mokesčio subjektų pelnas, nurodytas jų metinėse finansinėse ataskaitose.

48. Antra, Komisija preziumuoja, jog atrankumas patronuojančiųjų bendrovių atžvilgiu egzistuoja dėl to, kad išankstiniais sprendimais dėl mokesčių buvo leista LIR 166 straipsnio nuostatą dėl pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo taikyti patronuojančiųjų bendrovių gautoms pajamoms. Komisijos manymu, ši apmokestinimo tvarka nukrypsta nuo siauro referencinio pagrindo, kurį sudaro nuostatos dėl pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo, nes pagal jas gali būti neapmokestinama tik tuomet, kai prieš tai buvo apmokestintas patronuojamųjų bendrovių paskirstytasis pelnas (vadinamasis atitikties principas).

49. Trečia, Komisija laikosi nuomonės, kad išankstiniais sprendimais dėl mokesčių *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, nes dėl galimybės apskaičiuojant mokesčius atskaityti patronuojamųjų bendrovių ZORA prieaugį, kartu neapmokestinant bendrovių tarpininkių ir patronuojančiųjų bendrovių ZORA prieaugio, apskritai sumažėjo visa grupės mokesčio bazė Liuksemburge. Tai nukrypsta nuo plataus referencinio pagrindo, kurį sudaro Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, pagal kurią toks mokesčio bazės sumažėjimas neleidžiamas (vadinamasis į grupę orientuotas požiūris).

50. Ketvirta, kaip alternatyvią argumentavimo liniją Komisija nurodo, kad išankstiniai sprendimai dėl mokesčių nukrypo nuo Liuksemburgo mokesčių teisės aktuose įtvirtintos nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos, kitaip tariant, mokesčių administratorius neleistinai netaikė Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Komisijos manymu, *Engie* grupės sukurta finansavimo struktūra buvo piktnaudžiaujamojo pobūdžio, taigi Liuksemburgo mokesčių administratorius, remdamasis Liuksemburgo jurisprudencija, šių išankstinių sprendimų dėl mokesčių neturėjo teisės priimti (nesiėmė kovos su piktnaudžiavimu priemonių).

51. Komisija preziumavo, kad tenkinami ir kiti valstybės pagalbos pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį požymiai, todėl nusprendė, kad Liuksemburgas turi ją susigrąžinti iš *LNG Holding*. Jei kurių nors sumų *LNG Holding* negrąžins, jas reikia susigrąžinti iš *Engie S.A*. Kalbant apie antrą išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupę, atitinkamos ZORA dar nebuvo konvertuotos į GSTM akcijas, todėl nurodymas dėl susigrąžinimo nebuvo duotas. Kalbant apie konvertavimą ateityje, uždrausta atitinkamas pajamas iš kapitalo dalių toliau traktuoti kaip neapmokestinamas.

E. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

52. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė byloje T-516/18 pareiškė ieškinį dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo, Bendrojo Teismo kanceliarijoje jis buvo gautas 2018 m. rugpjūčio 30 d.

53. Bendrovės *Engie Global LNG Holding S.à.r.l*, *Engie Invest International S.A*. ir *Engie S.A*. (toliau – *Engie*) byloje T-525/18 taip pat pareiškė ieškinį dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo, Bendrojo Teismo kanceliarijoje jis buvo gautas 2018 m. rugsėjo 4 d.

54. 2019 m. vasario 15 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino Airijos prašymą leisti įstoti į bylą T-516/18.

55. Išklausius šalis, 2020 m. birželio 12 d. Bendrojo Teismo antrosios išplėstinės kolegijos pirmininko nutartimi bylos T-516/18 ir T-525/18 pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 68 straipsnio 1 dalį buvo sujungtos, siekiant bendrai vykdyti žodinę proceso dalį.

56. Siekdamos pagrįsti ieškinius, *Engie* ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė iš esmės nurodė šešias ieškinių pagrindų grupes:

– pirmoji grupė susijusi su ESS 4 ir 5 straipsnių ir SESV 3–5 ir 113–117 straipsnių pažeidimu tiek, kiek Komisijos vertinimas nulemia paslėptą mokesčių suderinimą (trečiasis ieškinio pagrindas byloje T-516/18 ir penktasis ieškinio pagrindas byloje T-525/18);

– antroji grupė susijusi su SESV 107 straipsnio pažeidimu tiek, kiek Komisija preziumavo, jog išankstiniais sprendimais dėl mokesčių suteikiamas pranašumas dėl to, kad jie nesuderinami

su Liuksemburgo mokesčių teisės aktais (antrasis ieškinio pagrindas byloje T-516/18 ir antrasis ieškinio pagrindas byloje T-525/18);

– trečioji grupė susijusi su SESV 107 straipsnio pažeidimu, pareigos motyvuoti pagal SESV 296 straipsnį neįvykdymu ir teisių į gynybą užtikrinimo principo nesilaikymu tiek, kiek Komisija konstatavo šio pranašumo atrankumą (pirmasis, ketvirtasis ir šeštasis ieškinio pagrindai byloje T-516/18 ir trečiasis, šeštasis ir aštuntasis ieškinio pagrindai byloje T-525/18);

– ketvirtoji grupė susijusi su SESV 107 straipsnio pažeidimu tiek, kiek Komisija preziumavo, kad išankstiniai sprendimai dėl mokesčių priskirtini Liuksemburgo valstybei ir buvo panaudoti valstybės ištekliai (pirmasis ieškinio pagrindas byloje T-525/18);

– penktoji grupė susijusi su SESV 107 straipsnio pažeidimu tiek, kiek Komisija išankstinius sprendimus dėl mokesčių klaidingai kvalifikavo kaip individualią pagalbą (ketvirtasis ieškinio pagrindas byloje T-525/18);

– šeštoji grupė susijusi su bendrųjų Sąjungos teisės principų pažeidimu tiek, kiek Komisija nurodė susigrąžinti pagalbą (penktasis ieškinio pagrindas byloje T-516/18 ir septintasis ieškinio pagrindas byloje T-525/18).

57. Skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas atmetė visus ieškinių pagrindus, taigi netenkino ieškinių bylose T-516/18 ir T-525/18.

58. Dėl pirmosios ieškinių pagrindų grupės Bendrasis Teismas (134 ir paskesniuose punktuose, visų pirma 150 punkte) iš esmės konstatavo, kad Komisija nagrinėdama išankstinius sprendimus dėl mokesčių neatliko „mokesčių derinimo“, o tik naudojosi SESV 107 straipsnio 1 dalyje jai suteikta kompetencija.

59. Dėl antrosios ir trečiosios ieškinių pagrindų grupių Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 230 punkte konstatavo, kad jeigu tam tikri sprendimo motyvai teisės požiūriu yra pakankami jam pagrįsti, galimos kitų motyvų klaidos neturi įtakos jo rezoliucinei daliai. Bendrasis Teismas pirmiausia išnagrinėjo siaurą referencinį pagrindą, kurį tariamai sudaro LIR 164 ir 166 straipsniai, ir jau remdamasis šiuo referenciniu pagrindu padarė išvadą, kad nuo jo nukrypstama ir šis nukrypimas negali būti pagrindžiamas. Bendrasis Teismas, kaip ir Komisija, laikėsi nuomonės, kad Komisija neprivalėjo įtraukti į referencinį pagrindą Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatų, visų pirma dėl to, kad nagrinėjama vienos valstybės vidaus situacija (skundžiamo sprendimo 263 ir paskesni punktai). Todėl, Bendrojo Teismo manymu, Komisija pagrįstai preziumavo, kad išankstiniai sprendimai dėl mokesčių nukrypo nuo referencinio pagrindo, kurį sudaro LIR 164 ir 166 straipsniai, taigi išankstiniais sprendimais dėl mokesčių buvo patvirtinta teisės taikymo klaida (skundžiamo sprendimo 288 ir paskesni punktai).

60. Dėl tariamo atrankiojo pranašumo nebuvimo, atsižvelgiant į nuostatą dėl piktnaudžiavimo teise prevencijos, Bendrasis Teismas pažymėjo, kad Komisija pakankamai įrodė, jog tenkinami visi kriterijai, kad pagal Liuksemburgo teisę būtų konstatuotas piktnaudžiavimas teise – t. y. privatinės teisės formų ar institutų naudojimo, mokesčių naštos sumažinimo, netinkamos teisinės priemonės naudojimo ir su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimo (skundžiamo sprendimo 384 ir paskesni punktai, visų pirma 410 ir paskesni punktai).

61. Dėl ketvirtosios ieškinių pagrindų grupės Bendrasis Teismas (skundžiamo sprendimo 212 ir paskesniuose punktuose) konstatavo, kad išankstinius sprendimus dėl mokesčių priėmė Liuksemburgo mokesčių administratorius ir dėl jų sumažėjo įmonei iš esmės tenkanti mokesčių našta, taigi yra ir priskirtinumas Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei, ir valstybės išteklių panaudojimas.

62. Dėl penktosios ieškinių pagrindų grupės Bendrasis Teismas (skundžiamo sprendimo 479 ir paskesniuose punktuose) nurodė, kad Komisija gali vertinti pagal bendrąją schemą taikytą priemonę kaip individualią pagalbą ir neprivalo prieš tai įrodyti, kad tą schemą pagrindžiančios nuostatos yra pagalbos schema, net jeigu taip yra.

63. Galiausiai dėl šeštosios ieškinių pagrindų grupės Bendrasis Teismas (skundžiamo sprendimo 489 ir paskesniuose punktuose) konstatavo, jog Komisija dėl to, kad Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei nurodė susigrąžinti pagalbą, nepažeidė bendrųjų teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų. Visų pirma pagalbą gaunančios įmonės iš principo gali turėti teisėtų lūkesčių dėl pagalbos teisėtumo tik tuomet, jeigu ji buvo suteikta laikantis SESV 108 straipsnyje nustatytos procedūros.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

64. 2021 m. liepos 22 d. *Engie* pateikė apeliacinį skundą dėl Bendrojo Teismo sprendimo (byla C-454/21 P). *Engie* prašo:

– pripažinti šį apeliacinį skundą priimtinu ir pagrįstu,

– panaikinti 2021 m. gegužės 12 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą sujungtose bylose T-516/18 ir T-525/18, *Luxembourg ir Engie Global LNG Holding ir kt. / Komisija*,

– priimti galutinį sprendimą dėl bylos esmės pagal Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnį ir patenkinti *Engie* reikalavimus, pateiktus pirmojoje instancijoje, arba papildomai – panaikinti 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendimo (ES) 2019/421 dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Engie“ (OL L 78, 2019, p. 1), 2 straipsnį tiek, kiek jame nurodoma susigrąžinti šią pagalbą,

– jei ir šis reikalavimas nebūtų patenkintas, grąžinti bylą Bendrajam Teismui,

– priteisti iš Komisijos visas bylinėjimosi išlaidas.

65. 2021 m. liepos 21 d. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė apeliacinį skundą dėl Bendrojo Teismo sprendimo (byla C-451/21 P). Liuksemburgas prašo:

– panaikinti 2021 m. gegužės 12 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą sujungtose bylose T-516/18 ir T-525/18, *Liuksemburgas ir Engie Global LNG Holding ir kt. / Komisija*,

– pagal Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnį priimti sprendimą iš esmės ir patenkinti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reikalavimus pirmojoje instancijoje panaikinti 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendimą (ES) 2019/421 dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Engie“,

– nepatenkinus šio reikalavimo, grąžinti bylą Bendrajam Teismui,

– priteisti iš Komisijos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės patirtas bylinėjimosi išlaidas.

66. Komisija prašo Teisingumo Teismo abiejose bylose atmesti apeliacinius skundus ir priteisti iš apeliantų bylinėjimosi išlaidas.

67. Teisingumo Teisme visos bylos šalys pateikė rašytines pastabas ir kartu dalyvavo 2023 m. sausio 30 d. surengtame teismo posėdyje dėl apeliacinių skundų.

V. Teisinis vertinimas

68. Apeliaciniam skundui pagrįsti *Engie* reiškia tris, Liuksemburgas – keturis apeliacinio skundo pagrindus, kurie savo turiniu iš dalies sutampa. Pirmiausia išnagrinėsiu *Engie* pareikštus apeliacinio skundo pagrindus (A, B ir C dalys), paskui – platesnius Liuksemburgo pareikštus apeliacinio skundo pagrindus (D dalis). Kaip pavyzdžiu remsiuosi tik *LNG Holding* atžvilgiu priimtų išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupe, nes šiuo atveju ZORA buvo iš dalies konvertuota. Šiuos argumentus galima pritaikyti antrai išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupei, susijusiai su GSTM.

A. Dėl pirmojo apeliacinio skundo pagrindo: neteisingas SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimas atsižvelgiant į siaurą referencinį pagrindą

69. Pirmajame apeliacinio skundo pagrinde *Engie* (ir Liuksemburgas) teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą aiškindamas SESV 107 straipsnio 1 dalį, visų pirma nustatydamas referencinį pagrindą. Bendrasis Teismas preziumavo, kad *Engie* palankiais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių buvo nukrypta nuo siauro referencinio pagrindo, kurį sudaro LIR 164 ir 166 straipsniai.

70. Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, norint priemonę kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad, pirma, priemonė būtų suteikta valstybės arba iš valstybės išteklių. Antra, tokia priemonė turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti atrankinį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba galėti ją iškraipyti [9].

71. Šiuo atžvilgiu reikia patikrinti tik Bendrojo Teismo argumentus dėl atrankiojo pranašumo požymio. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją mokesčių priemonės atrankumas turi būti nustatomas keliais etapais. Pirma, reikia nustatyti, kokia bendra arba „įprasta“ mokesčių sistema taikoma atitinkamoje valstybėje narėje (vadinamasis referencinis pagrindas) [10]. Antra, remiantis šia bendra arba „įprasta“ mokesčių sistema reikia įvertinti, ar nagrinėjama mokesčių priemone nukrypstama nuo bendros sistemos tiek, kiek pagal šią

[9] 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27 punktas), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 82 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktas).

[10] 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ir 55 punktai).

priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šia bendra sistema siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje [11]. Galiausiai, nustačius nukrypimą nuo „įprasto apmokestinimo“, turi būti patikrinama, ar nukrypimas yra pagrįstas.

72. Atspirties taškas nustatant referencinį pagrindą visada gali būti tik nacionalinio teisės aktų leidėjo sprendimas, ką jis laiko „įprastu“ apmokestinimu. Todėl priimti principinius sprendimus dėl mokesčių naštos, visų pirma dėl apmokestinimo tvarkos, bet taip pat ir dėl apmokestinimo tikslų ir principų, turi valstybė narė [12]. Taigi nei Komisija, nei Teisingumo Teismas negali nacionalinės mokesčių teisės vertinti pagal kokią nors idealią arba fiktyvią mokesčių sistemą [13].

73. Šio referencinio pagrindo nustatymas yra lyginamojo tyrimo, kuris turi būti atliekamas vertinant atrankumą, atskaitos taškas, tad dėl jį nustatant padarytos klaidos visa su atrankumu susijusios sąlygos analizė neišvengiamai tampa klaidinga [14].

1. Bendrojo Teismo išvados

74. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 292 ir paskesniuose punktuose konstatavo, kad pagal LIR 166 straipsnį patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas formaliai nesiejamas su patronuojamųjų bendrovių paskirstytojo pelno apmokestinimu. Vis dėlto iš LIR 166 ir 164 straipsnių sąsajos matyti, kad pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas pagal LIR 166 straipsnį taikomas tik pajamoms, kurios nebuvo atskaitytos iš patronuojamosios bendrovės mokesčio bazės (skundžiamo sprendimo 297 straipsnis).

75. Be to, ZORA prieaugis formaliai nėra paskirstytasis pelnas, kaip tai suprantama pagal LIR 164 straipsnį. Vis dėlto kadangi patronuojančiųjų bendrovių neapmokestintos pajamos iš kapitalo dalių iš esmės atitinka to prieaugio sumą, ypatingomis šios bylos aplinkybėmis preziumuotina, kad materialiniu požiūriu tai yra paskirstytasis pelnas (skundžiamo sprendimo 300 punktas).

76. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 327 punkte konstatavo, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius išankstiniais sprendimais dėl mokesčių nukrypo nuo referencinio pagrindo, t. y. LIR 164 ir 166 straipsnių, patvirtindamas patronuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančių ZORA prieaugio sumą, kuri buvo atskaityta kaip patronuojamųjų bendrovių išlaidos, neapmokestinimą.

[11] 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas).

[12] Generalinio advokato P. Pikamäe išvada byloje *Airija / Komisija* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 60 ir paskesni punktai), taip pat žr. mano išvadas byloje *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:181, 57 punktas), byloje *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2020:834, 39 punktas) ir byloje *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2020:835, 43 punktas).
Patvirtinta 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimu *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73 punktas), 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimu *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, 59 punktas), 2021 m. kovo 16 d. Sprendimu *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ir 39 punktai) ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimu *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44 ir 45 punktai).

[13] Generalinio advokato P. Pikamäe išvada byloje *Airija / Komisija* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 64 punktas).
Panašiai konstatuota ir 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74 punktas: tuo remiantis darytina išvada, kad nustatant referencinę tiesioginių mokesčių sistemą reikia atsižvelgti tik į atitinkamoje valstybėje narėje taikytiną nacionalinę teisę).

[14] 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71 punktas) ir 2021 m. spalio 6 d. Sprendimas *World Duty Free Group ir Ispanija / Komisija* (C-51/19 P ir C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

2. Vertinimas

77. Galiausiai *Engie* ir Liuksemburgas tvirtina, kad Bendrasis Teismas darydamas šias išvadas padarė teisės klaidą ir iškraipė faktus. Bendrasis Teismas esą nepagrįstai preziumavo esant LIR 164 ir 166 straipsnių sąsają, kai jis, kaip ir Komisija, Liuksemburgo priimtus išankstinius sprendimus dėl mokesčių laikė pagalba. Taigi reikia išsiaiškinti, ar Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą dėl to, kad patvirtino referencinį pagrindą, kurį ginčijamame sprendime taikė Komisija.

78. Tam, kad būtų galima teisingai nustatyti referencinį pagrindą, reikia išaiškinti Liuksemburgo mokesčių įstatymą (LIR). Komisija neigia šios apeliacinio skundo pagrindo dalies priimtinumą motyvuodama tuo, kad ji susijusi su faktų klausimais. Faktų ir įrodymų vertinimas (faktų vertinimas iš esmės apima ir Bendrojo Teismo teikiamą su nacionalinės teisės aktais susijusį vertinimą [15]) nėra tas teisinis klausimas, kurį Teisingumo Teismas galėtų svarstyti nagrinėdamas apeliacinį skundą. Teisingumo Teismas tegali patikrinti, ar ši teisė buvo iškreipta [16]. Vis dėlto tai, kaip Bendrasis Teismas teisiškai kvalifikavo nacionalinę teisę pagal Sąjungos teisės kriterijų, Teisingumo Teismas gali patikrinti [17]. Tai turi lemiamą reikšmę taikant SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes pagalbai preziumuoti būtinas atrankusis pranašumas kyla tik iš nukrypimo nuo „įprastos“ nacionalinės mokesčių sistemos, t. y. referencinio pagrindo.

79. Todėl valstybės pagalbą reglamentuojančiuose teisės aktuose pripažinta, kad klausimas, ar Bendrasis Teismas tinkamai nustatė ir atskyrė iš nacionalinės teisės kylantį referencinį pagrindą, yra teisinis klausimas. Jis, kaip toks, gali būti Teisingumo Teismo apeliaciniame procese atliekamo tyrimo dalykas [18]. Todėl argumentas, kuriuo keliama abejonė dėl tinkamo referencinio pagrindo pasirinkimo pirmajame atrankiojo pranašumo tyrimo etape, yra priimtinas ir apeliaciniame procese.

80. *Engie* ir Liuksemburgo argumentu siekiama iškelti abejonę dėl Bendrojo Teismo prezumpcijos, kad egzistuoja atitikties principas pagal LIR 164 straipsnį, siejamą su LIR 166 straipsniu, ir jis yra referencinis pagrindas pagal valstybės pagalbą reglamentuojančią teisę, todėl antrojo apeliacinio skundo pagrindo pirma dalis yra priimtina. Taigi Teisingumo Teismas apeliaciniame procese gali nagrinėti teisinį klausimą, ar Bendrasis Teismas teisingai nustatė atitikties principą Liuksemburgo teisėje ir teisingai jį taikė kaip referencinio pagrindo dalį.

81. Taigi pirmiausia bus nagrinėjama, ar yra lemiamą reikšmę turintis atrankusis pranašumas (a skirsnis). Paskui reikės nustatyti išankstinių sprendimų dėl mokesčių tikrinimo kriterijų (b skirsnis). Tuo remiantis bus tikrinami Bendrojo Teismo argumentai dėl lemiamą reikšmę turinčio referencinio pagrindo nustatymo (c ir d skirsniai). Komisija teismo posėdyje iškėlė

[15] Žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82 punktas), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 punktas), 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija* (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79 punktas) ir 2002 m. spalio 24 d. Sprendimą *Aéroports de Paris / Komisija* (C-82/01 P, EU:C:2002:617, 63 punktas).

[16] Žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82 punktas) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[17] 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61–63 punktai) ir 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Prancūzija / Komisija* (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83 punktas).

[18] Žr. (dėl tariamai nacionalinėje teisėje įtvirtinto įprastų rinkos sąlygų principo) neseniai, 2022 m. lapkričio 8 d., priimtą Sprendimą *Fiat Chrysler Finance Europe* / *Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 85 punktas), atitinkamai žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80 ir 81 punktai dėl Bendrojo Teismo pateikto klaidingo *KStG* (Pelno mokesčio įstatymas) 8c straipsnio išaiškinimo).

klausimą dėl pačios Liuksemburgo mokesčių teisės nuoseklumo, todėl galiausiai dar bus svarstoma, ar galimas materialinės atitikties išlygos nebuvimas nacionalinėje teisėje gali būti valstybės pagalba (e skirsnis).

a) Lemiamą reikšmę turintis atrankusis pranašumas

82. Komisija ginčijamame sprendime preziumuoja esant atrankųjį pranašumą, nes, jos manymu, egzistuoja neišvengiama LIR 164 ir 166 straipsnių sąsaja. Todėl Komisija ir ja sekdamas Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad kai patronuojamoji bendrovė gauna pelno, dėl *Engie* grupės pasirinktos finansavimo struktūros, nukrypstant nuo įprasto apmokestinimo pelno mokesčiu, tas pelnas iš esmės neapmokestinamas. Vis dėlto ir Komisija, ir Bendrasis Teismas neatsižvelgė į tai, kad – taip pat nukrypstant nuo įprasto apmokestinimo pelno mokesčiu – apmokestinama ir tuomet, kai patronuojamoji bendrovė patiria nuostolį, kaip, atrodo, jį patyrė *LNG Supply* 2015 ir 2016 m.

83. Taip yra dėl to, kad abiem atvejais apmokestinama su mokesčių administratoriumi suderinta marža, kuri nustatoma bent jau pagal apyvartą ir nepriklausomai nuo galimo pelno. Komisija ir jai pritardamas Bendrasis Teismas, priešingai, pabrėžė, kad patronuojančiosios bendrovės, kurioms galiausiai teko pelnas iš ZORA konvertavimo, galėjo pasinaudoti LIR 166 straipsnio nuostata dėl pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo, nors jos nebuvo „apmokestintos“ patronuojamųjų bendrovių pagal LIR 164 straipsnį.

84. Taigi susitarimo dėl maržos, kuri pagal išankstinius sprendimus dėl mokesčių turėjo būti vienintelė patronuojamųjų bendrovių mokesčio bazė, Komisija netikrino ir nereiškė dėl to jokių priekaištų. Klausimas, ar šis nuo įprasto apmokestinimo pelno mokesčiu nukrypstantis metodas (neatliekamas buhalterinės vertės palyginimas, taikomas balansine verte ar apyvarta grindžiamas apmokestinimas) yra atrankusis pranašumas, nebuvo svarstomas. Klausimo, ar šis konkretus metodas pagal Liuksemburgo mokesčių įstatymą buvo prieinamas visiems panašiems apmokestinamiesiems asmenims, Komisija taip pat nei kėlė, nei svarstė. Tas pats pasakytina apie taikytus procentinius tarifus. Iš ko jie kyla ir kaip galima pagrįsti jų dydį, neaišku.

85. Taigi šis maržos apmokestinimas, kuris visų pirma daro įtaką ZORA prieaugio dydžiui, nėra nei ginčijamo sprendimo, nei skundžiamo sprendimo dalykas, todėl Teisingumo Teismas jo taip pat negali nagrinėti. Visgi Komisijai nedraudžiama ištaisyti šio trūkumo naujame sprendime dėl valstybės pagalbos, jei dar nebus suėjusi senatis.

b) Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių kaip valstybės pagalbos tyrimo dalykas ir taikytinas tikrinimo kriterijus

86. Komisija savo sprendime, priešingai, aiškiai nurodo, kad valstybės pagalba kyla iš *Engie* grupei skirtų išankstinių sprendimų dėl mokesčių. Ne pati LIR 166 straipsnyje numatyta pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio lengvata (t. y. bendrovių grupėje paskirstyto pelno neapmokestinimas), o jos taikymas konkrečiu atveju kelia problemų valstybės pagalbą reglamentuojančios teisės požiūriu. Komisija šiuo aspektu – nors aiškiai to nenurodo – remiasi tuo, kad Liuksemburgo institucijos padarė teisės taikymo klaidą. Tai matyti ir iš argumentų dėl siauro referencinio pagrindo, kurį, Komisijos manymu, sudaro LIR 164 ir 166 straipsniai.

87. Bendrasis Teismas sutinka su šiuo požiūriu – jis remiasi tuo, kad Komisijos preziumuota valstybės pagalba yra klaidingas LIR 164 straipsnio, siejamo su 166 straipsniu, taikymas, nes iš Liuksemburgo pelno mokestį reglamentuojančių teisės aktų matyti, kad turi būti taikomas vadinamasis atitikties principas. Tai reiškia, kad paskirstytos sumos, kurias gauna patronuojančioji bendrovė, neapmokestinamos tik tuomet, jei jos prieš tai buvo apmokestintos patronuojamojoje bendrovėje.

88. Pirmiausia reikia atkreipti dėmesį į tai, kad išankstiniai sprendimai dėl mokesčių nėra *per se* neleistina valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Jie yra svarbi priemonė siekiant sukurti teisinį tikrumą, ir Komisija tai taip pat pripažįsta [19]. Teisinio tikrumo principas yra bendrasis Sąjungos teisės principas [20]. Todėl dėl išankstinių sprendimų nekyla problemų valstybės pagalbą reglamentuojančios teisės požiūriu, jei jie prieinami visiems apmokestinamiesiems asmenims (paprastai pateikus prašymą) ir atitinka galiojantį mokesčių įstatymą – kaip ir bet kuris kitas sprendimas dėl mokesčių. Taigi jais tik užbėgama už akių vėlesnio sprendimo dėl mokesčių rezultatui.

89. Vis dėlto, jei išankstinis sprendimas dėl mokesčių yra valstybės pagalbos tyrimo dalykas, kyla klausimas, ar bet kuris apmokestinamajam asmeniui palankus nukrypimas nuo mokesčių įstatymo (t. y. bet kuris neteisingas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, kai jis yra naudingas apmokestinamajam asmeniui) gali būti pagalba, kaip tai suprantama pagal Sutartis. Savaime toks aiškinimas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalies formuluotę būtų pagrįstas.

90. Vis dėlto jis yra nesuderinamas su tikrinimo kriterijumi, kurį Teisingumo Teismas nustatė dėl pagalbos schemų, įgyvendinamų bendrųjų mokesčių įstatymų forma. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas pabrėžia, kad, atsižvelgiant į dabartinę Sąjungos mokesčių teisės derinimo būklę, valstybės narės gali laisvai nustatyti apmokestinimo sistemą, kuri, kaip jos mano, yra tinkamiausia [21], ir tai taip pat aiškiai taikoma valstybės pagalbos srityje [22]. Ši valstybių narių diskrecija apima esminių bet kurio mokesčio savybių nustatymą. Tai pasakytina, be kita ko, apie mokesčio tarifo pasirinkimą (jis gali būti proporcinis arba progresinis), taip pat jo bazės ir apmokestinimo momento nustatymą [23]. Sprendimas, kokius užsienyje sumokėtus mokesčius ir kokiomis sąlygomis leisti įskaityti į vidaus mokestinį įsipareigojimą, taip pat yra bendro pobūdžio sprendimas, kuris priklauso valstybių narių diskrecijai nustatant esmines mokesčio savybes [24]. Tas pats pasakytina apie įprastų rinkos sąlygų principo nustatymą ir taikymą susijusių įmonių sandoriams [25].

[19] Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1) 169 ir paskesni punktai.

[20] 1996 m. vasario 15 d. Sprendimas *Duff ir kt.* (C-63/93, EU:C:1996:51, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *France Télécom / Komisija* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100 punktas).

[21] 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37 punktas), šiuo klausimu dėl pagrindinių teisių taip pat žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49 punktas) ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 69 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[22] 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, 59 punktas) ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[23] 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, 59 ir 60 punktai), 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 punktas) ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44 punktas).

[24] Tai aiškiai nurodyta 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendime *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, 60 punktas).

[25] Panašiai nustatyta taip pat 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95 ir paskesni punktai).

91. Vis dėlto šios valstybių narių diskrecijos ribos peržengiamos, kai valstybės narės piktnaudžiauja savo mokesčių teise, siekdamos „apeinant teisės aktus, reglamentuojančius valstybės pagalbą“, atskiroms įmonėms suteikti pranašumą [26]. Toks piktnaudžiavimas fiskaline autonomija gali būti preziumuojamas esant akivaizdžiai nenuosekliai – pavyzdžiui, kaip Gibraltaro atveju [27] – mokesčių įstatymo koncepcijai. Taigi Teisingumo Teismas naujausioje jurisprudencijoje bendro pobūdžio sprendimus dėl mokesčių naštos valstybės pagalbos aspektu tikrino tik tuomet, kai jie buvo *akivaizdžiai diskriminaciniai* siekiant apeiti iš Sąjungos teisės kylančius reikalavimus valstybės pagalbos srityje [28].

92. Nematyti priežasties, kodėl šios jurisprudencijos nebūtų galima pritaikyti klaidingo teisės taikymo, kai tai naudinga apmokestinamajam asmeniui, atveju. Taigi iš to darytina išvada, kad atrankųjį pranašumą reiškia ne bet kurie klaidingi, o tik akivaizdžiai neteisingi išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, kai jie naudingi apmokestinamajam asmeniui. Tokie nukrypimai nuo taikytino nacionalinio referencinio pagrindo yra akivaizdūs, jų negalima įtikinamai paaiškinti trečiajai šaliai, kaip antai Komisijai ar Sąjungos teismams, taigi jie yra aiškūs ir atitinkamam apmokestinamajam asmeniui. Tokiais atvejais galima preziumuoti, kad *pasirinkus akivaizdžiai diskriminacinį įstatymo taikymo būdą* apeinami valstybės pagalbą reglamentuojantys teisės aktai. Tuomet galima neatsakyti į teismo posėdyje iškeltus klausimus, ar Liuksemburgo mokesčių teisė vienuose Liuksemburgo teisinės literatūros šaltiniuose arba tam tikro pirmosios instancijos Liuksemburgo teismo iš tikrųjų aiškinama kitaip, nei ji aiškinama mokesčių administratoriaus ir kituose Liuksemburgo teisinės literatūros šaltiniuose.

93. Taip pat nereikėtų nerimauti dėl to, kad kiekvienu konkrečiu atveju teisingai išaiškinti 27 skirtingas mokesčių teisės sistemas Komisijai ir Sąjungos teismams gali būti pernelyg didelis iššūkis.

94. Tai matyti jau šiame procese. Komisijos argumentai, kuriuos Bendrasis Teismas įvertino kaip pagrįstus, grindžiami *kitokiu* LIR 164 ir 166 straipsnių aiškinimu, nei jį teikia *Engie* ir visų pirma Liuksemburgas. Iš Bendrojo Teismo pateiktų teiginių dėl mokesčių teisės aiškinant LIR 164 ir 166 straipsnius [29] matyti, kad Bendrajam Teismui veikti kaip „antrajam Liuksemburgo finansiniam teismui“ kilo sunkumų. Pavyzdžiui, skundžiamo sprendimo 294 punkte Bendrasis Teismas nurodo, kad LIR 164 straipsnyje numatytas bendrovės gautų pajamų apmokestinimas, „nepaisant to, ar jos paskirstytos, ar ne. Pagal [LIR] 164 straipsnio trečią pastraipą šios pajamos apima ir paslėptą pelno paskirstymą.“

95. Visgi LIR 164 straipsnis, remiantis jo formuluote, susijęs visai ne su pajamų apmokestinimu, o tik su *patronuojamosios bendrovės* mokesčio bazės nustatymu. Jame nieko nekalbama apie tai, ar kokios nors pajamos apmokestinamos. Priešingai, pajamų apmokestinimas veikiausiai priklauso nuo atitinkamo apmokestinimo momento ir nuostatų dėl neapmokestinimo taikymo arba netaikymo, ir tai sureguliuota kitur.

[26] 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktas).

[27] 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 ir paskesni punktai). Šioje byloje Jungtinė Karalystė negalėjo paaiškinti ir taikytų mokestinių parametrų prasmės (149 punktas).

[28] 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, 61 punktas), 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 42 ir paskesni punktai, visų pirma 44 punktas) ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 48 ir paskesni punktai, visų pirma 50 punktas). Jau 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101 punktas) Teisingumo Teismas kalba apie teisines bazes, kuriomis *„faktiškai* diskriminuojam[i]“ (išskirta mano) apmokestinamieji asmenys.

[29] Tai aiškiai nurodyta skundžiamo sprendimo antraštinės dalies pavadinime prieš 288 ir paskesnius punktus.

96. Be to, taikant platų SESV 107 straipsnio aiškinimą – pagal kurį visi neteisingi išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, naudingi apmokestinamajam asmeniui, reiškia atrankųjį pranašumą – kiltų dar viena problema: priimant išankstinį sprendimą, kaip ir bet kurį sprendimą dėl mokesčių, gali pasitaikyti klaidų. Patikrinti, ar toks sprendimas dėl mokesčių yra klaidingas, ar teisingas, iš tikrųjų turi nacionalinės finansų institucijos ir nacionaliniai teismai. Jei kiekviena paprasta klaida nustatant mokesčius jau būtų laikoma valstybės pagalbą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimu, Komisija *de facto* taptų vyriausiąja mokesčių tarnyba, o Sąjungos teismai – aukščiausiaisiais finansiniais teismais, nes tikrintų Komisijos sprendimus.

97. Tai vėlgi pažeistų valstybių narių fiskalinę autonomiją – tokių požymių jau matyti pirmoje ieškinių pagrindų grupėje pagrindinėje byloje. Juose kalbama apie paslėptą mokesčių suderinimą. Trečiajame Liuksemburgo apeliacinio skundo pagrinde sprendimų dėl mokesčių ir mokesčių įstatymų, susijusių su mokesčiais, kurie nėra suderinti, tikrinimas valstybės pagalbos aspektu taip pat suprantamas kaip intervencija į fiskalinę autonomiją.

98. Į tokias abejones Teisingumo Teismas jau yra atsižvelgęs. Pavyzdžiui, generalinis advokatas P. Pikamäe dėl „įprastos“ apmokestinimo tvarkos nustatymo kriterijų nurodė, kad tam lemiamą reikšmę turi *pozityviosios* teisės normos. Siekiant išvengti bet kokio kišimosi į išimtinę valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje, pranašumo buvimas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį, gali būti patikrintas tik atsižvelgiant į teisės aktus, kuriuos nacionalinis teisės aktų leidėjas nustatė *faktiškai* naudodamasis šia kompetencija [30]. Taikant šiuos nustatytus teisės aktus, pavyzdžiui, nustatant sandorių kainodarą, turi būti suteikiama tam tikra diskrecija [31].

99. Atsižvelgdamas į tai Teisingumo Teismas pabrėžė [32], kad nagrinėjant, ar egzistuoja atrankusis mokestinis pranašumas, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, ir nustatant, kokia mokesčių našta paprastai turėtų tekti įmonei, neturi būti atsižvelgiama į parametrus ir taisykles, nesusijusius su nagrinėjama nacionaline mokesčių sistema, nebent ši sistema aiškiai jais remiasi. Ši išvada yra apmokestinimo teisėtumo principo, kuris, kaip bendrasis teisės principas, yra Sąjungos teisės sistemos dalis, išraiška. Pagal jį reikalaujama, kad bet kokia pareiga sumokėti mokestį ir visi pagrindiniai elementai, apibrėžiantys esminius mokesčio požymius, būtų numatyti įstatyme. Apmokestinamasis asmuo turi galėti numatyti ir apskaičiuoti mokėtino mokesčio dydį ir nustatyti, kada jis turi būti sumokėtas [33]. Be to, Teisingumo Teismas pabrėžia, kad galimas metodų ir kriterijų, leidžiančių nustatyti „įprastų rinkos sąlygų“ rezultatą, nustatymas priklauso valstybių narių diskrecijai [34].

100. Taigi nacionalinę teisę tikrinti taip ribotai reikia ir atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens interesą, kad būtų užtikrintas teisinis tikrumas. Kaip jau nurodyta pirmiau (88 ir paskesniuose punktuose), išankstiniai sprendimai dėl mokesčių dar labiau nei kiti sprendimai dėl mokesčių [35] yra svarbi priemonė teisiniam tikrumui sukurti [36]. Tiek teisinio tikrumo principas, tiek su juo

[30] Generalinio advokato P. Pikamäe išvada byloje *Airija / Komisija* (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 106 punktas).

[31] Generalinio advokato P. Pikamäe išvada byloje *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, 118 punktas).

[32] 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 96 ir paskesni punktai).

[33] 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 97 punktas) ir 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 39 punktas).

[34] 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95 punktas).

[35] Administracinių aktų įsigaliojimo institutas Sąjungos teisės požiūriu nekelia abejonių; žr. 2022 m. kovo 10 d. Sprendimą *Grossmania* (C-177/20, EU:C:2022:175, 52 punktas), 2008 m. vasario 12 d. Sprendimą *Kempter* (C-2/06, EU:C:2008:78, 37 punktas), 2006 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *i-21 Germany ir Arcor* (C-392/04 ir C-422/04, EU:C:2006:586, 51 punktas) ir 2004 m. sausio 13 d. Sprendimą *Kühne & Heitz* (C-453/00, EU:C:2004:17, 24 punktas).

[36] Žr. Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1) 169 ir paskesnius punktus.

susijęs administracinio akto įsigaliojimo institutas netektų vertės, jei bet kurį klaidingą sprendimą dėl mokesčių (išankstinį ar įprastą) būtų galima laikyti valstybės pagalbą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimu.

101. Todėl, atsižvelgdama į pirmiau (90 ir paskesniuose punktuose) nurodytą jurisprudenciją, laikausi nuomonės, kad ir atskirus (įprastus ir išankstinius) sprendimus dėl mokesčių reikėtų tikrinti tik pagal siaurą, tikėtinumo kontrole apribotą tikrinimo kriterijų. Pagal jį ne kiekvienas neteisingo nacionalinės mokesčių teisės taikymo atvejis pagrindžia atrankųjį pranašumą. Todėl tik akivaizdus išankstinio (arba įprasto) sprendimo dėl mokesčių nukrypimas nuo referencinio pagrindo, kurį sudaro nacionalinis mokesčių įstatymas, kai tas nukrypimas naudingas apmokestinamajam asmeniui, gali reikšti atrankųjį pranašumą. Jei tokio akivaizdaus nukrypimo nėra, sprendimas, nors jis gali būti neteisėtas, vien dėl šio galimo nukrypimo nuo referencinio pagrindo dar nereiškia valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnį.

c) Dėl tinkamai nustatyto referencinio pagrindo buvimo (LIR 164 straipsnis, siejamas su 166 straipsniu)

102. Taigi Teisingumo Teismas neturi nagrinėti, ar iš Liuksemburgo mokesčių teisės iš tikrųjų kyla tokia išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių nurodyta ir Komisijos kritikuojama teisinė pasekmė. Lemiamą reikšmę turi tik tai, ar ši teisinė pasekmė akivaizdžiai nekyla iš Liuksemburgo mokesčių teisės.

103. Taip būtų, jei iš LIR 164 straipsnio, siejamo su 166 straipsniu, akivaizdžiai kiltų atitikties principas – kokiu rėmėsi Komisija ir Bendrasis Teismas kaip taikytinu referenciniu pagrindu.

1) Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatų neįtraukimas į referencinį pagrindą („Engie“ apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis)

104. Visų pirma, priešingai, nei nurodė manantys *Engie* ir Liuksemburgas, negalima reikšti priekaištų dėl to, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatos nebuvo įtrauktos į referencinį pagrindą. Pagal Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą, kol ji 2014 m. buvo iš dalies pakeista [37], išankstinis patronuojamosios bendrovės pelno apmokestinimas nebuvo sąlyga tam, kad būtų neapmokestinamos patronuojančiosios bendrovės pajamos iš kapitalo.

105. Referencinis pagrindas turi būti nustatomas remiantis taikoma nacionaline teise. Vis dėlto apmokestinamajam asmeniui (šiuo atveju – *Engie*) Sąjungos direktyva iš esmės negali būti taikoma tiesiogiai, nes ji skirta valstybei narei. Nesant tarpvalstybinės situacijos (visos suinteresuotosios bendrovės įsisteigusios Liuksemburge), nagrinėjamas atvejis netgi nepateko į materialinę direktyvos taikymo sritį. Taigi atitinkamas referencinis pagrindas yra tik Liuksemburgo teisė (šiuo atveju – LIR 164 ir 166 straipsniai).

106. Vis dėlto tai nereiškia, kad Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva šiuo atveju neturi reikšmės. LIR 166 straipsniu – kaip dar kartą buvo argumentuota teismo posėdyje – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva buvo perkelta į Liuksemburgo teisę ir juo vienodai reguliuojamos tarptautinės ir vidaus situacijos. Aiškinant referencinį pagrindą į tai tikrai reikia atsižvelgti.

[37] Žr. 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES (OL L 219, 2014, p. 40; perkėlimo į nacionalinę teisę terminas – 2015 m. gruodžio 31 d.), 1 straipsnį.

2) LIR 164 ir 166 straipsnių sąsaja Liuksemburgo teisėje (vadinamasis atitikties principas)

107. *Engie* ir Liuksemburgas apeliaciniuose skunduose taip pat nesutinka su tuo, kad neišvengiamai egzistuoja LIR 164 ir 166 straipsnių sąsaja, kaip konstatavo Komisija. Jei ši sąsaja iš tikrųjų egzistuotų, pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo galimybė pagal Liuksemburgo teisę priklausytų nuo šių patronuojamosios bendrovės pajamų apmokestinimo. Tuomet pajamoms iš kapitalo dalių taikomos mokesčio lengvatos (paskirstytojo pelno bendrovių grupėje neapmokestinimas) taikymas šiuo atveju galėtų reikšti teisės taikymo klaidą, nes patronuojamosios bendrovės ZORA prieaugis nebuvo įtrauktas į sutarto maržos apmokestinimo bazę.

108. Taigi kyla klausimas, ar pagal Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės mokesčių teisę tokios apmokestinimo atitikties iš tikrųjų reikalaujama. Tik tokiu atveju Bendrasis Teismas preziumuodamas, kad tai yra tinkamas referencinis pagrindas, nepadarė teisės klaidos (apie tai išsamiai – šios išvados 78 ir paskesniuose punktuose). Taikant pirmiau pasiūlytą ribotą tikrinimo kriterijų tai galima gana aiškiai paneigti, nes tokios akivaizdžios sąsajos bet kuriuo atveju nėra.

109. Pagal nacionalinės teisės akto (LIR 164 ir 166 straipsnių) formuluotę šios dvi nuostatos nėra siejamos. Priešingai, jos susijusios su skirtingais apmokestinamaisiais asmenimis. Iš to nepaaiškėja, kad paslėptas pelno paskirstymas pagal LIR 164 straipsnio 3 dalį, pavyzdžiui, už bendrovės nario paskolą mokamos didesnės palūkanos (kurios vėlgi įtraukiamos į patronuojamosios bendrovės mokesčio bazę), turi būti traktuojamas kaip neapmokestinamos pajamos iš kapitalo dalių pagal LIR 166 straipsnį. Nėra ir atvirkščiai – kad neapmokestinamos pajamos pagal LIR 166 straipsnį turi būti traktuojamos kaip pelno paskirstymas pagal LIR 164 straipsnį.

110. Šis Komisijos „pasiūlytas“ LIR 164 ir 166 straipsnių aiškinimas, kurį pritaikė ir Bendrasis Teismas, gal ir galimas, bet iš nacionalinio įstatymo formuluotės jis nekyla. Priešingas atvejis (nėra jokio atitikties principo, kaip teigia Liuksemburgas ir *Engie*) taip pat galimas ir net labiau atitinka įstatymo formuluotę. Atsižvelgiant į tai, kad LIR 166 straipsniu į nacionalinę teisę buvo perkelta Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva ir joje, priimant išankstinius sprendimus dėl mokesčių, atitikties išlygos taip pat nebuvo numatyta, direktyvą atitinkantis aiškinimas taip pat paneigia Bendrojo Teismo taikytą LIR 166 straipsnio aiškinimą.

111. Šią išvadą dar netgi patvirtina Komisijos ir Bendrojo Teismo sprendimai. Juose atrankiojo pranašumo egzistavimas alternatyviai pagrįstas ir patvirtintas taip pat klaidingu nacionalinės nuostatos dėl kovos su piktnaudžiavimu (Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnis) taikymu[38]. Visgi, galvojant logiškai, toks pagrindimas ir tokia išvada galimi tik tuomet, jei teisės aktuose nustatytas „visiško neapmokestinimo“ sąlygas tenkino ir patronuojamoji bendrovė, ir patronuojančioji bendrovė. Todėl, atrodo, tiek Komisijai, tiek Bendrajam Teismui kilo abejonių, ar jų taikomas LIR 164 ir 166 straipsnių aiškinimas yra tikrai teisingas (t. y. akivaizdus).

112. Be kita ko, tai, kad mokesčių administratorius klaidingai taiko LIR 164 ir 166 straipsnius, niekada negali būti laikoma apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimu forma, kaip tai suprantama pagal Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnį.

[38] Bendrasis Teismas – skundžiamo sprendimo 384 ir paskesniuose punktuose, Komisija – ginčijamo sprendimo 289 ir paskesnėse konstatuojamosiose dalyse.

113. Taigi Liuksemburgo išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių taikytas aiškinimas bet kuriuo atveju nėra akivaizdžiai klaidingas nacionalinės teisės aiškinimas. Todėl Komisija ir Bendrasis Teismas rėmėsi klaidingu referenciniu pagrindu, nes nėra taip, kad jis akivaizdžiai kiltų iš Liuksemburgo teisės.

114. Remiantis suformuota jurisprudencija, dėl klaidos nustatant referencinį pagrindą neišvengiamai tampa klaidingas visas atrankiojo pobūdžio sąlygos tyrimas [39]. Taigi *Engie* ir Liuksemburgo apeliaciniai skundai jau dėl šios priežasties yra pagrįsti.

d) Papildomai: ar egzistuoja atitikties principas pagal LIR 164 straipsnio, siejamo su 166 straipsniu, aiškinimą?

115. Jei tikrinimo kriterijus, priešingai, nebūtų apribotas akivaizdaus išankstinių sprendimų dėl mokesčių klaidingumo tikrinimu, Teisingumo Teismas, siekdamas įvertinti, ar Bendrasis Teismas taikė teisingą referencinį pagrindą, turėtų konkrečiai nuspręsti, kaip reikia teisingai aiškinti LIR 164 ir 166 straipsnius. Tam reikalingos išsamios Liuksemburgo mokesčių teisės žinios, aš negaliu tvirtinti jų turinti. Vis dėlto abejoju, ar – kaip teigė Komisija ir paskui Bendrasis Teismas savo sprendimo 292 ir paskesniuose punktuose – iš kartu aiškinamų LIR 164 ir 166 straipsnių iš tikrųjų kyla atitikties principas. Šią abejonę pagrįsiu pateikdama papildomą Liuksemburgo mokesčių teisės išaiškinimą.

116. Kaip jau paaiškinta pirmiau (109 punkte), nagrinėjamų teisės nuostatų formuluotė paneigia atitikties principą. LIR 166 straipsnio 1 dalis nėra tiesiogiai siejama su LIR 164 straipsniu. Preziumuotina, kad LIR 166 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos, kuriomis pajamos iš kapitalo dalių neapmokestinamos, yra galutinės. Vis dėlto šioje nuostatoje orientuojamasi tik į mažiausią kapitalo dalių turėjimo trukmę ir mažiausią jų dydį, o ne į išankstinį paskirstytojo pelno apmokestinimą. Be to, iš LIR 164 straipsnio nematyti, kad turi būti apmokestinamos jau patronuojamosios bendrovės paskirstytos pajamos. Visų pirma LIR 164 straipsnis susijęs tik su patronuojamosios bendrovės mokesčio baze (apie tai – šios išvados 95 punkte). Mokesčio bazė ir mokestinė prievolė mokesčių teisėje yra du skirtingi dalykai.

117. Kita vertus, ir pagal abiejų nuostatų prasmę ir tikslą tokia atitiktis nėra neišvengiama. Tai jau matyti iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos, kurioje, kol ji 2014 m. buvo iš dalies pakeista [40], tokios sąlygos taip pat nebuvo numatyta. Be tokios atitikties taisyklės Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva galbūt nebuvo tobula, bet jos nuostatos vis tiek turėjo prasmę ir nebuvo nenuoseklios. LIR 166 straipsniu Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva buvo perkelta į Liuksemburgo teisę, jame nedaroma skirtumo tarp tarpvalstybinio ir vidinio pelno paskirstymo, todėl šis Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva grindžiamas teiginys (t. y. kad priimant išankstinius sprendimus dėl mokesčių atitikties principas neegzistavo) gali būti taikomas LIR 166 straipsnio aiškinimui.

118. Liuksemburgui, deja, teismo posėdyje tik iš dalies pavyko tiksliai paaiškinti LIR 166 straipsnio prasmę. Visgi Komisijos teiginys, kad LIR 166 straipsnis yra nenuoseklus ir neturi tikslo, taip pat nėra įtikinamas. Paprastai pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio

[39] 2021 m. kovo 16 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 46 punktas) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 punktas). Galiausiai tai konstatuota ir 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 105 punktas).

[40] Žr. 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES (OL L 219, 2014, p. 40; perkėlimo į nacionalinę teisę terminas – 2015 m. gruodžio 31 d.), 1 straipsnį.

lengvata (kokia numatyta LIR 166 straipsnyje) siekiama dviejų tikslų. Pirma, užkertamas kelias jau apmokestintų pajamų ekonominiam dvigubam apmokestinimui. Antra, užtikrinama, kad (asmeninis ar materialinis) neapmokestinimas tebebūtų taikomas patronuojamajai bendrovei, kai ji savo (tuomet neapmokestintą) pelną toliau paskirsto akcininkams (patronuojančiajai bendrovei). Taip galima pasiekti tam tikrą vienodą požiūrį į vienpakopes ir daugiapakopes bendrovių struktūras, o kartu – tam tikrą neutralumą teisinės ar organizacinės formos požiūriu. Man atrodo, kad tokia ir yra LIR 166 straipsnio prasmė Liuksemburgo teisėje. Taigi ji taip pat paneigia išsamų ir nerašytą atitikties principą.

119. Tas pats pasakytina atsižvelgiant į subjekto apmokestinimo principą, kuriuo įprastai grindžiamas pelno mokestis. Vieno apmokestinamojo asmens apmokestinimas paprastai nepriklauso nuo kito apmokestinamojo asmens konkretaus apmokestinimo. Teisės aktų leidėjas tokią atitiktį, neviršydamas tam tikrų ribų, tikrai gali numatyti. Vis dėlto tuomet pagal įstatymo išlygą mokesčių teisėje (visgi tai yra tipinė intervencijos teisė) reikalaujama, kad tokia atitiktis atsispindėtų įstatymo formuluotėje.

120. Nerašytas atitikties principas, priešingai, nei argumentuoja Komisija – ir ja sekdamas Bendrasis Teismas, – neišvengiamai nekyla ir iš 2018 m. sausio 31 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės atsakymo, nurodyto Komisijos sprendimo 202 konstatuojamojoje dalyje. Pagal jį visas kapitalo dalis, iš kurių gautoms pajamoms taikoma LIR 166 straipsnio nuostata dėl neapmokestinimo, apima ir LIR 164 straipsnis. Vis dėlto tai nieko nesako apie išankstinį patronuojamųjų bendrovių apmokestinimą, o tik patvirtina, kad vien dėl pelno paskirstymo negali sumažėti mokesčio bazė.

121. Galiausiai ir iš 1965 m. balandžio 2 d. *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) pastabų (atrodo, neturinčių saistomojo poveikio) dėl LIR 166 straipsnio projekto negalima kildinti neišvengiamos sąsajos. Gali būti, kad pajamoms iš kapitalo dalių taikomos mokesčio lengvatos prasmė ir tikslas Liuksemburgo teisėje yra daugkartinio apmokestinimo išvengimas. Vis dėlto, priešingai, nei argumentavo Bendrasis Teismas, tai nereiškia, kad pagal Liuksemburgo teisę konkrečiu atveju nebūtų toleruojamas visiškas neapmokestinimas. Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva taip pat buvo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir iki 2014 m., kai ši direktyva buvo iš dalies pakeista, pagal ją visiškas neapmokestinimas buvo toleruojamas dėl to, kad nebuvo nustatyta atitikties išlyga.

122. Visa tai rodo, kad aiškinimas, jog Liuksemburgo teisėje egzistuoja nerašytas atitikties principas, kuriuo kaip referenciniu pagrindu rėmėsi Komisija ir Bendrasis Teismas, negalimas. Taikant tokį principą būtų galima panaikinti apmokestinimo spragas, atsirandančias, pavyzdžiui, dėl mišrių finansavimo priemonių. Vis dėlto, kaip jau kelis kartus nusprendė Teisingumo Teismas[41], Sąjungos institucijos, kaip antai Komisija arba Bendrasis Teismas, negali naudodamosi valstybės pagalbą reglamentuojančia teise kurti idealios mokesčių teisės. Nesuderintų mokesčių teisės srityje tai galiausiai yra nacionalinio teisės aktų leidėjo užduotis.

123. Taigi Komisija ir ja sekdamas Bendrasis Teismas nustatydami ir taikydami referencinį pagrindą neatsižvelgė į tai, kad tariamas visiškas neapmokestinimas kyla visai ne iš LIR 164 ir 166 straipsnių taikymo. Viena vertus, patronuojamosios bendrovės apmokestinamos tik labai nedideliu mastu. Kita vertus, net jei patronuojamosios bendrovės ZORA prieaugis turėtų būti laikomas (atviru arba paslėptu) pelno paskirstymu, LIR 164 straipsnis čia nebūtų reikšmingas.

[41] Šiuo klausimu žr., pvz., 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 93 ir paskesni punktai), 2021 m. kovo 16 d. Sprendimą *Komisija / Lenkija* (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38 ir paskesni punktai) ir 2021 m. kovo 16 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44 ir paskesni punktai).

Taip būtų tik tuomet, jei dėl ZORA prieaugio būtų sumažėjusi mokesčio bazė. Taip galbūt būtų buvę įprasto apmokestinimo pelno mokesčiu atveju. Vis dėlto šiuo atveju gana keistas rezultatas (labai mažas veiklą vykdančių patronuojamųjų bendrovių apmokestinimas) gaunamas vien dėl su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutarto maržos apmokestinimo.

124. Taigi Komisija ir Bendrasis Teismas taikė klaidingą referencinį pagrindą (LIR 164 ir 166 straipsnius, o ne teisės aktuose nustatytą maržos apmokestinimo pagrindą) ir jį dargi klaidingai nustatė (preziumuodami nerašytą atitikties principą). Todėl visas atrankiojo pobūdžio sąlygos tyrimas yra klaidingas. Taigi ir šiuo požiūriu *Engie* ir Liuksemburgo apeliaciniai skundai yra pagrįsti.

e) Ar dėl materialinės atitikties išlygos nebuvimo Liuksemburgo mokesčių teisė yra nenuosekli?

125. Komisija galiausiai dar užsiminė, kad Liuksemburgo mokesčių teisė, nesant tokios atitikties išlygos, yra nenuosekli, todėl jau savaime reiškia valstybės pagalbą [42].

126. Visgi dėl dviejų priežasčių tai neturėtų poveikio pirmiau (124 punkte) padarytai išvadai. Pirma, ginčijamas Komisijos sprendimas ir skundžiamas Bendrojo Teismo sprendimas susiję ne su Liuksemburgo įstatymu kaip valstybės schema, o tik su išankstiniais sprendimais dėl mokesčių kaip individualia pagalba (apie tai taip pat žr. šios išvados 86 ir paskesniuose punktuose). Todėl tai, kad teisės aktuose nenumatyta atitikties išlyga, nebūtų bylos dalykas.

127. Antra, nacionalinis mokesčių įstatymas, galintis nulemti neapmokestinimą taikant mišrias finansavimo priemones, nėra *per se* nenuoseklus.

128. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 293 punkte pagrįstai nurodė, kad, taikant pirmiau apibūdintą požiūrį, pagal Liuksemburgo mokesčių teisę pelnas galiausiai gali būti visiškai neapmokestintas. Iš tikrųjų, atrodo, paskirstytąjį pelną gaunančios bendrovės atleidimas nuo mokesčio pagal LIR 166 straipsnio 1 dalies 2 punktą nepriklauso nuo to, ar buvo apmokestintas pelną paskirstančios bendrovės paskirstytasis pelnas. Visgi nenuoseklumo riba tuo neperžengiama.

129. Viena vertus, tokia pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio lengvata tarptautiniu mastu yra plačiai paplitusi ir įprasta. Tarpvalstybiniame kontekste tai jau matyti iš Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos, kuri grindžiama panašia idėja ir kurioje iki 2014 m. materialinės atitikties išlygos taip pat nebuvo numatyta. Kita vertus, valstybės narės iš esmės gali pačios nuspręsti, kokios tiksliai formos turi būti tokia pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio lengvata. Šiuo požiūriu galima remtis Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl tarpvalstybiniame kontekste taikomų nacionalinių įskaitymo taisyklių, kurių tikslią formą taip pat turi nustatyti valstybės narės [43].

[42] Žr. ginčijamo sprendimo 184 ir 185 konstatuojamąsias dalis ir teismo posėdyje pateiktus argumentus.

[43] 2022 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Fossil (Gibraltar)* (C-705/20, EU:C:2022:680, 60 punktas).

130. Tiesa tai, kad dėl teisinės politikos perspektyvos ir visų pirma atsižvelgiant į visame pasaulyje dedamas pastangas siekti teisingos mokesčių sistemos reikia, kiek įmanoma, užkirsti kelią vadinamosioms baltosioms pajamoms. Tokių – visų pirma tarpvalstybinių – apmokestinimo neatitikimų neutralizavimas yra tiek EBPO [44], tiek Sąjungos [45] reikalas.

131. Šiuo atveju, viena vertus, kyla abejonių jau dėl to, ar apskritai galima kalbėti apie baltąsias pajamas, nes patronuojamosios bendrovės pelnas nėra visai neapmokestinamas. Veikiau, kaip matyti iš išankstinių sprendimų, jis apmokestinamas kitu būdu (visų pirma taikant maržos apmokestinimą). Kita vertus, EBPO ir Sąjungos priemonės nukreiptos išimtinai prieš mokestinės tvarkos neatitikimus, kylančius iš (nesuderintos) kelių valstybių narių arba trečiųjų valstybių pelno mokesčio sistemų sąveikos. Šios priemonės neapima neatitikimų, kylančių iš išimtinai nacionalinių mokesčių sistemų. Taigi teisės politikos požiūriu galbūt siektina ir tarptautiniu mastu jau plačiai paplitusi praktika konkrečiomis materialinėmis atitikties išlygomis užkirsti kelią baltosioms pajamoms.

132. Liuksemburge, atrodo, tokia išlyga, taikytina ateityje, taip pat buvo nustatyta, siekiant 2014 m. iš dalies pakeistą Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvą atitinkamai perkelti į nacionalinę teisę. Visgi dėl to pasikeičia tik ateityje taikytinas referencinis pagrindas.

133. Tad tai yra sprendimas, kurį priimti privalo nacionalinis teisės aktų leidėjas. Jis, o ne Komisija ar Sąjungos teismai turi nuspręsti, ar turi būti nustatyta materialinė atitikties išlyga ir, jei taip, kokiomis sąlygomis.

3. Išvada dėl pirmojo apeliacinio skundo pagrindo

134. Taigi ir toliau laikomasi nuomonės, kad tik Liuksemburgo mokesčių teisės aktų leidėjas įstatymu galėjo užtikrinti, kad įprasto apmokestinimo referencinį pagrindą Liuksemburge sudarytų atitikties principu grindžiamas pelną paskirstančio arba paskirstytąjį pelną gaunančio subjekto apmokestinimas. Tai nebuvo padaryta arba buvo padaryta tik vėliau, todėl Komisija, užuot rėmusis taikoma nacionaline mokesčių teise, rėmėsi galbūt tinkamesne, bet galų gale fiktyvia mokesčių sistema. Kaip jau paaiškinta pirmiau (72 ir paskesniuose punktuose), pagal valstybės pagalbą reglamentuojančią teisę tai neleidžiama.

135. Taigi pirmasis apeliacinio skundo pagrindas yra pagrįstas. Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą dėl to, kad, nustatydamas referencinį pagrindą, preziumavo neišvengiamą LIR 164 ir 166 straipsnių sąsają, t. y. atitikties principą. Ši sąsaja nei yra akivaizdi (107 ir paskesni punktai), nei, pažvelgus atidžiau, kyla iš nacionalinės teisės nuostatų formuluotės, prasmės ir tikslo ar iš Liuksemburgo teismų suformuotos jurisprudencijos (115 ir paskesni punktai).

[44] Žr. EBPO baigiamąją ataskaitą *Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2* (Mokestinės tvarkos neatitikimų neutralizavimas, 2 priemonė), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Žr. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1), 9 straipsnį ir 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES (OL L 219, 2014, p. 40), 2 konstatuojamąją dalį.

B. Dėl antrojo apeliacinio skundo pagrindo: neteisingas SESV 107 straipsnio aiškinimas remiantis Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsniu kaip referenciniu pagrindu

136. Vis dėlto Bendrasis Teismas dar vieną skundo pagrindą atmetė kaip alternatyva remdamasis argumentu, kad Liuksemburgo finansų institucijos netaikė Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnyje įtvirtintos bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos, nors jos taikymo sąlygos buvo tenkinamos.

137. Todėl antrajame apeliacinio skundo pagrinde *Engie* ir Liuksemburgas tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą dėl to, kad atmetė jų pirmojoje instancijoje pateiktą ieškinio pagrindą, kuriame teigiama, kad SESV 107 straipsnio pažeidimo nėra. Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio netaikymas konkrečiu atveju nėra nukrypimas nuo referencinio pagrindo, kurį sudaro Liuksemburgo teisė.

138. Remiantis Liuksemburgo mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnyje įtvirtinta bendrąja nuostata dėl piktnaudžiavimo prevencijos, mokestinė prievolė negali būti apeinama arba sumažinama piktnaudžiaujant civilinės teisės formomis ir formavimo galimybėmis. Jei nustatomas piktnaudžiavimas, mokesčiai turi būti renkami taip, kaip jie turėtų būti renkami, jei būtų taikoma ekonominius procesus, faktus ir aplinkybes atitinkanti teisinė forma.

139. Šioje byloje nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas pirmą kartą turi nagrinėti klausimą, ar klaidingas mokesčių teisėje (šiuo atveju – Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnyje) įtvirtintos bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos taikymas arba jos netaikymas reiškia valstybės pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnį.

1. Bendrojo Teismo išvados

140. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 384 ir paskesniuose punktuose preziumuoja, kad Komisija įrodė, jog Liuksemburgo finansinėje jurisprudencijoje nustatytos keturios sąlygos, kurioms esant gali būti konstatuojamas piktnaudžiavimas pagal Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnį, tenkinamos. Taip pat nekilo jokių Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise aiškinimo sunkumų, todėl nereikėjo atsižvelgti į Liuksemburgo administracinę praktiką (skundžiamo sprendimo 409 punktas).

141. Komisija ir ja sekdamas Bendrasis Teismas (skundžiamo sprendimo 388 punkte) visų pirma preziumuoja, kad buvo galimi kiti finansavimo būdai (išimtinai nuosavo arba skolinto kapitalo priemonės) ir jie nebūtų lėmę patronuojamųjų bendrovių gauto pelno neapmokestinimo. Atitinkama patronuojančioji bendrovė savo atitinkamai patronuojamajai bendrovei ZORA galėjo suteikti ir tiesiogiai. Tinkamas apmokestinimas būtų buvęs pasiektas ir naudojant konvertuojamąją paskolą be bendrovės tarpininkės įsikišimo.

142. Todėl priimti tokios formos išankstinių sprendimų dėl mokesčių nebuvo galima. Priešingai, Liuksemburgo mokesčių administratorius turėjo taikyti Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnyje įtvirtintą bendrąją nuostatą dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Netaikydama šios nuostatos Liuksemburgo Didžioji Hercogystė suteikė *Engie* atrankųjį mokestinį pranašumą.

2. Vertinimas

143. *Engie* ir Liuksemburgas galiausiai teigia, kad Bendrasis Teismas, nustatydamas referencinį pagrindą, neteisingai preziumavo, jog Komisija neturi atsižvelgti į Liuksemburgo administracinę praktiką. Be to, Komisija ir Bendrasis Teismas, aiškindami keturias kumuliacines sąlygas, kurioms esant gali būti preziumuojamas piktnaudžiavimas, ir priskirdami konkrečias faktines aplinkybes prie šių sąlygų, padarė keletą akivaizdžių aiškinimo ir taikymo klaidų.

144. Komisija ir ja sekdamas Bendrasis Teismas teigia, jog dėl to, kad buvo netaikoma bendroji nuostata dėl piktnaudžiavimo prevencijos, nesilaikyta draudimo teikti valstybės pagalbą, todėl pirmiausia reikėtų apsvarstyti šį požiūrį ir pateikti argumentus dėl taikytino tikrinimo kriterijaus (apie tai – a skirsnyje), siekiant nustatyti tinkamą referencinį pagrindą. Paskui reikės išnagrinėti, ar Bendrasis Teismas šiuo atveju taikė tinkamą referencinį pagrindą (apie tai – b skirsnyje).

a) Bendrųjų mokestinių nuostatų dėl piktnaudžiavimo prevencijos taikymo tyrimas valstybės pagalbą reglamentuojančios teisės požiūriu

145. Nukrypimas nuo referencinio pagrindo (Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnis) galėtų būti konstatuotas tik jei Liuksemburgo mokesčių administratorius būtų privalėjęs priimdamas išankstinius sprendimus taikyti Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnyje įtvirtintą bendrąją nuostatą dėl piktnaudžiavimo prevencijos. Vis dėlto galiausiai ir šiuo požiūriu Komisija ir Bendrasis Teismas nurodo tik vieną paprastą klaidą taikant Liuksemburgo teisę. Tai dar nepagrindžia atrankiojo pranašumo (žr. šios išvados 89 ir paskesnius punktus).

146. Beje, kalbant apie bendrąsias nuostatas dėl piktnaudžiavimo prevencijos (vadinamosios GAAR[46]), neišvengiamai egzistuoja teisės taikymo diskrecija, panaši į tą, kurią turi mokesčių administratorius nustatydamas „teisingą“ sandorių kainodarą[47].

147. Sąvoka „piktnaudžiavimas“ ne tik ypač priklauso nuo vertinimo pagal valstybės narės teisės sistemą. Piktnaudžiavimo konstatavimas dar ir *per se* labai priklauso nuo konkretaus atvejo.

148. Todėl skundžiamo sprendimo 409 punkte pateiktas Bendrojo Teismo teiginys, kad „šiuo atveju nekilo jokių nuostatos dėl piktnaudžiavimo teise aiškinimo sunkumų“, atrodo abejotinas. Mokesčių teisėje, ko gero, nėra bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos, dėl kurios

[46] *General Anti-Abuse Rule*, jau numatytos ir Sąjungos teisėje; žr., be kita ko, 1-osios Kovos su mokesčių vengimu direktyvos (2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, OL L 193, 2016, p. 1) 6 straipsnį.

[47] Šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95 punktas); dar aiškiau nurodyta generalinio advokato P. Pikamäe išvadoje byloje *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija* (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, 118 punktas; jame teigiama, kad nacionalinės mokesčių institucijos turi diskreciją dėl to, kad sandorių kainodaros nustatymo metodai yra *apytiksliai*).

aiškinimo nekiltų sunkumų [48]. Tai pasakytina juo labiau todėl, kad Bendrajam Teismui jau kilo sunkumų aiškinant tariamai piktnaudžiaujant taikytas Liuksemburgo mokesčių teisės normas (žr. šios išvados 94 ir paskesnius punktus).

149. Nuostatą dėl piktnaudžiavimo prevencijos turėtų būti privaloma taikyti tik labai retais atvejais. Taip galėtų būti tik tada, kai aplinkybės yra akivaizdžios dėl to, kad jau buvo išaiškintos valstybių narių (ne Komisijos ar Bendrojo Teismo) finansinėje jurisprudencijoje. Tai juo labiau pasakytina atsižvelgiant į tai, kad, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, apmokestinamajam asmeniui pagal Sąjungos teisę netgi leidžiama neviršijant teisės aktuose nustatytų ribų pasirinkti sau palankiausią mokestinę formą [49].

150. Atsižvelgiant į bendrųjų nuostatų dėl piktnaudžiavimo prevencijos ypatumus, kontrolės kriterijus, kuriuo remiantis atliekama bendrųjų nuostatų dėl piktnaudžiavimo taikymo kontrolė valstybės pagalbą reglamentuojančios teisės požiūriu, tuo labiau turi būti apribotas tikėtinumo kontrole. Tai reiškia, kad nuostata dėl piktnaudžiavimo prevencijos turi būti taikoma akivaizdžiai klaidingai. Tai galima preziumuoti tokiu atveju, kai negalima įtikinamai paaiškinti, kodėl piktnaudžiavimo konkrečiu atveju nėra.

b) Šių principų taikymas konkrečiu atveju

151. Atskaitos tašku Komisija ir ja sekdamas Bendrasis Teismas (skundžiamo sprendimo 398 ir paskesniuose punktuose) pagrįstai laiko referencinį pagrindą, sudarytą iš Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio. Pagal Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnį piktnaudžiavimas yra tuomet, kai tenkinami visi keturi kriterijai – privatinės teisės formų ar institutų naudojimo, mokesčių naštos sumažinimo, netinkamos teisinės priemonės naudojimo ir su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimo.

152. Todėl referencinį pagrindą šiuo atveju konkrečiai nustatyti galima tik tuomet, jei žinoma, kaip „piktnaudžiavimas“ turi būti suprantamas pagal Liuksemburgo mokesčių teisę. Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnyje sąvoka „piktnaudžiavimas“ nėra apibrėžta. Norint nustatyti, kaip ši sąvoka suprantama Liuksemburgo mokesčių teisėje, o kartu – koks yra referencinis pagrindas, neišvengiamai reikėtų išnagrinėti tiek Liuksemburgo jurisprudenciją, tiek Liuksemburgo administracinę praktiką. Taigi Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 409 punkte teisės klaidą padarė jau dėl to, kad preziumavo, jog nereikia atsižvelgti į administracinę praktiką, nes šiuo atveju nekyla jokių nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos aiškinimo sunkumų.

[48] Pavyzdžiui, valstybėms narėms, turinčioms ilgą tokių nuostatų tradiciją, kaip antai Vokietijos Federacinei Respublikai, vis dar kyla sunkumų jas teisingai išaiškinti. Tai rodo daugybė teismų sprendimų ir su tuo susijusių komentarų apimtis; žr., be kitų, Peter Fischer, *Hübschmann/Hepp/Spitaler (leid.)*, *AO/FGO-Kommentar* (Komentaras dėl Mokesčių kodekso ir Mokestinių ginčų teisenos kodekso), Mokesčių kodekso 42 straipsnis (duomenys: 2022 m. lapkričio mėn., 200 puslapių); Klaus-Dieter Drüen, *Tipke/Kruse (leid.)*, *AO/FGO-Kommentar*, Mokesčių kodekso 42 straipsnis (duomenys: 2022 m. rugsėjo mėn., 85 puslapiai).
Teisingumo Teismas taip pat nuolat gauna klausimų dėl bendrojo draudimo taikyti piktnaudžiaujamojo pobūdžio darinius Sąjungos teisėje išaiškinimo ir atsakymai į juos būna tokie sudėtingi, kad juos nagrinėja Didžioji kolegija; žr., be kitų, 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *T Danmark ir Y Denmark* (C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135), 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134) ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 42 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 27 punktas), 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 36 punktas) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 73 punktas).

153. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 409 punkte nurodė, kad Komisija savo sprendime rėmėsi Liuksemburgo mokesčių administratoriaus pažyma ir Liuksemburgo teismų praktika. Visgi iš atitinkamų Komisijos sprendimo dalių (293–298 punktai), kurias nurodė Bendrasis Teismas, tik matyti, kad Komisija bendrai nagrinėjo keturias Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio taikymo sąlygas, o ne klausimą, kaip Liuksemburgo mokesčių administratorius elgiasi su panašiomis mokestinėmis formomis.

154. Teisės klaidą Bendrasis Teismas taip pat padarė dėl to, kad taikė ne Liuksemburgo mokesčių administratoriaus pateiktą, o savo aiškinimą. Tikrinti Liuksemburgo mokesčių administratoriaus sprendimą, priešingai, reikia tik tuo aspektu, ar nėra akivaizdžių klaidų (žr. šios išvados 150 punktą).

155. Vis dėlto šiuo atveju nėra akivaizdu, kad nuostata dėl piktnaudžiavimo prevencijos turėjo būti taikoma. Visų pirma nėra akivaizdu, kad toks Komisijos ir Bendrojo Teismo taikytas aiškinimas iš tikrųjų kyla iš Liuksemburgo teisės. Tai galima suprasti, pavyzdžiui, iš argumentų dėl netinkamos teisinės priemonės kriterijaus. Pagal Liuksemburgo jurisprudenciją, kuria remiasi Komisija, šis požymis aiškintinas taip, kad galima apmokestinimo tvarka, kuri tiesiogiai prieštarauja akivaizdžiam teisės aktų leidėjo ketinimui, atitinkančiam įstatymo tikslą ar esmę. Remiantis Liuksemburgo argumentais, yra bent dvi galimybės pasiekti norimą ekonominį rezultatą, bet viena iš jų yra netinkama ir nulemia mokestinį pranašumą, kuris nebūtų įmanomas pasirinkus tinkamą galimybę.

156. Tuo remdamasis Bendrasis Teismas (skundžiamo sprendimo 445 ir paskesniuose punktuose) nagrinėja, ar pasitelkus alternatyvias finansavimo priemones galiausiai būtų buvę išvengta visiško neapmokestinimo. Šiuo tikslu Bendrasis Teismas kaip galimybę apsvarsto finansavimą naudojant nuosavus išteklius, nekonvertuojamąją paskolą ir tiesioginę ZORA, dėl kurios tiesiogiai susitartų patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovės. Bendrasis Teismas konstatavo, kad visais šiais atvejais būtų užtikrinamas vienkartinis apmokestinimas, o tai Liuksemburgas ir *Engie* teismo posėdyje ir toliau neigė.

157. Šiuo požiūriu Bendrasis Teismas teisės klaidą padarė dviem aspektais. Pirmiausia jis, kaip ir Komisija, Liuksemburgo teisės nuostatas, kurias Komisija laikė referenciniu pagrindu, taikė akivaizdžiai klaidingai, taigi rėmėsi klaidingu referenciniu pagrindu. Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio taikymo sąlyga yra tai, kad pasirinkta struktūra būtų netinkama teisinė priemonė. Vis dėlto Bendrasis Teismas ir Komisija darė atvirkštinį tyrimą – ar vietoj jos būtų buvusios tinkamos *kitos* finansavimo galimybės. Visgi iš to nebūtinai kyla atvirkštinė išvada, kad *Engie* pasirinkta konstrukcija tuomet iš tikrųjų yra netinkama.

158. Nesutariama ir dėl to, ar pasirinkus tiesioginę ZORA, t. y. be bendrovės tarpininkės, taip pat būtų įmanomas visiškas neapmokestinimas, nes Komisija ir ja sekdamas Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 441 ir paskesniuose punktuose priemonės netinkamumą kaip tik sieja su sudėtinga struktūra. Mano nuomone, tai nėra vienareikšmiška, todėl akivaizdus piktnaudžiavimas atmestinas. *Engie* ir Komisija visų pirma nesutaria dėl LIR 22bis straipsnio vaidmens. Pagal jį kapitalo prieaugis konvertavus paskolą, esant tam tikrai sąlygai, nesusidaro. Todėl, atrodo, kaip buvo argumentuojama ir teismo posėdyje, nėra aišku, ar LIR 22bis straipsnis šiuo atveju apskritai taikomas ir kokį poveikį jis galiausiai turėtų. Teisingumo Teismas pats to čia negali įvertinti. Esant tokių nacionalinės teisės aiškinimo sunkumų negalima kalbėti apie akivaizdų piktnaudžiavimą.

159. Šiuo atveju kaip tik nėra akivaizdu tai, ar vien dėl finansavimo naudojant konvertuojamąją finansavimo priemonę ir esant daugiapakopei kapitalo dalių valdymo struktūrai atsirastų akivaizdus prieštaravimas teisės aktų leidėjo intencijai, juo labiau kad abi galimybės verslo struktūrose yra įprastos. Be to, panagrinėjus atidžiau, patronuojamųjų bendrovių maržos apmokestinimas nelemia visiško neapmokestinimo. Priešingai, dėl sutarto maržos apmokestinimo gaunamas tik labai mažas apmokestinimas, bet klausimo dėl to Komisija ginčijamame sprendime nekėlė (žr. šios išvados 84 ir 85 punktus).

160. Galiausiai draudžiamą pagalbą, siejamą su bendrąja nuostata dėl piktnaudžiavimo prevencijos, galima preziumuoti taip pat tik tuomet, kai atitinkama priemonė nebuvo vienodai prieinama visoms įmonėms dėl to, kad valstybės narės mokesčių administratorius panašiais atvejais būtų taikęs nuostatą dėl piktnaudžiavimo prevencijos.

161. Todėl Komisija turi įrodyti, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius kitais teisiniu arba faktiniu aspektu panašiais atvejais būtų taikęs Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnį. Nepakanka konstatuoti, kad apskritai nuostata dėl piktnaudžiavimo prevencijos kitiems apmokestinamiesiems asmenims buvo taikoma. Kaip pagrįstai argumentavo *Engie*, iš to nekyla, kad nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos netaikymas konkrečiu atveju yra diskriminacinis.

162. Todėl šiuo atveju Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio netaikymas priimant išankstinius sprendimus dėl mokesčių nėra *Engie* suteiktas atrankusis pranašumas.

3. Santrauka

163. Taigi antrasis apeliacinio skundo pagrindas taip pat yra pagrįstas. Komisija ir jos nuomonę patvirtinęs Bendrasis Teismas taikė klaidingą tikrinimo kriterijų, nes patys aiškino Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnyje įtvirtintą bendrąją nuostatą dėl piktnaudžiavimo prevencijos, siekdami nustatyti tariamą jos taikymo sritį. Užuot tai darę, jie turėjo atsižvelgti į Liuksemburgo administracinę praktiką ir Liuksemburge taikomą aiškinimą. Todėl piktnaudžiavimas pagal Liuksemburgo teisę nei yra akivaizdus, nei buvo įrodytas Komisijos, priešingai, nei skundžiamo sprendimo 472 punkte klaidingai teigė Bendrasis Teismas.

C. Papildomai: dėl trečiojo apeliacinio skundo pagrindo, susijusio su bendrojo teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu

164. Trečiajame apeliacinio skundo pagrinde *Engie* teigia, kad nurodymas susigrąžinti pagalbą pažeidžia teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio tikrumo principus. Taip tvirtina ir Liuksemburgas antrajame savo apeliacinio skundo pagrinde. Visgi išsamiai nagrinėti šio apeliacinio skundo pagrindo nereikia. Konstatuoti, kad skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas, jau galima dėl pirmųjų dviejų apeliacinio skundo pagrindų pagrįstumo.

165. Vis dėlto, jei Bendrasis Teismas, nagrinėdamas bendrosios nuostatos dėl piktnaudžiavimo prevencijos taikymo klausimą, taikytų ne nuosaikų tikrinimo kriterijų ir prieitų prie išvados, kad buvo sukurtas piktnaudžiaujamojo pobūdžio darinys, kaip tai suprantama pagal Liuksemburgo mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnį, kiltų teisėtų lūkesčių apsaugos klausimas. Todėl vėlgi tikslinga pateikti kelis papildomus argumentus šiuo klausimu.

166. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją neteisėtos pagalbos panaikinimas ją susigrąžinant yra logiška pagalbos pripažinimo neteisėta pasekmė [50].

167. Įpareigojimas susigrąžinti pagalbą visų pirma ribojamas teisėtų lūkesčių apsaugos principu, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kaip tai suprantama pagal Reglamento 2015/1589 16 straipsnį. Vis dėlto iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, kad tokie atvejai, kai pagalbos negalima susigrąžinti dėl teisėtų lūkesčių apsaugos, yra išimtiniai. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas nusprendė, kad remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu gali tik asmuo, kuriam Sąjungos institucija suteikdama konkrečias garantijas sukėlė pagrįstų lūkesčių [51].

168. Valstybės narės garantijų, atsižvelgiant į efektyvumo principą, priešingai, turėtų nepakakti [52]. Tai reikštų, kad vien faktas, jog išankstiniame sprendime dėl mokesčių nacionalinės institucijos pažadėjo taikyti tam tikrą apmokestinimo tvarką, iš Sąjungos teisės perspektyvos negali pagrįsti teisėtų lūkesčių apsaugos.

169. Vis dėlto išankstiniai sprendimai dėl mokesčių yra tipiška priemonė, kuria nacionalinis mokesčių administratorius užtikrina teisinį tikrumą; tai pripažįsta ir Komisija (žr. šios išvados 88 ir paskesnius punktus). Jei kiekvienu atveju, kai institucijai klaidingai taikant teisę tai yra naudinga apmokestinamajam asmeniui, būtų netaikoma teisėtų lūkesčių apsauga, būtų labai apribotas atitinkamų sprendimų įsigaliojimo institutas, o dėl to vėlgi kiltų įtampa teisinio tikrumo principo aspektu.

170. Jei vis dėlto Teisingumo Teismas taikytų ribotą tikrinimo kriterijų, kurį čia siūloma taikyti teisės taikymo klaidos atveju, šios problemos nebeliktų. Jei klaida taikant nacionalinę mokesčių teisę nėra akivaizdi, tai nėra ir valstybės pagalbos. Visgi pagalba gali būti tuomet, kai teisės taikymo klaida yra akivaizdi ir negali būti įtikinamai paaiškinama trečiajam asmeniui. Jei taip yra, „teisės pažeidimą“ mato ir apmokestinamasis asmuo. Tuomet jis negali turėti teisėtų lūkesčių. To niekaip negali pakeisti ir (tuomet – akivaizdžiai neteisėta) administracinio akto formą turinti garantija.

D. Dėl platesnių Liuksemburgo apeliacinio skundo pagrindų

171. Trečiajame apeliacinio skundo pagrinde Liuksemburgas teigia, kad dėl Bendrojo Teismo intervencijos į valstybių narių fiskalinę autonomiją buvo pažeisti ESS 4 ir 5 straipsniai. Ketvirtajame apeliacinio skundo pagrinde Liuksemburgas tvirtina, kad Bendrasis Teismas neįvykdė pareigos motyvuoti. Išsamiai nagrinėti šių apeliacinio skundo pagrindų nereikia. Tai, kad skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas, jau galima konstatuoti dėl pirmųjų dviejų apeliacinio skundo pagrindų pagrįstumo.

[50] Iš esmės, 1990 m. kovo 21 d. Sprendimas *Belgija / Komisija* (C-142/87, EU:C:1990:125, 66 punktas).

[51] Žr., pvz., 2006 m. birželio 22 d. Sprendimą *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 147 punktas), 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Kahla Thüringen Porzellan / Komisija* (C-537/08 P, EU:C:2010:769, 63 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. kovo 5 d. Sprendimą *Eesti Pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, 97 punktas).

[52] Žr., pvz., 1997 m. kovo 20 d. Sprendimą *Alcan Deutschland* (C-24/95, EU:C:1997:163, 34 ir paskesni punktai), tai labai išsamiai apibūdinta ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 75 ir paskesni punktai).

E. Dėl Bendrajame Teisme pareikšto ieškinio

172. Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmą pastraipą, jei Teisingumo Teismas panaikina Bendrojo Teismo sprendimą, jis gali pats paskelbti galutinį sprendimą, jei toje bylos stadijoje tai galima daryti, arba grąžinti bylą Bendrajam Teismui.

173. Dėl to, ar šioje bylos stadijoje galima paskelbti galutinį sprendimą, būtų galima abejoti, nes Komisija savo sprendime atrankumą grindė keturiais skirtingais būdais. *Engie* ir Liuksemburgas savo ieškiniuose nesutinka nė su viena iš šių argumentavimo linijų. Bendrasis Teismas savo sprendime (382 punkte, siejamame su 230 ir 231 punktais) nurodė, kad, jeigu Komisijos sprendimo rezoliucinė dalis paremta keliomis argumentų grupėmis, kurių kiekvienos pakanka šiai daliai pagrįsti, nagrinėjamas sprendimas naikintinas tik tuo atveju, jei visos šios grupės būtų neteisėtos.

174. Todėl Bendrasis Teismas savo sprendime nagrinėjo tik Komisijos argumentavimo linijas, susijusias su LIR 164 ir 166 straipsniais ir klaidingu Mokesčių koregavimo įstatymo 6 straipsnio taikymu, ir padarė išvadą, kad pagal abu požiūrius egzistuoja atrankumas. Kitų dviejų atrankumo pagrindimo būdų [53] Bendrasis Teismas nenagrinėjo. Komisijos sprendimas galėtų būti panaikintas tik tuomet, jei pagal išankstinius sprendimus dėl mokesčių taikytos apmokestinimo tvarkos atrankumas nebūtų pagrįstas ir pagal abi šias argumentavimo linijas.

175. Teisingumo Teismo nuomone, tokiu atveju byla vis tiek gali būti tokioje stadijoje, kad būtų įmanoma paskelbti galutinį sprendimą, jei dėl kitų ieškinio pagrindų Bendrajame Teisme vyko teisminiai ginčai ir juos nagrinėjant nereikia imtis jokių papildomų proceso organizavimo ar pasirengimo nagrinėti bylą priemonių [54].

176. Būtent taip yra nagrinėjamu atveju. Visi *Engie* ieškinio pagrindai, susiję su pagal išankstinius sprendimus dėl mokesčių taikytos apmokestinimo tvarkos atrankumu, buvo nagrinėti bent jau procese Bendrajame Teisme, nes *Engie* ieškinyje reiškė priekaištus dėl visų atrankumo pagrindimo galimybių. Bylos šalys taip pat ginčijasi dėl to, kaip turi būti aiškinami Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nacionalinės teisės aktai. Vis dėlto tam, kad ginčas būtų išspręstas, pasirengimo nagrinėti bylą priemonės nėra reikalingos. Galiausiai lemiamą reikšmę tiems dviem Bendrojo Teismo nenagrinėtiems atrankumo pagrindimo būdams iš esmės turi tie patys principiniai argumentai ir faktai, kaip ir siauram referenciniam pagrindui, kurį Teisingumo Teismas šiaip ar taip turi išsamiai išnagrinėti. Jei paaiškėtų, kad Komisijos sprendimas dėl šių priežasčių yra teisėtas, apeliacinis skundas galiausiai būtų nepagrįstas.

177. Todėl toliau pateiksiu dar kelis argumentus dėl pagal išankstinius sprendimus dėl mokesčių taikytos apmokestinimo tvarkos atrankumo, kiek, Komisijos manymu, jis kildintinas iš plataus referencinio pagrindo, kurį sudaro visa pelno mokesčio sistema (apie tai – 1 skirsnyje). Galiausiai taip pat išnagrinėsiu, ar Komisija aiškiai parodė, kad pagal platų referencinį pagrindą vertinamas atrankumas egzistuoja kalbant apie *Engie* grupę, kuri šiuo atveju apima atitinkamas patronuojančiąsias bendroves, bendroves tarpininkes ir patronuojamąsias bendroves (apie tai – 2 skirsnyje).

[53] Šiuo klausimu žr. 177 punktą, taip pat 46 ir paskesnius punktus.

[54] 2020 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Komisija ir Taryba / Carreras Sequeros ir kt.* (C-119/19 P ir C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130 punktas).

1. Atrankumas vertinant pagal platų referencinį pagrindą

178. Komisija ginčijamame sprendime (171 ir paskesniuose punktuose) pirmiausia preziumuoja, kad referencinį pagrindą sudaro bendra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, ir taip prieina prie išvados, kad *LNG Holding* pajamų iš kapitalo neapmokestinimas taip pat yra atrankumas.

179. Pajamos iš kapitalo dalių neapmokestintos dėl to, kad, Komisijos manymu, klaidingai pritaikyta pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio lengvata pagal LIR 166 straipsnį. Taigi Komisija reiškia priekaištą vėlgi dėl to, kad iš kapitalo dalių gautos pajamos buvo traktuojamos kaip neapmokestinamosios, nors ZORA prieaugio formos ekonominį ekvivalentą apskaičiuojant mokesčius buvo galima išskaityti iš *LNG Supply* mokesčio bazės.

180. Kaip jau paaiškinta, iš Didžiosios Hercogystės nacionalinės teisės toks atitikties principas nekyla (žr. šios išvados 102 ir paskesnius punktus ir 115 ir paskesnius punktus). Todėl, net ir pasitelkiant visą Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą kaip referencinį pagrindą, pirmiau padaryta išvada nesikeičia.

181. Pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio lengvata (patronuojančiajai bendrovei paskirstyto pelno neapmokestinimas) net ir remiantis visa Liuksemburgo pelno mokesčio sistema turi būti suprantama kaip neatsiejama paties referencinio pagrindo dalis. Taigi ją apima Liuksemburgo mokestinis suverenumas. Todėl Liuksemburgas galėjo nuspręsti, ar numatyti tokią teisės normą dėl ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo bendrovių grupės struktūrose ir kokia tiksliai ji turi būti.

182. Jei ši nuostata – kaip nurodyta pirmiau – šiuo atveju yra reikšminga, ją taikant, net ir remiantis visa pelno mokesčio sistema, nesukuriama atrankinė, pranašumą suteikianti apmokestinimo tvarka.

2. Atrankumas vertinant pagal apmokestinimo tvarkos poveikį visai įmonių grupei

183. Galiausiai Komisija ginčijamo sprendimo 237 ir paskesniuose punktuose *Engie* apmokestinimo tvarkos atrankumą kildina iš į grupę orientuoto požiūrio. Šios argumentavimo linijos atspirties taškas yra tapatus visos pelno mokesčio sistemos kaip referencinio pagrindo pasitelkimui. Vis dėlto Komisija požiūrį išplečia tiek, kad ji čia orientuojasi į visą *Engie* grupės mokesčio bazę.

184. Komisija argumentuoja, kad pagalbos schemos turi būti taikomos ne atskiroms įmonės bendrovėms, o turi būti remiamasi konkurencijos teisėje vartojama sąvoka „įmonė“. Visos atitinkamos bendrovės šiuo atveju yra vienos įmonės dalys, kaip tai suprantama pagal konkurencijos teisę. Komisijos teigimu, apibūdinta apmokestinimo tvarka, kitaip nei Komisijos sprendimuose *Groepsrentebox*[55] ir *Fiat*[56], neturi tarpvalstybinio komponento, taigi nėra nenuoseklu tai, kad Komisija pasirenka taikyti į grupę orientuotą požiūrį.

[55] 2009 m. liepos 8 d. Komisijos sprendimas 2009/809/EB dėl *groepsrentebox* schemos, kurią planuoja taikyti Nyderlandai (C 4/07 (ex N 465/06)) (OL L 288, 2009, p. 26).

[56] 2015 m. spalio 21 d. Komisijos sprendimas (ES) 2016/2326 dėl valstybės pagalbos SA.38375 (2014/C, ex 2014/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Fiat“ (OL L 351, 2016, p. 1).

185. Kaip referencinį pagrindą Komisija ginčijamo sprendimo 245 ir paskesniuose punktuose vėlgi identifikuoja Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pelno mokesčio sistemą. Tuomet ji savo analizę apriboja finansavimo sandorių įmonių grupėje apmokestinimo tvarka. Komisijos teigimu, pagal Liuksemburgo mokesčių teisę nenumatyta sumažinti bendrą mokesčio bazę neatsižvelgiant į finansavimo būdą. Komisija tai paaiškina remdamasi pirmiau apibūdintomis alternatyviomis finansavimo užtikrinimo galimybėmis, kuriomis atitinkamai būtų užtikrinamas vienkartinis apmokestinimas. Be to, iš Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos matyti tikslas apmokestinti įmonių pelną. Iš to tiesiogiai kyla, kad sumažinti bendrą įmonių grupės mokesčio bazę neleidžiama. Visos įmonių grupės, vykdančios finansavimo sandorius įmonių grupėje, yra panašios. Be kita ko, toji finansavimo struktūra prieinama ne visoms įmonėms. To pagrįsti taip pat negalima.

186. Šie Komisijos argumentai nuo jos kitų teiginių nukrypsta tik tiek, kad Komisija preziumuoja bendros mokesčio bazės svarbą ir, taikydama konkurencijos teisėje vartojamą sąvoką „įmonė“, *Engie* grupę identifikuoja kaip pagalbos priemonės gavėją. Jau pastaroji tezė yra neįtikinama, jei atitinkamame nacionaliniame mokesčių įstatyme grupės apmokestinimo nenumatyta arba jis netaikytas. Šiuo požiūriu ji prieštarauja įprastai mokesčių teisėje taikomam subjekto apmokestinimo principui.

187. Be to, Komisija atrankinį pranašumą galiausiai kildina vėlgi tik iš to, kad iš Liuksemburgo pelno mokestį reglamentuojančių teisės aktų matyti tikslas apmokestinti įmonių pelną. Galbūt taip ir yra, bet ir šiame kontekste reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pajamoms iš kapitalo dalių taikoma mokesčio lengvata yra neatsiejama Liuksemburgo mokesčių teisės dalis (žr. šios išvados 180 ir paskesnius punktus) ir šiuo požiūriu modifikuoja šį tikslą. Kita vertus, iš veiklos gautas patronuojamųjų bendrovių pelnas ir yra apmokestinamas, tik pagal kitą metodą. Visgi šio kito metodo Komisija išsamiau nenagrinėjo.

188. Taigi Komisija ir šiuo požiūriu galiausiai neįrodė, kad *Engie* grupei pažadėta apmokestinimo tvarka naudojant ZORA prieaugį yra atrankinė, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

3. Išvada dėl Bendrajame Teisme pareikšto ieškinio

189. Komisija neįvykdė pareigos įrodyti kalbant ir apie Bendrojo Teismo sprendime nenagrinėtus atspirties taškus, galinčius rodyti atrankinio pranašumo egzistavimą, todėl visas ginčijamas sprendimas, negrąžinant bylos Bendrajam Teismui, gali būti pripažįstamas negaliojančiu.

VI. Dėl bylinėjimosi išlaidų

190. Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad, jeigu apeliacinis skundas yra pagrįstas ir pats Teisingumo Teismas priima galutinį sprendimą byloje, išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas.

191. Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį, taikomą apeliaciniame procese pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. *Engie* ir Liuksemburgas tokį prašymą pateikė, todėl iš Komisijos turi būti priteistos bylinėjimosi išlaidos, kurias *Engie* ir Liuksemburgas patyrė šiame apeliaciniame procese.

192. Komisija yra pralaimėjusi šalis abiejose instancijose, todėl pagal apeliantų prašymą iš jos turi būti priteistos bylinėjimosi išlaidos, patirtos abiejose instancijose.

193. Pagal Procedūros reglamento 184 straipsnį, siejamą su 140 straipsnio 1 dalimi, į bylą įstojusios valstybės narės ir institucijos padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Airija, kuri yra į bylą įstojusi šalis, padengia savo bylinėjimosi išlaidas, patirtas šiame procese.

VII. Išvada

194. Atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui byloje C-454/21 P priimti tokį sprendimą:

1. Panaikinti 2021 m. gegužės 12 d. Bendrojo Teismo sprendimą *Liuksemburgas ir kt. / Komisija* (T-516/18 ir T-525/18, EU:T:2021:251).

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

3. Europos Komisija padengia savo ir *Engie Global LNG Holding S.à.r.l*, *Engie Invest International S.A*. ir *Engie S.A*. abiejose instancijose patirtas bylinėjimosi išlaidas. Airija padengia savo abiejose instancijose patirtas bylinėjimosi išlaidas.

195. Taip pat siūlau Teisingumo Teismui byloje C-451/21 P priimti tokį sprendimą:

1. Panaikinti 2021 m. gegužės 12 d. Bendrojo Teismo sprendimą *Liuksemburgas ir kt. / Komisija* (T-516/18 ir T-525/18, EU:T:2021:251).

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

3. Europos Komisija padengia savo ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės abiejose instancijose patirtas bylinėjimosi išlaidas. Airija padengia savo abiejose instancijose patirtas bylinėjimosi išlaidas.