ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 4. maijā [1]

Lieta C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S.A,
Engie S.A.
pret
Commission européenne
Lieta C-451/21 P
Grand-Duché de Luxembourg
pret

Commission européenne

Apelācija – Tiesību akti atbalsta jomā – Luksemburgas Lielhercogistes pasākums par labu *Engie* – Selektīva priekšrocība – Atsauces sistēmas noteikšana – Kritērijs, kas tiesību aktos nodokļu jomā piemērojams selektīvai priekšrocībai – Iepriekšējs nodokļu nolēmums – Tiesību kļūda par labu nodokļu maksātājam kā selektīva priekšrocība – Mātesuzņēmumu nodokļu režīms un slēpta peļņas sadale – Nerakstīts atbilstības princips – Komisijas veikta valsts tiesību interpretācija – Vispārēja noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu nepareiza piemērošana kā selektīva priekšrocība

I. Ievads

1. Šīs apelācijas sūdzības vēlreiz [2] dod Tiesai iespēju vērtēt iepriekšēja nodokļu nolēmuma pārbaudi, pamatojoties uz tiesību aktiem atbalsta jomā. Lai gan, no vienas puses, šādu iepriekšēju nodokļu nolēmumu mērķis ir tiesiskā drošība, no otras puses, dažkārt pastāv slēptas aizdomas, ka dažās dalībvalstīs, pamatojoties uz tiem, tiek slēgtas, iespējams, pret konkurenci vērstas vienošanās starp nodokļu iestādēm un nodokļu maksātājiem.

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[2] Šajā nozīmē skat. it īpaši jaunāko spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859), un ģenerāladvokāta P. Pikamēes [*P. Pikamäe*] secinājumus lietā Īrija/Komisija u.c. (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Tomēr atšķirībā no citām atbalsta procedūrām, ko Komisija ir uzsākusi saistībā ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem [3], šī lieta nav par transfertcenām, ar kurām netiek ievērots nesaistītu pušu darījuma princips. Tā vietā Luksemburgas nodokļu administrācija strīda pamatā esošajā lietā attiecībā pret *Engie* grupu bija pieņēmusi divus iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumus par grupas pārstrukturēšanai Luksemburgā piemērojamo nodokļu režīmu. Tā apstiprināja, ka konvertējams aizdevums starp vairākiem *Engie* grupas Luksemburgas uzņēmumiem galu galā ir jākvalificē kā aizņemtais kapitāls "aizņēmējas" līmenī un kā pašu kapitāls "aizdevējas" līmenī. Tāpēc saistībā ar finansējumu izmaksātā atlīdzība netika iekļauta nodokļu bāzē meitasuzņēmuma līmenī, bet tika uzskatīta par ienākumiem no kapitāldaļām mātesuzņēmuma līmenī. Pēdējie minētie ienākumi parasti grupas ietvaros – kā tas ir arī Luksemburgā – netiek aplikti ar nodokļiem. Savukārt meitasuzņēmuma līmenī nodokļi tika uzlikti tikai tādā apmērā, kas atbilda ar nodokļu administrāciju saskaņotajai īpašajai nodokļu bāzei ("marge").

3. Pārsūdzētajā lēmumā [4] Komisija konstatēja, ka Luksemburgas nodokļu administrācija nedrīkstēja uzskatīt, ka ienākumi no kapitāldaļām mātesuzņēmuma līmenī netiek aplikti ar nodokļiem. Tā kā Lielhercogistei to esot vērtējusi atšķirīgi iepriekšējos nodokļu nolēmumos, tā esot piešķīrusi atbalstu attiecīgajiem mātesuzņēmumiem vai attiecīgi *Engie* grupai. Alternatīvi nodokļu administrācijai esot bijis jāpiemēro Luksemburgas tiesību aktos paredzētais vispārējais noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Vispārējā tiesa pilnībā piekrita šim Komisijas viedoklim.

4. Tāpēc pirmais jautājums, kas rodas šajā apelācijas tiesvedībā, ir par to, vai nodokļu priekšrocības, kas iegūtas, izmantojot konvertējamos aizdevumus, ir uzskatāmas par selektīvu nodokļu priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šajā ziņā būs jāatbild arī uz jautājumu, vai tiesību aktos atbalsta jomā ir paredzēta atbilstoša aplikšana ar nodokļiem iekšzemes situācijā (t.i., ienākumu no kapitāldaļām neatbrīvošana no nodokļiem, ja sadalītā peļņa jau nav tikusi pilnībā aplikta ar nodokļiem meitasuzņēmuma līmenī).

5. Otrkārt, rodas jautājums par to, vai, piemērojot tiesību aktus atbalsta jomā, Komisija un Tiesa var pārbaudīt valsts nodokļu administrācijas un tās nodokļu nolēmumu "pareizību". Šajā ziņā attiecībā uz abiem aspektiem cita starpā ir jāatbild arī uz jautājumu par to, cik lielā mērā Komisija valsts nodokļu iestāžu veikto valsts tiesību aktu (šajā lietā – vispārēja noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu) interpretāciju var aizstāt ar savu (valsts tiesību aktu) interpretāciju, lai pierādītu selektīvu priekšrocību.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Eiropas Savienības tiesību akti

6. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir LESD 107. un nākamie panti. Procedūra saistībā ar nelikumīgu atbalstu ir reglamentēta Regulas (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus LESD 108. panta piemērošanai [5] (turpmāk tekstā – "Regula 2015/1589"), III nodaļā.

[3] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859), 2020. gada 15. jūlijs, Īrija u.c./Komisija (T-778/16 un T-892/16, EU:T:2020:338 – tās tiek izskatītas ar numuru C-465/20 P), un 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] Komisijas Lēmums (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *ENGIE*, OV 2019, L 78, 1. lpp.

[5] Padomes Regula (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.).

B. Luksemburgas tiesību akti

7. 1967. gada 4. decembra grozītā Likuma par ienākuma nodokli (*loi concernant l'impot sur le revenu*; turpmāk tekstā – "*LIR*") 22. panta 5. punktā *mutatis mutandis* ir paredzēts, ka aktīvu konversija principā tiek uzskatīta par apmaiņu un tādējādi par nodotā aktīva atsavināšanu un saņemtā aktīva iegādi. Tas var radīt ar nodokli apliekamu kapitāla pieaugumu.

8. *LIR* 22.a panta 2. punkta 1) apakšpunkts redakcijā, kas atbilstoši pārsūdzētajam spriedumam bija spēkā iepriekšējo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī, ir formulēts šādi:

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

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

9. *LIR* 164. pants ir formulēts šādi:

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

2. Iepriekšējā punkta izpratnē par sadali uzskata jebkāda veida peļņas sadali akciju turētājiem, kā arī līdzdalības sertifikātu vai dibinātāja akciju, līdzdalības daļu bez balsstiesībām vai jebkādu citu vērtspapīru, tostarp vērtspapīru ar mainīgu procentu likmi, kuri dod tiesības uz gada peļņas sadali vai likvidācijas dividendēm, turētājiem.

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

10. *LIR* 166. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Ienākumi no šādām kapitāldaļām, ko saņem:

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

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

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

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

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

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

11. Luksemburgas Nodokļu pielāgošanas likuma (turpmāk tekstā – "Nodokļu pielāgošanas likums") 6. pants ir formulēts šādi:

"No nodokļu saistībām nevar izvairīties vai tās samazināt, ļaunprātīgi izmantojot civiltiesībās paredzētās formas un strukturēšanas iespējas. Ja notiek ļaunprātīga izmantošana, nodokļus iekasē tā, kā tie tiktu iekasēti saskaņā ar saimnieciskajiem darījumiem, faktiem un apstākļiem atbilstošu tiesisko regulējumu."

III. Lietas priekšvēsture

12. Strīda pamatā ir divi iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumi, ko Luksemburgas Lielhercogiste ir pieņēmusi attiecībā uz *Engie* grupu. Katrs no tiem attiecas uz divām salīdzināmām grupas iekšējām finansēšanas struktūrām.

13. Lai atvieglotu izpratni, es vispirms izklāstīšu šajā lietā nozīmīgo *Engie* grupas struktūru (šajā ziņā skat. A sadaļu) un tikai pēc tam analizēšu darījumus, kas ir pamatā iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, tostarp *Engie* izvēlēto finansēšanas struktūru (šajā ziņā skat. B sadaļu). Pēc tam es izklāstīšu Luksemburgas nodokļu iestāžu pieņemtos iepriekšējos nodokļu nolēmumus (šajā ziņā skat. C sadaļu), Komisijas lēmumu (šajā ziņā skat. D punktu), kā arī tiesvedību Vispārējā tiesā un pārsūdzēto spriedumu (šajā ziņā skat. E punktu).

A. Engie grupas struktūra

14. *Engie* grupas sastāvā ietilpst *Engie S.A.*, kas ir Francijā reģistrēts uzņēmums, un visi uzņēmumi, kuri atrodas tās tiešā vai netiešā kontrolē (pārsūdzētā sprieduma 4. un nākamie punkti). Starp šiem uzņēmumiem ir arī vairāki uzņēmumi, kuru juridiskā adrese ir Luksemburgā.

15. Luksemburgā *Engie S.A.* tostarp kontrolē *Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A.* (turpmāk tekstā – "*CEF*"), kas 2015. gadā tika pārdēvēta par *Engie Invest International S.A.* Uzņēmuma mērķis ir Luksemburgas un ārvalstu uzņēmumu kapitāldaļu iegāde, kā arī šo daļu pārvaldība, izmantošana un kontrole.

16. *CEF* pieder visas *GDF Suez Treasury Management S.à.r.l.* (turpmāk tekstā – "*GSTM*"), *Electrabel Invest Luxembourg S.A.* (turpmāk tekstā – "*EIL*") un *GDF Suez LNG Holding S.à.r.l* (turpmāk tekstā – "*LNG Holding*"), kas ir tikusi dibināta Luksemburgā 2009. gadā un 2015. gadā ir tikusi pārdēvēta par *Engie Global LNG Holding S.à.r.l.*, akcijas.

17. *LNG Holding* mērķis ir arī kapitāldaļu iegāde Luksemburgas un ārvalstu uzņēmumos, kā arī šo daļu pārvaldība. Uzņēmumam pieder visas *GDF Suez LNG Supply S.A.* (turpmāk tekstā – "*LNG Supply*") un *GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l* (turpmāk tekstā – "*LNG Luxembourg*") akcijas. *LNG Supply* nodarbojas ar sašķidrinātās dabasgāzes, gāzes un gāzes atvasinājumu pirkšanu, pārdošanu un tirdzniecību.

B. Darījumi un finansēšanas struktūra

18. Laikposmā no 2009. līdz 2015. gadam *Engie* grupas Luksemburgas daļā notika vairākas pārstrukturēšanās, kas tika īstenotas, tostarp izmantojot sarežģītas grupas iekšējās finansēšanas struktūras, kuras pārsūdzētā spriedumā 12. un nākamajos punktos, kā arī 36. un nākamajos punktos ir aprakstītas turpinājumā izklāstītajā veidā.

1. Darbību nodošana "LNG Supply"

19. Kā pirmie tika pārstrukturizēti *LNG Holding* (mātesuzņēmums) un tā meitasuzņēmumi *LNG Luxembourg* (turpmāk tekstā arī –"starpniekuzņēmums") un *LNG Supply* (meitasuzņēmums).

20. 2009. gada 30. oktobrī *LNG Holding* nodeva tā sašķidrinātās dabasgāzes un gāzes operatīvo darījumu veikšanu *LNG Supply*. Pārdošanas cena bija 657 miljoni USD (aptuveni 553,26 miljoni EUR).

21. Lai finansētu nodošanu grupas iekšienē, *LNG Luxembourg* piešķīra *LNG Supply* uz 15 gadiem obligāti konvertējamu aizdevumu (turpmāk tekstā – "*ZORA*"[6]), kura nominālvērtība bija 646 miljoni USD. Periodiski procenti par *ZORA* netika iekasēti. Tā vietā *LNG Supply* bija jāpiešķir *LNG Luxembourg* kā aizdevējam savas akcijas, konvertējot vēlāk paredzētā brīdī *ZORA* pašu kapitālā.

22. Piešķiramo akciju vērtību nosaka, ņemot vērā *ZORA* nominālvērtību konvertēšanas brīdī, pieskaitot vai atņemot mainīgo daļu. Mainīgā daļa savukārt ir *LNG Supply* gūtā peļņa *ZORA* darbības laikā pēc tam, kad ir atskaitīta ar nodokli apliekamā rezerve. Par konkrēto ar nodokli apliekamo rezervi un šīs rezerves nodokļu bāzi tika panākta vienošanās ar nodokļu administrāciju iepriekšējā nodokļu nolēmumā (šajā ziņā skat. uzreiz turpinājumā C punktu). Tomēr mainīgā daļa – zaudējumus nesošos gados – var būt arī negatīva. Mainīgās daļas summa tiek saukta arī par "*ZORA* pieaugumu".

23. Savukārt *LNG Luxembourg* finansēja *ZORA*, noslēdzot ar *LNG Holding* (tolaik vēl *LNG Trading*) nākotnes darījumu. Saskaņā ar šo nākotnes darījumu *LNG Holding* maksā *LNG Luxembourg* summu, kas atbilst *ZORA* nominālajai summai – tātad 646 miljonus USD –, apmaiņā pret to iegūstot tiesības uz akcijām, ko *LNG Supply* emitēs *ZORA* konvertēšanas brīdī.

24. 2014. gadā notika daļēja *ZORA* konvertēšana. Kā t.s. hibrīda finansēšanas elements *ZORA* tiek uzskatīts par aizņemtā kapitāla veidu meitasuzņēmuma līmenī, savukārt mātesuzņēmuma līmenī tas tiek uzskatīts par pašu kapitālu konvertēšanas brīdī. Šajā nolūkā *LNG Supply* palielināja kapitālu par 699,9 miljoniem USD (aptuveni 589,6 miljoni EUR), tostarp 193,8 miljonus USD (aptuveni 163,3 miljoni EUR) kā attiecīgā *ZORA* nominālvērtības daļēju atmaksu un atlikušo summu kā *ZORA* pieauguma daļēju atmaksu.

25. *LNG Luxembourg* (starpniekuzņēmums) līmenī daļējās konvertēšanas rezultātā kā *ZORA* ierakstīto aktīvu vērtība samazinājās par 193,8 miljoniem un attiecīgi samazinājās uz nākotnes pārdevuma līgumu gulstošās saistības. Sekojoši, darījums *LNG Luxembourg* līmenī bija nodokļu ziņā neitrāls. Ienākumi no kapitāldaļām, kas vēlāk tika saņemti *LNG Holding* (mātesuzņēmuma) līmenī *LNG Supply* (meitasuzņēmuma) emitēto akciju veidā pēc *ZORA* konvertēšanas, tika

[6] Nav skaidrs, ko tieši nozīmē šis akronīms. Komisija pieņem, ka tas nozīmē "Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions" – skat. pārsūdzētā lēmuma 6. punktu.

uzskatīti par atbrīvotiem no nodokļiem, piemērojot mātesuzņēmumu nodokļu shēmu saskaņā ar *LIR* 166. pantu (t.i., atbrīvojumu no nodokļiem peļņas sadalei grupas ietvaros). Šīs sekas nodokļu ziņā tika paredzētas iepriekšējos nodokļu nolēmumos (šajā ziņā skat. uzreiz turpinājumā C punktā).

2. Darbību nodošana "GSTM"

26. Otrā pārstrukturizācija attiecās uz *CEF* (mātesuzņēmumu) un tā meitasuzņēmumiem *EIL* (turpmāk tekstā arī – "starpniekuzņēmums") un *GSTM* (meitasuzņēmums). *CEF* kopš 2010. gada savas finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbības ir nodevis *GSTM*. Pārdošanas cena bija aptuveni 1,036 miljardi EUR.

27. Arī šī nodošana grupas iekšienē tika finansēta ar *ZORA*, ko *EIL* piešķīra *GSTM* ar termiņu līdz 2026. gadam. *ZORA* nominālvērtība atbilst pārdošanas cenai. Turklāt finansēšanas struktūra atbilda darbību nodošanas *LNG Supply* struktūrai; it īpaši *EIL* noslēdza identisku nākotnes darījumu ar *CEF*, tāpēc var atsaukties uz iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem.

28. Tomēr *ZORA* konvertācija vēl nav notikusi, tāpēc *CEF* šajā ziņā vēl nav saņēmis ienākumus no kapitāldaļām.

C. Luksemburgas nodokļu administrācijas iepriekšējie nodokļu nolēmumi

29. Saistībā ar šiem darījumiem un to attiecīgo finansēšanu Luksemburgas nodokļu administrācija attiecībā uz *Engie* grupu pieņēma divus iepriekšēju nodokļu nolēmumu kopumus (pārsūdzētā sprieduma 17. un nākamie punkti).

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

30. Pirmais iepriekšējais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2008. gada 9. septembrī. Tas ir par *LNG Supply* un *LNG Luxembourg* dibināšanu un plānoto *LNG Holding* darbību nodošanu *LNG Supply*.

31. Nodokļu ziņā no iepriekšējā nodokļu nolēmuma izriet, ka ar nodokli īpašā veidā tiek aplikta tikai *LNG Supply* rezerve, par kuru ir panākta vienošanās ar Luksemburgas nodokļu administrāciju. Saskaņā ar Komisijas 2018. gada 20. jūnija lēmumu[7] nodokļu bāze nav *LNG Supply* peļņa (kā starpība starp diviem darbības aktīviem finanšu gada sākumā un beigās), bet gan summa, kas atbilst "kopējai neto rezervei • % no aktīvu bruto summas vērtības, kā norādīts (*LNG Supply*) bilancē". Tomēr "šāda neto rezerve nav mazāka par • % no gada bruto apgrozījuma, kas tiek gūts no uzņēmuma". Šai summai (rezervei) piemēro parasto ienākumu nodokļa likmi (turpmāk tekstā – "rezerves aplikšana ar nodokli").

32. Iznākumā ienākumi tiek aplikti ar nodokli, pamatojoties uz bilances vērtību un katrā ziņā vismaz pamatojoties uz apgrozījumu. Tas nozīmē, ka *LNG Supply* ir jāmaksā ienākuma nodoklis pat zaudējumu gadījumā. Ņemot vērā šo uz bilances vērtību vai attiecīgi apgrozījumu balstīto aplikšanu ar nodokļiem, *LNG Supply* faktiskie ienākumi (ienākumi mīnus izdevumi) vairs nebija būtiski, nosakot nodokļu bāzi. Tas, kāpēc un uz kāda juridiskā pamata Luksemburgas nodokļu

[7] Lēmuma 36. apsvērums.

administrācija piekrita (vai attiecīgi drīkstēja piekrist) šādai atšķirīgai aplikšanai ar nodokļiem un apliek ar nodokli šādu neto rezervi, no lietas materiāliem neizriet. Jebkurā gadījumā saimnieciskais rezultāts, kas *LNG Supply* palika pēc šīs rezerves atskaitīšanas, saskaņā ar vienošanos bija *ZORA* pieauguma summa.

33. Saskaņā ar Komisijas lēmumu [8] Luksemburgas nodokļu administrācija dod *LNG Luxembourg* kā "aizdevējam" iespēju *ZORA* vērtību *ZORA* darbības laikā saglabāt savā uzskaitē pēc uzskaites vērtības, un šo iespēju *LNG Luxembourg* ir izmantojusi. Iepriekšējā nodokļu nolēmumā ir arī paredzēts, ka *ZORA* konvertēšana uzņēmuma akcijās nākotnē nerada ar nodokli apliekamu kapitāla pieaugumu, ja *LNG Luxembourg* izvēlas piemērot *LIR* 22.a pantu. Tāpēc netiek uzlikti nodokļi *ZORA* pieaugumam, kas ietverts emitēto akciju vērtībā. Šajā ziņā tas tiek uzskatīts par pašu kapitālu.

34. Visbeidzot no 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu nolēmuma izriet, ka *LNG Holding* atzīs *LNG Luxembourg* veikto maksājumu saistībā ar nākotnes pārdevumu līgumu par finanšu aktīvu, kas nozīmē, ka *LNG Holding* pirms *ZORA* konvertācijas neņems vērā nekādus ienākumus vai atskaitāmos izdevumus saistībā ar šo *ZORA*. Turklāt Luksemburgas nodokļu iestāde apstiprina, ka *LIR* 166. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz ienākumiem no kapitāldaļām ir piemērojams līdzdalībai *LNG Supply*, kas iegūta, pamatojoties uz nākotnes darījumu.

35. Otrais iepriekšējais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2008. gada 30. septembrī un attiecas uz uzņēmuma *LNG Trading* faktiskās pārvaldības pārnešanu uz Nīderlandi. Trešais iepriekšējais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2009. gada 3. martā, un tajā tiek apstiprināti grozījumi 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu nolēmumā paredzētajā finansēšanas struktūrā, tostarp uzņēmuma *LNG Trading* aizstāšana ar uzņēmumu *LNG Holding* un *ZORA* konvertēšana, par ko *LNG Supply* ir vienojies ar *LNG Luxembourg* un *LNG Holding*. Ceturtais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2012. gada 9. martā, un tajā ir precizēti daži grāmatvedības noteikumi, lai noteiktu rezervi, attiecībā uz kuru *LNG Supply* tiek aplikta ar nodokli.

36. Pēdējais iepriekšējais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2014. gada 13. martā, un tas apstiprināja 2013. gada 20. septembra pieteikumā pausto viedokli. Tas attiecas uz *ZORA*, par ko *LNG Supply* ir vienojusies, daļējai konvertēšanai piemērojamo nodokļu režīmu. Saskaņā ar pārsūdzētā sprieduma 27. punktu no minētā izriet, ka šī aizdevuma konvertācijas dienā *LNG Supply* samazina savu pamatkapitālu par summu, kas atbilst šai konvertācijas summai.

37. Nodokļu ziņā Luksemburgas nodokļu administrācija apstiprina, ka strīda pamatā esošajai daļējai konvertēšanai nebūs nekādu seku attiecībā uz *LNG Luxembourg*. Savukārt *LNG Holding* atzīs peļņu, kas ir vienāda ar starpību starp konvertēto akciju nominālvērtību un konvertācijas summu (t.i., vienāda ar *ZORA* pieaugumu). Turklāt tiek konstatēts, ka uz šo peļņu saskaņā ar *LIR* 166. pantu attiecas kapitāldaļu atbrīvojums no nodokļa.

2. Iepriekšējie nodokļu nolēmumi par darbību nodošanu "GSTM"

38. Ar pirmo iepriekšējo nodokļu nolēmumu, kas pieņemts 2010. gada 9. februārī, tiek apstiprināta struktūra, kas ir līdzīga tai, kuru *LNG Holding* izveidoja, lai finansētu savu darbību sašķidrinātās dabasgāzes nozarē nodošanu *LNG Supply*. Proti, attiecīgās struktūras pamatā faktiski ir *ZORA*, par kuru *GSTM* vienojās ar *EIL*, lai finansētu *CEF* finansēšanas un finanšu

[8] Lēmuma 38. apsvērums. Šajā ziņā izklāsts pārsūdzētā sprieduma motīvu daļā (22. punkts) ir neprecīzs vai attiecīgi neskaidrs.

līdzekļu pārvaldības darbību pārņemšanu. *GSTM* tāpat kā *LNG Supply ZORA* darbības laikā tiks aplikta ar nodokļiem, pamatojoties uz rezervi, par ko panākta vienošanās ar Luksemburgas nodokļu administrāciju.

39. Ar otro iepriekšējo nodokļu nolēmumu, kas tika pieņemts 2012. gada 15. jūnijā, tika apstiprināts finansēšanas darījuma nodokļu režīms, un tā pamatā ir vērtējums, kas ir tāds pats kā 2008. gada 9. septembra iepriekšējā nodokļu nolēmumā attiecībā uz *LNG Trading* darbību nodošanu *LNG Supply*. Tomēr tas atšķiras no šā nolēmuma attiecībā uz iespējamo *ZORA*, par ko ir vienojies *GSTM*, summas palielinājumu.

3. Kopsavilkums

40. Rezultātā no iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem izriet, ka operatīvie uzņēmumi *LNG Supply* un *GSTM* tiek aplikti ar nodokli tikai atbilstoši parastajai uzņēmumu ienākuma nodokļa likmei attiecībā uz nodokļu bāzi (rezervi), par kuru ir panākta vienošanās ar nodokļu administrāciju. Šo uzņēmumu ienākuma nodokļu bāzi noteica nevis parastajā peļņas noteikšanas kārtībā (t.i., parasti salīdzinot uzņēmuma aktīvus), bet gan attiecībā pret bilances vērtību vai vismaz attiecībā pret apgrozījumu. Tāpēc operatīvajiem meitasuzņēmumiem tika uzlikti nodokļi arī zaudējumu gadījumā.

41. Kapitāla pieaugums, kas pārsniedza šādi noteikto nodokļu bāzi (t.i., atlikusī faktiskā peļņa), netika aplikts ar nodokli operatīvo uzņēmumu (*LNG Supply* un *GSTM*) līmenī, ņemot vērā rezerves aplikšanu ar nodokli, par ko bija panākta vienošanās, un tika attiecināts tikai uz finansēšanas elementu (*ZORA*).

42. Pamatojoties uz nākotnes darījumu, ja *ZORA* tiek konvertēta uzņēmuma akcijās, starpniekuzņēmuma līmenī nav konstatējama peļņa. Peļņa, kas tiek gūta no *ZORA* konvertācijas, mātesuzņēmuma līmenī tiek uzskatīta par pašu kapitālu un saskaņā ar Luksemburgas mātesuzņēmumu nodokļu shēmu (*LIR* 166. pants) netiek aplikta ar nodokli. Iznākumā ir konstatējama tikai aprakstītā operatīvās uzņēmējdarbības rezerves aplikšana ar nodokli.

D. Komisijas lēmums

43. 2015. gada 23. martā Eiropas Komisija nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei pieprasījumu sniegt informāciju par attiecībā uz *Engie* grupu pieņemtajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem. Pēc tam, kad Komisija ar 2016. gada 1. aprīļa vēstuli bija informējusi Luksemburgas Lielhercogisti par savām šaubām par šo iepriekšējo nodokļu nolēmumu atbilstību tiesību aktiem atbalsta jomā, tā 2016. gada 19. septembrī saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu sāka formālu izmeklēšanas procedūru. Komisija 2018. gada 20. jūnijā pieņēma pārsūdzēto lēmumu.

44. Tajā Komisija principā pauž viedokli, ka Luksemburgas Lielhercogiste ir piešķīrusi selektīvu priekšrocību *Engie* grupai, pārkāpjot LESD 107. panta 1. punktu un 108. panta 3. punktu. Komisija iebilst pret šīs struktūras konkrēto ietekmi uz grupas kopējām nodokļu saistībām, jo būtībā gandrīz visa peļņa, ko meitasuzņēmumi ir guvuši Luksemburgā, faktiski netiek aplikta ar nodokli.

45. Komisija ekonomisko priekšrocību piešķiršanu pamato it īpaši ar to, ka saskaņā ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, izņemot rezervi, par ko ir panākta vienošanās ar Luksemburgas nodokļu administrāciju, neviens no darījumos iesaistītajiem uzņēmumiem netiek aplikts ar nodokli par *ZORA* pieaugumu, kas atbilst *LNG Supply* un *GSTM* gūtajai peļņai. Tiesību aktos atbalsta jomā paredzētā priekšrocība izpaužas tieši *LIR* 166. pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļiem piemērošanā ienākumiem no kapitāldaļām, ko attiecīgie mātesuzņēmumi ir guvuši pēc konvertācijas, lai gan meitasuzņēmumu (kā arī starpniekuzņēmumu) līmenī netika nodrošināta efektīva nodokļu uzlikšana.

46. Saistībā ar selektīvu priekšrocību esamību Komisija atsaucas uz četriem dažādiem argumentiem.

47. Pirmkārt, Komisija pieņem selektivitāti mātesuzņēmumu – tātad *LNG Holding* un *CEF* – līmenī, jo ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem šajā līmenī esot apstiprināta ienākumu no kapitāldaļām neaplikšana ar nodokļiem, kas ekonomiskā ziņā atbilda *ZORA* pieaugumam. Tādējādi šis režīms esot atkāpe no paplašinātas atsauces sistēmas, ko veido Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, saskaņā ar kuru uzņēmumi Luksemburgas rezidenti, kuriem ir piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis, tiek aplikti ar nodokli par to gada pārskatos konstatēto peļņu.

48. Otrkārt, Komisija pieņem selektivitāti mātesuzņēmumu līmenī, jo ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem tika apstiprināta nodokļa atbrīvojuma piemērošana ienākumiem no kapitāldaļām saskaņā ar *LIR* 166. pantu attiecībā uz mātesuzņēmumu gūtajiem ienākumiem. Komisijas ieskatā šāds režīms atšķiras no ierobežotas atsauces sistēmas, ko veido noteikumi par ienākumu no kapitāldaļām atbrīvošanu no nodokļiem, jo atbilstoši tiem atbrīvojumu no nodokļiem piešķir tikai tad, ja sadalītā peļņa iepriekš ir aplikta ar nodokli meitasuzņēmumu līmenī (t.s. atbilstības princips).

49. Treškārt, Komisijas ieskatā iepriekšējie nodokļu nolēmumi radīja selektīvu priekšrocību *Engie* grupai, jo kopējā ietekme no *ZORA* pieauguma atskaitīšanas iespējamības meitasuzņēmumu līmenī nodokļu ziņā un tā neaplikšanas ar nodokli starpniekuzņēmumu un mātesuzņēmumu līmenī ir tāda, ka grupas kopējā nodokļu bāze Luksemburgā tika samazināta kopumā. Tā ir atkāpe no paplašinātas atsauces sistēmas, ko veido Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, atbilstoši kurai nav pieļaujams šāds nodokļu bāzes samazinājums (t.s. grupas pieeja).

50. Ceturtkārt, kā alternatīvu argumentu Komisija norāda to, ka nodokļu nolēmumos ir pieļautas atkāpes no Luksemburgas tiesību aktos nodokļu jomā ietvertā noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu vai attiecīgi ka nodokļu administrācija nepamatoti nav piemērojusi Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantā paredzēto noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Komisijas ieskatā *Engie* grupas izveidotā finansēšanas struktūra bija negodīga, un tāpēc Luksemburgas administrācija nedrīkstēja pieņemt šos iepriekšējos nodokļu nolēmumus, pamatojoties uz Luksemburgas judikatūru (ļaunprātīgas izmantošanas nenovēršana).

51. Komisija uzskatīja, ka ir izpildīti arī pārējie LESD 107. panta 1. punktā paredzētie atbalsta nosacījumi, un tāpēc nolēma, ka Luksemburgai ir jāatgūst atbalsts no *LNG Holding*. Visas summas, ko *LNG Holding* neatmaksātu, ir jāatgūst no *Engie S.A*. Tā kā, pieņemot otro iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumu, *ZORA* vēl nebija konvertēta *GSTM* akcijās, šajā ziņā atgūšana netika pieprasīta. Attiecībā uz konvertācijām nākotnē tika aizliegts turpināt uzskatīt ienākumus no kapitāldaļām par tādiem, kas netiek aplikti ar nodokļiem.

E. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

52. Ar 2018. gada 30. augustā Vispārējās tiesas kancelejā iesniegto prasības pieteikumu Luksemburgas Lielhercogiste lietā T-516/18 cēla prasību par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

53. Ar 2018. gada 4. septembrī Vispārējās tiesas kancelejā iesniegto prasības pieteikumu *Engie Global LNG Holding S.à.r.l*, *Engie Invest International S.A*. un *Engie S.A*. (turpmāk tekstā – "*Engie*") lietā T-525/18 arī cēla prasību par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

54. Ar 2019. gada 15. februāra rīkojumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja Īrijas pieteikumu par iestāšanos lietā T-516/18.

55. Ar Vispārējās tiesas otrās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2020. gada 12. jūnija rīkojumu, uzklausot lietas dalībniekus, lietas T-516/18 un T-525/18 atbilstoši Vispārējas tiesas Reglamenta 68. panta 1. punktam tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļai.

56. Savu prasību pamatošanai *Engie* un Luksemburgas Lielhercogiste būtībā izvirzīja sešas prasības pamatu grupas:

– pirmā grupa ir par LES 4. un 5. panta, kā arī LESD 3.–5. panta un 113.–117. panta pārkāpumu tiktāl, ciktāl Komisijas vērtējums nozīmējot slēptu nodokļu saskaņošanu (trešais prasības pamats lietā T-516/18 un piektais prasības pamats lietā T-525/18);

– otrā grupa ir par LESD 107. panta pārkāpumu tiktāl, ciktāl Komisija esot uzskatījusi, ka ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem ir piešķirta priekšrocība, jo tie neatbilst Luksemburgas tiesību aktiem nodokļu jomā (otrais prasības pamats lietā T-516/18 un otrais prasības pamats lietā T-525/18);

– trešā grupa ir par LESD 107. panta, LESD 296. pantā paredzētā pienākuma norādīt pamatojumu un tiesību uz aizstāvību ievērošanas principa pārkāpumu tiktāl, ciktāl Komisija esot konstatējusi, ka šī priekšrocība ir selektīva (pirmais, ceturtais un sestais prasības pamats lietā T-516/18 un trešais, sestais un astotais prasības pamats lietā T-525/18);

– ceturtā grupa ir par LESD 107. panta pārkāpumu tiktāl, ciktāl Komisija esot pieņēmusi, ka iepriekšējos nodokļu nolēmumus ir pieņēmusi Luksemburgas valsts un ka ir piesaistīti valsts līdzekļi (pirmais prasības pamats lietā T-525/18);

– piektā grupa ir par LESD 107. panta pārkāpumu tiktāl, ciktāl Komisija esot nepareizi kvalificējusi iepriekšējos nodokļu nolēmumus kā individuālu atbalstu (ceturtais prasības pamats lietā T-525/18);

– sestā grupa ir par Savienības tiesību vispārējo principu pārkāpumu tiktāl, ciktāl Komisija esot pieprasījusi atbalsta atgūšanu (piektais prasības pamats lietā T-516/18 un septītais prasības pamats lietā T-525/18).

57. Ar pārsūdzēto spriedumu Vispārējā tiesa noraidīja visus prasības pamatus un tādējādi noraidīja prasības lietās T-516/18 un T-525/18 pilnībā.

58. Saistībā ar pirmo prasības pamatu grupu Vispārējā tiesa (134. un nākamie punkti, it īpaši 150. punkts) būtībā konstatēja, ka Komisija, pārskatot iepriekšējos nodokļu nolēmumus, nav veikusi nodokļu saskaņošanu, bet tikai izmantojusi LESD 107. panta 1. punktā tai piešķirtās pilnvaras.

59. Saistībā ar otro un trešo prasības pamatu grupu Vispārējā tiesa sprieduma 230. punktā norādīja, ka, ciktāl atsevišķs lēmumā norādītais pamatojums pats par sevi to pietiekami pamato, kļūdas citā lēmuma pamatojuma daļā nekādā ziņā neietekmē tā rezolutīvo daļu. Vispārējā tiesa vispirms vērtēja ierobežoto atsauces sistēmu, ko veidojot *LIR* 164. un 166. pants, un, jau pamatojoties uz šo atsauces sistēmu, izdarīja secinājumu par atkāpi no tās, kas nevarot tikt pamatota. Tā, piekrītot Komisijai, uzskatīja, ka Komisijai nebija pienākuma atsauces sistēmā iekļaut Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas noteikumus, jo īpaši tāpēc, ka šī lieta attiecās tikai uz iekšzemes situāciju (263. un nākamie punkti). Tāpēc Komisija pamatoti esot pieņēmusi, ka iepriekšējos nodokļu nolēmumos ir pieļauta atkāpe no atsauces sistēmas, ko veido *LIR* 164. un 166. pants, t.i., ka ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem ir apstiprināta tiesību kļūda (288. un nākamie punkti).

60. Saistībā ar apgalvoto selektīvas priekšrocības neesamību, ņemot vērā noteikumu par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, Vispārējā tiesa norādīja, ka Komisija ir pietiekami pierādījusi visus kritērijus, kas nepieciešami, lai konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu saskaņā ar Luksemburgas tiesībām, proti, privāttiesībās paredzēto formu vai institūciju izmantošana, nodokļu saistību samazināšana, neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošana un ar nodokļiem nesaistīta pamatojuma trūkums (384. un nākamie punkti, it īpaši 410. un nākamie punkti).

61. Saistībā ar ceturto prasības pamatu grupu Vispārējā tiesa konstatēja (212. un nākamie punkti), ka iepriekšējos nodokļu nolēmumus ir pieņēmusi Luksemburgas nodokļu administrācija un ka šo iepriekšējo nolēmumu rezultātā tiek samazinātas nodokļu saistības, kas principā ir jāizpilda uzņēmumam, un tāpēc ir konstatējama gan attiecināmība uz Luksemburgas Lielhercogisti, gan valsts līdzekļu piesaiste.

62. Saistībā ar piekto prasības pamatu grupu Vispārējā tiesa norādīja (479. un nākamie punkti), ka Komisija var kvalificēt pasākumu, ar ko īsteno vispārēju shēmu, kā individuālu atbalstu, iepriekš nepierādot, ka pamatā esošie noteikumi veido atbalsta shēmu, pat ja tas tā būtu.

63. Visbeidzot saistībā ar sesto prasības pamatu grupu (489. un nākamie punkti) Vispārējā tiesa konstatēja, ka Komisija, uzdodot Luksemburgas Lielhercogistei atgūt atbalstu, nav pārkāpusi vispārējos tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus. Jo īpaši uzņēmumiem, kas saņem atbalstu, principā varot rasties tiesiskā paļāvība par atbalsta likumību tikai tad, ja tas ir ticis piešķirts, ievērojot LESD 108. pantā paredzēto procedūru.

IV. Tiesvedība Tiesā

64. 2021. gada 22. jūlijā *Engie* iesniedza šo apelācijas sūdzību (lieta C-454/21 P) par Vispārējās tiesas spriedumu. *Engie* lūdz:

– atzīt šo apelācijas sūdzību par pieņemamu un pamatotu;

– atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija spriedumu apvienotajās lietās T-516/18 un T-525/18 Luksemburga un *Engie Global LNG Holding* u.c./Komisija;

– taisīt galīgo spriedumu pēc būtības saskaņā ar Tiesas Statūtu 61. pantu un apmierināt *Engie* pirmajā instancē izvirzītos prasījumus vai, pakārtoti, atzīt par spēkā neesošu Komisijas Lēmuma (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *Engie* (OV 2019, L 78, 1. lpp.), 2. pantu, ciktāl ar to tiek uzdots atgūt atbalstu;

– pakārtoti, nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai;

– piespriest Komisijai atlīdzināt visus tiesāšanās izdevumus.

65. Luksemburgas Lielhercogiste 2021. gada 21. jūlijā iesniedza šo apelācijas sūdzību (lieta C-451/21 P) par Vispārējās tiesas spriedumu. Luksemburga lūdz:

– atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija spriedumu apvienotajās lietās T-516/18 un T-525/18 Luksemburga un *Engie Global LNG Holding* u.c./Komisija;

– izlemt lietu pēc būtības saskaņā ar Tiesas Statūtu 61. pantu un apmierināt Luksemburgas pirmajā instancē izvirzītos prasījumus, kā arī atzīt par spēkā neesošu Komisijas Lēmumu (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *Engie*;

– pakārtoti, nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kas ir radušies Luksemburgas Lielhercogistei.

66. Abās lietās Komisija lūdz Vispārējo tiesu noraidīt apelācijas sūdzības un piespriest apelācijas sūdzības iesniedzējiem atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

67. Tiesā visas puses iesniedza rakstiskus apsvērumus, un apelācijas sūdzības tika uzklausītas 2023. gada 30. janvāra tiesas sēdē.

V. Juridiskais vērtējums

68. Pamatojot apelācijas sūdzību, *Engie* izvirza trīs pamatus, bet Luksemburga – četrus, kas pēc būtības ir vienādi. Vērtējot apelācijas pamatus, sākumā es analizēšu *Engie* izvirzītos pamatus (A, B, C sadaļā) un nobeigšu ar to Luksemburgas pamatu analīzi, kas ir plašāki par *Engie* pamatiem (D sadaļā). Šajā ziņā es piemēru veidā vērtēšu tikai attiecībā uz *LNG Holding* pieņemto iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumu, jo jebkurā gadījumā saistībā ar to ir notikusi daļēja *ZORA* konvertācija. Argumentus var attiecīgi pārnest uz otro attiecībā uz *GSTM* pieņemto iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumu.

A. Par pirmo apelācijas pamatu: nepareiza LESD 107. panta 1. punkta interpretācija, ņemot vērā ierobežoto atsauces sistēmu

69. Ar pirmo apelācijas pamatu *Engie* (un arī Luksemburga) apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, interpretējot LESD 107. panta 1. punktu, it īpaši nosakot atsauces sistēmu. Vispārējā tiesa pieņēma, ka iepriekšējos nodokļu nolēmumos par labu *Engie* ir pieļauta atkāpe no atsauces sistēmas, kas izriet tikai no *LIR* 164. un 166. panta.

70. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai pasākumu varētu kvalificēt par "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, pirmkārt, pasākumam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, tam ir jābūt tādam, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, tam ir jāsniedz selektīvas priekšrocības saņēmējam. Ceturtkārt, tam ir jābūt tādam, kas izkropļo vai draud izkropļot konkurenci [9].

71. Šajā lietā ir jāvērtē tikai Vispārējās tiesas apgalvojumi par selektīvas priekšrocības pazīmi. Saistībā ar nodokļu pasākumiem selektivitāte saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir jānosaka vairākos posmos. Šajā ziņā vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb "normālais" nodokļu režīms (tā dēvētā atsauces sistēma) [10]. Pamatojoties uz šo vispārējo jeb "normālo" nodokļu režīmu, otrajā posmā ir jāizvērtē, vai attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētā vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviesta diferenciācija saimnieciskās darbības subjektu starpā, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmās situācijās [11]. Ja ir konstatēta atkāpe no "normālas aplikšanas ar nodokļiem", pēdējais solis ir pārbaudīt, vai atkāpe ir attaisnota.

72. Šajā ziņā pamats atsauces sistēmas noteikšanai vienmēr var būt tikai valsts likumdevēja lēmums par to, ko tas uzskata par "normālu" aplikšanu ar nodokļiem. Tāpēc principiālie lēmumi par nodokļu uzlikšanu, it īpaši lēmums par nodokļu uzlikšanas tehniku, kā arī nodokļu uzlikšanas mērķi un principi ir atstāti dalībvalsts ziņā [12]. Tāpēc nedz Komisija, nedz Tiesa nedrīkst vērtēt valsts tiesību aktus nodokļu jomā, kā kritēriju izmantojot ideālu vai fiktīvu nodokļu sistēmu [13].

[9] Spriedumi, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 27. punkts), 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* bankrots)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 82. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts).

[10] Spriedumi, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. un 55. punkts).

[11] Spriedumi, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).

[12] Ģenerāladvokāta P. Pikamēes secinājumi lietā Īrija/Komisija u.c. (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 60. un nākamie punkti); skat. arī manus secinājumus lietās *Fossil* (*Gibraltar*) (C-705/20, EU:C:2022:181, 57. punkts), Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2020:834, 39. punkts) un Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2020:835, 43. punkts).
Apstiprināts: spriedumos, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73. punkts), 2022. gada 15. septembris, *Fossil* (*Gibraltar*) (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. punkts), 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. un 39. punkts), un 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. un 45. punkts).

[13] Ģenerāladvokāta P. Pikamēes secinājumi lietā Īrija/Komisija u.c. (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 64. punkts).
Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74. punkts – no tā izriet, ka, lai noteiktu atsauces sistēmu tiešo nodokļu jomā, ir jāņem vērā vienīgi attiecīgajā dalībvalstī piemērojamās valsts tiesības).

73. Tā kā šīs atsauces sistēmas noteikšana ir salīdzinošās pārbaudes, kas jāveic atbalsta shēmas selektivitātes vērtējuma kontekstā, pamats, kļūda, kas pieļauta šajā noteikšanā, noteikti padara kļūdainu visu selektivitātes nosacījuma analīzi [14].

1. Vispārējās tiesas konstatējumi

74. Vispārējā tiesa 292. un nākamajos punktos konstatēja, ka *LIR* 166. pantā gan nav paredzēts, ka ienākumu no kapitāldaļām atbrīvojuma no nodokļa piešķiršana mātesuzņēmuma līmenī formāli ir atkarīga no sadalītās peļņas aplikšanas ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī. Tomēr no *LIR* 166. panta un 164. panta kopsakara izrietot, ka ienākumi no kapitāldaļām saskaņā ar *LIR* 166. pantu no nodokļa tiek atbrīvoti tikai tad, ja ienākumi nav atskaitīti no meitasuzņēmuma nodokļu bāzes (297. punkts).

75. Turklāt *ZORA* pieaugums formāli gan neesot peļņas sadale *LIR* 164. panta izpratnē. Taču, tā kā no nodokļa atbrīvotie ienākumi no kapitāldaļām mātesuzņēmumu līmenī būtībā atbilstot pieauguma summai, konkrētajos šīs lietas apstākļos ir jāpieņem, ka pēc būtības runa ir par peļņas sadali (300. punkts).

76. Vispārējā tiesa 327. punktā konstatēja, ka Luksemburgas nodokļu administrācija, apstiprinot mātesuzņēmumu līmenī tādu ienākumu no kapitāldaļām atbrīvojumu no nodokļa, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieauguma summai, kas meitasuzņēmumu līmenī savukārt ir tikusi atskaitīta kā izdevumi, ir pieļāvusi atkāpi no atsauces sistēmas, ko veido *LIR* 164. un 166. pants.

2. Vērtējums

77. Rezultātā *Engie* un Luksemburga apgalvo, ka Vispārējā tiesa, izdarot šos konstatējumus, ir pieļāvusi tiesību kļūdu un sagrozījusi faktus. Tā kļūdaini esot pieņēmusi, ka pastāv saikne starp *LIR* 164. un 166. pantu, kad tā, piekrītot Komisijas viedoklim, uzskatīja Luksemburgas iepriekšējos nodokļu lēmumus par atbalstu. Tāpēc ir jānoskaidro, vai Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, apstiprinot atsauces sistēmu, uz kuru Komisija atsaucas pārsūdzētajā lēmumā.

78. Lai pareizi noteiktu piemērojamo atsauces sistēmu, ir jāinterpretē Luksemburgas Nodokļu likums (*LIR*). Komisija apstrīd šīs apelācijas pamata daļas pieņemamību, jo tā attiecoties uz faktu jautājumiem. Faktu vērtējums – un tas principā ietver arī Vispārējās tiesas veikto valsts tiesību vērtējumu [15] – un pierādījumu vērtējums nav tiesību jautājums, ko Tiesa var pārbaudīt apelācijas kārtībā. Tiesa var tikai pārbaudīt, vai šīs tiesības nav tikušas sagrozītas [16]. Turpretim Tiesa var pārbaudīt Vispārējās tiesas veikto valsts tiesību juridisko kvalifikāciju, ņemot vērā Savienības

[14] Spriedumi, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71. punkts), un 2021. gada 6. oktobris, *World Duty Free Group* un Spānija/Komisija (C-51/19 P un C-64/19 P, EU:C:2021:793, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).

[15] Skat. spriedumus, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82. punkts), 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* bankrots)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. punkts), 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79. punkts), un 2002. gada 24. oktobris, *Aéroports de Paris*/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617, 63. punkts).

[16] Skat. spriedumus, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82. punkts), un 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* bankrots)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. punkts un tajā minētā judikatūra).

tiesību normas[17]. Tas ir izšķirošs faktors LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā, jo selektīva priekšrocība, kas ir atbalsta konstatēšanas priekšnoteikums, tiek piešķirta tikai tad, ja ir konstatējama atkāpe no "normālās" valsts nodokļu sistēmas, proti, atsauces sistēmas.

79. Tādējādi tiesību aktos atbalsta jomā ir atzīts, ka jautājums par to, vai Vispārējā tiesa ir pienācīgi identificējusi un norobežojusi atsauces sistēmu, kas izriet no valsts tiesību aktiem, ir tiesību jautājums. Kā tādu to var pārskatīt Tiesa apelācijas kārtībā[18]. Tāpēc apelācijas tiesvedībā ir pieņemams arī arguments, ar kuru tiek apstrīdēta piemērojamās atsauces sistēmas izvēle selektīvās priekšrocības pārbaudes pirmajā posmā.

80. Tā kā *Engie* un Luksemburgas izvirzīto argumentu mērķis ir apšaubīt Vispārējās tiesas izdarīto pieņēmumu par atbilstības principa pastāvēšanu saskaņā ar *LIR* 164. pantu, skatīts kopā ar tā 166. pantu, kā tiesību aktos atbalsta jomā paredzētu atsauces sistēmu, otrā apelācijas pamata pirmā daļa ir pieņemama. Tāpēc Tiesa apelācijas tiesvedībā var izvērtēt tiesību jautājumu par to, vai Vispārējā tiesa ir pareizi konstatējusi un piemērojusi Luksemburgas tiesībās paredzēto atbilstības principu kā atsauces sistēmas daļu.

81. Šajā ziņā vispirms tiek identificēta attiecīgā selektīvā priekšrocība (šajā ziņā skat. a) punktu). Pēc tam ir jānoskaidro iepriekšējo nodokļu nolēmumu vērtējumā piemērojamais kritērijs (šajā ziņā skat. b) punktu). Pamatojoties uz to, tiek pārbaudīti Vispārējās tiesas apsvērumi saistībā ar atbilstošās atsauces sistēmas noteikšanu (šajā ziņā skat. c) un d) punktu). Tā kā Komisija tiesas sēdē apšaubīja Luksemburgas tiesību aktu nodokļu jomā saskaņotību, nobeigumā tiek vērtēts arī jautājums par to, vai iespējamais materiāltiesiska atbilstības noteikuma trūkums valsts tiesību aktos var būt atbalsts (šajā ziņā skat. e) punktu).

a) Attiecīgā selektīvā priekšrocība

82. Komisija pārsūdzētajā lēmumā izdara pieņēmumu par selektīvu priekšrocību, jo tās ieskatā starp *LIR* 164. un 166. pantu pastāv obligāta saikne. Šajā ziņā Komisija un pēc tam Vispārējā tiesa ir norādījušas, ka *Engie* grupas izvēlētās finansēšanas struktūras dēļ meitasuzņēmumu līmenī gūtā peļņa, pieļaujot atkāpi no normālās uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanas, lielā mērā netiek aplikta ar nodokli, ja šis meitasuzņēmums gūst peļņu. Tomēr abas iestādes nav ņēmušas vērā faktu, ka – arī pieļaujot atkāpi no normālās uzņēmumu aplikšanas ar nodokļiem – nodokļi tiek uzlikti arī tad, ja meitasuzņēmums cieš zaudējumus, kā tas acīmredzot bija *LNG Supply* gadījumā 2015. un 2016. gadā.

83. Proti, abos gadījumos nodoklis vienmēr tiek uzlikts rezervei, par kuru ir panākta vienošanās ar nodokļu administrāciju un kura tiek noteikta, pamatojoties vismaz uz apgrozījumu un pēc tam – neatkarīgi no peļņas. Turpretim Komisija un, tai piekrītot, Vispārējā tiesa uzsver, ka mātesuzņēmumu līmenī, kur galu galā tika gūta peļņa, konvertējot *ZORA*, varēja tikt pieprasīts atbrīvojums no nodokļa par ienākumiem no kapitāldaļām saskaņā ar *LIR* 166. pantu, pat ja tie netika "aplikti ar nodokli" meitasuzņēmumā saskaņā ar *LIR* 164. pantu.

[17] Spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* bankrots)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 78. punkts); šajā ziņā skat. arī spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61.–63. punkts), un 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83. punkts).

[18] Skat. (par, iespējams, valsts tiesību aktos paredzētu nesaistītu pušu darījuma principu) neseno spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 85. punkts); skat. *mutatis mutandis* spriedumu, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* bankrots)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 80. un 81. punkts par Vispārējās tiesas veiktu nepareizu *KStG* [*Körperschaftsteuergesetz*, Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli] 8.c panta interpretāciju).

84. Tāpēc Komisija nepārbaudīja vai neiebilda pret vienošanos par rezervi, kas saskaņā ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem ir vienīgā nodokļu bāze meitasuzņēmumu līmenī. Jautājums par to, vai šī metode, kas atšķiras no normālās uzņēmumu aplikšanas ar nodokļiem (netiek salīdzināta uzskaites vērtība, bet gan notiek uz bilances vērtību vai apgrozījumu balstīta aplikšana ar nodokļiem), ir selektīva priekšrocība, nav ticis vērtēts. Komisija nedz uzdeva, nedz vērtēja arī jautājumu par to, vai šī konkrētā metode saskaņā ar Luksemburgas nodokļu likumu bija pieejama visiem salīdzināmiem nodokļu maksātājiem. Tas pats attiecas arī uz tajā noteiktajiem procentiem. Nav noskaidrots jautājums par to, no kā tie izriet un kā to apjoms var tikt pamatots.

85. Tādējādi šī rezerves aplikšana ar nodokli, kas it īpaši ietekmē *ZORA* pieauguma apmēru, nav nedz pārsūdzētā lēmuma, nedz pārsūdzētā sprieduma priekšmets, un tādēļ Tiesa to arī nevar pārbaudīt. Tomēr Komisija var to labot, pieņemot jaunu lēmumu par valsts atbalstu, ja noilguma termiņš vēl nav beidzies.

b) Iepriekšēji nodokļu nolēmumi kā valsts atbalsta pārbaudes priekšmets un piemērojamais kritērijs

86. Tieši otrādi Komisija savā lēmumā skaidri norāda, ka atbalsts izriet no attiecībā uz *Engie* grupu pieņemtajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem. Šajā lietā saistībā ar atbalstu problemātiska esot nevis *LIR* 166. pantā paredzētā mātesuzņēmumu nodokļu shēma (t.i., peļņas sadales atbrīvošana no nodokļa grupas ietvaros), bet gan tās piemērošana. Komisija šajā ziņā – lai gan ne tieši – atsaucas uz Luksemburgas iestāžu pieļautu tiesību kļūdu. Tas izriet arī no apsvērumiem par šauru atsauces sistēmu, kuru Komisijas ieskatā veido *LIR* 164. un 166. pants.

87. Vispārējā tiesa piekrīt šim viedoklim, uzskatot, ka Komisijas konstatētais atbalsts izpaužas nepareizā *LIR* 164. panta, skatīta kopā ar 166. pantu, piemērošanā, jo no Luksemburgas tiesību aktiem uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā izriet t.s. atbilstības princips. Tas nozīmē, ka atbrīvojums no nodokļa saņēmēja mātesuzņēmuma līmenī ir atkarīgs no tā, vai sadalītās summas iepriekš ir bijušas apliktas ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī.

88. Vispirms ir jānorāda, ka iepriekšēji nodokļu nolēmumi paši par sevi nav nepieļaujams atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Tie ir svarīgs instruments, lai radītu tiesisko drošību, ko atzīst arī Komisija[19]. Tiesiskās drošības princips ir vispārējs Savienības tiesību princips[20]. Tāpēc iepriekšēji nodokļu nolēmumi atbalsta ziņā nav problemātiski, ja vien tie ir pieejami visiem nodokļu maksātājiem (parasti pēc pieprasījuma) un – kā jebkurš cits iepriekšējs nodokļu nolēmums – atbilst attiecīgajam nodokļu likumam. Šajā ziņā tajos tiek tikai iepriekš norādīts uz secinājumiem vēlākā nodokļu nolēmumā.

89. Tomēr, ja iepriekšējs nodokļu nolēmums tiek vērtēts saistībā ar tiesību aktiem atbalsta jomā, rodas jautājums par to, vai katra nodokļu maksātājam labvēlīga atkāpe no nodokļu likuma (tātad katrs iepriekšējs nodokļu nolēmums, kas ir nepareizs par labu nodokļu maksātājam) var būt atbalsts Līgumu izpratnē. Šāda interpretācija pati par sevi atbilstu LESD 107. panta 1. punkta formulējumam.

[19] Komisijas paziņojums par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp., 169. un nākamie punkti.

[20] Spriedumi, 1996. gada 15. februāris, *Duff* u.c. (C-63/93, EU:C:1996:51, 20. punkts un tajā ietvertās norādes), un 2011. gada 8. decembris, *France Télécom*/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, 100. punkts).

90. Tomēr tas ir pretrunā kritērijam, ko Tiesa ir izstrādājusi saistībā ar atbalsta shēmām, pieņemot vispārējus nodokļu likumus. Tā uzsver, ka pašreizējā Savienības nodokļu tiesību saskaņošanas stadijā dalībvalstis var brīvi izveidot nodokļu shēmu, kuru tās uzskata par vispiemērotāko [21], kas arī skaidri attiecas uz valsts atbalsta jomu [22]. Šī dalībvalstu novērtējuma brīvība attiecas uz katra nodokļa raksturīgo iezīmju noteikšanu. Tas konkrēti attiecas ne tikai uz nodokļa likmes izvēli, kas var būt proporcionāla vai progresīva, bet arī uz nodokļa bāzes un nodokļa iekasējamības gadījuma noteikšanu [23]. Tāpat lēmums par to, kurus ārvalstu nodokļus var ieskaitīt iekšzemes nodokļu parādā un ar kādiem nosacījumiem šāda ieskaitīšana ir iespējama, ir šāds vispārīgs lēmums, kas ietilpst dalībvalstu novērtējuma brīvībā noteikt nodokļa raksturīgās iezīmes [24]. Tas pats attiecas uz nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu un saturu saistībā ar darījumiem starp saistītiem uzņēmumiem [25].

91. Tomēr šīs dalībvalstu novērtējuma brīvības robežas tiek pārsniegtas, ja dalībvalstis ļaunprātīgi izmanto to tiesību aktus nodokļu jomā, lai tomēr piešķirtu priekšrocības atsevišķiem uzņēmumiem, "apejot tiesību aktus atbalsta jomā" [26]. Šādu nodokļu autonomijas ļaunprātīgu izmantošanu var konstatēt, ja nodokļu likums ir acīmredzami nesaskaņots – kā tas notika, piemēram, Gibraltāra gadījumā [27]. Tās jaunākajā judikatūrā Tiesa veic tiesību aktos atbalsta jomā paredzētu pārbaudi saistībā ar vispārējiem nodokļu piemērošanas lēmumiem tikai tad, ja tie ir izstrādāti *acīmredzami diskriminējošā veidā*, lai apietu prasības, kas izriet no Savienības tiesībām valsts atbalsta jomā [28].

92. Nav pamata nepiemērot šo judikatūru nepareizai tiesību piemērošanai par labu nodokļu maksātājam. No tā izriet, ka ne katrs kļūdains, bet tikai acīmredzami kļūdains iepriekšējs nodokļu nolēmums par labu nodokļu maksātājam ir selektīva priekšrocība. Acīmredzamas ir tādas atkāpes no piemērojamās valsts atsauces sistēmas, kuras nevar ticami izskaidrot trešai personai, piemēram, Komisijai vai Savienības tiesām, un kuras tādējādi ir acīmredzamas arī attiecīgajiem nodokļu maksātājiem. Šādos gadījumos var uzskatīt, ka tiesību aktu atbalsta jomā apiešana ir *acīmredzami diskriminējoša tiesību aktu piemērošana*. Līdz ar to tiesas sēdē uzdotie jautājumi par to, vai daļā Luksemburgas doktrīnas vai Luksemburgas pirmās instances tiesa patiešām interpretē Luksemburgas tiesību aktus nodokļu jomā atšķirīgā veidā, nekā tos interpretē nodokļu administrācija un tas tiek darīts citā Luksemburgas doktrīnas daļā, var palikt neatbildēti.

[21] Spriedums, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37. punkts); šajā nozīmē skat. arī saistībā ar pamatbrīvībām spriedumus, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

[22] Spriedumi, 2022. gada 15. septembris, *Fossil* (*Gibraltar*) (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. punkts), un 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 37. punkts); šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

[23] Spriedumi, 2022. gada 15. septembris, *Fossil* (*Gibraltar*) (C-705/20, EU:C:2022:680, 59. un 60. punkts), 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. punkts), un 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. punkts).

[24] Piemēram, *expressis verbis* spriedumā, 2022. gada 15. septembris, *Fossil* (*Gibraltar*) (C-705/20, EU:C:2022:680, 60. punkts).

[25] Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. un nākamie punkti).

[26] Spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. punkts).

[27] Spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. un nākamie punkti). Arī šajā lietā Apvienotā Karaliste nespēja izskaidrot par pamatu izmantoto un tiesību aktos nodokļu jomā paredzēto kritēriju nozīmi (149. punkts).

[28] Spriedumi, 2022. gada 15. septembris, *Fossil* (*Gibraltar*) (C-705/20, EU:C:2022:680, 61. punkts), 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 42. un nākamie punkti, it īpaši 44. punkts), un 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 48. un nākamie punkti, it īpaši 50. punkts). Jau 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 101. punkts) Tiesa norāda uz juridiskiem kritērijiem, kas "faktiski [autores izcēlums] rada diskrimināciju" starp nodokļu maksātājiem).

93. Tāpat nebūtu jābaidās, ka Komisija un Savienības tiesas varētu tikt pārslogotas ar 27 dažādu nodokļu tiesību sistēmu pareizu interpretāciju.

94. Šāda pārslodze jau ir acīmredzama šajā tiesvedībā. Komisijas argumentācija, ko Vispārējā tiesa atzina par pareizu, ir balstīta uz *LIR* 164. un 166. panta interpretāciju, kas *atšķiras* no tās, ko izklāsta *Engie* un, galvenokārt, Luksemburga. Šajā gadījumā Vispārējās tiesas izteikumi nodokļu jomā par *LIR* 164. un 166. panta interpretāciju [29] atklāj, ka tiesai bija grūtības būt par "Luksemburgas otro nodokļu tiesu". Piemēram, pārsūdzētā sprieduma 294. punktā Vispārējā tiesa runā par *LIR* 164. pantu, kurā ir paredzēta uzņēmuma gūto ienākumu aplikšana ar nodokli "neatkarīgi no tā, vai šie ienākumi tiek vai netiek sadalīti. Šie ienākumi saskaņā ar *LIR* 164. panta trešo daļu ietverot arī slēptu peļņas sadali."

95. Tomēr atbilstoši *LIR* 164. panta formulējumam tas vispār neattiecas uz ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, bet tikai uz *meitasuzņēmuma* nodokļu bāzes noteikšanu. Tajā nav minēts, vai ienākumi tiek aplikti ar nodokļiem. Drīzāk ienākumu aplikšana ar nodokli ir atkarīga no konkrētā ar nodokli apliekamā notikuma un tā, vai ir jāpiemēro citur reglamentētie noteikumi par atbrīvojumu no nodokļiem.

96. Turklāt LESD 107. panta plaša interpretācija – saskaņā ar kuru visi nepareizi iepriekšēji nodokļu nolēmumi par labu nodokļu maksātājam ir selektīvas priekšrocības – radītu vēl vienu problēmu. Pieņemot iepriekšēju nodokļu nolēmumu, tāpat kā pieņemot jebkuru nodokļu nolēmumu, var tikt pieļautas kļūdas. Tomēr tas, vai šāds nodokļu nolēmums ir nepareizs vai pareizs, faktiski ir jāpārbauda valsts nodokļu iestādēm un tiesām. Ja katru vienkāršu kļūdu nodokļu aprēķinā uzskatītu jau par tiesību aktu atbalsta jomā pārkāpumu, tas nozīmētu, ka Komisija *de facto* kļūtu par augstāko nodokļu iestādi un Savienības tiesas kļūtu par augstākajām nodokļu tiesām, pārbaudot Komisijas lēmumus.

97. Tas, savukārt, ietekmētu dalībvalstu nodokļu autonomiju, kā tas ir norādīts arī pirmajā prasības pamatu grupā. Tajā tiek runāts par slēptu nodokļu saskaņošanu. Arī Luksemburgas trešais apelācijas pamats ir tāds, ka nodokļu nolēmumu un nodokļu likumu, kas neattiecas uz saskaņotiem nodokļiem, pārskatīšana, ņemot vērā tiesību aktus atbalsta jomā, ir iejaukšanās tās nodokļu autonomijā.

98. Tiesa šīs bažas ir ņēmusi vērā jau arī citos spriedumos. Ģenerāladvokāts P. Pikamēe saistībā ar kritērijiem, lai noteiktu "normālo" aplikšanu ar nodokļiem, ir izklāstījis, ka to reglamentē *pozitīvo* tiesību normas. Lai izvairītos no jebkādas iejaukšanās dalībvalstu ekskluzīvajā kompetencē tiešo nodokļu jomā, priekšrocības pastāvēšanu LESD 107. panta nozīmē var pārbaudīt, tikai ņemot vērā normatīvo ietvaru, ko valsts likumdevējs ir noteicis, faktiski īstenojot šo kompetenci [30]. Piemērojot šo normatīvo regulējumu, būtu jāpiešķir zināma rīcības brīvība, piemēram, nosakot attiecīgās transfertcenas [31].

99. Šajā ziņā Tiesa uzsver [32], ka, pārbaudot, vai pastāv selektīva nodokļu priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un nosakot nodokļu slogu, kas parasti gulstas uz uzņēmumu, nevar ņemt vērā parametrus un noteikumus, kas nav paredzēti valsts nodokļu sistēmā, ja vien valsts nodokļu sistēma uz tiem skaidri neatsaucas. Tā ir nodokļa tiesiskuma principa izpausme, kas ir

[29] Šādi *expressis verbis* pārsūdzētā sprieduma attiecīgajā 288. un nākamo punktu virsrakstā.

[30] Ģenerāladvokāta P. Pikamēes secinājumi lietā Īrija/Komisija u.c. (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, 106. punkts).

[31] Ģenerāladvokāta P. Pikamēes secinājumi lietā *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, 118. punkts).

[32] Spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 96. un nākamie punkti).

daļa no Savienības tiesību sistēmas kā vispārējs tiesību princips. Tas prasa, lai ikviens pienākums maksāt nodokli, kā arī visi būtiskie elementi, kas nosaka nodokļa pamatiezīmes, būtu paredzēti tiesību aktos. Nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai paredzēt un aprēķināt maksājamā nodokļa apmēru un noteikt, kurā brīdī tas tam būs jāmaksā [33]. Turklāt Tiesa uzsvēra, ka iespējamā metožu un kritēriju definēšana, kas ļauj noteikt "nesaistītu pušu darījuma" rezultātu, ietilpst dalībvalstu rīcības brīvībā [34].

100. Tātad šāda ierobežota valsts tiesību pārbaude ir jāveic, ņemot vērā arī nodokļu maksātāju interesi uz tiesisko drošību. Kā jau izklāstīts iepriekš (88. un nākamie punkti), iepriekšēji nodokļu nolēmumi ir svarīgi instrumenti, lai radītu tiesisko drošību, pat vairāk nekā citi nodokļu nolēmumi [35] [36]. Gan tiesiskās drošības princips, gan ar to saistītais administratīvā akta galīgā rakstura institūts zaudētu savu nozīmi, ja katru kļūdainu nodokļu nolēmumu (gan iepriekšēju nodokļu nolēmumu, gan parastu nodokļu nolēmumu) varētu uzskatīt par tiesību aktu atbalsta jomā pārkāpumu.

101. Tāpēc, ņemot vērā minēto (90. un nākamie punkti) judikatūru, es uzskatu, ka arī individuālo iepriekšējo nodokļu nolēmumu (parasto nodokļu nolēmumu un iepriekšējo nodokļu nolēmumu) pārskatīšana būtu jāveic, pamatojoties tikai uz šauru kritēriju, kas aprobežojas ar ticamības pārbaudi. Saskaņā ar to ne katra nepareiza valsts tiesību aktu nodokļu jomā piemērošana rada selektīvu priekšrocību. Tāpēc tikai acīmredzama iepriekšēja nodokļu nolēmuma (vai nodokļu nolēmuma) novirze no atsauces sistēmas valsts nodokļu likuma formā par labu nodokļu maksātājam var būt uzskatāma par selektīvu priekšrocību. Ja šāda acīmredzama atkāpe nav konstatējama, lēmums, iespējams, var būt nelikumīgs, bet šīs iespējamās atkāpes no atsauces sistēmas dēļ tas nav vēl uzskatāms par atbalstu LESD 107. panta izpratnē.

c) Par to, ka pastāv pareizi noteikta atsauces sistēma (LIR 164. pants, skatīts kopā ar 166. pantu)

102. Līdz ar to Tiesai nav jāpārbauda, vai iepriekšējos nodokļu nolēmumos solītās un Komisijas apstrīdētās juridiskās sekas faktiski izriet no Luksemburgas tiesību aktiem nodokļu jomā. Izšķiroša nozīme ir tikai tam, vai šīs juridiskās sekas acīmredzami neizriet no Luksemburgas tiesību aktiem nodokļu jomā.

103. Tā tas būtu gadījumā, ja no *LIR* 164. panta, skatīta kopā ar tā 166. pantu, acīmredzami izriet saskaņotības princips, ko Komisija un Tiesa ir uzskatījušas par piemērojamo atsauces sistēmu.

[33] Spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 97. punkts), un 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, 39. punkts).

[34] Spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. punkts).

[35] Administratīvo aktu galīgais raksturs saskaņā ar Tiesas judikatūru principā Savienības tiesību ziņā nav apstrīdams – skat. spriedumus, 2022. gada 10. marts, *Grossmania* (C-177/20, EU:C:2022:175, 52. punkts), 2008. gada 12. februāris, *Kempter* (C-2/06, EU:C:2008:78, 37. punkts), 2006. gada 19. septembris, *i-21 Germany* un *Arcor* (C-392/04 un C-422/04, EU:C:2006:586, 51. punkts), un 2004. gada 13. janvāris, *Kühne & Heitz* (C-453/00, EU:C:2004:17, 24. punkts).

[36] Skat. Komisijas paziņojumu par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu, OV 2016, C 262, 1 lpp., 169. un nākamie punkti.

1) Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas neiekļaušana atsauces sistēmā ("Engie" pirmā apelācijas pamata pirmā daļa)

104. Pirmkārt, pretēji *Engie* un Luksemburgas viedoklim nevar apstrīdēt to, ka atsauces sistēmā nav tikusi ņemta vērā Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva. Ir gan tiesa, ka saskaņā ar Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu līdz tās grozīšanai 2014. gadā[37] iepriekšēja peļņas aplikšana ar nodokļiem meitasuzņēmuma līmenī nebija nosacījums, lai atbrīvotu no nodokļa kapitāla pieaugumu mātesuzņēmuma līmenī.

105. Tomēr atsauces sistēma ir jānosaka, pamatojoties uz piemērotajiem valsts tiesību aktiem. Taču principā ES direktīvu nevar piemērot tieši nodokļu maksātājam (šajā gadījumā *Engie*), jo tā ir adresēta dalībvalstij. Turklāt, tā kā nebija konstatējama pārrobežu situācija (visi attiecīgie uzņēmumi ir Luksemburgas rezidenti), tās materiālā piemērošanas joma nebija atvērta. Tātad tikai Luksemburgas tiesību akti (šajā lietā – *LIR* 164. un 166. pants) ir attiecīgā atsauces sistēma.

106. Tomēr tas nenozīmē, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvai nav nozīmes. Proti, – kā atkārtoti tika uzsvērts tiesas sēdē – *LIR* 166. pants ir Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas transpozīcija Luksemburgas tiesību aktos un vienlīdz reglamentē gan pārrobežu, gan iekšējo situāciju. Tas noteikti ir jāņem vērā, interpretējot atsauces sistēmu.

2) Saikne starp LIR 164. un 166. pantu Luksemburgas tiesībās (t.s. atbilstības princips)

107. *Engie* un Luksemburgas apelācijas sūdzība ir vērsta arī pret Komisijas konstatējumu par obligāto saikni starp *LIR* 164. un 166. pantu. Ja šī saikne patiešām pastāvētu, atbrīvojuma no nodokļa izmantošana attiecībā uz ienākumiem no kapitāldaļām saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem būtu atkarīga no nodokļu uzlikšanas meitasuzņēmuma līmenī. Šādā gadījumā mātesuzņēmumu nodokļu sistēmas piemērošana (dividenžu atbrīvojums no nodokļiem grupas ietvaros) varētu būt kļūda tiesību piemērošanā, jo *ZORA* pieaugums meitasuzņēmuma līmenī nav ticis ņemts vērā, apliekot ar nodokļiem rezerves saskaņā ar panākto vienošanos.

108. Tāpēc rodas jautājums, vai Luksemburgas Lielhercogistes tiesību aktos nodokļu jomā faktiski ir paredzēta šāda atbilstoša aplikšana ar nodokli. Tikai tādā gadījumā Vispārējā tiesa nebūtu pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, uzskatot, ka tā ir piemērojamā atsauces sistēma (šajā ziņā skat. izsmeļoši 78. un nākamos punktus). Piemērojot iepriekš ierosināto šauro kritēriju, to var diezgan skaidri noliegt, jo šāda saikne katrā ziņā nav acīmredzama.

109. Valsts tiesību aktu (*LIR* 164. un 166. pants) formulējumā nav paredzēta saikne starp abām tiesību normām. Gluži pretēji, tās attiecīgi ir piemērojamas atšķirīgiem nodokļu maksātājiem. Tajos nav skaidri noteikts, ka slēpta peļņas sadale saskaņā ar *LIR* 164. panta 3. punktu, piemēram, palielināts procentu maksājums par akcionāra aizdevumu (kas tiek savukārt pieskaitīts meitasuzņēmuma nodokļu bāzei), ir uzskatāms par ienākumu no kapitāldaļām, kas ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar *LIR* 166. pantu. Arī izdarot pretēju secinājumu, nevar uzskatīt, ka ienākums, kas ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar *LIR* 166. pantu, būtu uzskatāms par peļņas izmantošanu 164. panta izpratnē.

[37] Skat. Padomes Direktīvas 2014/86/ES (2014. gada 8. jūlijs), ar ko groza Direktīvu 2011/96/ES, – OV 2014, L 219, 40. lpp., ar transpozīcijas termiņu 2015. gada 31. decembrī – 1. pantu.

110. Šī Komisijas "ieteiktā" *LIR* 164. un 166. panta interpretācija, kuru Vispārējā tiesa ir pārņēmusi, ir iespējama, taču tā neizriet no valsts likuma formulējuma. Pretējs secinājums (nepastāvot atbilstības principam, kā to norāda Luksemburga un *Engie*) arī ir iespējams un pat vēl vairāk atbilst formulējumam. Ņemot vērā to, ka *LIR* 166. pants ir Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas transpozīcija un ka arī tajā nebija paredzēts atbilstības princips saistībā ar iepriekšēju nodokļu nolēmumu pieņemšanu, Vispārējās tiesas veiktā *LIR* 166. panta interpretācija ir pretrunā arī direktīvai atbilstošai interpretācijai.

111. Šo secinājumu vēl vairāk apstiprina Komisijas lēmums un Vispārējās tiesas spriedums. Abas iestādes alternatīvi arī pamatoja un apstiprināja selektīvu priekšrocību, kas ir radusies, nepareizi piemērojot valsts ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu (Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pants)[38]. Tomēr šāds pamatojums un secinājums loģiski var pastāvēt tikai tad, ja likumā paredzētie "dubultās neaplikšanas ar nodokļiem" nosacījumi pastāvēja gan meitasuzņēmuma, gan mātesuzņēmuma līmenī. Tāpēc acīmredzot gan Komisijai, gan Vispārējai tiesai bija šaubas par to, vai to veiktā *LIR* 164. un 166. pantu interpretācija ir noteikti (tātad acīmredzami) pareiza.

112. Turklāt *LIR* 164. un 166. panta nepareiza piemērošana, ko veic nodokļu administrācija, nekad nevar būt nodokļu maksātāja izmantota ļaunprātīga strukturēšana atbilstoši Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantam.

113. Tādējādi Luksemburgas iepriekšējos nodokļu nolēmumos piemērotā interpretācija jebkurā gadījumā nav acīmredzami nepareiza valsts tiesību aktu interpretācija. Tāpēc Komisija un Vispārējā tiesa ir balstījušās uz kļūdainu atsauces sistēmu, jo atsauces sistēma, uz kuru tās atsaucās, acīmredzami neizriet no Luksemburgas tiesību aktiem.

114. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru kļūda, kas pieļauta, nosakot atsauces sistēmu, noteikti padara kļūdainu visu selektivitātes nosacījuma analīzi[39]. Līdz ar to *Engie* un Luksemburgas apelācijas sūdzības ir pamatotas jau šī iemesla dēļ vien.

d) Pakārtoti: vai pastāv atbilstības princips, pamatojoties uz LIR 164. panta, skatīta kopā ar 166. pantu, interpretāciju?

115. Turpretim, ja kritērijs netiktu uzskatīts par acīmredzamu kļūdu iepriekšējos nodokļu nolēmumos, Tiesai būtu katrā gadījumā atsevišķi jāizlemj, kā pareizi ir jāinterpretē *LIR* 164. un 166. pants, lai izvērtētu, vai Vispārējā tiesa ir balstījusies uz pareizo atsauces sistēmu. Minētā priekšnoteikums ir padziļinātas zināšanas par Luksemburgas tiesību aktiem nodokļu jomā, kādas man nav. Taču man ir šaubas par to, vai – kā to ir darījušas Komisija un Vispārējā tiesa 292. un nākamajos punktos – no *LIR* 164. un 166. panta kopsakara patiešām izriet atbilstības princips. Turpinājumā es pamatoju šīs šaubas ar savu pakārtoto Luksemburgas tiesību aktu nodokļu jomā interpretāciju.

116. Kā jau izklāstīts iepriekš (109. punkts), formulējums liecina pret atbilstības principa pastāvēšanu. *LIR* 166. panta 1. punktā nav tiešas atsauces uz *LIR* 164. pantu. Ir jāpieņem, ka *LIR* 166. panta 1. punktā ir izsmeļoši reglamentēti nosacījumi, ar kādiem ienākumi no kapitāldaļām tiek atbrīvoti no nodokļa. Tomēr tajā ir atsauce tikai uz minimālo turēšanas periodu un minimālo līdzdalības apjomu, nevis uz sadalītai peļņai piemērojamiem iepriekšējiem nodokļiem. Turklāt no

[38] Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 384. un nākamajos punktos, Komisija pārsūdzētā lēmuma 289. un nākamajos apsvērumos.

[39] Spriedumi, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 46. punkts), un 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* bankrots)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. punkts). Galu galā šādi arī spriedumā, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 105. punkts).

LIR 164. panta nevar secināt, ka sadalītajiem ienākumiem ir jāpiemēro nodokļi meitasuzņēmuma līmenī. Jo īpaši *LIR* 164. pants attiecas tikai uz meitasuzņēmuma nodokļu bāzi (šajā ziņā skat. iepriekš 95. punktu). Nodokļu bāze un nodokļu saistības nodokļu tiesībās ir divas dažādas lietas.

117. Turklāt arī abu noteikumu jēga un mērķis ne vienmēr prasa šādu atbilstību. Par to liecina jau Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva, kurā arī nebija iekļauta šī prasība pirms tā tika grozīta 2014. gadā[40]. Bez šāda atbilstības noteikuma Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva, iespējams, nebija perfekta, taču tās noteikumi bija jēgpilni un nebija nekonsekventi. Tā kā ar *LIR* 166. pantu Luksemburgā tiek transponēta arī Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva un šajā ziņā netiek nošķirta pārrobežu un iekšējā sadale, šis Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā ietvertais apgalvojums (t.i., pieņemot iepriekšējus nodokļu nolēmumus, nav jāpiemēro atbilstības princips) ir pārnesams uz *LIR* 166. panta interpretāciju.

118. Diemžēl Luksemburgai tiesas sēdē tikai daļēji izdevās precīzi paskaidrot *LIR* 166. panta mērķi. Tomēr Komisijas apgalvojums, ka *LIR* 166. pants ir nekonsekvents un tam nav mērķa, arī nav pamatots. Parasti mātesuzņēmumu nodokļu sistēmai (kā tā ir paredzēta *LIR* 166. pantā) ir divi mērķi. Pirmkārt, tiek novērsta jau ar nodokļiem aplikto ienākumu dubulta ekonomiska aplikšana ar nodokļiem. Otrkārt, tādējādi tiek arī nodrošināts, ka meitasuzņēmuma līmenī tiek saglabāts (personiskais vai materiālais) atbrīvojums no nodokļiem, ja tas sadala savu (tobrīd no nodokļiem atbrīvoto) peļņu tālāk akcionāriem (mātesuzņēmumam). Tādējādi var sasniegt zināmu vienādu attieksmi pret viena un vairāku līmeņu uzņēmumu struktūrām un tādējādi noteiktu juridisko formu vai attiecīgi organizācijas formu neitralitāti. Man šķiet, ka tāds ir arī *LIR* 166. panta noteikuma mērķis Luksemburgas tiesībās. Tādējādi tas arī liecina pret visaptverošu un nerakstītu atbilstības principu.

119. Tas pats attiecas arī uz subjekta nodokļa principu, kas parasti ir peļņas nodokļa pamatā. Nodokļu maksātāja aplikšana ar nodokļiem parasti nav atkarīga no cita nodokļu maksātāja konkrētas aplikšanas ar nodokļiem. Likumdevējs šādu atbilstību konkrētos gadījumos var noteikti paredzēt. Taču tad likuma atruna tiesību aktos nodokļu jomā (galu galā klasiskās intervences tiesības) prasa, lai šī atbilstība tiktu atspoguļota likuma formulējumā.

120. Pretēji Komisijas – un pēc tam Vispārējās tiesas – apgalvojumiem arī no Luksemburgas Lielhercogistes 2018. gada 31. janvāra atbildes, uz kuru tiek norādīts Komisijas lēmuma 202. apsvērumā, obligāti neizriet nerakstīts atbilstības princips. Atbilstoši tai *LIR* 164. panta piemērošanas jomā ietilpst arī visas līdzdalības formas, par kurām saņemtajiem ienākumiem piemēro atbrīvojuma režīmu saskaņā ar *LIR* 166. pantu. Tomēr no minētā nevar izdarīt secinājumus par iepriekšēju nodokļu iekasēšanu meitasuzņēmumu līmenī, bet ar to tiek tikai apstiprināts, ka pati sadale nedrīkst būt par pamatu nodokļu bāzes samazinājumam.

121. Visbeidzot arī no – laikam gan nesaistošā – *Conseil d'État* (Valsts padome) 1965. gada 2. aprīļa atzinuma par *LIR* 166. panta likumprojektu nevar secināt obligātu saikni. Var gan būt tiesa, ka Luksemburgas tiesību aktos reglamentētās mātesuzņēmumu nodokļu sistēmas mērķis ir izvairīties no vairākkārtējas aplikšanas ar nodokļiem. Tomēr pretēji Vispārējās tiesas apgalvojumiem tas nenozīmē, ka Luksemburgas tiesību aktos netiktu pieļauta nodokļu dubulta neuzlikšana konkrētā gadījumā. Arī Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas mērķis bija izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un līdz tās grozījumiem 2014. gadā tajā tika pieļauta dubulta neaplikšana ar nodokļiem, jo nebija reglamentēts atbilstības noteikums.

[40] Skat. Padomes Direktīvas 2014/86/ES (2014. gada 8. jūlijs), ar ko groza Direktīvu 2011/96/ES, – OV 2014, L 219, 40. lpp.; ar transpozīcijas termiņu 2015. gada 31. decembrī – 1. pantu.

122. Tas viss liecina par to, ka nerakstītais atbilstības princips, ko Komisija un Vispārējā tiesa ir ņēmušas par pamatu, nevar interpretācijas ceļā tikt iekļauts Luksemburgas tiesībās kā atsauces sistēma. Jāatzīst, ka tādējādi varētu tikt novērstas tādas nepilnības nodokļu uzlikšanas ziņā, kas rodas, piemēram, izmantojot hibrīdus finanšu līdzekļus. Tomēr, kā Tiesa jau vairākkārt ir lēmusi [41], tādas Savienības iestādes kā Komisija vai Vispārējā tiesa ar tiesību aktiem atbalsta jomā nevar izveidot ideālas nodokļu tiesības. Nesaskaņotu tiesību aktu nodokļu jomā gadījumā tas galu galā ir valsts likumdevēja uzdevums.

123. Visbeidzot, nosakot un piemērojot atsauces sistēmu, Komisija un pēc tam arī Vispārējā tiesa nav ņēmušas vērā to, ka apgalvotā dubultā neaplikšana ar nodokļiem neizriet no *LIR* 164. un 166. panta piemērošanas. Pirmkārt, meitasuzņēmumi tiek aplikti ar nodokļiem, taču ļoti mazā apmērā. Otrkārt, pat ja *ZORA* pieaugums tiktu uzskatīts par (atklātu vai slēptu) peļņas sadali meitasuzņēmuma līmenī, 164. pants šajā gadījumā nebūtu piemērojams. Tas tā būtu tikai tad, ja *ZORA* pieaugums būtu samazinājis nodokļu bāzi. Tas, iespējams, tā būtu bijis, ja uzņēmumu ienākuma nodokli piemērotu parastā kārtībā. Tomēr šajā lietā diezgan dīvains rezultāts (ļoti zema nodokļa piemērošana operatīvajiem meitasuzņēmumiem) izriet tikai no rezerves aplikšanas ar nodokļiem, kas tika saskaņota ar Luksemburgas nodokļu administrāciju.

124. Līdz ar to Komisija un Vispārējā tiesa ir balstījušās uz nepareizu atsauces sistēmu (*LIR* 164. un 166. pantu, nevis likumā paredzēto pamatu saistībā ar vienošanos par rezervi) un pēc tam to ir arī nepareizi noteikušas (pieņemot, ka pastāv nerakstīts atbilstības princips). Tādējādi visa selektivitātes nosacījuma pārbaude ir kļūdaina. Arī šajā ziņā *Engie* un Luksemburgas apelācijas sūdzības ir pamatotas.

e) Vai Luksemburgas tiesību akti nodokļu jomā ir nekonsekventi materiāltiesiska atbilstības noteikuma trūkuma dēļ?

125. Visbeidzot Komisija arī norādīja, ka, ja šāds atbilstības noteikums nepastāv, Luksemburgas tiesību akti nodokļu jomā nav konsekventi un tādējādi ir uzskatāmi par atbalstu [42].

126. Tomēr tas neietekmējot iepriekš izdarītos secinājumus (124. punkts) divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, pārsūdzētais Komisijas lēmums un pārsūdzētais Vispārējās tiesas spriedums nav par Luksemburgas likumu kā atbalsta shēmu, bet tikai par iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem kā individuālu atbalstu (šajā ziņā skat. arī iepriekš 86. un nākamos punktus). Tāpēc likumā paredzēta atbilstības noteikuma trūkums neesot strīda priekšmets.

127. Otrkārt, valsts nodokļu likums, kas var radīt neaplikšanu ar nodokļiem, piemērojot hibrīdus finanšu instrumentus, pats par sevi nav nekonsekvents.

128. Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 293. punktā gan pareizi norādīja, ka atbilstoši iepriekš izklāstītajai izpratnei saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem nodokļu jomā var pastāvēt dubulta peļņas neaplikšana ar nodokļiem. Šķiet, ka *LIR* 166. panta 1. punkta 2) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa tā uzņēmuma līmenī, kas saņem sadalīto peļņu, patiešām nav atkarīgs no sadalītajai peļņai uzliktajiem nodokļiem tā uzņēmuma līmenī, kas sadala peļņu. Tomēr tas nenozīmē, ka tiek pārkāpta nekonsekvences robeža.

[41] Šajā nozīmē, piemēram, spriedumi, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 93. un nākamie punkti), 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C-562/19 P, EU:C:2021:201, 38. un nākamie punkti), un 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija (C-596/19 P, EU:C:2021:202, 44. un nākamie punkti).

[42] Skat. pārsūdzētā lēmuma 184. un 185. apsvērumu un tiesas sēdē izklāstītos argumentus.

129. Pirmkārt, šāda mātesuzņēmumu nodokļu sistēma ir plaši izplatīta un ierasta prakse starptautiskā mērogā. Pārrobežu situācijā tas jau ir redzams no Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas, kuras pamatā ir līdzīga ideja un kurā līdz 2014. gadam arī nebija ietverts materiāltiesisks atbilstības noteikums. Otrkārt, dalībvalstis principā var brīvi izvēlēties, kā precīzi veidot šādu mātesuzņēmumu nodokļu sistēmu. Šajā ziņā ir pārņemama Tiesas judikatūra par valstu ieskaitīšanas noteikumiem pārrobežu situācijā, kuru precīzā satura noteikšana tāpat ietilpst dalībvalstu kompetencē [43].

130. Ir gan taisnība, ka no tiesībpolitiskā viedokļa un ņemot vērā globālos centienus izveidot taisnīgu nodokļu sistēmu, tā dēvētie "baltie" ienākumi ir pēc iespējas jānovērš. Gan ESAO [44], gan ES [45] mērķis ir neitralizēt šādu – it īpaši pārrobežu – nodokļu uzlikšanas neatbilstību.

131. Tomēr šajā ziņā, pirmkārt, jau ir apšaubāms tas, vai vispār var runāt par "baltiem" ienākumiem, jo meitasuzņēmuma peļņa netiek pilnīgi neaplikta ar nodokļiem. Drīzāk saskaņā ar iepriekšējiem nolēmumiem tā tiek aplikta ar nodokļiem citā veidā (īpaša rezerves aplikšana ar nodokli). Otrkārt, ESAO un Savienības pasākumi ir vērsti tikai pret hibrīdiem režīmiem, kas izriet no vairāku dalībvalstu vai trešo valstu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu (nesaskaņotas) mijiedarbības. Tomēr šādas neatbilstības, kuru cēlonis ir tikai iekšzemes nodokļu sistēmas, nav aptvertas. Šajā ziņā no tiesībpolitikas viedokļa varētu būt vēlams, lai, izmantojot īpašus materiāltiesiskus atbilstības noteikumus, tiktu novērsta "balto" ienākumu rašanās, un tas tiek arī plaši darīts starptautiskā līmenī.

132. Acīmredzot arī Luksemburgā tika ieviests šāds noteikums, lai *mutatis mutandis* transponētu 2014. gadā attiecīgi grozīto Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvu. Tomēr tas tikai maina nākotnes atsauces sistēmu.

133. Tādējādi tas joprojām ir lēmums, kas ir jāpieņem valsts likumdevējam. Tam – un nevis Komisijai vai Savienības tiesām – ir jāizlemj, vai un kādās situācijās būtu jāievieš materiāltiesisks atbilstības noteikums.

3. Pirmā apelācijas pamata kopsavilkums

134. Tādējādi ir jāsecina, ka tikai Luksemburgas nodokļu likumdevējs varēja ar likumu nodrošināt, ka atbilstoša aplikšana ar nodokli starp sadalītāju un saņēmēju sabiedrību veido Luksemburgas parastās aplikšanas ar nodokļiem atsauces sistēmu. Tā kā tas netika izdarīts vai attiecīgi tika izdarīts tikai vēlāk, Komisija piemērojamo valsts tiesību aktu nodokļu jomā vietā izmantoja, iespējams, vēlamu, bet galu galā fiktīvu nodokļu sistēmu. Kā jau minēts iepriekš (72. un nākamie punkti), tiesību aktos atbalsta jomā tas netiek pieļauts.

[43] Spriedums, 2022. gada 15. septembris, *Fossil* (*Gibraltar*) (C-705/20, EU:C:2022:680, 60. punkts).

[44] Skat. ESAO nobeiguma ziņojumu "Hibrīda režīmu ietekmes neitralizēšana, 2. rīcības punkts" – apskatāms https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Skat. Padomes Direktīvas (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.), 9. pantu un Padomes Direktīvas 2014/86/ES (2014. gada 8. jūlijs), ar ko groza Direktīvu 2011/96/ES (OV 2014, L 219, 40. lpp.), 2. apsvērumu.

135. Tāpēc pirmais apelācijas pamats ir pamatots. Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, jo, nosakot atsauces sistēmu, tā ir pieņēmusi obligātu saikni starp *LIR* 164. un 166. pantu un tātad atbilstības principu. Šī saikne nav nedz acīmredzama (107. un nākamie punkti), nedz, veicot detalizētāku analīzi, tā arī izriet no iekšzemes noteikumu formulējuma, jēgas un mērķa vai no Luksemburgas tiesu pastāvīgās judikatūras (115. un nākamie punkti).

B. Par otro apelācijas pamatu: nepareiza LESD 107. panta interpretācija, par atsauces sistēmu izmantojot Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu

136. Tomēr Vispārējā tiesa noraidīja vēl vienu pakārtoti izvirzīto prasības pamatu arī tāpēc, ka Luksemburgas nodokļu iestādes nebija piemērojušas Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantā paredzēto vispārējo noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, lai gan tā nosacījumi esot bijuši izpildīti.

137. Tātad ar otro apelācijas pamatu *Engie* un Luksemburga apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, noraidot viņu pirmajā instancē izvirzīto prasības pamatu, saskaņā ar kuru neesot ticis pārkāpts LESD 107. pants. Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta nepiemērošana konkrētajā gadījumā nenozīmē atkāpi no Luksemburgas tiesībās paredzētās atsauces sistēmas.

138. Saskaņā ar Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantā paredzēto Luksemburgas vispārējo noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu nodokļu saistības nedrīkst tikt apietas vai samazinātas, ļaunprātīgi izmantojot civiltiesību formas un iespējas. Ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā nodokļi ir jāiekasē tādā pašā veidā, kādā tie tiktu iekasēti, ja juridiskā struktūra būtu pielāgota saimnieciskajiem darījumiem, faktiem un apstākļiem.

139. Šajā gadījumā izlemjamajā lietā Tiesai pirmo reizi ir jārisina jautājums par to, vai tiesību aktos nodokļu jomā paredzēta noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu (šajā lietā – Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pants) nepareiza piemērošana vai attiecīgi nepiemērošana ir atbalsts LESD 107. panta izpratnē.

1. Vispārējās tiesas konstatējumi

140. Vispārējā tiesa 384. un nākamajos punktos pieņem, ka Komisija ir pierādījusi, ka ir izpildīti četri ļaunprātīgas izmantošanas nosacījumi saskaņā ar Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu, kas ir tikuši izstrādāti Luksemburgas finanšu judikatūrā. Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantā ietvertais noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu neradot nekādas interpretācijas grūtības, un tāpēc neesot bijis vajadzības pētīt Luksemburgas administratīvo praksi (pārsūdzētā sprieduma 409. punkts).

141. Komisija un pēc tās arī Vispārējā tiesa (388. punkts) it īpaši pieņem, ka bija pieejami citi finansēšanas instrumenti (tīri pašu vai aizņemtā kapitāla instrumenti), tādējādi izvairoties no meitasuzņēmumu līmenī gūtās peļņas neaplikšanas ar nodokļiem. Piemēram, attiecīgais mātesuzņēmums varēja arī tieši emitēt *ZORA* savam attiecīgajam meitasuzņēmumam. Atbilstoša aplikšana ar nodokļiem būtu notikusi arī tad, ja konvertējamais aizdevums tiktu izmantots bez starpniekuzņēmuma iesaistīšanas.

142. Atbilstoši minētajam iepriekšējie nodokļu nolēmumi nedrīkstēja tikt pieņemti šādā formā. Luksemburgas nodokļu administrācijai drīzāk bija jāpiemēro Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantā paredzētais vispārējais noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. To nepiemērojot, Luksemburgas Lielhercogiste esot piešķīrusi *Engie* selektīvu nodokļu priekšrocību.

2. Vērtējums

143. Līdz ar to *Engie* un Luksemburga apgalvo, ka Vispārējā tiesa, nosakot atsauces sistēmu, esot kļūdaini pieņēmusi, ka Komisijai nebija jāņem vērā Luksemburgas administratīvā prakse. Turklāt Komisija un Vispārējā tiesa esot pieļāvušas vairākas acīmredzamas interpretācijas un piemērošanas kļūdas, interpretējot četrus kumulatīvos ļaunprātīgas izmantošanas prezumpcijas nosacījumus un piemērojot šos nosacījumus konkrētajiem faktiem.

144. Tā kā Komisija un pēc tam Vispārējā tiesa apgalvo, ka ir pārkāpts atbalsta aizliegums, jo nav piemērots vispārējais noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, vispirms ir lietderīgi izskaidrot šo pieeju un piemērojamo kritēriju (šajā ziņā skat. a) punktu), lai varētu noteikt pareizo atsauces sistēmu. Pēc tam ir jāpārbauda, vai Vispārējā tiesa šajā lietā izmantoja pareizo atsauces sistēmu (šajā ziņā skat. b) punktu).

a) Nodokļu tiesību aktos paredzēto vispārējo noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu piemērošanas pārbaude no atbalsta perspektīvas

145. Tikai tad, ja Luksemburgas nodokļu administrācijai, pieņemot iepriekšējos nolēmumus, būtu bijis jāpiemēro vispārējais noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu saskaņā ar Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu, var būt runa par atkāpi no atsauces sistēmas (Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pants). Tomēr arī šajā ziņā Komisija un Vispārējā tiesa galu galā norāda tikai uz vienu vienkāršu kļūdu Luksemburgas tiesību aktu piemērošanā. Taču tas vēl nenozīmē, ka ir tikusi piešķirta selektīva priekšrocība (skat. iepriekš 89. un nākamos punktus).

146. Turklāt vispārēju ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu (t.s. *GAAR*[46]) gadījumā, piemērojot tiesību aktus, noteikti ir novērtējuma brīvība, kas ir līdzīgai tai, kāda ir nodokļu administrācijai, nosakot "pareizo" transfertcenu[47].

147. Ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens ir ne tikai īpaši atkarīgs no attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmā ietvertajiem vērtējumiem. Ļaunprātīgas izmantošanas noteikšana pati par sevi ir ļoti atkarīga arī no konkrētā gadījuma.

148. Šajā ziņā šķiet apšaubāms Vispārējās tiesas apgalvojums pārsūdzētā sprieduma 409. punktā, saskaņā ar kuru "noteikums par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu šajā gadījumā neradīja nekādas interpretācijas grūtības". Laikam gan tiesību aktos nodokļu jomā nav vispārēja noteikuma par

[46] *General Anti-Abuse Rule*, kā tā ir paredzēta arī Savienības tiesību aktos – skat., tikai *ATAD* I (Padomes Direktīva (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību, OV 2016, L 193, 1. lpp.), 6. pantu.

[47] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 95. punkts); vēl precīzāk ģenerāladvokāta P. Pikamēes secinājumos lietā *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, 118. punkts, atbilstoši kuram valsts nodokļu iestādēm ir novērtējuma brīvība, ņemot vērā transfertcenu noteikšanas metodoloģijas *aptuveno raksturu*).

ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, kas neradītu interpretācijas grūtības [48]. Vēl jo vairāk tāpēc, ka Vispārējai tiesai grūtības sagādāja jau, iespējami, ļaunprātīgi piemēroto Luksemburgas nodokļu tiesību normu interpretācija (skat. iepriekš 94. un nākamos punktus).

149. Tikai ļoti retos gadījumos būtu obligāti jāpiemēro noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Tās tā var būt tikai tādas situācijas, kas ir acīmredzamas, jo tās jau ir izskaidrotas dalībvalstu (nevis Komisijas vai Vispārējās tiesas) finanšu judikatūrā. Tas tā ir vēl jo vairāk, ņemot vērā faktu, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru Savienības tiesībās nodokļu maksātājs pat var brīvi izvēlēties sev visizdevīgāko nodokļu režīmu likuma ietvaros [49].

150. Ņemot vērā vispārējo noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu īpatnības, kritērijam, pārskatot vispārējo noteikumu par ļaunprātīgu izmantošanu piemērošanu saskaņā ar tiesību aktiem atbalsta jomā, tieši ir jābūt tikai vienkāršai ticamības pārbaudei. Tātad ir acīmredzami nepareizi jāpiemēro noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Var pieņemt, ka tas tā ir, ja nevienam nevar ticami izskaidrot, kāpēc konkrētajā gadījumā nebūtu konstatējama ļaunprātīga izmantošana.

b) Šo principu piemērošana konkrētajā gadījumā

151. Komisija un Vispārējā tiesa (398. un nākamie punkti) pareizi kā atskaites punktu, vispirms, izmanto atsauces sistēmu Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta formā. Saskaņā ar Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu ļaunprātīga izmantošana pastāv, ja kumulatīvi ir izpildīti četri kritēriji, proti, privāto tiesību formu vai iestāžu izmantošana, nodokļu saistību samazināšana, neatbilstoša tiesiskā regulējuma izmantošana un ar nodokļiem nesaistītu iemeslu neesamība.

152. Tāpēc šajā lietā atsauces sistēmu var konkrēti noteikt tikai tad, ja tiek noskaidrots, kā Luksemburgas tiesību aktos nodokļu jomā ir jāsaprot "ļaunprātīga izmantošana". Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantā nav definēts ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens. Lai noteiktu ļaunprātīgas izmantošanas jēdzienu Luksemburgas tiesību aktos nodokļu jomā un tātad arī atsauces sistēmu, noteikti būtu bijis jāpārbauda gan Luksemburgas judikatūra, gan Luksemburgas administratīvā prakse. Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 409. punktā esot jau pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, uzskatot, ka nav jāņem vērā administratīvā prakse, jo noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu šajā lietā nerada interpretācijas grūtības.

153. Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 409. punktā gan norādīja uz to, ka Komisija savā lēmumā atsaucās uz Luksemburgas administrācijas administratīvo apkārtrakstu un Luksemburgas tiesu praksi. Tomēr no attiecīgajām Komisijas lēmuma daļām (293.–298. punkts), uz kurām atsaucas Vispārējā tiesa, izriet tikai tas, ka Komisija vispārīgi aplūkoja četrus Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta piemērošanas nosacījumus, taču neatbildēja uz jautājumu par to, kā Luksemburgas nodokļu administrācija rīkojas ar salīdzināmiem nodokļu režīmiem.

[48] Dalībvalstis, piemēram, Vācijas Federatīvā Republika, kurai jau ir senas šādu noteikumu tradīcijas, joprojām sastopas ar grūtībām to pareizā interpretācijā. Par to liecina daudzi tiesu nolēmumi un šajā ziņā sniegto komentāru apjoms – skat., piemēram, Peter Fischer, no: Hübschmann/Hepp/Spitaler (red.), *AO/FGO-Kommentar, § 42 AO* (stāvoklis: 2022. gada novembris – 200 lpp.); Klaus-Dieter Drüen, no: Tipke/Kruse (red.), *AO/FGO-Kommentar, § 42 AO* (stāvoklis: 2022. gada septembris – 85 lpp.).
Tāpat Tiesā arvien no jauna nonāk jautājumi par Savienības tiesību vispārējā ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma interpretāciju, uz kuriem sniegt atbildes ir tik sarežģīti, ka to ir darījusi virspalāta – skat., piemēram, spriedumus, 2019. gada 26. februāris, *T Danmark* un *Y Denmark* (C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135), 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134), un 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Skat. spriedumus, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. punkts), 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. punkts), 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. punkts), un 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. punkts).

154. Turklāt Vispārējā tiesa pieļāva tiesību kļūdu, aizstājot Luksemburgas nodokļu administrācijas interpretāciju ar savu interpretāciju. Turpretim ir jāpārskata Luksemburgas nodokļu administrācijas lēmums, lai konstatētu acīmredzamas kļūdas (skat. iepriekš 150. punktu).

155. Tomēr šajā lietā nav acīmredzams, ka būtu bijis jāpiemēro noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Jo īpaši nav acīmredzams, ka šāda Komisijas un Vispārējās tiesas interpretācija faktiski izriet no Luksemburgas tiesību aktiem. To var ilustrēt ar argumentiem par neatbilstošas juridiskās struktūras kritēriju. Saskaņā ar Luksemburgas judikatūru, uz kuru atsaucas Komisija, šī pazīme ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj nodokļu režīmu, kas ir tiešā pretrunā ar likumdevēja acīmredzamo nodomu, kurš atbilst likuma mērķim vai garam. Atbilstoši Luksemburgas argumentācijai ir jābūt vismaz diviem veidiem, kā sasniegt paredzēto ekonomisko rezultātu, no kuriem viens nebūtu atbilstošs un radītu nodokļu priekšrocību, kas nebūtu iespējama, izmantojot atbilstošo iespēju.

156. Vispārējā tiesa (445. un nākamie punkti), pamatojoties uz to, vērtē, vai dubulta neaplikšana ar nodokļiem būtu tikusi novērsta, izmantojot alternatīvus finansēšanas instrumentus. Šajā nolūkā Vispārējā tiesa ņem vērā finansējumu ar pašu kapitāla instrumentu, ar nekonvertējamo aizdevumu, kā arī ar tiešu *ZORA*, par kuru ir notikusi tieša vienošanās starp mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu. Saskaņā ar Vispārējās tiesas secinājumiem visos šajos gadījumos būtu tikusi panākta vienreizēja aplikšana ar nodokli, lai gan Luksemburga un *Engie* tiesas sēdē to turpināja apstrīdēt.

157. Vispārējā tiesa šajā ziņā ir pieļāvusi tiesību kļūdu divējādā ziņā. Vispirms, tāpat kā Komisija, tā acīmredzami nepareizi piemēroja Luksemburgas noteikumus, kurus tā izmantoja kā atsauces sistēmu, tādējādi par pamatu ņemot nepareizu atsauces sistēmu. Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta piemērošanas priekšnoteikums ir tāds, ka izvēlētā struktūra ir neatbilstoša juridiska struktūra. Tomēr Vispārējā tiesa un Komisija drīzāk ir vērtējusi, vai tā vietā būtu bijuši piemēroti *citi* finansēšanas veidi. Tomēr secinājums *a contrario*, proti, ka *Engie* izvēlētā struktūra ir patiešām neatbilstoša, nav obligāts.

158. Turklāt nav vienprātības par to, vai tieša *ZORA* izmantošana, t.i., neizmantojot starpniekuzņēmumu, varētu arī izraisīt dubultu neaplikšanu ar nodokļiem, jo Komisija un pēc tās arī Vispārējā tiesa (441. un nākamie punkti) nepiemērotību pamato tieši ar struktūras sarežģītību. Manuprāt, tas nav viennozīmīgi, un tāpēc tas izslēdz acīmredzamu ļaunprātīgu izmantošanu. *Engie* un Komisija jo īpaši nav vienisprātis par *LIR* 22.a panta nozīmi. Saskaņā ar to aizdevuma konvertācija ar zināmiem nosacījumiem nerada kapitāla pieaugumu. Šajā ziņā šķiet apšaubāms – kā tas atklājās arī tiesas sēdē – tas, vai fakti vispār ietilpst *LIR* 22.a panta piemērošanas jomā un kādas galu galā būtu tās sekas. Tiesa pati šajā lietā nevar to izvērtēt. Šādu valsts tiesību aktu interpretācijas grūtību gadījumā nevar būt runa par acīmredzamu ļaunprātīgu izmantošanu.

159. Šajā lietā tieši nav acīmredzams, ka pamatoties tikai uz finansējumu un izmantojot konvertējamu finanšu instrumentu ar daudzlīmeņu līdzdalības struktūru būtu acīmredzamā pretrunā ar likumdevēja nodomu, jo īpaši tāpēc, ka abas šīs iespējas ir izplatītas uzņēmumu struktūrās. Turklāt, rūpīgāk pārbaudot, dubulta neaplikšana ar nodokļiem, ko rada nodokļu uzlikšana meitasuzņēmumu rezervei, nepastāv. Drīzāk nodokļu līmenis ir ļoti zems, pamatojoties uz rezerves aplikšanu ar nodokļiem, par ko ir notikusi vienošanās, taču to Komisija pārsūdzētajā lēmumā nav ņēmusi vērā (skat. iepriekš 84. un 85. punktu).

160. Visbeidzot aizliegtu atbalstu kopsakarā ar vispārēju noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu var pieņemt tikai tad, ja attiecīgais pasākums nebija pieejams visiem uzņēmumiem vienādi, jo dalībvalsts nodokļu administrācija līdzīgos gadījumos būtu piemērojusi noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu.

161. Tāpēc Komisijai ir jāpierāda, ka Luksemburgas nodokļu administrācija būtu piemērojusi Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu citos juridiski vai faktiski līdzīgos gadījumos. Nepietiek konstatēt, ka noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu ir ļoti vispārīgi piemērots attiecībā uz citiem nodokļu maksātājiem. Kā *Engie* ir pareizi norādījusi, no tā neizriet, ka noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu nepiemērošana konkrētajā gadījumā būtu diskriminējoša.

162. Tāpēc šajā gadījumā Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta nepiemērošana, pieņemot iepriekšējus nodokļu nolēmumus, nav selektīva priekšrocība par labu *Engie*.

3. Kopsavilkums

163. No minētā izriet, ka arī otrais apelācijas pamats ir pamatots. Komisija un Vispārējā tiesa, kas apstiprināja Komisijas uzskatu, ir piemērojusi nepareizu kritēriju, pašai interpretējot Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta vispārējo noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, lai noteiktu tā iespējamo piemērošanas jomu. Tā vietā tām bija jābalstās uz Luksemburgas administratīvo praksi un interpretāciju Luksemburgā. Šajā ziņā ļaunprātīgas izmantošanas esamība saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem nav acīmredzama un Komisija to nav pierādījusi, ko Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā pārsūdzētā sprieduma 472. punktā.

C. Pakārtoti: par trešo apelācijas pamatu – vispārējo tiesiskās paļāvības aizsardzības principu pārkāpums

164. Ar trešo apelācijas pamatu *Engie* apgalvo, ka rīkojums par atbalsta atgūšanu pārkāpj tiesiskās paļāvības aizsardzības un tiesiskās drošības principus. Luksemburga to apstrīd arī savā otrajā apelācijas pamatā. Tomēr šis apelācijas pamats nav jāvērtē rūpīgāk. Proti, pārsūdzētā sprieduma atcelšana izriet jau no pirmo divu apelācijas pamatu pamatotības.

165. Tomēr, ja Tiesa kopsakarā ar noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu nepiemērotu mēreno kritēriju un secinātu, ka bija konstatējama ļaunprātīga izmantošana Luksemburgas Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta izpratnē, rastos jautājums par tiesiskās paļāvības aizsardzību. Tāpēc arī šajā gadījumā ir lietderīgi, arī pakārtoti, izklāstīt dažus argumentus.

166. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nelikumīga atbalsta atcelšana, atgūstot atbalstu, ir loģiskas sekas tam, ka atbalsts ir atzīts par nelikumīgu [50].

167. Atgūšanas pienākumu jo īpaši ierobežo tiesiskās paļāvības aizsardzības princips, kas ir Savienības tiesību vispārējs princips Regulas 2015/1589 16. panta izpratnē. Tomēr no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka atgūšana ir izslēgta, pamatojoties uz tiesiskās paļāvības

[50] Principiāli: spriedums, 1990. gada 21. marts, Beļģija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, 66. punkts).

aizsardzības apsvērumiem, tikai izņēmuma gadījumos. Piemēram, Tiesa ir nolēmusi, ka uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu var atsaukties ikviena persona, kurai kāda Savienības iestāde, sniedzot tai precīzus solījumus, ir radījusi pamatotas cerības [51].

168. Turpretim dalībvalsts sniegtās garantijas nav uzskatāmas par pietiekamām, ņemot vērā efektivitātes principu [52]. Tas nozīmētu, ka tikai tas vien, ka valsts iestādes ar iepriekšēju nodokļu nolēmumu ir apsolījušas noteiktu nodokļu režīmu, nevar pamatot tiesiskās paļāvības aizsardzību no Savienības tiesību viedokļa.

169. Tomēr iepriekšēji nodokļu nolēmumi ir klasisks instruments, ar ko valsts nodokļu administrācija nodrošina tiesisko drošību, ko atzīst arī Komisija (skat. iepriekš 88. un nākamos punktus). Ja katra iestādes nepareiza tiesību piemērošana par labu nodokļu maksātājam liegtu atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzību, attiecīgo lēmumu galīgais raksturs būtu ļoti ierobežots, kas savukārt būtu pretrunā tiesiskās drošības principam.

170. Tomēr, ja Tiesa saistībā ar tiesību kļūdām piemēro šajā lietā ierosināto sašaurināto kritēriju, šī problēma nepastāv. Jau tad, ja valsts tiesību aktu nodokļu jomā piemērošanas kļūda nav acīmredzama, nav konstatējams atbalsts. Turpretim atbalsts var tikt konstatēts, ja tiesību kļūda ir acīmredzama un to nevar ticami izskaidrot pat trešajai personai. Ja tas tā ir, "likuma pārkāpums" ir redzams arī nodokļu maksātājam. Šādā gadījumā tam nav aizsargājamas paļāvības. To vairs nevar mainīt pat (šādā gadījumā acīmredzami nelikumīgas) garantijas.

D. Par Luksemburgas apelācijas sūdzības pamatiem, kas balstīti uz papildu iebildumiem

171. Ar trešo apelācijas sūdzības pamatu Luksemburga norāda uz LES 4. un 5. panta pārkāpumu, jo Vispārējā tiesa esot iejaukusies dalībvalstu nodokļu autonomijā. Ar ceturto apelācijas sūdzības pamatu Luksemburga apgalvo, ka Vispārējā tiesa nav izpildījusi pienākumu norādīt pamatojumu. Šos apelācijas sūdzības pamatus nav jāanalizē sīkāk. Proti, pārsūdzētā sprieduma atcelšana izriet jau no pirmo divu apelācijas sūdzības pamatu pamatotības.

E. Par prasību Vispārējā tiesā

172. Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 61. panta 1. punktu, ja Vispārējās tiesas lēmums tiek atcelts, Tiesa var pati pieņemt galīgo spriedumu attiecīgā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija, vai nodot lietu atpakaļ sprieduma pieņemšanai Vispārējā tiesā.

173. Par lietas gatavību iztiesāšanai varētu būt šaubas, jo Komisija savā lēmumā selektivitāti bija noteikusi četros dažādos veidos. *Engie* un Luksemburga savās prasībās iebilst pret visiem šiem argumentiem. Vispārējā tiesa savā spriedumā (382. punkts, skatīts kopā ar 230. un 231. punktu) norādīja, ka gadījumā, ja Komisija lēmuma rezolutīvo daļu pamato ar vairākām tās vērtējuma daļām, no kurām katra viena pati būtu pietiekama, lai pamatotu rīkojumu, šāds tiesību akts principā ir jāatceļ tikai tad, ja katrs no šiem pamatojumiem ir kļūdains.

[51] Skat., piemēram, spriedumus, 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 147. punkts), 2010. gada 16. decembris, *Kahla/Thüringen Porzellan*/Komisija (C-537/08 P, EU:C:2010:769, 63. punkts un tajā ietvertās norādes), un 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar* (C-349/17, EU:C:2019:172, 97. punkts).

[52] Skat., piemēram, spriedumu, 1997. gada 20. marts, *Alcan Deutschland* (C-24/95, EU:C:1997:163, 34. un nākamie punkti); ļoti plaši arī spriedumā, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 75. un nākamie punkti).

174. Tāpēc Vispārējā tiesa spriedumā pārbaudīja tikai Komisijas argumentus par *LIR* 164. un 166. pantu un Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta nepareizu piemērošanu un secināja, ka atbilstoši abām pieejām ir konstatējama selektivitāte. Vispārējā tiesa nepārbaudīja abus pārējos selektivitātes noteikšanas veidus [53]. Tomēr Komisijas lēmuma atcelšanu var apsvērt tikai tad, ja arī šie divi argumenti nerada ar iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem piemērotā nodokļu režīma selektivitāti.

175. Tiesas ieskatā šādā gadījumā tomēr ir lieta var būt gatava lēmuma pieņemšanai, ja par pārējiem prasības pamatiem Vispārējā tiesā ir notikušas uz sacīkstes principu balstītas debates un to izskatīšanai nav jāveic nekādi papildu procesa organizatoriskie vai pierādījumu savākšanas pasākumi [54].

176. Tas tā ir šajā lietā. Visi *Engie* prasības pamati par iepriekšējo nodokļu nolēmumu piešķirtā nodokļu režīma selektivitāti vismaz tiesvedībā Vispārējā tiesā tika apspriesti, jo *Engie* prasības tiesvedībā iebilda pret visām iespējām secināt selektivitāti. Turklāt ir taisnība, ka starp pusēm ir strīds par to, kā ir jāinterpretē Luksemburgas Lielhercogistes tiesību akti. Tomēr strīda atrisināšanai nav jāveic pierādījumu savākšanas pasākumi. Visbeidzot, saistībā ar abiem Vispārējās tiesas nepārbaudītajiem selektivitātes secināšanas veidiem principā nozīme ir tiem pašiem apsvērumiem un faktiem, kas attiecas uz ierobežoto atsauces sistēmu, kas Tiesai jebkurā gadījumā ir detalizēti jāpārbauda. Ja šo iemeslu dēļ lēmums izrādītos likumīgs, apelācijas sūdzība nebūtu pamatota.

177. Tāpēc turpinājumā es izteikšu dažas papildu piezīmes par nodokļu nolēmumos piemērotā nodokļu režīma selektivitāti tiktāl, ciktāl Komisijas ieskatā tas ir secināms no paplašinātas atsauces sistēmas, kas ietver visu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu (šajā ziņā skat. 1. punktu). Visbeidzot es arī vērtēšu, vai Komisija ir saprotami pierādījusi selektivitāti, ņemot vērā paplašināto atsauces sistēmu saistībā ar *Engie* grupu, kurā šajā gadījumā ietilpst attiecīgie mātesuzņēmumi, starpniekuzņēmumi un meitasuzņēmumi (šajā ziņā skat. 2. punktu).

1. Selektivitāte, ņemot vērā paplašinātu atsauces sistēmu

178. Savā lēmumā (171. un nākamie punkti) Komisija galvenokārt pieņem, ka atsauces sistēmu veido vispārējā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, un tādējādi arī nonāk pie secinājuma, ka kapitāla pieauguma neaplikšana ar nodokli ir selektīva *LNG Holding* līmenī.

179. Ienākumu no kapitāldaļām neaplikšana ar nodokļiem – Komisijas ieskatā kļūdaini – nozīmē mātesuzņēmumu nodokļu sistēmas piemērošanu saskaņā ar *LIR* 166. pantu. Tātad Komisija atkal apgalvo, ka ienākumi no kapitāldaļām tika uzskatīti par atbrīvotiem no nodokļiem, lai gan ekonomiskais ekvivalents *ZORA* pieauguma veidā bija atskaitāms no *LNG Supply* nodokļu bāzes.

180. Kā jau izklāstīts iepriekš, šāds atbilstības princips nav secināms no Lielhercogistes tiesību aktiem (skat. iepriekš 102. un nākamos punktus, kā arī 115. un nākamos punktus). Tāpēc pat visas Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas izmantošana par atsauces sistēmu nemaina iepriekš izdarīto secinājumu.

[53] Šajā ziņā skat. 177. punktu, kā arī 46. un nākamos punktus.

[54] Spriedums, 2020. gada 8. septembris, Komisija un Padome/*Carreras Sequeros* u.c. (C-119/19 P un C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130. punkts).

181. Mātesuzņēmumu nodokļu sistēma (peļņas sadales mātesuzņēmumam atbrīvojums no nodokļa) ir jāsaprot kā neatņemama pašas atsauces sistēmas sastāvdaļa, pat ja tiek ņemta vērā visa Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma. Tāpēc uz to attiecas Luksemburgas nodokļu suverenitāte. Tāpēc Luksemburga varēja izlemt, vai tā ir paredzējusi šādu noteikumu, lai novērstu ekonomisko dubultu aplikšanu ar nodokļiem grupu struktūrās, vai arī attiecīgi kāds tieši būs tā saturs.

182. Ja šis noteikums ir piemērojams – kā izklāstīts iepriekš –, piemērojot šo noteikumu, nevar uzskatīt, ka būtu piemērojams selektīvs, labvēlīgs režīms, pat ņemot vērā visu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu.

2. Selektivitāte, ņemot vērā nodokļu režīma ietekmi uz visu uzņēmumu grupu

183. Visbeidzot pārsūdzētajā lēmumā (237. un nākamie punkti) Komisija, pamatojoties uz grupas pieeju, pamato selektīvo pieeju attiecībā uz *ENGIE* nodokļu režīmu. Šīs argumentācijas sākumpunkts ir identisks tam, ka par atsauces sistēmu tiek izmantota visa uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma. Tomēr Komisija paplašina perspektīvu, jo tā balstās uz visu *ENGIE* grupas nodokļu bāzi.

184. Komisija apgalvo, ka atbalsta noteikumi nav jāpiemēro konkrētiem uzņēmuma uzņēmumiem, bet gan ir jāpiemēro konkurences tiesībās izmantotais uzņēmuma jēdziens. Visi attiecīgie uzņēmumi šajā lietā esot daļa no viena uzņēmuma konkurences tiesību izpratnē. Atšķirībā no Komisijas lēmumiem par *Groepsrentebox*[55] un *Fiat*[56], jau aprakstītajam nodokļu režīmam nav pārrobežu rakstura, tāpēc Komisijas pieeja, kas balstīta uz grupu, neesot nekonsekventa.

185. Komisija kā atsauces sistēmu atkal norāda Luksemburgas Lielhercogistes uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu (245. un nākamie punkti). Pēc tam tā aprobežojas ar finanšu darījumu nodokļu režīma analīzi uzņēmumu grupas ietvaros. Atbilstoši tam Luksemburgas tiesību aktos nodokļu jomā neesot paredzēts samazināt apvienoto nodokļu bāzi neatkarīgi no finansējuma veida. Komisija to skaidro, atsaucoties uz jau aprakstītajiem alternatīvajiem finansējuma nodrošināšanas veidiem, no kuriem katrs būtu saistīts ar vienreizēju aplikšanu ar nodokļiem. Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir arī uzņēmumu peļņas aplikšana ar nodokli. No tā tieši izrietot, ka uzņēmumu grupas kopējās nodokļu bāzes samazināšana nav pieļaujama. Visas uzņēmumu grupas, kas veic finanšu darījumus uzņēmumu grupas ietvaros, esot salīdzināmas. Turklāt finansēšanas struktūra neesot pieejama visiem uzņēmumiem. Neesot arī iespējams to pamatot.

186. Komisijas argumentācija atšķiras no citiem tās izdarītajiem apsvērumiem tikai tiktāl, ciktāl tā pieņem, ka apvienotajai nodokļu bāzei ir nozīme, un tā ir identificējusi *Engie* grupu kā atbalsta pasākuma saņēmēju, piemērojot konkurences tiesību jēdzienu "uzņēmums". Jau pēdējā tēze nav pamatota, ja attiecīgās valsts nodokļu likums neparedz grupu aplikšanu ar nodokļiem vai attiecīgi ja tas nav izmantots. Šajā ziņā tas ir pretrunā ar nodokļu tiesībās parasti piemērojamo nodokļu subjekta principu.

[55] Komisijas Lēmums 2009/809/EK (2009. gada 8. jūlijs) par *groepsrentebox*, kuru Nīderlande plāno īstenot (C 4/07 (ex N 465/06) (OV 2009, L 288, 26. lpp.).

[56] Komisijas Lēmums (ES) 2016/2326 (2015. gada 21. oktobris) par valsts atbalstu SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ko Luksemburga īsteno par labu *Fiat* (OV 2016, L 351, 1. lpp.).

187. Visbeidzot Komisija selektīvas priekšrocības pastāvēšanu secina tikai no tā, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma mērķis ir uzņēmumu peļņas aplikšana ar nodokli. Tas tā varētu būt, tomēr arī šajā ziņā ir jānorāda, ka mātesuzņēmumu nodokļu sistēma ir neatņemama Luksemburgas tiesību aktu nodokļu jomā sastāvdaļa (skat. iepriekš 180. un nākamos punktus) un šajā ziņā maina šo mērķi. Turklāt meitasuzņēmumu darbības peļņa tiek aplikta ar nodokli, tikai saskaņā ar citu metodi. Tomēr šo citu metodi Komisija nav detalizēti pārbaudījusi.

188. Galu galā Komisija pat šajā ziņā nav pierādījusi, ka nodokļu režīms, kas *Engie* grupai tika solīts ar *ZORA* pieaugumu, būtu selektīvs LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

3. Secinājumi par prasību Vispārējā tiesā

189. Tā kā Komisija nav izpildījusi savu pierādīšanas pienākumu arī attiecībā uz spriedumā neaplūkotajām norādēm par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, pārsūdzēto lēmumu var pilnībā atcelt bez lietas nodošanas atpakaļ Vispārējai tiesai.

VI. Par tiesāšanās izdevumiem

190. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība ir pamatota un Tiesa taisa galīgo spriedumu, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem.

191. Atbilstoši šī reglamenta 138. panta 1. punktam, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz šī paša reglamenta 184. panta 1. punktu, lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā *Engie* un Luksemburga ir iesniegušas šādu pieteikumu, Komisijai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kas *Engie* un Luksemburgai radušies šajā apelācijas tiesvedībā.

192. Tā kā Komisijia abās instancēs spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus abās instancēs atbilstoši apelācijas sūdzības iesniedzēju prasījumiem.

193. Saskaņā ar Reglamenta 184. pantu, skatītu kopā ar 140. panta 1. punktu, dalībvalstis un iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Īrija, kas iestājusies šajā lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

VII. Secinājumi

194. Ņemot vērā minēto, es ierosinu Tiesai lietā C-454/21 P lemt šādi:

1) atcelt Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija spriedumu lietā Luksemburga u.c./Komisija (T-516/18 un T-525/18, EU:T:2021:251);

2) atzīt par spēkā neesošu Komisijas Lēmumu (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *ENGIE* (OV 2019, L 78, 1. lpp.);

3) Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina *Engie Global LNG Holding S.à.r.l.*, *Engie Invest International S.A.* un *Engie S.A.* tiesāšanās izdevumus abās instancēs. Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus abās instancēs.

195. Turklāt es ierosinu Tiesai lietā C 451/21 P lemt šādi:

1) atcelt Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija spriedumu lietā Luksemburga u.c./Komisija (T-516/18 un T-525/18, EU:T:2021:251);

2) atzīt par spēkā neesošu Komisijas Lēmumu (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *ENGIE* (OV 2019, L 78, 1. lpp.);

3) Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina Luksemburgas Lielhercogistes tiesāšanās izdevumus abās instancēs. Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus abās instancēs.