Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 4. maja 2023 [1]

Zadeva C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International S.A.,
Engie S.A.
proti
Evropski komisiji
Zadeva C-451/21 P
Veliko vojvodstvo Luksemburg
proti

Evropski komisiji

„Pritožba – Pravo državnih pomoči – Ukrep Velikega vojvodstva Luksemburg v korist skupine Engie – Selektivna prednost – Določitev referenčnega sistema – Merilo presoje za selektivno prednost v davčnem pravu – Vnaprejšnje davčno stališče – Napačna uporaba prava v korist davčnega zavezanca kot selektivna prednost – Holdinški privilegij in skrito izplačilo dobička – Nezapisano načelo skladnosti – Komisijina razlaga nacionalnega prava – Nepravilna uporaba splošne določbe o preprečevanju zlorab kot selektivna prednost“

I. Uvod

1. Obravnavani pritožbi Sodišču znova [2] omogočata presojo vnaprejšnjega davčnega stališča na podlagi prava državnih pomoči. Medtem ko taka vnaprejšnja davčna stališča na eni strani služijo pravni varnosti, na drugi strani med drugim obstaja latentni sum, da v nekaterih državah članicah vodijo do dogovorov med davčnimi organi in davčnimi zavezanci, ki bi lahko negativno vplivali na konkurenco.

2. Drugače kot v drugih postopkih nadzora državnih pomoči, ki jih je začela Komisija v zvezi z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, [3] pa v obravnavanem primeru ne gre za transferne cene, ki odstopajo od neodvisnega tržnega načela. V obravnavanem sporu je luksemburška davčna uprava v razmerju do skupine Engie namesto tega v dveh svežnjih vnaprejšnjih davčnih stališč podala

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[2] Glej v zvezi s tem zlasti nazadnje sodbo z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859), in sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

[3] Glej v zvezi s tem sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859); z dne 15. julija 2020, Irska in drugi/Komisija (T-778/16 in T-892/16, EU:T:2020:338 – postopek še teče pod številko zadeve C-465/20 P), in z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15, EU:T:2019:669).

stališče glede davčne obravnave prestrukturiranja skupine družb v Luksemburgu. Nazadnje je potrdila, da je treba zamenljivo posojilo med več luksemburškimi družbami skupine Engie na koncu na ravni „posojilojemalke“ opredeliti kot dolg in na ravni „posojilodajalke“ kot lastniški kapital. Nadomestila, plačana v zvezi s financiranjem, zato na ravni odvisne družbe niso bila vključena v obdavčljivi dohodek, pri matični družbi pa so se obravnavala kot dohodki od deležev. Ti se običajno znotraj skupine – kar velja tudi v Luksemburgu – ne obdavčijo. Na ravni odvisne družbe pa je na drugi strani prišlo do obdavčenja le v višini posebne davčne osnove („marže“), dogovorjene z davčno upravo.

3. Komisija je v spornem sklepu [4] izhajala iz tega, da luksemburška davčna uprava dohodkov od deležev na ravni matične družbe ne bi smela obravnavati kot oproščenih davka. S tem, da je Veliko vojvodstvo to v vnaprejšnjih davčnih stališčih presodilo drugače, naj bi zadevnima matičnima družbama oziroma skupini Engie odobrilo pomoč. Finančna uprava bi alternativno morala uporabiti splošno določbo o preprečevanju zlorab, ki jo določa luksemburško pravo. Splošno sodišče se je v celoti strinjalo s tem stališčem Komisije.

4. Zato se v obravnavanem pritožbenem postopku, prvič, postavlja vprašanje, ali je treba davčne ugodnosti, dosežene z uporabo zamenljivih posojil, šteti za selektivno davčno ugodnost v smislu člena 107(1) PDEU. Pri tem bo treba odgovoriti tudi na vprašanje, ali pravo državnih pomoči v nacionalnem okviru terja skladno obdavčitev (to pomeni, da dohodki od deležev niso oproščeni, če izplačani dobički niso bili že na ravni odvisne družbe v celoti obdavčeni).

5. Drugič, postavlja se vprašanje, ali Komisija in Sodišče lahko z uporabo prava državnih pomoči preučita ravnanje nacionalne davčne uprave in njene davčne odločbe glede njihove „pravilnosti“. V tem pogledu je glede na oba vidika med drugim treba odgovoriti tudi na vprašanje, v kolikšni meri lahko Komisija razlago nacionalnega prava, ki so jo podali nacionalni davčni organi (v obravnavanem primeru razlago splošne določbe o preprečevanju zlorab), nadomesti z lastno razlago (nacionalnega prava), da bi s tem dokazala selektivno prednost.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Okvir prava Unije tvorijo člen 107 PDEU in naslednji. Postopek v zvezi z nezakonito pomočjo je urejen v Poglavju III Uredbe (EU) 2015/1589 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 PDEU [5] (v nadaljevanju: Uredba 2015/1589).

B. Luksemburško pravo

7. Člen 22(5) spremenjenega zakona z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov (loi concernant l’impot sur le revenu; v nadaljevanju: LIR) po smislu določa, da se pretvorba sredstev načelno obravnava kot zamenjava in s tem kot odsvojitev danega sredstva in kot pridobitev prejetega sredstva. Iz tega lahko izhaja obdavčljivi kapitalski dobiček.

[4] Sklep Komisije (EU) 2019/421 z dne 20. junija 2018 o državni pomoči SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie (UL 2019, L 78, str. 1).

[5] Uredba Sveta z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2015, L 248, str. 9).

8. Člen 22a(2), točka 1, LIR v različici, ki je glede na navedbe v izpodbijani sodbi veljala v času izdaje vnaprejšnjih davčnih stališč, določa:

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

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

9. Člen 164 LIR določa:

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

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

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

10. Člen 166(1) LIR določa:

„Dohodki iz deleža, ki ga imajo:

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

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

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

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

5. stalna domača poslovna enota kapitalske družbe ali zadruge, ki je rezidentka države pogodbenice Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP), ki ni država članica Evropske unije, so oproščeni davka, če ima upravičenec na datum, ko so dohodki dani na voljo, navedeni delež že vsaj dvanajst mesecev neprekinjeno ali se je obvezal, da ga bo imel vsaj dvanajst mesecev neprekinjeno, in če v tem obdobju stopnja udeležbe nikoli ni manjša od 10-odstotnega praga oziroma pridobitvene cene v višini 1.200.000 EUR.“

11. Člen 6 luksemburškega zakona o davčnem prilagajanju ali Steueranpassungsgesetz (v nadaljevanju: StAnpG) določa:

„Z zlorabo pravnih oblik ali struktur, ki so zakonite glede na civilno pravo, se ni dopustno izogniti davkom ali zmanjšati davčno breme. Če obstaja zloraba, je treba davke odmeriti tako, kot bi jih bilo treba odmeriti pri pravni obliki, ustrezni ekonomskim transakcijam, dejstvom in razmerjem.“

III. Ozadje spora

12. Spor temelji na dveh svežnjih vnaprejšnjih davčnih stališč, ki jih je Veliko vojvodstvo Luksemburg izdalo skupini Engie. Ta stališča se nanašajo na dve primerljivi strukturi financiranja znotraj skupine.

13. Za boljše razumevanje bom najprej predstavila strukturo skupine Engie, upoštevno za spor (razdelek A), šele nato bom obravnavala transakcije, na katerih temeljijo vnaprejšnja davčna stališča, vključno s strukturo financiranja, ki jo je izbrala skupina Engie (razdelek B). Na koncu bom predstavila vnaprejšnja davčna stališča, ki so jih izdali luksemburški davčni organi (razdelek C), sklep Komisije (razdelek D) in postopek pred Splošnim sodiščem ter izpodbijano sodbo (razdelek E).

A. Struktura skupine Engie

14. Skupino Engie sestavljajo družba Engie S.A. s sedežem v Franciji in vse družbe, ki jih ta neposredno ali posredno nadzoruje (točka 4 in naslednje izpodbijane sodbe). Med te družbe spada tudi več družb s sedežem v Luksemburgu.

15. Družba Engie S.A. v Luksemburgu med drugim nadzoruje družbo Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A. (v nadaljevanju: družba CEF), ki je bila v letu 2015 preimenovana v družbo Engie Invest International S.A. Namen te družbe je pridobivanje lastniških deležev v Luksemburgu in v tujih subjektih ter upravljanje, izkoriščanje in nadzorovanje teh deležev.

16. Družba CEF je lastnica družbe GDF Suez Treasury Management S.à.r.l (v nadaljevanju: družba GSTM), družbe Electrabel Invest Luxembourg S.A. (v nadaljevanju: družba EIL) in družbe GDF Suez LNG Holding S.à.r.l (v nadaljevanju: družba LNG Holding), ki je bila ustanovljena v Luksemburgu leta 2009, leta 2015 pa je bila preimenovana v Engie Global LNG Holding S.à.r.l.

17. Namen družbe LNG Holding je prav tako pridobivanje lastniških deležev v Luksemburgu in v tujih subjektih ter upravljanje teh deležev. Ta družba je lastnica družbe GDF Suez LNG Supply S.A. (v nadaljevanju: družba LNG Supply) in družbe GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l (v nadaljevanju: družba LNG Luxembourg). Družba LNG Supply se ukvarja z nakupom in prodajo utekočinjenega zemeljskega plina, plina in proizvodov, pridobljenih iz plina, ter trgovanja z njimi.

B. Transakcije in struktura financiranja

18. Med leti 2009 in 2015 je znotraj luksemburškega dela skupine Engie potekalo prestrukturiranje, ki je bilo med drugim izvedeno z zapletenimi strukturami financiranja znotraj skupine, kar je v izpodbijani sodbi v točki 12 in naslednjih ter v točki 36 in naslednjih opisano tako, kot sledi v nadaljevanju.

1. Prenos dejavnosti na družbo LNG Supply

19. Prvo prestrukturiranje se je nanašalo na družbo LNG Holding (matična družba) ter njeni odvisni družbi LNG Luxembourg (v nadaljevanju tudi: posredniška družba) in LNG Supply (odvisna družba).

20. Družba LNG Holding je 30. oktobra 2009 svoje operativno poslovanje na področju utekočinjenega zemeljskega plina in proizvodov, pridobljenih iz plina, prenesla na družbo LNG Supply. Prodajna cena je znašala 657 milijonov ameriških dolarjev (USD) (približno 553,26 milijona EUR).

21. Za financiranje prenosa znotraj skupine je družba LNG Luxembourg družbi LNG Supply odobrila obvezno zamenljivo posojilo (v nadaljevanju: posojilo ZORA [6]) v nominalnem znesku 646 milijonov USD in s trajanjem posojila 15 let. Od posojila ZORA se niso pobirale redne obresti. Namesto tega naj bi družba LNG Supply družbi LNG Luxembourg kot posojilodajalki izdala lastne delnice pri pozneje predvideni pretvorbi posojila ZORA v lastniški kapital.

22. Vrednost delnic, ki naj bi se izdale, se določa po nominalnem znesku posojila ZORA v času pretvorbe, zvečanem ali zmanjšanem za variabilni delež. Variabilni delež na drugi strani ustreza dobičkom, ki jih je družba LNG Supply ustvarila v času trajanja posojila ZORA, po odbitku obdavčljive marže. Konkretno obdavčljiva marža in davčna osnova te marže sta bili s finančno upravo usklajeni v vnaprejšnjem davčnem stališču (glej spodaj, razdelek C). Variabilni delež pa je lahko – v letih poslovanja z izgubo – tudi negativen. Znesek variabilnega deleža se navaja tudi kot „prirast k posojilu ZORA“.

23. Družba LNG Luxembourg je na drugi strani posojilo ZORA financirala s terminsko pogodbo z družbo LNG Holding (takrat še družba LNG Trading).V okviru te terminske pogodbe družba LNG Holding družbi LNG Luxembourg plača znesek v višini nominalnega zneska posojila ZORA – torej 646 milijonov USD – v zameno za pridobitev pravic do delnic, ki jih bo družba LNG Supply izdala ob pretvorbi posojila ZORA.

24. V letu 2014 je prišlo do delne pretvorbe posojila ZORA. Kot tako imenovani hibridni element financiranja se posojilo ZORA na ravni odvisne družbe obravnava kot neke vrste dolg, medtem ko se na ravni matične družbe v času pretvorbe šteje za lastniški kapital. Družba LNG Supply je za to povečala kapital za 699,9 milijona USD (približno 589,6 milijona EUR), od česar je 193,8 milijona USD (približno 163,3 milijona EUR) odpadlo na poplačilo dela nominalnega zneska zadevnega posojila ZORA in preostali znesek na plačilo dela prirasta k temu posojilu.

25. Na ravni družbe LNG Luxembourg (posredniška družba) je delna pretvorba privedla do zmanjšanja vrednosti posojila ZORA, knjiženega kot sredstva, in sicer za 193,8 milijona USD, in do ustreznega zmanjšanja obveznosti, izkazane v povezavi s terminsko pogodbo. Operacija je bila posledično na ravni družbe LNG Luxembourg davčno nevtralna. Dohodki od deležev, za tem prejeti na ravni družbe LNG Holding (matična družba) v obliki delnic, ki jih je družba LNG Supply (odvisna družba) izdala pri pretvorbi posojila ZORA, so bili z uporabo holdinškega privilegija v skladu s členom 166 LIR (to pomeni z oprostitvijo davka na izplačila dobička znotraj skupine) obravnavani kot oproščeni. Te davčnopravne posledice so bile predvidene v vnaprejšnjih davčnih stališčih (glej spodaj, razdelek C).

[6] Ni jasno, kaj točno pomeni ta akronim. Komisija izhaja iz tega, da gre za kratico za „Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions“ – glej opombo 6 spornega sklepa.

2. Prenos dejavnosti na družbo GSTM

26. Drugo prestrukturiranje se je nanašalo na družbo CEF (matična družba) ter njeni odvisni družbi EIL (v nadaljevanju tudi: posredniška družba) in GSTM (odvisna družba). Družba CEF je z letom 2010 svoje dejavnosti financiranja in upravljanja denarnih sredstev prenesla na družbo GSTM. Prodajna cena je znašala približno 1,036 milijarde EUR.

27. Tudi ta prenos znotraj skupine je bil financiran s posojilom ZORA s trajanjem do leta 2026, ki ga je družba EIL odobrila družbi GSTM. Nominalni znesek posojila ZORA ustreza prodajni ceni. Struktura financiranja je sicer ustrezala tisti za prenos dejavnosti na družbo LNG Supply; družba EIL je zlasti z družbo CEF sklenila identično terminsko pogodbo, tako da se lahko upoštevajo zgornje navedbe.

28. Do pretvorbe posojila ZORA pa v tem pogledu do sedaj še ni prišlo, tako da družba CEF v zvezi s tem še ni prejela nobenih dohodkov od deležev.

C. Vnaprejšnja davčna stališča luksemburške davčne uprave

29. V povezavi s temi transakcijami ter njihovim financiranjem je luksemburška davčna uprava skupini Engie izdala dva svežnja vnaprejšnjih davčnih stališč (točka 17 in naslednje izpodbijane sodbe).

1. Vnaprejšnja davčna stališča glede prenosa dejavnosti na družbo LNG Supply

30. Prvo vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 9. septembra 2008. Nanaša se na ustanovitev družb LNG Supply in LNG Luxembourg ter načrtovani prenos dejavnosti z družbe LNG Holding na družbo LNG Supply.

31. Z davčnega vidika iz vnaprejšnjega davčnega stališča izhaja, da je družba LNG Supply na poseben način obdavčena samo od marže, dogovorjene z luksemburško davčno upravo: glede na sklep Komisije z dne 20. junija 2018[7] davčna osnova ni dobiček (kot znesek v razliki poslovnega premoženja na začetku in koncu poslovnega leta) družbe LNG Supply, temveč znesek, ki „ustreza skupni čisti marži v višini • % vrednosti kosmatih sredstev, kot je navedena v bilanci stanja (družbe LNG Supply)“. Pri tem „ta čista marža ni manjša od • % kosmatega letnega prometa družbe“. Za ta znesek (maržo) velja običajna davčna stopnja za davek od dohodka (v nadaljevanju: obdavčitev marže).

32. Na koncu tako pride do obdavčitve dohodka, ki temelji na bilanci stanja, najmanj pa do obdavčitve dohodka, ki temelji na prometu. To pomeni, da mora družba LNG Supply tudi v primeru izgube plačati davek od dohodka. Zaradi tega obdavčenja, temelječega na bilanci stanja oziroma na prometu, dejanski dohodki (prihodki z odbitkom izdatkov) družbe LNG Supply za davčno osnovo niso bili več pomembni. Iz spisa ne izhaja, zakaj in na kateri zakonski podlagi se je luksemburška finančna uprava odločila (ali lahko odločila) za to odstopajoče obdavčenje, v okviru katerega obdavči čisto maržo. Ekonomski izid, ki je po odbitku te marže ostal družbi LNG Supply, pa je v skladu z dogovorom ustrezal višini prirasta k posojilu ZORA.

[7] Uvodna izjava 36 sklepa.

33. Glede na navedbe v sklepu Komisije [8] luksemburška davčna uprava družbi LNG Luxembourg kot „posojilodajalki“ omogoča, da v času trajanja posojila ZORA ohrani njegovo vrednost v svojih računovodskih izkazih po knjigovodski vrednosti, kar je družba LNG Luxembourg tudi storila. Vnaprejšnje davčno stališče dalje določa, da ob poznejši pretvorbi posojila ZORA v delnice družbe ne nastane obdavčljiv kapitalski dobiček, če se družba LNG Luxembourg odloči za uporabo člena 22a LIR. Do obdavčenja prirasta k posojilu ZORA, vsebovanega v vrednosti izdanih delnic, torej ne pride. Ta prirast se v tem pogledu obravnava kot lastniški kapital.

34. Nazadnje iz vnaprejšnjega davčnega stališča z dne 9. septembra 2008 izhaja, da družba LNG Holding plačilo družbi LNG Luxembourg v povezavi s terminsko pogodbo knjiži kot finančna osnovna sredstva, tako da družba LNG Holding pred pretvorbo posojila ZORA ne bo upoštevala nobenega obdavčljivega dohodka niti nobenega odbitnega stroška v zvezi s tem posojilom ZORA. Poleg tega je luksemburški davčni organ še potrdil, da se oprostitev za dohodke od deležev v skladu s členom 166 LIR uporablja za delež v družbi LNG Supply, kupljen na podlagi terminske pogodbe.

35. Drugo vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 30. septembra 2008 in se nanaša na prenos dejanskega upravljanja družbe LNG Trading na Nizozemsko. Tretje vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 3. marca 2009 in potrjuje spremembe v strukturi financiranja, določene z vnaprejšnjim davčnim stališčem z dne 9. septembra 2008, zlasti nadomestitev družbe LNG Trading z družbo LNG Holding in izvedbo posojila ZORA, ki ga je najela družba LNG Supply pri družbah LNG Luxembourg in LNG Holding. Četrto vnaprejšnje davčno stališče je bilo izdano 9. marca 2012 in pojasnjuje nekatere računovodske izraze, uporabljene pri izračunu marže, od katere je obdavčena družba LNG Supply.

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

37. Z davčnega vidika je luksemburška davčna uprava potrdila, da zadevna delna pretvorba ne bo imela nobenih posledic za družbo LNG Luxembourg. Kar se tiče družbe LNG Holding, bo ta knjižila dobiček, enak razliki med nominalnim zneskom pretvorjenih delnic in zneskom te pretvorbe (to pomeni v višini prirasta k posojilu ZORA). Poleg tega je bilo ugotovljeno, da bo ta dobiček v skladu s členom 166 LIR zajet z oprostitvijo dohodkov od deležev.

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

38. Prvo vnaprejšnje davčno stališče, izdano 9. februarja 2010, potrjuje strukturo, podobno tisti, ki jo je vzpostavila družba LNG Holding za financiranje prenosa svojih dejavnosti v sektorju utekočinjenega zemeljskega plina na družbo LNG Supply. Zadevna struktura namreč temelji na posojilu ZORA, ki ga je družba GSTM najela pri družbi EIL in katerega namen je bil financiranje pridobitve dejavnosti financiranja in upravljanja denarnih sredstev družbe CEF. Podobno kot družba LNG Supply je tudi družba GSTM v obdobju trajanja posojila ZORA obdavčena od marže, dogovorjene z luksemburško davčno upravo.

[8] Uvodna izjava 38 sklepa. Navedbe glede dejanskega stanja v izpodbijani sodbi (točka 22) v tem pogledu niso natančne oziroma niso jasne.

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

3. Povzetek

40. Na koncu iz vnaprejšnjih davčnih stališč izhaja, da sta operativni družbi LNG Supply in GSTM le v zvezi z davčno osnovo (maržo), dogovorjeno s finančno upravo, obdavčeni z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni davčni stopnji. Določitev te davčne osnove za davek od dohodka pravnih oseb ni potekala v okviru običajnega ugotavljanja dobička (to običajno pomeni prek primerjave poslovnega premoženja), temveč je bila vezana na vrednost bilance stanja, vsaj na promet. S tem sta bili operativni odvisni družbi obdavčeni tudi v primeru izgube.

41. Povečanje premoženja, ki je presegalo tako ugotovljeno davčno osnovo (to pomeni preostali efektivni dobiček), zaradi dogovorjenega obdavčenja od marže na ravni operativnih družb (LNG Supply in GSTM) ni bilo obdavčeno in je bilo zgolj pripisano elementu financiranja (posojilu ZORA).

42. Na podlagi terminske pogodbe v primeru pretvorbe posojila ZORA v delnice družbe ne nastane dobiček na ravni posredniške družbe. Dobički iz pretvorbe posojila ZORA se nato na ravni matične družbe obravnavajo kot lastniški kapital in se na podlagi luksemburškega holdinškega privilegija (člen 166 LIR) ne obdavčijo. Na koncu ostane le opisano obdavčenje operativnega posla od marže.

D. Sklep Komisije

43. Evropska komisija je 23. marca 2015 Velikemu vojvodstvu Luksemburg posredovala zahtevo po informacijah glede vnaprejšnjih davčnih stališč, izdanih skupini Engie. Potem ko je Komisija z dopisom z dne 1. aprila 2016 Velikemu vojvodstvu Luksemburg sporočila, da ima pomisleke glede združljivosti teh vnaprejšnjih davčnih stališč s pravom državnih pomoči, je 19. septembra 2016 v skladu s členom 108(2) PDEU začela formalni postopek preiskave. Komisija je 20. junija 2018 izdala sporni sklep.

44. V njem je Komisija v bistvenem zastopala stališče, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg skupini Engie v nasprotju s členom 107(1) in členom 108(3) PDEU dodelilo selektivno prednost. Komisija graja praktične učinke izbrane strukture financiranja na celotno davčno obveznost skupine, saj so nazadnje skoraj vsi dobički, ki so jih ustvarile odvisne družbe v Luksemburgu, dejansko ostali neobdavčeni.

45. Komisija dajanje ekonomske prednosti utemeljuje zlasti s tem, da v skladu z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, razen glede marže, dogovorjene z luksemburško davčno upravo, pri nobeni družbi, udeleženi pri transakcijah, ne pride do obdavčenja prirasta k posojilu ZORA, ki ustreza dobičkom, ki sta jih dosegli družbi LNG Supply in GSTM. Prednost, upoštevna z vidika prava državnih pomoči, naj bi se konkretno kazala v uporabi oprostitve iz člena 166 LIR na dohodke od deležev, ki sta jih konkretni matični družbi dosegli po pretvorbi, čeprav na ravni odvisnih družb (kot tudi posredniških družb) ni bilo zagotovljeno dejansko obdavčenje.

46. Komisija se pri utemeljitvi obstoja selektivne prednosti opira na skupno štiri različne usmeritve razlogovanja.

47. Komisija, prvič, izhaja iz selektivnosti na ravni matičnih družb – torej družb LNG Holding in CEF – ker naj bi bilo z vnaprejšnjimi davčnimi stališči na tej ravni odobreno neobdavčenje dohodkov od deležev, ki naj bi z ekonomskega vidika ustrezali prirastu k posojilu ZORA. S tem naj bi obravnava odstopala od razširjenega referenčnega okvira v obliki luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, v skladu s katerim naj bi se družbe, ki so v smislu davka od dohodkov pravnih oseb davčne rezidentke v Luksemburgu, obdavčile od njihovega dobička, ugotovljenega v letnih računovodskih izkazih.

48. Komisija, drugič, izhaja iz selektivnosti na ravni matičnih družb, ker naj bi bila z vnaprejšnjimi davčnimi stališči odobrena uporaba oprostitve za dohodke od deležev v skladu s členom 166 LIR glede dohodkov, ki sta jih dosegli matični družbi. Komisija meni, da ta obravnava odstopa od omejenega referenčnega okvira v obliki določb o oprostitvi za dohodke od deležev, saj naj bi bilo v skladu z njimi oprostitev mogoče priznati le, če so bili izplačani dobički pred tem obdavčeni na ravni odvisnih družb (tako imenovano načelo skladnosti).

49. Komisija, tretjič, meni, da so vnaprejšnja davčna stališča vodila do selektivne prednosti za skupino Engie, ker naj bi davčna možnost odbitka prirasta k posojilu ZORA na ravni odvisnih družb v kombinaciji z njegovim neobdavčenjem na ravni posredniških in matičnih družb skupno vodila do zmanjšanja skupnega obdavčljivega dohodka skupine v Luksemburgu. To naj bi odstopalo od razširjenega referenčnega okvira v obliki luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki naj takega zmanjšanja obdavčljivega dohodka ne bi dopuščal (tako imenovana obravnava skupine).

50. Komisija, četrtič, kot alternativno usmeritev razlogovanja navaja, da vnaprejšnja davčna stališča odstopajo od luksemburške določbe o preprečevanju zlorab v davčnem pravu oziroma da davčna uprava nedopustno ni uporabila določbe o preprečevanju zlorab iz člena 6 StAnpG. Po mnenju Komisije je struktura financiranja, ki jo je uporabila skupina Engie, pomenila zlorabo, tako da naj luksemburška davčna uprava teh vnaprejšnjih davčnih stališč ne bi smela izdati na podlagi luksemburške sodne prakse (opustitev boja proti zlorabam).

51. Komisija je izhajala iz tega, da so izpolnjeni tudi drugi elementi dejanskega stanu državne pomoči v skladu s členom 107(1) PDEU, zato je odločila, da mora Luksemburg od družbe LNG Holding zahtevati vračilo pomoči. Morebitne zneske, ki jih družba LNG Holding ne bi vrnila, naj bi bilo treba izterjati od družbe Engie S.A. Ker v okviru drugega svežnja vnaprejšnjih davčnih stališč še ni prišlo do pretvorbe posojila ZORA v delnice družbe GSTM, se v tem pogledu ni zahtevalo vračilo. V zvezi z bodočimi pretvorbami je bila prepovedana taka obravnava doseženih dohodkov od deležev, v okviru katere bi bili ti oproščeni davka.

E. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

52. Veliko vojvodstvo Luksemburg je 30. avgusta 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo tožbo v zadevi T-516/18 za razglasitev ničnosti spornega sklepa.

53. Družbe Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A. in Engie S.A. (v nadaljevanju: skupina Engie) so 4. septembra 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča v zadevi T-525/18 prav tako vložile tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa.

54. Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 15. februarja 2019 ugodil predlogu Irske za intervencijo v zadevi T-516/18.

55. Predsednik drugega razširjenega senata Splošnega sodišča je po opredelitvi strank s sklepom z dne 12. junija 2020 združil zadevi T-516/18 in T-525/18 za ustni del postopka v skladu s členom 68(1) Poslovnika Splošnega sodišča.

56. Skupina Engie in Veliko vojvodstvo Luksemburg sta v utemeljitev tožb v bistvenem navedli šest skupin tožbenih razlogov:

– prva skupina se nanaša na kršitev členov 4 in 5 PEU ter členov od 3 do 5 in od 113 do 117 PDEU, če presoja Komisije vodi do prikrite davčne harmonizacije (tretji tožbeni razlog v zadevi T-516/18 in peti tožbeni razlog v zadevi T-525/18);

– druga skupina se nanaša na kršitev člena 107 PDEU, če je Komisija izhajala iz tega, da je bila z vnaprejšnjimi davčnimi stališči dana prednost, ker naj ta stališča ne bi bila v skladu z luksemburškim davčnim pravom (drugi tožbeni razlog v zadevi T-516/18 in drugi tožbeni razlog v zadevi T-525/18);

– tretja skupina se nanaša na kršitev člena 107 PDEU, obveznosti obrazložitve v skladu s členom 296 PDEU ter načela spoštovanja pravice do obrambe, če je Komisija ugotovila selektivnost te prednosti (prvi, četrti in šesti tožbeni razlog v zadevi T-516/18 ter tretji, šesti in osmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18);

– četrta skupina se nanaša na kršitev člena 107 PDEU, če je Komisija izhajala iz pripisljivosti vnaprejšnjih davčnih stališč luksemburški državi ter uporabe državnih sredstev (prvi tožbeni razlog v zadevi T-525/18);

– peta skupina se nanaša na kršitev člena 107 PDEU, če je Komisija vnaprejšnja davčna stališča napačno opredelila kot individualne pomoči (četrti tožbeni razlog v zadevi T-525/18);

– šesta skupina se nanaša na kršitev splošnih načel prava Unije, če je Komisija odredila izterjavo pomoči (peti tožbeni razlog v zadevi T-516/18 in sedmi tožbeni razlog v zadevi T-525/18).

57. Splošno sodišče je z izpodbijano sodbo zavrnilo vse tožbene razloge in s tem tožbi v zadevah T-516/18 in T-525/18 v celoti.

58. Splošno sodišče je glede prve skupine tožbenih razlogov v bistvenem ugotovilo (točka 134 in naslednje, zlasti točka 150), da Komisija s presojo vnaprejšnjih davčnih stališč ni izvedla nikakršne davčne harmonizacije, ampak je zgolj izvrševala pristojnost, ki ji je bila podeljena s členom 107(1) PDEU.

59. Splošno sodišče je glede druge in tretje skupine tožbenih razlogov v točki 230 sodbe ugotovilo, da kadar določeni razlogi za neki sklep zadostujejo, da ga pravno utemeljijo, potem morebitne napake v zvezi z drugimi razlogi ne vplivajo na njegov izrek. Splošno sodišče je najprej preučilo omejeni referenčni okvir, ki naj bi ga tvorila člena 164 in 166 LIR, in že na podlagi tega referenčnega okvira ugotovilo tako odstopanje od njega, ki ga ni mogoče utemeljiti. Tako kot Komisija je zastopalo stališče, da Komisija ni bila dolžna v referenčni okvir vključiti določb Direktive o matičnih in odvisnih družbah, zlasti ker je šlo za povsem nacionalni položaj

(točka 263 in naslednje). Komisija naj bi zato pravilno izhajala iz tega, da so vnaprejšnja davčna stališča odstopala od referenčnega okvira, ki ga tvorita člena 164 in 166 LIR, torej da je bila z vnaprejšnjimi davčnimi stališči dovoljena napačna uporaba prava (točka 288 in naslednje).

60. Splošno sodišče je glede zatrjevanega neobstoja selektivne prednosti v luči določbe o preprečevanju zlorab navedlo, da je Komisija v zadostni meri dokazala vsa merila, zahtevana za ugotovitev zlorabe prava v skladu z luksemburškim pravom – namreč v zvezi z uporabo oblik in ureditev zasebnega prava, zmanjšanjem davčnega bremena, uporabo neustrezne pravne ureditve in neobstojem nedavčnih razlogov (točka 384 in naslednje, zlasti točka 410 in naslednje).

61. Splošno sodišče je v zvezi s četrto skupino tožbenih razlogov ugotovilo (točka 212 in naslednje), da je vnaprejšnja davčna stališča izdala luksemburška davčna uprava in da iz teh vnaprejšnjih stališč izhaja zmanjšanje davčnega bremena, ki načeloma bremeni proračun podjetja, tako da je podana tako pripisljivost Velikemu vojvodstvu Luksemburg kot tudi uporaba državnih sredstev.

62. Glede pete skupine tožbenih razlogov je Splošno sodišče navedlo (točka 479 in naslednje), da Komisija lahko ukrep uporabe splošne sheme obravnava kot individualno pomoč, ne da bi morala pred tem dokazati, da določbe, na katerih navedena shema temelji, pomenijo shemo pomoči, pa čeprav bi to držalo.

63. Na koncu je Splošno sodišče glede šeste skupine tožbenih razlogov ugotovilo (točka 489 in naslednje), da Komisija ni kršila splošnih načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj s tem, da je Velikemu vojvodstvu Luksemburg odredila izterjavo pomoči. Podjetja, ki so prejela pomoč, naj bi načeloma zlasti lahko legitimno pričakovala, da je bila pomoč zakonita, le če je bila dodeljena v skladu s postopkom iz člena 108 PDEU.

IV. Postopek pred Sodiščem

64. Skupina Engie je 22. julija 2021 zoper sodbo Splošnega sodišča vložila obravnavano pritožbo (zadeva C-454/21 P). Skupina Engie Sodišču predlaga, naj:

– to pritožbo razglasi za dopustno in utemeljeno;

– sodbo Splošnega sodišča Evropske unije z dne 12. maja 2021 v združenih zadevah T-516/18 in T-525/18, Luksemburg in Engie Global LNG Holding in drugi/Komisija, razveljavi;

– v skladu s členom 61 Statuta Sodišča dokončno vsebinsko odloči o zadevi in, primarno, ugodi tožbenim predlogom, ki jih je družba Engie navedla na prvi stopnji, ali, podredno, člen 2 Sklepa Komisije (EU) 2019/421 z dne 20. junija 2018 o državni pomoči SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie (UL 2019, L 78, str. 1), razglasi za ničen v delu, v katerem je z njim naložena izterjava pomoči;

– še bolj podredno, zadevo vrne v ponovno odločanje Splošnemu sodišču;

– Komisiji naloži plačilo vseh stroškov.

65. Veliko vojvodstvo Luksemburg je 21. julija 2021 zoper sodbo Splošnega sodišča vložilo obravnavano pritožbo (zadeva C-451/21 P). Luksemburg Sodišču predlaga, naj:

– razveljavi sodbo Splošnega sodišča Evropske unije z dne 12. maja 2021 v združenih zadevah T-516/18 in T-525/18, Luksemburg in Engie Global LNG Holding ter drugi/Komisija;

– primarno, v skladu s členom 61 Statuta Sodišča dokončno odloči o zadevi in ugodi predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg na prvi stopnji, tako da za ničen razglasi Sklep Komisije (EU) 2019/421 z dne 20. junija 2018 o državni pomoči SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie;

– podredno, zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču;

– Komisiji naloži plačilo stroškov, nastalih Velikemu vojvodstvu Luksemburg.

66. Komisija v obeh zadevah Sodišču predlaga, naj pritožbi zavrne in pritožnikoma naloži plačilo stroškov.

67. Vse stranke so Sodišču predložile pisna stališča in se 30. januarja 2023 udeležile ustne obravnave o pritožbah.

V. Pravna presoja

68. Za utemeljitev pritožbe skupina Engie navaja tri pritožbene razloge, Luksemburg pa štiri, ki se medsebojno vsebinsko prepletajo. Pri presoji pritožbenih razlogov bom začela s tistimi skupine Engie (razdelki A, B in C) in končala s pritožbenimi razlogi Luksemburga, ki te presegajo (razdelek D). Pri tem se bom primeroma omejila na sveženj vnaprejšnjih davčnih stališč, ki se nanašajo na družbo LNG Holding, saj je v zvezi z njo vsekakor prišlo do delne pretvorbe posojila ZORA. Navedbe se lahko prenesejo na drugi sveženj vnaprejšnjih davčnih stališč, ki se nanašajo na družbo GSTM.

A. Prvi pritožbeni razlog: nepravilna razlaga člena 107(1) PDEU v smislu omejenega referenčnega okvira

69. Skupina Engie (in tudi Luksemburg) s prvim pritožbenim razlogom zatrjuje, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri razlagi člena 107(1) PDEU, zlasti pri določitvi referenčnega okvira. Splošno sodišče je izhajalo iz tega, da se je v vnaprejšnjih davčnih stališčih v korist skupine Engie odstopalo od referenčnega okvira, omejenega na člena 164 in 166 LIR.

70. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da mora biti intervencija za opredelitev kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, prvič, državna ali iz državnih sredstev. Drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njo mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrtič, intervencija izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco. [9]

[9] Sodbe z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 27); z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 82); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40).

71. V obravnavanem primeru je treba preučiti le navedbe Splošnega sodišča glede selektivne prednosti. Za davčne ukrepe je treba selektivnost v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča določiti v več korakih. Za to je treba v prvem koraku opredeliti splošno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici (tako imenovani referenčni okvir).[10] Izhajajoč iz te splošne ali „običajne“ davčne ureditve je treba v drugem koraku preučiti, ali zadevni davčni ukrep odstopa od splošnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to splošno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.[11] Če je ugotovljeno odstopanje od „običajnega obdavčenja“, je v zadnjem koraku treba preučiti, ali je odstopanje utemeljeno.

72. Izhodišče pri določitvi referenčnega okvira je pri tem vedno lahko le odločitev nacionalnega zakonodajalca, kaj ta šteje za „običajno“ obdavčitev. Za temeljne odločitve o davčnem bremenu, zlasti za odločitve o načinu pobiranja davka, pa tudi za odločitve o ciljih in načelih obdavčenja, je zato pristojna država članica.[12] Zato ne moreta ne Komisija ne Sodišče nacionalnega davčnega prava presojati po idealnem ali fiktivnem davčnem sistemu.[13]

73. Ker je določitev referenčnega okvira izhodišče primerjalne preučitve, ki jo je treba opraviti v okviru presoje selektivnosti, napaka, storjena pri tej določitvi, nujno omaje celotno analizo pogoja selektivnosti.[14]

1. Ugotovitve Splošnega sodišča

74. Splošno sodišče je v točki 292 in naslednjih ugotovilo, da člen 166 LIR oprostitve za dohodke od deležev na ravni matične družbe formalno sicer ne pogojuje z obdavčenjem izplačanih dobičkov na ravni odvisnih družb. Iz povezave med členoma 166 in 164 LIR pa naj bi izhajalo, da se oprostitev za dohodke od deležev v skladu s členom 166 LIR odobri le, če dohodki niso bili odbiti od obdavčljivega dohodka odvisne družbe (točka 297).

75. Poleg tega naj pri prirastu k posojilu ZORA formalno sicer ne bi šlo za izplačilo dobička v smislu člena 164 LIR. Ker pa se dohodki od deležev, oproščeni na ravni matičnih družb, v bistvu ujemajo z zneskom prirasta, naj bi bilo treba v posebnih okoliščinah obravnavane zadeve izhajati iz tega, da gre v materialnem pogledu za izplačilo dobička (točka 300).

[10] Sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 53 in 55).

[11] Sodbe z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

[12] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, točka 60 in naslednje); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, točka 57), v zadevi Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2020:834, točka 39), in v zadevi Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2020:835, točka 43).
Potrjeno s sodbami z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 73); z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 59); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točki 38 in 39), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točki 44 in 45).

[13] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, točka 64).
V tem smislu tudi sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 74 – iz nje izhaja, da je treba pri opredelitvi referenčnega sistema na področju neposrednega obdavčenja upoštevati le nacionalno pravo, ki se uporablja v zadevni državi članici).

[14] Sodbi z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 71), in z dne 6. oktobra 2021, World Duty Free Group in Španija/Komisija (C-51/19 P in C-64/19 P, EU:C:2021:793, točka 61 in tam navedena sodna praksa).

76. Splošno sodišče je v točki 327 ugotovilo, da je luksemburška finančna uprava v vnaprejšnjih davčnih stališčih odstopila od referenčnega okvira, ki ga tvorita člena 164 in 166 LIR, s tem, da je na ravni matičnih družb potrdila oprostitev dohodkov od deležev, ki z ekonomskega vidika ustrezajo znesku prirasta k posojilu ZORA, odbitemu kot strošek na ravni odvisnih družb.

2. Presoja

77. V povzetku skupina Engie in Luksemburg uveljavljata, da je Splošno sodišče pri teh ugotovitvah napačno uporabilo pravo in izkrivilo dejstva. Pri tem, ko je luksemburška vnaprejšnja davčna stališča, tako kot Komisija, štelo za pomoč, naj bi netočno izhajalo iz povezave med členoma 164 in 166 LIR. Razjasniti je torej treba, ali je Splošno sodišče s tem, da je potrdilo referenčni sistem, na katerega se je sklicevala Komisija v spornem sklepu, napačno uporabilo pravo.

78. Pravilna določitev ustreznega referenčnega okvira terja razlago luksemburškega davčnega zakona (LIR). Komisija zanika dopustnost tega dela pritožbenega razloga z obrazložitvijo, da se nanaša na vprašanja o dejstvih. Presoja dejstev – kamor načelno spada tudi presoja nacionalnega prava Splošnega sodišča – [15] in dokazov sicer ni pravno vprašanje, ki bi ga Sodišče lahko presojalo v okviru pritožbe. Sodišče lahko le preveri, ali je bilo to pravo izkrivljeno. [16] Sodišče pa lahko preuči pravno opredelitev nacionalnega prava, ki jo je Splošno sodišče opravilo glede na pravo Unije. [17] To je na področju uporabe člena 107(1) PDEU odločilno, kajti selektivna prednost, potrebna za ugotovitev obstoja pomoči, izhaja šele iz odstopanja od „običajnega“ nacionalnega davčnega sistema, to pomeni referenčnega sistema.

79. V skladu s tem v pravu državnih pomoči velja, da je vprašanje, ali je Splošno sodišče referenčni sistem, ki izhaja iz nacionalnega prava, ustrezno ugotovilo in opredelilo, pravno vprašanje. Kot tako je lahko predmet presoje Sodišča v pritožbenem postopku. [18] Navedba, ki izraža dvom glede izbire pravilnega referenčnega sistema v prvem koraku presoje obstoja selektivne prednosti, je torej dopustna tudi v pritožbenem postopku.

80. Ker je namen navedb skupine Engie in Luksemburga ta, da se podvomi o obstoju načela skladnosti v skladu s členom 164 LIR v povezavi s členom 166 LIR kot referenčnega sistema v okviru prava državnih pomoči, iz katerega je izhajalo Splošno sodišče, je prvi del drugega pritožbenega razloga dopusten. Sodišče lahko torej v pritožbenem postopku preveri pravno vprašanje, ali je Splošno sodišče načelo skladnosti v luksemburškem pravu kot del referenčnega sistema pravilno ugotovilo in uporabilo.

[15] Glej sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 82); z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78); z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 79), in z dne 24. oktobra 2002, Aéroports de Paris/Komisija (C-82/01 P, EU:C:2002:617, točka 63).

[16] Glej sodbi z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 82), in z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78 in tam navedena sodna praksa).

[17] Sodba z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78); glej v tem smislu tudi sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točke od 61 do 63), in z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija (C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 83).

[18] Glej (glede neodvisnega tržnega načela, ki ga domnevno določa nacionalno pravo) nedavno sodbo z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 85); glej tudi sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 80 in 81, glede napačne razlage člena 8c nemškega Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, KStG) Splošnega sodišča).

81. V tem pogledu bom najprej obravnavala upoštevno selektivno prednost (točka a)). Nato je treba določiti merilo presoje pri presoji vnaprejšnjih davčnih stališč (točka b)). Na tej podlagi bom preučila navedbe Splošnega sodišča glede določitve upoštevnega referenčnega okvira (točki c) in d)). Ker je Komisija na ustni obravnavi podvomila o doslednosti luksemburškega davčnega prava, bom na koncu obravnavala še vprašanje, ali je morebitni neobstoj materialnega načela skladnosti v nacionalnem pravu lahko pomoč (točka e)).

a) Upoštevna selektivna prednost

82. Komisija v izpodbijanem sklepu izhaja iz selektivne prednosti, ker po njenem mnenju obstaja nujna povezava med členoma 164 in 166 LIR. V tem smislu sta Komisija in za njo Splošno sodišče sklepala, da na podlagi strukture financiranja, ki jo je izbrala skupina Engie, z odstopanjem od običajnega obdavčenja z davkom od dohodkov pravnih oseb v pretežni meri pride do neobdavčenja dobičkov, doseženih na ravni odvisnih družb, če odvisna družba dosega dobiček. Oba pa sta spregledala, da – prav tako z odstopanjem od običajne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb – do obdavčenja pride tudi, če odvisna družba ustvarja izgubo, kar se je v letih 2015 in 2016 očitno zgodilo pri družbi LNG Supply.

83. V obeh primerih je namreč vedno obdavčena marža, dogovorjena s finančno upravo, ki se določa vsaj na podlagi prometa in tedaj neodvisno od morebitnih dobičkov. Nasprotno temu Komisija in za njo tudi Splošno sodišče poudarjata, da se je na ravni matičnih družb, kjer je na koncu prišlo do dobičkov pri pretvorbi posojila ZORA, lahko uporabila oprostitev za dohodke od deležev v skladu s členom 166 LIR, čeprav ti v skladu s členom 164 LIR niso bili „obdavčeni“ pri odvisni družbi.

84. Komisija torej ni preučila ali grajala dogovorjene marže, ki naj bi na ravni odvisnih družb glede na vnaprejšnja davčna stališča pomenila edino davčno osnovo. Vprašanje, ali ta metoda, ki odstopa od običajne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb (neobstoj primerjave knjigovodskih vrednosti, temveč obdavčenje, ki temelji na vrednostih bilanc stanja oziroma prometu), pomeni selektivno prednost, ni bilo presojano. Komisija tudi ni obravnavala vprašanja, ali je bila ta posebna metoda v skladu z luksemburškim davčnim zakonom na razpolago vsem primerljivim davčnim zavezancem. Enako velja za tam uporabljene odstotke. Iz česa ti izhajajo in kako je mogoče utemeljiti njihovo višino, ostaja nejasno.

85. Zato ta obdavčitev marže, ki zlasti vpliva na višino prirasta k posojilu ZORA, ni predmet ne izpodbijanega sklepa ne izpodbijane sodbe in je Sodišče zato prav tako ne more preučiti. Komisija pa to lahko spremeni z novim sklepom o pomoči, če še ni nastopilo zastaranje.

b) Vnaprejšnja davčna stališča kot predmet nadzora nad državnimi pomočmi in upoštevno merilo presoje

86. Komisija v svojem sklepu nasprotno izrecno pojasnjuje, da naj bi pomoč izhajala iz vnaprejšnjih davčnih stališč, izdanih skupini Engie. Z vidika prava državnih pomoči naj v konkretnem primeru ne bi bil problematičen holdinški privilegij iz člena 166 LIR (to pomeni oprostitev za izplačila dobička znotraj skupine) sam po sebi, temveč njegova uporaba. Komisija se pri tem – čeprav ne izrecno – sklicuje na to, da so luksemburški organi napačno uporabili pravo. To izhaja tudi iz navedb glede ozkega referenčnega okvira, ki naj bi ga po mnenju Komisije tvorila člena 164 in 166 LIR.

87. Temu stališču se pridružuje Splošno sodišče s tem, da izhaja iz tega, da pomoč, ki jo zatrjuje Komisija, obstaja v napačni uporabi člena 164 v povezavi s členom 166 LIR, ker naj bi iz luksemburškega prava o davku od dohodkov pravnih oseb izhajalo tako imenovano načelo skladnosti. S tem je mišljeno, da je oprostitev na ravni matične družbe – upravičenke odvisna od tega, ali so bili izplačani zneski pred tem obdavčeni na ravni odvisne družbe.

88. Najprej je treba opozoriti na to, da vnaprejšnja davčna stališča niso *per se* nedovoljena pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Ta stališča so pomemben instrument za zagotavljanje pravne varnosti, kar priznava tudi Komisija.[19] Načelo pravne varnosti je splošno načelo prava Unije.[20] Vnaprejšnja stališča so torej z vidika prava državnih pomoči neproblematična, dokler so dostopna vsem davčnim zavezancem (praviloma na zahtevo) in ustrezajo konkretnemu davčnemu zakonu – kot tudi vsaka druga davčna odločba. V tem pogledu le prehitevajo rezultat poznejše davčne odločbe.

89. Če je vnaprejšnje davčno stališče predmet nadzora nad državnimi pomočmi, pa se postavlja vprašanje, ali vsako odstopanje od davčnega zakona, ki za davčnega zavezanca pomeni ugodnost (torej vsako vnaprejšnje davčno stališče, ki je nepravilno v prid davčnega zavezanca), lahko pomeni pomoč v smislu Pogodb. Taka razlaga sama po sebi bi bila sicer v skladu s členom 107(1) PDEU.

90. Nasprotuje pa merilu presoje, ki ga je Sodišče razvilo za določbe o pomoči v obliki splošnih davčnih zakonov. Sodišče tako poudarja, da so države članice v sedanjem stanju harmonizacije davčnega prava Unije proste glede vzpostavitve sistema obdavčitve, ki se jim zdi najprimernejši,[21] kar izrecno velja tudi za področje državnih pomoči.[22] To polje proste presoje držav članic obsega določitev temeljnih značilnosti vsakega davka. To velja med drugim za izbiro davčne stopnje, ki je lahko sorazmerna ali progresivna, pa tudi za določitev davčne osnove in obdavčljivega dogodka.[23] Prav tako je odločitev o tem, kateri tuji davki se lahko odbijejo od domačega davčnega dolga in pod katerimi pogoji naj bi to bilo mogoče, takšna splošna odločitev, ki spada v okvir diskrecijske pravice države članice pri določitvi temeljnih značilnosti davka.[24] Enako velja za implementacijo in oblikovanje neodvisnega tržnega načela za transakcije med povezanimi podjetji.[25]

91. Meje tega polja proste presoje držav članic pa so prekoračene, če države članice svoje davčno pravo zlorabijo za to, da posameznim podjetjem vendarle priznajo ugodnosti „mimo prava državnih pomoči“.[26] Taka zloraba davčne avtonomije se lahko domneva pri očitno nedoslednem

[19] Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 262, str. 1, točka 169 in naslednje).

[20] Sodbi z dne 15. februarja 1996, Duff in drugi (C-63/93, EU:C:1996:51, točka 20 in navedena sodna praksa), in z dne 8. decembra 2011, France Télécom/Komisija (C-81/10 P, EU:C:2011:811, točka 100).

[21] Sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 37); glej v tem smislu glede temeljnih svoboščin sodbi z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 49), in z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 69 ter tam navedena sodna praksa).

[22] Sodbi z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 59), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 37); glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 50 in tam navedena sodna praksa).

[23] Sodbe z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točki 59 in 60); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 38), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 44).

[24] Tako izrecno sodba z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 60).

[25] V tem smislu tudi sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 95 in naslednje).

[26] Sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 72).

oblikovanju davčnega zakona – kot se je to denimo zgodilo v primeru Gibraltarja.[27] Tako Sodišče v svoji novejši sodni praksi opravi nadzor nad državnimi pomočmi v zvezi s splošnimi davčnimi odmernimi odločbami le, če so bile te sprejete na *očitno diskriminatoren način* zaradi obidenja zahtev, ki izhajajo iz prava Unije na področju državnih pomoči.[28]

92. Nobenega razloga ni za to, da se ta sodna praksa ne bi uporabila pri napačni uporabi prava v korist davčnega zavezanca. Iz tega potem izhaja, da selektivne prednosti ne pomeni vsako vnaprejšnje davčno stališče, ki vsebuje napake, temveč le očitno napačna vnaprejšnja davčna stališča v korist davčnega zavezanca. Očitna so taka odstopanja od upoštevnega nacionalnega referenčnega okvira, ki jih tretjemu, na primer Komisiji ali sodiščema Unije, ni mogoče smiselno razložiti in so zato očitna tudi zadevnemu davčnemu zavezancu. V takih primerih je mogoče izhajati iz obidenja prava državnih pomoči z *očitno diskriminatorno uporabo zakona*. Zato ni treba odgovoriti na vprašanja, postavljena na ustni obravnavi, ali nekateri luksemburški pravni teoretiki ali prvostopenjsko luksemburško sodišče luksemburško davčno pravo dejansko razlagajo drugače kot finančna uprava in drugi luksemburški pravni teoretiki.

93. Prav tako ne bi obstajala bojazen, da bi bili Komisija in sodišči Unije lahko preobremenjeni z v podrobnostih pravilno razlago 27 različnih davčnih pravnih redov.

94. Ta preobremenjenost se kaže že v tem postopku. Razlogovanje Komisije, ki ga je Splošno sodišče štelo za točno, temelji na *drugi* razlagi členov 164 in 166 LIR, kot to navajata skupina Engie in zlasti Luksemburg. Pri tem izjave Splošnega sodišča, ki se nanašajo na davčno pravo, glede razlage členov 164 in 166 LIR[29] razkrivajo, da je imelo Splošno sodišče težave s položajem kot „drugo luksemburško finančno sodišče“. Splošno sodišče v točki 294 izpodbijane sodbe na primer navaja, da člen 164 LIR določa obdavčenje dohodkov, ki jih ustvari družba, „ne glede na to, ali so ti dohodki izplačani ali ne. Ti dohodki v skladu s členom 164(3) LIR zajemajo tudi skrita izplačila dobička.“

95. Člen 164 LIR pa glede na svoje besedilo sploh ne nanaša na obdavčenje dohodkov, temveč le na določitev davčne osnove o*dvisne družbe*. V njem ni govora o tem, ali se kakršni koli dohodki obdavčijo. Obdavčenje dohodkov nasprotno izhaja iz konkretnega obdavčljivega dogodka in uporabe oziroma neuporabe določb o oprostitvi, določenih drugje.

96. Poleg tega bi pri široki razlagi člena 107 PDEU – v skladu s katero vsa nepravilna vnaprejšnja davčna stališča, izdana v prid davčnega zavezanca, pomenijo selektivno prednost – nastala ta nadaljnja problematika: pri izdaji vnaprejšnjega stališča lahko pride do napak prav tako kot pri izdaje vsake davčne odločbe. Za presojo, ali je taka davčna odločba napačna ali pravilna, pa so načelno pristojni nacionalni finančni organi in nacionalna sodišča. Če bi se vsaka preprosta napaka pri odmeri davka že štela za kršitev prava državnih pomoči, bi posledica tega bila, da bi Komisija *de facto* postala vrhovni finančni urad, sodišči Unije pa zaradi nadzora nad sklepi Komisije vrhovni finančni sodišči.

[27] Sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 101 in naslednje). Tam Združeno kraljestvo tudi ni znalo razložiti smisla uporabljenih davčnopravnih parametrov (točka 149).

[28] Sodbe z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 61); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 42 in naslednje, zlasti točka 44), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 48 in naslednje, zlasti točka 50). Sodišče že v sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 101), govori o pravni ureditvi, ki „dejansko *očitno* diskriminira“ (moj poudarek) med davčnimi zavezanci.

[29] Tako izrecno naslov pred zadevno točko 288 in naslednjimi izpodbijane sodbe.

97. To bi spet vplivalo na davčno avtonomijo držav članic, na kar kaže tudi prva skupina tožbenih razlogov v postopku v glavni stvari. Tam je govora o prikriti davčni harmonizaciji. Tudi v okviru tretjega pritožbenega razloga Luksemburga se nadzor davčnih odločb in davčnih zakonov, ki se nanašajo na neharmonizirane davke, z vidika prava državnih pomoči razume kot poseg v lastno davčno avtonomijo.

98. Ta pomislek Sodišče že upošteva drugje. Tako je generalni pravobranilec P. Pikamäe glede meril za določitev „običajne“ obdavčitve navedel, da so pri tem odločilna pravila *pozitivnega* prava. Da bi se preprečilo vsakršno poseganje v izključno pristojnost držav članic na področju neposrednih davkov, se obstoj prednosti v smislu člena 107 PDEU lahko preveri le z vidika zakonodajnega okvira, ki ga je nacionalni zakonodajalec začrtal pri *dejanskem* izvajanju te pristojnosti.[30] Pri uporabi tega normativnega okvira naj bi bilo treba na primer pri določitvi upoštevnih transfernih cen priznati določeno diskrecijsko pravico.[31]

99. Sodišče v tej zvezi poudarja,[32] da pri preučitvi obstoja selektivne davčne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU in pri ugotavljanju davčnega bremena, ki ga mora običajno nositi podjetje, ni mogoče upoštevati parametrov in pravil, ki niso del zadevnega nacionalnega davčnega sistema, razen če se ta izrecno ne sklicuje nanje. Ta ugotovitev je izraz načela zakonitosti davka, ki je del pravnega reda Unije kot splošno pravno načelo. To načelo zahteva, da so vse obveznosti plačila davka in vsi bistveni elementi, ki opredeljujejo njegove temeljne značilnosti, določeni z zakonom. Davčni zavezanec mora biti sposoben predvideti in izračunati znesek davka, ki ga mora plačati, ter ugotoviti, v katerem trenutku nastane obveznost.[33] Sodišče poleg tega poudarja, da je morebitna določitev metod in meril, na podlagi katerih je mogoče določiti izid „v skladu z običajnimi tržnimi pogoji“, predmet proste presoje držav članic.[34]

100. Taka omejena presoja nacionalnega prava je torej potrebna tudi ob upoštevanju interesa davčnih zavezancev glede pravne varnosti. Kot je bilo že navedeno zgoraj (točka 88 in naslednje), so vnaprejšnja davčna stališča, celo bolj kot siceršnje davčne odločbe,[35] pomembni instrumenti zagotavljanja pravne varnosti.[36] Tako načelo pravne varnosti kot tudi z njim povezan instrument dokončnosti upravne odločbe bi bila razvrednotena, če bi se vsaka davčna odločba (tako vnaprejšnje davčno stališče kot tudi običajna davčna odločba), ki vsebuje napake, lahko štela za kršitev prava državnih pomoči.

101. Ob upoštevanju zgoraj navedene sodne prakse (točka 90 in naslednje) zato menim, da naj tudi presoja posameznih davčnih odločb (tako običajnih davčnih odločb kot tudi vnaprejšnjih davčnih stališč) poteka le na podlagi omejenega merila presoje, ki se omejuje na preizkus verjetnosti. V skladu s tem vsaka nepravilna uporaba nacionalnega davčnega prava ne utemeljuje selektivne prednosti. Le očitno odstopanje vnaprejšnjega davčnega stališča (ali davčne odločbe) od

30 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Irska/Komisija (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, točka 106).

31 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, točka 118).

32 Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 96 in naslednje).

33 Sodbi z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 97), in z dne 8. maja 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, točka 39).

34 Sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 95).

35 Glede dokončnosti upravnih odločb v skladu s sodno prakso Sodišča načelno z vidika prava Unije ne obstajajo pomisleki – glej sodbe z dne 10. marca 2022, Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, točka 52); z dne 12. februarja 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, točka 37); z dne 19. septembra 2006, i-21 Germany in Arcor (C-392/04 in C-422/04, EU:C:2006:586, točka 51), in z dne 13. januarja 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, točka 24).

36 Glej Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 262, str. 1, točka 169 in naslednje).

referenčnega okvira v obliki nacionalnega davčnega zakona v korist davčnega zavezanca lahko torej pomeni selektivno prednost. Če takega očitnega odstopanja ni, odločba sicer morda ni zakonita, vendar pa zaradi tega morebitnega odstopanja od referenčnega okvira še ne pomeni pomoči v smislu člena 107 PDEU.

c) Obstoj pravilno določenega referenčnega okvira (člen 164 v povezavi s členom 166 LIR)

102. Sodišču zato ni treba preveriti, ali iz luksemburškega davčnega prava dejansko izhaja pravna posledica, ki je bila potrjena v vnaprejšnjih davčnih stališčih in ki jo izpodbija Komisija. Odločilno je le, ali ta pravna posledica iz luksemburškega davčnega prava ne izhaja očitno.

103. Za to bi šlo, če iz člena 164 v povezavi s členom 166 LIR očitno izhaja načelo doslednosti, kakor sta ga Komisija in Splošno sodišče določila kot podlago upoštevnega referenčnega okvira.

1) Nevključitev Direktive o matičnih in odvisnih družbah v referenčni okvir (prvi del prvega pritožbenega razloga skupine Engie)

104. V nasprotju s stališčem skupine Engie in Luksemburga najprej ni mogoče očitati nevključitve Direktive o matičnih in odvisnih družbah v referenčni okvir. Drži sicer, da v skladu z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah do njene spremembe v letu 2014[37] vnaprejšnja obdavčitev dobičkov na ravni odvisne družbe ni bila pogoj za oprostitev dohodkov iz kapitala na ravni matične družbe.

105. Pri določitvi referenčnega okvira pa je treba izhajati iz uporabljenega nacionalnega prava. V razmerju do davčnega zavezanca (v obravnavanem primeru družbe Engie) pa se direktiva EU načelno ne more uporabiti neposredno, saj naslavlja državo članico. Ker ni šlo za čezmejni položaj (vse zadevne družbe so luksemburške rezidentke), poleg tega niso bili izpolnjeni pogoji stvarnega področja uporabe. Zato je ustrezni referenčni okvir le luksemburško pravo (v obravnavanem primeru člena 164 in 166 LIR).

106. To pa ne pomeni, da je Direktiva o matičnih in odvisnih družbah brez pomena. Direktiva o matičnih in odvisnih družbah je bila namreč v luksemburško pravo prenesena s členom 166 LIR – kot je bilo ponovno navedeno na ustni obravnavi – in ta člen v enaki meri ureja tako čezmejni kot tudi notranji položaj. To je treba pri razlagi referenčnega okvira vsekakor upoštevati.

2) Povezava med členoma 164 in 166 LIR v luksemburškem pravu (tako imenovano načelo skladnosti)

107. Pritožba skupine Engie in Luksemburga, dalje, se nanaša na nujno povezavo med členoma 164 in 166 LIR, ki jo je vzpostavila Komisija. Če bi ta povezava dejansko obstajala, bi bilo uveljavljanje oprostitve za dohodke od deležev v skladu z luksemburškim pravom odvisno od obdavčenja na ravni odvisne družbe. Uporaba holdinškega privilegija (oprostitev davka na izplačila dobička znotraj skupine) bi potem lahko pomenila napačno uporabo prava, saj prirast k posojilu ZORA na ravni odvisne družbe ni bil vključen v davčno osnovo dogovorjene obdavčitve marže.

[37] Glej člen 1 Direktive Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014 o spremembi Direktive 2011/96/EU (UL 2014, L 219, str. 40), ki jo je bilo treba prenesti do 31. decembra 2015.

108. Zato se postavlja vprašanje, ali davčno pravo Velikega vojvodstva Luksemburg dejansko zahteva tako skladno obdavčenje. Le v tem primeru Splošno sodišče pri domnevi, da je to ustrezni referenčni okvir, ne bi napačno uporabilo prava (v zvezi s tem izčrpno zgoraj v točki 78 in naslednjih). Z uporabo zgoraj predlaganega omejenega merila presoje je to mogoče precej jasno zanikati, kajti taka povezava vsekakor ni očitna.

109. Besedilo nacionalnega prava (člena 164 in člena 166 LIR) ne povezuje obeh določb. Ti določbi se, nasprotno, nanašata na različne davčne zavezance. Iz tega tako ne izhaja jasno, da bi bilo treba skrito izplačilo dobička v skladu s členom 164(3) LIR, kot je na primer povečano plačilo obresti za posojilo delničarja (ki se pri odvisni družbi spet prišteje davčni osnovi), obravnavati kot dohodek od deležev, ki je oproščen davka v skladu s členom 166 LIR. Prav tako ne velja obratno, da je treba oproščeni dohodek v skladu s členom 166 LIR obravnavati kot uporabo dobička v smislu člena 164.

110. Ta razlaga členov 164 in 166 LIR, ki jo je „predlagala“ Komisija in jo je prevzelo Splošno sodišče, je sicer morda možna, vendar pa ne izhaja iz besedila nacionalnega zakona. Možno je tudi ravno nasprotno (neobstoj načela skladnosti, kot to zatrjujeta Luksemburg in skupina Engie) in celo bolj ustreza besedilu. Ob upoštevanju dejstva, da se s členom 166 LIR v nacionalno zakonodajo prenaša Direktiva o matičnih in odvisnih družbah in ta v času sprejetja vnaprejšnjih davčnih stališč prav tako ni določala načela skladnosti, tudi razlaga v skladu z direktivo govori proti taki razlagi člena 166 LIR, ki jo zastopa Splošno sodišče.

111. Ta izid celo še potrjujeta sklep Komisije in sodba Splošnega sodišča. Tako Komisija kot Splošno sodišče sta alternativno tudi utemeljila in pritrdila obstoju selektivne prednosti z napačno uporabo nacionalne določbe o preprečevanju zlorab (člen 6 StAnpG).[38] Ta obrazložitev in ta izid pa z logičnim sklepanjem lahko veljata le, če so bili izpolnjeni zakonski pogoji „dvojnega neobdavčenja“ na ravni odvisne družbe in na ravni matične družbe. Očitno sta torej tako Komisija kot tudi Splošno sodišče imela pomisleke, ali je njuna lastna razlaga členov 164 in 166 LIR nujno (in s tem očitno) pravilna.

112. Sicer pa to, da finančna uprava napačno uporabi člena 164 in 166 LIR, nikoli ne more pomeniti zlorabo davčnega zavezanca v skladu s členom 6 StAnpG.

113. Razlaga, ki jo je Luksemburg uporabil v vnaprejšnjih davčnih stališčih, torej vsekakor ni očitno napačna razlaga nacionalnega prava. Komisija in Splošno sodišče sta zato izhajala iz napačnega referenčnega okvira, saj referenčni okvir, ki sta ga uporabila, ne izhaja očitno iz luksemburškega prava.

114. V skladu z ustaljeno sodno prakso napaka, storjena pri določitvi referenčnega sistema, nujno omaje celotno analizo pogoja selektivnosti.[39] Pritožbi skupine Engie in Luksemburga sta zato utemeljeni že iz tega razloga.

[38] Splošno sodišče v točki 384 in naslednjih izpodbijane sodbe, Komisija v uvodni izjavi 289 in naslednjih izpodbijanega sklepa.

[39] Sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 46), in z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 107). Na koncu tako tudi sodba z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 105).

d) Podredno: obstoj načela skladnosti na podlagi razlage člena 164 v povezavi s členom 166 LIR?

115. Če se merilo presoje nasprotno ne bi omejilo na očitne napake vnaprejšnjih davčnih stališč, bi moralo Sodišče v podrobnostih odločiti, kako je treba pravilno razlagati člena 164 in 166 LIR, da bi lahko presodilo, ali je Splošno sodišče uporabilo pravilni referenčni okvir. Za to bi bilo potrebno poglobljeno poznavanje luksemburškega davčnega prava, ki si ga sama ne pripisujem. Kljub temu pa dvomim, da iz skupnega sobesedila členov 164 in 166 LIR dejansko izhaja načelo skladnosti, kot sta to predpostavila Komisija in Splošno sodišče v točki 292 in naslednjih. Te dvome bom v nadaljevanju obrazložila z mojo podredno razlago luksemburškega davčnega prava.

116. Kot je že bilo navedeno zgoraj (točka 109), besedilo govori proti načelu skladnosti. Člen 166(1) LIR se neposredno ne sklicuje na člen 164 LIR. Izhajati je treba iz tega, da člen 166(1) LIR pogoje, pod katerimi priznava oprostitev za dohodke od deležev, ureja dokončno. Omenja pa le minimalno obdobje trajanja udeležbe in njeno minimalno višino, ne pa tudi predhodne obdavčitve izplačanih dobičkov. Poleg tega iz člena 164 LIR ni mogoče razbrati, da bi morali biti izplačani dohodki obdavčeni na ravni odvisne družbe. Člen 164 LIR se zlasti nanaša le na obdavčljivi dohodek (v zvezi s tem zgoraj točka 95) odvisne družbe. Obdavčljivi dohodek in davčna obveznost sta v davčnem pravu dve različni stvari.

117. Po drugi strani tudi smisel in namen obeh določb ne zahteva nujno take skladnosti. Na to kaže že Direktiva o matičnih in odvisnih družbah, ki tega pogoja do spremembe v letu 2014[40] prav tako ni vsebovala. Brez takega pravila skladnosti Direktiva o matičnih in odvisnih družbah morda ni bila popolna, njene določbe pa so bile kljub temu smiselne in niso bile nedosledne. Ker se s členom 166 LIR v luksemburško zakonodajo tudi prenaša Direktiva o matičnih in odvisnih družbah in se pri tem ne razlikuje med čezmejnimi in notranjimi izplačili, je to sporočilo Direktive o matičnih in odvisnih družbah (to pomeni neobstoj načela skladnosti ob izdaji vnaprejšnjih davčnih stališč) mogoče prenesti na razlago člena 166 LIR.

118. Žal je Luksemburg na ustni obravnavi le pogojno uspel natančno pojasniti namen člena 166 LIR. Izjava Komisije, da je člen 166 LIR nedosleden in da nima lastnega cilja, pa tudi ni prepričljiva. Običajno ima holdinški privilegij (kot je določeno v členu 166 LIR) dva namena. Prvič, preprečuje ekonomsko dvojno obdavčenje že obdavčenih dohodkov. Drugič, z njim se tudi zagotavlja, da se ohrani (osebna ali stvarna) davčna oprostitev na ravni odvisne družbe, če ta svoj (tedaj oproščeni) dobiček izplača naprej delničarju (matični družbi). S tem se lahko doseže določeno enako obravnavanje enostopenjskih in večstopenjskih lastniških struktur družb, torej določena nevtralnost pravnih oziroma organizacijskih oblik. Menim, da je to tudi smisel določbe člena 166 LIR v luksemburškem pravu. Ta s tem tudi nasprotuje celovitemu in nezapisanemu načelu skladnosti.

119. Enako velja ob upoštevanju načela osebnih davkov, na katerem praviloma temelji davek od dohodka. Obdavčitev davčnega zavezanca običajno ni odvisna od konkretne obdavčitve drugega davčnega zavezanca. Zakonodajalec lahko tako skladnost v določenih mejah zanesljivo uvede. Tedaj pa pridržek zakona v davčnem pravu (vendarle klasična pravica do posega) zahteva, da je ta skladnost razvidna iz besedila zakona.

[40] Glej člen 1 Direktive Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014 o spremembi Direktive 2011/96/EU (UL 2014, L 219, str. 40), ki jo je bilo treba prenesti do 31. decembra 2015.

120. Nezapisano načelo skladnosti v nasprotju z navedbami Komisije – in nato tudi Splošnega sodišča – tudi ne izhaja nujno iz odgovora Velikega vojvodstva Luksemburg z dne 31. januarja 2018, navedenega v uvodni izjavi 202 sklepa Komisije. V skladu z njim so vsi deleži, za dohodke od katerih se uporabi pravilo o oprostitvi iz člena 166 LIR, zajeti tudi s členom 164 LIR. To pa ničesar ne pove o predhodni obdavčitvi na ravni odvisnih družb, temveč le potrjuje, da izplačilo samo ne sme povzročiti zmanjšanja davčne osnove.

121. Na koncu tudi iz – verjetno nezavezujočega – stališča Conseil d'État (državni svet, Luksemburg) z dne 2. aprila 1965 glede osnutka člena 166 LIR ni mogoče izpeljati nujne povezave. Morda sicer drži, da je smisel in namen holdinškega privilegija v luksemburškem pravu preprečevanje večkratnega obdavčenja. To pa v nasprotju z navedbami Splošnega sodišča ne pomeni, da luksemburško pravo v konkretnem posameznem primeru ne bi preneslo dvojnega neobdavčenja. Tudi namen Direktive o matičnih in odvisnih družbah je bil preprečevanje dvojnega obdavčenja in ta direktiva je do njene spremembe v letu 2014 dopuščala dvojno neobdavčenje, saj ni vsebovala načela skladnosti.

122. Vse to kaže, da nezapisanega načela skladnosti, iz katerega sta izhajala Komisija in Splošno sodišče, ni mogoče z interpretacijo vključiti v luksemburško pravo kot referenčni sistem. S tem bi bilo sicer mogoče zakrpati davčne vrzeli, do katerih na primer pride zaradi hibridnih sredstev financiranja. Kot pa je že večkrat odločilo Sodišče,[41] institucije Unije, kot sta Komisija ali Splošno sodišče, prek prava državnih pomoči ne morejo oblikovati idealnega davčnega prava. To je v neharmoniziranem davčnem pravu navsezadnje naloga nacionalnega zakonodajalca.

123. Na koncu je Komisija, in za njo tudi Splošno sodišče, pri določitvi in uporabi referenčnega okvira spregledala, da domnevno dvojno neobdavčenje sploh ne izhaja iz uporabe členov 164 in 166 LIR. Po eni strani so odvisne družbe obdavčene, le da pač zelo malo. Po drugi strani pa, tudi če bi bilo treba prirast k posojilu ZORA na ravni odvisne družbe šteti za (odkrito ali skrito) izplačilo dobička, člen 164 tu ne bi bil upošteven. Upošteven bi bil le, če bi prirast k posojilu ZORA zmanjšal davčno osnovo za obdavčenje. Do tega bi morda prišlo v okviru običajne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb. V obravnavanem primeru pa je nadvse nenavaden izid (obdavčenje operativnih odvisnih družb v zelo majhnem obsegu) izključno posledica obdavčitve marže, dogovorjene z luksemburško finančno upravo.

124. Komisija in Splošno sodišče sta torej izhajala iz napačnega referenčnega okvira (iz členov 164 in 166 LIR namesto iz zakonske podlage za dogovor o marži) in tega sta nato še napačno določila (z domnevo glede obstoja nezapisanega načela skladnosti). Zato gre za napako, ki je omajala celotno analizo pogoja selektivnosti. Tudi v tem pogledu sta pritožbi skupine Engie in Luksemburga utemeljeni.

e) Nedoslednost luksemburškega davčnega prava zaradi neobstoja materialnega načela skladnosti?

125. Komisija je na koncu še namignila, da je luksemburško davčno pravo brez takega načela skladnosti nedosledno in zato kot tako pomeni pomoč.[42]

[41] V tem smislu na primer sodbe z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 93 in naslednje); z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska (C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 38 in naslednje), in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska (C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 44 in naslednje).

[42] Glej uvodni izjavi 184 in 185 spornega sklepa in navedbe na ustni obravnavi.

126. To pa iz dveh razlogov ne bi vplivalo na zgoraj navedeni izid (točka 124). Po eni strani se sporni sklep Komisije in izpodbijana sodba Splošnega sodišča ne nanašata na luksemburški zakon kot ureditev pomoči, temveč le na vnaprejšnja davčna stališča kot individualne pomoči (glej v zvezi s tem tudi zgoraj točko 86 in naslednje). Zato manjkajoče zakonsko načelo skladnosti ne bi bilo predmet spora.

127. Po drugi strani nacionalni davčni zakon, ki v primeru uporabe hibridnih instrumentov financiranja lahko povzroči neobdavčenje, ni *per se* nedosleden.

128. Splošno sodišče je sicer v točki 293 izpodbijane sodbe pravilno opozorilo na to, da glede na zgoraj pojasnjeno razumevanje v skladu z luksemburškim davčnim pravom lahko pride do dvojnega neobdavčenja dobičkov. Dejansko se zdi, da oprostitev na ravni družbe prejemnice izplačila v skladu s členom 166(1), točka 2, LIR ni odvisna od davčne usode izplačanih dobičkov na ravni družbe izplačnice. Meja doslednosti pa s tem ni prekoračena.

129. Po eni strani je tak holdinški privilegij v mednarodnem okolju zelo razširjen in običajen. V čezmejnem položaju se to kaže že z obstojem Direktive o matičnih in odvisnih družbah, ki temelji na podobni ideji in ki do leta 2014 tudi ni vsebovala materialnega načela skladnosti. Po drugi strani imajo države članice v zvezi s podrobno opredelitvijo takega holdinškega privilegija načelno proste roke. V tem pogledu je možen prenos sodne prakse Sodišča glede nacionalnih določb o odbitku davka v čezmejnem položaju, za natančno opredelitev katerih so prav tako pristojne države članice.[43]

130. Drži sicer, da naj bi se s pravnopolitičnega vidika in glede na v svetu obstoječa vsesplošna prizadevanja glede vzpostavitve pravičnega davčnega sistema v čim večji meri preprečili tako imenovani beli dohodki. Nevtralizacija takih – zlasti čezmejnih – neskladnosti pri obdavčenju je cilj tako OECD[44] kot tudi EU.[45]

131. V obravnavanem primeru pa je po eni strani že sporno, ali je sploh mogoče govoriti o belih dohodkih, saj dobički odvisne družbe niso v celoti neobdavčeni. V skladu z vnaprejšnjimi davčnimi stališči se namreč obdavčijo na drug način (posebna obdavčitev marže). Po drugi strani so ukrepi OECD in EU usmerjeni izključno proti hibridnim neskladjem, ki izhajajo iz (neusklajenih) medsebojnih učinkov med sistemi več držav članic ali tretjih držav glede obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Niso pa zajete take neskladnosti, ki izvirajo iz povsem nacionalnih davčnih sistemov. V tem pogledu je sicer s pravnopolitičnega vidika lahko zaželeno prizadevanje, ki je sedaj tudi že mednarodno zelo razširjeno, da se s konkretnimi materialnimi načeli skladnosti preprečuje nastanek belih dohodkov.

132. Očitno je bilo v Luksemburgu za prihodnje tako načelo tudi uvedeno in sicer zato, da se Direktiva o matičnih in odvisnih družbah, kakor je bila spremenjena v letu 2014, ustrezno prenese v nacionalno pravo. To pa referenčni okvir spreminja le za prihodnost.

[43] Sodba z dne 15. septembra 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, točka 60).

[44] Glej končno poročilo OECD „Ukrep 2: Nevtralizacija učinkov hibridnih neskladij“ – https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1.

[45] Glej člen 9 Direktive Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL 2016, L 193, str. 1), in uvodno izjavo 2 Direktive Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014 o spremembi Direktive 2011/96/EU (UL 2014, L 219, str. 40).

133. Zato velja, da gre za odločitev, za katero je pristojen nacionalni zakonodajalec. Ta zakonodajalec – in ne Komisija ali sodišči Unije – mora odločiti, ali in v katerih položajih naj se uvede materialno načelo skladnosti.

3. Povzetek v zvezi s prvim pritožbenim razlogom

134. Zato ostane pri tem, da bi le luksemburški zakonodajalec z zakonom lahko poskrbel za to, da bi skladna obdavčitev družbe izplačnice in družbe prejemnice tvorila referenčni okvir za običajno obdavčenje v Luksemburgu. Ker se to ni zgodilo oziroma se je zgodilo šele pozneje, je Komisija namesto iz veljavnega nacionalnega davčnega prava izhajala iz davčnega sistema, ki bi mu bilo morebiti vredno dati prednost, a je bil na koncu le fiktiven. Pravo državnih pomoči, kot je že bilo navedeno zgoraj (točka 72 in naslednje), tega ne dovoljuje.

135. Prvi pritožbeni razlog je zato utemeljen. Splošno sodišče je napačno uporabilo pravo s tem, da je pri določitvi referenčnega okvira izhajalo iz nujne povezave med členoma 164 in 166 LIR, torej iz načela skladnosti. Ta povezava ni niti očitna (točka 107 in naslednje) niti pri podrobni obravnavi ne izhaja iz besedila, smisla in namena nacionalnih določb ali iz ustaljene sodne prakse luksemburških sodišč (točka 115 in naslednje).

B. Drugi pritožbeni razlog: nepravilna razlaga člena 107 PDEU z uporabo člena 6 StAnpG kot referenčnega okvira

136. Splošno sodišče pa je nadaljnji tožbeni razlog alternativno zavrnilo tudi zato, ker naj luksemburški finančni organi ne bi uporabili splošne določbe o preprečevanju zlorab iz člena 6 StAnpG, čeprav naj bi bili izpolnjeni njeni pogoji.

137. Skupina Engie in Luksemburg z drugim pritožbenim razlogom zato uveljavljata, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je v postopku na prvi stopnji zavrnilo njun tožbeni razlog, da ni šlo za kršitev člena 107 PDEU. Neuporaba člena 6 StAnpG v konkretnem primeru naj ne bi pomenila odstopanja od referenčnega okvira v obliki luksemburškega prava.

138. V skladu s splošno luksemburško določbo o preprečevanju zlorab iz člena 6 StAnpG davčne obveznosti ni mogoče zaobiti ali zmanjšati z zlorabo oblik in možnosti civilnega prava. V primeru zlorabe je treba davke pobrati enako, kot bi bili pobrani v pravni strukturi, prilagojeni operacijam, dejanskemu stanju in gospodarskim okoliščinam.

139. Sodišče se mora v obravnavanem primeru prvič ukvarjati z vprašanjem, ali napačna uporaba oziroma neuporaba splošne nacionalne določbe o preprečevanju zlorab v davčnem pravu (tu člena 6 StAnpG) pomeni pomoč v smislu člena 107 PDEU.

1. Ugotovitve Splošnega sodišča

140. Splošno sodišče v točki 384 in naslednjih izhaja iz tega, da je Komisija dokazala izpolnjevanje štirih pogojev za zlorabo v skladu s členom 6 StAnpG, ki so jih luksemburška finančna sodišča razvila v sodni praksi. Ker naj razlaga določbe o preprečevanju zlorab iz člena 6 StAnpG tudi ne bi povzročala nikakršnih težav, naj ne bi bilo potrebno preučiti luksemburške upravne prakse (točka 409 izpodbijane sodbe).

141. Komisija in za njo tudi Splošno sodišče (točka 388) zlasti izhajata iz tega, da so bili na voljo še drugi načini financiranja (kapitalski ali dolžniški instrumenti), katerih uporaba ne bi privedla do neobdavčitve dobičkov, ustvarjenih na ravni odvisnih družb. Tako naj bi lahko zadevna matična družba posojilo ZORA tudi neposredno izdala svoji odvisni družbi. Do ustreznega obdavčenja naj bi prišlo tudi z uporabo zamenljivega posojila brez vključitve posredniške družbe.

142. Vnaprejšnja davčna stališča naj se v skladu s tem ne bi smela izdati v tej obliki. Luksemburška finančna uprava naj bi namreč morala uporabiti določbo o preprečevanju zlorab iz člena 6 StAnpG. Veliko vojvodstvo Luksemburg naj bi s tem, da te določbe ni uporabilo, skupini Engie dodelilo selektivno davčno ugodnost.

2. Presoja

143. Skupina Engie in Luksemburg v bistvu uveljavljata, da je Splošno sodišče pri določanju referenčnega okvira nepravilno izhajalo iz tega, da Komisiji ni bilo treba upoštevati luksemburške upravne prakse. Poleg tega naj bi Komisija in Splošno sodišče pri razlagi štirih kumulativnih pogojev za obstoj zlorabe ter uvrstitvi konkretnega položaja med te pogoje storila več očitnih napak pri razlagi in uporabi.

144. Ker Komisija in za njo Splošno sodišče zatrjujeta kršitev prepovedi državnih pomoči zaradi neuporabe splošne določbe o preprečevanju zlorab, je najprej treba preučiti to izhodišče in upoštevno merilo presoje (točka a)) zaradi določitve pravilnega referenčnega okvira. Nato je treba preučiti, ali je Splošno sodišče v obravnavanem primeru izhajalo iz pravilnega referenčnega okvira (točka b)).

a) Nadzor nad državnimi pomočmi pri uporabi splošnih davčnih določb o preprečevanju zlorab

145. Le če bi luksemburška finančna uprava pri izdaji vnaprejšnjih davčnih stališč morala uporabiti splošno določbo o preprečevanju zlorab iz člena 6 StAnpG, pride v poštev odstopanje od referenčnega okvira (člena 6 StAnpG). Tudi v tem pogledu pa Komisija in Splošno sodišče na koncu uveljavljata le preprosto napako pri uporabi luksemburškega prava. To pa še ne utemeljuje selektivne prednosti (glej zgoraj, točka 89 in naslednje).

146. Sicer pri splošnih določbah o preprečevanju zlorab (tako imenovane GAAR[46]) nujno obstaja polje proste presoje pri uporabi prava, podobno tistemu, ki ga ima finančna uprava pri določitvi „pravilne“ transferne cene.[47]

147. Ne le to, da je pojem zlorabe v veliki meri odvisen od vrednotenja v pravnem redu konkretne države članice. Ugotovitev zlorabe je poleg tega *per se* močno odvisna od posameznega primera.

[46] General Anti-Abuse Rule, kakršne so medtem določene tudi v pravu Unije; glej na primer člen 6 Direktive ATAD I (Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL 2016, L 193, str. 1)).

[47] Glej v zvezi s tem sodbo z dne 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P in C-898/19 P, EU:C:2022:859, točka 95); še bolj jasni sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, točka 118), v skladu s katerimi imajo nacionalni davčni organi diskrecijsko pravico zaradi *približne narave* metodologij za določitev transfernih cen.

148. Zato obstaja dvom v ustreznost izjave Splošnega sodišča v točki 409 izpodbijane sodbe, da „razlaga določbe o zlorabi prava v obravnavani zadevi ne povzroča nikakršnih težav.“ Verjetno ne obstaja nobena splošna določba o preprečevanju zlorab v davčnem pravu, glede katere pri razlagi ne bi obstajale težave.[48] To še toliko bolj velja ob dejstvu, da je Splošnemu sodišču težave povzročala že razlaga luksemburških davčnih določb, domnevno uporabljenih na način, ki pomeni zlorabo (glej zgoraj, točka 94 in naslednje).

149. Le v zelo malo primerih bi uporaba določbe o preprečevanju zlorab lahko bila obvezna. To bi lahko veljalo le v položajih, ki so očitni, ker so jih finančna sodišča držav članic (in ne Komisija ali Splošno sodišče) že razjasnila v sodni praksi. To še toliko bolj velja ob upoštevanju dejstva, da ima davčni zavezanec v skladu s sodno prakso Sodišča v pravu Unije celo možnost, da v zakonsko določenih mejah izbere zase najugodnejšo davčno shemo.[49]

150. Ob upoštevanju posebnosti splošnih določb o preprečevanju zlorab je treba pri nadzoru uporabe takih splošnih določb v okviru prava državnih pomoči merilo nadzora še toliko bolj omejiti na zgolj preizkus verjetnosti. Posledično mora torej biti podana očitna napačna uporaba določbe o preprečevanju zlorab. Ta se lahko domneva, če se nikomur ne more verjetno razložiti, zakaj naj v konkretnem primeru ne bi šlo za zlorabo.

b) Uporaba teh načel v konkretnem primeru

151. Komisija in za njo Splošno sodišče (točka 398 in naslednje) v izhodišču pravilno izhajata iz referenčnega okvira, ki ga tvori člen 6 StAnpG. V skladu s členom 6 StAnpG gre za zlorabo, če so kumulativno izpolnjena štiri merila, namreč uporaba oblik ali ureditev zasebnega prava, zmanjšanje davčnega bremena, uporaba neustrezne pravne ureditve in neobstoj nedavčnih razlogov.

152. Referenčni okvir se v obravnavanem primeru torej lahko konkretno določi le, če je ugotovljeno, kako je treba v luksemburškem davčnem pravu razumeti „zlorabo“. Člen 6 StAnpG ne opredeljuje pojma zlorabe. Za določitev pojma zlorabe v luksemburškem davčnem pravu in s tem referenčnega okvira bi nujno bila potrebna obravnava tako luksemburške sodne prakse kot tudi luksemburške upravne prakse. V tem pogledu je Splošno sodišče v točki 409 izpodbijane sodbe že napačno uporabilo pravo s tem, da je izhajalo iz tega, da upoštevanje upravne prakse ni nujno potrebno, saj naj razlaga določbe o preprečevanju zlorab v obravnavani zadevi ne bi povzročala nikakršnih težav.

153. Splošno sodišče je sicer v točki 409 izpodbijane sodbe navedlo, da se je Komisija v svojem sklepu sklicevala tako na okrožnico luksemburške uprave kot tudi na luksemburško sodno prakso. Iz navedenih delov sklepa Komisije (točke od 293 do 298), na katere napotuje Splošno

[48] Tako imajo države članice, kakršna je Zvezna republika Nemčija, ki ima že dolgo tradicijo s takimi določbami, še vedno težave pri ustrezni razlagi. To kaže veliko število sodnih odločb in dolžina s tem povezanih komentarjev; glej na primer Peter Fischer v *Hübschmann/Hepp/Spitaler (ur.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (stanje: november 2022 – 200 strani); Klaus-Dieter Drüen v *Tipke/Kruse (ur.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (stanje: september 2022 – 85 strani).
Prav tako na Sodišče vedno znova prihajajo vprašanja glede razlage splošne prepovedi shem, ki pomenijo zlorabo, kot jo določa pravo Unije, pri čemer je odgovor na ta vprašanja tako zapleten, da se je s tem ukvarjal veliki senat; glej na primer sodbe z dne 26. februarja 2019, T Danmark in Y Denmark (C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135); z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi (C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134), in z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] Glej sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 42); z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, točka 27); z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 36), in z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 73).

sodišče, pa izhaja le, da je Komisija na splošno obravnavala štiri pogoje za uporabo člena 6 StAnpG, ni pa se nasprotno ukvarjala z vprašanjem, kako luksemburška davčna uprava ravna v primerljivih davčnih položajih.

154. Splošno sodišče je, dalje, napačno uporabilo pravo s tem, da je s svojo razlago nadomestilo razlago luksemburške finančne uprave. Nasprotno pa bi bil potreben preizkus, ali odločba luksemburške finančne uprave vsebuje očitne napake (glej zgoraj, točka 150).

155. V obravnavanem primeru pa ni očitno, da bi bilo treba uporabiti določbo o preprečevanju zlorab. Zlasti ni očitno, da iz luksemburškega prava dejansko izhaja taka razlaga, kot sta jo podala Komisija in Splošno sodišče. To na primer ponazarjajo navedbe glede merila neustrezne pravne ureditve. V skladu z luksemburško sodno prakso, na katero se sklicuje Komisija, je treba ta element razlagati tako, da je omogočena davčna obravnava, ki je neposredno v navzkrižju z očitnim namenom zakonodajalca, ki ustreza cilju ali duhu zakona. Glede na navedbe Luksemburga morata obstajati najmanj dve možnosti za dosego zastavljenega ekonomskega izida, od katerih bi ena bila neustrezna in bi dajala davčno ugodnost, ki z uporabo ustrezne možnosti ne bi bila dosegljiva.

156. Splošno sodišče (točka 445 in naslednje) na tej podlagi presoja, ali bi se z vključitvijo alternativnih instrumentov financiranja na koncu lahko preprečilo dvojno neobdavčenje. Pri tem Splošno sodišče razmišlja o financiranju s kapitalskim instrumentom, nekapitalizacijskim posojilom ter neposrednim posojilom ZORA, neposredno sklenjenim med matično in odvisno družbo. Glede na ugotovitve Splošnega sodišča bi se v vseh teh primerih doseglo enkratno obdavčenje, kar pa sta Luksemburg in skupina Engie na ustni obravnavi še naprej izpodbijala.

157. Splošno sodišče je pri tem v dveh pogledih napačno uporabilo pravo. Najprej je luksemburške določbe, ki jih je Komisija uporabila kot referenčni okvir, tako kot ta očitno napačno uporabilo, izhajalo je torej iz napačnega referenčnega okvira. Pogoj člena 6 StAnpG je, da izbrana struktura pomeni neustrezno pravno ureditev. Splošno sodišče in Komisija pa sta obratno preučila, ali bi bile namesto tega ustrezne *druge* možnosti financiranja. Obratni sklep, da je struktura, ki jo je izbrala skupina Engie, potem dejansko neustrezna, pa ni nujen.

158. Dalje, obstaja nesoglasnost glede tega, ali bi z uporabo neposrednega posojila ZORA, torej brez vključitve posredniške družbe, tudi lahko prišlo do dvojnega neobdavčenja, saj Komisija in za njo Splošno sodišče (točka 441 in naslednje) neustreznost utemeljujeta ravno z zapletenostjo strukture. Po mojem mnenju to ni jasno in zato izključuje očitno zlorabo. Skupina Engie in Komisija si zlasti nista enotni glede vloge člena 22a LIR. V skladu z njim s pretvorbo posojila pod določenim pogojem ne nastanejo kapitalski dobički. V tem pogledu se – kar je pokazala tudi ustna obravnava – zdi vprašljivo, ali se člen 22a LIR sploh lahko uporabi in kaj bi to na koncu povzročilo. Sodišče samo tega tu ne more presojati. V primeru takih težav pri razlagi nacionalnega prava ni mogoče zatrjevati očitne zlorabe.

159. V obravnavanem primeru ravno ni očitno, da bi zgolj zaradi financiranja prek zamenljivega instrumenta financiranja v okviru večstopenjske lastniške strukture obstajalo očitno navzkrižje z namenom zakonodajalca, zlasti ker je v strukturi družb oboje običajno. Pri podrobnejši obravnavi je treba poleg tega upoštevati, da dvojno neobdavčenje zaradi obdavčitve odvisnih družb od marže ni podano. Nasprotno, obdavčenje je zelo nizko zaradi dogovorjene obdavčitve marže, ki pa je Komisija v spornem sklepu ni tematizirala (glej zgoraj, točki 84 in 85).

160. Iz prepovedane pomoči v povezavi s splošno določbo o preprečevanju zlorab je na koncu tudi mogoče izhajati le, če zadevna ureditev ni bila vsem podjetjem na voljo v enakem obsegu, ker bi davčna uprava države članice v primerljivih položajih uporabila določbo o preprečevanju zlorab.

161. Komisija mora zato dokazati, da bi luksemburška finančna uprava v drugih primerljivih pravnih ali dejanskih položajih uporabila člen 6 StAnpG. Povsem splošna ugotovitev, da se je določba o preprečevanju zlorab uporabila v razmerju do drugih davčnih zavezancev, ne zadostuje. Kot je ustrezno navedla skupina Engie, iz tega ne izhaja, da neuporaba določbe o preprečevanju zlorab v konkretnem primeru povzroča diskriminacijo.

162. Zato v obravnavanem primeru neuporaba člena 6 StAnpG pri izdaji vnaprejšnjih davčnih stališč ne pomeni selektivne prednosti v korist skupine Engie.

3. Povzetek

163. Tudi drugi pritožbeni razlog je zato utemeljen. Komisija in Splošno sodišče, ki je potrdilo ugotovitve Komisije, sta izhajala iz napačnega merila presoje s tem, da sta podala lastno razlago splošne določbe o preprečevanju zlorab iz člena 6 StAnpG, da bi s tem določila njeno domnevno področje uporabe. Namesto tega bi morala izhajati iz luksemburške upravne prakse in razlage, ki velja v Luksemburgu. V tem pogledu obstoj zlorabe v skladu z luksemburškim pravom ni niti očiten, niti ga Komisija ni dokazala, kar je Splošno sodišče v točki 472 izpodbijane sodbe spregledalo.

C. Podredno: tretji pritožbeni razlog – kršitev splošnih načel varstva legitimnih pričakovanj

164. Skupina Engie s tretjim pritožbenim razlogom uveljavlja, da je odreditev vračila pomoči v nasprotju z načeloma varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti. Tudi Luksemburg to graja v okviru svojega drugega pritožbenega razloga. Poglobljena analiza tega pritožbenega razloga pa ni potrebna. Razveljavitev izpodbijane sodbe namreč izhaja že iz utemeljenosti prvih dveh pritožbenih razlogov.

165. Vprašanje varstva legitimnih pričakovanj pa bi se postavilo, če Sodišče v povezavi s splošno določbo o preprečevanju zlorab ne bi uporabilo zmernega merila presoje in bi sklenilo, da je šlo za zlorabo v smislu luksemburškega člena 6 StAnpG. Zato je v tem pogledu spet treba podredno navesti nekaj ugotovitev.

166. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je odprava nezakonite pomoči z izterjavo logična posledica ugotovitve njene nezakonitosti. [50]

167. Obveznost vračila je omejena zlasti z načelom varstva legitimnih pričakovanj, ki je splošno načelo prava Unije v smislu člena 16 Uredbe 2015/1589. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča pa izhaja, da je vračilo zaradi preudarkov varstva legitimnih pričakovanj izključeno le izjemoma. Sodišče je tako odločilo, da se na načelo varstva legitimnih pričakovanj lahko sklicuje le posameznik, pri katerem je institucija Unije s tem, da mu je dala natančna zagotovila, vzbudila legitimna pričakovanja. [51]

[50] Temeljna sodba z dne 21. marca 1990, Belgija/Komisija (C-142/87, EU:C:1990:125, točka 66).

[51] Glej na primer sodbe z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 147); z dne 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Komisija (C-537/08 P, EU:C:2010:769, točka 63 in navedena sodna praksa), in z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, točka 97).

168. Na drugi strani naj ob upoštevanju načela učinkovitosti ne bi zadostovala zagotovila države članice.[52] To bi pomenilo, da zgolj dejstvo, da so nacionalni organi v vnaprejšnjem davčnem stališču pritrdili določeni davčni obravnavi, z vidika prava Unije ne bi moglo utemeljiti varstva legitimnih pričakovanj.

169. Vnaprejšnja davčna stališča pa so klasični instrument nacionalne davčne uprave za zagotavljanje pravne varnosti, kar priznava tudi Komisija (glej zgoraj, točka 88 in naslednje). Če bi vsaka napačna uporaba prava organa v prid davčnega zavezanca preprečevala varstvo legitimnih pričakovanj, potem bi bila dokončnost ustreznih odločb močno omejena, kar bi spet povzročalo napetost v razmerju do načela pravne varnosti.

170. Ta problematika pa odpade, če Sodišče sledi omejenemu merilu presoje, predlaganemu tu za presojo napačne uporabe prava. Če napačna uporaba nacionalnega davčnega prava ni očitna, že ne gre za pomoč. Na drugi strani gre lahko za pomoč, če je napačna uporaba prava očitna in je tudi tretjemu ni mogoče smiselno razložiti. Če gre za tak položaj, je „kršitev prava“ razpoznavna tudi davčnemu zavezancu. Ta tedaj nima legitimnega pričakovanja. Na to potem tudi ne more vplivati zagotovilo v obliki upravnega akta (ki v tem položaju očitno ni zakonito).

D. Preostala pritožbena razloga Luksemburga

171. Luksemburg s tretjim pritožbenim razlogom zatrjuje kršitev členov 4 in 5 PEU, saj naj bi Splošno sodišče poseglo v davčno avtonomijo držav članic. S četrtim pritožbenim razlogom Luksemburg očita, da je Splošno sodišče kršilo obveznost obrazložitve. Poglobljena analiza teh pritožbenih razlogov ni potrebna. Razveljavitev izpodbijane sodbe namreč izhaja že iz utemeljenosti prvih dveh pritožbenih razlogov.

E. Tožba pred Splošnim sodiščem

172. V skladu s členom 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije lahko Sodišče v primeru razveljavitve odločbe Splošnega sodišča samo dokončno odloči o zadevi, če stanje postopka to dovoljuje, ali pa zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču.

173. Glede tega, ali stanje postopka v obravnavanem primeru dovoljuje dokončno odločitev o zadevi, bi se lahko dvomilo, ker je Komisija selektivnost v svojem sklepu izpeljala na štiri različne načine. Skupina Engie in Luksemburg v tožbah izpodbijata vse te usmeritve razlogovanja. Splošno sodišče je v svoji sodbi (točka 382 v povezavi s točkama 230 in 231) nato navedlo, da če izrek sklepa Komisije temelji na več razlogih, med katerimi vsak zadostuje za utemeljitev tega izreka, je treba tak akt načeloma razglasiti za ničen samo, če nobeden od teh razlogov ni zakonit.

174. Splošno sodišče je zato v sodbi preučilo izključno usmeritvi razlogovanja Komisije glede členov 164 in 166 LIR in glede napačne uporabe člena 6 StAnpG in ugotovilo, da je po obeh usmeritvah podana selektivnost. Splošno sodišče ni preučilo preostalih dveh usmeritev, ki bi lahko potrdili selektivnost.[53] Razveljavitev sklepa Komisije pa pride v poštev le, če tudi ti dve usmeritvi razlogovanja ne vodita do selektivnosti davčne obravnave, odobrene z vnaprejšnjimi davčnimi stališči.

[52] Glej na primer sodbo z dne 20. marca 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, točka 34 in naslednje), in širše tudi sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 75 in naslednje).

[53] Glej v zvezi s tem točko 177 ter točko 46 in naslednje.

175. Sodišče je že odločilo, da v takem primeru kljub temu lahko stanje postopka dovoljuje dokončno odločitev o zadevi, če so bili preostali tožbeni razlogi predmet kontradiktorne razprave pred Splošnim sodiščem in njihova preučitev ne potrebuje sprejetja nobenega dodatnega ukrepa procesnega vodstva ali dodatne preučitve spisa. [54]

176. V obravnavanem primeru gre za tak položaj. Vsi tožbeni razlogi skupine Engie, ki se nanašajo na selektivnost davčne obravnave, odobrene z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, so bili obravnavani vsaj v postopku pred Splošnim sodiščem, saj je skupina Engie s tožbo izpodbijala vse možnosti, ki naj bi vodile do selektivnosti. Poleg tega je med strankami sicer sporno, kako je treba razlagati nacionalno pravo Velikega vojvodstva Luksemburg. Vendar pa za odločitev o sporu ni treba pridobiti dodatnih dokazov. Navsezadnje so za dve usmeritvi glede obstoja selektivnosti, ki ju Splošno sodišče ni preučilo, v bistvenem upoštevni enaki temeljni preudarki in dejstva kot za omejeni referenčni okvir, ki ga mora Sodišče tako ali tako izčrpno preučiti. Če bi se na podlagi teh razlogov izkazalo, da je sklep zakonit, pritožba na koncu ne bi bila utemeljena.

177. V nadaljevanju bom zato navedla še nekaj ugotovitev glede selektivnosti davčne obravnave, odobrene z vnaprejšnjimi davčnimi stališči, če je treba to v skladu s stališčem Komisije izpeljati iz razširjenega referenčnega okvira, ki ga tvori celotni sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb (točka 1). Nato bom tudi preučila, ali je Komisija v luči razširjenega referenčnega okvira prepričljivo predstavila selektivnost v zvezi s skupino Engie, v obravnavanem primeru sestavljeno iz zadevnih matičnih, posredniških in odvisnih družb (točka 2).

1. Selektivnost glede na razširjeni referenčni okvir

178. Komisija v sklepu (točka 171 in naslednje) v prvi vrsti izhaja iz tega, da referenčni okvir tvori splošni luksemburški sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, in tudi po tej poti pritrdi selektivnosti neobdavčitve dohodkov iz kapitala na ravni družbe LNG Holding.

179. Oprostitev za dohodke od deležev izhaja iz – po mnenju Komisije napačne – uporabe holdinškega privilegija v skladu s členom 166 LIR. Očitek Komisije je torej spet ta, da so bili dohodki od deležev obravnavani kot neobdavčeni, čeprav je bilo mogoče ekonomski ekvivalent v obliki prirasta k posojilu ZORA davčno odbiti od davčne osnove družbe LNG Supply.

180. Kot je že bilo pojasnjeno, iz nacionalnega prava Velikega vojvodstva ne izhaja tako načelo skladnosti (glej zgoraj, točka 102 in naslednje in točka 115 in naslednje). Zato tudi upoštevanje celotnega luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb kot referenčnega okvira ne vpliva na zgornji izid.

181. Holdinški privilegij (oprostitev za izplačila dobička matični družbi) je treba tudi pri upoštevanju celotnega luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb razumeti kot inherentni del samega referenčnega okvira. Zajet je torej z davčno suverenostjo Luksemburga. Zato je Luksemburg lahko odločil, ali bo predvidel tako določbo za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčenja v strukturah skupin podjetij ali ne oziroma kakšna bo njena podrobna vsebina.

182. Če je ta določba – kot je bilo navedeno zgoraj – upoštevna, potem tudi z upoštevanjem celotnega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb z uporabo te določbe ne pride v poštev selektivna, ugodnejša obravnava.

[54] Sodba z dne 8. septembra 2020, Komisija in Svet/Carreras Sequeros in drugi (C-119/19 P in C-126/19 P, EU:C:2020:676, točka 130).

2. Selektivnost glede na učinke davčne obravnave na celotno skupino družb

183. Na koncu Komisija v spornem sklepu (točka 237 in naslednje) selektivnost davčne obravnave skupine Engie izpeljuje iz obravnave na ravni celotne skupine. Izhodiščna točka te usmeritve razlogovanja je enaka tisti, kjer se kot referenčni okvir upošteva celotni sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Komisija pa zorni kot razširi v tem pogledu, da tu izhaja iz celotne davčne osnove skupine Engie.

184. Komisija navaja, da ni pravilno, da se določbe o pomoči uporabijo za posamezne družbe enega podjetja, temveč da je treba izhajati iz pojma podjetja v okviru prava konkurence. Vse družbe, zadevne v obravnavanem primeru, naj bi bile del podjetja v smislu prava konkurence. Že opisana iz tega izhajajoča davčna obravnava naj, drugače kot v odločitvah Komisije v zadevah Groepsrentebox[55] in Fiat,[56] ne bi imela čezmejnega elementa, tako da naj ne bi bilo nedosledno, če Komisija izbere pristop na ravni skupine.

185. Komisija kot referenčni sistem (točka 245 in naslednje) spet določa sistem Velikega vojvodstva Luksemburg glede obdavčitve dohodkov pravnih oseb. Svojo analizo nato omejuje na davčno obravnavo transakcij financiranja znotraj skupine družb. V skladu s tem naj v luksemburškem davčnem pravu ne bi bilo predvideno zmanjšanje skupnega obdavčljivega dohodka ne glede na vrsto financiranja. To pojasnjuje z že opisanimi alternativnimi možnostmi glede zagotovitve financiranja, ki bi v vseh primerih vodile do enkratnega obdavčenja. Iz luksemburškega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb naj bi poleg tega izhajal cilj obdavčitve dobičkov podjetij. Iz tega naj bi neposredno izhajalo, da zmanjšanje celotnega obdavčljivega dohodka skupine družb ni dopustno. Vse skupine družb, ki opravljajo transakcije financiranja znotraj skupine družb, naj bi bile primerljive. Struktura financiranja naj sicer ne bi bila na voljo vsem podjetjem. Tega naj tudi ne bi bilo možno utemeljiti.

186. Razlogovanje Komisije odstopa od njenih siceršnjih navedb le v delu, kjer izhaja iz pomembnosti skupnega obdavčljivega dohodka in kjer je skupino Engie z uporabo pojma podjetja v okviru prava konkurence opredelila kot upravičenko ukrepa pomoči. Že zadnja teza ni prepričljiva, če konkretni nacionalni davčni zakon ne določa obdavčitve skupine oziroma se ta ni uveljavljala. V tem pogledu gre za protislovje z načelom osebnih davkov, običajno veljavnim v davčnem pravu.

187. Nazadnje Komisija obstoj selektivne prednosti poleg tega spet izpeljuje le iz tega, da naj bi iz luksemburškega prava o davku od dohodkov pravnih oseb izhajal cilj obdavčitve dobičkov podjetij. To morda drži, vendar pa je treba tudi v tem okviru opozoriti na to, da je holdinški privilegij inherentni del luksemburškega davčnega prava (glej zgoraj, točka 180 in naslednje) in ta cilj v tem pogledu spreminja. Po drugi strani se operativni dobički odvisnih družb tudi obdavčijo, le da pač po drugi metodi. Komisija pa te druge metode ni podrobneje preučila.

188. Komisija torej skupno tudi v tem pogledu ni dokazala, da je davčna obravnava, priznana skupini Engie, prek prirasta k posojilu ZORA selektivna v smislu člena 107(1) PDEU.

[55] Odločba Komisije 2009/809/ES z dne 8. julija 2009 o shemi Groepsrentebox, ki jo namerava uvesti Nizozemska (C 4/07 (ex N 465/06)) (UL 2009, L 288, str. 26).

[56] Sklep Komisije (EU) 2016/2326 z dne 21. oktobra 2015 o državni pomoči SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril podjetju Fiat (UL 2016, L 351, str. 1).

3. Rezultat tožbe pred Splošnim sodiščem

189. Ker Komisija tudi glede izhodiščnih točk za obstoj selektivne prednosti, ki v sodbi niso bile obravnavane, ni zadostila zahtevam trditvenega bremena, se lahko sporni sklep v celoti brez vrnitve v razsojanje Splošnemu sodišču razglasi za ničen.

VI. Stroški

190. Člen 184(2) Poslovnika Sodišča določa, da če je pritožba utemeljena in Sodišče samo dokončno odloči v sporu, o stroških odloči Sodišče.

191. Člen 138(1) Poslovnika, ki se za pritožbeni postopek uporablja na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, določa, da se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker sta skupina Engie in Luksemburg to predlagala, se Komisiji naloži plačilo stroškov, ki so v tem pritožbenem postopku nastali skupini Engie in Luksemburgu.

192. Ker Komisija s svojimi predlogi ni uspela na nobeni od obeh stopenj postopka, se ji na podlagi predlogov pritožnikov naloži plačilo stroškov na obeh stopnjah.

193. V skladu s členom 184 v povezavi s členom 140(1) Poslovnika se državam članicam in institucijam, ki so intervenirale v postopku, naloži plačilo njihovih stroškov. Irska, ki je v postopku intervenirala, torej v obravnavanem postopku nosi svoje stroške.

VII. Predlog

194. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj v zadevi C-454/21 P odloči tako:

1. Sodba Splošnega sodišča z dne 12. maja 2021, Luksemburg in drugi/Komisija (T-516/18 in T-525/18, EU:T:2021:251), se razveljavi.

2. Sklep Komisije (EU) 2019/421 z dne 20. junija 2018 o državni pomoči SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie (UL 2019, L 78, str. 1), se razglasi za ničnega.

3. Evropska komisija nosi svoje stroške ter stroške, ki so na obeh stopnjah postopka nastali družbam Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International S.A. in Engie S.A. Irska na obeh stopnjah postopka nosi svoje stroške.

195. Sodišču, dalje, predlagam, naj v zadevi C-451/21 P odloči tako:

1. Sodba Splošnega sodišča z dne 12. maja 2021, Luksemburg in drugi/Komisija (T-516/18 in T-525/18, EU:T:2021:251), se razveljavi.

2. Sklep Komisije (EU) 2019/421 z dne 20. junija 2018 o državni pomoči SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Engie (UL 2019, L 78, str. 1), se razglasi za ničnega.

3. Evropska komisija nosi svoje stroške ter stroške, ki so na obeh stopnjah postopka nastali Velikemu vojvodstvu Luksemburg. Irska na obeh stopnjah postopka nosi svoje stroške.