



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. gruodžio 5 d.\*

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Valstybės narės priimti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių – Pagalba, pripažinta nesuderinama su vidaus rinka – Įpareigojimas susigrąžinti šią pagalbą – Sąvoka „pranašumas“ – Referencinės sistemos nustatymas – „Įprastas“ apmokestinimas pagal nacionalinę teisę – Teisingumo Teismo atliekama Europos Sąjungos Bendrojo Teismo nacionalinės teisės aiškinimo ir taikymo kontrolė – Tiesioginiai mokesčiai – Siauras aiškinimas – Europos Komisijos įgaliojimai – Pareiga motyvuoti – Teisinis faktinių aplinkybių vertinimas – Sąvoka „piktnaudžiavimas teise“ – Atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriaus atliktas *ex ante* vertinimas – Teisinio saugumo principas“

Sujungtose bylose C-451/21 P ir C-454/21 P

dėl atitinkamai 2021 m. liepos 21 ir 22 d. pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateiktų dviejų apeliacinių skundų

**Liuksemburgo Didžioji Hercogystė**, atstovaujama A. Germeaux, T. Schell ir T. Uri, padedamų *avocats* J. Bracker ir D. Waelbroeck ir *conseil* A. Pesch (byla C-451/21 P),

**Engie Global LNG Holding Sarl**, įsteigta Liuksemburge (Liuksemburgas),

**Engie Invest International SA**, įsteigta Liuksemburge,

**Engie SA**, įsteigta Kurbevua (Prancūzija),

iš pradžių atstovaujamos *avocats* B. Le Bret, F. Pili, C. Rydzynski ir M. Struys, vėliau *avocats* M. Gouraud, B. Le Bret, F. Pili, J. Schaffner ir M. Struys (byla C-454/21 P),

apeliantės,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

**Europos Komisijai**, atstovaujamai J. Carpi Badía ir B. Stromsky,

atsakovei pirmojoje instancijoje,

**Airijai**,

įstojusiai į bylą šaliai pirmojoje instancijoje (byla C-451/21 P),

\* Proceso kalba: prancūzų.

## TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, kolegijų pirmininkai A. Arabadjiev, C. Lycourgos, E. Regan, T. von Danwitz, F. Biltgen, Z. Csehi, teisėjai M. Safjan, S. Rodin, N. Wahl (pranešėjas), J. Passer, D. Gratsias, M. L. Arastey Sahún ir M. Gavalec,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius C. Di Bella, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2023 m. sausio 30 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2023 m. gegužės 4 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Apeliaciniais skundais, pirma, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė (byla C-451/21 P) ir, antra, *Engie Global LNG Holding Sàrl*, *Engie Invest International SA* ir *Engie SA* (byla C-454/21 P) (toliau kartu – *Engie ir kt.*) prašo panaikinti 2021 m. gegužės 12 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Liuksemburgas ir kt. / Komisija* (T-516/18 ir T-525/18, toliau – skundžiamas sprendimas, EU:T:2021:251), kuriuo buvo atmesti jų ieškiniai dėl 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendimo (ES) 2019/421 dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei *Engie* (OL L 78, 2019, p. 1; toliau – ginčijamas sprendimas), panaikinimo.

#### I. Bylos aplinkybės

- 2 Bylos aplinkybės, pateiktas skundžiamo sprendimo 1–98 punktuose, galima išdėstyti taip:

##### A. Susijusios bendrovės

- 3 Grupę *Engie* sudaro Prancūzijoje įsteigta bendrovė *Engie* ir tiesiogiai ar netiesiogiai šios bendrovės valdomos bendrovės. Ši grupė sukurta susijungus Prancūzijos grupėms *Suez* ir *Gaz de France*. Liuksemburge jai priklauso 1933 m. įsteigta *Compagnie européenne de financement C.E.F. SA* (toliau – CEF), 2015 m. tapusi *Engie Invest International*.
- 4 CEF, kurios tikslas buvo įsigyti Liuksemburgo ir užsienio subjektų akcijų bei valdyti, eksploatuoti ir kontroliuoti šias akcijas, priklausė visas kelių Liuksemburgo bendrovių, tarp jų, pirma, *GDF Suez Treasury Management Sàrl* (toliau – GSTM), tapusios *Engie Treasury Management Sàrl*, antra, *Electrabel Invest Luxembourg SA* (toliau – EIL) ir, trečia, 2009 m. įsteigtos *GDF Suez LNG Holding Sàrl* (toliau – *LNG Holding*), kuri tapo *Engie Global LNG Holding*, kapitalas.

- 5 2009 m. grupė *Engie* įsteigė dvi patronuojamąsias bendroves Liuksemburge: *GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl* (toliau – *LNG Luxembourg*) ir *GDF Suez LNG Supply SA* (toliau – *LNG Supply*). 2009 m. pabaigoje *LNG Holding* perėmė šių dviejų patronuojamųjų bendrovių, kurias anksčiau valdė kita šios grupės bendrovė *Suez LNG Trading SA* (toliau – *LNG Trading*), kontrolę. *LNG Holding* priklausė visas *LNG Luxembourg* ir *LNG Supply* kapitalas.

## **B. Išankstiniai sprendimai dėl mokesčių**

- 6 Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė išankstinius sprendimus dėl grupės *Engie* vidaus sandorių. Jie susiję su dviem sandorių grupėmis, turinčiomis panašią ekonominę ir teisinę struktūrą, kurią galima apibūdinti taip, kaip nurodyta toliau.
- 7 Grupės *Engie* bendrovė perleidžia jos komercinę veiklą sudarantį turtą patronuojamajai bendrovei (toliau – patronuojamoji bendrovė). Šiam pirkimui finansuoti patronuojamoji bendrovė iš bendrovės tarpininkės (toliau – tarpininkas) pasiima 15 metų paskolą, kuri suėjus terminui turi būti konvertuojama į akcijas. Už šią paskolą tarpininkui nemokamos palūkanos, o grąžinimo terminui suėjus ji konvertuojama į akcijas. Šiuo konvertavimu atsižvelgiama į paskalos gavėjo, t. y. patronuojamosios bendrovės, rezultatus (pozityvius arba negatyvius) per jos galiojimo laikotarpį. Ši sutarties rūšis vadinama privaloma konvertuoti į akcijas paskola be palūkanų (ZORA).
- 8 Taigi tarpininko, paskolos davėjo, atlygis yra indeksuojamas pagal patronuojamosios bendrovės veiklos rezultatus. Pasibaigus paskolos terminui ši bendrovė akcijų emisijos būdu turi grąžinti nominalią paskolos sumą ir „priemoką“, kurią sudaro visas paskolos laikotarpiu jos gautas pelnas, vadinamas „ZORA prieaugiu“. Iš šios priemokos sumos atskaitoma suma, gauta taikant procentinę dalį, atitinkančią su Liuksemburgo mokesčių institucijomis sutartą apmokestinimą. Jei patronuojamoji bendrovė vienus ar daugiau mokesčių metų patiria nuostolių, į juos atsižvelgiama tokiu pačiu būdu ir taip sumažinamas pelnas, siekiant apskaičiuoti galutinę priemokos sumą. Taigi kalbama apie „ZORA sumažėjimą“.
- 9 Siekdamas finansuoti paskolos sutartį, tarpininkas sudarė išankstinę pirkimo–pardavimo sutartį (toliau – išankstinė sutartis) su kontroliuojančiąja bendrove (toliau – kontroliuojančioji bendrovė), kuri yra vienintelė patronuojamosios bendrovės ir tarpininko akcininkė. Sudarydama šią sutartį kontroliuojančioji bendrovė sumoka tarpininkui sumą, atitinkančią nominalią ZORA sumą, už kurią tarpininkas perleidžia kontroliuojančiajai bendrovei teises į akcijas, kurios bus išleistos pasibaigus ZORA, įskaitant teises, kurios prireikus atitinka bendrą ZORA prieaugio vertę.
- 10 Liuksemburgo mokesčių administratoriaus išankstinių sprendimų dėl mokesčių pirma grupė susijusi su *LNG Trading* veiklos suskystintų gamtinių dujų ir išvestinių dujų produktų sektoriuje perdavimo *LNG Supply* finansavimu. Su šiuo perdavimu susijusios bendrovės nuo 2008 m. rugsėjo 9 d. iki 2013 m. rugsėjo 20 d. pateikė penkis prašymus priimti išankstinius sprendimus dėl mokesčių, į juos Liuksemburgo mokesčių administratorius atsakė nuo 2008 m. rugsėjo 9 d. iki 2014 m. kovo 13 d. priimtais penkiais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių.
- 11 Remiantis šio sprendimo 7–9 punktuose aprašytais mechanizmais, iš pirmos išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupės matyti, kad patronuojamoji bendrovė *LNG Supply* turėjo įsigyti *LNG Trading* suskystintų gamtinių dujų ir išvestinių dujų produktų pirkimo, pardavimo, sandorių finansų rinkose ir transporto veiklą už kainą, lygią 750 mln. JAV dolerių (USD) (apie 507 mln. EUR, taikant, kaip ir kitoms šiame punkte ir šio sprendimo 12 ir 16 punktuose nurodytoms sumoms, ginčijamame sprendime nustatytą valiutos keitimo kursą). Ji turėjo

- finansuoti šį įsigijimą per *LNG Luxembourg*, t. y. tarpininko, suteiktą ZORA, kuriai pasibaigus *LNG Supply* turėjo nominalią ZORA sumą konvertuoti į akcijas, prireikus pridėjus ZORA prieaugį, *LNG Luxembourg* naudai. *LNG Luxembourg* savo ruožtu turėjo suteikti sumą, reikalingą nominaliai ZORA sumai duoti, sudarydama šios sumos dydžio išankstinę sutartį su *LNG Holding*, kontroliuojančiąja bendrove. Šioje sutartyje buvo numatytas akcijų, kurias *LNG Supply* iš pradžių perleido *LNG Luxembourg* ir kurios, atsižvelgiant į *LNG Supply* veiklos rezultatus, apima ZORA prieaugį, perleidimas *LNG Holding* konvertuojant ZORA.
- 12 Iš šių įvairių bendrovių pasirašytų sutarčių matyti, kad, taikant mechanizmus, patvirtintus pirmoje išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupėje, sutartis dėl *LNG Trading* turto, atitinkančio jos komercinę veiklą, perleidimo *LNG Supply* buvo pasirašyta 2009 m. spalio 30 d. ir jos vertė buvo 657 mln. USD (apie 444 mln. EUR). Šią sumą *LNG Supply* sumokėjo dviem paprastaisiais vekseliais – 11 mln. USD (apie 7 mln. EUR) ir 646 mln. USD (apie 437 mln. EUR). Tą pačią dieną *LNG Supply* ir *LNG Luxembourg* sudarė 646 mln. JAV dolerių (apie 437 mln. EUR) nominaliosios vertės ZORA, kurios terminas turėjo baigtis 2024 m. spalio 30 d., tačiau 2014 m. ji buvo iš dalies konvertuota iš anksto. 2009 m. spalio 30 d. *LNG Luxembourg* ir *LNG Holding* sudarė išankstinę sutartį dėl ZORA nominaliosios vertės.
  - 13 Mokesčių požiūriu pagal pirmą išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupę *LNG Supply* už atitinkamus mokestinius metus mokėtino mokesčio bazė yra lygi su Liuksemburgo mokesčių institucijomis sutartai maržai, atitinkančiai šios bendrovės balanse nurodytą bendrojo turto vertės dalį. Faktiškai šiais mokestiniais metais gauto pelno ir šios apmokestinamosios maržos skirtumas yra tų mokestinių metų ZORA prieaugis, kuris laikomas atskaitytinomis išlaidomis, susijusiomis su ZORA.
  - 14 Savo ruožtu *LNG Luxembourg*, taikydama pirmą išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupę, nuo ZORA sudarymo iki jos konvertavimo ar išankstinio grąžinimo turėjo galimybę apskaitoje laikyti ZORA sumą nominaliąja verte arba, to nepadarius, padidinti ar sumažinti šią vertę dėl ZORA prieaugio ar sumažėjimo. Konvertuodama paskolą į akcijas *LNG Luxembourg* gali pasirinkti taikyti iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. *loi, concernant l'impôt sur le revenu* (Pajamų mokesčio įstatymas; *Mémorial A* 1967, p. 1228; toliau – PMĮ) 22bis straipsnį, pagal kurį leidžiama neapmokestinti kapitalo prieaugio, atitinkančio ZORA prieaugį, gautą dėl šio konvertavimo.
  - 15 Be to, pirmuose išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių numatyta, kad *LNG Holding* į apskaitą įtrauks pagal išankstinę sutartį dėl ilgalaikio finansinio turto gautą mokėjimą, lygų savikainai. Taigi iki ZORA konvertavimo ji neapskaičiuos jokių pajamų, todėl negalės atskaityti jokių išlaidų, susijusių su šia sutartimi. Vis dėlto, jeigu tenkinamos PMĮ 166 straipsnyje nustatytos sąlygos, visos pajamos, be kita ko, dividendai ir kapitalo prieaugis, susiję su *LNG Holding* jos patronuojamosiose bendrovėse Liuksemburge turimomis akcijomis, įskaitant *LNG Luxembourg* perleistas *LNG Supply* akcijas po ZORA konvertavimo į akcijas, neapmokestinamos.
  - 16 Praktiškai *LNG Supply* į savo įsipareigojimus įtraukė 2009–2013 m. nominaliąją ZORA sumą. 2014 m. ji šią sumą sumažino 193,8 mln. USD (apie 163,3 mln. EUR), kad būtų atsižvelgta į išankstinį dalinį ZORA konvertavimą į akcijas. 506,2 mln. USD (apie 425,2 mln. EUR) kapitalo prieaugis, kurį *LNG Holding* gavo po šio dalinio konvertavimo, buvo neapmokestintas pajamų mokesčiu pagal PMĮ 166 straipsnį. *LNG Supply* iš naujo nustatė likusią nominaliąją ZORA sumą, įtraukdama į jos įsipareigojimus, atsižvelgdama į ZORA sumažinimą.

- 17 Antra išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupė susijusi su CEF vykdomos administravimo, pinigų valdymo ir finansavimo veiklos perdavimu GSTM. Su šiuo perdavimu susijusios bendrovės nuo 2010 m. vasario 9 d. iki 2012 m. birželio 15 d. pateikė du prašymus priimti išankstinius sprendimus dėl mokesčių, į juos Liuksemburgo mokesčių administratorius atsakė šiomis dienomis priimtais dviem išankstiniais sprendimais dėl mokesčių.
- 18 Remiantis šiais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių, patronuojamoji bendrovė GSTM turėjo įsigyti šio sprendimo 17 punkte aprašytą CEF veiklą už 1 036 912 506,84 EUR sumą. Ji turėjo finansuoti šį įsigijimą per EIL, t. y. tarpininko, suteiktą ZORA, kuriai pasibaigus GSTM turėjo nominalią ZORA sumą konvertuoti į akcijas, prireikus pridėjus ZORA prieaugį, EIL naudai. Savo ruožtu EIL turėjo pervesti sumą, reikalingą nominaliai ZORA sumai suteikti, sudarydama su CEF, kuri pagal antrą išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupę kartu yra ir veiklą perleidžianti bendrovė, ir kontroliuojančioji bendrovė, teikianti lėšas tarpininkui, išankstinę sutartį dėl šios sumos. Šioje sutartyje turėjo būti numatytas akcijų, kurios iš pradžių buvo perleistos EIL ir kurios, atsižvelgiant į GSTM veiklos rezultatus, apima ZORA prieaugį, perleidimas CEF konvertuojant ZORA.
- 19 Taikydama antrą išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupę 2011 m. birželio 17 d. ir 2014 m. birželio 30 d. GSTM sudarė dvi ZORA tipo sutartis su EIL, kurių galiojimas baigėsi 2026 m. birželio 17 d. ir kurios buvo susijusios su 1 036 912 506,84 EUR suma. 2011 m. birželio 17 d. EIL ir CEF sudarė išankstinę sutartį, kurios dydis atitiko ZORA emisijos kainą.
- 20 Kiek tai susiję su antros išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupės mokesčiniu vertinimu, šio sprendimo 13–15 punktuose išdėstytos pastabos dėl pirmos šių sprendimų grupės taikomos *mutatis mutandis*. Reikia tik pažymėti, kad iš ginčijamo sprendimo 64 punkto ir jame pateiktų Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pareiškimų matyti, kad su šios valstybės narės mokesčių administratoriumi sutarta marža, sudaranti GSTM mokesčio bazę, nebuvo pakeista, nepaisant *Engie* grupės šiuo klausimu pateikto prašymo.
- 21 Iš GSTM apskaitos ir mokesčių deklaracijų matyti, kad ji į savo metinių balanso įsipareigojimų dalį įtraukė ZORA prieaugio sumą kaip atlygį už atitinkamas išlaidas, nurodytas pelno ir nuostolio ataskaitoje, nes tai yra suma, kurią iki ZORA termino pabaigos GSTM turės konvertuoti į akcijas, kurios bus perleistos EIL, o vėliau CEF. 2011–2016 m. ši suma įtraukta į 2 lentelę, esančią po ginčijamo sprendimo 73 konstatuojamosios dalies. To sprendimo 74 ir 75 konstatuojamosiose dalyse ir jose esančiose lentelėse Europos Komisija nurodė antros išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupės pasekmes GSTM apmokestinimui. Kaip ir *LNG Holding*, CEF turimas savo patronuojamųjų bendrovių akcijas apskaitė kaip atitinkančias neapmokestinimo pagal PMĮ 166 straipsnį reikalavimus.

### C. Administracinė procedūra

- 22 2015 m. kovo 23 d. Komisija pateikė Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei prašymą pateikti informaciją apie *Engie* grupei skirtus išankstinius sprendimus dėl mokesčių. 2015 m. birželio 25 d. atitinkama valstybė narė atsakė į šį prašymą. Remdamasi pateiktais dokumentais Komisija 2016 m. balandžio 1 d. rašte nurodė negalinti atmesti galimybės, kad nagrinėjami išankstiniai sprendimai dėl mokesčių gali apimti su vidaus rinka nesuderinamą valstybės pagalbą.
- 23 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisija pradėjo oficialią tyrimo procedūrą, nustatytą SESV 108 straipsnio 2 dalyje. Sprendimas pradėti šią procedūrą 2017 m. vasario 3 d. buvo paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*.

- 24 Buvo pasikeista įvairiais dokumentais ir per minėtą procedūrą 2017 m. birželio 1 d. įvyko susitikimas, kuris išsamiai aprašytas skundžiamo sprendimo 55–62 punktuose.

#### D. Ginčijamas sprendimas

- 25 2018 m. birželio 20 d. Komisija priėmė ginčijamą sprendimą ir jame iš esmės nusprendė, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė per savo mokesčių administratorių, pažeisdama SESV 107 straipsnio 1 dalį ir 108 straipsnio 3 dalį, *Engie* grupei, kuri laikoma tuo pačiu ekonominiu vienetu, suteikė atrankųjį pranašumą.
- 26 Nekeldama klausimo dėl visos *Engie* grupės sukurtos finansavimo struktūros, skirtos, viena vertus, *LNG Trading* ir, kita vertus, CEF veiklai perduoti, teisėtumo atsižvelgiant į Liuksemburgo mokesčių teisę Komisija ginčijo konkretų šios struktūros poveikį visam mokėtinam šios grupės mokesčiui, nes iš esmės beveik visas *Engie* patronuojamųjų bendrovių Liuksemburge gautas pelnas realiai yra neapmokestinamas, be kita ko, dėl PMĮ 166 straipsnyje numatyto neapmokestinimo.
- 27 Kiek tai susiję su nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių priskyrimu valstybei narei, anot Komisijos, tai matyti iš to, kad šiuos sprendimus priėmė Liuksemburgo mokesčių administratorius ir dėl to buvo prarasta mokestinių pajamų.
- 28 Dėl ekonominio pranašumo suteikimo Komisija nusprendė, kad jį lėmė, pirma, *LNG Holding* ir, antra, CEF turimų pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas. Ekonominiu požiūriu šios pajamos atitiko ZORA prieaugį, kurį atitinkamai *LNG Supply* ir *GSTM* atskaitė iš savo apmokestinamųjų pajamų kaip išlaidas.
- 29 Komisijos teigimu, ZORA prieaugis nėra apmokestinamas nei patronuojamųjų bendrovių, nei tarpininkų, nei kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu, nes patronuojamosios bendrovės moka tik mokestį, kurio bazė atitinka su Liuksemburgo mokesčių institucijomis sutartą ribotą maržą.
- 30 Taigi Komisija nurodė, kad dėl būsimo nagrinėjamų ZORA konvertavimo patronuojamosios bendrovės kiekvienais metais sudarydavo buhalterinius atidėjinius, atitinkančius ZORA prieaugį, laikomą atskaitytinomis išlaidomis. Tarpininkai neapmokestinami už ZORA prieaugį, nes, konvertuojant ZORA pagal su atitinkamomis kontroliuojančiosiomis bendrovėmis sudarytas išankstines sutartis, tarpininkai patirtų tokio paties dydžio kaip prieaugis nuostolių. Galiausiai atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, turinčios patronuojamųjų bendrovių akcijų pasibaigus ZORA terminui pagal išankstines sutartis dėl mokėjimo, taip pat nėra apmokestinamos, nes pajamos iš kapitalo dalių, kurias jos gauna dėl ZORA konvertavimo, pagal nagrinėjamus išankstinius sprendimus dėl mokesčių neapmokestinamos pagal PMĮ 166 straipsnį.
- 31 Pirmiausia, kad nustatytų nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankųjį pobūdį, kaip matyti, be kita ko, iš ginčijamo sprendimo 163–170 ir 237 konstatuojamųjų dalių, Komisija rėmėsi trimis argumentų grupėmis. Pirmos dvi argumentų grupės susijusios su atrankiojo pranašumo suteikimu kontroliuojančiosioms bendrovėms, pirma, atsižvelgiant į Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos platų referencinį pagrindą ir, antra, paskirstytojo pelno apmokestinimą ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimą reglamentuojančiomis Liuksemburgo nuostatomis apribotą referencinį pagrindą. Trečia argumentų grupė susijusi su pranašumo *Engie* grupės lygiu buvimu, atsižvelgiant į Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos platų referencinį pagrindą. Be to, iš ginčijamo sprendimo 289 konstatuojamosios dalies matyti, jog subsidiariai (ketvirta argumentų grupė) Komisija nusprendė, kad atrankųjį pranašumą lėmė tai, kad

- Liuksemburgo mokesčių institucijos netaikė 1934 m. spalio 16 d. *Steueranpassungsgesetz* (Mokesčių tikslinimo įstatymas) (*Mémorial A* 1934, p. 9001) 6 straipsnio dėl piktnaudžiavimo teise. Be to, Komisija nusprendė, kad šis atrankusis pranašumas yra nepateisinamas.
- 32 Dėl pirmos argumentų grupės Komisija nurodė, kad nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, nes jais nukrypstama nuo Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos, įtvirtintos PMĮ 18, 23, 40, 159 ir 163 straipsniuose, pagal kuriuos bendrovių Liuksemburgo rezidenčių, apmokestinamų minėtos valstybės pelno mokesčiu, pelnas, nustatytas jų finansinėse ataskaitose, apmokestinamas. Ji nusprendė, kad tikslo, kuris gali būti kildinamas iš šių nuostatų, nustatymas siekiant apibrėžti referencinį pagrindą atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją ir kad šis tikslas, t. y. visų Liuksemburge apmokestinamų bendrovių pelno apmokestinimas, aiškiai išplaukia iš minėtų nuostatų. Komisija pridūrė, kad atsižvelgimas į Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos platų referencinį pagrindą taip pat atitinka šią jurisprudenciją, nes Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad su bendrovių apmokestinimu susijusių priemonių atveju referencinis pagrindas gali būti nustatytas atsižvelgiant į šių bendrovių apmokestinimo sistemą, o ne į specialias tam tikriems mokesčių mokėtojams ar tam tikriems sandoriams taikomas nuostatas.
- 33 Liuksemburgo mokesčių administratorius nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių nukrypo nuo šio pagrindo ir leido neapmokestinti atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančių ZORA prieaugį. Šie sprendimai taip pat lėmė diskriminaciją šių kontroliuojančiųjų bendrovių naudai, nes Liuksemburge juridinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinamos bendrovės, skirtingai nei minėtos kontroliuojančiosios bendrovės, apmokestinamos už pelną, nurodytą jų finansinėse ataskaitose.
- 34 Dėl antros argumentų grupės Komisija nusprendė, kad nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, nes jais nukrypstama nuo riboto referencinio pagrindo, taikomo pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimui ir paskirstytojo pelno apmokestinimui pagal PMĮ 164 ir 166 straipsnius. Iš tikrųjų, patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas galimas, tik jeigu prieš tai buvo apmokestintas patronuojamosios bendrovės paskirstytasis pelnas. Taigi kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu neapmokestinamos pajamos iš kapitalo dalių ekonominiu požiūriu atitinka ZORA prieaugį, iš patronuojamųjų bendrovių apmokestinamųjų pajamų atskaitytą kaip išlaidos.
- 35 Ginčijamo sprendimo 212 konstatuojamojoje dalyje Komisija nusprendė, kad ekonominiu požiūriu, atsižvelgiant į tiesioginį ir akivaizdų ryšį tarp kontroliuojančiųjų bendrovių neapmokestinamųjų pajamų ir patronuojamųjų bendrovių atskaityto ZORA prieaugio, šis prieaugis yra lygiavertis paskirstytajam pelniui. Nukrypimas nuo riboto referencinio pagrindo lėmė diskriminaciją atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių naudai, nes iš esmės patronuojančiosios bendrovės, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši į šių kontroliuojančiųjų bendrovių padėtį, negali pasinaudoti jų pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu, jei prieš tai jų patronuojamųjų bendrovių paskirstytas pelnas nebuvo apmokestintas.
- 36 Kadangi nėra aiškaus ryšio tarp PMĮ 164 ir 166 straipsnių, negalima suabejoti šiuo teiginiu, nes jeigu tas pats patronuojančiosios bendrovės pelnas galėtų būti neapmokestintas ir patronuojamosios bendrovės atskaitytas kaip išlaidos, jis būtų visai neapmokestintas Liuksemburge, o tai prieštarautų tiek Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos tikslui, tiek tikslui išvengti dvigubo apmokestinimo.

- 37 Dėl trečios argumentų grupės Komisija teigė, kad nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankusis pobūdis taip pat matyti iš grupės, kurią sudaro atitinkamos kontroliuojančiosios bendrovės, tarpininkai ir patronuojamosios bendrovės, analizės, nes nuo 2015 m. šios bendrovės sudarė vieną ir tą patį mokestinį vienetą, kai mokėjo mokesčius konsoliduotai. Bet kuriuo atveju, anot Komisijos, valstybės priemonių ekonominių poveikį reikia analizuoti atsižvelgiant į įmones, todėl kontroliuojančiasias bendroves, tarpininkus ir patronuojamąsias bendroves reikia laikyti sudarančiais vieną įmonę, kaip tai suprantama pagal valstybės pagalbą reglamentuojančią teisę. Be to, pirma, Komisija nurodė, kad išankstinių sprendimų dėl mokesčių prašymai pateikti dėl visų *Engie* grupės bendrovių, sudarančių sandorius, mokestinio vertinimo ir, antra, anot jos, šiai grupei suteiktas ekonominis pranašumas pasireiškė tuo, kad kontroliuojančiųjų bendrovių pajamos iš kapitalo dalių buvo neapmokestinamos, taip pat patronuojamųjų bendrovių ZORA prieaugis buvo atskaitomas kaip išlaidos. *Engie* grupei suteiktas atrankusis pranašumas atsiranda dėl to, kad išankstiniai sprendimai dėl mokesčių nukrypsta nuo referencinio pagrindo, kuris atitinka Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemą, pagal kurią Liuksemburge apmokestinamos bendrovės apmokestinamos už jų pelną, nustatytą jų finansinėse ataskaitose.
- 38 Iš tiesų, patronuojamųjų bendrovių mokesčių naštos sumažinimas dėl ZORA prieaugio atskaitymo kaip išlaidų iš tų bendrovių apmokestinamojo pelno nekompensuotas padidinant atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių mokestinę naštą ar realiai padidinant tarpininkų apmokestinamąjį pelną; tai faktiškai lėmė bendrą *Engie* grupės apmokestinamojo pelno sumažinimą Liuksemburge. Kitos bendrovių grupės, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši į šios grupės padėtį, negalėjo pasiekti, kad bendrai sumažėtų jų apmokestinamosios pajamos.
- 39 Papildoma Komisijos analizė grindžiama tuo, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių netaikė Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnio, nors Liuksemburgo jurisprudencijoje nustatyti keturi piktnaudžiavimo teise kriterijai, t. y. privatinės teisės formų ar institucijų naudojimas, mokesčių naštos sumažinimas, netinkamos teisinės priemonės naudojimas ir su mokesčiais nesusijusių motyvų nebuvimas.
- 40 Konkrečiai kalbant, dėl dviejų paskutinių kriterijų Komisija pabrėžė, kad būtų buvę neįmanoma neapmokestinti Liuksemburge beveik viso patronuojamųjų bendrovių gauto pelno, jeigu veiklos sektoriams perduoti būtų naudoti nuosavi išteklių ar atitinkamų patronuojamųjų ir kontroliuojančiųjų bendrovių tarpusavio paskola. Be to, *Engie* grupės atveju nebuvo realių ekonominių motyvų, išskyrus didelio masto mokesčių sutaupymą, dėl kurių ji turėjo laikytis nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių patvirtintų sudėtingų finansavimo struktūrų.
- 41 Be to, Komisija nusprendė, kad atitinkama valstybė narė nepateikė jokie palankaus vertinimo, kuris buvo taikomas kontroliuojančiosioms bendrovėms, pateisinimo. Iš to ji padarė išvadą, kad šio vertinimo negalima pateisinti Liuksemburgo mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra. Bet kuriuo atveju ji pažymėjo, kad iš esmės negalima pritarti hipotetiniam pateisinimui, grindžiamam dvigubo ekonominio apmokestinimo prevencija.
- 42 Komisija pažymėjo, kad, atsižvelgiant į daugelį sektorių, kuriuose *Engie* grupė vykdė savo veiklą, keliose valstybėse narėse dėl jai pagal nagrinėjamus išankstinius sprendimus dėl mokesčių taikyto mokestinio vertinimo ši grupė buvo atleista nuo mokesčių naštos, kuri jai įprastai tektų vykdant einamąją savo veiklą. Vadinas, šie išankstiniai sprendimai dėl mokesčių iškraipė konkurenciją arba galėjo ją iškraipyti.



- 43 Manydama, kad suteikta pagalba nesuderinama su vidaus rinka ir yra neteisėta, Komisija nurodė Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei, kiek tai susiję su sandoriais, nurodytais pirmoje išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupėje, nedelsiant susigrąžinti iš *LNG Holding* arba *Engie* grupės bendrovių ar vienos iš jų teisių perėmėjų pagalbą, kuri jau buvo suteikta 2014 m. iš dalies konvertavus ZORA, sudarytą *LNG Supply* naudai. Dėl sandorių, nurodytų antroje nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių grupėje, ji nurodė šiai valstybei narei netaikyti tų sprendimų, kiek tai susiję su pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu, kuriuo galbūt galėjo pasinaudoti *LNG Holding* ir CEF, konvertuojant visas sudarytas ZORA *LNG Supply* ir *GSTM* naudai.
- 44 Komisija nurodė, kad toks susigrąžinimas nepažeidžia teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, vienodo požiūrio ir gero administravimo principų, ir atmetė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie ir kt.* pateiktus prieštaravimus, susijusius su oficialios tyrimo procedūros pažeidimais.

## II. Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

- 45 2018 m. rugpjūčio 30 d. ir rugsėjo 4 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo atitinkamai Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės (byla T-516/18) ir *Engie ir kt.* (byla T-525/18) ieškinius dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo.
- 46 2019 m. sausio 28 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės dokumentą; jame ji prašė perduoti bylą T-516/18 nagrinėti išplėstinei kolegijai pagal galiojančio Bendrojo Teismo procedūros reglamento 28 straipsnio 5 dalį. Bendrasis Teismas patenkino šį prašymą.
- 47 2019 m. vasario 15 d. Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininko nutartimi Airijai buvo leista įstoti į bylą palaikyti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reikalavimų byloje T-516/18.
- 48 2019 m. spalio 16 d. Bendrojo Teismo sprendimu, remiantis Bendrojo Teismo procedūros reglamento 27 straipsnio 5 dalimi, byla T-516/18 paskirta antrajai išplėstinei kolegijai.
- 49 Išklausus šalis, 2020 m. birželio 12 d. Bendrojo Teismo antrosios išplėstinės kolegijos pirmininko nutartimi bylos T-516/18 ir T-525/18 pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 68 straipsnio 1 dalį buvo sujungtos, siekiant bendrai vykdyti žodinę proceso dalį. Ta pačia nutartimi nuspręsta pašalinti konfidencialius duomenis iš bylos medžiagos, su kuria gali susipažinti Airija, atsižvelgiant į Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie ir kt.* pateiktus prašymus užtikrinti konfidencialumą.
- 50 Grįsdama savo ieškinį Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodė šešis pagrindus, susijusius su, pirma, klaidingu Komisijos atliktu nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankiojo pobūdžio vertinimu, antra, pranašumo sąvokos pažeidimu, trečia, paslėptu mokesčių derinimu, kurį ši institucija atliko pažeisdama ESS 4 ir 5 straipsnius, ketvirta, procesinių teisių pažeidimu, penkta, subsidiariai – bendrųjų Sąjungos teisės principų pažeidimu susigrąžinant tariamai suteiktą pagalbą ir, šešta, pareigos motyvuoti pažeidimu.

- 51 *Engie* ir kt. savo ieškiniui pagrįsti pateikė aštuonis pagrindus, iš kurių šeši sutampa su Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktais pagrindais. Be to, *Engie* ir kt. teigė, kad nagrinėjami išankstiniai sprendimai dėl mokesčių nepriskirtini valstybei ir kad bet kuriuo atveju Komisija juos klaidingai kvalifikavo kaip individualią pagalbą.
- 52 Sujungęs bylas T-516/18 ir T-525/18, kad būtų bendrai priimtas sprendimas, ginčijamu sprendimu Bendrasis Teismas atmetė visus šiuose ieškiniuose nurodytus pagrindus ir visus ieškinius atmetė.
- 53 Pirmiausia Bendrasis Teismas atmetė pagrindus, susijusius su tuo, kad priimdama ginčijamą sprendimą Komisija atliko paslėptą mokesčių suderinimą, ir priminė, kad nors pagal dabartinę Sąjungos teisę tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis dėlto turi įgyvendinti šią kompetenciją laikydamosi Sąjungos teisės.
- 54 Jis nurodė, kad, remiantis jurisprudencija, jei mokestinės priemonės faktiškai diskriminuoja bendroves, kurių padėtis yra panaši, atsižvelgiant į šiomis priemonėmis siekiamą tikslą, ir jų gavėjams suteikia atrankųjį pranašumą, kuriuo palaikomos „tam tikros“ įmonės arba „tam tikros“ prekės, minėtos priemonės gali būti laikomos valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tuo remdamasis jis nusprendė, kad Komisija turėjo kompetenciją užtikrinti SESV 107 straipsnio laikymąsi ir jos negalima kaltinti įgaliojimų viršijimu, kai nagrinėjo atitinkamus išankstinius sprendimus dėl mokesčių, kad patikrintų, ar jie yra valstybės pagalba, o jeigu taip yra, ar ji suderinama su vidaus rinka, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 55 Šiuo klausimu jis nusprendė, kad įrodinėdama šių išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankųjį pobūdį Komisija nenurodė savo pačios Liuksemburgo mokesčių teisės aiškinimo, bet privalėjo pateikti šias teisės nuostatas, remdamasi ne savo pačios, o Liuksemburgo mokesčių administratoriaus minėtos teisės aiškinimu.
- 56 Kaip matyti iš skundžiamo sprendimo 138–153 punktų, Bendrasis Teismas teigė, kad tikrindama mokestines priemones valstybės pagalbos srityje Komisija gali pati vertinti nacionalines mokesčių nuostatas; prireikus šį vertinimą atitinkama valstybė narė ar galimos suinteresuotosios šalys gali ginčyti, pareikšdamos ieškinį dėl panaikinimo Bendrajame Teisme. Jo teigimu, šiuo atveju Komisija galėjo tik įvertinti „įprastu“ laikomą apmokestinimą, kaip jis suprantamas pagal Liuksemburgo mokesčių teisę, kaip ją taiko Liuksemburgo mokesčių institucijos. Tai darydama ji visiškai neatliko „mokesčių derinimo“, bet tik naudojos SESV 107 straipsnio 1 dalyje jai suteikta kompetencija.
- 57 Be to, Bendrasis Teismas nepripažino pagrįstais pagrindų, susijusių su teisės ir vertinimo klaidomis nustatant *Engie* grupei suteiktą atrankųjį pranašumą. Jis, be kita ko, atmetė *Engie* ir kt. pagrindą, susijusį su tuo, kad Komisija, supainiodama atrankiojo pobūdžio ir pranašumo kriterijus, padarė išvadą, jog egzistuoja toks pranašumas, remdamasi tariamu nukrypimu ne nuo bendrosios teisės nuostatų, kuriomis siekiama nustatyti apmokestinamąsias pajamas, bet nuo to, kad buvo siekiama bet kokiomis aplinkybėmis apmokestinti pajamų mokesčių apmokestinamų bendrovių pelną. Jis nusprendė, kad šiuo klausimu nors atrankusis pobūdis ir pranašumas yra du skirtingi kriterijai, vis dėlto mokesčių srityje pranašumo ir atrankiojo pobūdžio nagrinėjimas sutampa, nes šie du kriterijai reikalauja įrodyti, kad ginčijama mokestinė priemonė lemia priemonės gavėjo pagal įprastą mokesčių sistemą įprastai mokėtino mokesčio, taikomo ir kitiems

- mokesčių mokėtojams, kurių padėtis tokia pati, sumažėjimą. Be to, pagal jurisprudenciją šiuos du kriterijus galima nagrinėti kartu kaip „trečiąją sąlygą“, numatytą SESV 107 straipsnio 1 dalyje, susijusią su „atrankiojo pranašumo“ buvimu.
- 58 Nagrinėjamu atveju skundžiamo sprendimo 239–253 punktuose Bendrasis Teismas nurodė, kad Komisija, neatsižvelgdama į visų ginčijamame sprendime pakartotų argumentų pagrįstumą, siekė įrodyti, kad nagrinėjami išankstiniai sprendimai dėl mokesčių lėmė pagal įprastą mokesčių sistemą, be kita ko, atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių įprastai mokėtino mokesčio sumažėjimą, todėl šios priemonės nukrypsta nuo kitiems mokesčių mokėtojams, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši, taikomų mokesčių nuostatų. Atsižvelgdamas į minėtų priemonių mokesčių pobūdį, Bendrasis Teismas nusprendė, kad su jurisprudencija suderinama tai, jog Komisija vienu metu vertina sąlygas, kuriomis šiomis priemonėmis suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 59 Be to, Bendrasis Teismas atmetė atitinkamus Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* ir kt. pagrindus, susijusius su tuo, kad Komisija klaidingai apribojo referencinį pagrindą iki nuostatų, taikomų išimtinai vidaus situacijoms. Šiuo klausimu jis pabrėžė, kad nagrinėjama situacija yra išimtinai vidaus situacija, nes Liuksemburge yra įsteigtos ir kontroliuojančiosios bendrovės, ir atitinkamos patronuojamosios bendrovės, ir tarpininkai. Vadinasi, šių bendrovių mokesčių padėtis buvo susijusi su viena ir ta pačia mokesčių institucija, o tai pašalino dvigubo apmokestinimo riziką, būdingą taikant skirtingas apmokestinimo sistemas ir dalyvaujant skirtingiems mokesčių administratoriams, kurie gali egzistuoti tarpvalstybinio paskirstymo atveju.
- 60 Dėl paties referencinio pagrindo pažymėtina, kad skundžiamo sprendimo 288–301 punktuose Bendrasis Teismas taip pat nepritarė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* ir kt. argumentams, kad referencinio pagrindo, apriboto PMĮ 164 ir 166 straipsniais, apibrėžimas buvo grindžiamas klaidingu šių dviejų nuostatų aiškinimu kartu. Konkrečiai kalbant, apeliančios teigė, kad, pirma, ZORA neapima pelno paskirstymo, kaip tai suprantama pagal pirmąją iš šių straipsnių, ir, antra, antrasis iš šių straipsnių negali būti aiškinamas taip, kad pagal jį patronuojančiosios bendrovės neapmokestinimas siejamas su tuo, kad patronuojamosios bendrovės lygiu negalima atskaityti galiojant ZORA gautų pajamų. Bendrasis Teismas, pirma, pripažino, kad PMĮ 166 straipsnis formaliai nesieja patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo su išankstiniu patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimu, tačiau nusprendė, kad toks neapmokestinimas gali būti numatytas tik tuo atveju, jei patronuojamosios bendrovės paskirstytos pajamos buvo iš anksto apmokestintos, nebent esant išimtinai vidaus situacijai būtų taikomas dvigubo pelno neapmokestinimo atvejis. Antra, pripažinęs ir tai, kad ZORA prieaugis formaliai nėra pelno paskirstymas, skundžiamo sprendimo 300 punkte Bendrasis Teismas nusprendė, kad *LNG Holding* neapmokestinamos pajamos iš kapitalo dalių iš esmės atitinka šio prieaugio sumą, todėl šis pelnas „labai ypatingomis bylos aplinkybėmis ir atsižvelgiant į bendrovių struktūrą, kurioje dalyvauja kontroliuojančioji bendrovė, tarpininkas ir patronuojamoji bendrovė, faktiškai atitinka pelno paskirstymą“.
- 61 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* ir kt. tvirtino, pirma, kad PMĮ 164 straipsnyje Liuksemburgo teisėje reglamentuojamas tik pelno paskirstymas, o ne ZORA, kuri iš pradžių yra skola, o vėliau – kapitalas, ir kad šiuo atveju nėra jokio tiesioginio ir akivaizdaus ryšio tarp galimybės atskaityti ZORA prieaugį patronuojamųjų bendrovių lygiu ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu, antra, kad nebuvo jokių abejonių dėl ZORA vertės padidėjimo, trečia, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius teisingai taikė PMĮ 164 ir 166 straipsnius, vertinamus atskirai, ketvirta, kad Komisija neįrodė, jog

- nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių buvo pažeistos šios dvi nuostatos, vertinamos atskirai, ir, penkta, kad Komisija neįrodė, jog *Engie* grupei buvo taikomas palankesnis vertinimas atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu.
- 62 Šiuo klausimu, pirma, jis nurodė, kad nagrinėjamu atveju pajamos, kurias *LNG Holding* gavo pagal išankstinę sutartį, ekonominiu požiūriu iš tikrųjų atitinka ZORA prieaugio, gauto prieš iš dalies konvertuojant ZORA, sumą. Jis pažymėjo, kad nors patronuojamųjų bendrovių ZORA prieaugio atskaitymas formaliai yra atskira nuo kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo operacija, faktiškai šias dvi operacijas sieja tiesioginis ryšys, todėl Komisija galėjo pagrįstai manyti, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius nukrypo nuo PMĮ 164 ir 166 straipsnių nuostatomis apriboto referencinio pagrindo.
- 63 Antra, dėl neaiškios ZORA vertės jos suteikimo dieną ir dėl nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių priėmimo Bendrasis Teismas nusprendė, kad priemonė gali būti valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnį, nors šios priemonės priėmimo dieną nebuvo suteiktas joks atrankusis pranašumas. Jis nusprendė, kad tokio pranašumo nebuvimas trukdo ne kvalifikuoti minėtą priemonę kaip valstybės pagalbą, o tik susigrąžinti šią pagalbą. Šiuo atveju aplinkybė, kad ZORA suteikimo dieną atitinkamų patronuojamųjų bendrovių pelno gavimas buvo abejotinas, neleidžia atmesti galimybės, kad kontroliuojančiosioms bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas ar kad Liuksemburgo mokesčių administratorius nukrypo nuo šio riboto referencinio pagrindo.
- 64 Trečia, Bendrasis Teismas nusprendė, kad pagal Liuksemburgo teisę buvo ryšys tarp patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo ir jos patronuojamosios bendrovės paskirstytųjų pajamų atskaitymo. Jis nusprendė, kad toks neapmokestinimas negali būti taikomas iš anksto nepatikrinus, ar atitinkamos patronuojamosios bendrovės pajamos buvo apmokestintos. Šiuo atveju patronuojančiosios bendrovės *LNG Holding* gautos pajamos iš kapitalo dalių, ekonominiu požiūriu atitinkančios ZORA prieaugį, įprastai negalėjo būti neapmokestintos, nes šį prieaugį kaip išlaidas atskaitė jos patronuojamoji bendrovė *LNG Supply*. Tuo remdamasis Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad Komisija galėjo pagrįstai nuspręsti, jog galimybė atskaityti patronuojamosios bendrovės pajamas ir vėliau jų neapmokestinti patronuojančiosios bendrovės lygiu nukrypsta nuo PMĮ 164 ir 166 straipsniais apriboto referencinio pagrindo.
- 65 Ketvirta, jis nusprendė, kad, priešingai, nei šiuo atveju teigė Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nukrypimas nuo šio referencinio pagrindo turi būti vertinamas atsižvelgiant ne į PMĮ 164 ir 166 straipsnius atskirai, bet į šias nuostatas kartu.
- 66 Penkta, Bendrasis Teismas atsakė į argumentą, kad Komisija neįrodė, jog *Engie* grupė atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu buvo vertinama palankiau, nors turėjo nustatyti įmonėms, kurioms buvo skirti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, būdingas specifines savybes, leidžiančias jas atskirti nuo įmonių, kurioms tie sprendimai nebuvo taikomi. Šiomis aplinkybėmis jis priminė, kad atrankiojo pobūdžio sąlyga tenkinama, jeigu Komisija gali įrodyti, kad nacionaline priemone, kuria suteikiamas pranašumas, nukrypstama nuo bendros arba „įprastos“ mokesčių sistemos, taikomos atitinkamoje valstybėje narėje, ir taip ja dėl jos konkrečiau poveikio, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, diferencijuojami panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esantys ūkio subjektai. Be to, pagal jurisprudenciją mokesčių priemonė gali būti atrankioji, net jei kiekviena įmonė gali laisvai pasirinkti, ar vykdyti operaciją, nuo kurios priklauso toje pačioje priemonėje numatyto pranašumo suteikimas. Taigi nagrinėjamu atveju pagal skundžiamo sprendimo 304–381 punktuose pateiktus Bendrojo Teismo argumentus Komisija tinkamai teisiškai įrodė, kad atitinkamoms kontroliuojančiosioms bendrovėms taikytas

palankesnis mokestinis vertinimas, palyginti su bet kuria kita patronuojančiąja bendrove, galinčia gauti pajamų iš kapitalo dalių, kurios paskirstant nebuvo apmokestintos. Aplinkybė, kad kitos kontroliuojančiosios bendrovės nei CEF ir *LNG Holding* gavo identiškus išankstinius sprendimus dėl mokesčių, daugių daugiausia yra galimos pagalbos schemos, o ne diskriminacijos nebuvimo požymis.

- 67 Siekdamas išsamumo skundžiamo sprendimo 383 punkte Bendrasis Teismas nusprendė, kad nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankų pobūdį reikia nagrinėti atsižvelgiant į referencinį pagrindą, kurį sudaro Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis, susijęs su piktnaudžiavimu teise, atsižvelgiant į Komisijos šiuo klausimu pateiktų argumentų naujumą. Bendrasis Teismas nusprendė, pirma, kad, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Komisija nuo sprendimo pradėti oficialią tyrimo procedūrą primygtinai reikalavo, kad Liuksemburgo valdžios institucijos netaikytų šios nuostatos, ir vėliau paragino Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę ir *Engie* grupę pateikti papildomų pastabų šiuo klausimu. Antra, jis pažymėjo, kad nors nagrinėjamu atveju Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis nekelia jokių aiškinimo sunkumų, Komisija rėmėsi tiek Liuksemburgo administracine, tiek teismų praktika. Trečia, jis nusprendė, kad šiuo atveju tenkinami kriterijai, kurių reikia laikytis Liuksemburgo teisėje konstatuojant piktnaudžiavimą teise. Tuo remdamasis jis padarė išvadą, kad Komisija pakankamai teisiškai įrodė, jog Liuksemburgo mokesčių administratorius nukrypo nuo referencinio pagrindo, apimančio Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį.
- 68 Bendrasis Teismas taip pat atmetė kitus ieškinių pagrindus.

### III. Procesas Teisingumo Teisme ir šalių apeliacinėje byloje reikalavimai

#### A. Byla C-451/21 P

- 69 Savo apeliaciniu skundu Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Teisingumo Teismo prašo:
- panaikinti skundžiamą sprendimą,
  - priimti galutinį sprendimą dėl esmės ir patenkinti jos reikalavimus pirmojoje instancijoje panaikinant ginčijamą sprendimą,
  - nepatenkinus pirmesnių reikalavimų, grąžinti bylą Bendrajam Teismui ir
  - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 70 Komisija Teisingumo Teismo prašo:
- atmesti apeliacinį skundą ir
  - priteisti iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės bylinėjimosi išlaidas.
- 71 2021 m. spalio 11 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi *Liuksemburgas / Komisija* (C-451/21 P, EU:C:2021:858) Airijos, įstojusios į bylą pirmojoje instancijoje, atžvilgiu buvo užtikrintas informacijos, užtušotos nekonfidencialioje apeliacinio skundo ir 2, 3 ir 11 priedų versijoje, kurią Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pateikė Teisingumo Teismo kanceliarijai 2021 m. rugpjūčio 2 d., konfidencialumas, ir tik ši nekonfidenciali versija buvo įteikta Airijai.

## B. Byla C-454/21 P

72 Apeliaciniu skundu *Engie* ir kt. Teisingumo Teismo prašo:

- panaikinti skundžiamą sprendimą,
- patenkinti jų reikalavimus pirmojoje instancijoje arba, nepatenkinus šio reikalavimo, panaikinti ginčijamo sprendimo 2 straipsnį tiek, kiek jame nurodyta susigrąžinti pagalbą,
- nepatenkinus pirmesnių reikalavimų, grąžinti bylą Bendrajam Teismui ir
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

73 Komisija Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti apeliacinį skundą ir
- priteisti iš *Engie* ir kt. bylinėjimosi išlaidas.

## IV. Dėl apeliacinių skundų

74 Atsižvelgiant į tai, kad šios bylos yra susijusios, jas reikia sujungti, kad būtų bendrai priimtas sprendimas pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 54 straipsnio 1 dalį.

### A. Dėl priimtinumų

75 Komisija, formaliai nepateikdama nepriimtinumų grindžiamo prieštaravimo, teigia, kad, pirma, pirmasis pagrindas byloje C-451/21 P ir antrasis pagrindas byloje C-454/21 P, kuriais Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* ir kt. atitinkamai priekaištauja Bendrajam Teismui dėl to, kad jis taikė klaidingai tik PMĮ 164 ir 166 straipsniais apribotą referencinį pagrindą ir klaidingai išplėtė šį referencinį pagrindą Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsniu, siekdamas nustatyti, ar suteiktas atrankusis pranašumas, yra nepriimtini. Komisijos teigimu, šie pagrindai, pirmą kartą pateikti tik apeliaciniuose skunduose, keičia Bendrajame Teisme nagrinėtos bylos dalyką. Antra, Komisija teigia, kad antrasis pagrindas byloje C-451/21 P ir pirmasis bei antrasis pagrindai byloje C-454/21 P taip pat nepriimtini, nes juose šalys ginčija Bendrojo Teismo pateiktą Liuksemburgo teisės vertinimą, kuris yra faktinių aplinkybių vertinimas, todėl negali būti nagrinėjamas apeliaciniame procese, nes ši teisė nebuvo iškraipyta.

76 Šiuo klausimu svarbu paminėti, kad Teisingumo Teismo kompetencija nagrinėjant apeliacinius skundus dėl Bendrojo Teismo sprendimų apibrėžta SESV 256 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje. Ten nurodyta, kad apeliacinis skundas gali būti paduotas tik teisės klausimais ir laikantis „statute numatytų sąlygų bei neperžengiant jame nustatytų ribų“. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 58 straipsnio pirmoje pastraipoje esančiame apeliacinio skundo galimų pagrindų sąrašė patikslinama, kad apeliacinis skundas gali būti paduodamas dėl Bendrojo Teismo padaryto Sąjungos teisės pažeidimo (2011 m. liepos 5 d. Sprendimo *Edwin / VRDT*, C-263/09 P, EU:C:2011:452, 46 punktas).

- 77 Taigi, iš esmės kalbant apie Bendrojo Teismo su nacionaline teise susijusių vertinimų, kurie valstybės pagalbos srityje yra faktinių aplinkybių vertinimas, analizę nagrinėjant apeliacinį skundą, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neturi kompetencijos tikrinti, ar buvo iškraipyta ši teisė (šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Vis dėlto iš Teisingumo Teismo negalima atimti galimybės patikrinti, ar tokie vertinimai savaime nėra Sąjungos teisės pažeidimas, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 76 punkte nurodytą jurisprudenciją.
- 78 Klausimas, ar Bendrasis Teismas tinkamai apibrėžė reikšmingą referencinį pagrindą ir paskui teisingai aiškino jį sudarančias nuostatas, yra teisinis klausimas, kuriam gali būti taikoma Teisingumo Teismo kontrolė per apeliacinį procesą. Iš tiesų, argumentai, kuriais ginčijamas referencinio pagrindo pasirinkimas arba jo apibrėžimas pirmajame atrankiojo pranašumo analizės etape, yra priimtini, nes ta analizė atliekama teisiškai kvalifikuojant nacionalinę teisę remiantis Sąjungos teisės nuostata (šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 85 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 79 Pripažinti, kad Teisingumo Teismas negali nustatyti, ar Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai apibrėžė reikšmingą referencinį pagrindą, jo aiškinimą ir taikymą kaip lemiamą kriterijų nagrinėjant, ar suteiktas atrankusis pranašumas, reikštų pripažinti, kad Bendrasis Teismas pažeidė Sąjungos pirminės teisės nuostatą, t. y. SESV 107 straipsnio 1 dalį, o už šį pažeidimą negali būti baudžiama apeliaciniu skundu; tai prieštarautų SESV 256 straipsnio 1 dalies antrai pastraipai, kaip pažymėta šio sprendimo 76 punkte.
- 80 Taigi reikia konstatuoti, kad ragindama Teisingumo Teismą patikrinti, pirma, ar tai, kad Komisija apribojo referencinį pagrindą tik PMĮ 164 ir 166 straipsniais, ar išplėtė jo taikymą Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsniu, kaip tai patvirtino Bendrasis Teismas, ir, antra, ar tiek Komisijos, tiek Bendrojo Teismo suteikta šių nuostatų reikšmė atitinka jų aiškinimą ir taikymą, leidžiantį apibrėžti įprastą apmokestinimą, siekiant atlikti analizę, susijusią su atrankiojo pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimu, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* ir kt. nurodė pagrindus, kurie, priešingai, nei teigia Komisija, yra priimtini.

## B. Dėl esmės

- 81 Grįsdama apeliacinį skundą byloje C-451/21 P Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodo keturis pagrindus, susijusius su, pirma, SESV 107 straipsnio pažeidimu, nes Bendrasis Teismas nusprendė, kad nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių kontroliuojančiosioms bendrovėms suteiktas atrankusis pranašumas buvo įrodytas atsižvelgiant į referencinį pagrindą, kurį sudaro PMĮ 164 ir 166 straipsniai, antra, su SESV 107 straipsnio pažeidimu, nes Bendrasis Teismas nusprendė, kad Komisija įrodė, jog nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas dėl to, kad nebuvo įgyvendintas Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis, trečia, su ESS 4 ir 5 straipsnių pažeidimu ir ketvirta, su tuo, kad Bendrasis Teismas pažeidė jam pagal SESV 296 straipsnį tenkančią pareigą motyvuoti.
- 82 Grįsdamos apeliacinį skundą byloje C-454/21 P *Engie* ir kt. nurodo tris pagrindus, susijusius su, pirma, Bendrojo Teismo padarytomis teisės klaidomis ir faktinių aplinkybių iškreipimu kontroliuojant referencinio pagrindo, kurį sudaro PMĮ 164 ir 166 straipsniai, apibrėžties teisėtumą, antra, su teisės klaidomis ir faktinių aplinkybių iškreipimu, kuriuos jis padarė

patvirtindamas Komisijos įrodymą, kad egzistuoja atrankusis pranašumas pagal Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį, trečia, su Bendrojo Teismo padarytu teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos ir mokesčių teisės negaliojimo atgal principų pažeidimu.

### 1. Dėl apeliacinių skundų pirmojo pagrindo

#### a) Šalių argumentai

- 83 Pirmąjį pagrindą byloje C-451/21 P sudaro dvi dalys.
- 84 Šio pagrindo pirmoje dalyje Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, be kita ko, teigia, pirma, kad iš jurisprudencijos matyti, jog mokesčių srityje atrankiojo pranašumo buvimas gali būti nustatytas tik atsižvelgiant į vadinamąjį „įprastą“ apmokestinimą. Vis dėlto pritardamas Komisijos analizei Bendrasis Teismas dirbtinai apribojo šį palyginimui skirtą referencinį pagrindą dviem nuostatomis, iš kurių viena, kaip, beje, aiškiai pripažino Bendrasis Teismas, netaikytina šioje byloje. Šioje analizėje neatsižvelgiama į kitas nuostatas, susijusias su bendrovių komercinio pelno nustatymu, nors jurisprudencija šiuo klausimu draudžia Komisijai remtis referenciniu pagrindu, sudarytu iš kelių nuostatų, kurios dirbtinai atskirtos nuo platesnio teisinio pagrindo.
- 85 Antra, Bendrasis Teismas patvirtino nagrinėjamų mokesčių taisyklių aiškinimą *contra legem*. Iš tiesų, nors pačiame PMĮ 166 straipsnyje pripažįstama, kad, pirma, pagal PMĮ 166 straipsnį pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas patronuojančiosios bendrovės lygiu formaliai nesiejamas su išankstiniu patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimu ir, antra, ZORA prieaugis formaliai nėra paskirstytasis pelnas, kaip tai suprantama pagal PMĮ 164 straipsnį, vis dėlto jis nusprendė, kad Komisija nepadarė teisės klaidos, kai konstatavo, kad tarp šių straipsnių yra ryšys, ir nusprendė, kad šis neapmokestinimas taikytinas tik iš patronuojamosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų neatskaitytoms pajamoms.
- 86 Taip Bendrasis Teismas neteisingai apibrėžė referencinį pagrindą, klaidingai teisiškai įvertino faktines aplinkybes ir akivaizdžiai iškreipė Liuksemburgo teisę. Apibrėždami šį referencinį pagrindą Komisija ir Bendrasis Teismas pridėjo sąlygą prie tuo metu PMĮ 166 straipsnyje nustatytų sąlygų. Jie taip pat išplėtė PMĮ 164 straipsnio 2 dalies taikymo sritį, nes ZORA prieaugis nėra pelno paskirstymas ir todėl nepatenka į šio straipsnio taikymo sritį, nors jis atskaitomas kaip išlaidos.
- 87 Komisijos ir Bendrojo Teismo argumentais pažeidžiamas SESV 107 straipsnis, taip pat mokesčių teisėtumo ir siauro mokesčių įstatymų aiškinimo principai, pagal kuriuos Liuksemburgo mokesčių teisė apibūdinama kaip Sąjungos teisė.
- 88 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia nustebusi, kad Bendrasis Teismas rėmėsi 2018 m. sausio 31 d. raštu, kurį ji per administracinę procedūrą pateikė Komisijai (toliau – 2018 m. sausio 31 d. raštas). Ši valstybė narė tvirtina, priešingai, nei teigė Bendrasis Teismas, be konteksto cituodamas minėto rašto ištrauką, kad šis raštas visiškai nepatvirtina ryšio tarp PMĮ 164 ir 166 straipsnių buvimo. Skaitant minėtą raštą, be kita ko, matyti, kad šių straipsnių „taikymo sritys skiriasi“. Pateikdamas savo argumentus Bendrasis Teismas neatsižvelgė į tai, kad PMĮ tekstas yra aiškus, todėl jo negalima aiškinti plačiau, nei numatyta jame.



- 89 Be to, 1965 m. balandžio 2 d. *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Liuksemburgas) nuomonėje (toliau – 1965 m. *Conseil d'État* nuomonė), susijusioje su nuostata, galiojusia Liuksemburgo teisėje prieš PMĮ 166 straipsnį, kuriuo Bendrasis Teismas taip pat rėmėsi, visiškai neužsimenama apie paskirstytojo pelno išankstinio apmokestinimo sąlygą, kad būtų taikoma neapmokestinimo schema.
- 90 Taigi Bendrojo Teismo patvirtintas referencinis pagrindas yra ne tik neišsamus, atsižvelgiant į nuostatas, kurioms jis netaikomas, bet ir fiktyvus, nes pagal jį reikalaujama, kad egzistuotų ryšys tarp PMĮ 164 ir 166 straipsnių.
- 91 Pirmojo pagrindo antroje dalyje Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pirmiausia teigia, kad prielaidos, kuriomis grindžiamas nukrypimas nuo referencinio pagrindo, kurį sudaro PMĮ 164 ir 166 straipsniai, yra klaidingos, nes, pirma, nėra ryšio tarp patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo ir galimybės atskaityti jos patronuojamosios bendrovės paskirstytas pajamas ir, antra, ZORA prieaugis formaliai nėra pelno paskirstymas, kaip, beje, pripažino Bendrasis Teismas. Pirmą kartą patvirtindamas požiūrį, grindžiamą šių nuostatų „materialine atitiktimi“, Bendrasis Teismas nukrypo nuo aiškaus Liuksemburgo mokesčių įstatymo teksto ir nepaisė Teisingumo Teismo jurisprudencijoje priminto reikalavimo, kad galimos pagalbos buvimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į atitinkamas nacionalinės teisės nuostatas.
- 92 Antra, Bendrasis Teismas padarė teisės klaidų, kai rėmėsi nukrypimu nuo referencinio pagrindo, išplaukiančiu iš bendro bendrųjų nuostatų poveikio. Jis neginčijo, kad PMĮ 164 ir 166 straipsniai buvo taikomi teisingai, ir nemanė, kad šie straipsniai savaime yra diskriminaciniai. Vis dėlto, remdamasis bendru šių nuostatų poveikiu ir įvykdytų sandorių „ekonominiu ir teisiniu turiniu“, jis atmetė tai, ką kvalifikavo kaip „formalų požiūrį“, kad „neapsiribotų teisinėmis apraiškomis“.
- 93 Bendrasis Teismas padarė teisės klaidų, susijusių su reikalavimu įrodyti diskriminaciją, palyginti su įmonėmis, kurių padėtis panaši į *Engie* grupės. Konkrečiai kalbant, jis pripažino, kad šios grupės įgyvendinta finansavimo sistema buvo „atvira visiems“ ir kad kitos įmonės galėjo teisėtai pasinaudoti mokesčių teisės normomis, analogiškoms toms, kuriomis pasinaudojo minėta grupė.
- 94 Jis taip pat padarė teisės klaidą, kai individualias bendros mokesčių sistemos įgyvendinimo priemones laikė atrankiosiomis, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį, ir neginčijo visų galimybės naudotis *Engie* grupės naudojama finansavimo sistema. Taigi jis nusprendė, kad nagrinėjamuose išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių šiai grupei taikytas mokestinis vertinimas yra atrankusis, nors šis vertinimas buvo grindžiamas neatrankiuoju nacionalinių taisyklių, kurios pačios nėra atrankiosios, taikymu.
- 95 Pirmąjį pagrindą byloje C-454/21 P sudaro keturios dalys. Šio pagrindo antra–ketvirta dalys, susijusios atitinkamai su teisės klaida ir faktinių aplinkybių iškraipymu, kiek tai susiję su PMĮ 164 ir 166 straipsnių ryšiu, su teisės klaida ir akivaizdžia vertinimo klaida, kurią Bendrasis Teismas padarė, kai ZORA prieaugį pripažino pelno paskirstymu, ir su teisės bei akivaizdžia vertinimo klaida, kurią jis taip pat padarė nusprenddamas, kad nagrinėjamais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių suteikiamas atrankusis pranašumas, iš esmės atitinka argumentus, pateiktus apeliacinio skundo byloje C-451/21 P pirmajame pagrinde.
- 96 *Engie* ir kt. visų pirma pabrėžia, kad priklausomybės ryšys tarp PMĮ 164 ir 166 straipsnių, kuriuo rėmėsi Bendrasis Teismas, neišplaukia nei iš įstatymo, nei iš teismų praktikos, nei iš administracinės praktikos. Be to, Bendrasis Teismas pripažino, kad antrame iš šių straipsnių

- formaliai nesiejami patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas ir ankstesnis patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimas. Bendrojo Teismo vertinimas prieštarauja ne tik minėtų straipsnių tekstui, bet ir Liuksemburgo mokesčių praktikai, kurią Liuksemburgo Didžioji Hercogystė aprašė 2018 m. sausio 31 d. rašte. Taip Bendrasis Teismas pažeidė konstitucinį mokesčių teisėtumo principą ir iškraipė šiame rašte pateiktą atsakymą, taip pat 1965 m. *Conseil d'État* nuomonę.
- 97 Bendrasis Teismas taip pat neatsižvelgė į ZORA, t. y. konvertuojamųjų priemonių, atitinkančių dvi viena po kitos einančias apibrėžtis – iš pradžių skolos, paskui kapitalo, teisinį kvalifikavimą, kuris vis dėlto yra esminis nustatant kiekvieno apmokestinamojo asmens mokesčių vertinimą. Tai yra SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimas, nes į atitinkamos priemonės ekonominį poveikį turi būti atsižvelgiama tik įrodžius nukrypimą nuo mokesčių nuostatų, sudarančių referencinį pagrindą, kuris gali būti apibrėžtas tik atsižvelgiant į nagrinėjamų priemonių pobūdį ir atitinkamas nacionalines mokesčių nuostatas.
- 98 Komisija ginčija kiekvieno apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą.
- 99 Ji, be kita ko, tvirtina, kad dirbtinai neapibrėžė referencinio pagrindo, apriboto PMĮ 164 ir 166 straipsniais. Be to, ji primena, kad visų pirma rėmėsi pirmuoju platesniu referenciniu pagrindu, atitinkančiu Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemą. Taikant šį platesnį pagrindą PMĮ 166 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai, Komisijos teigimu, yra nukrypimai nuo bendrojo apmokestinimo principo, o taip nėra atsižvelgiant į referencinį pagrindą, apribotą PMĮ 164 ir 166 straipsniais. Vis dėlto ryšys tarp šių straipsnių yra akivaizdus. Tiesa, PMĮ 166 straipsnyje nėra aiškios nuorodos į PMĮ 164 straipsnio 2 dalį. Vis dėlto tai neturi lemiamos reikšmės, ir svarbu patikrinti, ar šios nuostatos sudaro sistemą, ir išnagrinėti jas siejantį loginį ryšį.
- 100 Be to, pažodinis aiškinimas nėra vienintelis galimas mokesčių įstatymo aiškinimas. Šiuo klausimu Komisija primena, kad *Engie* grupė pati kvalifikavo pelną, gautą panaikinus pelno paskirstymo akcijas. Kalbant apie 2018 m. sausio 31 d. raštą, pažymėtina, kad sakiny, kurį Bendrasis Teismas citavo skundžiamo sprendimo 295 punkte, puikiai tiko ir nėra dviprasmiškas. Vis dėlto Komisija pripažįsta, kad Liuksemburgo valdžios institucijos šiame rašte taip pat teigia, jog PMĮ 166 straipsnis turi būti aiškinamas pažodžiui, kad jis turi būti taikomas, kai įvykdomos jame nustatytos sąlygos, ir galiausiai kad PMĮ 164 straipsnio nuostatos nėra šio įstatymo 166 straipsnyje įtvirtintos kapitalo dalių neapmokestinimo schemos taikymo *sine qua non* sąlyga.
- 101 Be to, 2018 m. sausio 31 d. raštas yra tik vienas iš elementų, kuriuos Komisija ir Bendrasis Teismas naudojo PMĮ 164 ir 166 straipsnių ryšiui nustatyti, kaip ir 1965 m. *Conseil d'État* nuomonė.
- 102 Dėl ekonominio ZORA prieaugio atskaitymo patronuojamųjų bendrovių lygiu ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu ekonominio atitikimo Bendrasis Teismas, remdamasis jurisprudencija, pagal kurią valstybės pagalba turi būti vertinama atsižvelgiant į jos poveikį, o ne į jos formą, tik priešino teisinę nagrinėjamų sandorių apraišką su jų ekonominiu turiniu, pabrėždamas, kad formalus jų atskyrimas negalėjo nuslėpti realaus jas siejančio ryšio.
- 103 Galiausiai priekaištas, kad Komisija nenustatė kitų bendrovių nei *Engie* grupės bendrovės, kurioms buvo skirti išankstiniai sprendimai dėl mokesčių dėl panašių susitarimų, akivaizdžiai nepagrįstas ginčijamo sprendimo 205 ir 215 konstatuojamosiomis dalimis.

## **b) Teisingumo Teismo vertinimas**

### **1) Pirminės pastabos**

- 104 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungos teisėje nesuderintose srityse, nėra pašalintos iš SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities. Vadinasi, valstybės narės neturi priimti jokių mokesčių priemonių, kurios gali būti laikomos su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 105 Šiuo klausimu Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nustatyta, jog tam, kad nacionalinę priemonę būtų galima kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti tenkinamos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirma, turi būti valstybės parama arba parama, suteikta panaudojant valstybės išteklius. Antra, ji turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti tokią grėsmę (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 66 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 106 Dėl atrankiojo pranašumo sąlygos pažymėtina, kad ją taikant reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisės sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į ta sistema siekiamą tikslą, yra panaši ir kurioms dėl to taikomas skirtingas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuojamas kaip diskriminacinis (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 107 Kad nacionalinę mokesčių priemonę galėtų kvalifikuoti kaip „atrankiąją“, Komisija turi, pirma, apibrėžti atitinkamoje valstybėje narėje taikomą referencinę sistemą, t. y. „įprastą“ mokesčių sistemą, ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokesčių priemone nukrypstama nuo referencinės sistemos, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šia sistema siekiamą tikslą, yra panaši. Vis dėlto sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kuriomis diferencijuojamos įmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į nagrinėjamos teisinės sistemos tikslą, yra panaši, ir kurios dėl to yra *a priori* atrankiosios, jeigu atitinkama valstybė narė, trečia, įrodo, jog ši diferenciacija pateisinama, nes atsiranda dėl sistemos, pagal kurią tos priemonės taikomos, pobūdžio ar struktūros (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 68 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 108 Kaip buvo pažymėta šio sprendimo 78 ir 79 punktuose, referencinio pagrindo nustatymas yra ypač svarbus mokesčių priemonių atveju, nes ekonominio pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimas gali būti nustatytas tik jas palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu.
- 109 Taigi siekiant nustatyti visas įmones, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, pirma reikia apibrėžti teisinę sistemą, kuria siekiamo tikslo atžvilgiu prireikus turi būti nagrinėjama, ar pranašumą iš nagrinėjamos priemonės gaunančių ir jo negaunančių įmonių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 69 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 110 Taigi vertinant mokesstinės priemonės atrankų pobūdį svarbu, kad bendra mokesčių sistema arba atitinkamoje valstybėje narėje taikoma referencinė sistema būtų teisingai identifiikuota Komisijos sprendime ir išnagrinėta teismo, kuriam pateiktas skundas dėl to identifikavimo. Kadangi referencinės sistemos nustatymas yra lyginamojo tyrimo, kuris turi būti atliktas vertinant atrankų pobūdį, atskaitos taškas, dėl per šį nustatymą padarytos klaidos visa su atrankiuoju pobūdžiu susijusios sąlygos analizė neišvengiamai tampa klaidinga (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 111 Šiomis aplinkybėmis reikia, pirma, pažymėti, kad referencinio pagrindo nustatymas, kuris turi būti atliktas po rungimosi principu grindžiamų diskusijų su atitinkama valstybe nare, turi būti pagrįstas objektyviu pagal šios valstybės nacionalinę teisę taikytinų teisės normų turinio, formuluočių ir konkretaus poveikio tyrimu (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 72 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 112 Antra, srityse, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra nesuderinta, mokesčio sudedamąsias savybes, kurios iš principo apibrėžia referencinę sistemą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, kuria remiantis reikia analizuoti su atrankiuoju pobūdžiu susijusią sąlygą, nustato būtent atitinkama valstybė narė, įgyvendindama savo kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje ir nepažeisdama šioje srityje turimos autonomijos. Tai, be kita ko, taikoma mokesčio bazės, apmokestinimo momento ir galimų su juo susijusių neapmokestinimo atvejų nustatymui (šiuo klausimu žr. 2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 113 Darytina išvada, kad siekiant nustatyti referencinę sistemą tiesioginių mokesčių srityje reikia atsižvelgti tik į atitinkamoje valstybėje narėje taikytiną nacionalinę teisę, o pats toks nustatymas yra būtina išankstinė sąlyga siekiant įvertinti ne tik pranašumo buvimą, bet ir tai, ar jis yra atrankiojo pobūdžio (2022 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Fiat Chrysler Finance Europe / Komisija*, C-885/19 P ir C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74 punktą).
- 114 Vis dėlto ši išvada neturi įtakos galimybei konstatuoti, kaip tai buvo byloje, kurioje priimtas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), kad pats referencinis pagrindas, išplaukiantis iš nacionalinės teisės, yra nesuderinamas su Sąjungos teise valstybės pagalbos srityje, nes nagrinėjama mokesčių sistema buvo sukurta pagal akivaizdžiai diskriminacinius kriterijus, kuriais siekta apeiti minėtą teisę (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 16 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 49 punktą).

2) Dėl teisės klaidų ir faktinių aplinkybių iškraipymo nustatant referencinį pagrindą, apribotą PMĮ 164 ir 166 straipsniais

- 115 Siekdama nustatyti, kas pagal Liuksemburgo teisę turėjo būti įprastas apmokestinimas, taigi ir *Engie* grupės atrankiojo pranašumo egzistavimą, Komisija, kaip nurodyta šio sprendimo 31–40 punktuose, aiškino šią teisę, remdamasi, be kita ko, teiginiu, kad Liuksemburge, atsižvelgiant į bendrą bendrovių apmokestinimo sistemą, pagal kurią numatytas pajamų apmokestinimo principas, *Engie* grupės atveju kontroliuojančiosios bendrovės lygiu pajamos iš kapitalo dalių negalėjo būti neapmokestintos pagal PMĮ 166 straipsnį, ir tuo, kad kartu aiškinant PMĮ 164 ir 166 straipsnius draudžiama bendrai taikyti šių pajamų neapmokestinimą

- kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu ir atitinkamų sumų atskaitymą patronuojamųjų bendrovių lygiu. Pateikdama papildomus motyvus ji nusprendė, kad šis bendras taikymas turėjo būti atmetas pagal Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį.
- 116 Taigi, siekdamas įvertinti šių priemonių atrankų pobūdį pagal PMĮ, Bendrasis Teismas turėjo patikrinti, ar pajamų, atitinkančių ZORA prieaugį, neapmokestinimu, pagal minėtas priemones suteiktu kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu, buvo nukrypta nuo reikšmingų PMĮ nuostatų dėl įvairių ginčijamame sprendime Komisijos nurodytų ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* ir kt. ginčijamų motyvų.
- 117 Pateikdamos pirmąjį pagrindą Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* ir kt. ginčija Bendrojo Teismo vertinimą, kuriuo jis patvirtino antros Komisijos argumentų grupės, pagal kurią PMĮ 164 ir 166 straipsnių aiškinimas leidžia daryti išvadą, kad *Engie* grupės ZORA mokestinis vertinimas priimant nagrinėjamus išankstinius sprendimus dėl mokesčių nukrypsta nuo „įprasto“ šių nuostatų taikymo, ir taip šiai grupei suteikiamas atrankusis pranašumas, pagrįstumą.
- 118 Šiuo klausimu, kaip priminta šio sprendimo 112 punkte, būtent atitinkama valstybė narė, išskyrus sritis, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra suderinta, įgyvendindama savo kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje ir paisydama savo autonomijos mokesčių srityje, nustato mokesčio esmines savybes, kaip antai mokesčio bazę, apmokestinimo momentą ir galimus su juo susijusius neapmokestinimo atvejus, t. y. požymius, kurie iš esmės apibrėžia referencinę sistemą arba „įprastą“ mokesčių sistemą.
- 119 Be to, mokesčio teisėtumo principas, kuris, kaip bendrasis teisės principas, yra Sąjungos teisės sistemos dalis, reikalauja, kad bet kokia prievolė sumokėti mokestį ir visi esminiai duomenys, apibrėžiantys jo pagrindinius požymius, būtų numatyti teisės aktuose, o mokesčių mokėtojas turi galėti numatyti ir apskaičiuoti mokėtino mokesčio dydį ir nustatyti, kada jis turi būti sumokėtas (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 39 punktą).
- 120 Darytina išvada, jog nustatydamas referencinį pagrindą, kad SESV 107 straipsnio 1 dalis būtų taikoma mokestinėms priemonėms, Komisija iš principo privalo pritarti atitinkamos valstybės narės reikšmingų nacionalinės teisės nuostatų aiškinimui, pateiktam vykstant šio sprendimo 111 punkte nurodytoms rungimosi principu pagrįstoms diskusijoms, su sąlyga, kad toks aiškinimas būtų suderinamas su minėtų nuostatų tekstu.
- 121 Komisija gali nukrypti nuo šio aiškinimo tik tuo atveju, jei gali įrodyti, kad šios valstybės narės teismų ar administracinėje praktikoje taikomas kitoks aiškinimas, šiuo klausimu remdamasi patikimais ir nuosekliais įrodymais, kurie buvo pateikti per rungimosi principu pagrįstą diskusiją.
- 122 Pagal ESS 4 straipsnio 3 dalį minėta valstybė narė privalo lojaliai bendradarbiauti per visą procedūrą, susijusią su priemonės nagrinėjimu pagal Sąjungos teisės nuostatas valstybės pagalbos srityje (2018 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Scuola Elementare Maria Montessori / Komisija, Komisija / Scuola Elementare Maria Montessori ir Komisija / Ferracci*, C-622/16 P-C-624/16 P, EU:C:2018:873, 83 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Ši pareiga visų pirma reiškia, kad minėta valstybė narė sąžiningai pateikia Komisijai visą reikšmingą informaciją, kurios ši prašo dėl reikšmingų nacionalinės teisės nuostatų aiškinimo siekdama nustatyti referencinį pagrindą, išplaukiantį iš nacionalinės teismų ar administracinės praktikos.

- 123 Nagrinėjama atveju dėl finansinių priemonių, kaip antai ZORA, mokestinio vertinimo Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 292 punkte nurodė, kad pagal PMĮ 166 straipsnį „formaliai nesiejami patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas ir ankstesnis patronuojamosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimas“, Komisijai ginčijamo sprendimo 218 konstatuojamojoje dalyje nusprendus, kad „[PMĮ] 166 straipsnis ir [PMĮ] 164 straipsnio pirma ir antra pastraipos nėra susietos aiškiu ryšiu“, o skundžiamo sprendimo 300 punkte – kad „ZORA priaugis formaliai nėra paskirstytasis pelnas“.
- 124 Taigi Bendrasis Teismas nukrypo nuo pažodinio šių nuostatų aiškinimo. Patvirtindamas Komisijos požiūrį jis pirmiausia nusprendė, kad pagal Liuksemburgo teisę kontroliuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas gali būti numatytas tik tuo atveju, jei jos patronuojamosios bendrovės paskirstytos pajamos buvo iš anksto apmokestintos.
- 125 Šiuo klausimu skundžiamo sprendimo 295 ir 296 punktuose jis rėmėsi dviem ginčijamame sprendime Komisijos nurodytomis aplinkybėmis. Kalbama apie, pirma, 2018 m. sausio 31 d. raštą, kuris yra „nedviprasmiškas“, nes jame Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pripažino, kad „visoms kitoms akcijoms, iš kurių gautos pajamos gali būti neapmokestinamos pagal [PMĮ] 166 straipsnį, taip pat taikomos ir [PMĮ] 164 straipsnio nuostatos“. Antra, Bendrasis Teismas rėmėsi 1965 m. *Conseil d'État* nuomone dėl įstatymo, kuriuo į PMĮ įtraukiamas 166 straipsnis, projekto, kurioje ji pabrėžė, kad šia nuostata buvo galima „mokesčių teisingumo ir ekonominio pobūdžio sumetimais“ išvengti paskirstytojo pelno dvigubo ar trigubo apmokestinimo, o ne iš esmės išvengti bet kokio šių pajamų apmokestinimo.
- 126 Bendrasis Teismas nusprendė, kad reikia atmesti formalų požiūrį, pagal kurį kiekviena iš operacijų, sudarančių atitinkamų bendrovių sukurtą finansinę struktūrą, turi būti nagrinėjama atskirai, ir peržengti teisinę regimybę, kad būtų galima suprasti šios struktūros ekonominę ir mokestinį turinį, todėl skundžiamo sprendimo 312 punkte jis nusprendė, kad ZORA priaugis, „atsižvelgiant į labai ypatingas šios bylos aplinkybes, realiai atitinka paskirstytąjį pelną“.
- 127 Skundžiamo sprendimo 340–342 punktuose priminęs, kad Liuksemburgo teisėje egzistuoja ryšys tarp patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo ir galimybės atskaityti jos patronuojamosios bendrovės paskirstytas pajamas, to sprendimo 343 punkte Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad „dėl nurodyto ryšio ir atitinkamų kontroliuojančiųjų bendrovių vertinimo atsižvelgiant į bendrą šių dviejų sandorių poveikį nagrinėjami [išankstiniai sprendimai dėl mokesčių] nukrypsta nuo referencinio pagrindo“, kurį sudaro PMĮ 164 ir 166 straipsniai. Remiantis to paties sprendimo 344 ir 345 punktuose pateikta Bendrojo Teismo analize, darytina išvada, kad, pirma, Komisija, remdamasi šiuo poveikiu, ginčijamo sprendimo 208 ir 209 konstatuojamosiose dalyse galėjo pagrįstai padaryti išvadą, kad egzistavo nukrypimas nuo minėto referencinio pagrindo, ir, antra, ši institucija nepadarė jokios teisės klaidos, kai kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu vertino pajamų atskaitymo patronuojamosios bendrovės lygiu ir vėlesnio jų neapmokestinimo patronuojančiosios bendrovės lygiu bendrą poveikį.
- 128 Vis dėlto aplinkybės, kuriomis rėmėsi Bendrasis Teismas, primintos šio sprendimo 125 punkte, neleido jam pagrįstai konstatuoti, kad, remiantis minėto sprendimo 120–122 punktuose išdėstytais principais, Komisija galėjo pakankamai teisiškai įrodyti, kad, kiek tai susiję su klausimu, ar PMĮ 166 straipsnyje numatytas neapmokestinimas priklauso nuo neapmokestinamųjų pajamų kontroliuojančiųjų bendrovių lygiu apmokestinimo patronuojamųjų bendrovių lygiu, Liuksemburgo teisėje remiamasi kitokiu aiškinimu nei tas, kurį pateikė Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nes šis aiškinimas yra suderinamas su šios nuostatos formuluote, mat minėtoje nuostatoje formaliai nenustatyta tokia priklausomybė.

- 129 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kiek tai susiję su 2018 m. sausio 31 d. raštu, kaip teigia *Engie* ir kt., būtent iškraipęs jo tekstą Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 295 punkte nusprendė, kad PMĮ 164 ir 166 straipsnių priešastinis ryšys, susijęs su išankstiniu pajamų apmokestinimu paskirstančios įmonės lygiu, siekiant pasinaudoti pastarojoje nuostatoje numatytu neapmokestinimu, aiškiai matomas iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės atsakymo. Iš tiesų iš tame punkte cituoto rašto sakinio, akivaizdžiai ištraukto iš konteksto, Bendrasis Teismas padarė išvadą, kokią buvo padaryta ir Komisijos, kad toks ryšys egzistuoja. Ši išvada nesuderinama su kitomis minėto rašto ištraukomis, kuriose ši valstybė narė nurodė, kad pagal minėtą nuostatą „nereikalaujama, kad pajamos iš kapitalo dalių būtų iš anksto apmokestintos siekiant pasinaudoti numatyta neapmokestinimo tvarka“, kad PMĮ 164 ir 166 straipsniai neturi būti taikomi „bendrai“ ir kad „PMĮ 164 straipsnio nuostatos nėra pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimo sistemos, įtvirtintos PMĮ 166 straipsnyje, taikymo *sine qua non* sąlyga“.
- 130 Dėl 1965 m. *Conseil d'État* nuomonės pakanka konstatuoti, kaip tai padarė generalinė advokatė išvados 121 punkte, kad šioje nuomonėje tik nurodyta, jog joje nagrinėta nuostata, kurią atitinka PMĮ 166 straipsnis, buvo siekiama išvengti bendrovės pelno apmokestinimo kelis kartus patronuojamosios bendrovės ir jos patronuojančiosios bendrovės lygiu prieš jį paskirstant akcininkams, tačiau nenurodyta, kad šia nuostata taip pat siekiama išvengti bet kokio patronuojančiosios bendrovės pajamų iš kapitalo dalių dvigubo neapmokestinimo.
- 131 Atlikęs analizę, kurioje buvo padaryta teisės klaida ir iškraipytos faktinės aplinkybės, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 298 punkte patvirtino Komisijos išvadą dėl sąlyginio ryšio tarp PMĮ 164 ir 166 straipsnių, kad pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimas patronuojančiosios bendrovės lygiu priklauso nuo paskirstytojo pelno apmokestinimo patronuojamosios bendrovės lygiu.
- 132 Taigi reikia pritarti apeliacinių skundų pirmajam pagrindui, nesant reikalo nagrinėti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateikto apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antros dalies dėl klaidų, susijusių su nukrypimu nuo referencinio pagrindo, apriboto PMĮ 164 ir 166 straipsniais.

## 2. Dėl apeliacinių skundų antrojo pagrindo

### a) Šalių argumentai

- 133 Antrąjį pagrindą byloje C-451/21 P sudaro keturios dalys, susijusios su, pirma, Bendrojo Teismo padaryta akivaizdžiai klaidinga prielaida ir tuo, kad jis iškraipė nacionalinę teisę, antra, Bendrojo Teismo padarytomis teisės klaidomis apibrėžiant referencinį pagrindą, kurį jis nustatė piktnaudžiavimo teise srityje, ir nepakankamu bei prieštaringu skundžiamo sprendimo motyvavimu, trečia, klaidomis įrodant, kad buvo nukrypta nuo šio referencinio pagrindo, ir ketvirta (subsidiariai pateikta dalis), Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teisės į gynybą pažeidimu.
- 134 Šio pagrindo pirmoje dalyje Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, be kita ko, teigia, kad visi Bendrojo Teismo argumentai grindžiami klaidinga prielaida, kad toks pats mokestinis rezultatas, kokį gavo *Engie* grupė, nebūtų įmanomas be tarpininkų, kurie yra pagrindinė šios grupės sukurtos finansinės struktūros dalis. Ji primena, kad vis dėlto pirmojoje instancijoje nurodė, jog sudarius tiesioginę ZORA nesikreipiant į tarpininką būtų buvęs gautas toks pats apmokestinamasis rezultatas kaip ir netiesioginės ZORA atveju, nes kreditorius iš pradžių,

- konvertuojant tiesioginę ZORA, galėjo pasinaudoti pagal PMĮ 22bis straipsnį leidžiamu mokesčių neutralumu, o vėliau – galimo paskirstymo arba kapitalo prieaugio neapmokestinimu pagal PMĮ 166 straipsnį; tai pripažino Bendrasis Teismas, nusprendęs, kad šie straipsniai formaliai neužkerta kelio tokiam neapmokestinimui.
- 135 Taigi Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, kad trys iš piktnaudžiavimo teise kriterijų, numatytų Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnyje, yra įvykdyti, todėl nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių nukrypta nuo referencinio pagrindo.
- 136 Antrojo pagrindo antroje dalyje Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, pirma, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog nebūtina atsižvelgti į administracinę praktiką, nes Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis nesukėlė aiškinimo sunkumų. Taigi Bendrasis Teismas nepaisė Teisingumo Teismo jurisprudencijos, iš kurios kyla pareiga nustatant referencinį pagrindą atlikti išsamią atitinkamoje valstybėje narėje taikomos teisės ir jos administracinės bei teismų praktikos analizę. Ši analizė yra dar svarbesnė, nes Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis suformuluotas bendrai, todėl reikia įvertinti kiekvieną konkretų atvejį. Šiuo klausimu priekaištas, susijęs su tuo, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nepateikė Komisijai savo administracinės praktikos pavyzdžių, be to, kad taip buvo perkelta įrodinėjimo pareiga, neturi faktinio pagrindo, nes ši valstybė narė Komisijai pateikė kelis išankstinių sprendimų dėl mokesčių pavyzdžius.
- 137 Antra, Bendrojo Teismo nurodytas referencinis pagrindas yra neišsamus, visų pirma dėl to, kad jame nebuvo primintas išimtinis Liuksemburgo administratoriaus rėmimasis piktnaudžiavimo teise sąvoka, antra, juo neatsižvelgiama į tai, kad mokesčių mokėtojas gali visiškai laisvai pasirinkti formą, kuri, kaip jis mano, yra pigiausia mokesčių požiūriu, ir galiausiai dėl to, kad ši mokesčių mokėtojo turima pasirinkimo laisvė draudžia mokesčių administratoriui kištis į jo pasirinktas pasirinkimo galimybes savo įmonės naudai ir pakeisti jo vertinimą savuoju.
- 138 Trečia, Bendrasis Teismas rėmėsi nukrypimu nuo referencinės mokesčių sistemos tikslo, o ne nuo pačios šios sistemos, nors suformuotoje jurisprudencijoje priminta, kad priemonės atrankųjų pobūdį galima įrodyti tik nukrypimu nuo referencinio pagrindo. Pagal valstybės pagalbos teisę Komisija ar Bendrasis Teismas neturi vietoj atitinkamos valstybės narės apibrėžti nacionalinės mokesčių sistemos tikslo.
- 139 Antrojo pagrindo trečioje dalyje Liuksemburgo Didžioji Hercogystė konkrečiai teigia, kad Bendrasis Teismas neatsižvelgė į ekonominę riziką, kylančią dėl nagrinėjamų sandorių, kurių rezultatai priklauso nuo patronuojamųjų bendrovių veiklos rezultatų. Jeigu Bendrasis Teismas būtų atsižvelgęs į šį pavojų, jis neišvengiamai būtų turėjęs nuspręsti, kad antras piktnaudžiavimo teise kriterijus, susijęs su mokesčių naštos sumažinimu, nebuvo įvykdytas. Be to, Liuksemburgo jurisprudencija neleidžia *ex post* daryti išvados dėl piktnaudžiavimo teise sudarant sandorį, kai šis sandoris prieš tai buvo patvirtintas pagrįstai priimtu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių.
- 140 Šio pagrindo ketvirtoje dalyje Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, kad buvo pažeista jos teisė į gynybą, nes sprendime pradėti formalią tyrimo procedūrą Komisija tik netiesiogiai ir vienoje dalyje paminėjo galimą nekonkrečiai apibrėžtą piktnaudžiavimą teise, bet siedama su patronuojamųjų bendrovių galimybe atkurti ZORA prieaugį. Vis dėlto šis priekaištas neatitinka nurodytojo ginčijamame sprendime.



- 141 Antrąjį pagrindą byloje C-454/21 P sudaro trys dalys, susijusios su, pirma, Bendrojo Teismo padarytomis teisės klaidomis ir akivaizdžia vertinimo klaida nustatant referencinį pagrindą, antra, teisės klaida, padaryta Bendrajam Teismui nustačius atrankųjį pranašumą pagal Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį, ir, trečia, akivaizdžia vertinimo klaida, kurią Bendrasis Teismas padarė aiškindamas Liuksemburgo teisę.
- 142 Pirmoje šio pagrindo dalyje *Engie* ir kt. teigia, kad Bendrasis Teismas padarė akivaizdžią vertinimo klaidą, kai nusprendė, kad jos neginčijo referencinio pagrindo apibrėžimo, kiek jis buvo išplėstas apimant Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį. Iš tiesų Bendrajame Teisme pareikštame ieškinyje jos ginčijo Komisijos kompetenciją ir Liuksemburgo administracinio teismo nustatytų piktnaudžiavimo teise kriterijų aiškinimą *in abstracto*, taip pat teigė, kad būtina atsižvelgti į Liuksemburgo valdžios institucijų administracinę ir teismų praktiką panašių į jų situacijų atvejais.
- 143 Kiek tai susiję su teisės klaidomis, Bendrasis Teismas, kaip ir Komisija, aiškino Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį neatsižvelgdamas į taikytinas teisės normas ir Liuksemburgo valdžios institucijų administracinę ir teismų praktiką susiklosčius panašioms situacijoms, kalbant apie analogiškas schemas. Be to, šiuo aspektu jis perrašė ginčijamą sprendimą.
- 144 Antrojo pagrindo antroje dalyje *Engie* ir kt. teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą ir nepaisė savo jurisprudencijos, kai nepripažino, kad piktnaudžiavimo teise sąvoka, nors ir aiškinama siaurai, visada turi būti vertinama kiekvienu konkrečiu atveju.
- 145 Antrojo pagrindo trečioje dalyje *Engie* ir kt. teigia, kad net darant prielaidą, jog referencinis pagrindas apima Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį, Bendrasis Teismas padarė akivaizdžią vertinimo klaidą aiškindamas ir taikydamas šią nuostatą. Taigi jis pats sau prieštaravo nusprenddamas, kad tiesioginis ZORA konvertavimas negali lemti neapmokestinamų pajamų, kaip tai suprantama pagal PMĮ 166 straipsnį, atsižvelgiant į PMĮ 22bis straipsnio tikslą, prieš pripažindamas, kad pagal šias nuostatas formaliai nedraudžiamas pajamų neapmokestinimas.
- 146 Komisija ginčija antrąjį apeliacinių skundų pagrindą.
- 147 Ji, be kita ko, nurodo, kad Bendrasis Teismas nieko neiškraipė, kai nusprendė, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir *Engie* ir kt. neginčijo referencinio pagrindo apibrėžimo, apimančio Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnį. Bet kuriuo atveju Bendrasis Teismas neneigė būtinybės kiekvienu konkrečiu atveju įvertinti piktnaudžiavimą teise, o tik patikslino, kad Liuksemburgo teisėje nustatyti piktnaudžiavimo teise buvimo kriterijai yra aiškūs.
- 148 Be to, nors Komisija neginčija mokesčių mokėtojo laisvės pasirinkti mažiausią apmokestinamą ir mokesčių administratoriui nustatyto draudimo pakeisti įmonės pasirinkimą savuoju, ji vis dėlto mano, kad šių principų teisinės ribos Liuksemburgo teisėje yra įtvirtintos Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnyje ir kad dėl bet kokio priešingo šio straipsnio aiškinimo šis straipsnis netektų prasmės.
- 149 Kalbant apie tai, kad Bendrasis Teismas paminėjo aplinkybę, jog Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis jau buvo taikomas, iš to negalima daryti išvados, kad Bendrasis Teismas nusprendė, jog nagrinėjamos priemonės buvo atrankiosios vien dėl šios aplinkybės, jis tik siekė apsaugoti nuo kritikos, kad ši nuostata liko beprasmė.

150 Komisija taip pat nurodo, kad ji nepreziūmavo piktnaudžiavimo teise. Ji teigia, kad tiesioginės ZORA atveju negaunamas toks pats mokestinis rezultatas kaip netiesioginės ZORA atveju ir kad net jei taip būtų, piktnaudžiavimas teise išliktų. Be to, prieš padarydama išvadą, kad šie kriterijai įvykdyti, ji išnagrinėjo keturis piktnaudžiavimo teise kriterijus atsižvelgdama į šios bylos faktines aplinkybes. Šiuo aspektu tai, kad nagrinėjamai veiklai kyla ekonominis pavojus, neturi reikšmės. Svarbu tik tai, ar nagrinėjamas mokestinis vertinimas buvo piktnaudžiavimas.

### ***b) Teisingumo Teismo vertinimas***

151 Pirmiausia reikia išnagrinėti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* ir kt. argumentus, grindžiamus tuo, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog Komisija galėjo nustatyti nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankų pobūdį atsižvelgdama į referencinį pagrindą, kurį sudaro Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis, neatsižvelgdama į nacionalinę administracinę praktiką, susijusią su šia nuostata, nes ši nuostata nekėlė aiškinimo sunkumų.

152 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad mokestinės priemonės pripažinimas „atrankiaja“ reiškia ne tik atitinkamų teisės normų turinio žinojimą, bet taip pat reikalauja išnagrinėti jų taikymo sritį, be kita ko, remiantis atitinkamos valstybės narės administracine ir teismų praktika (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, 20 punktą).

153 Antra, kaip iš esmės pažymėjo generalinė advokatė išvados 146–148 punktuose, nuostata, kuria siekiama horizontaliai užkirsti kelią piktnaudžiavimui mokesčių srityje, kaip antai Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis, pagal savo pobūdį yra ypač plataus bendro pobūdžio ir gali būti taikoma labai įvairiomis aplinkybėmis ir situacijomis.

154 Remiantis šio sprendimo 112 punkte priminta jurisprudencija, galimybė numatyti tokią nuostatą nacionalinėje teisėje ir nustatyti tvarką, pagal kurią mokesčių institucijos turės ją įgyvendinti, priklauso valstybių narių kompetencijai tiesioginių mokesčių srityje Sąjungos teisėje nesuderintais klausimais, taigi ir jų autonomijai mokesčių srityje.

155 Atsižvelgiant į piktnaudžiavimo prevencijos nuostatos, kaip antai nurodytos šio sprendimo 153 punkte, pobūdį, Komisija gali prieiti prie išvados, kad dėl to, jog mokesčių administratorius jos netaikė, kad atsisakytų taikyti mokestinį vertinimą, kurio mokesčių mokėtojas prašė išankstiniame prašyme dėl mokesčių, buvo suteiktas atrankusis pranašumas, tik jeigu dėl to nukrypstama nuo su šia nuostata susijusios nacionalinės teismų ar administracinės praktikos. Iš tiesų, jei būtų kitaip, Komisija galėtų pati apibrėžti, ar tokia nuostata taikoma teisingai, o tai viršytų jai Sutartimis suteiktos kompetencijos valstybės pagalbos kontrolės srityje ribas ir būtų nesuderinama su ankstesniame šio sprendimo punkte priminta valstybių narių autonomija mokesčių srityje.

156 Darytina išvada, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai skundžiamo sprendimo 409 punkte nusprendė, jog nebuvo reikalaujama, kad Komisija atsižvelgtų į Liuksemburgo mokesčių institucijų administracinę praktiką, susijusią su Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsniu, nes ši nuostata nesukėlė jokių aiškinimo sunkumų.

157 Tiesa, 409 punkte Bendrasis Teismas taip pat pabrėžė, kad ginčijamo sprendimo 293–298 konstatuojamosiose dalyse Komisija rėmėsi Liuksemburgo administratoriaus tarnybiniu raštu ir teismų praktika šioje valstybėje narėje ir iš to išvedė keturis kriterijus, leidžiančius pagal Liuksemburgo teisę konstatuoti piktnaudžiavimą teise mokesčių srityje, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

- 158 Vis dėlto, kaip pažymėjo generalinė advokatė išvados 153 ir 154 punktuose, šioje ginčijamo sprendimo dalyje Komisija tik bendrai išnagrinėjo Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnio taikymo sąlygas ir neįrodė, kad nagrinėjamuose išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių Liuksemburgo mokesčių administratorius nukrypo nuo savo praktikos, susijusios su sandoriais, panašiais į nagrinėjamus.
- 159 Taigi dėl šios priežasties taip pat reikia pritarti antrajam apeliacinių skundų pagrindui, nesant reikalo nagrinėti kitų Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir *Engie* ir kt. argumentų, pateiktų minėtam pagrindui pagrįsti.
- 160 Atsižvelgiant į tai, kad pirmasis ir antrasis apeliacinių skundų pagrindai pripažinti pagrįstais, reikia panaikinti skundžiamą sprendimą ir nereikia priimti sprendimo dėl kitų apeliacinių skundų pagrindų. Iš tiesų, pripažinus šiuos pagrindus pagrįstais, kyla pasekmė, kad taps nepagrįsta skundžiamo sprendimo 478 punkte Bendrojo Teismo padaryta išvada, pagal kurią siekiant įrodyti nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių atrankų pobūdį pakako atmesti pagrindus dėl panaikinimo, susijusius su iš esmės referencinio pagrindo, apriboto PMĮ 164 ir 166 straipsniais, arba referencinio pagrindo, kurį sudaro Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis, analize ginčijamame sprendime.

## V. Dėl ieškinių Bendrajame Teisme

- 161 Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 61 straipsnio pirmos pastraipos antrą sakinį, kai Bendrojo Teismo sprendimas yra panaikinamas, Teisingumo Teismas pats gali priimti galutinį sprendimą, jeigu toje bylo stadijoje tai galima daryti.
- 162 Taip yra nagrinėjamu atveju, nes ieškinio pagrindai dėl ginčijamo sprendimo panaikinimo buvo aptarti Bendrajame Teisme laikantis rungimosi principo ir juos nagrinėjant nereikia imtis papildomų proceso organizavimo ar bylos medžiagos tyrimo priemonių.
- 163 Pirmiausia reikia išnagrinėti pirmąjį ir antrąjį ieškinio pagrindus byloje T-516/18 ir antrąjį bei trečiąjį ieškinio pagrindus byloje T-525/18, kiek jais apeliančės priekaištauja Komisijai dėl to, kad ši klaidingai nusprendė, jog nagrinėjamais išankstiniais sprendimais dėl mokesčių buvo suteiktas atrankusis pranašumas, atsižvelgiant į referencinį pagrindą, apribotą PMĮ 164 ir 166 straipsniais, ir referencinį pagrindą, kurį sudaro Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnis, kuriuos Bendrasis Teismas nagrinėjo skundžiamame sprendime ir kurie atitinka šio sprendimo 31 punkte nurodytas antrą ir ketvirtą argumentų grupes.
- 164 Dėl antros argumentų grupės, susijusios su šio sprendimo 31 punkte nurodytu atrankiuoju pobūdžiu, neginčijama, kad Komisija įtraukė PMĮ 166 straipsnį į ribotą referencinį pagrindą pagal Liuksemburgo teisės nuostatas, susijusias su paskirstytojo pelno apmokestinimu ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu. Vis dėlto ši institucija nusprendė, kad nagrinėjami išankstiniai sprendimai dėl mokesčių priimti klaidingai taikant šią nuostatą.
- 165 Taigi ginčijamo sprendimo 202 konstatuojamojoje dalyje Komisija, konstatavusi, kad sąvoka „pajamos iš kapitalo dalių“, kaip ji suprantama pagal PMĮ 166 straipsnį, nėra apibrėžta įstatyme, siekdama apibrėžti šią sąvoką rėmėsi 2018 m. sausio 31 d. raštu, kuriame Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodė, kad „visoms kapitalo dalims, kurių pajamoms gali būti taikoma neapmokestinimo schema pagal PMĮ 166 straipsnį, taikomos PMĮ 164 straipsnio nuostatos“. Tuo remdamasi ji padarė išvadą, kad sąvoką „pajamos iš kapitalo dalių“, kurioms taikomas PMĮ

- 166 straipsnyje numatytas neapmokestinimas, sudarė „paskirstytą pelną“, kaip antai numatyta PMĮ 164 straipsnyje, akcijų turėtojams, ir patikslino, kad šis paskirstytas pelnas turėjo būti apmokestintas paskirstančios bendrovės lygiu. Ginčijamo sprendimo 204 ir 213 konstatuojamosiose dalyse ji pabrėžė, kad pastaroji sąlyga taikytina, o nagrinėjamų pajamų kvalifikavimas kaip pelno paskirstymo ar kapitalo prieaugio neturi reikšmės.
- 166 Be to, ginčijamo sprendimo 212 konstatuojamojoje dalyje Komisija aiškiai pripažino, kad ekonominiu požiūriu *LNG holding* ir CEF pajamos, gautos konvertavus ZORA, yra lygiavertės tokiam pelno paskirstymui.
- 167 Kadangi šis paskirstymas nebuvo apmokestintas *LNG Supply* ir GSTM lygiu, Komisija konstatavo, kad nukrypta nuo referencinio pagrindo, kuri sudaro Liuksemburgo teisės normos, susijusios su pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu ir paskirstytojo pelno apmokestinimu. Konkrečiai kalbant, ji nusprendė dėl šio nukrypimo remdamasi aplinkybe, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius, priimdamas nagrinėjamus išankstinius sprendimus dėl mokesčių, sutiko, kad ZORA prieaugis *LNG Holding* ir CEF lygiu būtų neapmokestinamas pagal PMĮ 166 straipsnį, nors tas prieaugis buvo atskaitytas iš *LNG Supply* ir GSTM apmokestinamojo pelno.
- 168 Vis dėlto šioje analizėje padaryta klaida, dėl kurios, remiantis šio sprendimo 110 punkte priminta jurisprudencija, visa antra argumentų grupė negalioja dėl minėto sprendimo 31 punkte nurodyto atrankiojo pobūdžio.
- 169 Šiuo klausimu, pirma, iš pirmųjų apeliacinių skundų pagrindų analizės, visų pirma iš šio sprendimo 128–131 punktų, matyti, kad Komisija klaidingai manė galinti iš 2018 m. sausio 31 d. rašto ir 1965 m. *Conseil d'État* nuomonės daryti išvadą, kad PMĮ 164 ir 166 straipsniai susiję su išankstiniu pajamų apmokestinimu paskirstančios bendrovės lygiu, siekiant pasinaudoti pastarojoje nuostatoje numatytu neapmokestinimu.
- 170 Antra, Komisija nenagrinėjo ir *a fortiori* neįrodė, kad pagal Liuksemburgo teisę sąvoka „paskirstytasis pelnas“, kaip ji suprantama pagal PMĮ 164 straipsnį, kuria remiantis, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teigimu, turi būti apibrėžtos „pajamos iš kapitalo dalių“, kaip tai suprantama pagal PMĮ 166 straipsnį, yra nesuderinama su paskirstančios bendrovės mokesčių tikslais atskaitytinos naštos sąvoka.
- 171 Vadinas, darant prielaidą, kad, kaip ginčijamo sprendimo 212 konstatuojamojoje dalyje nurodė Komisija, ZORA prieaugis, kuriam taikomi nagrinėjami išankstiniai sprendimai dėl mokesčių, ekonominiu požiūriu buvo pelno paskirstymas, kaip tai suprantama pagal PMĮ 164 straipsnį, šie sprendimai vis dėlto negalėjo nukrypti nuo šio įstatymo 166 straipsnio, minėtą prieaugį kvalifikuojant kaip *LNG holding* ir CEF pajamas iš kapitalo dalių ir dėl tos priežasties neapmokestinant šių pajamų pagal pastarąją nuostatą. Taigi reikia konstatuoti, kad, kiek tai susiję su antra argumentų grupe, Komisija nesilaikė šio sprendimo 120–122 punktuose nurodytų principų.
- 172 Taigi, tokia išvada neturi įtakos galimai atrankiojo nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių pobūdžio analizei atsižvelgiant į išvadą, kad *LNG Supply* ir GSTM pajamos, kiekvienais atitinkamais atskaitiniais metais atskaitytos kaip ZORA prieaugio išlaidos, buvo apmokestintos taikant maržą, sutartą su Liuksemburgo mokesčių institucijomis, o ne taikant bendrosios mokesčių teisės normas, iš kurių matyti, kad bendrovei tenkanti mokesčių našta iš principo apskaičiuojama taikant standartinį mokesčio tarifą faktiškai gautoms pajamoms, atėmus veiklos ir kitas išlaidas.

- 173 Kalbant apie šio sprendimo 31 punkte nurodytą ketvirtą argumentų grupę, iš šio sprendimo 153–158 punktų matyti, kad Komisijos analizė, susijusi su atrankiuoju pranašumu, kylančiu dėl Mokesčių tikslinimo įstatymo 6 straipsnio dėl piktnaudžiavimo teise netaikymo, taip pat yra teisiškai klaidinga, nes Komisija neįrodė, kad nagrinėjamuose išankstiniuose sprendimuose dėl mokesčių Liuksemburgo mokesčių administratorius nukrypo nuo savo praktikos, susijusios su sandoriais, panašiais į nagrinėjamuosius.
- 174 Antra, reikia išnagrinėti pirmąjį ir antrąjį ieškinio pagrindus byloje T-516/18 ir antrąjį bei trečiąjį ieškinio pagrindus byloje T-525/18, kiek jais apeliančios priekaištauja Komisijai dėl to, kad ši klaidingai nusprendė, jog nagrinėjama išankstiniais sprendimais dėl mokesčių *LNG Holding* ir CEF arba *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, atsižvelgiant į Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos platų referencinį pagrindą, atitinkantį šio sprendimo 31 punkte nurodytas pirmą ir trečią argumentų grupes.
- 175 Šiuo klausimu, kiek tai susiję su šio sprendimo 31 punkte nurodyta pirma argumentų grupe, reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 166 ir 196 konstatuojamųjų dalių, Komisija nusprendė ne tai, kad Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemoje, visų pirma PMĮ 166 straipsnyje, numatyti neapmokestinimo atvejai savaime yra pagalbos schema, bet kad dėl jų taikymo priimant nagrinėjamus išankstinius sprendimus dėl mokesčių *Engie* grupei buvo suteiktas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Taigi Komisija neteigė ir neįrodė, kad pastaroji nuostata buvo pažeista dėl paties reikšmingų Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatų egzistavimo.
- 176 Vadinas, šio sprendimo 114 punkte nurodytas atvejis, kai patį referencinį pagrindą, išplaukiantį iš nacionalinės teisės, Komisija laiko nesuderinamu su Sąjungos teise valstybės pagalbos srityje, neatitinka šios bylos.
- 177 Kaip matyti iš šio sprendimo 112 ir 118 punktų, referencinė sistema arba „įprasta“ mokesčių sistema, kuria remiantis reikia analizuoti atrankiojo pobūdžio sąlygą, turi apimti nuostatas, kuriose numatyti neapmokestinimo atvejai, kuriuos nacionalinis mokesčių administratorius laikė taikytiniais šioje byloje, kai šiomis nuostatomis savaime nesuteikiamas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tokiu atveju, atsižvelgiant į šio sprendimo 118 punkte primintą valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje ir į tai, kad paisoma jų mokesčių autonomijos, Komisija negali nustatyti nukrypimo nuo referencinio pagrindo tik konstatavusi, kad priemonė nukrypsta nuo bendro visų atitinkamoje valstybėje narėje reziduojančių bendrovių apmokestinimo tikslo, neatsižvelgdama į nacionalinės teisės nuostatas, numatančias šio tikslo įgyvendinimo tvarką.
- 178 Nagrinėjamu atveju, remdamasi plačiu Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos referenciniu pagrindu, Komisija, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 171–176 konstatuojamųjų dalių, į tą sistemą neįtraukė PMĮ 166 straipsnio.
- 179 Šio sprendimo 179, 182, 184, 185, 187, 188, 190 ir 192 konstatuojamosiose dalyse Komisija atmetė PMĮ 166 straipsnio reikšmingumą iš esmės motyvuodama tuo, kad šios nuostatos taikymas negali paneigti išvados, kad *LNG Supply* ir *GSTM* lygiu ZORA prieaugio atskaitymo ir atitinkamų pajamų neapmokestinimo *LNG Holding* ir CEF lygiu bendru poveikiu nukrypta nuo bendros Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos tikslo apmokestinti visų Liuksemburge apmokestinamų bendrovių pelną. Remdamasi būtent tokia analize Komisija padarė išvadą, kaip

- matyti iš to paties sprendimo 192 ir 193 konstatuojamųjų dalių, kad nukrypimas nuo šio referencinio pagrindo pasireiškė tuo, kad *LNG Holding* ir *CEF*, kaip atitinkamai *LNG Supply* ir *GSTM* kontroliuojančiųjų bendrovių, gautos pajamos buvo neapmokestinamos.
- 180 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 177 punkte, reikia konstatuoti, kad ši išvada teisiškai klaidinga. Iš tiesų PMĮ 166 straipsnis, kuris yra nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių teisinis pagrindas, turėjo būti referencinio pagrindo, apibrėžiančio „įprastą“ apmokestinimo sistemą, dalis, nes Komisija nenusprendė, kad pačia šia nuostata suteikiamas atrankusis pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 181 Remiantis šio sprendimo 110 punkte priminta jurisprudencija, ši klaida neišvengiamai turėjo įtakos visai atrankiojo pobūdžio analizei, kurią Komisija atliko remdamasi Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemos plačiu referenciniu pagrindu.
- 182 Galiausiai, kiek tai susiję su šio sprendimo 31 punkte nurodyta trečia argumentų grupe, to paties sprendimo 168–171 ir 180 punktuose konstatuotos klaidos taip pat turi neigiamos įtakos Komisijos analizei dėl nagrinėjamų išankstinių sprendimų dėl mokesčių poveikio *Engie* grupės lygiu.
- 183 Iš tiesų, pirma, ginčijamo sprendimo 252–254 konstatuojamosiose dalyse, kurios skirtos pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimui pagal PMĮ 166 straipsnį, Komisija iš esmės pakartotojo analizę, atliktą taikant antrą argumentų grupę, grindžiamą ribotu referenciniu pagrindu, susijusiu su paskirstytųjų pajamų apmokestinimu ir pajamų iš kapitalo dalių neapmokestinimu, ir šiuo klausimu, be kita ko, nurodė to paties sprendimo 202 konstatuojamąją dalį. Darytina išvada, kad šioje analizėje padaryta ta pati klaida, kaip konstatuota šio sprendimo 168–171 punktuose.
- 184 Antra, iš ginčijamo sprendimo 245 konstatuojamosios dalies matyti, kad atlikdama šią analizę Komisija kaip į referencinį pagrindą atsižvelgė į Liuksemburgo bendrovių apmokestinimo sistemą, aprašytą to sprendimo 171–190 konstatuojamosiose dalyse. Kaip nurodyta šio sprendimo 180 ir 181 punktuose, ši referencinio pagrindo apibrėžtis yra klaidinga, nes neapima PMĮ 166 straipsnio.
- 185 Be to, dėl šio sprendimo 177 punkte išdėstytų motyvų Komisija negalėjo pagrįstai nustatyti nukrypimo nuo „įprastos“ apmokestinimo sistemos taikydama šį trečiąjį pagrindą, remdamasi vien bendroju Liuksemburgo sistemos tikslu apmokestinti bendrovių Liuksemburgo rezidenčių pelną, kaip ji tai padarė ginčijamo sprendimo 256 konstatuojamojoje dalyje.
- 186 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad reikia pritarti pirmajam ir antrajam ieškinio pagrindams byloje T-516/18 ir antrajam ir trečiajam ieškinio pagrindams byloje T-525/18, iš esmės susijusiems su vertinimo ir teisės klaidomis, padarytomis nustatant atrankųjį pranašumą. Dėl tos priežasties ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas, nesant reikalo nagrinėti kitų ieškiniuose dėl panaikinimo nurodytų pagrindų.

## VI. Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 187 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra pagrįstas ir pats Teisingumo Teismas priima galutinį sprendimą byloje, jis sprendžia bylinėjimosi išlaidų klausimą.

- 188 Pagal šio reglamento 138 straipsnio 1 dalį, taikomą apeliacinėse bylose pagal jo 184 straipsnio 1 dalį, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašė.
- 189 Kadangi šioje byloje, kiek tai susiję su apeliaciniu skundu byloje C-451/21 P, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė laimėjo bylą, remiantis jos reikalavimais, reikia nurodyti Komisijai padengti savo ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės patirtas bylinėjimosi išlaidas.
- 190 Kadangi šioje byloje, kiek tai susiję su apeliaciniu skundu byloje C-454/21 P, *Engie* ir kt. laimėjo bylą, remiantis jų reikalavimais, reikia nurodyti Komisijai padengti savo ir *Engie* ir kt. patirtas bylinėjimosi išlaidas.
- 191 Be to, kadangi Bendrajame Teisme pareikšti ieškiniai buvo patenkinti, Komisija turi padengti visas bylinėjimosi išlaidas, susijusias su procesu pirmojoje instancijoje.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

- 1. Sujungti bylas C-451/21 P ir C-454/21 P, kad būtų priimtas bendras sprendimas.**
- 2. Panaikinti 2021 m. gegužės 12 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Liuksemburgas ir kt. / Komisija* (T-516/18 ir T-525/18, EU:T:2021:251).**
- 3. Panaikinti 2018 m. birželio 20 d. Komisijos sprendimą (ES) 2019/421 dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei *Engie*.**
- 4. Europos Komisija padengia bylinėjimosi išlaidas, susijusias su apeliaciniais procesais bylose C-451/21 P ir C-454/21 P.**
- 5. Europos Komisija padengia bylinėjimosi išlaidas, susijusias su procesu pirmojoje instancijoje.**

Parašai.