



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2023. gada 5. decembrī*

Apelācija – Valsts atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Dalībvalsts pieņemti iepriekšēji nodokļu nolēmumi – Atbalsts, kas atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu – Pienākums atgūt šo atbalstu – Jēdziens “priekšrocība” – Atsauces satvara noteikšana – “Parastais” nodokļu režīms atbilstoši valsts tiesībām – Tiesas pārbaude par Eiropas Savienības Vispārējās tiesas veikto valsts tiesību interpretāciju un piemērošanu – Tiešie nodokļi – Šaura interpretācija – Eiropas Komisijas pilnvaras – Pienākums norādīt pamatojumu – Faktu juridiskā kvalifikācija – Jēdziens “tiesību ļaunprātīga izmantošana” – Attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijas veikts *ex ante* vērtējums – Tiesiskās drošības princips

Apvienotajās lietās C-451/21 P un C-454/21 P

par divām apelācijas sūdzībām atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, ko attiecīgi 2021. gada 21. un 22. jūlijā iesniegušas

Luksemburgas Lielhercogiste, ko pārstāv *A. Germeaux, T. Schell* un *T. Uri*, pārstāvji, kuriem palīdz *J. Bracker* un *D. Waelbroeck*, advokāti, kā arī *A. Pesch*, padomdevējs (lieta C-451/21 P),

Engie Global LNG Holding Sàrl, Luksemburga (Luksemburga),

Engie Invest International SA, Luksemburga,

Engie SA, Kurbevuā [*Courbevoie*] (Francija),

ko sākotnēji pārstāvēja *B. Le Bret, F. Pili, C. Rydzynski* un *M. Struys*, vēlāk – *M. Gouraud, B. Le Bret, F. Pili, J. Schaffner* un *M. Struys*, advokāti (lieta C-454/21 P),

apelācijas sūdzības iesniedzējas,

pārējie lietas dalībnieki –

Eiropas Komisija, ko pārstāv *J. Carpi Badía* un *B. Stromsky*, pārstāvji,

atbildētāja pirmajā instancē,

Īrija,

persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē (lieta C-451/21 P),

* Tiesvedības valoda – franču.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [K. Lenaerts], priekšsēdētāja vietnieks L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen], palātu priekšsēdētāji A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], K. Likurgs [C. Lycourgos], J. Regans [E. Regan], T. fon Danvics [T. von Danwitz], F. Biltšens [F. Biltgen] un Z. Čehi [Z. Csehi], tiesneši M. Safjans [M. Saffjan], S. Rodins [S. Rodin], N. Vāls [N. Wahl] (referents), J. Pasers [J. Passer], D. Gracijs [D. Gratsias], M. L. Arasteja Saūna [M. L. Arastey Sahún] un M. Gavalecs [M. Gavalec],

ģenerālvokāte: J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs: Č. Di Bella [C. Di Bella], administrators,

nemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 30. janvāra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2023. gada 4. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Ar attiecīgajām apelācijas sūdzībām Luksemburgas Lielhercogiste (lieta C-451/21 P), no vienas puses, kā arī *Engie Global LNG Holding Sàrl*, *Engie Invest International SA* un *Engie SA* (lieta C-454/21 P) (turpmāk tekstā kopā – “*Engie* u.c.”), no otras puses, lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija septembra spriedumu Luksemburga u.c./Komisija (T-516/18 un T-525/18, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums”, EU:T:2021:251), ar kuru Vispārējā tiesa noraidīja to prasības atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *Engie* (OV 2019, L 78, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “strīdīgais lēmums”).

I. Tiesvedības priekšvēsture

- 2 Tiesvedības priekšvēsturi, kas izklāstīta pārsūdzētā sprieduma 1.–98. punktā, var atspoguļot šādi.

A. Attiecīgās sabiedrības

- 3 *Engie* grupa sastāv no *Engie*, kas ir Francijā reģistrēta sabiedrība, un visām tām sabiedrībām, kuras atrodas tiešā vai netiešā *Engie* kontrolē. Šī grupa ir radusies Francijas grupu *Suez* un *Gaz de France* apvienošanās rezultātā. Luksemburgā tai tostarp pieder *Compagnie européenne de financement C.E.F. SA* (turpmāk tekstā – “*CEF*”), kas izveidota 1933. gadā un 2015. gadā kļuva par *Engie Invest International*.
- 4 *CEF*, kuras darbības mērķis bija dalības iegūšana Luksemburgas un ārvalstu uzņēmumos un šādas līdzdalības pārvaldība, izmantošana un kontrole, pilnībā piederēja vairāku Luksemburgas sabiedrību, tostarp, pirmkārt, *GDF Suez Treasury Management Sàrl* (turpmāk tekstā – “*GSTM*”), kas vēlāk kļuva par *Engie Treasury Management Sàrl*, otrkārt, *Electrabel Invest Luxembourg SA* (turpmāk tekstā – “*EIL*”) un, treškārt, *GDF Suez LNG Holding Sàrl* (turpmāk tekstā – “*LNG Holding*”), kura izveidota 2009. gadā un vēlāk kļuva par *Engie Global LNG Holding*, kapitāls.

- 5 2009. gadā *Engie* grupa nodibināja Luksemburgā divus meitasuzņēmumus – *GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl* (turpmāk tekstā – “*LNG Luxembourg*”) un *GDF Suez LNG Supply SA* (turpmāk tekstā – “*LNG Supply*”). 2009. gada beigās *LNG Holding* pārņēma kontroli pār abiem minētajiem uzņēmumiem, ko iepriekš īstenoja cita šīs grupas sabiedrība, proti, *Suez LNG Trading SA* (turpmāk tekstā – “*LNG Trading*”). *LNG Holding* pieder viss *LNG Luxembourg* un *LNG Supply* kapitāls.

B. Iepriekšējie nodokļu nolēmumi

- 6 Luksemburgas nodokļu administrācija pieņēma iepriekšējus nodokļu nolēmumus saistībā ar virkni darījumu *Engie* grupas iekšienē. Tie attiecas uz diviem darījumu kopumiem, kuriem ir līdzīga ekonomiskā un juridiskā struktūra, ko var aprakstīt šādi.
- 7 *Engie* grupas sabiedrība nodod aktīvus, kas veido tās komercdarbību, meitasuzņēmumam. Meitasuzņēmums, lai finansētu šo iegādi, no starpnieksabiedrības (turpmāk tekstā – “starpnieks”) saņem aizdevumu uz piecpadsmit gadiem, kas tā termiņa beigās ir obligāti konvertējams akcijās. Šis aizdevums nerada pienākumu maksāt starpniekam procentus, bet tā termiņa beigās tas tiek konvertēts akcijās. Šis konvertēšanas brīdī tiek ņemti vērā gan pozitīvie, gan negatīvie aizņēmēja, proti, meitasuzņēmuma, darbības rādītāji visā aizdevuma periodā. Šāda veida līgumu dēvē par *zéro-intérêts obligation remboursable en actions* (bezprocentu aizdevums, kas atmaksājams ar akcijām; turpmāk tekstā – “*ZORA*”).
- 8 Starpnieka, kas ir aizdevuma devējs, atlīdzību tālād nosaka atkarībā no meitasuzņēmuma darbības rādītājiem. Aizdevuma termiņa beigās meitasuzņēmumam, emitējot akcijas, ir jāatmaksā aizdevuma nominālā summa, pieskaitot “prēmiju” – dēvētu par “*ZORA* pieaugumu” –, kuru veido visa peļņa, ko meitasuzņēmums guvis aizdevuma darbības laikā. No šīs prēmijas summas atskaita summu, kas izriet no tāda nodokļu procenta piemērošanas, kāds ir saskaņots ar Luksemburgas nodokļu iestādēm. Ja meitasuzņēmums gadu vai vairākus gadus strādā ar zaudējumiem, tas tiek ņemts tādā pašā veidā, proti, lai aprēķinātu prēmijas galīgo summu, tiek samazināta peļņa. Tas tālād ir “*ZORA* samazinājums”.
- 9 Savukārt, lai starpnieks finansētu piešķirto aizdevumu, tas izmanto iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu (turpmāk tekstā – “iepriekšapmaksāts līgums”), kas tiek noslēgts ar pārvaldītājsabiedrību, kura ir gan meitasuzņēmuma, gan starpnieka vienīgā akcionāre. Pārvaldītājsabiedrība šī līguma noslēgšanas brīdī pārskaita starpniekam summu, kura atbilst *ZORA* nominālajai summai, par ko starpnieks atlīdzībā nodod pārvaldītājsabiedrībai tiesības uz akcijām, kuras tiks emitētas *ZORA* termiņa beigās, tostarp tās, kas attiecīgajā gadījumā atbilst *ZORA* pieauguma kopējai vērtībai.
- 10 Pirmais Luksemburgas nodokļu administrācijas iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopums attiecas uz *LNG Trading* darbību sašķidrinātās dabasgāzes un no gāzes atvasinātu produktu jomā nodošanas *LNG Supply* finansēšanu. Sabiedrības, kuras skar šī nodošana, no 2008. gada 9. septembra līdz 2013. gada 20. septembrim iesniedza piecus iepriekšēju nodokļu nolēmumu pieprasījumus, uz kuriem Luksemburgas nodokļu iestādes atbildēja ar pieciem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, kas pieņemti no 2008. gada 9. septembra līdz 2014. gada 13. martam.
- 11 Atbilstoši šī sprieduma 7.–9. punktā atspoguļotajiem mehānismiem no pirmā iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopuma izriet, ka meitasuzņēmumam *LNG Supply* bija jāpārņem *LNG Trading* sašķidrinātās dabasgāzes un no gāzes atvasināto produktu pirkšanas, pārdošanas, ar darījumiem finanšu tirgos un transportēšanu saistītās darbības par cenu, kas aplēsta 750 miljonu ASV dolāru

(USD) apmērā (aptuveni 507 miljoni EUR, piemērojot – tāpat kā citas summas, kuras minētas šajā šī sprieduma punktā, kā arī 12. un 16. punktā, – strīdīgajā lēmumā noteikto valūtas maiņas kursu). Tam šī iegāde bija jāfinansē ar ZORA, kuru bija izsniedzis *LNG Luxembourg* – starpnieks, un kura termiņa beigās *LNG Supply* par labu *LNG Luxembourg* bija jākonvertē ZORA nominālā summa, kam attiecīgajā gadījumā pieskaitāms ZORA pieaugums. Savukārt *LNG Luxembourg* bija jānodrošina summa, kas nepieciešama, lai saņemtu ZORA nominālo summu, noslēdzot ar *LNG Holding* – pārvaldītājsabiedrību, iepriekšapmaksātu līgumu par šo summu. Šajā līgumā bija paredzēts, ka ZORA konvertēšanas brīdī *LNG Holding* tiks nodotas akcijas, kuras *LNG Supply* sākotnēji bija nodevusi *LNG Luxembourg*, par vērtību, kurā atkarībā no *LNG Supply* darbības rezultātiem tiek iekļauts ZORA pieaugums.

- 12 No šo dažādo sabiedrību parakstītajiem līgumiem izriet, ka, īstenojot mehānismus, kas apstiprināti pirmajā iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumā, līgums par *LNG Trading* veikto tās komercdarbībai atbilstošo aktīvu nodošanu *LNG Supply* tika parakstīts 2009. gada 30. oktobrī un attiecās uz summu 657 miljoni USD (aptuveni 444 miljoni EUR). *LNG Supply* samaksāja šo summu ar diviem vekseliem 11 miljonu USD (aptuveni 7 miljoni EUR) un 646 miljonu USD (aptuveni 437 miljoni EUR) apmērā. Tajā pašā dienā *LNG Supply* un *LNG Luxembourg* noslēdza ZORA par nominālo summu 646 miljoni USD (aptuveni 437 miljoni EUR), kura termiņa beigas paredzētas 2024. gada 30. oktobrī, bet kurš iepriekš tika daļēji konvertēts 2014. gadā. 2009. gada 30. oktobrī *LNG Luxembourg* un *LNG Holding* noslēdza priekšapmaksas līgumu par ZORA nominālās vērtības summu.
- 13 Atbilstoši pirmajam iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumam nodokļa bāze, kas *LNG Supply* bija jāmaksā par attiecīgo finanšu gadu, no nodokļu skatpunkta ir vienāda ar rezervi, kura bija saskaņota ar Luksemburgas nodokļu iestādēm un kura atbilst šīs sabiedrības bilancē norādītajai bruto aktīvu vērtības daļai. Starpība starp šajā finanšu gadā faktiski gūto peļņu un šo ar nodokli apliekamo rezervi veido ZORA pieaugumu minētajā gadā, kas tiek uzskatīts par atskaitāmiem izdevumiem, kuri saistīti ar ZORA.
- 14 Savukārt *LNG Luxembourg* atbilstoši pirmajam iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumam ir izvēles iespēja: vai nu saglabāt grāmatvedības pārskatos ZORA nominālās vērtības summu, vai, ja tas netiek darīts, palielināt vai samazināt šo vērtību ZORA pieauguma vai samazinājuma dēļ, kas radies starp ZORA noslēgšanu un tā konvertēšanu vai pirmstermiņa atmaksu. Konvertējot aizdevumu akcijās, *LNG Luxembourg* var izvēlēties piemērot *loi du 4 décembre 1967, concernant l'impôt sur le revenu* (1967. gada 4. decembra likums par ienākuma nodokli; *Mémorial A 1967, 1228*. lpp.; turpmāk tekstā – “LIR”) 22.bis pantu, kas ļauj neaplikt ar nodokli kapitāla pieaugumu, kurš atbilst ZORA pieaugumam, kas izriet no šīs konvertēšanas.
- 15 Pirmajā iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumā turklāt ir paredzēts, ka *LNG Holding* par pašizmaksas cenu iegrāmatos to maksājumu, kas saņemts saskaņā ar priekšapmaksas līgumu, kā savus finanšu pamatlīdzekļus. Līdz ZORA konvertēšanai tā tāpat neiegrāmatos nekādus ienākumus un tāpēc nevarēs atskaitīt nekādus izdevumus saistībā ar šo pirkuma līgumu. Tomēr, ja ir izpildīti LIR 166. pantā paredzētie nosacījumi, visi ienākumi, tostarp dividendes un kapitāla pieaugums, kas saistīti ar *LNG Holding* līdzdalību tās Luksemburgas meitasuzņēmumos, tostarp *LNG Supply* akcijas, ko *LNG Luxembourg* nodevusi pēc ZORA konvertēšanas akcijās, ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa.
- 16 Praksē *LNG Supply* no 2009. līdz 2013. gadam ierakstīja ZORA nominālo summu saistībās. 2014. gadā tā samazināja šo summu par 193,8 miljoniem USD (aptuveni 163,3 miljoni EUR), lai ņemtu vērā ZORA priekšlaicīgo daļējo konvertēšanu akcijās. *LNG Holding* kapitāla pieaugums

506,2 miljonu USD (aptuveni 425,2 miljoni EUR) apmērā pēc šīs daļējās konvertēšanas tika atbrīvots no ienākuma nodokļa atbilstoši *LIR 166.* pantam. *LNG Supply* atjaunināja atlikušo *ZORA* nominālo summu, kas bija ierakstīta tās saistībās, ņemot vērā *ZORA* samazinājumu.

- 17 Otrais iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopums attiecās uz *CEF* veikto finanšu līdzekļu pārvaldības un finansēšanas darbību nodošanu *GSTM*. Sabiedrības, uz kurām attiecās šī nodošana, laikposmā no 2010. gada 9. februāra līdz 2012. gada 15. jūnijam iesniedza divus iepriekšēju nodokļu nolēmumu pieprasījumus, uz kuriem Luksemburgas nodokļu iestādes atbildēja ar diviem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, kas tika pieņemti šajos datumos.
- 18 Atbilstoši šiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem *GSTM*, meitasuzņēmumam, bija jāiegādājas šī sprieduma 17. punktā aprakstītās *CEF* darbības par summu 1 036 912 506,84 EUR. Tam šī iegāde bija jāfinansē ar *ZORA*, kuru izsniedz *EIL*, starpnieks, un kura beigās *GSTM* bija jākonvertē par labu *EEL ZORA* nominālā summa, kam attiecīgajā gadījumā pieskaitāms *ZORA* pieaugums. Savukārt *EIL* bija jānodrošina summa, kura nepieciešama, lai saņemtu *ZORA* nominālo vērtību, noslēdzot ar *CEF* – kas tātad saistībā ar otro iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumu vienlaikus ir gan sabiedrība, kas nodod savu darbību, gan pārvaldītājsabiedrība, kura sniedz līdzekļus starpniekam – iepriekšapmaksātu līgumu šīs summas apmērā. Šajā līgumā bija paredzēts, ka *ZORA* konvertēšanas brīdī *CEF* tiks nodotas akcijas, kuras sākotnēji tika nodotas *EIL*, par vērtību, kas atkarībā no *GSTM* darbības rādītājiem ietver *ZORA* pieaugumu.
- 19 Piemērojot otro iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumu, *GSTM* 2011. gada 17. jūnijā un 2014. gada 30. jūnijā noslēdza divus *ZORA* tipa līgumus ar *EIL*; to termiņš beidzas 2026. gada 17. jūnijā un tie attiecas uz summu 1 036 912 506,84 EUR. *EIL* un *CEF* 2011. gada 17. jūnijā noslēdza priekšapmaksas līgumu par *ZORA* emisijas cenu.
- 20 Attiecībā uz nodokļu režīmu, kāds paredzēts otrajā iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopumā, *mutatis mutandis* ir piemērojami šī sprieduma 13.–15. punktā izklāstītie apsvērumi par pirmo minēto nolēmumu kopumu. Ir tikai jānorāda, ka no strīdīgā lēmuma 64. apsvērums un tajā minētajiem Luksemburgas Lielhercogistes paziņojumiem izriet, ka rezerve, kas tika saskaņota ar šīs dalībvalsts nodokļu administrāciju un kas ir pamats *GSTM* nodokļa saistību novērtēšanai, netika mainīta, neraugoties uz šajā ziņā iesniegto *Engie* grupas lūgumu.
- 21 No *GSTM* grāmatvedības un nodokļu deklarācijām izriet, ka tā *ZORA* pieauguma summu ir ierakstījusi gada bilancē kā saistības pretī atbilstošajiem izdevumiem peļņas un zaudējumu pārskatā, jo tā ir summa, kas *ZORA* termiņa beigās *GSTM* jākonvertē akcijās, kuras tālāk tiks nodotas *EIL* un pēc tam *CEF*. Attiecībā uz 2011.–2016. gadu šī summa ir norādīta strīdīgā lēmuma 73. apsvērumā ietvertajā 2. tabulā. Lēmuma 74. un 75. apsvērumā un tajos iekļautajās tabulās Eiropas Komisija ir norādījusi sekas, kādas otrais iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopums rada *GSTM* aplikšanai ar nodokli. Tāpat kā *LNG Holding – CEF* ieģrāmatoja savu līdzdalību meitasuzņēmumos kā tādu, par kuru ir tiesības saņemt atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši *LIR 166.* pantam.

C. Administratīvais process

- 22 2015. gada 23. martā Komisija nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei informācijas pieprasījumu par tās praksi iepriekšējo nodokļu nolēmumu jomā attiecībā uz *Engie* grupu. Attiecīgā dalībvalsts uz šo pieprasījumu atbildēja 2015. gada 25. jūnijā. Pamatojoties uz iesniegtajiem dokumentiem, Komisija 2016. gada 1. aprīlā vēstulē tai norādīja, ka nevar izslēgt iespēju, ka aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu ietver ar iekšējo tirgu nesaderīga valsts atbalsta elements.

- 23 2016. gada 19. septembrī Komisija sāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru. Lēmums par šīs procedūras sākšanu tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2017. gada 3. februārī.
- 24 Minētajā procedūrā notika vairākas sarakstes, un 2017. gada 1. jūnijā notika sanāksme, kuras sīks izklāsts ir ietverts pārsūdzētā sprieduma 55.–62. punktā.

D. Strīdīgais lēmums

- 25 2018. gada 20. jūnijā Komisija pieņēma strīdīgo lēmumu, kurā tā būtībā atzina, ka Luksemburgas Lielhercogiste ar savas nodokļu administrācijas starpniecību, pārkāpjot LESD 107. panta 1. punktu un 108. panta 3. punktu, ir piešķirusi selektīvu priekšrocību *Engie* grupai, kas tiek uzskatīta par vienu un to pašu ekonomisko vienību.
- 26 Neapšaubot visas finansēšanas struktūras – ko *Engie* grupa ieviesusi, lai nodotu *LNG Trading* darbības, no vienas puses, un *CEF* darbības, no otras puses – tiesiskumu atbilstoši Luksemburgas nodokļu tiesībām, Komisija apstrīdēja šīs struktūras ietekmi uz kopējo nodokli, kas jāmaksā šai grupai, būtībā pamatojoties uz to, ka gandrīz visa *Engie* meitasuzņēmumu Luksemburgā gūtā peļņa faktiski netika aplikta ar nodokli it īpaši *LIR* 166. pantā paredzētā atbrīvojuma dēļ.
- 27 Dalībvalsts vainojamība aplūkotajos iepriekšējos nodokļu nolēmumos Komisijas ieskatā izriet no tā, ka šos nolēmumus ir pieņēmusi Luksemburgas nodokļu administrācija un ka to dēļ ir zaudēti nodokļu ieņēmumi.
- 28 Attiecībā uz ekonomiskas priekšrocības piešķiršanu Komisija uzskatīja – tā izriet no apstākļa, ka ienākumi no, pirmkārt, *LNG Holding* līdzdalības un, otrkārt, *CEF* līdzdalības, netika aplikti ar nodokli. No ekonomiskā viedokļa šie ienākumi atbilst *ZORA* pieaugumam, ko attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* kā izdevumus atskaitīja no ar nodokli aplikamajiem ienākumiem.
- 29 Komisija uzskata, ka *ZORA* pieaugums nav aplikams ar nodokli ne meitasuzņēmumu, ne starpnieku, ne arī pārvaldītājsabiedrību līmenī, jo meitasuzņēmumi maksā tikai nodokli, kura bāze atbilst ierobežotai rezervei, kas ir saskaņota ar Luksemburgas nodokļu iestādēm.
- 30 Tādējādi Komisija norādīja, ka meitasuzņēmumi aplūkotās *ZORA* nākotnes konvertācijas dēļ katru gadu veidoja finanšu rezerves, kuras atbilda *ZORA* pieaugumam, kas tika uzskatīts par atskaitāmiem izdevumiem. Starpnieki netiek aplikti ar nodokli par *ZORA* pieaugumu, jo brīdī, kad *ZORA* tiek konvertēts atbilstoši ar attiecīgajām pārvaldītājsabiedrībām noslēgtajiem priekšapmaksas līgumiem, starpnieki cieš zaudējumus tādā pašā apmērā kā šis pieaugums. Visbeidzot, attiecīgās pārvaldītājsabiedrības, kurām *ZORA* termiņa beigās saskaņā ar priekšapmaksas līgumiem pieder meitasuzņēmumu akcijas, arī netiktu apliktas ar nodokli, jo ienākumi no līdzdalības, ko tās gūst no *ZORA* konvertēšanas, ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši *LIR* 166. pantam, kā izriet no iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem.
- 31 Lai pierādītu šo iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektivitāti, Komisija – kā izriet it īpaši no strīdīgā lēmuma 163.–170. un 237. apsvēruma – galvenokārt balstījās uz trim argumentācijas virzieniem. Pirmie divi attiecas uz selektīvas priekšrocības esamību pārvaldītājsabiedrību līmenī, ņemot vērā, pirmkārt, atsaucēs satvaru, kas ietver Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, un, otrkārt, atsaucēs satvaru, kurš attiecas tikai uz Luksemburgas tiesību normām par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa. Trešais argumentācijas virziens ir par priekšrocības esamību *Engie* grupas līmenī, ņemot vērā atsaucēs

satvaru, kas ietver Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu. Turklāt no strīdīgā lēmuma 289. apsvēruma izriet, ka pakārtoti izvirzītajā ceturtajā argumentācijas virzienā Komisija atzina, ka selektīva priekšrocība izrietēja no tā, ka Luksemburgas nodokļu iestādes nepiemēroja 1934. gada 16. oktobra *Steueranpassungsgesetz* (Likums par nodokļu pielāgošanu; *Mémorial A 1934, 9001. lpp.*) 6. pantu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Komisija arī uzskatīja, ka šī selektīvā priekšrocība nav pamatota.

- 32 Saistībā ar pirmo argumentācijas virzienu Komisija norādīja, ka ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem *Engie* grupai pārvaldītājsabiedrību līmenī esot piešķirta selektīva priekšrocība, jo ar tiem tiek izdarīta atkāpe no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas, kas izriet no *LIR* 18., 23., 40., 159. un 163. panta, saskaņā ar kuriem sabiedrības – Luksemburgas rezidentes, kas ir šīs valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas, maksā nodokli par peļņu, kas iegrāmatota to pārskatos. Tā uzskatīja, ka no šīm tiesību normām izrietošā mērķa noteikšana, lai varētu definēt atsauces satvaru, atbilst Tiesas judikatūrai, un ka no minētajām tiesību normām skaidri izriet šāds mērķis – visu to sabiedrību peļņas aplikšana ar nodokli, kuras ir nodokļa maksātājas Luksemburgā. Komisija piebilda, ka atsauces satvara, kas ietver Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, ņemšana vērā arī atbilst šai judikatūrai, jo Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka, pastāvot pasākumiem attiecībā uz uzņēmumu aplikšanu ar nodokli, atsauces satvaru var noteikt, ņemot vērā pēdējo minēto aplikšanas ar nodokli sistēmu, nevis īpašus noteikumus, kas piemērojami konkrētiem nodokļu maksātājiem vai konkrētiem darījumiem.
- 33 Luksemburgas nodokļu iestādes ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem esot atkāpušās no šī satvara, pieļaudamas, ka attiecīgo pārvaldītājsabiedrību ienākumi no līdzdalības, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam, netiek aplikti ar nodokli. Šie nolēmumi arī esot radījuši diskrimināciju par labu šīm pārvaldītājsabiedrībām, jo sabiedrības, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas Luksemburgā, atšķirībā no minētajām pārvaldītājsabiedrībām maksā nodokli par to peļņu, kāda iegrāmatota to pārskatos.
- 34 Saistībā ar otro argumentācijas virzienu Komisija atzina, ka ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem *Engie* grupai pārvaldītājsabiedrību līmenī ir piešķirta selektīva priekšrocība, jo ar tiem ir izdarīta atkāpe no atsauces satvara, kas attiecas tikai uz normām par ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, kāda izriet no *LIR* 164. un 166. panta. Mātesuzņēmuma ienākumu no līdzdalības atbrīvojums no nodokļa esot iespējams tikai tad, ja sadalītā peļņa jau iepriekš ir aplikta ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī. Pārvaldītājsabiedrību līmenī no nodokļa atbrīvotie ienākumi no līdzdalības ekonomiskā ziņā atbilstu *ZORA* pieaugumam, ko meitasuzņēmumi kā izdevumus atskaitījuši no saviem ar nodokli aplikamajiem ienākumiem.
- 35 Komisija strīdīgā lēmuma 212. apsvērumā atzina, ka no ekonomiskā viedokļa, ņemot vērā tiešo un acīmredzamo saikni starp ienākumiem, kas atbrīvoti no nodokļa pārvaldītājsabiedrību līmenī, un *ZORA* pieaugumu, kurš atskaitīts meitasuzņēmumu līmenī, šis pieaugums ir līdzvērtīgs sadalītajai peļņai. Atkāpe no atsauces satvara esot radījusi diskrimināciju par labu attiecīgajām pārvaldītājsabiedrībām, jo būtībā mātesuzņēmumi, kas atrodas ar šīm pārvaldītājsabiedrībām faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, nevar saņemt atbrīvojumu no nodokļa par saviem ienākumiem no līdzdalības, ja to meitasuzņēmumu līmenī sadalītā peļņa iepriekš nav aplikta ar nodokli.

- 36 Ar to, ka starp *LIR* 164. un 166. pantu nav tiešas saiknes, nevarot apšaubīt šo konstatējumu, jo, ja vienus un tos pašus ienākumus varētu atbrīvot no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī un atskaitīt kā izdevumus meitasuzņēmuma līmenī, tie Luksemburgā vispār netiktu aplikti ar nodokli, un tas būtu pretrunā gan Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķim, gan mērķim novērst nodokļu dubultu uzlikšanu.
- 37 Saistībā ar trešo argumentācijas virzienu Komisija apgalvo, ka aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektivitāte izrietot arī no analīzes, kas veikta grupas līmenī, kuru veido attiecīgās pārvaldītājsabiedrības, starpnieki un meitasuzņēmumi, jo, sākot no 2015. gada, šīs sabiedrības veidoja vienu un to pašu fiskālo vienību, maksājot nodokļus konsolidēti. Katrā ziņā Komisija uzskata – tā kā valsts pasākumu ekonomisko seku analīze ir jāveic, ņemot vērā uzņēmumus, tad attiecīgās pārvaldītājsabiedrības, starpnieki un meitasuzņēmumi ir jāatzīst par vienu un tā paša uzņēmuma daļu valsts atbalsta tiesību izpratnē. Komisija, pirmkārt, piebilda, ka iepriekšējo nodokļu nolēmumu pieprasījumi attiecās uz visu *Engie* grupas vienību, kuras bija iesaistītas attiecīgajos darījumos, nodokļu režīmu un, otrkārt, ka ekonomiskā priekšrocība, kāda, pēc tās domām, bija šai grupai, ir saistīta ar ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu pārvaldītājsabiedrības līmenī un *ZORA* pieauguma kā izdevumu atskaitīšanu meitasuzņēmumu līmenī. *Engie* grupai piešķirtā selektīvā priekšrocība izrietot no tā, ka iepriekšējos nodokļu nolēmumos ir paredzēta atkāpe no atsauces satvara, kas atbilst Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai, kuras mērķis ir aplikti ar nodokli sabiedrības, kas Luksemburgā maksā nodokli, par to peļņu, kādu tās ir iegrāmatājušas savos pārskatos.
- 38 Nodokļu nastas samazināšana meitasuzņēmumu līmenī, kas izriet no *ZORA* pieauguma kā izmaksu atskaitīšanas no šo meitasuzņēmumu ar nodokli aplikamajiem ienākumiem, neesot tikusi kompensēta ar nodokļu nastas palielināšanu pārvaldītājsabiedrību līmenī vai starpnieku ar nodokli aplikamo ienākumu palielināšanu, un tas faktiski esot izraisījis visas *Engie* grupas Luksemburgā ar nodokli aplikamo ienākumu samazinājumu. Taču citas sabiedrību grupas, kas atrodas ar šo grupu faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, neesot varējušas saņemt šādu ar nodokli aplikamo kopējo ienākumu samazinājumu.
- 39 Komisijas pakārtotā analīze ir balstīta uz to, ka Luksemburgas nodokļu iestādes ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem ir noraidījušas Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. panta piemērošanu, lai gan bija izpildīti Luksemburgas judikatūrā identificētie četri kritēriji, kas raksturo tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, proti, privāttiesību formu vai institūciju izmantošana, nodokļu nastas samazināšana, neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošana un ar nodokļiem nesaistītu apsvērumu neesamība.
- 40 Precīzāk, attiecībā uz pēdējiem diviem kritērijiem Komisija uzsvēra – tas, ka meitasuzņēmumu Luksemburgā gūtā peļņa gandrīz vispār netiek aplikta ar nodokli, nebūtu iespējams, ja darbības sektoru nodošanai tiktu izmantots pašu kapitāla instruments vai aizdevums starp meitasuzņēmumiem un attiecīgajām pārvaldītājsabiedrībām. Turklāt *Engie* grupai neesot bijis cita ekonomiska iemesla kā vien būtiska nodokļu ietaupījuma īstenošana, lai tā izvēlētos izveidotās sarežģītās finansēšanas struktūras, kas apstiprinātas aplūkotajos iepriekšējos nodokļu nolēmumos.
- 41 Turklāt Komisija uzskatīja, ka attiecīgā dalībvalsts nav sniegusi nekādu pamatojumu labvēlīgajai attieksmei pret pārvaldītājsabiedrībām. Komisija no tā secināja, ka šo režīmu nevar pamatot ar Luksemburgas nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo struktūru. Katrā ziņā tā norādīja, ka būtībā nevar pieņemt hipotētisko pamatojumu, kas balstīts uz nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

- 42 Komisija precizē, ka, ņemot vērā dažādās nozares, kurās *Engie* grupa darbojas vairākās dalībvalstīs, nodokļu režīms, kāds tai piemērots atbilstoši aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, atbrīvoja šo grupu no nodokļu nastas, kas tai parasti būtu jāuzņemas saistībā ar savu darbību ikdienas pārvaldību. Tāpēc šie nodokļu nolēmumi esot izkropļojuši vai draudējuši izkropļot konkurenci.
- 43 Komisija, uzskatīdama, ka piešķirtais atbalsts nav saderīgs ar iekšējo tirgu un ir nelikumīgs, uzdeva Luksemburgas Lielhercogistei saistībā ar darījumiem, uz kuriem attiecas pirmais aplūkotais iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopums, nekavējoties atgūt no *LNG Holding* un, ja tas netiek darīts, no *Engie* vai viena no tās tiesību pārņēmējiem, vai arī *Engie* grupas uzņēmumiem atbalstu, kas jau ir materializējies *ZORA*, kurš tika noslēgts par labu *LNG Supply* 2014. gadā veiktas konvertācijas rezultātā. Saistībā ar darījumiem, uz kuriem attiecas otrais aplūkotais iepriekšējo nodokļu nolēmumu kopums, Komisija lika šai dalībvalstij nepiemērot šos nolēmumus attiecībā uz ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa, uz ko, iespējams, būtu tiesības *LNG Holding* un *CEF*, pilnīgas *ZORA*, kas noslēgts par labu *LNG Supply* un *GSTM*, konvertācijas brīdī.
- 44 Komisija norādīja, ka šāda atgūšana neapdraud tiesiskās drošības, tiesiskās palāvēības aizsardzības, vienlīdzīgas attieksmes un labas pārvaldības principus, un noraidīja iebildumus, ko Luksemburgas Lielhercogiste bija izvirzījusi administratīvajā procesā un kas attiecās uz procesuāliem pārkāpumiem, kuri esot pieļauti formālajā izmeklēšanas procedūrā.

II. Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

- 45 Ar prasības pieteikumiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti attiecīgi 2018. gada 30. augustā un 4. septembrī, Luksemburgas Lielhercogiste (lieta T-516/18) un *Engie* u.c. (lieta T-525/18) cēla prasības atcelt strīdīgo lēmumu.
- 46 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 28. janvārī, Luksemburgas Lielhercogiste atbilstoši tajā brīdī spēkā esošajam Vispārējās tiesas Reglamenta 28. panta 5. punktam lūdza lietu T-516/18 izskatīt paplašinātā iztiesāšanas sastāvā. Vispārējā tiesa apmierināja šo lūgumu.
- 47 Ar Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2019. gada 15. februāra rīkojumu Īrijai tika atļauts iestāties lietā T-516/18 Luksemburgas Lielhercogistes prasījumu atbalstam.
- 48 Ar Vispārējās tiesas 2019. gada 16. oktobra lēmumu lieta T-516/18 atbilstoši Vispārējās tiesas Reglamenta 27. panta 5. punktam tika nodota otrajai palātai paplašinātā sastāvā.
- 49 Ar Vispārējās tiesas otrās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētāja 2020. gada 12. jūnija rīkojumu, uzklusot lietas dalībniekus, lietas T-516/18 un T-525/18 atbilstoši Vispārējās tiesas Reglamenta 68. panta 1. punktam tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļai. Ar šo pašu rīkojumu tika nolemts izņemt konfidenciālos datus no Īrijai pieejamajiem lietas materiāliem atbilstoši Luksemburgas Lielhercogistes, kā arī *Engie* u.c. iesniegtajiem lūgumiem par konfidencialitātes ievērošanu.
- 50 Prasības pamatojumam Luksemburgas Lielhercogiste izvirzīja sešus pamatus: pirmais attiecās uz to, ka Komisija esot kļūdaini novērtējusi aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektivitāti; otrais – uz jēdziena “priekšrocība” pārkāpumu; trešais – uz slēptu nodokļu saskaņošanu, ko esot

veikusi šī iestāde, neievērojot LES 4. un 5. pantu; ceturtais – uz procesuālo tiesību pārkāpumu; piektais, kas izvirzīts pakārtoti, uz Savienības tiesību vispārējo principu pārkāpumu saistībā ar iespējami piešķirtā atbalsta atgūšanu un sestais uz pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi.

- 51 Savukārt *Engie* u.c. savas prasības pamatojumam izvirzīja astoņus pamatus, no kuriem seši pārklājās ar Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītajiem pamatiem. Papildus *Engie* u.c. apgalvoja, ka iepriekšējie nodokļu nolēmumi nav attiecināmi uz valsti un ka katrā ziņā Komisija tos esot kļūdaini kvalificējusi kā individuālu atbalstu.
- 52 Ar pārsūdzēto spriedumu Vispārējā tiesa, apvienojusi lietas T-516/18 un T-525/18 sprieduma taisīšanas nolūkā, noraidīja visus šajās prasībās izvirzītos pamatus un pilnībā noraidīja šīs prasības.
- 53 Vispirms Vispārējā tiesa noraidīja pamatus par to, ka Komisija, pieņemot strīdīgo lēmumu, bija veikusi slēptu nodokļu saskaņošanu, atgādinādama, ka, lai gan tiešie nodokļi pašreizējā Savienības tiesību attīstības stadijā ietilpst dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm šī kompetence tomēr ir jāisteno, ievērojot Savienības tiesības.
- 54 Tā norādīja, ka atbilstoši judikatūrai, ja nodokļu pasākumi faktiski rada diskrimināciju starp salīdzināmā situācijā esošām sabiedrībām attiecībā uz šo pasākumu mērķi un piešķir to saņēmējiem selektīvas priekšrocības, kas dod priekšroku “konkrētiem” uzņēmumiem vai “konkrētiem” ražojumiem, minētos pasākumus var uzskatīt par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Tāpēc Vispārējā tiesa uzskatīja – tā kā Komisija ir kompetenta uzraudzīt LESD 107. panta ievērošanu, tai nevar pārņemt pilnvaru pārsniegšanu, izvērtējot attiecīgos iepriekšējos nodokļu nolēmumus, lai pārbaudītu, vai tie bija valsts atbalsts, un apstiprinošas atbildes gadījumā – vai tie bija saderīgi ar iekšējo tirgu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 55 Šajā ziņā tā nosprieda, ka Komisija, pierādot šo iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektivitāti, neuzspieda pati savu Luksemburgas nodokļu tiesību interpretāciju, bet gan tikai – pamatodamās nevis uz savu minēto tiesību interpretāciju, bet gan uz Luksemburgas nodokļu iestāžu interpretāciju – izklāstīja šīs tiesību normas.
- 56 Kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 138.–153. punkta, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka Komisija, pārbaudot nodokļu pasākumus valsts atbalsta jomā, varēja pati izvērtēt valsts nodokļu tiesību normas, jo tās vērtējumu vajadzības gadījumā varēja apstrīdēt attiecīgā dalībvalsts vai iespējamās ieinteresētās personas, ceļot atcelšanas prasību Vispārējā tiesā. Tās ieskatā Komisija šajā gadījumā varēja vienīgi izvērtēt Luksemburgas tiesībās par “parastu” atzīto nodokļu režīmu, kādu piemēroja Luksemburgas nodokļu iestādes. Šādi rīkojoties, tā nav veikusi “nodokļu saskaņošanu”, bet ir vienīgi īstenojusi tai LESD 107. panta 1. punktā piešķirto kompetenci.
- 57 Turpinājumā Vispārējā tiesa atzina, ka pamati par tiesību kļūdām un kļūdām vērtējumā, identificējot selektīvu priekšrocību par labu *Engie* grupai, nav pamatoti. Tā it īpaši noraidīja *Engie* u.c. pamatu par to, ka Komisija, sajaucot selektivitātes un priekšrocības kritērijus, šādas priekšrocības esamību esot izsecinājusi nevis no apgalvotās atkāpes no vispārīgām tiesību normām, kuru mērķis ir noteikt ar nodokli apliekamos ienākumus, bet gan no apgalvotās atkāpes no mērķa jebkādos apstākļos aplikēt ar nodokli sabiedrību, kas ir ienākuma nodokļa maksātājas, peļņu. Šajā ziņā tā atzina – lai gan nodokļu jomā selektivitāte un priekšrocība principā ir uzskatāmi par diviem atšķirīgiem kritērijiem, tomēr priekšrocības un selektivitātes pārbaude sakrīt, jo abi šie kritēriji nozīmē, ka ir jāpierāda, ka apstrīdētā nodokļu pasākuma rezultātā samazinās nodokļa summa, kas pasākuma saņēmējam parasti būtu jāmaksā atbilstoši parastajam

nodokļu režīmam, kas ir piemērojams citiem nodokļu maksātājiem, kuri atrodas tādā pašā situācijā. Papildus no Tiesas judikatūras izriet, ka abus šos kritērijus var izvērtēt kopā kā LESD 107. panta 1. punktā paredzēto “trešo nosacījumu” attiecībā uz “selektīvas priekšrocības” esamību.

- 58 Šajā gadījumā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 239.–253. punktā norādīja, ka Komisija ir centusies pierādīt – neatkarīgi no tā, cik pamatoti ir visi apstrīdētajā lēmumā iekļautie argumenti –, ka aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu rezultātā tiek samazināta nodokļa summa, kas parasti būtu jāmaksā attiecīgajām pārvaldītājsabiedrībām atbilstoši parastajam nodokļu režīmam, un ka tāpēc šie pasākumi ir atkāpe no nodokļu noteikumiem, kādi piemērojami citiem nodokļu maksātājiem, kuri atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Ņemot vērā minēto pasākumu nodokļu raksturu, Vispārējā tiesa nosprieda – tas, ka Komisija vienlaicīgi izvērtē nosacījumus par selektīvu priekšrocību piešķiršanu ar šo pasākumu palīdzību, ir atbilstoši judikatūrai.
- 59 Turklāt Vispārējā tiesa noraidīja attiecīgos Luksemburgas Lielhercogistes, kā arī *Engie* u.c. pamatus par to, ka Komisija esot kļūdaini attiecinājusi atsauces satvaru tikai uz tiesību normām, kas piemērojamas pilnībā iekšējām situācijām. Šajā ziņā tā uzsvēra, ka attiecīgā situācija ir pilnībā iekšēja, jo gan attiecīgās pārvaldītājsabiedrības, gan meitasuzņēmumi un starpnieki ir reģistrēti Luksemburgā. Tāpēc šo sabiedrību nodokļu situācijas bija vienas un tās pašas nodokļu iestādes kompetencē, un tas izslēdza nodokļu dubultas uzlikšanas risku, kas saistīts ar dažādu nodokļu režīmu piemērošanu un dažādu nodokļu iestāžu iesaistišanos, kāda var pastāvēt pārrobežu peļņas sadales gadījumā.
- 60 Attiecībā uz atsauces satvaru Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 288.–301. punktā nepiekrita arī Luksemburgas Lielhercogistes, kā arī *Engie* u.c. argumentācijai, atbilstoši kurai atsauces satvara definēšana tādējādi, ka tas attiecas tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu, nozīmēja kļūdainu abu minēto tiesību normu interpretāciju. Apelācijas sūdzības iesniedzējas it īpaši apgalvoja, pirmkārt, ka *ZORA* nav saistīts ar peļņas sadali pirmā no šiem pantiem izpratnē un, otrkārt, ka otro no minētajiem pantiem nevar interpretēt tādējādi, ka atbrīvojuma saņemšana mātesuzņēmuma līmenī ir atkarīga no nosacījuma, ka meitasuzņēmuma līmenī nav atskaitīts nodoklis saistībā ar *ZORA* laikā gūtajiem ienākumiem. Vispārējā tiesa, pirmām kārtām, atzīstot, ka *LIR* 166. pantā līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa piešķiršana mātesuzņēmuma līmenī formāli nav pakārtota nosacījumam par sadalītās peļņas iepriekšēju aplikšanu ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī, tomēr atzina, ka šāda atbrīvojuma piešķiršanu varēja būt iespējama tikai tad, ja meitasuzņēmuma sadalītie ienākumi ir tikuši iepriekš aplikti ar nodokli, izņemot pieņēmumu, ka pilnībā iekšējā situācijā nenotiek dubulta aplikšana ar nodokli. Otrām kārtām, atzīstot arī to, ka *ZORA* pieaugums formāli nav peļņas sadale, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 300. punktā uzskatīja, ka ienākumi no līdzdalības, kas bija atbrīvoti no nodokļa *LNG Holding* līmenī, būtībā atbilst šai pieauguma summai, un tādējādi šis pieaugums “konkrētās lietas ļoti specifiskajos apstākļos, ņemot vērā sabiedrības shēmu, kas ietver pārvaldītāju uzņēmumu, starpnieku uzņēmumu un meitasuzņēmumu, no [saturiskā viedokļa] atbilst peļņas sadalei”.
- 61 Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* u.c. apgalvoja, pirmkārt, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām *LIR* 164. pantā ir reglamentēta tikai sadalītā peļņa, nevis *ZORA*, kas vispirms ir parāds un pēc tam kapitāls, un ka šajā lietā nepastāvēja nekāda tieša un acīmredzama saikne starp *ZORA* pieauguma atskaitīšanu meitasuzņēmumu līmenī un ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu attiecīgo pārvaldītājsabiedrību līmenī; otrkārt, ka *ZORA* vērtības pieaugums tā emitēšanas brīdī nebija skaidrs; treškārt, ka Luksemburgas nodokļu iestādes bija pareizi piemērojušas *LIR* 164. un 166. pantu, aplūkojot tos atsevišķi; ceturtkārt, ka Komisija nav pierādījusi, ka ar aplūkotajiem

iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem ir pārkāptas šīs abas tiesību normas, aplūkojot tās atsevišķi; un, piektkārt, ka Komisija nav pierādījusi, ka attiecībā uz *Engie* grupu pārvaldītājsabiedrību līmenī tika piemērots labvēlīgāks režīms.

- 62 Šajā ziņā tā, pirmām kārtām, norādīja, ka šajā lietā ienākumi, ko *LNG Holding* bija guvusi no iepriekšapmaksātā līguma piemērošanas, patiesībā ekonomiskā ziņā atbilda *ZORA* pieaugumam pirms šī *ZORA* daļējās konvertēšanas. Tā apgalvoja – lai arī *ZORA* pieaugumu atskaitīšanas iespējamība meitasuzņēmumu līmenī formāli ir nodalīta no līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa pārvaldītājsabiedrību līmenī, faktiski šīs abas darbības vieno tieša saikne tādējādi, ka Komisija varēja pamatoti uzskatīt, ka Luksemburgas nodokļu administrācija ir atkāpusies no atsauces satvara, kas attiecas tikai uz *LIR* 164. un 166. panta normām.
- 63 Otrām kārtām, Vispārējā tiesa attiecībā uz *ZORA* neskaidro vērtību tā emisijas dienā, kā arī aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu pieņemšanas brīdī uzskatīja, ka pasākums var būt valsts atbalsts LESD 107. panta izpratnē, pat ja šī pasākuma pieņemšanas dienā nav materializējusies nekāda selektīva priekšrocība. Tā uzskatīja, ka šādas priekšrocības materializēšanās neesamība ir šķērslis nevis minētā pasākuma kvalificēšanai par valsts atbalstu, bet vienīgi šī atbalsta atgūšanai. Šajā gadījumā apstākļi, ka *ZORA* pieņemšanas dienā attiecīgo meitasuzņēmumu gūtā peļņa bija nejaušība, neļauj izslēgt nedz pārvaldītājsabiedrībām piešķirtās selektīvas priekšrocības esamību, nedz to, ka Luksemburgas nodokļu administrācija ir atkāpusies no šī ierobežotā atsauces satvara.
- 64 Trešām kārtām, Vispārējā tiesa nosprieda, ka Luksemburgas tiesībās pastāv saikne starp līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī un tā meitasuzņēmuma līmenī sadalīto ienākumu atskaitīšanas iespējamību. Tā uzskatīja, ka šādu atbrīvojumu nevar piemērot, iepriekš nepārbaudot, vai attiecīgie ienākumi ir tikuši aplikti ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī. Šajā lietā mātesuzņēmuma *LNG Holding* gūtos ienākumus no līdzdalības, kas ekonomiskā ziņā atbilst *ZORA* pieaugumam, parasti nevarētu atbrīvot no nodokļa, ja tā meitasuzņēmums *LNG Supply* šo pieaugumu ir atskaitījis kā izdevumus. Vispārējā tiesa no tā secināja, ka Komisija pamatoti varēja uzskatīt, ka iespēja atskaitīt ienākumus meitasuzņēmuma līmenī un to vēlāks atbrīvojums no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī ir atkāpe no atsauces satvara, kas attiecas tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu.
- 65 Ceturtnām kārtām, tā uzskatīja, ka pretēji tam, ko šajā lietā apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, atkāpes no šī atsauces satvara esamība ir jāizvērtē, nevis ņemot vērā *LIR* 164. un 166. pantu atsevišķi, bet gan šo tiesību normu kopīgas interpretācijas gaismā.
- 66 Piektām kārtām, Vispārējā tiesa atbildēja uz argumentu, ka Komisija neesot pierādījusi, ka *Engie* grupai attiecīgo pārvaldītājsabiedrību līmenī piemērots preferenciāls režīms, lai gan tai esot bijis jāidentificē uzņēmumiem, kuriem adresēti iepriekšējie nodokļu nolēmumi, piemērotās raksturīgās un specifiskās iezīmes, kas ļauj tos nošķirt no uzņēmumiem, kuri no šī režīma ir izslēgti. Šajā kontekstā tā atgādināja, ka selektivitātes nosacījums ir izpildīts, tiklīdz Komisija spēj pierādīt, ka valsts pasākums, ar kuru tiek piešķirta nodokļu priekšrocība, ir atkāpe no attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā vispārējā vai “parastā” nodokļu režīma, ciktāl ar to tā konkrēto seku dēļ tiek ieviesta diferencēta attieksme starp uzņēmējiem, kuri, ņemot vērā ar šo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Turklāt atbilstoši judikatūrai nodokļu pasākums var būt selektīvs pat tad, ja ikviens uzņēmums var brīvi izvēlēties veikt darījumu, no kura ir atkarīga šajā pasākumā paredzētās priekšrocības piešķiršana. Šajā lietā no Vispārējās tiesas argumentācijas pārsūdzētā sprieduma 304.–381. punktā izriet, ka Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka attiecīgajām pārvaldītājsabiedrībām piemērots preferenciāls nodokļu režīms salīdzinājumā ar jebkuru mātesuzņēmumu, kurš var gūt ienākumus no

līdzdalības, kas to izmaksāšanas brīdī netika aplikti ar nodokli. Apstākļi, ka attiecībā uz citām pārvaldītājsabiedrībām, kas nav *CEF* un *LNG Holding*, tika pieņemti identiski iepriekšēji nodokļu nolēmumi, katrā ziņā esot norāde uz iespējamu atbalsta shēmu, nevis uz diskriminācijas neesamību.

- 67 Pakārtoti – Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 383. punktā uzskatīja, ka attiecīgo iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektivitāti ir lietderīgi izvērtēt, ņemot vērā atsauces satvaru, kas ietver Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu saistībā ar šajā ziņā Komisijas izteiktās argumentācijas nebijušo raksturu. Vispārējā tiesa uzskatīja, pirmkārt, ka pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, Komisija kopš lēmuma par formālās izmeklēšanas procedūras sākšanu bija uzstājusi uz to, lai Luksemburgas iestādes nepiemērotu šo tiesību normu, un pēc tam aicinājusi Luksemburgas Lielhercogisti un *Engie* grupu iesniegt papildu apsvērumus par šo jautājumu. Otrkārt, tā norādīja – pat ja Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pants šajā lietā nerada nekādas interpretācijas grūtības, Komisija atsaucās gan uz Luksemburgas administratīvo, gan tiesu praksi. Treškārt, tā uzskatīja, ka šajā lietā ir izpildīti kritēriji, kas jāievēro, lai atbilstoši Luksemburgas tiesībām konstatētu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Vispārējā tiesa no tā secināja, ka Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka Luksemburgas nodokļu administrācija ir atkāpusies no atsauces satvara, kas ietver Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantu.
- 68 Vispārējā tiesa noraidīja arī pārējos prasību pamatus.

III. Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi apelācijas instancē

A. Lieta C-451/21 P

- 69 Apelācijas sūdzībā Luksemburgas Lielhercogiste lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
 - galvenokārt – pieņemt galīgo nolēmumu pēc būtības un apmierināt tās prasījumus pirmajā instancē, atceļot strīdīgo lēmumu;
 - pakārtoti – nodot lietu atkārtotai izskatīšanai Vispārējā tiesā, un
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 70 Komisija lūdz Tiesu:
- noraidīt apelācijas sūdzību un
 - piespriest Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 71 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2021. gada 11. oktobra rīkojumu Luksemburga/Komisija (C-451/21 P, EU:C:2021:858) attiecībā uz Īriju, personu, kas iestājusies lietā pirmajā instancē, tika piemērota konfidencialitāte saistībā ar aizklāto informāciju apelācijas sūdzības un tās 2., 3. un 11. pielikuma nekonfidencialajā versijā, ko Luksemburgas Lielhercogiste Tiesas kancelejā iesniedza 2021. gada 2. augustā, Īrijai darot zināmu vienīgi nekonfidencialo versiju.

B. Lieta C-454/21 P

72 Apelācijas sūdzībā *Engie* u.c. lūdz Tiesu:

- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
- galvenokārt – apmierināt to pirmajā instancē izvirzītos prasījumus vai, pakārtoti, atcelt strīdīgā lēmuma 2. pantu, ciktāl ar to ir uzdots atgūt atbalstu;
- pakārtoti – nodot lietu atkārtotai izskatīšanai Vispārējā tiesā, un
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

73 Komisija lūdz Tiesu:

- apelācijas sūdzību noraidīt un
- piespriest *Engie* u.c. atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

IV. Par apelācijas sūdzībām

74 Ņemot vērā šo lietu saistību, atbilstoši Tiesas Reglamenta 54. panta 1. punktam tās ir jāapvieno sprieduma taisīšanai.

A. Par pieņemamību

75 Komisija, formāli neizvirzot iebildi par nepieņemamību, pirmkārt, apgalvo, ka pirmais pamats lietā C-451/21 P un otrais pamats lietā C-454/21 P, ar kuriem attiecīgi Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* u.c. pārmet Vispārējai tiesai, ka tā, lai noteiktu selektīvas priekšrocības esamību, izmantoja atsaucis satvaru, kas tika kļūdaini ierobežots, attiecinot to tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu, un kļūdaini paplašināja šo atsaucis satvaru, ietverot tajā Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu, nav pieņemami. Komisija uzskata, ka šie pamati, kas pirmo reizi izvirzīti tikai apelācijas stadijā, maina Vispārējā tiesā izskatītā strīda priekšmetu. Otrkārt, Komisija apgalvo, ka otrais pamats lietā C-451/21 P, kā arī pirmais un otrais pamats lietā C-454/21 P arī nav pieņemami, ciktāl lietas dalībnieki ar tiem apšaubā Vispārējās tiesas veikto Luksemburgas tiesību vērtējumu, kas esot faktu vērtējums, un tāpat to nevar izvērtēt apelācijas tiesvedībā, ja vien nav notikusi šo tiesību sagrozīšana.

76 Šajā ziņā jāatgādina, ka Tiesas kompetence, lemjot par apelācijas sūdzību, kas iesniegta par Vispārējās tiesas pieņemtu nolēmumu, ir noteikta LESD 256. panta 1. punkta otrajā daļā. Tajā norādīts, ka apelācijas sūdzību var iesniegt vienīgi par tiesību jautājumiem un “saskaņā ar Statūtos paredzētiem nosacījumiem un ierobežojumiem”. Tiesas Statūtu 58. panta pirmajā daļā uzskaitīto pamatu, ko var izvirzīt apelācijas ietvaros, sarakstā ir paskaidrots, ka apelācijas sūdzību var pamatot ar to, ka Vispārējā tiesa ir pārkāpusi Savienības tiesības (spriedums, 2011. gada 5. jūlijs, *Edwin/ITSB*, C-263/09 P, EU:C:2011:452, 46. punkts).

77 Principā ir skaidrs, ka apelācijas tiesvedībā pārbaudot tādu vērtējumu, ko Vispārējā tiesa veikusi attiecībā uz valsts tiesībām un kas valsts atbalsta jomā ir faktu novērtējums, Tiesai ir kompetence tikai pārbaudīt, vai ir notikusi šo tiesību sagrozīšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada

8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 82. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tomēr Tiesai nevar liegt iespēju pārbaudīt, vai šādi vērtējumi paši par sevi nav Savienības tiesību pārkāpums šī sprieduma 76. punktā minētās judikatūras izpratnē.

- 78 Jautājums par to, vai Vispārējā tiesa ir pienācīgi noteikusi atbilstošā atsauces satvara robežas un līdz ar to pareizi interpretējusi to veidojošās tiesību normas, ir tiesību jautājums, kas var būt Tiesas pārbaudes priekšmets apelācijas stadijā. Argumenti ar mērķi apstrīdēt atsauces satvara izvēli vai tā nozīmi selektīvās priekšrocības pastāvēšanas analīzes pirmajā posmā ir pieņemami, jo šī analīze izriet no valsts tiesību juridiskās kvalifikācijas, pamatojoties uz Savienības tiesību normu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 85. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 79 Ja tiktu atzīts, ka Tiesa nevar izvērtēt, vai Vispārējā tiesa, nepieļaudama tiesību kļūdu, ir pārņēmusi atbilstošā atsauces satvara robežu noteikšanu, šī satvara interpretācija un piemērošana tādējādi, ka tas ir noteicošais kritērijs, lai izvērtētu selektīvas priekšrocības esamību, nozīmētu pieņemt iespēju, ka Vispārējā tiesa attiecīgā gadījumā ir pārkāpusi Savienības primāro tiesību normu, proti, LESD 107. panta 1. punktu, taču šo pārkāpumu nevar sodīt apelācijas tiesvedībā, un tas būtu pretrunā LESD 256. panta 1. punkta otrajai daļai, kā norādīts šī sprieduma 76. punktā.
- 80 Tāpēc jāuzskata, ka Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* u.c., aicinādamas Tiesu pārbaudīt, pirmkārt, vai tas, ka Komisija atsauces satvaru attiecināja tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu vai paplašināja šo satvaru, attiecinot to arī uz Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantu, ko Vispārējā tiesa apstiprināja, un, otrkārt, vai nozīme, kādu šīm tiesību normām ir piešķirusi gan Komisija, gan Vispārējā tiesa, atbilst šo normu tādai interpretācijai un piemērošanai, kas ļauj definēt parasto nodokļu režīmu, lai veiktu analīzi par selektīvas priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir izvirzījušas pamatus, kuri, pretēji Komisijas apgalvotajam, ir pieņemami.

B. Par lietas būtību

- 81 Apelācijas sūdzības pamatošanai lietā C-451/21 P Luksemburgas Lielhercogiste izvirza četrus pamatus: pirmais attiecas uz LESD 107. panta pārkāpumu, jo Vispārējā tiesa nosprieda, ka Komisija ir pierādījusi, ka ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem pārvaldītājsabiedrībām ir piešķirta selektīva priekšrocība, ņemot vērā atsauces satvaru, ko veido *LIR* 164. un 166. pants; otrais – uz LESD 107. panta pārkāpumu, ciktāl Vispārējā tiesa nosprieda, ka Komisija ir pierādījusi, ka ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem *Engie* grupai ir piešķirta selektīva priekšrocība, kura izrietēja no Nodokļu pielāgošanas likuma 6. panta nepiemērošanas; trešais – uz LES 4. un 5. panta pārkāpumu; un ceturtais – uz to, ka Vispārējā tiesa nav izpildījusi tai LESD 296. pantā noteikto pienākumu norādīt pamatojumu.
- 82 Apelācijas sūdzību lietā C-454/21 P pamatošanai *Engie* u.c. izvirza trīs pamatus: pirmais attiecas uz Vispārējās tiesas pieļautajām tiesību kļūdām un faktu sagrozišanu, pārbaudot atsauces satvaru, ko veido *LIR* 164. un 166. pants, definēšanas tiesiskumu; otrais – uz kļūdām tiesību piemērošanā un faktu sagrozišanu, ko tā esot pieļāvusi, apstiprinot Komisijas pierādījumu par selektīvas priekšrocības esamību, ņemot vērā Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu; un trešais – uz Vispārējās tiesas pieļauto tiesiskās drošības, tiesiskās paļāvības aizsardzības un nodokļu tiesību atpakaļejoša spēka aizlieguma principu pārkāpumu.

1. Par apelācijas sūdzību pirmo pamatu

a) Lietas dalībnieku argumenti

- 83 Pirmajam pamatam lietā C-451/21 P ir divas daļas.
- 84 Šī pamata pirmajā daļā Luksemburgas Lielhercogiste, pirmām kārtām, it īpaši apgalvo, ka no judikatūras izriet, ka nodokļu jomā selektīvas priekšrocības esamību var noteikt, vienīgi salīdzinot to ar tā dēvēto “parasto” nodokļu režīmu. Pieņemot Komisijas analīzi, Vispārējā tiesa esot mākslīgi ierobežojusi atsaucē satvaru, kas palīdz veikt šo salīdzinājumu, attiecinot to uz divām tiesību normām, viena no kurām – kā to turklāt īpaši atzinusi Vispārējā tiesa – šajā lietā nav piemērojama. Šajā analīzē neesot ņemtas vērā citas tiesību normas, kuras attiecas uz sabiedrību komerciālās peļņas noteikšanu, lai gan judikatūrā šajā ziņā Komisijai esot aizliegts balstīties uz atsaucē satvaru, ko veido dažas normas, kuras ir mākslīgi izņemtas no plašāka tiesiskā regulējuma.
- 85 Otrām kārtām, Vispārējā tiesa esot apstiprinājusi attiecīgo nodokļu noteikumu *contra legem* interpretāciju. Lai gan Vispārējā tiesa pati atzīst, pirmkārt, ka LIR 166. pantā ienākumu no līdzdalības atbrīvojuma piešķiršana mātesuzņēmuma līmenī formāli nav pakārtota nosacījumam par sadalītās peļņas iepriekšēju aplikšanu ar nodokli meitasuzņēmuma līmenī un, otrkārt, ka ZORA pieaugums formāli nav peļņas sadale LIR 164. panta izpratnē, tā tomēr esot atzinusi, ka Komisija nav pieļāvusi tiesību kļūdu, konstatējama, ka starp šiem pantiem pastāv saikne, un uzskatījama, ka šis atbrīvojums ir piemērojams tikai ienākumiem, kas nebija atskaitīti no meitasuzņēmuma ar nodokli aplikamajiem ienākumiem.
- 86 Šādi rīkodamās, Vispārējā tiesa esot nepareizi definējusi atsaucē satvaru, veikusi kļūdainu faktu juridisko kvalifikāciju un acīmredzami sagrozījusi Luksemburgas tiesību aktus. Komisija un Vispārējā tiesa, definējamas šo atsaucē satvaru, toreiz LIR 166. pantā paredzētajiem nosacījumiem esot pievienojušas vēl vienu nosacījumu. Tās esot arī paplašinājušas LIR 164. panta 2. punkta piemērošanas jomu, jo ZORA pieaugums nav peļņas sadale un tādējādi šis pants uz to neattiecas, lai gan tas esot atskaitāms kā izdevumi.
- 87 Komisijas un Vispārējās tiesas argumentācijā neesot ievērots LESD 107. pants, kā arī nodokļu tiesiskuma princips un nodokļu likumu šauras interpretācijas princips, kas raksturo gan Luksemburgas, gan Savienības nodokļu tiesības.
- 88 Luksemburgas Lielhercogiste norāda, ka tā ir pārsteigta, ka Vispārējā tiesa ir atsaukusies uz 2018. gada 31. janvāra vēstuli, kuru tā bija nosūtījusi Komisijai administratīvajā procesā (turpmāk tekstā – “2018. gada 31. janvāra vēstule”). Šī dalībvalsts apgalvo – pretēji tam, ko esot apgalvojuši Vispārējā tiesa, ārpus konteksta citējot minētās vēstules fragmentu –, ka šī vēstule nekādi neapstiprina saiknes esamību starp LIR 164. un 166. pantu. No minētās vēstules tostarp izrietot, ka šiem pantiem ir “atšķirīgas piemērošanas jomas”. Vispārējā tiesa savā argumentācijā neesot ņēmusi vērā, ka LIR teksts ir skaidrs un tātad nav interpretējams plašāk vai šaurāk nekā tajā ietvertais formulējums.
- 89 Līdzīgi *Conseil d'État* (Valsts padome, Luksemburga) 1965. gada 2. aprīļa atzinumā (turpmāk tekstā – “Valsts padomes 1965. gada atzinums”) par tiesību normu, kas Luksemburgas tiesībās bija spēkā pirms LIR 166. panta un uz ko arī atsaucās Vispārējā tiesa, nekādā veidā neesot minēts nosacījums par sadalītās peļņas iepriekšēju aplikšanu ar nodokli, lai varētu piemērot atbrīvojuma no nodokļa režīmu.

- 90 Tādējādi Vispārējās tiesas apstiprinātais atsauces satvars esot ne tikai nepilnīgs, ņemot vērā tiesību normas, kuras Vispārējā tiesa izslēdz no tā piemērošanas jomas, bet arī fiktīvs, jo tajā tiek pieņemts, ka starp *LIR* 164. un 166. pantu pastāv saikne.
- 91 Pirmā pamata otrajā daļā Luksemburgas Lielhercogiste, pirmām kārtām, apgalvo, ka pieņēmumi, uz kuriem ir balstīts konstatējums par atkāpi no atsauces satvara, ko veido *LIR* 164. un 166. pants, esot kļūdaini, jo, pirmkārt, nepastāvot saikne starp ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu mātesuzņēmuma līmenī un sadalīto ienākumu atskaitīšanu tā meitasuzņēmuma līmenī, un, otrkārt, *ZORA* pieaugums formāli neesot peļņas sadale, kā to turklāt esot atzinusi Vispārējā tiesa. Vēl nebijušā veidā apstiprinādama pieeju, kuras pamatā ir šo tiesību normu “atbilstība no saturiskā viedokļa”, Vispārējā tiesa esot atkāpusies no Luksemburgas nodokļu likuma skaidrā teksta un neesot ievērojusi Tiesas judikatūrā atgādināto prasību, ka iespējamā atbalsta esamība ir jāizvērtē, ņemot vērā atbilstošās valsts tiesību normas.
- 92 Otrām kārtām, Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdas, pamatodamās uz atkāpi no atsauces satvara, kura izriet no vispārīgo normu kopējās iedarbības. Tā neapstrīdot, ka *LIR* 164. un 166. pants tika piemērots pareizi, kā arī neuzskatot, ka šie panti paši par sevi ir diskriminējoši. Tomēr, pamatodamās uz šo tiesību normu kopējo iedarbību un atsaukdamās uz veikto darījumu “ekonomisko un fiskālo realitāti”, Vispārējā tiesa esot noraidījusi to, ko tā kvalificēja kā “formālu pieeju”, lai “pārsniegtu juridiskās formas”.
- 93 Trešām kārtām, Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdas attiecībā uz prasību pierādīt diskrimināciju salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kas atrodas *Engie* grupas situācijai pielīdzināmā situācijā. It īpaši tā esot atzinusi, ka šīs grupas īstenotā finansēšanas sistēma bija “pieejama visiem” un ka citi uzņēmumi varēja likumīgi saņemt tādu nodokļu tiesību normu piemērošanu, kas ir analoga tai, uz kādu bija tiesības minētajai grupai.
- 94 Ceturtām kārtām, Vispārējā tiesa esot arī pieļāvusi tiesību kļūdu, uzskatīdama par selektīviem *LESD* 107. panta izpratnē individuālus pasākumus, ar ko tiek piemērots vispārējs nodokļu regulējums, kura tiesiskumu tā neesot apšaubījusi, kā arī neesot apstrīdējusi iespēju ikvienam piekļūt *Engie* grupas izmantotajai finansēšanas sistēmai. Tādējādi tā par selektīvu esot atzinusi nodokļu režīmu, kas šai grupai piešķirts ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem, lai gan šis režīms izriet no tādu valsts tiesību noteikumu neselektīvas piemērošanas, kuri paši par sevi nav selektīvi.
- 95 Pirmajam pamatam lietā C-454/21 P ir četras daļas. Šī pamata otrā līdz ceturtā daļa, kuras attiecīgi ir par tiesību kļūdu un faktu sagrozīšanu saistībā ar saikni starp *LIR* 164. un 166. pantu, par tiesību kļūdu un acīmredzamu kļūdu vērtējumā, ko Vispārējā tiesa esot pieļāvusi, uzskatīdama *ZORA* pieaugumu par peļņas sadali, un par tiesību kļūdu un acīmredzamu kļūdu vērtējumā, kuru tā arī esot pieļāvusi, uzskatīdama, ka aplūkotie iepriekšējie nodokļu nolēmumi piešķir selektīvu priekšrocību, būtībā atbilst argumentiem, kas ietverti apelācijas sūdzības pirmajā pamatā lietā C-451/21 P.
- 96 *Engie* u.c. it īpaši uzsver, ka atkarības saikne starp *LIR* 164. un 166. pantu, uz kuru ir balstījusies Vispārējā tiesa, neizriet nedz no likuma, nedz judikatūras, nedz arī no administratīvās prakses. Turklāt Vispārējā tiesa esot atzinusi, ka otrajā no šiem pantiem ienākumu no līdzdalības atbrīvojuma piešķiršana mātesuzņēmuma līmenī formāli nav pakārtota sadalītās peļņas iepriekšējai aplikšanai ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī. Vispārējās tiesas vērtējums esot pretrunā ne tikai minēto pantu formulējumam, bet arī Luksemburgas nodokļu praksei, ko

Luksemburgas Lielhercogiste atspoguļojusi 2018. gada 31. janvāra vēstulē. Šādi rīkodamās, Vispārējā tiesa neesot ievērojusi konstitucionālo principu par nodokļa likumību un esot sagrozījusi šajā vēstulē ietverto atbildi, kā arī Valsts padomes 1965. gada atzinumu.

- 97 Vispārējā tiesa arī neesot ņēmusi vērā *ZORA* juridisko kvalifikāciju, kas esot konvertējami instrumenti, kuri atbilst divām secīgām definīcijām, proti, vispirms parāda, pēc tam kapitāla definīcijai, un šī kvalifikācija tomēr ir būtiska, lai noteiktu katram nodokļa maksātājam piemērojamo nodokļu režīmu. Tas esot LESD 107. panta 1. punkta pārkāpums, jo konkrētā pasākuma ekonomiskās sekas esot jāievēro tikai tad, ja tiek pierādīta atkāpe no nodokļu tiesību normām, kas veido atsaucē satvaru, kuru var definēt tikai saistībā ar attiecīgo instrumentu raksturu un atbilstošos valsts nodokļu noteikumus.
- 98 Komisija apstrīd abu apelācijas sūdzības pirmo pamatu.
- 99 Komisija it īpaši apgalvo, ka tā neesot mākslīgi definējusi atsaucē satvaru, attiecinot to tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu. Turklāt Komisija atgādina, ka tā galvenokārt izmantoja pirmo plašāko atsaucē satvaru, kas atbilst Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmai. Komisijas ieskatā šajā plašākajā kontekstā *LIR* 166. pantā paredzētie atbrīvojumi ir uzskatāmi par atkāpēm no vispārējā nodokļu uzlikšanas principa, savukārt, ņemot vērā atsaucē satvaru, kas attiecas tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu, tas tā vairs neesot. Tomēr saikne starp šiem pantiem esot acīmredzama. Protams, ir tiesa, ka *LIR* 166. pantā nav tiešas atsaucē uz *LIR* 164. panta 2. punktu. Tomēr tam neesot izšķirošas nozīmes, un esot jāpārbauda, vai šīs tiesību normas veido sistēmu, un jāizvērtē loģiskā saikne, kas tās vieno.
- 100 Turklāt gramatiskā interpretācija neesot vienīgā iespējamā nodokļu likumu interpretācija. Šajā ziņā Komisija atgādina, ka *Engie* grupa pati esot kvalificējusi peļņu, kas izriet no akciju anulēšanas, par peļņas sadali. Saistībā ar 2018. gada 31. janvāra vēstuli – teikums, kuru Vispārējā tiesa citējusi pārsūdzētā sprieduma 295. punktā, tik tiešām bija ietverts šajā vēstulē un ir nepārprotams. Tomēr Komisija atzīst, ka Luksemburgas iestādes šajā vēstulē arī apgalvo, ka *LIR* 166. pants ir jāinterpretē gramatiski, ka tas ir jāpiemēro, tiklīdz ir izpildīti tajā paredzētie nosacījumi, un, visbeidzot, ka *LIR* 164. panta noteikumi nav *sine qua non* nosacījums minētā likuma 166. pantā paredzētās līdzdalības atbrīvojuma režīma piemērošanai.
- 101 Arī 2018. gada 31. janvāra vēstule, tāpat arī Valsts padomes 1965. gada atzinums, ir tikai viens no elementiem, ko Komisija un Vispārējā tiesa izmantoja, lai noteiktu saikni starp *LIR* 164. un 166. pantu.
- 102 Attiecībā uz ekonomisko atbilstību starp *ZORA* pieauguma atskaitīšanu meitasuzņēmumu līmenī un ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu pārvaldītājsabiedrību līmenī Vispārējā tiesa saskaņā ar judikatūru, atbilstoši kurai valsts atbalsts ir jāvērtē atkarībā no tā sekām, nevis formas, esot vienīgi nošķīrusi attiecīgo darījumu juridisko formu no to ekonomiskās realitātes, uzsvērdama, ka to formāla nodalīšana nevar aizēnot faktisko saikni, kas tās vieno.
- 103 Visbeidzot Komisijai izteiktais pārmetums, ka tā nav identificējusi citas sabiedrības, kas nav *Engie* grupas sabiedrības, kā iepriekšējo nodokļu nolēmumu adresātes līdzīgo struktūru dēļ, acīmredzami nav pamatots, ņemot vērā strīdīgā lēmuma 205. un 215. apsvērumu.

b) Tiesas vērtējums

1) Ievada apsvērumi

- 104 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai dalībvalstu intervence Savienības tiesībās nesaskaņotajās jomās nav izslēgta no LESD noteikumu par valsts atbalsta kontroli piemērošanas jomas. Tāpēc dalībvalstīm ir jāatturas pieņemt jebkādu nodokļu pasākumu, kas var veidot ar iekšējo tirgu nesaderīgu valsts atbalstu (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe* /Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 65. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 105 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet – lai valsts pasākumu kvalificētu par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, ir jābūt izpildītiem visiem turpmāk izklāstītajiem nosacījumiem. Pirmkārt, pasākumam jābūt saistītam ar valsts intervenci vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, šai intervencei jābūt tādai, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīva priekšrocība tā saņēmējam. Ceturtkārt, tai ir jāizkropļo vai jādraud izkropļot konkurenci (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 66. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 106 Attiecībā uz nosacījumu par selektīvo priekšrocību, tas prasa noteikt, vai atbilstoši noteiktam tiesiskajam režīmam attiecīgais valsts pasākums var radīt priekšrocību “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kuri, ņemot vērā minētā režīma mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuriem tādējādi tiek piemērota atšķirīga attieksme, kas būtībā var tikt kvalificēta kā diskriminējoša (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 67. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 107 Lai valsts nodokļu pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, Komisijai vispirms jāidentificē atsaucēs sistēma, proti, attiecīgajā dalībvalstī piemērojamais “parastais” nodokļu režīms, un tad jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs atsaucēs sistēmas, jo ar to tiek ieviesta diferenciācija starp uzņēmējiem, kuri – no šīs sistēmas mērķa skatpunkta – atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Taču jēdziens “valsts atbalsts” neattiecas uz pasākumiem, ar ko ievieš to uzņēmumu diferenciāciju, kuri, ievērojot ar attiecīgo tiesisko režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuri tādā *a priori* ir selektīvi, ja attiecīgā dalībvalsts spēj pēc tam pierādīt, ka šāda diferenciācija ir pamatota, jo tā izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai struktūras (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe* /Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 68. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 108 Kā atgādināts šī sprieduma 78. un 79. punktā, atsaucēs satvara noteikšanai ir īpaši liela nozīme nodokļu pasākumu gadījumā, jo ekonomiskas priekšrocības esamību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē var konstatēt, tikai salīdzinot to ar tā dēvēto “parasto” nodokļu režīmu.
- 109 Tādējādi, lai noteiktu visus uzņēmumus, kas atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, iepriekš ir jādefinē tiesiskais režīms un, ņemot vērā tā mērķi, konkrētā situācijā jāpārbauda to uzņēmumu, kas gūst priekšrocību no attiecīgā pasākuma, faktiskās un juridiskās situācijas salīdzināmība ar to uzņēmumu situāciju, kuri šo priekšrocību negūst (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 69. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 110 Lai novērtētu vispārpiemērojama nodokļu pasākuma selektivitāti, tātad ir svarīgi, lai vispārējais nodokļu režīms vai atsauces sistēma, kas piemērojama attiecīgajā dalībvalstī, tiktu pareizi identificēta Komisijas lēmumā un pārbaudīta tiesā, kurā tiek apstrīdēta šī identificēšana. Tā kā šīs atsauces sistēmas noteikšana ir tādas salīdzinošās pārbaudes pamats, kas jāveic selektivitātes vērtējuma kontekstā, kļūda, kura pieļauta šajā noteikšanā, noteikti padara kļūdainu visu selektivitātes nosacījuma analīzi (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 71. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 111 Šajā kontekstā, pirmkārt, ir jānorāda, ka atsauces satvara noteikšanai, kas jāveic uz sacikstes principu balstītu debašu ar attiecīgo dalībvalsti noslēgumā, ir jāizriet no saskaņā ar šīs valsts iekšējām tiesībām piemērojamo normu satura, savstarpējās saistības un konkrētu seku objektīva izvērtējuma (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 72. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 112 Otrkārt, ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, tieši attiecīgā dalībvalsts, īstenojot savu kompetenci tiešo nodokļu jomā un ievērojot savu autonomiju nodokļu jomā, nosaka raksturīgās iezīmes, kas veido nodokli un kas principā nosaka atsauces sistēmu vai “parasto” nodokļu režīmu, no kura vadoties, ir jāizvērtē selektivitātes nosacījums. Tas it īpaši attiecas uz nodokļa bāzes, tā iekasējamības gadījuma un iespējamo atbrīvojumu, kas tam piemērojami, noteikšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 73. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 113 No tā izriet, ka, lai identificētu atsauces sistēmu tiešo nodokļu jomā, ir jāņem vērā vienīgi attiecīgajā dalībvalstī piemērojamās valsts tiesības, jo šī identificēšana pati par sevi ir obligāts priekšnoteikums, lai izvērtētu ne vien priekšrocības esamību, bet arī to, vai tai ir selektīvs raksturs (spriedums, 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija, C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 74. punkts).
- 114 Tomēr šis secinājums neietekmē iespēju konstatēt, kā tas bija lietā, kurā pasludināts 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), ka pats atsauces satvars, kāds izriet no valsts tiesībām, nav saderīgs ar Savienības tiesībām valsts atbalsta jomā, jo attiecīgā nodokļu sistēma bija veidota atbilstoši acīmredzami diskriminējošiem parametriem, kuru mērķis bija apiet minētās tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 49. punkts).

2) *Par tiesību kļūdām un faktu sagrozīšanu, nosakot ierobežotu atsauces satvaru, kas attiecas tikai uz LIR 164. un 166. pantu*

- 115 Lai noteiktu, kas atbilstoši Luksemburgas tiesību aktiem būtu uzskatāms par “parasto” nodokļu uzlikšanu un tādējādi selektīvas priekšrocības par labu *Engie* grupai esamību, Komisija – kā izklāstīts šī sprieduma 31.–40. punktā – šos tiesību aktus interpretēja, pamatojoties tostarp uz apgalvojumu, ka Luksemburgas vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kurā paredzēts princips par šo uzņēmumu ienākumu aplikšanu ar nodokli, *Engie* grupas gadījumā nepieļāva ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu pārvaldītājsabiedrību līmenī saskaņā ar *LIR* 166. pantu, un apstākli, ka *LIR* 164. un 166. pants, lasot tos kopsakarā, liedz vienlaikus piemērot šo ienākumu

atbrīvojumu no nodokļa minēto pārvaldītājsabiedrību līmenī un attiecīgo summu atskaitīšanu meitasuzņēmumu līmenī. Pakārtoti izvirzītajā argumentācijā tā apgalvoja, ka šī vienlaicīgā piemērošana esot bijusi jānoraida atbilstoši Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantam.

- 116 Tāpēc, lai novērtētu aplūkoto pasākumu selektīvo raksturu *LIR* gaismā, Vispārējai tiesai bija jāpārbauda, vai ienākumu, kuri atbilst *ZORA* pieaugumam, atbrīvojums no nodokļa, kas tika piešķirts atbilstoši minētajiem pasākumiem pārvaldītājsabiedrību līmenī, ir atkāpe no atbilstošajām *LIR* normām saistībā ar atšķirīgajiem argumentācijas virzieniem, kurus Komisija izmantojusi strīdīgajā lēmumā un kurus Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* u.c. apstrīdēja.
- 117 Pirmajā pamatā Luksemburgas Lielhercogiste, kā arī *Engie* u.c. apstrīd Vispārējās tiesas vērtējumu, kurā tā apstiprināja Komisijas argumentācijas otrā virziena pamatotību, atbilstoši kuram *LIR* 164. un 166. panta interpretācija liek uzskatīt, ka, izmantojot aplūktos iepriekšējos nodokļu nolēmumus, *Engie* grupas *ZORA* piemērotais nodokļu režīms, ir atkāpe no šo tiesību normu “parastās” piemērošanas, tādējādi piešķirot šai grupai selektīvu priekšrocību.
- 118 Šajā ziņā, kā atgādināts šī sprieduma 112. punktā, tā ir konkrētā dalībvalsts, kas ārpus jomām, kurās Savienības nodokļu tiesības ir saskaņotas, īstenojuma savu kompetenci tiešo nodokļu jomā un ievērojuma autonomiju nodokļu jomā, nosaka raksturīgās iezīmes, kas veido nodokli, proti, nodokļa bāzi, iekasējamības gadījumu un iespējamus atbrīvojumus, kuri uz to attiecas – iezīmes, kas principā definē atsaucē sistēmu vai “parasto” nodokļa režīmu.
- 119 Turklāt nodokļa tiesiskuma princips, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas kā vispārējs tiesību princips, prasa, lai ikviens pienākums maksāt nodokli, kā arī visi būtiskie elementi, kuri nosaka nodokļa pamatiezīmes, būtu paredzēti tiesību aktos, jo nodokļa maksātājam jābūt iespējai paredzēt un aprēķināt maksājamā nodokļa apmēru un noteikt, kurā brīdī šis nodoklis tam būs jāmaksā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 8. maijs, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 39. punkts).
- 120 No tā izriet, ka, nosakot atsaucē satvaru, lai LESD 107. panta 1. punktu piemērotu nodokļu pasākumiem, Komisijai principā ir jāpieņem atbilstošo valsts tiesību normu interpretācija, ko sniegusi attiecīgā dalībvalsts šī sprieduma 111. punktā minētās uz sacīkstes principu balstītās debatēs, ciktāl šī interpretācija ir saderīga ar šo tiesību normu formulējumu.
- 121 Komisija no minētās interpretācijas var atkāpties tikai tad, ja tā var pierādīt, ka šis dalībvalsts judikatūrā vai administratīvajā praksē prevalē cita interpretācija, šajā ziņā pamatodamās uz ticamiem un saskanīgiem pierādījumiem, kas iesniegti procesā, kurš balstīts uz sacīkstes principu.
- 122 Atbilstoši LES 4. panta 3. punktam minētajai dalībvalstij ir jāievēro lojālas sadarbības pienākums visā procedūrā, kas attiecas uz pasākuma pārbaudi saistībā ar Savienības tiesībām valsts atbalsta jomā (spriedums, 2018. gada 6. novembris, *Scuola Elementare Maria Montessori*/Komisija, Komisija/*Scuola Elementare Maria Montessori* un Komisija/*Ferracci*, no C-622/16 P līdz C-624/16 P, EU:C:2018:873, 83. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Šis pienākums it īpaši nozīmē, ka minētā dalībvalsts labticīgi iesniedz Komisijai visu būtisko informāciju, kuru tā lūgusi sniegt par atbilstošo valsts tiesību normu interpretāciju, lai noteiktu atsaucē satvaru, kas izriet no valsts judikatūras vai administratīvās prakses.
- 123 Šajā lietā attiecībā uz tādu finanšu instrumentu kā *ZORA* nodokļu režīmu Vispārējā tiesa, pirmkārt, pārsūdzētā sprieduma 292. punktā norādīja, ka *LIR* 166. pantā “nav paredzēts, ka [ienākumu no] līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa piešķiršana mātesuzņēmuma līmenī formāli ir

atkarīga no sadalītās peļņas iepriekšējas aplikšanas ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī”, pēc tam, kad Komisija strīdīgā lēmuma 218. apsvērumā bija atzinusi, ka “nav skaidras saiknes starp *LIR* 166. pantu un *LIR* 164. panta 1. un 2. punktu”, un, otrkārt, pārsūdzētā sprieduma 300. punktā norādīja, ka “*ZORA* pieaugums formāli nav peļņas sadale”.

- 124 Tādējādi Vispārējā tiesa ir atkāpusies no šo tiesību normu gramatiskās interpretācijas. Apstiprinot Komisijas pieeju, tā vispirms uzskatīja, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām pārvaldītājsabiedrības ienākumu no līdzdalības atbrīvojums no nodokļa varēja tikt piemērots tikai tad, ja tā meitasuzņēmuma sadalītie ienākumi iepriekš bija aplikti ar nodokli.
- 125 Šajā ziņā tā pārsūdzētā sprieduma 295. un 296. punktā balstījās uz diviem Komisijas strīdīgajā lēmumā norādītajiem elementiem. Pirmkārt – tā ir 2018. gada 31. janvāra vēstule, kas neesot “pārprotama”, jo Luksemburgas Lielhercogiste tajā esot atzinusi, ka “uz visu veidu līdzdalību, no kuras gūtajai peļņai var piemērot atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši *LIR* 166. pantam, attiecas arī *LIR* 164. pants”. Otrkārt, Vispārējā tiesa atsaucās uz Valsts padomes 1965. gada atzinumu par likumprojektu, ar ko 166. pants tika iekļauts *LIR*, kurā tā esot uzsvērusi, ka šīs tiesību normas mērķis ir “nodokļu taisnīguma un ekonomisku apsvērumu dēļ” novērst nodokļu dubulto vai trīskāršo uzlikšanu sadalītajai peļņai, nevis būtībā pilnībā izvairīties no šo ienākumu aplikšanas ar nodokli.
- 126 Turpinājumā Vispārējā tiesa uzskatīja, ka ir jāatmet formālā pieeja, atbilstoši kurai ir atsevišķi jāņem vērā katras attiecīgās sabiedrības izstrādāto finanšu struktūru veidojošā darbība, un jāpārsniedz juridiskā forma, lai aptvertu šīs struktūras ekonomisko un fiskālo realitāti, un tas pārsūdzētā sprieduma 312. punktā tai lika nospriest, ka *ZORA* pieaugums “konkrētās lietas ļoti specifiskajos apstākļos [no saturiskā viedokļa] atbilst peļņas sadalei”.
- 127 Tādējādi, pēc tam, kad Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 340.–342. punktā bija atgādinājusi, ka Luksemburgas tiesībās pastāv saikne starp ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī un tā meitasuzņēmuma līmenī sadalīto ienākumu atskaitīšanu, minētā sprieduma 343. punktā tā secināja, ka, “ņemot vērā minēto saikni un to, ka attiecīgie pārvaldītājuņemumi izmantoja šo divu darījumu kopējo ietekmi, attiecīgajos nodokļu nolēmumos ir pieļauta atkāpe no [atsauces satvara]”, ko veido *LIR* 164. un 166. pants. Atbilstoši Vispārējās tiesas analīzei minētā sprieduma 344. un 345. punktā no tā izriet, pirmkārt, ka Komisija no šīs kopējās ietekmes strīdīgā lēmuma 208. un 209. apsvērumā varēja pamatoti secināt, ka pastāv atkāpe no minētā atsauces satvara, un, otrkārt, ka šī iestāde nav pieļāvusi nekādu tiesību kļūdu, pārvaldītājsabiedrību līmenī aptverot kopējo ietekmi, ko rada ienākumu atskaitīšana meitasuzņēmuma līmenī un to vēlāka atbrīvošana no nodokļa mātesuzņēmuma līmenī.
- 128 Elementi, uz kuriem balstījās Vispārējā tiesa un kuri ir atgādināti šī sprieduma 125. punktā, tai neļāva pamatoti konstatēt, ka atbilstoši šī sprieduma 120.–122. punktā izklāstītajiem principiem Komisija varēja juridiski pietiekami pierādīt, ka attiecībā uz jautājumu par *LIR* 166. panta paredzētā atbrīvojuma no nodokļa pakārtošanu to ienākumu aplikšanai meitasuzņēmumu līmenī, kas pārvaldītājsabiedrību līmenī ir atbrīvoti no nodokļa, Luksemburgas tiesībās prevalēja cita interpretācija, nevis tā, kādu piedāvā Luksemburgas Lielhercogiste, jo šī interpretācija ir saderīga ar šīs tiesību normas formulējumu, kurā formāli nav paredzēta šāda pakārtotība.
- 129 Šajā ziņā jānorāda, ka attiecībā uz 2018. gada 31. janvāra vēstuli, kā to apgalvo *Engie* u.c., Vispārējā tiesa, sagrozot pēdējās minētās formulējumu, pārsūdzētā sprieduma 295. punktā atzina, ka no Luksemburgas Lielhercogistes atbildes skaidri izrietot savstarpējās atbilstības saikne starp *LIR*

164. un 166. pantu, kas saistīta ar ienākumu iepriekšēju aplikšanu ar nodokli izmaksātāja uzņēmuma līmenī, lai saņemtu šajā pēdējā minētajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Ir acīmredzami, ka Vispārējā tiesa, izņemdamā no konteksta šajā punktā citēto minētās vēstules teikumu, no tā secināja – tāpat kā Komisija – šādas saiknes esamību. Šis vērtējums nav savienojams ar citiem minētās vēstules fragmentiem, kuros šī dalībvalsts ir norādījusi, ka minētajā tiesību normā “nav noteikts, ka ienākumiem no līdzdalības iepriekš jābūt apliktiem ar nodokli, lai uz tiem attiektos paredzētais atbrīvojuma režīms”, ka *LIR* 164. un 166. pants nav piemērojami “kopsakarā” un ka “*LIR* 164. panta noteikumi nav *sine qua non* nosacījums ienākumu no līdzdalības atbrīvojuma režīma, kas paredzēts *LIR* 166. pantā, piemērošanai”.

- 130 Attiecībā uz Valsts padomes 1965. gada atzinumu pietiek konstatēt – kā ģenerālvokāte to darījusi secinājumā 121. punktā –, ka šajā atzinumā ir vienīgi norādīts, ka tajā izvērtētās tiesību normas, kam atbilst *LIR* 166. pants, mērķis ir izvairīties no nodokļa vairākkārtējas uzlikšanas uzņēmumu peļņai meitasuzņēmuma un tā mātesuzņēmuma līmenī, pirms tā tiek sadalīta akcionāriem, taču nav norādīts, ka šai tiesību normai ir arī mērķis novērt jebkādas nodokļu dubultas neuzlikšanas situāciju saistībā ar mātesuzņēmuma ienākumiem no līdzdalības.
- 131 Tātad Vispārējā tiesa pēc analīzes, kurā pieļauta tiesību kļūda un sagrozīti fakti, pārsūdzētā sprieduma 298. punktā apstiprināja Komisijas konstatējumu, ka starp *LIR* 164. un 166. pantu pastāv savstarpējās atbilstības saikne tādā izpratnē, ka ienākumu no līdzdalības atbrīvojums mātesuzņēmuma līmenī ir pakārtots sadalītās peļņas aplikšanai ar nodokli tā meitasuzņēmuma līmenī.
- 132 Tāpēc pirmais apelācijas sūdzību pamats ir jāapmierina, nepārbaudot Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītā apelācijas sūdzības pirmā pamata otro daļu, kura attiecas uz kļūdām saistībā ar atkāpi no atsauces satvara, kas attiecas tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu.

2. Par apelācijas sūdzību otro pamatu

a) Lietas dalībnieku argumenti

- 133 Otrajam pamatam lietā C-451/21 P ir četras daļas: pirmā attiecas uz to, ka Vispārējā tiesa esot izdarījusi acīmredzami kļūdainu pieņēmumu un sagrozījusi valsts tiesību aktus; otrā – uz tiesību kļūdām, kādas Vispārējā tiesa esot pieļāvusi, identificējot atsauces satvaru, ko tā ņēma vērā tiesību ļaunprātīgas izmantošanas jomā, un pārsūdzētā sprieduma nepietiekamu un pretrunīgu pamatojumu; trešā – uz kļūdām, kas pieļautas, pierādot atkāpi no šī atsauces satvara; un ceturrtā, kas izvirzīta pakārtoti, attiecas uz Luksemburgas Lielhercogistes tiesību uz aizstāvību pārkāpumu.
- 134 Šī pamata pirmajā daļā Luksemburgas Lielhercogiste it īpaši apgalvo, ka visa Vispārējās tiesas argumentācija esot balstīta uz kļūdainu pieņēmumu, ka tāds pats nodokļu rezultāts, kādu bija ieguvusi *Engie* grupa, nebūtu bijis iespējams, ja nebūtu starpnieku, kuri ir būtisks šīs grupas izveidotās finanšu struktūras posms. Luksemburgas Lielhercogiste atgādina, ka tā tomēr pirmajā instancē bija norādījusi, ka tiešs *ZORA*, kas noslēgts, neizmantojot starpnieku, būtu radījis tādu pašu nodokļu rezultātu, kāds izriet no netieša *ZORA*, jo kreditors sākotnēji tiešā *ZORA* konvertācijas laikā var gūt labumu no *LIR* 22.*bis* pantā atļautās nodokļu neitralitātes un pēc tam no iespējamās peļņas sadales vai kapitāla pieauguma atbrīvojuma no nodokļa atbilstoši šī likuma 166. pantam, un to Vispārējā tiesa esot pieņēmusi, nosprieždamā, ka šajos pantos formāli nav izslēgts šāds atbrīvojums.

- 135 Tādējādi Vispārējā tiesa esot kļūdaini uzskatījusi, ka trīs no Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantā paredzētajiem tiesību ļaunprātīgas izmantošanas kritērijiem ir izpildīti un ka tāpēc aplūkotajos iepriekšējos nodokļu nolēmumos ir izdarīta atkāpe no atsauces satvara.
- 136 Otrā pamata otrajā daļā Luksemburgas Lielhercogiste, pirmkārt, apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot kļūdaini uzskatījusi, ka administratīvā prakse nebija jāņem vērā, jo Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pants neradīja interpretācijas grūtības. Tādējādi Vispārējā tiesa neesot ievērojusi Tiesas judikatūru, no kuras izriet pienākums, definējot atsauces satvaru, veikt detalizētu attiecīgajā dalībvalstī piemērojamo tiesību, kā arī tās administratīvās un tiesu prakses analīzi. Šī analīze esot vēl jo svarīgāka, jo Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pants ir formulēts vispārīgi un tādēļ ir jāveic katra atsevišķā gadījuma vērtējums. Šajā ziņā iebildums par to, ka Luksemburgas Lielhercogiste nav sniegusi Komisijai savas administratīvās prakses piemērus, papildus tam, ka tā esot apvērsusi pierādīšanas pienākumu, neesot pamatots ar faktiem, jo šī dalībvalsts Komisijai bija nosūtījusi vairākus iepriekšējo nodokļu nolēmumu piemērus.
- 137 Otrkārt, Vispārējās tiesas izmantotais atsauces satvars esot nepilnīgs vispirms tāpēc, ka Vispārējā tiesa neatgādināja, ka tam, ka Luksemburgas administrācija izmanto tiesību ļaunprātīgas izmantošanas jēdzienu, ir izņēmuma raksturs, un tāpēc, ka tā neņēma vērā to, ka nodokļu maksātājs var pilnīgi brīvi izvēlēties formu, kas viņam šķiet visizdevīgākā no nodokļu viedokļa, un visbeidzot tāpēc, ka šī izvēles brīvība, kāda piemīt nodokļu maksātājam, nepieļauj, ka nodokļu administrācija iejaucas tā uzņēmuma interesēs izdarītajās izvēlēs un ar savu vērtējumu aizstāj šī uzņēmuma vērtējumu.
- 138 Treškārt, Vispārējā tiesa esot atsaukusies uz atkāpi no atsauces nodokļu sistēmas mērķa, nevis no pašas sistēmas, lai gan pastāvīgajā judikatūrā esot atgādināts, ka tikai atkāpe no atsauces satvara ļauj konstatēt pasākuma selektivitāti. Komisijai vai Vispārējai tiesai valsts atbalsta tiesību jomā attiecīgās dalībvalsts vietā nav jādefinē valsts nodokļu sistēmas mērķis.
- 139 Otrā pamata trešajā daļā Luksemburgas Lielhercogiste it īpaši apgalvo, ka Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā ekonomisko risku, kam bija pakļauti attiecīgie darījumi, kuru rezultāti bija atkarīgi no meitasuzņēmumu darbības rādītājiem. Ja Vispārējā tiesa būtu ņēmusi vērā šo risku, tai neizbēgami būtu bijis jāatzīst, ka otrais tiesību ļaunprātīgas izmantošanas kritērijs, kas attiecas uz nodokļu nastas samazināšanu, nav izpildīts. Turklāt Luksemburgas judikatūra neļaujot *ex post* secināt, ka darījums bija tiesību ļaunprātīga izmantošana, ja šis darījums iepriekš ir ticis apstiprināts ar likumīgi pieņemtu iepriekšēju nodokļu nolēmumu.
- 140 Šī pamata ceturtajā daļā Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka tās tiesības uz aizstāvību ir tikušas pārkāptas, jo lēmumā par formālās izmeklēšanas procedūras sākšanu Komisija tikai netieši un vienā punktā minēja iespējamu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kas nebija definēta konkrēti, bet gan tikai saistībā ar meitasuzņēmumu iespēju atskaitīt ZORA pieaugumu. Taču šis iebildums neatbilst strīdīgajā lēmumā ietvertajam iebildumam.
- 141 Otrajam pamatam lietā C-454/21 P ir trīs daļas: pirmā attiecas uz tiesību kļūdām un acīmredzamu kļūdu vērtējumā, ko Vispārējā tiesa esot pieļāvusi, nosakot atsauces satvaru; otrā – uz tiesību kļūdu, kas izriet no tā, ka Vispārējā tiesa selektīvo priekšrocību identificēja, ņemot vērā Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pantu; un trešā – uz acīmredzamu kļūdu vērtējumā, kas izriet no Vispārējās tiesas veiktās Luksemburgas tiesību aktu interpretācijas.

- 142 Šī pamata pirmajā daļā *Engie* u.c. uzskata, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi acīmredzamu kļūdu vērtējumā, atzīdama, ka tās nav apstrīdējušas atsauces satvara definēšanu, ciktāl tas ir attiecināts arī uz Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantu. Prasības pieteikumā Vispārējā tiesā tās apšaubīja Komisijas kompetenci un tās *in abstracto* interpretāciju attiecībā uz Luksemburgas administratīvās tiesas noteiktajiem tiesību ļaunprātīgas izmantošanas kritērijiem, kā arī apgalvoja, ka ir jāņem vērā Luksemburgas iestāžu administratīvā un tiesu prakse situācijās, kas ir salīdzināmas ar apelācijas sūdzības iesniedzēju situācijām.
- 143 Attiecībā uz tiesību kļūdām Vispārējā tiesa tāpat kā Komisija esot interpretējusi Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantu, neņemdam vērā nedz piemērojamās tiesību normas, nedz Luksemburgas iestāžu administratīvo un tiesu praksi tām līdzīgās situācijās ar analogām struktūrām. Vēl jo vairāk – tā šajā ziņā esot pārrakstījusi strīdīgo lēmumu.
- 144 Otrā pamata otrajā daļā *Engie* u.c. apgalvo, ka Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu un neesot ievērojusi savu judikatūru, izslēgdama, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas jēdziens, lai gan tas ir jāinterpretē šauri, vienmēr ir jāizvērtē katrā atsevišķā gadījumā.
- 145 Otrā pamata trešajā daļā *Engie* u.c. apgalvo – pat pieņemot, ka atsauces satvarā ir ietverts Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pants, Vispārējā tiesa, interpretējot un piemērojot šo tiesību normu, ir pieļāvusi acīmredzamu kļūdu vērtējumā. Tādējādi tā esot nonākusi pretrunās, nospriezdama, ka *ZORA* tieša konvertēšana nevar radīt no nodokļa atbrīvotus ienākumus *LIR* 166. panta izpratnē, ņemot vērā *LIR* 22.*bis* panta mērķi, pirms tiek atzīts, ka šīs tiesību normas formāli neizslēdz ienākumu atbrīvojumu no nodokļa.
- 146 Komisija apstrīd apelācijas sūdzību otro pamatu.
- 147 Tā it īpaši norāda, ka Vispārējā tiesa neesot veikusi nekādu faktu sagrozīšanu, nospriezdama, ka Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* u.c. neapstrīdēja tādu atsauces satvara definēšanu, atbilstoši kurai tajā ir iekļauts Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pants. Vispārējā tiesa katrā ziņā neesot noliegusi, ka tiesību ļaunprātīga izmantošana ir izvērtējama katrā atsevišķā gadījumā, bet esot tikai norādījusi, ka Luksemburgas tiesību aktos noteiktie tiesību ļaunprātīgas izmantošanas kritēriji bija skaidri.
- 148 Pakārtoti – lai arī Komisija neapstrīd nodokļu maksātāja brīvību izvēlēties vismazāko nodokli un nodokļu administrācijai noteikto aizliegumu aizstāt uzņēmuma izvēli ar savu izvēli, tā tomēr uzskata, ka šo principu likumiskais ierobežojums Luksemburgas tiesībās ir paredzēts Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantā un ka jebkāda pretēja šī panta interpretācija atņemtu tam jēgu.
- 149 Attiecībā uz to, ka Vispārējā tiesa atsaucās uz apstākli, ka Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pants jau ir ticis piemērots, no tā neesot jāsecina, ka Vispārējā tiesa uzskatīja, ka attiecīgie pasākumi ir selektīvi tikai šī iemesla dēļ, bet gan vienkārši tas, ka tā vēlas nodrošināties pret kritiku, ka šī tiesību norma esot kļuvusi par tukšiem vārdiem.
- 150 Komisija arī norāda, ka tā nav pieņēmusi, ka pastāv tiesību ļaunprātīga izmantošana. Tā apgalvo, ka tiešs *ZORA* nerada tādu pašu nodokļu rezultātu kā netiešs *ZORA* un ka, pat ja tas tā būtu, tiesību ļaunprātīga izmantošana joprojām pastāvētu. Turklāt tā esot analizējusi četrus tiesību ļaunprātīgu izmantošanu veidojošos kritērijus, ņemot vērā šīs lietas faktus, pirms tā secināja, ka šie kritēriji ir izpildīti. Šajā ziņā tam, ka attiecīgās darbības ir pakļautas ekonomiskam riskam, neesot nozīmes. Svarīgi esot tikai tas, vai attiecīgais nodokļu režīms bija vai nebija ļaunprātīgs.

b) Tiesas vērtējums

- 151 Vispirms jāizvērtē Luksemburgas Lielhercogistes un *Engie* u.c. argumentācija par to, ka Vispārējā tiesa esot kļūdaini atzinusi, ka Komisija varēja pierādīt aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektīvo raksturu, ņemot vērā atsaucē satvaru, ko veido Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pants, neievērojot valsts administratīvo praksi attiecībā uz šo tiesību normu, jo tā neradīja interpretācijas grūtības.
- 152 Šajā ziņā jāatgādina, pirmkārt – nodokļu pasākuma kvalifikācijas par “selektīvu” priekšnoteikums ir ne tikai atbilstīgo tiesību normu satura pārzināšana, bet tas prasa arī pārbaudīt to piemērojamību, balstoties tostarp uz attiecīgās dalībvalsts administratīvo un tiesu praksi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, P, C-6/12, EU:C:2013:525, 20. punkts).
- 153 Otrkārt, kā ģenerālvokāte būtībā uzsvērusi secinājumu 146.–148. punktā, tāda tiesību norma kā Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pants, kuras mērķis ir horizontāli novērst ļaunprātīgu tiesību izmantošanu nodokļu jomā, pēc savas būtības ir ļoti vispārīga, un to var piemērot ļoti plašā kontekstu un situāciju klāstā.
- 154 Atbilstoši šī sprieduma 112. punktā atgādinātajai judikatūrai izvēle paredzēt šādu tiesību normu valsts tiesībās un noteikt kārtību, kādā tā ir jāsteno nodokļu iestādēm, ietilpst pašu dalībvalstu kompetencē tiešo nodokļu jomā jautājumos, kas Savienības tiesībās nav saskaņoti, un tātad to nodokļu autonomijā.
- 155 Ņemot vērā šī sprieduma 153. punktā minētā noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu raksturu, Komisija nevarēja secināt – tas, ka nodokļu iestādes to nav piemērojušas, lai atteiktu nodokļu režīmu, ko nodokļu maksātājs lūdzis piemērot iepriekšēja nodokļu nolēmuma pieprasījumā, ir izraisījis selektīvas priekšrocības piešķiršanu tikai tad, ja šī bezdarbība atšķiras no valsts judikatūras vai administratīvās prakses saistībā ar šo tiesību normu. Pretējā gadījumā Komisija pati varētu noteikt, kas ir vai nav šādas tiesību normas pareiza piemērošana, un tas pārsniegtu tai Līgumos piešķirto pilnvaru robežas valsts atbalsta kontroles jomā un būtu pretrunā iepriekšējā punktā atgādinātajai dalībvalstu nodokļu autonomijai.
- 156 No tā izriet, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, pārsūdzētā sprieduma 409. punktā uzskatīdama, ka Komisijai nav jāņem vērā Luksemburgas nodokļu iestāžu administratīvā prakse saistībā ar Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. pantu, jo šī tiesību norma neradīja nekādas interpretācijas grūtības.
- 157 Protams, Vispārējā tiesa minētajā 409. punktā turklāt uzsvēra, ka Komisija strīdīgā lēmuma 293.–298. apsvērumā ir atsaukusies uz Luksemburgas administrācijas dienesta apkārtrakstu, kā arī uz šīs dalībvalsts tiesu praksi, no kuras tā ir izsecinājusi četrus kritērijus, kas atbilstoši Luksemburgas tiesībām ļauj konstatēt tiesību ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā šīs tiesību normas izpratnē.
- 158 Tomēr, kā ģenerālvokāte norādījusi secinājumu 153. un 154. punktā, Komisija šajā strīdīgā lēmuma daļā ir tikai vispārīgi izvērtējusi Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. panta piemērošanas nosacījumus, nepierādot, ka Luksemburgas nodokļu administrācija aplūkotajos iepriekšējos nodokļu nolēmumos bija atkāpusies it īpaši pati no savas prakses attiecībā uz darījumiem, kas ir salīdzināmi ar aplūkotajiem darījumiem.

- 159 Tāpēc šī iemesla dēļ ir jāapmierina arī apelācijas sūdzību otrais pamats, neizvērtējot pārējos argumentus, kurus Luksemburgas Lielhercogiste un *Engie* u.c. izvirzījušas minētā pamata atbalstam.
- 160 Ņemot vērā, ka apelācijas sūdzību pirmais un otrais pamats ir pamatots, pārsūdzētais spriedums ir jāatceļ, neņemot par pārējiem apelācijas sūdzību pamatiem. Tas, ka šie apelācijas sūdzību pamati ir pamatoti, nozīmē, ka nav pamatots Vispārējās tiesas konstatējums pārsūdzētā sprieduma 478. punktā, atbilstoši kuram ar to atcelšanas pamatu noraidīšanu, kas būtībā vērsti uz strīdīgajā lēmumā veikto atsaucē satvara, kurš attiecas tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu, vai atsaucē satvara, kuru veido Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pants, analīzi pietiek, lai pierādītu aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu selektivitāti.

V. Par prasībām Vispārējā tiesā

- 161 Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. panta pirmās daļas otrajam teikumam, ja Tiesa atceļ Vispārējās tiesas nolēmumu, tā var pati taisīt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija.
- 162 Tā tas ir šajā lietā, jo par prasības pamatiem, ar kuriem tiek lūgts atcelt strīdīgo lēmumu, Vispārējā tiesā ir notikušas uz sacīkstes principu balstītas debates, un to izvērtēšanai nav jāveic nekādi papildu procesa organizatoriskie vai pierādījumu savākšanas pasākumi.
- 163 Pirmām kārtām, ir jāizvērtē pirmais un otrais prasības pamats lietā T-516/18 un otrais un trešais prasības pamats lietā T-525/18, ciktāl apelācijas sūdzības iesniedzējas ar tiem pārmet Komisijai, ka tā esot kļūdaini secinājusi, ka ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem tika piešķirtas selektīvas priekšrocības, ņemot vērā atsaucē satvaru, kas attiecas tikai uz *LIR* 164. un 166. pantu, un atsaucē satvaru, kuru veido Nodokļu pielāgošanas likuma 6. pants; tos Vispārējā tiesa analizēja pārsūdzētajā spriedumā un tie atbilst šī sprieduma 31. punktā minētajam otrajam un ceturtajam argumentācijas virzienam.
- 164 Saistībā ar šī sprieduma 31. punktā minēto otro argumentācijas virzienu par selektivitāti ir skaidrs, ka Komisija atsaucē satvarā, kas attiecas tikai uz Luksemburgas tiesību aktiem par sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu, iekļāva *LIR* 166. pantu. Šī iestāde tomēr uzskatīja, ka šī tiesību norma ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem ir piemērota kļūdaini.
- 165 Tādējādi strīdīgā lēmuma 202. apsvērumā Komisija – konstatējusi, ka jēdziens “ienākumi no līdzdalības” *LIR* 166. panta izpratnē likumā nav definēts –, lai šo jēdzienu definētu, balstījās uz 2018. gada 31. janvāra vēstuli, kurā Luksemburgas Lielhercogiste bija norādījusi, ka “līdzdalībai, ienākumiem no kuras atbilstoši *LIR* 166. pantam var tikt piemērots atbrīvojuma režīms, ir piemērojamas arī *LIR* 164. panta tiesību normas”. Komisija no tā secināja, ka jēdziens “ienākumi no līdzdalības”, uz kuru attiecas *LIR* 166. pantā noteiktais atbrīvojums no nodokļa, ietver *LIR* 164. pantā paredzēto vērtspapīru turētājiem “sadalīto peļņu”, vienlaikus precizējot, ka šai peļņas sadalei ir jābūt apliktai ar nodokli sabiedrības, kas izmaksā peļņu, līmenī. Strīdīgā lēmuma 204. un 213. apsvērumā tā uzsvēra, ka pēdējais minētais nosacījums ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai attiecīgie ienākumi ir kvalificējami kā peļņas sadale vai kapitāla pieaugums.

- 166 Turklāt strīdīgā lēmuma 212. apsvērumā Komisija skaidri atzina, ka ekonomiskā ziņā *LNG Holding* un *CEF* gūtie ienākumi, kas izriet no *ZORA* konvertēšanas, ir līdzvērtīgi šādai sadalītajai peļņai.
- 167 Tā kā šī sadalītā peļņa tomēr netika aplikta ar nodokli *LNG Supply* un *GSTM* līmenī, Komisija konstatēja atkāpi no atsauces satvara, ko veido Luksemburgas tiesību normas par ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli. Precīzāk, tā šo atkāpi izsecināja no apstākļa, ka Luksemburgas nodokļu administrācija ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem piekrita, ka *ZORA* pieaugumam *LNG holding* un *CEF* līmenī tiek piešķirts ienākumu no līdzdalības atbrīvojums no nodokļa atbilstoši *LIR* 166. pantam, lai gan minētais pieaugums bija atskaitīts no *LNG Supply* un *GSTM* ar nodokli apliekamās peļņas.
- 168 Tomēr šajā analizē ir pieļauta kļūda, kas saskaņā ar šī sprieduma 110. punktā atgādināto judikatūru padara kļūdainu visu šī sprieduma 31. punktā ietverto otro argumentācijas virzienu par selektivitāti.
- 169 Šajā ziņā, pirmkārt, no apelācijas sūdzību pirmo pamatu analīzes, it īpaši no šī sprieduma 128.–131. punkta, izriet, ka Komisija kļūdaini uzskatīja, ka no 2018. gada 31. janvāra vēstules, kā arī Valsts padomes 1965. gada atzinuma varēja secināt, ka starp *LIR* 164. un 166. pantu pastāv savstarpējas atbilstības saikne, kas saistīta ar ienākumu iepriekšēju aplikšanu ar nodokli sadalītājvienības līmenī, lai saņemtu pēdējā minētajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu.
- 170 Otrkārt, Komisija nav ne pārbaudījusi, ne *a fortiori* pierādījusi, ka Luksemburgas tiesībās jēdziens “sadalītā peļņa” *LIR* 164. panta izpratnē, uz kuru atsaucoties, pēc Luksemburgas Lielhercogistes domām ir jādefinē “ienākumi no līdzdalības” *LIR* 166. panta izpratnē, nav saderīgs ar jēdzienu “atskaitāmi ienākumi” sadalītājvienības līmenī.
- 171 Tāpēc, pieņemot – kā Komisija norādījusi strīdīgā lēmuma 212. apsvērumā –, ka *ZORA* pieaugumu, uz kuru attiecas aplūkoto iepriekšējie nodokļu nolēmumi, ekonomiskā ziņā veido peļņas sadale *LIR* 164. panta izpratnē, minētie lēmumi tomēr nevarēja atkāpties no šī likuma 166. panta, kvalificējot šo pieaugumu par *LNG Holding* un *CEF* ienākumiem no līdzdalības un līdz ar to atbrīvojot šos ienākumus no nodokļa atbilstoši šai pēdējai minētajai tiesību normai. Tādēļ jākonstatē, ka attiecībā uz otro argumentācijas virzienu Komisija nav ievērojusi šī sprieduma 120.–122. punktā minētos principus.
- 172 Ņemot to vērā, šāds secinājums neietekmē aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu iespējamā selektīvā rakstura vērtējumu tāda konstatējuma gaismā, atbilstoši kuram *LNG Supply* un *GSTM* ienākumi katrā attiecīgajā finanšu gadā – apmaiņā pret *ZORA* pieauguma kā izmaksu atskaitīšanu – tika aplikti ar nodokli atbilstoši rezervei, kas bija saskaņota ar Luksemburgas nodokļu iestādēm, nevis piemērojot vispārējās nodokļu tiesību normas, no kurām izriet, ka uzņēmumam uzliktais nodokļu slogs principā tiek aprēķināts, piemērojot standarta nodokļa likmi faktiskajiem ienākumiem, atskaitot darbības izdevumus un citus izdevumus.
- 173 Saistībā ar šī sprieduma 31. punktā minēto ceturto argumentācijas virzienu no šī sprieduma 153.–158. punkta izriet, ka Komisijas analizē par selektīvu priekšrocību, kas izriet no Likuma par nodokļu pielāgošanu 6. panta nepiemērošanas, kurš attiecas uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, arī ir pieļauta tiesību kļūda, jo Komisija nav pierādījusi, ka Luksemburgas nodokļu administrācija aplūkotajos nodokļu nolēmumos ir atkāpusies pati no savas prakses attiecībā uz darījumiem, kas ir salīdzināmi ar aplūkojamajiem darījumiem.

- 174 Otrām kārtām, ir jāizvērtē pirmais un otrais prasības pamats lietā T-516/18 un otrais un trešais prasības pamats lietā T-525/18, ciktāl apelācijas sūdzības iesniedzējas ar tiem pārmet Komisijai, ka tā ir kļūdaini secinājusi, ka ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem *LNG Holding* un *CEF* vai *Engie* grupai tika piešķirtas selektīvas priekšrocības, ņemot vērā uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu attiecināto atsaucē satvaru, kuri atbilst šī sprieduma 31. punktā minētajam pirmajam un trešajam argumentācijas virzienam.
- 175 Šajā ziņā attiecībā uz šī sprieduma 31. punktā minēto pirmo argumentācijas virzienu ir jānorāda, kā izriet no strīdīgā lēmuma 166. un 196. apsvēruma, ka Komisija neuzskatīja, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmā paredzētie atbrīvojumi, it īpaši *LIR* 166. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, paši par sevi ir atbalsta shēma, bet gan atzina, ka to piemērošana ar aplūkotajiem iepriekšējiem nodokļu lēmumiem *Engie* grupai piešķir selektīvu priekšrocību *LESD* 107. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi Komisija nav nedz apgalvojusi, nedz pierādījusi, ka pēdējā minētā tiesību norma būtu pārkāpta tikai tādēļ, ka pastāv atbilstošās Luksemburgas nodokļu tiesību normas.
- 176 Tāpēc šī sprieduma 114. punktā minētais gadījums, kurā Komisija par nesaderīgu ar Savienības tiesībām valsts atbalsta jomā ir uzskatījusi pašu atsaucē satvaru, kas izriet no valsts tiesībām, neatbilst šai lietai.
- 177 Kā izriet no šī sprieduma 112. un 118. punkta, atsaucē satvaram vai “parastajam” nodokļu režīmam, uz ko pamatojoties ir jāanalizē selektivitātes nosacījums, ir jāietver tiesību normas, kurās paredzēti atbrīvojumi, ko valsts nodokļu administrācija ir uzskatījusi par piemērojamiem šajā lietā, ja šīs tiesību normas pašas par sevi nepiešķir selektīvu priekšrocību *LESD* 107. panta 1. punkta izpratnē. Šādā gadījumā, ņemot vērā šī sprieduma 118. punktā atgādināto dalībvalstu kompetenci tiešo nodokļu jomā un to nodokļu autonomijas ievērošanu, Komisija nevar pierādīt atkāpi no atsaucē satvara, vienīgi konstatējot, ka pasākums atšķiras no vispārējā mērķa uzlikt nodokli visām attiecīgās dalībvalsts sabiedrībām rezidentēm, un neņemot vērā valsts tiesību normas, kurās ir precizēti minētā mērķa īstenošanas noteikumi.
- 178 Šajā gadījumā, pamatojoties uz atsaucē satvaru, kas ietver Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, Komisija, kā izriet no strīdīgā lēmuma 171.–176. apsvēruma, minētajā satvarā nav iekļāvusi *LIR* 166. pantu.
- 179 Šī lēmuma 179., 182., 184., 185., 187., 188., 190. un 192. apsvērumā Komisija atzina, ka *LIR* 166. pantam nav nozīmes, pamatojoties būtībā uz to, ka ar šīs tiesību normas piemērošanu nevar apšaubīt secinājumu, ka *ZORA* pieauguma atskaitāmības *LNG Supply* un *GSTM* līmenī un atbilstošo ienākumu atbrīvošanas no nodokļa *LNG Holding* un *CEF* līmenī kopējā ietekme rada atkāpi no Luksemburgas vispārējās uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķa, proti, aplikēt ar nodokli visu to sabiedrību peļņu, kuras ir nodokļa maksātājas Luksemburgā. Pamatojoties uz šādu analīzi, Komisija secināja, kā izriet no minētā lēmuma 192. un 193. apsvēruma, ka atkāpe no šī atsaucē satvara izpaudās kā ienākumu, ko *LNG Holding* un *CEF* saņēma kā attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* pārvaldītājsabiedrības, atbrīvošana no nodokļa.
- 180 Ņemot vērā šī sprieduma 177. punktā izklāstīto, ir jākonstatē, ka šis secinājums ir juridiski kļūdainš. *LIR* 166. pantam, kas ir aplūkoto iepriekšējo nodokļu nolēmumu juridiskais pamats, būtu bijis jāietilpst atsaucē satvarā, kas nosaka “parasto” nodokļu režīmu, jo Komisija neuzskatīja, ka ar šo tiesību normu pašu par sevi tiek piešķirta selektīva priekšrocība *LESD* 107. panta 1. punkta izpratnē.

- 181 Arī šī kļūda atbilstoši šī sprieduma 110. punktā atgādinātajai judikatūrai noteikti ir padarījusi kļūdainu visu selektivitātes analīzi, kuru Komisija veikusi saskaņā ar atsauces satvaru, kas ietvēra Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu.
- 182 Visbeidzot, saistībā ar šī sprieduma 31. punktā minēto trešo argumentācijas virzienu, šī paša sprieduma 168.–171., kā arī 180. punktā konstatētās kļūdas padara kļūdainu arī Komisijas analīzi par sekām, ko aplūkotie nodokļu iepriekšējie nolēmumi radījuši *Engie* grupas līmenī.
- 183 Pirmkārt, strīdīgā lēmuma 252.–254. apsvērumā, kas veltīti ienākumu no līdzdalības atbrīvojumam no nodokļa saskaņā ar *LIR* 166. pantu, Komisija būtībā ir atkārtojusi otrajā argumentācijas virzienā veikto analīzi, balstoties uz atsauces satvaru, kurā ietvertas tikai tās Luksemburgas tiesību normas, kas attiecas uz sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli un ienākumu no līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa, un šajā ziņā it īpaši atsaukusies uz šī paša lēmuma 202. apsvērumu. No tā izriet, ka šajā analizē ir pieļauta tā pati kļūda, kas konstatēta šī sprieduma 168.–171. punktā.
- 184 Otrkārt, no strīdīgā lēmuma 245. apsvēruma izriet, ka šajā analizē Komisija kā atsauces satvaru ņēma vērā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, kas atspoguļota šī lēmuma 171.–190. apsvērumā. Kā izklāstīts šī sprieduma 180. un 181. punktā, šī atsauces satvara definēšana ir kļūdaina, jo tajā nav iekļauts *LIR* 166. pants.
- 185 Turklāt šī sprieduma 177. punktā izklāstīto iemeslu dēļ Komisija nevarēja likumīgi konstatēt atkāpi no “parastās” nodokļu sistēmas, trešajā argumentācijas virzienā atsaukdams vienīgi uz Luksemburgas sistēmas vispārējo mērķi aplikāt ar nodokli Luksemburgas sabiedrību rezidenšu peļņu, kā tā darījusi strīdīgā lēmuma 256. apsvērumā.
- 186 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka ir jāapmierina pirmais un otrais prasības pamats lietā T-516/18 un otrais un trešais prasības pamats lietā T-525/18, kuri būtībā attiecas uz kļūdām vērtējumā un tiesību kļūdām, identificējot selektīvu priekšrocību. Tāpēc strīdīgais lēmums ir jāatceļ un nav nepieciešams pārbaudīt pārējos atcelšanas prasību pamatus.

VI. Par tiesāšanās izdevumiem

- 187 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība ir pamatota un Tiesa lietā taisa galīgo spriedumu, tā lemj par tiesāšanās izdevumiem.
- 188 Reglamenta 138. panta 1. punktā, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz minēta Reglamenta 184. panta 1. punktu, ir noteikts, ka lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.
- 189 Šajā lietā attiecībā uz apelācijas sūdzību lietā C-451/21 P, tā kā Luksemburgas Lielhercogistei spriedums ir labvēlīgs, atbilstoši tās prasījumiem ir jāpiespriež Komisijai segt savus, kā arī atlīdzināt Luksemburgas Lielhercogistes tiesāšanās izdevumus.
- 190 Attiecībā uz apelācijas sūdzību lietā C-454/21 P, tā kā *Engie* u.c. spriedums ir labvēlīgs, atbilstoši tās prasījumiem ir jāpiespriež Komisijai segt savus, kā arī atlīdzināt *Engie* u.c. tiesāšanās izdevumus.

191 Turklāt, tā kā prasības Vispārējā tiesā ir apmierinātas, Komisija atlīdzina visus tiesāšanās izdevumus saistībā ar tiesvedību pirmajā instancē.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) **Lietas C-451/21 P un C-454/21 P apvienot sprieduma taisīšanai.**
- 2) **Atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2021. gada 12. maija spriedumu Luksemburga u.c./Komisija (T-516/18 un T-525/18, EU:T:2021:251).**
- 3) **Atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2019/421 (2018. gada 20. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu *Engie*.**
- 4) **Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus saistībā ar apelācijas tiesvedību lietās C-451/21 P un C-454/21 P.**
- 5) **Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus tiesvedībā pirmajā instancē.**

[Paraksti]