II

(Nelegislativní akty)

ROZHODNUTÍ

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2019/421

ze dne 20. června 2018

o státní podpoře SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kterou Lucembursko poskytlo skupině Engie

(oznámeno pod číslem C(2018) 3839)

(Pouze francouzské znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie (dále jen „Smlouva“), a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany, aby podle výše uvedených ustanovení předložily své připomínky, ([1]) a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

(1) V dopise ze dne 23. března 2015 zaslala Komise Lucemburskému velkovévodství (dále jen „Lucembursko“) ([2]) žádost o informace s cílem získat informace o jeho postupu ve věci daňových rozhodnutí týkajících se skupiny Engie (dříve skupina GDF Suez) ([3]). V tomto dopise požádala Komise Lucembursko, aby jí poskytlo všechna daňová rozhodnutí, která byla vydaná pro subjekty této skupiny od roku 2004 až do data zaslání dopisu a která byla určena této skupině nebo jakémukoli ze subjektů této skupiny a která byla v platnosti v této době nebo během posledních deseti let, jakož i roční účetní závěrky této skupiny a právních subjektů této skupiny za roky 2011, 2012 a 2013 a kopii jejich daňových přiznání.

(2) Dne 25. června 2015 Lucembursko reagovalo na tuto žádost předáním informací o daňových rozhodnutích vydaných lucemburskou daňovou správou ve prospěch několika společností skupiny Engie se sídlem v Lucembursku, včetně společnosti GDF Suez LNG Supply S.A. (dále jen „LNG Supply“) ([4]) a společnosti GDF Suez Treasury Management S.à.r.l. (dále jen „GSTM“) ([5]). Lucembursko zejména poskytlo dvě žádosti o daňová rozhodnutí a jejich schválení, které se týkaly dvou transakcí ve skupině, které byly téměř totožné a spočívaly v převodu aktiv společnostmi skupiny Engie jednak na společnost LNG Supply, a jednak na společnost GSTM.

([1]) Úř. věst. C 36, 3.2.2017, s. 13.
([2]) Tento dopis byl opatřen jednacím číslem SA.37267 (2013/CP) – Praxe v oblasti daňových rozhodnutí – Lucembursko.
([3]) V roce 2015 byla skupina GDF přejmenována na Engie; viz internetové stránky skupiny Engie (https://www.engie.com/groupe/histoire-groupe-engie/).
([4]) Přejmenovaná v roce 2015 na Engie LNG Supply S.A. „LNG“ je akronymem z anglického „liquefied natural gas“ (zkapalnělý zemní plyn).
([5]) Přejmenovaná v roce 2015 na Engie Treasury Management S.à.r.l.

V obou uvedených případech byl tento převod financován formou bezúročné půjčky povinně přeměnitelné na akcie označované jako „ZORA“ ([6]) (dále jen „ZORA LNG“ a „ZORA GSTM“, společně dále jen „ZORA“) a prostřednictvím smlouvy o předplaceném forwardovém prodeji („forwardová smlouva LNG“ a „forwardová smlouva GSTM“, společně dále jen „forwardové smlouvy“).

(3) V dopise ze dne 1. dubna 2016 Komise uvedla, že na základě informací poskytnutých Lucemburskem nemůže vyloučit možnost, že daňová rozhodnutí vydaná ve prospěch těchto společností skupiny Engie obsahují prvek státní podpory, která je neslučitelná s vnitřním trhem. Požádala tudíž Lucembursko, aby uvedlo důvody, proč tato opatření nejsou selektivní nebo čím by mohla být v opačném případě odůvodněna na základě práva Unie v oblasti státních podpor, a aby poskytlo doplňující informace a vysvětlení.

(4) V dopise ze dne 3. května 2016 připomněla Komise Lucembursku, aby poskytlo informace uvedené ve 3. bodě odůvodnění.

(5) Dne 23. května 2016 odpovědělo Lucembursko na žádost Komise o informace ze dne 1. dubna 2016.

(6) Dne 19. září 2016 rozhodla Komise o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy ve věci daňového režimu přiznaného skupině Engie prostřednictvím daňových rozhodnutí vydaných Lucemburskem z důvodu, že tento režim může představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) ([7]).

(7) Dne 21. listopadu 2016 Lucembursko předložilo v dopise své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení, jakož i požadované informace.

(8) Dne 3. února 2017 bylo rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ([8]). Komise vyzvala zúčastněné strany, aby předložily své připomínky ke spornému opatření.

(9) Dne 27. února 2017 obdržela Komise připomínky skupiny Engie k rozhodnutí o zahájení řízení. Dopisem ze dne 10. března 2017 Komise tyto připomínky zaslala lucemburským orgánům, které měly možnost na ně reagovat.

(10) V dopise ze dne 22. března 2017 Komise po přezkumu připomínek předaných lucemburskými orgány a skupinou Engie požádala Lucembursko, aby jí poskytlo doplňující informace.

(11) Dne 10. dubna 2017 Lucembursko v dopise uvedlo, že připomínky sdělené skupinou Engie se shodují s jejími vlastními připomínkami.

(12) Dne 12. května 2017 Lucembursko předložilo informace vyžádané dne 22. března 2017.

(13) Dne 1. června 2017 útvary Komise uspořádaly schůzku s lucemburskými orgány a skupinou Engie. Obsah této schůze byl předmětem zápisu z jednání, na kterém se dohodla Komise s Lucemburskem. Po této schůzi předložilo Lucembursko dodatečné informace dne 16. června 2017.

(14) V dopise ze dne 11. prosince 2017 navazujícím na připomínky předložené lucemburskými orgány a skupinou Engie na schůzi, která se konala 1. června 2017, si Komise přála vyjasnit některé prvky vyšetřování (dále jen „dopis ze dne 11. prosince 2017“) a vyžádala si doplňující informace. Komise vyzvala Lucembursko, aby předalo kopii tohoto dopisu skupině Engie.

([6]) Přesný význam akronymu ZORA sice není v dokumentaci uveden a Lucembursko jej nevysvětlilo, Komise však předpokládá, že odpovídá „bezúročnému dluhopisu splatitelnému akciemi“.

([7]) Rozhodnutí Komise ze dne 19. září 2016 ve věci SA.44888 (2016/NN) (ex 2016/EO) „Možná podpora ve prospěch společnosti GDF Suez“ (Úř. věst. C 36, 3.2.2017, s. 13).

([8]) Viz poznámka pod čarou 1.

(15) Dne 31. ledna 2018 lucemburské orgány a Engie předložily své připomínky v reakci na dopis ze dne 11. prosince 2017. Ke stejnému datu rovněž Lucembursko předložilo informace požadované v dopise ze dne 11. prosince 2017.

2. **SOUVISLOSTI**

2.1. *SKUPINA ENGIE*

(16) Skupinu Engie tvoří Engie S.A., společnost se sídlem ve Francii, a všechny společnosti přímo nebo nepřímo ovládané společností Engie S.A. (označované společně jako „Engie“). Engie vznikla v roce 2008 fúzí francouzských skupin GDF a Suez (dříve Lyonnaise des Eaux) ([9]). Sídlo Engie se nachází ve Francii. Společnost Engie S.A. je kótována na burze v Paříži, Bruselu a Lucemburku ([10]).

(17) Engie je aktivní ve třech významných odvětvích: výroba elektřiny, zemního plynu a zkapalněného zemního plynu a služby v oblasti energetické účinnosti. Engie se především zaměřuje na výrobu a dodávku elektřiny ([11]) a obchodování s energií, průzkum a výrobu, zásobování, dopravu a distribuci zemního plynu, poskytování služeb v oblasti energetické účinností a energetická zařízení.

(18) Engie zaměstnává 153 090 osob v 70 zemích světa ([12]). Její obrat dosažený v roce 2016 činil 66,6 miliard EUR ([13]). V rámci celkového obratu skupiny bylo 52,2 miliard EUR realizováno v Evropě ([14]). V roce 2016 bylo 67,3 % hospodářského výsledku před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací (EBITDA) vytvořeno v Evropě ([15]).

(19) V Lucembursku je přítomnost Engie zajištěna prostřednictvím různých právních subjektů, z nichž některé jsou dotčeny transakcemi uvedenými ve sporném daňovém rozhodnutí. Společnost Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A. (dále jen „CEF“) ([16]) je dceřinou společností Engie, která byla zřízena v Lucembursku v roce 1933. Předmětem činnosti této společnosti je nabývání podílů v Lucembursku a v zahraničních subjektech a řízení, využívání a kontrola těchto podílů ([17]). Jejím úkolem je především poskytovat záruky a půjčky v rámci skupiny dceřiným společnostem skupiny. Příjmy CEF pocházejí z úroků a poplatků účtovaných za poskytnutí těchto půjček a záruk ([18]).

(20) GSTM je společností založenou podle lucemburského práva, která je ze 100 % vlastněna CEF. Vykonává z Lucemburska činnosti finanční správy a financování pro skupinu Engie. Podle žádosti o daňové rozhodnutí ze dne 15. června 2012 „*GSTM typicky poskytuje půjčky v různých měnách (obvykle v EUR a USD) sesterským společnostem a vykonává činnost sdružování finančních prostředků […]. Činnost společnosti GSTM v oblasti sdružování finančních prostředků generuje částku mezi 2–7 miliardami a 7–12 miliardami EUR*“ ([19]).

(21) GDF Suez LNG Holding S.à.r.l. (dále jen „LNG Holding“) ([20]) je dceřinou společností Engie, která byla zřízena v Lucembursku v roce 2009. Předmětem činnosti této společnosti je nabývání podílů v Lucembursku a v zahraničních subjektech a řízení těchto podílů ([21]). Společnost LNG Holding je ze 100 % vlastněna CEF.

([9]) Viz internetové stránky Engie (http://www.engie.com/groupe/histoire-groupe-engie/).
([10]) Viz internetové stránky Engie (http://www.engie.com/journalistes/communiques-de-presse/gdf-suez-devient-engie/).
([11]) V roce 2014 provozovala přibližně 650 elektráren po celém světě (Engie, Klíčové údaje, https://library.engie.com/uid_3b0d9abd-abf7-404d-913f-0c30f10eb8d0#app=3d20&9557-source=xmlConfs/init.xml&l=fr&p=0&v=Version1).
([12]) Ke dni 31. prosince 2016 (http://www.engie.com/wp-content/uploads/2017/03/chifres-cles-2016-v1_va.jpg).
([13]) Engie, Klíčové údaje (http://www.engie.com/wp-content/uploads/2017/03/chifres-cles-2016-v1_va.jpg).
([14]) Engie, Roční hospodářské výsledky z roku 2016, přílohy FY 2016 (https://www.engie.com/investisseurs/resultats-3/resultats-2016/). Obrat ve výši 3,8 miliard EUR byl realizován v Latinské Americe, 4,7 miliard EUR v Severní Americe, 5,5 miliard EUR v Asii, na Středním východě a v Oceánii a 0,3 miliard EUR v Africe.
([15]) Tamtéž. 15,1 % v Latinské Americe, 5,9 % v Severní Americe a 11,6 % ve zbytku světa.
([16]) Přejmenovaná na Engie Invest International S.A. v roce 2015.
([17]) Viz neauditovaná účetní závěrka CEF ke dni 31. prosince 2014.
([18]) Viz https://www.engie.com/wp-content/uploads/2015/06/gsii-co.pdf.
([19]) Viz žádost o daňové rozhodnutí ze dne 15. června 2012, s. 2.
([20]) Přejmenovaná v roce 2015 na Engie LNG Holding S.à.r.l.
([21]) Viz účetní závěrka LNG Holding ke dni 31. prosince 2013.

(22) Společnost LNG Supply je ze 100 % vlastněna společnosti LNG Holding. Zabývá se nákupem, prodejem a obchodováním se zkapalněným zemním plynem (LNG), plynem a odvozenými produkty, jakož i přepravou LNG, a uzavřela celou řadu smluv s mezinárodními energetickými podniky ([22]). V roce 2018 Engie oznámila svůj záměr prodat některé části své činnosti týkající se LNG, včetně LNG Supply, společnosti Total S.A ([23]).

2.2. *SPORNÁ DAŇOVÁ ROZHODNUTÍ*

2.2.1. ÚVOD

(23) Toto rozhodnutí se týká dvou balíčků daňových rozhodnutí vydaných lucemburskou daňovou správou ve prospěch společností skupiny Engie (dále jen „sporná daňová rozhodnutí"). Sporná daňová rozhodnutí se týkají dvou podobných transakcí v rámci skupiny provedených skupinou Engie mezi různými společnostmi skupiny. V obou případech skupina Engie převedla soubor aktiv představujících plně funkční obchodní činnost na dceřinou společnost v Lucembursku, která následně tuto činnost vykonává.

(24) Úhrada ceny dceřinou společností je financována formou bezúročné půjčky povinně přeměnitelné na akcie na dobu 15 let (ZORA), kterou poskytuje zprostředkující společnost skupiny se sídlem v Lucembursku. U ZORA nevznikají pravidelné úroky, avšak při její přeměně dceřiná společnost splatí věřiteli půjčku formou akcií v hodnotě představující nominální hodnotu ZORA navýšenou o „prémii", kterou tvoří celkový zisk vytvořený dceřinou společností během trvání ZORA, přičemž je odečtena omezená marže ([24]), která byla dohodnuta s lucemburskými daňovými orgány (výše této „prémie" se ve sporných daňových rozhodnutích a v daňových prohlášeních společností nazývá „navýšení ZORA") ([25]).

(25) Zprostředkující subjekt současně financuje tuto půjčku prostřednictvím smlouvy o předplaceném forwardovém prodeji (dále jen „forwardová smlouva") uzavřené s holdingovou společností, která má rovněž sídlo v Lucembursku a která je výhradním vlastníkem dceřiné společnosti i zprostředkujícího subjektu. Podle forwardové smlouvy platí holdingová společnost zprostředkující společnosti částku ve výši nominální hodnoty ZORA výměnou za nabytí práv k akciím, které dceřiná společnost vydá při přeměně ZORA. Pokud tedy dceřiná společnost vytvoří během doby trvání ZORA zisk, holdingová společnost získá při přeměně ZORA akcie, jejichž hodnota bude zahrnovat hodnotu navýšení ZORA. Holdingová společnost tudíž poskytuje dceřiné společnosti finanční prostředky, které jsou nezbytné k nabytí aktiv prostřednictvím forwardové smlouvy a půjčky ZORA.

(26) Sporná daňová rozhodnutí potvrzují následující daňové zacházení s dotčenými společnostmi: dceřiná společnost odečte každý rok rezervy na navýšení ZORA, které jsou vypláceny při přeměně této půjčky. Dceřiná společnost tedy není zdaňována, s výjimkou omezené marže, která je předmětem dohody s daňovými orgány. Když holdingová společnost realizuje navýšení ZORA ([26]), bude tento zisk osvobozen od daňové povinnosti na základě režimu mateřských a dceřiných společností v Lucembursku, který za určitých podmínek umožňuje nezdanění zisku vytvořeného podíly vlastněnými v jiných společnostech. Zprostředkující subjekt rovněž není zdaňován, neboť zisk vytvořený při přeměně ZORA (navýšení ZORA) je kompenzován ztrátou v téže výši vyplývající z forwardové smlouvy ([27]). Z toho nakonec vyplývá, že navýšení ZORA se odečítá na úrovni dceřiné společnosti

([22]) Podle žádosti o daňové rozhodnutí ze dne 9. září 2008 byla hlavními aktivy v této době následující aktiva: dohoda o kapacitě pro terminál pro LNG a swapová dohoda týkající se tohoto terminálu, dohoda o nákupu a prodeji LNG se společností Yemen LNG LLC, různé smlouvy o pronájmu a smlouvy o dlouhodobém skladování. Celý seznam převedených aktiv je uveden v příloze 1 dohody o převodu činnosti ze dne 30. října 2009 uzavřené mezi GDF Suez, LNG Trading S.A a LNG Supply.

([23]) Dne 11. dubna 2018 rozhodla Komise na základě čl. 6 odst. 1 písm. b) nařízení Rady (ES) č. 139/2004 ze dne 20. ledna 2004 o kontrole spojování podniků (Nařízení ES o spojování) (Úř. věst. L 24, 29.1.2004, s. 1), že nebude bránit získání výhradní kontroly společností Total S.A. nad některými částmi činnosti skupiny Engie týkajícími se GNL, včetně LNG Supply.

([24]) Méně než 1 % zisku skutečně vytvořeného dceřinou společností v rámci jejích obchodních činností.

([25]) V případě, že dceřiná společnost zaznamená během doby trvání ZORA ztrátu, navýšení ZORA bude negativní a sníží nominální hodnotu ZORA.

([26]) Pokud například zruší akcie, které získala na základě forwardové smlouvy.

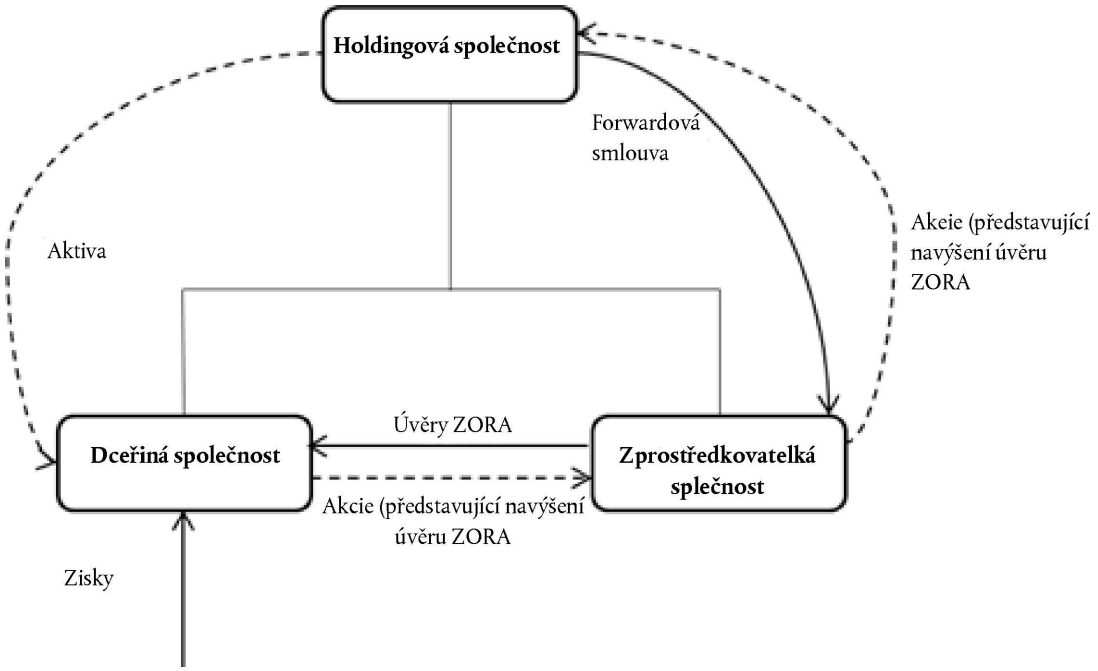
([27]) Ačkoli sporná daňová rozhodnutí stanovila, že zprostředkující subjekt nebude zdaněn v důsledku použití zvláštního ustanovení lucemburského daňového práva (článek 22a), které umožňuje odložit zdanění kapitálových zisků pocházejících z přeměny půjček na podíly, Lucembursko následně uvedlo, že při jediné přeměně, která se uskutečnila v době před vydáním tohoto rozhodnutí, společnosti tohoto ustanovení nevyužily. V každém případě, nezávisle na použití tohoto zvláštního ustanovení, zprostředkující subjekt nevytvoří při přeměně žádný zisk.

a že odpovídající částka není zdaňována ani na úrovni holdingové společnosti, neboť je považována za příjem osvobozený od daně. V důsledku toho navýšení ZORA, jež představuje prakticky veškerý zisk vytvořený dceřinou společností během doby trvání ZORA, zůstane v Lucembursku nezdaněno ([28]).

(27) Struktura popsaná ve 23. až 26. bodu odůvodnění je znázorněna na obrázku 1.

Obrázek 1.

Znázornění struktur zavedených spornými daňovými rozhodnutími



2.2.2. PŘEDSTAVENÍ SPORNÝCH DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ

(28) Toto daňové zacházení bylo potvrzeno ve dvou balíčcích daňových rozhodnutí týkajících se dvou různých struktur vytvořených skupinou Engie.

(29) První balíček daňových rozhodnutí se týká převodu činností v oblasti nákupu, prodeje a obchodování s LNG a odvozenými produkty (dále jen „činnost týkající se LNG“) ([29]) z lucemburské společnosti Suez LNG Trading S.A. (dále jen „LNG Trading“) na společnost LNG Supply. Zahrnuje pět daňových rozhodnutí vydaných lucemburskou daňovou správou v reakci na žádosti o daňová rozhodnutí podané daňovým poradcem skupiny Engie (dále jen „daňový poradce“) jménem různých společností této skupiny (společně jsou označována jako „daňová rozhodnutí o LNG“).

1) První daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 9. září 2008 (dále jen „daňové rozhodnutí LNG z roku 2008“). Bylo vydáno na základě žádosti o daňové rozhodnutí podané téhož dne (dále jen „žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008“), která se týkala daňového zacházení se smlouvami používanými k financování převodu činnosti týkající se LNG ze společnosti LNG Trading na LNG Supply (ZORA LNG a forwardová smlouva LNG). Žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 je částečně pozměněna a/nebo doplněna o další daňová rozhodnutí vydaná lucemburskou daňovou správou.

2) Žádost o daňové rozhodnutí ze dne 30. září 2008 týkající se převodu účinné správy společnosti LNG Trading do Nizozemska. Tato žádost o daňové rozhodnutí byla k témuž dni schválena lucemburskou daňovou správou.

([28]) Ve skutečnosti je zdaněno pouze méně než 1 % zisku dceřiné společnosti vytvořeného prostřednictvím jejích obchodních činností.
([29]) Viz 22. bod odůvodnění.

(3) Žádost o daňové rozhodnutí ze dne 3. března 2009 (dále jen „žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2009“), kterou se částečně pozměňuje struktura uvedená v žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008. Tato žádost o daňové rozhodnutí byla k témuž dni schválena lucemburskou daňovou správou.

(4) Žádost o daňové rozhodnutí ze dne 9. března 2012 (dále jen „žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2012“), která vyjasňuje některé účetní pojmy používané při výpočtu marže, na jejímž základě je zdaňována společnost LNG Supply. Tato žádost o daňové rozhodnutí byla k témuž dni schválena lucemburskou daňovou správou.

(5) A konečně, žádost o daňové rozhodnutí ze dne 20. září 2013, jejímž cílem je vyjasnit daňový režim uplatněný na částečnou přeměnu ZORA LNG (dále jen „žádost o daňové rozhodnutí LNG týkající se přeměny“). Tuto žádost o daňové rozhodnutí schválila lucemburská daňová správa dopisem ze dne 13. března 2014 (dále jen „daňové rozhodnutí LNG týkající se přeměny“).

(30) Druhý balíček daňových rozhodnutí se týká převodu činností v oblasti finanční správy a financování (dále jen „činnost v oblasti financování a finanční správy“) ([30]) z CEF na GSTM. Zahrnuje dvě daňová rozhodnutí vydaná lucemburskou daňovou správou v reakci na žádosti o daňová rozhodnutí podané daňovým poradcem jménem různých společností skupiny Engie (společně označovaná jako „daňová rozhodnutí GSTM“).

1) První daňové rozhodnutí bylo vydáno lucemburskou daňovou správou dne 9. února 2010 (dále jen „daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010“). Toto rozhodnutí reaguje na žádost o daňové rozhodnutí podanou téhož dne (dále jen „žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010“), která se týkala daňového zacházení se smlouvami používanými k financování převodu činnosti v oblasti financování a finanční správy z CEF na GSTM (ZORA GSTM a forwardová smlouva GSTM).

2) Daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010 bylo doplněno žádostí o daňové rozhodnutí ze dne 15. června 2012, která se mimo jiné týkala potenciálního navýšení částky ZORA GSTM (dále jen „žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2012“). Tato žádost o daňové rozhodnutí byla k témuž dni schválena lucemburskou daňovou správou (dále jen „daňové rozhodnutí GSTM z roku 2012“).

(31) Holdingovými společnostmi v každé ze struktur vytvořených v daňovém rozhodnutí LNG a v daňovém rozhodnutí GSTM jsou LNG Holding a CEF (společně nazývané „holdingové společnosti“). Zprostředkujícími subjekty, které poskytují ZORA, jsou GDF Suez LNG (Luxembourg) S.à.r.l. (dále jen „LNG Luxembourg“) a Electrabel Invest Luxembourg SA (dále jen „EIL“, společně s LNG Luxembourg, „věřitelé“). Dceřinými společnostmi, které nabývají a provozují činnost LNG a činnost v oblasti financování a finanční správy, jsou LNG Supply a GSTM (společně označované jako „dceřiné společnosti“).

2.2.3. PODROBNÝ POPIS DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ LNG

2.2.3.1. *Transakce popsané v daňových rozhodnutích LNG*

(32) Podle žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 budou do společnosti LNG Trading začleněny dvě nové lucemburské společnosti podléhající dani: LNG Luxembourg a LNG Supply. V žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 bylo upřesněno, že činnost LNG bude prodána společnosti LNG Luxembourg, která ji následně prodá společnosti LNG Supply ([31]). Nicméně tato struktura byla později pozměněna: podle žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2009 nejprve společnost CEF získala akcie LNG Trading a následně integrovala společnosti LNG Luxembourg, LNG Supply a LNG Holding. LNG Holding poté ve struktuře ([32]) převzala úlohu LNG Trading ([33]).

([30]) Viz 20. bod odůvodnění.
([31]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, oddíl 1.
([32]) Tato změna ve struktuře převodu aktiv nicméně nemá dopad na daňové zacházení s různými společnostmi.
([33]) Účinná správa společnosti LNG Trading byla převedena do Nizozemska (viz žádost o daňové rozhodnutí ze dne 30. září 2008). Společnost byla následně zlikvidována ke dni 1. října 2012 (viz dopis zaslaný Lucemburskem dne 25. června 2015 a opatřený jednacím číslem SA 37.267 (2013/CP) Praxe v oblasti daňových rozhodnutí – Lucembursko).

(33) Struktura má následující podobu:

1) LNG Supply získala obchodní činnost LNG Trading (činnost LNG) za cenu odhadovanou zhruba na na 750 milionů USD;

2) LNG Supply financovala kupní cenu prostřednictvím bezúročné, povinně přeměnitelné půjčky na dobu 15 let, vyjádřené v USD (ZORA LNG), kterou poskytla společnost LNG Luxembourg. Při její přeměně ([34]) vydala LNG Supply akcie (dále jen „akcie LNG Supply“) o hodnotě rovnající se nominální hodnotě ZORA plus/mínus navýšení ZORA;

3) LNG Luxembourg financuje investice do ZORA LNG prostřednictvím forwardové smlouvy LNG uzavřené s LNG Holding. Na základě této smlouvy se LNG Luxembourg zavazuje převést na LNG Holding akcie LNG Supply. Cena akcií LNG Supply odpovídá nominální hodnotě ZORA LNG ([35]).

2.2.3.2. ***Smlouvy podepsané stranami***

(34) Lucembursko předložilo kopie smluv, které odrážejí transakce provedené skupinou Engie, které jsou popsané v daňových rozhodnutích LNG:

1) smlouva o převodu činnosti uzavřená mezi LNG Trading a LNG Supply dne 30. října 2009 (dále jen „smlouva o převodu LNG“) ([36]), kterou se první ze společností zavazuje převést na LNG Supply činnost LNG za cenu 657 milionů USD ([37]) výměnou za dvě vlastní směnky vydané LNG Supply (coby vypůjčovatelem) ve prospěch LNG Trading (coby půjčovatelem) na částky 11 000 000 USD a 646 000 000 USD ([38]);

2) smlouva o povinně přeměnitelné půjčce uzavřená mezi LNG Luxembourg a LNG Supply dne 30. října 2009 (dále jen „smlouva ZORA LNG“) ([39]). Na základě této smlouvy poskytuje LNG Luxembourg půjčku LNG Supply ([40]), která je splatitelná vydáním akcií LNG Supply ([41]). Maximální doba půjčky je 15 let. Je tedy splatná ke dni 30. října 2024 ([42]). Na konci tohoto období bude přeměněna na akcie, pokud již nebyla přeměněna na akcie dříve jednou ze smluvních stran s písemným souhlasem druhé strany ([43]). „Emisní cena“ půjčky je 646 milionů USD ([44]). Cena při přeměně bude odpovídat „emisní ceně“ plus navýšení ZORA dosažené ke dni přeměny ([45]). Jak bylo vysvětleno v bodě 2.2.3.6., ZORA LNG již byla částečně přeměněna v roce 2014;

3) smlouva o předplaceném forwardovém nákupu akcií uzavřená k témuž dni mezi LNG Holding a LNG Luxembourg ([46]). Podle této smlouvy koupí LNG Holding od LNG Luxembourg veškerá práva k akciím LNG Supply za cenu 646 milionů USD ([47]), což je částka odpovídající „emisní ceně“ ZORA LNG. Akcie LNG Supply mají být převedeny na LNG Holding ke dni svého vydání ([48]).

2.2.3.3. ***Daňové zacházení se společností LNG Supply***

(35) Podle žádosti o daňové rozhodnutí z roku 2008, jak byla schválena lucemburskou daňovou správou, budou roční zisky vytvořené LNG Supply odpovídat marži dohodnuté s lucemburskou daňovou správou (dále jen „marže

([34]) Která se uskuteční nejpozději ke dni splatnosti půjčky ZORA, viz (34)(2) bod odůvodnění.
([35]) Podrobná struktura má následující podobu: Činnost LNG převzala společností LNG Supply jako protihodnotu ke dvěma pohledávkám, z nichž jedna má hodnotu *[7–12]*milionů USD a hodnota druhé odpovídá reálné tržní hodnotě činnosti LNG snížené o částku *[7–12]* milionů USD. Druhá pohledávka byla převedena společnosti LNG Trading na LNG Holding, která následně tuto pohledávku převedla na LNG Luxembourg jako protihodnotu k forwardové smlouvě LNG. LNG Luxembourg převedla pohledávku na LNG Supply výměnou za půjčku ZORA LNG (viz žádost o daňové rozhodnutí z roku 2009, oddíl 1).
([36]) Předložená Lucemburskem dne 16. června 2017.
([37]) Viz smlouva o převodu LNG, ustanovení 2.1.
([38]) Viz smlouva o převodu LNG, ustanovení 2.1, 3 a 4.3.
([39]) Předložená Lucemburskem dne pondělí 21. listopadu 2016.
([40]) Viz smlouva ZORA LNG, ustanovení 2.
([41]) Viz smlouva ZORA LNG, ustanovení 5.
([42]) Viz smlouva ZORA LNG, ustanovení 4.
([43]) Viz smlouva ZORA LNG, ustanovení 4 a 5.
([44]) Viz smlouva ZORA LNG, ustanovení 2.
([45]) Viz smlouva ZORA LNG, ustanovení 5.2. a definice v ustanovení 1.
([46]) Předložená Lucemburskem dne pondělí 21. listopadu 2016.
([47]) Viz forwardová smlouva LNG, ustanovení 2. Rozdíl mezi cenou převodu aktiv LNG podle smlouvy o převodu činnosti (657 milionů USD) a „emisní cenou“ ZORA LNG a cenou stanovenou na základě forwardové smlouvy LNG (646 milionů USD) odpovídá směnce na 11 milionů USD vydané LNG Supply, která není zahrnuta ve struktuře financování (viz poznámka pod čarou 35).
([48]) Viz forwardová smlouva LNG, ustanovení 3.

LNG“). LNG Supply tudíž zaplatí daň pouze z této marže. Rozdíl mezi ziskem, který je skutečně každý rok realizován společností LNG Supply, a marží LNG (navýšení ZORA) je považován za odečitatelný výdaj vztahující se k ZORA LNG ([49]).

(36) Marže LNG je v žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 stanovena jako částka odpovídající „*celkové čisté marži ve výši [1/(50–100)%] hodnoty hrubých aktiv, jak je uvedena v rozvaze [LNG Supply], přičemž však tato čistá marže není nižší než [0,0–0,50] % ročního hrubého obratu společnosti*“ ([50]). Podle žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 „*bude marže [LNG] považována za sjednanou na základě zásady běžných tržních podmínek*“, neboť společnost LNG Supply neponese „*riziko změny směnného kurzu ani riziko vzniku nesplatitelných dluhů v rámci své činnosti*“ ([51]). V žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 se rovněž vysvětluje, že „*hrubý příjem [LNG Supply] […] snížený o všechny vzniklé provozní výdaje a výdaje na ZORA se přibližně rovná marži [LNG]*“ ([52]).

(37) Jinými slovy, roční zdanitelný příjem LNG Supply před přeměnou ZORA se omezuje na marži LNG. Přeměna nemá na roční zdanitelný příjem LNG Supply žádný dopad, neboť částka navýšení ZORA byla společností LNG Supply každý rok před uskutečněním přeměny odečtena.

2.2.3.4. ***Daňové zacházení se společností LNG Luxembourg***

(38) Žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, jak je schválena lucemburskou daňovou správou, umožňuje společnosti LNG Luxembourg během doby trvání ZORA LNG buď zachovat hodnotu ZORA ve svém účetnictví v její účetní hodnotě ([53]), nebo alternativně její hodnotu zvýšit (nebo snížit) z její pořizovací ceny na cenu očekávanou při splacení ([54]). LNG Luxembourg se tudíž může během doby trvání ZORA LNG rozhodnout, že nezaúčtuje žádný zdanitelný příjem ani daňově odpočitatelný náklad související s půjčkou ZORA. Jak bude vysvětleno v 52. bodě odůvodnění níže, LNG Luxembourg se rozhodla zachovat hodnotu ZORA v její účetní hodnotě.

(39) Při přeměně získá společnost LNG Luxembourg akcie LNG Supply, jejichž hodnota bude zahrnovat emisní cenu ZORA plus navýšení ZORA dosažené ke dni přeměny. Podle žádosti o daňové rozhodnutí z roku 2008 se přeměna řídí zvláštním režimem stanoveným článkem 22a zákona o dani z příjmu (pozměněný zákon ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu, dále jen „LIR“), pokud se LNG Supply nerozhodne, že jej neuplatní ([55]). Podle tohoto ustanovení přeměna půjčky na akcie nepovede k vytvoření žádného zdanitelného kapitálového zisku ([56]). Navýšení ZORA získané při přeměně ze strany společnosti LNG Luxembourg tudíž nebude při přeměně předmětem zdanění ([57]).

([49]) V žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 se uvádí, že „*ZORA se bude navyšovat do výše zisku před zdaněním [LNG Supply] sníženého o čistou marži […]. Zvýšení hodnoty závazku podle ZORA povede k odpovídajícímu odečitatelnému výdaji pro [LNG Supply]*“ (žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, s. 2). Toto zvýšení závazku je v žádosti o daňové rozhodnutí z roku 2008 označováno jako „navýšení ZORA“ nebo „výdaje na ZORA“.

([50]) V žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2012 se uvádí, že „*čistou marži ve výši [1/(50–100)] % hodnoty hrubých aktiv*“ je třeba považovat za vztahující se k průměrné hodnotě aktiv financovaných ZORA, zatímco „*hrubým obratem*“ je třeba rozumět celkový příjem LNG Supply, jak je uveden v jejím účetnictví, zahrnující příjmy a výdaje vyplývající ze vzniklých pasivních úroků a kurzových rozdílů souvisejících s různými činnostmi LNG Supply.

([51]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, strana 5 odstavec 6 a vysvětlení na straně 3.

([52]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, strana 2. To znamená, že navýšení ZORA mohlo rovněž být negativní, neboť LNG Supply zaznamenala ztrátu.

([53]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, strana 3.

([54]) Žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 uznává (poznámka pod čarou 4), že „*při neexistenci zvláštních požadavků vyplývajících z právních předpisů Lucemburska může být s cílem zohlednit podstatu odměny ZORA doporučeno, aby [LNG Luxembourg] zaúčtovávala příjmy po celou dobu trvání ZORA. To by vedlo ke zvýšení hodnoty ZORA v účetnictví [LNG Luxembourg], pokud skutečná hodnota ZORA není nižší*“.

([55]) Znění čl. 22a odst. 2 LIR je následující: „Odchylně od čl. 22 odst. 5 nevedou výměny stanovené níže v odstavcích 1 až 4 k vytvoření přidané hodnoty vlastní vyměněnému majetku, s výjimkou případů, kdy by se v případech uvedených v odstavcích 1, 3 a 4 buď věřitel, nebo společník vzdal uplatnění tohoto ustanovení: 1. při přeměně půjčky: přiznání věřiteli cenných papírů představujících základní kapitál dlužníka. V případě přeměny směnitelného kapitalizačního dluhového nástroje, je kapitalizovaný úrok, který se vztahuje na účetní období předcházející přeměně, zdanitelný v okamžiku výměny“. To v praxi znamená, že pro účely lucemburského daňového režimu bude pro akcie vydané v této době použita historická pořizovací cena a historické datum pořízení.

([56]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, odstavec 7, strana 5.

([57]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, odstavec 7, strana 5.

2.2.3.5. ***Daňové zacházení se společností LNG Luxembourg***

(40) Podle žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, jak byla schválena lucemburskou daňovou správou, zaúčtuje společnost LNG Holding platbu přijatou na základě forwardové smlouvy pod položku „investice" ([58]). V žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 se vysvětluje, že tato aktiva „*budou oceněna a i nadále budou oceňována ve výši nákladů*" ([59]). LNG Holding tudíž nezaúčtuje žádný zdanitelný příjem ani žádný daňově odpočitatelný náklad před přeměnou ZORA a převodem nově vydaných akcií LNG Supply společností LNG Luxembourg.

(41) V žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 se rovněž žádá o potvrzení, že „*pro účely článku 166 LIR […] bude s účastí zakoupenou [LNG Holding] na základě forwardové smlouvy [LNG] zacházeno jako s takovou od okamžiku uzavření forwardové smlouvy [LNG]*" ([60]) a že „*veškerý příjem (dividendy a kapitálové zisky) vytvořený lucemburskými společnostmi a pocházející od lucemburských společností bude osvobozen od daně na základě článku 166 LIR*" ([61]). Jak je vysvětleno v oddílu 2.3.2, článek 166 LIR je ustanovením zákona o dani z příjmu, kterým se řídí osvobození příjmů z podílů od daně v Lucembursku. Podle tohoto režimu osvobození příjmů z podílů od daně jsou příjmy pocházející z podílů držených v jiných subjektech, například akcií, osvobozeny od daně za předpokladu, že jsou splněny určité podmínky.

(42) V souladu s tím budou zdanitelné příjmy související s držením akcií LNG Supply vydaných v rámci přeměny ZORA LNG osvobozeny od daně na úrovni LNG Holding za předpokladu, že jsou splněny podmínky článku 166 LIR.

2.2.3.6. ***Daňové rozhodnutí LNG týkající se přeměny***

(43) Podle žádosti o daňové rozhodnutí LNG týkající se přeměny, jak byla schválena lucemburskou daňovou správou, má skupina Engie uskutečnit první částečný převod ZORA LNG na akcie za cenu odhadovanou k tomuto datu na [300–400] milionů USD. Ke dni přeměny má být přijato rozhodnutí s cílem snížit základní kapitál LNG Supply o částku odpovídající částce přeměny. Podle žádosti o daňové rozhodnutí „*nemá částečná přeměna ZORA žádný daňový dopad [pokud jde o [LNG Luxembourg]*" ([62]). „*Z důvodu snížení kapitálu [LNG Supply] společnost [LNG Holding] zaúčtuje zisk ve výši rozdílu mezi nominální hodnotou přeměněných akcií a částkou přeměny. Tento zisk bude viditelný v účetních záznamech [LNG Holding] a vztahuje se na něj osvobození příjmů z podílů od daně*" ([63]). Zisk realizovaný společností LNG Holding v okamžiku zrušení akcií z důvodu snížení kapitálu bude tudíž osvobozen od daně. Tento zisk odpovídá navýšení ZORA zahrnutému do akcií LNG Supply získaných společností LNG Holding při přeměně.

2.2.3.7. ***Provedení daňových rozhodnutí LNG***

(44) Daňová přiznání předložená Lucemburskem odrážejí daňový režim přiznaný společnostem účastnícím se transakcí, které jsou popsány v daňových rozhodnutích LNG.

2.2.3.7.1. **LNG Supply**

(45) Účetní závěrka LNG Supply za rok 2010 uvádí, že „*smlouva o bezúročné půjčce povinně přeměnitelné na akcie mezi LNG Luxembourg a LNG Supply*" byla uzavřena v roce 2009 na částku 646 milionů USD a na dobu 15 let počínaje 30. říjnem 2009 ([64]).

(46) Půjčka ZORA LNG je v rozvaze zaúčtována na straně pasiv a je zahrnuta do daňového přiznání LNG Supply ve výši odpovídající nominální hodnotě ZORA (646 milionů USD) v období 2009 až 2013 ([65]). V roce 2014 se v důsledku částečné přeměny, k níž došlo během roku, tato hodnota snížila o 193,8 milionu USD, tj. na [300–600] milionů USD ([66]).

([58]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, strana 3.
([59]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, strana 3.
([60]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, strana 4 (podtržení doplněno Komisí).
([61]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, strana 9.
([62]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, oddíl 3.1.
([63]) Viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, oddíl 3.2.
([64]) Viz účetní závěrka LNG Supply za rok 2010, poznámka 9.
([65]) Viz, pro každý rok, Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, příloha 1.
([66]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2014, příloha 1.

(47) Za každý rok je na straně pasiv LNG Supply zaznamenána částka odpovídající ročnímu navýšení ZORA ([67]) coby finanční dluh LNG Supply ([68]), přičemž její protihodnotou je příslušný výdaj zanesený do výkazu zisků a ztrát. Tato částka tak byla tímto způsobem odečtena z daňového základu LNG Supply. Souhrnné navýšení ZORA zahrnuté v daňových přiznáních LNG Supply je uvedeno v Tabulka 1. Snížení souhrnného navýšení ZORA o 193,8 milionu USD v roce 2014 je důsledkem dopadu částečné přeměny ZORA LNG a je dále částečně kompenzováno dodatečným navýšením ZORA za dotčený rok ([69]).

Tabulka 1

Souhrnné navýšení ZORA zaznamenané v daňových přiznáních LNG Supply

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Souhrnné navýšení ZORA (v milionech USD)	10,9	46,8	165,6	[350–400]	[650–700]	[450–550]	0	0

(48) Společnost LNG Supply platí daň z marže LNG. Jak je znázorněno na obrázku 2 pro rok 2011 ([70]), marže LNG je stanovena jako [1/(50–100)%] celkového průměru aktiv společnosti s minimálním ročním hrubým obratem [0,0–0,50]%, v souladu s daňovým rozhodnutím LNG z roku 2008. Průměrná hodnota aktiv, jež financují půjčku ZORA, činila v roce 2011 752 703 699 USD. Marže [1/(50–100)%] tudíž činila [100 000–150 000] USD. Zaznamenaný obrat byl 1 573 579 569 USD. Marže ve výši *[0,0–0,50]*% této částky tudíž činila [3 500 000–4 000 000] USD. Tato částka tak byla považována za zdanitelný příjem LNG Supply za období 2011 ([71]). LNG Supply v souladu s tím zaplatila [500 000–1 500 000] EUR ([72]) na dani z příjmu právnických osob za účetní období 2011.

Obrázek 2

Výpočet zdanitelného příjmu LNG Supply, jak je uveden v příloze 3 daňového přiznání za rok 2011

Navýšeni úvěru Zora

Částka navýšeni Zora, jak je uvedena v účetních závěrkách, není v souladu předběžnými dohodami, které finanční správa podepsala dne 9. září 2008 a v březnu 2012.

S cílem zohlednit správnou částku byla následně vystavena daňová rozvaha. Ve skutečnosti se podle této předběžné dohody nezdaňuje marže této společnosti (viz níže).

Výpočet marže

Čistá marže ve výši [1/(50–100)%] hodnoty hrubých aktiv (tj. průměrná hodnota aktiv financujikich úvěr Zora) s minimální hodnotou [0,0–0,5 %] ročního hrubého obratu yyplývajikího z aktiv, která se přenesla na společnost (tj. celkový příjem společnosti).

([67]) Viz, pro každý rok, Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, příloha 1.
([68]) Viz, pro každý rok, Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, příloha 2.
([69]) Podle Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2014, příloha 2, činilo navýšení ZORA za rok 2014 [250–350] milionů USD. To znamená, že částka, o níž bylo souhrnné navýšení ZORA skutečně sníženo v roce 2017, představovala [450–550] milionů USD (což odpovídá součtu [250–350] milionů USD a 193,8 milionu USD).
([70]) Tento údaj odpovídá výpočtu marže LNG, jak je uveden v příloze 3 Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2011. Podobný výpočet lze nalézt v daňových přiznáních za další roky.
([71]) Podle Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2011, příloha 3, byla tato částka převedena na [2 500 000–3 500 000] milionů EUR.
([72]) Z toho [100 000–300 000] EUR na místní obchodní dani a [550 000–750 000] EUR na dani samosprávných celků z příjmů.

Minimální marže

Celkový výnos	Míra	Datum začátku	Datum konce	Minimální marže (USD)
1 573 579 569	[0,0–0,5 %]	1/1/11	31/12/11	[3 500 000-4 000 000]

Čistá marže ve výši [1/(50-100)%] průměrné hodnoty aktiv financujících úvěr Zora.

Datum	Zora	
1/1/11	692 817 329	(Viz daňové přiznáni za rok 2010)
31/12/2011	812 590 069	
Celkem	1 505 407 398	
Průměr	752 703 699	

Zora	Míra	Datum začátku	Datum konce	Marie (USD)
752 703 699	[1/(50–100) %]	1/1/11	31/12/11	[100 000–150 000]

(49) Podle účetní závěrky LNG Supply za rok 2014 byla částečná přeměna ZORA LNG rozdělena *„mezi část nominální hodnoty a část navýšení“* ([73]). V souladu s tím byla jak nominální hodnota ZORA, tak souhrnné navýšení ZORA v roce 2014 sníženy o 193,8 milionu USD ([74]). V září 2014 navýšila LNG Supply svůj kapitál o 699,9 milionu USD ([75]) s cílem částečně splatit ZORA LNG. Akcie LNG Supply byly vydány v nominální hodnotě a byly následně zrušeny prostřednictvím snížení kapitálu o jejich nominální hodnotu ([76]). Tato přeměna neměla daňový dopad na LNG Supply.

(50) V roce 2015, kdy se LNG Supply nacházela ve ztrátě, se navýšení ZORA dostalo do záporných hodnot ve výši [650–850] milionů USD, což v důsledku snížilo v první řadě zbývající souhrnné navýšení ZORA (z [450–550] USD) na 0 USD, a zadruhé nesplacenou nominální hodnotu ZORA LNG na [200–250] milionů USD ([77]).

(51) V roce 2016 bylo navýšení ZORA opět negativní a činilo [100–200] milionů USD, čímž se nesplacená částka ZORA LNG dále snížila na [100–200] milionů USD ([78]).

2.2.3.7.2. **LNG Luxembourg**

(52) Podle daňových přiznání LNG Luxembourg byla hodnota ZORA LNG zachována na nominální hodnotě půjčky (646 milionů USD) až do její částečné přeměny v roce 2014 ([79]), v souladu s daňovým rozhodnutím LNG z roku 2008 ([80]). Forwardová smlouva LNG se rovněž objevuje v daňovém přiznání LNG Luxembourg jako položka pasiv ve stejné výši ([81]).

(53) V roce 2014 se v důsledku částečné přeměny hodnota ZORA LNG (aktiva) a forwardové smlouvy LNG (pasiva) snížila o 193,8 milionu USD na [300-600] milionu USD, aniž to mělo dopad na výkaz zisků a ztrát ([82]). LNG Luxembourg se nerozhodla uplatnit článek 22a LIR.

([73]) Viz účetní závěrka LNG Supply za rok 2014, poznámka 8.
([74]) Viz 46 a 47 bod odůvodnění. Nicméně, jak je uvedeno v poznámce pod čarou 69, částka, o kterou bylo souhrnné navýšení ZORA skutečně sníženo, byla [450–550] milionů USD.
([75]) Částka 699,9 milionu USD zahrnuje rovněž navýšení ZORA za rok 2014 (viz poznámky pod čarou 69 a 74).
([76]) Viz účetní závěrka LNG Supply za rok 2014, poznámka 7.
([77]) Viz účetní závěrka LNG Supply za rok 2015, poznámka 8.
([78]) Viz účetní závěrka LNG Supply za rok 2016, poznámka 8.
([79]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2013, příloha 1.
([80]) Viz 38. bod odůvodnění.
([81]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2013, příloha 1.
([82]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2014, přílohy 1 a 2.

(54) V roce 2015, jak je vysvětleno v 50. bodě odůvodnění, se hodnota ZORA LNG snížila na [300–600] milionů USD z důvodu negativního navýšení ZORA. LNG Luxembourg proto snížila hodnotu ZORA LNG na tuto částku a zároveň snížila hodnotu forwardové smlouvy LNG na stejnou částku ([83]).

(55) V roce 2016 byly u ZORA LNG a forwardové smlouvy provedeny podobné úpravy, kterými se jejich hodnota snižuje na [100–200] milionů USD ([84]).

2.2.3.7.3. **LNG Holding**

(56) Půjčka ZORA je v účetní závěrce LNG Holding zaúčtována jako finanční aktivum ([85]). Od roku 2012 se podíl v LNG Supply ve výši odpovídající nominální hodnotě ZORA LNG objevuje rovněž v daňovém přiznání LNG Holding v kategorii podílů, na něž se vztahuje osvobození příjmů z podílů od daně na základě článku 166 LIR ([86]).

(57) Podle daňového přiznání a účetní závěrky LNG Holding za rok 2014 vedlo zrušení akcií LNG Supply získaných v důsledku částečné přeměny ZORA LNG v roce 2014 k vytvoření kapitálového zisku ve výši 506,2 milionu USD ([87]), který zůstal nezdaněn v plné výši na základě režimu osvobození příjmů z podílů od daně (článek 166 LIR).

(58) V roce 2015 a 2016 LNG Holding zaúčtovala opravnou položku týkající se ztráty z forwardové smlouvy LNG, která zohlednila snížení hodnoty ZORA LNG v důsledku negativního navýšení ZORA, jak je vysvětleno v 50. a 51. bodě odůvodnění ([88]). Tato ztráta byla do výkazu zisků a ztrát LNG Holding zaznamenána jako náklad.

2.2.4. PODROBNÝ POPIS DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ GSTM

2.2.4.1. ***Transakce popsané v daňových rozhodnutích GSTM***

(59) Podle žádosti o daňové rozhodnutí z roku 2010 zamýšlí skupina Engie zavést strukturu podobnou té, která je popsána v daňovém rozhodnutí LNG: GSTM získá činnost v oblasti financování a finanční správy, jejíž nabytí financuje prostřednictvím půjčky ZORA GSTM poskytnuté společností EIL. Při přeměně ([89]) vydá GSTM akcie (dále jen „akcie GSTM“) o hodnotě rovnající se nominální hodnotě ZORA zvýšené nebo snížené o navýšení ZORA. EIL financuje investice do ZORA GSTM prostřednictvím forwardové smlouvy GSTM uzavřené s CEF. Na základě této smlouvy se EIL zavazuje převést akcie GSTM na CEF. Prodejní cena akcií GSTM odpovídá nominální hodnotě ZORA GSTM. ([90])

(60) Žádost o daňové rozhodnutí z roku 2012 obsahuje daňovou analýzu půjčky ZORA, která je podobná daňové analýze uvedené v žádosti o daňové rozhodnutí z roku 2008, s výjimkou toho, že toto rozhodnutí zamýšlí mimo jiné potenciální navýšení částky ZORA GSTM ([91]).

([83]) Viz účetní závěrka LNG Luxembourg za rok 2015, poznámky 4 a 5.
([84]) Viz účetní závěrka LNG Luxembourg za rok 2016, poznámky 3 a 6.
([85]) Viz např. účetní závěrka LNG Supply za rok 2013, poznámka 3.
([86]) Viz pro každý rok od roku 2012 Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani. Podrobnosti týkající se podílů podle článku 166 LIR.
([87]) Viz účetní závěrka LNG Holding za rok 2014, poznámka 3. Výše kapitálového zisku odpovídá zhruba částce přeměněného souhrnného navýšení ZORA (viz poznámka pod čarou 74).
([88]) Viz účetní závěrka LNG Holding za rok 2015 a 2016, poznámka 3.
([89]) Která se uskuteční nejpozději ke dni splatnosti půjčky ZORA, viz (60)(2) bod odůvodnění.
([90]) Podrobná struktura má následující podobu: CEF převede činnost v oblasti financování a finanční správy na GSTM výměnou za směnku vydanou GSTM. CEF postoupí tuto směnku EIL výměnou za druhou směnku vystavenou EIL vůči CEF na částku ve stejné výši. GSTM následně vydá ve prospěch společnosti EIL půjčku ZORA GSTM výměnou za první směnku. EIL financuje investice do ZORA GSTM prostřednictvím forwardové smlouvy GSTM uzavřené s CEF. Jako protihodnotu forwardové smlouvy GSTM zaplatí společnost CEF částku ve výši odpovídající druhé směnce, která bude vyrovnána (viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, oddíl I).
([91]) Podle odstavce 5 žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2012 *„půjčka ZORA poskytnutá společností GSTM bude moci být navýšena. Očekává se, že celková částka vydaná v rámci ZORA se bude pohybovat mezi [7–12] a [37–42] miliardami EUR*“. Podle účetnictví a daňových přiznání GSTM nebyla ke 31. prosinci 2016 částka ZORA GSTM navýšena.

2.2.4.2. ***Smlouvy podepsané stranami***

(61) Lucembursko předložilo kopie dokumentů a smluv, které odrážejí, jak skupina Engie provedla transakce popsané v daňových rozhodnutích GSTM:

1) dokument s názvem „Návrh na převod jednoho úseku činnosti" zapsaný do obchodního rejstříku Lucemburska dne 13. května 2011 (dále jen „návrh na převod na společnost GSTM") ([92]). Podle tohoto dokumentu CEF navrhuje, že převede na GSTM činnost v oblasti financování a finanční správy odpovídající částce 1 036 912 506,84 EUR. Podle návrhu na převod na společnost GSTM převede CEF dotčenou část činnosti výměnou za směnku GSTM ([93]);

2) dvě smlouvy o bezúročné, povinně přeměnitelné půjčce uzavřené mezi EIL a GSTM, jedna ke dni 17. června 2011 a druhá ke dni 30. června 2014 (dále jen „smlouvy ZORA GSTM", společně se smlouvou ZORA LNG „smlouvy ZORA") ([94]), jejichž obsah je v podstatě totožný ([95]). Podle smluv ZORA GSTM poskytne EIL společnosti GSTM půjčku ([96]), která je splatitelná vydáním akcií GSTM ([97]). Tato půjčka je splatná ke dni 17. června 2026 ([98]). Na konci tohoto období bude přeměněna na akcie, pokud již nebyla přeměněna na akcie dříve jednou ze smluvních stran s písemným souhlasem druhé strany ([99]). „Emisní cena" půjčky je 1 036 912 507 EUR ([100]). Cena při přeměně bude odpovídat „emisní ceně" plus navýšení ZORA dosažené ke dni přeměny ([101]);

3) smlouva o předplaceném forwardovém nákupu akcií uzavřená mezi CEF a EIL dne 17. června 2011 (forwardová smlouva GSTM) ([102]). Podle této smlouvy CEF koupí veškerá práva EIL k akciím GSTM za cenu odpovídající „emisní ceně" ZORA GSTM ([103]). Akcie GSTM budou být převedeny na CEF ke dni svého vydání ([104]).

2.2.4.3. ***Daňové zacházení se společností GSTM***

(62) Podle žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, jak byla schválena lucemburskou daňovou správou, se roční zdanitelné příjmy GSTM rovnají marži dohodnuté s lucemburskou daňovou správou (dále jen „marže GSTM"). GSTM tudíž zaplatí daně pouze z této marže. Rozdíl mezi ziskem, který je skutečně každý rok realizován společností GSTM, a marží GSTM (navýšení ZORA) je považován za odečitatelný výdaj vztahující se k ZORA GSTM ([105]).

(63) Marže GSTM je v žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010 stanovena jako částka odpovídající „*celkové čisté marži představující [1/(50–100)]% hodnoty všech jejích aktiv, včetně aktiv financovaných běžnými půjčkami*" ([106]). V žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010 je marže GSTM považována za odpovídající zásadě obvyklých tržních podmínek ([107]).

(64) V žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2012 je zvažována změna marže GSTM. Uvádí, že její výše „*bude určena v pozdějším „APA letter", k němuž bude přiložen dokument „TP [transfer pricing] report [zpráva o převodních cenách]*"" ([108]). Podle účetní závěrky GSTM za rok 2011 ([109]) došlo ke změně marže GSTM od 1. ledna 2012 v důsledku vstupu v platnost správního oběžníku ze dne 28. ledna 2011 týkajícího se finančních transakcí v rámci skupiny (dále jen „oběžník 164/2") ([110]). Tento oběžník požadoval předložení studií o převodních cenách

([92]) Návrh na převod jednoho úseku činnosti zapsaný v obchodním rejstříku Lucemburska („Proposition de cession d'une branche d'activités déposée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg"), předložený Lucemburskem dne 16. června 2017.
([93]) Viz Návrh na převod jednoho úseku činnosti zapsaný v obchodním rejstříku Lucemburska – Dodatek C – 13. května 2011 – oddíl 1: „S ohledem na převod části činnosti vydá společnost, která je příjemcem, směnku na částku: 1 036 912 506,84 EUR".
([94]) Předložená Lucemburskem dne pondělí 21. listopadu 2016.
([95]) Smlouva z roku 2014 byla podepsána po podání žádosti o dodatečné financování a zahrnuje všechny dříve čerpané částky.
([96]) Viz smlouvy ZORA GSTM, ustanovení 2.
([97]) Viz smlouvy ZORA GSTM, ustanovení 5.
([98]) Viz smlouvy ZORA GSTM, ustanovení 4.
([99]) Viz smlouvy ZORA LNG, ustanovení 4 a 5.
([100]) Viz smlouvy ZORA GSTM, ustanovení 2.
([101]) Viz smlouvy ZORA LNG, ustanovení 5.2. a definice v ustanovení 1.
([102]) Předložená Lucemburskem dne pondělí 21. listopadu 2016.
([103]) Viz forwardová smlouva GSTM, ustanovení 2.
([104]) Viz forwardová smlouva GSTM, ustanovení 3.
([105]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 2.
([106]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 2.
([107]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 5 odstavec 5.
([108]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2012, strana 2. „APA" je zkratkou výrazu „předběžná dohoda o převodních cenách".
([109]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2011, příloha 3.
([110]) Oběžník finančního ředitelství č. 164/2 ze dne 28. ledna 2011 („Circulaire du directeur des contributions n° 164/2 du 28 janvier 2011").

v rámci všech žádostí, v nichž se žádá o vydání daňového rozhodnutí, jímž se schvalují převodní ceny pro finanční transakce ve skupině (jako je marže GSTM) ([111]). Daňový poradce proto v dopisech ze dne 11. července 2012 a ze dne 11. listopadu 2013 předložil dvě žádosti o daňové rozhodnutí, k nimž byly přiloženy studie o převodních cenách týkající se zavedení marže GSTM ([112]). Podle Lucemburska nebyly tyto žádosti o daňové rozhodnutí schváleny jeho daňovou správou. Jinými slovy, lucemburská daňová správa nevydala daňové rozhodnutí potvrzující výši marže GSTM, kterou navrhoval daňový poradce skupiny Engie ve svých dopisech ze dne 11. července 2012 a 11. listopadu 2013 ([113]).

(65) V žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010 se rovněž uvádí, že „*v nepravděpodobné situaci, kdy by účetní postup nebyl zcela v souladu s povinnostmi vyplývajícími ze smlouvy ZORA, příslušný zisk nebo ztráta zaznamenaná v roční účetní závěrce neovlivní daňovou situaci uvedenou výše*“ ([114]).

(66) Z toho vyplývá, že před přeměnou ZORA GSTM se zdanitelný příjem GSTM omezuje na marži GSTM. Přeměna ZORA GSTM nemá žádný dopad na zdanitelný příjem GSTM.

2.2.4.4. ***Daňové zacházení se společností EIL***

(67) Daňový režim přiznaný společnosti EIL je obdobný jako režim, který byl popsán v případě společnosti LNG Luxembourg ([115]), a je odůvodňován stejnými argumenty ([116]). EIL se tedy může během doby trvání ZORA GSTM rozhodnout, že nezaúčtuje žádný zdanitelný příjem ani daňově odpočitatelný náklad. Pokud se společnost EIL při přeměně rozhodne uplatnit zvláštní režim stanovený článkem 22a LIR, nezaúčtuje žádný příjem, ([117]) a nebude tak podléhat dani z příjmů právnických osob ([118]). Jak bude vysvětleno v 76. bodě odůvodnění níže, LNG se rozhodla zachovat hodnotu ZORA GSTM v její účetní hodnotě.

2.2.4.5. ***Daňové zacházení se společností CEF***

(68) Daňový režim přiznaný společnosti CEF je obdobný jako režim, který byl popsán v případě společnosti LNG Holding ([119]). Společnost CEF tudíž nezaúčtuje žádný zdanitelný příjem ani žádný daňově odpočitatelný náklad před přeměnou ZORA ([120]).

(69) V žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010 se rovněž žádá o potvrzení, že „*podíl nabytý společností CEF na základě forwardové smlouvy bude pro účely článku 166 LIR považován za přímou účast na kapitálu GSTM od okamžiku, kdy je tato forwardová smlouva uzavřena*“ ([121]). V souladu s tím budou zdanitelné příjmy související s držením akcií GSTM osvobozeny od daně na úrovni CEF za předpokladu, že budou splněny podmínky článku 166 LIR.

2.2.4.6. ***Provedení daňových rozhodnutí GSTM***

(70) Daňová přiznání předložená Lucemburskem odrážejí daňový režim přiznaný společnostem účastnícím se transakcí, které jsou popsány v daňových rozhodnutích GSTM.

2.2.4.6.1. **GSTM**

(71) Účetní závěrka GSTM za rok 2012 uvádí, že společnost EIL „*poskytla společnosti [GSTM] povinně přeměnitelnou půjčku ve výši 1 036 912 506,84 EUR na dobu 15 let počínaje 17. červnem 2011*“ ([122]).

([111]) Viz oběžník 164/2, odstavec 4.2.
([112]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2012, příloha 3.
([113]) Viz dopis Lucemburska ze dne 23. května 2016.
([114]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 2. Ve stejném duchu se v žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2012 uvádí: „*v situaci, kdy by se účetní postup neshodoval s ročním navýšením podle smlouvy ZORA, GSTM bude pro daňové účely nadále vykazovat pouze marži*“.
([115]) Viz oddíl 2.2.3.4.
([116]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 3, a poznámky pod čarou 3 a 4, která obsahuje argumenty totožné s těmi, které jsou použity v žádosti o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008 (viz 38. bod odůvodnění).
([117]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 3.
([118]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, odstavec 6, strana 6.
([119]) Viz oddíl 2.2.3.5.
([120]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 3.
([121]) Viz žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, strana 5 odstavec 2 (podtržení doplněno Komisí).
([122]) Viz rovněž vysvětlivky k rozvaze GSTM ke dni 31. prosince 2011, Přiznání společnosti GSTM k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2011, příloha 3.

(72) Půjčka ZORA GSTM je v daňových přiznáních GSTM vykázána jako pasivum ve výši odpovídající nominální hodnotě ZORA (1 036 912 506,84 milionu EUR). Tato částka se v průběhu času nemění ([123]).

(73) Za každý rok byla na straně pasiv GSTM zaznamenána částka odpovídající ročnímu navýšení ZORA coby finanční dluh GSTM ([124]), přičemž její protihodnotou je příslušný výdaj zanesený do výkazu zisků a ztrát ([125]). Tato částka tak byla tímto způsobem odečtena z daňového základu GSTM. Souhrnné navýšení ZORA uvedené v daňových přiznáních GSTM za období 2011 až 2015 je obsaženo v tabulce 2 níže.

Tabulka 2

Souhrnné navýšení ZORA zaznamenané v daňových přiznáních GSTM

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Souhrnné navýšení ZORA (v milionech EUR)	44,9	[100-150]	[300–350]	[450–500]	[600–650]	[600-900]

(74) V souladu s daňovým rozhodnutím GSTM z roku 2010 platí společnost GSTM daň z marže.Obrázek 3 níže znázorňuje výpočet marže GSTM za rok 2011 ([126]). „*Čistý příjem před zdaněním a navýšením* ZORA“ činil 45 522 581,00 EUR. Zdanitelný příjem GSTM se určí na základě [1/(50–100)] % celkového průměru aktiv společnosti za rok 2011, který činil 3,7 miliard EUR. Zdanitelný příjem použitý pro GSTM na tomto základě činí [500 000–600 000] EUR (k nimž se přidá částka označovaná jako „výnos z kapitálu“ ve výši [6 000–11 000] EUR). Rozdíl mezi touto částkou a „*čistým příjmem před zdaněním a navýšením* ZORA“ je částka 44,9 milionu EUR, zaznamenaná v daňovém přiznání jako odečitatelné navýšení ZORA.

Obrázek 3

Výpočet zdanitelného příjmu GSTM za rok 2011, jak je uveden v příloze 3 daňového přiznání GSTM za rok 2011

Celková aktiva	Od	Do	Počet dní	Průměr (*)
8 691 871 776	2/5/2011	31/12/2011	244	3 729 884 433

Celkové dluhy financující aktiva	3 729 202 241
Čistý příjem před zdaněním a navýšením úvěru Zora	[45 000 000–50 000 000]
Čistý příjem před Zdaněním a navýšením úvěru Zora týkající se kapitálu	8 326
Čistý příjem před zdaněním a navýšením úvěru Zora týkající se dluhu financujícího aktiva	[45 000 000–50 000 000]
Celkem	[45 000 000–50 000 000]
Marže [1/(50-100)%]	[550 000–600 000]

([123]) Viz, pro každý rok, Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, příloha 1.
([124]) Viz, pro každý rok, Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, příloha 1.
([125]) Viz, pro každý rok, Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, příloha 2.
([126]) Toto číslo odpovídá Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2011, příloha 3.

Výnos z kapitálu	
Výnos z dluhu financujícího aktiva (marže [1/(50-100)%])	[550 000–600 000]
Celková čistá marie	[550 000–600 000]

Marže se už zaúčtovala do účetnich závěrek, žádná úprava není nutná.

Výpočet zdanitelné částky	EUR
Výpočet za účetní období	420 802
Přidat: daně	[150 000–200 000]
Zdanitelná částka	[550 000–600 000]
Daň z příjmu právnických osob	[100 000–150 000]

(*) Vypočteno na měsíčním základě.

(75) Z daňových přiznání GSTM vyplývá, že – jak je uvedeno výše ([127]) – se marže GSTM po roce 2011 změnila. Jak je znázorněno na obrázku 4 pro roky 2012 a 2013, marže GSTM není stanovena na [1/(50–100) %] hodnoty aktiv, jak bylo původně zamýšleno v žádosti o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, ale na [0–1 %] hodnoty dluhů financujících aktiva ([128]). V roce 2014 byla marže GSTM stanovena na [0–1 %] celkové výše půjček a pohledávek. Daňová přiznání uvádějí, že marže GSTM pro tyto roky byla stanovena na základě žádostí o daňové rozhodnutí ze dne 11. července 2012 a 11. listopadu 2013 ([129]), které, jak je uvedeno ve 64. bodě odůvodnění, nikdy nebyly přijaty lucemburskou daňovou správou.

Obrázek 4

Výpočet zdanitelného příjmu GSTM na základě žádostí o daňová rozhodnutí z roku 2010 a 2012, které jsou připojeny k příloze 3 daňového přiznání GSTM za rok 2012

Přílohyk daňovému přiznáni k dani z příjmů právnických osob a k místní obchodnidani za rok 2012 a přiznáni k majetkové dani k 1. lednu 2013 jménemspolečností:

GDF SUEZ Treasury Management S.à r.l daňové identifikačni číslo 2011 2416 545

Příloha 3	STAW/NGOK

Vysvětlivky

Všeobecné informace

Odkaz na listy daňového poradce ze dne 9. února 2010 a dne 15. června 2012.

([127]) Viz 63. bod odůvodnění.
([128]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2012, příloha 3.
([129]) Viz Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani za rok 2012, příloha 3.

Marže z finanční činnosti

Odkaz na předběžné dohody daňového poradce o transferovém oceňování ze dne 11. června 2012 a ze dne 11. listopadu 2013 (dohody APAs)

Marže z finanční činnosti se počítá takto:

Próming částka diub:s financujickh aktiva (*)	Od	Do	Dny	% (**)	Marže
[9 000 000 000-10 000 000 000]	1/1/2012	31/12/2012	366	4,2 bps	[3 000 000-4 000 000]
Celkem			366		

Výnos rizikového kapitálu

Průměrný kapitál (*)	Od	Do	Dny	Výnos rizikového kapitálu
[2 000 000-3 000 000]	1/1/2012	31/12/2012	366	[20 000–30 000]
Celkem			366	

Výpočet navýšení úvěru Zora

Čistý příjem před zdaněním a před navýšením úvěru Zora	[100 000 000–150 000 000]
Mínus: výnos z kapitálu	[20 000–30 000]
Minus: minimálnímarže	[3 000 000–4 000 000]
Navýšeni úvěru Zora	[100 000 000–150 000 000]

Výška navýšeni úvěru Zora uvedená v účetnich výkazech není v souladu s dohodami APAs (ne dostatečně). Proto se uskutečnila úprava ve výši [40 000–50 000] EUR v daňové rozvaze a ve výkaze zisků a ztrát a tato úprava se projeví v účetní závěrce za rok 2013.

(*) Vypočteno na měsíčním základě.
(**) Odkazujeme na studii o transferovém oceňování podle dohod APAs.

2.2.4.6.2. **EIL**

(76) Hodnota ZORA GSTM v účetnictví společnosti EIL byla zachována ve výši nominální hodnoty, tj. 1 036 912 507 EUR ([130]), v souladu s možností přiznanou žádostmi o daňové rozhodnutí GSTM ([131]).

([130]) Viz, pro každý rok, rozvaha EIL v Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, příloha 1.
([131]) Viz (66). bod odůvodnění.

2.2.4.6.3. **CEF**

(77) Podíl v GSTM ve výši odpovídající nominální hodnotě ZORA GSTM se objevuje rovněž v daňových přiznáních CEF v kategorii podílů, na něž se vztahuje osvobození příjmů z podílů od daně na základě článku 166 LIR ([132]).

2.3. *POPIS PŘÍSLUŠNÉHO VNITROSTÁTNÍHO PRÁVNÍHO RÁMCE*

2.3.1. POPIS OBECNÝCH ZÁSAD LUCEMBURSKÉHO SYSTÉMU ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB

(78) Pravidla obecného práva použitelná na zdanění právnických osob v Lucembursku jsou uvedena v LIR. Podle článku 159 LIR podléhají společnosti s daňovou rezidencí v Lucembursku dani, která se vztahuje na veškeré jejich příjmy ([133]). Článek 163 LIR stanoví, že lucemburská daň z příjmu právnických osob se vztahuje na zdanitelný příjem dosažený daňovým poplatníkem v daném roce ([134]). Před rokem 2013 všechny společnosti podléhající dani v Lucembursku odváděly daně ze svého zdanitelného zisku ve standardní výši 28,80 % ([135]). Od roku 2013 je standardní sazba daně 29,22 %.

(79) Čl. 18 odst. 1 LIR stanoví metodu umožňující určit zdanitelný roční zisk společnosti, která je poplatníkem daně z příjmů: „Zisk se skládá z rozdílu mezi čistými aktivy investovanými na konci účetního období a čistými aktivy investovanými na počátku účetního období, zvýšeného o osobní srážky provedené v průběhu účetního období a sníženého o doplňkové vklady provedené v průběhu účetního období“

(80) Článek 23 LIR vysvětluje, že oceňování čistých aktiv se musí řídit stanovenými účetními pravidly a zásadami ([136]).

(81) Článek 40 LIR stanoví zásadu propojení daňové rozvahy s obchodní rozvahou. Podle této zásady daňová rozvaha – která stanoví zdanitelný roční příjem – musí být v souladu s obchodní rozvahou, s výjimkou případů, kdy se použije zvláštní daňové pravidlo vyžadující použití jiných hodnot ([137]).

2.3.2. REŽIM OSVOBOZENÍ PŘÍJMŮ Z PODÍLŮ OD DANĚ A ZDANĚNÍ ROZDĚLENÉHO ZISKU

(82) Podle čl. 97 odst. 1 LIR příjmy z kapitálového majetku zahrnují dividendy, podíly na zisku a jakýkoli další přidělený zisk pocházející z akcií nebo dalších podílů držených ve společnostech ([138]).

([132]) Viz pro každý rok Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani, podrobnosti týkající se podílů podle článku 166 LIR.

([133]) Čl. 159 odst. 1 LIR: „Za daňové poplatníky, kteří jsou rezidenty a podléhají dani samosprávných celků z příjmů, jsou pokládány organizace kolektivní povahy, vyjmenované dále, pokud se jejich sídlo nebo ústřední správa nachází na území Lucemburského velkovévodství.“ Čl. 159 odst. 2 LIR: „Daň samosprávných celků z příjmů se vztahuje na všechny příjmy daňového poplatníka.“

([134]) Čl. 163 odst. 1 LIR: „Daň samosprávných celků z příjmů právnických osob se vztahují na zdanitelné příjmy, které daňový poplatník získal v průběhu kalendářního roku.“

([135]) Lucemburská daň z příjmů právnických osob je tvořena daní ze zisku společností („daň samosprávných celků z příjmů“ neboli „IRC“), jejíž sazba je stanovena na 21 %, a v případě společností usazených v městě Lucemburk ještě obchodní daní ze zisku („obchodní daň“), jejíž sazba je stanovena na 6,75 %. Na daň samosprávných celků z příjmů se navíc uplatňuje přirážka ve výši 5 % na financování fondu zaměstnanosti. V roce 2012 byl solidární příplatek zvýšen s účinností od účetního období 2013 z 5 % na 7 %. V důsledku změn zavedených pro účetní období 2013 se souhrnná sazba daně z příjmů zvýšila z 28,80 % na 29,22 % pro společnosti se sídlem v městě Lucemburk. Lucemburské společnosti kromě toho podléhají roční dani z majetku, která se týká jejich aktiv a která spočívá v odvodu 0,5 % čisté hodnoty jejich celosvětového majetku k 1. lednu každého roku.

([136]) Čl. 23 odst. 1 LIR: „(…) oceňování investovaných čistých aktiv musí splňovat pravidla stanovená v následujících odstavcích, a pokud jde o provozovatele s povinností vést pravidelné účetnictví, zásady stanovené pro toto účetnictví.“

([137]) Čl. 40 odst. 1 LIR: „Pokud předpisy upravující posouzení z daňového hlediska nevyžadují ocenění ve stanovené výši, hodnotami, které je třeba uvést v daňové rozvaze, musí být hodnoty zanesené do obchodní rozvahy nebo se těmto hodnotám musí co nejvíce přibližovat v rámci výše uvedených předpisů, podle toho, zda se hodnoty obchodní rozvahy řídí či neřídí stejnými předpisy.“

([138]) Čl. 97 odst. 1 LIR: „Za příjmy z kapitálového majetku se považují: 1. dividendy, podíly na zisku a jiný přidělený zisk v jakékoli formě pocházející z akcií, kapitálové podíly, zakladatelské podíly nebo jakékoli jiné podíly vlastněné v celcích uvedených v článcích 159 a 160.“

(83) Pokud jde o zdanění dividend a dalších příjmů pocházejících z podílů, článek 166 LIR zavádí v Lucembursku „režim osvobození příjmů z podílů od daně“. Tento režim stanoví osvobození od daně z příjmů právnických osob, daně vybírané srážkou a daně z majetku, pokud jde o příjmy pocházející z podílů držených subjekty, které splňují určitá kritéria. Lucemburská státní rada uvedla ve svém stanovisku k návrhu zákona, kterým se toto ustanovení začleňuje do LIR, že tento režim je opodstatněný, neboť zabraňuje trojímu zdanění z důvodů daňové rovnosti a z hospodářských důvodů ([139]).

(84) V čl. 166 odst. 2 LIR jsou uvedeny subjekty, které mohou využít osvobození příjmů z podílů od daně a mezi něž patří společnosti ve formě akciové společnosti zdanitelné v Lucembursku (např. akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným) a společnosti uvedené v článku 2 směrnice 90/435/EHS Rady ([140]).

(85) Osvobození od daně podléhá splnění dvou kumulativních podmínek. Za prvé musí subjekty držet podíl nebo se zavázat k držení podílu po nepřerušené období minimálně dvanácti měsíců. Za druhé podíl nesmí klesnout buď pod hranici 10 % kapitálu subjektu, v němž je držen podíl, nebo pod pořizovací cenu 1,2 milionu EUR ([141]).

(86) Za předpokladu, že jsou splněny tyto dvě podmínky, jsou příjmy z podílů (dividendy, kapitálové zisky a další příjmy z podílů) zcela osvobozeny od lucemburské daně z příjmů právnických osob. Podle čl. 166 odst. 9 LIR a velkovévodského nařízení ze dne 21. prosince 2001 („nařízení ze dne 21. prosince 2001“) ([142]) se osvobození příjmů z podílů od daně použije rovněž na kapitálové zisky (zisky vytvořené převodem podílu) ([143]).

(87) Zdanění zisku rozdělovaného na úrovni subjektu, který jej vyplácí, se řídí článkem 164 LIR. Čl. 164 odst. 1 LIR stanoví, že pro určení daňového základu není podstatné, zda byl příjem rozdělen, či nikoli ([144]). Čl. 164 odst. 2 LIR vysvětluje, co je třeba rozumět „rozdělením“ pro účely čl. 164 odst. 1 LIR, a zahrnuje do této kategorie rozdělení jakéhokoli druhu akcionářům, držitelům podílnických listů nebo zakladatelských podílů, podílnických práv nebo jakýchkoli jiných cenných papírů, včetně dluhopisů s proměnlivým výnosem ([145]).

2.3.3. PODMÍNĚNÉ ZDANĚNÍ KAPITÁLOVÝCH ZISKŮ PLYNOUCÍCH Z PŘEMĚNY

(88) Obecná zásada týkající se konverze aktiv je zakotvena v čl. 22 odst. 5 LIR, podle něhož je třeba výměnu aktiv považovat za převedení daného aktiva za úplatu, po němž následuje nabytí za úplatu aktiva získaného v rámci výměny za cenu odpovídající jeho odhadované tržní hodnotě ([146]), což může případně vést ke vzniku zdanitelného kapitálového zisku.

([139]) Stanovisko Státní rady ze dne 2. dubna 1965 týkající se článku 242 návrhu zákona o dani z příjmu: „Úvaha, že zisk vytvořený dceřinou společností, který prochází mateřskou společností, než je rozdělen mezi její akcionáře, je vystaven trojímu zdanění, jemuž je třeba zabránit z důvodů daňové rovnosti a z hospodářských důvodů“ (podtržení doplněno Komisí).

([140]) Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, 20.8.1990, s. 6).

([141]) Čl. 166 odst. 1 LIR: „příjmy z podílu (…) jsou osvobozeny od daně, pokud k datu, kdy jsou příjmy dány k dispozici, příjemce drží nebo se zaváže k držení uvedeného podílu po nepřerušené období minimálně dvanácti měsíců, a pokud po celé toto období míra účasti neklesne pod hranici 10 % nebo kupní cena pod 1 200 000 EUR.“

([142]) Velkovévodské nařízení ze dne 21. prosince 2001, kterým se provádí čl. 166 odst. 9 bod 1 novelizovaného zákona ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu.

([143]) Čl. 166 odst. 9 LIR: „Velkovévodským nařízením bude možné: 1. rozšířit osvobození od daně, za podmínek, které je třeba stanovit, na příjmy vytvořené převodem podílu, 2. stanovit, za podmínek, jež je třeba specifikovat, že ztráty z převodu nejsou odpočitatelné“. Čl. 1 odst. 1 nařízení ze dne 21. prosince 2001: „Pokud daňový poplatník uvedený v čl. 166 odst. 1 bodech 1 až 4 postoupí cenné papíry z přímého podílu drženého na základním kapitálu společnosti uvedené v odstavci 2 bodech 1 až 3 téhož článku, zisk vytvořený převodem je osvobozen od daně, jestliže ke dni pozbytí cenných papírů převodce drží nebo se zaváže k držení uvedeného podílu po nepřerušené období minimálně dvanácti měsíců, a pokud po celé toto období míra účasti neklesne pod hranici 10 % nebo kupní cena pod 6 000 000 EUR.“

([144]) Čl. 164 odst. 1 LIR: „Pro účely stanovení zdanitelného příjmu není podstatné, zda příjem byl či nebyl rozdělen mezi oprávněné osoby“.

([145]) Čl. 164 odst. 2 LIR: „Za rozdělení ve smyslu předchozího odstavce je třeba považovat rozdělení jakéhokoli druhu mezi akcionáře, držitele podílnických listů nebo zakladatelských podílů, držitele podílnických práv nebo jakýchkoli jiných cenných papírů, včetně dluhopisů s proměnlivým výnosem, které opravňují k podílu na ročním zisku nebo zisku vytvořeném v důsledku likvidace.“

([146]) Čl. 22 odst. 5 LIR: „Za výměnu aktiv je třeba považovat převod aktiva za úplatu, po němž následuje nabytí za úplatu aktiva získaného v rámci výměny. Převodní cena prodávaného aktiva odpovídá jeho odhadované tržní hodnotě“.

(89) Odchylně od této obecné zásady čl. 22a odst. 2 číslo 1 LIR stanoví, že přeměna půjčky na akciový kapitál dlužníka nevede k vytvoření kapitálových zisků pro účely daně z příjmů právnických osob. Totéž ustanovení stanoví, že tato výjimka se netýká úroku kapitalizovaného na půjčce, který se vztahuje k hospodářskému období před konverzi až do dne, ke kterému se uskuteční výměna ([147]).

2.3.4. USTANOVENÍ PROTI ZNEUŽÍVÁNÍ DAŇOVÉHO SYSTÉMU

(90) Článek 6 zákona o lucemburské daňové úpravě či *Steueranpassungsgesetz* (dále jen „StAnpG“) zakazuje vyhýbání se daňovým povinnostem nebo snižování daňové zátěže zneužíváním právních forem nebo konstrukcí, které jsou legální z hlediska občanského práva. Článek 6 StAnpG stanoví, že pokud právní forma nebo konstrukce podpírající určitou transakci neodpovídá její podstatě, daň musí být posouzena v souladu s podstatou transakce, jako kdyby tato transakce byla uzavřena v náležité právní formě ([148]).

3. **DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ**

(91) Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení dospěla k předběžnému závěru, že daňový režim přiznaný na základě předmětných žádostí o daňové rozhodnutí pravděpodobně představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, a vyjádřila pochybnosti, pokud jde o slučitelnost těchto opatření s vnitřním trhem.

(92) Konkrétně Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení vyjádřila tyto pochybnosti:

1) zda lucemburské daňové orgány správně povolily odpočet navýšení ZORA a zda jsou půjčky ZORA v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek;

2) v případě, že lucemburské daňové orgány správně povolily odpočet navýšení ZORA, zaprvé, zda lucemburské daňové orgány odůvodněně přijaly použití článku 22a LIR; a zadruhé, zda je metoda použitá k určení zdanitelných příjmů GSTM a LNG Supply v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek;

3) zda se kombinovaný účinek odpočitatelnosti výdajů (navýšení ZORA) na úrovni LNG Supply a GSTM a nezdanění odpovídajícího příjmu na úrovni EIL a LNG Luxembourg odchyluje od obecného cíle lucemburské daňové soustavy, a poskytuje tak selektivní výhodu holdingovým společnostem LNG Holding a CEF.

(93) První pochybnost Komise se týkala odpočtu navýšení ZORA ([149]). Komise zpochybnila kvalifikaci navýšení ZORA jako úroků ve smyslu článku 109 LIR, a tudíž jejich odpočitatelnost. Konkrétně Komise měla za to, že navýšení ZORA by mělo být považováno za rozdělení zisku v souladu s čl. 164 odstavci 1 a 2 LIR, a že jeho odpočet tudíž neměl být umožněn. Komise rovněž vyjádřila obavu, že umožněním odpočtu navýšení ZORA Lucembursko nesprávně použilo čl. 164 odst. 3 LIR. Podle tohoto ustanovení je společnost povinna zahrnout do svého zdanitelného příjmu jakožto skryté rozdělení zisku veškeré částky vyplacené jejím akcionářům, které nejsou v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Komise si konkrétně kladla otázku, zda by nezávislá společnost jednající v rámci obvyklých tržních podmínek poskytla půjčku společnostem LNG Supply a GSTM za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené pro půjčky ZORA.

(94) V případě, že lucemburské daňové orgány správně umožnily odpočet navýšení ZORA, Komise vyjádřila druhou pochybnost, kterou lze rozdělit do dvou částí:

(1) Komise zaprvé zpochybnila použití článku 22a LIR, podle něhož se po konverzi ZORA na akcie neplatí žádná daň z příjmů právnických osob ([150]). Kdyby navýšení ZORA bylo třeba považovat za odpočitatelné dlužné úroky, což Komise zpochybnila vznesením své první pochybnosti, mělo by být zdaněno jako příjem na úrovni EIL a LNG Luxembourg nebo na úrovni holdingových společností a nemělo by být způsobilé pro osvobození od daně na základě článku 22a LIR;

([147]) Znění čl. 22a odst. 2 číslo 1 LIR je následující: „Odchylně od čl. 22 odst. 5 nevedou výměny stanovené níže v odstavcích 1 až 4 k vytvoření přidané hodnoty vlastní vyměněnému majetku, s výjimkou případů, kdy by se v případech uvedených v odstavcích 1, 3 a 4 buď věřitel, nebo společník vzdal uplatnění tohoto ustanovení: 1. při přeměně půjčky: přiznání věřiteli cenných papírů představujících základní kapitál dlužníka. V případě přeměny směnitelného kapitalizačního dluhového nástroje, je kapitalizovaný úrok, který se vztahuje na účetní období předcházející přeměně, zdanitelný v okamžiku výměny“. Čl. 22a odst. 4 kromě toho stanoví: „Ve vztahu k členovi odpovídá cena a datum akvizice vyměněných cenných papírů ceně a datu akvizice směnitelných cenných papírů.“ V případě platby vyrovnávací částky společníkovi se pořizovací cena cenných papírů získaných v rámci výměny sníží o uvedenou vyrovnávací částku.“

([148]) Článek 6 StAnpG stanoví: „*Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.*“

([149]) Viz oddíl 4.2.1 rozhodnutí o zahájení řízení.

([150]) Viz oddíl 4.2.2.1 rozhodnutí o zahájení řízení.

(2) zadruhé Komise vyjádřila pochybnosti, pokud jde o metodu použitou ve sporných žádostech o daňové rozhodnutí k určení zdanitelných příjmů LNG Supply a GSTM – zdanitelná marže, která není založena na žádné ekonomické analýze – a pokud jde o slučitelnost této metody se zásadou obvyklých tržních podmínek ([151]).

(95) A konečně třetí pochybnost se týkala kombinovaného účinku odpočitatelnosti navýšení ZORA na úrovni dceřiných společností a nezdanění odpovídajících příjmů na úrovni EIL a LNG Luxembourg z důvodu použití článku 22a LIR ([152]). Kombinací těchto dvou účinků Lucembursko fakticky schválilo nezdanění nezanedbatelné části zisků pocházejících z činností GSTM a LNG Supply v Lucembursku. Komise se snažila zjistit, zda se tento výsledek odchyluje od cíle lucemburského systému zdanění právnických osob, kterým je podle článku 163 LIR zdanění zisků všech společností podléhajících dani v Lucembursku ([153]).

(96) V rámci této třetí pochybnosti Komise rovněž zkoumala, zda by daňový režim schválený daňovými rozhodnutími mohl představovat nesprávné použití článku 166 LIR, jehož cílem je vyloučit dvojí hospodářské zdanění téhož zisku. Komise zejména uvedla, že se zdá, že CEF a LNG Holding spoléhaly na použití článku 166 LIR za účelem daňového osvobození zisku, který nebyl zdaněn na úrovni GSTM a LNG Supply ([154]).

(97) Komise uvedla, že sporná daňová rozhodnutí zjevně poskytují selektivní výhodu nejen holdingovým společnostem CEF a LNG Holding, ale rovněž skupině Engie jako celku ([155]).

(98) Komise rovněž vyjádřila předběžné stanovisko, že by sporná daňová rozhodnutí mohla mít za účinek odchýlení od lucemburských ustanovení týkajících se zneužití práva v daňové oblasti (články 5 a 6 StAnpG) ([156]).

(99) Na schůzi dne 1. června 2017 a v dopise ze dne 11. prosince 2017 Komise v návaznosti na předložení dodatečných informací Lucemburskem a skupinou Engie blíže upřesnila některé aspekty svého posouzení případu. Komise poukázala na to, že čl. 109 odst. 1 LIR se nevztahuje na společnosti založené podle lucemburského práva ani na společnosti, které jsou daňovými rezidenty v Lucembursku. Komise rovněž uvedla, že režim stanovený v článku 22a LIR je nepovinný a že společnosti dotčené v projednávaném případě se k tomuto dni nerozhodly pro jeho uplatnění. Komise dále uvedla, že podle Lucemburska jsou sporná daňová rozhodnutí „založena na obecném režimu právnických osob“ ([157]), a zejména na „zásadě propojení daňové rozvahy s obchodní rozvahou“ ([158]). V tomto ohledu, a jak je uvedeno v rozhodnutí o zahájení řízení ([159]), by použitelným referenčním systémem mohl být lucemburský systém zdanění právnických osob, jehož cílem je zdaněníziskuspolečností podléhajících dani z příjmů právnických osob v Lucembursku.

(100) Kromě toho Komise ve svém dopise ze dne 11. prosince 2017 vysvětlila, pokud jde o výhodu poskytnutou skupině Engie ([160]), že vzhledem k tomu, že cílem lucemburského systému zdanění právnických osob je zahrnout v zásadě do zdanitelného příjmu veškeré zisky zaevidované v účetnictví společnosti, by vnitropodnikové finanční transakce mezi různými subjekty, které jsou daňovými rezidenty v Lucembursku, neměly mít dopad na souhrnný zdanitelný příjem těchto subjektů, nebo, jinými slovy, na jejich kombinovaný zdanitelný příjem. Nicméně v projednávaném případě Komise uvedla, že sporná daňová rozhodnutí vedla ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny Engie v Lucembursku (úvaha na úrovni skupiny).

4. **PŘIPOMÍNKY LUCEMBURSKA**

(101) Lucembursko za prvé připomíná, že daňová opatření spadají v souladu s článkem 114 smlouvy do pravomoci členských států. Komise může daňová opatření přezkoumat pouze v případě, že porušují článek 107 Smlouvy.

(102) Za druhé, Lucembursko z níže uvedených důvodů zpochybňuje existenci selektivní výhody.

([151]) Viz oddíl 4.2.2.2 rozhodnutí o zahájení řízení.
([152]) Viz oddíl 4.2.3 rozhodnutí o zahájení řízení.
([153]) Viz 151. až 155. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([154]) Viz 156. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([155]) Viz 152. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([156]) Viz 158. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([157]) Viz připomínky Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 168.
([158]) Viz připomínky Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 170.
([159]) Viz 152. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([160]) Viz (101). bod odůvodnění.

4.1. *REFERENČNÍ SYSTÉM POUŽITÝ KOMISÍ V ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ JE NESPRÁVNÝ*

(103) Za prvé, podle Lucemburska se článek 109 LIR vztahuje pouze na fyzické osoby, a tudíž se nevztahuje na společnosti.

(104) Za druhé Lucembursko tvrdí, že půjčky ZORA jsou z lucemburského daňového hlediska dluhovými nástroji: nemohou být proto považovány za kapitálové účasti ([161]). Tato klasifikace je odůvodněna zejména neexistencí hlasovacích práv spojených s držením půjček ZORA, práv na účast na řízení, na výplatu dividend nebo likvidačního zůstatku, existencí povinnosti je splatit k předem stanovenému datu, neexistencí notářského zápisu o kapitálovém vkladu a právní formou smlouvy. Lucembursko navíc tvrdí, že půjčky ZORA nejsou cenným papírem zakládajícím práva na podíl na ročním zisku nebo na zisku z likvidace. Podle názoru Lucemburska se tedy čl. 164 odst. 1 a 2 LIR na tento případ nevztahuje.

(105) Za třetí, pokud jde o tržní povahu půjček ZORA, Lucembursko se domnívá, že Komise nepřihlédla k různým kategoriím investorů. Půjčky ZORA nepředstavují standardní úvěrové smlouvy, ale nestandardní nástroje, které chrání vypůjčovatele proti potenciálním operačním rizikům a poskytují investorovi lepší návratnost investic. Vzhledem k nestabilitě trhu a závislosti na financování je využití půjček ZORA z hlediska půjčovatele logické, a na finančních trzích lze nalézt obdobné nástroje, jako jsou například dluhové nástroje, které kopírují výkonnost daného podkladového nástroje. V důsledku toho jsou podmínky půjček ZORA tržní povahy a podle Lucemburska se na ně čl. 164 odst. 3 LIR nevztahuje.

(106) Podle Lucemburska se referenční systém skládá na jedné straně z článků 18, 40 a 23 LIR, které upravují určení zdanitelných příjmů společnosti, zásadu propojení obchodní rozvahy s rozvahou daňovou, jakož i zásadu obezřetnosti, a na straně druhé z článku 22a LIR.

(107) Lucembursko tvrdí, že stanovení zdanitelných zisků ve smyslu článku 18 LIR se řídí dvěma hlavními zásadami. Za prvé zásadou propojení obchodní rozvahy s rozvahou daňovou (článek 40 LIR), a za druhé zásadou obezřetnosti, podle níž zisk nemůže být zdaněn, dokud ho nebylo dosaženo.

(108) Pokud jde o článek 22a LIR, Lucembursko prohlašuje, že se jedná o volitelný režim platný pro společnosti v souladu s článkem 162 LIR ([162]).

(109) Lucembursko zpochybňuje výklad, podle něhož článek 163 LIR upravuje cíl nebo zásadu lucemburského systému zdanění právnických osob, podle níž by měla být zdaněna celková částka zisků společností se sídlem v Lucembursku. Lucembursko se domnívá, že tento cíl není zakotven v žádném ustanovení zákona ani se v něm neodráží. Podle Lucemburska musí být definice referenčního systému založena na souboru pravidel stanovených zákonodárcem, a nikoli na hypotetické zásadě nebo cíli, u jejichž výkladu by existovalo riziko, že půjdou nad rámec výslovného znění zákona.

4.2. *UVEDENÁ DAŇOVÁ ROZHODNUTÍ SE NEODCHYLUJÍ OD REFERENČNÍHO SYSTÉMU*

(110) Lucembursko tvrdí, že fakt, že daňové zacházení potvrzené dotčenými daňovými rozhodnutími přijalo odečitatelnost výdajů souvisejících s půjčkami ZORA, byl plně v souladu s články 14 až 60 LIR, a tudíž i s články 18, 40 a 23 LIR. Lucembursko se domnívá, že Komise nezohlednila skutečnost, že odečitatelné výdaje na úrovni společností GSTM a LNG nepředstavují úroky ani dividendy. Úhrada půjčky ZORA může být provedena za cenu vyšší, než je nominální hodnota tohoto nástroje. Podle zásady obezřetnosti musí vypůjčovatel stanovit výdaj zohledňující toto riziko. Podle článků 18, 40 a 23 LIR je tento výdaj daňově odečitatelný.

([161]) Viz vyjádření Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, strana 8: „Půjčka ZORA představuje smlouvu, která dokládá dluh a jeho splácení, takže se domníváme, že se na tento případ článek 164 LIR nevztahuje.“ „Půjčky ZORA vykazují z lucemburského daňového hlediska základní charakteristiky dluhu, a nikoli kapitálové účasti.“

([162]) Článek 162 LIR: „1. Ustanovení hlavy 1 tohoto zákona se použijí pro stanovení zdanitelného příjmu a čistých příjmů, které ho tvoří, pro stanovení zisku z prodeje nebo likvidace a pro přiznání, vyměření a výběr daně, není-li dále stanoveno jinak nebo není-li použití těchto ustanovení odůvodněno s ohledem na zvláštní povahu kolektivních subjektů. 2. V souladu s předcházejícím odstavcem budou ustanovení platná pro kolektivní subjekty stanovena nařízením velkovévody.“

(111) Lucembursko se domnívá, že daňové zacházení potvrzené dotčenými daňovými rozhodnutími bylo plně v souladu s články 97 a 22a LIR. Lucembursko tvrdí, že Komise se nesprávně domnívala, že veškeré kapitalizované úroky by měly být zdanitelné. Ještě podstatnější je, že Lucembursko trvá na tom, že Komise nezohlednila skutečnost, že jak je vysvětleno v 110. bodě odůvodnění, odečitatelné výdaje nepředstavují úroky ani dividendy. Zásada obezřetnosti předpokládá, že výdaj, který je pro jednu stranu daňově odečitatelný, nemusí nutně znamenat, že druhé straně vznikne zdanitelný zisk. Věřitel musí ocenit půjčky ZORA v pořizovací ceně, nikoliv v ceně tržní. Lucembursko se proto domnívá, že půjčky ZORA nevytvářejí před datem přeměny zdanitelné příjmy na úrovni věřitele.

(112) Z daňového hlediska se ke dni přeměny vykáže zisk, který se rovná rozdílu mezi pořizovací cenou a tržní hodnotou akcií. Lucembursko však tvrdí, že společnosti EIL a LNG Luxembourg se mohou rozhodnout pro použití mechanismu stanoveného v článku 22a LIR. Akcie, které obdrží půjčovatel, lze považovat za náhradu půjček ZORA na straně věřitele. V takovém případě mohou být tyto akcie zaúčtovány v účetnictví věřitele v nominální hodnotě půjček ZORA.

(113) Lucembursko však vysvětluje, že po částečném splacení půjček ZORA společností LNG Supply, k němuž došlo v roce 2014, společnost LNG Luxembourg nezvolila nepovinný režim stanovený v článku 22a LIR, a vykázala ve svém účetnictví zdanitelný zisk.

(114) Lucembursko se domnívá, že předmětná daňová rozhodnutí se neodchylují od zásady tržní povahy tím, že akceptují metodu stanovení zisků společností GSTM a LNG Supply na základě rizik, která každý z těchto subjektů podstupuje, funkcí, které vykonává, a aktiv, která využívá.

(115) Lucembursko zpochybňuje, že nesprávně použilo článek 166 LIR, neboť dotčená daňová rozhodnutí pouze podporují striktní a správný výklad různých daňových opatření platných pro všechny společnosti podléhající dani z příjmů právnických osob.

(116) Lucembursko zpochybňuje, že cílem článku 166 LIR je zabránit dvojímu hospodářskému zdanění. Lucembursko tvrdí, že podle článku 166 LIR nesmějí být příjmy, na které se má vztahovat osvobození příjmů z podílů od daní, již dříve zdaněny. Jediné podmínky pro osvobození příjmů z podílů od daní představuje povaha nástroje, držený procentní podíl na kapitálu dotčeného subjektu nebo pořizovací cena, a dále doba držení podílů. V tomto případě byl článek 166 LIR použit v souladu se všemi těmito podmínkami. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem se Lucembursko domnívá nejen, že lucemburský systém zdanění právnických osob nevyžaduje zdanění veškerých příjmů, ale také to, že podle článku 166 LIR nemusí příjmy, na které se vztahuje osvobození příjmů z podílů od daní, nutně vyplývat z již dříve zdaněných příjmů.

(117) Lucembursko rovněž uvádí, že pokud se Komise domnívá, že se článek 166 LIR neodchyluje od referenčního systému, musí prokázat, že dotčená daňová rozhodnutí schvalují odchylné uplatnění článku 166 LIR na společnosti CEF a LNG Holding. Lucembursko zpochybňuje zejména použití článku 164 ve spojení s článkem166 LIR vzhledem k tomu, že ustanovení článku 164 LIR nepředstavují nezbytnou podmínku pro použití článku 166 LIR. Článek 164 LIR se vztahuje pouze na příjmy rozdělované domácími společnostmi (společnostmi se sídlem v Lucembursku), kdežto ustanovení článku 166 LIR zahrnují širší oblast působnosti, režim osvobození příjmů z podílů od daní, který se vztahuje jak na příjmy z podílů ve společnostech se sídlem v Lucembursku, tak na příjmy z podílů ve společnostech zahraničních. Vzhledem k tomu Lucembursko výslovně uznává, že kromě výjimky týkající se zahraničních podílů se na všechny podíly, na příjmy z nichž se mohou vztahovat ustanovení článku 166, vztahují rovněž ustanovení článku 164 LIR ([163]).

(118) Pokud jde o odůvodnění použité na úrovni skupiny [viz 100. bod odůvodnění], Lucembursko znovu potvrzuje své stanovisko, podle něhož odůvodnění Komise nemůže být založeno na nepřiměřeném a neexistujícím referenčním systému. Lucembursko zdůrazňuje, že lucemburské právo nestanoví, že transakce financování uvnitř skupiny mezi několika subjekty, jež jsou daňovými rezidenty v Lucembursku, nemohou mít vliv na zvýšení nebo na snížení celkových zdanitelných příjmů všech těchto subjektů v Lucembursku neboli, jinými slovy, na úhrnné zdanitelné příjmy skupiny v Lucembursku. Lucembursko navíc vysvětluje, že pro prokázání selektivity daného opatření musí Komise prokázat, že se odchyluje nikoliv od cíle referenčního systému, nýbrž od tohoto referenčního systému jako takového.

([163]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 1.b: „Kromě výjimky pro zahraniční společnosti […], se ustanovení článku 164 LIR vztahují také na všechny podíly, na příjmy z nichž se může vztahovat režim osvobození podle článku 166 LIR“

(119) Lucembursko tvrdí, že za účelem prokázání selektivní povahy opatření musí Komise prokázat, že podniky v daném odvětví jsou zvýhodňovány oproti jiným podnikům, a odkazuje na zrušení rozhodnutí Komise ve věci *Comunidad Autonoma de Galicia* ([164]).

(120) Lucembursko rovněž zpochybňuje tvrzení Komise, podle něhož by byly veškeré daňově odečitatelné náklady vykázané emitentem půjčky ZORA z titulu navýšení půjček ZORA zahrnuty do zdanitelného příjmu věřitele, a proto by neměly žádný dopad na zdanitelné příjmy skupiny v Lucembursku. Lucembursko připomíná, že článek 22a LIR umožňuje věřiteli přeměnitelné půjčky, aby v okamžiku přeměny nevykazoval kapitálový zisk. Proto podle Lucemburska zásah společností EIL a LNG Luxembourg nesnížil zdanitelné příjmy skupiny Engie, které by existovaly, pokud by skupina měla přímý přístup k půjčkám ZORA.

(121) Lucembursko rovněž zpochybňuje, že by došlo k jakémukoli zneužití práv. Lucembursko zejména odmítá tvrzení Komise, podle něhož údajně schválilo simulovanou transakci ve smyslu článku 5 StAnpG, a připomíná, že jednotlivé strany skutečně právně existují a že řádně splnily své smluvní závazky. Lucembursko rovněž odmítá argument, že právní forma transakce údajně nebyla vhodná z hlediska své podstaty ve smyslu článku 6 StAnpG vzhledem k tomu, že transakce byly uskutečněny za účelem financování převodu aktiv v rámci skupiny.

4.3. *NEPROVEDENÍ NAVRÁCENÍ*

(122) A konečně se Lucembursko domnívá, že pokud by Komise přijala záporné rozhodnutí, mělo by nabýt účinnosti pouze do budoucna, a že Komise by neměla nařídit navrácení údajných státních podpor v souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání.

5. **PŘIPOMÍNKY SKUPINY ENGIE**

(123) Skupina Engie považuje půjčky ZORA za dluhové nástroje. Celková částka, která má být navrácena, je podmíněna výkonností vypůjčovatele. Skupina Engie proto tvrdí, že věřitel by před přeměnou neměl obdržet žádný příjem. Kromě toho je půjčka ZORA až do své přeměny účetně dluhovým nástrojem, a tudíž je s ní z účetního a daňového hlediska jako s takovou zacházeno.

(124) Skupina Engie tvrdí, že odečitatelnost výdajů souvisejících s půjčkou ZORA na úrovni vypůjčovatele je v souladu s platným daňovým právem. Výdaje spojené se splácením půjčky ZORA, které jsou vykazovány v účetnictví v souladu s příslušnými účetními pravidly, jsou daňově odečitatelné podle základní daňové zásady propojení obchodní rozvahy s rozvahou daňovou. Podle zásady účetní obezřetnosti není věřitel oprávněn ve svém účetnictví vykázat zisk před přeměnou půjček ZORA na akcie. Proto věřitel vykazuje zisk, který je zdanitelný, až k datu přeměny. Podle skupiny Engie však článek 22a LIR umožňuje společnosti v případě přeměny přeměnitelné půjčky využít odklad zdanění. A konečně společnost EIL a společnost LNG Luxembourg zajistily své riziko tím, že uzavřely forwardové smlouvy se společností CEF (EIL) a se společností LNG Holding (LNG Luxembourg). Příjmy, které společnosti CEF a LNG Holding získají ze svých investic, jsou zdanitelné v souladu s platnými daňovými předpisy, které zahrnují i článek 166 LIR.

(125) Skupina Engie podrobněji objasnila, které činnosti byly převedeny na společnosti LNG Supply a GSTM, a které představují u LNG Supply dlouhodobou smlouvu na dodávky zkapalněného zemního plynu (přibližně na 20 let) (dále jen „smlouva o zkapalněném zemním plynu“) v Jemenu a její doplňková aktiva (kapacitu terminálu a přenosovou kapacitu) na jedné straně, a v případě GSTM činnosti skupiny v oblasti slučování hotovosti (*cash pooling*) na straně druhé ([165]).

(126) Skupina Engie rovněž vysvětlila, že pouze půjčka ZORA mezi společnostmi LNG Supply a LNG Luxembourg byla v roce 2014 částečně převedena na akcie z důvodu významných zisků dosažených společností LNG Supply. Po této částečné přeměně vykázala společnost LNG Luxembourg zdanitelné příjmy. Společnost LNG Luxembourg nezvolila režim stanovený v článku 22a LIR. V průběhu téhož zdaňovacího období tento subjekt vykázal na svých účtech odečitatelný výdaj ve stejné výši v důsledku převodu akcií na společnost LNG Holding na základě forwardové smlouvy LNG.

([164]) Rozsudek ve věci C-70/16 P, *Comunidad Autónoma de Galicia a Retegal v. Komise*, ECLI:EU:C:2017:1002.

([165]) Skupina Engie rovněž uvedla, že společnost LNG Supply zaměstnává přibližně [1-40] zaměstnanců na plný úvazek a společnost GSTM přibližně [1-10] zaměstnanců na plný úvazek. Skupina Engie také potvrdila, že společnost LNG Luxembourg neprovozuje žádnou jinou činnost než tu, která spočívá v držení půjčky ZORA LNG a forwardové smlouvy LNG.

(127) Skupina Engie rovněž potvrdila, že použití článku 22a LIR by ve skutečnosti nemělo dopad na zdanitelné příjmy věřitelů půjček ZORA (společností LNG Luxembourg a EIL) vzhledem k tomu, že prodejní cena a datum prodeje jsou ve forwardových smlouvách stanoveny předem. V tomto ohledu proběhly na schůzi konané dne 1. června 2017 výměny názorů ohledně scénáře, podle něhož by společnosti LNG Luxembourg nebo EIL dosáhly zdanitelného zisku nebo ztráty vzhledem k tomu, že půjčky ZORA a forwardové smlouvy se vzájemně zajišťují. Skupina Engie objasnila, že veškeré zdanitelné příjmy vyplývající z přeměny půjček ZORA se promítnou do odpovídající daňově odečitatelné ztráty ve forwardových smlouvách.

(128) A konečně pokud jde o právní rámec platný pro holdingové společnosti (tj. společnosti CEF a LNG Holding), skupina Engie uvedla, že ke dni převodu akcií, a v případě, že hodnota akcií je vyšší než pořizovací cena stanovená ve forwardových smlouvách, nevykáže holdingová společnost ve svém účetnictví žádný zisk. Takový zisk lze vykázat až později v případě, že budou akcie emitentů prodány nebo zrušeny. Podle skupiny Engie může být tento potenciální zisk osvobozen od daně na základě režimu osvobození příjmů z podílů od daní platného pro všechny lucemburské společnosti, jak je stanoveno v článku 166 LIR.

(129) Skupina Engie tvrdí, že realizace půjček ZORA GSTM a ZORA LNG je v souladu s daňovými rozhodnutími přijatými v souladu s daňovými zákony a že nevede k dvojímu nezdanění. Skupina Engie také během zasedání v červnu 2017 vysvětlila, že pokud se namísto právního odůvodnění použije zdůvodnění ekonomické, je třeba zohlednit dlouhou dobu splatnosti půjček ZORA a nezaměřovat se na roky, v nichž bylo dosaženo zisků a během nichž byly hrazeny daně v omezené výši. Skupina Engie vysvětlila, že pokud se budeme řídit odůvodněním podle jednotlivých podniků a nikoli hospodářským nebo globálním přístupem, je tento režim symetrický.

(130) Skupina Engie kromě toho vysvětlila, že půjčka ZORA GSTM dosud nebyla předmětem přeměny. Na úrovni společnosti EIL nebyl dosud vykázán žádný zisk. Půjčka ZORA LNG byla v roce 2014 částečně přeměněna na akcie, což vedlo k vykázání zisku na úrovni navýšení půjček ZORA kumulovaných na účtech společnosti LNG Luxembourg. Společnost LNG Luxembourg nevyužila možnost uplatnění volitelného režimu odkladu zdanění stanoveného v článku 22a LIR a zisk, který byl dosažen při přeměně, byl zohledněn při výpočtu jejího základu daně na rok 2014.

(131) Skupina Engie navíc podrobněji objasnila přesné úlohy společností EIL a LNG Luxembourg. Tyto úlohy jsou popsány ve zprávách o převodních cenách, které skupina Engie předložila za účelem odůvodnění půjček ZORA a které byly přiloženy k jejím připomínkám předloženým Komisi, které se týkaly rozhodnutí o zahájení řízení (dále jen „zprávy o převodních cenách“). Společnost EIL a společnost LNG Luxembourg jsou ve zprávách o převodních cenách popsány jako „investor“, který nese veškerá rizika související s vykonávanými činnostmi a zajišťuje klíčové funkce vyplývající z těchto činností, přičemž tyto subjekty jsou současně proti těmto rizikům plně kryty prostřednictvím forwardových smluv ([166]). Skupina Engie vysvětlila, že z hlediska převodních cen je pro stanovení odměny emitenta půjčky ZORA možné sloučit věřitele půjčky ZORA a stranu, která koupila přeměněné akcie na základě forwardových smluv.

(132) Vzhledem k tomu, že zásah společností EIL a LNG Luxembourg je z hospodářského a obchodního hlediska neutrální, požádala Komise na zasedání dne 1. června 2017 o vysvětlení, proč byly tyto subjekty zapotřebí pro účely tohoto financování převodu aktiv. Skupina Engie potvrdila, že mohla strukturovat financování převodu činností odlišně. Přestože existují i jiné způsoby strukturování této operace, stávající struktura byla zvolena proto, že poskytovala větší flexibilitu z hlediska řízení společností a více možností pro budoucí operace, což pro organizaci skupiny společností přestavuje významná kritéria.

5.1. *SKUPINA ENGIE ODMÍTÁ EXISTENCI JAKÉKOLI VÝHODY*

(133) Skupina Engie uvádí že dotčené společnosti nezískaly žádnou výhodu, protože jim nebylo umožněno žádné neoprávněné snížení daně. Skupina Engie prohlašuje, že odečtení navýšení půjček ZORA nepředstavuje konkurenční výhodu. Skupina Engie se mimoto domnívá, že z kombinace režimu uplatňovaného na emitenty půjček ZORA a režimu uplatňovaného na věřitele nemůže vzniknout žádná konkurenční výhoda, neboť tato výhoda se neprojevila kvůli tomu, že nedošlo k přeměně půjčky ZORA GSTM, a kvůli rozhodnutí neuplatnit na půjčku ZORA LNG článek 22a LIR.

5.2. *SKUPINA ENGIE ODMÍTÁ SELEKTIVITU PŘEDMĚTNÝCH OPATŘENÍ*

(134) Skupina Engie se za prvé domnívá, že dotčená daňová rozhodnutí nepředstavují jednotlivá opatření podpory.

([166]) Viz zpráva o převodních cenách, oddíly 6.1.2 a 6.1.3.

(135) Skupina Engie zpochybňuje referenční systém, který Komise použila v rozhodnutí o zahájení řízení. Skupina Engie se domnívá, že čl. 109 odst. 1 a článek 164 LIR nelze použít – první z nich proto, že se týká pouze fyzických osob, a druhý proto, že se netýká půjček. Správný referenční systém představují články 18 až 45 LIR, jež zakotvují základní zásady lucemburského daňového práva, pokud jde o určování zdanitelných příjmů společnosti, například zásadu obezřetnosti (článek 23 LIR), propojení daňové rozvahy s rozvahou obchodní (článek 40 LIR) a odpočitatelnost provozních výdajů (článek 45 LIR).

(136) Skupina Engie se domnívá, že uvedená daňová rozhodnutí se neodchylují od použitelného referenčního systému. Zvýšení hodnoty splátek dluhu představuje pro vypůjčovatele finanční zátěž. Tyto finanční výdaje jsou zachyceny v ročních účetních závěrkách a jsou odečitatelné v souladu se zásadou propojení daňové rozvahy s rozvahou obchodní a se zásadou odečitatelnosti provozních výdajů. Naopak v případě negativního navýšení půjček ZORA vede snížení dluhu k zaúčtování zdanitelného příjmu. Následná přeměna úvěru na akcie nezpochybňuje počáteční klasifikaci tohoto nástroje jako dluhu. Pokud jde o společnosti EIL a LNG Luxembourg, poskytuje jim článek 22a LIR možnost zvolit si v době přeměny odklad zdanění. Společnost LNG Luxembourg se po částečné přeměně půjček ZORA LNG v roce 2014 pro uplatnění tohoto režimu nerozhodla a ve svých účtech vykázala zdanitelný zisk. U půjčky ZORA GSTM a u zbývající části půjčky ZORA LNG nebyla dosud provedena žádná přeměna. Dosud se neuskutečnil žádný příjem a nebylo možné uplatnit volitelný režim podle článku 22a LIR. Skupina Engie se proto domnívá, že dotčená daňová rozhodnutí se ani z hlediska svého formálního obsahu, ani z hlediska provádění neodchylují od referenčního systému.

(137) Skupina Engie na základě zpráv o převodních cenách tvrdí, že metoda použitá k odhadu zdanitelné ziskové marže na úrovni emitentů (tj. odměna emitentů) představuje spolehlivou aproximaci tržního výsledku a je v souladu se zásadou tržní povahy. Funkce, rizika a aktiva jednotlivých právních subjektů byly odměňovány v souladu s tržními cenami. Obě poskytnuté zprávy o převodních cenách hodnotí funkce a rizika emitentů (LNG Supply nebo GSTM) a „investora“ (který není přesně identifikován), a dospěly k závěru, že většinu rizik nese „investor“ zatímco emitent je zapojen do každodenního řízení převáděných činností. Podle zpráv o převodních cenách představuje metoda srovnatelné ceny na volném trhu ([167]) vhodnou metodu k posouzení tržní povahy půjček ZORA, a odměna za tzv. „exchange-traded funds“ (ETF) představuje srovnatelnou odměnu. A konečně zprávy o převodních cenách dospěly k závěru, že odměna emitentů je v souladu s odměnami za ETF, a je tedy nutno mít za to, že je v souladu se zásadou tržní povahy.

(138) Podle skupiny Engie je skutečnost, že dotčená daňová rozhodnutí potvrzují kumulativní uplatňování předmětných ustanovení lucemburského práva, v souladu s cílem lucemburského systému zdanění právnických osob, kterým je zdanění zisků všech společností podléhajících lucemburské dani po zohlednění odměny za vydané dluhové nástroje. Pro každého držitele dluhového nástroje (vypůjčovatele) podle nich platí stejné daňové zacházení, a sice odpočitatelnost finančních nákladů. Obdobně by pro každého půjčovatele, který by byl věřitelem podobné půjčky, platilo stejné daňové zacházení, tj. zdanění účetního zisku po jeho úhradě s výjimkou případů, kdy by si zvolil režim odkladu zdanění.

(139) Skupina Engie rovněž zpochybňuje jakékoli zneužití práv. Všechny subjekty podílející se na transakcích jsou právnickými osobami. Dotčené transakce mají navíc ekonomickou logiku, která spočívá ve financování převodu činností. Skupina Engie se proto domnívá, že Lucembursko neosvobodilo navýšení půjček ZORA od daně ani nepodpořilo žádné daňové úniky ani zneužívání ve vztahu k vnitrostátním právním předpisům.

(140) Za druhé se skupina Engie domnívá, že vzhledem k tomu, že dotčená daňová rozhodnutí pouze potvrzují platné vnitrostátní právní předpisy, měla by být posuzována jako režim. V tomto ohledu se skupina Engie domnívá, že tyto režimy tak, jak je vykládají příslušná daňová rozhodnutí, nejsou selektivní. Mají obecnou povahu, neboť se uplatňují samostatně nebo kumulativně bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty a bez podmínek. Jejich použitelnost nepodléhá vydání daňových rozhodnutí, která jsou v projednávaném případě požadována z důvodů právní jistoty. Tyto režimy mohou využívat všechny společnosti, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o účel daňové soustavy, tj. zdanění zisků. Proto podle skupiny Engie nevytvářejí svými konkrétními účinky diskriminaci ani rozlišování mezi společnostmi.

([167]) Metoda srovnatelné ceny na volném trhu je jednou z pěti metod stanovení převodních cen, které uznává OECD v pokynech OECD pro stanovování převodních cen pro nadnárodní podniky a daňové správy – vydání z roku 2010.

(141) Za třetí skupina Engie tvrdí, že dotčená opatření vyplývají z hlavních zásad lucemburské daňové soustavy, zejména ze zásady obezřetnosti.

(142) Skupina Engie zpochybňuje, že účelem lucemburského systému zdanění právnických osob je danit zisky vykázané v účetnictví. Referenčním systémem je lucemburský systém zdanění právnických osob, jehož součástí je článek 166 LIR, jehož provádění bylo schváleno příslušnými daňovými rozhodnutími.

(143) Skupina Engie rovněž uvádí, že se dotčená daňová rozhodnutí neodchylují od článku 166 LIR. Podle lucemburského systému zdanění právnických osob nelze dividendy nebo kapitálové zisky vykazované daňovým poplatníkem zdanit, jelikož byly splněny podmínky článku 166 LIR. Skupina Engie konstatuje, že podmínky článku 166 LIR byly splněny, pokud společnost LNG Supply snížila svůj kapitál tím, že zrušila nově vydané akcie. Skupina Engie se tudíž domnívá, že dotčená daňová rozhodnutí se neodchýlila od platných daňových pravidel a neměla za následek snížení daně, kterou by bylo nutno uhradit, pokud by tato rozhodnutí neexistovala.

(144) Skupina Engie se rovněž v souladu s články 99 a 101 lucemburské ústavy domnívá, že se lucemburské daňové orgány nemohou odchýlit od přísných podmínek stanovených v článku 166 LIR.

(145) Skupina Engie konstatuje, že rozhodnutí o zahájení řízení odkazuje na případné jednotlivé opatření podpory, a nikoli na článek 166 LIR, který by představoval režim. Pokud Komise nepovažuje článek 166 LIR za odchylný sám o sobě, ale zpochybňuje jeho uplatnění v dotčených daňových rozhodnutích, pak dosud neprokázala, jakým způsobem se dotčená daňová rozhodnutí odchylují od článku 166 LIR.

(146) Skupina Engie tvrdí, že rozšíření oblasti působnosti režimu osvobození příjmů z podílů od daní – který byl v Lucembursku původně zaveden v roce 1940 – bylo v souladu s cílem budování vnitřního trhu. Podle skupiny Engie je právě toto cílem směrnice 90/435/EHS. Skupina Engie se domnívá, že tato směrnice nevyžaduje zdanění zisků, které mají být rozděleny.

(147) Pokud jde o odůvodnění na úrovni skupiny, skupina Engie uvádí, že kritérium selektivity je nutno posuzovat pro každý právní subjekt samostatně, a nikoli na úrovni skupiny. Skupina Engie vyrozuměla, že Komise v některých předchozích rozhodnutích ([168]) dospěla k závěru, že analýza na úrovni skupiny není opodstatněná.

(148) Podle skupiny Engie lucemburský systém zdanění právnických osob nestanoví zásadu symetrie zacházení mezi společnostmi, které jsou daňovými rezidenty a jsou stranami téže transakce, ani tzv. „linking rules“ (pravidla propojování), která doporučuje OECD ([169]). Skupina Engie opakuje svůj názor, že každý subjekt ve skupině byl zdaněn v souladu s platnými pravidly, jak to potvrdila dotčená daňová rozhodnutí.

(149) Skupina Engie vysvětluje, že transakce, u nichž bylo daňové zacházení potvrzeno dotčenými daňovými rozhodnutími, sledují hospodářský cíl, a sice financování převodu aktiv. Proto podle skupiny Engie v tomto případě nejsou splněna kritéria článku 6 StAnpG.

(150) Skupina Engie uvádí, že s příjemci dotčených daňových rozhodnutí nebylo zacházeno odlišně od jiných společností, v jejichž prospěch taková daňová rozhodnutí vydána nebyla, neboť dotčená daňová rozhodnutí pouze potvrzují správné uplatňování daňových pravidel použitelných v Lucembursku. V důsledku toho dotčená daňová rozhodnutí nepředstavují *de iure* ani *de facto* diskriminaci jiných podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako skupina Engie s ohledem na cíle lucemburské daňové soustavy.

5.3. *NEPROVEDENÍ NAVRÁCENÍ*

(151) A konečně skupina Engie tvrdí, že pokud by Komise kvalifikovala dotčená daňová rozhodnutí jako podpory neslučitelné s vnitřním trhem, nemohla by nařídit jejich navrácení, aniž by porušila řadu obecných právních zásad, zejména zásadu právní jistoty, zásadu legitimního očekávání, zásadu řádné správy a zásadu rovného zacházení.

([168]) Rozhodnutí Komise 2009/809/ES ze dne 8. července 2009 režimu groepsrentebox, který hodlá zavést Nizozemsko (C 4/07 (ex N 465/06)) (Úř. věst. L 288, 4.11.2009, s. 26). Rozhodnutí Komise (EU) 2016/2326 ze dne 21. října 2015 o státní podpoře SA.38375 2014/C (ex 2014/NN) poskytnuté Lucemburskem ve prospěch skupiny Fiat (Úř. věst. L 351, 22.12.2016, s. 1).

([169]) Opatření 2 akčního plánu BEPS (akční plán v oblasti eroze základu daně a přesouvání zisku).

(152) Přesněji řečeno, podle skupiny Engie by Komise mohla prokázat existenci selektivní výhody pouze tak, že by uplatnila svůj vlastní výklad lucemburského daňového práva se zpětnou účinností a dospěla k závěru, že toto právo bylo v daném případě uplatněno nesprávně. Právní nejistota, která by z toho vyplynula, by nutně musela narazit na omezení spočívající v zákazu zpětné účinnosti tohoto rozhodnutí.

6. **POSOUZENÍ OPATŘENÍ PODPORY**

(153) Jak je uvedeno v 92. bodě odůvodnění, Komise vznesla v rozhodnutí o zahájení řízení tři hlavní pochybnosti. V tomto rozhodnutí se Komise při svém posuzování zaměří na třetí z těchto pochybností, která se týká kombinovaného účinku odečitatelnosti navýšení půjček ZORA a osvobození příslušných příjmů od daně, a vysvětlí, proč nebyly rozptýleny pochybnosti vyjádřené v rozhodnutí o zahájení řízení.

6.1. *EXISTENCE PODPORY*

(154) V čl. 107 odst. 1 Smlouvy je stanoveno, že podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem“.

(155) Aby bylo možno označit určité opatření za podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, je nutné, aby byly splněny všechny podmínky stanovené v tomto ustanovení. ([170]) Proto se tedy musí za prvé jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků; za druhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy; za třetí musí selektivně zvýhodňovat příslušný podnik a za čtvrté musí narušovat nebo musí hrozit, že bude narušovat hospodářskou soutěž ([171]).

(156) Pokud jde o první podmínku nezbytnou ke konstatování existence podpory, dotčená daňová rozhodnutí byla vydána lucemburskou daňovou správou, která je lucemburským státním orgánem. Těmito daňovými rozhodnutími tato správa akceptuje určité daňové zacházení. Na základě uvedených daňových rozhodnutí stanovily společnosti LNG Supply, LNG Luxembourg, LNG Holding, GSTM, EIL a CEF, které jsou součástí skupiny Engie, výši daně z příjmů, které měly každoročně odvádět v Lucembursku. Uvedené společnosti skupiny Engie následně využívaly tato daňová rozhodnutí pro účely podávání ročních daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob, která byla lucemburskou daňovou správou akceptována jako základ pro stanovení jejich daně z příjmu právnických osob splatné v Lucembursku. Daňová výhoda poskytnutá na základě dotčených daňových rozhodnutí je tedy přičitatelná Lucembursku.

(157) Pokud jde o financování opatření ze státních prostředků, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodňující daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví osoby, na které se vztahuje, do lepší finanční situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, je státní podporou ([172]). V tomto případě dotčená daňová rozhodnutí potvrzují, že navýšení půjček ZORA představují daňově odečitatelné výdaje na úrovni společností LNG Supply a GSTM, přičemž odpovídající příjmy dosažené v prvním případě na úrovni společnosti LNG Holding a ve druhém případě na úrovni společnosti CEF by byly osvobozeny od daně. V důsledku toho v Lucembursku unikají zdanění částky navýšení půjček ZORA, které představují nezanedbatelnou část zisků společností LNG Supply a GSTM. Lze tedy konstatovat, že daňové zacházení uplatňované na základě dotčeného daňového rozhodnutí má za následek snížení daně z příjmů právnických osob skupiny Engie splatné v Lucembursku, a vede tudíž ke ztrátě státních prostředků. Je tomu tak proto, že veškeré výdaje společností ze skupiny Engie, které jsou v Lucembursku prohlášeny za daňově odečitatelné, jakož i veškeré příjmy společností ze skupiny Engie, které jsou v Lucembursku prohlášeny za osvobozené od daně, mají za následek ztrátu daňových příjmů, které by jinak byly Lucembursku k dispozici ([173]). Dotčená opatření jsou tudíž financována ze státních prostředků.

(158) Pokud jde o druhou podmínku nezbytnou ke konstatování existence podpory, podniky, na které se vztahuje dotčené daňové rozhodnutí, patří do skupiny Engie, což je nadnárodní skupina, která vykonává své činnosti na různých trzích s energií v několika členských státech, takže každá podpora v jejich prospěch může ovlivnit

([170]) Viz rozsudek ve věci C-399/08 P, Komise v. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38 a citovaná judikatura.
([171]) Rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P Komise v. World Duty Free ECLI:EU:C:2016:981, bod 53 a citovaná judikatura.
([172]) Viz rozsudek ve spojených věcech C-106/09 P a C-107/09 P Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovaná judikatura.
([173]) Viz rozsudek ve spojených věcech C-106/09 P a C-107/09 P Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovaná judikatura.

obchod uvnitř Unie. Podle téže logiky Lucembursko tím, že poskytlo skupině Engie příznivé daňové zacházení, mohlo potenciálně odklonit investice z členských států, které nemohou nabídnout takto příznivé daňové zacházení nebo které tak neučiní. Vzhledem k tomu, že dotčená daňová rozhodnutí posilují konkurenční postavení příjemce vůči ostatním konkurenčním podnikům v rámci obchodu uvnitř Unie, je nutné mít za to, že by mohly tento obchod ovlivnit ([174]).

(159) Obdobně pokud jde o čtvrtou podmínku nezbytnou pro konstatování existence podpory, je opatření poskytnuté státem považováno za opatření, které narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud posiluje konkurenční postavení příjemce vůči ostatním konkurenčním podnikům. ([175])

(160) Skupina Engie vykonává svou činnost zejména v odvětví elektřiny, zemního plynu a LNG, služeb v oblasti energetické účinnosti a na dalších souvisejících trzích ve více členských státech EU. Na všech těchto trzích čelí skupina Engie konkurenci jiných společností. Jak bude uvedeno dále, daňové zacházení poskytnuté na základě dotčeného daňového rozhodnutí osvobozuje skupinu Engie od daňové zátěže, kterou by za obvyklých okolností musela nést v rámci běžné správy svých běžných činností. Je proto třeba mít za to, že podpora poskytnutá na základě těchto daňových rozhodnutí narušuje nebo by mohla narušit hospodářskou soutěž, neboť by posílila finanční situaci skupiny Engie na trzích, na kterých tato skupina vykonává svou činnost. Tím, že skupinu Engie zbavuje daňové zátěže, kterou by jinak musela nést a kterou musí nést její konkurenti, uvolňuje daňové zacházení poskytnuté na základě dotčených daňových rozhodnutí zdroje, které by skupina Engie mohla použít například k investicím do své obchodní činnosti, k uskutečnění dalších investic nebo ke zvýšení odměny akcionářů, což narušuje hospodářskou soutěž na trzích, na nichž působí. Proto je v tomto případě splněna i čtvrtá podmínka nezbytná ke konstatování existence podpory.

(161) Pokud jde o třetí podmínku nezbytnou ke konstatování existence podpory, je cílem daňového rozhodnutí předem potvrdit uplatňování společného daňového režimu v konkrétním případě s přihlédnutím k jeho konkrétním skutečnostem a okolnostem. Podobně jako u jakéhokoli jiného daňového opatření však musí být daňové zacházení poskytnuté na základě daňového rozhodnutí v souladu s pravidly státní podpory. Pokud daňové opatření bezdůvodně podporuje daňové zacházení, které neodpovídá zacházení, jež by vyplynulo z obecné daňové právní úpravy, poskytuje toto opatření svému příjemci selektivní výhodu v tom smyslu, že účinkem jeho daňového zacházení je zlepšit finanční situaci tohoto podniku v členském státě v porovnání s podniky, které se ve vztahu k cíli daňového zacházení nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

(162) V souladu s pochybnostmi vyjádřenými v rozhodnutí o zahájení řízení ([176]) se Komise domnívá, že daňové zacházení podporované dotčenými daňovými rozhodnutími představuje selektivní výhodu. Existenci této selektivní výhody lze stanovit na základě analýzy účinků daňového zacházení přiznaného skupině Engie z různých úhlů pohledu. V oddíle 6.2. Komise stanoví existenci selektivní výhody na základě analýzy účinků dotčených daňových rozhodnutí *na individuální úrovni* holdingových společností LNG Holding a CEF. V oddíle 6.3. stanoví existenci selektivní výhody na základě analýzy účinků dotčených daňových rozhodnutí *na úrovni skupiny*. A konečně v oddíle 6.4. Komise prokáže, že vzhledem k tomu, že Lucembursko neuplatnilo svá daňová pravidla zaměřená proti zneužívání daňových systémů, poskytlo skupině Engie selektivní výhodu.

6.2. *EXISTENCE SELEKTIVNÍ VÝHODY STANOVENÁ NA ZÁKLADĚ ANALÝZY ÚČINKŮ DAŇOVÉHO ZACHÁZENÍ NA ÚROVNI SPOLEČNOSTÍ LNG HOLDING A CEF*

(163) Kdykoliv opatření přijaté státem posiluje čisté finanční postavení podniku, existuje zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy ([177]). Pokud byla prokázána existence výhody, je třeba odkázat na účinek opatření jako takového ([178]). Pokud jde o daňová opatření, výhoda může být poskytnuta snížením daňového zatížení podniku různými způsoby, zejména snížením zdanitelného příjmu nebo snížením výše daně ([179]).

([174]) Rozsudek ve věci C-126/01 P GEMO SA, ECLI:EU:C:2003:622, bod 41 a citovaná judikatura.
([175]) Rozsudek ve věci 730/79 Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, bod 11 a rozsudek ve spojených věcech T-298/97, T-312/97 atd., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, bod 80.
([176]) Viz 152. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
([177]) Viz sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „sdělení o pojmu podpora“) (Úř. věst. C 262, 19.7.2016, s. 1), bod 67 a a citovaná judikatura.
([178]) Viz rozsudek ve věci C-173/73, Itálie v. Komise, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.
([179]) Viz rozsudek ve věci C-66/02, Itálie v. Komise, ECLI:EU:C:2005:768, bod 78; rozsudek ve věci C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze a další, ECLI:EU:C:2006:8, bod 132. a rozsudek ve věci C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, body 21 až 31.

(164) Dotčená daňová rozhodnutí podporují daňové zacházení, na jehož základě společnosti GSTM, EIL, CEF, LNG Supply, LNG Luxembourg a LNG Holding každoročně určovaly svůj zdanitelný zisk pro účely daně z příjmů právnických osob. Toto daňové zacházení však určuje daň z příjmů právnických osob, kterou jsou povinny odvádět v Lucembursku během období, na které se vztahují dotčená daňová rozhodnutí, a je tedy způsobilé poskytnout selektivní výhodu.

(165) Proto pokud jde o argument skupiny Engie uvedený ve 133. bodě odůvodnění, podle něhož zde nemohla existovat žádná výhoda vzhledem k tomu, že dotčené daňové zacházení se neuskutečnilo, neboť nedošlo k přeměně půjček ZORA GSTM, Komise konstatuje, že existence této výhody není závislá na přeměně půjček ZORA, přestože, jak je vysvětleno v oddíle 8, se pro účely stanovení částky, která má být navrácena, má za to, že se výhoda uskutečnila až ve chvíli, kdy byly příjmy získané společností CEF a LNG osvobozeny od daně ([180]).

(166) Komise navíc v reakci na některé připomínky Lucemburska ([181]) a skupiny Engie ([182]) současně připomíná, že toto rozhodnutí se netýká režimu osvobození příjmů z podílů od daní podle článku 166 LIR jako takového, ale uplatnění tohoto režimu za okolností daného případu, které schválily lucemburské daňové orgány, když vydaly dotčená daňová rozhodnutí. Daňové zacházení, které je předmětem posouzení Komise, totiž spočívá ve schválení osvobození příjmů společností LNG Holding a CEF z podílů od daní v důsledku jejich podílu ve společnostech LNG Supply (v případě LNG Holding) a GSTM (v případě CEF), které z hospodářského hlediska odpovídají částkám odečteným jako poplatky (navýšení půjčky ZORA) na úrovni těchto posledně zmiňovaných subjektů. Kombinovaným účinkem odečitatelnosti částky navýšení půjčky ZORA a osvobození příslušných příjmů od daně je, že prakticky veškeré zisky dosažené společnostmi LNG Supply a GSTM *de facto* unikly jakémukoli zdanění ([183]). Jak je vysvětleno v oddíle 6.2.1, toto daňové zacházení se odchyluje od referenčního rámce, kterým je lucemburský systém zdanění právnických osob. Navíc se jedná o neoprávněnou diskriminaci ostatních společností, na které se vztahuje tentýž referenční rámec v Lucembursku a u nichž se zdanění týkalo veškerých zisků.

(167) Článek 107 Smlouvy zakazuje pouze podpory, které „*zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby*“, neboli jinými slovy opatření, která poskytují selektivní výhodu ([184]). K tomu, aby bylo možné kvalifikovat vnitrostátní daňové opatření jako selektivní ve smyslu tohoto ustanovení, je nezbytné provést třífázovou analýzu, kterou vypracoval Soudní dvůr. Komise musí nejprve identifikovat referenční systém. Následně pak musí prokázat, že dotčené daňové opatření představuje odchylku od tohoto referenčního systému v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (selektivita *a priori*) ([185]). A konečně daňové opatření, které představuje odchylku z provádění referenčního systému, lze přesto odůvodnit, může-li dotčený členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů této daňové soustavy ([186]). Pokud tomu tak je, pak daňové opatření není selektivní. Důkazní břemeno spočívá během této třetí etapy na členském státu.

(168) Analýza existence selektivní výhody tedy musí začít určením referenčního systému použitelného v dotčeném členském státě. Ve vztahu k tomuto referenčnímu systému je pak nutné určit, zda dané opatření představuje odchylku, která vede ke zvýhodněnému zacházení v porovnání s jinými podniky ve skutkové a právní situaci srovnatelné z hlediska cílů tohoto systému.

(169) Referenční systém se skládá ze soudržného souboru pravidel, která na základě objektivních kritérií platí pro všechny podniky, které spadají do oblasti jeho působnosti, jež je definována jeho cílem. Uvedená pravidla stanoví nejen působnost systému, nýbrž i podmínky, za nichž se použije, práva a povinnosti podniků, na něž se vztahuje, a technické aspekty jeho fungování. ([187]) V případě daní je referenční systém založen na prvcích, jako jsou základ daně, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a daňové sazby ([188]).

(170) V tomto případě Komise v oddíle 6.2.1 stanoví, že daňové zacházení poskytnuté na základě dotčených daňových rozhodnutí představuje výjimku z obecného lucemburského systému zdanění právnických osob. V oddíle 6.2.2

([180]) Půjčka ZORA LNG byla kromě toho částečně převedena.
([181]) Připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 5.
([182]) Připomínky předložené skupinou Engie ohledně dopisu ze dne 11. prosince 2017, bod 33.
([183]) Konkrétně veškeré zisky dosažené těmito dvěma subjekty po odečtení marže LNG a marže GSTM (které byly obě původně stanoveny na [1/(50–100)%] hodnoty jejich aktiv).
([184]) Viz rozsudek ve věci C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, bod 17 a rozsudek ve věci C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, bod 32.
([185]) Viz rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P, Komise v. World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatura.
([186]) Viz rozsudek ve spojených věcech C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 65.
([187]) Viz sdělení o pojmu podpora, bod 133.
([188]) Sdělení o pojmu podpora, bod 134.

prokáže, že toto daňové zacházení se liší rovněž od užšího referenčního systému, který se skládá výhradně z pravidel obecného lucemburského systému zdanění právnických osob, jež upravují osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělení zisku.

6.2.1. ODCHYLKA OD LUCEMBURSKÉHO SYSTÉMU ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB, KTERÁ VEDE K DISKRIMINACI

6.2.1.1. ***Referenční systém: lucemburský systém zdanění právnických osob***

(171) Dotčená daňová rozhodnutí byla vydána ve prospěch několika společností ze skupiny Engie se sídlem v Lucembursku s cílem stanovit daň z příjmů právnických osob, kterou mají povinnost hradit podle obecné daňové právní úpravy použitelné pro zdanění právnických osob v Lucembursku. S ohledem na tuto skutečnost se Komise domnívá, že referenční systém v tomto případě představuje tento režim, tj. obecný lucemburský systém zdanění právnických osob.

(172) V tomto případě základní právní ustanovení ([189]) uvádějí, že systém zdanění právnických osob *se vztahuje na všechny společnosti se sídlem v Lucembursku* za účelem určení daně z příjmů právnických osob, která tvoří jejich daňovou povinnost.

(173) Ustanovení čl. 159 odst. 1 LIR stanoví, že všechny společnosti, které mají sídlo nebo správní ústředí na území Lucemburska, jsou považovány za daňové poplatníky, kteří jsou rezidenty v Lucembursku a podléhají dani samosprávných celků z příjmů právnických osob. Podle čl. 159 odst. 2 LIR podléhají společnosti, které jsou daňovými rezidenty, dani ze svých celkových příjmů („celkové příjmy daňového poplatníka“). Článek 163 LIR logicky stanoví, že „daně samosprávných celků z příjmů právnických osob se vztahují na zdanitelné příjmy, které daňový poplatník získal v průběhu kalendářního roku“.

(174) Zdanitelný zisk (nebo „zdanitelný příjem“) společností podléhajících této dani je stanoven na základě jejich účetního výsledku. Článek 18 LIR ([190]) vysvětluje způsob stanovení ročního zisku daňového poplatníka. Podle tohoto ustanovení se zisk skládá z rozdílu mezi čistými aktivy investovanými na konci účetního období a čistými aktivy investovanými na počátku účetního období, zvýšeného o osobní srážky provedené v průběhu účetního období a sníženého o doplňkové vklady provedené v průběhu účetního období.

(175) Proto je pro určení zisku, který bude předmětem zdanění, třeba nejprve stanovit způsob ocenění investovaného čistého aktiva společnosti, které bude zohledněno pro účely zdanění. Za tímto účelem článek 23 LIR ([191]) vysvětluje, že oceňování majetku v podobě investovaných čistých aktiv musí splňovat účetní pravidla a zásady, a článek 40 ([192]) stanoví *zásadu propojení daňové rozvahy s rozvahou obchodní*, podle níž musí mít hodnoty, které je třeba ponechat v daňové rozvaze, stejnou výši jako hodnoty v rozvaze obchodní s výjimkou případů, kdy konkrétní daňové pravidlo vyžaduje použití hodnoty jiné ([193]). To znamená, že v souladu s obecným lucemburským systémem zdanění právnických osob je účetní zisk společnosti zahrnut do jejího zdanitelného příjmu, pokud zvláštní ustanovení tohoto zákona nestanoví jinak.

(176) Závěrem lze říci, že lucemburský systém zdanění právnických osob se vztahuje na všechny společnosti, které mají sídlo nebo správní ústředí na území Lucemburska, a základem pro výpočet zdanitelných zisků je účetní zisk. Cílem lucemburského systému zdanění právnických osob je tedy zdanění zisků všech společností podléhajících dani v Lucembursku, které jsou vykázány v jejich účetnictví.

(177) Tento prvek v zásadě nezpochybňuje ani Lucembursko, ani skupina Engie ([194]). Podle Lucemburska ([195]) tvoří referenční systém tvoří na jedné straně články 18, 40 a 23 LIR, které upravují určení zdanitelných příjmů

([189]) Viz oddíl 2.3.1.
([190]) Přestože se toto ustanovení podle článku 162 LIR v zásadě vztahuje na fyzické osoby, vztahuje se i na právnické osoby podléhající dani.
([191]) Přestože se toto ustanovení podle článku 162 LIR v zásadě vztahuje na fyzické osoby, vztahuje se i na právnické osoby podléhající dani.
([192]) Přestože se toto ustanovení podle článku 162 LIR v zásadě vztahuje na fyzické osoby, vztahuje se i na právnické osoby podléhající dani.
([193]) Jako součást referenčního systému by měly být jako takové zohledněny všechny účetní zásady včetně zásady obezřetnosti. V tomto případě zásada obezřetnosti objasňuje, že mohou existovat dočasné rozdíly mezi okamžikem, kdy dceřiné společnosti zaúčtují navýšení půjček ZORA ve do svého účetnictví jako výdaje, a okamžikem, kdy půjčovatelé (upisovatelé půjček ZORA) vykáží odpovídající příjem ve svém účetnictví).
([194]) Viz však 184. bod odůvodnění.
([195]) Viz 110. až 112. bod odůvodnění.

společnosti, zásadu propojení obchodní rozvahy s rozvahou daňovou, jakož i zásadu obezřetnosti ([196]), a na straně druhé článek 22a LIR. Podle skupiny Engie ([197]) je správný referenční systém tvořen články 18 až 45 LIR, které upravují základní zásady lucemburského daňového práva, pokud jde o určování zdanitelného příjmu společnosti, například zásadu obezřetnosti, propojení daňové rozvahy s rozvahou obchodní a odečitatelnost provozních výdajů ([198]). Skupina Engie výslovně souhlasí s tím, že cílem lucemburského systému zdanění právnických osob je zdanit zisky všech společností podléhajících daňové povinnosti v Lucembursku ([199]).

(178) Definice obecného lucemburského systému zdanění právnických osob jako referenčního rámce je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, která stanovila, že v případě opatření týkajících se stanovení dlužné daně z příjmů právnických osob je referenčním systémem, který je třeba vzít v úvahu, systém zdanění právnických osob daného členského státu, který se vztahuje na všechny podniky, a nikoliv zvláštní ustanovení, která se vztahují pouze na určité daňové poplatníky nebo na určité transakce. V rozsudku ve věci *World Duty Free Group*, který se týkal pravidel upravujících investice do nabývání podílů, Soudní dvůr například podpořil postoj Komise, podle něhož byl referenčním systémem španělský systém zdanění právnických osob, a nikoli specifická pravidla upravující daňové zacházení s těmito investicemi ([200]).

(179) Komise se domnívá, že omezení referenčního rámce na zvláštní ustanovení obecného zákona o daních z příjmů, která se zaměřují na určité transakce nebo na určité podniky, by znamenalo, že určení referenčního systému v daném případě bude zcela závislé na tom, zda dotčený členský stát přijal zvláštní daňová pravidla, a nikoli na cíli daňové soustavy. Pokud by členský stát přijal zvláštní pravidla, která by se vztahovala jen na určité podniky nebo transakce, mohl by tak tvrdit, že daňové zacházení s těmito podniky nebo transakcemi se nikdy neodchyluje od referenčního rámce. Tento postup by znamenal uchránit opatření tohoto typu před uplatněním článku 107 Smlouvy, a tím by znemožnil kontrolu státní podpory. Jinými slovy, přijetí takového postupu by znamenalo, že možnost označit určité opatření za odchylku od referenčního systému by byla zcela závislá na regulačním postupu používaném daným členským státem. Jak již potvrdil Soudní dvůr, to by bylo v rozporu s ustálenou zásadou, podle níž článek 107 Smlouvy definuje opatření jako státní podporu na základě jeho účinků, a tedy nezávisle na použitých prostředcích ([201]).

(180) Lucembursko výslovně nezpochybňuje, že referenčním rámcem je obecný systém zdanění právnických osob. Domnívá se však, že cíl zdanění zisků společností podléhajících dani v Lucembursku není zakotven v ustanoveních LIR ani se v nich neodráží, a že žádné ustanovení tohoto zákona nelze vykládat tak, že by požadovalo, aby veškeré příjmy vytvořené společností se sídlem v Lucembursku byly za všech okolností zdanitelné, a to i v rozporu se zněním zákona ([202]). Lucembursko a skupina Engie se v tomto ohledu dovolávají zásady legality daně, podle níž musí být podmínky zdanění stanoveny zákonem, který musí být vykládán striktně, a pokud není určitá situace výslovně upravena zákonem (neexistence výslovné právní úpravy) nemůže podléhat dani ([203]).

(181) Komise s tímto tvrzením nesouhlasí.

([196]) Viz poznámka pod čarou 193.
([197]) Viz 139. bod odůvodnění.
([198]) Odečitatelnost provozních výdajů pouze odráží skutečnost, že základem pro výpočet zdanitelného zisku právnických osob je zisk vykázaný na jejich účtech, jelikož tento zisk odpovídá dosaženým příjmům po odečtení provozních výdajů a dalších poplatků, které společnost nese.
([199]) „Potvrzení kumulativního používání článků, na něž se vztahují daňová rozhodnutí, je v souladu s cílem lucemburského systému zdanit zisk každé společnosti podléhající dani v Lucembursku po zohlednění úhrady za dluhové nástroje vydané daňovým poplatníkem“ (poznámky skupiny Engie k rozhodnutí o zahájení řízení, shrnutí, oddíl III, kapitola B) písm. a) bod iv). Zdůraznění přidáno Komisí).
([200]) Rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P, Komise v. World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 92: „*Komise ve sporných rozhodnutích při kvalifikaci sporného opatření jako selektivního vycházela ze skutečnosti, že z daňového zvýhodnění plynoucího z tohoto opatření nemají bez rozdílu prospěch všechny hospodářské subjekty, které se s ohledem na cíl obecného španělského daňového režimu objektivně nacházejí ve srovnatelné situaci, jelikož podniky-rezidenti, které stejným způsobem nabudou podíly ve společnostech, jež jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, tohoto zvýhodnění využít nemohou.*“ (zdůraznění přidáno Komisí); ve stejném duchu viz také body 22 a 68. Obdobně viz rozsudek ve věci C-217/03, Belgie a Forum 187 v. Komise, ECLI:EU:C:2005:266, bod 95, rozsudek ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, ECLI: EU:C:2006:511, bod 56, rozsudek ve věci C-519/07 P, Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556, body 2 až 7, a rozsudek ve spojených věcech C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 50. Viz rovněž sdělení o pojmu podpora, bod 134.
([201]) Rozsudek ve spojených věcech C-106/09 P a C-107/09 P Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, ECLI:EU:C:2011:732, body 92 až 95. Co se týče posouzení opatření podle jejich účinků, viz také rozsudek ve věci British Aggregates v. Komise, body 85 a 89 a citovaná judikatura, a rozsudek ve věci C-279/08 P, Komise v. Nizozemsko, EU:C:2011:551, bod 51.
([202]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 2.
([203]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 2. Připomínky předložené skupinou Engie ohledně dopisu ze dne 11. prosince 2017, bod 30.

(182) Za prvé, Komisi není zřejmé, proč zdanění zisků všech podniků podléhajících dani nemůže představovat cíl systému zdanění právnických osob. Komise zejména konstatuje, že Lucembursko ve svých připomínkách nenavrhuje žádný jiný cíl. Za druhé, Komise rovněž konstatuje, že skupina Engie připouští, že cíl lucemburského systému zdanění právnických osob spočívá ve zdanění zisků všech společností podléhajících dani v Lucembursku ([204]). Za třetí, jak je vysvětleno ve 172. až 176. bodě odůvodnění, již z pouhého přečtení příslušných ustanovení zákona lze vyvodit závěr, že cílem lucemburského systému zdanění právnických osob je zdanit zisky všech společností, které podléhají dani v Lucembursku, stanovenými na základě jejich účetnictví.

(183) S odvoláním na zásadu legality daně se jeví, že Lucembursko a skupina Engie odkazují na existenci výjimky nebo nedostatku v lucemburském právu, která by v praxi vedla k nezdanění téměř veškerých zisků dosažených společnostmi LNG Supply a GSTM v Lucembursku. Podstatou tohoto argumentu je, že v těchto případech by tyto výjimky nebo nedostatky tvořily nedílnou součást referenčního systému, a proto by nemohla existovat žádná odchylka.

(184) Komise tento argument odmítá. Vzhledem k tomu, že struktury, které dle názoru skupiny Engie existují v předmětných daňových rozhodnutích – a které připouští jak Lucembursko, tak skupina Engie ([205]) – jsou otevřeny všem hospodářským subjektům na trhu, mohl by kterýkoli podnik převést své činnosti na dceřinou společnost a zavést podobnou strukturu financování, a dosáhl by tak zdanění pouze okrajové části svých zisků, jak tomu bylo v případě skupiny Engie. Jinými slovy z tohoto argumentu vyplývá, že kterýkoli lucemburský daňový poplatník se může rozhodnout, zda bude danit všechny své zisky nebo zda nebude hradit prakticky žádnou daň. Komise nemůže tento závěr přijmout. Byl by v rozporu nejen s obecnou povahou jakéhokoli daňového systému, podle něhož nemůže výši daní, které mají být uhrazeny, určovat jednostranně daňový poplatník, ale také se základní zásadou, která je společná všem členským státům a podle níž musí být daně z příjmu vybírány podle daňové schopnosti daňových poplatníků. Mohl by navíc ohrozit schopnost státu mobilizovat zdroje potřebné k financování jeho rozpočtu, a tak učinit jeho daňový systém nefunkčním.

(185) V praxi by stanovisko zastávané Lucemburskem a společností Engie znemožnilo kontrolu státních podpor vzhledem k tomu, že by členské státy měly právo zavádět do svých daňových systémů – ať již úmyslně nebo neúmyslně – neopodstatněné výjimky z obecné zásady zdanění zisků, jichž by mohly využívat celé kategorie společností nebo transakcí. Vzhledem k tomu, že tyto výjimky by tvořily nedílnou součást referenčního rámce, nemohly by nikdy představovat státní podporu.

(186) Lucembursko jako související argument rovněž tvrdí, že referenční rámec musí být definován prostřednictvím souboru pravidel výslovně stanovených zákonodárcem, a nikoli na základě údajné „zásady“ nebo „cíle“, jejichž výklad by mohl jít nad rámec výslovného znění zákona ([206]).

(187) Komise odmítá myšlenku, že referenční systém nemůže být definován prostřednictvím svých cílů, jako je například zdanění zisků všech společností podléhajících dani. Jedná se naopak o obvyklý způsob, jakým judikatura Soudního dvora systematicky definuje referenční rámec ve věcech týkajících se státní podpory v oblasti zdanění právnických osob ([207]). Komise má totiž *povinnost* definovat účel systému za účelem stanovení selektivní povahy opatření, neboť pouze ve vztahu k tomuto cíli může určit, zda se podniky, které nemohou danou výhodu

([204]) Viz poznámka pod čarou 199.

([205]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 8 a připomínky předložené společností Engie ohledně rozhodnutí o zahájení řízení, body 125 a 126.

([206]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 2.

([207]) Viz například rozsudek ve věci C-217/03, Belgie a Forum 187 v. Komise, ECLI:EU:C:2005:266, kde stejně jako v tomto rozhodnutí definuje Soudní dvůr referenční rámec odkazem na zásadu, že společnosti jsou zdaněny na základě svého obchodního zisku: „*Za účelem přezkoumání, zda výpočet zdanitelných příjmů, jak je upraven v režimu koordinačních center, posledně uvedená zvýhodňuje, je namístě v souladu s návrhem Komise obsaženým v bodu 95 napadeného rozhodnutí porovnat uvedený režim a režim obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícího své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže.*“ (bod 95). Ve stejném smyslu viz rozsudek ve spojených věcech C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 50: „*V tomto ohledu z poznatků, jimiž disponuje Soudní dvůr, zaprvé plyne, že pro účely výpočtu daně z příjmu společností se zdanitelný základ dotčených výrobních a pracovních družstevních společností stanoví stejně jako u ostatních druhů společností, to jest podle výše čistého zisku z výnosu činnosti podniku na konci zdaňovacího období. Je proto třeba mít za to, že pro účely posouzení případné selektivní povahy dotčeného opatření představuje referenční právní režim daň z příjmu společností.*“ (zdůraznění přidáno Komisí). Viz rovněž rozsudek ve spojených věcech C-106/09 P a C-107/09 P Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, ECLI:EU:C:2011:732, bod 95: „*V tomto ohledu je totiž třeba uvést, že – na rozdíl od toho, co Tribunál rozhodl s ohledem na body 143, 144 a 150 sporného rozhodnutí – z těchto bodů vyplývá, že Komise zkoumala existenci selektivních zvýhodnění ve prospěch společností „offshore“ s ohledem na dotčený daňový režim, který se formálně uplatní na všechny podniky. Je tak zjevné, že sporné rozhodnutí identifikuje tento režim jako referenční rámec, vůči kterému jsou společnosti „offshore“ fakticky zvýhodněny.*“ Nejnověji rozsudek ve věcech C-236/16 a C-237/16, ANGED v. Generalitat de Catalunya, ECLI:EU:C:2018:280, body 42 až 45.

využívat, nacházejí ve skutkové a právní situaci srovnatelné se situací příjemců dotčeného opatření ([208]). V každém případě je cíl lucemburského systému zdanění právnických osob, který se vztahuje na všechny daňové společnosti-rezidenty v Lucembursku, definován v zákoně, jak je vysvětleno v 172. až 176. bodě odůvodnění a Lucembursko ani v tomto případě nestanovilo žádný jiný cíl. V důsledku toho musí být tento argument zamítnut.

(188) S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěla Komise k závěru, že použitelným referenčním systémem je lucemburský systém zdanění právnických osob, jehož cílem je zdanit zisky všech společností podléhajících dani v Lucembursku ([209]). Skutečnost, že mohou existovat určité výjimky nebo určité úpravy způsobu, jakým se zdanitelný příjem stanovuje, jak tvrdí Lucembursko ([210]) i skupina Engie ([211]), nemůže tento závěr zpochybnit. To, zda daňové zacházení poskytnuté na základě dotčených daňových rozhodnutí představuje odchylku, která vede ke zvýhodněnému zacházení oproti jiným podnikům nacházejícím se ve skutkové a právní situaci srovnatelné z hlediska cíle tohoto systému, je tedy nutno stanovit ve vztahu k tomuto systému ([212]).

(189) Lze mít za to, že společnosti LNG Holding a CEF se nacházejí v právní a skutkové situaci srovnatelné se situací všech společností, které podléhají dani z příjmů právnických osob v Lucembursku s ohledem na cíl obecného lucemburského systému zdanění právnických osob, tj. zdanění zisků všech společností podléhajících dani v Lucembursku. S ohledem na tento cíl se všechny podniky podléhající dani, které mohou dosáhnout zisku, v zásadě nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o stanovení daně z příjmů právnických osob, kterou musí odvádět v Lucembursku.

(190) Skutečnost, že společnosti LNG holding a CEF – na rozdíl od ostatních daňových poplatníků – získávají rozdělené zisky subjektů, v nichž mají podíl, a že by se na tyto příjmy z podílů mohlo vztahovat daňové osvobození příjmů z podílů podle článku 166 LIR, však neznamená, že tyto dva subjekty nejsou srovnatelné s daňovými poplatníky, na které se toto osvobození od daně nevztahuje, ve vztahu k cíli tohoto systému. Osvobození od daně upravené tímto ustanovením je přiznáno pouze u některých druhů příjmů, pokud jsou splněny určité podmínky. Povaha příjmů, jichž společnost dosáhne (rozdělení zisků podle článku 166 LIR nebo jiného obchodního zisku, jehož společnost dosáhne), ani zbývající podmínky stanovené v článku 166 LIR ([213]) však nemají vliv na cíl systému, kterým je zdanění zisků všech společností podléhajících dani z příjmu v Lucembursku ([214]). Pokud by totiž skutečnost, že se na podnik vztahuje konkrétní osvobození od daně v rámci zdanění zisků společností, dostačovala k tomu, aby podnik přestal být srovnatelný s jinými podniky, které od této daně osvobozeny nebyly, nebyla by osvobození od daně z příjmů společností ze své podstaty nikdy považována za selektivní.

6.2.1.2. ***Odchylka od referenčního rámce, která vede k diskriminaci***

(191) Vzhledem k referenčnímu rámci popsanému v oddíle 6.2.1.1. je základ daně splatný společnostmi, které podléhají dani v Lucembursku, pro všechny tyto společnosti stejný, tj. tvoří ho částka čistého zisku vykázaného v jejich účetnictví ([215]).

(192) Daňové zacházení podpořené dotčenými daňovými rozhodnutími umožňuje osvobození příjmu společností LNG Holding a CEF, tj. příjmu z jejich podílů na kapitálu společností LNG Supply (v případě LNG Holding) a GSTM (v případě CEF), od daně. Jak vyplývá zároveň z dotčených daňových rozhodnutí a ze smluv podepsaných

([208]) Viz rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P, Komise v. World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 54, a citovaná judikatura, jakož i bod 86.

([209]) Viz rovněž rozhodnutí ve společných věcech C-78/08 až C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 54, kde Soudní dvůr potvrdil, že cílem sledovaným režimem daně z příjmu společností je zdanění zisků společností.

([210]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 2.

([211]) Viz připomínky předložené společností Engie ohledně dopisu ze dne 11. prosince 2017, body 22 a 23.

([212]) V každém případě Komise v oddíle 6.2.2 prokáže, že pokud by měl být použit užší referenční rámec, který by byl omezen na ustanovení týkající se osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělování zisku, daňové zacházení na základě dotčených daňových rozhodnutí by rovněž představovalo odchylku, která by vedla ke zvýhodněnému zacházení oproti ostatním podnikům nacházejícím se ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

([213]) Povinnost držet podíl nepřetržitě po dobu dvanácti měsíců; výše podílu nesmí klesnout pod hranici 10 % základního kapitálu dotčeného podniku; nebo pořizovací cena nesmí klesnout pod 1,2 milionu EUR.

([214]) Na společnosti, které dosahují příjmů stejné povahy, ale nesplňují podmínky článku 166 LIR (například proto, že jejich podíl je nižší než 5 %, případně jej drží po dobu kratší 12 měsíců), se stejné osvobození od daně skutečně nevztahuje.

([215]) Lucembursko to potvrdilo na zasedání dne 1. června 2017. Zejména když Komise v průběhu tohoto zasedání vznesla dotaz, zda lze považovat úpravu daně stanovenou v čl. 164 odst. 3 LIR za jednu z odchylek od zásady „propojení“ uvedené v článku 40 LIR, Lucembursko upřesnilo, že „*jakékoli daňové opatření, které stanoví úpravu obchodní rozvahy, má být považováno za výjimku*“.

smluvními stranami, a jak Lucembursko výslovně připouští ([216]), existuje přímá a zřejmá spojitost mezi tímto příjmem a navýšením půjček ZORA odečtenými od zdanitelných příjmů společností LNG Supply (v případě LNG Holding) a GSTM (v případě CEF). Veškeré zisky dosažené společnostmi LNG Supply a GSTM přesahující marži LNG a marži GSTM se ve skutečnosti odečítají od jejich zdanitelného příjmu v podobě navýšení půjček ZORA (a uniknou tedy zdanění). Zdanitelný zisk dceřiných společností je proto omezen na marži LNG v jednom případě a na marži GSTM v případě druhém. Nezdaněný zisk odečtený v podobě navýšení půjček ZORA je následně začleněn do akcií společnosti LNG a do akcií společnosti GSTM, které v souladu s půjčkami ZORA a s forwardovými smlouvami obdrží při přeměně společnosti LNG Holding (v případě LNG) a CEF (v případě GSTM). Pokud je však zisk obsažený v akciích společností LNG a GSTM vykázán jako příjem dosažený na úrovni společností LNG Holding a CEF, může se na něj vztahovat osvobození příjmů z podílů od daní ([217]) a tak unikne jakémukoli zdanění na úrovni těchto společností.

(193) V důsledku toho téměř žádné zisky dosažené společnostmi LNG Supply a GSTM nebyly předmětem zdanění na úrovni společností LNG Holding (v případě LNG Supply) a společností CEF (v případě GSTM). Těchto zisků však dosahují společnosti, které podléhají dani v Lucembursku, a zisky jsou vykazovány na účtech nejprve společností LNG Supply a GSTM, a následně pak společností LNG Holding a CEF. Proto by měly být podle obecné daňové právní úpravy zdaněny v Lucembursku. Z toho vyplývá, že daňové zacházení přiznané na základě dotčených daňových rozhodnutí představuje odchylku od referenčního rámce.

(194) Lucembursko se znovu odvolává na zásadu legality daně. Domnívá se, že znění ustanovení právních předpisů použitých v dotčených daňových rozhodnutích je jasné a že neumožňuje výklad podle *ratio legis* ani „teleologický“ výklad. Podle Lucemburska platí, že vzhledem k tomu, že bylo dodrženo znění právních předpisů, nemohlo dojít k žádné odchylce a v důsledku toho neexistuje žádná výhoda ([218]).

(195) Tento argument Lucemburska v podstatě znamená, že opatření nemůže představovat selektivní výhodu, pokud je v souladu s vnitrostátním právem, jelikož v takovém případě by nepředstavovalo odchylku. Podle názoru Komise je tento argument neúčinný. Jak již bylo vysvětleno, opatření státní podpory jsou posuzována na základě jejich účinků. Kvalifikace opatření jako podpory tedy nemůže být závislá na jeho legalitě v rámci vnitřního právního řádu. V opačném případě by prakticky žádné opatření přijaté státem nemohlo být kvalifikováno jako státní podpora ([219]). Naopak pokud na základě uplatnění jednoho nebo více ustanovení zákona v konkrétním případě vznikne výjimka oproti obecnému pravidlu stanovenému v referenčním režimu (v tomto případě zdanění zisku všech společností podléhajících dani v Lucembursku), musí být dotčené daňové zacházení považováno za odchylku. Pokud by navíc taková odchylka vedla k diskriminaci podniků, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o cíl tohoto systému, je nutné dotčené opatření považovat za *a priori* selektivní bez ohledu na to, zda bylo znění uplatněných ustanovení dodrženo či nikoli.

(196) V důsledku toho se daňové zacházení poskytované na základě dotčených daňových rozhodnutí odchyluje od obecného lucemburského systému zdanění právnických osob, a přestavuje tedy hospodářskou výhodu ve prospěch společností LNG Holding a CEF. Skutečnost, že právní předpisy upravující daň z příjmů právnických osob stanoví řadu dalších odchylek, neovlivňuje povahu daňového zacházení poskytovaného na základě dotčených daňových rozhodnutí coby odchylky ([220]).

(197) Navíc, jak je uvedeno v oddíle 6.2.1.1., se společnosti LNG Holding a CEF nacházejí ve skutkové a právní situaci srovnatelné se situací všech společností podléhajících dani z příjmů právnických osob v Lucembursku. V důsledku toho poskytuje daňové zacházení přiznávané společnostem LNG Holding a CEF na základě dotčených daňových rozhodnutí těmto dvěma společnostem výhodu oproti všem společnostem podléhajícím dani, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci ve vztahu k cíli lucemburské daně z příjmů právnických osob.

(198) S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěla Komise k závěru, že výhoda poskytnutá na základě dotčených daňových rozhodnutí je *a priori* selektivní.

(199) V každém případě, i kdyby se mělo za to, že ve skutkové a právní situaci srovnatelné se společnostmi LNG Holding a CEF se nacházejí pouze společnosti, které podléhají pravidlům týkajícím se osvobození příjmů z podílů od daní a a zdanění rozdělení zisku, Komise v oddíle 6.2.2. rovněž prokáže, že ani na tyto daňové poplatníky se nemůže vztahovat daňová výhoda poskytnutá společnostem LNG Holding a CEF.

([216]) Viz dopis Lucemburska ze dne 12. května 2017, odpověď na otázku 2 bod ii: „Účetní zisk ve výši 506,2 milionu USD, jehož dosáhla společnost LNG Holding, ekonomicky odpovídá zvýšení hodnoty společnosti LNG Supply v letech 2009 až 2014“.
([217]) Viz oddíly 2.2.3.3., 2.2.3.4., 2.2.3.5., 2.2.4.3., 2.2.4.4. and 2.2.4.5.
([218]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 4.
([219]) S výjimkou případů nesprávného uplatnění vnitrostátního práva.
([220]) Rozsudek ve věci C-217/03, Belgie a Forum 187 v. Komise, ECLI:EU:C:2005:266, bod 120.

6.2.2. ODCHYLKA OD PRAVIDEL LUCEMBURSKÉHO SYSTÉMU ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB TÝKAJÍCÍCH SE OSVOBOZENÍ PŘÍJMŮ Z PODÍLŮ OD DANÍ A A ZDANĚNÍ ROZDĚLENÍ ZISKU

6.2.2.1. ***Referenční systém: pravidla lucemburského systému zdanění právnických osob týkající se osvobození příjmů z podílů od daní a a zdanění rozdělení zisku***

(200) Skupina Engie tvrdí, že úpravy, které daňové právo provádí u zisků vykázaných v obchodní rozvaze daňových poplatníků, a zejména režim osvobození příjmů z podílů od daní, tvoří součást referenčního rámce ([221]). Prostřednictvím tohoto tvrzení se skupina Engie v praxi snaží omezit referenční rámec na zvláštní ustanovení právních předpisů týkající se daní z příjmů, která upravují osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělení zisků. V tomto užším referenčním rámci se identifikace společností, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako společnosti LNG Holding a CEF, nutně omezuje na daňové poplatníky, na které se vztahují tato ustanovení. Jak však bude prokázáno v tomto oddíle, daňové zacházení poskytnuté na základě dotčených daňových rozhodnutí představuje *a priori* selektivní výhodu i v tomto užším referenčním rámci.

(201) Ustanovení čl 164 odst. 1 LIR stanoví, že pro určení zdanitelného příjmu společnosti není podstatné, zda byl tento příjem rozdělen mezi oprávněné osoby, či nikoli. To znamená, že zisk rozdělený společností nesnižuje její zdanitelný příjem, to znamená, že jej nelze odpočítat. Proto lze zisk rozdělit až po zdanění. Jak je vysvětleno v 87. bodě odůvodnění, čl. 164 odst. 2 LIR se vztahuje na rozdělení jakékoli povahy.

(202) Příjemci naopak účtují rozdělované zisky jako příjem. Podle zásady propojení daňové rozvahy s rozvahou obchodní bude tento příjem, který tvoří součást zisku dosaženého těmito společnostmi a je tudíž vykázán v jejich účetnictví, v zásadě zahrnut do jejich zdanitelného příjmu. Z toho vyplývá dvojí hospodářské zdanění s výjimkou případů, kdy je osvobození příjmů z podílů od daní uplatňováno v souladu s ustanoveními článku 166 LIR ([222]). Osvobození od daně upravené tímto ustanovením se vztahuje na příjmy plynoucí z „podílů“, přičemž tento pojem není v zákoně definován. Jak však Lucembursko objasnilo, na všechny podíly, u kterých platí, že se na z nich plynoucí příjmy může vztahovat osvobození od daně podle článku 166 LIR (včetně akcií), se vztahuje rovněž povinnost stanovená v článku 164 LIR (s výjimkou podílů držených v zahraničních subjektech ([223]). Proto se osvobození příjmů z podílů od daně v lucemburském systému zdanění společností obecného práva vztahuje na zisk po zdanění (což znamená, že je nelze uplatnit na částky odečtené od zdanitelného příjmu rozdělujícího subjektu). ([224])

(203) Podle nařízení ze dne 21. prosince 2001 se osvobození příjmů z podílů od daní vztahuje nejen na zisky rozdělované rozdělujícím subjektem, ale také na kapitálové zisky, které vyplývají z podílů způsobilých z hlediska tohoto režimu ([225]). Kapitálovým ziskem se rozumí příjem plynoucí z rozdílu mezi realizační hodnotou podílu (v případě jeho prodeje nebo zrušení) a jeho pořizovací hodnotou. Kapitálové zisky vyplývající z podílů odpovídají buď ziskům, kterých rozdělující společnost již dosáhla, ale které dosud nebyly rozděleny, nebo ziskům, kterých musí být dosaženo v budoucnu, a které z tohoto důvodu rovněž nebyly rozděleny. Podle článků 18 a 40 LIR musí být veškeré zisky nezbytně zahrnuty do zdanitelného příjmu rozdělujícího subjektu.

([221]) Viz připomínky předložené společností Engie ohledně dopisu ze dne 11. prosince 2017, body 22 a 24.
([222]) Viz 89. bod odůvodnění.
([223]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 1.b: Kromě výjimky pro zahraniční společnosti, která byla zmíněna již dříve, se ustanovení článku 164 LIR vztahují také na všechny podíly, na příjmy z nichž se může vztahovat režim osvobození od daně podle článku 166 LIR“ (zdůraznění přidáno Komisí).
([224]) K tomu viz Steichen Alain, Manuel de Droit fiscal. Droit fiscal général, Les cours de l'Université du Luxembourg, 2015, strana 644: „Vzhledem k tomu, že cílem článku 166 LIR je odstranit dvojí hospodářské zdanění, spočívá základní myšlenka tohoto článku v tom, že se vztahuje na příjmy po zdanění, které jsou společnostmi rozdělovány. Článek 166 LIR je tedy nutno chápat ve spojení s čl. 164 odst. 2 LIR, který definuje rozdělení, která nejsou odečitatelná od zdanitelného základu společnosti, jež provádí platbu […]. Navíc je zde logická soudržnost článku 166 LIR a čl. 164 odst. 2 LIR LIR (na straně příjemce nemusí být nutně osvobozeny od daně ty položky, které nejsou odečitatelné u dlužníka příjmu; musí existovat možnost, aby všechny položky, které nejsou odečitatelné u dlužníka příjmu, byly odečitatelné u věřitele příjmu […]“.
([225]) Viz 86. bod odůvodnění. Osvobození kapitálových zisků vytvořených na základě podílů se řídí stejnou logikou jako osvobození od daně, které se týká rozdělení zisků. Pokud by příjmy z podílů nebyly osvobozeny od daně, byly by tytéž zisky zahrnuty současně do zdanitelného příjmu emitujícího subjektu i do příjmu subjektu, který v něm drží podíl, což by vedlo ke dvojímu hospodářskému zdanění.

Navíc vzhledem k tomu, že rozdělující subjekt neprovedl rozdělení těchto zisků, nemohou být tyto zisky již ze samé podstaty předmětem jakéhokoli odpočtu. V důsledku této skutečnosti lze i v případě kapitálových zisků uplatnit osvobození příjmů z podílů od daní na příjmy, které nemohou odpovídat částkám odečteným od zdanitelného příjmu rozdělujícího subjektu (jako jsou například navýšení půjček ZORA).

(204) Jinými slovy, v užším referenčním rámci sestávajícím výhradně z pravidel týkajících se osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělovaných zisků, se osvobození příjmů z podílů od daní vztahuje na příjmy, které neodpovídají částkám odečteným od zdanitelného příjmu rozdělujícího subjektu bez ohledu na to, zda jsou tyto příjmy kvalifikovány jako rozdělení zisků nebo jako kapitálové zisky.

(205) Společnosti LNG Holding a CEF se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako všechny společnosti podléhající dani z příjmu, které mají příjmy z podílů a na které se proto vztahují pravidla týkající se osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělení zisků v Lucembursku. Tyto společnosti drží stejný typ nástrojů jako společnosti LNG holding a CEF (podíly) a příjmy, které jim z těchto nástrojů plynou, jsou stejné povahy jako příjmy plynoucí společnostem LNG Holding a CEF, takže jsou teoreticky způsobilé pro uplatnění osvobození příjmů z podílů od daní.

6.2.2.2. ***Odchylka od referenčního rámce, která vede k diskriminaci***

(206) Dotčená daňová rozhodnutí umožňují společnostem LNG Holding a CEF (subjekty, jež jsou daňovými rezidenty v Lucembursku) uplatňovat osvobození příjmů z podílů od daní na příjem, který z hospodářského hlediska odpovídá částkám odečteným jako výdaje (navýšení půjček ZORA) na úrovni společnosti LNG Supply (v případě LNG Holding) a společnosti GSTM (v případě CEF), (které jsou rovněž rezidenty v Lucembursku).

(207) Dotčená daňová rozhodnutí totiž potvrzují, že veškeré zisky dosažené společnostmi LNG Supply a GSTM, které převyšují marži LNG (v prvním případě) a marži GSTM (ve druhém případě) (a jsou tedy odečteny od jejich příslušných zdanitelných příjmů v podobě navýšení půjček ZORA) jsou začleněny do akcií LNG (v prvním případě) a do akcií GSTM (ve druhém případě). V souladu s půjčkami ZORA a forwardovými smlouvami společnosti LNG Holding a CEF tyto akcie následně obdrží v okamžiku jejich přeměny. Pokud je následně zisk obsažený v akciích společností LNG a GSTM vykázán jako příjem dosažený na úrovni společností LNG Holding a CEF, může se na něj vztahovat osvobození příjmů z podílů od daní ([226]).

(208) Existence přímé a zřejmé spojitosti mezi příjmem, na který se vztahuje osvobození příjmů z podílů od daní na úrovni holdingových společností, a částkami odečtenými jako výdaje na úrovni dceřiných společností, je patrná v případě částečné přeměny půjčky ZORA LNG. V tomto případě, jak to vyplývá z předložených daňových přiznání, příjem dosažený společností LNG Holding v důsledku částečné přeměny a zrušení akcií společnosti LNG Supply v roce 2014 z hospodářského hlediska odpovídá navýšením půjčky ZORA odečteným společností LNG v letech 2009 a 2014, které společnost LNG Holding získala prostřednictvím půjčky ZORA LNG a forwardové smlouvy LNG ([227]). Lucembursko to rovněž výslovně potvrdilo: „Účetní zisk ve výši 506,2 milionu USD, jehož dosáhla společnost LNG Holding, ekonomicky odpovídá zvýšení hodnoty společnosti LNG Supply v letech 2009 až 2014“. ([228])

(209) Uplatnění osvobození příjmů z podílů od daní na příjem vykázaný na úrovni holdingových společností, který z hospodářského hlediska odpovídá částkám odečteným jako výdaje na úrovni dceřiných společností, představuje odchylku od referenčního rámce popsaného v oddíle 6.2.2.1. výše, podle něhož lze osvobození příjmů z podílů od daní uplatnit na příjmy, které neodpovídají částkám odečteným od zdanitelného příjmu rozdělujícího subjektu. Důsledkem této odchylky je, že *téměř žádné zisky* vytvořené společnostmi LNG Supply a GSTM *nejsou nikdy předmětem zdanění v Lucembursku*.. V důsledku této skutečnosti daňové zacházení podpořené dotčenými daňovými rozhodnutími zlepšuje finanční pozici společností LNG Holding a CEF. Podle obecné daňové právní úpravy popsané výše v oddíle 6.2.2.1 by totiž příjem získaný těmito subjekty nebyl odečten (ve formě navýšení půjček ZORA) na úrovni dceřiných společností. Tento příjem by byl nižší, jelikož příslušný zisk by byl zdaněn již dříve na úrovni dceřiných společností.

(210) Lucembursko a skupina Engie zpochybňují použitelnost čl. 164 odst. 2 LIR na navýšení půjček ZORA. Jinými slovy, Lucembursko a skupina Engie zpochybňují, že by bylo možno na navýšení půjček ZORA pohlížet jako na rozdělení zisku.

([226]) Viz oddíly 0, 0, 0, 0, 0 a 0. 2.2.3.3., 2.2.3.4., 2.2.3.5., 2.2.4.3., 2.2.4.4. and 2.2.4.5.
([227]) Viz 51., 55. a 59. bod odůvodnění.
([228]) Viz dopis Lucemburska ze dne 12. května 2017, odpověď na otázku 2.ii.

(211) V tomto ohledu Komise připomíná, že společnost LNG Holding ve svých daňových přiznáních za účetní období 2014 ([229]) výslovně kvalifikuje zisky plynoucí ze zrušení akcií společnosti LNG Supply jako „dividendy osvobozené od daně“, tj. jako rozdělení zisků.

(212) Navíc, jak je vysvětleno ve 207. a 208. bodě odůvodnění, existuje přímá a zřejmá spojitost mezi příjmem, který může být osvobozen od daně na úrovni společností LNG Holding a CEF, a částkami odečtenými jako výdaje na úrovni společností LNG Supply a GSTM (navýšení půjček ZORA). V důsledku toho příjem získaný společnostmi LNG Holding a CEF z hospodářského hlediska odpovídá rozdělení zisků ([230]).

(213) V každém případě Komise připomíná, že to, zda jsou zisky osvobozené od daně na úrovni společností LNG Holding a CEF oficiálně považovány za „rozdělení zisků“, nebo za „kapitálové zisky“, není relevantní. Jak bylo vysvětleno v oddíle 6.2.2.1, v užším referenčním rámci sestávajícím výhradně z pravidel týkajících se osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělovaných zisků, se totiž osvobození příjmů z podílů od daní vztahuje na příjmy, které neodpovídají částkám odečteným od zdanitelného příjmu rozdělujícího subjektu, bez ohledu na to, zda jsou tyto příjmy kvalifikovány jako rozdělení zisků nebo jako kapitálové zisky ([231]).

(214) Z toho plyne, že daňové zacházení poskytnuté společnostem LNG Holding a CEF na základě dotčených daňových rozhodnutí se odchyluje od obecných pravidel lucemburského systému zdanění právnických osob, která upravují osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělení zisků.

(215) Tato odchylka navíc vede k diskriminaci oproti jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako společnosti LNG Holding a CEF, pokud jde o cíl daného systému. Na ostatní společnosti podléhající dani, které pobírají příjmy z podílů a proto se na ně vztahují pravidla týkající se osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělení zisků v Lucembursku, se totiž nevztahuje daňová výhoda, která je poskytována společnostem LNG Holding a CEF, i když se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o cíl tohoto systému. Je pravdou, že na všechny tyto daňové poplatníky by se mohlo vztahovat osvobození od daně podle článku 166 LIR. Toto osvobození příjmů z podílů od daní by se však týkalo relativně nižšího příjmu (tj. zisk rozdělujícího subjektu po zdanění), jak je vysvětleno v 209. bodě odůvodnění.

(216) Lucembursko tvrdí, že pro uplatnění článku 166 zákona o dani z příjmů není nutné, aby byly příjmy z podílů již dříve zdaněny, a že ustanovení článku 166 zákona o dani z příjmů nepředstavují nezbytnou podmínku použití článku 166 LIR ([232]). V témže duchu se skupina Engie domnívá, že všechny podmínky použití článku 166 LIR byly dodrženy, takže se nemůže jednat o odchylku ([233]). Jak Lucembursko, tak skupina Engie rovněž zpochybňují, že účelem článku 166 LIR je zamezit dvojímu zdanění, a odvolávají se na různé argumenty, které se vztahují zejména ke směrnici Rady (EU) 2015/121 ([234]) („směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“).

(217) Komise musí tuto argumentaci odmítnout.

(218) Za prvé skutečnost, že neexistuje výslovně stanovená souvislost mezi článkem 166 LIR a čl. 164 odst. 1 a 2 LIR, je irelevantní. Lucembursko výslovně potvrdilo ([235]), že na všechny podíly, na příjmy z nichž se může vztahovat

([229]) Přiznání k dani samosprávných celků z příjmů a k obchodní dani společnosti LNG Holding za účetní období 2014, formulář vzor 506 A – „Podrobné informace týkající se podílů uvedených v článku 166 LIR“ týkající se společnosti LNG Supply, oddíl 3) řádek 19: „dividendy osvobozené od daně“.

([230]) Skutečnost, že společnost LNG Supply oficiálně neuspořádala valnou hromadu akcionářů, která by schválila rozdělení dividend, nemá žádný význam. Společnost LNG Holding je jediným akcionářem jak společnosti LNG Supply, tak subjektu, který poskytl půjčku ZORA LNG (LNG Luxembourg). Může tedy kdykoli jednostranně stanovit jak datum přeměny půjčky ZORA, tak i okamžik, kdy schválí rozdělení zisků společnosti LNG Supply u příležitosti valné hromady akcionářů.

([231]) Viz 208. bod odůvodnění.

([232]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strany 4 a 6, a odpovědi na otázky 1.b a 1.c.

([233]) Viz připomínky předložené skupinou Engie ohledně dopisu ze dne 11. prosince 2017, body 26 až 31.

([234]) Směrnice Rady (EU) 2015/121, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 21, 28.1.2015, s. 1).
Ve svých připomínkách k dopisu ze dne 11. prosince 2017 Lucembursko vysvětluje, že nedávná změna směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zavedená v roce 2015, podle níž je podmínkou pro uplatnění osvobození příjmů z podílů od daní na rozdělované zisky neodečitatelnost těchto zisků u dceřiné společnosti, by nebyla nutná, kdyby cílem osvobození příjmů z podílů od daní bylo zamezit dvojímu zdanění (strana 4). Skupina Engie odkazuje rovněž na další cíle této směrnice (viz její připomínky k dopisu ze dne 11. prosince 2017, body 35-43).

([235]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 1.b: Kromě výjimky pro zahraniční společnosti, která byla zmíněna již dříve, se ustanovení článku 164 LIR vztahují také na všechny podíly, na příjmy z nichž se může vztahovat režim osvobození od daně podle článku 166 LIR“ (zdůraznění přidáno Komisí).

osvobození od daně podle článku 166 LIR, se vztahuje rovněž čl. 164 odst. 1 a 2 LIR na úrovni rozdělujícího subjektu ([236]). Z toho vyplývá, že v referenčním rámci popsaném v oddíle 6.2.2.1 lze osvobození příjmů z podílů od daní uplatnit na příjmy, které nemohou odpovídat částkám odečteným od zdanitelného příjmu rozdělujícího subjektu. Odchylně od tohoto pravidla dotčená daňová rozhodnutí umožňují uplatnění osvobození příjmů z podílů od daní na úrovni holdingových společností (subjekty, které jsou daňovými rezidenty v Lucembursku) u příjmu, který z hospodářského hlediska odpovídá částkám odečteným jako výdaje (navýšení půjček ZORA) na úrovni dceřiných společností (které jsou rovněž daňovými rezidenty v Lucembursku). V důsledku toho se daňové zacházení poskytované na základě dotčených daňových rozhodnutí odchyluje od referenčního systému.

(219) Za druhé, a to i v případě, že neexistuje výslovná souvislost mezi těmito dvěma ustanoveními, je komplementarita mezi článkem 166 LIR a čl. 164 odst. 1 a 2 LIR nezbytná z toho důvodu, aby zajistila logickou soudržnost daňové soustavy. Pokud by bylo možné stejnou částku odečíst jako náklad na úrovni rozdělujícího subjektu a osvobodit od daně jako příjem na úrovni příjemce, unikl by tento zisk v Lucembursku zdanění. Takový výklad by umožnil jakékoli skupině společností snadno obejít cíl lucemburského systému zdanění právnických osob, kterým je zdanění zisků všech společností podléhajících dani v Lucembursku, tím, že by byly mezi akcionáře rozděleny veškeré nezdaněné zisky dceřiných společností ([237]). Kromě toho by byl tento výklad v rozporu i s cílem vyhnout se dvojímu nebo trojímu zdanění ([238]).

(220) Článek 107 Smlouvy definuje opatření podpory ve vztahu k jejich *hospodářským účinkům* na trhu, a nikoli ve vztahu k jejich zákonnosti podle vnitrostátního právního řádu, použitých legislativních technik nebo záměru zákonodárce. Proto je vzhledem k tomu, že kombinovaným *účinkem* odečitatelnosti navýšení půjček ZORA a osvobození odpovídajícího příjmu od daně je to, že téměř všechny zisky dceřiných společností unikají zdanění na úrovni holdingových společností, což představuje diskriminaci ve vztahu ke společnostem nacházejícím se ve srovnatelné právní a skutkové situaci, nutno považovat opatření státu podporující toto daňové zacházení za *a priori* selektivní výhodu. K tomuto závěru je třeba dospět nezávisle na tom, zda jsou dodržovány články 166 a 164 LIR či nikoli, na existenci případné výslovné souvislosti mezi těmito ustanoveními, i na cíli směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

(221) Skupina Engie odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci Service public fédéral Finances ([239]), který vykládá ustanovení směrnice o mateřských a dceřiných společnostech platná v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí ([240]). Podle skupiny Engie Soudní dvůr v tomto rozsudku potvrdil, že směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, která se vztahuje na přeshraniční situace, nevyžaduje, aby zisky, na něž se vztahuje osvobození příjmů z podílů od daní, byly již dříve zdaněny. Skupina Engie se domnívá, že uplatněním stejného režimu osvobození od daně na vnitřní situace se Lucembursko snažilo zajistit rovné zacházení mezi skupinami společností, které mají dceřiné společnosti v Lucembursku, a skupinami společností, které mají dceřiné společnosti v jiných členských státech. Vzhledem k tomu, že obě situace jsou ze skutkového hlediska totožné a v obou případech jsou použitelná stejná ustanovení, společnost Engie se domnívá, že nelze konstatovat, že osvobození příjmů z podílů od daní se vztahuje pouze na přeshraniční situace a nikoli na situace čistě interní.

(222) Úvodem Komise upřesňuje, že toto rozhodnutí se týká čistě vnitřní situace, v níž jsou všechny společnosti zapojené do jednotlivých transakcí, jichž se týkají dotčená daňová rozhodnutí, subjekty, jež jsou daňovými rezidenty v Lucembursku. Selektivní výhoda vyplývá z odchylky spočívající v tom, že zisky dosažené dvěma dceřinými společnostmi skupiny Engie, které jsou rezidenty v Lucembursku, nebyly prakticky zdaněny na úrovni jejich akcionářů, kteří jsou rovněž rezidenty v Lucembursku. V důsledku toho nebylo cílem šetření Komise určit, zda by podobné opatření uplatněné v situaci, kdy by rozdělující subjekty nebyly daňovými rezidenty v Lucembursku, představovalo rovněž selektivní výhodu.

(223) Komise odmítá argument, podle něhož by Lucembursko muselo v čistě interní situaci uplatňovat příznivější zacházení, které by se vztahovalo na tutéž transakci uskutečněnou na přeshraniční úrovni. K rozporu může dojít z důvodu rozdílů v právní kvalifikaci – a tudíž i v daňovém zacházení – týkajících se přeshraničního nástroje

([236]) S výjimkou případu, kdy rozdělující subjekt není daňovým rezidentem v Lucembursku; v takovém případě nelze článek 164 LIR použít.
([237]) V tomto ohledu viz Steichen, Alain v poznámce pod čarou 224.
([238]) Viz stanovisko Státní rady k článku 166 LIR (87. bod odůvodnění). Viz rovněž rozhodnutí Komise 2006/940/ES ze dne 19. července 2006 týkající se režimu podpory C 3/2006 poskytovaného Lucemburskem holdingovým společnostem 1929 a miliardovým holdingům (Úř. věst. L 366, 21.12.2006, s. 47), 63. bod odůvodnění.
([239]) Viz rozsudek ve věci C-48/07, Belgický stát – Service public fédéral Finances, ECLI:EU:C:2008:758, body 37 a 45.
([240]) Tento rozsudek odkazuje na směrnici 90/435/EES.

nebo transakce podle ustanovení dvou různých států nebo daňových jurisdikcí, které mají za následek neuložení daně. K takovým nesrovnalostem by však v zásadě nemělo docházet v čistě vnitřní situaci, ve které je vnitřní logika a soudržnost systému zaměřena právě na to, aby takovýmto nedostatkům zabránila. Jak je známo, Unie, OECD a mezinárodní daňové společenství se za účelem omezení daňových úniků snaží omezovat rozdíly mezi daňovými právními předpisy a odstraňovat stávající nesrovnalosti a mezery. Prohlašovat, jak to zjevně činí skupina Engie, že Lucembursko by mělo uplatňovat stávající přeshraniční rozdíly *i na interní úrovni*, a to i přesto, že je to v rozporu s vnitřní logikou daňové soustavy, je tedy nejen nekonzistentní z právního hlediska, ale je to i v rozporu s tímto úsilím.

(224) Ani judikatura Soudního dvora, a zejména rozsudek ve věci *Service public fédéral Finances*, nenaznačuje opak. Tento případ se týká belgického zákona, který rozšířil používání směrnice o mateřských a dceřiných společnostech i na čistě vnitřní situace. Belgický soud předložil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu této směrnice ([241]). Tento rozsudek potvrzuje, že cílem směrnice je *vyloučit situace dvojího zdanění* zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti a omezit znevýhodnění přeshraniční spolupráce vyplývající ze skutečnosti, že daňové zacházení u přeshraničních vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi je *méně příznivé* než ustanovení použitelná pro čistě vnitřní vztahy ([242]). S ohledem na tento cíl a v souladu s judikaturou, která se týká základních svobod, Soudní dvůr prohlašuje, že „*volný pohyb zaručený Smlouvou [brání] tomu, aby některý členský stát zacházel s dividendami zahraničního původu méně výhodným způsobem než s dividendami tuzemského původu, ledaže by se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu*“ ([243]). Jinými slovy, tento rozsudek pouze uplatňuje ustálenou judikaturu, podle níž základní svobody zakazují členským státům řešit vnitřní situace příznivěji než srovnatelné přeshraniční situace. Opačně to však neplatí: členské státy nejsou povinny, jak skupina Engie naznačuje, rozšířit nejpříznivější daňové zacházení použitelné v přeshraničních situacích i na situace čistě vnitřní, zejména pokud je toto příznivější zacházení důsledkem nesrovnalostí nebo nedostatků, které vedou k neuložení daně ([244]).

(225) Argument, že daňová výhoda poskytnutá společnostem LNG Holding a CEF na základě dotčených daňových rozhodnutí má obecnou působnost vzhledem k tomu, že jakákoli jiná společnost by mohla mít teoreticky přístup k obdobné výhodě, pokud by vytvořila strukturu zavedenou skupinou Engie, je rovněž irelevantní. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že okolnost, že počet podniků, které se mohou domáhat, aby se na ně vztahovalo určité vnitrostátní opatření, je velmi vysoký nebo okolnost, že tyto podniky náleží do různých odvětví, nemůže dostatečně zpochybnit selektivní povahu tohoto opatření ([245]). Stejnou zásadu lze uplatnit v případech, kdy tato výhoda vyplývá z daňového rozhodnutí uplatňujícího kombinaci legislativních ustanovení na určitou situaci, a tuto situaci mohou napodobit jiné společnosti. Soudní dvůr rovněž stanovil, že za účelem

([241]) Soudní dvůr ve svém rozsudku výslovně uvádí, že i když se předkládající soud nemůže odchýlit od svého výkladu této směrnice, to, do jaké míry se tento výklad vztahuje na vnitřní situaci, „*spadá do vnitřního práva, a tudíž do výlučné pravomoci soudů dotčeného členského státu*“ (bod 27).

([242]) Tamtéž, bod 37.

([243]) Tamtéž, body 46 a 47 (zdůraznění přidáno Komisí).

([244]) Základní svobody se týkají přeshraničních situací. Čistě vnitřní situace do nich zahrnuty nejsou, a právo EU v zásadě schvaluje obrácenou diskriminaci (viz rozsudky ve věci C-60/91, Batista Morais, ECLI:EU:C:1992:140, bod 7; ve věci C-29/94 až C-35/94, Jean-Louis Aubertin, ECLI:EU:C:1995:39, body 9 až 11; ve věci C-332/90, Steen v. Deutsche Bundespost, ECLI:EU:C:1992:40; ve věci C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona v. Generalidad de Cataluña, ECLI:EU:C:2014:174, body 42 a 45; a ve věci C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, ECLI:EU:C:2017:449, bod 33.

Vzhledem k tomu, že na vnitřní situace se nemůže vztahovat příznivější zacházení než na srovnatelné přeshraniční situace, by tím spíše neměly být společnostem LNG Holding a CEF poskytovány výhody, které by nebyly poskytnuty v přeshraničních situacích. V této souvislosti je třeba připomenout, že v souladu s článkem 166 odst. 2 LIR, který byl do LIR vložen v roce 2016 v důsledku provedení směrnice 2014/86/EU, by osvobození příjmů z podílů od daní nebylo použitelné v přeshraničních situacích, pokud lze příjem získaný příjemcem odečíst v členském státě rozdělujícího subjektu: „[…] osvobození od daně se nevztahuje na příjmy upravené směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, které pocházejí z podílů držených přímo v základním kapitálu kolektivního subjektu, který je rezidentem jiného členského státu Evropské unie a na který se vztahuje článek 2 směrnice 2011/96/EU, pokud jsou odečitatelné v tomto členském státě, nebo pokud jsou přidělovány v rámci operace nebo sledu operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel této směrnice. Pro účely tohoto ustanovení se operace, která se může skládat z více kroků nebo částí, nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z platných hospodářských důvodů, které odrážejí ekonomickou realitu.“

([245]) Rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P, World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 80; rozsudek ve věci C-409/00, Španělsko v. Komise, bod 48; rozsudek ve věci C-279/08 P, Komise v. Nizozemsko, ECLI:EU:C:2011:551, bod 50.

konstatování selektivnosti takového opatření nelze vyžadovat ani to, aby Komise zjistila určité specifické charakteristiky, které jsou podnikům, jež mají z daňového zvýhodnění prospěch, vlastní a společné a na jejichž základě lze tyto podniky odlišit od těch, které jsou z poskytnutí tohoto zvýhodnění vyloučeny ([246]).

(226) S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěla Komise k závěru, že v užším referenčním rámci skládajícím se výlučně z pravidel obecného lucemburského systému zdanění právnických osob, která upravují osvobození příjmů z podílů od daní a zdanění rozdělení zisků, je výhoda poskytnutá na základě dotčeného daňového rozhodnutí *a priori* selektivní, neboť zvýhodňuje společnosti LNG Holding a CEF oproti společnostem, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

6.2.3. NEDOSTATEČNÉ ODŮVODNĚNÍ

(227) Z ustálené judikatury vyplývá, že pojem státní podpora nezahrnuje státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy *a priori* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo struktury systému, do nějž tato opatření patří, což přísluší prokázat dotčenému členskému státu ([247]).

(228) Opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, může být odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy, může-li dotčený členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů jeho daňové soustavy či že je výsledkem mechanismů tvořící nedílnou součást daňové soustavy, které jsou nezbytné k řádnému fungování této soustavy ([248]). V tomto ohledu je nutno rozlišit mezi cíli konkrétní daňové soustavy, které této soustavě nejsou vlastní, a mezi mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů ([249]).

(229) Ani Lucembursko, ani skupina Engie však neposkytly žádná odůvodnění příznivějšího zacházení ve věci dotčených daňových rozhodnutí ve prospěch LNG Holdingu a CEF. Komise v této souvislosti připomíná, že břemeno předložení takového zdůvodnění nese členský stát. Z důvodu neexistence jakéhokoliv odůvodnění poskytnutého Lucemburskem je tak Komise nucena dojít k závěru, že daňové zvýhodnění poskytnuté LNG Holdingu a CEF nelze odůvodnit povahou ani obecným hospodářským zájmem lucemburského systému daně zdanění právnických osob.

(230) V každém případě se Komisi nepodařilo odhalit žádný důvod pro preferenční zacházení s LNG Holdingem a CFE, o němž lze s jistotou tvrdit, že vyplývá přímo ze základních, neoddělitelných nebo řídících principů referenční soustavy, či že je výsledkem mechanismů tvořících nedílnou součást daňové soustavy, které jsou nezbytné k řádnému fungování této soustavy ([250]).

(231) Komise bere na vědomí, že dle lucemburské státní rady ([251]) má režim daňového osvobození příjmů z podílů zavedený článkem 166 LIR zejména za cíl s ohledem na spravedlivé zdanění zamezit dvojímu či trojímu zdanění ([252]) Dvojím zdaněním se označují situace, kdy je stejný zisk dvakrát zdaněn v případě stejného daňového poplatníka (dvojí právní zdanění) či v případě dvou různých poplatníků (dvojí hospodářské zdanění). Komise připouští, že osvobození od daně určené k zabránění dvojího hospodářského zdanění lze ospravedlnit povahou a strukturou daňové soustavy ([253]). Použití osvobození od daně dle článku 166 LIR s cílem zabránit dvojímu či trojímu hospodářskému zdanění může vyplývat ze základních či řídících principů daňové soustavy.

([246]) Rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P, World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 78.
([247]) Rozsudek ve věci C-88/03 Komise v. Portugalsko, ECLI:EU:C:2006:511, body 52 a 80 a citovaná judikatura.
([248]) Rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 69.
([249]) Rozsudek ve věci Portugalsko v. Komise, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, bod 81.
([250]) Rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 69.
([251]) Viz 87. bod odůvodnění.
([252]) Viz stanovisko Státní rady k článku 166 LIR [(87). bod odůvodnění]. Viz rovněž rozhodnutí Komise 2006/940/ES ze dne 19. července 2006 týkající se režimu podpory C 3/2006 poskytovaného Lucemburskem holdingovým společnostem 1929 a miliardovým holdingům, 63. bod odůvodnění. Tento cíl potvrzuje skutečnost, že společnosti-nerezidenti mají nárok na osvobození od daně ve smyslu článku 166 LIR pouze tehdy, podléhají-li zdanění odpovídajícímu lucemburské dani z příjmu právnických osob. Jinými slovy se osvobození daně z příjmů nepoužije bez předchozího zdanění zisků, tedy pokud nedošlo ke dvojímu zdanění.
([253]) Viz analogicky spojené věci C-78/08 až C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, bod 71, kde Soudní dvůr zmiňuje možnost odůvodnit povahou nebo obecnou systematikou, vnitrostátní daňové soustavy skutečnost, že družstevní společnosti, které rozdělují celý svůj zisk svým členům, nejsou zdaněny na úrovni družstva za podmínky, že daň je vybírána na úrovni jejich členů.

(232) Zvýhodnění přiznané na základě dotčených sporných daňových rozhodnutí však nespočívá pouze v použití daňového osvobození příjmu z podílů, nýbrž v jeho použití na úrovni holdingových společností na příjmy, které z hospodářského hlediska odpovídají odečitatelným výdajům (navýšení ZORA) dceřiných společností, jehož důsledkem je neexistence zdanění na straně LNG Holding a CEF, a to téměř všech zisků dosažených LNG Supply a GSTM. Za těchto okolností tak daňové zacházení s LNG Holding a CEF na základě dotčených daňových rozhodnutí nemůže sloužit účelu zamezení dvojího či trojího hospodářského zdanění. V dotčených daňových rozhodnutích je potvrzeno uplatnění kumulativního osvobození a odpočtu, lucemburská daňová správa si tudíž byla vědoma, že nikdy nemohlo dojít k dvojímu hospodářskému zdanění. Tudíž přiznaný daňový režim na základě dotčených daňových rozhodnutí nemá žádnou souvislost s cílem spočívajícím v zamezení dvojího či trojího hospodářského zdanění (potenciálního i skutečného) ani s žádnými dalšími možnými důvody vztahujícími se k daňové spravedlnosti. Pro ospravedlnění rozdílného daňového zacházení vyplývajícího ze sporných daňových rozhodnutí nelze tudíž tyto cíle účinně uplatnit.

(233) Komise k tomu poznamenává, že stejně jako v minulosti zdůraznil Soudní dvůr, na to, aby daňová osvobození vyplývala z povahy nebo struktury daňové soustavy dotčeného členského státu, je zapotřebí, aby členský stát dohlížel na jejich soulad se zásadou proporcionality a také na to, aby nepřesáhla meze toho, co je nezbytné k tomu, aby oprávněně sledovaného cíle nemohlo být dosaženo opatřeními nižšího rozsahu ([254]). V tomto případě tedy uplatnění daňového osvobození příjmů z podílů na příjem LNG Holding a CEF, který z hospodářského hlediska odpovídá odečitatelným výdajům (navýšení ZORA) LNG Supply a GSTM, nemůže být v žádném případě považováno za proporční k zabránění dvojímu hospodářskému zdanění, a nepřispívá tak ani k zásadě daňové spravedlnosti. Je tomu spíše naopak: napadená opatření umožňují využívat dvojí absenci zdanění LNG Holding a CEF i Engie jakožto skupiny. Uplatnění osvobození od daně tak v tomto případě přesahuje meze toho, co je nezbytné a proporční k dosažení oprávněně sledovaného cíle.

(234) V této souvislosti je dle Soudního dvora třeba zajistit, aby byl dodržen požadavek soudržnosti poskytnuté výhody nejen s rysy vlastními daňové soustavě, ale také pokud jde o fungování této soustavy ([255]). V tomto případě je daňové zvýhodnění poskytnuté na základě dotčených daňových rozhodnutí nejen v rozporu s cíli daňového osvobození příjmů z podílů, ale také s celkovou logikou systému, do nějž spadá tento režim a který spočívá ve zdanění zisků všech společností, jež podléhají daňové povinnosti v Lucembursku ([256]).

(235) Závěrem lze tedy uvést, že daňové zvýhodnění poskytnuté LNG Holding a CEF nemůže být opodstatněno povahou a logikou systému.

6.2.4. ZÁVĚR TÝKAJÍCÍ SE SELEKTIVNÍHO ZVÝHODNĚNÍ NA ÚROVNI LNG HOLDING A CEF

(236) S ohledem na výše uvedené Komise dospěla k závěru, že daňové zvýhodnění poskytnuté LNG Holding a CEF na základě daňových rozhodnutí je selektivní povahy.

6.3. *SELEKTIVNÍ ZVÝHODNĚNÍ STANOVENÉ NA ZÁKLADĚ ANALÝZY ÚČINKŮ DAŇOVÉHO ZACHÁZENÍ NA ÚROVNI SKUPINY*

(237) Aniž by byl dotčen závěr uvedený v 236. bodě odůvodnění, dospěla analýza účinků dotčených daňových rozhodnutí na úrovni skupiny, a ne pouze na úrovni samostatných právních subjektů, ke stejnému závěru: daňové zacházení udělené na základě dotčených daňových rozhodnutí poskytuje selektivní výhodu skupině Engie.

(238) V této souvislosti skupina Engie tvrdí, že selektivitu daňových opatření lze posuzovat pouze na úrovní jednotlivých daňových poplatníků, nikoliv na úrovni skupiny, a odvolává se na rozhodnutí Komise ve věcech *FIAT* ([257]) a *groepsrentebox* ([258]).

([254]) Rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 75. Viz rovněž rozsudek ve věci Heitkamp BauHolding v. Komise, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, bod 160 A věc GFKL Financial Services AG, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59, bod 154.

([255]) Rozsudek ve spojených věcech Paint Graphos, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, bod 73. Viz rovněž rozsudek ve věci Heitkamp BauHolding v. Komise, T-287/11, EU:T:2016:60, bod 160 a rozsudek ve věci GFKL Financial Services AG, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59, bod 154.

([256]) Dle logiky celého systému totiž mohou být zisky dosažené jednou společností zdaněny *více než jednou* (například v případě vyplácení zisků, které nesplňují podmínky nároku na osvobození od daně dle článku 166 LIR), ale v žádném případě nesmí *nebýt zdaněny vůbec*.

([257]) Rozhodnutí (EU) 2016/2326 (Úř. věst. L 351, 22.12.2016, s. 1).

([258]) Rozhodnutí 2009/809/ES (Úř. věst. L 288, 4.11.2009, s. 26).

(239) Komise v tomto ohledu konstatuje, že dle daňových přiznáních poskytnutých Lucemburskem tvořily subjekty GSTM, EIL, LNG Supply, LNG Luxembourg a LNG Holding pro účely daňové povinnosti v Lucembursku od roku 2015 daňovou jednotku s CEF a že CEF měla funkci mateřské společnosti této jednoty ([259]). V souladu s daňovým právem v Lucembursku tak nebylo s těmito společnosti od roku 2015 nakládáno jako se samostatnými subjekty, nýbrž odváděly daně na konsolidovaném základě, tedy stejně, jako by představovaly jednoho daňového poplatníka ([260]). Komise se domnívá, že tato okolnost by sama o sobě stačila k odůvodnění kombinovaného posouzení, a to přinejmenším od roku 2015.

(240) V každém případě nemůže být argument skupiny Engie přijat, ani kdyby tyto subjekty netvořily daňovou jednotku. Jak bude znovu uvedeno v bodě 6.6., ze znění článku 107 Smlouvy vyplývá, že pravidla pro poskytování státní podpory analyzují hospodářské dopady státních opatření ve vztahu k „podnikům", a nikoliv ve vztahu k samostatným právním subjektům. Pojem „podnik" musí být chápán tak, že označuje hospodářskou jednotku, i když z právního hlediska je tato jednotka složena z více právnických osob ([261]). Pro prokázání toho, že několik subjektů tvoří hospodářskou jednotku, Soudní dvůr ověřuje existenci kontrolního podílu či funkčních, hospodářských nebo organických vazeb ([262]). V tomto případě jsou GSTM, EIL, LNG Supply, LNG Luxembourg a LNG Holding plně kontrolovány společností CEF, která je sama kontrolována společností S.A. Je tedy třeba mít za to, že jsou všechny tyto subjekty součástí jediného podniku.

(241) Nadto zvýhodnění přiznané na základě dotčených daňových rozhodnutí spočívá v uplatnění daňového osvobození příjmů z podílů na úrovni holdingů, na příjem, který z hospodářského hlediska odpovídá odečitatelným výdajům (navýšení ZORA) dceřiných společností. Proto je pro účel zjištění existence zvýhodnění logické posuzovat kombinované účinky daňových opatření na obou úrovních. Skutečnost, že se lucemburský zákon o dani z příjmů vztahuje na jednotlivé účetní jednotky, tento závěr nezpochybňuje. Komise v tomto ohledu poznamenává, že se žádosti o daňová rozhodnutí podané daňovým poradcem týkají daňového zacházení se *všemi právními subjekty ve skupině Engie zapojenými do transakcí* a že všechny tyto subjekty podléhají v Lucembursku daňové povinnosti.

(242) Důsledkem této okolnosti je, že se projednávaná věc liší od věcí *groepsrentebox* a *FIAT*. Ve věci *groepsrentebox* se Komise rozhodla posoudit režim na individuální úrovni, jelikož se sporné opatření vztahovalo k jednotlivým subjektům ([263]). Stejně tak se ve věci *FIAT* opatření (daňové rozhodnutí) vztahovalo *pouze na zdanitelný zisk jednotlivého právního subjektu*, zatímco společnosti podílející se na transakcích sídlily v jiném členském státě. Proto každé snížení daně z příjmů, které představovalo základ daňového zvýhodnění v této věci, se nutně zakládalo na závěrkách subjektů sídlících v Lucembursku, a nesmělo brát ohled na možnost, že na úrovni ostatních společností skupiny *FIAT* je dopad neutrální z důvodu zacházení, kterého se jim dostává v jiných členských státech ([264]).

(243) Naopak v tomto případě je účinek opatření (nezdanění části zisku některých subjektů v Lucembursku) výsledkem kombinovaného uplatnění osvobození od daně a odpočtu na úrovni různých subjektů skupiny, které jsou všechny v Lucembursku rezidenty pro účely zdanění. Analýza kombinovaného účinku daňových rozhodnutí na úrovni skupiny Engie v Lucembursku je tedy zcela přiměřená pro posouzení výsledku daňového zacházení.

(244) Komise v každém případě připomíná, že není vázána svou rozhodovací praxí. Každé možné opatření podpory musí být posuzováno na základě své vlastní podstaty, z hlediska objektivních kritérií uvedených v čl. 107 odst. 1 Smlouvy, takže i v případě, že by měla být doložena existence opačné rozhodovací praxe, nemůže mít toto opačné rozhodnutí vliv na závěry tohoto rozhodnutí ([265]).

([259]) Viz daňové přiznání LNG Luxembourg za účetní období 2018, příloha 3.

([260]) V rámci daňové jednotky (režim daňové integrace) může být mateřská společnost zdaněna jako skupina společně s jednou či více dceřinými společnostmi. Pro účely daně z příjmů společností se má za to, že dceřiné společnosti byly absorbovány mateřskou společností.

([261]) Rozsudek ve věci Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, bod 11. Viz rovněž rozsudek ve věci Pollmeier Malchow v. Komise, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, bod 50.

([262]) Rozsudek ve věci Acea Electrabel Produzione SpA v. Komise, C-480/09, ECLI:EU:T:2010:787, body 47–55; rozsudek ve věci C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze SpA a další, ECLI:EU:C:2006:8, bod 112.

([263]) Rozhodnutí ve věci *groepsrentebox*, bod 80.

([264]) Rozhodnutí ve věci *FIAT*, bod 198: „*I v případě, kdy lze usoudit, že rozhodnutí o financování jsou přijímána ve vyšším zájmu skupiny jako celku, je lucemburská daň z příjmu právnických osob vybírána od individuálních subjektů a není vybírána od skupin a napadené daňové rozhodnutí se týká výlučně zdanitelného zisku společnosti FFT, takže každé snížení daňových příjmů vychází z jednotlivých hospodářských výsledků této společnosti.*" (zdůraznění přidáno Komisí). Viz taktéž ve stejném rozhodnutí bod 314.

([265]) Viz rozsudek ve věci C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, bod 21.

6.3.1. REFERENČNÍ SYSTÉM

(245) Jak je uvedeno v bodě 6.2.1.1. je v tomto případě referenčním systémem systém zdanění právnických osob v Lucembursku, který si klade za cíl zdanit zisky všech společností, které podléhají daňové povinnosti v Lucembursku. Zdanitelné zisky se vypočítávají na základě účetních zisků dosažených daňovým poplatníkem (zásada provázání daňové rozvahy a obchodní rozvahy). Tento cíl se vztahuje na všechny společnosti podléhající dani v Lucembursku.

(246) Transakce, na něž se vztahují sporná daňová rozhodnutí, jsou transakcemi uvnitř skupiny, které spočívají zaprvé v převodu určitých aktiv do dceřiných společností skupiny Engie podléhajících dani v Lucembursku a zadruhé na financování těchto převodů holdingovými společnostmi, které taktéž podléhají daňové povinnosti v Lucembursku ([266]).

(247) Vzhledem k tomu, že musí být daňové zacházení s transakcemi uvnitř skupiny posuzováno na základě systému zdanění právnických osob v Lucembursku, a k prokázání toho, zda lze daňové zacházení přiznané skupině Engie na základě daňových rozhodnutí považovat za odchylku od referenčního systému, Komise omezí svou analýzu na srovnání s dalšími finančními transakcemi uvnitř skupiny stejného typu, a v důsledku toho zhodnotí pravidla lucemburského systému zdanění právnických osob, jenž upravuje finanční transakce uvnitř skupiny, tedy mezi subjekty skupiny se sídlem v Lucembursku.

(248) Komise uvádí, že v souladu s lucemburským systémem zdanění právnických osob nesmí vést vyplácení odměny v rámci finančních transakce ([267]) mezi dvěma subjekty ze stejné skupiny, které v Lucembursku podléhají dani, ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku, a to nezávisle na použitém finančních prostředcích či výši odměny. V této souvislosti se „kombinovaným zdanitelným příjmem“ rozumí souhrn všech zdanitelných příjmů všech subjektů skupiny podílejících se na finančních transakcích uvnitř skupiny, jež podléhají daňovým povinnostem v Lucembursku.

(249) V souladu s lucemburským systémem zdanění právnických osob jsou finanční prostředky rozděleny do dvou kategorií: na straně jedné kapitálové nástroje, včetně akcií, jejichž výnosy mohou být osvobozeny od daně v souladu s článkem 166 LIR (dále jen „podíly“) a na straně druhé další nástroje a smlouvy, u jejichž výnosů nelze využít osvobození od daně (dále jen „nástroje nepředstavující podíly“).

(250) V případě *nástrojů nepředstavujících podíly* je v souladu s lucemburskými i mezinárodními účetními pravidly ([268]) vyplácení odměny (například platba úroků za úvěr) vykazováno v účetnictví vypůjčovatele jako náklad. Stejná částka bude v určitém okamžiku půjčovatelem zaúčtována jakožto příjem.

(251) Pokud jde o daňové zacházení, jsou dle zásady provázání daňové rozvahy a obchodní rozvahy ([269]) výnosy zaúčtované půjčovatelem v zásadě zdanitelné, zatímco náklady vykázané vypůjčovatelem jsou v zásadě odpočitatelné od daně. Proto vyplácení odměny získané z nástroje nepředstavujícího podíl nevede ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku v porovnání s kombinovaným zdanitelným příjmem, jenž předcházel vyplacení odměny ([270]).

([266]) Financování ze strany holdingových společností je realizováno prostřednictvím forwardových smluv uzavřených mezi těmito společnostmi a půjčovateli a prostřednictvím smluv ZORA podepsaných mezi půjčovateli a dceřinými společnostmi. Tento bod není zpochybněn ani Lucemburskem, ani skupinou Engie (viz popis transakcí poskytnutý v rámci připomínek k rozhodnutí o zahájení, body 2.1 a 2.2). Ve sporných daňových rozhodnutích je zejména uvedeno, že holdingové společnosti *„je třeba považovat za držitele akcií […] od okamžiku, kdy [společnosti] uzavřely forwardovou smlouvu“* (viz žádost o daňové rozhodnutí LNG z roku 2008, s. 4; a žádost o daňové rozhodnutí GSTM z roku 2010, s. 4), což ukazuje, že jsou holdingové společnosti považovány za subjekty poskytující financování.

([267]) Vyplacením odměny v rámci finanční transakce je třeba chápat veškeré platby od vypůjčovatele ve prospěch půjčovatele, a to v hotovosti či v podobě jakýchkoliv dalších finančních aktiv, a to včetně vlastního kapitálu vypůjčovatele, jejichž cílem není amortizovat/splatit vypůjčenou částkou, či v případě amortizace/splacení, jejichž výše přesahuje výši původní vypůjčené částky.

([268]) Viz mezinárodní účetní standard IAS 32 a zákon ze dne 19. prosince o obchodním rejstříku a rejstříku společností a o účetnictví a účetních závěrkách společností.

([269]) Článek 40 LIR. Viz 85. bod odůvodnění.

([270]) Skutečnost, že v určitých případech může existovat dočasná prodleva mezi okamžikem, kdy vypůjčovatel vykazuje výdaj, a okamžikem, kdy půjčovatel zaúčtuje odpovídající výnos, na tomto závěru nic nemění. Z účetního hlediska je tato prodleva odůvodněna zásadou obezřetnosti, dle níž se v účetních výkazech zachycují zisky jen tehdy, pokud skutečně nastaly, zatímco výdaje se zachycují v okamžiku, kdy je jejich uskutečnění pravděpodobné, případně možné.

(252) V případě *podílů*, včetně akcií, má vyplácení odměn podobu rozdělování zisků. Z účetního hlediska jsou rozdělené částky zaúčtovány příjemcem (subjektem, který drží podíl) jakožto zisk. Nicméně rozdělené částky z podstaty věci představují součást zisků rozdělujícího subjektu, jinými slovy nebudou zaúčtovány jako náklady ([271]).

(253) Pokud jde o daňové zacházení, jak je uvedeno v 201. a 202. bodě odůvodnění, v souladu s čl. 164 odst. 1 a 2 LIR nesmí rozdělující subjekt odečíst rozdělené zisky ze svého zdanitelného příjmu. Nadto v souladu se zásadou provázání daňové rozvahy a obchodní rozvahy je příjemce povinen zahrnout rozdělené zisky do svého zdanitelného příjmu. To znamená, že rozdělení zisků má za následek dvojí hospodářské zdanění, ledaže je možné využít daňového osvobození příjmů z podílů dle článku166 LIR ([272]). V důsledku toho nemá rozdělování zisků v případě podílů za následek snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku v porovnání se situací před rozdělením zisků.

(254) Závěrem lze uvést, že v souladu s s lucemburským systémem zdanění právnických osob nesmí vyplácení odměny v rámci finanční transakce uvnitř skupiny mezi daňovými rezidenty v Lucembursku, a to ať již prostřednictvím podílů, či nástrojů nepředstavujících podíly, vést ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku.

(255) Lucembursko tvrdí, že v definici referenčního systému musí Komise nutně odkazovat na znění zákona. V tomto ohledu uvádí, že zásada, dle níž vyplácení odměny (či rozdělování zisků) spojené s finanční transakcí uvnitř skupiny mezi rezidenty v Lucembursku nesmí vést ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku, není upraveno zákonem.

(256) Komise zaprvé připomíná, že v rozporu s tvrzením Lucemburska je cíl lucemburské daňové soustavy (zdanění zisku všech společností podléhajících dani v Lucembursku) stanoveno zákonem, jak je vysvětleno ve 171. až 176. bodě odůvodnění. Zásadu, podle níž vyplácení odměny (či rozdělování zisků) spojené s finanční transakcí uvnitř skupiny mezi subjekty podléhající v Lucembursku dani nesmí vést ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku, lze přímo odvodit z tohoto cíle. V případě, že by vyplácení odměny mohlo vést ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku ve srovnání se zdanitelným příjmem předcházejícím vyplacení odměny, část zisků půjčovatele nebo vypůjčovatele by unikla veškerému zdanění, jelikož by nebyla zahrnuta do žádného zdanitelného zisku. Tento stav by tak byl zjevně v rozporu s cílem systému. Navíc by tato možnost učinila z lucemburské daňové soustavy inherentně diskriminační systém, jelikož by společnostem tvořícím součást skupiny umožnila vyloučit část svých výnosů ze zdanitelného příjmu, což není samostatně fungujícím podnikům umožněno.

(257) Zadruhé, přestože zákon LIR výslovně neuvádí finanční transakce či jejich výnosy, jasně a jednoznačně popisuje, jakým způsobem má docházet ke zdanění vyplacené odměny u každé kategorie finančního prostředku. Komise v 249. až 254. bodě odůvodnění dokázala, že na základě lucemburského daňového práva nesmí vyplácení odměny spojené s finanční transakcí uvnitř skupiny mezi subjekty podléhající v Lucembursku dani nesmí vést ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku.

6.3.2. SROVNATELNOST SE SKUPINAMI SPOLEČNOSTÍ PROVÁDĚJÍCÍMI FINANČNÍ TRANSAKCE VE SKUPINĚ MEZI MEZI DAŇOVÝMI REZIDENTY V LUCEMBURSKU

(258) Komise má za to, že všechny skupiny společností provádějící finanční transakce uvnitř skupiny mezi daňovými rezidenty v Lucembursku se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako skupina Engie bez ohledu na povahu použitého finančního nástroje. V oddílu 6.3.1. bylo vysvětleno, že cílem lucemburské daňové soustavy je zdanit příjmy všech společností podléhajících daňové povinnosti v Lucembursku.

(259) Dle této zásady jsou všechny skupiny společností provádějící finanční transakce uvnitř skupiny mezi rezidenty pro účely daně v Lucembursku nutně srovnatelné, jelikož se zvolený finanční nástroj ani výše protiplnění za financování nikterak nevztahují k této zásadě ([273]).

([271]) Viz mezinárodní účetní standard IAS 32, odstavec 35: „Distribuce kapitálového nástroje akcionářům se odečte přímo z vlastního kapitálu v čisté hodnotě bez souvisejících daňových odpočtů“ a odstavec 36: „odkupy nebo refinancování kapitálových nástrojů jsou účtovány jako změna vlastního kapitálu“.

([272]) To znamená, že z pohledu skupiny má daňové osvobození příjmů z podílů za následek pouze *odstranění znevýhodnění* způsobeného dvojím hospodářský zdaněním.

([273]) Kombinovaný zdanitelný příjem skupiny v Lucemburku tak po vyplacení odměny musí zůstat nezměněn. Jak bylo vysvětleno v oddílu 6.3.1, jako výjimka z tohoto pravidla, se může v některých výjimečných situacích kombinovaný zdanitelný příjem *zvýšit* a umožnit dvojí zdanění, jmenovitě v případě rozdělování zisků, při němž podle článku 166 LIR na podíl nelze uplatnit nárok na daňové osvobození příjmů z podílů.

(260) Typ zvoleného nástroje k financování může mít dopad na typ odměny, na datum i na způsoby úhrady tohoto protiplnění, stejně tak jako na práva přiznaná „půjčovateli" a „držiteli" nástroje. Například v případě kmenových akcií, které jsou kapitálovými nástroji, má vyplácení odměny podobu rozdělování zisků, jejichž výši a podmínky zpravidla stanoví řídící orgány subjektu, jenž vydal výše zmíněné akcie. Nadto neexistuje žádná povinnost splatit částku financování. Kmenové akcie mohou taktéž udělit hlasovací právo při valné hromadě a právo být zastoupen ve správní radě, v dozorčí radě a v dalších orgánech podniku. Na druhou stranu jsou v případě nástrojů nepředstavující podíly, jakými jsou například půjčky, podmínky a výše protiplnění (úroků) stanoveny oběma stranami ve smlouvě a půjčovatel nemá zpravidla žádné právo podílet se na řízení vypůjčovatele ani na něj jakýmkoliv způsobem dohlížet. Nadto neexistuje žádná smluvní povinnost splatit jmenovitou hodnotu úvěru.

(261) Komise je toho názoru, že žádný z těchto rozdílů nemá žádným způsobem vliv na základní zásadu, podle níž, a v souladu s lucemburským systémem zdanění právnických osob, musí být zdaněny všechny výnosy podniků, a z toho důvodu nesmí vést vyplacení kompenzačních plateb za finanční transakce uvnitř skupiny mezi daňovými rezidenty v Lucembursku ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku. Na základě této zásady výběr jednoho finančního nástroje před druhým nečiní situaci podniku méně srovnatelnou.

(262) Jak již bylo vysvětleno v oddílu 6.3.1., v souladu s čl.164 odst. 1 a 2 LIR v případě kapitálových nástrojů, akcií nevyjímaje, musejí být rozdělené zisky zahrnuty přinejmenším do zdanitelného příjmu distribuujícího subjektu, a tudíž i zdaněny. V případě nástrojů nepředstavující podíly, jakými jsou půjčky, jsou úroky zaplacené vypůjčovatelem odečteny z jeho zdanitelného příjmu, ale jsou zahrnuty jakožto zdanitelný příjem do zdanitelného příjmu půjčovatele. Proto i přes rozdíly na úrovni podmínek a způsobů odměn a splacení finančních prostředků, stejně tak i na úrovni práv a povinností stran, nemá v obou případech vyplacení úhrady za následek snížení kombinovaného zdanitelného příjmu společností podílejících se na transakci.

(263) Komise se domnívá, že argumenty vznesené Lucemburskem, podle nichž mechanismus zavedený skupinou Engie zajišťuje větší flexibilitu než přímé transakce mezi holdingovými a dceřinými společnostmi a umožňuje Engie a financovat nabyté oblasti podnikatelské činnosti a zároveň snižovat rizikový podíl dceřiných společností ([274]), jsou irelevantní, jelikož žádné z těchto odůvodnění nemá souvislost se zásadou, dle níž, a v souladu s lucemburským systémem zdanění právnických osob, nesmí vést vyplacení kompenzačních plateb za finanční transakce uvnitř skupiny mezi daňovými rezidenty v Lucembursku ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku.

(264) Lze proto vyvodit závěr, že všechny skupiny společností provádějící finanční transakce uvnitř skupiny mezi daňovými rezidenty v Lucembursku se nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci jako skupina Engie. Na tomto závěru nic nemění zapojení půjčovatelů do mechanismů zavedených skupinou Engie, jelikož jak uvádějí Lucembursko i skupina Engie, jsou taktéž daňovými rezidenty a cílem tohoto mechanismu zůstává financovat převod aktiv.

6.3.3. ODCHYLKA OD REFERENČNÍHO RÁMCE, KTERÁ VEDE K DISKRIMINACI

(265) Komise má za to, že daňový režim udělený na základě sporných daňových rozhodnutí se odchyluje od daňového režimu finančních transakcí, jenž stanovuje systém zdanění právnických osob v Lucembursku.

(266) Na jedné straně jsou navýšení ZORA, pokud se pohybují v pozitivních číslech každoročně zaúčtována jakožto daňově odpočitatelné náklady pro dceřiné společnosti. Na straně druhé, v souladu s holdingovou smlouvou LNG jsou během kapitalizace ZORA LNG akcie LNG Supply – které zahrnují navýšení ZORA – okamžitě převedeny do LNG Holding. LNG Holding tudíž získává odměnu za poskytnuté financování LNG Supply (kterou si LNG Supply odečetla za svého zdanitelného příjmu). LNG Holding nicméně účtuje hodnoty akcií LNG Supply v nominální hodnotě ZORA, tedy bez zahrnutí převedeného navýšení ZORA.

([274]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017.

(267) Sporná daňová rozhodnutí tudíž umožňují situaci, v níž odměny uhrazené LNG Supply za obdržené financování, tedy vydání akcií ve výši navýšení ZORA, způsobují snížení zdanitelného příjmu LNG Supply (ve výši navýšení ZORA), které nebylo kompenzováno (ani v budoucnu nebude kompenzováno) navýšením zdanitelného příjmu LNG Holding (či faktického navýšení zdanitelného příjmu LNG Luxembourg).

(268) Výše uvedená úvaha by měla být obdobně vztažena na GSTM, EIL a CEF ([275]).

(269) Celkově lze shrnout, že daňová rozhodnutí schvalují daňový režim odměny vyplacené LNG Supply a GSTM za poskytnuté financování ze strany LNG Holding a CEF, které umožňují snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny Engie v Lucembursku.

(270) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem se Komise domnívá, že se daňový režim udělený skupině Engie na základě sporných daňových rozhodnutí odchyluje od referenčního systému a tím představuje hospodářské zvýhodnění pro skupinu Engie.

(271) Pro Soudní dvůr spočívá posouzení selektivnosti „*v tom, že je zjišťováno, zda vyloučení některých subjektů z poskytnutí daňového zvýhodnění, které plyne z opatření, jež se odchyluje od obecného daňového režimu, představuje diskriminační zacházení*“ ([276]).

(272) Jak stanoví oddíl 6.3.2., všechny skupiny společností provádějící finanční transakce uvnitř skupiny mezi daňovými rezidenty v Lucembursku se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako skupina Engie, pokud jde o cíl systému. Tyto skupiny však nemají přístup ke zvýhodnění přidělené skupině Engie, jelikož jak stanoví oddíl 6.3.1. a lucemburský systém zdanění právnických osob, vyplácení odměny v rámci finanční transakce mezi dvěma subjekty ze stejné skupiny, které v Lucembursku podléhají dani, nesmí vést ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku, a to nezávisle na použitém finančním nástroji, smlouvě či výši odměny. Sporná opatření tudíž představují diskriminaci vůči těmto hospodářským subjektům.

(273) Zvýhodnění udělené skupině Engie na základě sporných daňových rozhodnutí je tedy *a priori* selektivní.

(274) Lucembursko ([277]) i Engie ([278]) uvádějí, že skupiny společnosti používající jako nástroj pro financování přímý nástroj ZORA mezi dvěma subjekty skupiny, které jsou daňovými rezidenty v Lucembursku, tedy bez zprostředkovávajícího subjektu či předplacené holdingové smlouvy, mají přístup ke stejnému zvýhodnění, jaké bylo poskytnuto skupině Engie, tedy ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku, a tudíž nedochází k žádnému odchýlení od referenčního rámce.

(275) Komise úvodem připomíná, že ke stanovení existence selektivity není potřeba dokázat, že *každá společnost* nacházející se ve srovnatelné skutkové a právní situaci nemá nárok na zvýhodnění udělené příjemci opatření. Stačí prokázat, jak Komise učinila v 271. bodě odůvodnění, že jsou „*některé hospodářské subjekty*“ nacházející se ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl systému nemají nárok na daňové zvýhodnění přidělené příjemci ([279]). V důsledku toho, i kdyby určitá kategorie společností – skupiny společností používající přímý nástroj ZORA – mohla taktéž využívat stejného zvýhodnění jako Engie, tato skutečnost by sama o sobě nestačila k učinění závěru, že zvýhodnění poskytnuté skupině Engie není *a priori* selektivní.

(276) Komise se v každém případě domnívá, že na rozdíl od tvrzení Lucemburska a Engie nemá skupina používající přímý nástroj ZORA mezi dvěma daňovými rezidenty v Lucembursku přístup ke stejnému daňovému zacházení jako skupina Engie.

([275]) Jakmile budou akcie GSTM převedeny a zrušeny, což také umožňují sporná daňová rozhodnutí.
([276]) Viz rozsudek ve spojených věcech World Duty Free Group C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, bod 71.
([277]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 8.
([278]) Viz připomínky skupiny Engie k dopisu ze dne 11. prosince 2017, body 89, 93 a 94.
([279]) Rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P, World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 71.

(277) Tuto skutečnost potvrzují daňová přiznání poskytnutá Lucemburskem, která prokazují, že se daňový režim ZORA podobá daňovému režimu jakéhokoliv nástroje nepředstavujícího podíl ([280]): dceřiné společnosti každý rok zaúčtovaly rezervy na budoucí platby navýšení ZORA jakožto daňově odpočitatelné náklady ([281]) a LNG Luxembourg během kapitalizace zaúčtovala navýšení ZORA jakožto zdanitelný příjem ([282]).

(278) Jinými slovy, stejně jako u ostatních nástrojů nepředstavujících podíl nevede vyplácení odměn spjatých s nástrojem ZORA (tedy kapitalizace navýšení ZORA) ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny v Lucembursku ve srovnání se zdanitelným příjmem před vyplacením této odměny ([283]).

(279) Lucembursko tvrdí, ([284]) že v případě kapitalizace přímých akcií ZORA nebudou zisky vzniklé vyplacením plateb, tedy kapitalizace navýšení ZORA, zdaněny na úrovni půjčovatele, pokud se rozhodne použít zvláštní režim uvedený v článku 22a LIR. Dle tohoto ustanovení kapitalizace úvěru z podílů na kapitálu společnosti nepovede k realizaci kapitálových zisků a v důsledku toho nebude v okamžik kapitalizace splatná žádná daň z příjmu právnických osob, jako je tomu v mechanismech zavedených skupinou Engie.

(280) Komise tento argument odmítá. Článek 22a LIR nestanoví nezdanění navýšení ZORA přeměněné na akcie. Zaprvé, jelikož článek 22a LIR nelze použít na navýšení ZORA, zadruhé, jelikož i kdyby byl použitelný, neznamenal by na úrovni příjemce trvalé osvobození od daně u navýšení ZORA.

(281) Ve skutečnosti nelze článek 22a použít na navýšení ZORA. Uvedené ustanovení jasně rozlišuje mezi kapitálovými zisky vzniklými přeměnou finančního nástroje na vlastní kapitál a mezi protiplněním nástroje před jeho přeměnou a výslovně uvádí, že v posledním případě nelze přistoupit k osvobození od daně ve smyslu článku 22a LIR: „v případě přeměny směnitelného kapitalizačního dluhového nástroje, je kapitalizovaný úrok, který se vztahuje na účetní období předcházející přeměně, zdanitelný v okamžiku výměny“ ([285]). Výrazy „směnitelná kapitalizační půjčka“ a „kapitalizovaný úrok“ nejsou v zákoně definovány. Nicméně dle tvrzení Lucemburska jsou nástroje ZORA přeměnitelnými půjčkami. Navíc nejsou navýšení ZORA splácena ročně, nýbrž jsou kumulována za emisní cenu ZORA až v okamžiku přeměny, aby mohla být stanovena částka, jež bude přeměněna na vlastní kapitál. Neexistuje žádný rozdíl mezi „kapitalizovaným úrokem“, který bude přeměněn na vlastní vlastní kapitál v okamžiku přeměny půjčky a mezi navýšením ZORA. Během přeměny je tudíž část nově vydaných akcií odpovídající navýšení ZORA *zdanitelná* a musí být zahrnuta do zdanitelného příjmu příjemce.

(282) V tomto případě se tedy osvobození od daně podle článku 22a LIR může teoreticky použít pouze na akcie představující *nominální hodnotu ZORA*, nikoliv však na akcie odpovídající navýšení ZORA, které by měly být přímo zahrnuty do zdanitelného příjmu příjemce.

(283) Nadto, i kdyby bylo možné článek 22a LIR použít na navýšení ZORA, tato okolnost by neznamenala trvalé osvobození těchto příjmů od daně. Ze znění čl. 22a odst. 4 LIR jasně vyplývá, že toto opatření umožňuje pouze „*podmíněné zdanění*“ ([286]). Skutečnost, že se netýká usnadnění nedanění, jak tvrdí Lucembursko a skupina Engie, je navíc výslovně potvrzen lucemburskou daňovou správou v oběžníku ze dne 27. listopadu 2002 o provádění

([280]) Tato praxe je v souladu s pozicí Lucemburska, podle níž mají být nástroje ZORA považovány za nástroje nepředstavující podíl (viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 1 d).
([281]) Viz oddíly 2.2.3.7.1. a 2.2.4.6.1.
([282]) Viz oddíl 2.2.3.7.2.
([283]) V případě snížení hodnoty ZORA způsobené kumulovaným negativním navýšením ZORA by měl výdaj zaúčtovaný půjčovatelům v návaznosti na snížení hodnoty jejich pohledávky odpovídat zaúčtovanému příjmu dceřiných společností v návaznosti na snížení jejich závazků.
([284]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, s. 8.
([285]) Článek 22a odst. 2 bod 1 LIR (zdůraznění přidáno Komisí).
([286]) Čl. 22a odst. 4 LIR: „Ve vztahu k členovi odpovídá cena a datum akvizice vyměněných cenných papírů ceně a datu akvizice směnitelných cenných papírů.“

tohoto ustanovení (dále jen „oběžník 22a“) ([287]). Oběžník objasňuje, že kapitálové zisky vyplývající z přeměny jsou pouze převedeny na vlastní kapitál získaný při výměně (v tomto případ akcie), ale zůstávají v zásadě zdanitelné při jejich následném prodeji ([288]).

(284) Závěrem lze říci, že Komise prokázala, že výhoda přiznaná skupině Engie na základě sporných daňových rozhodnutí není dostupná dalším společnostem nacházejícím se ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako skupina Engie z hlediska cíle systému. V důsledku toho musí být toto zvýhodnění považováno za *a priori* selektivní. Tento závěr nemění ani skutečnost, že mechanismus zavedený skupinou Engie je v zásadě přístupný jakékoliv skupině v Lucembursku. Podle ustálené judikatury představuje určující faktor pro posouzení selektivity skutečnost, zda se dané opatření odchyluje od obecného referenčního rámce, a je tudíž diskriminační, což Komise doložila v tomto oddílu ([289]).

6.3.4. NEDOSTATEČNÉ ODŮVODNĚNÍ

(285) Ani Lucembursko, ani skupina Engie však neposkytly žádná odůvodnění příznivějšího zacházení ve věci sporných daňových rozhodnutí ve prospěch Engie. V tomto ohledu Komise připomíná, že je povinností členského státu poskytnout toto odůvodnění.

(286) Vzhledem k tomu, že Lucembursko neposkytlo žádné odůvodní, dospěla Komise k závěru, že daňové zvýhodnění poskytnuté skupině Engie nemůže být odůvodněno povahou nebo strukturou daňové soustavy.

(287) Pokud jde o možná odůvodnění, jež by Lucembursko mohlo hypoteticky přednést – a neučinilo tak – týkající se předcházení dvojího hospodářského zdanění, Komise odkazuje na své posouzení provedené v oddílu 6.2.3.

6.3.5. ZÁVĚRY TÝKAJÍCÍ SE SELEKTIVNÍ VÝHODY NA ÚROVNI SKUPINY

(288) Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem a aniž jsou dotčeny závěry vyvozené v oddílu 6.2.4., dospěla Komise k závěru, že daňové zvýhodnění poskytnuté skupině Engie je selektivní povahy.

6.4. *SELEKTIVNÍ ZVÝHODNĚNÍ VYPLÝVAJÍCÍ Z NEUPLATNĚNÍ LUCEMBURSKÝCH DAŇOVÝCH USTANOVENÍ O ZNEUŽITÍ PRÁVA (ČLÁNEK 6 StAnpG)*

(289) Komise má rovněž podpůrně za to, že nebyly rozptýleny její obavy vyjádřené ve 158. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, pokud jde o to, zda se při nezdanění skupiny Lucembursko neodchyluje od svých vnitrostátních pravidel týkajících se zneužití práv v daňové oblasti.

(290) Jak je uvedeno v bodě 6.2.1.1. je referenčním systémem systém zdanění právnických osob v Lucembursku, který si klade za cíl zdanit zisky všech společností, které podléhají daňové povinnosti v Lucembursku. Zdanitelný příjem je vypočten na základě výnosů vyplývajících ze závěrky. Tento cíl se vztahuje na všechny společnosti podléhající dani v Lucembursku.

(291) Daňová opatření, jejichž cílem je zamezit zneužití práv jsou složena ze souboru pravidel, která byla stanovena s cílem, aby daňoví poplatníci neobcházeli hlavní cíl referenčního systému, tedy zdanění výnosů společností. Existují tedy důvody domnívat se, že tato pravidla tvoří nedílnou součást referenčního systému, jelikož zajišťují vnitřní soudržnost systému a jejich cílem je zajistit základní cíle tohoto systému.

([287]) Oběžník finančního ředitelství č. 22a/1 ze dne 27. listopadu 2011 („Circulaire du directeur des contributions LIR n° 22a/1 du 27 novembre 2011“).

([288]) Viz oběžník 22a: „kapitálové zisky vyplývající ze směnitelných cenných papírů jsou převedeny na nově nabyté cenné papíry a stanou se ze zásady zdanitelnými při jejich následném prodeji“ (zdůraznění přidáno Komisí).
Lze tedy tvrdit, že jakmile dojde k jejich prodeji, jsou takto získané příjmy osvobozené od daně použitím článku 166 LIR o osvobození příjmů z podílů od daně. Tento argument je taktéž nesprávný. Oběžník 22a totiž upřesňuje, že právě pro zabránění použití článku 22a LIR za účelem obejít povinnost zdanit veškeré příjmy, nesmí být tento režim použit pro trvalé osvobození od daně kapitálových zisků, které by bez uvedeného opatření byly zdanitelné [viz oběžník 22a: „Cílem článku 22a LIR je určit ty výměny cenných papírů, které je možno uskutečnit v rámci daňové neutrality. Cílem článku 22a LIR však není trvale vyloučit kapitálové zisky, které by bez uvedeného opatření byly pro prodávajícího zdanitelné, nýbrž odložit jejich zdanění“ (zdůraznění přidáno Komisí).
V každém případě použití článku 166 LIR na dočasně převedené příjmy díky uplatnění článku 22a LIR, které odpovídají částkám odečteným ze zdanitelného příjmu vypůjčovatele, představuje dle úvahy, kterou Komise rozvinula v oddílu 6.2 selektivní výhodu.

([289]) Rozsudek ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P, World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, bod 80.

6.4.1. PODMÍNKY UPLATNĚNÍ DAŇOVÝCH USTANOVENÍ PROTI ZNEUŽITÍ PRÁVA

(292) Článek 6 StAnpG zakazuje daňové úniky a vyhýbání se daňové povinnosti vzniklé zneužíváním právních forem a právních konstrukcí, které jsou dle občanského práva v souladu se zákonem. Toto ustanovení stanoví, že pokud právní forma či konstrukce, jíž je transakce zaštítěna, není vhodná pro účely této transakce, měla by být daň posuzována v souladu s povahou transakce, jako by byla bývala provedena v souladu odpovídající právní formou ([290]). Lucembursko je toho názoru, že toto ustanovení umožňuje daňové správě vyloučit právní konstrukce či transakce vedené výlučně daňovými účely, a nikoliv motivované ekonomickými důvody, ale zároveň neomezuje výběr daňového poplatníka ([291]).

(293) Dle služební zprávy ze dne 21. srpna 1989 (dále jen „služební zpráva 1989“) ([292]) lze článek 6 StAnpG použít na jakékoliv daňové řízení, a to včetně daňových rozhodnutí pocházejících od lucemburské daňové správy. Pokud lucemburská daňová správa vydává takové rozhodnutí, je její povinností se ujistit, zda mechanismus či transakce popsaná daňovým poplatníkem v žádosti o daňové rozhodnutí nepředstavují zneužití práva ve smyslu článku 6 StAnpG. Z toho vyplývá, že by daňové orgány Lucemburska neměly přijímat závazná rozhodnutí, tedy i daňová rozhodnutí, pokud je hlavním důvodem žádosti daňového poplatníka o takové rozhodnutí dosáhnout daňového zvýhodnění ([293]). Služební zpráva 1989 navíc potvrzuje, že je naprosto nezbytné, aby lucemburská daňová správa před vydáním daňového rozhodnutí vyloučila možné zneužití práv ([294]).

(294) Dle Lucemburska musí podle příslušné judikatury opatření splňovat čtyři kritéria, aby představovalo zneužití práva: i) používání forem a orgánů soukromého práva ze strany daňového poplatníka; ii) částečné či celkové obejití daňové povinnosti, která připadá daňovému poplatníkovi, a to jakýmkoliv způsobem; iii) použití nevhodných právních prostředků ze strany daňového poplatníka; a iv) neexistence důvodů netýkajících se daní, které by odůvodnily právní prostředky zvolené daňovým poplatníkem ([295]).

(295) První kritérium vyžaduje, aby mechanismus dané transakce v podobě, v jaké ji realizuje daňový poplatník, používal formy a orgány soukromého práva („*Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*“). Ani článek 6 StAnpG, ani judikatura přesně nedefinují povahu forem a orgánů soukromého práva, má se však za to, že by měly být definovány jako jakékoliv právní prostředky, které nesouvisejí s veřejným právem. A tak by vytvoření podniku a plnění smluv o financování uvnitř skupiny měly být považovány za používání forem a orgánů soukromého práva ze strany daňového poplatníka ([296]).

(296) Druhé kritérium vyžaduje, aby zneužívající mechanismus pomocí daňového úniku daňovému poplatníkovi umožnil snížit daňovou zátěž („*Minderung der Steuerpflicht*“), osvobodit se od daně či snížit zdanitelný příjem ([297]).

(297) Třetí kritérium vyžaduje, aby daňový poplatník využíval v rámci potenciálně zneužívajícího mechanismu „nevhodného“ („*unangemessene rechtliche Gestaltung*“) právního prostředku. Dle Lucemburska ([298]) toto kritérium znamená, že zvolený nástroj umožňuje daňovému poplatníkovi získat takový daňový účinek, který není v souladu se záměrem zákonodárce ([299]). Ke splnění této podmínky je dle Lucemburska potřeba, aby bylo možné dosáhnout kýženého hospodářského výsledku pomocí alespoň dvou prostředků, z nichž jeden není vhodný. Použití nevhodného prostředku tak umožní daňových úlev, kterých by nebylo dosaženo při použití odpovídajícího prostředku.

([290]) Viz oddíl 2.3.4.
([291]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 2.a.
([292]) Služební zpráva útvaru finančního ředitelství L.G./N.S. č. 3 ze dne 21. srpna 1989.
([293]) Viz služební zpráva 1989: „5. Informace zavazující daňovou správu nejsou podávány v případě, kdy je hlavní starostí zisk daňového zvýhodnění (např. přezkum daňových režimů za účelem daňových úspor zvaný „Steuersparmodelle“, stanovení stropů s cílem vyhnout se znakům předstírání či zneužití práva)“.
([294]) Vzhledem k tomu, že v lucemburském právním řádu je zneužití práv definováno pouze v článku 6 StAnpG, musí být toto ustanovení v rámci služební zprávy 1989 použito.
([295]) Připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017 obsahují popis těchto čtyř kritérií, a to včetně vysvětlení způsobu jejich uplatnění.
([296]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 2.a.
([297]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 2.a.
([298]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 2.a.
([299]) Ve své odpovědi na dopis ze dne 11. prosince 2017 Lucembursko cituje rozsudek ze dne 1. srpna 2017 Správního soudu Lucemburského velkovévodství č. 39009C: existuje prostředek umožňující daňovému poplatníkovi „dosáhnout hospodářského výsledku tím, že tento prostředek umožní daňovému poplatníku získat takový daňový účinek, který v rámci použití daňového zákona není v souladu se záměrem zákonodárce.“

(298) Čtvrté kritérium představuje neexistenci důvodů netýkajících se daní, které by odůvodnily právní prostředky zvolené daňovým poplatníkem k dosažení hospodářských cílů transakce či struktury. Lucembursko tvrdí ([300]), že judikatura stanoví, že důvody netýkající se daní, tedy například hospodářské důvody, musejí být skutečné a musejí poplatníkovi poskytovat dostatečné hospodářské zvýhodnění ([301]). Existence takových hospodářských důvodů stačí k vyloučení použití ustanovení proti zneužití práva.

6.4.2. UPLATNĚNÍ PODMÍNEK V TOMTO PŘÍPADĚ

(299) Na základě informací poskytnutých Lucemburskem dospěla Komise k závěru, že vzhledem k tomu, že mechanismy zavedené skupinou Engie zneužívají práva ve smyslu článku 6 StAnpG, lucemburská daňová správa neměla vydat sporná daňová rozhodnutí.

(300) Transakce popsané skupinou Engie v žádostech o daňová rozhodnutí totiž splňují podmínky popsané v oddílu 6.4.1., které jsou potřebné pro použití článku 6 StAnpG.

6.4.2.1. *Používání forem a orgánů soukromého práva*

(301) Je nesporné, že skupina Engie pro zavedení mechanismů popsaných ve sporných daňových rozhodnutích použila formy a orgány soukromého práva: forwardové smlouvy a přeměnitelné půjčky, jakými jsou ZORA. Z tohoto důvodu je splněno první kritérium článku 6 StAnpG.

6.4.2.2. *Snížení daňové zátěže*

(302) Je zřejmé, jak již bylo uvedeno v oddílech 6.2.1., 6.2.2. a 6.3.3., že sporná daňová rozhodnutí umožňují skupině Engie značně snížit daňovou zátěž na úrovni skupiny v Lucembursku, a to vzhledem k tomu, že výnosy z činností přenesených na dceřiné společnosti (hospodářská činnost GNL, činnost v oblasti financování a řízení peněžních prostředků) téměř zcela unikají zdanění. Tudíž je splněno i druhé kritérium umožňující konstatování zneužití práva.

6.4.2.3. *Použití nevhodného právního prostředku*

(303) Třetí kritérium zaprvé vyžaduje stanovení hospodářského cíle, který sleduje dotčená transakce. Teprve až po tomto kroku je možné říci, zda mohlo být cíle dosaženo i jinými prostředky než těmi, které zvolil daňový poplatník. Zadruhé je třeba rozhodnout, zda je poplatníkem zvolený prostředek nevhodný, tedy zda umožňuje dosažení snížení daně, které není v souladu se legislativním záměrem a kterého by nebylo dosaženo při použití odpovídajícího prostředku.

(304) V tomto konkrétním případě je zjevné, že hospodářským cílem skupiny Engie prostřednictvím mechanismů popsaných ve sporných daňových rozhodnutích je financování akvizic ze strany dceřiných společností, obchodní činnosti GNI i činnosti v oblasti financování a řízení peněžních prostředků. Je taktéž nesporné, že stejného hospodářského výsledku by bylo možné dosáhnout několika dalšími způsoby: kapitálovými nástroji či úvěry mezi dceřinými a holdingovými společnostmi ([302]).

(305) Následně, jak Komise vysvětlila v oddílech 6.2. a 6.3., mají mechanismy zavedené skupinou Engie za důsledek téměř úplné nulové zdanění všech zisků dosažených dceřinými společnostmi v Lucembursku. Tento výsledek je v rozporu se základní zásadou systému zdanění právnických osob v Lucembursku, který tkví ve zdanění zisků společností podléhajících daňové povinnosti v Lucembursku. Tento daňový účinek tudíž není v souladu se záměrem zákonodárce. Navíc by nebyl možný, pokud by byl převod obchodních činností na dceřiné společnosti financován kapitálovými nástroji či úvěrem. A proto mechanismy zavedené skupinou Engie nepředstavují přiměřený právní nástroj financování převodu činností do dceřiných společností.

([300]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, odpověď na otázku 2.a.

([301]) Ve svém dopise ze dne 16. února 2016 cituje Lucembursko rozsudek Správního soudu Lucemburského velkovévodství č. 35979C a č.35978C: „K uznání hospodářských důvodů za platné nestačí, aby je daňový poplatník pouze uvedl, nýbrž je zapotřebí, aby tyto důvody mohly být uznány za skutečné a samy osobě představovaly dostatečné hospodářské zvýhodnění nad rámec získaného daňového zvýhodnění."

([302]) Komise připomíná, že v případě přímých akcií ZORA by měly být zisky zdaněny, jak je uvedeno v 283. až 287. bodě odůvodnění.

6.4.2.4. ***Neexistence důvodů netýkajících se daní***

(306) Komise nebyla schopna rozpoznat jakýkoliv skutečný hospodářský důvod, jiný než značné snížení daně, který by představoval hospodářské zvýhodnění a zdůvodňoval zavedení složitých mechanismů ze strany Engie.

(307) Lucembursko tvrdí ([303]), že mechanismy zavedené prostřednictvím forwardových smluv a ZORA byly nutné k financování nabytí převedených činností dceřinými společnostmi. Toto tvrzení je nesprávné. Ve skutečnosti, jak prokazují sporná daňová rozhodnutí, je financování poskytováno holdingovými společnostmi půjčovatelům, kteří jej téhož dne dají k dispozici dceřiným společnostem. Jinak řečeno, jsou to právě holdingové společnosti, které poskytují dceřiným společnostem finanční zdroje k nabytí aktiv.

(308) Komise poznamenává, že již smlouva o převodu LNG a návrh převodu GSTM obsahovaly ustanovení týkající se financování převodu činností. Smlouva o převodu LNG upřesňuje, že výměnou za získaná aktiva vydá LNG Supply ve prospěch LNG Trading vlastní směnky ve výši rovnající se nominální hodnotě ZORA ([304]). Stejně tak návrh převodu GSTM uvádí, že CEF převede odvětví činnosti výměnou za vlastní směnku GSTM ([305]). Z těchto ustanovení vyplývá, že již převod aktiv byl financován holdingovými společnostmi prostřednictvím úvěrového nástroje. Jinými slovy, forwardové smlouvy a ZORA jsou zcela nadbytečnými mechanismy, které nahradily existující transakce přímých půjček mezi holdingovými a dceřinými společnostmi ([306]). Úloha půjčovatelů, tedy pouhých zprostředkujících subjektů bez možnosti získat nějaký zisk, dokazuje, že jejich aktivita nemá jiný hospodářský důvod než umožnit snížení daně.

(309) Dále Lucembursko tvrdí, že složité mechanismy zavedené skupinou Engie zajišťují větší flexibilitu a umožňují skupině financovat nabyté činnosti a zároveň omezovat rizikový profil dceřiných společností. I toto tvrzení je nesprávné. Ve skutečnosti by bylo možné stejného cíle dosáhnout přímými emisemi akcií dceřiných společností ve prospěch holdingových společností. Přímé kapitálové transakce mezi holdingovými a dceřinými společnostmi by dceřiným společnostem poskytly stejnou ochranu jako složitý mechanismus vytvořený skupinou Engie. Složité mechanismy vytvořené skupinou Engie mohou pokrýt ztráty ve výši rovné nominální hodnotě ZORA. Pokud ztráty přesáhnou nominální hodnotu ZORA, kapitál dceřiných společností ponese následky těchto ztrát. V případě kapitálového vkladu ve výši nominální hodnoty ZORA by dceřiné společnosti měly k dispozici zcela stejné kapitálové rezervy dříve, než by ztráty ovlivnily výši počátečního kapitálu. Komise nadto odmítá tvrzení, že přidání další úrovně (půjčovatelů) a použití komplexních finančních produktů (ZORA a forwardové smlouvy) namísto kapitálových vkladů může zlepšit flexibilitu. Naopak mohou vzniknout skupině operační rizika: využívání zprostředkujících subjektů místo flexibility vytváří administrativní zátěž, zahrnuje riziko plnění pro holdingové společnosti a představuje dodatečné náklady na transakci.

(310) Lze tedy shrnout, že složité mechanismy zavedené skupinou Engie mohou být po hospodářské stránce považovány za ekvivalentní k transakcím přímého financování mezi holdingovými a dceřinými společnostmi, ať se již jedná o kapitálové nástroje, či úvěry. Ať by byla zvolena jakákoli podoba hospodářsky ekvivalentních prostředků ke složitým mechanismům skupiny Engie, vždy by vedla ke zdanění vzniklých zisků. Z toho vyplývá, že ze strany Engie neexistuje žádný skutečný hospodářský důvod, jiný než značné snížení daně, který by představoval hospodářské zvýhodnění a zdůvodňoval zavedení složitých mechanismů v rámci sporných daňových rozhodnutí.

(311) Kritéria uvedená v článku 6 StAnpG jsou tudíž splněna a složité mechanismy zavedené skupinou Engie by měly být lucemburskou daňovou správou považovány za zneužívající. Dle služební zprávy z roku 1989 může daňová správa vydat daňové rozhodnutí pouze tehdy, pokud není hlavním důvodem pro její získání zájem dosáhnout daňové výhody. Schválením žádostí o daňová rozhodnutí tedy lucemburská daňová správa nesprávně použila právo a poskytla skupině Engie výhodu spočívající ve vyjmutí z daňové povinnosti téměř veškerých zisků dvou z jejích dceřiných společností (LNG Supply a GSTM) v Lucembursku ([307]).

(312) Vzhledem k tomu, že se zvýhodnění poskytnuté skupině Engie na základě daňových rozhodnutí opírá o nesprávné použití zákona, které ze své podstaty není dostupné jiným společnostem, Komise na konci této úvahy dospěla k názoru, že se jedná o zvýhodnění selektivní povahy.

([303]) Viz připomínky Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, s. 16.
([304]) Viz 34. bod odůvodnění bod 1.
([305]) Viz 63. bod odůvodnění bod 1.
([306]) Stejně tak i pečlivé uplatňování mechanismů (viz poznámky pod čarou 35 a 90) prokazuje, že v obou případech byly činnosti převedeny oproti směnkám adresovaným dceřinými společnostmi holdingovým společnostem. Forwardové smlouvy a ZORA tak pouze nahrazují stávající financování holdingovými společnostmi.
([307]) Viz také sdělení o pojmu podpora, bod 174 c).

6.5. *ZÁVĚR OHLEDNĚ EXISTENCE PODPORY*

(313) Vzhledem k tomu, že daňové zacházení přiznané na základě daňových rozhodnutí splňuje všechny podmínky čl. 107 odst. 1 Smlouvy, je třeba jej považovat za státní podporu ve smyslu tohoto ustanovení. Tato podpora vede ke snížení nákladů, které by běžně musela hradit skupina Engie v rámci své obchodní činnosti, a tudíž by měla být považována za provozní podporu poskytnutou skupině Engie.

6.6. *PŘÍJEMCE*

(314) V oddílu 6.2. dospěla Komise k závěru, že daňové zacházení poskytnuté LNG Holding a CEF na základě sporných daňových rozhodnutí představuje selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, jelikož má za následek snížení zdanitelných příjmů těchto subjektů, a tudíž i daně z příjmů právnických osob, ke které jsou k dani povinny v Lucembursku. LNG Holding a CEF jsou součástí skupiny Engie.

(315) Pravidla vztahující se k daňovému osvobození příjmů z podílů se týkají zisků vyplácených společností skupiny jiné společnosti. V tomto případě tak daňové rozhodnutí schvaluje osvobození od daně na úrovni LNG Holding a CEF, které z hospodářského hlediska odpovídá částkám odečteným jakožto výdaje LNG Supply a GSTM, což vede k nulovému zdanění téměř veškerých zisků dosažených LNG Supply a GSTM s výjimkou velmi omezeného rozpětí zisků. Jak je uvedeno v 243. bodu odůvodnění, vzniklé osvobození i odpočet od daně má pozitivní dopad na daňové zatížení skupiny Engie v Lucembursku.

(316) Na základě stejné logiky mohou být pro účely uplatnění pravidel pro státní podporu různé právní subjekty považovány za jedinou hospodářskou jednotku. Tato hospodářská jednotka je tak považována za předmětný podnik, který je příjemcem opatření podpory. Jak v minulosti rozhodl Soudní dvůr, *„pojem podnik musí být v rámci práva hospodářské soutěže považován za pojem označující hospodářskou jednotku […], třebaže z právního hlediska se tato hospodářská jednotka skládá z několika fyzických nebo právnických osob“* ([308]). Pro prokázání toho, že několik subjektů tvoří hospodářskou jednotku, Soudní dvůr ověřuje existenci kontrolního podílu či funkčních, hospodářských nebo organických vazeb ([309]). V tomto případě jsou LNG Holding i CEF ze 100 % kontrolovány Engie S.S., mateřskou společností skupiny Engie.

(317) Ze zvýhodněného daňového zacházení, které lucemburská daňová správa přiznala LNG Holding a CEF, mají tedy prospěch nejenom tyto subjekty, ale také celá skupina Engie, jelikož poskytuje další finanční zdroje pro celou skupinu. A tak i přesto, že se skupina skládá z více právnických osob a že sporná daňová rozhodnutí se týkají daňového zacházení ve vztahu k určitým subjektům, je třeba skupinu považovat za hospodářskou jednotku, která těží ze sporného poskytnutí státní podpory ([310]).

(318) Nadto závěr 317. bodu odůvodnění podporuje tvrzení uvedená v oddílech 6.3př. a 6.4., ve kterých Komise shledala, že daňové zacházení přiznané na základě sporných daňových rozhodnutí poskytuje skupině Engie v Lucembursku selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy tím, že snižuje kombinovaný zdanitelný příjem skupiny v tomto členském státě.

6.7. *SLUČITELNOST PODPORY S VNITŘNÍM TRHEM*

(319) Státní podpora je považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 2 Smlouvy, a může být považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud Komise shledá, že spadá do kterékoli z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 3 Smlouvy. Je však na členském státě, který státní podporu uděluje, aby prokázal, že jím poskytovaná státní podpora je slučitelná s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo podle čl. 107 odst. 3 Smlouvy.

([308]) Rozsudek ve věci Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, bod 11. Viz rovněž rozsudek ve věci Pollmeier Malchow v. Komise, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, bod 50.

([309]) Rozsudek ve věci Acea Electrabel Produzione SpA v. Komise, C-480/09, ECLI:EU:T:2010:787, body 47–55; rozsudek ve věci C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze SpA a další, ECLI:EU:C:2006:8, bod 112.

([310]) Viz obdobně rozsudek ve věci 323/82 Intermills 'EU:C:1984:345, bod 11. Viz rozsudek ve spojených věcech Belgické království a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, bod 102: *„Komise tudíž měla právem za to, že pravidla o výpočtu zdanitelných příjmů zvýhodňovala koordinační centra a skupiny, do kterých patří.“*

(320) Lucembursko neuvedlo žádný důvod, který by na základě jednoho z těchto ustanovení prokázal slučitelnost podpory poskytnuté na základě sporných daňových rozhodnutí s vnitřním trhem. Ani Engie neposkytla žádný takový důvod.

(321) Nadto, daňové zacházení poskytnuté na základě sporných daňových rozhodnutí zbavuje Engie daňové povinnosti, již by v opačném případě v rámci svých běžných obchodních činností byla nucena hradit, a tak podpora poskytnutá na základě výše zmíněných rozhodnutí představuje provozní podporu. Obecně platí, že tato podpora nemůže být v souladu s čl. 107 odst. 3 Smlouvy běžně považována za slučitelnou s vnitřním trhem, jelikož usnadňuje rozvoj určitých činností či určitých hospodářských regionů. Navíc nejsou sporná daňová opatření časově omezená ani sestupného rázu, dále nejsou úměrná k tomu, co je potřeba k nápravě konkrétního selhání trhu či k dosažení cíle obecného zájmu v dotčených regionech. Nemohou být proto považována za slučitelná s vnitřním trhem.

(322) Z toho vyplývá, že státní podpora poskytnutá skupině Engie v Lucembursku není slučitelná s vnitřním trhem.

6.8. *PROTIPRÁVNOST PODPORY*

(323) Podle čl. 108 odst. 3 Smlouvy jsou členské státy povinny informovat Komisi o jakémkoli záměru poskytnout podporu (oznamovací povinnost) a nesmějí žádné zamýšlené opatření podpory provést, dokud Komise v této otázce nepřijme konečné rozhodnutí (povinnost zdržet se jednání).

(324) Komise uvádí, že ji Lucembursko neinformovalo o žádném návrhu poskytnout spornou podporu a že nesplnilo povinnost zdržet se jednání uvedenou v čl. 108 odst. 3 Smlouvy. Podle čl. 1 písm. f) nařízení Rady (EU) 2015/1589 ([311]) tedy přiznané daňové zacházení na základě sporných daňových rozhodnutí představuje protiprávní podporu provedenou v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy.

7. **ÚDAJNÉ PROCESNÍ NESROVNALOSTI**

(325) Lucembursko tvrdí ([312]), že Komise porušila jeho právo být vyslechnut, a to vzhledem ke skutečnosti, že se od přijetí rozhodnutí o zahájení řízení údajně změnil hlavní cíl šetření Komise, jak vyplývá z dopisu ze dne 11. prosince 2017. Dle Lucemburska měla Komise buď probíhající řízení uzavřít a zahájit nové řízení, nebo přijmout rozhodnutí o prodloužení rozhodnutí o zahájení řízení, a tak Lucembursku umožnit vyslovit stanovisko k údajnému novému hlavnímu cíli šetření Komise.

(326) Engie nadto tvrdí ([313]), že došlo k porušení jejích práv na obhajobu, jelikož jí nebylo umožněno představit své připomínky k analýze provedené Komisí, jež se zabývala dalšími lucemburskými daňovými rozhodnutími přijatými mezi lety 2009 a 2016, které se vztahují k existenci ZORA či „smluv o povinně přeměnitelných půjčkách“ a k jejich daňovému a účetnímu režimu.

(327) Komise soudí, že procesní práva Lucemburska a společnosti Engie byla v tomto konkrétním případě plně dodržena.

(328) Za prvé a především Komise upozorňuje, že rozsah vyšetřování Komise ohledně státní podpory se mezi rozhodnutím o zahájení řízení a přijetím tohoto rozhodnutí nezměnil. Obě rozhodnutí se týkají stejných sporných daňových rozhodnutí, stejných příjemců (LNG Holding, CEF a skupiny Engie) a stejných pochybností, pokud jde o udělené státní podpory (tedy zda daňové zacházení přiznané LNG Holding, CEF a skupině Engie na základě sporných daňových rozhodnutí je v souladu s pravidly pro státní podporu uvedenými v čl. 107 odst. 1 Smlouvy, či nikoliv).

(329) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise vyjádřila své počáteční pochybnosti týkající se slučitelnosti daňového zacházení přiděleného na základě sporných daňových rozhodnutí různým subjektům skupiny Engie v Lucembursku a pravidly o státních podporách. Cílem fáze hlubšího vyšetřování, která následuje po rozhodnutí o zahájení řízení, je upozornit Komisi na dodatečné skutkové a právní okolnosti. Tyto okolnosti mohou následně

([311]) Nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9).
([312]) Viz připomínky Lucemburska k dopisu ze dne 11. prosince 2017, strana 3.
([313]) Viz připomínky skupiny Engie k dopisu ze dne 11. Prosince 2017, body 98 až 102.

přiživit počáteční pochybnosti vedoucí k rozhodnutí o zahájení řízení, či je rozptýlit. Na konci tohoto řízení proto může dojít v analýze Komise k posunu, což znamená, že se konečné rozhodnutí může do jisté míry lišit od rozhodnutí zahájit řízení, aniž tyto rozdíly ovlivní zákonnost konečného rozhodnutí ([314]).

(330) Další rozvinutí analýzy Komise v tomto konkrétním případě je důsledkem připomínek předložených Lucemburskem a společností Engie k otázkám ohledně státní podpory, které vyjádřila Komise v rozhodnutí o zahájení řízení. Lucembursko například během správního řízení ([315]) upřesnilo, že v návaznosti na částečné uhrazení ZORA LNG, k němuž došlo v roce 2014, nevyužila LNG Luxembourg volitelného režimu dle článku 22a odst. 2 LIR, ale že veškerý zdanitelný zisk vzniklý z přeměny ZORA se projevil odpovídající, daňově odpočitatelnou ztrátou z forwardových smluv LNG. Po rozhodnutí o zahájení řízení poskytlo Lucembursko dne 21. listopadu 2016 plné znění forwardových smluv a během schůzky ze dne 1. června 2017 Lucembursko Komisi do detailů vysvětlilo roli LNG Luxembourg a EIL jakožto zprostředkujících subjektů, jakož i fungování článku 22a odst. 2.

(331) Cíl šetření Komise týkající se existence státní podpory, jmenovitě daňového režimu různých subjektů skupiny Engie v Lucembursku zavedeného v důsledku sporných daňových rozhodnutí, se však od přijetí rozhodnutí o zahájení řízení nezměnil. Totéž platí i pro hlavní pochybnosti Komise týkající se slučitelnosti sporných opatření s pravidly v otázkách státních podpor ([316]). Útvary Komise zaslaly dopis ze dne 11. prosince 2017 Lucembursku, které jej předalo skupině Engie, pouze v zájmu zajištění transparentnosti.

(332) Pokud jde o skupinu Engie, Komise připomíná, že má jakožto zúčastněná strana právo představit své připomínky výhradně k rozhodnutí o zahájení řízení, nikoliv však k informacím poskytnutým Lucemburskem v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení. Nicméně skupina Engie měla příležitost, ať již písemně, či ústně, poskytnout Komisi své připomínky a této možnosti využila.

(333) Komise soudí, že procesní práva Lucemburska a společnosti Engie byla v tomto konkrétním případě dodržena.

8. **NAVRACENÍ PODPORY**

(334) Čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 ukládá Komisi povinnost nařídit navrácení protiprávní a s vnitřním trhem neslučitelné podpory. Toto ustanovení rovněž uvádí, že příslušný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby protiprávní podpora, která je shledána neslučitelnou, byla navrácena. V čl. 16 odst. 2 nařízení (EU) 2015/1589 se stanoví, že podpora má být navrácena, a to včetně úroků od data, kdy byla protiprávní podpora k dispozici příjemci až do data skutečného navrácení podpory. Nařízení (ES) č. 794/2004 ([317]) stanoví podrobnou metodiku pro výpočet úroků z navrácené podpory. V čl. 16 odst. 3 nařízení (EU) 2015/1589 se stanoví, že *„navrácení se provede bezodkladně a v souladu s postupy vnitrostátního práva dotyčného členského státu za předpokladu, že umožňují okamžitý a účinný výkon rozhodnutí Komise“*.

8.1. *NOVÁ PODPORA*

(335) Podle čl. 1 písm. c) nařízení (EU) 2015/1589 se „novou podporou“ rozumí každá podpora, což znamená režimy podpory a jednotlivá podpora, která není existující podporou, včetně změn existující podpory.

(336) Podle článku 17 nařízení (EU) 2015/1589 podléhá pravomoc Komise vymáhat podporu promlčecí lhůtě deseti let. Promlčecí lhůta počíná dnem, kdy je protiprávní podpora udělena příjemci buď jako jednotlivá podpora, nebo v rámci režimu podpory. Jakékoli opatření přijaté Komisí nebo členským státem jednajícím na žádost Komise, týkající se protiprávní podpory, přerušuje běh promlčecí lhůty. Každým přerušením počíná lhůta běžet znovu. Promlčecí lhůta se zastaví po dobu, kdy je rozhodnutí Komise předmětem jednání před Soudním dvorem. A rovněž jakákoli podpora, jejíž promlčecí lhůta uplynula, je považována za existující podporu.

([314]) Rozsudek ve věci Itálie v. Komise, T-424/05, ECLI:EU:C:2009:49, bod 69; a ve spojených věcech Nizozemsko a NOS v. Komise, T-231/04 a T-237/06, ECLI:EU:T:2010:525, bod 50. Viz rovněž rozsudek ve věci Société nationale des chemins de fer français (SNCF) v. Komise, T-242/12, ECLI:EU:T:2015:1003, body 345 až 367.

([315]) Viz 117. bod odůvodnění.

([316]) Viz rozhodnutí o zahájení řízení, 152., 156., 158. a 160. bod odůvodnění.

([317]) Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES, Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1.

(337) V tomto případě byla sporná daňová rozhodnutí vydaná lucemburskou daňovou správou a podpora byla poskytnuta méně než deset let před datem, k němuž Komise seznámila Lucembursko se svou první žádostí o poskytnutí informací ve věci sporných daňových rozhodnutí (23. března 2015) ([318]). Podpora udělená skupině Engie na základě sporných daňových rozhodnutí představuje tedy novou podporu.

8.2. *ŽÁDNÁ OBECNÁ ZÁSADA PRÁVA NEBRÁNÍ NAVRÁCENÍ PODPORY*

(338) V čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 je stanoveno, že Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie.

8.2.1. PRÁVNÍ JISTOTA A LEGITIMNÍ OČEKÁVÁNÍ

8.2.1.1. ***Tvrzení Lucemburska a skupiny Engie***

(339) Aby zabránily navracení nezákonné a s vnitřním trhem neslučitelné podpory, se Lucembursko a skupina Engie dovolávají zásad právní jistoty a legitimního očekávání a opírají se přitom o obdobná tvrzení.

(340) Pokud jde *o zásadu právní jistoty,* Lucembursko zastává názor, že v tomto případě zásada brání navrácení podpory z důvodu „*složitosti analýzy daňových opatření s ohledem na pravidla týkající se státních podpor*“ a ze skutečnosti, že by Komise prosadila svůj vlastní výklad lucemburského práva ([319]). Lucembursko zdůrazňuje svou dobrou víru v tom smyslu, že provedlo sporná daňová rozhodnutí striktně dle zásad jejich provádění ze strany státu ([320]). Následně odkazuje na ([321]) rozhodnutí Komise ze dne 17. července 2013 o španělském systému zdanění leasingu ([322]) a na její rozhodnutí ve věci holdingových společností 1929 ([323]) a rozhodnutí týkající se koordinačních center usazených v Belgii ([324]) a je toho názoru, že v projednávané věci by měla veškerá zamítavá rozhodnutí nabýt účinnosti až v budoucnosti, tedy po uplynutí přechodného období.

(341) Skupina Engie také tvrdí, že Komise zaujala nový přístup ([325]) a vyžaduje retrospektivně svůj vlastní výklad lucemburského práva v daňové oblasti a nedodržuje přitom některé jeho zásady (zásadu provázání daňové rozvahy a obchodní rozvahy), a tím prokazuje nesoulad s referenčním rámcem stanoveným Komisí ve věci Fiat ([326]). Zároveň odkazuje na rozhodnutí Komise o daňových opatřeních vztahujících se na hospodářská zájmová sdružení ([327]), v němž Komise omezila podmínky navrácení podpory na odůvodnění, že údajně špatné hospodaření s podporou vytvořilo právní nejistotu ([328]).

(342) Na závěr Lucembursko ([329]) i skupina Engie ([330]) namítají, že by navrácení podpory vytvořilo riziko závažných hospodářských dopadů či závažných obtíží pro Lucembursko i skupinu Engie.

(343) Pokud jde o *zásadu legitimního očekávání,* předkládá skupina Engie stejná tvrzení i odůvodnění, jaké poskytlo i Lucembursko ve věci právní jistoty (dobrá víra Lucemburska při provádění daňových rozhodnutí a odkaz na rozhodnutí týkající se *holdingových společností 1929* a *koordinačních center usazených v Belgii*) ([331]). Zároveň tvrdí, že rozsudek *Unicredito* ([332]), který připouští, by se společnost v rámci transakce rozhodla pro nástroj nejnižšího zdanění, zabraňuje navrácení podpory ([333]).

([318]) Viz oddíl 1 týkající se data a oddíl 2 týkající se dat daňových rozhodnutí a poskytnutí podpory.
([319]) Viz připomínky Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 20.
([320]) Viz připomínky Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 21.
([321]) Viz připomínky Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 20.
([322]) Rozhodnutí Komise 2014/200/EU ze dne 17. července 2013 o státní podpoře SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo Španělsko – Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu známý též pod názvem „španělský systém zdanění leasingu“ (Úř. věst. L 114, 16.4.2014, s. 1).
([323]) Rozhodnutí 2006/940/ES, body 102 až 113.
([324]) Rozhodnutí 2003/755/ES ze dne 17. února 2003 o režimu státních podpor provedenému Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, 30.10.2003, s. 25), body 117 až 120.
([325]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, body 336 až 339.
([326]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, body 346 a 349.
([327]) Rozhodnutí Komise 2007/256/ES ze dne 20. prosince 2006 o režimu podpor, které poskytla Francie podle článku 39 CA Obecného daňového zákoníku - státní pomoc C 46/2004 (ex 65/2004) (Úř. věst. L 112, 30.4.2007, s. 43).
([328]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 354.
([329]) Viz připomínky Lucemburska k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 21.
([330]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 356.
([331]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, body 323 až 333.
([332]) Viz rozsudek ve věci C-148/04, Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate, ECLI:EU:C:2005:774, bod 119.
([333]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, bod 334.

8.2.1.2. ***Posouzení***

(344) Ačkoliv jsou obecné zásady práva Unie zdrojem celého právního rámce Evropské unie, Soudní dvůr v souvislosti s navrácením podpor poskytl velmi restriktivní výklad těchto zásad. Zásada právní jistoty je obecnou zásadou práva Unie, která vyžaduje předvídatelnost pravidel i jejich právních účinků. Dle judikatury brání tato zásada tomu, aby Komise do nekonečna odkládala výkon svých pravomocí ([334]). Soudní dvůr rovněž rozhodl, že se lze této zásady dovolávat pouze ve výjimečných případech, které odrážejí zjevné selhání ze strany Komise a jasné porušení povinnosti řádné péče při výkonu pravomocí v oblasti dohledu ([335]).

(345) V tomto konkrétním případě nebyla sporná daňová rozhodnutí oznámena Komisi ani nebyla zveřejněna jiným způsobem, a tak se Komise dozvěděla o jejich existenci až 25. června 2015, kdy Lucembursko odpovědělo na její žádost o poskytnutí informací ze dne 25. března 2015. Z toho důvodu nedošlo ke zbytečnému prodlení ani k jasnému porušení povinnosti řádné péče při výkonu pravomocí ze strany Komise, které by ospravedlňovaly použití této zásady pro zabránění navrácení podpory.

(346) Skutečnost, že se Lucembursko domnívá, že použilo své vlastí právo v dobré víře a způsobem, které považuje za správný a v souladu s předcházející praxí, či skutečnost, že nesouhlasí s výkladem referenčního systému Komise, nejsou pro účely navrácení podpory relevantní. Přijetí tvrzení Lucemburska by mělo nepřijatelné důsledky, jelikož není možné, aby členský stát, který neustále uděluje protiprávní a s vnitřním trhem neslučitelnou podporu, nebyl povinen ji získat zpět. To by také znamenalo, že by mohla být pouhá skutečnost, že došlo k poskytnutí státní podpory v souladu s výkladem, který si členský sám učinil podle svého vnitrostátního práva, použita k zabránění navrácení podpory. Obdobný závěr by ohrozil použití pravidel ve věci poskytnutí státní podpory v případě veškerých podpor, které byly prohlášeny za protiprávní a neslučitelné s vnitřním trhem, jelikož povinnost navrátit podporu nevychází ze záměru členského státu při poskytnutí podpory, nýbrž z porušení hospodářské soutěže touto podporou. Navíc domnělá „složitost" analýzy daňových opatření ze strany Komise nepředstavuje přijatelné tvrzení, pokud jde o povinnost navrátit podporu v souladu s nařízením (EU) 2015/1589.

(347) Komise zamítá námitku, pokud jde o domnělý „nový přístup", na němž je založeno toto rozhodnutí. Analýza vedená Komisí je v souladu s jejími předchozími rozhodnutími i s judikaturou: v souvislosti s obecným daňovým režimem použitelným na daně z příjmů právnických osob v Lucembursku byla zjištěna existence selektivního zvýhodnění. V tomto ohledu platí, že členské státy se sice těší fiskální autonomii v oblasti přímých daní, ale každé daňové opatření, které členský stát přijme, musí být v souladu s pravidly Unie pro státní podporu, která jsou pro členské státy závazná a mají přednost před jejich vnitrostátními právními předpisy ([336]). Skutečnost, že Lucembursko či skupina Engie nesouhlasí s výkladem určitých ustanovení, či skutečnost, že skutková podstata, na níž se zakládá toto rozhodnutí se liší od skutkových podstat ostatních předchozích rozhodnutí, nečiní přístup Komise „inovativním". Kromě toho, jak již bylo dříve prokázáno, je referenční rámec stanovený Komisí v tomto rozhodnutí zcela v souladu s jejími předchozími rozhodnutími, ať již jde o věc Fiat, či věc Amazon či judikaturu Soudního dvora ([337]).

(348) Pokud jde o právo dovolávat se zásady ochrany legitimního očekávání, tak se toto právo vztahuje na každého jednotlivce, u kterého orgán EU „*vyvolal podložené naděje*" ([338]). Na uplatnění této zásady se vztahují významná omezení. Zaprvé Soud uvedl, že se nikdo nemůže dovolávat porušení této zásady pokud neexistují „*určité záruky, které mu byly poskytnuty správou*" ([339]). Tyto záruky musejí být poskytnuti orgány Evropské unie ([340]). Zadruhé se

([334]) Rozsudek ve věci Falck a A. di Bolzanov. Komise, C-74/00, ECLI:EU:C:2002:524, bod 140.
([335]) Rozsudek ve věci Komise v. Salzgitter, C-408/04 P, ECLI:EU:C:2008:236, body 100 až 107.
([336]) Viz rozsudky ve spojených věcech Belgické království a Forum 187 ASBL v. Komise, C-182/03 a C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, bod 81; ve spojených věcech Komise a Španělsko; Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; ve věci 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, bod 25; a nařízení ve věci Safilo, C-529/10, EU:C:2012:188, bod 18. Viz rovněž věc Belgie v. Komise, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, bod 66.
([337]) Viz 178. bod odůvodnění.
([338]) Viz rozsudky ve spojených věcech Belgické království a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, 'bod 147; a ve věci 265/85 Van den Bergh en Jurgens et Van Dijk Food Products Lopik v. Komise, Rec. 1987, s. 1155, bod 44.
([339]) Tamtéž.
([340]) Viz rovněž rozsudek ve věci FEDECOM v. Komise, T-243/09, ECLI:EU:T:2012:497, bod 91 a uvedenou judikaturu.

členské státy nemohou dovolávat této zásady, pokud Komisi neoznámily poskytnutí státní podpory ([341]). Zatřetí jakákoliv zdánlivá nečinnost Komise není významná, pokud jí nebyla oznámeno opatření státní podpory ([342]), z čehož vyplývá, že mlčení Komise nelze vykládat jako implicitní schválení opatření, které by mohlo vyvolat legitimní očekávání ([343]). V tomto případě Lucembursko neoznámilo sporná daňová rozhodnutí Komisi a Komise neposkytla Lucembursku konkrétní ujištění, že se ve věci sporných daňových opatření nejedná o podporu. Z tohoto důvodu se Lucembursko nemůže dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání.

(349) Pokud jde o skutečnost, že se Lucembursko a skupina Engie odkazují na předchozí rozhodovací praxi Komise v kontextu jak právní jistoty, tak ochrany legitimního očekávání, Komise úvodem připomíná, že není vázána svou předchozí rozhodovací praxí ([344]). Navíc uvedené věci nepodporují tvrzení Lucemburska a skupiny Engie.

(350) Pokud ve svém rozhodnutí týkajícím se *belgických koordinačních středisek*, Komise nenařídila navrácení podpory, učinila tak proto, že nevznesla námitky v předchozím rozhodnutí týkajícím se belgického režimu, který by vykazoval obdobné charakteristiky. Komise proto usoudila, že její předchozí rozhodnutí o belgickém opatření poskytla právo na legitimní očekávání příjemcům nového režimu, který v té době přezkoumávala. Stejně tak ve svém rozhodnutí vztahujícím se na daňová opatření vztahující se na hospodářská zájmová sdružení Komise uvedla, že dvě výjimečné okolnosti ospravedlňují nevymáhání poskytnuté podpory: Zaprvé se Komise opozdila ve výkonu svých pravomocí při přezkumu daňových opatření, jelikož neodpověděla na několik dopisů ze strany francouzských úřadů, a zadruhé příjemci těchto uvedených opatření byli uvedeni v omyl týkající se správnosti tohoto opatření, a to z důvodu předchozího rozhodnutí Komise, které předpokládalo, že obdobné opatření nepředstavuje státní podporu. Právě tato nejistota vyvolaná předchozím rozhodnutím odůvodňuje rozhodnutí Komise ve věci týkající se španělského systému zdanění leasingu nevymáhat poskytnutou podporu před zveřejněním rozhodnutí Komise ve věci daňových opatření vztahujících se na hospodářská zájmová sdružení. Žádná z těchto okolností v projednávaném případě nenastala. Komise neměla žádné mimořádné zpoždění a Lucembursko ani skupina Engie nebyly uvedeni v omyl z důvodu předchozího rozhodnutí Komise ve věci obdobného daňového režimu.

(351) Odkaz na věc *Holdings 1929* je stejně irelevantní. V této věci Komise rozhodla, že vzhledem k povaze existující podpory daňového režimu, který byla přijat v roce 1929, tedy před vstupem Smlouvy v platnost, nebude vyžadováno navrácení podpory. Následně rozhodla poskytnout přechodné období pro ukončení daňového režimu, a to z důvodu výjimečných okolností, jmenovitě z důvodu výjimečné délky režimu (76 let) a z důvodu, že by náhlé odstranění režimu mohlo mít závažné dopady na zaměstnanost a hospodářský růst v Lucembursku, kde v zemi s populací nepřesahující 110 000 pracujících působilo 13 000 holdingových společností osvobozených od daně. A opět žádná z těchto okolností v projednávaném případě nenastala: poskytnutá podpora nemůže být považována za již existující a rovněž navrácením podpory od společnosti Engie nehrozí Lucembursku žádné závažné hospodářské dopady. Komise taktéž zamítá tvrzení, že by navrácení podpory mělo závažné hospodářské následky na skupinu Engie. Jak již Soudní dvůr rozhodl, navrácení podpory nesmí být ovlivňováno okolnostmi spjatými s hospodářskou situací příjemce ([345]).

(352) Ani judikatura Soudního dvora *Unicredito* nebrání navrácení podpory. Obsahem tohoto rozsudku je, že ve stádiu navrácení podpory mohou vnitrostátní orgány vzít v úvahu případně příznivější daňové zacházení než podle obecného práva, které by bylo přiznáno příjemci „*při neexistenci protiprávní podpory a podle vnitrostátních pravidel*

([341]) Viz rozsudek ve spojených věcech Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya e.a. V. Komsie C-471/09 P až C-473/09 P, ECLI:EU:C:2011:521, bod 64: „*V tomto ohledu je třeba připomenout, že členský stát, jehož orgány poskytly podporu v rozporu s procesními pravidly stanovenými v článku 88 ES, se v zásadě nemůže dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání příjemců, aby se zbavil povinnosti přijmout nezbytná opatření k provedení rozhodnutí Komise, kterým mu bylo uloženo navrácení podpory. Připuštění takovéto možnosti by totiž znamenalo zbavení ustanovení článků 87 ES a 88 ES veškerého užitečného účinku, jelikož by vnitrostátní orgány mohly rozhodovat na základě svého protiprávního jednání a mařit účinnost rozhodnutí přijatých Komisí na základě těchto ustanovení Smlouvy o ES*“. Pro obdobnou argumentaci viz rozsudky ve spojených věcech Diputación Foral de Vizcaya e.a. v. Komise, C-465/09 až C-470/09, ECLI:EU:C:2011:372, bod 150; a rozsudek ve věci Itálie v. Komise, C-372/97, ECLI: EU:C:2003:275, bod 112.

([342]) Viz rozsudek ve spojených věcech Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya e.a. v. Komise C-471/09 P až C-473/09 P, ECLI:EU:C:2011:521, bod 68: Viz rovněž rozsudek ve věci Demesa et Territorio Histórico de Álava v. Komise, C-183/02, ECLI:EU:T:2004:701, bod 52.

([343]) Viz rozsudek ve spojených věcech Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya e.a. v. Komise C-471/09 P až C-473/09 P, ECLI: EU:C:2011:521, bod 76:

([344]) Viz rozsudek ve věci C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, bod 21.

([345]) Rozsudek ve věci Komise v. Belgie, 52/84, ECLI:EU:C:1986:3, bod 14. Judikatura citovaná skupinou Engie ve svých připomínkách na podporu svých tvrzení (poznámky pod čarou 168 až 170) je naprosto irelevantní. Nejenom, že tyto rozsudky nemají žádnou souvislost s rozhodnutími o navrácení státní podpory (týkají se omezování účinků rozsudků Soudního dvora v předběžné otázce), navíc potvrzují postoj Komise, podle nějž je možnost omezení účinku akt Unie „zcela výjimečná“ (viz rozsudek ve spojené věci Roders BV, C-367/93 až C-377/93 ECLI:EU:C:1995:261, bod 43).

slučitelných s právem Společenství“ ([346]). Skutečnost, že podnik může pro transakci zvolit „způsob vyžadující nižší zdanění“ či „příznivější daňové zacházení než podle obecného práva“ v ničem nebrání navrácení podpory, pokud tento způsob či zacházení představují protiprávní podporu, na niž se vztahuje rozhodnutí Komise.

8.2.2. ZÁSADA ŘÁDNÉ SPRÁVY

(353) Skupina Engie namítá, že rozhodnutí o zahájení řízení je odůvodněno nedostatečně. Zejména tvrdí, že se Komise při vznesení domněnky o selektivitě jednotlivých opatřeních na základě sporných daňových rozhodnutích či údajné odchylky od předpisů o zneužití práv v daňovém právu opírá o jediný odstavec. Nedostatečné odůvodnění by vedlo k porušení zásady řádné správy, které by taktéž znamenalo zamezení navrácení podpory ([347]).

(354) Komise nemůže přijmout tvrzení, že by došlo k porušení zásady řádné správy. O existenci podpory se dozvěděla až 25. června 2015 v rámci odpovědi Lucemburska na její žádost o informace ze dne 25. března 2015. V rámci řízení tudíž nedošlo k neodůvodněným prodlením.

(355) Pokud jde o nedostatečné odůvodnění, Komise připomíná, že rozhodnutí o zahájení řízení se musí omezit na *„shrnutí relevantních skutkových a právních skutečností, na předběžné hodnocení dotčeného státního opatření směřující k určení, zda má charakter podpory a na uvedení důvodů, které vyvolávají pochybnosti o jeho slučitelnosti se společným trhem*“ ([348]). Z důvodu předběžné povahy posouzení Komise nemůže skutečnost vnímaná jako nedostatek odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení bránit navrácení podpory. V každém případě Komise připomíná, že údajný nedostatek odůvodnění rozhodnutí o selektivitě jednotlivých opatřeních je irelevantním tvrzením, jelikož Komise toto rozhodnutí nezakládá na této domněnce.

8.2.3. ZÁSADA ROVNÉHO ZACHÁZENÍ

(356) Nakonec skupina Engie tvrdí, že došlo k porušení zásady rovného zacházení, jelikož bude mít rozhodnutí o navrácení podpory dopad pouze na skupinu Engie a nedotkne se dalších daňových poplatníků těžících ze stejného daňového zacházení ([349]). Soudní dvůr již rozhodl, že skutečnost, že další konkurující společnosti přijímají státní podporu, nemá žádný vliv na pouzení jedné konkrétní státní podpory ([350]). Vzhledem k tomu, že navrácení podpory je logickým důsledkem existence protiprávní podpory, je třeba toto zdůvodnění o to více použít pro navrácení protiprávní státní podpory.

(357) Z toho vyplývá, že žádná obecná právní zásada nemůže v tomto případě zabránit navrácení.

8.3. *METODIKA PRO NAVRÁCENÍ PODPORY*

(358) V případě protiprávní podpory, kterou Komise shledá neslučitelnou s vnitřním trhem, je cílem povinnosti zrušit podporu uložené členskému státu obnovit dřívější stav hospodářské soutěže na trhu. V této souvislosti Soudní dvůr stanovil, že cíle je dosaženo, jakmile příjemce vrátí částky protiprávně poskytnuté v rámci podpory, a ztratí tak výhodu, kterou měl na trhu ve srovnání se svými konkurenty, a obnoví se stav před poskytnutím podpory.

(359) Žádné ustanovení práva Unie nevyžaduje, aby Komise při nařízení navrácení podpory, která je prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem, vyčíslila přesnou částku podpory k navrácení ([351]). Naopak postačuje, že rozhodnutí Komise obsahuje údaje, které umožní osobě, jíž je určeno, aby bez obtíží určila tuto částku ([352]). Právo Unie pouze vyžaduje, aby navrácení protiprávní podpory obnovilo stav před poskytnutím podpory a aby k navrácení došlo dle postupů stanovených vnitrostátním právem ([353]). Komise se tedy může platně omezit na konstatování povinnosti vrácení dotčené podpory a přenechat vnitrostátním orgánům vypočtení přesné výše podpory k vrácení ([354]).

([346]) Viz rozsudek ve věci C-148/04, Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate, ECLI:EU:C:2005:774, bod č. 119.
([347]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, body 358 až 367.
([348]) Rozsudek ve věci Alcoa Trasformazioniv. Komise, C-194/09, ECLI:EU:C:2011:497, bod 102.
([349]) Viz připomínky skupiny Engie k k rozhodnutí o zahájení řízení, body 368 až 372.
([350]) Rozsudek ve věci, Het Vlaamse Gewest (Vlámský region) v. Komise,T-214/95, ECLI:EU:T:1998:77, bod 54.
([351]) Přestože se jedná o kontext „nemožnosti navrácení“, a nikoliv „obtížnosti stanovit výši podpory“.
([352]) Viz rozsudek ve věci C-441/06, Komise v. Francie, ECLI:EU:C:2007:616, bod 29 a citovaná judikatura.
([353]) Viz rozsudek ve spojených věcech Francie a France Télécom v. Komise, T-427/04 a T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, bod 297.
([354]) Viz rozsudek ve spojených věcech Francie a France Télécom v. Komise, T-427/04 a T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, bod 299.

(360) Pokud jde o protiprávní státní podporu ve formě daňových opatření, částka, která má být navrácena, by měla být vypočítána na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a částkou, která by byla vyplacena při neexistenci sporných daňových rozhodnutí. Rozdíl mezi těmito dvěma částkami představuje podporu přidělenou příjemci, která musí být v celé své výši navrácena.

(361) Jak již bylo vysvětleno v oddílu 6, podpora poskytnutá na základě sporných daňových rozhodnutí spočívá zejména v použití daňového osvobození příjmů z podílů na úrovni LNG Holding a CEF na příjmy, které z hospodářského hlediska odpovídají částkám odečteným jakožto výdaje LNG Supply a GSTM ([355]). Kombinované použití osvobození od daně a odečtů ze stejných částek mělo za následek skutečnost, že téměř veškeré výnosy realizované LNG Supply a GSTM unikly zdanění. Výhoda se tedy projevuje ve chvíli použití daňového osvobození příjmů z podílů na úrovni LNG Holding a CEF, které odpovídají navýšení ZORA a které byly dříve odečteny na úrovni LNG Supply a GSTM. V tomto ohledu Komise poukazuje na skutečnost, že dne 31. prosince 2016 ([356]) nebyly ještě ZORA GSTM převedeny na akcie GSTM, což u této transakce znamená, že ještě nebylo použito daňové osvobození příjmů z podílů. Následně tedy přiznaná podpora na základě daňových rozhodnutí GSTM nebyla ještě uskutečněna, a tudíž nemusí být navrácena žádná částka (pokud již nebyly ZORA GSTM přeměněny na akcie, tyto akcie nebyly zrušeny nebo prodány či bylo mezi 31. prosincem 2016 a datem tohoto rozhodnutí uplatněno daňové osvobození příjmů z podílů na odpovídající příjmy).

(362) Na druhou stranu ZORA LNG byla částečně přeměněna v roce 2014 a akcie LNG Supply, které během přeměny získala LNG Holding, byly stejného roku zrušeny, což představovalo výnos ve výši 506,2 milionu USD pro LNG Holding. Z důvodu uplatnění daňového osvobození příjmů z podílů nebyl tento příjem zdaněn. Tato výše odpovídá odečteným nákladům, v podobě navýšení ZORA, na úrovni LNG Supply.

(363) Vzhledem k výše uvedenému by měla být částka k navrácení stanovena: zaprvé s ohledem na veškeré příjmy uvedené v daňových přiznáních LNG Holding odpovídající přeměněným navýšením ZORA, které byly dříve odečteny na úrovni LNG Supply ([357]); zadruhé použitím na takto získanou částku obecného daňového režimu, jenž se vztahuje na příjmy právnických osob v Lucembursku, a to včetně základní sazby daně z příjmu společností, místní daně z příjmu, příplatků a daně z majetku. Takto vypočtená částka představuje výši podpory k navrácení s cílem odstranit selektivní zvýhodnění přidělené Lucemburskem na základě sporných daňových rozhodnutí. Komise bere na vědomí skutečnost, že až do účetního období 2016 včetně, představovala výše uvedených příjmů LNG Holding v daňových přiznáních odpovídající přeměněným navýšením ZORA, které byly odečteny na úrovni LNG Supply, 506,2 milionu USD, poskytnutých během účetního období 2014 ([358]).

(364) Metodika popsaná v 363. bodě odůvodnění by se měla vztahovat na CEF v případě, že dojde k uplatnění poskytnutí podpory z důvodu přeměny (úplné i částečné) ZORA GSTM na akcie GSTM, zrušením či prodejem těchto akcií a následným použitím daňového osvobození příjmů z podílů v daňových přiznáních CEF k datu přijetí tohoto rozhodnutí. To samé platí pro jakoukoliv další podporu poskytnutou LNG Holding k datu přijetí tohoto rozhodnutí v návaznosti na možnou další přeměnu ZORA LNG na akcie, zrušením či prodejem těchto akcií LNG Supply a následným použitím daňového osvobození příjmů z podílů v daňových přiznáních LNG Holding.

8.4. *SUBJEKT, KTERÝ MÁ PODPORU NAVRÁTIT*

(365) Vzhledem k připomínkám uvedeným v oddílech 6.6. a 8.3. má Komise za to, že by Lucembursko mělo nejdříve získat protiprávní a neslučitelnou již realizovanou podporu od LNG Holding ([359]). Pokud nebude LNG Holding schopna navrátit celou výši podpory získané na základě sporných daňových rozhodnutí, má Lucembursko povinnost získat celou dlužnou částku od Engie S.A. a/nebo od jejích nástupců, či od skupin společnosti, vzhledem k tomu, že se jedná o subjekt, který kontroluje skupinu Engie, jenž představuje jedinou hospodářskou jednotku, která je příjemcem podpory. Tak dojde k odstranění neoprávněné výhody poskytnuté na základě sporných daňových rozhodnutí a obnoví se stav před poskytnutím podpory.

([355]) Viz zejména 161., 196. a 245bod odůvodnění.
([356]) Datum poslední závěrky GSTM poskytnuté Lucemburskem.
([357]) Z tohoto důvodu není relevantní označení těchto příjmů na finančních a daňových účetních závěrkách LNG Holding jako „kapitálové zisky“ či „dividendy“ apod.
([358]) Viz 56. bod odůvodnění.
([359]) Rovněž u GSTM, pokud došlo k poskytnutí určité výše podpory k datu zveřejnění tohoto rozhodnutí.

9. SLEDOVÁNÍ UPLATŇOVÁNÍ ROZHODNUTÍ

(366) Jak bylo vysvětleno v oddílu 6.2., použití daňového osvobození příjmů z podílů na úrovni LNG Holding a CEF na příjmy, které z hospodářského hlediska odpovídají částkám odečteným jakožto výdaje LNG Supply a GSTM (navýšení ZORA) dalo vzniknout neoprávněné výhodě a představuje poskytnutou podporu Lucemburska na základě sporných daňových rozhodnutí. Komise nezpochybňuje zákonnost veškerých mechanismů zavedených skupinou Engie na převod dvou činností dle lucemburského daňového práva. Zpochybňuje pouze konkrétní účinky těchto mechanismů na celkovou výši dlužné daně ze strany skupiny Engie, jelikož téměř většina zisků realizovaných LNG Supply a GSTM v Lucembursku není zdaněna. Zejména Komise požaduje, aby Lucembursko neuplatňovalo daňové osvobození příjmů z podílů na úrovni holdingových společností na veškeré příjmy odpovídající částkám, jež byly dříve odečteny ze zdanitelných příjmů dceřiných společností.

(367) Vzhledem k tomu, že platnost smluv ZORA vyprší v roce 2024 a 2026 ([360]), bude velká část výhody poskytnuté na základě sporných daňových rozhodnutí skupině Engie realizována v budoucnosti, a to na základě rozhodnutí společnosti Engie, pokud jde o okamžik přeměny ZORA na akcie LNG Supply a GSTM a jejich následné zrušení či prodej. Proto se Komise domnívá, že vyjma povinnosti získat podporu, která již byla uplatněna, jak popisuje oddíl 8, je povinností Lucemburska nepovolovat uplatnění daňové osvobození příjmů z podílů na úrovni LNG Holding a CEF na příjmy odpovídající navýšení ZORA již odečtené LNG Supply a GSTM, a to ať již k datu vypršení platnosti smluv ZORA v roce 2024 a v roce 2026, dříve, nebo dokonce i po roce 2026 ([361]).

(368) Vzhledem k tomu, že ještě nebyla uplatněna velká část podpory poskytnuté Engie, a za účelem zajištění, že se tomu tak nestane v budoucnosti, je zapotřebí, aby Lucembursko poskytlo Komisi také daňová přiznání, finanční účetní závěrky a konečné daňové výměry následujících subjektů skupiny Engie: Engie LNG Supply, S.A., Engie Treasury Management S.à.r.l., Engie LNG Holding S.à.r.l., Engie Invest International S.A. (a to včetně daňových přiznání a účetních výměrů v rámci režimu daňové integrace) ([362]), Engie LNG (Lucembursko) S.à.r.l. a Electrabel Invest Luxembourg S.A. Dále poskytne Komisi veškerá nová daňová rozhodnutí přijatá Lucemburskem ve prospěch výše zmíněných subjektů a veškerých dalších subjektů skupiny Engie, která se týkají daňového režimu mechanismů zavedených skupinou Engie na základě sporných daňových rozhodnutí. Tyto informace jsou nezbytné k zajištění pokračujícího provádění tohoto rozhodnutí v průběhu času. Nadto pro každé účetní období Komise zejména ověří, že nedošlo k uplatnění daňového osvobození příjmů z podílů na úrovni Engie LNG Holding S.à.r.l. A Engie Invest International S.A z příjmů odpovídajících navýšení ZORA odečtených na úrovni Engie LNG Supply, S.A. A Engie Treasury Management S.à.r.l. Tato kontrolní povinnost se uplatní, ať již bude proces popsaný v 22. bodě odůvodnění dokončen, či nikoliv, tedy ať již bude mateřská společnost Engie LNG Supply, S.A. náležet skupině Engie, či skupině Total. Pokud se skupina Engie rozhodne pozměnit zavedené mechanismy na základě sporných daňových rozhodnutí, je povinností Lucemburska informovat Komisi o těchto změnách a o jejich dopadu na celkovou dlužnou daň skupiny Engie vůči Lucembursku. Povinnosti uvedené v tomto bodě odůvodnění platí, dokud nebudou veškeré akcie LNG Supply a GSTM zcela převedeny a následně zrušeny či prodány.

10. ZÁVĚR

(369) Závěrem Komise konstatuje, že Lucembursko porušením čl. 107 odst. 1 a čl. 108 odst. 3 Smlouvy protiprávně přidělilo skupině Engie státní podporu na základě sporných daňových rozhodnutí. Lucembursko je v souladu s článkem 16 nařízení (EU) 2015/1589 povinno vymáhat tuto podporu od LNG Holding, pokud tato společnost nenavrátí celou výši podpory, je Lucembursko povinno vymáhat zbývající částku od skupiny Engie S.A, od některého z jejích nástupců či od společností skupiny. Lucembursko je dále povinno dbát na to, aby v budoucnosti nebyla skupině Engie či jakékoliv společnosti této skupiny poskytnuta žádná další podpora v důsledku daňového zacházení uvedeného ve sporných daňových rozhodnutí. Komise proto

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Státní podpora poskytnutá Engie S.A. a dalším společnostem, ať již přímo, či nepřímo kontrolovaným Engie S.A, na základě daňových rozhodnutí vydaných lucemburskou daňovou správou dne 9. září 2008 ve znění změn a doplnění

([360]) Viz 34. a 63. bod odůvodnění.
([361]) To v praxi znamená, že Lucembursko nesmí vydat LNG Holding ani CEF žádný daňový výměr, v němž přijímá uplatnění daňové osvobození příjmů z podílů za výše stanovených podmínek.
([362]) Jedná se o nové názvy dotčených společností: viz poznámky pod čarou 4, 5, 16 a 20.

vyplývajících z daňových rozhodnutí ze dne 30. září 2008, 3. března 2009, 9. března 2009 a 13. března 2009, dále na základě daňových rozhodnutí vydaných lucemburskou daňovou správou dne 9. února 2010 ve znění změn a doplnění vyplývajících z daňových rozhodnutí ze dne 15. června 2012, a protiprávně uplatněná Lucemburskem v rozporu s čl. 108 odst. Smlouvy o fungování Evropské unie je neslučitelná s vnitřním trhem.

Článek 2

1. Lucembursko od Engie LNG Holding S.à.r.l. protiprávní a neslučitelnou podporu uvedenou v článku 1 získá zpět.

2. Veškeré částky, které Lucembursko v návaznosti na navrácení podpory uvedené v odstavci 1 nezíská od Engie LNG Holding S.à.r.l., získá od Engie S.A. či od některého z jejích nástupců či od společností skupiny.

3. Částky, které mají být navráceny, se úročí ode dne, kdy byly dány k dispozici příjemci, až do okamžiku jejich skutečného navrácení.

4. Úroky se vypočítávají jako složený úrok v souladu s kapitolou V nařízení (ES) č. 794/2004.

5. Od data přijetí tohoto rozhodnutí je Lucembursko povinno neposkytovat dále podporu uvedenou v článku 1.

Článek 3

1. Navrácení podpory poskytnuté v rámci opatření uvedených v článku 1 se provede s okamžitým účinkem.

2. Lucembursko zajistí, aby toto rozhodnutí bylo provedeno do čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

1. Do dvou měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí sdělí Lucembursko informace ohledně metody zvolené pro výpočet přesné částky podpory.

2. Lucembursko bude Komisi průběžně informovat o postupu vnitrostátních opatření přijatých k provedení tohoto rozhodnutí až do úplného navrácení podpory poskytnuté na základě režimů uvedených v článku 1. Na žádost Komise jí neprodleně poskytne informace o opatřeních, která byla již přijata a která jsou plánována k provedení tohoto rozhodnutí.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Lucemburskému velkovévodství.

V Bruselu dne 20. června 2018.

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
členka Komise