II

(Ne teisėkūros procedūra priimami aktai)

SPRENDIMAI

KOMISIJOS SPRENDIMAS (ES) 2019/421

2018 m. birželio 20 d.

dėl valstybės pagalbos SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Engie“

(pranešta dokumentu Nr. C(2018) 3839)

(Tekstas autentiškas tik prancūzų kalba)

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS KOMISIJA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – Sutartis), ypač į jos 108 straipsnio 2 dalies pirmąją pastraipą,

atsižvelgdama į Europos ekonominės erdvės susitarimą, ypač į jo 62 straipsnio 1 dalies a punktą,

pagal pirmiau nurodytą (-as) nuostatą (-as) ([1]) paprašiusi suinteresuotąsias šalis pateikti pastabų ir atsižvelgdama į jų pastabas,

kadangi:

1. PROCEDŪRA

(1) 2015 m. kovo 23 d. raštu Komisija išsiuntė Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei (toliau – Liuksemburgas) ([2]) prašymą pateikti informacijos apie išankstinių mokesčių sprendimų (toliau – mokesčių sprendimai), priimtų dėl grupės „Engie“ (buvusios grupės „GDF Suez“), praktiką ([3]). Šiame rašte Komisija prašė Liuksemburgo pateikti visus šios nuo 2004 metų iki Komisijos rašto datos grupės bendrovėms palankius ir grupei ar bet kuriam jos subjektui skirtus ir nurodytu laikotarpiu arba pastaruosius dešimt metų galiojusius mokesčių sprendimus, taip pat šios grupės ir jos juridinių subjektų 2011, 2012 ir 2013 metų finansines ataskaitas ir mokesčių deklaracijų kopijas.

(2) 2015 m. birželio 25 d. Liuksemburgas atsakė į prašymą ir pateikė informaciją apie Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtus kelioms šioje šalyje įsisteigusioms grupės „Engie“ bendrovėms, tarp kurių bendrovei „GDF Suez LNG Supply S.A.“ (toliau – „LNG Supply“) ([4]) ir bendrovei „GDF Suez Treasury Management S.à.r.l.“ (toliau – GSTM) ([5]), palankius mokesčių sprendimus. Būtent, Liuksemburgas pateikė du mokesčių sprendimų prašymus ir atitinkamus jų patvirtinimus, susijusius su dviem beveik vienodais turto perdavimo grupės viduje

([1]) OL C 36, 2017 2 3, p. 13.
([2]) Nusiųsto rašto nuoroda SA.37267 (2013/CP) – Sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktika – Liuksemburgas.
([3]) 2015 m. „GDF Suez“ grupės pavadinimas buvo pakeistas į „Engie“. žr. „Engie“ interneto svetainę (https://www.engie.com/groupe/histoire-groupe-engie/).
([4]) 2015 m. pavadinimas pakeistas į „Engie LNG Supply S.A.“ „LNG“ yra „liquefied natural gas“ (suskystintos gamtinės dujos) santrumpa.
([5]) 2015 m. pavadinimas pakeistas į „Engie Treasury Management S.à.r.l.“

sandoriais, kuriais pirmuoju atveju grupės „Engie“ bendrovės perdavė turtą bendrovei „LNG Supply“, o antruoju – bendrovei GSTM. Ir vienu, ir kitu atveju šis perdavimas buvo finansuojamas privaloma konvertuoti į akcijas paskola be palūkanų ZORA ([6]) (toliau atitinkamai – ZORA LNG ir ZORA GSTM, bendrai – ZORA) ir iš anksto apmokėta išankstine pardavimo sutartimi (atitinkamai – LNG išankstinė sutartis ir GSTM išankstinė sutartis, bendrai – išankstinės sutartys).

(3) 2016 m. balandžio 1 d. raštu Komisija nurodė, kad remdamasi Liuksemburgo pateikta informacija ji negali atmesti galimybės, kad šioms grupės „Engie“ bendrovėms palankūs mokesčių sprendimai turi valstybės pagalbos, kuri nėra suderinama su vidaus rinka, požymių. Todėl ji paprašė Liuksemburgo nurodyti priežastis, kodėl šios priemonės neturėtų būti laikomos atrankinio pobūdžio priemonėmis, arba priešingu atveju nurodyti, kuo jos gali būti grindžiamos Sąjungos teisės dėl valstybės paramos atžvilgiu, ir pateikti papildomą informaciją ir paaiškinimus.

(4) 2016 m. gegužės 3 d. laišku Komisija priminė Liuksemburgui pateikti 3 konstatuojamojoje dalyje nurodytą informaciją.

(5) 2016 m. gegužės 23 d. Liuksemburgas atsakė į Komisijos 2016 m. balandžio 1 d. prašymą pateikti informaciją.

(6) 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisija nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą pagal Sutarties 108 straipsnio 2 dalį dėl „Engie“ taikytos apmokestinimo tvarkos suteikus Liuksemburgo priimtus mokesčių sprendimus, nes tokia tvarka galėtų būti laikoma valstybės pagalba Sutarties 107 straipsnio 1 dalies prasme (toliau – sprendimas pradėti procedūrą) ([7]).

(7) 2016 m. lapkričio 21 d. Liuksemburgas pateikė savo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą ir prašomą informaciją.

(8) 2017 m. vasario 3 d. sprendimas pradėti procedūrą paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ([8]). Komisija pakvietė suinteresuotąsias šalis pateikti pastabas dėl šios priemonės.

(9) 2017 m. vasario 27 d. Komisija gavo bendrovės „Engie“ pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą. 2017 m. kovo 10 d. raštu Komisija persiuntė šias pastabas Liuksemburgo valdžios institucijoms, kurioms buvo suteikta galimybė atsakyti.

(10) Išnagrinėjusi Liuksemburgo ir „Engie“ pateiktas pastabas, 2017 m. kovo 22 d. raštu Komisija paprašė Liuksemburgo valdžios institucijų pateikti papildomą informaciją.

(11) 2017 m. balandžio 10 d. rašte Liuksemburgas nurodė, kad „Engie“ pateiktos pastabos sutampa su jo pastabomis.

(12) 2017 m. gegužės 12 d. Liuksemburgas pateikė 2017 m. kovo 22 d. raštu prašytą informaciją.

(13) 2017 m. birželio 1 d. Komisijos tarnybos susitiko su Liuksemburgo valdžios institucijomis ir „Engie“. Buvo parengtas Komisijos ir Liuksemburgo suderintas šio susitikimo protokolas. Po susitikimo, 2017 m. birželio 16 d. Liuksemburgas pateikė papildomą informaciją.

(14) 2017 m. gruodžio 11 d. raštu, atsakydama į 2017 m. birželio 1 d. susitikime Liuksemburgo valstybės institucijų ir „Engie“ pateiktas pastabas, Komisija paprašė patikslinti kai kuriuos tyrimo elementus (toliau – 2017 m. gruodžio 11 d. raštas) ir paprašė papildomos informacijos. Komisija paprašė Liuksemburgo perduoti šio rašto kopiją „Engie“.

([6]) Nors byloje tiksli santrumpos ZORA reikšmė nėra nurodyta ir Liuksemburgas jos nepaaiškino, Komisija daro prielaidą, kad ji reiškia „kaip akcijas grąžintinas obligacijas be palūkanų“ (pranc. *Zéro-intérêts Obligation Remboursable en Actions*).

([7]) 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisijos sprendimas SA.44888 (2016/NN) (ex 2016/EO) „Galima valstybės pagalba bendrovei „GDF Suez“ (OL C 36, 2017 2 3, p. 13).

([8]) Žr. 1 išnašą.

(15) 2018 m. sausio 31 d. Liuksemburgo valdžios institucijos ir „Engie“, atsakydamos į 2017 m. gruodžio 11 d. raštą, pateikė savo pastabas. Tą pačią dieną Liuksemburgas taip pat pateikė 2017 m. gruodžio 11 d. rašte prašomą informaciją.

2. **PAGRINDINIAI FAKTAI**

2.1. *GRUPĖ „ENGIE“*

(16) Grupę „Engie“ sudaro Prancūzijoje įsisteigusi bendrovė „Engie S.A.“ ir tiesiogiai ar netiesiogiai bendrovės „Engie S. A.“ valdomos bendrovės (bendrai vadinamos „Engie“). Grupė „Engie“ buvo sukurta 2008 m. susijungus Prancūzijos įmonių grupėms „GDF“ ir „Suez“ (buvusiai „Lyonnaise des Eaux“) ([9]). „Engie“ pagrindinė buveinė yra Prancūzijoje. Bendrovės „Engie S.A.“ akcijomis yra prekiaujama Paryžiaus, Briuselio ir Liuksemburgo akcijų biržose ([10]).

(17) „Engie“ vykdo veiklą trijose pagrindinėse srityse: elektros energijos, gamtinių dujų ir suskystintų gamtinių dujų gamyba ir energijos vartojimo efektyvumo paslaugos. „Engie“ daugiausia vykdo veiklą elektros energijos gamybos ir tiekimo ([11]), taip pat prekybos energija, gamtinių dujų paieškos ir gamybos, tiekimo, perdavimo ir paskirstymo, energijos naudojimo efektyvumo paslaugų tiekimo ir energetikos įrenginių srityse.

(18) „Engie“ dirba 153 090 darbuotojų 70 šalių ([12]). 2016 m. grupės apyvarta buvo 66,6 mlrd. EUR ([13]). Iš visos grupės apyvartos 52,2 mlrd. EUR buvo pasiekta Europoje ([14]). 2016 metais 67,3 % pajamų neatskaičius palūkanų, mokesčių, nusidėvėjimo ir amortizacijos (EBITDA) buvo uždirbta Europoje ([15]).

(19) Liuksemburge „Engie“ veikia įvairių juridinių subjektų, kurių keletas yra susiję su sandoriais, kuriems taikyti ginčijami mokesčių sprendimai, pavidalu. „Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A.“ (toliau – CEF) ([16]) yra 1933 m. Liuksemburge įsteigta „Engie“ patronuojamoji bendrovė. Šios bendrovės veiklos objektas yra Liuksemburgo ir užsienio subjektų kapitalo dalių įsigijimas, taip pat tų kapitalo dalių valdymas, naudojimas ir priežiūra ([17]). Daugiausia ji teikia garantijas ir paskolas grupės viduje grupės patronuojamosioms bendrovėms. Bendrovė CEF gauna pajamas iš palūkanų ir užmokesčio už paskolų ir garantijų teikimą ([18]).

(20) Bendrovė GSTM yra Liuksemburge registruota bendrovė, kurios 100 % priklauso bendrovei CEF. Liuksemburge ji vykdo „Engie“ iždo valdymo ir finansavimo veiklą. 2012 m. birželio 15 d. prašyme priimti išankstinį mokesčių sprendimą nurodyta, kad „daugiausia bendrovė GSTM teikia paskolas įvairiomis valiutomis (dažniausiai EUR ir USD) susijusioms bendrovėms ir vykdo iždo centralizavimo veiklą […]. Bendrovės GSTM iždo centralizavimo veikla apima nuo [2–7] iki [7–12] mlrd. EUR.“ ([19])

(21) „GDF Suez LNG Holding S.à.r.l.“ (toliau – „LNG Holding“) ([20]) yra 2009 m. Liuksemburge įsteigta „Engie“ patronuojamoji bendrovė. Šios bendrovės veiklos objektas yra Liuksemburgo ir užsienio subjektų kapitalo dalių įsigijimas, taip pat tų kapitalo dalių valdymas ([21]). Bendrovė CEF valdo 100 % bendrovės „LNG Holding“.

([9]) Žr. „Engie“ interneto svetainę (https://www.engie.com/groupe/histoire-groupe-engie/).
([10]) Žr. „Engie“ interneto svetainę (http://www.engie.com/journalistes/communiques-de-presse/gdf-suez-devient-engie/).
([11]) 2014 m. ji valdė beveik 650 jėgainių visame pasaulyje (Pagrindiniai „Engie“ duomenys, https://library.engie.com/uid_3b0d9abd-abf7-404d-913f-0c30f10eb8d0#app=3d20&9557-source=xmlConfs/init.xml&l=fr&p=0&v=Version1).
([12]) 2016 m. gruodžio 31 d. duomenys (http://www.engie.com/wp-content/uploads/2017/03/chifres-cles-2016-v1_va.jpg).
([13]) „Engie“, pagrindiniai duomenys (http://www.engie.com/wp-content/uploads/2017/03/chifres-cles-2016-v1_va.jpg).
([14]) „Engie“, 2016 m. metiniai rezultatai, Priedai FY 2016 (https://www.engie.com/investisseurs/resultats-3/resultats-2016/). 3,8 mlrd. EUR buvo uždirbta Lotynų Amerikoje, 4,7 mlrd. EUR Šiaurės Amerikoje, 5,5 mlrd. EUR Azijoje, Artimuosiuose Rytuose ir Okeanijoje ir 0,3 mlrd. EUR Afrikoje.
([15]) Ten pat nurodyta, kad 15,1 % pajamų uždirbta Lotynų Amerikoje, 5,9 % – Šiaurės Amerikoje ir 11,6 % – likusioje pasaulio dalyje.
([16]) 2015 m. pavadinimas pakeistas į „Engie Invest International S.A.“
([17]) Žr. neauditutą 2014 m. gruodžio 31 d. bendrovės CEF finansinę ataskaitą.
([18]) Žr. https://www.engie.com/wp-content/uploads/2015/06/gsii-co.pdf.
([19]) Žr. 2012 m. birželio 15 d. prašymą priimti išankstinį mokesčių sprendimą, p. 2.
([20]) 2015 m. pavadinimas pakeistas į „Engie LNG Holding S.à.r.l.“
([21]) Žr. 2013 m. gruodžio 31 d. bendrovės „LNG Holding“ finansinę ataskaitą.

(22) Bendrovė „LNG Holding“ valdo 100 % bendrovės „LNG Supply“. Ji užsiima suskystintų gamtinių dujų (toliau – SGD), dujų ir išvestinių dujų produktų pirkimo, pardavimo ir prekybos, taip pat SGD perdavimo veikla ir yra sudariusi daug sutarčių su tarptautinėmis energetikos bendrovėmis ([22]). 2018 m. „Engie“ paskelbė apie savo ketinimą parduoti kai kuriuos savo SGD verslo segmentus, tarp jų bendrovę „LNG Supply“, bendrovei „Total S. A.“ ([23]).

2.2. *GINČIJAMI MOKESČIŲ SPRENDIMAI*

2.2.1. ĮVADAS

(23) Šis sprendimas yra susijęs dviem Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtų grupės „Engie“ bendrovėms palankių išankstinių mokesčių sprendimų (toliau – aptariami išankstiniai mokesčių sprendimai, arba ginčijami mokesčių sprendimai) rinkiniais. Ginčijami mokesčių sprendimai yra susiję su dviem vienodais grupės „Engie“ viduje tarp atskirų grupės bendrovių įgyvendintais sandoriais. Abiem atvejais „Engie“ perdavė visą visiškai veikiančios komercinės veiklos turto rinkinį Liuksemburge esančiai patronuojamajai bendrovei, o ši ėmė vykdyti šią komercinę veiklą.

(24) Kiekvienos patronuojamosios bendrovės sumokėta kaina buvo finansuojama Liuksemburge įsikūrusios grupei priklausančios bendrovės tarpininkės 15 metų suteikta privaloma konvertuoti į akcijas paskola be palūkanų (ZORA). Už ZORA paskolą periodinės palūkanos nemokamos, tačiau, konvertavus ją į akcijas, patronuojamoji bendrovė akcijomis kreditoriui išmoka nominalią ZORA paskolos sumą su priemoka, kurią sudaro visas ZORA paskolos laikotarpiu patronuojamosios bendrovės gautas pelnas, išskaičius su Liuksemburgo mokesčių institucijomis sutartą nedidelę maržą ([24]) (šios priemokos suma ginčijamuose mokesčių sprendimuose ir bendrovių mokesčių deklaracijose yra vadinama „ZORA prieaugiu“) ([25]).

(25) Savo ruožtu bendrovė tarpininkė šią paskolą tuo pat metu finansuoja iš anksto apmokėta išankstine pardavimo sutartimi (toliau – išankstinė sutartis), sudaryta su irgi Liuksemburge reziduojančia kontroliuojančiąja bendrove, kuri vienu metu yra ir patronuojamosios bendrovės, ir bendrovės tarpininkės vienintelė akcininkė. Pagal išankstinės sutarties sąlygas, kontroliuojančioji bendrovė sumoka bendrovei tarpininkei ZORA paskolos nominalios vertės dydžio sumą mainais už teisę į akcijas, kurias konvertavusi ZORA paskolą išleis patronuojamoji bendrovė. Tokiu būdu, jei patronuojamoji bendrovė uždirba pelną ZORA paskolos laikotarpiu, konvertavus ZORA paskolą, kontroliuojančioji bendrovė gauna akcijas, į kurias yra įtraukta ZORA paskolos prieaugio vertė. Taigi, kontroliuojančioji bendrovė per išankstinę sutartį ir ZORA paskolą suteikia patronuojamajai bendrovei turtui įsigyti reikalingą finansavimą.

(26) Ginčijami mokesčių sprendimai patvirtina tokią šių bendrovių apmokestinimo tvarką: kiekvienais metais patronuojamoji bendrovė išskaičiuoja atidėjinius ZORA paskolos prieaugiui, kurį turės sumokėti konvertavus paskolą. Dėl to patronuojamoji bendrovė nebus apmokestinta, išskyrus su mokesčių institucijomis sutartos nedidelės maržos mokėjimą. Kai kontroliuojančioji bendrovė realizuos ZORA paskolos prieaugį ([26]), šis pelnas bus atleistas nuo mokesčio pagal Liuksemburge taikomą patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių sistemą, kuria tam tikromis aplinkybėmis leidžiama neapmokestinti iš turimų kitų bendrovių akcinio kapitalo dalių gautų pajamų. Bendrovei tarpininkei apmokestinimas taip pat nėra taikomas, kadangi konvertavus ZORA paskolą uždirbtas pelnas (ZORA paskolos prieaugis) kompensuojamas to paties dydžio nuostoliu, atsiradusiu dėl išankstinės sutarties ([27]). Galiausiai, tai reiškia, kad ZORA paskolos prieaugis išskaitomas patronuojamosios

([22]) Remiantis 2008 m. rugsėjo 9 d. prašymu priimti išankstinį mokesčių sprendimą, tuo metu pagrindinį turtą sudarė: SGD terminalo pajėgumo sandoris ir su šiuo terminalu susijęs apsikeitimo sandoris, su bendrove „Yemen LNG LLC“ sudaryta SGD pirkimo ir pardavimo sutartis, įvairios frachtavimo ir ilgalaikio saugojimo sutartys. Išsamus perduoto turto sąrašas pateiktas 2009 m. spalio 30 d. sandorio tarp „GDF Suez LNG Trading S.A“ ir „LNG Supply“ 1 priede.

([23]) 2018 m. balandžio 11 d. Komisija, vadovaudamasi Tarybos reglamento (EB) Nr. 139/2004 6 straipsnio 1 dalies b punktu (OL L 24 2004 1 29, p. 1), nusprendė neprieštarauti, kad bendrovė „Total S.A“ įgytų išskirtinę „Engie“ tam tikrų SGD verslo segmento, kuriam priklauso „LNG Supply“, dalių kontrolę.

([24]) Mažiau nei 1 % bendrovės faktinio komercinės veiklos pelno.

([25]) Jei ZORA paskolos laikotarpiu patronuojamoji bendrovė patiria nuostolių, ZORA paskolos prieaugis yra neigiamas ir mažina nominalią ZORA paskolos sumą.

([26]) Pavyzdžiui, jei ji panaikintų pagal išankstinę sutartį gautas akcijas.

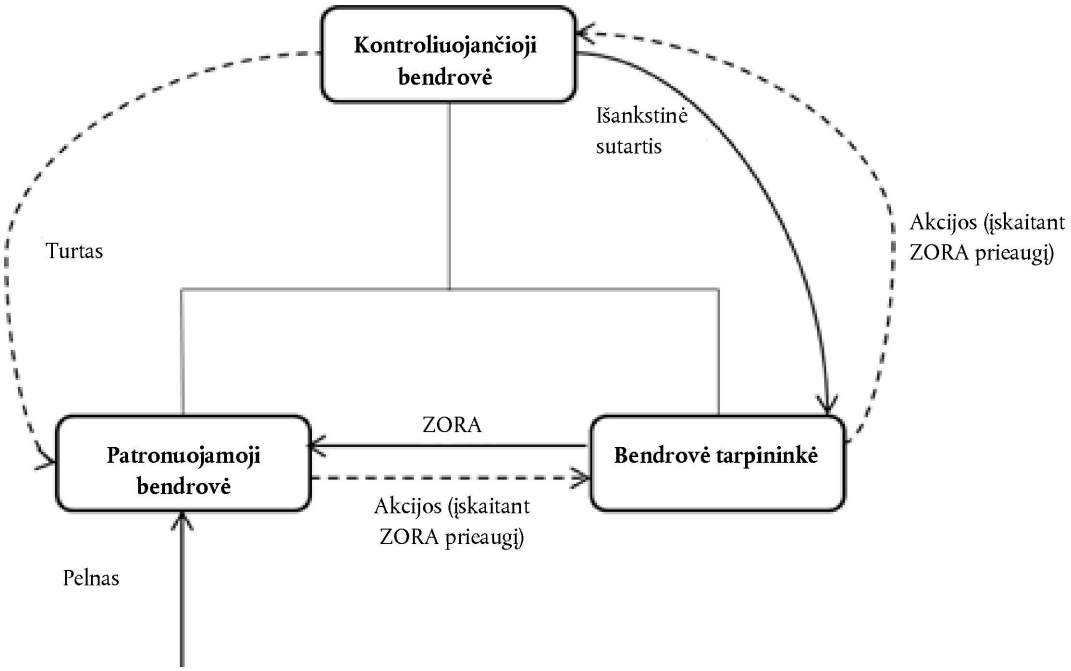
([27]) Nors ginčijamuose mokesčių sprendimuose buvo numatyta, kad bendrovei tarpininkei apmokestinimas nebus taikomas pagal specialiąją Liuksemburgo mokesčių įstatymo nuostatą (22a straipsnį), leidžiančią atidėti iš paskolų konvertavimo į kapitalo dalis gauto kapitalo prieaugio apmokestinimą, vėliau Liuksemburgas nurodė, kad iki šio sprendimo dienos įvykdyto vienintelio konvertavimo atveju bendrovės minėtąja nuostata nepasinaudojo. Bet kuriuo atveju, nepriklausomai nuo specialiosios nuostatos taikymo, bendrovė tarpininkė iš konvertavimo neuždirbs jokio pelno.

bendrovės lygmeniu ir kad nuo tokio pat dydžio sumos kontroliuojančioji bendrovė taip pat nemoka mokesčio, kadangi ji laikoma neapmokestinamomis pajamomis. Todėl ZORA paskolos prieaugis, kuris sudaro beveik visą ZORA paskolos laikotarpiu patronuojamosios bendrovės gautą pelną, Liuksemburge išvengia apmokestinimo ([28]).

(27) Struktūra aprašyta 23–26 konstatuojamosiose dalyse ir iliustruota 1 paveiksle.

1 paveikslas

Ginčijamais mokesčių sprendimais sukurtų struktūrų iliustracija



2.2.2. GINČIJAMŲ MOKESČIŲ SPRENDIMŲ APRAŠYMAS

(28) Tokia apmokestinimo tvarka buvo patvirtinta dviem mokesčių sprendimų grupėmis, susijusiomis su dviem skirtingomis „Engie“ sukurtomis struktūromis.

(29) Pirmoji išankstinių mokesčių sprendimų grupė yra susijusi su Liuksemburgo bendrovės „Suez LNG Trading S.A“ (toliau – „LNG Trading“) SGD ir išvestinių dujų produktų pirkimo, pardavimo ir prekybos verslo (toliau – SGD verslas) ([29]) perdavimu bendrovei „LNG Supply“. Ją sudaro penki, gavus „Engie“ mokesčių patarėjo (toliau – mokesčių patarėjas) įvairių „Engie“ bendrovių vardu pateiktus mokesčių sprendimų prašymus (toliau bendrai – LNG mokesčių sprendimai), Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimti mokesčių sprendimai.

(1) Pirmasis išankstinis mokesčių sprendimas buvo priimtas 2008 m. rugsėjo 9 d. (toliau – 2008 m. LNG mokesčių sprendimas). Jis buvo priimtas gavus tą pačią dieną pateiktą prašymą dėl išankstinio mokesčių sprendimo (toliau – 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymas), susijusio su bendrovės „LNG Trading“ SGD verslo perdavimo bendrovei „LNG Supply“ finansavimo sutarčių (ZORA LNG paskolos ir LNG išankstinės sutarties) apmokestinimo tvarka. 2008 m. LNG mokesčių sprendimas buvo iš dalies pakeistas ir (arba) papildytas kitais Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtais išankstiniais mokesčių sprendimais.

(2) 2008 m. rugsėjo 30 d. pateiktas prašymas priimti išankstinį mokesčių sprendimą, susijęs su bendrovės „LNG Trading“ faktinio valdymo perkėlimu į Nyderlandus. Šį mokesčių sprendimo prašymą Liuksemburgo mokesčių administratorius patenkino tą pačią dieną.

([28]) Iš tiesų, patronuojamajai bendrovei taikomas apmokestinimas siekia tik mažiau nei 1 % faktinio bendrovės komercinės veiklos pelno.
([29]) Žr. 22 konstatuojamąją dalį.

(3) 2009 m. kovo 3 d. pateiktas prašymas priimti išankstinį mokesčių sprendimą (toliau – 2009 m. LNG mokesčių sprendimo prašymas), kuriuo iš dalies keičiama 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta struktūra. Šį mokesčių sprendimo prašymą Liuksemburgo mokesčių administratorius patenkino tą pačią dieną.

(4) 2012 m. kovo 9 d. pateiktas prašymas priimti išankstinį mokesčių sprendimą (toliau – 2012 m. LNG mokesčių sprendimo prašymas), kuriame išaiškinami kai kurie apskaitos terminai, naudojami apskaičiuojant apmokestinamą bendrovės „LNG Supply“ maržą. Šį mokesčių sprendimo prašymą Liuksemburgo mokesčių administratorius patenkino tą pačią dieną.

(5) Galiausiai, 2013 m. rugsėjo 20 d. pateiktas prašymas priimti išankstinį mokesčių sprendimą, kurio tikslas – išaiškinti dalinio ZORA LNG konvertavimo apmokestinimo tvarką (toliau – mokesčių sprendimo prašymas dėl LNG konvertavimo) Šį prašymą priimti išankstinį mokesčių sprendimą Liuksemburgo mokesčių administratorius patenkino savo 2014 m. kovo 13 d. raštu (toliau – LNG mokesčių sprendimas dėl konvertavimo).

(30) Antroji išankstinių mokesčių sprendimų grupė yra susijusi su bendrovės CEF iždo valdymo ir finansavimo verslo (toliau – finansavimo ir iždo valdymo verslas) ([30]) perdavimu bendrovei GSTM. Ją sudaro du, gavus „Engie“ mokesčių patarėjo įvairių „Engie“ bendrovių vardu pateiktus išankstinių mokesčių sprendimų prašymus, Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimti mokesčių sprendimai (toliau bendrai – GSTM išankstiniai mokesčių sprendimai arba GSTM sprendimai).

(1) Pirmąjį išankstinį mokesčių sprendimą Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė 2010 m. vasario 9 d. (toliau – 2010 m. GSTM mokesčių sprendimas). Jis buvo priimtas gavus tą pačią dieną pateiktą prašymą priimti išankstinį mokesčių sprendimą (toliau – 2010 m. GSTM mokesčių sprendimo prašymas), susijusį su bendrovės CEF finansavimo ir iždo valdymo verslo perdavimo bendrovei GSTM finansavimo sutarčių (ZORA GSTM paskolos ir GSTM išankstinės sutarties) apmokestinimo tvarka.

(2) 2010 m. GSTM mokesčių sprendimas buvo papildytas 2012 m. birželio 15 d. prašymu priimti išankstinį mokesčių sprendimą, susijusį, be kita ko, su galimu ZORA GSTM paskolos padidinimu (toliau – 2012 m. GSTM mokesčių sprendimo prašymas). Šį išankstinio mokesčių sprendimo prašymą Liuksemburgo mokesčių administratorius patenkino tą pačią dieną (toliau – 2012 m. GSTM mokesčių sprendimas).

(31) Kiekvienos LNG ir GSTM mokesčių sprendimuose sukurtos struktūros kontroliuojančiosios bendrovės atitinkamai yra „LNG Holding“ ir CEF (toliau bendrai – kontroliuojančiosios bendrovės). ZORA paskolas suteikusios bendrovės tarpininkės yra atitinkamai bendrovė „GDF Suez LNG (Luxembourg) S.à.r.l.“ (toliau – „LNG Luxembourg“) ir „Electrabel Invest Luxembourg SA“ (toliau – EIL) (toliau bendrai su „LNG Luxembourg“ – kreditorės). Galiausiai, SGD verslą ir finansavimo ir iždo valdymo verslą perėmusios ir veiklą vykdančios patronuojamosios bendrovės yra „LNG Supply“ ir GSTM (toliau bendrai – patronuojamosios bendrovės).

2.2.3. IŠSAMUS LNG MOKESČIŲ SPRENDIMŲ APRAŠYMAS

2.2.3.1. *LNG mokesčių sprendimuose aprašyti sandoriai*

(32) 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad bendrovę „LNG Trading“ sudarys dvi naujos Liuksemburgo bendrovės mokesčių mokėtojos: „LNG Luxembourg“ ir „LNG Supply“. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme patikslinta, kad SGD verslas bus parduotas bendrovei „LNG Luxembourg“, kuri, savo ruožtu, perparduos jį bendrovei „LNG Supply“ ([31]). Tačiau, vėliau šita struktūra buvo pakeista: 2009 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad, prieš integruodama bendroves „LNG Luxembourg“, „LNG Supply“ ir „LNG Holding“, bendrovė CEF pirmiausia įsigijo bendrovės „LNG Trading“ akcijų. Tokiu būdu bendrovė „LNG Holding“ struktūroje ([32]) perėmė bendrovės „LNG Trading“ funkciją ([33]).

([30]) Žr. 20 konstatuojamąją dalį.
([31]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, 1 skirsnis.
([32]) Tačiau šie turto perdavimo struktūros pakeitimai neturėjo poveikio įvairių bendrovių apmokestinimo tvarkai.
([33]) Faktinis bendrovės „LNG Trading“ valdymas buvo perkeltas į Nyderlandus (žr. 2008 m. rugsėjo 30 d. išankstinio mokesčių sprendimo prašymą). Paskui, 2012 m. spalio 1 d., bendrovė buvo likviduota [žr. 2015 m. birželio 25 d. Liuksemburgo raštą, kurio nuoroda SA 37.267 (2013/CP) – Sprendimų dėl mokesčių priėmimo praktika – Liuksemburgas].

(33) Sukurta struktūra:

(1) Bendrovė „LNG Supply“ įsigyja bendrovės „LNG Trading“ komercinę veiklą (SGD verslą) už maždaug 750 mln. USD;

(2) Bendrovė „LNG Supply“ finansuoja sandorį 15 metų privaloma konvertuoti į akcijas paskola JAV doleriais be palūkanų (LNG ZORA paskola), kurią jai suteikė bendrovė „LNG Luxembourg“. Ją konvertavus ([34]), bendrovė „LNG Supply“ išleidžia akcijas (toliau – „LNG Supply“ akcijos), apimančias nominalią ZORA paskolos sumą pridėjus arba atėmus ZORA prieaugį.

(3) Savo ruožtu, bendrovė „LNG Luxembourg“ ZORA LNG paskolos investicijas finansuoja sudariusi LNG išankstinę sutartį su bendrove „LNG Holding“. Šia sutartimi bendrovė „LNG Luxembourg“ įsipareigojo perleisti bendrovei „LNG Holding“ bendrovės „LNG Supply“ akcijas. Bendrovės „LNG Supply“ akcijų kaina atitinka ZORA LNG paskolos nominalią sumą ([35]).

2.2.3.2. ***Šalių pasirašytos sutartys***

(34) Liuksemburgas pateikė sutarčių, kurios apibendrino LNG mokesčių sprendime aprašytus „Engie“ įgyvendintus sandorius, kopijas:

(1) 2009 m. spalio 30 d. tarp bendrovių „LNG Trading“ ir „LNG Supply“ sudaryta verslo perdavimo sutartis (toliau – LNG perdavimo sutartis) ([36]), kuria pirmoji bendrovė įsipareigojo už 657 mln. USD ([37]) perleisti antrajai bendrovei savo SGD verslą mainais už du 11 000 000 USD ir 646 000 000 USD vertės vekselius, kuriuos bendrovė „LNG Supply“ (skolininkė) išdavė bendrovei „LNG Trading“ (skolintojai) ([38]);

(2) 2009 m. spalio 30 d. tarp bendrovių „LNG Luxembourg“ ir „LNG Supply“ pasirašyta privalomos konvertuoti paskolos be palūkanų sutartis (toliau – ZORA LNG sutartis) ([39]). Šia sutartimi bendrovė „LNG Luxembourg“ suteikia bendrovei „LNG Supply“ paskolą ([40]), kuri bus grąžinama išleidžiant bendrovės „LNG Supply“ akcijas ([41]). Ilgiausias paskolos suteikimo laikotarpis – 15 metų. Taigi, paskolos grąžinimo terminas sueis 2024 m. spalio 30 d. ([42]) Pasibaigus šiam laikotarpiui, paskola bus konvertuota į akcijas, nebent kuri nors šalis, gavusi rašytinį kitos šalies sutikimą, konvertavimą bus atlikusi anksčiau ([43]). Paskolos „emisijos kaina“ yra 646 mln. USD ([44]). Konvertavimo kaina bus lygi „emisijos kainai“, pridėjus konvertavimo datai sukauptą ZORA prieaugį ([45]). Kaip paaiškinta 2.2.3.6 punkte, ZORA LNG paskola iš dalies buvo konvertuota 2014 m.

(3) tos pačios dienos tarp bendrovių „LNG Holding“ ir „LNG Luxembourg“ sudaryta iš anksto apmokėta išankstinė akcijų pirkimo sutartis ([46]). Šia sutartimi bendrovė „LNG Holding“ įsigyja iš bendrovės „LNG Luxembourg“ visas jos teises į bendrovės „LNG Supply“ akcijas už 646 mln. USD ([47]), t. y. už sumą, atitinkančią ZORA LNG paskolos „emisijos kainą“. Bendrovės „LNG Supply“ akcijos jų išleidimo dieną bus perleistos bendrovei „LNG Holding“ ([48]).

2.2.3.3. ***„LNG Supply“ taikoma apmokestinimo tvarka***

(35) Liuksemburgo administracijos patvirtintame 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad bendrovės „LNG Supply“ uždirbtas metinis pelnas bus lygus su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi

([34]) ZORA paskolos prieaugis pridedamas ar atimamas vėliausiai ZORA paskolos laikotarpio pabaigoje, žr. 34 konstatuojamosios dalies 2 punktą.

([35]) Išsamus struktūros aprašymas: Bendrovė „LNG Supply“ įsigijo SGD verslą prisiimdama du įsipareigojimus, kurių vienas – [7–12]mln. USD, o kitas lygus SGD verslo rinkos vertei, atskaičius [7–12] mln. USD. Antrąjį įsipareigojimą bendrovė „LNG Trading“ perleido bendrovei „LNG Holding“, kuri, savo ruožtu, perleido jį bendrovei „LNG Luxembourg“, kuri pasirašė su ja LNG išankstinę sutartį. Bendrovė „LNG Luxembourg“ perleido įsipareigojimą bendrovei „LNG Supply“ suteikdama ZORA LNG paskolą (žr. 2009 m. išankstinio mokesčių sprendimo prašymą, 1 skirsnis).

([36]) Kurią Liuksemburgas pateikė 2017 m. birželio 16 d.

([37]) Žr. LNG perdavimo sutartį, 2.1 punktas.

([38]) Žr. LNG perdavimo sutartį, 2.1, 3 ir 4.3 punktai.

([39]) Kurią Liuksemburgas pateikė 2016 m. lapkričio 21 d.

([40]) Žr. ZORA LNG sutartį, 2 punktas.

([41]) Žr. ZORA LNG sutartį, 5 punktas.

([42]) Žr. ZORA LNG sutartį, 4 punktas.

([43]) Žr. ZORA LNG sutartį, 4 ir 5 punktai.

([44]) Žr. ZORA LNG sutartį, 2 punktas.

([45]) Žr. ZORA LNG sutartį (5.2 punktas) ir apibrėžtis 1 punkte.

([46]) Kurią Liuksemburgas pateikė 2016 m. lapkričio 21 d.

([47]) Žr. LNG išankstinę sutartį, 2 punktas. SGD turto perdavimo pagal verslo perdavimo sutartį kainos (657 mln. USD) ir ZORA LNG paskolos „emisijos kainos“ bei LNG išankstinėje sutartyje nustatytos kainos (646 mln. USD) skirtumas yra tokio paties dydžio kaip bendrovės „LNG Supply“ išduotas 11 mln. USD vekselis, kuris nėra įtrauktas į finansavimo struktūrą (žr. 36 išnašą).

([48]) Žr. LNG išankstinę sutartį, 3 punktas.

sutartai maržai (toliau – LNG marža). Todėl „LNG Supply“ bus taikomas tik šios maržos apmokestinimas. Skirtumas tarp bendrovės „LNG Supply“ faktiškai kasmet uždirbamo pelno ir LNG maržos (ZORA paskolos prieaugis) laikomas su ZORA LNG paskola susijusiomis atskaitytinomis išlaidomis ([49]).

(36) LNG marža yra nustatyta 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme ir jos suma atitinka „[1/(50–100)%] [bendrovės „LNG Supply“] balanse nurodytos bendrojo turto vertės dydžio bendrąją grynąją maržą; ši marža negali būti mažesnė nei [0,0–0,50] % bendrovės bendros metinės apyvartos“ ([50]). 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad „[LNG] marža bus laikoma atitinkančia įprastas rinkos sąlygas“, nes bendrovė „LNG Supply“ „vykdydama veiklą „nepatirs nei su valiutos keitimu susijusios rizikos, nei blogųjų paskolų rizikos“ ([51]). 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme taip pat išaiškinta, kad „grynasis [bendrovės „LNG Supply“] pelnas […], atskaičius veiklos išlaidas ir ZORA paskolos išlaidas maždaug atitinka [LNG] maržą“ ([52]).

(37) Kitaip tariant, iki ZORA paskolos konvertavimo bendrovės „LNG Supply“ metinės apmokestinamosios pajamos apsiriboja LNG maržą. Konvertavimas nedaro poveikio bendrovės „LNG Supply“ metinėms apmokestinamosioms pajamoms, turint omenyje, kad bendrovė „LNG Supply“ ZORA paskolos prieaugio sumą iki konvertavimo kiekvienais metais atskaitė.

2.2.3.4. ***Bendrovės „LNG Luxembourg“ apmokestinimo tvarka***

(38) Liuksemburgo administracijos patvirtintas 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymas leidžia bendrovei „LNG Luxembourg“ viso ZORA LNG paskolos laikotarpio metu arba konvertuoti savo apskaitoje ZORA paskolos vertę į jos balansinę vertę ([53]), arba, to nepadarius, padidinti (arba sumažinti) jos vertę nuo jos gavimo kainos iki jos grąžinimo kainos ([54]). Todėl visą ZORA LNG paskolos laikotarpį bendrovė LNG Luxembourg“ gali rinktis nepripažinti jokių su ZORA paskola susijusių apmokestinamųjų pajamų ir jokių neapmokestinamųjų išlaidų. Kaip buvo anksčiau išaiškinta 52 konstatuojamojoje dalyje, bendrovė „LNG Luxembourg“ pasirinko apskaityti ZORA paskolą jos balansine verte.

(39) Atlikus konvertavimą, bendrovė „LNG Luxembourg“ gaus bendrovės „LNG Supply“ akcijų, į kurių vertę bus įtraukta ZORA paskolos emisijos kaina ir iki konvertavimo dienos susikaupęs ZORA paskolos prieaugis. Kaip teigiama 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme, konvertavimui taikoma Įstatymo dėl pajamų mokesčio (iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. Įstatymo dėl pajamų mokesčio, toliau – LIR) 22a straipsnyje numatyta nukrypti leidžianti sistema, nebent bendrovė „LNG Supply“ nuspręstų jo netaikyti ([55]). Pagal šią nuostatą, paskolos konvertavimas į akcijas nesukurs apmokestinamojo kapitalo prieaugio ([56]). Todėl, bendrovei „LNG Luxembourg“ atlikus konvertavimą, gautas ZORA paskolos prieaugis neturės būti konvertuojamas ([57]).

([49]) 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta: „ZORA paskola kaupsis, kol pasieks [bendrovės LNG Supply] ikimokestinio pelno dydį atskaičius grynąją maržą […]. Didėjant įsipareigojimo pagal ZORA paskolą vertei [bendrovė „LNG Supply“] išskaitys tokio pat dydžio atskaitytinas išlaidas“ (2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymas, p. 2). Toks įsipareigojimo padidinimas yra paminėtas 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme ir pavadintas „ZORA prieaugiu“ arba „ZORA išlaidomis“.

([50]) 2012 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad „bendrojo turto vertės [1/(50–100)%] dydžio grynoji marža“ turi būti vertinama kaip susijusi su ZORA paskola finansuojamo turto vidutine verte, o „bendroji metinė apyvarta“ turėtų būti suprantama kai visos bendrovės „LNG Supply“ pajamos, nurodytos jos apskaitoje, įskaitant mokėtinų palūkanų pajamas ir išlaidas ir su įvairiomis bendrovės „LNG Supply“ veiklomis susijusius užsienio valiutų keitimo kursų skirtumus.

([51]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymo 6 dalį (p. 5) ir paaiškinimą (p. 3).

([52]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, p. 2. Tai reiškia, kad ZORA prieaugis taip pat galėjo būti neigiamas, jei bendrovė „LNG Supply“ patirtų nuostolių.

([53]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, p. 3.

([54]) 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme pripažįstama (4 išnaša), kad, „nesant ypatingų Liuksemburgo teisės aktų reikalavimų ir siekiant parodyti atlygio už ZORA paskolą esmę, gali būti rekomenduojama, kad [bendrovė „LNG Luxembourg“] pripažintų visa pajamas ZORA paskolos trukmės laikotarpiu. Tokiu būdu [bendrovės „LNG Luxembourg“] apskaitoje ZORA paskolos vertė padidėtų, nebent reali ZORA paskolos vertė yra mažesnė.“

([55]) LIR 22a straipsnio antra pastraipa: „Nukrypstant nuo 22 straipsnio penktos pastraipos, įgyvendinus 1–4 punktuose nurodytas keitimo operacijas, su konvertuojamu turtu susijęs kapitalo prieaugis nesusidaro, nebent 1, 3 ir 4 punktuose įvardytais atvejais kreditorius arba akcininkas atsisako taikyti šią nuostatą: 1. konvertuojant paskolą: skolininko įmonės akcinį kapitalą atitinkančių vertybinių popierių suteikimas kreditoriui. Konvertuojant konvertuojamą teisę kapitalizuoti suteikiančią paskolą, su einamųjų veiklos metų laikotarpiu iki konvertavimo susijusios kapitalizuotos palūkanos yra apmokestinamos konvertavimo momentu.“ Praktiškai tai reiškia, kad pagal Liuksemburgo apmokestinimo sistemą istorinė pirkimo kaina ir istorinė ZORA paskolos gavimo data bus naudojamos tuo momentu išleistoms akcijoms.

([56]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymo 7 dalį, p. 5.

([57]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymo 7 dalį, p. 5.

2.2.3.5. ***Bendrovės „LNG Holding“ apmokestinimo tvarka***

(40) Liuksemburgo administracijos patvirtintame 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad bendrovė „LNG Holding“ savo apskaitoje įtrauks pagal išankstinę sutartį gautą mokėjimą į „ilgalaikio finansinio turto“ kategoriją ([58]). 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme paaiškinta, kad šis turtas *„bus įvertintas ir toliau vertinamas savikaina“* ([59]). Todėl bendrovė „LNG Holding“ iki ZORA paskolos konvertavimo ir bendrovės „LNG Luxembourg“ naujai išleistų bendrovės „LNG Supply“ akcijų perdavimo nepripažins savo apskaitoje jokių apmokestinamųjų pajamų ir jokių neapmokestinamųjų išlaidų.

(41) 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme taip pat prašoma patvirtinti, kad „remiantis LIR 166 straipsniu […] [bendrovės „LNG Holding“] įsigyta kapitalo dalis bus laikoma tokia *nuo [LNG]išankstinės sutarties sudarymo momento*“ ([60]) ir kad „visos Liuksemburgo bendrovių uždirbtos ir iš jų gautos pajamos (dividendai ir kapitalo prieaugis) bus atleistos nuo apmokestinimo pagal LIR 166 straipsnį“ ([61]). Kaip buvo paaiškinta 2.3.2 skirsnyje, LIR 166 straipsnyje įtvirtinta su pelno mokesčiu susijusi įstatymo nuostata Liuksemburge reglamentuoja pajamų iš kapitalo dalių atleidimą nuo pelno mokesčio. Pagal šią iš kapitalo dalių gautų pajamų atleidimo nuo mokesčio sistemą iš turimų kitų įmonių kapitalo dalių, tokių kaip akcijos, gautos pajamos neapmokestinamos pelno mokesčiu, jei tenkinamos tam tikros sąlygos.

(42) Todėl bendrovė „LNG Holding bus atleista nuo su bendrovės „LNG Supply“ konvertavus ZORA LNG paskolą išleistų akcijų turėjimu susijusių apmokestinamųjų pajamų apmokestinimo, jei bus tenkinamos LIR 166 straipsnio sąlygos.

2.2.3.6. ***LNG mokesčių sprendimas dėl konvertavimo***

(43) Liuksemburgo administracijos patvirtintame LNG mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad „Engie“ pirmąjį dalinį ZORA LNG paskolos konvertavimą į akcijas atliks tą dieną nustatytai [300–400] mln. USD sumai. Konvertavimo dieną bus priimtas sprendimas sumažinti bendrovės „LNG Supply“ pagrindinį kapitalą konvertavimo suma. Išankstinio mokesčių sprendimo prašyme nurodyta, kad „dalinis ZORA paskolos konvertavimas neturės [bendrovei LNG Luxembourg] jokio mokestinio poveikio“ ([62]). „Sumažinus [bendrovės LNG Supply“] kapitalą, [bendrovė LNG Holding] pripažins konvertuotų akcijų nominalios sumos ir konvertavimo sumos skirtumo dydžio pelną. Šis pelnas bus įtrauktas į [bendrovės LNG Holding] apskaitą ir jam bus taikoma iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata“ ([63]). Todėl pelnas, kurį bendrovė „LNG Holding“ gavo dėl kapitalo mažinimo panaikinant akcijas, bus neapmokestintas. Šis pelnas atitinka į bendrovės „LNG Supply“ akcijas, kurias po konvertavimo gavo bendrovė „PLG Holding“, integruotą ZORA paskolos prieaugį.

2.2.3.7. ***LNG mokesčių sprendimų įgyvendinimas***

(44) Liuksemburgo pateiktose mokesčių deklaracijose matyti LNG mokesčių sprendimuose aprašytuose sandoriuose dalyvavusioms bendrovėms taikyta apmokestinimo tvarka.

2.2.3.7.1. **Bendrovė „LNG Supply“**

(45) Bendrovės „LNG Supply“ 2010 m. finansinėje ataskaitoje nurodyta, kad 2009 m. *„tarp bendrovių „LNG Luxembourg“ ir „LNG Supply“ sudaryta privalomos konvertuoti į akcijas paskolos sutartis“*, kurios vertė – 646 mln. USD, o laikotarpis – 15 metų, skaičiuojant nuo 2009 m. spalio 30 d. ([64])

(46) ZORA LNG paskola bendrovės „LNG Supply“ mokesčių deklaracijoje buvo įrašyta į balanso įsipareigojimų dalį ir nuo 2009 iki 2013 m jos suma yra lygi nominaliai ZORA paskolos sumai (646 mln. USD). ([65]) 2014 m. atlikus dalinį konvertavimą, ši suma buvo sumažinta 193,8 mln. USD ir siekė [300–600] mln. USD ([66]).

([58]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, p. 3.
([59]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, p. 3.
([60]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, p. 4 (pabrėžta Komisijos).
([61]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, p. 9.
([62]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, 3.1 skirsnis.
([63]) Žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, 3.2 skirsnis.
([64]) Žr. bendrovės „LNG Supply“ 2010 m. finansinę ataskaitą, 9 pastaba.
([65]) Žr. kiekvienų metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 1 priedas.
([66]) Žr. 2014 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaracijas, 1 priedas.

(47) Kiekvienais metais į bendrovės „LNG Supply"balanso įsipareigojimų dalį ([67]) buvo įrašoma metinio ZORA paskolos prieaugio dydžio suma, kaip bendrovės „LNG Supply" finansinė skola ([68]) ir ją atitinkančios išlaidos įtraukiamos į pelno (nuostolio) ataskaitą. Todėl ši suma tokiu būdu buvo atskaitoma iš apmokestinamųjų bendrovės „LNG Supply" pajamų. Sukauptas ZORA paskolos prieaugis, nurodytas bendrovės „LNG Supply" mokesčių deklaracijoje, yra pateiktasTableau 1. Sukauptas ZORA prieaugis 2014 m. buvo sumažintas 193,8 mln. USD dėl dalinio ZORA LNG paskolos konvertavimo; šį sumažinimą iš dalies kompensavo papildomas metinis ZORA paskolos prieaugis ([69]).

1 lentelė

Sukauptas ZORA paskolos prieaugis, nurodytas bendrovės „LNG Supply" mokesčių deklaracijose

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Sukauptas ZORA prieaugis (mln. USD)	10,9	46,8	165,6	[350–400]	[650–700]	[450–550]	0	0

(48) Bendrovė „LNG Supply" apmokestinama LNG marža. Kaip parodyta 2 paveiksle, remiantis 2008 m. LNG mokesčių sprendimu, 2011 m. ([70]) LNG maržos dydis buvo nustatytas [1/(50–100)%] bendrovės bendrosios vidutinės turto vertės ir ne mažiau nei [0,0–0,50] % bendros metinės apyvartos. Vidutinė turto, kuriuo finansuojama ZORA paskola, vertė 2011 m. buvo 752 703 699 USD. Taigi, [1/(50–100)%] marža siekė [100 000–150 000] USD. Užregistruota apyvarta buvo 1 573 579 569 USD. Taigi, [0,0–0,50] % šios sumos dydžio marža siekė [3 500 000–4 000 000] USD. Todėl pastaroji suma buvo laikoma bendrovės „LNG Supply" 2011 m. laikotarpio apmokestinamosiomis pajamomis ([71]). Taigi, už 2011 m. ataskaitinį laikotarpį bendrovė „LNG Supply" sumokėjo [500 000–1 500 000] EUR ([72]) pelno mokesčio.

2 paveikslas

Bendrovės „LNG Supply" apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas, pateiktas 2011 m. mokesčių deklaracijos 3 priede

„Zora" prieaugis

Metinėje finansinėje ataskaitoje nurodyta Zora" prieaugio suma neatitinka 2008 m. rugsėjo 9 d. ir 2012 m. kovą mokesčių institucijų pasirašytų išankstinių susitarimų.

Todėl mokestiniame balanse suma pataisyta. Iš tiesų, pagal išankstinį susitarimą, bendrovė neapmokestinama pagal maržą (žr. toliau).

Maržos apskaičiavimas

Grynoji marža [1 / (50–100) %] bendrojo turto vertės (t. y. „Zora" priemone finansuojamo turto vidutinės vertės), kuri negali būti mažesnė nei [0,0–0,5 %] bendros iš bendrovei perduoto turto gautos metinės apyvartos (t. y. bendrųjų bendrovės pajamų).

([67]) Žr. kiekvienų metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités") ir verslo mokesčio („impôt commercial") deklaraciją, 1 priedas.

([68]) Žr. kiekvienų metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités") ir verslo mokesčio („impôt commercial") deklaraciją, 2 priedas.

([69]) 2014 m. įmonių pajamų mokesčio ir verslo mokesčio deklaracijos 2 priede nurodyta, kad 2014 m. ZORA prieaugis siekė [250–350] mln. USD. Tai reiškia, kad realiai sukauptas ZORA paskolos prieaugis 2017 m. buvo sumažintas [450–550] mln. EUR (atitinka [250–350] mln.USD ir 193,8 mln. USD sumas).

([70]) Šis skaičius atitinka apskaičiuotą LNG maržą, kuri nurodyta 2011 m. įmonių pajamų mokesčio ir verslo mokesčio deklaracijos 3 priede. Analogiški skaičiavimai pateikti kitų metų mokesčių deklaracijose.

([71]) 2011 m. įmonių pajamų mokesčio ir verslo mokesčio deklaracijoje nurodyta, kad ši suma buvo konvertuota į [2 500 000–3 500 000] EUR.

([72]) Būtent [100 000–300 000] EUR verslo mokesčio ir [550 000–750 000] EUR įmonių pajamų mokesčio.

Mažiausia marža

Visos pajamos	Dydis	Pradžios data	Pabaigos data	Mažiausia marža (USD)
1 573 579 569	[0,0-0,5 %]	2011-1-1	2011-12-31	[3 500 000-4 000 000]

Grynoji marža [1 / (50–100) %] Zora“ priemone finansuojamo turto vidutinė vertės.

Data	„Zora“	
2011-1-1	692 817 329	(Žr. 2010 m. mokesčių deklaraciją)
2011-12-31	812 590 069	
Iš viso	1 505 407 398	
Vidurkis	752 703 699	

„Zora“	Dydis	Pradžios data	Pabaigos data	Marža (USD)
752 703 699	[1/(50-100) %]	2011-1-1	2011-12-31	[100 000-150 000]

(49) Bendrovės „LNG Supply“ 2014 m. finansinėje ataskaitoje nurodyta, kad dalinis ZORA paskolos konvertavimas buvo padalytas „į nominalios sumos dalį ir prieaugio dalį“ ([73]). Todėl 2014 m. ir nominali ZORA paskolos suma, ir sukauptas ZORA prieaugis buvo sumažinti 193,8 mln. USD ([74]). 2014 m. rugsėjį bendrovė „LNG Supply“ padidino savo kapitalą 699,9 mln. USD ([75]), kad grąžintų dalį ZORA LNG paskolos. Buvo išleistos nominalios vertės bendrovės „LNG Supply“ akcijos, kurios po to buvo panaikintos sumažinus bendrovės kapitalą jų nominaliąja verte ([76]). Šis konvertavimas bendrovei „LNG Supply“ mokestiniu pasekmių neturėjo.

(50) 2015 m., kai bendrovės „LNG Supply“ padėtis buvo nuostolinga, ZORA paskolos prieaugis tapo neigiamas [650–850] mln. USD sumai, todėl pirmiausia sumažėjo likęs sukauptas ZORA paskolos prieaugis (nuo [450–550] USD) iki 0 USD ir nominali nesumokėta ZORA LNG paskolos vertė sumažėjo iki [200–250] mln. USD ([77]).

(51) 2016 m. ZORA paskolos prieaugis vėl buvo neigiamas [100–200] mln. USD sumai ir taip dar labiau sumažino nesumokėtą ZORA LNG paskolos vertę iki [100–200] mln. USD ([78]).

2.2.3.7.2. **Bendrovė „LNG Luxembourg“**

(52) Bendrovės „LNG Luxembourg“ mokesčių deklaracijose nurodyta, kad ZORA LNG paskola išliko nominaliosios vertės (646 mln. USD) iki dalinio jos konvertavimo 2014 m. ([79]), kaip nurodyta 2008 m. LNG mokesčių sprendime ([80]). LNG išankstinė sutartis taip pat įtraukta į bendrovės „LNG Luxembourg“ mokesčių deklaraciją kaip to paties dydžio įsipareigojimas ([81]).

(53) 2014 m. atlikus dalinį konvertavimą, ZORA LNG paskolos (turto) ir LNG išankstinės sutarties (įsipareigojimo) vertė sumažėjo 193,8 mln. USD ir pasiekė 452,2 mln. USD sumą, nepadarydama įtakos pelno (nuostolio) ataskaitai ([82]). Bendrovė „LNG Luxembourg“ netaikė LIR 22a straipsnio nuostatų.

([73]) Žr. bendrovės „LNG Supply“ 2014 m. finansinę ataskaitą, 8 pastaba.
([74]) Žr. 46 ir 47 konstatuojamąsias dalis. Tačiau, kaip nurodyta 69 išnašoje, realiai ZORA paskolos sukauptas prieaugis buvo sumažintas [450–550] mln. USD.
([75]) 699,9 mln. USD suma taip pat apima 2014 m. ZORA paskolos prieaugį (žr. 70 ir 75 išnašas).
([76]) Žr. bendrovės „LNG Supply“ 2014 m. finansinę ataskaitą, 7 pastaba.
([77]) Žr. bendrovės „LNG Supply“ 2015 m. finansinę ataskaitą, 8 pastaba.
([78]) Žr. bendrovės „LNG Supply“ 2016 m. finansinę ataskaitą, 8 pastaba.
([79]) Žr. 2013 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 1 priedas.
([80]) Žr. 38 konstatuojamąją dalį.
([81]) Žr. 2013 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 1 priedas.
([82]) Žr. 2014 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 1 ir 2 priedai.

(54) 2015 m., kaip išdėstyta 50 konstatuojamojoje dalyje, dėl neigiamo ZORA paskolos prieaugio, ZORA LNG paskolos vertė sumažėjo [300–600] mln. USD. Todėl bendrovė „LNG Luxembourg“ šia suma sumažino ZORA LNG paskolos vertę ir, tuo pat metu, tokia pačia suma sumažino LNG išankstinės sutarties vertę ([83]).

(55) 2016 m. buvo atlikti panašūs ZORA LNG paskolos ir LNG išankstinės sutarties pataisymai, kuriais jų vertė buvo sumažinta [100–200] mln. USD ([84]).

2.2.3.7.3. **Bendrovė „LNG Holding“**

(56) ZORA paskola yra įtraukta į bendrovės „LNG Holding“ finansinę ataskaitą kaip finansinis turtas ([85]). Nuo 2012 m. bendrovė „LNG Holding“ į savo mokesčių deklaracijos pagal LIR 166 straipsnį nuo pelno mokesčio atleidžiamų iš kapitalo dalių gautų pajamų kategoriją įtraukė ZORA LNG paskolos nominaliai vertei lygią sumą ([86]).

(57) Remiantis 2014 m. bendrovės „LNG Holding“ mokesčių deklaracija ir metine finansine ataskaita, panaikinus po 2014 m. dalinio ZORA LNG paskolos konvertavimo gautas bendrovės „LNG Supply“ akcijas, buvo gauta 506,2 mln. USD ([87]) kapitalo prieaugio, kuris nebuvo apmokestintas pagal iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo sistemą (LIR 166 straipsnis).

(58) 2015 ir 2016 m. bendrovė „LNG Holding“ įrašė į apskaitą LNG išankstinės sutarties vertės sumažėjimo nuostolio patikslinimą, kuris atitinka ZORA LNG paskolos vertės sumažėjimą dėl neigiamo ZORA prieaugio, kaip išaiškinta 50 ir 51 konstatuojamosiose dalyse ([88]). Šis vertės sumažėjimas buvo įtrauktas į bendrovės „LNG Holding“ pelno (nuostolio) ataskaitą.

2.2.4. IŠSAMUS GSTM MOKESČIŲ SPRENDIMO APRAŠYMAS

2.2.4.1. ***GSTM mokesčių sprendime aprašyti sandoriai***

(59) 2010 m. GSTM mokesčių sprendime nurodyta, kad „Engie“ ketina panaudoti tokią pat struktūrą, kuri buvo aprašyta LNG mokesčių sprendime: GSTM įsigyja finansavimo ir iždo valdymo verslą ir sumoka už jį bendrovės EIL suteikta ZORA GSTM paskola. Konvertavus ([89]) bendrovė GSTM išleidžia akcijas (toliau – GSTM akcijos), kurias sudaro nominali ZORA paskolos suma pridėjus arba atėmus ZORA paskolos prieaugį. Savo ruožtu, bendrovė EIL ZORA GSTM paskolos investicijas finansuoja su bendrove CEF sudariusi GSTM išankstinę sutartį. Pagal šią sutartį, bendrovė EIL įsipareigoja perleisti GSTM akcijas bendrovei CEF. Bendrovės GSTM akcijų kaina atitinka paskolos ZORA GSTM nominalią sumą ([90]).

(60) 2012 m. GSTM mokesčių sprendimo prašyme pateikta ZORA paskolos mokesčių analizė, visiškai atitinka 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašyme pateiktą mokesčių analizę išskyrus tai, kad šiame mokesčių sprendime be kitų dalykų numatomas galimas paskolos ZORA GSTM sumos padidinimas ateityje ([91]).

([83]) Žr. bendrovės „LNG Luxembourg“ 2015 m. finansinę ataskaitą, 4 ir 5 pastabos.
([84]) Žr. bendrovės „LNG Luxembourg“ 2016 m. finansinę ataskaitą, 3 ir 6 pastabos.
([85]) Žr., pavyzdžiui, bendrovės „LNG Supply“ 2013 m. finansinės ataskaitos 3 pastabą.
([86]) Žr. kiekvienų metų nuo 2012 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaracijas, išsamią informaciją apie LIR 166 straipsnyje aptartas kapitalo dalis.
([87]) Žr. bendrovės „LNG Holding“ 2014 m. finansinę ataskaitą, 3 pastaba. Kapitalo prieaugio suma beveik sutampa su sukaupto konvertuoto ZORA prieaugio suma (žr. 75 išnašą).
([88]) Žr. bendrovės „LNG Holding“ 2015 ir 2016 m. finansinę ataskaitą, 3 pastaba.
([89]) ZORA paskolos prieaugis pridedamas ar atimamas vėliausiai ZORA paskolos laikotarpio pabaigoje, žr. 61 konstatuojamosios dalies 2 punktą.
([90]) Išsamus struktūros aprašymas: Bendrovė CEF perduoda finansavimo ir iždo valdymo verslą bendrovei GSTM mainais už šios vekselį. Bendrovė CEF perleidžia vekselį bendrovei EIL mainais už jai bendrovės EIL išduotą kitą tos pačios vertės vekselį. Tuomet bendrovė GSTM bendrovei EIL suteikia ZORA GSTM paskolą mainais už pirmąjį vekselį. Bendrovė EIL ZORA GSTM paskolos investicijas finansuoja su bendrove CEF sudariusi GSTM išankstinę sutartį. Mainais už bendrovės GSTM išankstinę sutartį bendrovė CEF sumoka antrojo vekselio, kuris bus išmokėtas, dydžio sumą (žr. 2010 m. GSTM mokesčių sprendimo prašymą, I skirsnis).
([91]) 2012 m. GSTM mokesčių sprendimo prašymo 5 dalyje nurodyta, kad „*GSTM suteikta ZORA paskola galės būti padidinta. Numatyta, kad bendra pagal ZORA paskolą suteikta suma bus tarp [7–12] ir [37–42] mlrd. EUR.*“ Remiantis bendrovės GSTM mokesčių deklaracija ir metine finansine ataskaita, 2016 m. gruodžio 31 d. dieną ZORA GSTM paskolos suma padidinta nebuvo.

2.2.4.2. ***Šalių pasirašytos sutartys***

(61) Liuksemburgas pateikė sutarčių, kurios apibendrino GSTM mokesčių sprendime aprašytus „Engie“ įgyvendintus sandorius, kopijas:

(1) dokumentas pavadinimu „Pasiūlymas perleisti veiklos sektorių“, 2011 m. gegužės 13 d. pateiktas Liuksemburgo juridinių asmenų registrui (toliau – GSTM perleidimo pasiūlymas) ([92]). Šiame dokumente nurodyta, kad bendrovė CEF siūlo bendrovei GSTM įsigyti finansavimo ir iždo valdymo verslą už 1 036 912 506,84 EUR sumą. Perleidimo bendrovei GSTM pasiūlyme numatyta, kad bendrovė CEF perduos jai savo veiklos sektorių už bendrovės GSTM vekselį ([93]);

(2) dvi privalomos konvertuoti paskolos sutartys, pasirašytos 2011 m. birželio 17 d. ir 2014 m. birželio 30 d. tarp bendrovių EIL ir GSTM (toliau – ZORA GSTM sutartys, bendrai su ZORA LNG sutartimi – ZORA sutartys) ([94]), kurių turinys beveik nesiskiria ([95]). Pagal ZORA GSTM sutartis, bendrovė EIL suteikė bendrovei GSTM paskolą ([96]), grąžinamą bendrovės GSTM išleidžiamomis akcijomis ([97]). Šios paskolos grąžinimo terminas sueis 2026 m. birželio 17 d. ([98]) Pasibaigus šiam laikotarpiui, paskola bus konvertuota į akcijas, nebent kuri nors šalis, gavusi rašytinį kitos šalies sutikimą, konvertavimą bus atlikusi anksčiau ([99]). Paskolos „emisijos kaina“ yra 1 036 912 507 EUR ([100]). Konvertavimo kaina bus lygi „emisijos kainai“, pridėjus konvertavimo datai sukauptą ZORA paskolos prieaugį ([101]);

(3) 2011 m. birželio 17 d. tarp bendrovių CEF ir EIL sudaryta iš anksto apmokėta išankstinė akcijų pirkimo sutartis (GSTM išankstinė sutartis) ([102]). Pagal šią sutartį bendrovė CEF įsigyja iš bendrovės EIL visas jos teises į bendrovės GSTM akcijas už sumą, atitinkančią ZORA GSTM paskolos „emisijos kainą“ ([103]). Bendrovės GSTM akcijos jų išleidimo dieną bus perleistos bendrovei CEF ([104]).

2.2.4.3. ***Bendrovės GSTM apmokestinimo tvarka***

(62) Liuksemburgo administracijos patvirtintame 2010 m. GSTM sprendimo prašyme nurodyta, kad bendrovės GSTM apmokestinamosios metinės pajamos bus lygios su Liuksemburgo mokesčių administratoriumi sutartai maržai (toliau – GSTM marža). Todėl bendrovei GSTM bus taikomas tik šios maržos apmokestinimas. Skirtumas tarp bendrovės GSTM faktiškai uždirbto pelno ir GSTM maržos (ZORA paskolos prieaugis) laikomas su ZORA GSTM paskola susijusiomis atskaitytinomis išlaidomis ([105]).

(63) GSTM marža yra nustatyta 2010 m. GSTM sprendimo prašyme ir jos suma atitinka „[1/(50–100)%] jos bendrojo turto, įskaitant įprastai skolinantis finansuojamą turtą, pagrindinės vertės dydžio bendrąją grynąją maržą“ ([106]). 2010 m. GSTM sprendimo prašyme laikoma, kad GSTM marža atitinka įprastų rinkos sąlygų principą ([107]).

(64) 2012 m. GSTM sprendimo prašyme yra numatyta galimybė keisti GSTM maržą. Jame nurodyta, kad maržos suma „bus nustatyta vėliau pateiktuose „APA letter“ (raštuose dėl išankstinės kainodaros tvarkos) ir „TP [transfer pricing] report [sandorių kainodaros ataskaitoje]“ ([108]) 2011 m. bendrovės GSTM metinėje finansinėje ataskaitoje ([109]) nurodyta, kad GSTM marža nuo 2012 m. sausio 1 d. buvo pakeista įsigaliojus 2011 m. sausio 28 d. administraciniams aplinkraščiui dėl finansavimo grupės viduje sandorių (toliau – aplinkraštis 164/2) ([110]). Šiuo aplinkraščiu reikalaujama pateikti kiekvieno prašymo priimti išankstinį mokesčių sprendimą,

([92]) 2017 m. birželio 16 d. Liuksemburgo pateiktas „Pasiūlymas perleisti veiklos sektorių, pateiktas Liuksemburgo juridinių asmenų registrui“.
([93]) Žr. 2011 m. gegužės 13 d. Pasiūlymą perleisti veiklos sektorių – *Mémorial C*, 1 skirsnis: „Atsižvelgiant į šį veiklos sektoriaus perleidimą, bendrovė gavėja išleis vekselį, kurio suma – 1 036 912 506,84 EUR“.
([94]) Kurią Liuksemburgas pateikė 2016 m. lapkričio 21 d.
([95]) 2014 m. sutartis buvo pasirašytą pateikus papildomo finansavimo prašymą ir į ją įtraukta visa anksčiau suteikta paskolos suma.
([96]) Žr. ZORA GSTM sutartį, 2 punktas.
([97]) Žr. ZORA GSTM sutartį, 5 punktas.
([98]) Žr. ZORA GSTM sutartį, 4 punktas.
([99]) Žr. ZORA GSTM sutartį, 4 ir 5 punktai.
([100]) Žr. ZORA GSTM sutartį, 2 punktas.
([101]) Žr. ZORA GSTM sutartį (5.2 punktas) ir apibrėžtis 1 punkte.
([102]) Kurią Liuksemburgas pateikė 2016 m. lapkričio 21 d.
([103]) Žr. GSTM išankstinę sutartį, 2 punktas.
([104]) Žr. GSTM išankstinę sutartį, 3 punktas.
([105]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymą, p. 2.
([106]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymą, p. 2.
([107]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymo 5 dalį, p. 5.
([108]) Žr. 2012 m. GSTM sprendimo prašymą, p. 2. „APA“ reiškia „išankstinį susitarimą dėl sandorių kainodaros tvarkos“.
([109]) Žr. 2011 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 3 priedas.
([110]) 2011 m. sausio 28 d. Mokesčių direktoriaus aplinkraštis Nr. 164/2.

kuriuo būtų patvirtinta finansavimo grupės viduje sandorių kainodara (tokia kaip GSTM marža) sandorių kainodaros tyrimą ([111]). Todėl 2012 m. liepos 11 d. ir 2013 m. lapkričio 11 d. raštais mokesčių patarėjas pateikė du išankstinio mokesčių sprendimo prašymus kartu su sandorių kainodaros tyrimais GSTM maržai nustatyti ([112]). Liuksemburgo teigimu, šių išankstinio mokesčių sprendimo prašymų Liuksemburgo mokesčių administratorius nepatvirtino. Kitaip tariant, Liuksemburgo mokesčių administratorius nepriėmė išankstinio mokesčių sprendimo, patvirtinančio 2012 m. liepos 11 d. ir 2013 m. lapkričio 11 d. raštais mokesčių patarėjo pasiūlytą GSTM maržos sumą ([113]).

(65) 2010 m. GSTM sprendimo prašyme taip pat nurodyta, kad „sunkiai įsivaizduojamu atveju, jei pateikimas apskaitoje ne visiškai atitiktų pagal ZORA sutartį prisiimtus įsipareigojimus, iš to gautas pelnas ar patirti nuostoliai, pateikti metinėje finansinėje ataskaitoje, neturėtų jokios įtakos anksčiau aptartai mokesčių situacijai“ ([114]).

(66) Kitaip tariant, iki ZORA GSTM paskolos konvertavimo bendrovės GSTM metinės apmokestinamosios pajamos apsiriboja GSTM marža. Paskolos ZORA GSTM konvertavimas neturės jokio poveikio apmokestinamosioms bendrovės GSTM pajamoms.

2.2.4.4. ***Bendrovės EIL apmokestinimo tvarka***

(67) Bendrovei EIL patvirtinta apmokestinimo tvarka nesiskiria nuo aprašytos bendrovės „LNG Luxembourg“ apmokestinimo tvarkos ([115]) ir yra pagrįsta tokiais pačiais argumentais ([116]). Todėl visą ZORA GSTM paskolos laikotarpį bendrovė EIL gali rinktis nepripažinti jokių apmokestinamųjų pajamų ir jokių neapmokestinamųjų išlaidų. Atlikus konvertavimą ir bendrovei EIL pasirinkus taikyti LIR 22a straipsnyje numatytą nukrypti leidžiančią sistemą, ji apskaitoje nepripažins jokių pajamų ([117]), todėl neturės mokėti pelno mokesčio ([118]). Kaip buvo anksčiau paaiškinta 76 konstatuojamojoje dalyje, bendrovė LNG pasirinko apskaityti paskolą ZORA GSTM jos balansine verte.

2.2.4.5. ***Bendrovės CEF apmokestinimo tvarka***

(68) Bendrovei CEF patvirtinta apmokestinimo tvarka nesiskiria nuo aprašytos bendrovės „LNG Holding“ apmokestinimo tvarkos ([119]). Todėl iki ZORA paskolos konvertavimo bendrovė CEF nepripažįsta jokių apmokestinamųjų pajamų ir jokių neapmokestinamųjų išlaidų ([120]).

(69) 2010 m. GSTM sprendimo prašyme taip pat prašoma patvirtinti, kad „remiantis LIR 166 straipsniu, pagal išankstinę sutartį bendrovės CEF įsigyta kapitalo dalis bus laikoma tiesioginiu bendrovės GSTM kapitalo valdymu *nuo išankstinės sutarties sudarymo momento*“ ([121]). Todėl bendrovė CEF bus atleista nuo su bendrovės GSTM akcijų turėjimu susijusių apmokestinamųjų pajamų apmokestinimo, jei bus tenkinamos LIR 166 straipsnio sąlygos.

2.2.4.6. ***GSTM sprendimo įgyvendinimas***

(70) Liuksemburgo pateiktose mokesčių deklaracijose matyti GSTM sprendimuose aprašytuose sandoriuose dalyvavusioms bendrovėms Liuksemburgo sudarytos mokestinės sąlygos.

2.2.4.6.1. **Bendrovė GSTM**

(71) 2012 m. bendrovės GSTM metinėje finansinėje ataskaitoje nurodyta, kad bendrovė EIL „nuo 2011 m. birželio 17 d. 15 metų suteikė privalomą konvertuoti 1 036 912 506,84 EUR paskolą [bendrovei GSTM]“ ([122]).

([111]) Žr. aplinkraštį 164/2, 4.2 dalis.
([112]) Žr. 2012 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 3 priedas.
([113]) Žr. 2016 m. gegužės 23 d. Liuksemburgo laišką.
([114]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymą, p. 2. Be to, 2012 m. GSTM sprendimo prašyme nurodyta: „tuo atveju, jei pateikimas apskaitoje būtų kitoks nei pagal ZORA sutartį skaičiuojamas metinis prieaugis, mokesčių reikmėms bendrovė GSTM ir toliau deklaruotų tik maržą“.
([115]) Žr. 2.2.3.4 skirsnį.
([116]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymą (p. 3) ir 3 ir 4 išnašas, kuriose nurodyti tie patys, kaip ir 2008 m. LNG sprendimo prašymo, argumentai (žr. 38 konstatuojamąją dalį).
([117]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymą, p. 3.
([118]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymo 6 dalį, p. 6.
([119]) Žr. 2.2.3.5 skirsnį.
([120]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymą, p. 3.
([121]) Žr. 2010 m. GSTM sprendimo prašymo 2 dalį, p. 5 (pabrėžta Komisijos).
([122]) Taip pat žr. bendrovės GSTM 2011 m. gruodžio 31 d. balanso aiškinamąsias pastabas ir jos 2011 m. pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 3 priedas.

(72) ZORA GSTM paskola bendrovės GSTM mokesčių deklaracijose buvo įrašyta į balanso įsipareigojimų dalį ir jos suma yra lygi nominaliai paskolos ZORA sumai (1 036 912 506,84 EUR). Ši suma liko nepakitusi ([123]).

(73) Kiekvienais metais į bendrovės GSTM balanso įsipareigojimų dalį buvo įrašoma metinio ZORA paskolos prieaugio dydžio suma, kaip bendrovės GSTM finansinė skola ([124]) ir ją atitinkančios išlaidos įtraukiamos į pelno (nuostolio) ataskaitą. ([125]). Todėl ši suma tokiu būdu buvo atskaitoma iš apmokestinamųjų bendrovės GSTM pajamų. Į 2011–2015 m. bendrovės GSTM mokesčių deklaracijas įtrauktas ZORA paskolos prieaugis yra nurodytas toliau esančioje 2 lentelėje. Kaip numatyta 2010 m. GSTM mokesčių sprendime, bendrovė apmokestinama GSTM marža.

2 lentelė

Sukauptas ZORA paskolos prieaugis, nurodytas bendrovės GSTM mokesčių deklaracijose

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Sukauptas ZORA prieaugis (mln. EUR)	44,9	[100–150]	[300–350]	[450–500]	[600–650]	[600–900]

(74) Toliau esančiame 3 paveiksle pateiktas 2011 m. ataskaitinio laikotarpio GSTM maržos apskaičiavimas ([126]). „*Grynosios pajamos iki mokesčių ir ZORA prieaugio atskaitymo*“ siekė 45 522 581,00 EUR. apmokestinamosios bendrovės GSTM pajamos buvo apskaičiuojamos pagal formulę [1/(50–100)%] viso vidutinio bendrovės turto 2011 m., kuris siekė 3,7 mlrd. EUR. Tokiu būdu apskaičiuotos apmokestinamosios bendrovės GSTM pajamos siekė [500 000–600 000] EUR sumą (prie kurios pridedama „atlygiu už turtą“ pavadinta [6 000–11 000] EUR dydžio suma). Šios sumos ir „*grynųjų pajamų iki mokesčių ir ZORA prieaugio atskaitymo*“ skirtumas yra 44,9 mln. EUR suma, mokesčių deklaracijoje įrašyta kaip atskaitytinas ZORA paskolos prieaugis.

3 paveikslas

Bendrovės GSTM 2011 m. apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas, pateiktas 2011 m. mokesčių deklaracijos 3 priede

Visas turtas	Nuo	Iki	Dienų skaičius	Vidurkis (*)
8 691 871 776	2.5.2011	31.12.2011	244	3 729 884 433

Iš viso įsiskolinimų už turtą	3 729 202 241
Grynosios pajamos iki mokesčių ir iki „Zora“ prieaugio	[45 000 000-50 000 000]
Grynosios kapitalo pajamos iki mokesčių ir iki „Zora“ prieaugio	8 326
Grynosios įsiskolinimo už turtą pajamos iki mokesčių ir iki „Zora“ prieaugio	[45 000 000-50 000 000]
Iš viso	[45 000 000-50 000 000]
[1 / (50–100)%] marža	[550 000-600 000]

([123]) Žr. kiekvienų metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 1 priedas.
([124]) Žr. kiekvienų metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 1 priedas.
([125]) Žr. kiekvienų metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 2 priedas.
([126]) Šis skaičius atitinka 2011 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaracijos 3 priedą.

Atlygis už kapitalą	
Atlygis už įsiskolinimą už turtą ([1 / (50–100)%] marža)	[550 000-600 000]
Bendra grynoji marža	[550 000-600 000]

Marža jau buvo įtraukta į metinę finansinę ataskaitą, tikslinti nereikia.

Apmokestinamosios sumos apskaičiavimas	EUR
Mokestinių metų rezultatas	420 802
Pridėti mokesčius	[150 000-200 000]
Apmokestinamoji suma	[550 000-600 000]
Įmonių pajamų mokestis	[100 000-150 000]

(*) Apskaičiuotas kas mėnesį

(75) Bendrovės GSTM mokesčių deklaracijose matyti, kad, kaip nurodyta anksčiau ([127]), po 2011 m. GSTM marža pasikeitė. Kaip parodyta 4 paveiksle, 2012 ir 2013 m. GSTM marža nebuvo nustatyta [1/(50–100)%] turto vertės, kaip iš pradžių buvo numatyta 2010 m. GSTM sprendimo prašyme, o [0–1 %] įsiskolinimų už turtą vertės ([128]). 2014 m. GSTM marža buvo nustatyta [0–1 %] visų paskolų ir skolų sumos. Iš mokesčių deklaracijų matyti, kad tų metų GSTM marža buvo apskaičiuota 2012 m. liepos 11 d. ir 2013 m. lapkričio 11 d. ([129]) išankstinių mokesčių sprendimų prašymuose, kurių, kaip nurodyta 64 konstatuojamojoje dalyje, Liuksemburgo mokesčių administratorius nepatenkino, nurodyta tvarka.

4 paveikslas

Bendrovės GSTM apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas pagal 2010 m. ir 2012 m. išankstinius mokesčių sprendimus, pateiktas 2012 m. mokesčių deklaracijos 3 priede

2012 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaracijos ir 2013 m. sausio 1 d. turto deklaracijos priedai, kuriuos pateikė:

bendrovė „GDF SUEZ Treasury Management S.à r.l“, mokesčio mokėtojo numeris: 2011 2416 545

3 priedas	STAW/NGOK

Aiškinamosios pastabos

Bendroji informacija

Remiamasi mokesčių patarėjo 2010 m. vasario 9 d. ir 2012 m. birželio 15 d. raštais.

([127]) Žr. 64 konstatuojamąją dalį.
([128]) Žr. 2012 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 3 priedas.
([129]) Žr. 2012 m. įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaraciją, 3 priedas.

Finansavimo veiklos marža

Remiamasi mokesčių patarėjo 2012 m. liepos 11 d. ir 2013 m. lapkričio 11 d. išankstiniais susitarimais dėl sandorių kainodaros (APA).

Finansavimo veiklos marža apskaičiuojama tokiu būdu:

Vidutinė įsiskolinimų už turtą suma (*)	Nuo	Iki	Dienos	% (**)	Marža
[9 000 000 000-10 000 000 000]	1/1/2012	31/12/2012	366	4,2 bps	[3 000 000-4 000 000]
Iš viso			366		

Rizikos kapitalo grąža

Vidutinis kapitalas (*)	Nuo	Iki	Dienos	Rizikos kapitalo grąža
[2 000 000-3 000 000]	1/1/2012	31/12/2012	366	[20 000-30 000]
Iš viso			366	

„Zora“ prieaugio apskaičiavimas

Grynosios pajamos iki mokesčių ir iki „Zora“ prieaugio	[100 000 000-150 000 000]
Atimti: kapitalo grąžą	[20 000-30 000]
Atimti: mažiausią maržą	[3 000 000-4 000 000]
„Zora“ prieaugis	[100 000 000-150 000 000]

Apskaitoje nurodyta „Zora“ prieaugio suma neatitinka nurodytosios APA (yra mažesnė). Todėl mokestinėje balanso ataskaitoje ir mokestinėje pelno (nuostolio) ataskaitoje buvo atliktas [40 000– 50 000] EUR tikslinimas, kuris atsispindėjo 2013 m. veiklos apskaitoje.

(*) Apskaičiuota kas mėnesį.
(**) Remiamasi APA numatytais sandorių kainodaros tyrimais.

2.2.4.6.2. **Bendrovė EIL**

(76) Bendrovės EIL apskaitoje ZORA GSTM paskolos vertė buvo išlaikoma nominalaus dydžio, būtent 1 036 912 507 EUR ([130]), pagal GSTM sprendime suteiktą galimybę ([131]).

([130]) Žr. kiekvienų metų bendrovės EIL balansą įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaracijos 1 priede.
([131]) Žr. 67 konstatuojamąją dalį.

2.2.4.6.3. **Bendrovė CEF**

(77) Galiausiai, bendrovė CEF į savo mokesčių deklaracijoje pagal LIR 166 straipsnį nuo pelno mokesčio atleidžiamų iš kapitalo dalių gautų pajamų kapitalo dalių kategoriją įtraukė turimą ZORA GSTM paskolos nominaliai vertei lygią bendrovės GSTM kapitalo dalį ([132]).

2.3. *TAIKOMOS NACIONALINĖS TEISINĖS SISTEMOS APRAŠYMAS*

2.3.1. PAGRINDINIŲ LIUKSEMBURGO PELNO MOKESČIO SISTEMOS PRINCIPŲ APRAŠYMAS

(78) Liuksemburge bendrovės apmokestinamos pagal bendrosios teisės taisykles, išdėstytas šalies pajamų mokesčio įstatyme (LIR). Pagal LIR 159 straipsnį, bendrovės, kurios mokesčių tikslais reziduoja Liuksemburge, turi mokėti pelno mokestį nuo visų savo pajamų ([133]). LIR 163 straipsnyje numatyta, kad Liuksemburgo pelno mokestis yra mokamas nuo per konkrečius metus mokesčių mokėtojo gautų apmokestinamųjų pajamų ([134]). Iki 2013 visos bendrovės Liuksemburgo pelno mokesčio mokėtojos mokėjo 28,80 % apmokestinamojo pelno dydžio pelno mokestį ([135]). Nuo 2013 m., standartinis pelno mokesčio dydis yra 29,22 %.

(79) LIR 18 str. pirmoje pastraipoje nustatytas mokesčius mokančios įmonės metinio pelno apskaičiavimo metodas: „Pelnas apskaičiuojamas kaip grynojo turto ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir grynojo turto ataskaitinio laikotarpio pradžioje skirtumas, kurį didina įmonės pinigų arba kito turto išėmimas per ataskaitinį laikotarpį mokesčių mokėtojo asmeninėms reikmėms arba bet kurioms kitoms reikmėms, kurios nėra skirtos bendrovės interesams, ir mažina papildomi įnašai, atlikti per ataskaitinį laikotarpį“.

(80) LIR 23 str. išaiškinta, kad grynojo turto vertinimas turi atitikti bendrąsias apskaitos taisykles ir principus ([136]).

(81) LIR 40 straipsnyje nustatytas prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu principas. Remiantis šiuo principu, metines apmokestinamąsias pajamas nustatantis mokestinis balansas turi sutapti su prekybos balansu, išskyrus atvejus, kai taikoma konkreti mokesčių taisyklė, nurodanti įvardyti skirtingas vertes ([137]).

2.3.2. IŠ KAPITALO DALIŲ GAUTŲ PAJAMŲ NEAPMOKESTINIMO IR PASKIRSTYTO PELNO APMOKESTINIMO SISTEMA

(82) LIR 97 str. pirmoje pastraipoje nurodoma, kad pajamas iš investuoto kapitalo sudaro turimų bendrovių akcijų ar kitų kapitalo dalių dividendai, pelno dalys ir kitas paskirstytas pelnas ([138]).

([132]) Žr. kiekvienų metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaracijas, išsamią informaciją apie LIR 166 straipsnyje aptartas kapitalo dalis.

([133]) LIR 159 str., pirma pastraipa: „Mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamais įmonių pajamų mokesčiu, laikomos toliau išvardytos kolektyvinės organizacijos, jei jų registruotoji buveinė arba centrinė administracija yra Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teritorijoje“. LIR 159 str., antra pastraipa: „Įmonių pajamų mokesčiu apmokestinamos visos mokesčių mokėtojo pajamos“.

([134]) LIR 163 str., pirma pastraipa: „Įmonių pajamų mokesčiu apmokestinamos per kalendorinius metus gautos mokesčių mokėtojo apmokestinamosios pajamos.

([135]) Liuksemburgo pelno mokestį sudaro įmonių pajamų mokestis („impôt sur le revenu des collectivités“, arba IRC), kurio fiksuotas dydis yra 21 %, o Liuksemburgo mieste įsikūrusioms bendrovėms – savivaldybių verslo mokestis („impôt commercial communal“), kurio fiksuotas dydis yra 6,75 %. Be to, be 21 % IRC mokesčio, dar taikomas papildomas 5 % mokestis, mokamas į darbo vietų kūrimo fondą. 2012 m. solidarumo mokestis buvo padidintas nuo 5 % iki 7 % ir pradėtas taikyti nuo 2013 mokestinių metų. Todėl nuo 2013 m. mokestinių metų bendras pelno mokestis, skaičiuojamas nuo Liuksemburgo mieste įsikūrusių bendrovių gaunamų pajamų, nuo 28,80 % padidėjo iki 29,22 %. Be to, Liuksemburgo bendrovės turi mokėti metinį grynojo turto mokestį, kurį sudaro 0,5 % bendrovės grynojo turto visame pasaulyje kiekvienų metų sausio 1 d.

([136]) LIR 23 str., pirma pastraipa: „[…] grynojo turto vertinimas turi atitikti paskesnėse pastraipose nustatytas taisykles, o ūkio subjektų, privalančių tvarkyti reglamentuotą apskaitą, atveju – tokios apskaitos principus.“

([137]) LIR 40 str., pirma pastraipa: „kai pagal vertinimo mokesčių reikmėms reikalavimus nebūtina įvertinti apibrėžta suma, mokestiniame balanse įrašomos prekybos balanso vertės arba, jei jos turi atitikti anksčiau nurodytus reikalavimus, kuo artimesnės vertės, atsižvelgiant į tai, ar prekybos balanso vertės atitinka tuos pačius reikalavimus, ar jų neatitinka“.

([138]) LIR 97 str., pirma pastraipa: „Pajamomis iš investuoto kapitalo laikoma: 1. iš akcijų, kapitalo dalių, teisę į pelną suteikiančių akcijų ar visų rūšių kitų dalyvavimo 159 ir 160 str. aptartose įmonėse teisių gauti visų pavidalų dividendai, pelno dalys ir kitas paskirstytas pelnas.“

(83) Kalbant apie dividendų ir kitų iš kapitalo dalių gautų pajamų apmokestinimą, LIR 166 straipsniu Liuksemburge įvedama „iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo sistema“. Remiantis šia sistema, nuo pelno mokesčio, mokesčio prie pajamų šaltinio ir grynojo turto mokesčio atleidžiamos tam tikrus kriterijus atitinkančių subjektų turimos kapitalo dalys. Liuksemburgo Valstybės Taryba savo nuomonėje dėl įstatymo, kuriuo ši nuostata įtraukiama į LIR, projekto nurodė, kad teisingo apmokestinimo ir ekonomikos sumetimais ši sistema yra pagrįsta siekiant išvengti trigubo apmokestinimo ([139]).

(84) LIR 166 str. antroje pastraipoje išvardytos įmonės, kurios gali pasinaudoti iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimu, tarp kurių ir Liuksemburge pelno mokestį mokančios kapitalo bendrovės (akcinės bendrovės ir uždarosios akcinės bendrovės) ir Tarybos direktyvos 90/435/EEB 2 str. išvardytos bendrovės ([140]).

(85) Teise į neapmokestinimą galima pasinaudoti, jei tenkinamos abi bendrai vertinamos sąlygos. Viena vertus, įmonės turi turėti arba įsipareigoti turėti akcijų nepertraukiamą ne trumpesnį nei dvylika mėnesių laikotarpį. Kita vertus, turima kapitalo dalis neturi sumažėti žemiau 10 % tos įmonės, kurios akcijų turima, kapitalo arba jų įsigijimo kaina neturi tapti mažesnė nei 1,2 mln. EUR ([141]).

(86) Tenkinant abi šias sąlygas, iš kapitalo dalių gautos pajamos (dividendai, kapitalo prieaugis ir kitos iš kapitalo dalių gautos pajamos) visiškai neapmokestinamos Liuksemburgo pelno mokesčiu. Pagal LIR 166 straipsnio devintą pastraipą ir 2001 m. gruodžio 21 d. Didžiosios Hercogystės reglamentą (toliau – 2001 m. gruodžio 21 d. reglamentas) ([142]), iš kapitalo dalių gautos pajamų neapmokestinamas taip pat taikomas kapitalo prieaugiui („pardavus akcijas gautoms pajamoms“) ([143]).

(87) Išmokančiosios bendrovės paskirstytojo pelno apmokestinimą reglamentuoja LIR 164 straipsnis. LIR 164 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad, nustatant apmokestinamųjų pajamų sumą, nėra svarbu, ar pajamos yra paskirstytos turintiems teisę į jas, ar ne ([144]). LIR 164 straipsnio antroje pastraipoje išaiškinta, ką LIR 164 straipsnio pirmoje pastraipoje reiškia „paskirstymas“, ir šiai kategorijai priskiriami bet kokio pobūdžio paskirstymai, skirti akcijų, teisę į pelną suteikiančių akcijų ar steigimo akcijų, išpirktųjų akcijų ar kitų vertybinių popierių, įskaitant kintamo pajamingumo obligacijas, savininkams ([145]).

2.3.3. KONVERTAVUS PASKOLĄ GAUTO KAPITALO PRIEAUGIO APMOKESTINIMO ATIDĖJIMAS

(88) Pagrindinis turto konvertavimo principas yra įtvirtintas LIR 22 straipsnio penktoje pastraipoje; remiantis šiuo principu, turto keitimas turi būti laikomas atlygintinu mainais duodamo turto perleidimu, po kurio seka atlygintinas mainais gauto turto įgijimas už jo galimo realizavimo kainą ([146]), tokiu būdu potencialiai atrandant galimybei susidaryti apmokestinamam kapitalo prieaugiui.

([139]) 1965 m. balandžio 2 d. Valstybės Tarybos nuomonė dėl pajamų mokesčių įstatymo projekto 242 straipsnio: „Nuostata, kad patronuojamosios bendrovės uždirbtas pelnas ir prieš jį paskirstant akcininkams patenkantis į patronuojančiąją bendrovę gali būti trigubai apmokestinamas, ko reikia išvengti teisingo apmokestinimo ir ekonominiais sumetimais“ (pabrėžta Komisijos).

([140]) 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990 8 20, p. 6).

([141]) LIR166 str., pirma pastraipa: „iš kapitalo dalių gautos pajamos (…) yra neapmokestinamos, kai pajamų suteikimo dieną gavėjas tas akcijas turi arba įsipareigoja turėti nepertraukiamą ne trumpesnį nei dvylika mėnesių laikotarpį ir viso šio laikotarpio metu jo turima kapitalo dalis nėra mažesnė 10 % arba jų įsigijimo kaina netampa mažesnė nei 1 200 000 EUR.“

([142]) 2001 m. gruodžio 21 d. Didžiosios Hercogystės reglamentas dėl iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. Įstatymo dėl pajamų mokesčio (LIR) 166 straipsnio devintos pastraipos 1 punkto įgyvendinimo.

([143]) LIR 166 str., devinta pastraipa: „Didžiosios Hercogystės reglamentas gali: 1) taikyti neapmokestinimą sąlygomis ir tvarka, kurias reikės nustatyti, pardavus akcijas gautoms pajamoms; 2) vėliau nustatysimomis sąlygomis numatyti, kad pardavimo nuostoliai nėra atskaitytini. 2001 m. gruodžio 21 d. reglamento 1 straipsnio pirma pastraipa: „kai 166 straipsnio pirmos pastraipos 1–4 punktuose nurodytas mokesčių mokėtojas parduoda turimus to paties straipsnio antros pastraipos 1–3 punktuose nurodytos bendrovės akcinio kapitalo dalies tiesioginio valdymo vertybinius popierius, gautos pajamos neapmokestinamos, jei vertybinių popierių perleidimo dieną pardavėjas turi arba įsipareigoja turėti minėtuosius vertybinius popierius nepertraukiamą ne trumpesnį nei 12 mėnesių laikotarpį ir viso šio laikotarpio metu jo turima kapitalo dalis nėra mažesnė nei 10 % arba jų įsigijimo kaina netampa mažesnė nei 6 000 000 EUR“.

([144]) LIR 164 str., pirma pastraipa: „Nustatant apmokestinamųjų pajamų sumą, nėra svarbu, ar pajamos yra paskirstytos turintiems teisę į jas, ar ne“.

([145]) LIR 164 str., antra pastraipa: „Ankstesnėje pastraipoje įvardytas paskirstymas reiškia bet kokio pobūdžio paskirstymus, skirtus akcijų, teisę į pelną suteikiančių akcijų ar steigimo akcijų, išpirktųjų akcijų ar kitų vertybinių popierių, įskaitant kintamo pajamingumo obligacijas, suteikiančias teisę gauti metinio pelno ar likvidavimo pelno dalį, savininkams.“

([146]) LIR 22 str., penkta pastraipa: „Turto keitimu turi būti laikomas atlygintinas mainais duodamo turto perleidimas, po kurio seka atlygintinas mainais gauto turto įgijimas. Mainais duodamo turto perleidimo kaina atitinka galimą jo realizavimo vertę.

(89) Nukrypstant nuo šios bendrosios taisyklės, LIR 22a straipsnio antros pastraipos 1 punkte numatyta, kad konvertavus paskolą į skolininko akcinį kapitalą, pajamų mokesčiu apmokestinamas kapitalo prieaugis nesusidaro. Ši nuostata taip pat numato, kad minėtasis nukrypimas netaikomas kapitalizuotoms paskolos palūkanoms už einamųjų veiklos metų prieš konvertavimą laikotarpį iki keitimo datos ([147]).

2.3.4. PIKTNAUDŽIAVIMO PREVENCIJA

(90) Liuksemburgo mokesčių taikymo įstatymo, arba *Steueranpassungsgesetz* (toliau – „StAnpG“), 6 straipsniu draudžiama vengti mokesčių ir mažinti mokesčio dydį piktnaudžiaujant teisinėmis formomis ar teisiniais veiksmais, kurie civilinės teisės požiūriu yra teisėti. Remiantis „StAnpG“ 6 straipsniu, jei sandoriui naudojama teisinė forma ar teisiniai veiksmai nėra tinkami jo esmei, mokesčio dydis turi būti nustatytas atsižvelgiant į sandorio esmę, lyg jis būtų sudarytas naudojant tinkamą teisinę formą ([148]).

3. **PAGRINDAS PRADĖTI PROCEDŪRĄ**

(91) Savo sprendime pradėti procedūrą Komisija iš pradžių laikėsi nuomonės, kad pagal ginčijamus mokesčių sprendimus patvirtinta apmokestinimo tvarka galėtų būti laikoma valstybės pagalba Sutarties 107 straipsnio 1 dalies prasme ir išreiškė abejonių dėl šių priemonių suderinamumo su vidaus rinka.

(92) Visų pirma, savo sprendime pradėti procedūrą Komisija išreiškė abejonių šiais klausimais:

1) ar Liuksemburgo mokesčių institucijos pagrįstai leido atskaityti ZORA prieaugį ir ar ZORA paskolos atitiko įprastų rinkos sąlygų principą;

2) jei Liuksemburgo mokesčių institucijos pagrįstai leido atskaityti ZORA prieaugį, pirma, ar Liuksemburgo mokesčių institucijos pagrįstai sutiko taikyti LIR 22a straipsnį; antra, ar bendrovių GSTM ir LNG apmokestinamosioms pajamoms nustatyti naudotas metodas atitiko įprastų rinkos sąlygų principą;

3) ar bendras išlaidų (ZORA paskolos prieaugio) atskaitymo bendrovėms „LNG Supply“ ir GSTM ir atitinkamų pajamų neapmokestinimas bendrovėms EIL ir „LNG Luxembourg“ poveikis nukrypsta nuo bendrojo Liuksemburgo mokesčių sistemos tikslo tokiu būdu suteikiant bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF atrankųjį pranašumą.

(93) Pirmiausia Komisija išreiškė abejonę dėl ZORA paskolos prieaugio atskaitymų ([149]). Komisija suabejojo, ar ZORA prieaugis teisingai priskirtas palūkanoms pagal LIR 109 straipsnį, taigi ir tuo, ar jis gali būti atskaitomas. Konkrečiau, Komisija mano, kad ZORA paskolos prieaugis turėtų būti laikomas pelno paskirstymu pagal LIR 164 straipsnio pirmą ir antrą pastraipas, todėl jų nebuvo galima atskaityti. Komisija taip pat mano, kad leidęs atskaityti ZORA prieaugį, Liuksemburgas iš dalies netinkamai taikė LIR 164 straipsnio trečią pastraipą. Remiantis šia nuostata, bendrovė privalo įtraukti į savo apmokestinamąsias pajamas, kaip nuslėptą pelno paskirstymą, visas akcininkams išmokėtas lėšas, neatitinkančias įprast rinkos sąlygų principo. Konkrečiau, Komisijai kilo abejonių, ar nepriklausoma ir įprastomis rinkos sąlygomis veikianti bendrovė būtų suteikusi paskolą bendrovėms „LNG Supply“ ir GSTM tokiomis pat kaip ZORA paskolos sąlygomis.

(94) NET jei Liuksemburgo mokesčių institucijos pagrįstai leido atskaityti ZORA prieaugį, Komisija išreiškė antrąją abejonę:

(1) pirma, Komisija suabejojo tinkamu LIR 22a straipsnio, pagal kurį konvertavus ZORA paskolą į akcijas, nemokamas joks pelno mokestis, taikymu ([150]). Jei ZORA prieaugis turėjo būti laikomas atskaitytinomis mokėtinomis palūkanomis, o tai išreikšdama pirmąją abejonę užginčijo Komisija, jis, kaip pajamos, turėjo būti apmokestintas bendrovių EIL ir „LNG Luxembourg“ arba kontroliuojančiųjų bendrovių lygmeniu ir neturėjo būti atleistas nuo apmokestinimo pagal LIR 22 bis straipsnį.

([147]) LIR 22a straipsnio antros pastraipos 1 punktas išdėstytas taip: „Nukrypstant nuo 22 straipsnio penktos pastraipos, įgyvendinus 1–4 punktuose nurodytas keitimo operacijas, su konvertuojamu turtu susijęs kapitalo prieaugis nesusidaro, nebent 1, 3 ir 4 punktuose įvardytais atvejais kreditorius arba akcininkas atsisako taikyti šią nuostatą: 1. konvertuojant paskolą: skolininko įmonės akcinį kapitalą atitinkančių vertybinių popierių suteikimas kreditoriui. Konvertuojant konvertuojamą teisę kapitalizuoti suteikiančią paskolą, su einamųjų veiklos metų laikotarpiu iki konvertavimo susijusios kapitalizuotos palūkanos yra apmokestinamos konvertavimo momentu. Be to, 22a straipsnio ketvirtoje pastraipoje nurodyta: „Akcininkui mainais gautų vertybinių popierių įgijimo kaina ir data sutampa su mainais suteiktų vertybinių popierių įgijimo data ir kaina. Jei akcininkui sumokama priemoka, mainais gautų vertybinių popierių kaina sumažinama tos priemokos suma.“

([148]) „StAnpG“ 6 straipsnyje nustatyta: „*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]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 4.2.1 skirsnį.

([150]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 4.2.2.1 skirsnį.

(2) antra, Komisija išreiškė abejonių dėl ginčijamuose mokesčių sprendimuose naudojamų bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM apmokestinamųjų pajamų nustatymo metodo, nes apmokestinimo marža nebuvo pagrįsta jokia ekonomine analize, ir dėl to metodo atitikimo įprastų rinkos sąlygų principui ([151]).

(95) Galiausiai, trečioji abejonė yra susijusi su bendru ZORA paskolos prieaugio atskaitymo patronuojamosiose bendrovėse ir atitinkamų pajamų neapmokestinimo bendrovėse EIL ir „LNG Luxembourg“ dėl LIR 22a straipsnio taikymo poveikiu ([152]). Dėl abiejų šių dalykų Liuksemburgas *de facto* patvirtino nemažos bendrovių GSTM ir „LNG Supply“ uždirbto pelno dalies neapmokestinimą. Komisija bandė nustatyti, ar šis rezultatas nukrypsta nuo bendrojo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslo, kuris pagal LIR 163 straipsnį yra apmokestinti visų Liuksemburgo pelno mokestį mokančių bendrovių pelną ([153]).

(96) Išreikšdama šią trečiąją abejonę, Komisija taip pat nagrinėjo, ar mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka galėtų reikšti netinkamą LIR 166 straipsnio, kurio tikslas išvengti ekonominio dvigubo to paties pelno apmokestinimo, taikymą. Konkrečiai, Komisija pažymėjo, kad panašu, jog bendrovės CEF ir „LNG Holding“ paprašė taikyti LIR 166 straipsnį, siekdamos neapmokestinti pelno, kuris nebuvo apmokestintas bendrovių GSTM ir „LNG Supply“ lygmeniu ([154]).

(97) Komisija nurodė, kad ginčijami mokesčių sprendimai akivaizdžiai suteikė atrankųjį pranašumą ne tik kontroliuojančiosioms bendrovėms CEF ir „LNG Holding“, bet ir visai grupei „Engie“ ([155]).

(98) Komisija taip pat laikėsi preliminarios nuomonės, kad ginčijami mokesčių sprendimai gali priversti nukrypti nuo Liuksemburgo nuostatų dėl piktnaudžiavimu teisė mokesčių srityje („StAnpG“ 5 ir 6 straipsniai) ([156]).

(99) 2017 m. birželio 1 d. susitikime ir savo 2017 m. gruodžio 11 d. raštu atsakydama į Liuksemburgo ir „Engie“ pateiktą papildomą informaciją, Komisija išsamiau išdėstė kai kuriuos savo bylos vertinimo aspektus. Komisija atsižvelgė į tai, kad LIR 109 straipsnio pirma pastraipa netaikoma nei Liuksemburge registruotoms, nei Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančioms bendrovėms. Komisija taip pat pažymėjo, kad LIR 22a straipsnyje numatyta sistema yra neprivaloma ir kad šioje byloje nagrinėjamos bendrovės kol kas nepasirinko jos taikyti. Galiausiai, Komisija nurodė, kad, Liuksemburgo teigimu, ginčijami mokesčių sprendimai „yra pagrįsti bendrąja pelno mokesčio sistema“ ([157]) ir visų pirma „prekybos balanso susiejimu su mokestiniu balansu“ ([158]). Atsižvelgiant į tai ir kaip nurodyta sprendime pradėti procedūrą ([159]), taikytina pamatine sistema galėtų būti Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, kurios tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių pelną.

(100) Be to, savo 2017 m. gruodžio 11 d. rašte Komisija pateikė paaiškinimą dėl grupei „Engie“ suteikto pranašumo ([160]), kad kadangi Liuksemburgo įmonių pelno mokesčio sistemos tikslas yra iš principo priskirti apmokestinamosioms pajamoms visą į bendrovės apskaitą įtrauktą pelną, tarp kelių Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančių įmonių sudaryti finansavimo sandoriai grupės viduje neturėtų daryti poveikio šių bendrovių apmokestinamųjų pajamų sumai arba, kitaip tariant, bendrosioms apmokestinamosioms pajamoms. Tačiau, kaip šioje byloje pažymėjo Komisija, ginčijami mokesčių sprendimai leido sumažinti bendrąsias „Engie“ Liuksemburge gautas apmokestinamąsias pajamas (vertinant grupės mastu).

4. **LIUKSEMBURGO PASTABOS**

(101) Pirma, Liuksemburgas primena, kad, remiantis Sutarties 114 straipsniu, dėl mokesčių nuostatų sprendžia pačios valstybės narės. Tik tuo atveju, jei mokesčių nuostata pažeidžia Sutarties 107 straipsnį, Komisija gali ją vertinti.

(102) Antra, Liuksemburgas nesutinka, kad egzistuoja atrankusis pranašumas, ir toliau išdėsto savo motyvus.

([151]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 4.2.2.2 skirsnį.
([152]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 4.2.3 skirsnį.
([153]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 151–155 konstatuojamąsias dalis.
([154]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 156 konstatuojamąją dalį.
([155]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 152 konstatuojamąją dalį.
([156]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 158 konstatuojamąją dalį.
([157]) Žr. Liuksemburgo pastabų dėl sprendimo pradėti procedūrą 168 punktą.
([158]) Žr. Liuksemburgo pastabų dėl sprendimo pradėti procedūrą 170 punktą.
([159]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 152 konstatuojamąją dalį.
([160]) Žr. 97 konstatuojamąją dalį.

4.1. *PAMATINĖ SISTEMA, KURIA KOMISIJA REMIASI SPRENDIME PRADĖTI PROCEDŪRĄ, YRA KLAIDINGA*

(103) Pirma, Liuksemburgo teigimu, LIR 109 straipsnis taikomas tik fiziniams asmenims, taigi nėra taikomas bendrovėms.

(104) Antra, Liuksemburgas teigia, kad ZORA paskolos Liuksemburgo mokesčių teisėje yra skolos priemonės: todėl jos negali būti prilygintos turimoms kapitalo dalims ([161]). Šitoks priskyrimas iš esmės grindžiamas tuo, kad ZORA turėjimas nesuteikia balsavimo teisės, teisės dalyvauti valdyme, teisės į dividendus ar likvidavimo perviršį, tuo, kad egzistuoja prievolė grąžinti paskolą iki nustatytos datos, tuo, kad nėra kapitalo įnašą patvirtinančio notarinio dokumento, taip pat sutarties teisine forma. Be to, Liuksemburgas teigia, kad ZORA paskolos nėra vertybiniai popieriai, suteikiantys teisę gauti metinio pelno ar likvidavimo pelno dalį. Todėl, Liuksemburgo nuomone, 164 straipsnio pirma ir antra pastraipos netaikomos.

(105) Trečia, kalbant apie ZORA atitiktį įprastoms rinkos sąlygoms, Liuksemburgas mano, kad Komisija neatsižvelgė į skirtingas investuotojų kategorijas. ZORA paskolos nėra standartinės paskolos sutartys, jos yra nestandartinės priemonės, apsaugančios skolininką nuo galimos veiklos rizikos ir leidžia investuotojui gauti geresnę investicijų grąžą. Atsižvelgiant į rinkos nepastovumą ir priklausomybę nuo finansavimo, logiška, kad skolintojas pasirenka ZORA paskolą, be to, finansų rinkoje egzistuoja panašios priemonės, pavyzdžiui, skolos vertybiniai popieriai, atitinkantys pagrindinio turto rezultatus. Todėl ZORA paskolos sąlygos atitinka įprastas rinkos sąlygas ir, Liuksemburgo manymu, LIR 164 straipsnio trečia pastraipa netaikoma.

(106) Liuksemburgo teigimu, pamatinę sistemą sudaro, viena vertus, LIR 18, 40 ir 23 straipsniai, apibrėžiantys bendrovės apmokestinamąsias pajamas, nustatantys prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu bei apdairumo principus, ir, kita vertus, LIR 22a straipsnis.

(107) Liuksemburgas teigia, kad LIR 18 straipsnyje apibrėžtas apmokestinamųjų pajamų nustatymas pagrįstas dviem pagrindiniais principais. Pirmasis yra prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu principas (LIR 40 straipsnis), o antrasis – apdairumo principas, pagal kurį pelnas negali būti apmokestintas, kol nėra uždirbtas.

(108) Kalbant apie LIR 22a straipsnį, Liuksemburgas pareiškia, kad tai yra pagal LIR 162 straipsnį pasirenkama bendrovėms taikoma sistema ([162]).

(109) Liuksemburgas ginčija aiškinimą, kad LIR 163 straipsnis įtvirtina šios šalies įmonių apmokestinimo sistemos tikslą arba principą apmokestinti visą Liuksemburge reziduojančių bendrovių uždirbtą pelną. Liuksemburgas mano, kad šis tikslas nėra nei įtvirtintas, nei atsispindi kurioje nors įstatymo nuostatoje. Liuksemburgo teigimu, pamatinės sistemos nustatymas turi būti pagrįstas teisės aktų leidėjo nustatytų taisyklių rinkiniu, o ne hipotetiniu principu ar tikslu, kurio aiškinimas gali nukrypti nuo tikslių įstatymo formuluočių.

4.2. *GINČIJAMI MOKESČIŲ SPRENDIMAI NENUKRYPSTA NUO PAMATINĖS SISTEMOS*

(110) Liuksemburgas teigia, kad leidusi atskaityti su ZORA priemone susijusias išlaidas ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintas apmokestinimo režimas visiškai atitiko LIR 14–60 straipsnius, vadinasi, ir LIR 18, 40 ir 23 straipsnius. Liuksemburgas mano, kad Komisija neatsižvelgė į tai, kad bendrovių GSTM ir „LNG Supply“ atskaitytinos išlaidos nėra nei palūkanos, nei dividendai. ZORA paskola gali būti grąžinta didesne nei nominalia priemonės verte. Remiantis apdairumo principu, skolininkas, atsižvelgdamas į riziką, turi numatyti išlaidas. Pagal LIR 18, 40 ir 23 straipsnius, šios išlaidos yra atskaitytinos iš apmokestinamosios vertės.

([161]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą (p. 8): „ZORA yra sutartis, kuria įforminama skola ir jos grąžinimas, dėl to šioje byloje netinka taikyti LIR 164 straipsnio.“ „ZORA Liuksemburgo mokesčių teisėje turi esminių skolos, o ne kapitalo dalies turėjimo savybių.“

([162]) LIR 162 straipsnis: „1. Šio įstatymo 1 antraštinės dalies nuostatos taikomos apmokestinamosioms pajamoms ir jas sudarančioms grynosioms pajamoms nustatyti, pardavimo arba likvidavimo pelnui nustatyti ir mokesčiui deklaruoti, nustatyti ir rinkti, nebent toliau būtų nurodyta kitaip arba šių nuostatų nebūtų pagrindo taikyti dėl ypatingo kolektyvinių organizacijų pobūdžio. 2. Ankstesnės pastraipos nuostatoms įgyvendinti Didžiosios Hercogystės reglamente bus nurodytos kolektyvinėms organizacijoms taikomos nuostatos“.

(111) Liuksemburgas mano, kad ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka visiškai atitinka LIR 97 ir 22a straipsnius. Liuksemburgas mano, kad Komisija klysta teigdama, kad bet kokios kapitalizuotos palūkanos turėtų būti apmokestintos. Iš esmės, Liuksemburgas laikosi nuomonės, kad Komisija neatsižvelgė į tai, kad, kaip buvo išaiškinta 110 konstatuojamojoje dalyje, atskaitytinos išlaidos nėra nei palūkanos, nei dividendai. Remiantis apdairumo principu, iš apmokestinamosios vertės atskaitytinos vienos šalies išlaidos nebūtinai lemia kitos šalies pelno apmokestinimą. Kreditorius turi vertinti ZORA priemones atsižvelgdamas į jų įsigijimo, o ne rinkos kainą. Todėl Liuksemburgas mano, kad ZORA paskolos iki konvertavimo dienos neatneša kreditoriui apmokestinamojo pelno.

(112) Mokesčių atžvilgiu konvertavimo dieną nustatomas įsigijimo ir rinkos kainų skirtumo dydžio pelnas. Tačiau Liuksemburgas teigia, kad bendrovės EIL ir „LNG Luxembourg“ gali pasirinkti pasinaudoti LIR 22a straipsnyje numatytu mechanizmu. Skolininkas gali laikyti, kad skolintojo gautas akcijos pakeičia ZORA paskolas. Tokiu atveju akcijos gali būti įtrauktos į skolintojo apskaitą nominalia ZORA suma.

(113) Tačiau Liuksemburgas paaiškina, kad, 2014 m. bendrovei „LNG Supply“ grąžinus dalį ZORA paskolos, bendrovė „LNG Luxembourg“ nepasirinko LIR 22a straipsnyje numatytos neprivalomos sistemos ir savo apskaitoje užregistravo apmokestinamąjį pelną.

(114) Liuksemburgas mano, kad ginčijami mokesčių sprendimai, patvirtindami bendrovių GSTM ir „LNG Supply“ pelno nustatymo metodą, pagrįstą kiekvienos bendrovės patiriama rizika, vykdomomis funkcijomis ir naudojamu turtu, nenukrypsta nuo įprastų rinkos sąlygų principo.

(115) Liuksemburgas ginčija klaidingai taikęs LIR 166 straipsnį, kadangi ginčijami mokesčių sprendimai tik patvirtina griežtą ir teisingą įvairių pelno mokesčiu apmokestinamoms bendrovėms taikomų mokesčių nuostatų aiškinimą.

(116) Liuksemburgas ginčija, kad LIR 166 straipsnio tikslas yra išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo. Liuksemburgas mano, kad pagal LIR 166 straipsnį pajamos neturi būti apmokestintos anksčiau, kad būtų galima pasinaudoti iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimu. Vienintelės iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo sąlygos yra priemonės pobūdis, turimo atitinkamos įmonės kapitalo procentinė dalis arba pirkimo kaina ir kapitalo dalių turėjimo trukmė. Šioje byloje LIR 166 straipsnis buvo taikytas laikantis visų šių sąlygų. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, Liuksemburgas mano ne tik, kad jo taikoma bendrovių pelno mokesčio sistema nereikalauja apmokestinti visų pajamų, tačiau ir kad pagal LIR 166 straipsnį tam, kad būtų neapmokestintos, pajamos iš kapitalo dalių neprivalo būti gautos iš jau anksčiau apmokestintų pajamų.

(117) Taip pat Liuksemburgas tvirtina, kad jei Komisija mano, jog LIR 166 straipsnis nenukrypsta nuo pamatinės sistemos, ji turi įrodyti, kad ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms CEF ir „LNG Holding“ leidžiama taikyti LIR 166 straipsnį nukrypstant nuo sistemos. Liuksemburgas ginčija būtent bendrą LIR 164 ir 166 straipsnių taikymą, kadangi LIR 164 straipsnio nuostatos nėra *sine qua non* sąlyga taikyti LIR 166 straipsnį. LIR 164 straipsnis taikomas tik vietos bendrovių (Liuksemburge reziduojančių bendrovių) paskirstytoms pajamoms, o LIR 166 straipsnio taikymo sritis yra platesnė, kadangi iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo sistema taikoma tiek Liuksemburge, tiek užsienyje reziduojančių bendrovių gaunamoms pajamoms. Vis dėlto Liuksemburgas aiškiai pripažįsta, kad, išskyrus užsienio bendrovių kapitalo dalims suteiktą išimtį, visoms kitoms kapitalo dalims, iš kurių gautoms pajamoms gali būti taikytas 166 straipsnis, taikomos ir LIR 164 straipsnio nuostatos ([163]).

(118) Kalbant apie vertinimą grupės mastu (žr. 100 konstatuojamąją dalį), Liuksemburgas dar kartą patvirtina savo poziciją, kad Komisijos argumentai negali būti grindžiami netinkama ir neegzistuojančia pamatine sistema. Liuksemburgas pabrėžia, kad jo teisė nenurodo, kad tarp kelių šalyje mokesčių tikslais reziduojančių grupės įmonių sudaryti finansavimo sandoriai negali daryti poveikio (didinti arba mažinti) visų šių bendrovių Liuksemburge gaunamų apmokestinamųjų pajamų sumai arba, kitaip tariant, bendrosioms apmokestinamosioms grupės pajamoms Liuksemburge. Be to, Liuksemburgas aiškina, kad siekdama pripažinti, jog priemonė yra atranki, Komisija privalo įrodyti, kad priemonė nukrypsta ne nuo pamatinės sistemos tikslo, o nuo pačios pamatinės sistemos.

([163]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 1.b klausimą: „Išskyrus užsienio bendrovių akcijoms suteiktą išimtį, visoms kitoms kapitalo dalims, iš kurių gautoms pajamoms gali būti taikomas 166 straipsnis, taikomos ir LIR 164 straipsnio nuostatos.“

(119) Liuksemburgas teigia, kad siekdama pripažinti, jog priemonė yra atranki, Komisija turi įrodyti, kad konkretaus sektoriaus bendrovėms buvo suteiktos palankesnės sąlygos nei kitoms, ir daro nuorodą į panaikintą Komisijos sprendimą *Comunidad Autonoma de Galicia* ([164]).

(120) Liuksemburgas taip pat ginčija Komisijos teiginį, kad visos ZORA paskolą suteikusios bendrovės pripažintos ZORA prieaugio neapmokestinamosios išlaidos buvo įtrauktos į kreditoriaus apmokestinamąsias pajamas, tokiu būdu nepadarant jokio poveikio grupės apmokestinamosioms pajamoms Liuksemburge. Liuksemburgas primena, kad LIR 22a straipsnis leidžia konvertuojamą paskolą suteikusiam kreditoriui konvertavimo momentu neregistruoti kapitalo prieaugio. Todėl, Liuksemburgo teigimu, bendrovių EIL ir „LNG Luxembourg“ dalyvavimas nesumažino grupės„Engie“ apmokestinamųjų pajamų, o taip būtų atsitikę, jei grupė tiesiogiai būtų pasinaudojusi ZORA priemone.

(121) Taip pat Liuksemburgas ginčija bet kokį piktnaudžiavimą teise. Būtent, Liuksemburgas ginčija Komisijos užuominą, kad jis patvirtino imituojamą sandorį „StAnpG“ 5 straipsnio prasme, ir primena, kad įvairios šalys realiai teisiškai egzistuoja ir kad jos tinkamai įvykdė savo sutartines prievoles. Liuksemburgas taip pat atmeta argumentą, kad sandorio teisinė forma neatitinka jo esmės „StAnpG“ 6 straipsnio prasme, kadangi sandoriai buvo įgyvendinti siekiant finansuoti turto perdavimą grupės viduje.

4.3. *PAGALBOS NESUSIGRĄŽINIMAS*

(122) Galiausiai, Liuksemburgas mano, kad, jei Komisija priimtų nepalankų sprendimą, jis turėtų įsigalioti tik ateityje ir kad Komisija, vadovaudamasi teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių principais, neturėtų nurodyti susigrąžinti valstybės suteiktą pagalbą.

5. **„ENGIE“ PASTABOS**

(123) „Engie“ laiko ZORA paskolą skolos priemone. Bendroji grąžinama suma priklauso nuo sėkmingos skolininko veiklos. Todėl „Engie“ teigia, kad kreditorius neturėjo gauti pajamų iki konvertavimo. Be to, iki konvertavimo, apskaitoje ZORA yra skolos priemonė, todėl apskaitos ir mokestiniu požiūriu tokia ir yra laikoma.

(124) „Engie“ teigia, kad su ZORA paskola susijusių skolininko išlaidų atskaita atitinka taikytiną mokesčių teisę Su ZORA paskolos grąžinimu susijusios ir pagal taikytinas apskaitos taisykles apskaitytos išlaidos yra atskaitytinos apskaičiuojant mokesčius remiantis pagrindiniu mokesčių principu, susiejančiu prekybos balansą su mokestiniu balansu. Remiantis apskaitos apdairumo principu, iki ZORA konvertavimo į akcijas kreditorius neturi teisės pripažinti savo apskaitoje pelno. Todėl kreditorius savo apskaitoje pripažįstą apmokestinamąjį pelną tik konvertavimo dieną. Tačiau „Engie“ teigia, kad LIR 22a straipsnis konvertuojamos paskolos konvertavimo atveju leidžia bendrovei atidėti apmokestinimą. Galiausiai, bendrovės EIL ir „LNG Luxembourg“ padengė savo riziką sudarydamos išankstines sutartis atitinkamai su bendrovėmis CEF ir „LNG Holding“. Bendrovių CEF ir „LNG Holding“ iš jų investicijų gautos pajamos yra apmokestinamos pagal taikytiną mokesčių teisę, tame tarpe ir LIR 166 straipsnį,

(125) „Engie“ išsamiai paaiškina kokie verslai buvo perduoti bendrovėms „LNG Supply“ ir GSTM, kurie yra atitinkamai ilgalaikė (maždaug 20 metų) suskystintų gamtinių dujų tiekimo Jemene sutartis (toliau – SGD sutartis) ir su ja susijęs turtas (terminalo pajėgumai ir perdavimo pajėgumai) pirmuoju atveju ir grupės iždo centralizavimo (angl. *cash spooling*) veikla – antruoju ([165]).

(126) „Engie“ taip pat paaiškino, kad tik bendroves „LNG Supply“ ir „LNG Luxembourg“ siejanti ZORA priemonė 2014 m. buvo iš dalies konvertuota į akcijas dėl didelio bendrovės „LNG Supply“ uždirbto pelno. Po dalinio konvertavimo bendrovė „LNG Luxembourg“ pripažino savo apskaitoje apmokestinamąsias pajamas. Bendrovė „LNG Luxembourg“ netaikė LIR 22a straipsnyje numatytos sistemos. Tais pačiais mokestiniais metais bendrovė savo apskaitoje užregistravo tokios pat sumos dydžio atskaitytinas išlaidas, nes pagal LNG išankstinę sutartį perdavė akcijas bendrovei „LNG Holding“.

([164]) Sprendimas *Comunidad Autónoma de Galicia ir Retegal/Komisija*, C-70/16 P, ECLI:EU:C:2017:1002.

([165]) „Engie“ taip pat pareiškė, kad bendrovėje „LNG Supply“ visą darbo dieną dirbo maždaug [1–40] darbuotojų o bendrovėje GSTM visą darbo dieną dirbo maždaug [1–10] darbuotojų. „Engie“ taip pat tvirtino, kad bendrovė „LNG Luxembourg“ nevykdė jokios kitos veiklos tik valdė ZORA LNG paskolą ir LNG išankstinę sutartį.

(127) „Engie“ taip pat patvirtino, kad LIR 22a straipsnio taikymas nebūtų paveikęs ZORA kreditorių (bendrovių „LNG Luxembourg“ ir EIL) apmokestinamųjų pajamų, kadangi pardavimo kaina ir pardavimo data buvo iš anksto nustatytos išankstinėse sutartyse. Apie tai buvo diskutuota 2017 m. birželio 1 d. susitikime aptarus scenarijų, pagal kurį bendrovės „LNG Luxembourg“ arba EIL uždirbtų apmokestinamąjį pelną arba patirtų nuostolius, turint omenyje tai, kad ZORA priemonės ir išankstinės sutartys padengiamos vienu metu. „Engie“ paaiškino, kad bet kokios konvertavus ZORA priemones gautos apmokestinamosios pajamos išankstinėse sutartyse tampa atitinkamo dydžio iš apmokestinamosios vertės atskaitomais nuostoliais.

(128) Galiausiai, kalbant apie kontroliuojančiosioms bendrovėms (būtent, bendrovėms CEF ir „LNG Holding“) taikomą teisinį pagrindą, „Engie“ patikslino, kad akcijų perleidimo dieną, jei akcijų vertė būtų didesnė nei išankstinėse sutartyse nurodyta pirkimo kaina, kontroliuojančioji bendrovė savo apskaitoje nepripažintų jokio pelno. Toks pelnas galėtų būti pripažintas vėliau, jei ir kai eminentų akcijos būtų parduotos arba panaikintos. „Engie“ teigimu, šis galimas pelnas gali būti neapmokestinamas pagal LIR 166 straipsnyje numatytą visoms Liuksemburgo bendrovėms taikomą iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo sistemą.

(129) „Engie“ teigia, kad ZORA GSTM ir ZORA LNG priemonės įgyvendinamos laikantis pagal mokesčių įstatymus priimtų išankstinių sprendimų ir kad toks įgyvendinimas neveda prie dvigubo neapmokestinimo. „Engie“ 2017 m. birželio susitikime taip pat paaiškino, kad kai yra labiau remiamasi ekonominiu nei teisiniu pagrindimu, labai svarbu atsižvelgti į ilgą ZORA priemonės laikotarpį ir nesutelkti viso dėmesio į metus, kai buvo uždirbtas pelnas ir sumokėti riboto dydžio pelno mokesčiai. „Engie“ paaiškino, kad nagrinėjant kiekvienos bendrovės motyvus, o ne ekonominį ar bendrąjį aspektą sistema yra simetriška.

(130) Be to, „Engie“ paaiškino, kad ZORA GSTM priemonė dar nebuvo konvertuota. Iki šios dienos bendrovė EIL negavo jokio pelno. ZORA LNG priemonė 2014 m. buvo iš dalies konvertuota į akcijas ir bendrovės „LNG Luxembourg“ apskaitoje buvo pripažintas susikaupusio ZORA prieaugio dydžio pelnas. Bendrovė „LNG Luxembourg“ nepasirinko taikyti LIR 22a straipsnyje numatytos neprivalomos apmokestinimo atidėjimo sistemos ir konvertavus gautas pelnas buvo įtrauktas apskaičiuojant jos 2014 m. mokesčio bazę.

(131) Taip pat „Engie“ išsamiau paaiškino konkrečias bendrovių EIL ir „LNG Luxembourg“ funkcijas. Šios funkcijos aprašytos „Engie“ parengtose ZORA priemones pagrindžiančiose sandorių kainodaros ataskaitose, kurios buvo pridėtos prie Komisijai pateiktų pastabų dėl sprendimo pradėti procedūrą (toliau – SK ataskaitos). Bendrovės EIL ir „LNG Luxembourg“ SK ataskaitose įvardytos kaip visą veiklos riziką prisiimantys ir pagrindines tų veiklų funkcijas atliekantys „investuotojai“, o šias bendroves tuo pat metu nuo bet kokios rizikos saugo išankstinės sutartys ([166]). „Engie“ paaiškino, kad sandorių kainodaros pažiūriu, siekiant nustatyti ZORA priemonės suteikėjo atlygį, galima sutapatinti ZORA priemonės kreditorių su pagal išankstines sutartis konvertuotų akcijų pirkėju.

(132) Kadangi ekonominiu ir komerciniu požiūriu bendrovių EIL ir „LNG Luxembourg“ dalyvavimas yra neutralus, 2017 m. birželio 1 d. susitikime Komisija paprašė jai paaiškinti kodėl šios bendrovės buvo būtinos turto perdavimui finansuoti. „Engie“ patvirtino, kad ji būtų galėjusi naudoti ir kitokią veiklos perdavimo struktūrą. Nors ir yra kitokių būdų atlikti šią operaciją, šis struktūra buvo pasirinkta dėl didesnio bendrovių valdymo lankstumo ir platesnių ateities operacijų galimybių, o tai yra svarbūs kriterijai organizuojant įmonių grupę.

5.1. *„ENGIE“ NEIGIA BET KOKIŲ PRANAŠUMŲ BUVIMĄ*

(133) „Engie“ teigia, kad susijusioms bendrovėms nebuvo suteiktas joks pranašumas dėl nepagrįstai sumažinto apmokestinimo. „Engie“ pareiškia, kad ZORA prieaugio atskaitymas nėra konkurencinis pranašumas. „Engie“ taip pat mano, kad, ZORA priemonės suteikėjams taikytą sistemą derinant su kreditoriams taikoma sistema, negali atsirasti konkurencinis pranašumas, kadangi tas pranašumas neįgavo materialaus pavidalo, nes ZORA GSTM priemonė nebuvo konvertuota, o ZORA LNG atveju nebuvo pasirinkta taikyti LIR 22a straipsnio.

5.2. *„ENGIE“ NEIGIA GINČIJAMŲ PRIEMONIŲ ATRANKUMĄ*

(134) Pirma, „Engie“ mano, kad ginčijami mokesčių sprendimai nėra individualios pagalbos priemonės.

([166]) Žr. SK ataskaitos 6.1.2 ir 6.1.3 skirsnius.

(135) „Engie“ ginčija pamatinę sistemą, kuria Komisija remiasi sprendime pradėti procedūrą. „Engie“ mano, kad negalima taikyti LIR 109 straipsnio pirmos pastraipos ir 164 straipsnio, nes pirmasis straipsnis taikomas tik fiziniams asmenims, o antrasis nėra susijęs su paskolomis. Teisinga pamatinė sistema yra LIR 18–45 straipsniais, nustatančiais pagrindinius Liuksemburgo mokesčių teisės principus, pavyzdžiui, apdairumo principą (LIR 23 straipsnis), prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu principą (LIR 40 straipsnis) ir veiklos išlaidų atskaitymo principą (LIR 45 straipsnis), pagrįsta bendrovės apmokestinamųjų pajamų nustatymo sistema.

(136) „Engie“ mano, kad ginčijami mokesčių sprendimai nenukrypsta nuo pamatinės sistemos. Grąžinamos skolos vertės padidėjimas yra skolininko finansinės sąnaudos. Šios finansinės sąnaudos yra įtrauktos į metinę finansinę ataskaitą ir yra atskaitytinos remiantis prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu ir veikos išlaidų atskaitymo principu. Atvirkščiai, esant neigiamam ZORA prieaugiui, sumažėjus skolai apskaitoje pripažįstamos apmokestinamosios pajamos. Vėlesnis paskolos konvertavimas į akcijas neturi įtakos pradiniam priemonės priskyrimui skoloms. Kalbant apie bendroves EIL ir „LNG Luxembourg“, LIR 22a straipsnis suteikia joms galimybę konvertavimo momentu pasirinkti apmokestinimo atidėjimą. 2014 m. atlikusi dalinį ZORA LNG priemonės konvertavimą, bendrovė „LNG Luxembourg“ netaikė šios sistemos ir savo apskaitoje pripažino apmokestinamąjį pelną. ZORA GSTM paskola ir likusi ZORA LNG paskolos dalis iki šios dienos konvertuotos nebuvo. Iki dabar nebuvo gauta jokių pajamų ir nebuvo galima taikyti LIR 22a straipsnyje numatytos neprivalomos sistemos. Todėl „Engie“ mano, kad nei formalus ginčijamų mokesčių sprendimų turinys, nei jų įgyvendinimas nenukrypsta nuo pamatinės sistemos.

(137) Remdamasi SK ataskaitomis, „Engie“ tvirtina, kad ZORA emitentų apmokestinimo maržos (tai yra emitentų atlygio) nustatymo metodas atitinka patikimą apytikslį rinkoje gaunamų rezultatų įvertį ir įprastų rinkos sąlygų principą. Už įvairių juridinių subjektų funkcijas, rizikas ir turtą buvo atlyginta vadovaujantis rinkos kainomis. Dviejose SK ataskaitose buvo įvertintos emitentų (bendrovių „LNG Supply“ arba GSTM) ir „investuotojo“ (kuris nebuvo tiksliai įvardytas) prisiimtos funkcijos ir rizikos ir padaryta išvada, kad daugeliu atvejų riziką prisiėmė „investuotojas“, o emitentui buvo patikėtas kasdienis perduoto verslo valdymas. PR ataskaitose nurodyta, kad palyginamosios laisvosios rinkos kainos metodas ([167]) yra tinkamas vertinant ZORA priemonių atitiktį įprastoms rinkos sąlygom, ir kad panašus yra biržinių fondų atlygis. Galiausiai, SK ataskaitose prieinama išvados, kad atlygis emitentams atitinka RSF atlygį ir kad dėl šios priežasties turi būti laikomas atitinkančiu įprastas rinkos sąlygas.

(138) „Engie“ teigia, kad ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintas bendras nurodytų Liuksemburgo mokesčių teisės nuostatų taikymas atitinka Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslą, kuris yra apmokestinti Liuksemburge visų bendrovių pelno mokesčio mokėtojų pelną atsižvelgus į atlygį už išleistas skolos priemones. Kiekvienam skolos priemonės turėtojui (skolininkui) taikoma vienoda apmokestinimo tvarka, būtent finansinių išlaidų neapmokestinimas. Tokiu pat būdu kiekvienam panašią paskolą suteikusiam skolintojui taikoma vienoda apmokestinimo tvarka, būtent grąžinus paskolą apskaityto pelno apmokestinimas, nebent būtų pasirenkama apmokestinimo atidėjimo sistema.

(139) Taip pat „Engie“ ginčija bet kokį piktnaudžiavimą teise. Visi su sandoriais susiję subjektai yra juridiniai subjektai. Be to, ginčijami sandoriai turi ekonominį pagrindą – finansuoti verslo perdavimą. Todėl „Engie“ mano, kad Liuksemburgas nei atleido ZORA prieaugį nuo mokesčio, nei pritarė mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui nacionaline teise.

(140) Antra, „Engie“ mano, kad kadangi ginčijami mokesčių sprendimai tik patvirtina taikomą nacionalinę teisę, jie turi būti vertinami kaip sistema. Šiuo klausimu „Engie“ mano, kad šios ginčijamuose mokesčių sprendimuose išaiškintos sistemos nėra atrankios. Jos yra bendrojo pobūdžio, kadangi yra atskirai ir kartu taikomos visiems be išimties ūkinės veiklos vykdytojams. Kad jas būtų galima taikyti, nebūtina priimti mokesčių sprendimų, nors šioje byloje juos priimti reikėjo siekiant užtikrinti teisinį tikrumą. Visos įmonės, kurių teisinė ir faktinė padėtis mokesčių sistemos tikslo, būtent pelno apmokestinimo, atžvilgiu yra panaši, gali pasinaudoti šia sistema. Todėl „Engie“ teigia, kad konkrečiais savo poveikiais šios tvarkos įmonių nediskriminuoja ir nediferencijuoja.

([167]) Palyginamosios laisvosios rinkos kainos metodas yra vienas iš penkių EBPO Sandorių kainodaros gairėmis tarptautinėms įmonėms ir mokesčių institucijoms (2010 m. redakcija) pripažintų sandorių kainodaros nustatymo metodų.

(141) Trečia, „Engie“ tebesilaiko nuomonės, kad ginčijamos priemonės yra pagrįstos esminiais Liuksemburgo mokesčių sistemos principais ir ypač apdairumo principu.

(142) „Engie“ nesutinka, kad Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslas yra apmokestinti apskaitoje užregistruotą pelną. Pamatinė sistema yra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, kurią sudaro ir LIR 166 straipsnis ir jo taikymas, savo ruožtu, buvo patvirtintas ginčijamais mokesčių sprendimais.

(143) „Engie“ nurodo, kad ginčijami mokesčių sprendimai nenukrypsta nuo LIR 166 straipsnio. Remiantis Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, mokesčių mokėtojo apskaitoje registruoti dividendai ar kapitalo prieaugis negali būti apmokestinami, jei tenkinamos LIR 166 straipsnio sąlygos. „Engie“ pažymi, kad LIR 166 straipsnio sąlygos buvo įvykdytos, kai bendrovė „LNG Supply“ sumažino savo kapitalą panaikindama naujai išleistas akcijas. Todėl „Engie“ mano, kad ginčijami mokesčių sprendimai nėra atsieti nuo taikomų mokesčių teisės normų ir neprivertė sumažinti pelno mokesčio, kurį būtų reikėję sumokėti jų nepriėmus.

(144) „Engie“ taip pat mano, kad remiantis Liuksemburgo Konstitucijos 99 ir 101 straipsniais, Liuksemburgo mokesčių institucijos negali nukrypti nuo griežtų LIR166 straipsnio sąlygų.

(145) „Engie“ atkreipia dėmesį, kad sprendime pradėti procedūrą kalbama apie galimą individualios pagalbos priemonę, o ne apie LIR 166 straipsnį, kuriuo nustatoma sistema. Jei Komisija nemano, kad LIR 166 straipsnis savaime yra nukrypimas, tačiau abejoja jo taikymu ginčijamuose mokesčių sprendimuose, Komisijai negali įrodyti kuo ginčijami mokesčių sprendimai nukrypsta nuo LIR 166 straipsnio.

(146) „Engie“ teigia, kad iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo sistemos taikymo srities išplėtimas, kuris pirmą kartą Liuksemburge buvo patvirtintas 1940 m., atitiko vidaus rinkos kūrimo tikslą. „Engie“ teigimu, toks tikslas nustatytas Direktyvoje 90/435/EEB. „Engie“ mano, kad šioje direktyvoje nereikalaujama, kad paskirstyti skirtas pelnas būtų apmokestintas.

(147) Kalbėdama apie grupės motyvus, „Engie“ nurodė, kad atrankumo kriterijų reikia vertinti kiekvieno juridinio subjekto atžvilgiu atskirai, o ne visos grupės lygiu. „Engie“ supranta, kad kai kuriuose ankstesniuose savo sprendimuose ([168]) Komisija laikėsi nuomonės, jog analizė grupės lygmeniu nebuvo pagrįsta.

(148) „Engie“ teigia, kad Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, kaip rekomenduoja EBPO, nenumato simetriškos tvarkos taikymo principo mokesčių tikslais reziduojančioms bendrovėms, kurios yra to paties sandorio šalys, nei susiejimo taisyklių (angl. *linking rules*) ([169]). „Engie“ dar kartą patvirtina savo poziciją, kad kiekviena grupės bendrovė buvo apmokestinta laikantis taikomų taisyklių, kaip tai patvirtino ginčijami mokesčių sprendimai.

(149) „Engie“ paaiškina, kad sandoriais, kurių apmokestinimo tvarką patvirtino ginčijami mokesčių sprendimai, siekiama ekonominių tikslų, būtent finansuoti turto perdavimą. Todėl, „Engie“ teigimu, šioje byloje „StAnpG“ 6 straipsnio kriterijai tenkinami nebuvo.

(150) „Engie“ nurodo, kad bendrovėms, kurioms skirti ginčijami mokesčių sprendimai, nebuvo taikoma kita tvarka nei bendrovėms, kurioms tokie sprendimai nepriimti, juolab kad ginčijamais mokesčių sprendimais buvo tik patvirtintas teisingas Liuksemburge taikomų mokesčių taisyklių taikymas. Todėl ginčijami mokesčių sprendimai nei *de jure*, nei *de facto* nediskriminuoja kitų bendrovių, kurių teisinė ir faktinė padėtis Liuksemburgo mokesčių sistemos tikslo atžvilgiu yra panaši kaip „Engie“.

5.3. *PAGALBOS NESUSIGRĄŽINIMAS*

(151) Galiausiai, „Engie“ teigia, kad jei Komisija priskirtų ginčijamus mokesčių sprendimus su vidaus rinka nesuderinamai pagalbai, ji negalėtų nurodyti ją sugrąžinti nenusižengdama keliems bendriesiems teisės principams, būtent teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių, gero administravimo ir vienodo požiūrio principams.

([168]) 2009 m. liepos 8 d. Komisijos sprendimas 2009/809/EB dėl *groepsrentebox* schemos, kurią planuoja taikyti Nyderlandai (C 4/07 (ex N 465/06)) (OL L 288, 2009 11 4, p. 26). 2015 m. spalio 21 d. Komisijos sprendimas (ES) 2016/2326 dėl valstybės pagalbos SA.38375 (2014/C, ex 2014/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Fiat“ (OL L 351, 2016 12 22, p. 1).

([169]) BEPS projekto 2 veiksmas (mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimas).

(152) Konkrečiai, „Engie“ teigimu, Komisijai galėtų įrodyti, kad bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas tik atgaline data primesdama savo nuosavą Liuksemburgo mokesčių teisės aiškinimą tam, kad prieitų išvados, jog ji šiuo atveju buvo netinkamai taikyta. Dėl to atsiradęs teisinis netikrumas būtinai turėtų būti apribotas sprendimo padarinių negaliojimo atgaline data.

6. **PAGALBOS PRIEMONIŲ VERTINIMAS**

(153) Kai nurodyta 92 konstatuojamojoje dalyje, sprendime pradėti procedūrą Komisija išreiškė tris pagrindines abejones. Šiame sprendime Komisija daugiausia dėmesio skirs trečiajai abejonei, susijusiai su ZORA prieaugio atskaitymo ir jį atitinkančių pajamų neapmokestinimo bendrojo poveikio ir paaiškins kodėl sprendime pradėti procedūrą išreikštos abejonės nebuvo išsklaidytos.

6.1. *PAGALBOS BUVIMAS*

(154) Remiantis Sutarties 107 straipsnio 1 dalimi, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.

(155) Norint priemone pripažinti „pagalba“ kaip jis suprantama pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, ji turi atitikti visas toje nuostatoje numatytas sąlygas ([170]). Todėl, pirma, tai turi būti valstybės arba iš valstybės išteklių suteikta pagalba; antra, ši priemonė turi turėti įtakos valstybių narių tarpusavio prekybai; trečia, ji turi suteikti bendrovei atrankųjį pranašumą ir, ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba turi galėti ją iškraipyti ([171]).

(156) Dėl pirmosios valstybės buvimo pagalbos sąlygos pasakytina, kad ginčijamus mokesčių sprendimus priėmė Liuksemburgo mokesčių administratorius, kuris yra Liuksemburgo valstybės organas. Šiais mokesčių sprendimais administratorius pripažino tam tikrą apmokestinimo tvarką. Remdamosi šiais mokesčių sprendimais, grupei „Engie“ priklausančios bendrovės „LNG Supply“, „LNG Luxembourg“, „LNG Holding“, GSTM, EIL ir CEF nustatė pelno mokesčio sumą, kurią jos kasmet turėjo sumokėti Liuksemburgui. Vėliau šiais mokesčių sprendimais grupės „Engie“ bendrovės pasinaudojo pateikdamos savo metines mokesčių deklaracijas, kurias Liuksemburgo mokesčių administratorius priėmė kaip jų Liuksemburge mokėtiną pelno mokestį nustatantį dokumentą. Todėl pagal ginčijamus mokesčių sprendimus suteiktos lengvatos priskirtinos Liuksemburgui.

(157) Dėl priemonių finansavimo naudojant valstybės išteklius, pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką priemonė, pagal kurią valstybės institucijos leidžia neapmokestinti kai kurių įmonių, todėl, nors iš tikrųjų ir neperduodami valstybės ištekliai, šių asmenų, kuriems tai taikoma, finansinė padėtis tampa geresnė negu kitų mokesčių mokėtojų, yra valstybės pagalba ([172]). Šioje byloje ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinama, kad ZORA prieaugis yra apskaičiuojant bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM mokesčius atskaitytinos išlaidos, o atitinkamai bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gautos jas atitinkančios pajamos neapmokestintos. Todėl ZORA prieaugio sumos, kurios yra nemaža bendrovių GSTM ir „LNG Supply“ uždirbto pelno dalis, Liuksemburge yra neapmokestinamos. Taigi, galima teigti, kad ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta apmokestinimo tvarka sumažina grupės „Engie“ Liuksemburge mokamą pelno mokestį ir tokiu būdu prarandami valstybės ištekliai. Taip yra dėl to, kad visos grupės „Engie“ bendrovių išlaidos, kurias jos Liuksemburge deklaravo kaip atskaitytinas apskaičiuojant mokesčius, ir visos grupės „Engie“ bendrovių pajamos, kurias jos Liuksemburge deklaravo kaip atleistas nuo mokesčio, tampa negautomis mokestinėmis pajamomis, kurios priešingu atveju būtų atitekusios Liuksemburgui ([173]). Taigi ginčijamos priemonės finansuotos iš valstybės išteklių.

(158) Dėl antrosios valstybės pagalbos sąlygos pasakytina, kad bendrovės, kurioms buvo skirti ginčijami mokesčių sprendimai, priklauso tarptautinei grupei „Engie“, vykdančiai įvairią veiklą daugelio valstybių narių energetikos

([170]) Žr. Sprendimo *Komisija/Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 38 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.
([171]) Sprendimo *Komisija/World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 53 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.
([172]) Žr. Sprendimo *Komisija/Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.
([173]) Žr. Sprendimo *Komisija/Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

rinkoje todėl bet kokia joms skiriama pagalba gali paveikti Sąjungos vidaus prekybą. Dėl tos pačios priežasties, bendrovei „Engie“ taikydamas palankią apmokestinimo tvarką, Liuksemburgas galėjo atitraukti investicijas nuo valstybių narių, kurios negali taikyti arba netaikys analogiškai palankios apmokestinimo tvarkos. Kadangi ginčijami mokesčių sprendimai sustiprina pagalbos gavėjo konkurencinę padėtį, palyginti su kitomis ES vidaus konkuruojančiomis prekyboje įmonėmis, manoma, kad jos paveikė tokią prekybą ([174]).

(159) Panašiai dėl ketvirtosios valstybės pagalbos sąlygos pasakytina, kad valstybės taikoma priemonė laikoma iškraipančia arba galinčia iškraipyti konkurenciją, jeigu dėl jos gali pagerėti įmonės konkurencinė padėtis kitų konkuruojančių įmonių atžvilgiu ([175]).

(160) Būtent, „Engie“ vykdo veiklą elektros, gamtinių dujų ir SGD, energijos naudojimo efektyvumo paslaugų srityse ir kitose susijusiose rinkose daugelyje ES valstybių narių. Visose šiose rinkose „Engie konkuruoja su kitomis bendrovėmis. Taigi, kaip bus įrodyta, ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta apmokestinimo tvarka sumažino „Engie“ mokesčių naštą, kurią ji įprastai patirtų vykdydama kasdienę valdymo ar įprastą veiklą. Todėl šiais mokesčių sprendimais teikiama pagalba turėtų būti laikoma kaip iškraipanti konkurenciją arba galinti ją iškraipyti, nes stiprinama „Engie“ finansinė padėtis rinkoje, kurioje ji vykdo veiklą. Sumažindama „Engie“ mokesčius, kuriuos kitu atveju ji būtų turėjusi sumokėti ir kuriuos turi mokėti konkuruojančios bendrovės, ginčijamais mokesčių sprendimais taikyta apmokestinimo tvarka atlaisvino lėšas, kurias bendrovė „Engie“ galėjo investuoti į vykdomą veiklą, investuoti papildomai arba padidinti atlygį akcininkams, o tai savo ruožtu iškraipo konkurenciją rinkoje, kurioje ji vykdo savo veiklą. Todėl šioje byloje yra tenkinama ir ketvirtoji valstybės pagalbos sąlyga.

(161) Kalbant apie trečiąją valstybės pagalbos buvimo pripažinimo sąlygą, išankstinio mokesčių sprendimo paskirtis – atsižvelgiant į konkrečius faktus ir aplinkybes iš anksto nustatyti įprastos apmokestinimo tvarkos taikymą konkrečiam atvejui. Tačiau priimant apmokestinimo tvarką patvirtinantį mokesčių sprendimą, kaip ir tvirtinant bet kurią kitą mokesčių priemonę, būtina laikytis valstybės pagalbos taisyklių. Jeigu mokesčių sprendimu patvirtinama mokesčių tvarka, kuri aiškiai neatitinka tvarkos, kurios paprastai būtų laikomasi taikant įprastą apmokestinimo sistemą, ir tai nėra pagrindžiama ir jeigu taikant tą tvarką pagerinama mokesčių mokėtojo finansinė padėtis valstybėje narėje, lyginant su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis atsižvelgiant į apmokestinimo sistemos tikslą yra panaši, tuo sprendimu mokesčių mokėtojui suteikiamas atrankusis pranašumas.

(162) Remdamasi sprendime pradėti procedūrą išreikštomis abejonėmis ([176]), Komisija mano, kad ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka suteikia atrankųjį pranašumą. Įrodyti, kad bendrovėms buvo suteiktas atrankusis pranašumas, galima keliais skirtingais aspektais išnagrinėjus „Engie“ suteiktos apmokestinimo tvarkos poveikį. Komisija 6.2 skirsnyje įrodys, kad ginčijamais mokesčių sprendimais *kiekvienai* iš kontroliuojančiųjų bendrovių „LNG Holding“ ir CEF *atskirai* suteikiamas atrankusis pranašumas. Komisija 6.3 skirsnyje įrodys, kad ginčijamais mokesčių sprendimais atrankusis pranašumas suteikiamas *visai grupei*. Galiausiai, Komisija 6.4 skirsnyje įrodys, kad, netaikydamas mokesčių piktnaudžiavimo prevencijos taisyklių, Liuksemburgas suteikė „Engie“ atrankųjį pranašumą.

6.2. *IŠNAGRINĖJUS KONTROLIUOJANČIOSIOMS BENDROVĖMS „LNG HOLDING“ IR CEF SUTEIKTOS APMOKESTINIMO TVARKOS PADARINIUS NUSTATYTAS ATRANKUSIS PRANAŠUMAS*

(163) Kai valstybės patvirtina priemone pagerinama įmonės grynoji finansinė padėtis, suteikiamas pranašumas, kaip nustatyta Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje ([177]). Nustačius, kad esama pranašumo, reikia atsižvelgti į pačios priemonės poveikį ([178]). Kalbant apie mokesčių priemonę, pranašumas gali būti suteikiamas įvairiai sumažinus įmonės mokesčių naštą, ypač apmokestinamąsias pajamas arba mokėtino mokesčio sumą ([179]).

([174]) Sprendimo *GEMO SA*, C-126/01, ECLI:EU:C:2003:622, 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.
([175]) Sprendimo *Philip Morris*, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, 11 punktas ir Sprendimo *Alzetta*, sujungtos bylos T-298/97, T-312/97 ir kt., ECLI:EU:T:2000:151, 80 punktas.
([176]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 152 konstatuojamąją dalį.
([177]) Žr. Komisijos pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (toliau – pranešimas dėl pagalbos sąvokos) (OL C 262, 2016 7 19, p. 1) 67 punktą ir nurodytą teismo praktiką.
([178]) Žr. Sprendimo *Italija/Komisija*, C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 13 punktą.
([179]) Žr. Sprendimo *Italija/Komisija*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, 78 punktą, Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze SpA ir kiti*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 132 punktą ir Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31 punktus.

(164) Ginčijamais mokesčių sprendimais suteikiama apmokestinimo tvarka, pagal kurią bendrovės GSTM, EIL, CEF, „LNG Supply“, „LNG Luxembourg“ ir „LNG Holding“ nustatė savo kiekvienų metų apmokestinamąjį pelną pelno mokesčiui sumokėti. Šia apmokestinimo tvarka buvo nustatytas Liuksemburge sumokamas bendrovių pelno mokestis, kurį šios bendrovės turėjo mokėti ginčijamais mokesčių sprendimais apibrėžtą laikotarpį ir taip joms galėjo būti suteiktas atrankusis pranašumas.

(165) Todėl, kalbant apie 133 konstatuojamojoje dalyje „Engie“ pateiktą argumentą, kad pranašumas negalėjo būti suteiktas, kadangi nagrinėjama apmokestinimo tvarka nebuvo įgyvendinta, nes ZORA GSTM paskola nebuvo konvertuota, Komisija atkreipia dėmesį, kad pranašumo buvimas nepriklauso nuo ZORA paskolos konvertavimo, net jei, kaip paaiškinta 8 skirsnyje, siekiant nustatyti sugrąžinamą sumą, pranašumas laikomas įgavusiu materialų pavidalą tik tuo momentu, kai bendrovių CEF ir „LNG Holding“ gautos pajamos buvo atleistos nuo mokesčio ([180]).

(166) Be to, tuo pačiu atsakydama į kai kurias Liuksemburgo ([181]) ir „Engie“ ([182]) pateiktas pastabas, Komisija primena, kad šis sprendimas netaikomas pačiai LIR 166 straipsnyje numatytai iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo sistemai, tačiau tam, kaip ši sistema buvo taikyta konkrečiomis šios bylos sąlygomis, Liuksemburgo mokesčių institucijoms patvirtinus tokį taikymą ginčijamais mokesčių sprendimais. Iš tiesų, Komisijos vertinamos apmokestinimo tvarkos esmė yra leisti taikyti iš kapitalo dalių gautų panamų atleidimą nuo pelno mokesčio bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gautoms pajamoms iš atitinkamai bendrovėse „LNG Supply“ ir „GSTM“ turimo kapitalo dalių, kurios, ekonominiu požiūriu, atitinka pastarųjų bendrovių atskaitytų išlaidų (ZORA prieaugio) sumas. Bendrasis ZORA prieaugio atskaitymo ir jį atitinkančių pajamų neapmokestinimo poveikis išreikštas tuo, kad beveik visas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas pelnas buvo visiškai neapmokestintas ([183]). Kaip išaiškinta 6.2.1 skirsnyje, tokia apmokestinimo tvarka nukrypsta nuo atskaitos pagrindo, t. y. nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos. Be to, tokia sistema nepagrįstai diskriminuojamos kitos įmonės, kurioms Liuksemburge taikomas tas pats atskaitos pagrindas ir kurios sumoka mokesčius nuo viso jų pelno.

(167) 107 straipsnis draudžia teikti tik tą pagalbą, kuria *„palaikomos tam tikros įmonės ar tam tikrų prekių gamyba“*, kitaip tariant, atrankųjį pranašumą suteikiančias priemones ([184]). Norinti pripažinti valstybės mokesčių priemonę atrankia šios nuostatos prasme, reikia atlikti Teisingumo Teismo numatytą trijų etapų atrankumo analizę. Pirmiausia Komisija turi nustatyti pamatinę sistemą. Ji turi įrodyti, kad ginčijama mokesčių priemonė neatitinka pamatinės sistemos, nes pagal ją taikomas skirtingas požiūris į ekonominės veiklos vykdytojus, kurių faktinė ir teisinė padėtis atitinkamos valstybės mokesčių sistemos tikslo požiūriu yra panaši (išankstinis atrankumas) ([185]). Galiausiai, mokesčių priemonę, kuria nukrypstama nuo pamatinės sistemos, nepaisant visko galima pagrįsti, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad ši priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais šios mokesčių sistemos principais ([186]). Jeigu taip yra, mokesčių priemonė nėra atrankioji. Šiuo trečiuoju etapu įrodymo prievolė tenka valstybei narei.

(168) Taigi, atrankiojo pranašumo analizė pradedama nustatant konkrečioje valstybėje narėje taikomą pamatinę sistemą. Būtent remiantis šia pamatine sistema reikia nustatyti, ar priemonė nuo jos nukrypsta suteikdama geresnes sąlygas lyginant su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis sistemos tikslų atžvilgiu yra panaši.

(169) Pamatinę sistemą sudaro nuoseklus taisyklių rinkinys, kuris, remiantis objektyviais kriterijais, taikomas visoms į jo taikymo sritį, kuri apibrėžta jo tikslu, patenkančioms įmonėms. Tose taisyklėse apibrėžiama ne tik sistemos taikymo sritis, bet ir sąlygos, kuriomis ta sistema taikoma, įmonių, kurioms ji taikoma, teisės ir pareigos, taip pat techniniai sistemos veikimo aspektai ([187]). Kalbant apie mokesčius, pamatinė sistema grindžiama tokiais elementais kaip mokesčių bazė, apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo momentas ir mokesčių tarifai ([188]).

(170) Šioje byloje 6.2.1 skirsnyje Komisija nustatys, kad ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka neatitinka bendrosios Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos. 6.2.2 skirsnyje Komisija įrodys, kad ši

([180]) Kita vertus, ZORA LNG paskola buvo iš dalies konvertuota.
([181]) Liuksemburgo pastabos dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, p. 5.
([182]) 2017 m. gruodžio 11 d. raštu pateiktos „Engie“ pastabos, 33 punktas.
([183]) Būtent, visas abiejų bendrovių uždirbtas pelnas, atskaičius LNG maržą ir GSTM maržą (pradinis abiejų dydis buvo [1/(50–100)%] turto vertės).
([184]) Žr. Sprendimo *P Oy*, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, 17 punktą ir Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, 32 punktą.
([185]) Žr. Sprendimo *Komisija/World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 57 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.
([186]) Žr. Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 65 punktą.
([187]) Žr. pranešimo dėl pagalbos sąvokos 133 punktą.
([188]) Pranešimo dėl pagalbos sąvokos 134 punktas.

apmokestinimo tvarka nukrypsta nuo ne tokios plačios pamatinės sistemos, kurią sudaro tik bendrosios Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos taisyklės, reglamentuojančios iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimą ir pelno paskirstymo apmokestinimą.

6.2.1. DISKRIMINUOJANTIS NUKRYPIMAS NUO LIUKSEMBURGO PELNO MOKESČIO SISTEMOS

6.2.1.1. ***Atskaitos pagrindas: Liuksemburgo pelno mokesčio sistema***

(171) Buvo priimti kelioms Liuksemburge reziduojančioms grupės „Engie“ bendrovėms palankūs ginčijami mokesčių sprendimai, kuriais buvo siekiama nustatyti pelno mokestį, kurį šios bendrovės turėjo mokėti taikant įprastą bendrovių Liuksemburge apmokestinimo pelno mokesčiu sistemą. Atsižvelgdama į tai, Komisija mano, kad šioje byloje pamatinę sistemą sudaro ši sistema, būtent bendroji Liuksemburgo pelno mokesčio sistema.

(172) Šioje byloje pagrindinėse teisės nuostatose ([189]) nurodoma, kad pelno mokesčio sistema *taikoma visoms Liuksemburge reziduojančioms bendrovėms*, siekiant nustatyti jų mokėtiną pelno mokestį.

(173) LIR 159 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad Liuksemburge reziduojančiais mokesčių mokėtojais laikomos įmonių pajamų mokesčiu apmokestinamos visos bendrovės, kurių registruotoji buveinė arba centrinė administracija yra Liuksemburgo teritorijoje. Remiantis LIR 159 straipsnio 2 dalimi, mokesčių tikslais reziduojančios bendrovės pelno mokestį turi mokėti nuo visų savo pajamų („visų mokesčių mokėtojo pajamų“). LIR 163 straipsnyje logiškai numatyta, kad „Įmonių pajamų mokesčiu apmokestinamos per kalendorinius metus gautos mokesčių mokėtojo apmokestinamosios pajamos“.

(174) Pelno mokestį mokančių bendrovių apmokestinamasis pelnas (arba „apmokestinamosios pajamos“) nustatomas remiantis jų apskaitos rezultatu. LIR 18 straipsnyje ([190]) išaiškinta mokesčių mokėtojo metinio pelno nustatymo tvarka. Pagal šią nuostatą, pelnas apskaičiuojamas kaip grynojo turto ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir grynojo turto ataskaitinio laikotarpio pradžioje skirtumas, kurį didina įmonės pinigų arba kito turto išėmimas per ataskaitinį laikotarpį mokesčių mokėtojo asmeninėms reikmėms arba bet kurioms kitoms reikmėms, kurios nėra skirtos bendrovės interesams, ir mažina papildomi įnašai, atlikti per ataskaitinį laikotarpį.

(175) Todėl, norint nustatyti apmokestinamąjį pelną, pirmiausia reikia nustatyti bendrovės grynąjį turtą apmokestinimo reikmėms. Šiuo tikslu LIR 23 straipsnyje ([191]) išaiškinta, kad grynojo turto vertinimas turi atitikti bendrąsias apskaitos taisykles ir principus, o 40 straipsnis ([192]) nustato *prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu principą*, pagal kurį mokestiniame balanse įrašomos prekybos balanso vertės, išskyrus atvejus, kai ypatinga mokesčių taisyklė reikalauja įrašyti kitokią vertę ([193]). Tai reiškia, kad, remiantis bendrąja Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, bendrovės apskaitos pelnas yra įtrauktas į jos apmokestinamąsias pajamas, nebent specialioje įstatymo nuostatoje numatyta kitaip.

(176) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad Liuksemburgo pelno mokesčio sistema taikoma visoms bendrovėms, kurių registruotoji buveinė arba centrinė administracija yra Liuksemburgo teritorijoje ir apmokestinamojo pelno apskaičiavimo bazė yra apskaitos pelnas. Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge pelno mokesti turinčių mokėti bendrovių apskaitoje pripažintą pelną.

(177) Šios nuostatos iš esmės neginčija nei Liuksemburgas, nei „Engie“ ([194]). Liuksemburgo teigimu ([195]), pamatinę sistemą sudaro, viena vertus, LIR 18, 40 ir 23 straipsniai, apibrėžiantys bendrovės apmokestinamąsias pajamas,

([189]) Žr. 2.3.1 skirsnį.
([190]) Nors iš principo ši tvarka taikoma fiziniams asmenims, remiantis LIR 162 straipsni, ši nuostata taip pat taikoma ir pelno mokestį turinčioms mokėti bendrovėms.
([191]) Nors iš principo ši tvarka taikoma fiziniams asmenims, remiantis LIR 162 straipsni, ši nuostata taip pat taikoma ir pelno mokestį turinčioms mokėti bendrovėms.
([192]) Nors iš principo ši tvarka taikoma fiziniams asmenims, remiantis LIR 162 straipsni, ši nuostata taip pat taikoma ir pelno mokestį turinčioms mokėti bendrovėms.
([193]) Visi šie apskaitos principai, tarp kurių ir apdairumo principas, turi būti laikomi pamatinės sistemos dalimi. Šioje byloje, remiantis apdairumo principu, tarp momento, kai patronuojamosios bendrovės ZORA prieaugį savo apskaitoje pripažįsta išlaidomis, ir momento, kai skolintojai (ZORA investuotojai) savo apskaitoje pripažįsta atitinkamas pajamas, gali egzistuoti laikinas tarpas.
([194]) Tačiau žr. 180 konstatuojamąją dalį.
([195]) Žr. 106–108 konstatuojamąsias dalis.

nustatantys prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu principą ir apdairumo principą ([196]), ir, kita vertus, LIR 22a straipsnis. „Engie“ teigimu ([197]), teisinga pamatinė sistema yra LIR 18–45 straipsniais, nustatančiais pagrindinius Liuksemburgo mokesčių teisės principus, pavyzdžiui, apdairumo principą, prekybos balanso susiejimo su mokestiniu balansu principą ir veiklos išlaidų atskaitymo principą, pagrįsta bendrovės apmokestinamųjų pajamų nustatymo sistema ([198]). „Engie“aiškiai sutinka su tuo, kad Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną ([199]).

(178) Bendrosios Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos, kaip atskaitos pagrindo, apibrėžtis atitinka nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, kuria remiantis, kalbant apie mokėtino pelno mokesčio nustatymo priemones, pamatine sistema turi būti pasirinkta atitinkamoje valstybėje narėje visoms įmonėms taikoma mokesčių sistema, o ne ypatingosios nuostatos, kurios taikomos tik tam tikriems mokesčių mokėtojams ar sandoriams. Sprendime *World Duty Free Group* dėl investicijoms į kapitalo dalis taikomų taisyklių Teismas, pavyzdžiui, palaikė Komisijos poziciją dėl to, kad pamatinė sistema buvo bendra Ispanijos mokesčių sistema, o ne konkrečios tokių investicijų apmokestinimo tvarkos taisyklės ([200]).

(179) Komisija mano, kad atskaitos pagrindo apribojimas iki ypatingųjų, tam tikriems sandoriams ar tam tikroms bendrovėms taikomų pajamų įstatymo nuostatų, reikštų, kad šiuo atveju nustatant pamatinę sistemą būtų remiamasi tik tuo, ar atitinkama valstybė narė yra nustačius specialias mokesčių taisykles, o ne įsigilinant į mokesčių sistemos tikslą. Patvirtindama specialias tik tam tikroms bendrovėms ar sandoriams taikomas taisykles, valstybė narė galėtų teigti, kad toms bendrovėms ar sandoriams taikoma apmokestinimo tvarka jokiu būdu nenukrypsta nuo atskaitos pagrindo. Šis būdas galėtų apsaugoti tokio tipo priemones nuo Sutarties 107 straipsnio taikymo ir valstybės pagalbos kontrolė taptų neveiksminga. Kitaip tariant, patvirtinus tokį būdą, galimybė nustatyti, jog priemonė neatitinka pamatinės sistemos priklausytų tik nuo valstybės narės teisinio reguliavimo technikos. Kaip jau yra patvirtinęs Teismas, tai būtų nesuderinama su nekintamu principu, pagal kurį Sutarties 107 straipsnis apibrėžia valstybės pagalbą pagal jos poveikį, taigi, neatsižvelgiant į naudojamas technikas ([201]).

(180) Liuksemburgas aiškiai neginčija, kad atskaitos pagrindas yra bendra pelno mokesčio sistema. Tačiau jis mano, kad Pajamų mokesčio įstatymo nuostatos nei įtvirtina, nei atspindi tikslo apmokestinti Liuksemburge mokesčius mokančių bendrovių uždirbtą pelną ir jokia įstatymo nuostata negali būti aiškinama kaip reikalaujanti, kad bet kokios Liuksemburge reziduojančios bendrovės gautos pajamos būtų apmokestinamos bet kokiomis sąlygomis, net prieštaraujant įstatymo nuostatoms. ([202]). Liuksemburgas ir „Engie“ šiuo klausimu remiasi mokesčio teisėtumo principu, pagal kurį apmokestinimo tvarką nustato įstatymas ir tas įstatymas turi būti aiškinamas siaurai, ir jei konkreti situacija nėra aiškiai apibrėžta įstatyme (teisės aktų leidėjo neaptarta), jos atveju apmokestinimas negali būti taikomas ([203]).

(181) Komisija su šiuo tvirtinimu nesutinka.

([196]) Žr. 194 išnašą.
([197]) Žr. 135 konstatuojamąją dalį.
([198]) Veiklos išlaidų atskaitymas tik patvirtina tai, kad bendrovių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo bazė yra bendrovių apskaitoje pripažintas pelnas, kuris gaunamas iš gautų pajamų atėmus veiklos ir kitas patirtas išlaidas.
([199]) „Mokesčių sprendimuose nurodytų straipsnių taikymo bendrai patvirtinimas atitinka Liuksemburgo sistemos tikslą apmokestinti kiekvienos Liuksemburge mokesčius mokančios bendrovės pelną, pirmiau atskaičius mokesčių mokėtojo išleistų skolos priemonių atlygį“ („Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, Santrauka, (III)(B)(a)(iv) skirsnis. Pabrėžta Komisijos).
([200]) Sprendimo *Komisija/World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 92 punktas: „*[G]inčijamuose sprendimuose siekdama kvalifikuoti ginčijamą priemonę kaip atrankinę Komisija rėmėsi tuo, kad šia priemone užtikrinama mokesčių lengvata negali pasinaudoti visi be išimties ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į bendrą Ispanijos mokesčių sistemą, objektyviai yra panašioje padėtyje, nes įmonės rezidentės, įsigyjančios tokių pačių akcijų bendrovėse, rezidentėse Ispanijoje mokesčių tikslais, negali pasinaudoti šia lengvata*.“ (pabrėžta Komisijos); Taip pat žr. 22 ir 68 punktus. Taip pat žr. Sprendimo *Belgija ir Forum 187/Komisija*, C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, 95 punktą, Sprendimo *Portugalija/Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 56 punktą, Sprendimo *Komisija/Koninklijke Friesland/Campina*, C-519/07 P, ECLI:EU:C:2009:556, 2–7 punktus ir Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 50 punktą. Taip pat žr. pranešimo dėl pagalbos sąvokos 134 punktą.
([201]) Sprendimo *Komisija/Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 92–95 punktai. Taip pat dėl priemonių vertinimo atsižvelgiant į jų poveikį žr. Sprendimo *British Aggregates/Komisija*, 85 ir 89 punktus ir jame nurodytą teismo praktiką ir Sprendimo *Komisija/Nyderlandai* C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, 51 punktą.
([202]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. raštą, p. 2.
([203]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. raštą, p. 2. 2017 m. gruodžio 11 d. raštu pateiktos „Engie“ pastabos, 30 punktas.

(182) Pirma, Komisijai neaišku, kodėl visų pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių pelno apmokestinimas nėra pelno mokesčio sistemos tikslas. Komisija pabrėžia, kad savo pastabose Liuksemburgas nenurodo kito tikslo. Antra, Komisija atkreipia dėmesį, kad „Engie“ pripažįsta, jog Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną ([204]). Trečia, kaip buvo paaiškinta 172–176 konstatuojamosiose dalyse, pakanka perskaityti atitinkamas įstatymo nuostatas, kad būtų galima prieiti išvados, jog Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslas yra apmokestinti visą Liuksemburge mokėti pelno mokestį turinčių bendrovių jų apskaitoje pripažintą pelną.

(183) Panašu, kad, remdamiesi mokesčio teisėtumo principu, Liuksemburgas ir „Engie“ daro nuorodą į tai, kad Liuksemburgo teisėje egzistuoja išimtis arba spraga, dėl kurios praktiškai būtų neapmokestinamas beveik visas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM Liuksemburge uždirbtas pelnas. Šis argumentas grindžiamas tuo, kad šiais atvejais tos išimtys ar spragos yra pamatinės sistemos sudedamoji dalis ir kad dėl to negalima nuo jos nukrypti.

(184) Komisija atmeta šį argumentą. Kadangi ginčijamuose mokesčių sprendimuose „Engie“ sukurtos struktūros – kaip pripažįsta Liuksemburgas ir „Engie“ ([205]) – yra prieinamos visiems rinkos dalyviams, bet kuri bendrovė galėtų perduoti savo veiklą patronuojamajai bendrovei, sukurti panašią finansavimo schemą ir sumokėti tik labai mažos savo pelno dalies pelno mokestį, kaip tai padarė „Engie“. Kitaip tariant, šis argumentas reiškia, kad bet kuris Liuksemburgo mokesčių mokėtojas gali pasirinkti mokėti pelno mokestį nuo viso savo pelno arba beveik visai jo nemokėti. Komisija negali sutikti su tokia išvada. Ji prieštarauja ne tik kiekvienos mokesčių sistemos bendrajam pobūdžiui, kuris numato, kad mokesčių mokėtojas vienašališkai negali nustatyti savo mokėtinos mokesčio sumos, bet ir pagrindiniam ir visoms valstybėms narėms taikomam principui, kuris numato, kad pajamų mokestis yra mokamas atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų mokėjimo pajėgumą. Be to, tokia išvada keltų pavojų valstybės gebėjimui surinkti išteklius jos biudžetui finansuoti ir tokiu būdu paverstų jos mokesčių sistemą neveiksminga.

(185) Praktikoje dėl Liuksemburgo ir „Engie“ pozicijos valstybės pagalbos kontrolė taptų neveiksminga, kadangi valstybės narės turėtų teisę sąmoningai arba nesąmoningai savo mokesčių sistemose taikyti nepagrįstas bendrojo pelno apmokestinimo principo išimtis, kuriomis galėtų pasinaudoti ištisos įmonių ar sandorių kategorijos. Atsižvelgiant į tai, kad šios išimtys būtų sudedamoji atskaitos pagrindo dalis, jos niekada negalėtų būti laikomos valstybės pagalba.

(186) Kaip papildomą argumentą Liuksemburgas taip pat nurodo tai, kad atskaitos pagrindo nustatymas turi būti pagrįstas teisės aktų leidėjo aiškiai nustatytų taisyklių rinkiniu o ne hipotetiniu „principu“ ar „tikslu“, kurio aiškinimas gali nukrypti nuo aiškių ir tikslių įstatymo formuluočių ([206]).

(187) Komisija ginčija teiginį, kad tokia pamatinė sistema negali būti apibrėžta įvardijant jos tikslus, tokius kaip visų pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių pelno apmokestinimas. Toks apibrėžimo būdas priešingas Teisingumo Teismo praktikoje sistemingai naudojamam atskaitos pagrindo apibrėžimui bylose dėl valstybės pagalbos pelno mokesčio srityje ([207]). Iš tiesų Komisija *privalo* apibrėžti sistemos tikslą, kad būtų galima nustatyti, ar priemonė yra

([204]) Žr. 200 išnašą.

([205]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. raštą (p. 8) ir „Engie“ pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą (125 ir 126 punktai).

([206]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, p. 2.

([207]) Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Belgija ir Forum 187/Komisija*, C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, kur, kaip ir šiame sprendime, Teisingumo Teismas apibrėžia atskaitos pagrindą pasiremdamas principu, pagal kurį yra apmokestinamas bendrovių pelnas: „*Siekiant įvertinti, ar apmokestinamųjų pajamų nustatymas, numatytas pagal koordinavimo centrams taikomą sistemą, suteikia jiems pranašumo, reikia palyginti, kaip siūlo Komisija ginčijamo sprendimo 95 punkte, šią sistemą su įprasta apmokestinimo sistema, pagrįsta laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės pajamų ir išlaidų skirtumu.*“ (95 punktas). Taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 50 punktą: „*Šiuo atžvilgiu, viena vertus, iš Teisingumo Teismo turimos informacijos matyti, kad, siekiant apskaičiuoti bendrovių pelno mokestį, atitinkamų gamybos ir darbo kooperatinių bendrovių mokesčio bazė nustatoma taip pat kaip ir kitų tipų bendrovių atveju, t. y. pagal grynąjį pelną, gautą iš įmonės veiklos per mokestinius metus. Todėl bendrovių pelno mokestį reikia laikyti referencine teisės sistema, siekiant įvertinti, ar ginčijama priemonė yra atrankinio pobūdžio.*“ (pabrėžta Komisijos). Taip pat žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija/Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 95 punktą: „*Iš tiesų šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, priešingai nei šiuo klausimu ginčijamo sprendimo 143, 144 ir 150 punktuose nusprendė Bendrasis Teismas, iš šių punktų matyti, kad nagrinėdama, ar „offshore“ bendrovėms suteikiamas selektyvus pranašumas, Komisija atsižvelgė į ginčijamą mokesčių režimą, kuris formaliai taikomas visoms įmonėms. Todėl akivaizdu, kad ginčijamame sprendime šis režimas apibrėžiamas kaip referencinis pagrindas, kuris faktiškai palankus „offshore“ bendrovėms.*“ Žr. neseniai priimto Sprendimo *ANGED/Generalitat de Catalunya*, C-236/16 ir C-237/16, ECLI:EU:C:2018:280, 42–45 punktus.

atranki, kadangi tik remiantis šiuo tikslu galima įvertinti, ar pranašumu pasinaudoti negalinčių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši į bendrovių, kurioms suteiktos nagrinėjamos priemonės ([208]). Bet kuriuo atveju visoms Liuksemburge reziduojančioms ir pelno mokestį mokančioms bendrovėms taikomos Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslas yra apibrėžtas įstatyme, kaip paaiškinta 172–176 konstatuojamosiose dalyse, be to, Liuksemburgas neįvardijo jokio kito jos tikslo. Todėl šis argumentas turi būti atmestas.

(188) Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija daro išvadą, kad taikytina pamatinė sistema yra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, kurios tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną ([209]). Tai, kad, kaip teigia Liuksemburgas ([210]) ir „Engie“ ([211]), nustatant apmokestinamąsias pajamas gali būti taikomos išimtys ar tam tikri pakeitimai, negali sukelti abejonių dėl šios išvados. Būtent remiantis šia sistema reikia nustatyti, ar ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka nuo jos nukrypsta suteikdama geresnes sąlygas lyginant su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis sistemos tikslų atžvilgiu yra panaši ([212]).

(189) Galima teigti, kad bendrovių „LNG Holding“ ir CEF teisinė ir faktinė padėtis bendros Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos, būtent visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelno apmokestinimo atžvilgiu yra panaši į visų kitų Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių padėtį. Remiantis šiuo tikslu, apskaičiuojant bendrovių Liuksemburge mokėtiną pelno mokestį, visų turinčių mokėti pelno mokestį ir galinčių uždirbti pelną bendrovių faktinė ir teisinė padėtis iš esmės yra panaši.

(190) Tai, kad bendrovės „LNG Holding“ ir CEF, skirtingai nei kitos mokesčių mokėtojos, gauna bendrovių, kurių akcijų jos turi, pelno paskirstymą ir šios iš kapitalo dalių gautos pajamos gali būti neapmokestintos pagal LIR 166 straipsnį nereiškia, kad šių dviejų bendrovių padėtis nebuvo panaši į kitų mokesčių mokėtojų, kurioms nebuvo suteikta išimtis sistemos tikslo atžvilgiu, padėtį. Šiame straipsnyje numatytas neapmokestinimas taikomas tik tam tikroms pajamoms ir tenkinant tam tikras sąlygas. Tačiau, bendrovės gautos pajamos (LIR 166 straipsnyje numatytas pelno paskirstymas ar kitas bendrovės uždirbtas pelnas), kaip ir kitos LIR 166 straipsnyje nurodytos sąlygos ([213]) nedaro poveikio sistemos tikslui, kuris yra apmokestinti visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną ([214]). Iš tiesų, jei pasinaudoti ypatingu bendrovės pelno neapmokestinimu pakaktų, kad bendrovės padėtis taptų nepanaši į bendrovių, kurioms toks atleidimas nuo mokesčio mokėjimo nesuteiktas, padėtį, atleidimas nuo pelno mokesčio pats savaime niekai nebus laikomas atrankiu.

6.2.1.2. ***Diskriminuojantis nukrypimas nuo atskaitos pagrindo***

(191) Remiantis 6.2.1.1 skirsnyje aprašytu atskaitos pagrindu Liuksemburge pelno mokestį mokančių bendrovių mokesčio bazė visoms bendrovėms yra vienoda, būtent apskaitoje pripažintas grynasis pelnas ([215]).

(192) Ginčijamais mokesčių sprendimas patvirtinta apmokestinimo tvarka leidžia neapmokestinti bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gautų pajamų, būtent iš jų turimų atitinkamai bendrovių ir „LNG Supply“ ir GSTM akcijų uždirbto pelno. Kaip tai matyti iš ginčijamų mokesčių sprendimų ir šalių pasirašytų sutarčių ir kaip su tuo aiškiai

([208]) Žr. *Sprendimo Komisija/World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 54 punktą, jame nurodytą teismo praktiką ir 86 punktą.

([209]) Taip pat žr. Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 54 punktą, kuriame Teisingumo Teismas patvirtino, kad bendrovių pelno mokesčio sistemos siekiamas tikslas yra bendrovių pelno apmokestinimas.

([210]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, p. 2.

([211]) Žr. „Engie“ pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, 22 ir 23 punktai.

([212]) Bet kuriuo atveju 6.2.2 skirsnyje Komisija įrodys, kad jei derėtų remtis siauriau apibrėžtu atskaitos pagrindu, kurį sudarytų tik su iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimu ir pelno paskirstymo apmokestinimu susijusios išimtys, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka taip pat nukrypsta nuo šios sistemos suteikdama geresnes sąlygas lyginant su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis sistemos tikslų atžvilgiu yra panaši.

([213]) Prievolė turėti akcijas nepertraukiamą ne trumpesnį nei dvylika mėnesių laikotarpį; turima bendrovės akcinio kapitalo dalis neturi tapti mažesnė 10 %; arba įsigijimo kaina neturi tapti mažesnė nei 1,2 mln. EUR.

([214]) Taigi, tokios pat rūšies pajamas gaunančios, tačiau 166 straipsnio sąlygų netenkinančios bendrovės (pavyzdžiui, turinčios mažiau nei 5 % įstatinio kapitalo arba turi jį trumpiau nei 12 mėnesių) tokiu atleidimu nuo mokesčio mokėjimo pasinaudoti negali.

([215]) Liuksemburgas tai patvirtino 2017 m. birželio 1 d. susitikime. Būtent, kai šiame susitikime Komisija paklausė, ar galima laikyti, kad LIR 164 straipsnio 3 dalyje numatytas mokesčio tikslinimas nukrypsta nuo LIR 40 straipsnyje įtvirtinto „susiejimo“, Liuksemburgas patikslino, kad *„bet kokia mokesčių nuostata, kuria numatomas prekybos balanso tikslinimas, turi būti laikoma išimtimi“*.

sutinka Liuksemburgas ([216]), šias pajamas ir iš atitinkamai bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM apmokestinamųjų pajamų atskaitytą ZORA paskolų prieaugį sieja tiesioginis ir akivaizdus ryšys. Iš tiesų, bet koks bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas ir LNG ir GSTM maržas viršijantis pelnas yra atskaitomas iš jų apmokestinamųjų pajamų ZORA prieaugio pavidalu (ir yra neapmokestinamas). Taigi, patronuojamųjų bendrovių apmokestinamasis pelnas yra apribojamas vienu atveju LNG marža ir antruoju – GSTM marža. Neapmokestintas ZORA prieaugio pavidalu atskaitytas pelnas vėliau buvo integruotas į LNG akcijas ir GSTM akcijas, kurias, remiantis ZORA priemone ir dviem išankstinėmis sutartimis, po konvertavimo atitinkamai gaus bendrovės „LNG Holding“ ir CEF. Tačiau, kai į bendrovių LNG ir GSTM akcijas integruotas pelnas pripažįstamas bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gautomis pajamomis, jos gali būti neapmokestintos kaip iš kapitalo dalių gautos pajamos ([217]) ir šios bendrovės nebus nuo jų sumokėjusios jokių mokesčių.

(193) Tai reiškia, kad beveik visas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas pelnas patekęs bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF buvo neapmokestintas. Tačiau į pelną uždirbo Liuksemburge pelno mokestį turinčios mokėti bendrovės, jis yra pripažintas pirmiausia bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM, paskui bendrovių „LNG Holding“ ir CEF apskaitoje. Todėl, taikant įprastą apmokestinimo sistemą, Liuksemburge jis turėtų būti apmokestintas. Tai reiškia, kad ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka neatitinka atskaitos pagrindo.

(194) Liuksemburgas dar kartą remiasi mokesčio teisėtumo principu. Jis teigia, kad ginčijamuose mokesčių sprendimuose taikytų įstatymų nuostatų formuluotė yra aiški ir nesiima aiškinti šios nuostatos *ratio legis* ar „teleologiniu“ požiūriu. Liuksemburgas teigia, kad, kadangi buvo laikomasi įstatymo nuostatų teksto, negalėjo būti nukrypta ir todėl nebuvo suteikta jokio pranašumo ([218]).

(195) Šis Liuksemburgo argumentas iš esmės reiškia, kad priemonė negali būti laikoma atrankiuoju pranašumu, jei ji atitinka nacionalinę teisę, kadangi tokiu atveju ji nuo jos nenukrypsta. Komisijos nuomone, šis argumentas yra nereikšmingas Kaip jau buvo paaiškinta, valstybės pagalbos priemonės vertinamos atsižvelgiant į jų poveikį. Todėl tai, ar priemonė bus pripažinta pagalba, negali priklausyti nuo jos teisėtumo pagal nacionalinę teisę. Priešingu atveju beveik jokia valstybės suteikta priemonė negalėtų būti pripažinta valstybės pagalba ([219]). Ir atvirkščiai – kai dėl vienos ar kelių teisės nuostatų taikymo konkrečiam atvejui padaroma pamatinėje sistemoje įtvirtintos bendrosios taisyklės (šioje byloje – visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelno apmokestinimo) išimtis, toks apmokestinimo tvarka turi būti laikoma nukrypimu. Be to, jei dėl tokio nukrypimo diskriminuojamos bendrovės, kurių faktinė ir teisinė padėtis sistemos tikslų atžvilgiu yra panaši, tokia priemonė turi būti laikoma akivaizdžiai atrankia, nepriklausomai nuo to, ar buvo laikomasi taikomų nuostatų formuluotės.

(196) Todėl ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka neatitinka Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos ir suteikia bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF ekonominį pranašumą. Tai kad bendrovių pelno apmokestinimo teisės aktuose numatyta ir kitų nukrypimų, neturi įtakos pagal ginčijamus mokesčių sprendimus suteiktos apmokestinimo tvarkos išimtiniam pobūdžiui ([220]).

(197) Be to, kaip buvo nustatyta 6.2.1.1 skirsnyje, bendrovių „LNG Holding“ ir CEF teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į visų kitų Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių padėtį. Todėl ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF suteikta apmokestinimo tvarka suteikia šioms bendrovėms pranašumo kitų Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių, kurių faktinė ir teisinė padėtis Liuksemburgo bendrovių pelno mokesčio tikslų atžvilgiu yra panaši.

(198) Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija daro išvadą, kad ginčijamais mokesčių sprendimais suteiktas pranašumas yra akivaizdžiai atrankus.

(199) Bet kuriuo atveju, net jei būtų laikoma, kad tik bendrovių, kurioms taikomos iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo ir pelno paskirstymo apmokestinimo nuostatos, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši į bendrovių „LNG Holding“ ir CEF faktinę ir teisinę padėtį, Komisija taip pat 6.2.2 skirsnyje įrodys, kad šie mokesčių mokėtojai vis tiek negali pasinaudoti bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF suteikta mokesčių lengvata.

([216]) Žr. 2017 m. gegužės 12 d. Liuksemburgo raštą, atsakymą į 2.ii klausimą „Bendrovės „LNG Holding“ gautas 506,2 mln. USD balansinis kapitalo prieaugis ekonominiu požiūriu atitinka bendrovės LNG Supply„vertės padidėjimą 2009–2014 metais“.
([217]) Žr. 2.2.3.3, 2.2.3.4, 2.2.3.5, 2.2.4.3, 2.2.4.4 ir 2.2.4.5 skirsnius.
([218]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, p. 4.
([219]) Nebent, būtų netinkamai taikyta nacionalinė teisė.
([220]) 2006 m. birželio 22 d. Sprendimas Belgija ir Forum 187/Komisija, C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, 120 punktas.

6.2.2. NUKRYPIMAS NUO LIUKSEMBURGO PELNO MOKESČIO SISTEMOS IŠ KAPITALO DALIŲ GAUTŲ PAJAMŲ NEAPMOKESTINIMO IR PELNO PASKIRSTYMO APMOKESTINIMO TAISYKLIŲ

6.2.2.1. ***Atskaitos pagrindas: Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos iš akcijų gautų pajamų neapmokestinimo ir pelno paskirstymo apmokestinimo taisyklės***

(200) „Engie“ tvirtina, kad mokesčių teisėje numatyti mokesčių mokėtojų komercinio balanso ataskaitose pripažinto pelno tikslinimai, ypač iš akcijų gautų pajamų neapmokestinimas, yra atskaitos pagrindo dalis ([221]). Remdamasi šiuo teiginiu, „Engie“ praktikoje mėgina apriboti atskaitos pagrindą iki specialiųjų pajamų mokesčio įstatymo nuostatų dėl iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo ir pelno paskirstymo apmokestinimo. Remiantis apribotu atskaitos pagrindu nustatant bendroves, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši į bendrovių „LNG Holding“ ir CEF faktinę ir teisinę padėtį, būtų privalomai apsiribojama tik tais mokesčių mokėtojais, kuriems taikomos šios nuostatos. Tačiau, kaip buvo įrodyta šiame skirsnyje, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka ir šiame apribotame atskaitos pagrinde yra akivaizdžiai atranki.

(201) LIR164 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad, nustatant bendrovės apmokestinamųjų pajamų sumą, nėra svarbu, ar pajamos yra paskirstytos turintiems teisę į jas, ar ne. Tai reiškia, kad bendrovės paskirstytas pelnas nesumažina jos apmokestinamųjų pajamų, t. y. jo negalima atskaityti. Todėl paskirstyti pelną galima tik sumokėjus pelno mokestį. Kaip išaiškinta 87 konstatuojamojoje dalyje, LIR 164 straipsnio antra pastraipa taikoma visų rūšių paskirstymams.

(202) Tačiau gavėjai įtraukia paskirstytą pelną į savo apskaitą kaip pajamas. Remiantis prekybos balanso ataskaitos susiejimo su mokestine balanso ataskaita principu, šios pajamos, kurios yra tų bendrovių uždirbto pelno dalis ir yra įtrauktos į jų apskaitą, iš esmės bus įtrauktos į jų apmokestinamąsias pajamas. Dėl to gaunamas ekonominis dvigubas apmokestinimas, nebent taikomos LIR 166 straipsnio iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata ([222]). Šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas iš „kapitalo dalių“, kurių įstatymas nėra apibrėžęs, gautoms pajamoms. Tačiau, kaip tai išaiškino Liuksemburgas, visoms kapitalo dalims, iš kurių gautoms pajamoms gali būti taikytas LIR 166 straipsnyje numatytas neapmokestinimas (įskaitant akcijas), taip pat taikoma LIR 164 straipsnyje įtvirtinta prievolė (išskyrus užsienio bendrovėse turimas kapitalo akcijas) ([223]). Todėl bendroje Liuksemburgo pelno mokesčio sistemoje iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimas taikomas pelnui po pelno mokesčio (tai reiškia, kad neapmokestinimas negali būti taikomas iš išmokančiosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaitytoms sumoms) ([224]).

(203) Remiantis 2001 m. gruodžio 21 d. reglamentu, iš akcijų gautų pajamų neapmokestinimas taikomas ne tik išmokančiosios bendrovės paskirstytajam pelnui, bet ir kapitalo prieaugiui, gautam iš šioje sistemoje numatytų akcijų ([225]). Kapitalo prieaugis čia reiškia skirtumą tarp kapitalo realizavimo vertės (pardavus ar panaikinus) ir įsigijimo vertės. Iš kapitalo dalių gautas kapitalo prieaugis yra arba paskirstančiosios bendrovės jau gautas tačiau nepaskirstytas pelnas, arba ateityje gautinas pelnas, kuris dėl tos priežasties taip pat nebuvo paskirstytas. Remiantis LIR 18 ir 40 straipsniais, visas pelnas privalo būti įtrauktas į išmokančiosios bendrovės apmokestinamąsias

([221]) Žr. „Engie“ pastabų dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto 22 ir 24 punktus.
([222]) Žr. 85 konstatuojamąją dalį.
([223]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 1.b klausimą: „Išskyrus pirmiau įvardytą užsienio bendrovių akcijoms suteiktą išimtį, visoms kitoms akcijoms, iš kurių gautos pajamos gali būti neapmokestinamos pagal LIR 166 straipsnį, taip pat taikomos ir LIR 164 straipsnio nuostatos.“ (pabrėžta Komisijos).
([224]) Žr. taip pat 2015 m. Alain Steichen veikalą „Manuel de Droit fiscal. Droit fiscal général, Les cours de l'Université du Luxembourg“, p. 644: „Kadangi LIR 166 straipsnis yra skirtas išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo, jo esmė yra tame, kad jis taikomas bendrovių paskirstytam pelnui po mokesčių. Taigi, LIR 166 straipsnį dera aiškinti kartu su LIR 164 straipsnio antra pastraipa, kurioje nurodyta, jog paskirstymai neatskaitytini iš mokančiosios bendrovės mokesčio bazės […]. LIR 166 straipsnį ir LIR 164 straipsnio antrą pastraipą sieja loginis ryšys (neapmokestinamos tik tos gavėjo pajamos, kurios nebuvo atskaitytinos pajamų išmokėtojo apskaitoje; tai, ko pajamų išmokėtojas neatskaitė, privalo turėti galimybę būti neapmokestinta pas pajamų gavėją) […]“.
([225]) Žr. 86 konstatuojamąją dalį. Iš kapitalo dalių gauto kapitalo prieaugio neapmokestinimui taikoma tokia pati tvarka, kaip ir pelno paskirstymo neapmokestinimui. Jei iš kapitalo dalių gautos pajamos nebus neapmokestintos, tas pats pelnas tuo pat metu bus įtrauktas į bendrovės emitentės ir į kapitalo dalis turinčios bendrovės apmokestinamąsias pajamas, dėl ko atsiras ekonominis dvigubas apmokestinimas.

pajamas. Be to, kadangi šio pelno išmokančioji bendrovė nepaskirstė, jis iš esmės negali būti atskaitytas. Todėl, kalbant ir apie kapitalo prieaugį, iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimas taikomas pajamoms, kurios negali atitikti iš išmokančiosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaitytų sumų (tokių kaip ZORA prieaugis).

(204) Kitaip tariant, remiantis siauresniu atskaitos pagrindu, kurį sudaro tik iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo ir pelno paskirstymo apmokestinimo taisyklės, iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata taikoma pajamoms, kurios neatitinka iš išmokančiosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaitytų sumų ir tos pajamos turi būti pripažintos pelno paskirstymu arba kapitalo prieaugiu.

(205) Bendrovių „LNG Holding“ ir CEF teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į visų kitų pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių, gaunančių pajamas iš kapitalo dalių ir kurioms dėl to taikomos iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo ir pelno paskirstymo apmokestinimo Liuksemburge taisyklės, teisinę ir faktinę padėtį. Šios bendrovės turi tokią pat priemonę kaip ir bendrovės „LNG Holding“ ir CEF (kapitalo dalis) ir jų iš tų priemonių gautos pajamos yra tos pačios rūšies, kaip ir bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gaunamos pajamos, todėl teoriškai joms gali būti taikomas iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimas.

6.2.2.2. ***Diskriminuojantis nukrypimas nuo atskaitos pagrindo***

(206) Ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF (Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančioms bendrovėms) suteikiama galimybė neapmokestinti iš kapitalo dalių gautų pajamų, kurios, ekonominiu požiūriu atitinka bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM (kurios taip pat yra Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančios bendrovės) kaip išlaidas atskaitytas sumas (ZORA prieaugį).

(207) Ginčijamais mokesčių sprendimais iš esmės patvirtinama, kad bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas pelnas, vienu atveju viršijantis LNG maržą, kitu – GSTM maržą (ir, dėl tos priežasties atskaitytas iš jų apmokestinamųjų pajamų ZORA prieaugio pavidalu) yra įtrauktas atitinkamai į LNG ir GSTM akcijas. Remiantis ZORA paskolomis ir išankstinėmis sutartimis, po konvertavimo šias akcijas gaus bendrovės „LNG Holding“ir CEF. Po to, kai į bendrovių LNG ir GSTM akcijas integruotas pelnas bus pripažintas bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gautomis pajamomis, jos gali būti neapmokestintos kaip iš kapitalo dalių gautos pajamos ([226]).

(208) Tiesioginis ir akivaizdus ryšys tarp pajamų, kurioms taikomas iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimas kontroliuojančiųjų bendrovių lygmeniu ir patronuojamųjų bendrovių lygmeniu kaip išlaidos atskaitytų sumų, gerai matomas dalinio ZORA LNG paskolos konvertavimo atveju. Šiuo atveju, kaip matyti iš pateiktų mokesčių deklaracijų, po 2014 m. atlikto dalinio konvertavimo ir bendrovės LNG Supply“ akcijų panaikinimo, bendrovės „LNG Holding“ gautos pajamos ekonominiu požiūriu atitinka laikotarpio nuo 2009 m. iki 2014 m. ZORA prieaugį, kurį bendrovė „LNG Holding“ gavo per ZORA LNG priemonę ir LNG išankstinę sutartį ([227]). Liuksemburgas taip pat tai aiškiai patvirtino: „Bendrovės „LNG Holding“ gautas 506,2 mln. USD balansinis kapitalo prieaugis ekonominiu požiūriu atitinka bendrovės LNG Supply“ vertės padidėjimą 2009–2014 metais“ ([228]).

(209) pagal iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatą kontroliuojančiųjų bendrovių lygmeniu pripažintoms pajamoms, kurios ekonominiu požiūriu atitinka patronuojamųjų bendrovių kaip išlaidas atskaitytas sumas, nukrypstama nuo anksčiau 6.2.2.1 skirsnyje aprašyto atskaitos pagrindo, pagal kurį iš kapitalo dalių gautos pajamos neapmokestinamos tuomet, kai jos neatitinka išmokančiosios bendrovės iš apmokestinamųjų pajamų atskaitytų sumų. Šio nukrypimo poveikis yra toks, kad *beveik visas* bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM *uždirbtas pelnas Liuksemburge nebuvo apmokestintas*. Todėl ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka pagerino bendrovių „LNG Holding“ ir CEF finansinę padėti. Iš tiesų, taikant anksčiau 6.2.2.1 skirsnyje aprašytą įprastą apmokestinimo sistemą, šių bendrovių gautos pajamos nebūtų buvę atskaitytos (ZORA prieaugio pavidalu) patronuojamųjų bendrovių lygmeniu. Šios pajamos būtų buvusios mažesnės, kadangi atitinkamas pelnas prieš tai būtų buvęs apmokestintas patronuojamųjų bendrovių lygmeniu.

(210) Liuksemburgas ir „Engie“ ginčija LIR 164 straipsnio antros pastraipos taikymą ZORA prieaugiui. Kitaip tariant, Liuksemburgas ir „Engie“ ginčija, kad ZORA prieaugis galėtų būti prilygintas pelno paskirstymui.

([226]) Žr. 2.2.3.3, 2.2.3.4, 2.2.3.5, 2.2.4.3, 2.2.4.4 ir 2.2.4.5 skirsnius.
([227]) Žr. 49, 53 ir 57 konstatuojamąsias dalis.
([228]) Žr. 2017 m. gegužės 12 d. Liuksemburgo raštą, atsakymą į 2.ii klausimą.

(211) Šiuo klausimu Komisija primena, kad bendrovė „LNG Holding“ savo 2014 mokestinių metų mokesčių deklaracijose aiškiai įvardija panaikinus bendrovės „LNG Supply“ akcijas gautą pelną „nuo mokesčio atleistais dividendais“, t. y. pelno paskirstymu ([229]).

(212) Be to, kaip paaiškinta 207 ir 208 konstatuojamosiose dalyse, tarp pajamų, kurios gali būti neapmokestintos bendrovių „LNG Holding“ ir CEF lygmeniu ir bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM kaip išlaidos atskaitytų sumų (ZORA prieaugio) yra tiesioginis ir akivaizdus ryšys. Todėl ekonominiu požiūriu bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gautos pajamos atitinka pelno paskirstymą ([230]).

(213) Bet kuriuo atveju Komisija primena, kad tai, jog oficialiai bendrovių „LNG Holding“ ir CEF lygmeniu neapmokestintas pelnas įvardijamas „pelno paskirstymu“ arba „kapitalo prieaugiu“, nėra svarbu. Iš tiesų, kaip buvo paaiškinta 6.2.2.1 skirsnyje, remiantis siauresniu atskaitos pagrindu, kurį sudaro tik iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo ir pelno paskirstymo apmokestinimo taisyklės, iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata taikoma pajamoms, kurios neatitinka iš išmokančiosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaitytų sumų ir tos pajamos turi būti pripažintos pelno paskirstymu arba kapitalo prieaugiu ([231]).

(214) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF taikytas apmokestinimo režimas nukrypsta nuo bendrosios Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos taisyklių, reglamentuojančių iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimą ir pelno paskirstymo apmokestinimą.

(215) Be to, dėl šio nukrypimo yra diskriminuojamos bendrovės, kurių faktinė ir teisinė padėtis sistemos tikslų atžvilgiu yra panaši į bendrovių „LNG Holding“ ir CEF faktinę ir teisinę padėtį. Iš tiesų, kitos pelno mokestį turinčios mokėti bendrovės, gaunančios pajamas iš kapitalo dalių ir kurioms dėl to taikomos iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo ir pelno paskirstymo apmokestinimo Liuksemburge taisyklės, negali pasinaudoti bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF suteikta apmokestinimo tvarka, net jei jų faktinė ir teisinė padėtis sistemos tikslų atžvilgiu yra panaši. Tiesa, kad visi mokesčio mokėtojai galėtų pasinaudoti LIR 166 straipsnyje numatyta lengvata. Tačiau iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata būtų taikyta mažesnėms pajamoms (t. y. išmokančiosios bendrovės pelnui po mokesčių), kaip buvo paaiškinta 209 konstatuojamojoje dalyje.

(216) Liuksemburgas tvirtina, kad norint taikyti LIR 166 straipsnį, nebūtina, kad iš kapitalo dalių gautos pajamos prieš tai būtų buvusios apmokestintos ir kad LIR 164 straipsnio nuostatos nėra *sine qua non* sąlyga LIR 166 straipsniui taikyti ([232]). Be to, „Engie“ mano, kad buvo tenkinamos visos LIR 166 straipsnio taikymo sąlygos, todėl negali būti kalbama apie nukrypimą ([233]). Ir Liuksemburgas, ir „Engie“ taip pat nesutinka, jog LIR 166 straipsnio tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo ir remiasi įvairiais Tarybos direktyva (ES) 2015/121 ([234]) (toliau – patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyva) grindžiamais argumentais.

(217) Komisija turi atmesti šiuos argumentus.

(218) Pirma, tai, kad LIR 166 straipsnis ir LIR 164 straipsnio pirma ir antra pastraipos nėra susietos aiškiu ryšiu, neturi reikšmės. Liuksemburgas aiškiai patvirtino ([235]), kad visoms kapitalo dalims, iš kurių gautos pajamos gali būti

([229]) Bendrovės „LNG Holding“ 2014 mokestinių metų įmonių pajamų mokesčio („impôt sur le revenu des collectivités“) ir verslo mokesčio („impôt commercial“) deklaracija, 506 A forma, „Išsami informacija apie LIR 166 numatytas kapitalo dalis“, susijusias su bendrove „LNG Supply“, 3) skirsnis, 19 eilutė: „nuo mokesčio atleisti dividendai“.

([230]) Tai, kad bendrovė „LNG Supply“ oficialiai nesušaukė dividendų paskirstymo patvirtinančio akcininkų susirinkimo, neturi jokios reikšmės. Bendrovė „LNG Holding“ yra vienintelė ir bendrovės „LNG Supply“, ir ZORA LNG paskolą suteikusios bendrovės („LNG Luxembourg“) akcininkė. Taigi, ji gal bet kada vienašališkai nuspręsti dėl ZORA konvertavimo datos, lygiai taip pat ji gali priimti sprendimą dėl momento, kada patvirtinti bendrovės „LNG Supply“ pelno paskirstymą akcininkų susirinkime.

([231]) Žr. 204 konstatuojamąją dalį.

([232]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto (p. 4 ir 6) ir atsakymą į 1.b ir 1.c klausimus.

([233]) Žr. „Engie“ pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, 26–31 punktai.

([234]) 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 21, 2015 1 28, p. 1).
Savo atsakyme į 2017 m. gruodžio 11 d. raštą pateiktose pastabose Liuksemburgas paaiškino, kad pastarasis 2015 m. patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos pakeitimas, pagal kurį iš turimų kapitalo dalių gautoms pajamoms taikomo neapmokestinimo taikymo paskirstytam pelnui sąlyga yra ta, kad patronuojamoji bendrovė negali to pelno atskaityti, nebūtų buvęs reikalingas, jei iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo tikslas būtų buvęs išvengti dvigubo apmokestinimo (4 puslapis). „Engie“ taip pat remiasi kitais šios direktyvos tikslais (žr. jos 2017 m. gruodžio 11 d. rašte pateiktų pastabų 35–43 punktus).

([235]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 1.b klausimą: „Išskyrus pirmiau įvardytą užsienio bendrovių akcijoms suteiktą išimtį, visoms kitoms akcijoms, iš kurių gautos pajamos gali būti neapmokestinamos pagal LIR 166 straipsnį, taip pat taikomos ir LIR 164 straipsnio nuostatos.“ (pabrėžta Komisijos).

neapmokestintos pagal LIR 166 straipsnio nuostatas, išmokančiosios bendrovės lygmeniu taip pat taikomos 164 straipsnio pirma ir antra pastraipos ([236]). Tai reiškia, kad remiantis 6.2.2.1 skirsnyje aprašytu atskaitos pagrindu, iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata taikoma pajamoms, kurios negali atitikti iš išmokančiosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaitytų sumų. Ginčijami mokesčių sprendimai nukrypsta nuo šios taisyklės ir leidžia taikyti iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatą kontroliuojančiųjų bendrovių (Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančių bendrovių) lygmeniu pajamoms, ekonominiu požiūriu atitinkančioms patronuojamųjų bendrovių (kurios taip pat yra Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančios bendrovės) lygmeniu atskaitytas išlaidas (ZORA prieaugį). Todėl ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka neatitinka pamatinės sistemos.

(219) Antra, net nesant aiškaus šias dvi nuostatas siejančio ryšio, LIR 166 straipsnio ir 164 straipsnio pirmos ir antros pastraipų tarpusavio papildomumas būtinas mokesčių sistemos loginiam nuoseklumui užtikrinti. Jei ta pati suma galėjo būti atskaityta kaip išlaidos išmokančiosios bendrovės lygmeniu ir neapmokestinta kaip pajamos bendrovės gavėjos lygmeniu, toks pelnas Liuksemburge būtų neapmokestintas visiškai. Toks aiškinimas leistų bet kokiai įmonių grupei lengvai apeiti Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos tikslą, kuris yra apmokestinti visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną ir paskirstyti savo akcininkams pelną, kuris anksčiau nebuvo apmokestintas patronuojamosiose bendrovėse ([237]). Be to, toks aiškinimas prieštarautų tikslui išvengti dvigubo ar trigubo apmokestinimo ([238]).

(220) Sutarties 107 straipsnyje pagalbos priemonės apibrėžiamos atsižvelgiant į jų *ekonominį poveikį* rinkai o ne į jų teisėtumą pagal nacionalinę teisę, pasitelktą teisės aktų leidybos metodiką ar teisės aktų leidėjo ketinimus. Todėl, kai bendrasis ZORA prieaugio atskaitymo ir jį atitinkančių pajamų neapmokestinimo *poveikis* yra tai, kad beveik visas patronuojamųjų bendrovių uždirbtas pelnas lieka neapmokestintas kontroliuojančiųjų bendrovių lygmeniu, dėl ko tokiu būdu diskriminuojamos bendrovės, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, valstybės suteikta priemonė, kuria patvirtinama tokia apmokestinimo tvarka, turi būti laikoma kaip akivaizdžiai atrankus pranašumas. Tokia išvada darytina nepriklausomai nuo to, ar buvo laikomasi LIR 166 straipsnio ir LIR 164 straipsnio nuostatų, ar ne, ir nuo galimo aiškaus ryšio tarp šių dviejų nuostatų buvimo arba patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos.

(221) „Engie“ remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Service public fédéral Finances* ([239]), kuriame aiškinamos tuo metu, kai buvo priimti ginčijami mokesčių sprendimai, galiojusios patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos nuostatos ([240]). „Engie“ teigia, kad šiame sprendime Teismas patvirtino, jog tarp valstybių taikoma patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyva nereikalauja, kad neapmokestinamos iš kapitalo dalių gautos pajamos prieš tai būtų apmokestintos. „Engie“ mano, kad taikydamas tokią pačią neapmokestinimo sistemą vidaus situacijoms Liuksemburgas tam tikra prasme užtikrino vienodą požiūrį tiek į Liuksemburge, tiek į kitose valstybėse narėse patronuojamąsias bendroves turinčias bendrovių grupes. Kadangi abiejų situacijų faktinės aplinkybės yra vienodos ir abiem atvejais reikia taikyti tas pačias nuostatas, „Engie“ mano, kad negalima tvirtinti, jog iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata taikoma tik šiuo tarpvalstybiniu atveju, o ne šalies viduje.

(222) Pirmiausia, Komisija patikslina, kad šis sprendimas yra susijęs su išimtinai vidaus situacija, kurioje visos įvairiuose sandoriuose, kuriems taikomi ginčijami mokesčių sprendimai, dalyvaujančios bendrovės yra Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančios bendrovės. Atrankųjį pranašumą lemia išimtis, t. y. tai, kad dviejų Liuksemburge reziduojančių„Engie“ grupės patronuojamųjų bendrovių uždirbtas pelnas, kurį gavo jų akcininkai, kurie irgi reziduoja Liuksemburge, buvo beveik neapmokestintas. Todėl Komisijos tyrimu nesiekta nustatyti, ar situacijoje, kai išmokančiosios bendrovės nebūtų Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančios bendrovėmis būtų taikyta panaši priemonė, taip pat suteiktų atrankųjį pranašumą.

(223) Komisija atmeta argumentą, kad Liuksemburgas išimtinai vidaus situacijoje privalėjo taikyti palankesnę tvarką, kokia tokiam pat sandoriui būtų taikoma tarpvalstybinėje situacijoje. Dėl nevienodo tarpvalstybinės priemonės ar

([236]) Išskyrus atvejus, kai išmokančioji bendrovė nėra Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojanti bendrovė, kuriai LIR 164 straipsnis netaikomas.
([237]) Šiuo klausimu žr. 224 išnašoje nurodytą Alain Steichen veikalą.
([238]) Žr. Valstybės Tarybos nuomonę dėl LIR 166 straipsnio (83 konstatuojamąją dalį). Taip pat žr. 2006 m. liepos 19 d. Komisijos sprendimo 2006/940/EB dėl pagalbos Nr. C 3/2006, Liuksemburgo suteiktos 1929 m. įstatymo kontroliuojančiosioms bendrovėms ir milijardinį kapitalą turinčioms kontroliuojančiosioms bendrovėms (OL L 366, 2006 12 21, p. 47), 63 konstatuojamąją dalį.
([239]) Žr. Sprendimo *État belge – Service public fédéral Finances*, C-48/07, ECLI:EU:C:2008:758, 37 ir 45 punktus.
([240]) Sprendime daroma nuoroda į Direktyvą 90/435/EEB.

sandorio teisinio kvalifikavimo pagal dviejų skirtingų valstybių ar mokestinių teritorijų nuostatas, taigi ir nevienodos jų apmokestinimo tvarkos gali atsirasti nenuoseklumas, kurio pasekmė – neapmokestinimas. Tačiau toks nenuoseklumas iš esmės neturėtų kilti išimtinai vidaus situacijoje, kurioje sistemos vidinės logikos ir nuoseklumo tikslas yra užkirsti kelia tokioms spragoms. Kaip visiems gerai žinoma, siekdamos apriboti mokesčių vengimą, Europos Sąjunga, EBPO ir tarptautinė mokesčių bendruomenė deda pastangas sušvelninti mokesčių įstatymų skirtumus ir pašalinti esamą nenuoseklumą bei spragas. Teigti, kaip, panašu, tai daro „Engie“, kad Liuksemburgas privalėjo taikyti egzistuojančius tarpvalstybinius nesutapimus *ir vidaus situacijoje*, net nepaisant mokesčių sistemos logikos, ne tik nepriimtina teisės požiūriu, bet ir jai prieštarauja.

(224) Būtent taip ir tvirtinama Teisingumo Teismo praktikoje, ypač Sprendime *Service public fédéral Finances*. Ta byla yra susijusi su Belgijos įstatymų, išplėtusiu patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių direktyvos taikymą išimtinai vidaus situacijoms. Belgijos teismas kreipėsi į Teisingumo Teismą prašydamas priimti prejudicinį sprendimą dėl šios direktyvos interpretavimo ([241]). Sprendime patvirtinta, kad direktyvos tikslas yra *panaikinti* patronuojamųjų bendrovių pelno paskirstymo patronuojančiosioms bendrovėms *dvigubo apmokestinimo situacijas* ir pašalinti tarpvalstybinio bendradarbiavimo kliūtis, kylančias dėl to, kad patronuojančių ir patronuojamųjų bendrovių tarpvalstybiniams ryšiams taikoma apmokestinimo tvarka yra *ne tokia palanki*, kaip išimtinai vidaus ryšiams taikoma tvarka ([242]). Atsižvelgdamas į šį tikslą ir remdamasis su pagrindinėmis laisvėmis susijusia teismo praktika, Teismas pareiškia, kad „Sutartimi užtikrinamomis judėjimo laisvėmis draudžiama valstybėms narėms užsienio kilmės dividendus vertinti mažiau palankiai nei nacionalinės kilmės, nebent skirtingas vertinimas susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, arba jis yra pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais“ ([243]). Kitaip tariant, šiuos sprendimu tiesiog taikoma nusistovėjusi teismo praktika, pagal kurią pagrindinės laisvės draudžia valstybėms narėms vidaus situacijoms taikyti palankesnę tvarką nei panašioms tarpvalstybinėms situacijoms. Tačiau atvirkštinė situacija nėra tokia pati. Valstybės narės neprivalo, kaip, panašu, leidžia suprasti „Engie“, tarpvalstybinėms situacijoms taikomą palankesnę apmokestinimo tvarką taikyti ir išimtinai vidaus situacijoms, ypač, jei tokia palankesnė tvarka atsiranda dėl nenuoseklumo ar spragų, lemiančių neapmokestinimą ([244]).

(225) Argumentui, kad bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF ginčijamais sprendimais suteikta mokestinė nauda yra taikoma visuotinai ir kad teoriškai bet kuri bendrovė galėjo gauti panašios naudos pasirinkdama „Engie“ sukurtą struktūrą, taip pat negalima pritarti. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką to, kad įmonių, galinčių pasinaudoti valstybine priemone, yra labai daug, arba to, kad šios įmonės priklauso skirtingiems veiklos sektoriams, nepakanka, kad būtų paneigtas atrankusis jos pobūdis ([245]). Toks pat principas gali būti taikytas atvejams, kai nauda gaunama priėmus išankstinį mokesčių sprendimą, kuriuo konkrečiai situacijai taikomas teisės aktų derinys ir kai tokią situaciją gali atkartoti kitos bendrovės. Teismas taip pat nusprendė, kad tokios priemonės

([241]) Savo sprendime Teismas aiškiai tvirtina, kad nors ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negali neatsižvelgti į Teisingumo Teismo direktyvos aiškinimą, sprendimas, kaip išsamiai tas aiškinimas bus taikomas tik vidaus situacijoms, „priskiriamas nacionalinei teisei, o todėl – išimtinei atitinkamos valstybės narės teismų kompetencijai“ (27 punktas).

([242]) Ten pat, 37 punktas.

([243]) Ten pat, 46 ir 47 punktai (pabrėžta Komisijos).

([244]) Pagrindinės laisvės siejamos su tarpvalstybinėmis situacijomis. Išimtinai vidaus situacijoms jos netaikomos ir, iš esmės, ES teisės nuostatos atvirkštinę diskriminaciją leidžia (žr. Sprendimo *Batista Morais*, C-60/91, ECLI:EU:C:1992:140, 7 punktą, Sprendimo *Jean-Louis Aubertin*, C-29/94–C-35/94, ECLI:EU:C:1995:39, 9–11 punktus, Sprendimą *Steen/Deutsche Bundespost*, C-332/90, ECLI:EU:C:1992:40, Sprendimo *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona/Generalidad de Cataluña*, C-139/12, ECLI:EU:C:2014:174, 42 ir 45 punktus ir Sprendimo *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-591/15, ECLI:EU:C:2017:449, 33 punktą.
Kadangi vidaus situacijoms negali būti taikomas palankesnis vertinimas nei panašioms tarpvalstybinėms situacijoms, tai svarbiausia priežastis, dėl kurios bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF neturėjo būti suteikiamas pranašumas, kuris nebūtų buvęs suteiktas tarpvalstybinėms situacijoms. Todėl reikia priminti, kad, remiantis LIR 166 straipsnio antra a pastraipa, kuri buvo įterpta į LIR 2016 m. perkėlus į nacionalinę teisę Direktyvą 2014/86/ES, iš kapitalo dalių gautų pajamų atleidimas nuo mokesčio netaikomas tarpvalstybinėms situacijoms, kai bendrovės gavėjos gautas pajamas valstybėje narėje galėjo atskaityti išmokančioji bendrovė: „[…] atleidimas nuo mokesčio netaikomas 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvoje 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, numatytoms pajamoms, gautoms iš tiesiogiai turimų kolektyvinės organizacijos, kuri yra kitos Europos Sąjungos valstybės narės rezidentė, įvardytos direktyvos 2011/96/ES 2 straipsnyje, akcinio kapitalo dalių, jei tos pajamos yra atskaitytinos toje valstybėje narėje arba buvo suteiktos darinyje ar keliuose dariniuose, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Pagal šią nuostatą, darinys, kuris gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“.

([245]) Sprendimo *World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 80 punktas, Sprendimo *Ispanija/Komisija*, C-409/00, 48 punktas ir Sprendimo *Komisija/Nyderlandai*, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, 50 punktas.

atrankiajam pobūdžiui nustatyti negalima papildomai reikalauti, kad Komisija nustatytų įmonių, kurioms taikoma mokesčių lengvata, tam tikras bendras specifines savybes, kuriomis remiantis jas būtų galima atskirti nuo tų įmonių, kurioms minėta lengvata netaikoma ([246]).

(226) Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija daro išvadą, kad remiantis siauriau apibrėžtu atskaitos pagrindu, kurį sudaro tik bendrosios Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos taisyklės, reglamentuojančios iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimą ir pelno paskirstymo apmokestinimą, ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka yra akivaizdžiai atranki, kadangi suteikia bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF geresnes sąlygas lyginant su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis sistemos tikslų atžvilgiu yra panaši.

6.2.3. NEPAKANKAMAS PAGRINDIMAS

(227) Pagal nusistovėjusią teismų praktiką valstybės pagalbos sąvoka neapima valstybės priemonių, kuriomis taikomas skirtingas požiūris į įmones ir kurios dėl šios priežasties akivaizdžiai yra atrankinio pobūdžio, kai skirtingas požiūris grindžiamas sistemos pobūdžiu ir bendrąja struktūra, ir pareiga tai įrodyti tenka atitinkamai valstybei narei ([247]).

(228) Priemonė, kuri yra bendros mokesčių sistemos taikymo išimtis, gali būti grindžiama mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendrąja struktūra, jei atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad tokią priemonę tiesiogiai lemia pagrindiniai arba svarbiausieji jos mokesčių sistemos principai, arba ji yra pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, būtinų tai sistemai veiksmingai veikti, padarinys ([248]). Šiuo klausimu turi būti atskirti, viena vertus, konkrečiai mokesčių sistemai priskiriami tikslai, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingi mechanizmai, kurie yra būtini siekiant šių tikslų ([249]).

(229) Nei Liuksemburgas, nei „Engie“ nepateikė jokio galimo tokios ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinto bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF palankaus režimo pagrindimo. Komisija primena, kad šiuo požiūriu tokio pateisinimo našta tenka valstybei narei. Liuksemburgui nepateikus jokio pagrindimo, Komisija daro išvadą, kad bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF suteikta palankesnė tvarka negali būti pagrįsta Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos pobūdžiu ir bendrąja struktūra.

(230) Bet kuriuo atveju Komisija nenustatė jokio galimo pagrindo, kuriuo remiantis būtų galima pagrįsti bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF naudingą lengvatinę tvarką, kurios atžvilgiu būtų galima tvirtinti, jog ją tiesiogiai lemia pagrindiniai arba svarbiausieji mokesčių sistemos principai, arba ji yra pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, būtinų tai sistemai veiksmingai veikti, padarinys ([250]).

(231) Komisija atsižvelgia į faktą, kad, Liuksemburgo Valstybės Tarybos nuomone ([251]), LIR 166 straipsniu įtvirtintos iš akcijų gautų pajamų neapmokestinimo sistemos tikslas yra teisingo apmokestinimo sumetimais išvengti dvigubo arba trigubo apmokestinimo ([252]). Dvigubas apmokestinimas – tai tokie atvejai, kai du kartus apmokestinamas tas pats pelnas, gautas to paties mokesčių mokėtojo (teisinis dvigubas apmokestinimas) arba dviejų skirtingų mokesčių mokėtojų (ekonominis dvigubas apmokestinimas). Komisija pripažįsta, kad atleidimas nuo mokesčio siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo gali būti pagrįstas mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendrąja struktūra ([253]). LIR 166 straipsnyje numatyto neapmokestinimo taikymas siekiant išvengti ekonominio dvigubo arba trigubo apmokestinimo gali būti tiesiogiai nulemtas pagrindinių arba svarbiausiųjų mokesčių sistemos principų.

([246]) Sprendimo *World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 78 punktas.
([247]) Sprendimo *Portugalija/Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 52 ir 80 punktai ir jame nurodyta teismo praktika.
([248]) Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 punktas.
([249]) Sprendimo *Portugalija/Komisija*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, 81 punktas.
([250]) Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 punktas.
([251]) Žr. 83 konstatuojamąją dalį.
([252]) Žr. Valstybės tarybos nuomonę dėl LIR 166 straipsnio [83 konstatuojamąją dalį]. Taip pat žr. Sprendimo 2006/940/EB 63 konstatuojamąją dalį. Šį tikslą patvirtina tai, kad bendrovės, kurios nėra rezidentės mokesčių tikslais, gali pasinaudoti LIR 166 straipsnyje numatytu neapmokestinimu tik jei jos moka Liuksemburgo bendrovių pelno mokestį atitinkantį mokestį. Kitaip tariant, atleidimas nuo mokesčių netaikomas, jei prieš tai pelnas nebuvo apmokestintas, t. y. išvengiama dvigubo apmokestinimo.
([253]) Pagal analogiją žr. Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 71 punktą, kuriame Teisingumo Teismas nurodo, kad nacionalinės apmokestinimo sistemos pobūdžiu arba bendrąja struktūra galima pagrįsti nuostatą, jog kooperatyvai, kurie visą pelną paskirsto savo nariams, būtų neapmokestinami kooperatyvo lygmeniu, jeigu mokestis renkamas iš jų narių.

(232) Ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta nauda yra ne vien iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo taikymas, bet ir kontroliuojančiųjų bendrovių pajamų, kurios ekonominiu požiūriu atitinka patronuojamųjų bendrovių kaip išlaidas (ZORA prieaugį) atskaitytas sumas, neapmokestinimas, lėmęs tai, kad buvo neapmokestintas bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF atitekęs beveik visas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas pelnas. Šiomis aplinkybėmis ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF suteikta apmokestinimo tvarka neprisideda siekiant tikslo išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo. Ginčijamais mokesčių sprendimais buvo patvirtintas bendras neapmokestinimo ir atskaitymo nuostatų taikymas ir Liuksemburgo mokesčių administratorius žinojo, kad jokiomis aplinkybėmis negalėjo susidaryti ekonominio dvigubo apmokestinimo situacija. Todėl ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka nėra niekaip nesusijusi nei su tikslu išvengti (galimo ar realaus) ekonominio dvigubo arba trigubo apmokestinimo, nei su kitomis galimomis su teisingu apmokestinimu susijusiomis priežastimis. Todėl tokiais tikslais negali būti remiamasi grindžiant nagrinėjamų priemonių nulemtą skirtingą tvarką.

(233) Šiuo klausimu Komisija teigia, kad, kaip jau pabrėžė Teisingumo Teismas, tam, kad atleidimą nuo mokesčių būtų galima pagrįsti valstybės narės nacionalinės apmokestinimo sistemos pobūdžiu arba bendrąja struktūra, valstybė narė turi užtikrinti, kad jis atitiktų proporcingumo principą ir neviršytų to, kas būtina, t. y. nebūtų galimybės teisėtą tikslą pasiekti mažesnio masto priemonėmis ([254]). Šioje byloje iš kapitalo dalių gautų pajamų atleidimas nuo mokesčio, taikytas bendrovių „LNG Holding“ ir CEF gautoms pajamoms, kurios ekonominiu požiūriu atitinka bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM kaip išlaidas (ZORA prieaugį) atskaitytas sumas, jokiu būdu neturėtų būti laikomas proporcinga priemone ekonominiam dvigubam apmokestinimui išvengti ir juo labiau neatitinka teisingo apmokestinimo principo. Greičiau yra visiškai priešingai: ginčijamos priemonės leido bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF ir „Engie, kaip įmonių grupei, pasinaudoti dvigubu neapmokestinimu. Taigi, šioje byloje atleidimas nuo mokesčio viršijo tai, kas būtina ir proporcinga tikslui pasiekti.

(234) Šiuo klausimu Teisingumo Teismas teigia, kad reikia užtikrinti, kad būtų laikomasi reikalavimo, jog tam tikra nuolaida atitiktų ne tik ginčijamai mokesčių sistemai būdingas savybes, bet ir šios sistemos įgyvendinimą ([255]). Šioje byloje ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta mokestinė nauda yra nesuderinama ne vien tik su vienu iš akcijų gautų pajamų atleidimo nuo mokesčio tikslų, tačiau ir su sistemos, apimančios šią tvarką ir kurios tikslas yra apmokestinti visas Liuksemburge turinčias mokėti pelno mokestį bendroves, logika ([256]).

(235) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF taikytas palankus režimas negali būti pagrįstas sistemos pobūdžiu ir logika.

6.2.4. IŠVADA DĖL BENDROVĖMS „LNG HOLDING“ IR CEF SUTEIKTO ATRANKIOJO PRANAŠUMO

(236) Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija daro išvadą, kad ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta palankesnė mokesčių yra atrankiojo pobūdžio.

6.3. *IŠNAGRINĖJUS GRUPEI SUTEIKTOS APMOKESTINIMO TVARKOS POVEIKĮ NUSTATYTAS ATRANKUSIS PRANAŠUMAS*

(237) Neprieštaraujant 236 konstatuojamojoje dalyje išdėstytai išvadai, išanalizavus ginčijamų mokesčių sprendimų poveikį grupės, o ne tik atskirų juridinių subjektų lygmeniu, prieita tokios pačios išvados: ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka suteikia „Engie“ atrankųjį pranašumą.

(238) Šiuo atžvilgiu „Engie“ teigia, kad mokesčių priemonių atrankumas gali būti vertinamas tik atskirų mokesčių mokėtojų, o ne įmonių grupės lygmeniu ir remiasi Komisijos sprendimais bylose *FIAT* ([257]) ir *Groepsrentebox* ([258]).

([254]) Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 75 punktas. Taip pat žr. Sprendimo *Heitkamp BauHolding/Komisija*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, 160 punktą ir Sprendimo *GFKL Financial Services AG*, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59, 154 punktą.

([255]) Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 73 punktas. Taip pat žr. Sprendimo *Heitkamp BauHolding/Komisija*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, 160 punktą ir Sprendimo *GFKL Financial Services AG*, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59, 154 punktą.

([256]) Iš tiesų, remiantis sistemos logika, bendrovės uždirbtas pelnas gali būti apmokestintas *daugiau nei vieną kartą* (pavyzdžiui, pelno paskirstymas, neatitinkantis LIR 166 straipsnyje numatytų neapmokestinimo sąlygų), tačiau jokiu būdu negali būti *neapmokestintas visai*.

([257]) Sprendimas (ES) 2016/2326 (OL L 351, 2016 12 22, p. 1).

([258]) Sprendimas 2009/809/EB (OL L 288, 2009 11 4, p. 26).

(239) Šiuo klausimu Komisija pažymi, kad remiantis Liuksemburgo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, bendrovės GSTM, EIL, „LNG Supply“, „LNG Luxembourg“ ir „LNG Holding“ nuo 2015 m. su bendrove CEF mokesčių mokėjimo Liuksemburge tikslais sudarė vieną mokestinį vienetą ir kad šiame vienete bendrovė CEF vykdė patronuojančios bendrovės funkciją ([259]). Pagal Liuksemburgo mokesčių teisę, nuo 2015 m. šios bendrovės nebuvo laikomos atskiromis įmonėmis ir mokėjo mokesčius konsoliduotu pagrindu, t. y. lyg jos būtų vienas atskiras mokesčių mokėtojas ([260]). Komisija mano, kad vien šios aplinkybės pakanka bendrajam vertinimu, bent jau nuo 2015 metų, pagrįsti.

(240) Bet kuriuo atveju, net jei tos bendrovės ir nėra mokestinis vienetas, „Engie“ argumentui negalima pritarti. Kaip bus vėl išaiškinta 6.6 skirsnyje, iš pačios Sutarties 107 straipsnio formuluotės aišku, kad valstybės pagalbos taisyklės analizuoja valstybės priemonių ekonominį poveikį „įmonėms“, o ne atskirtiems juridiniams subjektams. Sąvoką „įmonė“ reikia suprasti kaip ekonominę vienetą, net jeigu tą ekonominį vienetą sudaro keli juridiniai asmenys ([261]). Siekdamas nustatyti, ar keli subjektai yra vienas ekonominis vienetas, Teismas nagrinėja, ar yra kontrolinis akcijų paketas arba palaikomi struktūriniai, ekonominiai ar funkciniai ryšiai ([262]). Šioje byloje bendroves GSTM, EIL, „LNG Supply“, „LNG Luxembourg“ ir „LNG Holding“ visiškai kontroliuoja bendrovė CEF, kurią pačią kontroliuoja bendrovė „Engie S.A.“, tad reikia laikyti, kad visi šie subjektai priklauso vienai įmonei.

(241) Be to, ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta nauda yra iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo taikymas kontroliuojančiųjų bendrovių pajamoms, kurios ekonominiu požiūriu atitinka patronuojamųjų bendrovių kaip išlaidas atskaitytas sumas (ZORA prieaugį). Todėl, siekiant nustatyti, ar buvo suteikta nauda, logiška išnagrinėti ir bendrąjį mokesčių priemonių poveikį abiem lygmenimis. Tai, kas Liuksemburgo pajamų mokesčio įstatymas taikomas atskiriems subjektams, šiai išvadai įtakos neturi. Iš tiesų, Komisija pabrėžia, kad mokesčių patarėjo pateikti mokesčių sprendimo prašymai yra susiję su *visų sandoriuose dalyvaujančių grupės „Engie“ juridinių subjektų* apmokestinimo tvarka ir kad visi šie subjektai Liuksemburge turi mokėti pelno mokestį.

(242) Ši aplinkybė reiškia kad ši byla skiriasi nuo bylų *Groepsrentebox* ir *FIAT*. Byloje *Groepsrentebox* Komisija nusprendė vertinti sistemą atskirų įmonių lygmeniu, nes ginčijama priemonė buvo taikoma atskiroms įmonėms ([263]). Panašiai *FIAT* byloje priemonė (išankstinis mokesčių sprendimas) buvo taikoma *tik atskiro juridinio subjekto apmokestinamajam pelnui*, o jų operacijų partneriai buvo kitos valstybės narės rezidentai. Todėl bet koks mokestinių pajamų sumažėjimas, kuriuo šioje byloje yra paremta nauda, būtinai turi būti grindžiamas Liuksemburge reziduojančio subjekto rezultatais ir neturi būti atsižvelgiama į tai, kad kitoms FIAT grupės bendrovėms jokio poveikio gali nebūti dėl kitose valstybėse narėse joms sudarytų sąlygų ([264]).

(243) Priešingai, šioje byloje priemonės poveikis (kai kurių subjektų Liuksemburge uždirbto pelno neapmokestinimas) atsirado dėl bendrai įgyvendinto įvairių grupės bendrovių, kurios visos yra Liuksemburge mokesčių tikslais reziduojančios bendrovės, neapmokestinimo ir jų atlikto atskaitymo. Bendrojo mokesčių sprendimo poveikio grupės „Engie“ lygmeniu Liuksemburge analizė yra tinkama siekiant visapusiškai įvertinti apmokestinimo tvarkos rezultatą.

(244) Bet kuriuo atveju Komisija primena, kad ji nėra saistoma sprendimų priėmimo praktikos. Kiekviena galima pagalbos priemonė turi būti vertinama atsižvelgiant į konkrečias jos savybes ir remiantis Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje numatytais objektyviais kriterijais, todėl net jeigu būtų nustatyta, kad egzistuoja priešinga sprendimų priėmimo praktika, ji neturėtų įtakos šio sprendimo išvadoms ([265]).

([259]) Žr. bendrovės „LNG Luxembourg“ 2015 m. ataskaitinio laikotarpio mokesčių deklaracijos 3 priedą.

([260]) Mokestiniame vienete (mokesčių integracijos sistemoje) patronuojančioji bendrovė gali būti apmokestinta kartu su viena ar keliomis patronuojamosiomis bendrovėmis. Bendrovių pelno mokesčio atžvilgiu tai reiškia, kad yra laikoma, jog patronuojančioji bendrovė prisijungė patronuojamąsias bendroves.

([261]) Sprendimo *Hydrotherm*, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, 11 punktas. Taip pat žr. Sprendimo *Pollmeier Malchow/Komisija*, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, 50 punktą.

([262]) Sprendimo *Acea Electrabel Produzione SpA/Komisija*, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, 47–55 punktai ir Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze SpA ir kiti*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 112 punktas.

([263]) Žr. Sprendimo *Groepsrentebox* 80 konstatuojamąją dalį.

([264]) Žr. Sprendimo *FIAT* 198 konstatuojamąją dalį. *„Be to, net jeigu galima manyti, kad sprendimai dėl finansavimo priimti atsižvelgiant į viršesnį visos grupės interesą, Liuksemburgo pelno mokestis taikomas individualiems subjektams, o ne grupėms, ir* ginčijamas sprendimas dėl mokesčių taikomas tik FFT apmokestinamosioms pajamoms, nes bet koks mokestinių pajamų sumažėjimas priklauso nuo individualių tos bendrovės rezultatų.“ (pabrėžta Komisijos). Taip pat žr. to paties sprendimo 314 konstatuojamąją dalį.

([265]) Žr. Sprendimo *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, 21 punktą.

6.3.1. PAMATINĖ SISTEMA

(245) Kaip buvo nustatyta 6.2.1.1 skirsnyje, šioje byloje pamatinė sistema yra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, kurios tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną. Apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas remiantis mokesčių mokėtojo apskaitos pelnu (prekybos balanso ataskaitos susiejimo su mokestine balanso ataskaita principu). Šis tikslas taikomas visoms Liuksemburge turinčioms mokėti pelno mokestį bendrovėms.

(246) Ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinti sandoriai yra sandoriai grupės viduje, kuriais, pirma, tam tikras turtas buvo perduotas „Engie“ patronuojamosioms įmonėms, kurios Liuksemburge yra pelno mokesčio mokėtojos ir antra, šį perdavimą finansavo kontroliuojančiosios įmonės, kurios taip pat Liuksemburge yra pelno mokesčio mokėtojos ([266]).

(247) Kadangi šių sandorių grupės viduje apmokestinimo tvarką reikia įvertinti atsižvelgiant į Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą ir siekiant nustatyti, ar ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteikta apmokestinimo tvarka nukrypsta nuo pamatinės sistemos, Komisijos analizė apsiribos palyginimu su kitais to paties tipo finansavimo sandoriais grupės viduje, taigi ji įvertins Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą, kuria reglamentuojami grupės vidaus finansavimo sandoriai tarp Liuksemburge reziduojančių grupės subjektų.

(248) Komisija nustatys, kad remiantis Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, už finansavimo sandorį tarp dviejų grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų sumokamas atlygis ([267]) neturi sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų Liuksemburge ir ši nuostata nepriklauso nuo naudojamų finansavimo priemonių ar atlygio dydžio. Šiomis aplinkybėmis „bendrosios apmokestinamosios pajamos“ yra visų finansavimo sandorio grupės viduje dalyvavusių grupės subjektų, Liuksemburge turinčiu mokėti pelno mokesti, pajamų suma.

(249) Liuksemburgo pelno mokesčio sistemoje finansavimo priemonės gali būti suskirstytos į dvi kategorijas: viena jų yra kapitalo dalių turėjimo priemonės, tokios kaip akcijos, iš kurių gautos pajamos gali būti neapmokestintos pagal LIR 166 straipsnį ir kita – kitos priemonės ir sutartys, iš kurių gautoms pajamoms toks atleidimas nuo mokesčių netaikomas (toliau – priemonės, kurios nėra kapitalo dalys).

(250) *Priemonių, kurios nėra kapitalo dalys,* atveju, remiantis Liuksemburgo ir tarptautiniais apskaitos principais ([268]), atlygio išmokėjimas (kaip paskolos palūkanų mokėjimas) skolininko apskaitoje pripažįstamas išlaidomis. Ta pati suma tam tikru momentu skolintojo apskaitoje atsiranda kaip pajamos.

(251) Kalbant apie apmokestinimo tvarką, remiantis prekybos balanso ataskaitos susiejimo su mokestine balanso ataskaita principu ([269]), skolintojo apskaitoje pripažintos pajamos iš esmės yra apmokestinamos, o skolininko apskaitoje pripažintos išlaidos yra atskaitytinos iš mokestinės bazės. Todėl išmokėjus atlygį pagal priemonę, kuri nėra kapitalo dalis, bendros grupės Liuksemburge apmokestinamosios pajamos nesumažėja iki išmokėjimo buvusių bendrų apmokestinamųjų pajamų atžvilgiu ([270]).

([266]) Kontroliuojančiosios bendrovės finansavimą suteikė su skolintojais pasirašytomis išankstinėmis sutartimis ir tarp skolintojų ir patronuojamųjų bendrovių pasirašytomis ZORA paskolos sutartimis. To neginčija nei Liuksemburgas, nei „Engie“ (žr. Liuksemburgo pateiktus sandorių aprašymus jo pastabų dėl sprendimo pradėti procedūrą 2.1 ir 2.2 skirsniuose). Ginčijamuose mokesčių sprendimuose taip pat nurodyta, kad kontroliuojančiosios bendrovės *„turi būti laikomos akcijų turėtojomis […] nuo momento kai [jos] pasirašė išankstinę sutartį“* (žr. 2008 m. LNG mokesčių sprendimo prašymą, p. 4, ir 2010 m. GSTM mokesčių sprendimo prašymą, p. 4), o tai rodo, jog kontroliuojančiosios bendrovės laikomos suteikusiomis finansavimą.

([267]) Atlygio už finansavimo sandorį sumokėjimas yra bet koks skolininko mokėjimas skolintojui grynaisiais ar kitokio finansinio turto pavidalu, įskaitant nuosavas skolininko lėšas, kurios yra nesusijusios su skolos sumažinimu/grąžinimu arba kurios sumažinant/grąžinant skolą viršija pradinę finansavimo sumą.

([268]) Žr. 32-ąjį TAS ir 2002 m. gruodžio 19 d. Įstatymą dėl juridinių asmenų registro ir bendrovių apskaitos ir metinės finansinės ataskaitos.

([269]) LIR 40 straipsnis. Žr. 81 konstatuojamąją dalį.

([270]) Tai, kad tam tikrais atvejais gali būti laikinas nesutapimas tarp momento, kai skolininkas pripažįsta apskaitoje išlaidas ir momento, kai skolintojas pripažįsta apskaitoje atitinkamas pajamas, negali pakeisti šios išvados. Apskaitos požiūriu šis laikinas nesutapimas grindžiamas apdairumo principu, pagal kurį pajamos įtraukiamos į apskaitą kai yra gautos, t. y. kai jos yra tikros, o išlaidos gali būti įtrauktos į apskaitą nuo momento, kad atsiranda galimybė ar tikimybė jas patirti.

(252) Kalbant apie *kapitalo dalis*, tokias kaip akcijos, atlygio išmokėjimas tampa pelno paskirstymu. Apskaitos požiūriu paskirstytos sumos įtraukiamos į gavėjo (akcijas turinčio subjekto) apskaitą kaip pajamos. Tačiau, paskirstytos sumos iš esmės buvo išmokančiosios bendrovės pelnas, kitaip tariant, jos nebuvo jos apskaitoje pripažintos kaip išlaidos ([271]).

(253) Kalbant apie apmokestinimo tvarką, kaip buvo išaiškinta 201 ir 202 konstatuojamosios dalyse, remiantis LIR 164 straipsnio pirma ir antra pastraipomis, išmokančioji bendrovė negali atskaityti paskirstyto pelno iš savo apmokestinamųjų pajamų. Be to, remiantis prekybos balanso ataskaitos susiejimo su mokestine balanso ataskaita principu, gavėjas taip pat turi įtraukti paskirstytą pelną į savo apmokestinamąsias pajamas. Tai reiškia, kad pelno paskirstymas lemia ekonominį dvigubą apmokestinimą, nebent jam galima taikyti iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimą pagal LIR 166 straipsnį ([272]). Todėl paskirsčius iš kapitalo dalių gautą pelną, bendros grupės Liuksemburge apmokestinamosios pajamos nesumažėja situacijos iki paskirstymo atžvilgiu.

(254) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad, pagal Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą, už finansavimo sandorį tarp grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų sumokamas atlygis, nesvarbu, ar jis mokamas pagal kapitalo dalių turėjimo priemonę, ar pagal priemonę, kuri nėra kapitalo dalis, neturi sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų Liuksemburge.

(255) Liuksemburgas teigia, kad apibrėždama pamatinę sistemą, Komisija privalo remtis įstatymo tekstu. Šiuo klausimu jis teigia, kad įstatymas nenumato principo, pagal kurį už finansavimo sandorį tarp grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų sumokamas atlygis (arba paskirstomas pelnas) neturi sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų Liuksemburge.

(256) Komisija primena kad, pirma, priešingai nei tvirtina Liuksemburgas, Liuksemburgo mokesčių sistemos tikslas (apmokestinti visų Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių pelną) yra išdėstytas įstatyme, kaip buvo išaiškinta 171 ir 176 konstatuojamosiose dalyse. Principas, pagal kurį už finansavimo sandorį tarp grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų sumokamas atlygis neturi sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų tiesiogiai išplaukia iš šio tikslo. Iš tiesų, jei sumokėjus atlygį galima sumažinti bendras grupės apmokestinamąsias pajamas Liuksemburge apmokestinamųjų pajamų iki išmokėjimo atžvilgiu, dalis skolintojo ir (arba) skolininko pelno liktų neapmokestinta, kadangi ji nebūtų įtraukta į jokias apmokestinamąsias pajamas. Šitokia situacija akivaizdžiai prieštarauja sistemos tikslui. Be to, dėl tokios galimybės Liuksemburgo mokesčių sistema pagal savo pobūdį taptų diskriminuojanti, nes ji leistų grupėms priklausančioms bendrovėms atskaityti dalį jų pelno ir apmokestinamųjų pajamų, ko negalėtų padaryti nepriklausomos bendrovės.

(257) Antra, nors LIR ir nėra aiškiai įvardyti finansavimo sandoriai ar atlygis už juos, jame aiškiai ir nedviprasmiškai išdėstyta kaip turėtų būti apmokestintas kiekvienos finansinių priemonių kategorijos atlygio išmokėjimas. Komisija 249–254 konstatuojamosiose dalyse remdamasi Liuksemburgo mokesčių teise įrodė, kad už finansavimo sandorį tarp grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų sumokamas atlygis neturi sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų

6.3.2. PALYGINIMAS SU ĮMONIŲ GRUPĖMIS, VYKDANČIOMIS FINANSAVIMO SANDORIUS GRUPĖS VIDUJE TARP LIUKSEMBURGE REZIDUOJANČIŲ SUBJEKTŲ

(258) Komisija mano, kad visų įmonių grupių, vykdančių finansavimo sandorius grupės viduje tarp Liuksemburge reziduojančių subjektų, teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į grupės „Engie“ padėtį ir tai nepriklauso nuo naudojamos finansinės priemonės pobūdžio. 6.3.1 skirsnyje buvo išaiškinta, kad mokesčių sistemos tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge pelno mokestį turinčių mokėti bendrovių pelną.

(259) Remiantis šiuo principu, visos įmonių grupės, vykdančios finansavimo sandorius grupės viduje tarp Liuksemburge reziduojančių subjektų yra panašios, kadangi pasirinkta finansavimo priemonė ir atlygio už finansavimą suma su šiuo principu yra nesusijusios ([273]).

([271]) Žr. 32-ojo TAS 35 dalį. „Nuosavybės priemonės turėtojams paskirstomos sumos debetuojamos tiesiogiai į nuosavybę, atėmus bet kokius susijusius mokesčius“ ir 36 dalį: „nuosavybės priemonių išpirkimas ar perfinansavimas pripažįstamas nuosavybės pokyčiu“.

([272]) Grupės požiūriu tai reiškia, kad neapmokestinus iš kapitalo dalių gautų pajamų tik *pašalinama nepalanki padėtis*, atsiradusi dėl ekonominio dvigubo apmokestinimo.

([273]) Taigi, išmokėjus atlygį, bendros grupės apmokestinamosios pajamos Liuksemburge turi likti nepakitusios. Kaip paaiškinta 6.3.1 skirsnyje, kaip šios taisyklės išimtis, tam tikromis išskirtinėmis aplinkybėmis bendros apmokestinamosios pajamos gali *padidėti* ir būti apmokestintos du kartus, būtent pelno paskirstymo atveju, kai turimoms kapitalo dalims negali būti taikytas neapmokestinimas pagal LIR 166 straipsnį.

(260) Pasirinkta finansavimo priemonė gali turėti įtakos atlygio tipui, atlygio išmokėjimo laikui ir sąlygoms, taip pat priemonės „skolintojui“ arba jos „gavėjui“ suteikiamoms teisėms. Pavyzdžiui, paprastųjų akcijų, kurios yra kapitalo dalių turėjimo priemonė, atveju atlygis įgauna pelno paskirstymo pavidalą, o jo sumą ir išmokėjimo sąlygas paprastai nustato tas akcijas išleidusio subjekto valdymo organai. Be to, nėra prievolės grąžinti finansavimo sumą. Paprastosios akcijos taip pat gali suteikti teisę balsuoti visuotiniame akcininkų susirinkime ir teisę turėti atstovą bendrovės valdyboje, stebėtojų taryboje ar kituose jos organuose. Kita vertus, priemonių, kurios nėra kapitalo dalys, tokių kaip paskolos, atveju dėl atlygio (palūkanų) sumos ir mokėjimo tvarkos šalys susitaria sutartyje ir, iš esmės, skolintojas neturi jokių teisių dalyvauti skolininko valdyme nei kontroliuoti jo bet kokiu kitu būdu. Be to, yra sutartinė prievolė grąžinti nominalią paskolos sumą.

(261) Komisija mano, kad nė vienas šių skirtumų niekaip nedaro įtakos pagrindiniam principui pagal kurį, remiantis Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, pelno mokesčiu turi būti apmokestintas visas bendrovių uždirbtas pelnas, taigi, atlygio išmokėjimas už finansavimo sandorius grupės viduje tarp grupės bendrovių Liuksemburgo rezidenčių negali sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų Liuksemburge. Remiantis šiuo principu, pasirinkus vienokią ar kitokią finansavimo priemonę, bendrovės padėtis netampa mažiau panaši.

(262) Iš tiesų, dalyvavimo kapitale priemonių, tokių kaip akcijos, atveju 6.3.1 skirsnyje jau buvo paaiškinta, kad, remiantis LIR 164 straipsnio pirma ir antra pastraipomis, paskirstytas pelnas turi būti įtrauktas bent jau į išmokančiosios bendrovės ankstinasimąsias pajamas ir tokiu būdu apmokestintas. Priemonių, kurios nėra kapitalo dalys, tokių kaip paskolos, atveju skolininko mokamos palūkanos atskaitomos iš jo apmokestinamųjų pajamų, tačiau, kaip apmokestinamosios pajamos įtraukiamos į bendras skolintojo apmokestinamąsias pajamas. Todėl, nepaisant skirtingų atlygio už finansavimą ir finansavimo grąžinimo sąlygų bei šalių teisų ir pareigų, abiem atvejais atlygio išmokėjimas nesumažina bendrų sandoryje dalyvaujančių bendrovių apmokestinamųjų pajamų.

(263) Komisijos nuomone, Liuksemburgo pateikti argumentai, kad „Engie“ įgyvendinta struktūra suteikia daugiau lankstumo nei tiesioginis sandoris tarp kontroliuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių ir leidžia „Engie“ finansuoti įsigytą verslą apribojant patronuojamųjų bendrovių rizikos pobūdį ([274]), yra neveiksmingi, kadangi nė viena šių priežasčių niekaip nėra susijusi su principu, pagal kurį, remiantis Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, atlygio išmokėjimas už finansavimo sandorius grupės viduje tarp grupės bendrovių Liuksemburgo rezidenčių negali sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų Liuksemburge.

(264) Todėl galima daryti išvadą, kad visų finansavimo sandorius grupės viduje tarp grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų vykdančių įmonių grupių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši į grupės „Engie“ padėtį. Tai, kad „Engie“ sukurtose struktūrose dalyvauja skolintojai, šios išvados nekeičia, kadangi skolintojai taip pat yra Liuksemburgo rezidentai ir tų struktūrų tikslas, kaip pripažįsta Liuksemburgas ir „Engie“, išlieka finansuoti turto perdavimą.

6.3.3. DISKRIMINUOJANTIS NUKRYPIMAS NUO ATSKAITOS PAGRINDO

(265) Komisija mano, kad ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta apmokestinimo tvarka nukrypsta nuo Liuksemburgo pelno mokesčio sistemos numatytos finansavimo sandorių grupės viduje tarp grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų apmokestinimo tvarkos.

(266) Viena vertus, ZORA prieaugis, kai jis yra teigiamas, kasmet patronuojamųjų bendrovių apskaitoje buvo pripažįstamas kaip neapmokestinamosios išlaidos. Antra vertus, konvertavus ZORA LNG paskolą, bendrovės „LNG Supply“ akcijos, apimančios ir ZORA prieaugį, nedelsiant pagal LNG išankstinę sutartį buvo perduotos bendrovei „LNG Holding“. Todėl bendrovė „LNG Holding“ gavo atlygį už bendrovei „LNG Supply“ suteiktą finansavimą (kurį bendrovė „LNG Supply“ atskaitė iš savo apmokestinamųjų pajamų). Tačiau bendrovė „LNG Holding“ įtraukė į savo apskaitą bendrovės „LNG Supply“ akcijas nominalia ZORA priemonės verte, t. y. neįtraukdama konvertuoto ZORA prieaugio.

([274]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto.

(267) Todėl ginčijamais mokesčių sprendimais buvo leista atsirasti situacijai, kurioje bendrovės „LNG Supply“ už gautą finansavimą sumokėtas atlygis, būtent išleistos ZORA prieaugio dydžio akcijos, sumažino apmokestinamąsias bendrovės „LNG Supply“ pajamas (ZORA prieaugio suma), kurių nekompensavo (ir nekompensuos) padidintos bendrovės „LNG Holding pajamos (ar faktiška padidintos apmokestinamosios bendrovės „LNG Luxembourg“ pajamos).

(268) Anksčiau išdėstyti argumentai *mutatis mutandis* turi būti taikyti bendrovėms GSTM, EIL ir CEF ([275]).

(269) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad mokesčių sprendimais patvirtinamas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM už joms atitinkamai bendrovių „LNG Holding“ ir CEF suteiktą finansavimą išmokėto atlygio apmokestinimo režimas, kuriuo leidžiama sumažinti bendras grupės „Engie“ apmokestinamąsias pajamas Liuksemburge.

(270) Atsižvelgdama į tai, Komisija mano, kad ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteikta apmokestinimo tvarka nukrypsta nuo pamatinės sistemos ir tokiu būdu suteikia grupei „Engie“ ekonominį pranašumą.

(271) Teismas atrankumą vertina „iš esmės [aiškindamasis], ar mokesčių lengvatos, kylančios iš priemonės, nukrypstančios nuo bendros mokesčių sistemos, netaikymas tam tikriems ūkio subjektams yra jų diskriminacija“ ([276]).

(272) Kaip nustatyta 6.3.2 skirsnyje, visų finansavimo sandorius grupės viduje tarp grupės subjektų Liuksemburgo mokesčių mokėtojų vykdančių įmonių grupių teisinė ir faktinė padėtis sistemos atžvilgiu yra panaši į „Engie“ padėtį. Tačiau, šios grupės negalėtų pasinaudoti „Engie“ suteikta nauda, kadangi, kaip nustatyta 6.3.1 skirsnyje, pagal Liuksemburgo pelno mokesčio sistemą, už finansavimo sandorį tarp dviejų Liuksemburge reziduojančių grupės subjektų mokesčių reikmėms sumokamas atlygis neturi sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų Liuksemburge ir ši nuostata nepriklauso nuo naudojamų finansavimo priemonių ar atlygio dydžio. Todėl ginčijamos priemonės diskriminuoja šiuos ūkio subjektus.

(273) Dėl šios priežasties ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteiktas pranašumas yra akivaizdžiai atrankus.

(274) Liuksemburgas ([277]) ir „Engie“ ([278]) tvirtina, kad grupės, kaip finansavimo priemonę tarp dviejų Liuksemburge reziduojančių grupės subjektų naudojančios tiesioginę, t. y. bet tarpinio subjekto ir be iš anksto apmokėtos išankstinės sutarties, ZORA tipo priemonę, galėtų pasinaudoti tokia pačia, kaip buvo suteikta „Engie“, nauda, būtent sumažinti bendras grupės apmokestinamąsias pajamas Liuksemburge ir kad dėl šios priežasties nėra jokio nukrypimo nuo pamatinės sistemos.

(275) Komisija visų pirma nori priminti, kad, siekiant nustatyti, ar priemonė yra atranki, nebūtina įrodyti, kad *kiekviena įmonė*, kurios teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, negali pasinaudoti priemonės gavėjui suteiktu pranašumu. Pakanka įrodyti, ką Komisija jau padarė 271 konstatuojamojoje dalyje, kad „*kai kurie ūkio subjektas*“, kurių teisinė ir faktinė padėtis sistemos atžvilgiu yra panaši, negali pasinaudoti priemonės gavėjui suteiktu pranašumu ([279]). Todėl, net jei konkreti įmonių kategorija, būtent įmonių grupės, naudojančios tiesioginę ZORA priemonę, taip pat galėjo pasinaudoti tokia pačia, kaip „Engie“ apmokestinimo tvarka, pačios savaime šios aplinkybės nepakanka pripažinti, kad „Engie“ suteiktas pranašumas nebuvo akivaizdžiai atrankus.

(276) Bet kuriuo atveju Komisija mano, kad, priešingai, nei tvirtina Liuksemburgas ir „Engie“, tarp dviejų Liuksemburge reziduojančių subjektų tiesioginę ZORA tipo priemonę naudojanti grupė negalėtų pasinaudoti tokia pat apmokestinimo tvarka, kokia buvo taikoma „Engie“.

([275]) Kai tik bendrovės GSTM akcijos bus konvertuotos ir panaikintos, nes ginčijami mokesčių sprendimai taip pat leidžia tai padaryti.
([276]) Žr. Sprendimo *World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 71 punktą.
([277]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, p. 8.
([278]) Žr. „Engie“ pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, 89, 93 ir 94 punktai.
([279]) Sprendimo *World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 71 punktas.

(277) Iš tiesų, šiuos faktus patvirtina Liuksemburgo pateiktos mokesčių deklaracijos, kuriose matyti, kad ZORA priemonės apmokestinimo tvarka atitinka bet kurios priemonės, kuri nėra kapitalo dalys apmokestinimo tvarką ([280]): kiekvienais metais patronuojamosios bendrovės įtraukė į savo apskaitą atidėjinius ZORA prieaugiui išmokėti ateityje ir pripažino juos atskaitytinomis išlaidomis ([281]), o konvertavimo metu bendrovė „LNG Luxembourg“ ZORA prieaugį savo apskaitoje pripažino apmokestinamosiomis pajamomis ([282]).

(278) Kitaip tariant, kaip ir kitų priemonių, kurios nėra kapitalo dalys, atveju, su ZORA priemonėmis susijusio atlygio išmokėjimas (būtent, ZORA prieaugio konvertavimas) neturi sumažinti bendrų grupės apmokestinamųjų pajamų Liuksemburge apmokestinamųjų pajamų iki išmokėjimo atžvilgiu ([283]).

(279) Liuksemburgas teigia ([284]), kad konvertavus tiesioginę ZORA priemonę, išmokėjus atlygį gautas pelnas, būtent, ZORA prieaugio konvertavimas, nebus apmokestintas skolintojo lygmeniu, jei jis pasirinks taikyti specialią LIR 22a straipsnyje numatytą sistemą. Remiantis šia nuostata, konvertavus paskolą į bendrovės kapitalo dalis negaunamas kapitalo prieaugis, todėl konvertavimo momentu nereikia mokėti jokio pelno mokesčio, kaip ir yra „Engie“ įgyvendintose struktūrose.

(280) Komisija atmeta šį argumentą. LIR 22a straipsnis negali nulemti į akcijas konvertuoto ZORA prieaugio neapmokestinimo. Pirma, dėl to, kad LIR 22a straipsnis negali būti taikomas ZORA prieaugiui, antra, dėl to, kad net jei jis ir galėtų būti taikomas, jis visam laikui neatleistų ZORA prieaugio nuo neapmokestinimo gavėjo lygmeniu.

(281) Iš tiesų, ZORA prieaugiui LIR 22a straipsnis negali būti taikomas. Ši nuostata aiškiai atskiria konvertavus finansavimo priemonę į akcijas gautą kapitalo prieaugį ir atlygį už šią priemonę iki jos konvertavimo ir aiškiai nustato, kad pastarasis negali būti neapmokestintas pagal LIR 22a straipsnį. „[k]onvertuojant konvertuojamą teisę kapitalizuoti suteikiančią paskolą, su einamųjų veiklos metų laikotarpiu prieš konvertavimą susijusios kapitalizuotos palūkanos yra apmokestinamos konvertavimo momentu ([285]). Sąvokos „konvertuojama teisę kapitalizuoti suteikianti paskola“ ir „kapitalizuotos palūkanos“ įstatyme neapibrėžtos. Tačiau Liuksemburgas teigia, kad ZORA priemonės yra konvertuojamos paskolos. Be to, ZORA prieaugis nėra išmokamas kasmet, tačiau prijungiamos prie ZORA emisijos kainos tik konvertavimo momentu, siekiant nustatyti į akcijas konvertuojamą sumą. Nėra jokios skirtumo tarp „kapitalizuotų palūkanų“, kurios būtų konvertuotos į akcijas paskolos konvertavimo momentu, ir ZORA prieaugio. Todėl konvertuojant dalis naujai išleistų ZORA prieaugį atitinkančių akcijų *turi būti apmokestinamos* ir turėtų būti įtrauktos į gavėjo apmokestinamąsias pajamas.

(282) Todėl šioje byloje teoriškai neapmokestinimas pagal LIR 22a straipsnį gali būti taikomas *tik nominalios ZORA vertės akcijoms*, tačiau ne ZORA prieaugį atitinkančioms akcijoms, kurias reikia tiesiogiai įtraukti į gavėjo apmokestinamąsias pajamas.

(283) Be to, net jei LIR 22a straipsnį būtų galima taikyti ZORA prieaugiui, dėl tokios aplinkybės šios pajamos nebūtų neapmokestintos visam laikui. Iš tiesų, iš LIR 22a straipsnio ketvirtos pastraipos formuluotės aiškiai matyti, kad ši nuostata yra tik *„apmokestinimo atidėjimas“* ([286]). Tai, kad juo nesiekiama supaprastinti neapmokestinimo, kaip tai

([280]) Tokia praktika atitinka Liuksemburgo poziciją, kad ZORA paskolas reikia laikyti priemonėmis, kurios nėra kapitalo dalys (žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 1d klausimą).
([281]) Žr. 2.2.3.7.1. ir 2.2.4.6.1 skirsnius.
([282]) Žr. 2.2.3.7.2. skirsnį.
([283]) Dėl susikaupusio neigiamo ZORA prieaugio sumažinus ZORA vertę, skolintojų apskaitoje pripažintos dėl skolos sumažėjimo patirtos išlaidos turėtų atitikti patronuojamųjų bendrovių apskaitoje pripažintas pajamas dėl sumažėjusių jų įsipareigojimų.
([284]) Žr. Liuksemburgo pastabų dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto 8 p.
([285]) LIR 22a straipsnis, antra pastraipa, 1 punktas (pabrėžta Komisijos).
([286]) LIR 22a straipsnis, ketvirta pastraipa: „Akcininkui mainais gautų vertybinių popierių įgijimo kaina ir data sutampa su mainais suteiktų vertybinių popierių įgijimo data ir kaina.“

teigia Liuksemburgas ir „Engie“, aiškiai patvirtino Liuksemburgo mokesčių administratorius 2002 m. lapkričio 27 d. aplinkraštyje dėl šios nuostatos taikymo (toliau – 22a aplinkraštis) ([287]). Šiame aplinkraštyje išaiškinta, kad konvertavus gautas kapitalo prieaugis gali būti tik perkeltas į mainais gautą turtą (šiuo atveju akcijas), tačiau iš esmės turės būti apmokestintas jį vėliau realizavus ([288]).

(284) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad Komisija įrodė, kad ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteiktu pranašumu nebūtų galėjusios pasinaudoti kitos įmonės, kurių teisinė ir faktinė padėtis mokesčių sistemos tikslo atžvilgiu yra panaši kaip „Engie“. Todėl šis pranašumas turi būti laikomas akivaizdžiai atrankiu. Šiai išvadai įtakos neturi ir faktas, kad iš principo „Engie“ įgyvendinta struktūra Liuksemburge yra prieinama bet kuriai įmonių grupei. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nustatant atrankųjį priemonės pobūdį, lemiamas veiksnys yra tai, kad priemonė nukrypsta nuo bendro atskaitos pagrindo ir lemia diskriminaciją, būtent tai Komisija ir nustatė šiame skirsnyje ([289]).

6.3.4. NEPAKANKAMAS PAGRINDIMAS

(285) Nei Liuksemburgas, nei „Engie“ nepateikė galimo tokios ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinto bendrovei „Engie“ palankaus režimo pagrindimo. Tuo klausimu Komisija primena, kad būtent valstybė narė turi pasirūpinti pagrindimu.

(286) Todėl, kadangi Liuksemburgas pagrindimo nepateikė, Komisija privalo daryti išvadą, kad „Engie suteikta mokesčių lengvata negali būti pagrįsta šios sistemos pobūdžiu arba bendrąja struktūra.

(287) Kalbant apie Liuksemburgo galimai pateiksimą pagrindimą, ko jis nepadarė, dėl ekonominio dvigubo apmokestinimo prevencijos, Komisija remiasi savo 6.2.3 skirsnyje pateiktu vertinimu.

6.3.5. IŠVADA DĖL ATRANKIOJO PRANAŠUMO GRUPĖS LYGMENIU

(288) Atsižvelgdama į tai kas išdėstyta ir neprieštaraudama 6.2.4 skirsnyje pateiktoms išvadoms, Komisija daro išvadą, kad ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteiktas pranašumas yra atrankiojo pobūdžio.

6.4. *NETAIKANT LIUKSEMBURGO MOKESČIŲ NUOSTATŲ DĖL PIKTNAUDŽIAVIMO TEISE („StAnpG“ 6 STRAIPSNIS) SUTEIKTAS ATRANKUSIS PRANAŠUMAS*

(289) Komisija taip pat teigia, kad sprendimo pradėti procedūrą 158 konstatuojamojoje dalyje jos išreikštos abejonės, ar neapmokestindamas grupės Liuksemburgas nenukrypsta nuo savo vidaus taisyklių dėl piktnaudžiavimo teise mokesčių srityje, taip pat nebuvo išsklaidytos.

(290) Kaip buvo nustatyta 6.2.1.1 skirsnyje, pamatinė sistema yra Liuksemburgo pelno mokesčio sistema, kurios tikslas yra apmokestinti visų Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną. Apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos remiantis apskaitoje pripažintu pelnu. Šis tikslas taikomas visoms Liuksemburge turinčioms mokėti pelno mokestį bendrovėms rezidentėms.

(291) Kovos su piktnaudžiavimu teise mokesčių nuostatas sudaro taisyklės, neleidžiančios mokesčių mokėtojams išvengti pagrindinio pamatinės sistemos tikslo, būtent bendrovių pelno apmokestinimo. Taigi, dera pripažinti, kad šios taisyklės yra sudedamoji pamatinės sistemos dalis, kadangi jos užtikrina sistemos vidaus nuoseklumą ir jų paskirtis yra siekti pagrindinių sistemos tikslų.

([287]) 2002 m. lapkričio 27 d. Tiesioginių mokesčių direktoriaus aplinkraštis LIR Nr. 22a/1.

([288]) Žr. 22a aplinkraštį: „su mainais suteikiamais vertybiniais popieriais susijęs kapitalo prieaugis, perkeltas į naujai įgytus vertybinius popierius, iš esmės tampa apmokestinamas pastaruosius veliau realizavus“ (pabrėžta Komisijos).
Kai kas galėtų tvirtinti, kad realizuotos gautos pajamos būtų neapmokestintos pagal LIR 166 straipsnyje numatytą iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimą. Šis argumentas taip pat neteisingas. Iš tiesų, 22a aplinkraštyje nurodyta, kad, būtent siekiant išvengti LIR 22a straipsnio taikymo ketinant išsisukti nuo prievolės apmokestinti visas pajamas, šios sistemos negalima taikyti norint visam laikui neapmokestinti kapitalo prieaugio, kuris, netaikant tokios priemonės, būtų apmokestintas [žr. 22a aplinkraštį: „LIR 22a straipsnio tikslas yra nustatyti vertybinių popierių keitimo operacijas, kurias galima atlikti mokesčių neutralumo sąlygomis. Tačiau LIR 22a straipsniu siekiama ne galutinai atleisti nuo apmokestinimo kapitalo prieaugį, kuris, netaikant tokios priemonės, būtų buvęs apmokestintas perleidėjo lygmeniu, o atidėti jo apmokestinimą“ (pabrėžta Komisijos).
Bet kuriuo atveju LIR 166 straipsnio taikymas laikinai neapmokestintoms pagal LIR 22a straipsnį pajamoms, kurios atitinka iš skolininko apmokestinamųjų pajamų atskaitytas sumas, yra atrankusis pranašumas, kaip tai išdėstyta 6.2 skirsnyje Komisijos pateiktuose argumentuose.

([289]) Sprendimo *World Duty Free Group*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 80 punktas.

6.4.1. KOVOS SU PIKTNAUDŽIAVIMU MOKESČIŲ NUOSTATŲ TAIKYMO SĄLYGOS

(292) „StAnpG“ 6 straipsniu draudžiama vengti mokesčių ir sumažinti mokesčio dydį piktnaudžiaujant teisinėmis formomis ar teisiniais veiksmais, kurie civilinės teisės požiūriu yra teisėti. Remiantis šia nuostata, jei sandoriui naudojama teisinė forma ar teisiniai veiksmai nėra tinkami jo esmei, pelno mokesčio dydis turi būti nustatytas atsižvelgiant į sandorio esmę, lyg jis būtų sudarytas naudojant tinkamą teisinę formą ([290]). Liuksemburgas teigia, kad ši nuostata leidžia mokesčių administratoriui atmesti vien tik mokesčių tikslų siekiančias o ne ekonominiais sumetimais pagrįstas teisines struktūras ar veiksmus, tačiau neapriboti mokesčių mokėtojų pasirinkimo ([291]).

(293) Remiantis 1989 m. rugpjūčio 21 d. tarnybiniu raštu (toliau –1989 m. tarnybinis raštas) ([292]), „StAnpG“ 6 straipsnis taikomas visoms mokesčių procedūroms, taip pat ir Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimamiems išankstiniams mokesčių sprendimams. Kai Liuksemburgo mokesčių administratorius priima tokį sprendimą, jis turi įsitikinti kad mokesčių mokėtojo mokesčių sprendimo prašyme aprašyta struktūra ir (arba) sandoris nepiktnaudžiauja teise pagal „StAnpG“ 6 straipsnį. Tai reiškia, kad Liuksemburgo mokesčių institucijos neturėtų priimti privalomų sprendimų, tokių kaip išankstiniai mokesčių sprendimai, kai pagrindinė priežastis, dėl kurios mokesčių mokėtojas prašo priimti tokį sprendimą yra mokesčių lengvata ([293]). 1989 m. tarnybiniu raštu taip pat patvirtinama, kad prieš priimdamas išankstinį mokesčių sprendimą, Liuksemburgo mokesčių administratorius privalo atmesti piktnaudžiavimo teise galimybę ([294]).

(294) Liuksemburgas teigia, kad remiantis atitinkama teismų praktika, tam, kad būtų pripažinta jog priemonė piktnaudžiauja teise, ji turi tenkinti keturias sąlygas: i) mokesčių mokėtojas naudoja privatinės teisės formas ir institucijas; ii) viso ar dalinio bet kokios rūšie mokesčio, kurį įprastomis aplinkybėmis mokesčių mokėtojas turėtų mokėti, išvengimas; iii) mokesčių mokėtojas naudoja netinkamą teisinį būdą; ir iv) nėra kitų, su mokesčiais nesusijusių priežasčių, dėl kurių mokesčių mokėtojas pasirinko šį teisinį būdą ([295]).

(295) Pirmasis kriterijus reikalauja, kad mokesčių mokėtojo sudarytoje konkretaus sandorio struktūroje būtų naudojamos privatinės teisės formos arba institucijos („*Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*“). Nei „StAnpG“ 6 straipsnyje, nei teismų praktikoje tiksliai nenustatomos esminės privatinės teisės formų ir institucijų nuostatos, tačiau aišku, kad jos turėtų būti apibrėžtos kaip bet kuris su viešąja teise nesusijęs teisinis būdas. Todėl bendrovės įsteigimas ir finansavimo sutarčių vykdymas grupės viduje turi būti vertinami kaip mokesčių mokėtojo naudojamos privatinės teisės formos ar institucijos ([296]).

(296) Antrasis kriterijus reikalauja, kad piktnaudžiauti leidžianti struktūra leistų mokesčių mokėtojui susimažinti savo mokesčių naštą („*Minderung der Steuerpflicht*“) išvengiant mokesčių, pasinaudojant atleidimu nuo mokesčių ar sumažinant apmokestinamąsias išlaidas ([297]).

(297) Trečiasis kriterijus reikalauja, kad galimai piktnaudžiaujamoje struktūroje mokesčių mokėtojas naudotų „netinkamą“ teisinį būdą („*unangemessene rechtliche Gestaltung*“). Liuksemburgas teigia ([298]), kad tai reiškia, jog pasirinktas būdas turi leisti mokesčių mokėtojui pasiekti mokesčių poveikį, kuris negali atitikti teisės aktų leidėjo ketinimų ([299]). Liuksemburgo manymu, tam, kad būtų tenkinama ši sąlyga, reikia, kad siekiamo ekonominio rezultato būtų galima pasiekti mažiausiai dviem būdais, kurių vienas būtų tinkamas. Netinkamo būdo naudojimas turi leisti sumokėti mažiau mokesčių, ko nebūtų galima pasiekti naudojant kurį nors tinkamą būdą.

([290]) Žr. 2.3.4 skirsnį.
([291]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 2.a klausimą.
([292]) 1989 m. rugpjūčio 21 d. mokesčių direktoriaus tarnybinis raštas L.G./N.S. Nr. 3
([293]) Žr. 1989 m. tarnybinį raštą: „5. Administratorių įpareigojanti informacija nesuteikiama, kai pagrindinis siekis yra gauti mokesčių lengvatą (pvz., nagrinėjant mokesčių vengimo schemas, vadinamąsias „Steuersparmodelle“, nustatant ribas, kai negalima įžvelgti imitavimo ar piktnaudžiavimo teise sudėties)“.
([294]) Kadangi Liuksemburgo teisėje piktnaudžiavimą teise apibrėžia tik „StAnpG“ 6 straipsnis, ši nuostata turi būti taikoma pagal 1989 tarnybinį raštą.
([295]) Liuksemburgo pateiktose pastabose dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto aprašyti visi šie keturi kriterijai bei pateiktas išaiškinimas, kaip jie turėtų būti taikomi.
([296]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 2.a klausimą.
([297]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 2.a klausimą.
([298]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 2.a klausimą.
([299]) Savo atsakyme į 2017 m. gruodžio 11 d. raštą, Liuksemburgas cituoja 2017 m. rugpjūčio 1 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Administracinio teismo sprendimą, įregistravimo Nr. 39009C: arba būdas, leidžiantis mokesčių mokėtojui „pasiekti ekonominio tikslo taip, kad tas būdas leistų sulaukti tokio mokesčių poveikio, kokio teisės aktų leidėjas nelaikytų tinkamu taikant jo ketinimus atspindintį mokesčių įstatymą“.

(298) Ketvirtasis kriterijus yra kitų su mokesčiais nesusijusių priežasčių, dėl kurių mokesčių mokėtojas pasirinko šį teisinį būdą sandorio ar struktūros ekonominiams tikslams pasiekti, nebuvimas. Liuksemburgas teigia ([300]), kad teismų praktika rodo, jog su mokesčiais nesusijusios priežastys, tokios kaip ekonominės priežastys turi būti realios ir suteikti mokesčių mokėtojui pakankamai naudos ([301]). Tokių ekonominių priežasčių pakanka, kad nebūtų taikomos kovos su piktnaudžiavimu nuostatos.

6.4.2. TAIKYMAS ŠIOS BYLOS APLINKYBĖMS

(299) Remdamasi Liuksemburgo pateikta informacija, Komisija daro išvadą, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius neturėjo priimti ginčijamų mokesčių sprendimų, kadangi, pagal „StAnpG“ 6 straipsnį, „Engie“ įgyvendindama savo struktūras piktnaudžiavo.

(300) Iš tiesų, mokesčių sprendimo prašymuose „Engie“ nurodyti sandoriai atitinka 6.4.1 skirsnyje aprašytas sąlygas, būtinas „StAnpG“ 6 straipsniui taikyti.

6.4.2.1. ***Mokesčių mokėtojo naudojamos privatinės teisės formos ir institucijos***

(301) Neprieštaraujama, kad „Engie“ naudojo privatinės teisės formas ar institucijas ginčijamuose mokesčių sprendimuose aprašytoms struktūroms įgyvendinti: išankstines sutartis ir konvertuojamąsias paskolas, tokias kaip ZORA. Todėl pirmasis „StAnpG“ 6 straipsnio taikymo kriterijus yra tenkinamas.

6.4.2.2. ***Mokesčių naštos sumažinimas***

(302) Akivaizdu, kaip buvo nustatyta 6.2.1, 6.2.2 ir 6.3.3 skirsniuose, kad ginčijami mokesčių sprendimai leido „Engie“ apčiuopiamai sumažinti savo mokesčių Liuksemburge naštą grupės lygmeniu, kadangi patronuojamosioms bendrovėms perduotų verslų (SGD verslo ir iždo finansavimo ir valdymo verslo) uždirbtas pelnas yra visiškai neapmokestintas. Antrasis kriterijus, kuriuo remiantis galima konstatuoti, kad buvo piktnaudžiaujama teise, taip pat tenkinamas.

6.4.2.3. ***Netinkamo teisinio būdo naudojimas***

(303) Remiantis trečiuoju kriterijumi, pirma, turi būti nustatytas ekonominis tikslas, kurio siekiama ginčijamu sandoriu. Tik po šio etapo galima nustatyti, ar to tikslo galima pasiekti kitu nei mokesnių mokėtojo pasirinktas būdu. Antra, būtina nustatyti, ar mokesčių mokėtojo pasirinktas būdas yra netinkamas, t. y. ar jis leidžia sumažinti pelno mokestį, kas neatitinka teisės aktų leidėjo ketinimų ir ko nebūtų buvę galima pasiekti naudojant tinkamą būdą.

(304) Šioje byloje akivaizdu, kad, pirma, ekonominis rezultatas, kurio siekė „Engie“ ginčijamuose mokesčių sprendimuose aprašytomis struktūromis, yra patronuojamųjų bendrovių SGD verslo ir iždo finansavimo ir valdymo verslo įsigijimo finansavimas. Taip pat nėra paneigta, kad šio ekonominio tikslo galima pasiekti ir kitomis priemonėmis: nuosavų lėšų ar paskolų tarp patronuojamųjų įmonių ir kontroliuojančiųjų bendrovių priemonėmis ([302]).

(305) Taigi, kaip Komisija išaiškino 6.2 ir 6.3 skirsniuose, dėl „Engie“ įgyvendintų struktūrų buvo neapmokestintas beveik visas patronuojamųjų bendrovių Liuksemburge uždirbtas pelnas. Šis rezultatas neatitinka pagrindinio Liuksemburge pelno mokesčio sistemos tikslo, kuris yra apmokestinti Liuksemburge turinčių mokėti pelno mokestį bendrovių pelną. Todėl toks poveikis neatitinka teisės aktų leidėjo ketinimų. Be to, tokio poveikio nebūtų buvę galima pasiekti, jei verslo perdavimas patronuojamosioms bendrovėms būtų finansuotas nuosavų lėšų arba paskolų priemonėmis. Todėl „Engie“ įgyvendintos struktūros nėra tinkamas teisinis būdas finansuoti verslo perdavimą patronuojamosioms bendrovėms.

([300]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, atsakymą į 2.a klausimą.

([301]) Savo 2016 m. vasario 16 d. rašte Liuksemburgas cituoja Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Administracinio teismo sprendimą Nr. 35979C ir 35978C dėl funkcijų: „[n]epakanka, kad mokesčių mokėtojas tiesiog išvardytų ekonomines priežastis, kad šios priežastys būtų pripažintos tinkamomis; reikia, kad būtų galima šias priežastis laikyti realiomis ir jos pačios savaime, greta gautos mokesčių lengvatos, suteiktų pakankamos ekonominės naudos“.

([302]) Komisija primena, kad tiesioginės ZORA paskolos atveju pagrindinis pelnas turėjo būti apmokestintas, kaip nustatyta 279–283 konstatuojamosiose dalyse.

6.4.2.4. ***Nepakankamos su mokesčiais nesusijusios priežastys***

(306) Galiausiai, Komisija negalėjo nustatyti net menkiausios realios ekonominės, pakankamai ekonominės naudos duodančios priežasties, kurios pakaktų pagrįsti sudėtingas „Engie“ sukurtas struktūras, išskyrus gerokai mažesnį pelno mokestį.

(307) Liuksemburgas teigia ([303]), kad išankstinėmis sutartimis ir ZORA priemonėmis sukurtos struktūros buvo būtinos finansuoti patronuojamųjų bendrovių verslų įsigijimą. Šis tvirtinimas neteisingas. Iš tiesų, kaip matyti iš ginčijamų mokesčių sprendimų, kontroliuojančiosios bendrovės suteikė finansavimą skolintojams, o šie tą pačią dieną suteikė finansavimą patronuojamosioms bendrovėms. Kitaip tariant, būtent kontroliuojančiosios bendrovės suteikė patronuojamosioms bendrovėms finansavimą, reikalingą turtui įsigyti.

(308) Komisija atkreipia dėmesį, kad LNG perdavimo sutartyje ir GSTM perdavimo pasiūlymo sutartyje jau buvo įtrauktos nuostatos dėl veiklos perdavimo finansavimo. LNG perdavimo sutartyje nurodyta, kad mainais už gautą turtą bendrovė „LNG Supply“ turėjo išduoti bendrovei „LNG Trading“ nominalios ZORA paskolos sumos dydžio vekselius ([304]). GSTM perdavimo pasiūlyme taip pat nurodyta, kad bendrovė CEF perduoda verslo sektorių mainais už GSTM išduotą vekselį ([305]). Šios nuostatos rodo, kad kontroliuojančiosios bendrovės jau finansavo turto perdavimą skolinimo priemonėmis. Kitaip tariant, išankstinės sutartys ir ZORA priemonės buvo visiškai viena kitą dubliuojančios struktūros, pakeičiančios tarp kontroliuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių egzistuojančius tiesioginių paskolų sandorius ([306]). Skolintojų, kaip paprasčiausių tarpininkų, funkcija, neturint galimybės gauti net mažiausio pelno, patvirtina, kad jų dalyvavimas neturi jokios kitos ekonominės priežasties, tik sumažinti pelno mokestį.

(309) Liuksemburgas taip pat teigia, kad sudėtingos „Engie“ įgyvendintos struktūros suteikia daugiau lankstumo ir leidžia jai finansuoti įsigytą verslą apribojant patronuojamųjų bendrovių rizikos pobūdį. Šis argumentas taip pat neteisingas. Iš tiesų, to paties tikslo būtų galima pasiekti tiesiogine patronuojamųjų bendrovių akcijų emisija kontroliuojančiosioms bendrovėms. Tiesioginis nuosavų lėšų sandoris tarp kontroliuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių užtikrina patronuojamosioms bendrovėms tą pačią apsaugą kaip ir „Engie“ sukurta paini struktūra. „Engie“ sukurta struktūra gali padengti ZORA priemonių nominalios sumos dydžio nuostolius. Jei nuostoliai didesni už ZORA priemonių nominalią sumą, jie turėtų pasekmių patronuojamųjų bendrovių kapitalui. ZORA nominalios sumos dydžio kapitalo injekcijos atveju patronuojamosios bendrovės turėtų tokį patį kapitalo rezervą, kurį išnaudojus nuostoliai darytų įtaką jų įstatiniam kapitalui. Be to, Komisija atmeta argumentą, kad lankstumas gali padidėti atsiradus papildomam lygmeniui (skolintojams) ir vietoje tiesioginių kapitalo injekcijų naudojant sudėtines finansines priemones (ZORA ir išankstines sutartis). Priešingai, tai galėtų grupei kelti papildomą veiklos riziką: pasitelkus tarpines įmones, vietoje didesnio lankstumo sukuriamas administracinis krūvis, kontroliuojančiosioms bendrovėms kyla įvykdymo rizika ir atsiranda sandorio išlaidos.

(310) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad sudėtingos „Engie“ įgyvendintos struktūros ekonominiu požiūriu galėtų būti laikomos atitinkančiomis tiesioginius finansavimo sandorius tarp kontroliuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių, kurie gali būti nuosavų lėšų priemonės ar paskolos pavidalo. Nesvarbu, koks pavidalas būtų laikomas ekonominiu požiūriu atitinkančiu sudėtingas „Engie“ įgyvendintas struktūras, jį naudojant pagrindinis pelnas būtų apmokestintas. Tai reiškia, kad bet kuriuo atveju realaus ekonominio motyvo, suteiksiančio „Engie“ pakankamos ekonominės naudos, išskyrus gerokai sumažintą pelno mokestį, dėl kurio „Engie“ turėtų rinktis ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtintas struktūras, nėra.

(311) Dėl šios priežasties yra tenkinami „StAnpG“ 6 straipsnio kriterijai ir Liuksemburgo mokesčių administratorius turėjo vertinti sudėtingas „Engie“ įgyvendintas struktūras kaip nesąžiningas. Remiantis 1989 m. tarnybiniu raštu, mokesčių administratorius gali priimti išankstinį mokesčių sprendimą tik tuomet, kai pagrindinis jo tikslas nėra gauti mokesčių lengvatą. Todėl, patvirtindamas mokesčių sprendimų prašymus, Liuksemburgo mokesčių administratorius netinkamai taikė teisę ir suteikė „Engie“ pranašumą atleisdamas beveik visą dviejų jos patronuojamųjų bendrovių („LNG Supply“ ir GSTM) Liuksemburge uždirbtą pelną nuo mokesčio ([307]).

(312) Kadangi ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteiktas pranašumas paremtas netinkamu teisės taikymu ir iš esmės, nėra prieinamas kitoms įmonėms, Komisija iš šių argumentų daro išvadą, kad šis pranašumas yra atrankiojo pobūdžio.

([303]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą, p. 16.
([304]) Žr. 34 konstatuojamosios dalies 1 punktą.
([305]) Žr. 61 konstatuojamosios dalies 1 punktą.
([306]) Be to, tikslus struktūrų įgyvendinimas (žr. 35 ir 90 išnašas) rodo, kad abiem atvejais verslai buvo perduoti mainais už patronuojamųjų bendrovių kontroliuojančiosioms bendrovėms išduotus vekselius. Todėl išankstinės sutartys ir ZORA paskolos paprasčiausiai pakeičia kontroliuojančiųjų bendrovių teikiamą finansavimą, kuris jau buvo suteiktas.
([307]) Taip pat žr. pranešimo dėl pagalbos sąvokos 174c punktą.

6.5. *IŠVADA DĖL PAGALBOS BUVIMO*

(313) Kadangi ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka atitinka visas Sutarties 107 straipsnio 1 dalies sąlygas, turi būti laikoma, kad ji yra valstybės pagalba tos nuostatos prasme. Ta pagalba teikiama sumažinant mokesčius, kuriuos bendrovė „Engie“ paprastai turėtų mokėti vykdydama savo veiklą, todėl turėtų būti laikoma, kad bendrovei „Engie“ teikiama veiklos pagalba.

6.6. *PAGALBOS GAVĖJAS*

(314) 6.2 skirsnyje Komisija priėjo išvados, kad ginčijamais mokesčių sprendimais bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF suteikiamas atrankusis pranašumas, kaip nustatyta Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje, nes dėl jų sumažinamas šių įmonių apmokestinamasis pelnas, taigi ir jų Liuksemburge mokamas pelno mokestis. Bendrovės „LNG Holding“ ir CEF priklauso grupei „Engie“.

(315) Iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo taisyklės taikomos vienos grupės bendrovės kitai grupės bendrovei paskirstytam pelnui. Šioje byloje išankstiniu mokesčių sprendimu neapmokestinamos bendrovių „LNG Holding“ ir CEF pajamos, ekonominiu požiūriu atitinkančios atitinkamai bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM kaip išlaidas atskaitytas sumas, ir dėl šios priežasties faktiškai buvo neapmokestintas beveik visas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas pelnas, išskyrus nedidelę maržą. Tokiu būdu susiklosčiusi neapmokestinimo ir atskaitymo situacija turi, kaip nurodyta 243 konstatuojamojoje dalyje, teigiamą poveikį „Engie“ mokesčių naštai Liuksemburge.

(316) Dėl tos pačios priežasties, taikant valstybės pagalbos taisykles, atskiri juridiniai subjektai gali būti laikomi sudarančiais vieną ekonominį vienetą. Tokiu atveju šis ekonominis vienetas laikomas nagrinėjama bendrove, kuriai taikoma pagalbos priemonė. Kaip anksčiau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, „[k]onkurencijos teisėje sąvoką „įmonė“ reikia suprasti kaip ekonominį vienetą […] net jeigu pagal teisės normas tą ekonominį vienetą sudaro keli, fiziniai arba juridiniai, asmenys“ ([308]). Siekdamas nustatyti, ar keli subjektai yra vienas ekonominis vienetas, Teismas nagrinėja, ar yra kontrolinis akcijų paketas arba palaikomi struktūriniai, ekonominiai ar funkciniai ryšiai ([309]). Šioje byloje ir bendrovę „LNG Holding“, ir bendrovę CEF visiškai kontroliuoja grupės „Engie“ patronuojanti bendrovė „Engie S.A.“

(317) Todėl bet kokia Liuksemburgo mokesčių administratoriaus bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF suteikta palanki apmokestinimo tvarka suteikia naudos ne tik šioms bendrovėms, bet ir visai grupei „Engie“, nes parūpina jai papildomų finansinių išteklių. Todėl, net jei grupę sudaro skirtingi juridiniai asmenys, ir ginčijami mokesčių sprendimai yra susiję su atskiriems grupės subjektams taikoma apmokestinimo tvarka, ta grupė turi būti laikoma vienu ekonominiu vienetu, gaunančiu naudos iš ginčijamos pagalbos priemonės ([310]).

(318) Be to, 317 konstatuojamosios dalies išvadą patvirtina 6.3 ir 6.4 skirsniuose Komisijos prieitos išvados, kad ginčijamais mokesčių sprendimais patvirtinta apmokestinimo tvarka grupei „Engie“ Liuksemburge suteikia atrankųjį pranašumą, kaip nustatyta Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje, kadangi jais sumažinamos bendros grupės apmokestinamosios pajamos šioje valstybėje narėje.

6.7. *PAGALBOS SUDERINAMUMAS SU VIDAUS RINKA*

(319) Valstybės pagalba laikoma suderinama su vidaus rinka, jei ji patenka į bet kurią Sutarties 107 straipsnio 2 dalyje nurodytą kategoriją, ir gali būti laikoma suderinama su vidaus rinka, jei Komisija nustato, jog ji patenka į bet kurią Sutarties 107 straipsnio 3 dalyje nurodytą kategoriją. Tačiau atsakomybė įrodyti, kad suteikta valstybės pagalba yra suderinama su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 2 dalį arba 107 straipsnio 3 dalį, tenka pagalbą teikiančiai valstybei narei.

([308]) Sprendimo *Hydrotherm*, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, 11 punktas. Taip pat žr. Sprendimo *Pollmeier Malchow/Komisija*, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, 50 punktą.

([309]) Sprendimo *Acea Electrabel Produzione SpA/Komisija*, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, 47–55 punktai; Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze SpA ir kiti*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 112 punktas.

([310]) Pagal analogiją žr. Sprendimo *Intermills*, C-323/82, ECLI:EU:C:1984:345, 11 punktą. Taip pat žr. Sprendimo *Belgija ir Forum 187/Komisija*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, 102 punktą: *„Komisija teisingai įvertino, kad apmokestinamųjų pajamų nustatymo taisyklės yra palankios koordinavimo centrams ir grupėms, kurioms jie priklauso“*.

(320) Liuksemburgas nenurodo jokios priežasties, kuri leistų pripažinti, kad ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta valstybės pagalba yra suderinama su vidaus rinka pagal vieną ar kitą šių nuostatų. „Engie“ tokios priežasties taip pat nenurodė.

(321) Be to, kadangi ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta apmokestinimo tvarka sumažino „Engie“ mokesčius, kuriuos priešingu atveju, vykdydama kasdienę valdymo ar įprastą veiklą, ji turėtų sumokėti, ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta pagalba yra veiklos pagalba. Paprastai, tokia pagalba iš esmės negali būti laikoma suderinama su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 3 dalį, nes ja neskatinama tam tikros ekonominės veiklos rūšių arba tam tikrų ekonomikos sričių plėtra. Be to, ginčijamos mokesčių lengvatos netaikomos ribotą laikotarpį, nėra mažėjančios ar proporcingos priemonėms, reikalingoms konkrečiai atitinkamų regionų nepalankiai ekonominei padėčiai ištaisyti. Taigi, jos negali būti pripažintos suderinamos su vidaus rinka.

(322) Vadinasi, grupei „Engie“ Liuksemburgo suteikta valstybės pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka.

6.8. *PAGALBOS NETEISĖTUMAS*

(323) Kaip nurodyta Sutarties 108 straipsnio 3 dalyje, valstybės narės privalo informuoti Komisiją apie visus ketinimus suteikti pagalbą (pareiga pranešti) ir negali įgyvendinti numatytų pagalbos priemonių, kol Komisija nepriima galutinio sprendimo dėl atitinkamos pagalbos (pareiga sustabdyti).

(324) Komisija teigia, kad Liuksemburgas nepatiekė jai jokio ginčijamos pagalbos priemonės suteikimo projekto ir nesilaikė Sutarties 108 straipsnio 3 dalyje numatytos pareigos sustabdyti. Todėl pagal Tarybos reglamento (ES) 2015/1589 ([311]) 1 straipsnio f punktą ginčijami mokesčių sprendimai yra neteisėta pagalba, suteikta pažeidžiant Sutarties 108 straipsnio 3 dalį.

7. **ĮTARIAMI PROCEDŪRINIAI TRŪKUMAI**

(325) Liuksemburgas teigia ([312]), kad Komisija pažeidė jo teisę būti išklausytam, kadangi pagrindinis Komisijos tyrimo tikslas nuo sprendimo pradėti procedūrą tariamai pasikeitė, kaip tai matyti 2017 m. gruodžio 11 d. rašte. Liuksemburgas nuodo, kad Komisija privalėjo arba nutraukti procedūrą ir pradėti naują, arba priimti sprendimą papildyti sprendimą pradėti procedūrą, kad suteiktų Liuksemburgui galimybę tinkamai pateikti savo nuomonę apie tariamą naują Komisijos tyrimo objektą.

(326) Be to, „Engie“ teigia ([313]), kad buvo pažeistos jos teisės į gynybą, nes ji neturėjo galimybės pateikti savo pastabų dėl Komisijos atliktos kitų Liuksemburgo 2009–2016 m. priimtų išankstinių mokesčių sprendimų, susijusių su ZORA ar „privalomų konvertuoti paskolų“ naudojimu ir atitinkamos jų apmokestinimo ir apskaitos tvarkos analizės.

(327) Komisija mano, kad šioje byloje visiškai paisyta procesinių Liuksemburgo ir „Engie“ teisių.

(328) Komisija pirmiausia atkreipia dėmesį, kad Komisijos valstybės pagalbos tyrimo aprėptis nepasikeitė nuo sprendimo pradėti procedūrą iki šio sprendimo priėmimo. Abu sprendimai yra susiję su tais pačiais ginčijamais mokesčių sprendimais, tais pačiais gavėjais (bendrovėmis „LNG Holding“, CEF ir grupe „Engie“), tais pačiais klausimais dėl valstybės pagalbos (būtent, atitinka ar ne šiais sprendimais bendrovėms „LNG Holding“, CEF ir grupei „Engie“ suteikta apmokestinimo tvarka Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje nustatytas valstybės pagalbos taisykles).

(329) Sprendime pradėti procedūrą Komisija pradines savo abejones dėl ginčijamais mokesčių sprendimais įvairiems grupės „Engie“ subjektams Liuksemburge suteiktos apmokestinimo tvarkos suderinamumo su valstybės pagalbos taisyklėmis. Išsamaus tyrimo etapas, vykstantis priėmus sprendimą pradėti procedūrą, reikalingas tam, kad Komisija sužinotų papildomų faktinių ir teisinių aplinkybių. Šios aplinkybės gali sustiprinti Komisijos sprendime

([311]) 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas (ES) 2015/1589, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015 9 24, p. 9).
([312]) Žr. Liuksemburgo pastabas dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto, p. 3.
([313]) Žr. „Engie“ pastabų dėl 2017 m. gruodžio 11 d. rašto 98–102 punktus.

pradėti procedūrą išreikštas pradines abejones arba jas išsklaidyti. Todėl, pasibaigus tai procedūrai, Komisijos analizė gali būti pasikeitusi, o tai reiškia, kad galutinis sprendimas gali kažkiek skirtis nuo sprendimo pradėti procedūrą, tačiau tie skirtumai neturi poveikio galutinio sprendimo teisėtumui ([314]).

(330) Šioje byloje Liuksemburgui ir „Engie“ pateikus rašytines pastabas dėl sprendime pradėti tyrimo procedūrą Komisijos pareikštų abejonių dėl valstybės pagalbos, nagrinėjant šią bylą Komisijos analizė buvo toliau plėtojama. Pavyzdžiui, Liuksemburgas administracinės procedūros metu ([315]) nurodė, kad 2014 m. iš dalies grąžinus ZORA LNG priemonę, bendrovė „LNG Luxembourg“ nepasinaudojo LIR 22a straipsnio antroje pastraipoje numatyta neprivaloma sistema, tačiau visas konvertavus ZORA gautas apmokestinamasis pelnas buvo įformintas jį atitinkančiu neapmokestinamuoju nuostoliu pagal LNG išankstinę sutartį. Priėmus sprendimą pradėti procedūrą, 2016 m. lapkričio 21 d. Liuksemburgas pateikė išankstinių sutarčių tekstą ir 2017 m. birželio 1 d. susitikimo metu Liuksemburgas ir „Engie“ išsamiai paaiškino tarpininkaujančių bendrovių „LNG Luxembourg“ ir EIL funkcijas ir LIR 22a straipsnio antros pastraipos veikimą.

(331) Tačiau Komisijos valstybės atliekamo pagalbos, būtent įvairių grupės „Engie“ bendrovių apmokestinimo tvarkos priėmus ginčijamus mokesčių sprendimus, tyrimo objektas nuo sprendimo pradėti procedūrą nepasikeitė. Tas pats galioja ir pagrindinėms Komisijos abejonėms dėl to, ar ginčijamos priemonės atitinka valstybės pagalbos taisykles ([316]). Besirūpindamos skaidrumu, Komisijos tarnybos 2017 m. gruodžio 11 d. nusiuntė Liuksemburgui raštą, kurį jis perdavė „Engie“.

(332) Kalbėdama apie „Engie“ Komisija primena, kad būdama suinteresuota šalimi, ši turi teisę pateikti savo pastabas tik dėl sprendimo pradėti procedūrą, o ne dėl Liuksemburgo atsakyme į sprendimą pradėti procedūrą pateiktos informacijos. Tačiau, „Engie“ turėjo galimybę keletą kartų pateikti savo pastabas Komisijai ir raštu, iš žodžiu ir ji ja pasinaudojo.

(333) Komisija mano, kad šioje byloje paisyta procesinių Liuksemburgo ir „Engie“ teisių.

8. **PAGALBOS SUSIGRĄŽINIMAS**

(334) Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 1 dalyje Komisijai nustatyta pareiga reikalauti, kad neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka pagalba būtų susigrąžinta. Šioje nuostatoje taip pat numatyta, kad atitinkama valstybė narė imasi visų būtinų priemonių neteisėtai pagalbai, kuri nustatoma esanti nesuderinama, susigrąžinti. Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad pagalba, kurią reikia susigrąžinti, apima palūkanas nuo neteisėtos pagalbos išmokėjimo gavėjui dienos iki jos faktinio susigrąžinimo dienos. Komisijos reglamente (EB) Nr. 794/2004 ([317]) nustatyti metodai, taikytini apskaičiuojant susigrąžinimo palūkanas. Galiausiai Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „pagalba išieškoma nedelsiant ir pagal atitinkamos valstybės narės nacionalinę teisę nustatytas procedūras, jeigu jos leidžia nedelsiant ir veiksmingai įvykdyti Komisijos sprendimą“.

8.1. *NAUJA PAGALBA*

(335) Pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio c punktą „nauja pagalba“ – visa pagalba, t. y. pagalbos sistemos ir individuali pagalba, kuri nėra esama pagalba, įskaitant egzistuojančios pagalbos pakeitimus.

(336) Pagal Reglamento (ES) 2015/1589 17 straipsnį, Komisijos įgaliojimams išieškoti pagalbą taikomas dešimties metų senaties terminas. Senaties terminas prasideda tą dieną, kai gavėjui skiriama neteisėta pagalba kaip individuali pagalba arba pagal atitinkamą pagalbos sistemą. Bet kuri su neteisėta pagalba susijusi priemonė, kurios imasi Komisija arba jos prašymu veikianti valstybė narė, nutraukia senaties terminą. Po kiekvieno senaties termino nutraukimo laikas skaičiuojamas iš naujo. Senaties termino eiga sustabdoma, kol Komisijos sprendimas yra nagrinėjamas Teisingumo Teisme. Bet kokia pagalba, kurios senaties terminas yra pasibaigęs, laikoma esama pagalba.

([314]) Sprendimo *Italija/Komisija*, C-424/05, ECLI:EU:T:2009:49, 69 punktas ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Nyderlandai ir NOS/Komisija*, sujungtos bylos T-231/06 ir T-237/06, ECLI:EU:T:2010:525, 50 punktas. Taip pat žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *SNCF/Komisija*, T-242/12, ECLI:EU:T:2015:1003, 345–367 punktus.

([315]) Žr. 113 konstatuojamąją dalį.

([316]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 152, 156, 158 ir 160 konstatuojamąsias dalis.

([317]) 2004 m. balandžio 21 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 794/2004, įgyvendinantis Tarybos reglamentą (EB) Nr. 659/1999, nustatantį išsamias EB sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles (OL L 140, 2004 4 30, p. 1).

(337) Šioje byloje ginčijamus mokesčių sprendimus Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtino ir valstybė suteikė pagalbą mažiau nei dešimt metų iki dienos, kai Komisija pateikė Liuksemburgui pirmąjį savo prašymą suteikti informacijos apie ginčijamus mokesčių sprendimus (2015 m. kovo 23 d.) ([318]). Dėl šios priežasties, bet kuri ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteikta pagalba yra nauja pagalba.

8.2. *NĖ VIENU BENDRUOJU TEISĖS PRINCIPU SUSIGRĄŽINIMUI NEPRIEŠTARAUJAMA.*

(338) Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad Komisija nereikalauja išieškoti pagalbos, jeigu tai prieštarautų bendrajam Sąjungos teisės principui.

8.2.1. TEISINIS TIKRUMAS IR TEISĖTI LŪKESČIAI

8.2.1.1. ***Liuksemburgo ir „Engie“ pateikti argumentai***

(339) Liuksemburgas ir „Engie“, tvirtindami kad neteisėtos ir su vidaus rinka nesuderinamos pagalbos sugrąžinimas negalimas, remiasi teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių principais ir pateikia panašius argumentus.

(340) Kalbėdamas apie *teisinį tikrumą*, Liuksemburgas tvirtina, kad šis principas neleidžia šioje byloje išieškoti pagalbos dėl „*mokesčių priemonių analizės valstybės pagalbos taisyklių atžvilgiu sudėtingumo*“ ir dėl to, kad Komisija remiasi savo pačios Liuksemburgo teisės aiškinimu ([319]). Liuksemburgas teigia, kad nesiekė veikti nesąžiningai, kadangi ginčijamus mokesčių sprendimus taikė griežtai laikydamasis nusistovėjusios jų taikymo šalyje tvarkos ([320]). Tuomet jis nurodo ([321]) 2013 m. liepos 17 d. Komisijos sprendimą dėl Ispanijos mokestinės nuomos sistemos ([322]) ir jos sprendimus dėl 1929 m. įstatymo kontroliuojančiųjų bendrovių ([323]) ir Belgijos koordinavimo centrų ([324]) ir teigia, kad, atsižvelgiant į šias bylas, bet koks nepalankus sprendimas turėtų būti taikomas tik ateityje, pasibaigus pereinamajam laikotarpiui.

(341) „Engie“ taip pat teigia, kad Komisijos požiūris naujoviškas ([325]) ir ji atgaline data remiasi savo pačios Liuksemburgo teisės aiškinimu, kuris nukrypsta nuo kai kurių pastarosios principų (prekybos balanso ataskaitos susiejimo su mokestine balanso ataskaita principo) ir nesutampa su Komisijos sprendime „Fiat“ byloje apibrėžta pamatine sistema ([326]). „Engie“ taip pat nurodo Komisijos sprendimą dėl ekonominių interesų grupėms taikomos apmokestinimo sistemos ([327]), kuriame Komisija apribojo išieškojimą remdamasi tuo, kad dėl jos tariamai netinkamo bylos valdymo atsirado teisinis netikrumas ([328]).

(342) Galiausiai, Liuksemburgas ([329]) ir „Engie“ ([330]) teigia, kad dėl išieškojimo kiltų didelių ekonominių padarinių ir Liuksemburgui, ir „Engie“ pavojus.

(343) Kalbėdama apie *teisėtų lūkesčių principą*, „Engie“ remiasi argumentais ir precedentais, panašiais į pateiktus Liuksemburgo dėl teisinio tikrumo (Liuksemburgo sąžiningumas taikant mokesčių sprendimus ir nuorodos į sprendimus dėl *1929 m. įstatymo kontroliuojančiųjų bendrovių* ir *Belgijos koordinavimo centrų*) ([331]). Ji taip pat teigia, kad išieškojimui prieštarauja ir *Unicredito sprendimas* ([332]), kuriame teigiama, jog bendrovė gali operacijai vykdyti pasirinkti už bendrą tvarką palankesnį mokesčių režimą ([333]).

([318]) Dėl procedūros žr. 1 skirsnį, dėl išankstinių mokesčių sprendimų priėmimo ir pagalbos suteikimo datų žr. 2 skirsnį.
([319]) Liuksemburgo pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, p. 20.
([320]) Liuksemburgo pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, p. 21.
([321]) Liuksemburgo pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, p. 20.
([322]) 2013 m. liepos 17 d. Komisijos sprendimas 2014/200/ES dėl valstybės pagalbos SA 21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kurią suteikė Ispanija tam tikriems finansinės nuomos susitarimams taikoma apmokestinimo sistema, taip pat vadinama Ispanijos mokestinės nuomos sistema (OL L 114, 2014 4 16, p. 1).
([323]) 2006 m. liepos 19 d. Sprendimas 2006/940/EB dėl pagalbos Nr. C 3/2006, Liuksemburgo suteiktos 1929 m. įstatymo kontroliuojančiosioms bendrovėms ir milijardinį kapitalą turinčioms kontroliuojančiosioms bendrovėms (OL L 366, 2006 12 21, p. 47), 102–113 konstatuojamosios dalys.
([324]) 2003 m. vasario 17 d. Sprendimas 2003/755/EB dėl pagalbos Belgijoje įsisteigusiems koordinavimo centrams schemos (OL L 282, 2003 10 30, p. 25), 117–120 konstatuojamosios dalys.
([325]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 336–339 punktai.
([326]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 346–349 punktai.
([327]) 2006 m. gruodžio 20 d. Komisijos sprendimas 2007/256/EB dėl pagalbos sistemos, Prancūzijos skirtos pagal Bendrojo mokesčių kodekso 39 CA straipsnį (Valstybės pagalba C 46/2004 (ex NN 65/2004)) (OL L 112, 2007 4 30, p. 41).
([328]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 354 punktas.
([329]) Liuksemburgo pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, p. 21.
([330]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 356 punktas.
([331]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 323–333 punktai.
([332]) Žr. Sprendimo *Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, 119 punktą.
([333]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 334 punktas.

8.2.1.2. ***Vertinimas***

(344) Nors Sąjungos teisinė sistema grindžiama bendraisiais Sąjungos teisės principais, Teisingumo Teismas labai griežtai išaiškino šiuos principus pagalbos išieškojimo atveju. Teisinio tikrumo principas yra bendrasis Sąjungos teisės principas, kuris remiasi teisinio reguliavimo ir jo teisinių pasekmių numatomumu. Remiantis teismų praktika, šis principas draudžia Komisijai be galo atidėlioti savo įgaliojimų įgyvendinimą ([334]). Teismas taip pat pareiškė, kad šiuo principu galima remtis tik tais ypatingais atvejais, kai Komisijos aplaidumas yra akivaizdus ir ji akivaizdžiai pažeidžia savo rūpestingumo pareigą įgyvendinama savo kontrolės įgaliojimus ([335]).

(345) Šioje byloje, kadangi apie ginčijamus mokesčių sprendimus Liuksemburgas nepranešė Komisijai ir nepaskelbė kitaip, Komisija apie juos sužinojo tik 2015 m. birželio 25 d., kai Liuksemburgas atsakė į jos 2015 m. kovo 25 d. prašymą suteikti informaciją. Todėl Komisija nei nepagrįstai delsė, nei pažeidė savo rūpestingumo pareigą įgyvendinama kontrolės įgaliojimus, tad tuo negalima grįsti šio principo taikymo siekiant pripažinti išieškojimą neteisėtu.

(346) Tai, kad Liuksemburgas mano, jog savo teisę jis taikė sąžiningai ir savo ankstesnę praktiką laiko tinkama arba tai, kad jis nesutinka su tuo kaip Komisija aiškina pamatinę sistemą, netinka vertinant jos įpareigojimą išieškoti. Sutikus su Liuksemburgo argumentais, būtų prieita nepageidaujamos išvados, kad nuolatos teikianti neteisėtą ir su vidaus rinka nesuderinamą pagalbą, valstybė narė neprivalėtų nė vienos jų susigrąžinti. Tai reikštų, kad, siekiant išvengti išieškojimo, pakaktų argumento, kad pagalbos priemonė buvo įgyvendinta remiantis tuo, kaip valstybė narė aiškina savo pačios nacionalinę teisę. Tokia išvada sukeltų pavojų valstybės pagalbos taisyklių taikymui bet kokiai neteisėta ir nesuderinama su vidaus rinka pripažintai priemonei, nes įpareigojimas išieškoti grindžiamas ne valstybės narės ketinimu tai padaryti, o dėl tos pagalbos atsiradusiu konkurencijos iškraipymu. Be to, tariamas Komisijos atliktos mokesčių priemonių analizės „sudėtingumas“ nėra priimtinas argumentas kalbant apie reglamentu (ES) 2015/1589 įtvirtintą įpareigojimą išieškoti.

(347) Kalbant apie tariamą „naujovišką požiūrį“, kuriuo neva grindžiamas šis sprendimas, Komisija atmeta šį argumentą. Komisijos atlikta analizė atitinka ankstesnius jos sprendimus ir teismų praktiką. Atrankiojo pranašumo buvimas buvo įvertintas remiantis Liuksemburge bendrovių pajamoms taikoma įprasta apmokestinimo sistema. Taigi, nors valstybės narės turi teisę savarankiškai priimti mokesčių sprendimus tiesioginio apmokestinimo srityje, visos valstybės narės priimtos mokesčių priemonės privalo atitikti Sąjungos valstybės pagalbos taisykles, o jos valstybėms narėms yra privalomos ir pirmumas teikiamas būtent šioms taisyklėms, o ne valstybių narių vidaus teisės aktams ([336]). Tai, kad Liuksemburgas ir „Engie“ nesutinka su kai kurių nuostatų aiškinimu ar aplinkybe, kad faktai, kuriais paremtas šis sprendimas, skiriasi nuo ankstesnių sprendimų faktų, nereiškia, kad Komisijos požiūris yra „naujoviškas“. Be to, kaip jau buvo įrodyta, šiame sprendime Komisijos apibrėžtas atskaitos pagrindas visiškai atitinka ankstesnius jos sprendimus ne tik „Fiat“, bet ir „Amazon“ byloje bei Teisingumo Teismo praktiką ([337]).

(348) Kalbant apie teisėtų lūkesčių principą, juo gali remtis kiekvienas asmuo, kai ES institucija *„suteikė jam pagrįstų lūkesčių“* ([338]). Taikant šį principą taikomi griežti apribojimai. Pirma, Teisingumo Teismas pasisakė, kad niekas negali remtis šio principo pažeidimu, jei *„administracija nesuteikė tikslių garantijų“* ([339]). Šias garantijas turi suteikti Sąjungos institucijos ([340]). Antra, valstybės narės negali remtis šiuo principu, jei apie pagalbos priemonę jos

([334]) Sprendimo *Falck ir A. di Bolzano/Komisija*, C-74/00, ECLI:EU:C:2002:524, 140 punktas.
([335]) Sprendimo *Komisija/Salzgitter*, C-408/04 P, ECLI:EU:C:2008:236, 100–107 punktai.
([336]) Žr. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL/Komisija*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 81 punktą, Sprendimą *Komisija/Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Sprendimo *3M Italija*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, 25 punktą ir Nutarties *Safilo*, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, 18 punktą. Taip pat žr. Sprendimo *Belgija/Komisija*, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, 66 punktą.
([337]) Žr. 174 konstatuojamąją dalį.
([338]) Žr. Sprendimo *Belgija ir Forum 187/Komisija*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ECLI:EU:C:2005:266, 147 punktą ir Sprendimo *Van den Bergh en Jurgens ir Van Dijk Food Products (Lopik) BV/Komisija*, 265/85, 1987 rink., p. 1155, 44 punktą.
([339]) Ten pat.
([340]) Žr., pavyzdžiui, Sprendimo *FEDECOM/Komisija*, T-243/09, ECLI:EU:T:2012:497, 91 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

nepranešė Komisijai ([341]). Trečia, tariamas Komisijos neveikimas nieko nereiškia, nes jai nebuvo pranešta apie pagalbos priemonę ([342]), todėl Komisijos neveikimas negali būti aiškinamas kaip netiesioginis leidimas taikyti priemonę, galinčią kelti teisėtus lūkesčius ([343]). Šioje byloje Liuksemburgas nepranešė Komisijai apie ginčijamus mokesčių sprendimus ir Komisija nesuteikė Liuksemburgui tikslių garantijų dėl to, kad ginčijami mokesčių sprendimai nebus pripažinti valstybės pagalba. Todėl Liuksemburgas negali remtis teisėtų lūkesčių principu.

(349) Kalbant apie tai, kas Liuksemburgas ir „Engie“ remiasi ankstesne Komisijos sprendimų priėmimo praktika teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių klausimais, Komisija primena, pirma, kad ji nėra saistoma sprendimų priėmimo praktikos ([344]). Be to, nurodytos bylos neparemia Liuksemburgo ir „Engie“ argumentų.

(350) Jei sprendime dėl *Belgijos koordinavimo centrų* Komisija nenurodė išieškoti pagalbą, ji tai padarė dėl to, kad ankstesniame sprendime dėl panašios Belgijos mokesčių sistemos ji neišreiškė jokių prieštaravimų. Todėl Komisija nusprendė, kad ankstesniu sprendimu dėl Belgijos priemonės ji naujos sistemos, kurią tuo metu tyrė, gavėjams suteikė teisėtų lūkesčių. Panašiai savo sprendime dėl ekonominių interesų grupėms taikomos apmokestinimo sistemos Komisija nusprendė, kad suteiktos pagalbos neišieškojimą pagrindė dvi išskirtinės aplinkybės: pirma, Komisijai vėlavo įgyvendinti savo įgaliojimus dėl apmokestinimo sistemos tyrimo, nes neatsakė į kelis Prancūzijos institucijų raštus ir, antra, šios sistemos dalyviai buvo suklaidinti dėl jos teisėtumo dėl ankstesnio Komisijos sprendimo, kuriame buvo pripažinta, jog panaši priemonė nėra pagalba. Būtent dėl šio sprendimo atsiradusiu netikrumu Komisija pagrindė savo sprendimą byloje dėl Ispanijos mokestinės nuomos sistemos neišieškoti suteiktos pagalbos, kurį priėmė prieš paskelbiant sprendimą dėl ekonominių interesų grupėms taikomos apmokestinimo sistemos. Nagrinėjamu atveju nėra nė vienos iš šių aplinkybių. Ypatingo Komisijos vėlavimo nenustatyta, o Liuksemburgas su „Engie“ nebuvo suklaidinti ankstesniu Komisijos sprendimu dėl panašios apmokestinimo sistemos.

(351) Nuoroda į *Holdings 1929* bylą taip pat nereikšminga. Šioje byloje Komisija nusprendė, kad pagalba nebus išieškota dėl esamos, 1929 m. priimtos, t. y. dar prieš Sutarties įsigaliojimą, schemos pagalbos pobūdžio. Todėl ji nusprendė panaikinti pagalbos schemą nustatydama pereinamąjį laikotarpį ir atsižvelgė į kai kurias išskirtines šios bylos aplinkybes, būtent į labai ilgą schemos gyvavimą laikotarpį (76 metai) ir tai, kad nedelsiant panaikinus pagalbos schemą kiltų pakankamai rimtų padarinių darbo vietoms ir ekonominiam augimui Liuksemburge, kur 13 000 kontroliuojančiųjų ir mokesčių lengvata besinaudojančių bendrovių veikė ne daugiau kaip 110 000 aktyvių gyventojų turinčioje valstybėje. Vėlgi nė vienos tokių ypatingųjų aplinkybių šioje byloje nėra: nagrinėjamu atveju suteikta pagalba negali būti laikoma esama pagalba ir išieškojus pagalbą iš „Engie“ Liuksemburgui negresia jokios rimtos ekonominės pasekmės. Komisija taip pat atmeta argumentus dėl rimtų ekonominių padarinių „Engie“ išieškojus pagalbą. Kaip jau pripažino Teismas, išieškojimui negali daryti įtakos aplinkybės, susijusios su pagalbos gavėjo ekonomine padėtimi ([345]).

(352) Teisingumo Teismo praktika *Unicredito* byloje juo labiau neprieštarauja pagalbos išieškojimui. Šiame sprendime tiesiog tvirtinama, kad išieškodamos pagalbą nacionalinės valdžios institucijoms gali atsižvelgti į fiskalinį režimą,

([341]) Žr. Sprendimo *Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya e.a./Komisija*, sujungtos bylos C-471/09 P–C-473/09 P, ECLI:EU:C:2011:521, 64 punktą: *„Šiuo klausimu reikia priminti, kad valstybė narė, kurios institucijos suteikė pagalbą pažeisdamos EB 88 straipsnyje nustatytas procedūros taisykles, iš esmės negali remtis teisėtais pagalbos gavėjų lūkesčiais, kad pateisintų pareigos imtis būtinų priemonių Komisijos sprendimui, kuriame jai nurodoma susigrąžinti pagalbą, įgyvendinti nesilaikymą. Sutikus su tokia galimybe, EB 87 ir 88 straipsniai taptų nepagrįstais, nes nacionalinės valdžios institucijos būtų galėjusios remtis savo neteisėtu elgesiu, kad Komisijos pagal EB sutarties nuostatas priimti sprendimai taptų neveiksmingais“*. Dėl panašių argumentų taip pat žr. Sprendimo *Diputación Foral de Vizcaya e.a./Komisija*, sujungtos bylos C-465/09 P–C-470/09 P, ECLI:EU:C:2011:372, 150 punktą ir Sprendimo *Italija/Komisija*, C-372/97, ECLI:EU:C:2003:275, 112 punktą.

([342]) Žr. Sprendimo *Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya e.a./Komisija*, sujungtos bylos C-471/09 P–C-473/09 P, ECLI:EU:C:2011:521, 68 punktą. Taip pat žr. Sprendimo *Demesa ir Territorio Histórico de Álava/Komisija*, C-183/02 P, ECLI:EU:C:2004:701, 52 punktą.

([343]) Žr. Sprendimo *Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya e.a./Komisija*, sujungtos bylos C-471/09 P–C-473/09 P, ECLI:EU:C:2011:521, 76 punktą.

([344]) Žr. Sprendimo *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, 21 punktą.

([345]) Sprendimo *Komisija/Belgija*, 52/84, ECLI:EU:C:1986:3, 14 punktas. „Engie“ pastabose šiam argumentui paremti nurodyta teismų praktika (168–170 išnašos) yra nesvarbi. Šie sprendimai ne tik nėra niekaip susiję su sprendimu išieškoti valstybės pagalbą (jie susiję su Teisingumo Teismo sprendimų pagal prašymus priimti prejudicinį sprendimą paradinių apribojimu), bet ir patvirtina vieną svarbų dalyką – Komisijos poziciją, pagal kurią galimybė apriboti Sąjungos teisės aktą yra *„labai išimtinė“* (žr. Sprendimo *Roders BV* sujungtose bylose C-367/93–C-377/93, ECLI:EU:C:1995:261, 43 punktą).

palankesnį už įprastą režimą, kuris būtų buvęs taikomas gavėjui, *„nesant neteisėtos pagalbos ir pagal nacionalines normas, suderinamas su Bendrijos teise“* ([346]). Todėl tai, bendrovė gali operacijai vykdyti pasirinkti „mažesnių mokesčių būdą“ arba „už bendrą tvarką palankesnį mokesčių režimą“ visiškai netrukdo išieškoti pagalbos, kai tas būdas ar režimas yra būtent neteisėta pagalbos priemonė, dėl kurios priimtas Komisijos sprendimas.

8.2.2. GERO ADMINISTRAVIMO PRINCIPAS

(353) „Engie“ teigia, kad sprendimas pradėti procedūrą nėra pakankamai motyvuotas. Būtent, jos teigimu, Komisija, ginčijamų mokesčių sprendimų individualioms priemonėms taikydama atrankumo prezumpciją arba kalbėdama apie tariamą nukrypimą nuo piktnaudžiavimo teise taisyklių Liuksemburgo mokesčių teisėje, tenkinasi vienintele teisės akto dalimi. Dėl tokio motyvavimo trūkumo pažeidžiamas gero administravimo principas, dėl kurio išieškojimas taip pat tampa negalimas ([347]).

(354) Komisija nesutinka, kad buvo pažeistas gero administravimo principas. Apie pagalbos priemones jis sužinojo tik 2015 m. birželio 25 d. kai Liuksemburgas atsakė į 2015 m. kovo 25 d. prašymą pateikti informaciją. Todėl vykdant procedūrą nebuvo nepagrįstai delsiama.

(355) Kalbant apie nepakankamą motyvavimą, Komisija primena, kad sprendimas pradėti procedūrą turi tik „apibendrinti svarbias teisines ir faktines aplinkybes, įtraukti nagrinėjamos valstybės priemonės pagalbos pobūdžio preliminarų vertinimą ir nurodyti priežastis, kurios leidžia abejoti dėl jos atitikties bendrajai rinkai“ ([348]). Atsižvelgiant į preliminarųjį vertinimo pobūdį, vadinamasis sprendimo pradėti procedūrą motyvavimo trūkumas negali tapti kliūtimi išieškoti pagalbą. Bet kuriuo atveju Komisija primena, kad tariamas ginčijamų mokesčių sprendimų individualioms priemonėms taikytos atrankumo prezumpcijos motyvavimo trūkumas yra neveiksmingas argumentas, nes Komisija savo sprendimo šia prezumpcija negrindžia.

8.2.3. VIENODO POŽIŪRIO PRINCIPAS

(356) Galiausiai, „Engie“ nurodo, kad buvo pažeistas vienodo požiūrio principas, tvirtinant jog sprendimas išieškoti pagalbą padarinių turės tik „Engie“ ir nepaveiks kitų tokia pat apmokestinimo tvarka pasinaudojusių mokesčių mokėtojų ([349]). Tuo klausimu Teismas jau buvo nusprendęs, kad aplinkybė, jog kitom bendrovėms, nors jos ir yra konkurentės, teikiama valstybės pagalba, neturi reikšmės pripažįstant, kad konkreti priemonė yra valstybės pagalba ([350]). Kadangi pagalbos išieškojimas yra logiška neteisėtos pagalbos buvimo pasekmė, šis argumentas juo labiau turi būti taikomas neteisėtos valstybės pagalbos grąžinimui.

(357) Apibendrinant galima daryti išvadą, kad šioje byloje nė vienu bendruoju teisės principu susigrąžinimui neprieštaraujama.

8.3. *LĖŠŲ SUSIGRĄŽINIMO METODIKA*

(358) Įpareigojant valstybę narę panaikinti neteisėtą pagalbą, kurią Komisija laiko nesuderinama su vidaus rinka, siekiama tikslo atkurti iki tol rinkoje buvusią konkurencijos padėtį. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pareiškęs, kad toks tikslas pasiektas, jeigu pagalbos gavėjas grąžino neteisėtą pagalbą ir taip prarado rinkoje prieš konkurentus turėtą pranašumą ir jeigu atkuriama iki pagalbos suteikimo buvusi padėtis.

(359) Jokia Sąjungos teisės nuostata neįpareigoja, kad Komisija, nurodydama išieškoti pripažintą nesuderinama su vidaus rinka pagalbą, nustatytų tikslią susigrąžintinos pagalbos sumą ([351]). Priešingai, pakanka, kad susigrąžintinos pagalbos sumą, atsižvelgiant į sprendime esančias nuorodas, būtų galima nustatyti be pernelyg didelių sunkumų ([352]). Sąjungos teisės reikalavimai šioje srityje apsiriboja tuo, kad, susigrąžinant neteisėtai suteiktą pagalbą būtų atstatyta ankstesnė padėtis ir šis grąžinimas vyktų pagal nacionalinėje teisėje numatytas sąlygas ([353]). Taigi Komisija gali apsiriboti pareigos susigrąžinti pagalbą konstatavimu ir pavesti nacionalinėms institucijoms užduotį apskaičiuoti tikslią grąžintinos pagalbos sumą ([354]).

([346]) Žr. Sprendimo *Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, 119 punktą.
([347]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 358–367 punktai.
([348]) Sprendimo *Alcoa Trasformazioni/Komisija*, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, 102 punktas.
([349]) „Engie“ pastabos dėl sprendimo pradėti procedūrą, 368–372 punktai.
([350]) Sprendimo *Het Vlaamse Gewest (Flemish Region)/Komisija*, T-214/95, ECLI:EU:T:1998:77, 54 punktas.
([351]) NET jei kalbama apie tai, kad „neįmanoma susigrąžinti“, o ne apie tai, kad „sunku apskaičiuoti pagalbos sumą“.
([352]) Žr. Sprendimo *Komisija/Prancūzija*, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.
([353]) Žr. Sprendimo *Prancūzija ir France Telecom/Komisija*, sujungtos bylos T-427/04 ir T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, 297 punktą.
([354]) Žr. Sprendimo *Prancūzija ir France Telecom/Komisija*, sujungtos bylos T-427/04 ir T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, 299 punktą.

(360) Mokesčių priemonėmis suteikus neteisėtą valstybės pagalbą, susigrąžintina suma turėtų būti apskaičiuojama palyginus iš tiesų sumokėtą pelno mokestį ir sumą, kuri turėjo būti sumokėta nesant ginčijamų mokesčių sprendimų. Šių dviejų verčių skirtumas yra suteikta pagalba, kurią visą reikia išieškoti.

(361) Kaip buvo išaiškinta 6 skirsnyje, ginčijamais mokesčių sprendimais suteikta pagalba yra bendrovių „LNG Holding“ ir CEF iš kapitalo dalių gautų pajamų, kurios ekonominiu požiūriu atitinka atitinkamai bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM kaip išlaidas atskaitytas sumas, neapmokestinimas ([355]). Dėl tokio bendro tų pačių sumų neapmokestinimo ir atskaitymo beveik visas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas pelnas liko neapmokestintas. Dėl šios priežasties, nauda faktiškai materializuojasi tuo momentu, kai bendrovių „LNG Holding“ ir CEF ZORA prieaugį atitinkančioms pajamos, kurias prieš tai atskaitė bendrovės „LNG Supply“ ir GSTM, taikomas iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimas. Šiuo klausimu Komisija atkreipia dėmesį, kad 2016 m. gruodžio 31 d. ([356]) ZORA GSTM paskola dar nebuvo konvertuota į bendrovės GSTM akcijas, o tai reiškia, kad šio sandorio atveju iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimas dar nebuvo taikytas. Todėl GSTM mokesčių sprendimais suteikta pagalba dar nėra materiali ir dėl šios priežasties nėra sumos, kurią reikėtų išieškoti (nebent, tarp 2016 m. gruodžio 31 d. iš šio sprendimo priėmimo dienos ZORA GSTM paskola buvo konvertuota į bendrovės GSTM akcijas ir šios akcijos buvo panaikintos arba parduotos ir atitinkamoms pajamos buvo taikyta iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostata).

(362) Priešingai, ZORA LNG paskola 2014 m. buvo konvertuota ir bendrovės „LNG Supply“ akcijos, kurias konvertavus gavo bendrovė „LNG Holding“ tais pačiais metais buvo panaikintos, dėl ko bendrovė „LNG Holding“ gavo 506,2 mln. USD pajamų. Šios pajamos nebuvo apmokestintos pagal iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatą. Ši suma atitinka bendrovės „LNG Supply“ kaip ZORA prieaugį atskaitytas išlaidas

(363) Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, susigrąžintina suma turi būti nustatyta: pirma, atsižvelgiant į bendrovės „LNG Holding“ mokesčių deklaracijose nurodytas konvertuotą ZORA prieaugį atitinkančias pajamas, kurias prieš tai atskaitė bendrovė „LNG Supply“ ([357]); antra, tokiu būdu gautai sumai taikant Liuksemburge bendrovių pajamoms taikomą įprastą apmokestinimo sistemą, įskaitant įprastą pelno mokestį, verslo mokestį, papildomus mokesčius ir turto mokestį. Tokiu būdu apskaičiuota suma yra suma, kurią reikia išieškoti. kad būtų pašalintas atrankusis pranašumas, kurį Liuksemburgas suteikė ginčijamais mokesčių sprendimais. Komisija atsižvelgia į tai, kad iki 2016 mokestinių metų įskaitytinai bendrovės „LNG Holding“ mokesčių deklaracijose nurodyta pajamų suma, kuri atitiko bendrovės „LNG Supply“ atskaitytą konvertuotą ZORA prieaugį, siekė 2014 mokestiniais metais suteiktus 506,2 mln. USD ([358]).

(364) 363 konstatuojamojoje dalyje aprašytas metodas turėtų būti taikytas bendrovei CEF, jei pagalbos suma taptų materiali iki šio sprendimo priėmimo dienos konvertavus (visą ar dalį) ZORA GSTM paskolą į bendrovės GSTM akcijas, jas atšaukus arba pardavus ir vėliau bendrovės CEF deklaracijose pagal iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatą. Tas pats galioja ir bet kokiai bendrovei „LNG Holding“ iki šio sprendimo priėmimo dienos suteiktai papildomai pagalbai galimai vėliau konvertavus ZORA LNG priemonę ir panaikinus arba pardavus atitinkamas bendrovės „LNG Supply“ akcijas ir bendrovės „LNG Holding“ deklaracijose pagal iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatą.

8.4. *ŪKIO SUBJEKTAS IŠ KURIO TURI BŪTI IŠIEŠKOTA PAGALBA*

(365) Atsižvelgusi į 6.6 ir 8.3 skirsniuose pateiktas pastabas, Komisija mano, kad Liuksemburgas pirmiausia turėtų išieškoti jau materialia tapusią neteisėtą ir nesuderinamą pagalbą iš bendrovės „LNG Holding“ ([359]). Jei bendrovė „LNG Holding“ negalėtų grąžinti visos ginčijamais mokesčių sprendimais suteiktos pagalbos sumos, Liuksemburgas turėtų likusią sumą išieškoti iš bendrovės „Engie S.A.“ ir (arba) iš vieno jos teisių ir pareigų perėmėjo arba grupės bendrovių, kadangi būtent šis ūkio subjektas kontroliuoja grupę „Engie“, kuri yra vienas ekonominis vienetas, gaunantis naudą iš pagalbos. Tokiu būdu, išieškojus pagalbą, nesąžiningas ginčijamais mokesčių sprendimais suteiktas pranašumas bus pašalintas ir bus atkurta ankstesnė padėtis rinkoje.

([355]) Žr. ypač 157, 192 ir 241 konstatuojamąsias dalis.
([356]) Paskiausios Liuksemburgo pateiktos bendrovės GSTM finansinės ataskaitos data.
([357]) Šiuo atveju tai, kad šios pajamos metinėse ataskaitose ar mokesčių deklaracijose buvo traktuojamos kaip „kapitalo prieaugis“ arba „dividendai“, taip pat nėra aktualu.
([358]) Žr. 57 konstatuojamąją dalį.
([359]) Tas pat taikoma bendrovei GSTM, jei šio sprendimo paskelbimo dieną jai suteikta pagalba taptų materiali.

9. **SPRENDIMO TAIKYMO KONTROLĖ**

(366) Kaip išaiškinta 6.2 skirsnyje, būtent bendrovių „LNG Holding“ ir CEF pajamoms, kurios ekonominiu požiūriu atitinka bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM kaip išlaidas atskaitytas sumas (ZORA prieaugį) pagal iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatą, buvo suteiktas nesąžiningas pranašumas, kuris yra ginčijamais mokesčių sprendimais Liuksemburgo suteiktos paramos materialus pavidalas. Komisija nekelia klausimo dėl pačios „Engie“ įgyvendintos veiklos perdavimo sistemos teisėtumo Liuksemburgo mokesčių teisės atžvilgiu. Ji tiesiog ginčija konkrečius šios struktūros padarinius visam grupės „Engie“ mokėtinam pelno mokesčiui, būtent tai, kad beveik visas bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM uždirbtas pelnas iš tiesų nebuvo apmokestintas. Būtent, Komisija reikalauja, kad Liuksemburgas netaikytų kontroliuojančiųjų bendrovių lygmeniu iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatos visoms pajamoms, kurios atitinka anksčiau patronuojamųjų bendrovių iš apmokestinamųjų pajamų atskaitytas sumas.

(367) Kadangi ZORA sutartys turi baigti galioti 2024 m. ir 2026 m. ([360]), didelė ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ suteiktos naudos dalis faktiškai materializuosis ateityje, atsižvelgiat į „Engie“ sprendimus dėl ZORA konvertavimo į bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM akcijas ir vėlesnio jų panaikinimo arba pardavimo momento. Būtent dėl šios priežasties Komisija mano, kad be įpareigojimo išieškoti *jau* materialia tapusią pagalbą, kaip aprašyta 8 skirsnyje, Liuksemburgas neturi leisti bendrovių „LNG Holding“ ir CEF pajamoms, kurios atitinka atitinkamai bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM atskaitytą ZORA prieaugį, taikyti iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimo nuostatos pasibaigus ZORA sutarčių galiojimui 2024 m. ir 2016 m., anksčiau ar net po 2026 m. ([361])

(368) Kadangi didelė „Engie“ suteiktos pagalbos dalis dar netapo materialia ir siekiant kar taip neįvyktų ateityje, būtina, kad Liuksemburgas pateiktų Komisijai šių grupės „Engie“ subjektų mokesčių deklaracijas, finansines ataskaitas ir pranešimus apie mokesčių apskaičiavimą: „Engie LNG Supply, S.A.“, „Engie Treasury Management S.à.r.l.“, „Engie LNG Holding S.à.r.l.“, „Engie Invest International S.A.“ (įskaitant mokesčių integravimo sistemos mokesčių deklaracijas ir pranešimus apie mokesčių apskaičiavimą) ([362]), „Engie LNG (Luxembourg) S.à.r.l.“ ir „Electrabel Invest Luxembourg S.A.“ Komisija taip pat turės gauti bet kokį naują išvardytoms bendrovėms ir bet kuriam kitam grupės „Engie“ subjektui palankų Liuksemburgo priimtą išankstinį mokesčių sprendimą dėl ginčijamais mokesčių sprendimais „Engie“ įgyvendintų struktūrų apmokestinimo tvarkos. Ši informacija būtina siekiant užtikrinti tolesnį šio sprendimo įgyvendinimą. Iš tiesų Komisija kiekvienais mokestiniais metais tikrins, ar bendrovių „Engie LNG Holding S.à.r.l.“ ir „Engie Invest International S.A.“ pajamoms, atitinkančioms atitinkamai bendrovių „Engie LNG Supply, S.A.“ ir „Engie Treasury Management S.à.r.l.“ atskaitytą ZORA prieaugį, nebus taikytas iš kapitalo dalių gautų pajamų neapmokestinimas. Ši priežiūros pareiga įgyvendinama neatsižvelgiant į tai, ar 22 konstatuojamojoje dalyje aprašyta operacija yra užbaigta, t. y. ar bendrovės „Engie LNG Supply, S.A.“ patronuojančioji bendrovė priklauso grupei „Engie“ ar „Total“ grupei. Be to, jei „Engie“ nuspręstų peržiūrėti ginčijamuose mokesčių sprendimuose įgyvendintas struktūras, Liuksemburgas privalo pranešti Komisijai apie atitinkamus sprendimus ir jų poveikį bendram grupės „Engie“ Liuksemburge mokėtinam pelno mokesčiui. Šioje konstatuojamojoje dalyje išvardyti įpareigojimais bus taikomi tol, kol bendrovių „LNG Supply“ ir GSTM akcijos nebus visiškai konvertuotos ir vėliau panaikintos arba parduotos.

10. **IŠVADA**

(369) Užbaigdama Komisija konstatuoja, kad Liuksemburgas, pažeisdamas Sutarties 107 straipsnio 1 dalį ir 108 straipsnio 3 dalį, neteisėtai suteikė grupei „Engie“ valstybės pagalbą, remdamasis ginčijamais mokesčių sprendimais. Liuksemburgas privalo tą pagalbą pagal Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnį susigrąžinti iš bendrovės „LNG Holding“, o jeigu ši negebės grąžinti visos pagalbos sumos, likusią negrąžintą pagalbos sumą jis privalo susigrąžinti iš bendrovės „Engie S.A.“ ar bet kurio jos teisių ir pareigų perėmėjo arba iš grupės bendrovių. Liuksemburgas privalo pasirūpinti, kad ateityje „Engie“ ar kuriai nors grupės bendrovei pagal ginčijamuose mokesčių sprendimuose pateiktą apmokestinimo tvarką nebūtų suteikta jokia papildoma pagalba. Atsižvelgdama į tai, Komisija

PRIĖMĖ ŠĮ SPRENDIMĄ:

1 straipsnis

2008 m. rugsėjo 9 d. Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtu ir 2008 m. rugsėjo 30 d., 2009 m. kovo 3 d., 2012 m. kovo 9 d. ir 2014 m. kovo 13 d. dienos mokesčių sprendimais pakeistu ir papildytu mokesčių sprendimu, taip

([360]) Žr. 34 ir 61 konstatuojamąsias dalis.
([361]) Faktiškai tai reiškia, kad Liuksemburgas neturi pateikti bendrovėms „LNG Holding“ ir CEF jokio pranešimo apie mokesčių apskaičiavimą, kuriame jis sutiktų šiomis sąlygomis neapmokestinti iš kapitalo dalių gautų pajamų.
([362]) Kalbama apie naujus susijusių bendrovių pavadinimus: Žr. 4, 5, 16 ir 20 išnašas.

pat 2010 m. vasario 9 d. Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimtu ir 2012 m. birželio 15 d. išankstiniu mokesčių sprendimu papildytu išankstiniu mokesčių sprendimu bendrovei „Engie S.A.“ ir visoms bendrovės „Engie S.A.“ tiesiogiai ar netiesiogiai valdomoms bendrovėms suteikta valstybės pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka bei Liuksemburgo neteisėtai suteikta pažeidžiant Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio 3 dalį.

2 straipsnis

1. Liuksemburgas susigrąžina iš „Engie LNG Holding S.á.r.l.“ 1 dalyje nurodytą nesuderinamą ir neteisėtą pagalbą.

2. Visos likusios sumos, kurių nepavyks susigrąžinti iš bendrovės „Engie LNG Holding S.á.r.l.“, vykdant 1 dalyje nurodytą susigrąžinimą, turi būti susigrąžintos iš bendrovės „Engie S.A.“ ir (arba) bet kurio jos teisių ir pareigų perėmėjo arba iš grupės bendrovių.

3. Susigrąžinamoms sumoms skaičiuojamos palūkanos už laikotarpį nuo jų perdavimo pagalbos gavėjams disponuoti dienos iki susigrąžinimo dienos.

4. Palūkanos apskaičiuojamos pagrindinei sumai ir susikaupusioms palūkanoms pagal Reglamento (EB) Nr. 794/2004 V skyrių.

5. Liuksemburgas nebeteikia 1 straipsnyje nurodytos pagalbos nuo šio sprendimo priėmimo dienos.

3 straipsnis

1. 1 straipsnyje nurodyta suteikta pagalba susigrąžinama nedelsiant ir veiksmingai.

2. Liuksemburgas užtikrina, kad šis sprendimas būtų įgyvendintas per keturis mėnesius nuo pranešimo apie jį dienos.

4 straipsnis

1. Per du mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos Liuksemburgas pateikia informaciją apie metodus, taikytus tiksliai pagalbos sumai apskaičiuoti.

2. Liuksemburgas nuolat informuoja Komisiją apie pažangą nacionalinėmis priemonėmis įgyvendinant šį sprendimą, kol pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą bus grąžinta visa suteikta pagalba. Komisijos paprašytas, jis nedelsdamas pateikia informaciją apie priemones, kurių jau imtasi ir kurių planuojama imtis, kad būtų įvykdytas šis sprendimas.

5 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei.

Priimta Briuselyje 2018 m. birželio 20 d.

Komisijos vardu

Margrethe VESTAGER

Komisijos narė