Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (druhého rozšířeného senátu)

12. května 2021 *

„Státní podpory – Podpora poskytnutá Lucemburskem ve prospěch společnosti Engie – Rozhodnutí, kterým se podpora prohlašuje za neslučitelnou s vnitřním trhem a protiprávní a ukládá se její navrácení – Daňová rozhodnutí (tax rulings) – Státní prostředky – Výhoda – Kombinovaný účinek dvou daňových opatření – Osvobození příjmů z podílů od daně – Zdanění výplaty rozděleného zisku – Zneužití práv – Selektivní povaha – Referenční rámec – Závěr o existenci odchylky – Srovnatelnost situací – Režim mateřské a dceřiné společnosti – Skupina společností – Navrácení – Nepřímá harmonizace – Procesní práva – Povinnost uvést odůvodnění“

Ve věcech T-516/18 a T-525/18,

Lucemburské velkovévodství, zastoupené T. Urim, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Waelbroeckem, advokátem,

žalobkyně ve věci T-516/18,

podporované

Irskem, zastoupeným J. Quaney, M. Browne a A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Gallagherem, S. Kingston, SC, a B. Dohertym, barrister,

vedlejším účastníkem,

Engie Global LNG Holding Sàrl, se sídlem v Lucemburku (Lucembursko),

Engie Invest International SA, se sídlem v Lucemburku,

Engie, se sídlem v Courbevoie (Francie),

zastoupenými B. Le Bretem, M. Struysem a C. Rydzynskim, advokáty,

žalobkyně ve věci T-525/18,

proti

Evropské komisi, zastoupené B. Stromskym a S. Noëm, jako zmocněnci,

žalované,

* Jednací jazyk: francouzština.

jejichž předmětem je návrh na základě článku 263 SFEU znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2019/421 ze dne 20. června 2018, o státní podpoře SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kterou Lucembursko poskytlo skupině Engie (Úř. věst. 2019, L 78, s. 1),

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát),

ve složení M. Van der Woude, předseda, V. Tomljenović (zpravodajka), F. Schalin, P. Škvařilová-Pelzl a I. Nõmm, soudci

vedoucí soudní kanceláře: M. Marescaux, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. září 2020,

vydává tento

Rozsudek

I. Skutečnosti předcházející sporu

1 Dne 23. března 2015 zaslala Evropská komise Lucemburskému velkovévodství žádost o informace s cílem získat informace o jeho postupu ve věci daňových rozhodnutí týkajících se skupiny Engie, včetně společnosti Engie (dále jen „Engie SA“), společnosti Engie Global LNG Holding Sàrl a společnosti Engie Invest International SA (společně dále jen „Engie“).

2 Touto žádostí Komise zaprvé požádala o poskytnutí všech daňových rozhodnutí, která byla vydaná pro subjekty skupiny Engie od roku 2004 až do 23. března 2015 a byla v platnosti v této době nebo během posledních deseti let.

3 Zadruhé požádala Komise o zaslání ročních účetních závěrek skupiny Engie a právních subjektů této skupiny za roky 2011 až 2013 a kopii jejich daňových přiznání.

A. Skupina Engie

4 Z bodů 16 až 22 odůvodnění rozhodnutí Komise (EU) 2019/421 ze dne 20. června 2018, o státní podpoře SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), kterou Lucembursko poskytlo skupině Engie (Úř. věst. 2019, L 78, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“) vyplývá, že skupinu Engie tvoří společnost Engie SA, usazená ve Francii, a společnosti, jež posledně uvedená společnost přímo či nepřímo ovládá, přičemž v napadeném rozhodnutí jsou společně označovány jen jako „Engie“.

5 V Lucembursku ovládá společnost Engie SA několik společností. Platí to i pro společnost Compagnie européenne de financement C.E.F. SA (dále jen „CEF“), která byla založena v Lucembursku v roce 1933 a v roce 2015 změnila svou obchodní firmu na Engie Invest International SA.

6 Předmětem činnosti posledně uvedené společnosti je nabývání podílů v Lucembursku a v zahraničních subjektech a správa, využívání a ovládání těchto podílů.

7 Společnost CEF je vlastníkem zaprvé společnosti GDF Suez Treasury Management Sàrl (dále jen „GSTM“) a zadruhé společnosti Electrabel Invest Luxembourg SA (dále jen „EIL“).

8 V roce 2010 převedla společnost CEF svou činnost v oblasti financování a finanční správy na společnost GSTM.

9 Zatřetí je společnost CEF vlastníkem společnosti GDF Suez LNG Holding Sàrl (dále jen „LNG Holding“), která byla založena v Lucembursku v roce 2009 a v roce 2015 změnila svou obchodní firmu na Engie Global LNG Holding Sàrl.

10 Předmětem činnosti posledně uvedené společnosti je nabývání podílů v Lucembursku a v zahraničních subjektech a správa těchto podílů.

11 Na konci roku 2009 byla společnost LNG Holding nahrazena jinou společností ze skupiny Engie, a to společností Suez LNG Trading (dále jen „LNG Trading“), která ovládá společnosti GDF Suez LNG Supply SA (dále jen „LNG Supply“) a GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (dále jen „LNG Luxembourg“).

12 Společnosti LNG Luxembourg a LNG Supply byly založeny v Lucembursku v roce 2009 a vznikly zejména za účelem zajistit dne 30. října 2009 financování a následně převod činností společnosti LNG Trading v oblasti zkapalněného zemního plynu a plynových derivátů na společnost LNG Supply prostřednictvím společnosti LNG Luxembourg.

13 Vnitroskupinový převod činností společností CEF a LNG Trading na jejich dceřiné společnosti byl financován v rámci skupiny Engie tak, že společnosti LNG Supply a GSTM (společně dále jen „dceřiné společnosti“) upsaly bezúročné půjčky povinně přeměnitelné na akcie, označované jako „půjčky ZORA“, a to první z nich od společnosti LNG Luxembourg a druhá z nich od společnosti EIL (společně dále jen „zprostředkovatelské společnosti“).

14 V souvislosti s převodem činnosti společnosti CEF v oblasti financování a finanční správy na společnost GSTM a převodem činnosti společnosti LNG Trading v oblasti nákupu, prodeje a obchodování se zkapalněným zemním plynem a plynovými deriváty na společnost LNG Supply vydala lucemburská daňová správa dva balíčky daňových rozhodnutí.

B. Daňová rozhodnutí

15 V odpovědi na žádost o informace ze dne 23. března 2015 předložilo Lucemburské velkovévodství Komisi dva balíčky daňových rozhodnutí (společně dále jen „dotčená daňová rozhodnutí“):

– balíček daňových rozhodnutí týkající se převodu činnosti LNG Holding v oblasti nákupu, prodeje a obchodování se zkapalněným zemním plynem a plynovými deriváty na společnost LNG Supply a jeho financování prostřednictvím půjčky poskytnuté společností LNG Luxembourg, přičemž všechny zúčastněné společnosti jsou usazeny v Lucembursku;

– balíček daňových rozhodnutí týkající se převodu činnosti CEF v oblasti financování a finanční správy aktiv na společnost GTSM Holding a jeho financování prostřednictvím půjčky poskytnuté společností EIL, přičemž všechny zúčastněné společnosti jsou usazeny v Lucembursku.

1. Daňová rozhodnutí týkající se převodu činností na LNG Supply

16 Rozhodnutí týkající se převodu činností souvisejících se zkapalněným zemním plynem a plynovými deriváty na LNG Supply jsou popsána v bodech 23 až 58 odůvodnění napadeného rozhodnutí a jsou uvedena v příloze spisu ve věci T-516/18.

17 První daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 9. září 2008. Obsahuje informace o založení společnosti LNG Supply, a následně společnosti LNG Luxembourg, a o projektu převodu činností společnosti LNG Trading na společnost LNG Luxembourg a jejich následného převodu na společnost LNG Supply.

18 V hlavních rysech lze uvedenou transakci popsat tak, že společnost LNG Supply nabyla činnosti společnosti LNG Trading tím, že u společnosti LNG Luxembourg upsala půjčku ZORA. V rámci přeměny uvedené půjčky vydala společnost LNG Supply akcie v nominální hodnotě půjčky ZORA zvýšené, případně snížené o navýšení této půjčky (dále jen „navýšení půjčky ZORA“).

19 Z daňového hlediska vyplývá z daňového rozhodnutí ze dne 9. září 2008, že společnost LNG Supply zaplatí daň pouze z marže dohodnuté s lucemburskou daňovou správou. Uvedená marže odpovídá procentnímu podílu [*důvěrné*] [1] společnosti LNG Supply s minimální částkou ve výši [*důvěrné*]. Rozdíl mezi ziskem, kterého se každý rok dosáhne, a marží dohodnutou s lucemburskou daňovou správou představuje navýšení půjčky ZORA, která jsou odečitatelným výdajem.

20 Například v bodě 48 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že pro rok 2011 s obratem ve výši [*důvěrné*] byl stanoven zdanitelný příjem společnost LNG Supply ve výši [*důvěrné*], tedy [*důvěrné*]. Společnost LNG Supply tak podle Komise za rok 2011 zaplatila na dani z příjmu právnických osob částku [*důvěrné*] eur.

21 Společnost LNG Luxembourg financuje dotčenou půjčku tím, že uzavřela se společností LNG Trading forwardovou smlouvu, kterou se společnost LNG Luxembourg zavazuje prodat všechny akcie vydané společností LNG Supply ke dni přeměny za cenu odpovídající nominální hodnotě dotčené půjčky ZORA.

22 Z daňového hlediska poskytuje lucemburská [daňová] správa společnosti LNG Luxembourg možnost nezaúčtovat po dobu trvání dotčené půjčky ZORA žádný zdanitelný příjem ani daňově odečitatelný výdaj vztahující se k uvedené půjčce ZORA. Uvedená správa rovněž předpokládá, že přeměna dotčené půjčky ZORA nepovede k vytvoření zdanitelného zisku za předpokladu, že si společnost LNG Luxembourg zvolí možnost uplatnit článek 22a loi modifiée, du 4 décembre 1967, concernant l'impôt sur le revenu (zákon ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o dani z příjmu“), jak je uvedeno v bodě 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jinak řečeno, pokud bude zvoleno použití článku 22a zákona o dani z příjmu, nebudou navýšení půjčky ZORA při přeměně předmětem zdanění.

23 Z daňového rozhodnutí ze dne 9. září 2008 rovněž vyplývá, že společnost LNG Trading zaúčtuje platbu přijatou na základě forwardové smlouvy pod položku investice a tato aktiva budou oceňována ve výši nákladů, a společnost LNG Trading tudíž nezaúčtuje žádný zdanitelný příjem ani žádný daňově odečitatelný výdaj před přeměnou dotčené půjčky ZORA. Daňová správa

[1] Důvěrné údaje jsou anonymizovány.

kromě toho potvrzuje, že na podíl nabytý na základě forwardové smlouvy se použije článek 166 zákona o dani z příjmu, jehož obsah je popsán v bodech 83 až 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a podle kterého mohou být některé příjmy z podílů osvobozeny od daně.

24 Druhé daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 30. září 2008 a týká se převodu účinné správy společnosti LNG Trading do Nizozemska.

25 Třetí daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 3. března 2009 a schvalují se jím změny ve struktuře financování uvedené v daňovém rozhodnutí ze dne 9. září 2008, zejména nahrazení společnosti LNG Trading společností LNG Holding a čerpání půjčky ZORA upsané společností LNG Supply u společností LNG Luxembourg a LNG Holding.

26 Čtvrté daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 9. března 2012 a vyjasňuje některé účetní pojmy používané při výpočtu marže, na jejímž základě je zdaňována společnost LNG Supply.

27 Poslední daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 13. března 2014 a schvaluje se jím žádost ze dne 20. září 2013. Týká se daňového režimu uplatněného na částečnou přeměnu půjčky ZORA upsané společností LNG Supply. Vyplývá z něj, že při přeměně této půjčky sníží společnost LNG Supply svůj kapitál o částku rovnající se částce této přeměny.

28 Lucemburská daňová správa potvrzuje, že dotčená částečná přeměna nebude mít z daňového hlediska na společnost LNG Luxembourg žádný dopad. Společnost LNG Holding zaúčtuje zisk rovnající se rozdílu mezi nominální hodnotou převedených akcií a hodnotou této přeměny. Mimoto se předpokládá, že na tento zisk se bude vztahovat osvobození příjmu z podílů od daně podle článku 166 zákona o dani z příjmu.

2. Daňová rozhodnutí týkající se převodu činností na GSTM

29 Rozhodnutí týkající se převodu činností v oblasti financování a finanční správy na společnost GSTM jsou popsána v bodech 59 až 77 odůvodnění napadeného rozhodnutí a jsou uvedena v příloze spisu ve věci T-516/18.

30 Prvním daňovým rozhodnutím, které bylo vydáno dne 9. února 2010, byla schválena podobná struktura, jakou uplatnila společnost LNG Holding za účelem financování převodu svých činností v oblasti zkapalněného zemního plynu na společnost LNG Supply. Dotčená struktura je totiž založena na půjčce ZORA upsané společností GSTM u společnosti EIL, která má financovat nabytí činnosti v oblasti financování a finanční správy od společnosti CEF.

31 Stejně jako společnost LNG Supply odvádí společnost GSTM po dobu čerpání půjčky ZORA daň z marže dohodnuté s lucemburskou daňovou správou. Tato marže odpovídá procentnímu podílu [*důvěrné*].

32 Například v bodě 74 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že za rok 2011 byla společnosti GSTM z jejího čistého příjmu před zdaněním a navýšením ve výši 45 522 581 eur a průměrné hodnoty jejích aktiv ve výši 3,7 miliardy eur uložena daň ve výši [*důvěrné*].

33 Druhým daňovým rozhodnutím, vydaným dne 15. června 2012, byl schválen daňový režim ve vztahu k předmětnému poskytnutí financování, přičemž toto rozhodnutí vychází ze stejné analýzy jako daňové rozhodnutí ze dne 9. září 2008, týkající se převodu činností společnosti LNG Trading na společnost LNG Supply. Od něj se však liší, pokud jde o případné zvýšení půjčky ZORA upsané společností GSTM.

3. Stručný popis struktur financování použitých společnostmi skupiny Engie

34 Z bodů 23 až 77 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že dotčenými daňovými rozhodnutími byly z hlediska lucemburského daňového práva schváleny různé vnitroskupinové transakce. Komise dále upozorňuje na skutečnost, že podle dotčených daňových rozhodnutí představují tyto transakce jeden celek, jehož prostřednictvím provedly společnosti LNG Supply a GSTM jedinou transakci, a to v případě prvně uvedené společnosti vnitroskupinový převod činností souvisejících s LPG a v případě druhé společnosti vnitroskupinový převod činností souvisejících s financováním a finanční správou, přičemž financování této transakce bylo rovněž zajištěno v rámci téže skupiny. Komise rovněž zdůrazňuje, že tyto transakce byly od začátku navrženy tak, že budou uskutečněny ve třech po sobě následujících, avšak vzájemně propojených fázích, do nichž budou zapojeny holdingové společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti skupiny Engie. Tyto transakce lze v hlavních bodech popsat následovně.

35 Nejprve holdingová společnost převede určitý balíček svých aktiv na svou dceřinou společnost.

36 Na jedné straně z bodu 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že v rámci převodu činností společnosti LNG Trading na společnost LNG Supply vydala posledně uvedená společnost dne 30. října 2009 dvě vlastní směnky ve prospěch společnosti LNG Trading. První vlastní směnkou je kryta pohledávka ve výši 11 milionů USD (přibližně 9,26 milionu eur) a druhou vlastní směnkou pohledávka ve výši 646 milionů USD (přibližně 544 milionů eur). Společnost LNG Trading postoupila společnosti LNG Holding pouze druhou pohledávku.

37 Na druhé straně z bodu 61 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že v rámci převodu činností společnosti CEF na společnost GSTM byla vydána vlastní směnka ve prospěch společnosti CEF. Touto vlastní směnkou je kryta pohledávka ve výši 1 036 912 506,84 eura.

38 Následně v druhém kroku dceřiná společnost upíše u zprostředkovatelské společnosti půjčku ZORA za účelem financování převodu aktiv. Tato smlouva o půjčce stanoví, že jde o bezúročnou půjčku a že dceřiná společnost splatí upsanou půjčku ZORA v okamžiku její přeměny tím, že vydá akcie ve výši představující nominální hodnotu půjčky navýšenou o prémii, kterou tvoří celkový zisk vytvořený dceřinou společností během doby trvání půjčky, tj. navýšení půjčky ZORA, přičemž je odečtena omezená marže sjednaná s lucemburskou daňovou správou.

39 Na jedné straně z bodu 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že dne 30. října 2009 uzavřely společnosti LNG Supply a LNG Luxembourg smlouvu o půjčce ZORA v nominální hodnotě 646 milionů USD na dobu patnácti let.

40 Na druhé straně podle bodu 61 odůvodnění napadeného rozhodnutí byly uzavřeny dvě smlouvy, jedna ke dni 17. června 2011 a druhá ke dni 30. června 2014, za účelem připsání půjčky ZORA společností GSTM od společnosti EIL, přičemž splatnost půjčky je stanovena na rok 2026 a její nominální hodnota činí 1 036 912 506,84 eura.

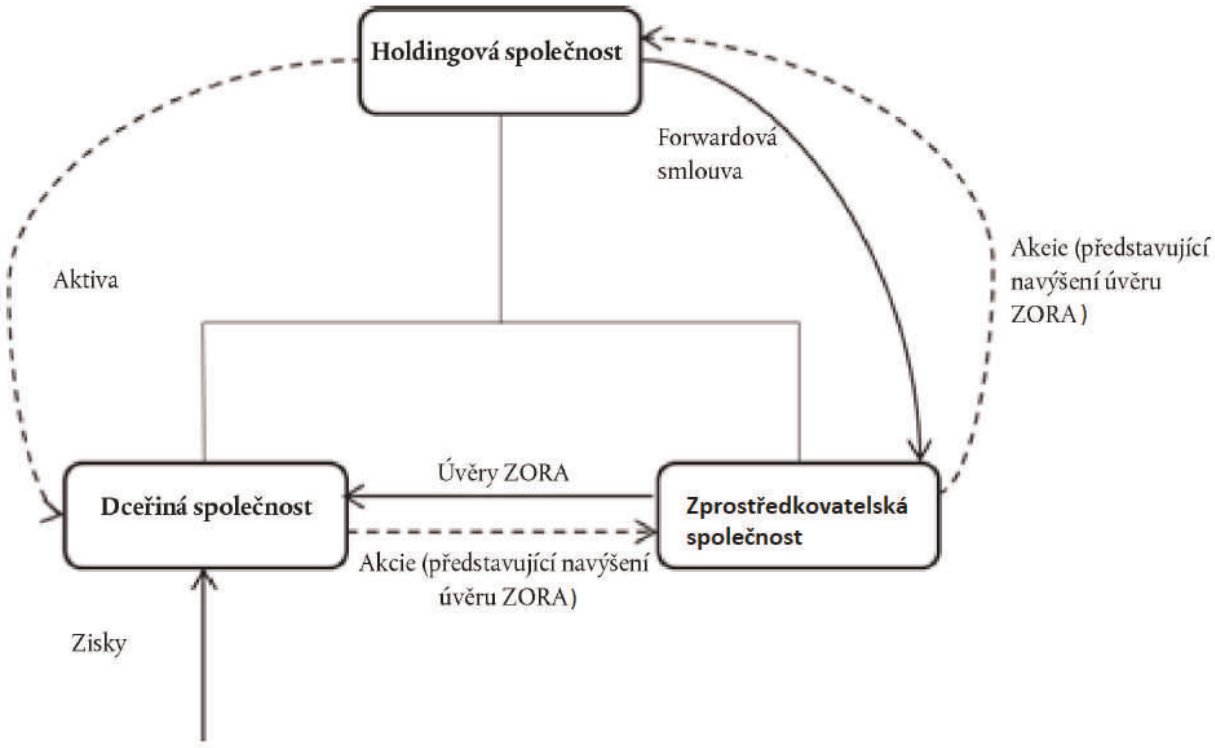
41 Ve třetím kroku pak zprostředkovatelská společnost financuje půjčku poskytnutou dceřiné společnosti uzavřením forwardové smlouvy s holdingovou společností. Podle podmínek této smlouvy holdingová společnost zaplatí zprostředkovatelské společnosti částku rovnající se nominální hodnotě půjčky výměnou za nabytí práv na akcie, které dceřiná společnost vydá při přeměně dotčené půjčky ZORA. Pokud tedy dceřiná společnost dosáhne doby trvání dotčené půjčky ZORA zisku, získá mateřská společnost právo na všechny vydané akcie, v jejichž hodnotě bude kromě nominální hodnoty půjčky zahrnut i dosažený zisk.

42 Dne 30. října 2009 tak byla mezi společností LNG Luxembourg a společností LNG Holding uzavřena forwardová smlouva, jak vyplývá z bodu 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tato smlouva upravuje zaprvé koupi veškerých práv společnosti LNG Luxembourg na akcie společnosti LNG Supply ze strany společnosti LNG Holding za částku 646 milionů USD a za druhé převod akcií společnosti LNG Supply ke dni jejich vydání.

43 V bodě 61 odůvodnění napadeného rozhodnutí je zmíněno uzavření totožné forwardové smlouvy mezi společnostmi CEF a EIL ze dne 17. června 2011.

44 Transakcí, v jejímž rámci společnost GSTM upsala půjčku ZORA od společnosti EIL a uzavřela forwardovou smlouvu se společností CEF, a společnost LNG Supply upsala půjčku ZORA od společnosti LNG Luxembourg a uzavřela forwardovou smlouvu se společností LNG Holding (dále jen „dotyčné holdingové společnosti“), bylo nahrazeno původní financování převodu daných odvětví činnosti vydáním vlastních směnek, které vydala společnost GSTM ve prospěch společnosti CEF a společnost LNG Supply ve prospěch společnosti LNG Holding.

45 Tyto tři kroky jsou zobrazeny ve schématu obsaženém v bodě 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí, které je převzato níže.



4. Důsledky částečné přeměny půjčky ZORA sjednané společností LNG Supply

46 V bodech 46, 47, 49, 53 a 57 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise podrobně popisuje důsledky částečné přeměny půjčky ZORA sjednané společností LNG Supply, k níž došlo v roce 2014, přičemž tato půjčka ZORA byla jediná, která byla přeměněna před vydáním napadeného rozhodnutí.

47 Společnost LNG Supply v rámci částečné přeměny půjčky ZORA, kterou si sjednala, splatila část nominální hodnoty této půjčky ZORA a část navýšení půjčky ZORA.

48 Za tímto účelem společnost LNG Supply v září 2014 zvýšila svůj základní kapitál o částku 699,9 milionu USD (přibližně 589,6 milionu eur), z čehož částka 193,8 milionu USD (přibližně 163,3 milionu eur) připadala na část jmenovité hodnoty dotčené půjčky ZORA a částka [*důvěrné*] připadala na splacení části navýšení půjčky ZORA k příslušnému datu. Komise nicméně podotýká, že podle daňových přiznání společnosti LNG Supply za rok 2014 byla hodnota přirostlých navýšení půjčky ZORA ve skutečnosti snížena o [*důvěrné*].

49 Pokud jde o společnost LNG Luxembourg, v důsledku částečné přeměny dotčené půjčky ZORA došlo ke snížení hodnoty této půjčky ZORA, která byla vykázána v účetnictví pod položkou aktiv, o částku 193,8 milionu USD, a odpovídajícím způsobem se o stejnou částku snížila i hodnota forwardové smlouvy, která byla vykázána v účetnictví pod položkou pasiv.

50 Konečně, po zrušení akcií obdržených na základě forwardové smlouvy vykázala společnost LNG Holding v účetnictví částku [*důvěrné*], přičemž na kapitálový zisk se vztahovalo osvobození od daně z podílů.

51 Pokud jde o půjčku ZORA sjednanou společností GSTM, Komise v bodě 165 napadeného rozhodnutí konstatuje, že existence výhody není závislá na přeměně půjček ZORA, přestože se pro účely stanovení částky, která má být navrácena, má za to, že se výhoda uskutečnila až ve chvíli, kdy byly příjmy získané společností CEF osvobozeny od daně.

C. Formální vyšetřovací řízení

52 V dopise ze dne 1. dubna 2016 Komise sdělila Lucemburskému velkovévodství, že má pochybnosti o slučitelnosti dotčených daňových rozhodnutí s právní úpravou státních podpor.

53 Dne 23. května 2016 předložilo Lucemburské velkovévodství Komisi vyjádření.

54 Dne 19. září 2016 rozhodla Komise o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“). Dne 3. února 2017 bylo rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie*.

55 Dne 21. listopadu 2016 Lucemburské velkovévodství předložilo v dopise připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení, jakož i požadované informace.

56 Dne 27. února 2017 zaslala společnost Engie připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení.

57 Dopisem ze dne 10. března 2017 Komise tyto připomínky společnosti Engie zaslala lucemburským orgánům, které měly možnost na ně reagovat.

58 V dopise ze dne 22. března 2017 Komise požádala Lucemburské velkovévodství, aby jí poskytlo doplňující informace.

59 Dne 10. dubna 2017 Lucemburské velkovévodství sdělilo Komisi, že souhlasí s připomínkami, které mu byly zaslány, a dne 12. května 2017 předložilo požadované informace.

60 Dne 1. června 2017 se uskutečnila třístranná schůzka zástupců Komise, Lucemburského velkovévodství a společnosti Engie, o jejímž průběhu byl vyhotoven zápis z jednání.

61 Dne 16. června 2017, po schůzce konané dne 1. června 2017, předložilo Lucemburské velkovévodství dodatečné informace.

62 Dopisem ze dne 11. prosince 2017 si Komise opět vyžádala doplňující informace, přičemž této žádosti vyhovělo jak Lucemburské velkovévodství, tak společnost Engie dne 31. ledna 2018.

63 Dne 20. června 2018 Komise přijala napadené rozhodnutí.

II. Napadené rozhodnutí

64 V napadeném rozhodnutí má Komise v podstatě za to, že Lucemburské velkovévodství prostřednictvím své daňové správy poskytlo v rozporu s čl. 107 odst. 1 SFEU a čl. 108 odst. 3 SFEU selektivní výhodu subjektu, který podle bodů 16, 316 a 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvoří všechny společnosti skupiny Engie, které jsou považovány za jednu hospodářskou jednotku.

65 Komise nezpochybňuje zákonnost veškerých mechanismů zavedených skupinou Engie na převod dvou odvětví činnosti dle lucemburského daňového práva, ale zpochybňuje pouze konkrétní účinky těchto mechanismů na celkovou výši dlužné daně ze strany této skupiny Engie, jelikož téměř většina zisků realizovaných dceřinými společnostmi v Lucembursku není ve skutečnosti zdaněna.

A. Přičitatelnost státu

66 Pokud jde o přičitatelnost dotčených daňových rozhodnutí státu a financování ze státních prostředků, Komise v bodech 156 a 157 napadeného rozhodnutí zdůrazňuje, že dotčená daňová rozhodnutí byla vydána lucemburskou daňovou správou a mají za následek ztrátu daňových příjmů, což znamená, že hospodářská výhoda poskytnutá prostřednictvím těchto daňových rozhodnutí je podle ní přičitatelná Lucemburskému velkovévodství a je financována ze státních prostředků.

B. Poskytnutí výhody

67 Pokud jde o poskytnutí hospodářské výhody dotyčným holdingovým společnostem, měla Komise zejména v bodech 163 a 166 napadeného rozhodnutí za to, že tato výhoda spočívá v tom, že na základě dotčených daňových rozhodnutí nejsou zdaněny příjmy z podílů těchto společností, které z hospodářského hlediska odpovídají navýšením půjčky ZORA, jež si dceřiné společnosti odpočetly ze zdanitelného příjmu jako výdaje.

68 Konkrétně podle Komise nejsou navýšení půjčky ZORA zdaněna ani na úrovni dceřiných společností, ani na úrovni zprostředkovatelských společností, ani na úrovni dotyčných holdingových společností.

69 Z daňového hlediska, jak vyplývá z bodů 35, 47 a 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí, dceřiné společnosti odvádějí daň z příjmu právnických osob, jejíž základ odpovídá omezené marži dohodnuté s daňovou správou.

70 Komise podotýká, že dceřiné společnosti vytvářejí každý rok účetní rezervy na budoucí přeměnu dotčené půjčky ZORA, a to ve výši odpovídající navýšením půjčky ZORA, jež v podstatě odpovídají rozdílu mezi příjmem skutečně dosaženým dceřinými společnostmi a marží dohodnutou s daňovou správou jakožto zdanitelný příjem. Tato navýšení půjčky ZORA jsou považována za odečitatelné výdaje. Podle Komise tak sporná opatření ve skutečnosti umožnila, aby dceřiné společnosti vyloučily ze základu daně z příjmu právnických osob, kterou jsou povinny uhradit, prakticky veškeré příjmy dosažené po dobu trvání půjčky.

71 Ani zprostředkovatelským společnostem nebyla podle Komise uložena daň z navýšení půjčky ZORA, jak vyplývá z bodů 39 a 52 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

72 Při přeměně půjčky ZORA a na základě forwardové smlouvy uzavřené s dotyčnými holdingovými společnostmi totiž měly zprostředkovatelské společnosti zaúčtovat ve svém účetnictví ztrátu ve stejné výši, jakou činila navýšení půjčky ZORA.

73 Konečně, podle bodu 56 odůvodnění napadeného rozhodnutí ani dotyčné holdingové společnosti, jakožto držitelky akcií dceřiných společností na základě forwardové smlouvy, neměly být zdaněny z částky odpovídající hodnotě navýšení půjčky ZORA, jelikož na příjmy získané zrušením akcií jejich dceřiné společnosti se podle dotčených daňových rozhodnutí měl vztahovat článek 166 zákona o dani z příjmu, podle kterého jsou příjmy z podílů osvobozeny od daně z příjmu právnických osob. V bodě 57 odůvodnění napadeného rozhodnutí tak Komise uvedla, že částečná přeměna půjčky ZORA poskytnuté společnosti LNG Supply v roce 2014 vedla k vytvoření kapitálového zisku ve výši [*důvěrné*], který zůstal nezdaněn v plné výši.

C. Selektivita dotčených daňových rozhodnutí

74 Při určení selektivity dotčených daňových rozhodnutí vycházela Komise primárně ze tří směrů odůvodnění, jak vyplývá zejména z bodů 163 až 170 a 237 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dva směry odůvodnění se týkají existence selektivní výhody na úrovni holdingových společností, a to jednak s ohledem na širší referenční rámec, kterým je systém zdanění právnických osob v Lucembursku, a na druhé straně ve vztahu k užšímu referenčnímu rámci, kterým jsou ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně. Třetí směr odůvodnění se týká výhody na úrovni skupiny Engie. Kromě toho z bodu 289 napadeného rozhodnutí vyplývá, že podpůrně spočívá podle Komise selektivní výhoda v neuplatnění článku 6 Steueranpassungsgesetz (zákon o daňové úpravě) ze dne 16. října 1934 (*Mémorial* A 901) (dále jen „ustanovení o zneužití práv“). Komise dále dospěla k závěru, že selektivní zacházení vyplývající z dotčených daňových rozhodnutí není odůvodněné.

1. K selektivitě na úrovni holdingových společností

75 Nejprve Komise v bodech 171 až 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla zaprvé za to, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují skupině Engie selektivní výhodu na úrovni holdingových společností v tom, že představují odchylku od systému zdanění právnických osob v Lucembursku.

76 V bodech 200 až 236 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak Komise rozhodla, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují skupině Engie selektivní výhodu na úrovni holdingových společností v tom, že představují odchylku od ustanovení o osvobození příjmu z podílů od daně a zdanění výplaty rozděleného zisku. Tyto odchylky nelze podle Komise odůvodnit obecnou systematikou daňové soustavy.

a) K odchylce od širšího referenčního rámce definovaného jako systém zdanění právnických osob v Lucembursku

77 Pokud jde o systém zdanění právnických osob v Lucembursku, má Komise za to, že tento systém vyplývá z článků 18, 23, 40, 159 a 163 zákona o dani z příjmu, jak jsou popsány v bodech 78 až 81 napadeného rozhodnutí, podle kterých společnosti, které jsou rezidenty Lucemburska a podléhají v tomto státě dani z příjmu právnických osob, jsou daněny ze zisků vykázaných ve svém účetnictví. Komise upřesnila, že určení referenčního rámce na základě sledovaného cíle, resp. zásady vyplývající z ustanovení, které jej tvoří, je v souladu s judikaturou Soudního dvora, a že tento cíl, kterým je zdanění zisků všech společností podléhajících dani v Lucembursku vykázaných v jejich účetnictví, jednoznačně vyplývá z lucemburského práva.

78 Komise dodala, že vymezení širšího referenčního rámce odkazem na systém zdanění právnických osob v Lucembursku je zároveň v souladu s judikaturou Soudního dvora. Soudní dvůr podle Komise rozhodl, že v případě opatření týkajících se stanovení dlužné daně z příjmu právnických osob je referenčním systémem, který je třeba vzít v úvahu, systém zdanění právnických osob daného členského státu, který se vztahuje na všechny podniky, a nikoliv zvláštní ustanovení, která se vztahují pouze na určité daňové poplatníky nebo na určité transakce.

79 Dotčená daňová rozhodnutí se tak podle Komise odchylují od systému zdanění právnických osob v Lucembursku v tom smyslu, že jimi byla na úrovni holdingových společností potvrzena absence zdanění příjmu z podílů, který podle ní z hospodářského hlediska odpovídá navýšením půjčky ZORA.

80 Dotčená daňová rozhodnutí podle Komise rovněž zakládají diskriminaci ve prospěch holdingových společností. Společnosti podléhající dani z příjmu právnických osob v Lucembursku jsou tak, na rozdíl od dotyčných holdingových společností, zdaněny podle názoru Komise ze zisku vykázaného v jejich účetnictví.

b) K odchylce od užšího referenčního rámce definovaného jako ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně

81 Komise konstatovala, že dotčená daňová rozhodnutí představují rovněž odchylku od lucemburských ustanovení o osvobození příjmu z podílů od daně a zdanění výplaty rozděleného zisku, konkrétně článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, jak jsou popsány v bodech 82 až 87 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

82 Podle Komise je totiž osvobození příjmu z podílů od daně u mateřské společnosti možné, pouze pokud byl rozdělovaný zisk předtím zdaněn na úrovni její dceřiné společnosti. Příjmy z podílů osvobozené od daně na úrovni holdingových společností přitom podle ní z hospodářského hlediska odpovídají navýšením půjčky ZORA, která si jejich dceřiné společnosti odečetly ze zdanitelných příjmů jako výdaje.

83 Komise podotýká, že i když navýšení půjčky ZORA formálně nepředstavují výplatu rozděleného zisku, vykázala společnost LNG Holding příjmy z podílů jako „dividendy osvobozené od daně“, přičemž s ohledem na přímou a zjevnou vazbou mezi příjmem osvobozeným od daně na úrovni společnosti LNG Holding a navýšeními ZORA odpočtenými na úrovni společnosti LNG Supply jsou tato navýšení z hospodářského hlediska rovnocenná výplatě rozděleného zisku.

84 Tato odchylka od užšího referenčního rámce vede podle Komise k diskriminaci ve prospěch holdingových společností. Mateřské společnosti, které mohou pobírat příjmy z podílů a nacházejí se v tomto smyslu ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako holdingové společnosti, podle ní v zásadě nemohou využít osvobození takových příjmů od daně, pokud tyto příjmy nebyly předtím zdaněny na úrovni jejich dceřiných společností.

85 Absence výslovné souvislosti mezi články 164 a 166 zákona o dani z příjmu na tomto závěru nic nemění. Pokud by tentýž příjem mohl být osvobozen od daně na úrovni mateřské společnosti a zároveň odečten jako výdaj na úrovni dceřiné společnosti, nepodléhal by v Lucembursku vůbec zdanění, což by bylo v rozporu jak s cílem systému zdanění právnických osob v Lucembursku, tak s cílem předcházet dvojímu zdanění.

86 Kromě toho Komise v podstatě uvedla, že ačkoli směrnice platná v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí, tedy nejprve směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01 s. 147) a poté směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8) (společně dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“) formálně nestanoví, že by bylo osvobození příjmu z podílů od daně na úrovni mateřské společnosti podmíněno zdaněním výplaty rozděleného zisku na úrovni její dceřiné společnosti, je tento režim použitelný pouze v případě přeshraničního rozdělení zisku, kdy mohou existovat rozdíly mezi daňovými režimy různých států, v jejichž důsledku mohl daný příjem uniknout zdanění. Této směrnice se tudíž podle Komise nelze účinně dovolávat k odůvodnění osvobození od daně ve vztahu k příjmu z podílů, který nebyl zdaněn na úrovni dceřiné společnosti, pokud jde o čistě vnitrostátní situaci.

2. K selektivitě na úrovni skupiny Engie

87 Následně Komise tvrdila, že aniž by byl dotčen závěr ohledně existence selektivní výhody na úrovni holdingových společností, vyplývá selektivita dotčených daňových rozhodnutí, s ohledem na body 237 až 244 odůvodnění napadeného rozhodnutí, rovněž z analýzy na úrovni skupiny Engie, již tvoří dotyčné holdingové společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti. Tento přístup by byl podle ní odůvodněn skutečností, že od roku 2015 tvořily dotyčné holdingové společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti jedinou daňovou jednotku. V každém případě má Komise za to, že jelikož analýza hospodářských účinků státních opatření musí být provedena ve vztahu k podnikům, a nikoli ve vztahu k samostatným právnickým subjektům, je třeba považovat dotyčné holdingové společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti za součást jednoho podniku ve smyslu právní úpravy státních

podpor. Komise dodala, že na jedné straně se žádosti o daňová rozhodnutí týkají daňového režimu se všemi právními subjekty ve skupině Engie a na druhé straně hospodářská výhoda, která měla být poskytnuta této skupině na úrovni dotyčných holdingových společností, spočívá v osvobození příjmů z podílů od daně na úrovni těchto společností ve spojení s odpočtem navýšení půjčky ZORA jako výdajů na úrovni dceřiných společností.

88 Dotčená daňová rozhodnutí poskytují podle Komise skupině Engie selektivní výhodu v tom, že představují odchylku od referenčního rámce tvořeného systémem zdanění právnických osob v Lucembursku, jehož cílem je zdanit zisky společností podléhající dani v Lucembursku ze zisků vykázaných v jejich účetnictví.

89 Komise totiž poznamenala, že snížení daňové zátěže na úrovni dceřiných společností v důsledku odpočtu navýšení půjčky ZORA z jejich zdanitelných příjmů jakožto výdajů nebylo ve skutečnosti kompenzováno zvýšením daňové zátěže na úrovni dotyčných holdingových společností nebo účinným zvýšením zdanitelného příjmu zprostředkovatelských společností, což za okolností dané věci vedlo ke snížení kombinovaného zdanitelného příjmu skupiny Engie v Lucembursku.

90 Podle Komise jiné společnosti nacházející se ve srovnatelné skutkové a právní situaci nemohou dosáhnout kombinovaného snížení zdanitelného příjmu, a to nezávisle na použitém finančním nástroji, smlouvě či výši odměny.

91 Totéž platí podle Komise pro skupiny společností, které využily přímou půjčku ZORA. Článek 22a druhý pododstavec zákona o dani z příjmu, jak je citován v bodě 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí, není podle Komise použitelný na navýšení půjčky ZORA, a i kdyby na ně použitelný byl, vedl by pouze k odložení daňové povinnosti.

3. K selektivitě vyplývající z nepoužití ustanovení o zneužití práv

92 Konečně, v bodech 289 až 312 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise podpůrně dodává, že dotčená daňová rozhodnutí představují odchylku od lucemburského daňového ustanovení o zneužití práv, jak je citováno v bodě 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Použité mechanismy financování jsou podle Komise zneužívající. Podle Komise byla splněna čtyři kritéria, kterými je podle judikatury lucemburských soudů definováno zneužití práva, a to použití forem a institutů soukromého práva, snížení daňové zátěže, použití nevhodného právního prostředku a neexistence jiných než daňových důvodů.

93 Pokud jde konkrétně o poslední dvě kritéria, Komise na jedné zdůraznila, že právní prostředek zvolený skupinou Engie měl za následek, že prakticky všechny zisky dosažené dceřinými společnostmi v Lucembursku zůstaly nezdaněny, což by nebylo možné, kdyby byl převod daných odvětví činnosti financován z vlastních zdrojů nebo prostřednictvím půjčky mezi dceřinými společnostmi a dotyčnými holdingovými společnostmi. Na druhé straně k tomu, aby se skupina Engie rozhodla pro složité mechanismy financování, které byly zavedeny a schváleny dotčenými daňovými rozhodnutími, neexistoval podle Komise jakýkoliv skutečný hospodářský důvod, jiný než dosažení podstatné daňové úspory.

4. K nedostatku odůvodnění

94 V bodech 285 až 287 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že jelikož Lucemburské velkovévodství neposkytlo žádné odůvodnění zvýhodněného zacházení, které bylo potvrzeno dotčenými daňovými rozhodnutími, je nucena dojít k závěru, že uvedené zacházení nelze odůvodnit obecnou systematikou lucemburské daňové soustavy. V každém případě Komise podotkla, že hypotetické odůvodnění založené na předcházení dvojímu zdanění nelze v podstatě přijmout.

D. K narušení hospodářské soutěže

95 V bodě 160 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že jelikož skupina Engie vykonává činnost v odvětví elektřiny, zemního plynu a zkapalněného zemního plynu, služeb v oblasti energetické účinnosti a na dalších souvisejících trzích ve více členských státech, daňový režim poskytnutý na základě dotčených daňových rozhodnutí osvobozuje tuto skupinu od daňové zátěže, kterou by za obvyklých okolností musela nést v rámci běžné správy svých činností. Dotčená daňová rozhodnutí posilují postavení skupiny Engie a tím podle Komise narušují nebo by mohla narušit hospodářskou soutěž.

E. K příjemci podpory

96 V bodech 314 až 318 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla Komise za to, že selektivní výhoda poskytnutá skupině Engie na úrovni dotyčných holdingových společností sloužila rovněž ve prospěch všech společností skupiny Engie, jelikož zajistila dodatečné finanční zdroje pro tuto skupinu jako celek. Ačkoli tuto skupinu tvoří různé právnické osoby a dotčená daňová rozhodnutí se týkala daňového režimu se samostatnými subjekty, má Komise za to, že skupinu jako takovou je nutné považovat za hospodářskou jednotku, tedy jediný podnik, který je příjemcem státní podpory.

F. K navrácení podpory

97 V bodech 318 až 365 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise zdůraznila, že jelikož je poskytnutá podpora neslučitelná s vnitřním trhem a protiprávní, je Lucemburské velkovévodství povinno okamžitě získat zpět od společnosti LNG Holding, a v případě nevrácení od společnosti Engie SA nebo od některého z jejích nástupců, podporu, která již byla realizována v důsledku částečné přeměny půjčky ZORA sjednané ve prospěch společnosti LNG Supply, k níž došlo v roce 2014, a neuplatnit dotčená daňová rozhodnutí, pokud se jedná o osvobození příjmu z podílů od daně, na něž by případně měly nárok dotyčné holdingové společnosti v případě úplné přeměny půjček ZORA sjednaných ve prospěch dceřiných společností.

98 Komise měla za to, že takovým vrácením nejsou dotčeny zásady právní jistoty, ochrany legitimního očekávání, rovného zacházení a řádné správy. Komise rovněž odmítla námitky Lucemburského velkovévodství a společnosti Engie vycházející z tvrzených vad řízení, kterými bylo podle nich stiženo formální vyšetřovací řízení. Podle Komise byla jejich procesní práva řádně dodržena.

III. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

A. K písemné části řízení ve věci T-516/18

99 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 30. srpna 2018 podalo Lucemburské velkovévodství žalobu, která byla zapsána do rejstříku pod číslem věci T-516/18.

100 Dne 23. listopadu 2018 předložila Komise žalobní odpověď.

1. Ke složení soudního kolegia

101 Rozhodnutím Tribunálu ze dne 28. září 2018 byla věc T-516/18 přidělena sedmému senátu Tribunálu, v dřívějším složení.

102 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 28. ledna 2019 požádalo Lucemburské velkovévodství na základě čl. 28 odst. 5 jednacího řádu Tribunálu, aby ve věci T-516/18 rozhodl senát zasedající v širším kolegiu. Rozhodnutím Tribunálu ze dne 13. února 2019 bylo žádosti Lucemburského velkovévodství vyhověno a věc T-516/18 byla předána sedmému senátu zasedajícímu v širším kolegiu v dřívějším složení.

103 Rozhodnutím Tribunálu ze dne 16. října 2019 byla věc T-516/18 na základě čl. 27 odst. 5 jednacího řádu přidělena druhému senátu zasedajícímu v širším kolegiu.

104 Vzhledem k tomu, že na straně jednoho ze soudců druhého senátu nastala překážka, určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 21. ledna 2020 sebe jako jeho náhradníka a ujal se funkce předsedy druhého senátu zasedajícího v rozšířeném kolegiu.

2. K návrhu na vstup vedlejšího účastníka do řízení

105 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 20. prosince 2018 podalo Irsko návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník v souladu s články 142 a 143 jednacího řádu, a to na podporu návrhových žádání Lucemburského velkovévodství.

106 Usnesením ze dne 15. února 2019 předseda sedmého senátu Tribunálu zasedajícího v širším kolegiu návrhu na vstup vedlejšího účastníka do řízení podanému Irskem vyhověl.

107 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 12. dubna 2019 předložilo Irsko spis vedlejšího účastníka.

3. K žádosti o důvěrné nakládání

108 Ve dnech 30. ledna 2018 a 18. února 2019 požádalo Lucemburské velkovévodství o důvěrné nakládání s některými přílohami žaloby a repliky ve vztahu k Irsku.

109 Poté, co byl schválen vstup Irska jako vedlejšího účastníka do řízení, obdrželo Irsko pouze nedůvěrné verze důkazů předložených v řízení, přičemž nevzneslo žádné námitky proti žádostem o důvěrné zacházení, které byly ve vztahu k němu předloženy.

4. K návrhovým žádáním účastníků řízení

110 Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Tribunál:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– podpůrně, aby zrušil článek 2 napadeného rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

111 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– zamítl žalobu;

– uložil žalobkyni náhradu nákladů řízení.

112 Irsko navrhuje, aby Tribunál zrušil napadené rozhodnutí v plném rozsahu, případně částečně, v souladu s návrhovými žádáními Lucemburského velkovévodství.

B. K písemné části řízení ve věci T-525/18

113 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 4. září 2018 podala společnost Engie žalobu, která byla zapsána do rejstříku pod číslem věci T-525/18.

114 Dne 14. prosince 2018 předložila Komise žalobní odpověď.

115 Dne 4. června 2019 požádala společnost Engie v souladu s čl. 106 odst. 2 jednacího řádu, aby byla vyslechnuta na jednání.

1. Ke složení soudního kolegia

116 Rozhodnutím Tribunálu ze dne 28. září 2018 byla věc T-525/18 přidělena sedmému senátu Tribunálu v dřívějším složení.

117 Rozhodnutím Tribunálu ze dne 11. září 2019 byla věc T-525/18 na základě článku 28 jednacího řádu předána sedmému senátu zasedajícímu v širším kolegiu v dřívějším složení.

118 Rozhodnutím Tribunálu ze dne 16. října 2019 byla věc T-525/18 na základě čl. 27 odst. 5 jednacího řádu přidělena druhému senátu zasedajícímu v širším kolegiu.

119 Vzhledem k tomu, že na straně jednoho ze soudců druhého senátu nastala překážka, určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 21. ledna 2020 sebe jako jeho náhradníka a ujal se funkce předsedy druhého senátu zasedajícího v rozšířeném kolegiu.

2. K žádosti o důvěrné nakládání

120 Dne 3. července 2019 požádala společnost Engie Tribunál pro případ, že bude věc spojena s věcí T-516/18, o důvěrné zacházení s přílohami A.1 a A.9 žaloby a přílohou C.1 repliky ve vztahu k Irsku, jako vedlejšímu účastníku posledně uvedené věci.

121 Dne 3. července 2019 doručila společnost Engie kanceláři Tribunálu důvěrné verze příloh žaloby a repliky.

3. K návrhovým žádáním účastníků řízení

122 Společnost Engie navrhuje, aby Tribunál:

– zrušil napadené rozhodnutí;

– podpůrně, aby zrušil článek 2 napadeného rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

123 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– zamítl žalobu;

– uložil žalobkyni náhradu nákladů řízení.

IV. Právní otázky

A. Ke spojení věcí T-516/18 a T-525/18 a odpovědi na žádosti o důvěrné nakládání

124 Podáními došlými kanceláři Tribunálu dne 4. června a 25. června 2019 požádaly společnost Engie a Lucemburské velkovévodství o spojení věcí T-516/18 a T-525/18 pro účely ústní části jednání a rozhodnutí, jímž se končí řízení.

125 Komise ani Irsko nevznesly proti spojení věcí T-516/18 a T-525/18 žádné námitky.

126 Po vyslechnutí účastníků řízení bylo usnesením předsedy druhého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 12. června 2020 podle čl. 68 odst. 1 jednacího řádu nařízeno spojení věcí T-516/18 a T-525/18 pro účely ústní části řízení. Týmž usnesením bylo rozhodnuto o vypuštění důvěrných údajů ze spisu, ke kterému má přístup Irsko.

127 Usnesením Tribunálu ze dne 28. září 2020 byla znovu otevřena ústní část řízení ve spojených věcech T-516/18 a T-525/18 za účelem zjištění názoru Komise, prostřednictvím organizačního procesního opatření, na spojení uvedených věcí pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení.

128 S ohledem na případné riziko extrapolace některých argumentů účastníků řízení Komise vyjádřila výhrady proti spojení věcí T-516/18 a T-525/18. Tribunál nicméně považuje za vhodné tyto věci z důvodu jejich vzájemné souvislosti spojit pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, v souladu s článkem 68 jednacího řádu, a opět vypustit důvěrné údaje ze spisu, ke kterému má přístup Irsko

B. K věci samé

129 Lucemburské velkovévodství uplatňuje na podporu své žaloby ve věci T-516/18 v podstatě šest žalobních důvodů:

– první vychází z nesprávného posouzení selektivity dotčených daňových rozhodnutí;

– druhý vychází z porušení smyslu pojmu „výhoda“;

– třetí vychází ze skryté daňové harmonizace;

– čtvrtý vychází z porušení procesních práv;

– pátý, vznesený podpůrně, vychází z porušení obecných zásad práva Evropské unie v rámci vracení údajně poskytnutých podpor;

– šestý vychází z porušení povinnosti uvést odůvodnění.

130 Společnost Engie uplatňuje na podporu své žaloby ve věci T-525/18 v podstatě osm žalobních důvodů:

– první vychází z tvrzení, že dotčená daňová rozhodnutí nejsou přičitatelná státu;

– druhý vychází z porušení smyslu pojmu „výhoda“;

– třetí vychází z nesprávného posouzení selektivity dotčených daňových rozhodnutí;

– čtvrtý vychází z nesprávné kvalifikace dotčených daňových rozhodnutí jako individuálních podpor;

– pátý vychází v podstatě ze skryté daňové harmonizace;

– šestý vychází z porušení procesních práv;

– sedmý, vznesený podpůrně, vychází z porušení obecných zásad unijního práva v rámci vracení údajně poskytnutých podpor;

– osmý vychází z porušení povinnosti uvést odůvodnění.

131 Pro účely tohoto rozsudku je na prvním místě třeba považovat za opodstatněné zaprvé žalobní důvody týkající se tvrzené skryté daňové harmonizace, jelikož pokud by k ní skutečně došlo, nemohla by být Komise příslušná posoudit dotčená daňová rozhodnutí z hlediska právní úpravy státních podpor, zadruhé žalobní důvody, podle kterých Komise nesplnila povinnost uvést odůvodnění, a zatřetí žalobní důvody týkající se údajného porušení procesních práv.

132 Na druhém místě budou posouzeny žalobní důvody týkající se tvrzení, že dotčená daňová rozhodnutí nejsou přičitatelná Lucemburskému velkovévodství, absence selektivní výhody, nesprávného posouzení dotčených daňových rozhodnutí jako individuálních podpor a nesprávně uložené povinnosti vrátit údajně poskytnuté podpory.

1. K pátému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a ke třetímu žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, vycházejícím v podstatě z existence skryté daňové harmonizace.

133 Pátý žalobní důvod ve věci T-525/18 je v zásadě rozdělen na dvě části. V první části se společnost Engie dovolává porušení článků 3 až 5 a 113 až 117 SFEU a ve druhé části zneužití pravomoci Komise. Ve věci T-516/18 Lucemburské velkovévodství poukazuje na skrytou daňovou harmonizaci v rozporu s články 4 a 5 SEU.

a) K tvrzenému porušení článků 4 a 5 SEU a článků 3 až 5 a 113 až 117 SFEU

134 Společnost Engie tvrdí, že Komise na jedné straně zasáhla do daňové politiky Lucemburského velkovévodství, jelikož podle společnosti Engie kvalifikovala dotčená daňová rozhodnutí, přestože tato rozhodnutí stanoví obecná opatření v oblasti přímých daní, která nezakládají diskriminaci, a tudíž nejsou selektivní. Tím podle společnosti Engie Komise porušila články 3 až 5 a 113 až 117 SFEU.

135 Na druhé straně Komise příliš širokým pojetím pojmu „selektivita“ podle společnosti Engie namísto Lucemburského velkovévodství určila definici a výklad použitých referenčních rámců.

136 Lucemburské velkovévodství dodává, že Komise autoritativním uplatněním vlastního výkladu lucemburského daňového práva a toho, jaké cíle podle ní sleduje, určila pravidla v oblasti státních podpor v rozporu se svrchovanou pravomocí členských států v oblasti přímých daní a zásadami, kterými se řídí rozdělení pravomocí mezi členskými státy a Unií.

137 Komise zpochybňuje opodstatněnost všech těchto argumentů. Komise zejména zdůrazňuje povinnost členských států dodržovat při výkonu své vyhrazené pravomoci v oblasti přímých daní unijní právo obecně a právní úpravu státních podpor zvláště. Komise dále trvá na tom, že napadené rozhodnutí nijak nezpochybňuje pravomoc Lucemburského velkovévodství stanovit vlastní daňový systém.

138 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura).

139 Zásahy členských států v oblastech, které nebyly předmětem harmonizace v Evropské unii, jako jsou přímé daně, tudíž nejsou vyloučeny z působnosti právních předpisů týkajících se kontroly státních podpor. Komise tedy může posoudit daňové opatření jako státní podporu, pokud jsou splněny podmínky takového posouzení (rozsudek ze dne 25. března 2015, Belgie v. Komise, T-538/11, EU:T:2015:188, body 65 a 66; v tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81).

140 Pokud totiž daňová opatření ve skutečnosti zakládají diskriminaci mezi společnostmi ve srovnatelném postavení z hlediska cíle sledovaného těmito daňovými opatřeními a přiznávají příjemcům těchto opatření selektivní výhodu upřednostňující „některé“ podniky nebo „některá“ odvětví výroby, mohou být kvalifikovány jako státní podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

141 Z výše uvedeného vyplývá, že jelikož Komise má pravomoc kontrolovat dodržování článku 107 SFEU, nelze jí vytýkat překročení pravomocí, pokud přezkoumala dotčená daňová rozhodnutí, aby ověřila, zda nepředstavují státní podporu, a pokud ano, zda jsou v souladu s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

142 Tvrzení společnosti Engie a Lucemburského velkovévodství, že Komise zasáhla do politiky posledně uvedeného státu v oblasti daní, je tudíž nesprávné, jelikož Komise pouze vykonávala své pravomoci na základě článku 107 SFEU tím, že posoudila, zda jsou dotčená daňová rozhodnutí v souladu s právní úpravou státních podpor.

143 Argumenty předložené společností Engie a Lucemburským velkovévodstvím nemohou tento závěr nijak zpochybnit.

144 Zaprvé na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Engie a Lucemburské velkovévodství, Komise nepoužila autoritativně vlastní výklad lucemburského daňového práva k doložení selektivity dotčených daňových rozhodnutí. Ve skutečnosti se Komise striktně držela ustanovení lucemburského daňového práva, jejichž obsah popsala v bodech 78 až 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Právě na základě ustanovení lucemburského daňového práva Komise zejména definovala použité referenční rámce, jak vyplývá z bodů 171 až 176, 200 až 205, 245 a 292 až 298 napadeného rozhodnutí.

145 Kromě toho v rámci svého přezkumu nevycházela Komise z vlastního výkladu lucemburských daňových předpisů, ale z výkladu lucemburských daňových orgánů, jak vyplývá zejména z bodu 283 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

146 Z uvedeného vyplývá, že Komise přezkoumala dotčená daňová rozhodnutí nikoli s ohledem na vlastní výklad lucemburských daňových předpisů, ale s ohledem na ustanovení lucemburského daňového práva tak, jak je uplatňují lucemburské daňové orgány.

147 Zadruhé Komise neporušila pravomoc vyhrazenou členským státům v oblasti přímých daní jen z toho důvodu, že sama provedla přezkum dotčených daňových rozhodnutí na základě ustanovení lucemburského daňového práva, aby ověřila, zda tato daňová rozhodnutí nepřiznávají jejich příjemcům selektivní výhodu.

148 Je sice pravda, že podle judikatury uvedené v bodě 138 výše nemá Komise v současné fázi vývoje unijního práva pravomoc, která by jí umožnila autonomně definovat pravidla v oblasti přímého zdanění společností tím, že by nezohledňovala vnitrostátní daňové předpisy.

149 Nicméně ačkoli je takzvané „obvyklé“ zdanění definováno vnitrostátními daňovými předpisy a i samotná existence selektivní výhody musí být prokázána s ohledem na tyto předpisy, nic to nemění na skutečnosti, že daňová opatření, která ve skutečnosti zakládají diskriminaci mezi společnostmi ve srovnatelném postavení z hlediska cíle sledovaného těmito daňovými opatřeními, mohou spadat do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, jak bylo připomenuto v bodě 139 výše.

150 Ověřením, zda jsou dotčená daňová rozhodnutí v souladu s předpisy v oblasti státních podpor, tedy Komise nemohla než posoudit takzvané „obvyklé“ zdanění, definované lucemburským daňovým právem, jak jej uplatňují lucemburské daňové orgány. Neprovedla tím žádnou „daňovou harmonizaci“, ale pouze vykonala pravomoc, kterou jí svěřuje čl. 107 odst. 1 SFEU.

151 Komise je totiž oprávněna z titulu kontroly daňových opatření v oblasti státních podpor sama posoudit vnitrostátní daňová ustanovení, přičemž dotyčný členský stát nebo potenciální dotčené strany mohou případně toto posouzení napadnout žalobou na neplatnost podanou k Tribunálu.

152 Zatřetí tvrzené neprokázání potenciální diskriminace, z níž měla prospěch společnost Engie, je pro účely případného určení nepříslušnosti Komise irelevantní. Takový argument naopak směřuje k tomu, že Komise při výkonu své pravomoci jako takovém porušila článek 107 SFEU.

153 Za těchto podmínek Komise přijetím napadeného rozhodnutí neporušila ani články 4 a 5 SEU, ani články 3 až 5 a 113 až 117 SFEU.

b) K tvrzenému zneužití pravomoci

154 Podle společnosti Engie využila Komise pravomoci, které jí svěřují články 107 a 108 SFEU, aby přiměla Lucemburské velkovévodství změnit daňovou politiku „v oblasti osvobození zisků od daně“ a získala tak nástroj k provedení nepřímé daňové harmonizace.

155 O tom, že Komise sledovala skrytý cíl daňové harmonizace, podle společnosti Engie svědčí definice referenčního rámce podle určení selektivity dotčených daňových rozhodnutí s ohledem na svévolně vymezený cíl, skutečnost, že Komise nezohlednila zásadu zákonnosti zdanění, daňový režim platný pro přeshraniční situace ani zvláštní povahu půjčky ZORA, výklad kritérií zneužití práv uplatněný Komisí, jakož i skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v době, kdy byl lucemburské poslanecké sněmovně předložen návrh zákona, kterým se mění článek 22a zákona o dani z příjmu.

156 Komise zpochybňuje opodstatněnost všech těchto argumentů. Tvrdí, že jelikož napadené rozhodnutí není harmonizačním opatřením, nelze jí vytýkat žádné zneužití pravomoci.

157 V tomto ohledu je třeba připomenout, že akt je stižen zneužitím pravomoci pouze, pokud se na základě objektivních, relevantních a shodujících se nepřímých důkazů ukáže, že byl přijat s výlučným nebo přinejmenším rozhodujícím účelem dosáhnout jiných cílů, než jsou uváděné cíle, nebo vyhnout se postupu zvláště upravenému Smlouvou (rozsudky ze dne 16. dubna 2013, Španělsko a Itálie v. Rada, C-274/11 a C-295/11, EU:C:2013:240, bod 33, a ze dne 12. července 2018, PA v. Parlament, T-608/16, nezveřejněný, EU:T:2018:440, bod 42).

158 Kromě toho má podle článku 108 SFEU Komise pravomoc zkoumat slučitelnost vnitrostátních opatření představujících státní podporu s vnitřním trhem.

159 V projednávané věci přitom nelze vytýkat Komisi zneužití pravomoci tím, že vydala napadené rozhodnutí, kterým bylo po skončení formálního vyšetřovacího řízení konstatováno, že Lucemburské velkovévodství poskytlo prostřednictvím dotčených daňových rozhodnutí státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

160 Na jedné straně napadené rozhodnutí nelze považovat za opatření směřující ke skryté daňové harmonizaci, jak bylo rozhodnuto v bodě 153 výše.

161 Pokud jde konkrétně o skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v době, kdy byl lucemburské poslanecké sněmovně předložen návrh zákona, kterým se mění článek 22a zákona o dani z příjmu, je třeba uvést, že společnost Engie neposkytla žádný důkaz, z něhož by vyplývalo,

v čem by měl tento legislativní záměr svědčit o zneužití pravomoci ze strany Komise. Pouhou změnu článku 22a zákona o dani z příjmu ze strany Lucemburského velkovévodství nelze považovat za dostatečný nepřímý důkaz o takovém zneužití pravomoci.

162 Na druhé straně ostatní nepřímé důkazy předložené společností Engie na podporu tvrzení o možném zneužití pravomoci především zpochybňují posouzení selektivity dotčených daňových rozhodnutí ze strany Komise, a tudíž jsou irelevantní pro účely prokázání údajného zneužití pravomoci, ve smyslu judikatury citované v bodě 157 výše.

163 Argument vycházející ze zneužití pravomoci, a tedy pátý žalobní důvod ve věci T-525/18 a třetí žalobní důvod ve věci T-516/18, je tudíž třeba odmítnout jako neopodstatněné.

2. K osmému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a šestému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, vycházejícím z porušení povinnosti uvést odůvodnění

164 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie uvádějí řadu nedostatků, kterými je podle nich stiženo prokázání selektivity dotčených daňových rozhodnutí v napadeném rozhodnutí. Komise podle nich neuvedla dostatečné odůvodnění jak posouzení týkajícího se existence selektivní výhody ve prospěch dotyčných holdingových společností, tak posouzení týkajícího se existence selektivní výhody vyplývající ze skutečnosti, že Lucemburské velkovévodství neuplatnilo ustanovení o zneužití práv.

165 Společnost Engie dodává, že Komise nesplnila povinnost uvést odůvodnění, jelikož jasně neuvedla důvody, proč se rozhodla nezohlednit skutečnost, že i jiné společnosti mohou využít stejný daňový režim jako společnosti skupiny Engie.

166 Obecně podle společnosti Engie a Lucemburského velkovévodství spočívá nesplnění povinnosti uvést odůvodnění ze strany Komise v neuvedení odkazů na právní texty a správní a soudní praxi, jakož i v nepředložení důkazů o odlišných daňových rozhodnutích.

167 Komise zpochybňuje opodstatněnost všech těchto argumentů. Podle Komise společnost Engie a Lucemburské velkovévodství v žádném případě nedoložily žádné potenciální mezery v napadeném rozhodnutí. Komise rovněž podotýká, že společnost Engie byla schopna porozumět jejímu odůvodnění a účinně je napadnout před Tribunálem.

168 V tomto ohledu je třeba připomenout, že odůvodnění musí umožňovat dotčeným osobám seznámit se s důvody, které vedly k přijetí opatření, a to na jedné straně, aby mohly hájit svá práva, a na druhé straně, aby mohl příslušný unijní soud vykonávat přezkum zákonnosti. Není požadováno, aby odůvodnění upřesňovalo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky článku 296 SFEU, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho text, ale také s ohledem na jeho celkovou souvislost, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (rozsudky ze dne 15. června 2005, Corsica Ferries France v. Komise, T-349/03, EU:T:2005:221, body 62 a 63; ze dne 16. října 2014, Eurallumina v. Komise, T-308/11, nezveřejněný, EU:T:2014:894, bod 44, a ze dne 6. května 2019, Scor v. Komise, T-135/17, nezveřejněný, EU:T:2019:287, bod 80).

169 Komise především není povinna vyjádřit se ke všem argumentům, jichž se před ní dovolávají zúčastněné strany, ale stačí, aby vyložila skutečnosti a právní úvahy, které mají zásadní význam pro logiku rozhodnutí (rozsudky ze dne 15. června 2005, Corsica Ferries France v. Komise, T-

349/03, EU:T:2005:221, bod 64; ze dne 16. října 2014, Eurallumina v. Komise, T-308/11, nezveřejněný, EU:T:2014:894, bod 44, a ze dne 6. května 2019, Scor v. Komise, T-135/17, nezveřejněný, EU:T:2019:287, bod 80).

170 V projednávané věci je přitom třeba konstatovat, že kromě toho, že se společnost Engie a Lucemburské velkovévodství úzce zapojily do formálního vyšetřovacího řízení, vyplývá z jejich písemných podání k Tribunálu, že měly možnost účinně zpochybnit opodstatněnost napadeného rozhodnutí.

171 Napadené rozhodnutí dále nevykazuje žádné mezery, v jejichž důsledku by nemohl Tribunál plně provést přezkum zákonnosti.

172 Z napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že Komise uvedla dostatečné skutkové a právní důvody, na jejichž základě měla za to, že v projednávané věci zakládají dotčená daňová rozhodnutí státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem ve smyslu článku 107 SFEU.

173 Konkrétně, pokud jde o třetí podmínku týkající se existence selektivní výhody v projednávané věci, Komise v části 6.2 napadeného rozhodnutí (body 163 až 236 odůvodnění uvedeného rozhodnutí) vysvětlila důvody, proč měla za to, že existuje selektivní výhoda ve prospěch skupiny Engie na úrovni holdingových společností.

174 Komise má v podstatě za to, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují dotyčným holdingovým společnostem selektivní výhodu v tom, že představují odchylku zaprvé od širšího referenčního rámce definovaného jako systém zdanění právnických osob v Lucembursku, a zadruhé od užšího referenčního rámce definovaného jako lucemburská ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně.

175 V části 6.3 napadeného rozhodnutí (body 237 až 288 uvedeného rozhodnutí) Komise uvedla důvody, proč podle jejího názoru existuje selektivní výhoda vyplývající ze zvýhodněného daňového režimu poskytnutého skupině Engie. Podle Komise je tomu tak proto, že se na základě dotčených daňových rozhodnutí snížila daňová zátěž skupiny Engie, kterou tvoří dceřiné společnosti, zprostředkovatelské společnosti a holdingové společnosti, ačkoli v zásadě měla tato zátěž na úrovni skupiny zůstat stejná. I snížení daňové zátěže skupiny představuje podle Komise odchylku od systému zdanění právnických osob v Lucembursku.

176 V části 6.4 napadeného rozhodnutí (body 289 až 312 uvedeného rozhodnutí) Komise rovněž vysvětlila důvody, proč měla za to, že existuje selektivní výhoda vyplývající z nepoužití ustanovení o zneužití práv.

177 Komise vycházela ve svém posouzení z kritérií pro určení zneužití práv vyplývajících z lucemburské správní a soudní praxe a na tomto základě prokázala, že v projednávané věci byla tato kritéria skutečně splněna. Tím, že lucemburská daňová správa nepoužila ustanovení o zneužití práv, Lucemburské velkovévodství podle ní poskytlo dotyčným holdingovým společnostem selektivní výhodu.

178 Konečně, na základě skutečnosti, že Komise nepřihlédla k lucemburské správní praxi v oblasti daňových rozhodnutí nebo že nezohlednila společnosti, kterým byla potenciálně poskytnuta stejná výhoda jako skupině Engie, nelze učinit závěr, že by Komise nesplnila povinnost uvést odůvodnění. Takový argument totiž nesměřuje ke zpochybnění napadeného rozhodnutí co do jeho formy, ale ve věci samé.

179 Osmý žalobní důvod ve věci T-525/18 a šestý žalobní důvod ve věci T-516/18, vycházející z porušení povinnosti uvést odůvodnění, je tudíž třeba odmítnout jako neopodstatněné.

3. K šestému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a čtvrtému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, vycházejícím z porušení procesních práv

180 Jak společnost Engie, tak Lucemburské velkovévodství vytýkají Komisi, že porušila jejich procesní práva.

181 Zaprvé společnost Engie tvrdí, že Komise porušila její procesní práva tím, že jí nezaslala odpověď Lucemburského velkovévodství na dopis Komise ze dne 22. března 2017. Tato odpověď by společnosti Engie podle jejího tvrzení umožnila lepší obranu, jelikož z ní vyplývalo, že stejný daňový režim byl poskytnut i jiným společnostem.

182 Tyto informace byly podle společnosti Engie zejména zásadní z hlediska určení existence selektivní výhody na základě individuálního uplatnění daňového režimu podle obecného práva v souladu s rozsudkem ze dne 12. listopadu 2013, MOL v. Komise (T-499/10, EU:T:2013:592), a nedávné rozhodovací praxe Komise v oblasti daňových rozhodnutí.

183 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v řízení o přezkumu státních podpor se práva jiných zúčastněných stran než dotčeného členského státu omezují na to, že Komisi mohou sdělit jakékoli informace s cílem informovat ji pro účely jejího dalšího postupu a že se tyto jiné zúčastněné strany samy nemohou dovolávat práva na takovou kontradiktorní diskusi s Komisí, jako je diskuse zahájená ve prospěch uvedeného členského státu (rozsudek ze dne 15. listopadu 2011 Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 181).

184 Nehledě na argumenty, které společnost Engie předkládá k odůvodnění, proč podle ní bylo nutné, aby jí byla zaslána zmíněná odpověď Lucemburského velkovévodství, nemůže se dovolávat kontradiktorní diskuse s Komisí, ani se domáhat, aby jí byly zaslány odpovědi ostatních účastníků řízení.

185 Jedinou možností, kterou mají zúčastněné strany kromě dotyčného členského státu, je totiž předložit připomínky, a to buď bez návrhu, nebo v odpovědi na otázky položené Komisí v průběhu formálního vyšetřovacího řízení. V tomto ohledu je třeba konstatovat, jak bylo uvedeno v bodech 56 až 62 výše, že společnost Engie této možnosti využila, jelikož v rámci formálního vyšetřovacího řízení předložila několikrát připomínky.

186 Zadruhé společnost Engie a Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise porušila jejich procesní práva v podstatě tím, že nepřijala nové rozhodnutí o zahájení řízení, nebo přinejmenším opravné rozhodnutí. Takové rozhodnutí by podle nich umožnilo odstranit tvrzené nepřesnosti rozhodnutí o zahájení řízení a stranám užitečně uplatnit v průběhu správního řízení připomínky k odůvodnění, které bylo nakonec uplatněno v napadeném rozhodnutí pro účely určení selektivity dotčených daňových rozhodnutí.

187 Podle nich totiž nebyly změny napadeného rozhodnutí provedené Komisí předvídatelné. Podle společnosti Engie se Komise neomezila na úpravu svého odůvodnění, ale upravila rovněž hlavní vytýkané skutečnosti a vlastní předmět rozhodnutí.

188 Lucemburské velkovévodství uvádí, že Komise tím, že nepřijala nové rozhodnutí o zahájení řízení ani opravné rozhodnutí, ačkoli to daná situace vyžadovala, porušila jeho právo na obhajobu, jakož i nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

189 Lucemburské velkovévodství dodává, že Komise založila své rozhodnutí pouze na úvahách neúplně zmíněných v rozhodnutí o zahájení řízení, které se zřejmě týkaly vytýkaných skutečností, jež Komise nakonec neuplatnila. Pokud by byly výtky dostatečně podložené, mohlo Lucemburské velkovévodství podle svého názoru předložit další důkazy tak, aby byla věc rozhodnuta jinak.

190 Kromě toho podle Lucemburského velkovévodství nebyly nejasnosti v rozhodnutí o zahájení řízení odstraněny ani dopisem Komise ze dne 11. prosince 2017, který nepředstavuje opravné rozhodnutí.

191 Komise zpochybňuje opodstatněnost všech těchto argumentů. S ohledem na judikaturu tvrdí, že byla oprávněna změnit svůj postoj v době mezi vydáním rozhodnutí o zahájení řízení a konečného rozhodnutí, aniž by zahájila nové formální vyšetřovací řízení, a v podstatě dodává, že v rozhodnutí o zahájení řízení byly pokryty všechny body vznesené v napadeném rozhodnutí.

192 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury dodržení práva na obhajobu v rámci formálního vyšetřovacího řízení vedeného na základě čl. 108 odst. 2 SFEU vyžaduje, aby bylo dotyčnému členskému státu umožněno užitečně vyjádřit své stanovisko ke skutečnosti a relevanci skutkového stavu a tvrzených okolností, jakož i k dokumentům přijatým Komisí na podporu jejího tvrzení o existenci protiprávního jednání v rozporu s unijním právem, jakož i k připomínkám jiných zúčastněných stran, v souladu s čl. 108 odst. 2 SFEU. Pokud členský stát neměl možnost vyjádřit se k připomínkám Komise, nemůže Komise tyto připomínky použít ve svém rozhodnutí v neprospěch tohoto státu (viz rozsudek ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise, T-314/15, nezveřejněný, EU:T:2017:903, bod 25 a citovaná judikatura).

193 Článek 6 nařízení 2015/1589 stanoví, že pokud Komise rozhodne o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, může v rozhodnutí o zahájení řízení pouze shrnout relevantní skutkové a právní otázky, zahrnout předběžné hodnocení Komise o charakteru navrhovaného opatření jako podpory a uvést důvody, proč má pochybnosti o jeho slučitelnosti s vnitřním trhem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise, T-314/15, nezveřejněný, EU:T:2017:903, bod 26).

194 Je třeba rovněž uvést, že formální vyšetřovací řízení umožňuje prohloubit a vyjasnit otázky vznesené v rozhodnutí o zahájení řízení.

195 Z článku 9 nařízení 2015/1589 vyplývá, že po skončení formálního vyšetřovacího řízení se může analýza provedená Komisí změnit, jelikož ta může nakonec rozhodnout, že opatření nepředstavuje podporu nebo že její pochybnosti o její slučitelnosti s vnitřním trhem byly odstraněny. Z uvedeného vyplývá, že konečné rozhodnutí se může v některých ohledech lišit od rozhodnutí o zahájení řízení, aniž by tím bylo konečné rozhodnutí stiženo vadou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2017, Řecko v. Komise, T-314/15, nezveřejněný, EU:T:2017:903, bod 27).

196 V projednávané věci je přitom třeba předně uvést, že v rozhodnutí o zahájení řízení Komise předběžně určila, že existuje selektivní výhoda jak ve prospěch dceřiných společností, tedy LNG Supply a GSTM, tak ve prospěch skupiny Engie jako celku.

197 Komise tvrdila, že dotčená daňová rozhodnutí tím, že umožňují nezdanit navýšení půjčky ZORA, představují odchylku od čl. 109 prvního pododstavce a článku 164 zákona o dani z příjmu, tedy pravidel zdanění, jež jsou použitelná na všechny společnosti podléhající dani v Lucembursku.

198 Podpůrně měla Komise na jedné straně za to, že dotčená daňová rozhodnutí představují odchylku od ustanovení o dani z kapitálových zisků vyplývajících z půjčky přeměnitelné na akcie, a to článků 22a a 97 zákona o dani z příjmu, jelikož jimi bylo schváleno nezdanění zisků dosažených dceřinými společnostmi tím, že navýšení půjčky ZORA byla považována za odečitatelné úroky.

199 Na druhé straně Komise uvedla, že kombinovaný účinek odchylek od článků 22a a 109 zákona o dani z příjmu, který umožnil nezdanit navýšení půjčky ZORA, vedl k odchylce od ustanovení o zneužití práv.

200 Po připomenutí těchto úvah je třeba nejprve uvést, že je pravda, že v napadeném rozhodnutí Komise nezopakovala všechny argumenty vznesené ve fázi rozhodnutí o zahájení řízení, pokud jde o posouzení selektivity dotčených daňových rozhodnutí.

201 Nic to však nemění na tom, že toto omezení rozsahu posouzení ze strany Komise nelze vykládat jako změnu předmětu rozhodnutí o zahájení řízení, kterým je i nadále soulad dotčených daňových rozhodnutí s právní úpravou státních podpor.

202 Dále jsou v rozhodnutí o zahájení řízení obsažena i východiska posouzení, které bylo nakonec uplatněno v napadeném rozhodnutí, což společnost Engie ani Lucemburské velkovévodství nezpochybňují.

203 Jak bylo uvedeno v bodech 91 až 100 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v rozhodnutí o zahájení řízení totiž byly uvedeny skutečnosti, které mohly zakládat selektivní výhodu, a to na jedné straně možnost dceřiné společnosti, v jejíž prospěch byla sjednána půjčka ZORA, odečíst si navýšení půjčky ZORA jako úroky na základě článku 109 zákona o dani z příjmu, a na druhé straně použití článku 22a zákona o dani z příjmu v projednávané věci, jelikož ten mohl umožňovat nezdanění uvedených navýšení při přeměně dotčené půjčky ZORA. Kromě toho byl určen kombinovaný účinek možnosti odpočtu navýšení půjčky ZORA na úrovni dceřiných společností a nezdanění odpovídajících příjmů na úrovni dotyčných holdingových společností.

204 Jinak řečeno, rozhodnutí o zahájení řízení se týkalo jak nesprávného uplatnění článku 166 zákona o dani z příjmu na úrovni dotyčných holdingových společností ve vztahu k příjmům z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídají nezdaněným ziskům na úrovni dceřiných společností, tak nesprávného uplatnění článku 22a zákona o dani z příjmu, podle něhož neměla být navýšení půjčky ZORA s konečnou platností osvobozena od daně, ale daň z nich měla být jen odložena. Stejně tak Komise již v uvedeném rozhodnutí zmínila nepoužití ustanovení o zneužití práv.

205 Vzhledem k tomu, že klíčové skutečnosti uplatněné Komisí v napadeném rozhodnutí, pokud jde o existenci selektivní výhody, vyplývaly již z rozhodnutí o zahájení řízení, nemůže Lucemburské velkovévodství vytýkat Komisi, že mu neumožnila užitečně vyjádřit stanovisko k existenci selektivní výhody ve smyslu judikatury citované v bodě 192 výše.

206 Je třeba dodat, že dopisem ze dne 11. prosince 2017 Komise zamýšlela strukturovaně upřesnit odůvodnění a v tomto ohledu shrnout připomínky předložené společností Engie i Lucemburským velkovévodstvím.

207 Totéž jednoznačně platí i pro definování referenčních rámců použitých v napadeném rozhodnutí pro účely určení selektivity dotčených daňových rozhodnutí jak na úrovni dotyčných holdingových společností, tak na úrovni skupiny Engie.

208 Mimoto, ačkoli Komise v dopise ze dne 11. prosince 2017 neshrnula systematicky svou argumentaci, pokud jde o nepoužití ustanovení o zneužití práv, zmíněnou v rozhodnutí o zahájení řízení, vyzvala znovu účastníky řízení, aby předložili doplňující připomínky k tomuto bodu.

209 Konečně omezení rozsahu posouzení selektivity dotčených daňových rozhodnutí v napadeném rozhodnutí v porovnání s rozhodnutím o zahájení řízení vyplývá z výměny mezi útvary Komise, Lucemburským velkovévodstvím a společností Engie, z čehož je případně zřejmý samotný účel formálního vyšetřovacího řízení, jakož i užitečnost a účinnost výměny uskutečněné v průběhu tohoto řízení.

210 S ohledem na tyto úvahy tedy Komise v projednávané věci nemohla porušit procesní práva Lucemburského velkovévodství a společnosti Engie tím, že nevydala nové rozhodnutí o zahájení řízení nebo přinejmenším opravné rozhodnutí.

211 Šestý žalobní důvod ve věci T-525/18 a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-516/18tudíž musí být zamítnuty jako neopodstatněné.

4. K prvnímu žalobnímu důvodu ve věci T-525/18, vycházejícímu z tvrzení, že nešlo o financování ze státních prostředků a že dotčená daňová rozhodnutí nejsou přičitatelná státu

212 Zaprvé společnost Engie tvrdí, že dotčená daňová rozhodnutí nelze považovat za zásah státu. Podle ní jsou totiž dispozitivní a byly jimi pouze vyvozeny konkrétní důsledky použití lucemburského daňového práva pro danou situaci.

213 Podle společnosti Engie na této skutečnosti nic nemůže změnit ani tvrzené nepoužití ustanovení o zneužití práv, jelikož Komise podle společnosti Engie nijak neprokázala, že by praxe lucemburských orgánů, kterou musela sama dovodit, a to především proto, že tyto orgány se do řízení nijak nezapojily, byla ve srovnatelných případech odlišná.

214 V tomto ohledu je třeba připomenout, že k tomu, aby mohlo být zvýhodnění kvalifikováno jako podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, musí být poskytnuto přímo nebo nepřímo za použití státních prostředků a musí být přičitatelné státu (rozsudek ze dne 28. března 2019, Německo v. Komise, C-405/16 P, EU:C:2019:268, bod 48).

215 Za účelem posouzení přičitatelnosti opatření státu je třeba zkoumat, zda se orgány veřejné správy podílely na přijímání tohoto opatření (rozsudek ze dne 28. března 2019, Německo v. Komise, C-405/16 P, EU:C:2019:268, bod 49).

216 V projednávané věci přitom byla dotčená daňová rozhodnutí vydána lucemburskou daňovou správou, jak Komise správně zdůraznila v bodě 156 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

217 Již s ohledem na tuto skutečnost tedy podle Komise nelze účinně zpochybňovat, že uvedená daňová rozhodnutí jsou přičitatelná Lucemburskému velkovévodství.

218 Zadruhé podle společnosti Engie nejsou dotčená daňová rozhodnutí spojena ani s využitím státních prostředků. Podle ní totiž na základě uvedených rozhodnutí nedochází ke snížení daně, která by byla za obvyklých okolností splatná.

219 V tomto ohledu podle ustálené judikatury není nezbytné ve všech případech zjišťovat, zda byl proveden převod státních prostředků, aby výhoda poskytnutá jednomu nebo několika podnikům mohla být považována za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 19. března 2013, Bouygues a Bouygues Télécom v. Komise a další a Komise v. Francie a další, spojené věci C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 100).

220 Za podpory jsou tak zejména považovány různé formy opatření, které snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a mají tutéž povahu a stejné účinky, ač nejsou dotacemi v užším slova smyslu (rozsudek ze dne 19. března 2013, Bouygues a Bouygues Télécom v. Komise a další a Komise v. Francie a další, spojené věci C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101).

221 Dotčenými daňovými rozhodnutími přitom lucemburská daňová správa umožnila dotyčným holdingovým společnostem, aby neodvedly daň z některých svých příjmů z podílů, jak vyplývá z bodu 158 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jinak řečeno, uvedená daňová rozhodnutí snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, ve smyslu judikatury citované v bodě 220 výše.

222 Je tedy splněna i podmínka využití státních prostředků.

223 První žalobní důvod ve věci T-525/18 je tak třeba zamítnout jako neopodstatněný.

5. K prvnímu a druhému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18 a k druhému a třetímu žalobnímu důvodu ve věci T-525/18, vycházejícím v podstatě z nesprávného posouzení a nesprávného právního posouzení určení selektivní výhody

a) Úvodní poznámky

224 Z bodů 162, 171, 200, 237 a 289 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise prokázala, jak potvrdila v odpovědi na otázku Tribunálu položenou na jednání, že skupině Engie byla poskytnuta selektivní výhoda, přičemž vycházela ze čtyř směrů odůvodnění, z nichž jeden byl uplatněn podpůrně, jak vyplývá z bodu 289 napadeného rozhodnutí.

225 Zaprvé tak měla Komise za to, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují skupině Engie selektivní výhodu na úrovni dotyčných holdingových společností tím, že se odchylují od širšího referenčního rámce definovaného jako lucemburský systém zdanění právnických osob.

226 Zadruhé měla Komise za to, že existuje rovněž selektivní výhoda poskytnutá skupině Engie na úrovni dotyčných holdingových společností z důvodu, že dotčená daňová rozhodnutí představují odchylku od užšího referenčního rámce definovaného jako lucemburská ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně.

227 Zatřetí Komise s ohledem na širší referenční rámec definovaný jako lucemburský systém zdanění právnických osob určila, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují také selektivní výhodu skupině Engie, kterou v projednávané věci tvoří dotyčné holdingové společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti.

228 Začtvrté Komise podpůrně tvrdila, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují selektivní výhodu všem společnostem skupiny Engie, v napadeném rozhodnutí společně označovaným jako „Engie“, tím, že představují odchylku od ustanovení o zneužití práv, které tvoří nedílnou součást širšího referenčního rámce definovaného jako lucemburský systém zdanění právnických osob.

229 Společnost Engie a Lucemburské velkovévodství ve svých žalobách zpochybňují veškerá odůvodnění uvedená Komisí na podporu závěru ohledně existence selektivní výhody v projednávané věci. Za tímto účelem předkládají žalobci žalobní důvody a argumenty, které jsou sice v jejich žalobách formulovány odlišně, avšak vykazují významné podobné prvky, pokud jde o jejich podstatu.

230 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že pokud určité důvody rozhodnutí samy o sobě rozhodnutí právně dostačujícím způsobem odůvodňují, vady, kterými mohou být stižena další odůvodnění aktu, nemají v žádném případě vliv na jeho výrok (rozsudek ze dne 14. prosince 2005, General Electric v. Komise, T-210/01, EU:T:2005:456, bod 42).

231 Mimoto, jestliže je výrok rozhodnutí Komise založen na několika pilířích úvah, z nichž by každý sám o sobě postačoval k jeho odůvodnění, je v zásadě třeba tento akt zrušit pouze tehdy, je-li stižen protiprávností každý z těchto pilířů. V takovém případě vada nebo jiná protiprávnost, která postihuje pouze jediný z těchto pilířů, nemůže postačovat k odůvodnění zrušení sporného rozhodnutí, jelikož nemohla mít rozhodující vliv na výrok přijatý orgánem, který je jeho autorem (rozsudek ze dne 14. prosince 2005, General Electric v. Komise, T-210/01, EU:T:2005:456, bod 43).

232 Pokud by tak bylo v projednávané věci opodstatněné byť jen jedno z odůvodnění uvedených Komisí, argumenty vznesené společností Engie a Lucemburským velkovévodstvím proti jiným směrům odůvodnění Komise by byly irelevantní.

233 Pro účely tohoto rozsudku považuje Tribunál za vhodné přezkoumat nejprve argumenty vznesené společností Engie a Lucemburským velkovévodstvím, ve kterých Komisi vytýkají, že zaměňuje podmínky určení existence výhody a podmínky určení selektivity dotčených daňových rozhodnutí, jelikož jasně neoddělila posouzení těchto dvou podmínek.

234 Následně Tribunál přezkoumá argumenty zpochybňující posouzení Komise týkající se existence selektivní výhody, přičemž nejprve se bude zabývat závěrem o odchylce od užšího referenčního rámce definovaného jako ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně.

b) K tvrzenému zaměňování podmínek týkajících se existence výhody a selektivity dotčených daňových rozhodnutí

235 Společnost Engie a Lucemburské velkovévodství vytýkají Komisi, že zaměňuje pojmy „výhoda“ a „selektivita“.

236 Podle společnosti Engie Komise namísto toho, aby se postupně zabývala existencí výhody a rozdílného zacházení, dovodila existenci výhody vyplývající z tvrzené odchylky nikoli na základě ustanovení obecného práva upravujících určování zdanitelného příjmu, ale na základě cíle, kterým je podle ní zdanit všechny zisky společností podléhajících dani z příjmu právnických osob.

237 Odkaz na cíl sledovaný daňovým systémem však lze podle společnosti Engie použít až ve fázi posouzení selektivity dotčených daňových rozhodnutí, a nikoli ve fázi posuzování existence výhody.

238 Komise zdůrazňuje, že podmínka týkající se existence výhody je sice odlišná od podmínky týkající se její selektivity, avšak to nic nemění na skutečnosti, že prokázání jedné podmínky se částečně kryje s prokázáním druhé uvedené podmínky. Pokud totiž daňové opatření představuje odchylku od obvyklého systému zdanění, je podmínka týkající se existence výhody splněna, stejně jako první dvě fáze odůvodnění týkajícího se selektivity. Komise mimo jiné dodává, že pokud jde o tvrzené zaměňování pravidel tvořících referenční systém a cíle tohoto systému, pak obecná pravidla systému zdanění, tedy pravidla použitelná na všechny podniky, právě odrážejí cíl sledovaný systémem zdanění.

239 V tomto ohledu je třeba připomenout, že selektivita a výhoda v zásadě představují dvě odlišná kritéria. Pokud jde o výhodu, musí Komise prokázat, že opatření zlepšuje finanční situaci příjemce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33).

240 Naproti tomu pokud jde o selektivnost, musí Komise prokázat, že tato výhoda není poskytována jiným podnikům, které se s ohledem na cíl sledovaný referenčním rámcem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako příjemce (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

241 Nicméně v daňové oblasti se přezkum výhody a přezkum selektivity překrývají, jelikož obě tato kritéria vyžadují, aby bylo prokázáno, že napadené daňové opatření vede ke snížení částky daně, kterou by byl za obvyklých okolností příjemce tohoto opatření povinen odvést na základě řádného daňového režimu, který je tudíž použitelný na jiné daňové poplatníky nacházející se ve stejném postavení. Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tato dvě kritéria mohou být přezkoumána společně jako „třetí podmínka“ stanovená v čl. 107 odst. 1 SFEU, týkající se existence „selektivní výhody“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 32).

242 Nehledě na opodstatněnost všech důvodů uvedených v napadeném rozhodnutí se přitom Komise v projednávané věci snažila prokázat, že dotčená daňová rozhodnutí vedla ke snížení částky daně, která by za obvyklých okolností byla splatná zejména ze strany dotyčných holdingových společností, pokud by byly použity řádné daňové režimy, a že tato opatření tudíž představují odchylku od daňových předpisů použitelných na jiné daňové poplatníky nacházející se ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

243 Komise totiž nejprve měla za to, že jelikož dotčená daňová rozhodnutí potvrdila možnost dotyčných holdingových společností využít osvobození od daně ve vztahu k příjmům z podílů, které by podle lucemburského systému zdanění právnických osob musely být zdaněny, pokud by nebyla vydána dotčená daňová rozhodnutí, byla na jedné straně těmito rozhodnutími poskytnuta zmíněným společnostem výhoda a na druhé straně představovala tato rozhodnutí odchylku od lucemburského systému zdanění právnických osob.

244 Pokud je v bodech 166 a 176 napadeného rozhodnutí odkazováno na cíl sledovaný lucemburským systémem zdanění právnických osob odvozený z článků 18, 23, 40, 159 a 163 zákona o dani z příjmu, jak jsou popsány v bodech 78 až 81 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nelze tuto skutečnost účinně uplatnit na podporu tvrzení o zaměňování podmínky existence výhody a podmínky selektivnosti.

245 Je pravda, že cíl sledovaný daňovým systémem slouží primárně jako vodítko pro účely určení selektivnosti daňového opatření, jelikož právě s ohledem na tento cíl jsou identifikováni daňoví poplatníci, kteří se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako příjemce podpory.

246 To však nemění nic na skutečnosti, že cíl uváděný Komisí zejména v bodech 166 a 176 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tedy „zdanění zisků všech společností podléhajících dani v Lucembursku, které jsou vykázány v jejich účetnictví“, je zřejmě spíše zásadou, jíž se řídí obecná ustanovení tvořící lucemburský systém zdanění právnických osob, a z níž Komise vycházela, než cílem sledovaným dotčeným systémem.

247 Nehledě na správnost výkladu uvedených ustanovení ze strany Komise a z něj vyvozené zásady platí, že pokud byla prokázána odchylka od této zásady, bylo zároveň prokázáno poskytnutí výhody.

248 Dále ke stejnému závěru dojdeme nutně i tehdy, budeme-li vycházet nikoli z lucemburského systému zdanění právnických osob, ale z lucemburských ustanovení týkajících se osvobození příjmu z podílů od daně a zdanění výplaty rozděleného zisku.

249 Zejména z bodů 208 a 209 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že pokud by nebyla vydána dotčená daňová rozhodnutí, neměly by dotyčné holdingové společnosti nárok na osvobození od daně ve vztahu k rozdělenému příjmu, který nebyl zdaněn na úrovni jejich dceřiných společností, z čehož vyplývá jak existence výhody, tak existence odchylky od ustanovení týkajících se osvobození příjmu z podílů od daně a zdanění výplaty rozděleného zisku.

250 Konečně, pokud byla konstatována odchylka od ustanovení o zneužití práv, znamená to zároveň, že byla poskytnuta výhoda, jak vyplývá z bodu 312 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Komise v podstatě tvrdí, že pokud by nebyla vydána dotčená daňová rozhodnutí a bylo by použito ustanovení o zneužití práv, neměly by dotyčné holdingové společnosti nárok na osvobození dotčeného příjmu z podílů od daně.

251 V projednávané věci tedy Komise nezaměnila navzájem podmínky týkající se určení existence výhody a podmínky týkající se prokázání selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí, neboť tyto podmínky bylo možné s ohledem na daňovou povahu uvedených rozhodnutí posoudit společně.

252 Argument vycházející z takové záměny je tudíž třeba zamítnout jako neopodstatněný.

253 Za těchto okolností je třeba nyní ověřit, zda Komise mohla po přezkoumání selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí právem učinit závěr o existenci výhody ve světle užšího referenčního rámec, tedy rámce omezeného na lucemburská ustanovení týkající se osvobození příjmu z podílů od daně a zdanění výplaty rozděleného zisku.

c) K tvrzené neexistenci selektivní výhody na úrovni dotyčných holdingových společností ve světle užšího referenčního rámce

254 V bodech 200 až 235 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdí, že existenci selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí lze určit ve světle užšího referenčního rámce, který podle ní tvoří články 164 a 166 zákona o dani z příjmu, tedy ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně.

255 Článek 164 zákona o dani z příjmu stanoví:

„1. Pro účely stanovení zdanitelného příjmu není podstatné, zda příjem byl či nebyl rozdělen mezi oprávněné osoby.

2. Za rozdělení ve smyslu předchozího odstavce je třeba považovat rozdělení jakéhokoli druhu mezi akcionáře, držitele podílnických listů nebo zakladatelských podílů, držitele podílnických práv nebo jakýchkoli jiných cenných papírů, včetně dluhopisů s proměnlivým výnosem, které opravňují k podílu na ročním zisku nebo zisku vytvořeném v důsledku likvidace.

3. Skrytá rozdělení zisku se zahrnují do zdanitelného příjmu. O skryté rozdělení zisku se jedná zejména tehdy, když akcionář, společník, člen sdružení nebo osoba s majetkovou účastí obdrží přímo nebo nepřímo od společnosti nebo sdružení výhody, které by za obvyklých okolností neobdržel, pokud by nebyl v tomto postavení.“

256 Článek 166 první pododstavec zákona o dani z příjmu stanoví:

„Příjem z podílu, jehož držitelem je:

1. kolektivní subjekt, který je rezidentem plně podléhajícím dani a má některou z právních forem uvedených v příloze k odstavci 10,

2. kapitálová společnost, která je rezidentem plně podléhajícím dani a není uvedena v příloze k odstavci 10,

3. tuzemská stálá provozovna kolektivního subjektu, na niž se vztahuje článek 2 směrnice [2011/96],

4. tuzemská stálá provozovna kapitálové společnosti, která je rezidentem státu, s nímž má Lucemburské velkovévodství uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění,

5. tuzemská stálá provozovna kapitálové společnosti nebo družstva, které jsou rezidentem jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP), jenž není členským státem Evropské unie,

jsou osvobozeny od daně, pokud k datu, kdy jsou příjmy dány k dispozici, příjemce drží nebo se zaváže k držení uvedeného podílu po nepřerušené období minimálně dvanácti měsíců, a pokud po celé toto období míra účasti neklesne pod hranici 10 % nebo kupní cena pod 1 200 000 eur.“

257 Zejména z bodů 201 a 202 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že na základě výkladu ustanovení článku 164 ve spojení s čl. 166 prvním pododstavcem zákona o dani z příjmu nemůže podle lucemburského práva společnost, která obdržela příjem z podílů, využít osvobození od daně, pokud tyto příjmy nebyly předtím zdaněny na úrovni společnosti, která tyto příjmy rozděluje.

258 Článek 164 zákona o dani z příjmu podle Komise neumožňuje odečíst od zdanitelného příjmu společnosti rozdělený zisk. Jinak řečeno, zisk lze rozdělit až po zdanění bez ohledu na povahu rozdělení. Článek 166 zákona o dani z příjmu pak podle Komise umožňuje, aby byl rozdělený zisk osvobozen od daně na úrovni společnosti, která jej obdržela, za předpokladu, že se jedná o příjem z podílů.

259 V bodě 226 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dospěla k závěru, že lucemburská daňová správa poskytla dotyčným holdingovým společnostem selektivní výhodu tím, že jim prostřednictvím dotčených daňových rozhodnutí umožnila využít osvobození od daně ve vztahu ke svým příjmům z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídají navýšením půjčky ZORA, jež byla odečtena jako náklady na úrovni jejich dceřiných společností.

260 Společnost Engie a Lucemburské velkovévodství v podstatě tvrdí, že Komise jednak nesprávně definovala užší referenční rámec a jednak nesprávně určila, že se jedná o odchylku od tohoto rámce, a na tomto základě dospěla k závěru, že dotyčným holdingovým společnostem byla poskytnuta selektivní výhoda.

261 Nejprve je tedy třeba přezkoumat argumenty, podle kterých Komise nesprávně vymezila užší referenční rámec tak, že jej tvoří ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně, a následně třeba přezkoumat argumenty zpochybňující tu část napadeného rozhodnutí, která se týká se existence odchylky od těchto ustanovení.

1) K vymezení užšího referenčního rámce jako rámce tvořeného ustanoveními týkajícími se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně

262 V napadeném rozhodnutí Komise posoudila selektivnost dotčených daňových rozhodnutí na úrovni dotyčných holdingových společností ve světle užšího referenčního rámce, který tvoří ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně, tedy články 164 a 166 zákona o dani z příjmu.

i) K nezahrnutí směrnice o mateřských a dceřiných společnostech do referenčního rámce

263 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že Komise nesprávně omezila referenční rámec na ustanovení použitelná na čistě vnitrostátní situace. Podle nich měla naproti tomu zahrnout i situace, které spadají do oblasti působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

264 Společnost Engie podotýká, že na základě směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, která byla platná v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí, Lucemburské velkovévodství nevyžadovalo, aby byly zisky dceřiných společností usazených v jiných členských státech nejprve zdaněny ve státě, v němž mají tyto dceřiné společnosti sídlo, jako podmínku k tomu, aby mohly mateřské společnosti, které jsou lucemburskými rezidenty, využít osvobození od daně stanovené směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech.

265 Společnost Engie a Lucemburské velkovévodství dodávají, že Komise s ohledem na judikaturu Soudního dvora nemohla omezit možnost osvobození od daně, bez podmínky týkající se předchozího zdanění zisku na úrovni dceřiné společnosti, pouze na přeshraniční situace.

266 Na základě rozsudku ze dne 13. listopadu 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395) trvá společnost Engie na tom, že článek 166 zákona o dani z příjmu musí být vykládán s ohledem na unijní právo, zejména s ohledem na směrnici o mateřských a dceřiných společnostech platnou v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí.

267 Kromě toho by podle společnosti Engie nesjednocení daňového režimu uplatňovaného na přeshraniční výplatu rozděleného zisku a daňového režimu uplatňovaného na čistě vnitrostátní rozdělení zisku vedlo k obrácené diskriminaci na úrovni mateřských společností a dceřiných společností, které jsou lucemburskými rezidenty. Komise přitom podle názoru společnosti Engie nemůže zpochybňovat volbu lucemburského zákonodárce, pokud jde o systém osvobození příjmu z podílů od daně, ať již jde o vnitrostátní, nebo přeshraniční rozdělení.

268 Takové nesjednocení daňových režimů by navíc podle společnosti Engie a Lucemburského velkovévodství bylo v rozporu s článkem 107 SFEU, jak vyplývá z rozsudků ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

269 Komise odůvodňuje skutečnost, že do referenčního rámce nezahrnula přeshraniční situace, v podstatě tím, že jediným účelem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je zabránit znevýhodnění přeshraničních situací ve srovnání s čistě vnitrostátními situacemi, a nikoli odůvodnit rozšíření preferenčního zacházení s přeshraničními situacemi i na čistě vnitrostátní situace.

270 V tomto ohledu je na jedné straně třeba připomenout, že přezkum podmínky selektivnosti v zásadě zahrnuje předběžné určení referenčního rámce, do kterého patří dotyčné opatření, přičemž toto určení má větší význam v případě daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55).

271 Na druhé straně selektivnost daňového opatření nelze posuzovat podle referenčního rámce tvořeného několika ustanoveními, která byla svévolně vyňata z širšího legislativního rámce (rozsudek ze dne 28. června 2018, Německo v. Komise, C-209/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:507, bod 99).

272 Komisi však nelze vytýkat, že v projednávané věci nezohlednila daňový režim stanovený pro přeshraniční výplatu dividend ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech, ve znění platném v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí.

273 Zaprvé v projednávané věci se jedná o čistě vnitrostátní situaci. Dotyčné holdingové společnosti, dceřiné společnosti i zprostředkovatelské společnosti jsou usazeny v Lucemburském velkovévodství. V projednávané věci spadá jejich daňová situace do působnosti jednoho a téhož daňového orgánu. V takové vnitrostátní situaci, jako je situace dotčená v projednávané věci, tudíž nehrozí rizika dvojího zdanění vyplývající z uplatňování různých daňových režimů a zapojení různých daňových orgánů, která mohou existovat v případě přeshraničních rozdělení.

274 Zadruhé je pravda, že podle směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, ve znění platném v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí, skutečně nebyl formálně stanoven požadavek, že osvobození příjmu z podílů od daně je podmíněno předchozím zdaněním rozdělovaných zisků na úrovni dceřiných společností.

275 Článek 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech totiž mimo jiné stanovil, že členský stát, v němž má sídlo mateřská společnost, která je příjemcem dividend od dceřiné společnosti, jež není rezidentem, může upustit od zdanění těchto zisků.

276 Avšak cílem takového režimu osvobození od daně, který není formálně podmíněn zdaněním rozdělených zisků na úrovni nerezidentní dceřiné společnosti, bylo především usnadnit seskupování společností na úrovni Unie a řešit případné rozdíly, které mohou existovat mezi daňovými předpisy dvou různých členských států, jak vyplývá ze třetího bodu odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Takovou logiku není rozhodně možné uplatnit, pokud jde o situaci společností usazených v tomtéž členském státě.

277 Tento závěr není nijak dotčen ani rozsudky ze dne 13. listopadu 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395); ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

278 Především rozsudek ze dne 13. listopadu 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395) nelze vykládat ve smyslu, který mu přikládá společnost Engie. V uvedené věci Soudní dvůr rozhodl, že v rámci sporu spadajícího do působnosti směrnice, která musí být provedena do vnitrostátního práva, je vnitrostátní soud povinen vykládat své vnitrostátní právo s ohledem na znění a účel dané směrnice. Předmětem projednávané věci však není výklad článku 166 zákona o dani z příjmu v situaci, která spadá do působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, tedy v případě rozdělení zisku mezi společnostmi usazenými v různých členských státech.

279 Dále ani z rozsudku ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758) nevyplývá tvrzená povinnost Lucemburského velkovévodství sjednotit daňový režim uplatňovaný na přeshraniční rozdělení zisků s daňovým režim uplatňovaným na čistě vnitrostátní rozdělení zisků.

280 Ve zmíněné věci vyvstala pouze otázka, zda pojem „podíl“ ve smyslu směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zahrnuje držbu podílů na základě smlouvy o právu požívacím (a nikoliv na základě plného vlastnického práva), na kterou Soudní dvůr odpověděl záporně.

281 Soudní dvůr chtěl nicméně rovněž poukázat na skutečnost, že členský stát nemůže zacházet s přeshraničními situacemi méně příznivě než s čistě vnitrostátními situacemi. Ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758), tak Soudní dvůr rozhodl, že pokud členský stát stanoví osvobození od daně pro dividendy obdržené společností, která vlastní podíly v dceřiné společnosti na základě smlouvy o právu požívacím, musí stejné zacházení uplatnit i v případě zahrnujícím přeshraniční výplatu dividend. Účelem unijního práva totiž není předcházet obrácené diskriminaci, ale zajistit, aby v přeshraničních situacích nebylo uplatňováno méně příznivé zacházení než v čistě vnitrostátních situacích, a nikoli naopak.

282 Konečně stejný závěr platí, i pokud jde o rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981). Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, by mu Komise nemohla vytýkat, že poskytlo státní podporu tím, že s přeshraničními výplatami dividend zacházelo příznivěji než s čistě vnitrostátními výplatami.

283 Podmínka týkající se přičitatelnosti takového opatření státu totiž není splněna, pokud dotčené opatření vyplývá z takového unijního aktu, jako je směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. dubna 2006, Deutsche Bahn v. Komise, T-351/02, EU:T:2006:104, body 99 až 104). V projednávané věci ovšem režim osvobození příjmů z podílů vyplývá ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

284 V každém případě směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, ve znění platném v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí, nebrání tomu, aby byla stanovena a vyžadována vazba mezi zdaněním rozděleného zisku na úrovni dceřiné společnosti a následným osvobozením příjmu z podílů od daně na úrovni nerezidentní mateřské společnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008 Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, body 36 a 37).

285 Cílem této směrnice je zamezit situacím dvojího zdanění, což sice implicitně, ale nutně znamená, že směrnice vychází z předpokladu, že členský stát, jehož je dceřiná společnost rezidentem, daní zisky dosažené touto dceřinou společností před jejich rozdělením (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, body 36 a 37).

286 Navíc je takový výklad potvrzen článkem 1 směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2014, L 219, s. 40), nehledě na otázku použitelnosti z hlediska časové působnosti, v tom smyslu, že osvobození přeshraničního příjmu z podílů od daně je možné, pouze pokud tyto příjmy nejsou odečitatelné na úrovni dceřiné společnosti.

287 V projednávané věci tedy Komise nebyla povinna zahrnout do referenčního rámce režim stanovený směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech, přičemž ani na jeho základě by ostatně nebylo možné vyloučit vazbu mezi osvobozením příjmu z podílů od daně a zdaněním výplaty rozděleného zisku, přinejmenším v čistě vnitrostátních situacích.

ii) K výkladu článku 164 ve spojení s článkem 166 zákona o dani z příjmu

288 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že vymezení užšího referenčního rámce tak, že zahrnuje pouze články 164 a 166 zákona o dani z příjmu, vyplývá z nesprávného výkladu těchto dvou ustanovení ve vzájemném spojení.

289 Kromě toho, že půjčka ZORA údajně nepředstavuje výplatu rozděleného zisku ve smyslu článku 164 zákona o dani z příjmu, Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že článek 166 zákona o dani z příjmu nelze vykládat tak, že možnost využít osvobození od daně na úrovni mateřské společnosti je podmíněna tím, že zisky dosažené během doby trvání půjčky ZORA nebyly předmětem daňového odpočtu na úrovni dceřiné společnosti.

290 Lucemburské velkovévodství rovněž kritizuje Komisi, že údajně nezohlednila připomínky obsažené v jeho dopise ze dne 31. ledna 2018, v němž bylo jasně vysvětleno, že články 164 a 166 zákona o dani z příjmu mají každý jinou oblast působnosti a že dodržení článku 164 zákona o dani z příjmu není podmínkou pro použití článku 166 zákona o dani z příjmu.

291 Komise trvá zejména na tom, že vzájemné doplňování mezi článkem 166 a čl. 164 prvním a druhým pododstavcem zákona o dani z příjmu je zásadní pro zajištění soudržnosti lucemburského daňového systému, což podle ní ostatně dokládá právní věda v daňové oblasti.

292 V této souvislosti je na jedné straně třeba poznamenat, že článek 166 zákona o dani z příjmu skutečně formálně nepodmiňuje přiznání osvobození příjmu z podílů od daně na úrovni mateřské společnosti předchozím zdaněním výplaty rozděleného zisku na úrovni její dceřiné společnosti.

293 Avšak osvobození příjmu z podílů od daně je možné pouze za předpokladu, že příjmy rozdělované dceřinou společností byly předtím zdaněny, ledaže by v čistě vnitrostátní situaci platilo pravidlo dvojího nezdanění zisků.

294 Stručně řečeno, článek 164 zákona o dani z příjmu stanoví, že příjmy dosažené společností musí být zdaněny bez ohledu na to, zda jsou rozdělovány, či nikoli. Do těchto příjmů se podle čl. 164 odst. 3 zákona o dani z příjmu zahrnují rovněž skryté výplaty zisku. Podle článku 166 zákona o dani z příjmu je příjem z podílů za určitých podmínek osvobozen od daně, aby se zabránilo případům dvojího zdanění. Rozdělené zisky, které byly zdaněny na úrovni dceřiné společnosti, se v zásadě vykazují jako zdanitelný příjem na úrovni mateřské společnosti.

295 Vztah mezi těmito dvěma ustanoveními výslovně vyplývá z odpovědi Lucemburského velkovévodství ze dne 31. ledna 2018. Podle citace zmíněné v bodě 202 odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedené v poznámce pod čarou 223, která je zcela jednoznačná, Lucemburské velkovévodství uznalo, že „na všechny podíly, na příjmy z nichž se mohou vztahovat ustanovení článku 166 [zákona o dani z příjmu], [se] vztahují rovněž ustanovení článku 164 [zákona o dani z příjmu]“.

296 Vztah mezi těmito dvěma ustanoveními ještě jasněji vyplývá ze stanoviska lucemburské Conseil d'État (Státní rada, Lucembursko) ze dne 2. dubna 1965 k návrhu zákona, kterým se do zákona o dani z příjmu doplňuje článek 166, na které Komise správně odkazuje v poznámkách pod čarou 139 a 238 napadeného rozhodnutí. Jak zdůrazňuje lucemburská Conseil d'État (Státní rada), článek 166 zákona o dani z příjmu umožňuje „z důvodů daňové rovnosti a z hospodářských důvodů“ zamezit dvojímu nebo trojímu zdanění rozdělovaných příjmů, avšak v podstatě nikoli zamezit úplnému nezdanění těchto příjmů.

297 Jinak řečeno, osvobození příjmu z podílů od daně se vztahuje pouze na příjmy, které nebyly odečteny ze zdanitelných příjmů dceřiné společnosti.

298 Komise se tedy nedopustila nesprávného právního posouzení, když v bodě 204 odůvodnění napadeného rozhodnutí určila vzájemný vztah mezi články 164 a 166 zákona o dani z příjmu, tedy mezi osvobozením příjmu z podílů od daně na úrovni mateřské společnosti a zdaněním výplaty rozděleného zisku na úrovni její dceřiné společnosti.

299 Na druhé straně Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že půjčka ZORA nepředstavuje rozdělení zisku ve smyslu článku 164 zákona o dani z příjmu, takže odkaz na tento článek, zejména v bodech 204 a 210 a následujících odůvodnění napadeného rozhodnutí, je podle nich nesprávný.

300 Avšak i když navýšení půjčky ZORA formálně nepředstavují výplatu rozděleného zisku, příjem z podílů na úrovni společnosti LNG Holding v podstatě odpovídá hodnotě těchto navýšení, takže za velmi specifických okolností projednávané věci a s ohledem na organizační strukturu zahrnující holdingovou společnost, zprostředkovatelskou společnost a dceřinou společnost odpovídají tato navýšení výplatě rozděleného zisku, jak je správně uvedeno bodech 210 až 212 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Komise tedy pro účely vymezení užšího referenčního rámce správně použila články 164 a 166 zákona o dani z příjmu, které ve vnitrostátním právu upravují zdanění příjmu z podílů.

301 Je proto třeba odmítnout argument vycházející z nesprávného výkladu článku 164 ve spojení s článkem 166 zákona o dani z příjmu, a tedy i všechny argumenty směřující ke zpochybnění vymezení užšího referenčního rámce ze strany Komise.

2) K odchylce od ustanovení týkajících se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně

302 V bodech 208 až 226 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla Komise za to, že vydáním dotčených daňových rozhodnutí se lucemburská daňová správa odchýlila od ustanovení týkajících se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně v tom, že dotyčným holdingovým společnostem povolila osvobození od daně ve vztahu k příjmům z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídají navýšením půjčky ZORA, jež byla odečtena jako náklady na úrovni jejich dceřiných společností.

303 Předně je třeba zdůraznit, že pokud byla prokázána odchylka od lucemburských ustanovení týkajících se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně, znamená to za předpokladu, že je tento závěr opodstatněný, že byla zároveň prokázána existence výhody, jak je uvedeno v bodech 247 a 248 výše.

304 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že při posuzování podmínky selektivnosti poskytnuté výhody, která je pojmovým znakem „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54 a citovaná judikatura).

305 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie v podstatě tvrdí, že v projednávané věci nelze shledat žádnou odchylku, přičemž namítají, zaprvé že článek 164 zákona o dani z příjmu se na půjčky ZORA nevztahuje a neexistuje žádná přímá a zjevná vazba mezi odečitatelností navýšení půjčky ZORA na úrovni dceřiných společností a osvobozením příjmu z podílů od daně na úrovni dotyčných holdingových společností, zadruhé že zvýšení hodnoty půjček ZORA bylo v okamžiku jejich poskytnutí nejisté, zatřetí že články 164 a 166 zákona o dani z příjmu, pokud jsou

posuzovány samostatně, byly uplatněny správně, začtvrté že Komise neprokázala porušení těchto ustanovení, pokud jsou posuzována samostatně, a zapáté že nebylo prokázáno preferenční zacházení ve vztahu ke skupině Engie na úrovni dotyčných holdingových společností.

i) K použitelnosti článku 164 zákona o dani z příjmu na půjčky ZORA a existenci vazby mezi odečitatelností navýšení ZORA na úrovni dceřiných společností a osvobozením příjmu z podílů od daně na úrovni dotyčných holdingových společností

306 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie uvádějí, že článek 164 zákona o dani z příjmu se v lucemburském právu vztahuje pouze na výplatu rozděleného zisku, nikoli na půjčku ZORA, která je částečně dluhovým nástrojem a částečně kapitálovým nástrojem.

307 Komise tak podle nich nepřihlédla k přeměnitelnosti půjčky ZORA, v jejímž důsledku není článek 164 zákona o dani z příjmu v projednávané věci použitelný, a tudíž nelze konstatovat odchylku od tohoto ustanovení. Komise podle jejich názoru založila svou analýzu na účelovém výkladu lucemburského daňového práva, a tím porušila zásadu zákonnosti daně, podle které musí být daňové zákony vykládány restriktivně.

308 Taková odchylka podle společnosti Engie dále neexistuje z toho důvodu, že nelze určit přímou a zjevnou vazbu mezi ziskem dosaženým společností LNG Holding a navýšeními půjčky ZORA odečtenými jako výdaje na úrovni společnosti LNG Supply. Komise podle společnosti Engie rovněž nesprávně spojila splnění forwardové smlouvy s následným snížením základního kapitálu společnosti LNG Supply, které ostatně nebylo v době vydání dotčených daňových rozhodnutí předpokládáno. Vzhledem k tvrzené neexistenci takové vazby podle názoru společnosti Engie v podstatě dotčená daňová rozhodnutí nepředstavují odchylku od použitého referenčního rámce.

309 Obdobně podle společnosti Engie byla navýšení půjčky ZORA zaúčtována jako zdanitelný zisk v účetnictví společnosti LNG Luxembourg, takže i kdyby byla shledána vazba mezi částkou těchto navýšení odečtenou jako výdaje na úrovni společnosti LNG Supply a částkou osvobozenou od daně na úrovni společnosti LNG Holding, netýkalo by se osvobození od daně v zásadě žádné částky, která nebyla zdaněna.

310 Komise odmítá opodstatněnost všech těchto argumentů. Tvrdí zejména, že pokud by mohla být stejná částka zisku odečtena jako výdaje na úrovni subjektu, který zisk rozděluje, a zároveň osvobozena od daně jako příjem na úrovni jejího příjemce, unikl by tento zisk veškerému zdanění v Lucemburském velkovévodství, což podle ní v projednávané věci jasně svědčí o existenci odchylky od užšího referenčního rámce použitelného na holdingové společnosti.

311 V tomto ohledu je na rozdíl od formalistického přístupu, kdy je každá z transakcí v rámci struktury financování posuzována izolovaně, nutné nahlédnout pod povrch zdánlivých právních skutečností, stejně jako učinila Komise, aby bylo možné zjistit skutečnou podstatu této struktury z hospodářského a daňového hlediska. Za účelem určení, zda dotčená státní opatření mohou představovat státní podpory, je třeba zohlednit především účinky tohoto opatření, pokud jde o podniky, které jsou jeho příjemci (viz rozsudek ze dne 13. září 2010, Řecko a další v. Komise, T-415/05, T-416/05 a T-423/05, EU:T:2010:386, bod 212 a citovaná judikatura).

312 V tomto ohledu navýšení půjčky ZORA sice formálně nepředstavují výplatu rozděleného zisku, avšak příjem z podílů na úrovni společnosti LNG Holding v zásadě odpovídá hodnotě těchto navýšení, takže za velmi specifických okolností projednávané věci odpovídají tato navýšení výplatě rozděleného zisku, jak je správně uvedeno bodech 210 až 212 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

313 Dotčenými daňovými rozhodnutími byly potvrzeny jednotlivé transakce tvořící jeden celek, v jehož rámci byl v postupných samostatných krocích uskutečněn a financován převod odvětví činnosti mezi třemi společnostmi náležejícími do stejné skupiny. Tyto transakce byly navrženy tak, že budou provedeny ve třech po sobě následujících, avšak vzájemně propojených fázích, do nichž bude zapojena holdingová společnost, zprostředkovatelská společnost a dceřiná společnost.

314 Zaprvé je pravda, že navýšení půjčky ZORA byla vykázána jako zdanitelný zisk v účetnictví zprostředkovatelských společností.

315 Avšak Lucemburské velkovévodství a společnost Engie v odpovědi na otázku položenou Tribunálem na jednání výslovně potvrdily, že tento zisk byl neutralizován na úrovni zprostředkovatelských společností ztrátou ve stejné výši v okamžiku uzavření forwardové smlouvy mezi zprostředkovatelskými společnostmi a dotyčnými holdingovými společnostmi.

316 Navíc na základě uvedené smlouvy se dotyčné holdingové společnosti staly bez dalšího majiteli akcií vydaných při přeměně dotčené půjčky ZORA, jejichž hodnota zahrnovala nominální hodnotu poskytnuté půjčky a zisky dosažené dceřinými společnostmi.

317 Jinak řečeno, forwardová smlouva uzavřená mezi dotyčnými holdingovými společnostmi a zprostředkovatelskými společnostmi ve skutečnosti umožnila neutralizovat zdanitelný zisk na úrovni zprostředkovatelských společností, a zároveň bylo na jejím základě převedeno vlastnické právo k akciím vydaným při přeměně dotčené půjčky ZORA na uvedené holdingové společnosti.

318 Dotyčné holdingové společnosti se tak staly majiteli uvedených akcií, jejichž hodnota zahrnuje navýšení půjčky ZORA.

319 Zadruhé je pravda, že i uzavření forwardové smlouvy je transakce zcela odlišná od následného zrušení části nabytých akcií dceřiných společností.

320 Avšak v projednávané věci příjem dosažený na úrovni společnosti LNG Holding na základě forwardové smlouvy, a tím spíše příjem dosažený v důsledku zrušení akcií společnosti LNG Supply, ve skutečnosti z hospodářského hlediska odpovídal hodnotě navýšení půjčky ZORA dosažených před částečnou přeměnou této půjčky ZORA, což Lucemburské velkovévodství v odpovědi na otázku Tribunálu na jednání výslovně uznalo.

321 Tento závěr nelze zpochybnit argumentem, že dotčená daňová rozhodnutí se nezabývala následným zrušením části nabytých akcií dceřiných společností, ale pouze plněním forwardové smlouvy.

322 Ze žádosti o daňové rozhodnutí zaslané dne 20. září 2013, shodně s tím, jak byla citována v bodě 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí, totiž jasně vyplývá, že před přeměnou dotčené půjčky ZORA bylo skutečně předpokládáno následné zrušení části nabytých akcií dceřiných společností na úrovni dotyčných holdingových společností.

323 V uvedené žádosti se totiž uvádí, že „[z] důvodu snížení kapitálu [LNG Supply] společnost [LNG Holding] zaúčtuje zisk ve výši rozdílu mezi nominální hodnotou přeměněných akcií a částkou přeměny“ a že „[t]ento zisk bude viditelný v účetních záznamech [LNG Holding] a vztahuje se na něj osvobození příjmů z podílů od daně“.

324 Výslovný odkaz na předchozí potvrzení lucemburské daňové správy v tomto bodě v podstatě nasvědčuje tomu, že použití článku 166 zákona o dani z příjmu bylo požadováno pro příjmy dosažené společností LNG Holding v důsledku snížení kapitálu společnosti LNG Supply zejména v žádosti o daňové rozhodnutí ze dne 9. září 2008, na kterou Lucemburské velkovévodství odpovědělo kladně.

325 Zatřetí je pravda, že odečitatelnost navýšení půjčky ZORA na úrovni dceřiných společností je formálně jinou transakcí než osvobození příjmu z podílů na úrovni holdingových společností.

326 Ve skutečnosti však v projednávané věci existuje mezi těmito dvěma transakcemi přímá vazba. Příjmy osvobozené na úrovni společnosti LNG Holding na základě článku 166 zákona o dani z příjmu v podstatě odpovídají navýšením půjčky ZORA odečteným na úrovni společnosti LNG Supply, jak potvrdilo Lucemburské velkovévodství na ústním jednání.

327 Komise tedy správně poukázala na vzájemné souvztažnosti mezi několika transakcemi, které jsou sice formálně oddělené, avšak svou podstatou jsou společné, a měla za to, že lucemburská daňová správa se tím, že potvrdila osvobození od daně na úrovni holdingových společností ve vztahu k příjmům z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídají hodnotě navýšení půjčky ZORA odečtených jako náklady na úrovni dceřiných společností, odchýlila od referenčního rámce tvořeného články 164 a 166 zákona o dani z příjmu.

ii) O nejisté hodnotě půjčky ZORA v den jejího poskytnutí

328 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že Komise nemohla pominout, že zvýšení hodnoty půjček ZORA bylo v době jejich sjednání, stejně jako v době přijetí dotčených daňových rozhodnutí, nejisté. Tak je tomu podle Lucemburského velkovévodství právě v případě společnosti CEF, a to tím spíše, že půjčka ZORA sjednaná ve prospěch společnosti GSTM nebyla přeměněna.

329 Podle Lucemburského velkovévodství a společnosti Engie skutečnost, že v den vydání dotčených daňových rozhodnutí nebylo jisté, zda dceřiné společnosti, v jejichž prospěch byla sjednána dotčená půjčka ZORA, dosáhnou v budoucnu zisku, vyvrací tvrzení o odchylce od úzkého referenčního rámce.

330 K tomu je třeba připomenout, že za státní podpory jsou považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

331 Kromě toho může opatření představovat státní podporu i v případě, kdy výše podpory, a tím spíše určení existence výhody, závisí na jiných okolnostech, než je daňový režim.

332 Opatření tedy může představovat státní podporu ve smyslu článku 107 SFEU, i když výhoda nebyla v době přijetí dotčeného opatření ještě realizována. Dostačující je pouhá pravděpodobnost, že výhoda bude realizována v budoucnu. Skutečnost, že výhoda dosud nebyla realizována, totiž pouze vylučuje navrácení podpory, nikoli posouzení její povahy jako takové.

333 Je pravda, že v projednávané věci se výhoda, a v konečném důsledku i odchylka od referenčního rámce, plně projeví až v okamžiku, kdy dceřiné společnosti dosáhnou během doby trvání dotčené půjčky ZORA zisku. Nicméně skutečnost, že v den sjednání dotčených půjček ZORA nebylo dosažení zisku na úrovni dceřiných společností jisté, nijak nevylučuje závěr, že dotyčným holdingovým společnostem byla poskytnuta selektivní výhoda a že jde o odchylku od užšího referenčního rámce.

334 V den vydání dotčených daňových rozhodnutí totiž lucemburská daňová správa na základě struktury financování, která jí byla předložena, potvrdila osvobození od daně na úrovni dotyčných holdingových společností, pokud jde o příjmy z podílů, které z hospodářského hlediska mohou odpovídat příjmům odečteným jako náklady na úrovni dceřiných společností.

335 Komise tedy nepochybila, když dospěla k závěru, že stanovením zvláštního daňového režimu pro dotyčné holdingové společnosti lucemburská daňová správa vymezila právní rámec, který umožnil poskytnout těmto společnostem výhodu, a tím se odchýlila od užšího referenčního rámce.

iii) K určení odchylky na základě kombinovaného účinku obecných ustanovení

336 Společnost Engie tvrdí, že Komise nesprávně posuzovala kombinovaný účinek odečitatelnosti navýšení půjčky ZORA na úrovni dceřiných společností a osvobození příjmů z podílů od daně na úrovni holdingových společností, který není upraven zákonem. Použití dvou obecných ustanovení na konkrétní případ nemůže podle společnosti Engie poskytovat výhodu, pokud jsou dotyčná ustanovení obecně použitelná a použití každého z nich posuzované samostatně je v souladu s jejich obvyklým použitím.

337 Komise se podle společnosti Engie odchýlila od své rozhodovací praxe, jak vyplývá například z rozhodnutí Komise 2014/200/EU ze dne 17. července 2013 o státní podpoře SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), kterou poskytlo Španělsko – Daňový režim určitých dohod o finančním leasingu známý též pod názvem „španělský systém zdanění leasingu“ (Úř. věst. 2014, L 114, s. 1; dále jen „rozhodnutí o španělském systému zdanění leasingu“), podle kterého se musí od obvyklého uplatňování dotčených daňových ustanovení odchylovat každé daňové opatření, posuzované samostatně. Takový požadavek je podle ní ještě významnější v případě, který se týká více osob povinných k dani, jako je tomu v projednávané věci.

338 Společnost Engie dodává, že podle teze uplatněné Komisí v napadeném rozhodnutí by podle zásady konzistence podléhalo použití daňových ustanovení na určitou osobu povinnou k dani daňovému režimu, který je použitelný na jinou osobu povinnou k dani na základě jiných obecných ustanovení. Komise podle společnosti Engie rovněž postupovala v rozporu s rozsudkem ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), podle kterého má být zohlednění účinků daňového režimu omezeno na případy, kdy je zjevně koncipován svévolně nebo obchází pravidla.

339 Tento argument nemůže obstát.

340 Jak vyplývá z bodů 306 až 327 výše, je na základě lucemburského práva nutné dospět k závěru, že mezi osvobozením příjmů z podílů od daně na úrovni mateřské společnosti a odečitatelností rozdělených příjmů na úrovni její dceřiné společnosti existuje vazba.

341 Uplatnění takového osvobození od daně tak není možné, aniž by bylo předtím ověřeno, že příjmy osvobozené od daně již byly zdaněny. Pokud jde o článek 166 zákona o dani z příjmu, závisí daňový režim použitelný na společnost, která je příjemcem rozdělovaného příjmu, na daňovém režimu společnosti, která tento příjem rozděluje.

342 Z bodů 312 až 327 výše je zřejmé, že v projednávané věci existuje rovněž vazba mezi odečitatelností navýšení půjčky ZORA na úrovni společnosti LNG Supply a osvobozením od daně ve vztahu k příjmům z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídají těmto navýšením, na úrovni společnosti LNG Holding. Tato vazba vyplývá ze samotné struktury financování použité společností Engie a z různých smluv uzavřených mezi společnostmi skupiny Engie, které byly potvrzeny dotčenými daňovými rozhodnutími. Akcie společnosti LNG Supply, v nichž je zahrnuta hodnota navýšení půjčky ZORA, jsou prostřednictvím této půjčky ZORA převáděny ze společnosti LNG Supply na společnost LNG Luxembourg, a prostřednictvím forwardové smlouvy pak ze společnosti LNG Luxembourg na společnost LNG Holding, která nakonec zrušením nabytých akcií dosáhne kapitálového zisku osvobozeného od daně. Totéž platí mezi společnostmi GSTM a CEF, a to přesto, že půjčka ZORA sjednaná ve prospěch první z uvedených společností nebyla přeměněna.

343 Z důvodu zmíněné vazby a posouzení kombinovaného účinku těchto dvou transakcí představují dotčená daňová rozhodnutí odchylku od užšího referenčního rámce. V projednávané věci by osvobození příjmů z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídají navýšením půjčky ZORA, od daně na úrovni společnosti LNG Holding nebylo možné, jelikož tato navýšení byla odečtena jako výdaje na úrovni společnosti LNG Supply.

344 Na základě tohoto kombinovaného účinku Komise správně mohla v bodech 208 a 209 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospět k závěru, že se jedná o odchylku od referenčního rámce tvořeného články 164 a 166 zákona o dani z příjmu.

345 S ohledem na existenci těchto vazeb se tudíž Komise nedopustila nesprávného právního posouzení, pokud na úrovni holdingových společností zohlednila kombinovaný účinek odečitatelnosti příjmu na úrovni dceřiné společnosti a jejich následného osvobození od daně na úrovni mateřské společnosti.

346 Tento závěr není nijak dotčen ani rozhodnutím o španělském systému zdanění leasingu citovaným v bodě 337 výše.

347 Zaprvé je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nemůže rozhodovací praxe Komise v jiných případech ovlivnit platnost rozhodnutí, které je napadeno, kterou lze posuzovat pouze s ohledem na objektivní pravidla Smlouvy (viz rozsudek ze dne 20. září 2019, Havenbedrijf Antwerpen a Maatschappij van de Brugse Zeehaven v. Komise, T-696/17, EU:T:2019:652, bod 68 a citovaná judikatura).

348 Zadruhé nehledě na skutečnost, že Komise nemůže být vázána svou předchozí rozhodovací praxí, z bodů 131 a 140 odůvodnění rozhodnutí o španělském systému zdanění leasingu vyplývá, že ačkoli byl daňový balíček v uvedené věci složen z několika samostatných daňových opatření, nezamýšlela Komise v uvedené věci určit, že španělský systém zdanění leasingu lze považovat za

selektivní pouze za podmínky, že každé z opatření tvořících tento systém, posuzované samostatně, je selektivní. Španělský systém zdanění leasingu sestával z pěti opatření, jejichž kombinované použití nevyplývalo formálně ani věcně z žádného právního předpisu, na rozdíl od projednávané věci, ve které jde o uplatňování článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, jejichž komplementarita v podstatě vyplývá z jejich výkladu ve vzájemném spojení.

349 Ani rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) nelze vykládat tak, že by zohlednění účinků opatření bylo omezeno pouze na posouzení, zda toto opatření není „svévolné nebo obcházející pravidla“.

350 Na jedné straně je třeba uvést, že věci, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), se od projednávané věci podstatně lišily v tom smyslu, že referenčním rámcem, na jehož základě byla určena existence preferenčního zacházení se společnostmi „offshore“, byl samotný dotčený daňový režim.

351 Na druhé straně je třeba uvést, že čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje příčiny a cíle státních zásahů, ale vymezuje je v závislosti na jejich účincích, a tedy nezávisle na použitých prostředcích. Judikatury, o niž se opírá společnost Engie, se přitom lze dovolávat pouze v obdobných sporech, jaké byly předmětem věcí, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732).

iv) K absenci porušení článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, posuzovaných samostatně

352 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že pokud jde o použití článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu v souladu s vnitrostátním právem, musí Komise prokázat, že dotčená daňová rozhodnutí porušují uvedené články.

353 S ohledem na rozsudek ze dne 12. listopadu 2013, MOL v. Komise (T-499/10, EU:T:2013:592) měla podle něj Komise určit existenci selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí s odkazem na ustanovení, na nichž jsou založena, a na základě prokázání, že uvedená rozhodnutí porušují tato ustanovení.

354 Komise trvá na tom, že určení existence selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí není podmíněno ani závěrem o nesprávném uplatnění ustanovení, na jejichž základě byla daňová rozhodnutí přijata, ani konstatováním, že posledně uvedená ustanovení jsou selektivní.

355 V tomto ohledu je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co v projednávané věci tvrdí Lucemburské velkovévodství, není závěr o odchylce od užšího referenčního rámce podmíněn závěrem o porušení článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, posuzovaných samostatně. Naopak tuto odchylku bylo nutné posoudit s ohledem na článek 164 ve spojení s článkem 166 zákona o dani z příjmu, které tvořily užší referenční rámec a vyplývá z nich, že příjmy z podílů nemohou být osvobozeny od daně na úrovni mateřské společnosti, pokud nebyly předtím zdaněny na úrovni její dceřiné společnosti, a naopak.

356 Z bodů 212 a 213 odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že dotčená daňová rozhodnutí představují odchylku od užšího referenčního rámce v tom smyslu, že na jejich základě mohla skupina Engie využít osvobození od daně na úrovni dotyčných holdingových

společností ve vztahu k příjmům, které z hospodářského hlediska odpovídají ziskům, jež byly rozděleny, avšak nikoli zdaněny na úrovni jejich dceřiných společností. Přesně tak tomu bylo v případě půjčky ZORA sjednané ve prospěch společnosti LNG Supply. Společnost LNG Holding totiž využila osvobození od daně pro příjmy z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídaly příjmům, jež si jako výdaje odečetla společnost LNG Supply.

357 Povinnost prokázat, že dotčená daňová rozhodnutí porušují články 164 a 166 zákona o dani z příjmu, nijak nevyplývá ani z rozsudku ze dne 12. listopadu 2013, MOL v. Komise (T-499/10, EU:T:2013:592). Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, ze zmíněného rozsudku lze pouze dovodit, že selektivnost opatření představujícího podporu může být založena diskreční pravomocí svěřenou správnímu orgánu obecně použitelným předpisem, aniž by bylo podstatné, zda byla tato pravomoc skutečně vykonána. Uvedený rozsudek rovněž upřesňuje, že pokud nedošlo k výkonu takové pravomoci, je třeba vycházet z obsahu opatření a na tomto základě posoudit, zda poskytuje příjemci selektivní výhodu.

358 Za těchto okolností je třeba odmítnout argumenty vycházející z tvrzení, že nebylo prokázáno porušení článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, posuzovaných samostatně.

v) K preferenčnímu zacházení poskytnutému skupině Engie na úrovni dotyčných holdingových společností

359 Podle společnosti Engie a Lucemburského velkovévodství, které v tomto smyslu podporuje Irsko, Komise neprokázala, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují skupině Engie preferenční zacházení v porovnání s jinými společnostmi nebo skupinami společností nacházejícími se ve srovnatelné situaci.

360 Podle společnosti Engie Komise nepředložila důkazy o tom, že by existovala odlišná daňová rozhodnutí nebo že by lucemburská daňová správa odmítla vydat takové rozhodnutí společnosti nacházející se ve srovnatelné situaci, nebo že by byla vyměřena daň společnostem uplatňujícím stejnou strukturu, jaká je předmětem dotčených daňových rozhodnutí.

361 V projednávané věci mohla být podle společnosti Engie shledána pouze diskriminace *de facto*, a Komise měla tedy s ohledem na rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), v případě individuálního opatření uplatňujícího obecný režim určit charakteristiky, které jsou pro podniky, jimž byla daňová rozhodnutí vydána, vlastní a specifické a umožňují je odlišit od podniků, které byly údajně vyloučeny.

362 Pokud je neurčila, měla Komise podle ní prokázat, že daňová ustanovení uplatňovaná dotčenými daňovými rozhodnutími mohou, nehledě na svou na první pohled obecnou povahu sama o sobě zvýhodňovat určité podniky na základě charakteristik, které jsou jim vlastní, oproti jiným podnikům nacházejícím se ve srovnatelné situaci.

363 Lucemburské velkovévodství, podporované v tomto smyslu Irskem, dále tvrdí, že jelikož obdobnou strukturu financování, jaká byla posouzena v dotčených daňových rozhodnutích, může vytvořit kterýkoli daňový poplatník, což Komise podle něj uznala, nemůže Komise tvrdit, že dotčená daňová rozhodnutí jsou selektivní.

364 Irsko trvá na tom, že jelikož každá osoba podléhající dani může využít stejný daňový režim jako společnost Engie, pokud vytvoří obdobnou strukturu financování, jaká byla posuzována v dotčených daňových rozhodnutích, nelze učinit závěr o existenci jakékoli diskriminace nebo vyloučení. Komise měla podle názoru Irska prokázat, že jiná skupina společností byla *de iure* nebo *de facto* vyloučena z možnosti využít stejný daňový režim, přestože vytvořila obdobnou finanční strukturu. Jelikož však Komise žádné takové zjištění neučinila, nemůže se podle Irska jednat o rozdílné zacházení zavedené vnitrostátní právem: jediný rozdíl podle názoru Irska spočívá ve způsobu vnitřní organizace, který si daňoví poplatníci zvolili.

365 Podle Komise skutečnost, že stejnou strukturu financování může v zásadě využít kterýkoli subjekt na trhu, nevylučuje, že dotčená daňová rozhodnutí jsou selektivní.

366 V tomto ohledu je třeba připomenout, že relevantní parametr k prokázání selektivnosti určitého opatření spočívá v ověření, zda toto opatření zavádí mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl dotčeného obecného daňového režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, rozlišování, které není odůvodněno povahou ani systematikou tohoto režimu (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 60).

367 Konkrétně podmínka týkající se selektivity je splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se vnitrostátní opatření poskytující daňové zvýhodnění odchyluje od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě a ve svých konkrétních důsledcích vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, přestože se subjekty, které mají z daňového zvýhodnění prospěch, a subjekty, které z něj prospěch nemají, nacházejí s ohledem na cíl uvedeného daňového režimu tohoto členského státu ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 67).

368 Z judikatury rovněž vyplývá, že závěr o selektivitě daňového opatření odchylujícího se od obecného daňového režimu nemůže být podmíněn identifikací konkrétní kategorie podniků, které lze odlišit na základě specifických vlastností. Taková identifikace je naopak relevantní v případě opatření, které není popsáno jako daňové zvýhodnění odchylující se od obecného daňového režimu, nýbrž jako uplatňování „obecného“ daňového režimu spočívajícího na kritériích, která jsou sama o sobě obecné povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 71 až 78).

369 V případě daňového opatření odchylujícího se od obecného režimu nemusí závěr o selektivitě nutně vyplývat ze skutečnosti, že některé podniky nemohou využít výhodu upravenou dotčeným opatřením z důvodu právních, hospodářských nebo praktických omezení, která jim brání provést transakci, na níž závisí poskytnutí výhody, ale může vyplývat z pouhého zjištění, že existuje transakce, která je srovnatelná s transakcí, na níž závisí poskytnutí dotčené výhody, ale nezakládá nárok na tuto výhodu. Z uvedeného vyplývá, že daňové opatření může být selektivní, i když se každý podnik může svobodně rozhodnout uskutečnit transakci, kterou je podmíněno poskytnutí výhody stanovené tímto opatřením (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 80 až 88).

370 V projednávané věci přitom z bodů 205 a 215 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle Komise byl dotyčným holdingovým společnostem přiznán příznivější daňový režim než společnostem, které byly příjemci příjmů z podílů, a tudíž na rozdíl od uvedených holdingových společností podléhaly pravidlům upravujícím osvobození příjmu z podílů od daně a zdanění výplaty rozděleného zisku.

371 Ačkoli osvobození příjmu z podílů od daně na úrovni mateřské společnosti je v čistě interní situaci možné pouze v případě, že jsou rozdělované příjmy zdaněny na úrovni její dceřiné společnosti, v projednávané věci mají dotyčné holdingové společnosti nárok na osvobození od daně ve vztahu k příjmům z podílů, které z hospodářského hlediska odpovídají hodnotě navýšení půjčky ZORA, která byla odečtena jako výdaje na úrovni jejich dceřiných společností. Ve vztahu ke stejné srovnatelné transakci, tedy pobírání příjmu z podílů na základě investice do základního kapitálu dceřiné společnosti, jsou některé mateřské společnosti vyloučeny z možnosti využít daňovou výhodu, na niž mají nárok dotyčné holdingové společnosti.

372 Komise tak právně dostačujícím způsobem prokázala, že dotyčným holdingovým společnostem je poskytováno preferenční daňové zacházení oproti mateřským společnostem, které mohou získat příjmy z podílů, jež nebyly před rozdělením zdaněny.

373 Argumenty předložené společností Engie a Lucemburským velkovévodstvím nemohou tento závěr zpochybnit.

374 Na jedné straně společnost Engie tvrdí, že pokud jde o systém financování dostupný všem, který využily dotyčné holdingové společnosti, měla Komise za účelem určení existence selektivity dotčených daňových rozhodnutí prokázat, že jiným společnostem nacházejícím se ve srovnatelné situaci byl stejný daňový režim odmítnut.

375 I za předpokladu, že by obdobný daňový režim, jaký je umožněn společnostem CEF a LNG Holding, využily i jiné holdingové společnosti využívající finanční strukturu zahrnující poskytnutí půjčky ZORA zprostředkovatelskou společností, svědčila by přitom existence stejných daňových rozhodnutí nanejvýš o tom, že jde o systém podpory, a nikoliv o tom, že se nejedná o diskriminaci.

376 Navíc odůvodnění společnosti Engie vychází z nesprávného předpokladu, že Komise použila jako referenční rámec zvláštní režim zdanění dotyčných holdingových společností vyplývající z dotčených daňových rozhodnutí. Požadavek, aby Komise za účelem prokázání diskriminace identifikovala společnosti, kterým byl odmítnut stejný daňový režim pro stejný systém financování, totiž předpokládá, že by Komise musela použít jako referenční rámec uvedený konkrétní daňový režim.

377 Referenční rámec naopak tvoří články 164 a 166 zákona o dani z příjmu, které upravují zdanění výplaty rozděleného zisku buď na úrovni dceřiné společnosti, nebo na úrovni mateřské společnosti, přičemž dotčená daňová rozhodnutí se od tohoto rámce odchylují.

378 Na druhé straně nemůže obstát ani argument vycházející z tvrzení, že Komise neidentifikovala na základě specifických vlastností žádnou konkrétní kategorii podniků, do níž by spadaly i společnosti skupiny Engie, jakožto kategorii požívající preferenční zacházení.

379 V souladu s bodem 368 výše by totiž identifikace takové kategorie byla nezbytná, pouze pokud by byl jako jediný referenční rámec použit obecný daňový režim.

380 Tak tomu v projednávané věci není, jelikož Komise vycházela při posuzování selektivity dotčených daňových rozhodnutí z nerovného zacházení, které z nich vyplývá v tom smyslu, že přiznávají výhodu dotyčným holdingovým společnostem, a nikoli jiným společnostem nacházejícím se ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl sledovaný užším referenčním rámcem, od něhož se dotčená daňová rozhodnutí odchylují.

381 Komise tedy v napadeném rozhodnutí správně určila, že dotyčným holdingovým společnostem byl poskytnut preferenční daňový režim. Argumenty zpochybňující závěr o odchylce od ustanovení týkajících se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně, a tedy o selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí, je tudíž třeba odmítnout jako neopodstatněné.

vi) Závěr ohledně poskytnutí selektivní výhody skupině Engie na úrovni dotyčných holdingových společností ve světle užšího referenčního rámce

382 Vzhledem k tomu, že na jedné straně Komise prokázala selektivnost dotčených daňových rozhodnutí na základě čtyř směrů odůvodnění, z nichž jeden byl uplatněn podpůrně, a na druhé straně argumenty směřující ke zpochybnění správnosti jednoho z těchto směrů odůvodnění, konkrétně existence selektivní výhody na úrovni dotyčných holdingových společností ve světle užšího referenčního rámce, byly odmítnuty jako neopodstatněné, je třeba z důvodu hospodárnosti řízení v zásadě upustit od posouzení argumentů vznesených proti zbývajícím alternativním směrům odůvodnění, jelikož se staly irelevantními, a to v souladu s judikaturou citovanou v bodech 230 a 231 výše..

383 Nicméně s ohledem na novost odůvodnění, které má prokázat selektivnost dotčených daňových rozhodnutí s ohledem na referenční rámec tvořený ustanovením o zneužití práv, považuje Tribunál za vhodné přezkoumat také opodstatněnost argumentů zpochybňujících toto odůvodnění.

d) K tvrzené neexistenci selektivní výhody ve světle ustanovení o zneužití práv

384 V bodech 289 až 312 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdí, že dotčená daňová rozhodnutí poskytují společnosti Engie selektivní výhodu v důsledku neuplatnění ustanovení o zneužití práv. Jak vyplývá z bodu 290 odůvodnění napadeného rozhodnutí, toto ustanovení má být součástí lucemburského systému zdanění právnických osob.

385 Podle ustanovení o zneužití práv „je zakázáno obcházet nebo snížit daňovou povinnost zneužívajícím uplatňováním forem a možností stanovených v občanském právu“ a „[v] případě zneužití musí být daně vyměřeny stejným způsobem, jako kdyby byla použita právní struktura odpovídající daným transakcím, skutkovým okolnostem a hospodářským okolnostem“.

386 Odkazem na „Engie“, zejména v bodě 162 odůvodnění napadeného rozhodnutí, za účelem označení subjektu, na jehož úrovni je posuzována selektivnost vyplývající z neuplatnění ustanovení o zneužití práv, se v souladu s bodem 16 odůvodnění napadeného rozhodnutí rozumí společnost Engie SA a společnosti, jež posledně uvedená společnost přímo a nepřímo ovládá, kterými jsou v Lucembursku konkrétně dotyčné holdingové společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti.

387 Podle bodů 292 až 298 odůvodnění napadeného rozhodnutí splňuje struktura financování společností Engie čtyři podmínky vyplývající z lucemburské judikatury, s níž Komisi seznámilo Lucemburské velkovévodství v odpovědi ze dne 31. ledna 2018 na dopis ze dne 11. prosince 2017, podle kterých určuje existenci zneužití práva, a to zaprvé použití právní formy soukromého práva, zadruhé snížení daňové zátěže, zatřetí použití nevhodného právního prostředku a začtvrté neexistence důvodů netýkajících se daní.

388 Vedle zjištění, že navýšení půjčky ZORA nebyla zdaněna na úrovni dceřiných společností, zprostředkovatelských společností ani dotyčných holdingových společností, měla Komise v bodech 304 až 310 odůvodnění napadeného rozhodnutí ohledně podmínky týkající se použití vhodného právního prostředku za to, že bylo možné využít jiné způsoby financování, například kapitálové nebo dluhové nástroje, jež by byly v souladu se záměrem lucemburského zákonodárce, jelikož by nevedly k nezdanění příjmů dosažených dceřinými společnostmi.

389 Podle Komise byla jedním z dostupných úvěrových nástrojů půjčka ZORA, již by dceřiné společnosti poskytla přímo její mateřská společnost, bez zapojení zprostředkující společnosti. Komise totiž vykládá článek 22a zákona o dani z příjmu tak, že pokud by byl použitelný na navýšení půjčky ZORA, umožnil by pouze odložení daně z těchto navýšení.

390 Článek 22a druhý pododstavec bod 1 zákona o dani z příjmu, ve znění platném ke dni přijetí dotčených daňových rozhodnutí, jehož výklad ze strany Komise je zpochybňován, stanoví:

„2. Odchylně od čl. 22 odst. 5 nevedou výměny stanovené níže v odstavcích 1 až 4 k vytvoření kapitálových zisků spojených s vyměněným majetkem, s výjimkou případů, kdy by se v případech uvedených v odstavcích 1, 3 a 4 buď věřitel, nebo společník vzdal uplatnění tohoto ustanovení:

1. při přeměně půjčky: přiznání věřiteli cenných papírů představujících základní kapitál dlužníka. V případě přeměny směnitelného kapitalizačního dluhového nástroje, je kapitalizovaný úrok, který se vztahuje na účetní období předcházející přeměně, zdanitelný v okamžiku výměny;

[…]“

391 V souladu s body 278 až 284 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdí, že čl. 22a druhý pododstavec bod 1 zákona o dani z příjmu, který v podstatě stanoví, že při přeměně půjčky nevede přidělení cenných papírů představujících základní kapitál dlužníka věřiteli k realizaci kapitálových zisků, vyjma případů, kdy se věřitel nebo akcionář vzdal použití tohoto ustanovení, není na navýšení půjčky ZORA použitelný. Článek 22a zákona o dani z příjmu totiž podle Komise upřesňuje, že v případě přeměny směnitelného kapitalizačního dluhového nástroje je kapitalizovaný úrok, který se vztahuje na účetní období předcházející přeměně, zdanitelný v okamžiku výměny. Komise zdůrazňuje, že i pokud by byl článek 22a zákona o dani z příjmu na navýšení půjčky ZORA použitelný, nebylo by jeho účinkem trvalé osvobození navýšení půjčky ZORA od daně, ale pouze odklad jejich zdanění.

392 Pokud jde o podmínku týkající se neexistence důvodů nesouvisejících s daněmi, Komise v bodech 306 až 313 odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůrazňuje, že důvodem financování převodu odvětví činnosti prostřednictvím půjčky ZORA poskytnuté zprostředkující společností ve spojení s forwardovou smlouvou uzavřenou s holdingovou společností nemohlo být potenciální snížení rizikového profilu dceřiných společností ani zlepšení výkonnosti a flexibility skupiny. Jediným sledovaným důvodem bylo podle ní dosažení podstatné daňové úspory.

393 Podle Komise je výhoda poskytnutá společnosti Engie neuplatněním ustanovení o zneužití práv selektivní v tom smyslu, že vyplývá z nepoužití zákona, přestože jsou splněny podmínky pro jeho použití, a z podstaty věci tak není dostupná jiným společnostem, jak je uvedeno v bodech 311 a 312 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

1) Úvodní poznámky

394 V napadeném rozhodnutí Komise posuzovala selektivnost dotčených daňových rozhodnutí ve světle ustanovení o zneužití práv, které je nedílnou součástí lucemburského systému zdanění právnických osob.

395 Vzhledem k tomu, že dotčená daňová rozhodnutí neměla být vydána, jelikož byly splněny podmínky pro použití ustanovení o zneužití práv, poskytlo podle Komise Lucemburské velkovévodství společnosti Engie selektivní výhodu. Ta podle Komise spočívá v nepoužití zákona v případě, kdy byly splněny podmínky pro jeho uplatnění, a tudíž „ze své podstaty […] není dostupná jiným společnostem“.

396 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že Lucemburské velkovévodství a společnost Engie ve svých argumentech nezpochybňují vymezení referenčního rámce, který Komise použila pro účely prokázání selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí s ohledem na ustanovení o zneužití práv.

397 Je pravda, že v bodech 290 a 291 odůvodnění napadeného rozhodnutí zmiňuje Komise jako referenční systém „systém zdanění právnických osob v Lucembursku“, jehož hlavním cílem je podle ní „zdanění výnosů společností“ a jehož součástí má být i ustanovení o zneužití práv.

398 Nicméně v bodech 299 až 312 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise zjišťovala odchylku pouze od ustanovení o zneužití práv, přičemž posuzovala, zda jsou v projednávané věci splněny všechny čtyři kumulativní podmínky.

399 Jinak řečeno, argumenty, jež ve svých podáních vznesly společnost Engie a Lucemburské velkovévodství s cílem zpochybnit závěry obsažené v bodech 171 až 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde Komise dokládá selektivnost dotčených daňových rozhodnutí na úrovni dotyčných holdingových společností s ohledem na „lucemburský systém zdanění právnických osob“, nemohou obstát s cílem zpochybnit v rámci těchto žalobních důvodů zjištění Komise ohledně existence odchylek pouze s ohledem na ustanovení týkající se zneužití práv. To platí, zejména pokud jde o argumenty, kterými Lucemburské velkovévodství a společnost Engie vytýkají Komisi, že neurčila existenci odchylky od ustanovení tvořících lucemburský systém zdanění právnických osob, jak jsou popsána v bodech 78 až 81 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale od údajného cíle uvedeného referenčního rámce.

400 „Základní zásad[a] systému zdanění právnických osob v Lucembursku“, na kterou Komise odkazuje v bodě 305 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v části týkající se zneužití práv, je použita nikoliv k určení existence odchylky od této „zásady“, nýbrž k ověření, zda je daňový režim schválený dotčenými daňovými rozhodnutími v souladu se záměrem lucemburského zákonodárce. Tato „zásada“ tak byla uplatněna za jiným účelem, než jaký Komise sledovala v bodech 171 až 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

401 Na druhou stranu Lucemburské velkovévodství a společnost Engie zpochybňují zaprvé posouzení kritérií, která musí být splněna, aby bylo možné učinit závěr o zneužití práv podle lucemburského práva, a zadruhé existenci preferenčního zacházení. Před posouzením opodstatněnosti argumentů vznesených v tomto ohledu je nicméně třeba nejprve posoudit argumenty, kterými Lucemburské velkovévodství zpochybňuje přípustnost odůvodnění založeného na ustanovení o zneužití práv.

2) K tvrzené novosti odůvodnění založeného na ustanovení o zneužití práv

402 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že odůvodnění Komise, podle kterého došlo k poskytnutí selektivní výhody z důvodu odchylky od ustanovení o zneužití práv, je „nepřípustné“. Podle něj Komise tuto námitku ve správním řízení pouze zmínila, avšak dále se jí nezabývala.

403 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že z pohledu uplatnění ustanovení o zneužití práv se rozhodnutí o zahájení řízení netýkalo osvobození příjmu z podílů od daně na úrovni holdingových společností, ale odečitatelnosti navýšení na úrovni dceřiných společností. Podle jeho názoru nebyly mezery v rozhodnutí o zahájení řízení v tomto směru nijak odstraněny ani dopisem Komise ze dne 11. prosince 2017.

404 K tomu je třeba uvést, že již v rozhodnutí o zahájení řízení Komise tvrdila, že toto ustanovení není použitelné, jak vyplývá z bodu 204 výše. Navíc, ačkoli Komise v dopise ze dne 11. prosince 2017 neshrnula systematicky svou argumentaci, pokud jde o nepoužití ustanovení o zneužití práv, vyzvala znovu účastníky řízení, aby předložili doplňující připomínky k tomuto bodu.

405 Argument Lucemburského velkovévodství, podle kterého je odůvodnění Komise založené na ustanovení o zneužití práv nové a který směřuje ke zpochybnění „přípustnosti“ uvedeného odůvodnění, je tedy třeba zamítnout jako neopodstatněný.

3) K odchylce od ustanovení o zneužití práv

406 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie zpochybňují použitelnost ustanovení o zneužití práv v projednávané věci. Kromě toho, že Komise podle jejich názoru měla za účelem prokázání selektivnosti v tomto ohledu vycházet ze správní praxe lucemburských daňových orgánů, Lucemburské velkovévodství a společnost Engie vytýkají Komisi, že se dopustila v několika případech nesprávného právního posouzení při uplatňování kritérií, která musí být podle lucemburského práva splněna, aby mohlo být důvodně použito ustanovení o zneužití práv. Jelikož podle Lucemburského velkovévodství a společnosti Engie tato kritéria nebyla splněna, nemohly lucemburské orgány rozhodnout, že jde o zneužití práv, a nelze tudíž shledat odchylku od tohoto ustanovení. V každém případě, pokud by ustanovení o zneužití práv bylo použitelné, Lucemburské velkovévodství a společnost Engie zdůrazňují na jedné straně, že Komise neprokázala preferenční zacházení se společnostmi skupiny Engie, a na druhé straně, že zákaz struktury financování z důvodu její tvrzené zneužívající povahy by znamenal porušení svobody usazování.

407 Komise zejména tvrdí, že v projednávané věci jsou splněna čtyři kritéria pro určení existence zneužití práv, která vyplývají z lucemburské praxe. Podle ní je zřejmé, že společnosti ze skupiny, které byly zapojeny do této struktury, dosáhly osvobození svých zisků od daně, zatímco transakce, které jsou z hospodářského hlediska rovnocenné a byly uskutečněny bez takové struktury, zdaněny byly.

i) K tvrzenému nezohlednění správní praxe lucemburských daňových orgánů

408 Předně je třeba uvést, že ze spisů vedených ve spojených věcech T-516/18 a T-525/18 nevyplývá, že by Lucemburské velkovévodství nebo společnost Engie v průběhu správního řízení informovaly Komisi o lucemburské správní praxi, již by bylo případně potřebné znát, aby mohla být vyloučena selektivnost dotčených daňových rozhodnutí v tomto ohledu.

409 Nehledě na toto konstatování je třeba uvést, že Komise správně odkázala jednak na služební zprávu lucemburské daňové správy z roku 1989 a jednak na judikaturu lucemburských soudů, z nichž dovodila čtyři kritéria, která musí být splněna, aby bylo možné podle lucemburského práva učinit závěr o zneužití práv, jak vyplývá z bodů 293 až 298 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Kromě toho se podle Komise zohlednění správní praxe nezdálo být potřebné, jelikož ustanovení o zneužití práv nevyvolává v projednávané věci žádné výkladové obtíže.

ii) K posouzení kritérií odůvodňujících použití ustanovení o zneužití práv

410 Účastníci řízení se shodují, pokud jde o kritéria, jež musí být splněna, aby bylo možné podle lucemburského práva učinit závěr o zneužití práv. S ohledem na body 301 až 306 odůvodnění napadeného rozhodnutí a rozsudek Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg (Správní soud Lucemburského velkovévodství, Lucembursko) ze dne 7. února 2013, který tvoří přílohu k žalobě ve věci T-516/18, je takové zjištění podmíněno splněním čtyř kritérií, kterými jsou použití forem nebo institutů soukromého práva, snížení daňové zátěže, použití nevhodného právního prostředku a neexistence důvodů nesouvisejících s daněmi.

411 Pokud jde o první kritérium, je v projednávané věci nesporné, že společnost Engie použila formy soukromého práva, které byly potvrzeny dotčenými daňovými rozhodnutími. Jak bylo uvedeno v bodě 34 výše, v dotčených daňových rozhodnutích je totiž popsána řada transakcí tvořících jeden celek, v jehož rámci provedly společnosti LNG Supply a GSTM jedinou transakci, a to v případě prvně uvedené společnosti vnitroskupinový převod činností souvisejících s LPG a v případě druhé společnosti vnitroskupinový převod činností souvisejících s financováním a finanční správou, jejíž financování bylo rovněž zajištěno v rámci téže skupiny. Tyto transakce byly od začátku zamýšleny tak, že budou uskutečněny ve třech po sobě následujících, avšak vzájemně propojených krocích, do nichž budou zapojeny dotyčné holdingové společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti.

412 Na druhé straně společnost Engie a Lucemburské velkovévodství zpochybňují posouzení ostatních tří kritérií, která musí být splněna, aby mohlo být podle lucemburského práva konstatováno zneužití práv.

– *Ke kritériu týkajícímu se snížení daňové zátěže*

413 Pokud jde o druhé kritérium, Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že dotčená daňová rozhodnutí nevedla ke snížení daňové zátěže, již nesou dceřiné společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dotyčné holdingové společnosti.

414 V této souvislosti je však třeba podotknout, stejně jako uvádí Komise v bodě 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že uvedená struktura ve skutečnosti vedla k tomu, že navýšení půjčky ZORA nebyla vůbec zdaněna, a to ani na úrovni dceřiných společností, ani na úrovni zprostředkovatelských společností, ani na úrovni dotyčných holdingových společností.

415 Zatímco v prvním kroku si mohou dceřiné společnosti odečíst navýšení půjčky ZORA od svého zdanitelného příjmu, s výjimkou marže dohodnuté s daňovou správou, zprostředkovatelské společnosti následně nejsou zdaněny ve vztahu k těmto navýšením, jelikož jim na základě forwardové smlouvy uzavřené s dotyčnými holdingovými společnostmi vznikne při přeměně dotčených půjček ZORA ztráta ve stejné výši, která v jejich účetnictví neutralizuje kapitálový zisk odpovídající uvedeným navýšením.

416 Konečně dotyčné holdingové společnosti mají na základě dotčených daňových rozhodnutí nárok na osvobození příjmu z podílů od daně, které bylo v projednávané věci uplatněno na příjmy, jež z hospodářského hlediska odpovídají navýšením půjčky ZORA, jak potvrdilo Lucemburské velkovévodství na ústním jednání.

417 Pro dosažení tohoto daňového výsledku hrají rozhodující roli zprostředkovatelské společnosti. Zatímco z hlediska finanční transakce se mohou ve struktuře financování zavedené společností Engie jevit jako nadbytečný článek, z daňového hlediska jsou jeho zásadním prvkem, na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a společnost Engie.

418 Z pohledu finanční transakce poskytují zprostředkovatelské společnosti ve vztahu k dceřiným společnostem financování dotčené půjčky ZORA a po její přeměně obdrží akcie, v jejichž hodnotě je zahrnuta nominální hodnota uvedené půjčky ZORA a rovněž navýšení půjčky ZORA.

419 Ve vztahu k dotyčným holdingovým společnostem pak zprostředkovatelské společnosti obdrží při poskytnutí dotčené půjčky ZORA její nominální hodnotu a při přeměně uvedené půjčky ZORA zajišťují převod vlastnického práva k akciím vydaným dceřinými společnostmi, v jejichž hodnotě je zahrnuta nominální hodnota půjčky ZORA a rovněž navýšení půjčky ZORA.

420 Zprostředkovatelské společnosti tedy pouze provádějí finanční transakce, o kterých rozhodly dotyčné holdingové společnosti, za účelem převodu odvětví činnosti na dceřiné společnosti.

421 Z daňového hlediska na jedné straně zprostředkovatelské společnosti ve skutečnosti nepodléhají žádnému zdanění ve vztahu k navýšením půjčky ZORA. Ačkoli zprostředkovatelské společnosti vykáží v okamžiku přeměny uvedených půjček ZORA kapitálový zisk odpovídající navýšením půjčky ZORA, vznikne jim zároveň na základě forwardové smlouvy ztráta ve stejné výši, jako je výše uvedených navýšení.

422 Tak tomu bylo zejména ke dni přeměny části půjčky ZORA poskytnuté ve prospěch společnosti LNG Supply. Vzhledem k tomu, že se společnost LNG Luxembourg nerozhodla využít článek 22a zákona o dani z příjmu, vykázala ve svém účetnictví kapitálový zisk, který byl neutralizován na základě uplatnění forwardové smlouvy uzavřené se společností LNG Holding, jak potvrdilo Lucemburské velkovévodství na ústním jednání. Pokud by nebyla uzavřena forwardová smlouva, musely by zprostředkovatelské společnosti odvést daň z navýšení půjčky ZORA.

423 Na druhé straně zprostředkovatelské společnosti umožňují, přinejmenším na první pohled, výhodně oddělit zisk dosažený dotyčnými holdingovými společnostmi v důsledku zrušení části akcií nabytých na základě forwardové smlouvy od zisku odpovídajícího navýšením půjčky ZORA, díky čemuž může být uplatněn článek 166 zákona o dani z příjmu. Jelikož totiž navýšení půjčky ZORA nelze považovat za příjem z podílů ve smyslu článku 166 zákona o dani z příjmu, nemohl by na základě posledně uvedeného ustanovení vzniknout nárok na osvobození od daně ve vztahu k těmto navýšením.

424 Jinými slovy s ohledem na půjčku ZORA poskytnutou společnosti LNG Supply umožňuje zapojení společnosti LNG Luxembourg jakožto zprostředkovatelské společnosti, aby společnost LNG Holding vydávala příjem dosažený zrušením akcií společnosti LNG Supply za příjem z podílů, ačkoli tento příjem v podstatě odpovídá navýšením půjčky ZORA. Takového výsledku by nebylo možné dosáhnout, pokud by byla smlouva o půjčce ZORA uzavřena přímo mezi společnostmi LNG Supply a LNG Holding.

425 Jak tvrdí Komise v bodě 304 odůvodnění napadeného rozhodnutí a na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a společnost Engie, uzavření smlouvy o půjčce ZORA mezi dvěma společnostmi nemůže vést ke stejnému daňovému výsledku, jakého bylo dosaženo tím, že do dotčené struktury financování byly zapojeny zprostředkovatelské společnosti.

426 Je pravda, že pokud by byla smlouva o půjčce ZORA uzavřena mezi dceřinou společností a její mateřskou společností, byla by navýšení půjčky ZORA odečitatelná na úrovni dceřiné společnosti, s výjimkou marže dohodnuté s lucemburskou daňovou správou.

427 Avšak na úrovni mateřské společnosti by tato navýšení musela být zdaněna, a to buď při přeměně dotčené půjčky ZORA, nebo později podle toho, zda by byla využita možnost stanovená v článku 22a zákona o dani z příjmu.

428 Na jedné straně, ačkoli si společnost, která je držitelem přeměněných akcií, může v okamžiku přeměny půjčky ZORA zvolit použití článku 22a zákona o dani z příjmu, aby nemusela v okamžiku přeměny odvést daň a zajistila tak daňovou neutralitu dané transakce, nelze tentýž článek vykládat tak, že realizovaný kapitálový zisk nebude zdaněn v budoucnu.

429 Takový výklad potvrzuje i oběžník lucemburské daňové správy ze dne 27. listopadu 2002, ve kterém se uvádí, jak vyplývá z bodu 283 odůvodnění napadeného rozhodnutí a citace v poznámce pod čarou 288, že „[c]ílem článku 22a [zákona o dani z příjmu] je určit ty výměny cenných papírů, které je možno uskutečnit v rámci daňové neutrality“ a že [c]ílem článku 22a [zákona o dani z příjmu] však není trvale vyloučit kapitálové zisky, které by bez uvedeného opatření byly pro prodávajícího zdanitelné, nýbrž odložit jejich zdanění“.

430 Navíc v návrhu zákona ze dne 17. července 2018, kterým se do lucemburského práva provádí směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1), na nějž odkazuje ve svých podáních společnost Engie, se uvádí, že „cílem [článku 22a zákona o dani z příjmu] je umožnit daňovým poplatníkům odložit v definovaných situacích zdanění kapitálových zisků vzniklých při výměně cenných papírů“. Tento návrh byl sice předložen až po vydání napadeného rozhodnutí, nicméně z něj lze dovodit postoj lucemburského zákonodárce, pokud jde o zamýšlený smysl tohoto článku.

431 Na druhé straně by v případě přímého sjednání půjčky ZORA nemohl být příjem získaný mateřskou společností v důsledku zrušení části akcií předmětem osvobození od daně podle článku 166 zákona o dani z příjmu, byť není podle článků 166 a 22a zákona o dani z příjmu formálně vyloučen.

432 Opačný výklad by byl totiž v rozporu s účelem článku 22a zákona o dani z příjmu, kterým je, jak zdůrazňuje lucemburská daňová správa v oběžníku ze dne 27. listopadu 2002, odložit zdanění případných kapitálových zisků, nikoli trvale upustit od jejich zdanění.

433 Takový výklad ostatně v zásadě vyplývá z vysvětlení, které během správního řízení poskytlo Lucemburské velkovévodství v dopise Komisi ze dne 31. ledna 2018.

434 Pokud jde o otázku, zda je půjčka ZORA účastnickým nástrojem ve smyslu článku 166 zákona o dani z příjmu a cenným papírem ve smyslu článku 164 zákona o dani z příjmu, Lucemburské velkovévodství jasně uvedlo, že „půjčky ZORA poskytnuté společnostmi [LNG Supply] a [GSTM] musí být nadále považovány za smlouvy o půjčce a jsou *de facto* vyloučeny z působnosti článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, které se vztahují na příjmy z podílů“.

435 Jinak řečeno, pokud jak tvrdilo Lucemburské velkovévodství v průběhu správního řízení, musí být půjčka ZORA nadále považována za smlouvu o půjčce, vyplývá z toho, že na příjmy získané na základě takové smlouvy nelze uplatnit osvobození od daně na základě článku 166 zákona o dani z příjmu, který se vztahuje na příjem z podílů.

436 Komise tak nepochybila, když dospěla k závěru, že kritérium snížení daňové zátěže je v projednávané věci splněno.

– *Ke kritériu týkajícímu se použití nevhodného právního prostředku*

437 Pokud jde o třetí kritérium, tedy použití nevhodného právního prostředku, Lucemburské velkovévodství a společnost Engie trvají na tom, že v tomto případě bylo vhodné využít pro účely převodu dotyčných odvětví činnosti na dceřiné společnosti nepřímou půjčku ZORA, která je spojena se zapojením zprostředkovatelské společnosti.

438 Tato struktura financování je na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, podle jejich názoru přiměřená a není rovnocenná jiným způsobům financování, jako je dluhové nebo kapitálové financování. Společnost Engie zdůrazňuje, že v případě kapitálového vkladu by byly dceřiné společnosti překapitalizovány a nebylo by možné využít pákový efekt a dostatečný prostor pro vyjednávání s nezávislými investory. Obdobně v případě dluhového financování by musely dceřiné společnosti splácet takové financování v hotovosti, což v případě půjčky ZORA neplatí.

439 V každém případě se společnost Engie dovolává práva zvolit si takový způsob financování, který je spojen s nejnižším zdaněním, a vytýká Komisi, že pro účely závěru o nevhodnosti použité struktury financování autoritativně uplatnila vlastní výklad záměru lucemburského zákonodárce, když nesprávně odkazuje na cíl lucemburského systému zdanění právnických osob.

440 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že podle dopisu Lucemburského velkovévodství ze dne 31. prosince 2018, citovaného v bodě 297 odůvodnění napadeného rozhodnutí, se podmínka týkající se použití nevhodného právního prostředku vztahuje na právní situaci, kdy daňový poplatník zvolí prostředek, který je v přímém rozporu se zjevným záměrem zákonodárce, který odpovídá účelu nebo duchu zákona.

441 V této souvislosti složitá struktura financování zavedená společností Engie, ze které vychází dotčená daňová rozhodnutí, skutečně umožňuje financovat převod odvětví činnosti na dotyčné dceřiné společnosti, avšak zároveň vede k tomu, že nejsou vůbec zdaněna navýšení půjčky ZORA, jak správně uvedla Komise správně v bodech 304 a 305 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

442 Způsob financování, který zvolila společnost Engie, tudíž nelze považovat za vhodný, jelikož je v přímém rozporu se záměrem lucemburského zákonodárce, kterým v daňové oblasti logicky nemůže být podpora složitých struktur financování, jež ve skutečnosti vedou k dvojímu nezdanění rozdělovaných příjmů jak na úrovni dceřiné společnosti, tak na úrovni její mateřské společnosti.

443 V tomto smyslu se Komise nedopustila nesprávného právního posouzení, když v bodě 305 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že daňový režim potvrzený dotčenými daňovými rozhodnutími je v přímém rozporu se základní zásadou lucemburského systému zdanění právnických osob, podle které musí být zisky dosažené společností a vykázané v jejím účetnictví v zásadě zdaněny. Tato zásada vyplývá ze znění ustanovení ve vzájemném spojení tvořících lucemburský systém zdanění právnických osob, popsaných v bodech 78 až 81 bodě odůvodnění napadeného rozhodnutí.

444 Komisi přitom nelze vytýkat, že svévolně definovala cíl lucemburského systému zdanění právnických osob, ani že v podstatě namísto záměru lucemburského zákonodárce uplatňuje svůj záměr.

445 K dispozici byly jiné snadno dostupné způsoby financování, které jak Komise správně uvádí v bodech 304 a 310 odůvodnění napadeného rozhodnutí, mohly zajistit financování převodu dotyčných odvětví činnosti na dceřiné společnosti a zároveň by vedly k dosažení zdanitelného zisku na úrovni dceřiných společností, zprostředkovatelských společností nebo případně holdingových společností, podle daných okolností.

446 V první řadě mohly dceřiné společnosti využít kapitálový nástroj a jeho prostřednictvím získat dodatečný vlastní kapitál ve stejné výši, jakou činí nominální hodnota dotčené půjčky ZORA v projednávané věci. V takovém případě by zisky dceřiných společností byly s ohledem na články 164 a 166 zákona o dani z příjmu zdaněny buď na úrovni dceřiných společností, nebo na úrovni dotyčných holdingových společností.

447 Dále, pokud by byl převod odvětví činnosti financován nekapitalizovanou půjčkou od společnosti ze skupiny, byly by zisky dosažené dceřinými společnostmi během trvání půjčky rovněž zdaněny na úrovni posledně uvedených společností. Kromě toho by úroky z půjčky byly sice odečitatelné na úrovni dceřiných společností, avšak podléhaly by dani buď na úrovni zprostředkovatelských společností, nebo na úrovni dotyčných holdingových společností, podle toho, které společnosti by v takovém případě byly věřiteli.

448 Konečně, totéž by s ohledem na body 425 až 435 výše platilo v případě, že by byla uzavřena smlouva o půjčce ZORA přímo mezi dceřinými společnostmi a dotyčnými holdingovými společnostmi, jak správně uvedla Komise v bodě 304 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a společnost Engie.

449 V projednávané věci tudíž existovaly jiné právní prostředky, které bylo možné považovat za vhodné pro účely financování převodu odvětví činnosti na dceřiné společnosti.

– *Ke kritériu týkajícímu se neexistence důvodů nesouvisejících s daněmi*

450 Pokud jde o toto poslední kritérium, Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že finanční transakce nesledovala výlučně daňový cíl a byla podložena platnými ekonomickými důvody. Podle společnosti Engie bylo financování této činnosti prostřednictvím nepřímé půjčky ZORA totiž odůvodněné z ekonomického hlediska.

451 Z pravidla proti zneužívání daňového režimu obsaženého ve směrnici 2016/1164 podle Lucemburského velkovévodství vyplývá, že transakce není považována za zneužívající, pokud byla uskutečněna z platných hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu, odhlédneme-li od skutečnosti, že pravidlo proti zneužívání daňového režimu bylo do směrnice o mateřských a dceřiných společnostech doplněno až po novelizaci v roce 2015.

452 Obdobně podle jeho názoru nemůže Komise založit svůj závěr, že transakce je zneužívající, pouze na zapojení zprostředkovatelských společností a použití složitých finančních produktů. To platí tím spíše, že podle Lucemburského velkovévodství a společnosti Engie může půjčka ZORA realizovaná mezi dvěma společnostmi bez zapojení zprostředkovatelské společnosti vést na základě článku 22a zákona o dani z příjmu ke stejnému výsledku.

453 V tomto ohledu Lucemburské velkovévodství a společnost Engie nejprve usilovaly o prokázání, že by zejména financování prostřednictvím kapitálového vkladu nebylo použitelným nástrojem financování z důvodu, že by zvýšilo finanční riziko dceřiných společností. Nepředložily totiž v průběhu soudního řízení žádné důkazy, které by dokládaly, že alternativní způsoby financování zmíněné Komisí v bodech 304, 309 a 310 odůvodnění napadeného rozhodnutí, včetně kapitálového vkladu, by znamenaly pro dceřiné společnosti vyšší rizika, než jaká nesou v rámci finančního uspořádání schváleného dotčenými daňovými rozhodnutími.

454 Pokud by byl proveden kapitálový vklad do výše nominální hodnoty dotčené půjčky ZORA, dceřiná společnost by byla *a priori* schopna financovat převedenou činnost, přičemž by nesla stejné riziko jako v případě, že by byla navýšení půjčky ZORA záporná.

455 V případě zvýšení základního kapitálu by totiž dceřiné společnosti mohly využít vlastní kapitál ve výši odpovídající půjčce, kterou obdržely v rámci půjčky ZORA poskytnuté zprostředkovatelskými společnostmi.

456 I v případě tohoto kapitálového vkladu by byly vydány nové akcie stejně jako v případě splacení půjčky ZORA. Kromě toho, pokud by byla navýšení půjčky ZORA kladná, zahrnovaly by akcie vydané při přeměně dotčené půjčky ZORA nominální částku půjčky a rovněž uvedená navýšení na rozdíl od prostého zvýšení základního kapitálu, které by bylo provedeno pouze do výše nominální částky půjčky, takže argument vycházející z rizika překapitalizování nemůže obstát.

457 Stejně tak, jak správně zdůrazňuje Komise v bodě 309 odůvodnění napadeného rozhodnutí, i v případě ztrát by byl počáteční kapitál dceřiné společnosti dotčen stejným způsobem jak při použití kapitálového vkladu, tak při použití půjčky ZORA, pokud by ztráty přesáhly výši vkladu nebo nominální hodnotu této půjčky ZORA.

458 Mimoto i dotyčné holdingové společnosti nesou stejné finanční riziko jak v případě kapitálového vkladu, tak v případě nepřímého poskytnutí půjčky ZORA, jako je tomu v projednávané věci. U kapitálového vkladu by se v případě ztráty přesahující výši tohoto kapitálového vkladu snížila

odpovídajícím způsobem hodnota akcií, a u půjčky ZORA by v případě záporné hodnoty navýšení půjčky ZORA nesl emitent riziko, že se hodnota jeho pohledávky sníží, a případně bude nižší, než je nominální hodnota dotčené půjčky ZORA.

459 Ačkoli tedy nelze daňovému poplatníkovi vytýkat, že si zvolil právní prostředek podléhající nejnižší dani, neplatí to v případě, kdy byl takový prostředek zvolen z čistě daňových důvodů a ve skutečnosti vede k úplné absenci zdanění, a zároveň existují i jiné vhodné prostředky.

460 Argument vycházející z tvrzení, že bylo zvoleno financování, kdy protiplnění závisí na výkonnosti dceřiných společností, je tudíž třeba rovněž odmítnout.

461 Je sice pravda, že v rámci půjčky ZORA získá společnost, která půjčku poskytuje, tím vyšší protiplnění, čím vyššího zisku dosáhne upisující společnost, takové protiplnění závislé na výkonnosti lze však získat i při financování formou kapitálového vkladu, přičemž v takovém případě se tato skutečnost odrazí jednoduše ve vyšším zisku určeném k rozdělení.

462 Stejně tak, pokud by bylo použití půjčky ZORA odůvodněno pouze záměrem zvolit nástroj financování, kdy protiplnění závisí na výkonnosti dceřiných společností, bylo by takového cíle možné dosáhnout i přímou půjčkou ZORA namísto nepřímé půjčky ZORA, která na rozdíl od prvně uvedené půjčky vede k téměř úplné absenci zdanění navýšení půjčky ZORA na úrovni dceřiných společností, jak vyplývá z bodů 448 a 449 výše.

463 Argumenty předložené k prokázání důvodů nesouvisejících s daněmi je tudíž třeba zamítnout jako neopodstatněné.

– *K preferenčnímu zacházení poskytnutému společnostem skupiny Engie*

464 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie v každém případě tvrdí, že pokud je ustanovení o zneužití práv použitelné, Komise nijak neprokázala, že bylo skupině Engie poskytnuto preferenční zacházení v porovnání s jinými společnostmi nacházejícími se ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

465 Zákaz struktury financování z důvodu její tvrzené zneužívající povahy by dále podle Lucemburského velkovévodství představoval porušení svobody usazování zakotvené v článku 49 SFEU.

466 V tomto ohledu je třeba připomenout, že relevantní parametr k prokázání selektivnosti určitého opatření spočívá v ověření, zda toto opatření zavádí mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl dotčeného obecného daňového režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, rozlišování, které není odůvodněno povahou ani systematikou tohoto režimu (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 60).

467 Konkrétně podmínka týkající se selektivity je splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se vnitrostátní opatření poskytující daňové zvýhodnění odchyluje od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě a v konkrétních důsledcích vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, přestože se subjekty, které mají z daňového zvýhodnění prospěch, a subjekty, které z něj prospěch nemají, nacházejí s ohledem na cíl

uvedeného daňového režimu tohoto členského státu ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 67).

468 Jelikož jsou však v projednávané věci splněna kritéria nezbytná k tomu, aby byl učiněn závěr o existenci zneužití práv, je nesporné, že neuplatněním ustanovení o zneužití práv v dotčených daňových rozhodnutích bylo skupině Engie poskytnuto preferenční daňové zacházení, jak Komise správně zdůraznila v bodě 312 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

469 S ohledem na cíl sledovaný ustanovením o zneužití práv, kterým je předcházet zneužívajícím jednáním v daňové oblasti, se společnost Engie a zejména dotyčné holdingové společnosti nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako ostatní daňoví poplatníci v Lucembursku, kteří nemohou legitimně očekávat, že ani ve vztahu k nim nebude použito ustanovení o zneužití práv v případech, kdy by byly splněny podmínky pro jeho uplatnění.

470 Existence diskriminace je o to zřejmější, že lucemburská daňová správa již ustanovení o zneužití práv v minulosti použila. V rozsudku ze dne 7. února 2013, který tvoří přílohu žaloby ve věci T-516/18, tak Cour administrative du Grand-Duché du Luxembourg (Správní soud Lucemburského velkovévodství) potvrdil rozsudek soudu prvního stupně ve sporu mezi ředitelem odboru přímých daní a společností, který se týkal použití ustanovení o zneužití práv na tuto společnost.

471 Lucemburská daňová správa tedy vyhradila nepoužití ustanovení o zneužití práv jen skupině Engie.

472 Komise tudíž právně dostačujícím způsobem prokázala odchylku od referenčního rámce představovaného ustanovením o zneužití práv.

– *K tvrzenému porušení svobody usazování*

473 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že zákaz určitého finančního uspořádání z důvodu jeho tvrzené zneužívající povahy by představoval porušení svobody usazování ve smyslu článku 49 SFEU.

474 Je třeba poznamenat, že vzhledem k tomu, že dotčená situace je čistě vnitrostátní povahy, není článek 49 SFEU v zásadě použitelný. Navíc, i kdyby se svoboda usazování uplatnila, mohlo by být případně zjištěné omezení odůvodněno cílem předcházet zneužívání práv jako takovým (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 177).

475 V unijním právu totiž existuje obecná právní zásada, podle níž se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem unijního práva. Tato zásada má zejména předcházet tomu, aby hospodářské subjekty učinily pouze formální či umělé operace, jež postrádají jakékoliv hospodářské a obchodní odůvodnění a jejichž hlavním účelem je získání neoprávněné výhody (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, body 96 a 125).

476 Tak je tomu přesně v případě umělé konstrukce, v jejímž rámci není zaplacena daň z příjmů v důsledku začlenění konduitní entity do struktury skupiny mezi společnost, která příjmy vyplácí, a společnost, která je jejich skutečným vlastníkem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, spojené věci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 127).

477 Komise tak správně prokázala selektivnost dotčených daňových rozhodnutí z důvodu, že se tato rozhodnutí odchýlila od použití ustanovení o zneužití práv v případě, kdy byly splněny podmínky pro jeho použití.

478 První a druhý žalobní důvod ve věci T-516/18 a druhý a třetí žalobní důvod ve věci T-525/18, vycházející z tvrzení, že Komise nesprávně určila existenci selektivnosti dotčených daňových rozhodnutí ve světle užšího referenčního rámce a ustanovení o zneužití práv, je tudíž třeba zamítnout jako neopodstatněné, aniž je v každém případě nutné vyslovit se k opodstatněnosti argumentů zpochybňujících zbývající směry odůvodnění.

6. Ke čtvrtému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18, vycházejícímu z nesprávné kvalifikace dotčených daňových rozhodnutí jako individuálních podpor

479 Společnost Engie zdůrazňuje, že existenci selektivnosti individuálního daňového rozhodnutí lze určit pouze na základě textů a správní praxe, které se vztahují na dotčený daňový předpis.

480 Přitom pokud Komise zohlednila texty a správní praxi vztahující se na dotčená daňová rozhodnutí, měla podle společnosti Engie určit režim podpory stejně jako v rozhodnutí Komise (EU) 2016/1699 ze dne 11. ledna 2016 o režimu státní podpory v podobě zdanění nadměrného zisku SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Belgií (Úř. věst. 2016, L 260, s. 61).

481 Společnost Engie totiž zdůrazňuje, že stejnou strukturu financování využívají i jiné společnosti na základě stejných předběžných daňových rozhodnutí, což údajně potvrzují vyjádření člena Komise odpovědného za hospodářskou soutěž.

482 Kromě toho podle jejího tvrzení Komise v napadeném rozhodnutí uznala, že struktury financování schválené dotčenými daňovými rozhodnutími „může využít kterákoli skupina v Lucembursku“ a je možné, aby „daná kategorie podniků – skupiny podniků využívající přímou půjčku ZORA – [měla] rovněž nárok na stejný daňový režim“.

483 V replice společnost Engie dodává, že Komise měla prokázat, že ustanovení, na nichž jsou založena dotčená daňová rozhodnutí, mohla sama o sobě bez ohledu na svou obecnou povahu, zakládat poskytnutí selektivní výhody.

484 Pokud jde o existenci možného režimu podpory, Komise na jedné straně zdůrazňuje, že skupiny společností využívající přímou půjčku ZORA nemají nárok na stejný daňový režim jako skupina Engie, jak je výslovně uvedeno v napadeném rozhodnutí. Na druhé straně Komise tvrdí, že jí nelze bránit v tom, aby určila existenci individuální podpory, i když je tato podpora součástí režimu s širší působností. Odkaz na rozhodnutí vydané ve věci týkající se belgického režimu osvobození nadměrného zisku od daně a postup, který Komise uplatnila v uvedeném rozhodnutí, je tedy podle ní bezpředmětný.

485 V tomto ohledu, nehledě na otázku existence totožných daňových rozhodnutí, je třeba zdůraznit, že Komise může rozhodnout, že opatření, kterým se provádí obecný režim, představuje individuální podporu, aniž by musela nejprve prokázat, že ustanovení, na nichž je tento režim založen, představují režim podpory, i kdyby tomu tak skutečně bylo (obdobně viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63).

486 Mimoto z bodů 382 a 477 výše jasně vyplývá, že Komise právně dostačujícím způsobem prokázala, že dotčenými daňovými rozhodnutími byla dotyčným holdingovým společnostem poskytnuta selektivní výhoda v tom smyslu, že tato rozhodnutí představují odchylku od článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, jakož i od ustanovení o zneužití práv.

487 Komise se tedy nedopustila nesprávného právního posouzení, když posoudila dotčená daňová rozhodnutí jako individuální podporu.

488 Čtvrtý žalobní důvod ve věci T-525/18 je tak třeba zamítnout jako neopodstatněný.

7. K sedmému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a pátému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, předloženým podpůrně a vycházejícím z nesprávného právního posouzení, pokud jde o povinnost vrátit údajně poskytnuté podpory

489 Podle Lucemburského velkovévodství a společnosti Engie Komise porušila obecné zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tím, že v článku 2 napadeného rozhodnutí uložila navrácení podpory.

490 Především Lucemburské velkovévodství a společnost Engie tvrdí, že přístup Komise založený na závěru, že kombinovaný účinek dvou daňových opatření zakládá výhodu, nebyl z důvodu jeho novosti předvídatelný, a to ani pro Lucemburské velkovévodství, ani pro společnost Engie.

491 Novost tohoto přístupu má vyplývat především ze skutečnosti, že selektivnost dotčených daňových rozhodnutí byla posouzena zaprvé s ohledem na cíl referenčního rámce tvořeného ustanoveními, na nichž je založen systém zdanění právnických osob v Lucembursku, a zadruhé s ohledem na nepoužití ustanovení o zneužití práva.

492 Vzhledem k nepředvídatelnosti napadeného rozhodnutí je tak podle společnosti Engie namístě, aby bylo v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání upuštěno od povinnosti navrácení podpory.

493 Lucemburské velkovévodství a společnost Engie dále připomínají, že Komise ve své praxi již zmírnila povinnost navrácení podpory v případech, kdy „složitost analýzy daňových opatření s ohledem na pravidla týkající se státních podpor [vytváří] právní nejistotu“.

494 Konečně podle společnosti Engie Komise zasáhla do právní jistoty tím, že provedla skrytou daňovou harmonizaci lucemburských ustanovení, která jsou přitom jasná a přesná a neponechávají lucemburským orgánům žádný prostor pro uvážení v souvislosti s přijímáním daňových rozhodnutí.

495 Komise zpochybňuje opodstatněnost všech těchto argumentů. Komise vysvětluje, že uložením povinnost navrátit poskytnutou podporu neporušila zásadu právní jistoty, a dodává, že údajná složitost, na niž poukazuje společnost Engie, není způsobena jejím odůvodněním, ale daňovou

strukturou zavedenou společností Engie, již lucemburská daňová správa potvrdila v dotčených daňových rozhodnutích. Kromě toho Komise tvrdí, že její argumentace není nijak nová a vychází z klasických zásad platných v oblasti státních podpor.

496 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 16 nařízení 2015/1589, bylo-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise rozhodne, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil, ledaže by to bylo v rozporu s obecnými zásadami unijního práva.

497 V projednávané věci se přitom Komise nedopustila nesprávného právního posouzení, když v článku 2 napadeného rozhodnutí uložila Lucemburskému velkovévodství získat podporu zpět. Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a společnost Engie, není taková povinnost v rozporu se zásadou právní jistoty ani se zásadou vzájemné důvěry.

498 Zaprvé zásada právní jistoty, která je jednou z obecných zásad unijního práva, vyžaduje, aby právní normy byly jasné, přesné a s předvídatelnými účinky, tak aby se dotčené osoby mohly orientovat v právních stavech a vztazích, které vyplývají z unijního právního řádu (rozsudek ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 100).

499 Jinak řečeno dotčené osoby musí mít možnost přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim uvedená úprava ukládá, a možnost jednoznačně znát svá práva a povinnosti a postupovat podle toho (rozsudek ze dne 11. prosince 2012, Komise v. Španělsko, C-610/10, EU:C:2012:781, bod 49).

500 V projednávané věci se přitom odůvodnění Komise sice vztahovalo na daňové rozhodnutí, avšak v žádném případě nebylo v její rozhodovací praxi nové.

501 Obdobně způsob, jakým Komise prokázala selektivnost dotčených daňových rozhodnutí, vychází z jejího obvyklého odůvodnění a ustálené judikatury v oblasti státních podpor.

502 Ostatně, jak správně uvádí Komise, jedinou složitostí v této věci je daňová struktura zavedená skupinou Engie za účelem financování převodu odvětví činnosti na dceřiné společnosti skupiny Engie, kterou potvrdilo Lucemburské velkovévodství.

503 Komise tedy neporušila zásadu právní jistoty, když uložila navrácení podpory.

504 Zadruhé stejný závěr je nutné učinit, i pokud jde o zásadu ochrany legitimního očekávání.

505 Zásady ochrany legitimního očekávání, která je základní zásadou unijního práva, se totiž mohou dovolávat všechny hospodářské subjekty, u nichž určitý orgán vyvolal podložené naděje (rozsudek ze dne 22. dubna 2016, Francie v. Komise, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, bod 42).

506 S ohledem na imperativní povahu kontroly státních podpor prováděné Komisí mohou podniky, které jsou příjemci podpory, v zásadě mít legitimní očekávání, že byla zachována pravidla při poskytování podpory pouze v případě, že tato podpora byla poskytnuta při dodržení postupu stanoveného v článku 108 SFEU (rozsudek ze dne 12. září 2007, Itálie v. Komise, T-239/04 a T-323/04, EU:T:2007:260, bod 154).

507 Ani zde Komise svým jednáním v žádném případě nevyvolala podložené naděje, pokud jde o zákonnost dotčených daňových rozhodnutí s ohledem na právo státních podpor.

508 Komise tudíž neporušila zásadu legitimního očekávání, když uložila navrácení podpory.

509 Sedmý žalobní důvod ve věci T-525/18 a pátý žalobní důvod ve věci T-516/18 je tudíž třeba zamítnout jako neopodstatněné, a v důsledku toho je třeba žalobu zamítnout v plném rozsahu.

V. K nákladům řízení

A. Ve věci T-516/18

510 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Lucemburské velkovévodství nemělo ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedenému uložit, že ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí.

511 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Irsko tedy ponese vlastní náklady řízení.

B. Ve věci T-525/18

512 Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a společnost Engie neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně jmenované v souladu s čl. 134 odst. 1 jednacího řádu uložit, že ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát),

rozhodl takto:

1) Věci T-516/18 a T-525/18 se pro účely rozsudku spojují.

2) Žaloby se zamítají.

3) Lucemburské velkovévodství ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí ve věci T-516/18.

4) Společnosti Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA a Engie ponesou vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí ve věci T-525/18.

5) Irsko ponese vlastní náklady řízení.

Van der Woude Tomljenović Schalin

Škvařilová-Pelzl Nõmm

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 12. května 2021.

Podpisy.

Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu . . . 2

A. Skupina Engie . . . 2

B. Daňová rozhodnutí . . . 3

1. Daňová rozhodnutí týkající se převodu činností na LNG Supply . . . 4

2. Daňová rozhodnutí týkající se převodu činností na GSTM . . . 5

3. Stručný popis struktur financování použitých společnostmi skupiny Engie . . . 6

4. Důsledky částečné přeměny půjčky ZORA sjednané společností LNG Supply . . . 8

C. Formální vyšetřovací řízení . . . 8

II. Napadené rozhodnutí . . . 9

A. Přičitatelnost státu . . . 9

B. Poskytnutí výhody . . . 9

C. Selektivita dotčených daňových rozhodnutí . . . 10

1. K selektivitě na úrovni holdingových společností . . . 11

a) K odchylce od širšího referenčního rámce definovaného jako systém zdanění právnických osob v Lucembursku . . . 11

b) K odchylce od užšího referenčního rámce definovaného jako ustanovení týkající se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně . . . 11

2. K selektivitě na úrovni skupiny Engie . . . 12

3. K selektivitě vyplývající z nepoužití ustanovení o zneužití práv . . . 13

4. K nedostatku odůvodnění . . . 14

D. K narušení hospodářské soutěže . . . 14

E. K příjemci podpory . . . 14

F. K navrácení podpory . . . 14

III. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení . . . 15

A. K písemné části řízení ve věci T-516/18 . . . 15

1. Ke složení soudního kolegia . . . 15

2. K návrhu na vstup vedlejšího účastníka do řízení . . . 15

3. K žádosti o důvěrné nakládání . . . 15

4. K návrhovým žádáním účastníků řízení . . . 16

B. K písemné části řízení ve věci T-525/18 . . . 16

1. Ke složení soudního kolegia . . . 16

2. K žádosti o důvěrné nakládání . . . 17

3. K návrhovým žádáním účastníků řízení . . . 17

IV. Právní otázky . . . 17

A. Ke spojení věcí T-516/18 a T-525/18 a odpovědi na žádosti o důvěrné nakládání . . . 17

B. K věci samé . . . 18

1. K pátému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a ke třetímu žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, vycházejícím v podstatě z existence skryté daňové harmonizace . . . 19

a) K tvrzenému porušení článků 4 a 5 SEU a článků 3 až 5 a 113 až 117 SFEU . . . 19

b) K tvrzenému zneužití pravomoci . . . 21

2. K osmému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a šestému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, vycházejícím z porušení povinnosti uvést odůvodnění . . . 22

3. K šestému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a čtvrtému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, vycházejícím z porušení procesních práv . . . 24

4. K prvnímu žalobnímu důvodu ve věci T-525/18, vycházejícímu z tvrzení, že nešlo o financování ze státních prostředků a že dotčená daňová rozhodnutí nejsou přičitatelná státu . . . 27

5. K prvnímu a druhému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18 a k druhému a třetímu žalobnímu důvodu ve věci T-525/18, vycházejícím v podstatě z nesprávného posouzení a nesprávného právního posouzení určení selektivní výhody . . . 28

a) Úvodní poznámky . . . 28

b) K tvrzenému zaměňování podmínek týkajících se existence výhody a selektivity dotčených daňových rozhodnutí . . . 29

c) K tvrzené neexistenci selektivní výhody na úrovni dotyčných holdingových společností ve světle užšího referenčního rámce . . . 32

1) K vymezení užšího referenčního rámce jako rámce tvořeného ustanoveními týkajícími se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně . . . 33

i) K nezahrnutí směrnice o mateřských a dceřiných společnostech do referenčního rámce . . . 33

ii) K výkladu článku 164 ve spojení s článkem 166 zákona o dani z příjmu . . . 36

2) K odchylce od ustanovení týkajících se zdanění výplaty rozděleného zisku a osvobození příjmu z podílů od daně . . . 38

i) K použitelnosti článku 164 zákona o dani z příjmu na půjčky ZORA a existenci vazby mezi odečitatelností navýšení ZORA na úrovni dceřiných společností a osvobozením příjmu z podílů od daně na úrovni dotyčných holdingových společností . . . 39

ii) O nejisté hodnotě půjčky ZORA v den jejího poskytnutí . . . 41

iii) K určení odchylky na základě kombinovaného účinku obecných ustanovení . . . 42

iv) K absenci porušení článků 164 a 166 zákona o dani z příjmu, posuzovaných samostatně . . . 44

v) K preferenčnímu zacházení poskytnutému skupině Engie na úrovni dotyčných holdingových společností . . . 45

vi) Závěr ohledně poskytnutí selektivní výhody skupině Engie na úrovni dotyčných holdingových společností ve světle užšího referenčního rámce . 48

d) K tvrzené neexistenci selektivní výhody ve světle ustanovení o zneužití práv . . . 48

1) Úvodní poznámky . . . 50

2) K tvrzené novosti odůvodnění založeného na ustanovení o zneužití práv . . . 51

3) K odchylce od ustanovení o zneužití práv . . . 51

i) K tvrzenému nezohlednění správní praxe lucemburských daňových orgánů . . . 52

ii) K posouzení kritérií odůvodňujících použití ustanovení o zneužití práv . . . 52

– Ke kritériu týkajícímu se snížení daňové zátěže . . . 52

– Ke kritériu týkajícímu se použití nevhodného právního prostředku . . . 55

– Ke kritériu týkajícímu se neexistence důvodů nesouvisejících s daněmi. 57

– K preferenčnímu zacházení poskytnutému společnostem skupiny Engie . . . 58

– K tvrzenému porušení svobody usazování . . . 59

6. Ke čtvrtému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18, vycházejícímu z nesprávné kvalifikace dotčených daňových rozhodnutí jako individuálních podpor . . . 60

7. K sedmému žalobnímu důvodu ve věci T-525/18 a pátému žalobnímu důvodu ve věci T-516/18, předloženým podpůrně a vycházejícím z nesprávného právního posouzení, pokud jde o povinnost vrátit údajně poskytnuté podpory 61

V. K nákladům řízení 63

A. Ve věci T-516/18 63

B. Ve věci T-525/18 63