Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 4. května 2023 [1]

Věc C-454/21 P

Engie Global LNG Holding Sàrl,
Engie Invest International SA,
Engie SA
proti
Evropské komisi
Věc C-451/21 P
Lucemburské velkovévodství
proti

Evropské komisi

„Kasační opravný prostředek – Právní předpisy v oblasti státních podpor – Opatření Lucemburského velkovévodství ve prospěch skupiny Engie – Selektivní výhoda – Určení referenčního systému – Kritérium přezkumu selektivního zvýhodnění v daňovém právu – Předběžné daňové rozhodnutí – Nesprávné právní posouzení ve prospěch daňového poplatníka jako selektivní zvýhodnění – Režim mateřských společností a skryté rozdělení zisku – Nepsaná zásada vzájemné souvislosti – Výklad vnitrostátního práva ze strany Komise – Nesprávné použití obecného pravidla o zamezení zneužití jako selektivní výhoda“

I. Úvod

1. Projednávané kasační opravné prostředky Soudnímu dvoru opět [2] skýtají možnost zabývat se přezkumem předběžného daňového rozhodnutí z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor. Tato předběžná daňová rozhodnutí sice na jednu stranu prospívají právní jistotě, na druhou stranu však někdy existuje latentní podezření, že v některých členských státech vedou k potenciálně protisoutěžním dohodám mezi daňovými orgány a daňovými poplatníky.

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – V tomto ohledu viz zejména naposledy rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), a stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Na rozdíl od ostatních řízení o státní podpoře, která Komise zahájila v souvislosti s předběžnými daňovými rozhodnutími [3], se však v tomto případě nejedná o převodní ceny, které se odchylují od zásady obvyklých tržních podmínek. V projednávaném případě lucemburská daňová správa místo toho skupině Engie prostřednictvím dvou sérií předběžných daňových rozhodnutí poskytla vyjádření k daňovému režimu restrukturalizace této skupiny v Lucembursku. Ve výsledku potvrdila, že konvertibilní bezúročnou zápůjčku sjednanou mezi několika lucemburskými společnostmi skupiny Engie je třeba v konečném důsledku na úrovni „vydlužitele" kvalifikovat jako cizí kapitál a na úrovni „zapůjčitele" jako vlastní kapitál. Platby poskytnuté v souvislosti s daným financováním proto nebyly na úrovni dceřiné společnosti zahrnuty do základu daně, avšak u mateřské společnosti byly považovány za výnosy z majetkových účastí. Posledně uvedené výnosy se v rámci skupiny podniků obvykle – jako je tomu i v Lucembursku – nezdaňují. Naproti tomu na úrovni dceřiné společnosti ke zdanění došlo pouze ve výši zvláštního základu daně („marže") dohodnutého s daňovou správou.

3. Komise měla ve sporném rozhodnutí [4] za to, že lucemburská daňová správa neměla výnosy z majetkových účastí na úrovni mateřské společnosti považovat za osvobozené od daně. Tím, že velkovévodství tuto skutečnost v předběžných daňových rozhodnutích posoudilo odlišně, poskytlo příslušným mateřským společnostem, resp. skupině Engie podporu. Alternativně měla finanční správa použít obecné pravidlo o zamezení zneužití zakotvené v lucemburském právu. Tribunál se s tímto názorem Komise plně ztotožnil.

4. V tomto řízení o kasačním opravném prostředku tedy zaprvé vyvstává otázka, zda je třeba daňové úlevy, kterých bylo dosaženo díky použití konvertibilních bezúročných zápůjček, považovat za selektivní daňové zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V této souvislosti bude rovněž nutné odpovědět na otázku, zda právní předpisy v oblasti státních podpor ve vnitrostátním kontextu vyžadují zdanění založené na vzájemné souvislosti (tj. aby nedošlo k osvobození výnosů z majetkových účastí od daně, pokud rozdělené zisky nebyly v plném rozsahu zdaněny již na úrovni dceřiné společnosti).

5. Zadruhé vyvstává otázka, zda Komise a Soudní dvůr mohou pomocí právních předpisů v oblasti státních podpor přezkoumávat postupy vnitrostátní daňové správy a její rozhodnutí týkající se daní z hlediska jejich „správnosti". V této souvislosti je s ohledem na oba tyto aspekty mimo jiné třeba zodpovědět i otázku, do jaké míry může Komise za účelem prokázání selektivní výhody nahradit výklad vnitrostátního práva (v tomto případě obecného pravidla o zamezení zneužití) provedený vnitrostátními daňovými orgány svým vlastním výkladem (vnitrostátního práva).

[3] – K tomu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859), ze dne 15. července 2020, Irsko a další v. Komise (T-778/16 a T-892/16, EU:T:2020:338 – projednávaný jako věc C-465/20 P), a ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] – 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.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

6. Unijní právní rámec tvoří článek 107 a následující SFEU. Řízení týkající se protiprávní podpory je upraveno v kapitole III nařízení (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU[5] (dále jen „nařízení 2015/1589“).

B. Lucemburské právo

7. Článek 22 odst. 5 pozměněného zákona ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu (loi concernant l'impot sur le revenu, dále jen „LIR“) v podstatě stanoví, že přeměna aktiv se v zásadě považuje za směnu, a tedy zcizení převáděného aktiva a pořízení přijatého aktiva. Z takové transakce může vyplynout zdanitelný kapitálový zisk.

8. Článek 22a druhý pododstavec bod 1 LIR ve znění, které podle napadeného rozsudku platilo v době vydání předběžných daňových rozhodnutí, stanoví:

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

1. při přeměně zápůjčky: přidělení cenných papírů představujících základní kapitál dlužníka věřiteli. V případě přeměny úročené konvertibilní bezúročné zápůjčky je kapitalizovaný úrok, který připadá na účetní období předcházející přeměně, zdanitelný v okamžiku výměny.“

9. Článek 164 LIR zní:

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

2. Za rozdělení ve smyslu předchozího odstavce se považuje rozdělení jakéhokoli druhu mezi akcionáře, držitele podílových listů, zakladatelských akcií, požitkových listů nebo jakýchkoli jiných cenných papírů, včetně dluhopisů s proměnlivou úrokovou sazbou, které opravňují k podílu na ročním zisku nebo zisku vytvořeném v důsledku likvidace.

3. Skrytá rozdělení zisku se zahrnují do základu daně. O skryté rozdělení zisku se jedná zejména v případě, že akcionář, společník nebo osoba s majetkovou účastí od společnosti nebo sdružení buď přímo, nebo nepřímo obdrží výhody, které by za obvyklých okolností bez tohoto postavení neobdrželi.“

[5] – 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).

10. Článek 166 první pododstavec LIR stanoví:

„Výnosy z majetkové účasti, kterou drží:

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

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

5. stálá tuzemská provozovna kapitálové společnosti nebo družstva, které jsou rezidentem smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP), jenž není členským státem Evropské unie, jsou osvobozeny od daně, pokud příjemce podíl k datu poskytnutí výnosů drží po nepřerušené období minimálně dvanácti měsíců nebo se zaváže, že ho po toto období bude držet, a pokud po celé toto období výše podílu neklesne pod hranici 10 % nebo kupní cena pod hranici 1 200 000 eur.“

11. Článek 6 lucemburského zákona o úpravě daní stanoví:

„Daňové povinnosti se nelze vyhnout ani ji snížit zneužitím forem občanského práva ani právních konstrukcí na něm založených. Dojde-li ke zneužití, vyberou se daně tak, jak by byly vybrány v případě právní konstrukce odpovídající daným ekonomickým transakcím, skutečnostem a poměrům.“

III. Skutkový základ sporu

12. Základem sporu jsou dvě série předběžných daňových rozhodnutí vydaných Lucemburským velkovévodstvím skupině Engie. Tato rozhodnutí se týkají dvou obdobných struktur financování uvnitř skupiny.

13. Pro lepší pochopení nejprve popíši strukturu skupiny Engie, která je relevantní pro projednávanou věc (k tomu viz oddíl A), a poté se budu zabývat transakcemi, na nichž jsou založena předběžná daňová rozhodnutí, a to včetně struktury financování zvolené skupinou Engie (k tomu viz oddíl B). Následně popíši předběžná daňová rozhodnutí vydaná lucemburskými daňovými orgány (k tomu viz oddíl C), rozhodnutí Komise (k tomu viz oddíl D) a řízení před Tribunálem a napadený rozsudek (k tomu viz oddíl E).

A. Struktura skupiny Engie

14. Skupinu Engie tvoří společnost Engie SA, se sídlem ve Francii, a společnosti, jež tato společnost přímo, či nepřímo ovládá (bod 4 a další napadeného rozsudku). Mezi tyto společnosti patří také několik společností se sídlem v Lucembursku.

15. V Lucembursku společnost Engie SA mimo jiné ovládá společnost Compagnie Européenne de Financement C. E. F. SA (dále jen „CEF“), která byla v roce 2015 přejmenována na Engie Invest International SA. Předmětem podnikání této společnosti je nabývání majetkových účastí v lucemburských a zahraničních podnicích, jakož i správa, využívání a kontrola těchto účastí.

16. Společnost CEF vlastní veškeré podíly na společnosti GDF Suez Treasury Management Sàrl (dále jen „GSTM“), společnosti Electrabel Invest Luxembourg SA (dále jen „EIL“) a společnosti GDF Suez LNG Holding Sàrl (dále jen „LNG Holding“), která byla založena v Lucembursku v roce 2009 a v roce 2015 byla přejmenována na Engie Global LNG Holding Sàrl.

17. Předmětem činnosti společnosti LNG Holding je rovněž nabývání majetkových účastí v lucemburských a zahraničních podnicích, jakož i správa těchto účastí. Tato společnost vlastní veškeré podíly na společnosti GDF Suez LNG Supply SA (dále jen „LNG Supply“) a společnosti GDF Suez LNG Luxembourg Sàrl (dále jen „LNG Luxembourg“). Společnost LNG Supply působí v oblasti nákupu a prodeje, jakož i obchodování se zkapalněným zemním plynem, plynem a plynovými deriváty.

B. Transakce a struktura financování

18. V letech 2009 až 2015 proběhlo v rámci lucemburské části skupiny Engie několik restrukturalizací, které byly provedeny mimo jiné pomocí složitých struktur financování uvnitř skupiny, které jsou v bodě 12 a násl. a v bodě 36 a násl. napadeného rozsudku popsány následovně:

1. Převod činností na společnost LNG Supply

19. První restrukturalizace se týkala společnosti LNG Holding (mateřská společnost) a jejích dceřiných společností LNG Luxembourg (dále také jen „zprostředkovatelská společnost“) a LNG Supply (dceřiná společnost).

20. Společnost LNG Holding převedla ke dni 30. října 2009 svou provozní činnost v oblasti zkapalněného zemního plynu a plynových derivátů na společnost LNG Supply. Kupní cena činila 657 milionů amerických dolarů (USD) (přibližně 553,26 milionu eur).

21. Za účelem financování převodu uvnitř skupiny poskytla společnost LNG Luxembourg společnosti LNG Supply povinně konvertibilní bezúročnou zápůjčku (dále jen „zápůjčka ZORA“ [6]) v nominální hodnotě 646 milionů USD, a to na 15 let. Ze zápůjčky ZORA nebyly pobírány žádné pravidelné úroky. Místo toho měla společnost LNG Supply při přeměně zápůjčky ZORA na vlastní kapitál, která byla plánována na později, společnosti LNG Luxembourg coby zapůjčiteli poskytnout své akcie.

22. Hodnota akcií, které posléze mají být poskytnuty, se určí podle nominální hodnoty zápůjčky ZORA v okamžiku přeměny navýšené nebo snížené o pohyblivou složku. Pohyblivá složka zase odpovídá ziskům společnosti LNG Supply dosaženým během doby čerpání zápůjčky ZORA po odečtení marže, která má být zdaněna. Marže, která má být v daném případě zdaněna, a vyměřovací základ pro stanovení této marže byly odsouhlaseny finanční správou v předběžném

[6] – Co přesně tento akronym znamená, je nejasné. Komise má za to, že odpovídá výrazu „*Zero-intérêts Obligation Remboursable en Action* s“ (bezúročný dluhopis splatitelný akciemi) – viz poznámka pod čarou 6 sporného rozhodnutí.

daňovém rozhodnutí (k tomu viz níže v oddílu C). Pohyblivá složka však může být i – ve ztrátových letech – záporná. Částka odpovídající pohyblivé složce je rovněž označována jako „navýšení zápůjčky ZORA“.

23. Společnost LNG Luxembourg zápůjčku ZORA financovala pomocí forwardové smlouvy sjednané se společností LNG Holding (tehdy ještě se společností [Suez LNG Trading SA (dále jen „LNG Trading“]). V rámci této forwardové transakce společnost LNG Holding společnosti LNG Luxembourg zaplatí částku rovnající se nominální hodnotě zápůjčky ZORA – tedy 646 milionů USD – výměnou za nabytí práv k akciím, které společnost LNG Supply vydá při přeměně zápůjčky ZORA.

24. V roce 2014 došlo k částečné přeměně zápůjčky ZORA. Jakožto takzvaný hybridní prvek financování je zápůjčka ZORA na úrovni dceřiné společnosti považována za určitý druh cizího kapitálu, zatímco na úrovni mateřské společnosti se na ni v okamžiku přeměny pohlíží jako na vlastní kapitál. Za tímto účelem společnost LNG Supply zvýšila svůj základní kapitál o částku 699,9 milionu USD (přibližně 589,6 milionu eur), z čehož částka ve výši 193,8 milionu USD (přibližně 163,3 milionu eur) připadala na splacení části jmenovité hodnoty dotčené zápůjčky ZORA a zbývající částka na zaplacení části navýšení zápůjčky ZORA.

25. Na úrovni společnosti LNG Luxembourg (zprostředkovatelská společnost) vedla částečná přeměna ke snížení zápůjčky ZORA, která byla do účetnictví zanesena jako aktivum, o 193,8 milionu USD a k odpovídajícímu snížení závazku, který byl vykázán v souvislosti s forwardovou transakcí. V důsledku toho byla daná operace na úrovni společnosti LNG Luxembourg daňově neutrální. Výnosy z majetkových účastí, které byly v důsledku toho získány na úrovni LNG Holding (mateřská společnost) v podobě akcií, které společnost LNG Supply (dceřiná společnost) vydala při přeměně zápůjčky ZORA, byly na základě použití režimu mateřských společností podle článku 166 LIR (tj. na základě osvobození výplaty rozděleného zisku uvnitř skupiny od daně) považovány za osvobozené od daně. Tyto daňové důsledky byly stanoveny v předběžných daňových rozhodnutích (k tomu viz níže v oddílu C).

2. Převod činností na společnost GSTM

26. Druhá restrukturalizace se týkala společnosti CEF (mateřská společnost) a jejích dceřiných společností EIL (dále také jen „zprostředkovatelská společnost“) a GSTM (dceřiná společnost). Společnost CEF od roku 2010 převedla své činnosti v oblasti financování a finanční správy na společnost GSTM. Kupní cena za tento převod činila přibližně 1,036 miliardy eur.

27. Tento převod uvnitř skupiny byl rovněž financován na základě zápůjčky ZORA s dobou čerpání do roku 2026, kterou společnosti GSTM poskytla společnost EIL. Nominální hodnota této zápůjčky ZORA odpovídá výši kupní ceny. Jinak struktura financování odpovídala struktuře financování převodu činností na společnost LNG Supply; společnost EIL zejména se společností CEF uzavřela totožnou forwardovou smlouvu, takže lze odkázat na to, co bylo v tomto ohledu uvedeno výše.

28. V tomto případě však dosud nedošlo k přeměně zápůjčky ZORA, takže společnost CEF v této souvislosti zatím neobdržela žádné výnosy z majetkových účastí.

C. Předběžná daňová rozhodnutí lucemburské daňové správy

29. V souvislosti s těmito transakcemi a jejich financováním vydala lucemburská daňová správa skupině Engie dvě série předběžných daňových rozhodnutí (bod 17 a následující napadeného rozsudku).

1. Předběžná daňová rozhodnutí týkající se převodu činností na společnost LNG Supply

30. První předběžné daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 9. září 2008. Týká se založení společností LNG Supply a LNG Luxembourg a plánovaného převodu činností ze společnosti LNG Holding na společnost LNG Supply.

31. Z daňového hlediska z tohoto předběžného daňového rozhodnutí vyplývá, že společnost LNG bude zdaněna, pouze pokud jde o marži dohodnutou s lucemburskou daňovou správou, a to zvláštním způsobem: Podle rozhodnutí Komise ze dne 20. června 2018[7] není základem daně zisk (jakožto částka rozdílu mezi dvěma hodnotami obchodního majetku na začátku a na konci účetního období) společnosti LNG Supply, nýbrž částka, která odpovídá „celkové čisté marži ve výši • % hodnoty hrubých aktiv, jak je uvedena v rozvaze [společnosti LNG Supply]“, přičemž „však tato čistá marže [nesmí být] nižší než • % ročního hrubého obratu společnosti“. Tato částka (marže) pak podléhá běžné sazbě daně z příjmů (dále jen „zdanění marže“).

32. Ve výsledku tak dochází ke zdanění příjmů na základě rozvahové hodnoty, přinejmenším však ke zdanění příjmů na základě obratu. To znamená, že společnost LNG Supply musí platit daň z příjmů i v případě ztráty. Vzhledem k tomuto zdanění založenému na rozvahové hodnotě, resp. obratu již z hlediska základu daně nebyl relevantní skutečný výsledek hospodaření (příjmy po odečtení výdajů) společnosti LNG Supply. Z jakého důvodu a na jakém zákonném základě lucemburská finanční správa přistoupila (resp. mohla přistoupit) k tomuto zdanění odchylujícímu se od obecného daňového režimu a zdaňuje pouze tuto čistou marži, ze spisu nevyplývá. Hospodářský výsledek, který společnosti LNG Supply zůstal po odečtení této marže, se každopádně v souladu s dohodou rovnal navýšením zápůjčky ZORA.

33. Podle rozhodnutí Komise[8] poskytuje lucemburská daňová správa společnosti LNG Luxembourg jakožto „zapůjčiteli“ možnost zachovat po dobu čerpání zápůjčky ZORA její hodnotu ve svých účetních závěrkách v účetní hodnotě, čehož společnost LNG Luxembourg využila. Předběžné daňové rozhodnutí dále stanoví, že pozdější přeměna zápůjčky ZORA na akcie společnosti v případě, že se společnost LNG Luxembourg rozhodne pro použití článku 22a LIR, nepovede k vytvoření zdanitelného kapitálového zisku. Nedochází tedy ke zdanění navýšení zápůjčky ZORA zahrnutých v hodnotě vydaných akcií. V tomto ohledu se s nimi zachází jako s vlastním kapitálem.

34. Konečně z předběžného daňového rozhodnutí ze dne 9. září 2008 vyplývá, že společnost LNG Holding platbu, která byla v souvislosti s forwardovou transakcí provedena ve prospěch společnosti LNG Luxembourg, zaúčtuje jako investici, takže společnost LNG Holding před přeměnou zápůjčky ZORA v souvislosti s touto zápůjčkou ZORA nebude zohledňovat žádné

[7] – Bod 36 odůvodnění rozhodnutí.

[8] – Bod 38 odůvodnění rozhodnutí. Popis uvedený v části napadeného rozsudku týkající se skutkových okolností (bod 22) je v tomto ohledu nepřesný, resp. nejasný.

výnosy ani odečitatelné výdaje. Mimoto lucemburský daňový orgán potvrzuje, že na účast na společnosti LNG Supply získanou na základě forwardové smlouvy se použije osvobození výnosů z majetkových účastí od daně podle článku 166 LIR.

35. Druhé předběžné daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 30. září 2008 a týká se převodu skutečné správy společnosti LNG Trading do Nizozemska. Třetí předběžné daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 3. března 2009 a schvaluje změny ve struktuře financování stanovené v předběžném daňovém rozhodnutí ze dne 9. září 2008, zejména nahrazení společnosti LNG Trading společností LNG Holding a realizaci zápůjčky ZORA, kterou si společnost LNG Supply sjednala se společnostmi LNG Luxembourg a LNG Holding. Čtvrté předběžné daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 9. března 2012 a objasňuje některé účetní pojmy používané při výpočtu marže, na jejímž základě je zdaňována společnost LNG Supply.

36. Poslední předběžné daňové rozhodnutí bylo vydáno dne 13. března 2014 a potvrdilo názor uvedený v žádosti ze dne 20. září 2013. Týká se daňového režimu uplatněného na částečnou přeměnu zápůjčky ZORA sjednanou společností LNG Supply. Podle bodu 27 napadeného rozsudku z tohoto rozhodnutí vyplývá, že společnost LNG Supply ke dni přeměny této zápůjčky sníží svůj základní kapitál o částku rovnající se částce této přeměny.

37. Z daňového hlediska lucemburská daňová správa potvrzuje, že dotčená částečná přeměna nebude mít na společnost LNG Luxembourg žádný dopad. Společnost LNG Holding vykáže zisk rovnající se výši rozdílu mezi nominální hodnotou akcií vydaných v rámci přeměny a hodnotou této přeměny (tj. ve výši navýšení zápůjčky ZORA). Mimoto se v daném rozhodnutí uvádí, že se na tento zisk vztahuje osvobození [výnosů z] majetkových účastí od daně podle článku 166 LIR.

2. Předběžná daňová rozhodnutí týkající se převodu činností na společnost GSTM

38. Prvním předběžným daňovým rozhodnutím, které bylo vydáno dne 9. února 2010, byla schválena podobná struktura, jakou společnost LNG Holding uplatnila za účelem financování převodu svých činností v oblasti zkapalněného zemního plynu na společnost LNG Supply. Dotčená struktura je totiž založena na zápůjčce ZORA, kterou si společnost GSTM sjednala u společnosti EIL za účelem financování nabytí činností v oblasti financování a finanční správy od společnosti CEF. Stejně jako společnost LNG Supply odvádí společnost GSTM po dobu čerpání zápůjčky ZORA daň z marže dohodnuté s lucemburskou daňovou správou.

39. Druhé předběžné daňové rozhodnutí, vydané dne 15. června 2012, schvaluje daňový režim předmětného financování a zakládá se na stejné analýze, jako je analýza uvedená v předběžném daňovém rozhodnutí ze dne 9. září 2008, které se týká převodu činností ze společnosti LNG Trading na společnost LNG Supply. Od tohoto rozhodnutí se však liší, pokud jde o případné zvýšení zápůjčky ZORA, kterou si sjednala společnost GSTM.

3. Shrnutí

40. V konečném důsledku z předběžných daňových rozhodnutí vyplývá, že společnosti LNG Supply a GSTM vykonávající provozní činnosti jsou zdaňovány běžnou sazbou daně z příjmů právnických osob, pouze pokud jde o základ daně dohodnutý s finanční správou (marže). Ke stanovení tohoto základu daně z příjmů právnických osob nedošlo v rámci běžného způsobu

stanovení zisku (tj. obvykle na základě porovnání hodnoty obchodního majetku), nýbrž na základě rozvahové hodnoty, přinejmenším však na základě obratu. V důsledku toho ke zdanění dceřiných společností vykonávajících provozní činnosti došlo i v případě ztráty.

41. Kapitálové zisky přesahující takto stanovený základ daně (tj. zbývající efektivní zisk) nebyly na úrovni společností vykonávajících provozní činnosti (tj. společností LNG Supply a GSTM) zdaněny z důvodu dohodnutého zdanění marže a byly přiřazeny výlučně k prvku financování (zápůjčka ZORA).

42. Díky forwardové smlouvě v případě přeměny zápůjčky ZORA na obchodní podíly nevzniká na úrovni zprostředkovatelské společnosti žádný zisk. Zisky z přeměny zápůjčky ZORA jsou pak na úrovni mateřské společnosti považovány za vlastní kapitál a na základě lucemburského režimu mateřských společností (článek 166 LIR) nejsou zdaněny. V konečném důsledku zbývá pouze popsané zdanění marže u provozní činnosti.

D. Rozhodnutí Komise

43. Dne 23. března 2015 zaslala Evropská komise Lucemburskému velkovévodství žádost o informace o předběžných daňových rozhodnutích vydaných skupině Engie. Poté, co Komise Lucemburskému velkovévodství dopisem ze dne 1. dubna 2016 sdělila, že má pochybnosti o slučitelnosti těchto daňových rozhodnutí s právními předpisy v oblasti státních podpor, zahájila dne 19. září 2016 formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU. Dne 20. června 2018 Komise přijala sporné rozhodnutí.

44. V tomto rozhodnutí Komise v podstatě zastává názor, že Lucemburské velkovévodství skupině Engie v rozporu s čl. 107 odst. 1 a čl. 108 odst. 3 SFEU poskytlo selektivní výhodu. Komise zpochybňuje praktické dopady zvolené struktury financování na celkovou daňovou povinnost skupiny, protože téměř všechny zisky dosažené dceřinými společnostmi v Lucembursku ve skutečnosti nakonec zůstaly nezdaněny.

45. Závěr o poskytnutí hospodářské výhody Komise odůvodňuje zejména tím, že podle předběžných daňových rozhodnutí s výjimkou marže dohodnuté s lucemburskou daňovou správou u žádné ze společností zúčastněných na daných transakcích nedochází ke zdanění navýšení zápůjčky ZORA, která odpovídají ziskům dosaženým společnostmi LNG Supply a GSTM. Výhoda, která je relevantní z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor, podle ní spočívá konkrétně v použití osvobození od daně podle článku 166 LIR na výnosy z majetkových účastí dosažených po přeměně příslušnými mateřskými společnostmi, ačkoli na úrovni dceřiných společností (stejně jako zprostředkovatelských společností) nebylo zajištěno efektivní zdanění.

46. Pokud jde o existenci selektivní výhody, opírá se Komise o celkem čtyři různé argumentační linie.

47. Zaprvé Komise dospěla k závěru o selektivitě na úrovni mateřských společností – tedy společností LNG Holding a CEF, protože předběžná daňová rozhodnutí na této úrovni umožnila nezdanění výnosů z majetkových účastí, které z hospodářského hlediska odpovídaly navýšením zápůjčky ZORA. Jejich režim se tak odchyluje od širšího referenčního rámce představovaného lucemburským systémem zdanění příjmů právnických osob, podle kterého jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob usazení v Lucembursku zdaňováni na základě svých zisků zjištěných v ročních účetních závěrkách.

48. Zadruhé Komise dospěla k závěru o selektivitě na úrovni mateřských společností, protože předběžná daňová rozhodnutí umožnila použití osvobození výnosů z majetkových účastí od daně podle článku 166 LIR na výnosy dosažené mateřskými společnostmi. Podle názoru Komise se tento režim odchyluje od omezeného referenčního rámce představovaného pravidly pro osvobození výnosů z majetkových účastí od daně, protože podle těchto pravidel se osvobození od daně přiznává pouze v případě, že rozdělované zisky byly předtím zdaněny na úrovni dceřiných společností (takzvaná zásada vzájemné souvislosti).

49. Zatřetí má Komise za to, že předběžná daňová rozhodnutí vedla k selektivnímu zvýhodnění skupiny Engie, protože daňová odpočitatelnost navýšení zápůjčky ZORA na úrovni dceřiných společností v kombinaci s jejich nezdaněním na úrovni zprostředkovatelských a mateřských společností celkově vedla ke snížení celkového základu daně skupiny v Lucembursku. To se odchyluje od rozšířeného referenčního rámce představovaného lucemburským systémem zdanění příjmů právnických osob, který takové snížení základu daně neumožňuje (tzv. skupinový přístup).

50. Jako podpůrný argument Komise začtvrté uvádí, že se předběžná daňová rozhodnutí odchýlila od lucemburského pravidla o zamezení zneužití v oblasti daňového práva, resp. že daňová správa nepoužila pravidlo o zamezení zneužití stanovené v článku 6 zákona o úpravě daní, což je nepřípustné. Podle názoru Komise byla struktura financování vytvořená skupinou Engie zneužívající, takže lucemburská daňová správa tato daňová rozhodnutí na základě lucemburské judikatury neměla vydat (nezabránění zneužívání daňového systému).

51. Komise měla za to, že jsou splněny i ostatní znaky podpory podle čl. 107 odst. 1 SFEU, a proto rozhodla, že Lucembursko musí danou podporu od společnosti LNG Holding získat zpět. Veškeré částky, které nevrátí společnost LNG Holding, by měly být získány od společnosti Engie SA. Vzhledem k tomu, že v případě druhé série předběžných daňových rozhodnutí ještě nedošlo k přeměně zápůjčky ZORA na podíly na společnosti GSTM, nebylo v tomto ohledu nařízeno žádné navrácení. S ohledem na budoucí přeměny bylo zakázáno, aby bylo s výnosy z majetkových účastí, které z nich vyplynou, i nadále zacházeno jako by byly osvobozeny od daně.

E. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

52. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 30. srpna 2018 podalo Lucemburské velkovévodství ve věci T-516/18 žalobu na zrušení sporného rozhodnutí.

53. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 4. září 2018 společnosti Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA a Engie SA (dále jen „společnost Engie“) ve věci T-525/18 rovněž podaly žalobu na zrušení sporného rozhodnutí.

54. Usnesením ze dne 15. února 2019 vyhověl předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu návrhu Irska na vstup do řízení jako vedlejší účastník ve věci T-516/18.

55. Usnesením předsedy druhého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 12. června 2020 byly věci T-516/18 a T-525/18 po vyslechnutí účastníků řízení v souladu s čl. 68 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu spojeny pro účely ústní části řízení.

56. Na podporu svých žalob společnost Engie a Lucemburské velkovévodství uvedly šest skupin žalobních důvodů, které v podstatě vycházejí:

– v případě první skupiny z porušení článků 4 a 5 SEU, jakož i článků 3 až 5 a 113 až 117 SFEU spočívajícího v tom, že posouzení Komise vede ke skryté daňové harmonizaci (třetí žalobní důvod ve věci T-516/18 a pátý žalobní důvod ve věci T-525/18);

– v případě druhé skupiny z porušení článku 107 SFEU, jelikož Komise měla za to, že předběžná daňová rozhodnutí poskytují výhodu, protože nejsou v souladu s lucemburským daňovým právem (druhý žalobní důvod ve věci T-516/18 a druhý žalobní důvod ve věci T-525/18);

– v případě třetí skupiny z porušení článku 107 SFEU, povinnosti uvést odůvodnění stanovené v článku 296 SFEU, jakož i zásady dodržování práva na obhajobu, jelikož Komise dospěla k závěru o selektivitě této výhody (první, čtvrtý a šestý žalobní důvod ve věci T-516/18 a třetí, šestý a osmý žalobní důvod ve věci T-525/18);

– v případě čtvrté skupiny z porušení článku 107 SFEU, jelikož Komise dospěla k závěru o přičitatelnosti předběžných daňových rozhodnutí lucemburskému státu a o závazku poskytnout státní prostředky (první žalobní důvod ve věci T-525/18);

– v případě páté skupiny z porušení článku 107 SFEU spočívajícího v tom, že Komise předběžná daňová rozhodnutí nesprávně kvalifikovala jako jednotlivé podpory (čtvrtý žalobní důvod ve věci T-525/18);

– v případě šesté skupiny z porušení obecných zásad unijního práva spočívajícího v tom, že Komise nařídila navrácení podpory (pátý žalobní důvod ve věci T-516/18 a sedmý žalobní důvod ve věci T-525/18).

57. Napadeným rozsudkem Tribunál všechny tyto žalobní důvody, a tudíž i žaloby ve věcech T-516/18 a T-525/18 zamítl v plném rozsahu.

58. Pokud jde o první skupinu žalobních důvodů, Tribunál v podstatě (bod 134 a násl., zejména bod 150 napadeného rozsudku) konstatoval, že Komise přezkumem předběžných daňových rozhodnutí neprovedla žádnou daňovou harmonizaci, ale pouze vykonala pravomoc, kterou jí svěřuje čl. 107 odst. 1 SFEU.

59. Ohledně druhé a třetí skupiny žalobních důvodů Tribunál v bodě 230 svého rozsudku konstatoval, že pokud určité důvody rozhodnutí samy o sobě rozhodnutí právně dostačujícím způsobem odůvodňují, nemají vady, kterými mohou být stižena další odůvodnění, na výrok žádný vliv. Tribunál nejprve zkoumal omezený referenční rámec, který má být tvořen článkem 164 a článkem 166 LIR, a již na základě tohoto referenčního rámce dospívá k závěru o odchylce od tohoto rámce, kterou nelze odůvodnit. Ve shodě s Komisí měl za to, že Komise nebyla povinna zahrnout do referenčního rámce režim stanovený směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech, a to zejména proto, že se jednalo o čistě vnitrostátní situaci (bod 263 a násl. napadeného rozsudku). Komise proto měla oprávněně za to, že se předběžná daňová rozhodnutí odchýlila od referenčního rámce tvořeného články 164 a 166 LIR, tedy že předběžnými daňovými rozhodnutími bylo schváleno nesprávné právní posouzení (bod 288 a násl. napadeného rozsudku).

60. Ke tvrzené neexistenci selektivní výhody v souvislosti s pravidlem o zamezení zneužití práva Tribunál uvedl, že Komise dostatečně prokázala naplnění všech kritérií, která jsou podle lucemburského práva nezbytná pro závěr o zneužití práva, kterými jsou použití forem nebo institutů soukromého práva, snížení daňové zátěže, použití nevhodného právního prostředku a neexistence důvodů nesouvisejících s daněmi (bod 384 a násl. napadeného rozhodnutí, zejména jeho bod 410 a násl.).

61. Pokud jde o čtvrtou skupinu žalobních důvodů, Tribunál konstatoval (bod 212 a násl. napadeného rozsudku), že předběžná daňová rozhodnutí byla vydána lucemburskou daňovou správou a že z těchto rozhodnutí vyplývá snížení daňové zátěže, kterou mají v zásadě nést společnosti, takže nelze tvrdit, že nejsou přičitatelná Lucemburskému velkovévodství, ani že nedošlo k závazku poskytnout státní prostředky.

62. Ohledně páté skupiny žalobních důvodů Tribunál uvedl (bod 479 a násl. napadeného rozsudku), že Komise může rozhodnout, že opatření, kterým se provádí obecný režim, představuje jednotlivou podporu, aniž by musela nejprve prokázat, že ustanovení, na nichž je založen, představují režim podpory, i kdyby tomu tak skutečně bylo.

63. Konečně ohledně šesté skupiny žalobních důvodů Tribunál konstatoval (bod 489 a násl. napadeného rozsudku), že Komise neporušila obecné zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tím, že Lucemburskému velkovévodství v článku 2 napadeného rozhodnutí uložila, aby podporu získalo zpět. Argumentoval zejména tím, že podniky, které jsou příjemci podpory, v zásadě mohou mít legitimní očekávání ohledně zachování pravidel při poskytování podpory pouze v případě, že tato podpora byla poskytnuta v souladu s postupem podle článku 108 SFEU.

IV. Řízení před Soudním dvorem

64. Dne 22. července 2021 podala společnost Engie proti rozsudku Tribunálu projednávaný kasační opravný prostředek (věc C-454/21 P). Společnost Engie navrhuje, aby Soudní dvůr:

– prohlásil tento kasační opravný prostředek za přípustný a odůvodněný;

– zrušil rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 12. května 2021 ve spojených věcech T-516/18 a T-525/18, Lucembursko a Engie Global LNG Holding a další v. Komise;

– v souladu s článkem 61 statutu Soudního dvora vydal konečné rozhodnutí ve věci samé, kterým vyhoví návrhovým žádáním uplatněným společností Engie v prvním stupni či, podpůrně, zruší článek 2 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) v rozsahu, v němž je tímto rozhodnutím nařízeno navrácení podpory;

– podpůrně vrátil věc Tribunálu;

– uložil Komisi náhradu veškerých nákladů řízení.

65. Dne 21. července 2021 podalo Lucemburské velkovévodství proti rozsudku Tribunálu projednávaný kasační opravný prostředek (věc C-451/21 P). Lucembursko navrhuje, aby Soudní dvůr:

– zrušil rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 12. května 2021 ve spojených věcech T-516/18 a T-525/18, Lucembursko a Engie Global LNG Holding a další v. Komise;

– v souladu s článkem 61 statutu Soudního dvora vydal sám konečné rozhodnutí ve věci samé, kterým vyhoví návrhovým žádáním uplatněným Lucemburským velkovévodstvím v prvním stupni a zruší rozhodnutí Komise (EU) 2019/421 ze dne 20. června 2018 o státní podpoře SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN);

– podpůrně vrátil věc Tribunálu;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení vynaložených Lucemburským velkovévodstvím.

66. Komise v obou věcech navrhuje, aby Soudní dvůr kasační opravné prostředky zamítl a uložil navrhovatelům náhradu nákladů řízení.

67. V řízení před Soudním dvorem předložili všichni účastníci řízení písemná vyjádření a dne 30. ledna 2023 se společně zúčastnili ústního jednání o kasačních opravných prostředcích.

V. Právní posouzení

68. Na podporu kasačního opravného prostředku společnost Engie uvádí tři a Lucembursko čtyři důvody kasačního opravného prostředku, které se po obsahové stránce překrývají. Při zkoumání důvodů kasačního opravného prostředku začnu důvody uvedenými společností Engie (oddíly A, B a C) a skončím důvody, které dále uvedlo Lucembursko (oddíl D). V této souvislosti se příkladmo omezím na sérii předběžných daňových rozhodnutí týkajících se společnosti LNG Holding, protože v souvislosti s nimi došlo alespoň k částečné přeměně zápůjčky ZORA. Tyto úvahy lze vztáhnout i na druhou sérii předběžných daňových rozhodnutí týkajících se společnosti GSTM.

A. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávný výklad čl. 107 odst. 1 SFEU v kontextu omezeného referenčního rámce

69. V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku se společnost Engie (a rovněž Lucembursko) dovolává nesprávného právního posouzení ze strany Tribunálu při výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU, a to zejména při určení referenčního rámce. Tribunál měl za to, že v případě předběžných daňových rozhodnutí vydaných ve prospěch společnosti Engie došlo k odchýlení od referenčního rámce omezeného na článek 164 a článek 166 LIR.

70. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se pro kvalifikaci jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby se zaprvé jednalo o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí příjemci poskytovat selektivní výhodu. Začtvrté musí narušovat či hrozit narušením

hospodářské soutěže [9].

71. V projednávané věci je třeba přezkoumat pouze úvahy Tribunálu týkající se znaku selektivní výhody. U daňových opatření se podle ustálené judikatury Soudního dvora selektivita určuje v několika krocích. Za tímto účelem je předně třeba identifikovat obecný nebo „obvyklý" daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě (tzv. referenční rámec) [10]. Na základě srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým" daňovým režimem je třeba dále posoudit, zda se dotčené daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [11]. Byla-li zjištěna odchylka od „obvyklého zdanění", je nakonec třeba ověřit, zda je tato odchylka odůvodněná.

72. Východiskem pro určení referenčního rámce může být v této souvislosti vždy pouze rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce o tom, co považuje za „obvyklé" zdanění. Zásadní rozhodnutí, na jejichž základě vzniká daňové zatížení, zejména rozhodnutí o způsobu zdanění, ale i o jeho cílech a zásadách tedy přísluší danému členskému státu [12]. Komise ani Soudní dvůr tedy nemohou vnitrostátní daňové právo poměřovat s ideálním nebo nereálným daňovým systémem [13].

73. Vzhledem k tomu, že určení tohoto referenčního systému představuje výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity, postihuje pochybení, k němuž došlo při tomto určení, nutně celou analýzu podmínky týkající se selektivity [14].

1. Zjištění Tribunálu

74. Tribunál v bodech 292 a následujících napadeného rozsudku konstatoval, že článek 166 LIR skutečně formálně nepodmiňuje přiznání osvobození výnosů z majetkových účastí od daně na úrovni mateřské společnosti zdaněním výplaty rozděleného zisku na úrovni dceřiných společností. Ze vzájemné souvislosti článku 166 a článku 164 LIR ale vyplývá, že osvobození výnosů z majetkových účastí od daně podle článku 166 LIR se přizná pouze v případě, pokud dané výnosy nebyly odečteny od základu daně dceřiné společnosti (bod 297 napadeného rozsudku).

[9] – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 27), ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 82), 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 53), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40).

[10] – Rozsudky 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 57), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

[11] – Rozsudky ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36), 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 57), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

[12] – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 60 a násl.), viz též má stanoviska ve věci Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, bod 57), ve věci Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2020:834, bod 39), a ve věci Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2020:835, bod 43).
Potvrzeno rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73), ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 59), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, body 44 a 45).

[13] – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 64).
Tímto směrem se ubírá rovněž rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 74 – z toho plyne, že za účelem identifikace referenčního systému v oblasti přímého zdanění musí být zohledněno pouze vnitrostátní právo použitelné v dotčeném členském státě).

[14] – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 71), a ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793, bod 61 a citovaná judikatura).

75. Mimoto se v případě navýšení zápůjčky ZORA ve skutečnosti formálně nejedná o výplatu rozděleného zisku ve smyslu článku 164 LIR. Vzhledem k tomu, že výnosy z majetkových účastí, které jsou na úrovni mateřských společností osvobozené od daně, ale v podstatě odpovídají hodnotě těchto navýšení, lze mít za specifických okolností projednávané věci za to, že se z hlediska hmotného práva jedná o výplatu rozděleného zisku (bod 300 napadeného rozsudku).

76. Tribunál v bodě 327 napadeného rozsudku konstatoval, že se lucemburská finanční správa v předběžných daňových rozhodnutích odchýlila od referenčního rámce tvořeného články 164 a 166 LIR tím, že na úrovni mateřských společností potvrdila osvobození od daně ve vztahu k výnosům z majetkových účastí, které z hospodářského hlediska odpovídají hodnotě navýšení zápůjčky ZORA odečtených na úrovni dceřiných společností jako náklady.

2. Posouzení

77. Společnost Engie a Lucembursko v konečném důsledku tvrdí, že se Tribunál při těchto zjištěních dopustil nesprávného právního posouzení a zkreslil skutkový stav. Nesprávně se domníval, že existuje souvislost mezi článkem 164 LIR a článkem 166 LIR, když ve shodě s Komisí považoval lucemburská daňová rozhodnutí za podporu. Je tedy třeba objasnit, zda se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když potvrdil referenční systém, který Komise použila ve sporném rozhodnutí.

78. Správné určení náležitého referenčního rámce vyžaduje výklad lucemburského daňového zákona (LIR). Komise zpochybňuje přípustnost této části důvodu kasačního opravného prostředku s odůvodněním, že se týká skutkových otázek. Je sice pravda, že posouzení skutkových okolností – a to v zásadě zahrnuje i analýzu vnitrostátního práva ze strany Tribunálu [15] – a důkazů není právní otázkou, kterou Soudní dvůr může přezkoumávat v rámci řízení o kasačním opravném prostředku. Soudní dvůr je oprávněn pouze ověřit, zda došlo ke zkreslení tohoto práva [16]. Právní kvalifikaci z hlediska unijního práva, která byla tomuto vnitrostátnímu právu dána Tribunálem, naproti tomu Soudní dvůr přezkoumat může [17]. Tato okolnost je, pokud jde o oblast působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, rozhodující, neboť selektivní zvýhodnění, které je nezbytné pro závěr, že se jedná o podporu, vyplývá teprve z odchýlení se od „obvyklého“ vnitrostátního daňového systému, tj. referenčního systému.

79. V souladu s tím se v právu v oblasti státních podpor uznává, že otázka, zda Tribunál náležitě zjistil a vymezil referenční systém vyplývající z vnitrostátního práva, je právní otázkou. Jako taková může být předmětem přezkumu prováděného Soudním dvorem v rámci řízení o kasačním opravném prostředku [18]. Argumenty směřující ke zpochybnění volby referenčního systému v rámci první etapy analýzy existence selektivního zvýhodnění jsou proto přípustné i v řízení o kasačním opravném prostředku.

[15] – Viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 82), ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78), ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 79), a ze dne 24. října 2002, Aéroports de Paris v.Komise (C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 63).

[16] – Viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 82), a ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78 a citovaná judikatura).

[17] – Rozsudky ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78), v tomto smyslu viz též rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 až 63), a ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 83).

[18] – Viz (pokud jde o zásadu obvyklých tržních podmínek údajně upravenou ve vnitrostátním právu) nedávný rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 85), obdobně viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise [C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 80 a 81, pokud jde o nesprávný výklad § 8c (německého zákona o dani z příjmů právnických osob) ze strany Tribunálu].

80. Vzhledem k tomu, že cílem argumentace společnosti Engie a Lucemburska je zpochybnit existenci zásady vzájemné souvislosti vyplývající z článku 164 LIR ve spojení s článkem 166 LIR coby referenční systém ve smyslu právních předpisů v oblasti státních podpor, je první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku přípustná. Soudní dvůr tak v rámci řízení o kasačním opravném prostředku může posoudit právní otázku, zda Tribunál v lucemburském právu správně identifikoval a použil zásadu vzájemné souvislosti coby součást referenčního systému.

81. V tomto ohledu se nejprve určí relevantní selektivní zvýhodnění [k tomu viz bod a)]. Následně je třeba stanovit kritérium přezkumu předběžných daňových rozhodnutí [k tomu viz bod b)]. Na základě toho budou přezkoumány úvahy Tribunálu týkající se zjištění příslušného referenčního rámce [k tomu viz body c) a d)]. Vzhledem k tomu, že Komise při jednání zpochybnila soudržnost lucemburského daňového práva jako takového, je následně třeba zabývat se i otázkou, zda případná neexistence hmotněprávního ustanovení o vzájemné souvislosti ve vnitrostátním právu může představovat podporu [k tomu viz bod e)].

a) Relevantní selektivní zvýhodnění

82. Komise v napadeném rozhodnutí dospěla k závěru o selektivním zvýhodnění, protože podle jejího názoru existuje nevyhnutelná souvislost mezi články 164 a 166 LIR. Komise a v návaznosti na ni i Tribunál v tomto ohledu konstatovaly, že vzhledem ke struktuře financování zvolené skupinou Engie dochází odchylně od běžného zdanění příjmů právnických osob do značné míry k nezdanění zisku dosaženého na úrovni dceřiných společností, pokud tato dceřiná společnost dosáhne zisku. Oba však přehlédly skutečnost, že – rovněž odchylně od běžného zdanění příjmů právnických osob – dochází ke zdanění i v případě, že dceřiná společnost zaznamená ztráty, jako tomu zjevně bylo u společnosti LNG Supply v letech 2015 a 2016.

83. V obou případech je totiž vždy zdaňována marže odsouhlasená s finanční správou, jejíž minimální výše se určuje na základě obratu, a tudíž nezávisle na případných ziscích. Naproti tomu Komise a v návaznosti na ni Tribunál zdůrazňuje, že na úrovni mateřských společností, u kterých při přeměně zápůjčky ZORA nakonec skončily zisky, bylo možné uplatnit osvobození výnosů z majetkových účastí od daně podle článku 166 LIR, ačkoli tyto výnosy nebyly „zdaněny“ u dceřiné společnosti podle článku 164 LIR.

84. Komise proto nezkoumala, ani nezpochybnila dohodu o marži, která má podle předběžných daňových rozhodnutí představovat výlučný základ daně na úrovni dceřiných společností. Otázka, zda tento postup, který se odchyluje od obvyklého způsobu zdanění příjmů právnických osob (nedochází k porovnání účetní hodnoty, nýbrž ke zdanění na základě rozvahové hodnoty, resp. obratu), představuje selektivní zvýhodnění, nebyla zkoumána. Komise rovněž nevznesla ani nezkoumala otázku, zda byl tento zvláštní postup podle lucemburského daňového zákona dostupný všem srovnatelným daňovým poplatníkům. Totéž platí pro procentní sazby, které byly v tomto případě použity. Z čeho tyto sazby vyplývají a jak lze odůvodnit jejich výši, není zřejmé.

85. Proto toto zdanění marže, které ovlivňuje především výše navýšení zápůjčky ZORA, není předmětem ani napadeného rozhodnutí, ani napadeného rozsudku a nemůže je zkoumat ani Soudní dvůr. Komise má ale možnost napravit to v novém rozhodnutí o podpoře, pokud ještě nedošlo k promlčení.

b) Předběžná daňová rozhodnutí jako předmět přezkumu z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor a použitelné kritérium přezkumu

86. Komise naopak ve svém rozhodnutí výslovně upřesňuje, že podpora má vyplývat z předběžných daňových rozhodnutí vydaných skupině Engie. Z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor má být problematický nikoli režim mateřských společností upravený v článku 166 LIR (tj. osvobození výplaty rozděleného zisku uvnitř skupiny od daně) sám o sobě, nýbrž jeho uplatnění v daném případě. Komise se v této souvislosti – byť nikoli výslovně – dovolává nesprávného právního posouzení ze strany lucemburských orgánů. Vyplývá to rovněž z úvah týkajících se úzkého referenčního rámce, který má být podle názoru Komise tvořen články 164 a 166 LIR.

87. Tribunál se s tímto názorem ztotožňuje, jelikož má za to, že podpora, ze které vycházela Komise, spočívá v nesprávném použití článku 164 LIR ve spojení s jeho článkem 166, protože z lucemburských právních předpisů o dani z příjmů právnických osob lze dovodit takzvanou zásadu vzájemné souvislosti. Tím je míněno, že osvobození od daně na úrovni přijímající mateřské společnosti je podmíněno předchozím zdaněním rozdělovaných částek na úrovni dceřiné společnosti.

88. Nejprve je třeba připomenout, že předběžná daňová rozhodnutí nejsou nepřípustnými podporami ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU sama o sobě. Jsou důležitým nástrojem zajištění právní jistoty, což uznává i Komise [19]. Zásada právní jistoty je obecnou zásadou práva Unie [20]. Uvedená rozhodnutí jsou tedy z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor bezproblémová, pokud jsou dostupná všem daňovým poplatníkům (zpravidla na žádost) a jsou v souladu s příslušným daňovým zákonem – stejně jako jakákoli jiná rozhodnutí týkající se daní. V tomto ohledu pouze předjímají výsledek pozdějšího daňového výměru.

89. Pokud je předběžné daňové rozhodnutí předmětem přezkumu z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor, vyvstává však otázka, zda může podporu ve smyslu Smluv představovat každá odchylka od daňových předpisů, která je příznivá pro daňového poplatníka (tedy každé předběžné daňové rozhodnutí, které je nesprávné ve prospěch daňového poplatníka). Sám o sobě by takový výklad odpovídal znění čl. 107 odst. 1 SFEU.

90. Je však v rozporu s kritériem přezkumu, které pro režimy podpor tvořené obecnými daňovými zákony vypracoval Soudní dvůr. Soudní dvůr v této souvislosti zdůrazňuje, že za současného stavu harmonizace unijního daňového práva mohou členské státy zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější [21], což výslovně platí i pro oblast státních podpor [22]. Tento prostor členských států pro uvážení zahrnuje i vymezení znaků každé daně. Platí to mimo jiné v případě volby daňové sazby, která může být proporcionální nebo progresivní, ale i v případě určení základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti [23]. Stejně tak rozhodnutí, které

[19] – Sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, Úř. věst. 2016, C 262/1, bod 169 a násl.

[20] – Rozsudky ze dne 15. února 1996, Duff a další (C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20 a citovaná judikatura), a ze dne 8. prosince 2011, France Télécom v. Komise (C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 100).

[21] – Rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37), v tomto smyslu viz též, pokud jde o základní svobody, rozsudky ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49), a ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69 a uvedená judikatura).

[22] – Rozsudky ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 59), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 37), v tomto smyslu viz mimo jiné rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a citovaná judikatura).

[23] – Rozsudky ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 59 a násl.), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarskon (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 44).

zahraniční daně mohou být započteny proti tuzemské daňové povinnosti a za jakých podmínek tak lze učinit, je obecným rozhodnutím, které spadá do posuzovací pravomoci členských států při vymezování základních znaků daně [24]. Totéž platí i pro uplatňování a formulování zásady obvyklých tržních podmínek pro transakce mezi přidruženými podniky [25].

91. Meze tohoto prostoru členských států pro uvážení jsou však překročeny, pokud členské státy zneužijí své daňové právo k tomu, aby přesto jednotlivým podnikům poskytly výhody „obcházením pravidel státních podpor“ [26]. K závěru o takovém zneužití daňové autonomie může vést zjevně nesoudržná podoba daňového zákona – jak se stalo například v případě Gibraltaru [27]. Soudní dvůr tak ve své novější judikatuře provádí přezkum obecných rozhodnutí, na jejichž základě vzniká daňové zatížení, pouze v případě, že byla koncipována *zjevně diskriminačním způsobem* ve snaze obejít požadavky vyplývající z unijního práva v oblasti státních podpor [28].

92. Není zřejmý žádný důvod nevztáhnout tuto judikaturu na nesprávné právní posouzení ve prospěch daňového poplatníka. Z toho pak vyplývá, že selektivní zvýhodnění představuje nikoli každé vadné, nýbrž pouze zjevně nesprávné daňové rozhodnutí ve prospěch daňového poplatníka. Zjevné jsou takové odchylky od použitelného vnitrostátního referenčního rámce, které nelze věrohodně vysvětlit třetím osobám, jako jsou Komise nebo unijní soudy, a jsou tudíž zřejmé i dotčenému daňovému poplatníkovi. V takových případech lze mít za to, že se jedná o obcházení pravidel o státních podporách *zjevně diskriminačním způsobem uplatňování zákona*. Otázky, zda někteří zástupci lucemburské právní vědy nebo lucemburské prvostupňové soudy vykládají lucemburské daňové právo skutečně jinak než finanční správa a ostatní zástupci lucemburské právní vědy, které byly vzneseny při jednání, pak mohou zůstat nezodpovězeny.

93. Stejně tak by nebyla namístě obava, že by Komise a unijní soudy mohly být zahlceny do nejmenších podrobností správným výkladem 27 různých daňových právních řádů.

94. Toto zahlcení je patrné již v tomto řízení. Argumentace Komise, kterou Tribunál shledal správnou, se zakládá na *jiném* výkladu článků 164 a 166 LIR, než jaký zastává společnost Engie a především Lucembursko. V této souvislosti je z vyjádření Tribunálu k výkladu článků 164 a 166 LIR [29], která spadají do oblasti daňového práva, patrné, že Tribunál měl s rolí „druhého lucemburského finančního soudu“ obtíže. V bodě 294 napadeného rozsudku Tribunál například hovoří o tom, že článek 164 LIR 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 [LIR] zahrnují rovněž skrytá rozdělení zisku.“

[24] – Takto výslovně rozsudek ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 60).

[25] – Tímto směrem se ubírá i rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95 a násl.).

[26] – 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, bod 72).

[27] – 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, bod 101 a násl. Ani v této věci nebylo Spojené království s to objasnit smysl použitých ekonomických parametrů (bod 149).

[28] – Rozsudky ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 61), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 42 a násl., zejména bod 44), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 48 a násl., zejména bod 50). Již v rozsudku 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, bod 101), Soudní dvůr hovoří o právních základech, které „*ve skutečnosti* diskriminuj[í]“ daňové poplatníky (kurzivou zvýrazněno jen zde).

[29] – Takto explicitně je to vyjádřeno v nadpisu, který předchází dotčeným bodům 288 a násl. napadeného rozsudku.

95. Z formulace článku 164 LIR však vyplývá, že se vůbec netýká zdanění výnosů, nýbrž pouze stanovení základu daně *dceřiné* společnosti. Otázka, zda se nějaké příjmy zdaňují, se v něm neřeší. Zdanění výnosů zřejmě vyplývá spíše z příslušné skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti a uplatnění, či neuplatnění režimu osvobození od daně, které jsou upraveny v jiných ustanoveních.

96. Mimoto by v případě širokého výkladu článku 107 SFEU, podle něhož všechna předběžná daňová rozhodnutí, která jsou nesprávná ve prospěch daňového poplatníka, představují selektivní zvýhodnění, vznikl následující další problém: Při vydání rozhodnutí může stejně jako při vydání jakéhokoli rozhodnutí týkajícího se daní dojít k pochybení. Prověření, zda je takové daňové rozhodnutí nesprávné, nebo správné, je však ve skutečnosti na vnitrostátních daňových orgánech a vnitrostátních soudech. Pokud by se za porušení právních předpisů v oblasti státních podpor považovalo již každé prosté pochybení při stanovení daně, mělo by to za následek, že by se Komise *de facto* stala nejvyšším daňovým úřadem a unijní soudy by se v důsledku provádění kontroly rozhodnutí Komise staly nejvyššími finančními soudy.

97. To by se zase dotklo daňové autonomie členských států, jak naznačuje i první skupina žalobních důvodů předložených v původním řízení. Hovoří se tam o skryté daňové harmonizaci. Rovněž v rámci třetího důvodu kasačního opravného prostředku předloženého Lucemburskem je přezkum rozhodnutí týkajících se daní a daňových zákonů, které se netýkají harmonizovaných daní, z hlediska pravidel o státních podporách chápán jako zásah do vlastní daňové autonomie.

98. Tyto pochybnosti Soudní dvůr již zohlednil v jiných věcech. Generální advokát P. Pikamäe v souvislosti s kritérii, kterými se řídí určení „obvyklého“ zdanění, uvedl, že v tomto ohledu jsou rozhodující pravidla *pozitivního* práva. Aby se zabránilo jakémukoli zásahu do výlučné pravomoci členských států v oblasti přímých daní, lze existenci zvýhodnění ve smyslu článku 107 SFEU ověřit pouze s ohledem na normativní rámec vymezený vnitrostátním zákonodárcem při *skutečném* výkonu této pravomoci [30]. Při uplatňování tohoto normativního rámce je, například při určování příslušných převodních cen, třeba přiznat určitý prostor pro uvážení [31].

99. Soudní dvůr v této souvislosti zdůrazňuje [32], že při posuzování otázky existence selektivního daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a pro účely stanovení daňové zátěže, kterou má obvykle nést podnik, tedy nelze vzít v úvahu parametry a pravidla nepatřící do dotčeného vnitrostátního daňového systému, ledaže na ně tento systém výslovně odkazuje. Toto konstatování je výrazem zásady legality daně, která je jakožto obecná právní zásada součástí unijního právního řádu. Tato zásada vyžaduje, aby jakákoli povinnost zaplatit daň, jakož i všechny hlavní prvky definující její podstatné znaky byly stanoveny zákonem. Daňový poplatník musí být s to stanovit a vypočítat výši splatné daně a určit, kdy je splatná [33]. Soudní dvůr dále zdůrazňuje, že případné stanovení metod a kritérií umožňujících určit výsledek „za obvyklých tržních podmínek“ spadá do posuzovací pravomoci členských států [34].

30 – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Irsko v. Komise (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, bod 106).

31 – Stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, bod 118).

32 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 96 a násl.).

33 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 97), a ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, bod 39).

34 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95).

100. Takový omezený přezkum vnitrostátního práva je tedy žádoucí i s ohledem na zájem daňového poplatníka na právní jistotě. Jak již bylo uvedeno výše (body 88 a násl.), jsou předběžná daňová rozhodnutí důležitými, a to ještě ve větší míře než ostatní rozhodnutí týkající se daní [35], nástroji pro zajištění právní jistoty [36]. Zásada právní jistoty i s ní související institut právní moci správních aktů by byly znehodnoceny, pokud by každé vadné rozhodnutí týkající se daní (předběžné daňové rozhodnutí i běžný daňový výměr) mohlo být považováno za porušení právních předpisů v oblasti státních podpor.

101. S ohledem na výše uvedenou (body 90 a násl.) judikaturu proto mám za to, že přezkum jednotlivých rozhodnutí týkajících se daní (běžných daňových výměrů i předběžných daňových rozhodnutí) by rovněž měl probíhat pouze na základě omezeného kritéria přezkumu, které se omezuje na přezkum věrohodnosti. V souladu s tím nezakládá selektivní výhodu každé nesprávné použití vnitrostátního daňového práva. Selektivní výhodu tedy může představovat pouze zjevné odchýlení předběžného daňového rozhodnutí (nebo daňového výměru) od referenčního rámce představovaného vnitrostátním daňovým zákonem ve prospěch daňového poplatníka. V případě, že se nejedná o takovouto zjevnou odchylku, může být rozhodnutí popřípadě nezákonné, ale v důsledku této možné odchylky od referenčního rámce ještě nepředstavuje podporu ve smyslu článku 107 SFEU.

c) K existenci náležitě určeného referenčního rámce (článek 164 ve spojení s článkem 166 LIR)

102. Soudní dvůr proto nemusí zkoumat, zda právní následek, který byl přislíben v předběžných daňových rozhodnutích a jenž Komise napadá, skutečně vyplývá z lucemburského daňového práva. Rozhodující je pouze to, zda tento právní následek z lucemburského daňového práva zjevně nevyplývá.

103. Tak by tomu bylo v případě, pokud z článku 164 ve spojení s článkem 166 LIR zjevně vyplývá taková zásada soudržnosti, z jaké Komise a Tribunál vycházely jako z použitelného referenčního rámce.

1) Nezahrnutí směrnice o mateřských a dceřiných společnostech do referenčního rámce (první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Engie)

104. Na rozdíl od názoru společnosti Engie a Lucemburska nepředstavuje pochybení skutečnost, že nedošlo k zahrnutí směrnice o mateřských a dceřiných společnostech do referenčního rámce. Je pravda, že podle směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nebylo až do její novelizace v roce 2014 [37] předchozí zdanění zisků na úrovni dceřiné společnosti podmínkou pro osvobození příjmů z kapitálového majetku na úrovni mateřské společnosti.

[35] – Konečná povaha správních rozhodnutí je podle judikatury Soudního dvora z pohledu unijního práva v zásadě bezproblémová – viz rozsudky ze dne 10. března 2022, Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, bod 52), ze dne 12. února 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, bod 37), ze dne 19. září 2006, i-21 Germany a Arcor (C-392/04 a C-422/04, EU:C:2006:586, bod 51), a ze dne 13. ledna 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, bod 24).

[36] – Viz sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, Úř. věst. 2016, C 262/1, bod 169 a násl.

[37] – Viz článek 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), která měla být provedena do 31. prosince 2015.

105. Východiskem pro určení referenčního rámce však musí být použité vnitrostátní právo. Směrnice EU ale vůči daňovým poplatníkům (v tomto případě vůči společnosti Engie) v zásadě nelze použít přímo, protože jsou určeny členskému státu. Vzhledem k absenci přeshraničního prvku (všechny dotčené společnosti mají sídlo v Lucembursku) nebyla mimoto dána její věcná působnost. V důsledku toho je relevantním referenčním rámcem výlučně lucemburské právo (v tomto případě článek 164 a článek 166 LIR).

106. To však neznamená, že je směrnice o mateřských a dceřiných společnostech irelevantní. Článek 166 LIR totiž – jak bylo opětovně uvedeno při jednání – provádí směrnici o mateřských a dceřiných společnostech do lucemburského práva a stejným způsobem upravuje přeshraniční i vnitrostátní situace. To je při výkladu referenčního rámce v každém případě třeba vzít v potaz.

2) Souvislost mezi článkem 164 a článkem 166 LIR v lucemburském právu (tzv. zásada vzájemné souvislosti)

107. Kasační opravný prostředek společnosti Engie a Lucemburska dále směřuje proti závěru Komise o nezbytné souvislosti mezi článkem 164 a článkem 166 LIR. Pokud by tato souvislost skutečně existovala, bylo by uplatnění osvobození výnosů z majetkových účastí od daně podle lucemburského práva podmíněno zdaněním na úrovni dceřiné společnosti. V takovém případě by uplatnění režimu mateřských společností (osvobození zisků rozdělovaných v rámci skupiny od daně) mohlo představovat nesprávné právní posouzení, protože navýšení zápůjčky ZORA nebyla na úrovni dceřiné společnosti v rámci dohodnutého zdanění marže zahrnuta do základu daně.

108. Vyvstává proto otázka, zda daňové právo Lucemburského velkovévodství takové zdanění založené na vzájemné souvislosti skutečně vyžaduje. Pouze v takovém případě by se Tribunál tím, že měl za to, že toto je náležitý referenční rámec, nedopustil nesprávného právního posouzení (k tomu podrobně body 78 a násl. výše). Použije-li se výše navržené omezené kritérium přezkumu, lze to naprosto jednoznačně odmítnout, protože taková souvislost každopádně není zjevná.

109. Znění vnitrostátních právních předpisů (článek 164 a článek 166 LIR) o provázanosti těchto dvou ustanovení neobsahuje žádnou zmínku. Tato ustanovení se naopak týkají různých daňových poplatníků. Nevyplývá z nich, že skryté rozdělení zisku podle čl. 164 odst. 3 LIR, jako je například platba vyšších úroků ze zápůjčky poskytnuté společníkem (které se u dceřiné společnosti zase připočítávají k základu daně), je třeba považovat za výnos z majetkové účasti osvobozený od daně podle článku 166 LIR. A ani obráceně neplatí, že výnos osvobozený podle článku 166 LIR od daně je třeba považovat za rozdělení zisku ve smyslu článku 164.

110. Tento výklad článků 164 a 166 LIR „navržený“ Komisí, který Tribunál převzal, je sice možný, nevyplývá však ze znění vnitrostátního zákona. Opačný výklad (neexistence zásady vzájemné souvislosti, jak tvrdí Lucembursko a skupina Engie) je rovněž možný, a dokonce více odpovídá jeho znění. S ohledem na skutečnost, že článek 166 LIR představuje provedení směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a tato směrnice v době vydání předběžných daňových rozhodnutí rovněž nestanovila žádné pravidlo o vzájemné souvislosti, hovoří proti výkladu článku 166 LIR podanému Tribunálem i výklad provedený v souladu se směrnicí.

111. Tento závěr dokonce potvrzuje i rozhodnutí Komise a rozsudek Tribunálu. Komise i Tribunál podpůrně odůvodnily a uznaly i existenci selektivního zvýhodnění vzniklého v důsledku nesprávného uplatnění vnitrostátního ustanovení bránícího zneužití práva (článek 6

zákona o úpravě daní)[38]. K tomuto odůvodnění a tomuto závěru lze však logicky dospět pouze tehdy, pokud na úrovni dceřiné společnosti i na úrovni mateřské společnosti byly splněny zákonné podmínky „dvojího nezdanění“. Komise i Tribunál tedy očividně měly pochybnosti o tom, zda je jejich vlastní výklad článků 164 a 166 LIR nutně (tj. zjevně) správný.

112. Nesprávné použití článků 164 a 166 LIR ze strany finanční správy ostatně nikdy nemůže být zneužívající konstrukcí vytvořenou daňovým poplatníkem ve smyslu článku 6 zákona o úpravě daní.

113. Výklad, ze kterého Lucembursko vycházelo v předběžných daňových rozhodnutích, tudíž v žádném případě není zjevně nesprávným výkladem vnitrostátního práva. Komise a Tribunál tedy vycházely z nesprávného referenčního rámce, protože není zjevné, že referenční rámec, který použily, vyplývá z lucemburského práva.

114. Podle ustálené judikatury platí, že pochybení při určení referenčního rámce nutně postihuje celou analýzu podmínky týkající se selektivity[39]. Kasační opravné prostředky společnosti Engie a Lucemburska jsou tudíž opodstatněné již z tohoto důvodu.

d) Podpůrně: existence zásady vzájemné souvislosti na základě výkladu článku 164 LIR ve spojení s jeho článkem 166?

115. Naproti tomu, pokud by kritérium přezkumu nebylo omezeno na zjevnou nesprávnost předběžných daňových rozhodnutí, musel by Soudní dvůr za účelem posouzení, zda Tribunál vycházel ze správného referenčního rámce, zevrubně rozhodnout o tom, jak mají být články 164 a 166 LIR správně vykládány. To vyžaduje hlubokou znalost lucemburského daňového práva, o níž si nedovoluji tvrdit, že ji mám. Přesto mám pochybnosti, zda lze – jak to učinily Komise a Tribunál v bodě 292 a násl. napadeného rozsudku – ze společného výkladu článků 164 a 166 LIR skutečně dovodit závěr o zásadě vzájemné souvislosti. Tyto pochybnosti níže dokládám svým podpůrným výkladem lucemburského daňového práva.

116. Jak již bylo uvedeno výše (bod 109), znění dotčených ustanovení hovoří proti zásadě vzájemné souvislosti. Článek 166 první pododstavec LIR na článek 164 LIR přímo neodkazuje. Je třeba mít za to, že čl. 166 první pododstavec LIR taxativně upravuje podmínky, za kterých se výnosům z majetkových účastí přizná osvobození od daně. Zohledňuje však pouze minimální dobu držení majetkové účasti a její výši, nikoli však předchozí daňové zatížení rozdělovaných zisků. Z článku 164 LIR navíc nelze dovodit, že rozdělované výnosy musí podléhat zdanění na úrovni dceřiné společnosti. Článek 164 LIR se zejména týká pouze základu daně (k tomu viz bod 95 výše) dceřiné společnosti. Základ daně a daňová povinnost jsou v daňovém právu dvě různé věci.

117. Mimoto takovou vzájemnou souvislost nutně nevyžaduje ani smysl a účel obou dotčených ustanovení. Dokládá to již směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, která tento požadavek až do své novelizace v roce 2014[40] rovněž neobsahovala. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech bez takového pravidla o vzájemné souvislosti možná nebyla dokonalá,

[38] – Tribunál v bodě 384 a násl. napadeného rozsudku, Komise v bodech 289 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[39] – Rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 46), a ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107). Ve výsledku též rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 105).

[40] – Viz článek 1 směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014, kterou se mění směrnice 2011/96/EU (Úř. věst. 2014, L 219, s. 40), která měla být provedena do 31. prosince 2015.

její ustanovení nicméně dávala smysl a nebyla nesoudržná. Vzhledem k tomu, že článek 166 LIR v Lucembursku provádí i směrnici o mateřských a dceřiných společnostech a v tomto ohledu nerozlišuje mezi přeshraničním a vnitrostátním rozdělováním zisku, lze tento závěr vyplývající ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (tj. nezakotvení zásady vzájemné souvislosti v době vydání předběžných daňových rozhodnutí) vztáhnout na výklad článku 166 LIR.

118. Lucembursku se při jednání bohužel podařilo jednoznačně objasnit účel článku 166 LIR pouze do určité míry. Přesvědčivé však není ani tvrzení Komise, že článek 166 LIR je nesoudržný a nemá vlastní cíl. Režim mateřských společností (jak je upraven v článku 166 LIR) má obvykle dva účely. Zaprvé brání dvojímu ekonomickému zdanění již zdaněného příjmu. Zadruhé rovněž zajišťuje, že na úrovni dceřiné společnosti zůstane zachováno (osobní nebo věcné) osvobození od daně, pokud tato společnost svůj zisk (který je v takovém případě osvobozen od daně) dále vyplatí držiteli svých podílů (mateřské společnosti). Tím lze dosáhnout určitého zrovnoprávnění jednostupňových a vícestupňových korporátních struktur, tedy určité neutrality, pokud jde o právní, resp. organizační formu. Zdá se mi, že to je rovněž účelem ustanovení článku 166 LIR obsaženého v lucemburském právu. Tento účel tedy taktéž hovoří proti závěru o obecné a nepsané zásadě vzájemné souvislosti.

119. Totéž platí s ohledem na zásadu osobní povahy daně, na které se zpravidla zakládá daň z příjmů. Zdanění určitého daňového poplatníka obvykle nezávisí na konkrétním zdanění jiného daňového poplatníka. Zákonodárce zajisté může takovou vzájemnou souvislost v určitých mezích zavést. V takovém případě ale výhrada zákona, která se uplatňuje v daňovém právu (koneckonců se jedná o klasický příklad právní oblasti vyznačující se zásahy veřejné moci) vyžaduje, aby se tato vzájemná souvislost promítla do znění zákona.

120. Nepsaná zásada vzájemné souvislosti v rozporu se závěry Komise – a v návaznosti na to i Tribunálu – nutně nevyplývá ani z vyjádření Lucemburského velkovévodství ze dne 31. ledna 2018, které je uvedeno v bodě 202 odůvodnění rozhodnutí Komise. Z tohoto vyjádření vyplývá, že se na všechny majetkové účasti, jejichž výnosy požívají osvobození od daně podle článku 166 LIR, vztahuje i článek 164 LIR. To ale nic neříká o předchozím daňovém zatížení na úrovni dceřiných společností, nýbrž pouze potvrzuje, že rozdělení samo o sobě nesmí vést ke snížení základu daně.

121. Žádnou nezbytnou souvislost konečně nelze dovodit ani z – patrně nezávazného – stanoviska Conseil d'État (Státní rada) ze dne 2. dubna 1965 k vládnímu návrhu zákonného znění článku 166 LIR. Je pravda, že je možné, že smyslem a účelem režimu mateřských společností upraveného v lucemburském právu je zamezit řetězovému zdanění. Na rozdíl od toho, co uvedl Tribunál, to však neznamená, že by lucemburské právo v daném konkrétním případě nepřipustilo dvojí nezdanění. Zamezit dvojímu zdanění se snažila i směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, a až do své novely v roce 2014 připouštěla z důvodu chybějícího ustanovení o vzájemné souvislosti dvojí nezdanění.

122. To vše svědčí o tom, že nepsanou zásadu vzájemné souvislosti, z níž vycházely Komise a Tribunál, nelze do lucemburského práva na základě výkladu „vložit“ jako referenční systém. Je sice pravda, že by se tak daly překlenout mezery ve zdanění, vzniklé např. v důsledku hybridního

financování. Jak však již několikrát rozhodl Soudní dvůr [41], nemohou unijní orgány jako Komise či Tribunál prostřednictvím pravidel o státních podporách vytvářet ideální daňové právo. Pokud jde o neharmonizované daňové právo, je to koneckonců úkolem vnitrostátního zákonodárce.

123. Konečně Komise a v návaznosti na ni i Tribunál při určení a používání referenčního rámce přehlédly, že údajné dvojí nezdanění vůbec nevyplývá z použití článků 164 a 166 LIR. Zaprvé jsou dceřiné společnosti zdaněny, ale jen velmi málo. Zadruhé by dokonce i v případě, že by se navýšení zápůjčky ZORA na úrovni dceřiné společnosti považovala za (přiznaná nebo skrytá) rozdělení zisku, nebyl článek 164 LIR v projednávané věci relevantní. Tak by tomu bylo pouze v případě, že by navýšení zápůjčky ZORA snížila základ daně. Tak by tomu zřejmě bylo v rámci obvyklého zdanění daní z příjmů právnických osob. V projednávané věci však daný naprosto neobvyklý výsledek (velmi nízké zdanění dceřiných společností vykonávajících provozní činnost) vyplývá pouze ze zdanění marže, které bylo odsouhlaseno s lucemburskou finanční správou.

124. Komise a Tribunál tudíž vycházely z nesprávného referenčního rámce (článků 164 a 166 LIR namísto zákonného základu dohody o zdanění marže) a poté ho rovněž nesprávně určily (díky závěru o nepsané zásadě vzájemné souvislosti). V důsledku toho je celá analýza podmínky týkající se selektivity stižena vadou. Kasační opravné prostředky společnosti Engie a Lucemburska jsou opodstatněné i v tomto ohledu.

e) Nesoudržnost lucemburského daňového práva v důsledku absence hmotněprávního ustanovení o vzájemné souvislosti?

125. Nakonec Komise ještě naznačila, že lucemburské daňové právo je bez takového ustanovení o vzájemné souvislosti nesoudržné, a proto jako takové představuje podporu [42].

126. To by však na závěr, ke kterému jsem dospěla výše (bod 124), nemělo žádný vliv, a to ze dvou důvodů. Zaprvé se sporné rozhodnutí Komise a napadený rozsudek Tribunálu netýkají lucemburského zákona coby režimu podpory, nýbrž pouze předběžných daňových rozhodnutí jakožto jednotlivých podpor (k tomu viz též bod 86 a násl. výše). Proto by chybějící zákonné ustanovení o vzájemné souvislosti nebylo předmětem sporu.

127. Zadruhé vnitrostátní daňový zákon, který v případě použití hybridních finančních nástrojů může vést k nezdanění, není nesoudržný sám o sobě.

128. Je pravda, že Tribunál v bodě 293 napadeného rozsudku správně poukázal na to, že při výše objasněném výkladu může podle lucemburského daňového práva dojít ke dvojímu nezdanění zisků. Zdá se, že ve skutečnosti je osvobození od daně podle čl. 166 prvního pododstavce bodu 2 LIR na úrovni společnosti, která je příjemcem rozdělovaného zisku, nezávislé na daňovém osudu rozdělovaného zisku na úrovni rozdělující společnosti. Nedochází tak ale k překročení hranice nesoudržnosti.

129. Zaprvé je tento režim mateřských společností v mezinárodním měřítku velmi rozšířený a běžný. V přeshraničním kontextu je to patrné již z existence směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, která vychází z podobné myšlenky a až do roku 2014 rovněž neobsahovala hmotněprávní ustanovení o vzájemné souvislosti. Zadruhé mají členské státy při

[41] – V tomto smyslu například rozsudky ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 93 a násl.), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 38 a násl.), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 44 a násl.).

[42] – Viz body 184 a 185 odůvodnění sporného rozhodnutí a vyjádření přednesená při jednání.

podrobné úpravě tohoto režimu mateřských společností v zásadě volnost. V tomto ohledu lze použít judikaturu Soudního dvora týkající se vnitrostátních pravidel započítávání daní v přeshraničním kontextu, jejichž podrobná úprava rovněž přísluší členským státům [43].

130. Je pravda, že z pohledu právní politiky a s ohledem na celosvětové úsilí o dosažení spravedlivého daňového systému by se v co největší míře mělo zamezit vzniku takzvaných bílých příjmů. O neutralizaci těchto – zejména přeshraničních – nesrovnalostí v oblasti zdanění usiluje OECD [44] i EU [45].

131. V projednávané věci je však zaprvé sporné již to, zda vůbec lze hovořit o bílých příjmech, neboť zisky dceřiné společnosti nezůstávají zcela nezdaněny. Spíše jsou na základě předběžných daňových rozhodnutí zdaňovány jiným způsobem (zvláštní zdanění marže). Zadruhé jsou opatření OECD a EU zaměřena výlučně proti hybridním nesouladům, které jsou výsledkem (nekoordinovaného) vzájemného působení systémů zdanění příjmů právnických osob několika členských států nebo třetích zemí. Nevztahují se však na takové nesrovnalosti, které mají původ v čistě vnitrostátních daňových systémech. V tomto ohledu může být z hlediska právní politiky žádoucí snaha zamezit vzniku bílých příjmů pomocí konkrétních hmotněprávních ustanovení o vzájemné souvislosti, která je v mezidobí v široké míře vyvíjena i v mezinárodním měřítku.

132. Je zřejmé, že v Lucembursku bylo takové ustanovení do budoucna rovněž zavedeno, a to s cílem provést směrnici o mateřských a dceřiných společnostech pozměněnou v roce 2014. Referenční rámec to však mění pouze do budoucna.

133. Proto se i nadále jedná o rozhodnutí, které přísluší vnitrostátnímu zákonodárci. Právě on – a nikoli Komise nebo unijní soudy – musí rozhodnout o tom, zda a v jakých situacích má být zavedeno hmotněprávní ustanovení o vzájemné souvislosti.

3. Shrnutí k prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku

134. I nadále tedy platí, že zajistit, aby referenční rámec obvyklého zdanění v Lucembursku tvořilo zdanění založené na vzájemné souvislosti mezi společností rozdělující a přijímající zisk, mohl pouze lucemburský daňový zákonodárce, a to prostřednictvím zákona. Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, resp. že se tak stalo až později, vycházela Komise namísto z platného vnitrostátního daňového práva z daňového systému, který by možná byl vhodnější, ale v konečném důsledku byl fiktivním daňovým systémem. Jak již bylo uvedeno výše (body 72 a násl.), právní předpisy v oblasti státních podpor to neumožňují.

135. První důvod kasačního opravného prostředku je tudíž opodstatněný. Tribunál se dopustil nesprávného právního posouzení tím, že při určení referenčního rámce vycházel z nezbytné souvislosti mezi článkem 164 a článkem 166 LIR, tedy ze zásady vzájemné souvislosti. Tato

[43] – Rozsudek ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, bod 60).

[44] – Viz závěrečná zpráva OECD „Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report“ – dostupná na adrese https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en.

[45] – Viz článek 9 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) a bod 2 odůvodnění směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014, kterou se mění směrnice 2011/96/EU (Úř. věst. 2014, L 219, s. 40).

souvislost není ani zjevná (body 107 a násl.), ani při bližším zkoumání nevyplývá ze znění, smyslu a účelu vnitrostátních pravidel nebo z ustálené judikatury lucemburských soudů (body 115 a násl.).

B. Ke druhému důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávný výklad článku 107 SFEU z důvodu použití článku 6 zákona o úpravě daní jako referenčního rámce

136. Další žalobní důvod však Tribunál podpůrně zamítl i z toho důvodu, že lucemburské daňové orgány neuplatnily obecné pravidlo o zamezení zneužití stanovené v článku 6 zákona o úpravě daní, ačkoli pro to podle něj byly splněny podmínky.

137. V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku proto společnost Engie a Lucembursko tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, protože zamítl jejich žalobní důvod, který předložily v prvním stupni a podle kterého nedošlo k porušení článku 107 SFEU. Mají za to, že nepoužití článku 6 zákona o úpravě daní v daném případě nepředstavuje odchylku od referenčního rámce tvořeného lucemburským právem.

138. Podle obecného lucemburského pravidla o zamezení zneužití, které je uvedeno v článku 6 zákona o úpravě daní, se nelze vyhnout daňové povinnosti nebo ji snížit zneužitím forem ani možností vyplývajících z občanského práva. Dojde-li ke zneužití, vyberou se daně tak, jak by byly vybrány v případě právní konstrukce odpovídající daným ekonomickým transakcím, skutečnostem a poměrům.

139. V projednávané věci se Soudní dvůr musí poprvé zabývat otázkou, zda nesprávné použití, respektive nepoužití obecného vnitrostátního pravidla o zamezení zneužití v oblasti daňového práva (v tomto případě článku 6 zákona o úpravě daní) představuje podporu ve smyslu článku 107 SFEU.

1. Zjištění Tribunálu

140. Tribunál měl v bodě 384 a následujících napadeného rozsudku za to, že Komise doložila, že byly splněny všechny čtyři podmínky zneužití stanovené článkem 6 zákona o úpravě daní, které byly formulovány lucemburskou judikaturou v oblasti finančního práva. Výklad pravidla o zamezení zneužití práva stanoveného v článku 6 zákona o úpravě daní se podle Tribunálu nevyznačuje ani žádnými výkladovými obtížemi, takže nebylo zapotřebí zkoumat praxi lucemburské správy (bod 409 napadeného rozsudku).

141. Komise a v návaznosti na ni Tribunál (bod 388 napadeného rozsudku) mají zejména za to, že bylo možné využít jiné nástroje financování (čistě kapitálové nebo dluhové nástroje), aniž by došlo k nezdanění zisků dosažených na úrovni dceřiných společností. Zápůjčku ZORA tedy mohla své dceřiné společnosti poskytnout přímo příslušná mateřská společnost. K náležitému zdanění by došlo i v případě použití konvertibilní zápůjčky bez zapojení zprostředkovatelské společnosti.

142. Předběžná daňová rozhodnutí tedy neměla být vydána v této podobě. Lucemburská daňová správa naopak měla použít obecné pravidlo o zamezení zneužití zakotvené v článku 6 zákona o úpravě daní. Jelikož je nepoužilo, poskytlo Lucemburské velkovévodství společnosti Engie selektivní daňovou výhodu.

2. Posouzení

143. Společnost Engie a Lucembursko v konečném důsledku tvrdí, že Tribunál měl při stanovení referenčního rámce nesprávně za to, že nebylo zapotřebí, aby Komise zohlednila lucemburskou správní praxi. Mimoto se podle nich Komise a Tribunál při výkladu čtyř kumulativních podmínek nezbytných k tomu, aby bylo možno dospět k závěru o zneužití, a při podřazení konkrétních skutkových okolností případu pod tyto podmínky, několikrát dopustily zjevně nesprávného výkladu a právního posouzení.

144. Vzhledem k tomu, že Komise a v návaznosti na ni Tribunál tvrdí, že v důsledku nepoužití obecného pravidla o zamezení zneužití došlo k porušení zákazu podpor, je nejprve třeba vyjádřit se k tomuto přístupu a k použitelnému kritériu přezkumu [k tomu viz bod a)], aby bylo možno stanovit správný referenční rámec. Následně je třeba přezkoumat, zda Tribunál v projednávané věci použil správný referenční rámec [k tomu viz bod b)].

a) Posouzení uplatňování obecných pravidel o zamezení zneužití daňového práva z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor

145. Odchýlení se od referenčního rámce (tj. článku 6 zákona o úpravě daní) přichází v úvahu pouze v případě, že lucemburská finanční správa měla použít obecné pravidlo o zamezení zneužití obsažené v článku 6 zákona o úpravě daní. I v tomto ohledu však Komise a Tribunál ve výsledku poukazují pouze na prosté pochybení při uplatňování lucemburského práva. To však ještě nezakládá selektivní zvýhodnění (viz body 89 a násl. výše).

146. Kromě toho existuje nutně v případě obecných pravidel o zamezení zneužití (takzvaných GAAR[46]) v rámci uplatňování práva prostor pro uvážení podobný tomu, který má finanční správa při stanovení „správné“ převodní ceny[47].

147. Nejenže pojem „zneužití“ mimořádnou měrou podléhá kritériím vyplývajícím z právního řádu příslušného členského státu. Mimoto je zjištění zneužití samo o sobě velmi závislé na konkrétním případu.

148. V této souvislosti se tvrzení Tribunálu v bodě 409 napadeného rozsudku, podle kterého „ustanovení o zneužití práv nevyvolává v projednávané věci žádné výkladové obtíže“, jeví jako sporné. V daňovém právu zřejmě neexistuje žádné obecné pravidlo o zamezení zneužití, se

[46] – *General Anti-Abuse Rules*, jak byly v mezidobí zavedeny i v unijním právu – viz např. článek 6 směrnice ATAD I [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].

[47] – K tomu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 95), ještě zřetelněji stanovisko generálního advokáta P. Pikamäea ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, bod 118, podle kterého mají vnitrostátní daňové orgány z důvodu *přibližného charakteru* metod stanovení převodních cen prostor pro uvážení).

kterým nejsou spojeny výkladové obtíže [48]. Platí to tím spíše, že Tribunálu působil obtíže již výklad norem lucemburského daňového práva, které byly údajně použity zneužívajícím způsobem (viz body 94 a násl. výše).

149. Použití pravidla o zamezení zneužití by zřejmě bylo nezbytné pouze ve velmi malém počtu případů. Může se jednat pouze o situace, které jsou zjevné, protože již byly objasněny judikaturou členských států (nikoli Komise nebo Tribunálu) v oblasti finančního práva. Platí to tím spíše vzhledem ke skutečnosti, že podle judikatury Soudního dvora má daňový poplatník v unijním právu dokonce možnost zvolit si v mezích zákona daňový režim, který je pro něj nejvýhodnější [49].

150. Vzhledem ke specifikům obecných pravidel o zamezení zneužití musí být při kontrole uplatňování obecných pravidel o zamezení zneužití z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor kritérium přezkumu omezeno na pouhý přezkum věrohodnosti. Musí se tedy jednat o zjevně nesprávné použití pravidla o zamezení zneužití. Lze mít za to, že tomu tak je tehdy, pokud nikomu nelze věrohodně vysvětlit, proč by se v daném případě nemělo jednat o zneužití.

b) Použití těchto zásad na daný případ

151. Komise a v návaznosti na ni i Tribunál (bod 398 a násl. napadeného rozsudku) nejprve správně vycházejí z referenčního rámce představovaného článkem 6 zákona o úpravě daní. Podle článku 6 zákona o úpravě daní se jedná o zneužití, pokud jsou kumulativně splněna čtyři kritéria, a to použití forem nebo institutů soukromého práva, snížení daňové zátěže, použití neadekvátní právní konstrukce a neexistence důvodů nesouvisejících s daněmi.

152. V projednávané věci tedy lze referenční rámec konkrétně určit pouze v případě, že bude zřejmé, jak je v lucemburském daňovém právu třeba chápat „zneužití“. Článek 6 zákona o úpravě daní pojem „zneužití“ nedefinuje. Vymezení pojmu „zneužití“ v lucemburském daňovém právu, a tedy i referenčního rámce, by nutně vyžadovalo prozkoumání lucemburské judikatury i lucemburské správní praxe. V tomto ohledu se Tribunál v bodě 409 napadeného rozsudku dopustil nesprávného právního posouzení již tím, že měl za to, že není zapotřebí zohlednit správní praxi, protože ustanovení o zneužití práv v projednávané věci nevyvolává žádné výkladové obtíže.

153. Je sice pravda, že Tribunál v bodě 409 napadeného rozsudku poukázal na to, že Komise ve svém rozhodnutí odkázala na oběžník lucemburské správy a na lucemburskou judikaturu. Z příslušných pasáží rozhodnutí Komise (body 293 až 298), na které Tribunál odkazuje, však vyplývá pouze to, že se Komise obecně vypořádala se čtyřmi podmínkami použití článku 6 zákona o úpravě daní, nikoliv však s otázkou, jak lucemburská daňová správa přistupuje k obdobným daňovým konstrukcím.

[48] – Členské státy, jako je Spolková republika Německo, která má s těmito pravidly již dlouholetou zkušenost, totiž stále ještě mají se správným výkladem obtíže. Dokládá to velké množství soudních rozhodnutí a délka komentářů, které se jich týkají – viz např. Peter Fischer v *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (eds.), AO/FGO-Kommentar,§ 42 AO (stav k listopadu 2022 – 200 stran); Klaus-Dieter Drüen v *Tipke/Kruse (eds.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (stav k září 2022 – 85 stran).
Soudnímu dvoru jsou rovněž stále znovu předkládány otázky týkající se výkladu obecného zákazu zneužívajících konstrukcí v unijním právu, jejichž zodpovězení je natolik složité, že se jimi zabýval velký senát – viz např. rozsudky ze dne 26. února 2019, T Danmark a Y Denmark (C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135), 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), a ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] – Viz rozsudky ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 42), ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27), ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 36), a ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73).

154. Dále se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že výklad lucemburské finanční správy nahradil svým vlastním výkladem. Namístě je ale přezkum rozhodnutí lucemburské finanční správy z hlediska zjevných vad (viz bod 150 výše).

155. V projednávané věci však není zjevné, že mělo být uplatněno pravidlo o zamezení zneužití. Zejména není zjevné, že výklad Komise a Tribunálu skutečně vyplývá z lucemburského práva. Příkladmo to lze doložit na úvahách týkajících se kritéria neadekvátní právní konstrukce. Podle lucemburské judikatury, na kterou Komise odkazuje, musí být tento znak vykládán tak, že je umožněn daňový režim, který je v přímém rozporu se zjevným záměrem zákonodárce odpovídajícím cíli nebo duchu zákona. Z toho, co uvedlo Lucembursko, vyplývá, že musí existovat alespoň dvě možnosti, jak dosáhnout zamýšleného hospodářského výsledku, z nichž jedna by byla neadekvátní a vedla by k daňovému zvýhodnění, jehož by nebylo možné dosáhnout prostřednictvím adekvátní možnosti.

156. Tribunál (bod 445 a násl. napadeného rozsudku) na tomto základě zkoumá, zda by dvojímu nezdanění ve výsledku zabránilo použití alternativních finančních nástrojů. Za tímto účelem Tribunál bere v úvahu financování pomocí kapitálového nástroje umožňujícího získání dodatečného vlastního kapitálu, pomocí nekonvertibilní půjčky, jakož i pomocí přímé zápůjčky ZORA sjednané přímo mezi mateřskou a dceřinou společností. Podle zjištění Tribunálu by ve všech těchto případech bylo dosaženo jediného zdanění, což ovšem Lucembursko i společnost Engie při jednání i nadále zpochybňovaly.

157. Tribunál se v této souvislosti dopustil nesprávného právního posouzení hned ve dvou ohledech. Předně stejně jako Komise uplatnil lucemburské právní předpisy, které Komise použila jako referenční rámec, způsobem, který je zjevně nesprávný, takže vycházel z nesprávného referenčního rámce. Podmínkou stanovenou článkem 6 zákona o úpravě daní je, že zvolená struktura představuje neadekvátní právní konstrukci. Tribunál a Komise však naopak zkoumaly, zda by místo toho byly adekvátní *jiné* možnosti financování. Závěr učiněný *a contrario*, a to že konstrukce zvolená skupinou Engie je v takovém případě skutečně neadekvátní, však není nesporný.

158. Dále panuje neshoda ohledně toho, zda by v případě použití přímé zápůjčky ZORA, tedy bez použití zprostředkovatelské společnosti, rovněž mohlo dojít ke dvojímu nezdanění, protože Komise a v návaznosti na to i Tribunál (bod 441 a násl. napadeného rozsudku) neadekvátnost spojují právě se složitostí dané struktury. Podle mého názoru není tento závěr jednoznačný a vylučuje tedy zjevné zneužití. Společnost Engie a Komise se neshodují zejména na roli článku 22a LIR. Podle tohoto ustanovení přeměna zápůjčky nevede za určitých podmínek k vytvoření kapitálových zisků. V tomto ohledu se zdá – jak ukázalo i jednání – sporné, zda je vůbec dána působnost článku 22a LIR a jaké by v konečném důsledku byly jeho dopady. Soudní dvůr to v tomto kontextu nemůže posoudit sám. V případě takových obtíží s výkladem vnitrostátního práva nelze hovořit o zjevném zneužití.

159. V projednávané věci ani není zjevné, že by výlučně v důsledku financování pomocí konvertibilního finančního nástroje s vícestupňovou vlastnickou strukturou vznikl zřejmý rozpor se záměrem zákonodárce, a to tím spíše, že obojí je v podnikových strukturách běžné. Navíc je při bližším zkoumání zřejmé, že v důsledku zdanění marže u dceřiných společností nedošlo ke dvojímu nezdanění. Spíše se jedná o velice nízké zdanění, které je důsledkem dohodnutého zdanění marže, jež však Komise ve sporném rozhodnutí nezohlednila (viz body 84 a 85 výše).

160. K závěru o tom, že se jedná o zakázanou podporu, lze v souvislosti s obecným pravidlem o zamezení zneužití dospět pouze tehdy, pokud dotčená konstrukce nebyla stejnou měrou dostupná všem podnikům, protože daňová správa daného členského státu by v obdobných případech použila pravidlo o zamezení zneužití.

161. Komise tedy musí prokázat, že by lucemburská finanční správa použila článek 6 zákona o úpravě daní v jiných případech, které jsou z právního nebo skutkového hlediska obdobné. Nestačí zcela obecně konstatovat, že vůči jiným daňovým poplatníkům bylo pravidlo o zamezení zneužití uplatněno. Jak správně uvedla skupina Engie, z tohoto zjištění nevyplývá, že neuplatnění pravidla o zamezení zneužití v daném případě je diskriminační.

162. Skutečnost, že v projednávané věci nebyl při vydání předběžných daňových rozhodnutí použit článek 6 zákona o úpravě daní, proto nepředstavuje selektivní výhodu ve prospěch společnosti Engie.

3. Shrnutí

163. Druhý důvod kasačního opravného prostředku je tedy rovněž opodstatněný. Komise a Tribunál, který potvrdil její rozhodnutí, použily nesprávné kritérium přezkumu, jelikož provedly vlastní výklad obecného pravidla o zamezení zneužití stanoveného v článku 6 zákona o úpravě daní, aby určily domnělou oblast jeho působnosti. Místo toho měly vycházet z lucemburské správní praxe a výkladu uplatňovaného v Lucembursku. V tomto ohledu není existence zneužití podle lucemburského práva ani zjevná, ani prokázaná ze strany Komise, což Tribunál v bodě 472 napadeného rozsudku posoudil nesprávně.

C. Podpůrně: ke třetímu důvodu kasačního opravného prostředku – porušení obecných zásad ochrany legitimního očekávání

164. V rámci třetího důvodu kasačního opravného prostředku společnost Engie tvrdí, že příkaz k navrácení podpory porušuje zásady legitimního očekávání a právní jistoty. Lucembursko tento krok rovněž zpochybňuje, a to v rámci svého druhého důvodu kasačního opravného prostředku. Tento důvod kasačního opravného prostředku však nevyžaduje hlubší rozbor. Zrušení napadeného rozsudku totiž vyplývá již z opodstatněnosti prvních dvou důvodů kasačního opravného prostředku.

165. Pokud by však Soudní dvůr v souvislosti s obecným pravidlem o zamezení zneužití neuplatnil mírnější kritérium přezkumu a dospěl k závěru, že se jednalo o zneužívající konstrukci ve smyslu článku 6 lucemburského zákona o úpravě daní, vyvstala by otázka ochrany legitimního očekávání. Proto je namístě uvést v tomto ohledu – opět podpůrně – několik poznámek.

166. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je zrušení protiprávní podpory prostřednictvím jejího navrácení logickým důsledkem konstatování její protiprávnosti [50].

167. Povinnost zajistit navrácení podpory je omezena zejména zásadou ochrany legitimního očekávání, která je obecnou zásadou unijního práva ve smyslu článku 16 nařízení 2015/1589. Z ustálené judikatury Soudního dvora však vyplývá, že navrácení je z důvodu ohledů na legitimní

[50] – V tomto ohledu je zásadní rozsudek ze dne 21. března 1990, Belgie v. Komise (C-142/87, EU:C:1990:125, bod 66).

očekávání vyloučeno pouze ve výjimečných případech. Soudní dvůr rozhodl, že zásady ochrany legitimního očekávání se může dovolávat pouze jednotlivec, u něhož unijní orgán tím, že mu poskytl konkrétní ujištění, vyvolal podloženou naději [51].

168. S ohledem na zásadu efektivity oproti tomu nemají postačovat ujištění členského státu [52]. To by znamenalo, že pouhá skutečnost, že byl v předběžném daňovém rozhodnutí ze strany vnitrostátních orgánů přislíben určitý daňový režim, nemůže z pohledu unijního práva založit legitimní očekávání.

169. Předběžná daňová rozhodnutí jsou však klasickým nástrojem pro zajištění právní jistoty ze strany vnitrostátní daňové správy, což uznává i Komise (viz body 88 a násl. výše). Pokud by každé nesprávné použití práva ze strany příslušného orgánu ve prospěch daňového poplatníka bylo na překážku ochraně legitimního očekávání, pak by byla do značné míry omezena konečná povaha příslušných rozhodnutí, což by zase bylo v rozporu se zásadou právní jistoty.

170. Pokud se však Soudní dvůr bude řídit omezeným kritériem přezkumu, které je zde navrženo, pokud jde o nesprávné právní posouzení, tento problém nevznikne. O podporu se nejedná již v případě, že pochybení při uplatňování vnitrostátního daňového práva není patrné. O podporu se naopak může jednat v případě, pokud je nesprávné právní posouzení zjevné a ani je nelze věrohodně vysvětlit třetí osobě. Pokud tomu tak je, je „porušení práva“ zřejmé i daňovému poplatníkovi. Ten pak nemá legitimní očekávání. Na tom již nic nemůže změnit ani (v takovém případě zjevně protiprávní) ujištění.

D. K dalším důvodům kasačního opravného prostředku, které uvedlo Lucembursko

171. V rámci třetího důvodu kasačního opravného prostředku Lucembursko namítá porušení článků 4 a 5 SEU, protože Tribunál zasáhl do daňové autonomie členských států. V rámci čtvrtého důvodu kasačního opravného prostředku Lucembursko Tribunálu vytýká porušení povinnosti uvést odůvodnění. Těmito důvody kasačního opravného prostředku se není třeba zabývat do hloubky. Zrušení napadeného rozsudku totiž vyplývá již z opodstatněnosti prvních dvou důvodů kasačního opravného prostředku.

E. K žalobě podané k Tribunálu

172. Podle čl. 61 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie může Soudní dvůr v případě zrušení rozhodnutí Tribunálu vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje, nebo věc vrátit zpět Tribunálu k rozhodnutí.

173. V projednávané věci by se dalo pochybovat o tom, že soudní řízení dovoluje vydání konečného rozhodnutí ve věci, protože Komise ve svém rozhodnutí k závěru o selektivitě dospěla na základě čtyř různých způsobů. Společnost Engie a Lucembursko ve svých žalobách zpochybňují všechny tyto argumentační linie. Tribunál pak ve svém rozsudku (bod 382 ve spojení s body 230

[51] – Viz například rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 147), ze dne 16. prosince 2010, Kahla Thüringen Porzellan v. Komise (C-537/08 P, EU:C:2010:769, bod 63 a citovaná judikatura), a ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, bod 97).

[52] – Viz například rozsudek ze dne 20. března 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, bod 34 a násl.), velmi zevrubně i rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 75 a násl.).

a 231) uvedl, že pokud 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.

174. Tribunál proto ve svém rozsudku přezkoumal výlučně argumentační linie Komise týkající se článků 164 a 166 LIR a nesprávného použití článku 6 zákona o úpravě daní a dospěl k závěru, že v obou případech je namístě závěr o selektivitě. Zbývající dva důvody umožňující dospět k závěru o selektivitě [53] Tribunál nezkoumal. Zrušení rozhodnutí Komise však přichází v úvahu pouze v případě, že ani tyto dvě argumentační linie nevedou k závěru o selektivitě daňového režimu přiznaného předběžnými daňovými rozhodnutími.

175. Podle Soudního dvora může nicméně soudní řízení dovolovat v takovém případě rozhodnutí o žalobě, pokud byly ostatní žalobní důvody předmětem kontradiktorní diskuze před Tribunálem a jejich přezkum nevyžaduje přijetí žádného dalšího organizačního procesního opatření nebo dokazování [54].

176. O takový případ se jedná v projednávané věci. Všechny žalobní důvody společnosti Engie, které se týkají selektivity daňového režimu přiznaného předběžnými daňovými rozhodnutími, byly přinejmenším v průběhu řízení před Tribunálem prodiskutovány, protože společnost Engie svou žalobou zpochybnila všechny možnosti, jak dospět k závěru o selektivitě. Je pravda, že mezi účastníky řízení je dále sporné, jak má být vykládáno vnitrostátní právo Lucemburského velkovévodství. Za účelem vyřešení daného sporu však není třeba provádět žádné dokazování. Konečně jsou z hlediska obou důvodů umožňujících dospět k závěru o selektivitě, které Tribunál nezkoumal, rozhodující v podstatě tytéž zásadní úvahy a skutečnosti jako z hlediska omezeného referenčního rámce, který Soudní dvůr beztak musí zevrubně přezkoumat. Pokud by se z těchto důvodů ukázalo, že rozhodnutí je v souladu s právem, byl by kasační opravný prostředek ve výsledku neopodstatněný.

177. Dále proto uvedu několik poznámek k selektivitě daňového režimu přiznaného předběžnými daňovými rozhodnutími, pokud jde o to, že ji podle názoru Komise lze dovodit z rozšířeného referenčního rámce tvořeného celým systémem zdanění příjmů právnických osob (viz bod 1). Nakonec budu rovněž zkoumat, zda Komise ve světle rozšířeného referenčního rámce srozumitelně odůvodnila závěr o selektivitě týkající se skupiny Engie, která pro účely projednávané věci zahrnuje dotčené mateřské společnosti, zprostředkovatelské společnosti a dceřiné společnosti (viz bod 2).

1. Selektivita posuzovaná na základě rozšířeného referenčního rámce

178. Komise ve svém rozhodnutí (body 171 a násl.) vychází především z toho, že referenční rámec sestává z obecného lucemburského systému zdanění příjmů právnických osob, a dochází tak rovněž k selektivitě nezdanění příjmů z kapitálového majetku na úrovni společnosti LNG Holding.

179. Osvobození výnosů z majetkových účastí je důsledkem – podle názoru Komise nesprávného – uplatnění režimu mateřských společností upraveného v článku 166 LIR. Výtka vznesená Komisí tedy opět spočívá v tom, že výnosy z majetkových účastí byly považovány za osvobozené od daně, ačkoli jejich ekonomický ekvivalent v podobě navýšení zápůjčky ZORA bylo z daňového hlediska možné odpočíst od základu daně společnosti LNG Supply.

[53] – K tomu viz bod 177 a body 46 a násl.

[54] – Rozsudek ze dne 8. září 2020, Komise a Rada v. Carreras Sequeros a další (C-119/19 P a C-126/19 P, EU:C:2020:676, bod 130).

180. Jak již bylo objasněno, z vnitrostátního práva velkovévodství nelze tuto zásadu vzájemné souvislosti dovodit (viz body 102 a násl. a body 115 a násl. výše). Závěr, ke kterému jsem dospěla výše, tedy nemění ani použití celého lucemburského systému zdanění příjmů právnických osob jakožto referenčního rámce.

181. Režim mateřských společností (osvobození rozděleného zisku vyplaceného mateřské společnosti od daně) je i v případě použití celého lucemburského systému zdanění příjmů právnických osob třeba chápat jako nedílnou součást samotného referenčního rámce. Vztahuje se na něj tedy daňová suverenita Lucemburska. Lucembursko se tudíž mohlo rozhodnout, zda takové pravidlo pro zamezení dvojího ekonomického zdanění ve skupinových strukturách stanoví, či nikoliv, respektive jak přesně bude koncipováno.

182. Pokud je toto pravidlo – jak je uvedeno výše – relevantní, pak selektivní, zvýhodněné zacházení spočívající v použití tohoto pravidla nepřichází v úvahu ani při zohlednění celého systému zdanění příjmů právnických osob.

2. Selektivita posuzovaná na základě dopadu daného daňového režimu na celou skupinu společností

183. Komise ve sporném rozhodnutí (body 237 a násl.) dospívá k závěru o selektivitě daňového režimu přiznaného skupině Engie na základě posuzování skupiny jako celku. Východisko této argumentační linie je totožné jako v případě, kdy byl jako referenční rámec použit celý systém zdanění příjmů právnických osob. Komise však rozšiřuje perspektivu do té míry, že se zaměřuje na celkový základ daně skupiny Engie.

184. Komise tvrdí, že pravidla o podporách se nemají uplatňovat na jednotlivé společnosti podniku, nýbrž že je třeba vycházet z pojmu „podnik“, jak je chápán v oblasti práva hospodářské soutěže. Všechny společnosti dotčené v projednávané věci jsou podle ní součástí jednoho podniku ve smyslu práva hospodářské soutěže. Výsledný daňový režim, který již byl popsán, nemá na rozdíl od rozhodnutí Komise týkajících se věcí groepsrentebox[55] a Fiat[56] přeshraniční prvek, takže podle jejího názoru není nekonzistentní, pokud zvolí přístup zaměřený na skupinu.

185. Za referenční systém Komise (body 245 a násl. sporného rozhodnutí) opět označuje systém zdanění příjmů právnických osob zavedený Lucemburským velkovévodstvím. Své zkoumání omezuje na daňový režim finančních transakcí uvnitř skupin společností. Podle Komise z něj vyplývá, že lucemburské daňové právo nestanoví, že se snižuje kombinovaný základ daně, a to bez ohledu na způsob financování. Objasňuje to na příkladu již popsaných alternativních možností zajištění financování, které by podle ní vedly k jedinému zdanění. Mimoto má za to, že z lucemburského systému zdanění příjmů právnických osob lze vyvodit cíl spočívající ve zdanění zisků podniků. Z toho by přímo vyplývalo, že snížení celkového základu daně skupiny společností není přípustné. Komise tvrdí, že všechny skupiny společností provádějící finanční transakce uvnitř skupiny jsou srovnatelné. Kromě toho není daná struktura financování přístupná všem podnikům. Podle Komise není možné ani její odůvodnění.

[55] – Rozhodnutí Komise 2009/809/ES ze dne 8. července 2009 o režimu groepsrentebox, který hodlá zavést Nizozemsko [C 4/07 (ex N 465/06)] (Úř. věst. 2009, L 288, s. 26).

[56] – Rozhodnutí Komise (EU) 2016/2326 ze dne 21. října 2015 o státní podpoře SA.38375 2014/C (ex 2014/NN) poskytnuté Lucemburskem ve prospěch skupiny Fiat (Úř. věst. 2016, L 351, s. 1).

186. Argumentace Komise se od jejích ostatních úvah liší pouze potud, že Komise vychází z relevance kombinovaného základu daně a na základě použití pojmu „podnik“, jak je chápán v oblasti práva hospodářské soutěže, za příjemce opatření podpory označila skupinu Engie. Posledně uvedená teze beztak není přesvědčivá, pokud příslušný vnitrostátní daňový zákon nestanoví skupinové zdanění, resp. pokud toto skupinové zdanění nebylo využito. V tomto ohledu je v rozporu se zásadou osobní povahy daně, která běžně platí v daňovém právu.

187. A nakonec Komise opět dospívá k závěru o existenci selektivní výhody pouze na základě toho, že lze z lucemburského systému zdanění příjmů právnických osob vyvodit cíl spočívající ve zdanění zisků podniků. Tak tomu sice může být, nicméně i v této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že režim mateřských společností je nedílnou součástí lucemburského daňového práva (viz body 180 a násl. výše) a tento cíl do určité míry modifikuje. Na druhou stranu rovněž dochází ke zdanění provozních zisků dceřiných společností, avšak pouze jiným způsobem. Tento jiný způsob však Komise dále nezkoumala.

188. V konečném důsledku tedy Komise ani v tomto ohledu nedoložila, že daňový režim přislíbený skupině Engie v souvislosti s navýšeními zápůjčky ZORA je selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

3. Závěr ohledně žaloby podané k Tribunálu

189. Vzhledem k tomu, že Komise neunesla své břemeno tvrzení, ani pokud jde o skutečnosti nasvědčující existenci selektivního zvýhodnění, které nebyly rozebrány v [napadeném] rozsudku, lze sporné rozhodnutí v celém rozsahu zrušit bez vrácení věci Tribunálu.

VI. K nákladům řízení

190. Článek 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že je-li kasační opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení.

191. Podle čl. 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, který se na základě čl. 184 odst. 1 tohoto jednacího řádu použije na řízení o kasačním opravném prostředku, 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 společnost Engie a Lucemburské velkovévodství požadovaly náhradu nákladů řízení, je důvodné uložit Komisi náhradu nákladů řízení vynaložených společností Engie a Lucemburským velkovévodstvím v tomto řízení o kasačním opravném prostředku.

192. Vzhledem k tomu, že Komise neměla úspěch v žádném z obou stupňů řízení, je důvodné uložit jí v souladu s návrhy navrhovatelů náhradu nákladů řízení v obou stupních.

193. Podle článku 184 ve spojení s čl. 140 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora nesou členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady. Irsko, které do řízení vstoupilo jako vedlejší účastník, tedy ponese vlastní náklady tohoto řízení.

VII. Závěry

194. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr ve věci C-454/21 P rozhodl takto:

„1) Rozsudek Tribunálu ze dne 12. května 2021, Lucembursko a další v. Komise (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251), se zrušuje.

2) 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), se zrušuje.

3) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené společnostmi Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA a Engie SA v obou stupních. Irsko ponese vlastní náklady řízení v obou stupních.“

195. Dále navrhuji, aby Soudní dvůr ve věci C-451/21 P rozhodl takto:

„1) Rozsudek Tribunálu ze dne 12. května 2021, Lucembursko a další v. Komise (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251), se zrušuje.

2) 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), se zrušuje.

3) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Lucemburským velkovévodstvím v obou stupních. Irsko ponese vlastní náklady řízení v obou stupních.“