

II

(Nelegislatīvi akti)

LĒMUMI

KOMISIJAS LĒMUMS (ES) 2019/421

(2018. gada 20. jūnijs)

par valsts atbalstu SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Luksemburga īstenojusi par labu ENGIE

(izziņots ar dokumenta numuru C(2018) 3839)

(Autentisks ir tikai teksts franču valodā)

(Dokuments attiecas uz EEZ)

EIROPAS KOMISIJA,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Savienības darbību ("Līgums") un jo īpaši tā 108. panta 2. punkta pirmo daļu,

ņemot vērā Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu un jo īpaši tā 62. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

pēc uzaicinājuma ieinteresētajām personām iesniegt savas piezīmes saskaņā ar iepriekš minētajiem noteikumiem ⁽¹⁾ un ņemot vērā to piezīmes,

tā kā:

1. PROCEDŪRA

- (1) Ar 2015. gada 23. marta vēstuli Komisija nosūtīja Luksemburgas Lielhercogistei ("Luksemburga") ⁽²⁾ pieprasījumu sniegt informāciju par tās nodokļu nolēmumu praksi attiecībā uz Engie grupu (tolaik "GDF Suez") ⁽³⁾. Minētajā vēstulē Komisija prasīja, lai Luksemburga iesniedz visus nodokļu nolēmumus, kas pieņemti attiecībā uz jebkuru minētās grupas subjektu no 2004. gada līdz vēstules datumam un adresēti minētajai grupai vai jebkuram minētās grupas subjektam un kas bija spēkā tajā laikā vai ir bijuši spēkā iepriekšējos 10 gados, kā arī minētās grupas un tās tiesību subjektu gada pārskatus par 2011., 2012. un 2013. gadu un nodokļu deklarāciju kopijas.
- (2) Luksemburga 2015. gada 25. jūnijā atbildēja uz minēto pieprasījumu, iesniedzot informāciju par nodokļu nolēmumiem, ko pieņēmusi Luksemburgas nodokļu administrācija par labu vairākiem Engie grupas uzņēmumiem, kuri ir Luksemburgas rezidenti, tostarp GDF Suez LNG Supply S.A. ("LNG Supply") ⁽⁴⁾ un GDF Suez Treasury Management S.à.r.l. ("GSTM") ⁽⁵⁾. Luksemburga jo īpaši iesniedza divus nodokļu nolēmumu pieprasījumus un to attiecīgos apstiprinājumus, kas attiecās uz diviem gandrīz identiskiem grupas iekšējiem darījumiem saistībā ar aktīvu pārveidumiem no citiem Engie grupas uzņēmumiem uz attiecīgi LNG Supply un GSTM. Abos gadījumos

⁽¹⁾ OV C 36, 3.2.2017., 13. lpp.⁽²⁾ Minētā vēstule tika nosūtīta ar atsauci SA.37267 (2013/CP) – *Pratiques en matière de ruling fiscal – Luxembourg*.⁽³⁾ GDF Suez grupa 2015. gadā tika pārdēvēta par Engie; sk. Engie tīmekļa vietni (<http://www.engie.com/en/group/history-engie-group/>).⁽⁴⁾ LNG, kas 2015. gadā tika pārdēvēts par Engie LNG Supply, S.A., nozīmē "sašķidrināta dabasgāze".⁽⁵⁾ Pārdēvēts 2015. gadā par Engie Treasury Management S.à.r.l.

pārvedumus finansēja ar obligāti konvertējamiem bezprocentu aizdevumiem, kas bija izteikti kā ZORA ⁽⁶⁾ (attiecīgi LNG ZORA un GSTM ZORA; abi kopā "ZORA"), un ar iepriekšapmaksātiem regulētā tirgū netirgotiem nākotnes pārdevumu līgumiem (attiecīgi "regulētā tirgū netirgots LNG nākotnes līgums" un "regulētā tirgū netirgots GSTM nākotnes līgums"; abi kopā "regulētā tirgū netirgotie nākotnes līgumi").

- (3) Komisija 2016. gada 1. aprīļa vēstulē norādīja, ka, pamatojoties uz Luksemburgas iesniegto informāciju, tā nevar izslēgt, ka nodokļu nolēmumos, kas pieņemti par labu minētajiem *Engie* grupas uzņēmumiem, bija ietverts ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts. Attiecīgi tā prasīja, lai Luksemburga norāda iemeslus, kādēļ minētie pasākumi nebūtu uzskatāmi par selektīviem vai kādēļ tie citā veidā ir pamatoti saskaņā ar Savienības valsts atbalsta noteikumiem, un iesniedz papildu informāciju un precizējumus.
- (4) Komisija 2016. gada 3. maija vēstulē atgādināja Luksemburgai, lai tā iesniedz 3. apsvērumā minēto informāciju.
- (5) Luksemburga 2016. gada 23. maijā atbildēja uz Komisijas 2016. gada 1. aprīļa informācijas pieprasījumu.
- (6) Komisija 2016. gada 19. septembrī pieņēma lēmumu atbilstoši Līguma 108. panta 2. punktam sākt formālu izmeklēšanas procedūru par nodokļa režīmu, kas piešķirts *Engie* atbilstoši Luksemburgas pieņemtiem nodokļu nolēmumiem, pamatojoties uz to, ka tas varētu būt valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē ("procedūras sākšanas lēmums") ⁽⁷⁾.
- (7) Luksemburga 2016. gada 21. novembrī ar vēstuli nosūtīja savas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, kā arī prasīto informāciju.
- (8) Procedūras sākšanas lēmums tika publicēts *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* 2017. gada 3. februārī ⁽⁸⁾. Komisija aicināja ieinteresētās personas iesniegt tai savas piezīmes par attiecīgo pasākumu.
- (9) Komisija 2017. gada 27. februārī saņēma piezīmes no *Engie* par procedūras sākšanas lēmumu. Komisija 2017. gada 10. marta vēstulē tās pārsūtīja Luksemburgai, dodot tai iespēju sniegt atbildi.
- (10) Pēc Luksemburgas un *Engie* piezīmju izskatīšanas Komisija 2017. gada 22. marta vēstulē prasīja, lai Luksemburga sniedz papildu informāciju.
- (11) Luksemburga 2017. gada 10. aprīlī iesniedza vēstuli, kurā bija norādīts, ka *Engie* piezīmes atbilst tās piezīmēm.
- (12) Luksemburga 2017. gada 12. maijā sniedza 2017. gada 22. martā prasīto informāciju.
- (13) Komisijas dienesti, *Engie* un Luksemburga tikās sanāksmē 2017. gada 1. jūnijā. Sanāksmes norisi ierakstīja protokolā, kas tika saskaņots starp Komisiju un Luksemburgu. Pēc sanāksmes Luksemburga 2017. gada 16. jūnijā nosūtīja papildu informāciju.
- (14) Pēc piezīmēm, ko Luksemburga un *Engie* iesniedza sanāksmes laikā 2017. gada 1. jūnijā, Komisija 2017. gada 11. decembra vēstulē vēlējās precizēt konkrētus izmeklēšanas aspektus ("2017. gada 11. decembra vēstule") un pieprasīja papildu informāciju. Komisija aicināja Luksemburgu pārsūtīt minētās vēstules kopiju *Engie*.

⁽⁶⁾ Lai gan akronīma ZORA precīza nozīme lietas materiālos nav norādīta un arī Luksemburga to neprecizēja, Komisija pieņem, ka tas nozīmē *Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions*.

⁽⁷⁾ Komisijas 2016. gada 19. septembra lēmums par valsts atbalstu SA.44888 (2016/NN) (ex 2016/EO) "Iespējamais valsts atbalsts uzņēmumam GDF Suez" (OV C 36, 3.2.2017., 13. lpp.).

⁽⁸⁾ Sal. ar 1. zemsvītras piezīmi.

- (15) Luksemburga un *Engie* 2018. gada 31. janvārī iesniedza savas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli. Tajā pašā datumā Luksemburga arī iesniedza 2017. gada 11. decembra vēstulē prasīto informāciju.

2. PAMATINFORMĀCIJA

2.1. ENGIE GRUPA

- (16) *Engie* grupā (iepriekš – *GDF Suez* grupa) ietilpst *Engie S.A.*, kas ir Francijā nodibināts uzņēmums, un visi *Engie S.A.* tieši vai netieši kontrolētie uzņēmumi (visi kopā dēvēti par “*Engie*”). *Engie* tika izveidots, 2008. gadā apvienojoties Francijas grupām *GDF* un *Suez* (iepriekš *Lyonnaise des Eaux*) ⁽⁹⁾. *Engie* galvenā mītne atrodas Francijā. *Engie S.A.* tiek kotēts Parīzes, Briseles un Luksemburgas biržās ⁽¹⁰⁾.
- (17) *Engie* trīs galvenās darbības nozares ir elektroenerģijas ražošana, dabasgāze un sašķidrinātā dabasgāze un energoefektivitātes pakalpojumi. *Engie* darbojas galvenokārt tādās jomās kā elektroenerģijas ražošana un piegāde ⁽¹¹⁾ un elektroenerģijas tirdzniecība, dabasgāzes izpēte, ieguve, piegāde, transportēšana un sadale, energoefektivitātes pakalpojumi un energoiekārtas.
- (18) *Engie* visā pasaulē nodarbina 153 090 cilvēku 70 valstīs ⁽¹²⁾. *Engie* apgrozījums 2016. gadā bija 66,6 miljardi EUR ⁽¹³⁾. No kopējā grupas apgrozījuma 52,2 miljardi EUR tika realizēti Eiropā ⁽¹⁴⁾. Turklāt 2016. gadā 67,3 % no grupas peļņas pirms procentu maksājumiem, nodokļiem, nolietojuma un amortizācijas (*EBITDA*) tika gūti Eiropā ⁽¹⁵⁾.
- (19) Luksemburgā *Engie* darbojas ar dažādu tiesību subjektu starpniecību, no kuriem daži ir iesaistīti darījumos, kas ir apstrīdēto nodokļu nolēmumu priekšmets. *Compagnie Européenne de Financement C.E.F. S.A.* (“*CEF*”) ⁽¹⁶⁾ ir *Engie* meitasuzņēmums, kas dibināts Luksemburgā 1933. gadā. Uzņēmuma mērķis ir līdzdalības procentu iegūšana Luksemburgā un ārvalstu subjektos un šādu procentu pārvaldība, izmantošana un kontrole ⁽¹⁷⁾. Tas atbild galvenokārt par uzņēmumu savstarpējo garantiju un aizdevumu nodrošināšanu grupas meitasuzņēmumiem. *CEF* ienākumi tiek gūti no procentiem un no maksas, ko iekasē par šādu aizdevumu un garantiju nodrošināšanu ⁽¹⁸⁾.
- (20) *GSTM* ir Luksemburgas uzņēmums, kas pilnībā pieder *CEF*. Tas veic finanšu līdzekļu pārvaldības un finansēšanas darbības *Engie* labā no Luksemburgas. Saskaņā ar 2012. gada 15. jūnija nodokļu nolēmuma pieprasījumu “kopumā *GSTM* piešķir aizdevumus ar dažādu nominālvērtību (jo īpaši EUR un USD valūtā) saistītiem uzņēmumiem un veido līdzekļu kopfondus (...). *GSTM* veidoto līdzekļu kopfondu vērtība parasti svārstās no [2–7] miljardiem EUR līdz [7–12] 10 miljardiem EUR” ⁽¹⁹⁾.
- (21) *GDF Suez LNG Holding S.à.r.l.* (“*LNG Holding*”) ⁽²⁰⁾ ir *Engie* meitasuzņēmums, kas nodibināts Luksemburgā 2009. gadā. Uzņēmuma mērķis ir līdzdalības procentu iegūšana Luksemburgā un ārvalstu subjektos un šādas līdzdalības pārvaldība ⁽²¹⁾. *LNG Holding* pilnībā pieder *CEF*.

⁽⁹⁾ Sk. *Engie* tīmekļa vietni (<http://www.engie.com/en/group/history-engie-group/>).

⁽¹⁰⁾ Sk. *Engie* tīmekļa vietni (<http://www.engie.com/en/journalists/press-releases/gdf-suez-becomes-engie/>).

⁽¹¹⁾ Tas 2014. gadā ekspluatēja gandrīz 650 elektrostaciju visā pasaulē (*Engie*, galvenie rādītāji, http://library.engie.com/uid_3b0d9abd-abf7-404d-913f-0c30f10eb8d0/beevirtua/beevirtua.html#app=3d20&9557-source=xmlConfs/init.xml&adf3-lang=en&ccb3-pageId=0).

⁽¹²⁾ 2016. gada 31. decembrī (http://www.engie.com/wp-content/uploads/2017/03/chifres-cles-2016-v1_va.jpg).

⁽¹³⁾ *ENGIE*, galvenie rādītāji (http://www.engie.com/wp-content/uploads/2017/03/chifres-cles-2016-v1_va.jpg).

⁽¹⁴⁾ *ENGIE*, 2016. gada rezultāti, pielikumi par 2016. finanšu gadu (<http://www.engie.com/en/investors/results/2016-results/>). 3,8 miljardi EUR tika nopelnīti Latīņamerikā, 4,7 miljardi EUR – Ziemeļamerikā, 5,5 miljardi EUR – Āzijā, Tuvajos Austrumos un Okeānijā un 0,3 miljardi EUR – Āfrikā.

⁽¹⁵⁾ *Ibid.* 15,1 % – Latīņamerikā, 5,9 % – Ziemeļamerikā, un 11,6 % – pārējā pasaulē.

⁽¹⁶⁾ Pārdēvēts par *Engie Invest International S.A.* 2015. gadā.

⁽¹⁷⁾ Sk. *CEF* neredzētie tiesību aktos paredzētie finanšu pārskati uz 2014. gada 31. decembri.

⁽¹⁸⁾ Sk. <https://www.engie.com/wp-content/uploads/2015/06/gsii-co.pdf>.

⁽¹⁹⁾ Sk. 2012. gada 15. jūnija nodokļu nolēmuma pieprasījumu, 2. lpp.

⁽²⁰⁾ Pārdēvēts par *Engie LNG Holding S.à.r.l.* 2015. gadā.

⁽²¹⁾ Sk. tiesību aktos paredzētos *LNG Holding* finanšu pārskatus uz 2013. gada 31. decembri.

- (22) *LNG Supply* pilnībā pieder *LNG Holding*. Tas nodarbojas ar *LNG*, gāzes un no gāzes atvasinātu produktu pirkšanu, pārdošanu un tirdzniecību, kā arī *LNG* transportēšanu ar kuģiem. Tas ir noslēdzis ievērojamu skaitu līgumu ar starptautiskiem energouzņēmumiem ⁽²²⁾. *Engie* 2018. gadā paziņoja par nodomu pārdot daļu savas *LNG* darbīdarbības, tostarp *LNG Supply*, uzņēmumam *Total S.A* ⁽²³⁾.

2.2. APSTRĪDĒTIE NODOKĻU NOLĒMUMI

2.2.1. IEVADS

- (23) Šis lēmums attiecas uz diviem tādu nodokļu nolēmumu kopumiem, kurus Luksemburgas nodokļu administrācija pieņēmusi par labu *Engie* grupas uzņēmumiem ("apstrīdētie nodokļu nolēmumi"). Apstrīdētie nodokļu nolēmumi attiecas uz diviem līdzīgiem darījumiem, ko īstenoja *Engie* grupas iekšienē starp dažādiem grupas uzņēmumiem. Abos gadījumos *Engie* pārved aktīvu kopumu, kas veido pilnīgā funkcionējošu darījumdarbību, meitasuzņēmumam Luksemburgā, kurš vēlāk vada šo darījumdarbību.
- (24) Cenu, ko maksā meitasuzņēmums, finansē no obligāti konvertējama bezprocentu aizdevuma (*ZORA*), ko uz 15 gadiem piešķir grupas starpniekuzņēmums, kurš ir Luksemburgas rezidents. *ZORA* nepiemēro periodiskus procentu maksājumus, bet konvertēšanas brīdī starpniekuzņēmums maksā aizdevējam akcijas *ZORA* nominālo summu, kam pieskaitīta "prēmija", kuru veido visa meitasuzņēmuma gūtā peļņa *ZORA* pastāvēšanas laikā, atskaitot ierobežotu rezervi ⁽²⁴⁾, kas saskaņota ar Luksemburgas nodokļu iestādēm (šīs prēmijas summa apstrīdētajos nolēmumos un nodokļu deklarācijās dēvēta par "*ZORA* pieaugumu") ⁽²⁵⁾.
- (25) Savukārt starpniekstruktūra vienlaikus finansē šo aizdevumu, pamatojoties uz iepriekšapmaksātu regulētā tirgū netirgotu nākotnes pārdevumu līgumu (nākotnes līgums), kas noslēgts ar pārvaldītājuzņēmumu, kurš arī ir Luksemburgas rezidents un gan meitasuzņēmuma, gan starpniekstruktūras vienīgais akcionārs. Saskaņā ar nākotnes līgumu pārvaldītājuzņēmums maksā starpniekuzņēmumam summu, kas vienāda ar *ZORA* nominālo summu, apmaiņā pret to iegūstot tiesības uz akcijām, ko meitasuzņēmums emitē *ZORA* konvertēšanas brīdī. Tāpēc, ja meitasuzņēmums *ZORA* pastāvēšanas laikā gūst peļņu, pārvaldītājuzņēmums *ZORA* konvertēšanas brīdī saņem akcijas, kurās iekļauta *ZORA* pieauguma vērtība. Tādējādi pārvaldītājuzņēmums nodrošina meitasuzņēmumam finansējumu aktīvu iegādei, izmantojot nākotnes līgumu un *ZORA*.
- (26) Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir pausta piekrišana iesaistīto uzņēmumu nodokļu režīmam, saskaņā ar kuru meitasuzņēmums katru gadu atskaita uzkrājumus *ZORA* pieaugumam, kas jāmaksā konvertēšanas brīdī. Tāpēc meitasuzņēmumam nodokļi netiek piemēroti, izņemot ierobežoto rezervi, kas saskaņota ar nodokļu iestādēm. Kad pārvaldītājuzņēmums gūst *ZORA* pieaugumu ⁽²⁶⁾, šai peļņai netiek piemērots nodoklis atbilstoši piemērojamajam Luksemburgas līdzdalības nodokļa atbrīvojuma režīmam, kas ļauj konkrētos gadījumos neaplikt ar nodokli peļņu, kura izriet no līdzdalības citos uzņēmumos. Nodokli nepiemēro arī starpniekstarpniekstruktūrai, jo peļņu, kas tiek gūta, konvertējot *ZORA* (*ZORA* pieaugums), kompensē tādas pašas summas zaudējumi, kas izriet no nākotnes līguma ⁽²⁷⁾. Galarezultātā *ZORA* pieaugums tiek atskaitīts meitasuzņēmuma līmenī, un tai

⁽²²⁾ Kā liecina 2008. gada 9. septembra nodokļu nolēmuma pieprasījums, galvenie aktīvi tolaik bija *LNG* termināļa jaudas līgums, mijmaiņas līgums attiecībā uz minēto termināli, *LNG* pārdošanas un pirkšanas līgums ar *Yemen LNG LLC*, ilgtermiņa frakts līgumi un uzglabāšanas līgumi. Pārvesto aktīvu pilns saraksts ir ietverts starp *GDF Suez LNG Trading S.A* un *LNG Supply* noslēgtā 2009. gada 30. oktobra Darījumdarbības nodošanas nolīguma 1. pielikumā.

⁽²³⁾ Komisija 2018. gada 11. aprīlī atbilstoši Padomes 2004. gada 20. janvāra Regulas (EK) Nr. 139/2004 par kontroli pār uzņēmumu koncentrāciju (EK Apvienotās regula) (OV L 24, 29.1.2004., 1. lpp.) 6. panta 1. punkta b) apakšpunktam pieņēma lēmumu neiebildst pret to, ka *Total S.A.* pārņem ekskluzīvu kontroli pār *Engie* piederošajām *LNG* darījumdarbības daļām, tostarp *LNG Supply*.

⁽²⁴⁾ Mazāk nekā 1 % no peļņas, ko meitasuzņēmums faktiski guvis no savām komercdarbībām.

⁽²⁵⁾ Ja *ZORA* pastāvēšanas laikā meitasuzņēmumam rodas zaudējumi, *ZORA* pieaugums ir negatīvs un samazina *ZORA* nominālo summu. Piemēram, tāpēc, ka tas atceļ akcijas, kuras tas saņem atbilstoši nākotnes līgumam.

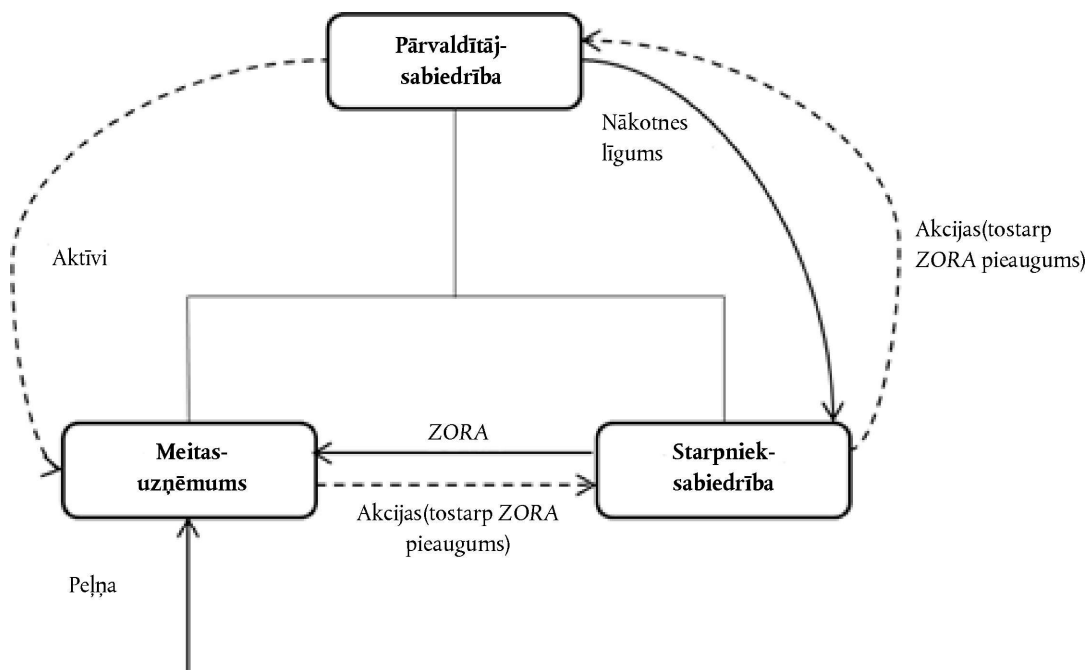
⁽²⁷⁾ Lai gan apstrīdētajos nodokļu nolēmumos bija paredzēts, ka starpniekvienībai netiks piemērots nodoklis saskaņā ar Luksemburgas nodokļu tiesību īpašu noteikumu (22.bis pants), kas ļauj atlikt nodokļa piemērošanu kapitāla pieaugumam, kurš izriet no aizdevumu konvertēšanas līdzdalības daļās, Luksemburga vēlāk informēja, ka vienīgajā konvertēšanā, kas notikusi līdz šā lēmuma datumam, attiecīgie uzņēmumi nav izmantojuši šo noteikumu. Jebkurā gadījumā neatkarīgi no šā īpašā noteikuma piemērošanas starpniekvienība negūst nekādu peļņu no konvertēšanas.

pašai summai nodokli nepiemēro arī pārvaldītājuuzņēmuma līmenī, jo to uzskata par ienākumu, kas ir atbrīvots no nodokļa. Tādējādi ZORA pieaugums, kas atspoguļo praktiski visu peļņu, kuru meitasuzņēmums gūst ZORA pastāvēšanas laikā, Luksemburgā netiek aplūkots ar nodokli ⁽²⁸⁾.

- (27) Struktūra, kas aprakstīta 23.–26. apsvērumā, ir attēlota 1. attēlā.

1. attēls

Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos noteikto struktūru attēlojums



2.2.2. APSTRĪDĒTO NODOKĻU NOLĒMUMU PĀRSKATS

- (28) Šis nodokļu režīms ir apstiprināts divos nodokļu nolēmumu kopumos, kas attiecas uz divām dažādām Engie izveidotām struktūrām.
- (29) Pirmais nodokļu nolēmumu kopums attiecas uz tādas darbības nodošanu, kura saistīta ar LNG gāzes un no gāzes atvasinātu produktu pirkšanu, pārdošanu un tirdzniecību ("LNG darījumdarbība") ⁽²⁹⁾ no Luksemburgas uzņēmuma Suez LNG Trading S.A. ("LNG Trading") uzņēmumam LNG Supply. Minētais kopums ietver piecus nodokļu nolēmumus, ko pieņēmusi Luksemburgas nodokļu administrācija pēc nodokļu nolēmumu pieprasījumiem, kurus iesniedza Engie nodokļu konsultants ("nodokļu konsultants") dažādu Engie uzņēmumu vārdā (visi kopā dēvēti par "LNG nodokļu nolēmumiem").

- 1) Pirmais nodokļu nolēmums tika pieņemts 2008. gada 9. septembrī ("2008. gada LNG nodokļu nolēmums"). Tas pieņemts pēc tāda paša datuma nodokļu nolēmuma pieprasījuma ("2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījums") attiecībā uz nodokļu režīmu, ko piemēro līgumiem, kurus izmanto, lai finansētu LNG darījumdarbības nodošanu no uzņēmuma LNG Trading uzņēmumam LNG Supply (LNG ZORA un LNG nākotnes līgums). 2008. gada nodokļu nolēmums ir daļēji grozīts un/vai papildināts ar citiem Luksemburgas nodokļu administrācijas pieņemtiem nolēmumiem;
- 2) nodokļu nolēmuma pieprasījums, kas datēts ar 2008. gada 30. septembri un attiecas uz faktiskās LNG Trading pārvaldības nodošanu Nīderlandei. Šo nodokļu nolēmumu Luksemburgas nodokļu administrācija apstiprināja tajā pašā datumā;

⁽²⁸⁾ Faktiski meitasuzņēmumam nodokli piemēro tikai mazāk nekā 1 % peļņas, ko tas faktiski gūst no savas komercdarbības.

⁽²⁹⁾ Sk. 22. apsvērumu.

- 3) nodokļu nolēmuma pieprasījums, kas datēts ar 2009. gada 3. martu ("2009. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījums") un ar ko daļēji mainīta 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā noteiktā struktūra. Šo nodokļu nolēmumu Luksemburgas nodokļu administrācija apstiprināja tajā pašā datumā;
- 4) nodokļu nolēmuma pieprasījums, kurš datēts ar 2012. gada 9. martu ("2012. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījums") un kurā precizēti konkrēti grāmatvedības noteikumi, ko izmanto, lai noteiktu rezervi, kuru sasniegto, LNG Supply tiek piemērots nodoklis. Šo nodokļu nolēmumu Luksemburgas nodokļu administrācija apstiprināja tajā pašā datumā;
- 5) visbeidzot, nodokļu nolēmuma pieprasījums, kurš datēts ar 2013. gada 20. septembri un kura mērķis bija precizēt nodokļu režīmu, ko piemēro LNG ZORA daļējai konvertēšanai ("LNG konvertēšanas nodokļu nolēmuma pieprasījums"). Šo nodokļu nolēmuma pieprasījumu Luksemburgas nodokļu administrācija apstiprināja 2014. gada 13. marta vēstulē ("LNG konvertēšanas nodokļu nolēmums").
- (30) Otrais nodokļu nolēmumu kopums attiecas uz finanšu līdzekļu pārvaldības un finansēšanas darbību nodošanu ("finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbības")⁽³⁰⁾ no CEF uzņēmumam GSTM. Tas ietver divus nodokļu nolēmumus, ko pieņēmusi Luksemburgas nodokļu administrācija pēc nodokļu nolēmumu pieprasījumiem, kurus iesniedzis nodokļu konsultants dažādu Engie uzņēmumu vārdā (visi kopā dēvēti par "GSTM nodokļu nolēmumiem").
1. Pirmo nodokļu nolēmumu Luksemburgas nodokļu administrācija pieņēma 2010. gada 9. februārī ("2010. gada GSTM nodokļu nolēmums"). Tas pieņemts pēc tāda paša datuma nodokļu nolēmuma pieprasījuma ("2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījums") attiecībā uz nodokļu režīmu, ko piemēro līgumiem, kurus izmanto, lai finansētu finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbību nodošanu no uzņēmuma CEF uzņēmumam GSTM (GSTM ZORA un GSTM nākotnes līgums);
- 2) 2010. gada GSTM nodokļu nolēmums tika papildināts ar 2012. gada 15. jūnija nodokļu nolēmuma pieprasījumu, kas *inter alia* attiecās uz iespējamu GSTM ZORA summas palielinājumu ("2012. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījums"). Šo nodokļu nolēmumu Luksemburgas nodokļu administrācija apstiprināja tajā pašā datumā ("2012. gada GSTM nodokļu nolēmums").
- (31) Pārvaldītājuzņēmumi katrā no struktūrām, kas noteiktas LNG nodokļu nolēmumos un GSTM nodokļu nolēmumos, ir attiecīgi LNG Holding un CEF (abi kopā dēvēti par "pārvaldītājuzņēmumiem"). Starptiekstruktūras, kas piešķirušas ZORA, ir attiecīgi GDF Suez LNG (Luxembourg) S.à.r.l. ("LNG Luxembourg") un Electrabel Invest Luxembourg SA ("EIL", kopā ar LNG Luxembourg dēvēti par "aizdevējiem"). Visbeidzot, meitasuzņēmumi, kas pārņēma un vadīja LNG darījumdarbību un finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbības, ir attiecīgi LNG Supply un GSTM (abi kopā dēvēti par "meitasuzņēmumiem").

2.2.3. LNG NODOKĻU NOLĒMUMU SĪKS IZKLĀSTS

2.2.3.1. LNG nodokļu nolēmumos izklāstītie darījumi

- (32) Saskaņā ar 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumu LNG Trading tiek iekļauti divi jauni, ar nodokļiem apliekami Luksemburgas uzņēmumi, proti, LNG Luxembourg un LNG Supply. 2008. gada LNG nodokļu nolēmumā bija paredzēts, ka LNG darījumdarbība tiks pārdota LNG Luxembourg, kas savukārt to pārdos LNG Supply⁽³¹⁾. Tomēr šīs struktūra vēlāk tika mainīta – saskaņā ar 2009. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumu CEF vispirms iegādājās LNG Trading akcijas un tajā iekļāva LNG Luxembourg, LNG Supply un LNG Holding. Tad LNG Holding pārņēma LNG Trading⁽³²⁾ lomu šajā struktūrā⁽³³⁾.

⁽³⁰⁾ Sk. 20. apsvērumu.

⁽³¹⁾ Sk. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījuma 1. iedaļu.

⁽³²⁾ LNG Trading faktiskā pārvaldība tika nodota Nīderlandei (sk. 2008. gada 30. septembra nodokļu nolēmuma pieprasījumu). Vēlāk 2012. gada 1. oktobrī šis uzņēmums tika likvidēts (sk. Luksemburgas 2015. gada 25. jūnijā nosūtīto vēstuli ar atsauci SA 37.267 (2013/CP) – *Pratiques en matière de ruling fiscal – Luxembourg*).

⁽³³⁾ Tomēr šai struktūrai maiņai aktīvu pārveidumā nav ietekmes uz dažādo uzņēmumu nodokļu režīmu.

(33) Struktūra tiek īstenota šādi:

- 1) *LNG Supply* iegādājas *LNG Trading* darījumdarbību (*LNG* darījumdarbība) par summu, kas ir aptuveni 750 miljoni USD;
- 2) *LNG Supply* finansē pirkuma cenu, izmantojot USD valūtā izteiktu, obligāti konvertējamu bezprocentu aizdevumu (*LNG ZORA*), ko uz 15 gadiem piešķir *LNG Luxembourg*. Konvertēšanas brīdī ⁽³⁴⁾ *LNG Supply* emitē akcijas ("*LNG Supply* akcijas"), kurās iekļauta *ZORA* nominālā summa, kam pieskaitīts vai no kā atskaitīts *ZORA* pieaugums;
- 3) savukārt *LNG Luxembourg* finansē ieguldījumus *LNG ZORA*, pamatojoties uz *LNG* nākotnes līgumu, kas noslēgts ar *LNG Holding*. Saskaņā ar minēto līgumu *LNG Luxembourg* piekrīt pārvest *LNG Supply* akcijas uzņēmumam *LNG Holding*. Par *LNG Supply* akcijām maksājamā cena atbilst *LNG ZORA* nominālajai summai ⁽³⁵⁾.

2.2.3.2. Pušu parakstītie nolīgumi

(34) Luksemburga ir iesniegusi šādu nolīgumu kopijas, kurās atspoguļots, kā *Engie* īstenoja *LNG* nodokļu nolēmumos izklāstītos darījumus:

- 1) darījumdarbības nodošanas nolīgums, kurš noslēgts starp *LNG Trading* un *LNG Supply* 2009. gada 30. oktobrī ("*LNG* nodošanas nolīgums") ⁽³⁶⁾ un kurā *LNG Trading* apņemas nodot *LNG Supply* *LNG* darījumdarbību par cenu 657 miljoni USD ⁽³⁷⁾ apmaiņā pret diviem vekseliem, ko emitējis *LNG Supply* (kā aizņēmējs) par labu *LNG Trading* (kā aizdevējam) attiecīgi par summu 11 000 000 USD un 646 000 000 USD ⁽³⁸⁾;
- 2) obligāti apmaināma aizdevuma nolīgums, kas noslēgts starp *LNG Luxembourg* un *LNG Supply* 2009. gada 30. oktobrī ("*LNG ZORA* nolīgums") ⁽³⁹⁾. Saskaņā ar šo nolīgumu *LNG Luxembourg* piešķir *LNG Supply* aizdevumu ⁽⁴⁰⁾, kas atmaksājams, emitējot *LNG Supply* akcijas ⁽⁴¹⁾. Aizdevuma maksimālais termiņš ir 15 gadi, t. i., tā termiņš beidzas 2024. gada 30. oktobrī ⁽⁴²⁾. Minētā termiņa beigās to konvertē akcijās, ja vien kāda no pusēm to nav emitējusi akcijās iepriekš ar otras puses rakstisku piekrišanu ⁽⁴³⁾. Aizdevuma "emisijas cena" ir 646 miljoni USD ⁽⁴⁴⁾. Konvertēšanas cena ir vienāda ar "emisijas cenu", kam pieskaitīts līdz konvertēšanai uzkrātais *ZORA* pieaugums ⁽⁴⁵⁾. Kā paskaidrots 2.2.3.6. punktā, *LNG ZORA* daļēja konvertēšana notika 2014. gadā;
- 3) iepriekšapmaksāts akciju pirkuma nākotnes līgums, kas noslēgts starp *LNG Holding* un *LNG Luxembourg* tajā pašā datumā (*LNG* nākotnes līgums) ⁽⁴⁶⁾. Saskaņā ar šo līgumu *LNG Holding* nopērk visas *LNG Luxembourg* tiesības uz *LNG Supply* akcijām par cenu 646 miljoni USD ⁽⁴⁷⁾, t. i., par tādu pašu summu kā *LNG ZORA* "emisijas cena". *LNG Supply* akcijas jāpārved *LNG Holding* to emisijas dienā ⁽⁴⁸⁾.

2.2.3.3. *LNG Supply* nodokļu režīms

(35) Saskaņā ar 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījumu, ko apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu administrācija, *LNG Supply* gada peļņa ir vienāda ar rezervi, kas saskaņota ar Luksemburgas nodokļu administrāciju ("*LNG*

⁽³⁴⁾ Tā notiek, vēlākais, *ZORA* darbības termiņa beigās; sk. 34. apsvēruma 2. punktu.

⁽³⁵⁾ Struktūras īstenošana notika šādi: *LNG Supply* iegādājās *LNG* darījumdarbību, apmaiņā nododot divus debitoru parādus – vienu par summu [7–12] miljoni USD un vienu par summu, kas vienāda ar *LNG* darījumdarbības patieso tirgus vērtību, no kuras atskaitīti [7–12] miljoni USD. Otro debitoru parādu *LNG Trading* nodeva *LNG Holding*, kas savukārt to nodeva tālāk *LNG Luxembourg* apmaiņā pret *LNG* nākotnes līgumu. *LNG Luxembourg* nodeva debitoru parādu *LNG Supply* apmaiņā pret *LNG ZORA* (sk. 2009. gada nodokļu nolēmuma pieprasījuma 1. iedaļu).

⁽³⁶⁾ Luksemburga iesniegusi 2017. gada 16. jūnijā.

⁽³⁷⁾ Sk. *LNG* nodošanas nolīguma 2.1. punktu.

⁽³⁸⁾ Sk. *LNG* nodošanas nolīguma 2.1., 3. un 4.3. punktu.

⁽³⁹⁾ Luksemburga iesniegusi 2016. gada 21. novembrī.

⁽⁴⁰⁾ Sk. *LNG ZORA* nolīguma 2. punktu.

⁽⁴¹⁾ Sk. *LNG ZORA* nolīguma 5. punktu.

⁽⁴²⁾ Sk. *LNG ZORA* nolīguma 4. punktu.

⁽⁴³⁾ Sk. *LNG ZORA* nolīguma 4. un 5. punktu.

⁽⁴⁴⁾ Sk. *LNG ZORA* nolīguma 2. punktu.

⁽⁴⁵⁾ Sk. *LNG ZORA* nolīguma 5.2. punktu, sal., ar definīcijām 1. punktā.

⁽⁴⁶⁾ Luksemburga iesniegusi 2016. gada 21. novembrī.

⁽⁴⁷⁾ Sk. *LNG* nākotnes līguma 2. punktu. Starpība, ko iegūst no darījumdarbības nodošanas nolīgumā paredzētās *LNG* aktīvu pārvešanas cenas (657 miljoni USD) atskaitot *LNG ZORA* "emisijas cenu" un *LNG* nākotnes līgumā paredzēto cenu (646 miljoni USD), atbilst 11 miljonu USD vērtajam *LNG Supply* emitētajam vekselim, kas nav iekļauts finansēšanas struktūrā (sk. 35. zemsvītras piezīmi).

⁽⁴⁸⁾ Sk. *LNG* nākotnes līguma 3. punktu.

rezerve"). Tāpēc nodokļi attiecībā uz LNG Supply tiek piemēroti tikai minētajai rezervei. LNG Supply katru gadu faktiski gūtās peļņas un LNG rezerves (ZORA pieauguma) starpību uzskata par atskaitāmajiem izdevumiem, kas saistīti ar LNG ZORA. ⁽⁴⁹⁾

- (36) LNG rezerve 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir noteikta tādas summas apjomā, kas atbilst "kopējai neto rezervei $1/[(50-100) \text{ \%}]$ no aktīvu bruto summas vērtības, kā norādīts [LNG Supply] bilancē, tomēr šāda neto rezerve nav mazāka par $[0,00-0,50] \text{ \%}$ no gada bruto apgrozījuma, kas tiek gūts no uzņēmuma" ⁽⁵⁰⁾. Saskaņā ar 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumu "[LNG rezerve] būs kvalificējama par nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu", jo LNG Supply "tā tirdzniecībā neradīsies ārvalstu valūtu un/vai slikto parādu risks" ⁽⁵¹⁾. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir arī paskaidrots, ka "[LNG Supply] bruto ienākumi (...), no kuriem atskaitīti visi radušies darbības izdevumi un ZORA izdevumi, ir aptuveni [LNG] rezerve" ⁽⁵²⁾.
- (37) Citiem vārdiem sakot, pirms ZORA konvertēšanas LNG Supply nodokļu bāze ir ierobežota līdz LNG rezervei. Konvertēšanai nav ietekmes uz LNG Supply nodokļu bāzi, jo LNG Supply ir atskaitījis ZORA pieauguma summas katru gadu pirms konvertēšanas.

2.2.3.4. LNG Luxembourg nodokļu režīms

- (38) 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījums, ko apstiprināja Luksemburgas nodokļu administrācija, ļauj LNG Luxembourg visā LNG ZORA pastāvēšanas laikā vai nu tās pārskatos saglabāt ZORA vērtību uzskaites vērtības līmenī ⁽⁵³⁾, vai arī – alternatīvi – palielināt (vai samazināt) tā vērtību no tā iegādes cenas līdz paredzamajai izpiršanas cenai ⁽⁵⁴⁾. Tādējādi LNG ZORA pastāvēšanas laikā LNG Luxembourg var izvēlēties neiegrāmatot ar nodokli apliekamus ienākumus vai atskaitāmos izdevumus, kas saistīti ar ZORA. Kā paskaidrots 52. apsvērumā turpmāk, LNG Luxembourg izvēlējās saglabāt ZORA vērtību uzskaites vērtības līmenī.
- (39) Konvertēšanas brīdī LNG Luxembourg saņem LNG Supply akcijas, kuru vērtībā ir iekļauta ZORA emisijas cena un ZORA pieaugums, kas uzkrāts līdz konvertēšanas datumam. Saskaņā ar 2008. gada nodokļu nolēmuma pieprasījumu konvertēšanu reglamentē īpašs režīms, kas noteikts Luksemburgas Ienākuma nodokļa kodeksa (*loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, "LIR"*), 22.bis pantā, izņemot, ja LNG Supply izvēlas to nepiemērot. ⁽⁵⁵⁾ Saskaņā ar minēto noteikumu aizdevuma konvertēšana akcijās nerada kapitāla pieaugumu nodokļu nolūkos ⁽⁵⁶⁾. Tāpēc ZORA pieaugums, ko LNG Luxembourg saņem konvertēšanas gadījumā, netiek aplikts ar nodokli konvertēšanas brīdī ⁽⁵⁷⁾.

⁽⁴⁹⁾ 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir noteikts, ka "ZORA palielināsies līdz [LNG Supply] peļņai pirms nodokļu nomaksas, no kuras atskaitīta neto rezerve (...). Saistību vērtības palielinājums atbilstoši ZORA izraisīs attiecīgu atskaitījumu [LNG Supply]" (2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījums, 2. lpp.). Šis saistību palielinājums 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir dēvēts par "ZORA pieaugumu" vai "ZORA izdevumiem".

⁽⁵⁰⁾ 2012. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir precizēts, ka par "neto rezervi $1/[(50-100) \text{ \%}]$ apmērā no bruto aktīvu vērtības" būtu jāuzskata ar ZORA finansēto aktīvu vidējā vērtība, savukārt par "bruto apgrozījumu" būtu jāuzskata LNG Supply kopējie ienākumi atbilstoši tā pārskatiem, ieskaitot ienākumus un izdevumus, kas rodas no procentu izdevumiem, un ārvalstu valūtas starpības, kas saistītas ar LNG Supply dažādajām darbībām.

⁽⁵¹⁾ Sk. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījuma 5. lpp. 6. punktu un skaidrojumu sk. 3. lpp.

⁽⁵²⁾ Sk. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījuma 2. lpp. Tas nozīmē, ka ZORA pieaugums var būt arī negatīvs gadījumā, ja LNG Supply rodas zaudējumi.

⁽⁵³⁾ Sk. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3. lpp.

⁽⁵⁴⁾ 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir atzīts (4. zemsvītras piezīmē), ka, "ja Luksemburgas tiesību aktos nav īpašu prasību, kā arī lai atspoguļotu ZORA atlidzības būtību, [LNG Luxembourg] var būt ieteicams veikt ienākumu uzkrājumu visā ZORA pastāvēšanas laikā. Tā rezultātā palielinātos ZORA vērtība [LNG Luxembourg] pārskatos, ja vien ZORA faktiskā vērtība nav mazāka".

⁽⁵⁵⁾ LIR 22.bis panta 2. punktā ir noteikts: "Par dérogation à l'article 22, alinéa 5, les opérations d'échange visées aux numéros 1 à 4 ci-dessous ne conduisent pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens échangés, à moins que, dans les cas visés aux numéros 1, 3 et 4, soit le créancier, soit l'associé ne renonce à l'application de la présente disposition: 1. lors de la conversion d'un emprunt: lors de la conversion d'un emprunt: l'attribution au créancier de titres représentatifs du capital social du débiteur. En cas de conversion d'un emprunt capitalisant convertible, l'intérêt capitalisé se rapportant à la période de l'exercice d'exploitation en cours précédant la conversion est imposable au moment de l'échange." Praksē tas nozīmē, ka Luksemburgas nodokļu nolūkos attiecībā uz konkrētajā brīdī emitētajām akcijām tiek izmantota vēsturiskā iegādes cena, kā arī vēsturiskais ZORA iegādes datums.

⁽⁵⁶⁾ Sk. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījuma 7. punktu, 5. lpp.

⁽⁵⁷⁾ Sk. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījuma 7. punktu, 5. lpp.

2.2.3.5. *LNG Holding* nodokļu režīms

- (40) Saskaņā ar 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījumu, ko apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu administrācija, *LNG Holding* maksājumu, kas veikts atbilstoši nākotnes līgumam, reģistrē savos pārskatos kā “finanšu pamatlīdzekļus”⁽⁵⁸⁾. 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir paskaidrots, ka minētie līdzekļi “būs pašizmaksas līmenī, un arī turpmāk to vērtību noteiks pašizmaksas līmenī”⁽⁵⁹⁾. Tāpēc *LNG Holding* neiegrāmato ar nodokli apliekamus ienākumus vai atskaitāmos izdevumus pirms *ZORA* konvertēšanas un pirms *LNG Luxembourg* pārved jaunās emitētās *LNG Supply* akcijas.
- (41) 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir arī prasīts apstiprināt, ka “*LIR 166*. panta nolūkos (..) līdzdalība, ko [*LNG Holding*] iegādāsies atbilstoši [*LNG*] nākotnes līgumam, tiks uzskatīta par tādu no [*LNG*] nākotnes līguma noslēgšanas brīža”⁽⁶⁰⁾ un ka “jebkuri ienākumi (dividendes un kapitāla pieaugums), ko gūs Luksemburgas uzņēmumi un no Luksemburgas uzņēmumiem, būs atbrīvoti no nodokļa, pamatojoties uz *LIR 166*. pantu”⁽⁶¹⁾. Kā paskaidrots 2.3.2. iedaļā, *LIR 166*. pants ir uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību aktu noteikums, kas reglamentē līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa Luksemburgā. Saskaņā ar līdzdalības atbrīvojuma režīmu ienākumus, ko gūst no līdzdalības citos subjektos, piemēram, no akcijām, atbrīvo no nodokļa, ja vien ir izpildīti konkrēti nosacījumi.
- (42) Attiecīgi visus ar nodokli apliekamos ienākumus, kas saistīti ar *LNG ZORA* konvertēšanas ietvaros emitēto ar *LNG Supply* akciju turēšanu īpašumā, atbrīvo no nodokļa *LNG Holding* līmenī, ja vien ir izpildītas *LIR 166*. panta prasības.

2.2.3.6. *LNG konvertēšanas nodokļu nolēmums*

- (43) Saskaņā ar *LNG* konvertēšanas nodokļu nolēmuma pieprasījumu, ko apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu administrācija, *Engie* veiks *LNG ZORA* pirmo daļējo konvertēšanu akcijās par summu, kas attiecīgajā datumā būs novērtēta [300-400] miljonu USD apmērā. Konvertēšanas dienā tiks pieņemts lēmums samazināt *LNG Supply* nominālo kapitālu par summu, kas vienāda ar konvertējamo summu. Saskaņā ar nodokļu nolēmuma pieprasījumu “attiecībā uz [*LNG Luxembourg*] *ZORA* daļējā konvertēšana nerada ar nodokļiem saistītas sekas”⁽⁶²⁾. “[*LNG Supply*] īstenotās kapitāla samazināšanas dēļ [*LNG Holding*] atzīs peļņu, kas vienāda ar konvertēto akciju nominālās summas un konvertējamās summas starpību. Šī peļņa būs redzama [*LNG Holding*] iegrāmatojumos, un uz to attiecas līdzdalības atbrīvojums”⁽⁶³⁾. Tāpēc peļņa, ko *LNG Holding* gūst akciju atcelšanas brīdī kapitāla samazināšanas dēļ, ir atbrīvota no nodokļa. Šī peļņa atbilst *ZORA* pieaugumam, kas ir iekļauts *LNG Supply* akcijās, kuras saņem *LNG Holding* konvertēšanas brīdī.

2.2.3.7. *LNG nodokļu nolēmumu īstenošana*

- (44) Luksemburgas iesniegtās nodokļu deklarācijas atspoguļo nodokļu režīmu, kas piešķirts uzņēmumiem, kuri iesaistīti *LNG* nodokļu nolēmumos aprakstītajos darījumos.

2.2.3.7.1. *LNG Supply*

- (45) Tiesību aktos paredzētajos *LNG Supply 2010*. gada finanšu pārskatos ir norādīts, ka 2009. gadā tika noslēgts “obligāti pret akcijām apmaināma aizdevuma nolīgums starp *LNG Luxembourg* un *LNG Supply*” par summu 646 miljoni USD un uz 15 gadu termiņu, sākot no 2009. gada 30. oktobra⁽⁶⁴⁾.
- (46) *LNG ZORA* ir norādīts bilanci kā saistības un ir iekļauts *LNG Supply* nodokļu deklarācijā par summu, kas vienāda ar *ZORA* nominālo summu (646 miljoni USD) no 2009. gada līdz 2013. gadam⁽⁶⁵⁾. Šī summa 2014. gadā pēc daļējās konvertēšanas, kas veikta tajā pašā gadā, tika samazināta par 193,8 miljoniem USD līdz [300–600] miljoniem USD⁽⁶⁶⁾.

⁽⁵⁸⁾ Sk. 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3. lpp.

⁽⁵⁹⁾ Sk. 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3. lpp.

⁽⁶⁰⁾ Sk. 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījuma 4. lpp. (izcēlumu pievienojusi Komisija).

⁽⁶¹⁾ Sk. 2008. gada *LNG* nodokļu nolēmuma pieprasījuma 9. lpp.

⁽⁶²⁾ Sk. 2008. gada *LNG* konvertēšanas nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3.1. iedaļu.

⁽⁶³⁾ Sk. 2008. gada *LNG* pārveidošanas nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3.2. iedaļu.

⁽⁶⁴⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto *LNG Supply 2010*. gada finanšu pārskatu 9. piezīmi.

⁽⁶⁵⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial*, 1. pielikumu.

⁽⁶⁶⁾ Sk. 2014. gada *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 1. pielikumu.

- (47) Attiecībā uz katru gadu summa, kas vienāda ar ZORA gada pieaugumu, ir ierakstīta kā LNG Supply saistības ⁽⁶⁷⁾ pretī atbilstošajiem izdevumiem peļņas un zaudējumu pārskatā ⁽⁶⁸⁾ un ir attiecīgi atskaitīta no LNG Supply nodokļu bāzes. Uzkrātais ZORA pieaugums, kas norādīts LNG Supply nodokļu deklarācijās, ir atspoguļots Table 1. tabulā. Uzkrātā ZORA pieauguma samazinājums par 193,8 miljoniem EUR 2014. gadā veikts LNG ZORA daļējās konvertēšanas izraisītās ietekmes dēļ, kas arī daļēji kompensēta ar papildu ZORA pieaugumu minētajā gadā ⁽⁶⁹⁾.

1. tabula

Uzkrātais ZORA pieaugums, kas norādīts LNG Supply nodokļu deklarācijās

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

- (48) Attiecībā uz LNG Supply nodokļus piemēro LNG rezervei. Kā norādīts 2. attēlā par 2011. gadu ⁽⁷⁰⁾, LNG rezervi aprēķina kā $1/(50-100) \%$ no uzņēmuma kopējiem vidējiem aktīviem ar vismaz $[0,0-0,50] \%$ no gada bruto apgrozījuma atbilstoši 2008. gada LNG nodokļu nolēmumam. Aktīvu vidējā vērtība, ar kuru finansēts ZORA, 2011. gadā bija 752 703 699 USD. Tādējādi $1/(50-100) \%$ rezerve bija $[100\ 000-150\ 000]$ USD. Reģistrētais apgrozījums bija 1 573 579 569 USD, tāpēc šīs summas $[0,0-0,50] \%$ rezerve bija $[3\ 500\ 000-4\ 000\ 000]$ USD. Šī pēdējā norādītā summa tika uzskaitīta par LNG Supply nodokļu bāzi 2011. gada periodam ⁽⁷¹⁾. LNG Supply attiecīgi samaksāja uzņēmumu ienākuma nodokli $[500\ 000-1\ 500\ 000]$ EUR ⁽⁷²⁾ apmērā par 2011. taksācijas gadu.

2. attēls

LNG Supply nodokļu bāzes aprēķins, kas atspoguļots 2011. gada nodokļu deklarācijas 3. pielikumā

ZORA pieaugums

ZORA pieauguma summa, kas norādīta gada pārskatos, neatbilst iepriekšējiem nolīgumiem, ko nodokļu iestādes parakstīja 2008. gada 9. septembrī un 2012. gada martā.

Tādējādi ir sagatavota nodokļu bilance, lai ņemtu vērā pareizo summu. Saskaņā ar iepriekšējo nolīgumu uzņēmumam nodokļi netiek piemēroti attiecībā uz rezervi (skatīt turpmāk).

Rezerves aprēķins

Neto rezerve $1/[(50-100) \%$ no aktīvu bruto summas vērtības (t.i., aktīvu vidējā vērtība, ar ko finansē ZORA), kas nav mazāka par $[0,00-0,5\%]$ no gada bruto apgrozījuma, kas izriet no aktīviem, kas tika nodoti uzņēmumam (t.i., uzņēmuma kopējie ieņēmumi).

⁽⁶⁷⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial*, 1. pielikumu.

⁽⁶⁸⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial*, 2. pielikumu.

⁽⁶⁹⁾ Saskaņā ar 2014. gada *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 2. pielikumu ZORA pieaugums 2014. gadā bija $[250-350]$ miljoni USD. Tas nozīmē, ka summa, par kādu uzkrātais ZORA pieaugums tika faktiski samazināts 2017. gadā, bija $[450-550]$ miljoni USD (kas atbilst $[250-350]$ miljonu USD un 193,8 miljonu USD summai).

⁽⁷⁰⁾ The figure corresponds to the calculation of the LNG Margin as reflected in Annex 3 to the *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* for 2011. A similar calculation can be found in the tax returns of other years.

⁽⁷¹⁾ According to the *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* for 2011, Annex 3, this amount was converted into EUR $[2\ 500\ 000-3\ 500\ 000]$.

⁽⁷²⁾ Including $[100\ 000-300\ 000]$ EUR, for *impôt commercial communal* and $[550\ 000-750\ 000]$ EUR for *impôt sur le revenu des collectivités*.

Minimālā rezerve

Kopējie ieņēmumi	Likme	Sākuma datums	Beigu datums	Minimālā rezerve (USD)
1 573 579 569	[0,0-0,5%]	1.1.11.	31.12.11.	[3 500 000-4 000 000]

Neto rezerve $[1/(50-100)\%]$ no aktīvu summas vidējās vērtības, ar ko finansē ZORA.

Datums	ZORA	
1.1.11.	692 817 329	(Skatīts 2010. gada nodokļu deklarāciju)
31.12.11.	812 590 069	
Kopā	1 505 407 398	
Vidējais skaits	752 703 699	

ZORA	Likme	Sākuma datums	Beigu datums	Rezerve (USD)
752 703 699	$[1/(50-100) \ %]$	1.1.11.	31.12.11.	[100 000-150 000]

- (49) Saskaņā ar tiesību aktos paredzētajiem *LNG Supply* 2014. gada finanšu pārskatiem *LNG ZORA* daļējā konvertēšana tika sadalīta "nominālās summas daļā un pieauguma daļā" ⁽⁷³⁾. Attiecīgi gan *ZORA* nominālā summa, gan uzkrātais *ZORA* pieaugums 2014. gadā tika samazināti par 193,8 miljoniem USD ⁽⁷⁴⁾. *LNG Supply* 2014. gada septembrī palielināja savu kapitālu par 699,9 miljoniem USD ⁽⁷⁵⁾, lai daļēji atmaksātu *LNG ZORA*. *LNG Supply* akcijas tika emitētas par nominālvērtību un vēlāk atceltas, samazinot kapitālu par to nominālo summu ⁽⁷⁶⁾. Šī konvertēšana neradīja *LNG Supply* nekādas ar nodokļiem saistītas sekas.
- (50) Tā kā *LNG Supply* 2015. gadā darbojās ar zaudējumiem, *ZORA* pieaugums samazinājās par [650–850] miljoniem USD, tādējādi samazinot, pirmkārt, atlikušo uzkrāto *ZORA* pieaugumu ([450–550] miljoni USD) līdz 0 USD un, otrkārt, atlikušo *LNG ZORA* nominālvērtību līdz [200–250] miljoniem USD ⁽⁷⁷⁾.
- (51) Arī 2016. gadā *ZORA* pieaugums samazinājās par [100–200] miljoniem USD, vēl vairāk samazinot atlikušo *LNG ZORA* summu līdz [100–200] miljoniem USD ⁽⁷⁸⁾.

2.2.3.7.2. **LNG Luxembourg**

- (52) Saskaņā ar *LNG Luxembourg* nodokļu deklarācijām *LNG ZORA* vērtība tika saglabāta tās nominālās summas līmenī (646 miljoni USD) līdz tās daļējai konvertēšanai 2014. gadā ⁽⁷⁹⁾ atbilstoši 2008. gada *LNG* nodokļu nolējumam ⁽⁸⁰⁾. *LNG* nākotnes līgums arī ir norādīts *LNG Luxembourg* nodokļu deklarācijā kā saistības par tādu pašu summu ⁽⁸¹⁾.
- (53) Daļējās konvertēšanas rezultātā gan *LNG ZORA* (aktīvs, gan *LNG* nākotnes līguma (saistība) vērtība 2014. gadā samazinājās par 193,8 miljoniem USD līdz [300–600] miljoniem USD, neietekmējot peļņas un zaudējumu pārskatu. ⁽⁸²⁾ *LNG Luxembourg* izvēlējās nepiemērot *LIR 22.bis* pantu.

⁽⁷³⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto *LNG Supply* 2014. gada finanšu pārskatu 8. piezīmi.

⁽⁷⁴⁾ Sk. 46. un 47. apsvērumu. Tomēr, kā norādīts 69. zemsvītras piezīmē, summa, par kādu uzkrātais *ZORA* pieaugums tika faktiski samazināts, bija [450–550] miljoni USD.

⁽⁷⁵⁾ Summa 699,9 miljoni USD ietver arī *ZORA* pieaugumu 2014. gadā (sk. 69 un 74. zemsvītras piezīmi).

⁽⁷⁶⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto *LNG Supply* 2014. gada finanšu pārskatu 7. piezīmi.

⁽⁷⁷⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto *LNG Supply* 2015. gada finanšu pārskatu 8. piezīmi.

⁽⁷⁸⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto *LNG Supply* 2016. gada finanšu pārskatu 8. piezīmi.

⁽⁷⁹⁾ Sk. *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2013*, 1. pielikumu.

⁽⁸⁰⁾ Sk. 38. apsvērumu.

⁽⁸¹⁾ Sk. *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2013*, 1. pielikumu.

⁽⁸²⁾ Sk. *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2014* 1. un 2. pielikumu.

- (54) Kā paskaidrots 50. apsvērumā, 2015. gadā negatīvā ZORA pieauguma dēļ LNG ZORA vērtība samazinājās līdz [300–600] miljoniem USD. Tāpēc LNG *Luxembourg* samazināja LNG ZORA vērtību līdz šai summai un vienlaikus samazināja arī LNG nākotnes līguma vērtību līdz tai pašai summai ⁽⁸³⁾.
- (55) Tādas pašas korekcijas attiecībā uz LNG ZORA un LNG nākotnes līgumu tika veiktas arī 2016. gadā, samazinot to vērtību līdz [100–200] miljoniem USD ⁽⁸⁴⁾.

2.2.3.7.3. LNG Holding

- (56) ZORA ir iegrāmatots tiesību aktos paredzētajos LNG *Holding* finanšu pārskatos kā finanšu aktīvs ⁽⁸⁵⁾. Kopš 2012. gada LNG *Holding* nodokļu deklarācijā līdzdalība uzņēmumā LNG *Supply* par summu, kas vienāda ar LNG ZORA nominālo summu, ir norādīta arī LNG *Holding* nodokļu deklarācijā, LIR 166. pantam atbilstīgās līdzdalības kategorijā ⁽⁸⁶⁾.
- (57) Saskaņā ar LNG *Holding* 2014. gada nodokļu deklarāciju un tiesību aktos paredzētajiem finanšu pārskatiem, atceļot LNG *Supply* akcijas, kas saņemtas 2014. gadā veiktās LNG ZORA daļējās konvertēšanas rezultātā, tika gūts kapitāla pieaugums 506,2 miljonu USD apmērā ⁽⁸⁷⁾, kas, piemērojot līdzdalības atbrīvojuma režīmu, bija pilnībā atbrīvots no nodokļiem (LIR 166. pants).
- (58) LNG *Holding* 2015. un 2016. gadā iegrāmatoja LNG nākotnes līguma vērtības samazinājuma korekciju, kas atspoguļoja LNG ZORA vērtības samazinājumu pēc negatīvā ZORA pieauguma, kā paskaidrots 50. un 51. apsvērumā ⁽⁸⁸⁾. Minētais vērtības samazinājums tika atspoguļots kā izdevumi LNG *Holding* peļņas un zaudējumu pārskatā.

2.2.4. GSTM NODOKĻU NOLĒMUMU SĪKS IZKLĀSTS

2.2.4.1. GSTM nodokļu nolēmumos izklāstītie darījumi

- (59) Saskaņā ar 2010. gada GSTM nodokļu nolēmumu *Engie* īsteno struktūru, kas līdzīga LNG nodokļu nolēmumos izklāstītajai, proti, GSTM iegādājas finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbības un finansē iegādi, izmantojot EIL piešķirto GSTM ZORA. Konvertēšanas brīdī ⁽⁸⁹⁾ GSTM emitē akcijas ("GSTM akcijas"), kas ietver ZORA nominālo summu, kurai pieskaitīts vai no kuras atskaitīts ZORA pieaugums. Savukārt EIL finansē ieguldījumus GSTM ZORA, pamatojoties uz GSTM nākotnes līgumu, kas noslēgts ar CEF. Saskaņā ar minēto līgumu EIL piekrīt pārvest GSTM akcijas uzņēmumam CEF. Par GSTM akcijām maksājamā cena atbilst GSTM ZORA nominālajai summai. ⁽⁹⁰⁾
- (60) 2012. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir ietverta nodokļu situācija par to pašu ZORA, kas ir gandrīz identiska 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā ietvertajai, izņemot to, ka pirmajā minētajā nolēmumā *inter alia* ir pieļauts GSTM ZORA summas iespējams palielinājums nākotnē ⁽⁹¹⁾.

⁽⁸³⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto LNG *Luxembourg* 2015. gada finanšu pārskatu 4. un 5. piezīmi.

⁽⁸⁴⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto LNG *Luxembourg* 2016. gada finanšu pārskatu 3. un 6. piezīmi.

⁽⁸⁵⁾ Sk., piemēram, tiesību aktos paredzēto LNG *Holding* 2013. gada finanšu pārskatu 3. piezīmi.

⁽⁸⁶⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu, sākot no 2012. gada, *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial, Détails concernant les participations visées à l'Article 166 L.I.R.*

⁽⁸⁷⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto LNG *Holding* 2014. gada finanšu pārskatu 3. piezīmi. Kapitāla pieauguma summa aptuveni atbilst konvertētā ZORA pieauguma summai (sk. 74. zemsvītras piezīmi).

⁽⁸⁸⁾ Sk. tiesību aktos paredzēto LNG *Holding* 2015. un 2016. gada finanšu pārskatu 3. piezīmi.

⁽⁸⁹⁾ Tā notiek, vēlākais, ZORA darbības termiņa beigās; sk. 61. apsvēruma 2. punktu.

⁽⁹⁰⁾ Struktūras īstenošana notika šādi: CEF nodod finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbības GSTM, apmaiņā pret to saņemot otru vekseli no GSTM. CEF pārdod vekseli EIL, apmaiņā pret to saņemot otru vekseli, ko EIR emitējis CEF par tādu pašu summu. Tad GSTM emitē GSTM ZORA uzņēmumam EIR, apmaiņā pret to saņemot pirmo vekseli. EIL finansē ieguldījumus GSTM ZORA, pamatojoties uz GSTM nākotnes līgumu, kas noslēgts ar CEF. Kā atlīdzību par GSTM nākotnes līgumu CEF samaksā summu, kas vienāda ar otrā veksela vērtību un kas tiek kompensēta (sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma I iedaļu).

⁽⁹¹⁾ Saskaņā ar 2012. gada GSTM nodokļu nolēmuma 5. punktu "GSTM emitēto ZORA var palielināt. Paredzams, ka ZORA ietvaros emitētā kopsumma būs no [7–12] miljardiem EUR līdz [37–42] miljardiem EUR". Saskaņā ar GSTM pārskatiem un nodokļu deklarācijām uz 2016. gada 31. decembri GSTM ZORA summa nebija palielinājusies.

2.2.4.2. Pušu parakstītie nolīgumi

- (61) Luksemburga ir iesniegusi šādu dokumentu un nolīgumu kopijas, kurās atspoguļots, kā *Engie* īstenoja GSTM nodokļu nolēmumos izklāstītos darījumus:
- 1) dokuments "Priekšlikums par darbības jomas nodošanu", kas reģistrēts Luksemburgas Tirdzniecības un uzņēmumu reģistrā 2011. gada 13. maijā ("GSTM nodošanas priekšlikums")⁽⁹²⁾. Saskaņā ar minēto dokumentu CEF ierosina nodot GSTM finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbības par summu 1 036 912 506,84 EUR. Saskaņā ar GSTM nodošanas priekšlikumu CEF nodod darbības jomu, apmaiņā pret to saņemot vekseli no GSTM⁽⁹³⁾;
 - 2) divi obligāti apmaināma aizdevuma nolīgumi, ko noslēguši EIL un GSTM – viens datēts ar 2011. gada 17. jūniju, un otrs datēts ar 2014. gada 30. jūniju ("GSTM ZORA nolīgumi", kopā ar LNG ZORA nolīgumu dēvēti par "ZORA nolīgumiem")⁽⁹⁴⁾ –, ar praktiski vienādu saturu⁽⁹⁵⁾. Saskaņā ar GSTM ZORA nolīgumiem EIL piešķir GSTM aizdevumu⁽⁹⁶⁾, kas atmaksājams, emitējot GSTM akcijas⁽⁹⁷⁾. Aizdevuma termiņš beidzas 2026. gada 17. jūnijā⁽⁹⁸⁾. Minētā termiņa beigās to konvertē akcijās, ja vien kāda no pusēm to nav emitējusi akcijās iepriekš ar otras puses rakstisku piekrišanu⁽⁹⁹⁾. Aizdevuma "emisijas cena" ir 1 036 912 507 EUR⁽¹⁰⁰⁾. Konvertēšanas cena ir vienāda ar "emisijas cenu", kam pieskaitīts līdz konvertēšanai uzkrātais ZORA pieaugums⁽¹⁰¹⁾;
 - 3) iepriekšp maksāts akciju pirkuma nākotnes līgums, kas noslēgts starp CEF un EIL 2011. gada 17. jūnijā (GSTM nākotnes līgums)⁽¹⁰²⁾. Saskaņā ar šo līgumu CEF nopērk visas EIL tiesības uz GSTM akcijām par cenu, kas vienāda ar GSTM ZORA "emisijas cenu"⁽¹⁰³⁾. GSTM akcijas jāpārved CEF to emisijas dienā⁽¹⁰⁴⁾.

2.2.4.3. GSTM nodokļu režīms

- (62) Saskaņā ar 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumu, ko apstiprinājusi Luksemburgas nodokļu administrācija, ar nodokli apliekamā GSTM gada peļņa ir vienāda ar rezervi, kas saskaņota ar Luksemburgas nodokļu administrāciju ("GSTM rezerve"). Tāpēc nodokļi attiecībā uz GSTM tiek piemēroti tikai minētajai rezervei. GSTM faktiski gūtās peļņas un GSTM rezerves (ZORA pieauguma) starpību uzskata par atskaitāmajiem izdevumiem, kas saistīti ar GSTM ZORA⁽¹⁰⁵⁾.
- (63) GSTM rezerve 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir noteikta kā summa, kas atbilst "kopējai neto rezervei $1/[(50-100) \text{ \%}]$ apmērā no visu tā aktīvu pamatvērtības, ieskaitot aktīvus, ko finansē ar parastajiem aizņēmumiem"⁽¹⁰⁶⁾. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā GSTM rezerve tiek uzskatīta par nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu⁽¹⁰⁷⁾.
- (64) 2012. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir apspriests GSTM rezerves grozījums. Tajā ir noteikts, ka rezerves summa "tiks noteikta nākotnes IVCN vēstulē, kam būs pievienots TCN [transfertcenu noteikšanas] ziņojums"⁽¹⁰⁸⁾. Saskaņā ar tiesību aktos paredzētajiem GSTM 2011. gada finanšu pārskatiem⁽¹⁰⁹⁾ GSTM rezerve tika mainīta no 2012. gada 1. janvāra, jo stājās spēkā 2011. gada 28. janvāra administratīvais apkārtraksts par grupas iekšējām finansēšanas darbībām (Apkārtraksts 164/2)⁽¹¹⁰⁾. Apkārtrakstā bija noteikts, ka ir jāiesniedz

⁽⁹²⁾ Proposition de cession d'une branche d'activités déposé ou registre de commerce e des sociétés de Luxembourg, ko Luksemburga iesniedza 2017. gada 16. jūnijā.

⁽⁹³⁾ Sk. Proposition de cession d'une branche d'activités – Mémorial C – 13 mai 2011 – section 1: "En considération de cette cession de Branche d'Activités, la Société Bénéficiaire émettra un billet à ordre dont le montant s'élève à: EUR 1 036 912 506,84."

⁽⁹⁴⁾ Luksemburga iesniedza 2016. gada 21. novembrī.

⁽⁹⁵⁾ 2014. gada nolīgums tika parakstīts pēc papildu finansēšanas pieprasījuma, un tas ietver jebkuras iepriekš izprasītās summas.

⁽⁹⁶⁾ Sk. GSTM ZORA nolīgumu 2. punktu.

⁽⁹⁷⁾ Sk. GSTM ZORA nolīgumu 5. punktu.

⁽⁹⁸⁾ Sk. GSTM ZORA nolīgumu 4. punktu.

⁽⁹⁹⁾ Sk. GSTM ZORA nolīguma 4. un 5. punktu.

⁽¹⁰⁰⁾ Sk. GSTM ZORA nolīgumu 2. punktu.

⁽¹⁰¹⁾ Sk. GSTM ZORA nolīgumu 5.2. punktu, sal., ar definīcijām 1. punktā.

⁽¹⁰²⁾ Luksemburga iesniedza 2016. gada 21. novembrī.

⁽¹⁰³⁾ Sk. GSTM nākotnes līguma 2. punktu.

⁽¹⁰⁴⁾ Sk. GSTM nākotnes līguma 3. punktu.

⁽¹⁰⁵⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 2. lpp.

⁽¹⁰⁶⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 2. lpp.

⁽¹⁰⁷⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 5. lpp., 5. punktu.

⁽¹⁰⁸⁾ Sk. 2012. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 2. lpp. "IVCN" nozīmē "iepriekšēja vienošanās par transfertcenu noteikšanu".

⁽¹⁰⁹⁾ Sk. Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2011 3. pielikumu.

⁽¹¹⁰⁾ Circulaire du directeur des contributions n° 164/2 du 28 janvier 2011.

transfertcenu noteikšanas ("TCN") pētījumi attiecībā uz jebkuru nodokļu nolēmuma pieprasījumu, kurā ir prasīts vienoties par transfertcenām grupas iekšējiem finansēšanas darījumiem (piemēram, GSTM rezervi) ⁽¹¹¹⁾. Attiecīgi nodokļu konsultants ar 2012. gada 11. jūlija un 2013. gada 11. novembra vēstuli iesniedza divus nodokļu nolēmumu pieprasījumus ar TCN pētījumiem saistībā ar GSTM rezerves noteikšanu ⁽¹¹²⁾. Kā norādījusi Luksemburgas, tās nodokļu administrācija neapstiprināja minētos nodokļu nolēmumus. Proti, Luksemburgas nodokļu administrācija nav pieņēmusi nevienu nodokļu nolēmumu, kurā būtu apstiprināta GSTM rezerves vērtība, ko *Engie* nodokļu konsultants ierosināja savās 2012. gada 11. jūlija un 2013. gada 11. novembra vēstulēs ⁽¹¹³⁾.

- (65) 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir arī norādīts, ka "mazticamajā gadījumā, ja grāmatvedības metode pilnībā neatbilst pienākumiem saskaņā ar ZORA nolīgumu, izrietošā peļņa vai zaudējumi, kas atspoguļoti gada pārskatos, neietekmēs iepriekš izklāstīto nodokļu situāciju" ⁽¹¹⁴⁾.
- (66) Visbeidzot, pirms GSTM ZORA konvertēšanas GSTM nodokļu bāze ir ierobežota līdz GSTM rezervei. GSTM ZORA konvertēšanai nav ietekmes uz GSTM nodokļu bāzes.

2.2.4.4. *EIL nodokļu režīms*

- (67) Nodokļu režīms, kas piešķirts *EIL*, ir līdzīgs tam, kurš aprakstīts attiecībā uz *LNG Luxembourg* ⁽¹¹⁵⁾, un pamatojas uz identiskiem argumentiem ⁽¹¹⁶⁾. Tādējādi GSTM ZORA pastāvēšanas laikā *EIL* var izvēlēties neiegrāmatot ar nodokli apliekamus ienākumus vai atskaitāmos izdevumus. Konvertēšanas brīdī, ja *EIL* izvēlas piemērot īpašo režīmu, kas paredzēts *LIR 22.bis* pantā, tas neuzrādīs nekādus ienākumus ⁽¹¹⁷⁾, un attiecīgi netiks iekasēts uzņēmumu ienākuma nodoklis ⁽¹¹⁸⁾. Kā paskaidrots 76. apsvērumā, *EIL* izvēlējās saglabāt GSTM ZORA vērtību uzskaites vērtības līmeni.

2.2.4.5. *CEF nodokļu režīms*

- (68) Nodokļu režīms, kas piešķirts *CEF*, ir līdzīgs tam, kurš aprakstīts attiecībā uz *LNG Holding* ⁽¹¹⁹⁾. Attiecīgi *CEF* neiegrāmato ar nodokli apliekamus ienākumus vai atskaitāmos izdevumus pirms ZORA konvertēšanas ⁽¹²⁰⁾.
- (69) 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir arī prasīts apstiprināt, ka "līdzdalība, ko *CEF* iegādāsies atbilstoši nākotnes līgumam, tiks uzskatīta par tiešu līdzdalību GSTM kapitālā no nākotnes līguma noslēgšanas brīža *LIR 166. panta nolūkos*" ⁽¹²¹⁾. Attiecīgi visus ar nodokli apliekamos ienākumus, kas saistīti ar GSTM akciju turēšanu īpašumā, atbrīvo no nodokļa *CEF* līmenī, ja vien ir izpildītas *LIR 166. panta* prasības.

2.2.4.6. *GSTM nodokļu nolēmumu īstenošana*

- (70) Luksemburgas iesniegtās nodokļu deklarācijas atspoguļo nodokļu režīmu, kas piešķirts uzņēmumiem, kuri iesaistīti GSTM nodokļu nolēmumos aprakstītajos darījumos.

2.2.4.6.1. *GSTM*

- (71) Tiesību aktos paredzētajos GSTM 2012. gada finanšu pārskatos ir norādīts, ka *EIL* "piešķir [GSTM] obligāti konvertējamu aizdevumu par summu 1 036 912 506,84 EUR uz 15 gadu termiņu, sākot no 2011. gada 17. jūnija" ⁽¹²²⁾.

⁽¹¹¹⁾ Sk. Apkārtrakstu 164/2, 4.2. punktu.

⁽¹¹²⁾ Sk. *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2012* 3. pielikumu.

⁽¹¹³⁾ Sk. Luksemburgas 2016. gada 23. maija vēstuli.

⁽¹¹⁴⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 2. lpp. Arī 2012. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā ir noteikts: "ciktāl grāmatvedības metode atšķiras no gada pieauguma atbilstoši ZORA nolīgumam, GSTM nodokļu nolūkos joprojām paziņo tikai rezervi".

⁽¹¹⁵⁾ Sk. 2.2.3.4. iedaļu.

⁽¹¹⁶⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3. lpp. un 3. un 4. zemsvītras piezīmi, tostarp argumentus, kas ir identiski 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījumā izmantotajiem (sk. 38. apsvērumu).

⁽¹¹⁷⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3. lpp.

⁽¹¹⁸⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 6. punktu, 6. lpp.

⁽¹¹⁹⁾ Sk. 2.2.3.5. iedaļu.

⁽¹²⁰⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 3. lpp.

⁽¹²¹⁾ Sk. 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 2. punktu, 5. lpp. (izcēlumu pievienojusi Komisija).

⁽¹²²⁾ Sk. arī GSTM 2011. gada 31. decembra bilances skaidrojumus, *GSTM Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2011* 3. pielikumu.

- (72) GSTM ZORA ir norādīts GSTM nodokļu deklarācijās iekļautajā bilancē kā saistības par summu, kas vienāda ar ZORA nominālo summu (1 036 912 506,84 EUR). Šī summa visos gados ir vienāda ⁽¹²³⁾.
- (73) Attiecībā uz katru gadu summa, kas vienāda ar ZORA gada pieaugumu, ir ierakstīta kā GSTM saistības ⁽¹²⁴⁾ pretī atbilstošajiem izdevumiem peļņas un zaudējumu pārskatā ⁽¹²⁵⁾ un ir attiecīgi atskaitīta no GSTM nodokļu bāzes. Uzkrātais ZORA pieaugums, kas norādīts GSTM nodokļu deklarācijās par laikposmu no 2011. gada līdz 2015. gadam, ir atspoguļots Table 2. tabulā turpmāk.

2. tabula

Uzkrātais ZORA pieaugums, kas norādīts GSTM nodokļu deklarācijās

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Uzkrātais ZORA pieaugums (miljoni EUR)	44,9	[100–150]	[300–350]	[450–500]	[600–650]	[600–900]

- (74) Atbilstoši 2010. gada GSTM nodokļu nolēmumam nodokļus attiecībā uz GSTM piemēro GSTM rezervei. Turpmāk 3. attēlā ir atspoguļota GSTM rezerves noteikšana 2011. gadam ⁽¹²⁶⁾. “Neto peļņa pirms nodokļiem un ZORA pieauguma” bija 45 522 581 EUR. GSTM nodokļu bāzi aprēķina kā $[1/(50-100) \%$] no uzņēmuma kopējiem vidējiem aktīviem par 2011. gadu, kuru summa bija 3,7 miljardi EUR. Ar nodokli apliekamā peļņa, kas saglabāta GSTM uz šāda pamata, ir [500 000–600 000] EUR (kam pieskaitīta summa, kura apzīmēta kā “kapitāla atlīdzība”, [6 000–11 000] EUR apmērā). Šīs summas un “neto peļņas pirms nodokļiem un ZORA pieauguma” starpība ir 44,9 miljoni EUR, kas ierakstīta nodokļu deklarācijā kā ar nodokli neapliekamais ZORA pieaugums.

3. attēls

GSTM nodokļu bāzes aprēķins par 2011. gadu, kā sīki atspoguļots GSTM 2011. gada nodokļu deklarācijas 3. pielikumā

Aktīvi kopā	No	Līdz	Dienu skaits	Vidējais skaits (*)
8 691 871 776	2.5.2011	31.12.2011	244	3 729 884 433

Parādi kopā, ar ko finansē aktīvus	3 729 202 241
Neto ienākumi pirms nodokļiem un pirms ZORA pieauguma	[45 000 000-50 000 000]
Neto ienākumi pirms nodokļiem un pirms ZORA pieauguma attiecībā uz kapitālu	8 326
Neto ienākumi pirms nodokļiem un pirms ZORA pieauguma attiecībā uz pārādu, ar ko finansē aktīvus	[45 000 000-50 000 000]
Kopā	[45 000 000-50 000 000]
Rezerve $[1/(50-100)\%]$	[550 000-600 000]

⁽¹²³⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 1. pielikumu.

⁽¹²⁴⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 1. pielikumu.

⁽¹²⁵⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 2. pielikumu.

⁽¹²⁶⁾ Tas atbilst 2011. gada *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 3. pielikumam.

Peļņa no kapitāla	
Peļņa no parāda, ar ko finansē aktīvus (rezerve $[1/(50-100)\%]$)	[550 000-600 000]
Neto rezerve kopā	[550 000-600 000]
Rezerve jau tika ņemta vērā gada pārskatos, un pielāgojumi vairs nav jāveic	
Tās summas aprēķins, kurai tiek piemēroti nodokļi	EUR
Gada peļņa/zaudējumi	420 802
Pieskaita: nodokļi	[150 000-200 000]
Summa, kurai tiek piemēroti nodokļi	[550 000-600 000]
Uzņēmumu ienākuma nodoklis	[100 000-150 000]
(*) tiek aprēķināts reizi mēnesī	

- (75) GSTM nodokļu deklarācijas liecina, ka, kā norādīts iepriekš ⁽¹²⁷⁾, GSTM rezerve mainījās pēc 2011. gada. Kā norādīts 4. attēlā par 2012. un 2013. gadu, GSTM rezerve ir noteikta nevis kā $[1/(50-100)\%]$ no aktīvu vērtības, kā tas sākotnēji tika apsvērts 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījumā, bet gan kā $[0-1\%]$ no to parādu vērtības, no kuriem finansē aktīvus ⁽¹²⁸⁾. GSTM rezerve 2014. gadā bija noteikta $[0-1\%]$ apmērā no aizdevumu un debitoru parādu kopsummas. Nodokļu deklarācijas liecina, ka GSTM rezerve šiem gadiem aprēķināta, kā atsauci izmantojot 2012. gada 11. jūlija un 2013. gada 11. novembra nodokļu nolēmumu pieprasījumus ⁽¹²⁹⁾, kurus, kā norādīts 64. apsvērumā, Luksemburgas nodokļu administrācija nekad nav apstiprinājusi.

4. attēls

GSTM nodokļu bāzes aprēķins, kā atsauci izmantojot 2010. un 2012. gada nolēmumu pieprasījumus, 2012. gada GSTM nodokļu deklarācijas 3. pielikumā

Pielikums 2012. gada deklarācijai par uzņēmumu ienākuma nodokli un par komercuzņēmumu pašvaldības nodokli un deklarācija par īpašumu 2013. gada 1. janvārī ar nosaukumu:

GDF SUEZ Treasury Management S.à r.l, nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs 2011 2416 545

3. pielikums	STAW/NGOK
--------------	-----------

Paskaidrojošas piezīmes

Vispārīga informācija

Atsauce uz nodokļu konsultanta 2010. gada 9. februāra un 2012. gada 15. jūnija vēstuli.

⁽¹²⁷⁾ Sk. 64. apsvērumu.

⁽¹²⁸⁾ Sk. 2012. gada *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 3. pielikumu.

⁽¹²⁹⁾ Sk. 2012. gada *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 3. pielikumu.

Rezerve attiecībā uz finansēšanas darbību

Atsauce uz nodokļu konsultanta 2012. gada 11. jūlija un 2013. gada 11. novembra iepriekšējiem nolīgumiem par transfertcenu (APA).

Rezervi attiecībā uz finansēšanas darbību aprēķina šādi:

Parādu, ar ko finansē aktīvus, vidējā summa (*)	no	līdz	dienas	% (**)	rezerve
[9 000 000 000-10 000 000 000]	1.1.2012.	31.12.2012.	366	4,2 bps	[3 000 000-4 000 000]
Kopā			366		

Peļņa no riska kapitāla

Vidējais kapitāls (*)	no	līdz	dienas	peļņa no riska kapitāla
[2 000 000-3 000 000]	1.1.2012.	31.12.2012.	366	[20 000-30 000]
Kopā			366	

ZORA pieauguma aprēķins

Neto ienākumi pirms nodokļiem un pirms ZORA pieauguma	[100 000 000-150 000 000]
Atņem: peļņa kapitālā	[20 000-30 000]
Atņem: minimālā rezerve	[3 000 000-4 000 000]
ZORA pieaugums	[100 000 000-150 000 000]

Pārskatos norādītā ZORA pieauguma summa neatbilst APA (nav pietiekama). Tādējādi, pielāgojums [40 000-50 000] EUR apmērā tika veikts nodokļu bilanci un peļņas un zaudējumu pārskatā, un tas tiks atspoguļots 2013. gada komercdarbības pārskatos.

(*) aprēķina mēnesī

(**) Mēs atsaucamies uz pētījumu par transfertcenu, kā paredzēts (APA).

2.2.4.6.2. EIL

- (76) GSTM ZORA vērtība EIL iegrāmatojumos tika saglabāta nominālās summas līmenī, kas bija 1 036 912 507 EUR ⁽¹³⁰⁾, atbilstoši GSTM nodokļu nolēmumos paredzētajai iespējai ⁽¹³¹⁾.

⁽¹³⁰⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu sk. EIL bilanci, kas iekļauta *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial* 1. pielikumā.

⁽¹³¹⁾ Sk. 67. apsvērumu.

2.2.4.6.3. CEF

- (77) Visbeidzot, līdzdalība uzņēmumā GSTM par summu, kas vienāda ar GSTM ZORA nominālo summu, ir norādīta arī CEF nodokļu deklarācijās, LIR 166. pantam atbilstīgās līdzdalības kategorijā ⁽¹³²⁾.

2.3. ATTIECĪGĀ VALSTS TIESISKĀ REGULĒJUMA APRAKSTS

2.3.1. LUKSEMBURGAS UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKĻA SISTĒMAS VISPĀRĒJO PRINCIPU APRAKSTS

- (78) Parastie noteikumi par uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanu Luksemburgā ir ietverti LIR. Saskaņā ar LIR 159. pantu uzņēmumiem, kas ir rezidentuzņēmumi nodokļu vajadzībām, nodoklis ir piemērojams visai to peļņai ⁽¹³³⁾. LIR 163. pantā ir paredzēts, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodoklis ir piemērojams ar nodokli apliekamajai nodokļu maksātāja peļņai konkrētā gadā ⁽¹³⁴⁾. Pirms 2013. gada visiem uzņēmumiem, kas bija nodokļu maksātāji Luksemburgā, piemēroja apliekamās peļņas nodokli saskaņā ar nodokļa standartlikmi 28,80 % apmērā ⁽¹³⁵⁾. Kopš 2013. gada nodokļa standartlikme ir 29,22 %.
- (79) LIR 18. panta 1. punktā ir paredzēta metode korporatīvā nodokļu maksātāja gada peļņas noteikšanai: "Peļņu nosaka kā neto aktīvu pārskata perioda beigās un neto aktīvu pārskata perioda sākumā starpību, kam pieskaita izņemto naudu vai citus aktīvus personīgām vajadzībām un no kā atņem papildu iemaksas, kuras veiktas pārskata periodā."
- (80) LIR 23. pantā ir paskaidrots, ka neto aktīvu vērtība būtu jānosaka, ievērojot grāmatvedības noteikumus un principus ⁽¹³⁶⁾.
- (81) LIR 40. pantā ir noteikts princips par nodokļu bilances sasaistīšanu ar tirdzniecības bilanci (*accrochement du bilan fiscal au bilan commercial*). Saskaņā ar minēto principu nodokļu bilancei, kurā nosaka gada nodokļu bāzi, būtu jāatbilst tirdzniecības bilancei, ja vien netiek piemērots īpašs noteikums, kas paredz, ka ir jāizmanto atšķirīga vērtība ⁽¹³⁷⁾.

2.3.2. LĪDZDALĪBAS ATBRĪVOJUMA REŽĪMS UN PEĻŅAS SADALES APLIKŠANA AR NODOKLI

- (82) Saskaņā ar LIR 97. panta 1. punktu ieņēmumi no ieguldījumiem ietver dividendes, līdzdalību peļņā un jebkuru citu peļņu, kas sadalīta, pamatojoties uz akcijām vai citu līdzdalību uzņēmumos ⁽¹³⁸⁾.

⁽¹³²⁾ Sk. attiecībā uz katru gadu *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial, Détails concernant les participations visées à l'Article 166 L.I.R.*

⁽¹³³⁾ LIR 159. panta 1. punkts: "Sont considérés comme contribuables résidents passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, les organismes à caractère collectif énumérés ci-après, pour autant que leur siège statutaire ou leur administration centrale se trouve sur le territoire du Grand-Duché." LIR 159. panta 2. punkts: "L'impôt sur le revenu des collectivités porte sur l'ensemble des revenus du contribuable."

⁽¹³⁴⁾ LIR 163. panta 1. punkts: "L'impôt sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année du calendrier."

⁽¹³⁵⁾ Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokli veido uzņēmumu peļņas nodoklis (*impôt sur le revenu des collectivités* jeb IRC), kura procentu likme ir 21 %, un – uzņēmumiem, kas atrodas Luksemburgas pilsētā – pašvaldības nodoklis par komercuzņēmumu ienākumiem (*impôt commercial*), kura procentu likme ir 6,75 %. Papildus 21 % nodokļa likmei ir 5 % papildnodoklis nodarbinātības fondam, ko aprēķina no IRC. Solidaritātes papildnodokli 2012. gadā palielināja no 5 % līdz 7 %, kas stājās spēkā, sākot no 2013. taksācijas gada. Ņemot vērā 2013. taksācijas gadam ieviestās izmaiņas, ienākuma nodokļa kopējā likme uzņēmumiem, kas atrodas Luksemburgas pilsētā, ir palielinājusies no 28,80 % līdz 29,22 %. Papildus Luksemburgas uzņēmumiem piemēro gada neto mantas nodokli, kura likme ir 0,5 % no uzņēmuma pasaules mēroga neto vērtības katra gada 1. janvārī.

⁽¹³⁶⁾ LIR 23. panta 1. punkts: "(...) l'évaluation des biens de l'actif net investi doit répondre aux règles prévues aux alinéas suivants et, en ce qui concerne les exploitants obligés à la tenue d'une comptabilité régulière, aux principes d'une comptabilité pareille."

⁽¹³⁷⁾ LIR 40. panta 1. punkts: "Lorsque les prescriptions régissant l'évaluation au point de vue fiscal n'exigent pas une évaluation à un montant déterminé, les valeurs à retenir au bilan fiscal doivent être celles du bilan commercial ou s'en rapprocher le plus possible dans le cadre des prescriptions prévues, selon que les valeurs du bilan commercial répondent ou ne répondent pas aux mêmes prescriptions."

⁽¹³⁸⁾ LIR 97. panta 1. punkts: "Sont considérés comme revenus provenant de capitaux mobiliers: 1. les dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160."

- (83) Attiecībā uz dividenžu un citu no līdzdalības izrietošu ienākumu aplikšanu ar nodokli ar LIR 166. pantu – Luksemburgā ir ieviests tā dēvētais “līdzdalības atbrīvojuma režīms”. Šis režīms paredz atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa, ieturamā nodokļa un neto īpašuma nodokļa par ienākumiem, kas izriet no līdzdalības daļām, kuras pieder subjektiem, kas atbilst konkrētiem kritērijiem. Luksemburgas Valsts padome savā atzinumā par likumprojektu, kurā ir iekļauts šis noteikums, norāda, ka šis režīms ir pamatots, lai novērstu nodokļu trīskāršo uzlikšanu nodokļu taisnīguma un ekonomiskās kārtības apsvērumu dēļ ⁽¹³⁹⁾.
- (84) LIR 166. panta 2. punktā ir uzskaitītas vienības, kas var izmantot līdzdalības atbrīvojumu, un to vidū ir sabiedrības ar ierobežotu atbildību, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā (piemēram, *société anonyme* un *société à responsabilité limitée*), un uzņēmumi, kas uzskaitīti Padomes Direktīvas 90/435/EEK ⁽¹⁴⁰⁾ 2. pantā.
- (85) Lai varētu izmantot atbrīvojumu, jābūt izpildītiem diviem kumulatīviem nosacījumiem: pirmkārt, līdzdalībai jābūt vienību īpašumā – vai vienībām jāapņemas turēt līdzdalību savā īpašumā – nepārtrauktu laikposmu, kas ir vismaz 12 mēneši; otrkārt, līdzdalība nevar būt mazāka nekā 10 % no tās vienības kapitāla, kurā ir līdzdalība, vai 1,2 miljonu EUR iegādes cenai ⁽¹⁴¹⁾.
- (86) Ja šie abi nosacījumi ir izpildīti, ienākumus, kas izriet no līdzdalības (dividendes, kapitāla pieaugumu vai jebkurus citus ieņēmumus, kas tiek gūti no līdzdalības), pilnībā atbrīvo no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa. Atbilstoši LIR 166. panta 9. punktam un *Règlement grand-ducal du 21 décembre 2001* (“2001. gada 21. decembra dekrētam”) ⁽¹⁴²⁾ līdzdalības atbrīvojums attiecas arī uz kapitāla pieaugumu (*revenus dégagés par la cession de la participation*) ⁽¹⁴³⁾.
- (87) Nodokļa piemērošanu peļņai, kas tiek sadalīta sadalītāvienības līmenī, reglamentē LIR 164. pants. LIR 164. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, nosakot nodokļu bāzi, nav būtiski, vai peļņa ir sadalīta vai ne ⁽¹⁴⁴⁾. LIR 164. panta 2. punktā ir paskaidrots, kā būtu jāsaprot “sadale” LIR 164. panta 1. punkta nolūkos, un ir noteikts, ka šajā kategorijā iekļauj jebkāda veida izmaksājumi akcionāriem un līdzdalības sertifikātu, dibinātāja akciju, līdzdalības daļu bez balsstiesībām vai jebkādu citu vērtspapīru, tostarp mainīgā procenta vērtspapīru, turētājiem ⁽¹⁴⁵⁾.

2.3.3. NO KONVERTĒŠANAS IZRIETOŠĀ KAPITĀLA PIEAUGUMA APLIKŠANAS AR NODOKLI PAGAIDU ATLIKŠANA

- (88) Vispārējais princips attiecībā uz aktīvu konvertēšanu ir noteikts LIR 22. panta 5. punktā, kas paredz, ka aktīvu apmaiņa būtu jāuzskata par konkrētā aktīva pārdošanu, pēc tam nopērkot apmaiņā iegūto aktīvu par cenu, kas atbilst tā aplēstajai realizācijas vērtībai ⁽¹⁴⁶⁾, tādējādi, iespējams, gūstot ar nodokli aplikamu kapitāla pieaugumu.

⁽¹³⁹⁾ Avis du Conseil d'Etat du 2 avril 1965 concernant l'article 242 du projet de loi sur l'impôt sur le revenu: “La considération que les bénéfices sociaux produits par une société filiale et traversant une société mère avant d'être distribués aux actionnaires de celle-ci, sont exposés à une triple imposition qu'il faut éviter pour des raisons d'équité fiscale et d'ordre économique” (izcēlumu pievienojusi Komisija).

⁽¹⁴⁰⁾ Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 20.8.1990., 6. lpp.).

⁽¹⁴¹⁾ LIR 166. panta 1. punkts: “les revenus d'une participation (...) sont exonérés lorsque à la date de la mise à disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois et que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 1 200 000 euros”.

⁽¹⁴²⁾ *Règlement grand-ducal du 21 décembre 2001* portant exécution de l'article 166, alinéa 9, numéro 1 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

⁽¹⁴³⁾ LIR 166. panta 9. punkts: “Un règlement grand-ducal pourra: 1. étendre l'exonération, sous les conditions et modalités à déterminer, aux revenus dégagés par la cession de la participation, 2. prévoir, dans les conditions à spécifier, que les pertes de cession ne sont pas déductibles.” 2001. gada 21. decembra reglamenta 1. panta 1. punkts: “Lorsqu'un contribuable visé à l'article 166, alinéa 1 er, numéros 1 à 4, cède des titres d'une participation directe détenue dans le capital social d'une société visée à l'alinéa 2, numéros 1 à 3 du même article, le revenu dégagé par la cession est exonéré, lorsqu'à la date de l'aliénation des titres le cédant détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois et que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 % ou le prix d'acquisition au-dessous de 6 000 000 d'euros.”

⁽¹⁴⁴⁾ LIR 164. panta 1. punkts: “Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droits.”

⁽¹⁴⁵⁾ LIR 164. panta 2. punkts: “Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de part bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.”

⁽¹⁴⁶⁾ LIR 22. panta 5. punkts: “L'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange. Le prix de cession du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation.”

- (89) LIR 22.bis panta 2. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts izņēmums attiecībā uz šo vispārējo noteikumu, nosakot, ka aizdevuma konvertēšana debitora akciju kapitālā neizraisa kapitāla pieaugumu uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas nolūkos. Minētais noteikums arī paredz, ka šāds izņēmums neattiecas uz procentiem par aizdevumu, kuri attiecināmi uz konvertēšanas gadu un uzkrāti līdz apmaiņas datumam ⁽¹⁴⁷⁾.

2.3.4. NOTEIKUMS PAR ĻAUNPRĀTĪGAS IZMANTOŠANAS NOVĒRŠANU

- (90) Luksemburgas Nodokļu pielāgošanas likuma jeb *Steueranpassungsgesetz* ("StAnpG") 6. pantā ir aizliegta izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai to mazināšana ar optimizētas plānošanas starpniecību, ļaunprātīgi izmantojot formas vai struktūras, kas ir likumīgas saskaņā ar civiltiesībām. Saskaņā ar StAnpG 6. pantu, ja ar darījumu saistītā juridiskā forma vai struktūra nav atbilstoša pēc būtības, nodokļi būtu jāvērtē atbilstoši darījuma būtībai un tā, it kā darījums būtu noslēgts atbilstošajā juridiskajā formā. ⁽¹⁴⁸⁾

3. PROCEDŪRAS SĀKŠANAS PAMATOJUMS

- (91) Komisija savā procedūras sākšanas lēmumā sākotnēji uzskatīja, ka nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir valsts atbalsts Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē un vieš šaubas par minēto pasākumu saderību ar iekšējo tirgu.
- (92) Konkrētāk, Komisija procedūras sākšanas lēmumā puda šādas bažas:
- 1) vai Luksemburgas nodokļu iestādes rīkojās pareizi, atļaujot atskaitīt ZORA pieaugumu, un vai ZORA bija nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoši;
 - 2) ja Luksemburgas nodokļu iestādes rīkojās pareizi, ļaujot atskaitīt ZORA pieaugumu – pirmkārt, vai Luksemburgas nodokļu iestādes rīkojās pareizi, atzīstot LIR 22.bis panta piemērošanu, un, otrkārt, vai ar nodokli apliekamās GSTM un LNG Supply peļņas noteikšanai izmantotā metode bija nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša;
 - 3) vai kopējā ietekme, ko radīja iespēja atskaitīt izdevumus (ZORA pieaugumu) LNG Supply un GSTM līmenī, apvienojumā ar nodokļa nepiemērošanu atbilstošajiem ienākumiem EIL un LNG Luxembourg līmenī, ir uzskatāma par atkāpi no Luksemburgas nodokļu sistēmas vispārējā mērķa, tādējādi radot selektīvu priekšrocību pārvaldītāju uzņēmumiem LNG Holding un CEF.
- (93) Attiecībā uz pirmajām bažām Komisija apšaubīja ZORA pieauguma atskaitīšanu ⁽¹⁴⁹⁾. Komisija apšaubīja, vai ZORA pieaugumu var kvalificēt par procentiem LIR 109. panta nozīmē un – attiecīgi – tā atskaitīšanas iespējamību. Konkrētāk, Komisija uzskatīja, ka ZORA pieaugums būtu jāuzskata par peļņas sadales maksājumiem atbilstoši LIR 164. panta 1. un 2. punktam, tāpēc atskaitīšanu nevajadzēja atļaut. Komisija arī puda bažas, ka, atļaujot atskaitīt ZORA pieaugumu, Luksemburga ir kļūdaini piemērojusi LIR 164. panta 3. punktu. Minētais noteikums paredz, ka uzņēmuma nodokļu bāzē kā slēpta peļņas sadale ir jāiekļauj visas uzņēmuma akcionāram izmaksātās summas, kas neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Konkrētāk, Komisija apšaubīja, vai neatkarīgs uzņēmums, kas veic sarunas atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, būtu piešķīris aizdevumu LNG Supply un GSTM ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi ir piemērojami ZORAS.
- (94) Gadījumā, ja Luksemburgas nodokļu iestādes rīkojās pareizi, atļaujot atskaitīt ZORA pieaugumu, Komisija puda otrās šaubas, ko var iedalīt divās daļās:
- 1) pirmkārt, Komisija apšaubīja, vai ir piemērojams LIR 22.bis pants, kas nosaka, ka ZORA konvertēšanai akcijās nepiemēro uzņēmumu ienākuma nodokli ⁽¹⁵⁰⁾. Ja ZORA pieaugumu uzskatītu par atskaitāmiem parāda procentiem – ko Komisija apstrīdēja pirmo šaubu ietvaros –, tad tam vajadzēja piemērot nodokli kā ienākumiem EIL un LNG Luxembourg līmenī vai pārvaldītāju uzņēmumu līmenī, un tam nevajadzēja piešķirt atbrīvojumu atbilstoši LIR 22.bis pantam;

⁽¹⁴⁷⁾ LIS 22.bis panta 2. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts: "Par dérogation à l'Article 22, alinéa 5, les opérations d'échange visées aux numéros 1 à 4 ci-dessous ne conduisent pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens échangés, à moins que, dans les cas visés aux numéros 1, 3 et 4, soit le créancier, soit l'associé ne renoncent à l'application de la présente disposition: 1. lors de la conversion d'un emprunt: lors de la conversion d'un emprunt: l'attribution au créancier de titres représentatifs du capital social du débiteur. En cas de conversion d'un emprunt capitalisant convertible, l'intérêt capitalisé se rapportant à la période de l'exercice d'exploitation en cours précédant la conversion est imposable au moment de l'échange." Turklāt 22.bis panta 4. punktā ir arī noteikts: "Dans le chef de l'associé, le prix et la date d'acquisition des titres reçus en échange correspondent au prix et à la date d'acquisition des titres donnés en échange. En cas de paiement d'une soulte à l'associé, le prix d'acquisition des titres reçus en échange est à diminuer du montant de ladite soulte."

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

⁽¹⁴⁹⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 4.2.1. iedaļu.

⁽¹⁵⁰⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 4.2.2.1. iedaļu.

- 2) otrkārt, Komisija puda šaubas par apstrīdētajos nodokļu nolēmumos izmantoto metodi ar nodokli apliekamās LNG Supply un GSTM peļņas – apliekamas rezerves, kas nav balstīta uz tirgus analīzi – noteikšanai un par tās atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam ⁽¹⁵¹⁾.
- (95) Visbeidzot, trešās šaubas bija saistītas ar kopējo ietekmi, ko radīja iespēja atskaitīt ZORA pieaugumu meitasuzņēmumu līmenī, apvienojumā ar nodokļa nepiemērošanu atbilstošajiem ienākumiem EIL un LNG Luxembourg līmenī, piemērojot LIR 22.bis pantu ⁽¹⁵²⁾. Tādējādi šā apvienojuma rezultātā Luksemburga apstiprināja faktisku nodokļu neuzlikšanu ievērojamai daļai peļņas, kas gūta GSTM un LNG Supply darījumdarbībā Luksemburgā. Komisijai bija šaubas, vai šis rezultāts nav atkāpe no LIR 163. pantā noteiktā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķa aplikt ar nodokli peļņu, ko gūst visi uzņēmumi, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā ⁽¹⁵³⁾.
- (96) Šo trešo šaubu ietvaros Komisija arī apšaubīja, vai nodokļu nolēmumos apstiprinātais nodokļu režīms var būt uzskatāms par LIR 166. panta – kura mērķis ir novērst nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu vienai un tai pašai peļņai – nepareizu piemērošanu. Konkrētāk, Komisija atzīmēja, ka šķiet, ka CEF un LNG Holding ir paļāvušies uz to, ka LIR 166. panta piemērošana atbrīvos no nodokļa peļņu, kas nav aplikta ar nodokli GSTM un LNG Supply līmenī ⁽¹⁵⁴⁾.
- (97) Komisija norādīja, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi sniedz selektīvu priekšrocību ne tikai pārvaldītāju uzņēmumiem CEF un LNG Holding, bet arī Engie grupai kopumā ⁽¹⁵⁵⁾.
- (98) Komisija arī sākotnēji uzskatīja, ka apstrīdēto nodokļu nolēmumu ietekme varētu būt izņēmums attiecībā uz Luksemburgas noteikumiem par tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā (StAnpG 5. un 6. pants) ⁽¹⁵⁶⁾.
- (99) Gan 2017. gada 1. jūnija sanāksmē, gan 2017. gada 11. decembra vēstulē pēc tam, kad Luksemburga un Engie bija iesnieguši papildu informāciju, Komisija izvērsa plašāk dažus sava lietas novērtējuma aspektus. Komisija atzīmēja, ka LIR 109. panta 1. punkts nav piemērojams uzņēmumiem, kas reģistrēti saskaņā ar Luksemburgas tiesību aktiem, un/vai uzņēmumiem, kas ir Luksemburgas rezidenti nodokļu vajadzībām. Komisija arī atzīmēja, ka LIR 22.bis pants nosaka fakultatīvu režīmu un ka pašreizējā gadījumā iesaistītie uzņēmumi līdz šim nav izvēlējušies to piemērot. Visbeidzot, Komisija norādīja, ka saskaņā ar Luksemburgas sniegto informāciju apstrīdēto nodokļu nolēmumu pamatā ir vispārējais uzņēmumu ienākuma nodokļa režīms (*se fondent sur le régime général d'imposition sur les sociétés*) ⁽¹⁵⁷⁾ un jo īpaši princips par nodokļu bilances sasaisti ar tirdzniecības bilanci (*le principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial*) ⁽¹⁵⁸⁾. Šajā saistībā, kā norādīts arī procedūras sākšanas lēmumā ⁽¹⁵⁹⁾, piemērojamā atsaucē sistēma varētu būt Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli to uzņēmumu peļņu, kuriem piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli Luksemburgā.
- (100) Turklāt Komisija 2017. gada 11. decembra vēstulē paskaidroja attiecībā uz priekšrocību Engie grupai ⁽¹⁶⁰⁾, ka, tā kā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir principā iekļaut nodokļu bāzē visu peļņu, kas norādīta uzņēmuma pārskatos, grupas iekšējiem finansēšanas darījumiem, ko veic starp uzņēmumiem, kuri ir Luksemburgas rezidentu uzņēmumi nodokļu vajadzībām, nedrīkst būt nekādas ietekmes uz minēto vienību nodokļu bāzu summu jeb, citiem vārdiem sakot, to apvienoto nodokļu bāzi. Tomēr Komisija norādīja, ka pašreizējā gadījumā apstrīdētie nodokļu nolēmumi izraisa Engie apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazināšanu (argumentācija grupas līmenī).

4. LUKSEMBURGAS PIEZĪMES

- (101) Pirmkārt, Luksemburga atgādina, ka saskaņā ar Līguma 114. pantu nodokļu noteikumi ir dalībvalstu kompetencē. Komisija var novērtēt nodokļu noteikumu tikai tad, ja tas ir pretrunā Līguma 107. pantam.
- (102) Otrkārt, Luksemburga apstrīd selektīvas priekšrocības esību, pamatojoties uz turpmāk izklāstītajiem argumentiem.

⁽¹⁵¹⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 4.2.2.2. iedaļu.

⁽¹⁵²⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 4.2.3. iedaļu.

⁽¹⁵³⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 151.–155. apsvērumu.

⁽¹⁵⁴⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 156. apsvērumu.

⁽¹⁵⁵⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 152. apsvērumu.

⁽¹⁵⁶⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 158. apsvērumu.

⁽¹⁵⁷⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 168. punktu.

⁽¹⁵⁸⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 170. punktu.

⁽¹⁵⁹⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 152. apsvērumu.

⁽¹⁶⁰⁾ Sk. 97. apsvērumu.

4.1. ATSAUCES SISTĒMA, KO KOMISIJA IZMANTOJUSI PROCEDŪRAS SĀKŠANAS LĒMUMĀ, IR KĻŪDAINA

- (103) Pirmkārt, Luksemburga norāda, ka LIR 109. pants attiecas tikai uz privātpersonām, bet neattiecas uz uzņēmumiem.
- (104) Otrkārt, Luksemburga argumentē, ka Luksemburgas nodokļu sistēmas izpratnē ZORA ir parāda instruments, tāpēc tos nevar pielīdzināt līdzdalībai kapitālā ⁽¹⁶¹⁾. Šo klasifikāciju pamato galvenokārt fakts, ka nav nekādu saistītu balsstiesību, pārvaldības tiesību, dividenžu vai likvidācijas dividenžu, pienākums atmaksāt ZORA noteiktā datumā, fakts, ka nav notariāla akta, kurā ir atzīts kapitāla palielinājums, kā arī līguma juridiskā forma. Turklāt Luksemburga argumentē, ka ZORA nav parādzīmes instruments, kas dod tiesības uz jebkādu gada peļņas sadali vai likvidācijas dividendēm. Tāpēc Luksemburgas ieskatā LIR 164. panta 1. un 2. punkts nav piemērojams.
- (105) Treškārt, attiecībā uz ZORA atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam Luksemburga uzskata, ka Komisija nav ņēmusi vērā dažādās ieguldītāju kategorijas. ZORA ir nevis standarta aizdevuma līgumi, bet gan netipiski instrumenti, kas pasargā aizņēmēju no jebkāda operacionāla riska un ļauj ieguldītājam gūt lielāku ienākumu no ieguldījumiem. Ņemot vērā tirgus nepastāvību un atkarību no finansējuma, ZORA izmantošana ir loģiska aizdevējam, un finanšu tirgū var novērot līdzīgus instrumentus, piemēram, vērtspapīrus, kas atkārtoti konkrēta pamatā esošā instrumenta darbību. Tāpēc ZORA nosacījumi ir nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoši, un Luksemburgas ieskatā LIR 164. panta 3. punkts nav piemērojams.
- (106) Kā norāda Luksemburga, atsaucēs sistēmu veido, pirmkārt, LIR 18., 40. un 23. pants, kuros ir paredzēta nodokļu bāzes noteikšana, tirdzniecības bilances sasaistīšana ar nodokļu bilanci un piesardzības princips, un, otrkārt, LIR 22.bis pants.
- (107) Luksemburga argumentē, ka ar nodokli apliekamās peļņas noteikšanā, kā definēts LIR 18. pantā, ievēro divus pamatprincipus – pirmkārt, tirdzniecības bilances sasaistīšanu ar nodokļu bilanci (LIR 40. pants), un, otrkārt, piesardzības principu, kas nosaka, ka peļņu nevar aplikt ar nodokli, kamēr tā nav gūta.
- (108) Attiecībā uz LIR 22.bis pantu Luksemburga norāda, ka tas ir fakultatīvs režīms, kas piemērojams uzņēmumiem atbilstoši LIR 162. pantam ⁽¹⁶²⁾.
- (109) Luksemburga apstrīd, ka LIR 163. pantā ir ietverts jebkāds Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis vai princips, kas nosaka, ka visa peļņa, ko reģistrē Luksemburgas rezidentuzņēmumi, būtu apliekama ar nodokli. Luksemburga uzskata, ka šis mērķis nav nedz atbalstīts, nedz atspoguļots nevienā tiesību aktu noteikumā. Kā norāda Luksemburga, atsaucēs sistēmas definīcijai vajadzētu būt balstītai uz tiesību aktiem, nevis uz hipotētisku principu vai mērķi, kura interpretācijā varētu būt risks atkāpties no precīziem tiesību aktu nosacījumiem.

4.2. APSTRĪDĒTIE NODOKĻU NOLĒMUMI NAV ATKĀPE NO ATSAUCES SISTĒMAS

- (110) Luksemburga argumentē, ka, atzīstot ar ZORA saistīto izdevumu atskaitīšanas iespējamību, apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātais nodokļu režīms bija pilnībā atbilstošs LIR 14.–60. pantam un tādējādi arī LIR 18., 40. un 23. pantam. Luksemburga uzskata, ka Komisija nav ņēmusi vērā, ka atskaitāmie izdevumi GSTM un LNG Supply līmenī nav ne procenti, ne dividendes. ZORA atmaksa var būt lielāka nekā šā instrumenta nominālā vērtība. Atbilstoši piesardzības principam aizņēmējam ir jāatzīst izdevumi, kas atspoguļo šo risku. Saskaņā ar LIR 18., 40. un 23. pantu šie izdevumi nav apliekami ar nodokli.

⁽¹⁶¹⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 8. lpp. “Un ZORA constitue un contrat qui documente une dette ainsi que son remboursement, de sorte qu’on ne voit pas la pertinence de l’article 164 LIR en l’espèce”. “Les ZORAs ont, d’un point de vue fiscal luxembourgeois, les caractéristiques essentielles d’une dette et non d’une participation au capital.”

⁽¹⁶²⁾ LIR 162. Pants: “(1) Les dispositions du titre 1^{er} de la présente loi sont applicables pour la détermination du revenu imposable et des revenus nets qui le composent, pour la détermination du bénéfice de cession ou de liquidation et pour la déclaration, l’établissement et la perception de l’impôt, à moins qu’il n’en soit autrement disposé ci-après ou que l’application de ces dispositions ne se justifie pas eu égard à la nature spéciale des organismes à caractère collectif. (2) En exécution de l’alinéa qui précède, un règlement grand-ducal spécifiera les dispositions applicables aux organismes à caractère collectif.”

- (111) Luksemburga uzskata, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātais nodokļu režīms bija pilnībā atbilstošs LIR 97. un 22.bis pantam. Luksemburga argumentē, ka Komisija kļūdījās, uzskatot, ka jebkuri kapitalizēti procenti būtu apliekami ar nodokli. Vispārīgākā nozīmē Luksemburga uzskata, ka Komisija nav ņēmusi vērā, ka, kā paskaidrots 110. apsvērumā, atskaitāmie izdevumi nav ne procenti, ne dividendes. Saskaņā ar piesardzības principu pieņem, ka izdevumi, kas nav apliekami ar nodokli vienai pusei, ne vienmēr nozīmē ar nodokli apliekamu peļņu otrai pusei. ZORA vērtība no aizdevēja viedokļa būtu jānosaka iegādes cenas, nevis tirgus cenas līmenī. Tāpēc Luksemburga uzskata, ka ZORA nerada nekādus ar nodokli apliekamus ienākumus aizdevēja līmenī līdz konvertēšanas datumam.
- (112) Nodokļu ziņā konvertēšanas datumā tiek atzīta peļņa, kas vienāda ar akciju iegādes cenas un tirgus cenas starpību. Tomēr Luksemburga argumentē, ka EIL un LNG Luxembourg var izvēlēties izmantot LIR 22.bis pantā paredzēto mehānismu. Akcijas, ko saņem aizdevējs, var uzskatīt par tādām, kas aizstāj ZORA. Šādā gadījumā akciju vērtību pārskatos var norādīt ZORA nominālās vērtības līmenī.
- (113) Tomēr Luksemburga precizē, ka pēc ZORA daļējās atmaksāšanas, ko LNG Supply veica 2014. gadā, LNG Luxembourg neizvēlējās LIR 22.bis pantā paredzēto fakultatīvo režīmu un atzina ar nodokli apliekamu peļņu.
- (114) Luksemburga uzskata, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi, kuros tiek atzīta GSTM un LNG Supply peļņas noteikšanas metode, kas balstīta uz katras vienības riskiem, funkcijām un iesaistītajiem aktīviem, nav uzskatāmi par atkāpi no nesaistošu pušu darījuma principa.
- (115) Luksemburga apstrīd, ka ir notikusi jebkāda LIR 166. panta kļūdaina piemērošana, jo apstrīdētie nodokļu nolēmumi tikai apstiprina to dažādo nodokļu noteikumu stingru un korektu interpretāciju, kuri piemērojami jebkuram uzņēmumam, kam piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli.
- (116) Luksemburga apstrīd, ka LIR 166. panta mērķis ir novērst nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu. Luksemburga uzskata, ka saskaņā ar LIR 166. pantu peļņai nav jābūt iepriekš apliktai ar nodokli, lai varētu izmantot līdzdalības atbrīvojumu. Vienīgie nosacījumi līdzdalības atbrīvojuma izmantošanai ir instrumenta veids, līdzdalības īpatsvars attiecīgās vienības kapitālā vai iegādes cena, un līdzdalības turējuma ilgums. Pašreizējā gadījumā LIR 166. pants ir ticis piemērots atbilstoši visiem šiem nosacījumiem. Pamatojoties uz minēto, Luksemburga uzskata, ka papildus tam, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma neprasa aplikt ar nodokli visu peļņu, saskaņā ar LIR 166. pantu peļņai, attiecībā uz kuru ir tiesības izmantot līdzdalības atbrīvojumu, nav obligāti jāizriet no apliekamās peļņas.
- (117) Luksemburga arī apgalvo, ka tad, ja Komisija uzskata, ka LIR 166. pants nav atkāpe no atsaucēs sistēmas, tai būtu jāpierāda, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi atļauj LIR 166. panta izņēmuma kārtas piemērošanu CEF un LNG Holding. Luksemburga jo īpaši apstrīd LIR 164. un 166. panta apvienoto piemērošanu, jo LIR 164. pants nav priekšnosacījums LIR 166. panta piemērošanai. LIR 164. pants attiecas tikai uz peļņu, ko sadala vietējs uzņēmums, savukārt LIR 166. pantam ir plašāka darbības joma, paredzot līdzdalības atbrīvojuma piemērošanu peļņai, ko rada līdzdalība vietējos vai ārvalstu uzņēmumos. Ņemot to vērā, Luksemburga skaidri atzīst, ka, izņemot līdzdalību ārvalstu uzņēmumos, visu veidu līdzdalībai, kuras peļņai var piemērot LIR 166. pantu, piemēro arī LIR 164. pantu ⁽¹⁶³⁾.
- (118) Attiecībā uz argumentāciju grupas līmenī (sk. 100. apsvērumu) Luksemburga atkārtu savu nostāju, ka Komisijas argumentācija nevar būt balstīta uz neatbilstošu un neesošu atsaucēs sistēmu. Luksemburga uzsver, ka tās tiesību aktos nav noteikts, ka grupu iekšējie finansēšanas darījumi starp vienībām, kas ir Luksemburgas rezidentes nodokļu vajadzībām, nevar palielināt vai samazināt šādu vienību nodokļu bāzes Luksemburgā jeb, citiem vārdiem sakot, grupas apvienoto nodokļu bāzi Luksemburgā. Turklāt Luksemburga paskaidro, ka, lai noteiktu, vai pasākums ir selektīvs, Komisijai ir jāpierāda, ka konkrētais pasākums ir atkāpe tieši no atsaucēs sistēmas, nevis no tās mērķa.

⁽¹⁶³⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 1.b jautājumu: "Hormis l'exception faite aux sociétés étrangères (...), toutes les participations dont les revenus peuvent bénéficier du régime d'exonération au titre de l'article 166 LIR sont aussi couvertes par les dispositions de l'article 164 de la LIR."

- (119) Luksemburga argumentē, ka, lai noteiktu pasākuma selektivitāti, Komisijai ir jāpierāda, ka uzņēmumiem no konkrētas nozares tiek piešķirts preferenciāls režīms salīdzinājumā ar uzņēmumiem no citām nozarēm, un atsaucas uz Komisijas lēmuma atcelšanu lietā *Comunidad Autonoma de Galicia* ⁽¹⁶⁴⁾.
- (120) Luksemburga arī apstrīd Komisijas apgalvojumu, ka jebkādi atskaitāmie izdevumi, ko reģistrējis ZORA emitents attiecībā uz ZORA pieaugumu, būtu iekļauti turētāja nodokļu bāzē, tādējādi neietekmējot grupas nodokļu bāzi Luksemburgā. Luksemburga atgādina, ka *LIR 22.bis* pants ļauj konvertējama aizdevuma devējam neiegrāmatot kapitāla pieaugumu konvertēšanas brīdī. Tāpēc, kā uzskata Luksemburga, *EIL* un *LNG Luxembourg* iejaukšanās nesamazināja *Engie* grupas nodokļu bāzi salīdzinājumā ar situāciju, kad šī grupa būtu izmantojusi tiešu ZORA.
- (121) Luksemburga arī apstrīd jebkādu tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Luksemburga jo īpaši noraida Komisijas netiešo norādi, ka tā apstiprināja simulētu darījumu *StAnpG* 5. panta nozīmē, un atgādina, ka visas puses ir reāli likumīgi pastāvošas un ir izpildījušas savas līgumsaistības. Luksemburga arī noraida argumentu, ka darījuma juridiskā struktūra neatbilst būtībai un ka darījumi veikti, lai finansētu aktīvu pārvedumu grupas iekšienē *StAnpG* 6. panta nozīmē.

4.3. ATGŪŠANAS NEESĪBA

- (122) Visbeidzot, gadījumā, ja Komisija pieņem nelabvēlīgu lēmumu, Luksemburga uzskata, ka tas būtu piemērojams tikai nākotnē un ka Komisijai nebūtu jāprasa varbūtējā valsts atbalsta atgūšana, ievērojot tiesiskās noteiktības un tiesiskās palāvības principus.

5. ENGIE PIEZĪMES

- (123) *Engie* uzskata, ka ZORA ir parāda instrumenti. Kopējā atmaksājamā summa ir atkarīga no aizņēmēja darbības rādītājiem. Tāpēc *Engie* argumentē, ka aizdevējam nebūtu jāsaņem nekādi ienākumi pirms konvertēšanas. Turklāt ZORA līdz tā konvertēšanai ir iekļauts pārskatos kā parāda instruments, un to uzskata par tādu gan grāmatvedības, gan fiskālos nolūkos.
- (124) *Engie* argumentē, ka ar ZORA saistīto izdevumu atskaitīšanas iespējamība aizņēmēja līmenī atbilst piemērojamiem nodokļu tiesību aktiem. Ar ZORA atmaksāšanu saistītie izdevumi, kas iegrāmatoti pārskatos atbilstoši piemērojamiem grāmatvedības noteikumiem, nav apliekami ar nodokli saskaņā ar nodokļu pamatprincipu par grāmatvedības bilances sasaistīšanu ar nodokļu bilanci. Saskaņā ar grāmatvedības piesardzības principu aizdevējam nav atļauts iegrāmatot savos pārskatos peļņu pirms ZORA konvertēšanas akcijās. Tāpēc tikai konvertēšanas dienā aizdevējs iegrāmato peļņu, kas ir apliekama ar nodokli. Tomēr, kā uzskata *Engie*, *LIR 22.bis* pants ļauj uzņēmumam uz laiku atlikt nodokļu maksājumus konvertējama aizdevuma konvertēšanas gadījumā. Visbeidzot, *EIL* un *LNG Luxembourg* ir nodrošinājušies pret riskiem, noslēdzot nākotnes līgumus attiecīgi ar *CEF* un *LNG Holding*. *CEF* un *LNG Holding* ienākumi, kas tiek gūti no to ieguldījumiem, ir apliekami ar nodokli saskaņā ar attiecīgajiem nodokļu tiesību aktiem, tostarp *LIR 166*. pantu.
- (125) *Engie* sīkāk izskaidroja darbības, kas nodotas *LNG Supply* un *GSTM* un kas sastāv attiecīgi no ilgtermiņa (aptuveni 20 gadu) līguma par sašķidrinātās dabasgāzes piegādi ("LNG līgums") Jemenā un tā palīgaktīviem (termināļu jaudas un pārvadāšanas jaudas), no vienas puses, un grupas līdzekļu kopfondu veidošanas darbībām, no otras puses ⁽¹⁶⁵⁾.
- (126) *Engie* arī paskaidroja, ka, ņemot vērā lielo *LNG Supply* gūto peļņu, 2014. gadā tika daļēji konvertēts tikai ZORA starp *LNG Supply* un *LNG Luxembourg*. Pēc daļējās konvertēšanas *LNG Luxembourg* iegrāmatoja ar nodokli apliekamus ienākumus. *LNG Luxembourg* neizvēlējās *LIR 22.bis* pantā noteikto režīmu. Tajā pašā fiskālajā gadā minētā vienība iegrāmatoja atskaitāmos izdevumus par tādu pašu summu, ņemot vērā akciju pārvešanu *LNG Holding* saistībā ar *LNG* nākotnes līgumu.

⁽¹⁶⁴⁾ Lieta C-70/16 P *Comunidad Autónoma de Galicia* un *Retegal*/Komisija, ECLI:EU:C:2017:1002.

⁽¹⁶⁵⁾ *Engie* arī norādīja, ka *LNG Supply* ir aptuveni [1–40] pilnas slodzes darbinieku, un *GSTM* ir aptuveni [1–10] pilnas slodzes darbinieku. *Engie* arī apstiprināja, ka *LNG Luxembourg* neīsteno citas darbības, izņemot *LNG ZORA* un *LNG* nākotnes līguma pārvaldību.

- (127) *Engie* arī apstiprināja, ka *LIR 22.bis* panta piemērošanai faktiski nebūtu bijis ietekmes uz *ZORA* aizdevēju (*LNG Luxembourg* vai *EIL*) apliekamajiem ienākumiem, jo pārdošanas cenu un pārdošanas datumu nosaka iepriekš nākotnes līgumos. Šajā saistībā 2017. gada 1. jūnija sanāksmē tika apspriests, kādā scenārijā *LNG Luxembourg* vai *EIL* rastos ar nodokli apliekama peļņa vai radīti zaudējumi, jo *ZORA* bija nodrošināti ar nākotnes līgumiem. *Engie* precizēja, ka jebkuri ar nodokli apliekami ienākumi, kas izriet no *ZORA* konvertēšanas, tiek atspoguļoti nākotnes līgumos kā atbilstoši atskaitāmi zaudējumi.
- (128) Visbeidzot, attiecībā uz piemērojamo tiesisko regulējumu pārvaldītāju uzņēmumu (t. i., *CEF* un *LNG Holding*) līmenī *Engie* precizēja, ka akciju pārvešanas datumā, kā arī gadījumā, ja akciju vērtība ir lielāka par nākotnes līgumos noteikto iegādes cenu, pārvaldītāju uzņēmums neiegrāmato nekādu peļņu. Šādu peļņu var iegrāmatot tikai vēlāk, ja un kad emitenta akcijas tiek pārdotas vai atceltas. Kā norāda *Engie*, šo iespējamo peļņu var atbrīvot no nodokļa atbilstoši līdzdalības atbrīvojuma režīmam, kas piemērojams visiem Luksemburgas uzņēmumiem saskaņā ar *LIR 166.* pantu.
- (129) *Engie* argumentē, ka *GSTM* un *LNG ZORA* īstenošanā ir ievēroti nodokļu nolēmumi, kas pieņemti atbilstoši nodokļu tiesību aktiem, un tā neizraisa nodokļu dubultās neuzlikšanas situācijas. *Engie* 2017. gada jūnija sanāksmē arī paskaidroja, ka, ja pamatojas uz ekonomisku, nevis juridisku argumentāciju, būtu jāņem vērā *ZORA* ilgais termiņš, nevis jākoncentrējas uz peļņas gūšanas gadiem, kuros samaksāti ierobežoti nodokļi. *Engie* paskaidroja, ka tad, ja pamatojas uz katras individuālās vienības argumentāciju, nevis ekonomisku vai vispārēju pieeju, konkrētais režīms ir simetrisks.
- (130) *Engie* arī paskaidroja, ka *GSTM ZORA* vēl nav konvertēts. Uz minēto datumu nebija *EIL* līmenī ieģrāmatotas peļņas. *LNG ZORA* tika daļēji konvertēts akcijās 2014. gadā, radot peļņu, kas vienāda ar uzkrāto *ZORA* pieaugumu *LNG Luxembourg* līmenī. *LNG Luxembourg* neizvēlējās fakultatīvo nodokļa atlikšanas režīmu, kas paredzēts *LIR 22.bis* pantā, un konvertēšanā gūtā peļņa tika ņemta vērā uzņēmuma nodokļu bāzes noteikšanā 2014. gadam.
- (131) *Engie* arī izskaidroja, kādi tieši ir *EIL* un *LNG Luxembourg* uzdevumi. Šie uzdevumi tiek izklāstīti *TCN* ziņojumos, ko *Engie* sagatavo, lai pamatotu *ZORA*, un iesniedz Komisijai kopā ar savām piezīmēm par procedūras sākšanas lēmumu ("TCN ziņojumi"). *EIL* un *LNG Luxembourg* *TCN* ziņojumos ir raksturoti kā "ieguldītājs", kas uzņemas visus ar darījumdarbību saistītos riskus un pilda ar darījumdarbību saistītās pamatfunkcijas, bet tajā pašā laikā šīs vienības ir pilnībā pasargātas no riska ar nākotnes līgumiem ⁽¹⁶⁶⁾. *Engie* paskaidroja, ka transfertcenu noteikšanas ziņā, lai noteiktu *ZORA* emitenta atlīdzību, ir iespējams *ZORA* aizdevēju apvienot ar konvertēto akciju pircēju atbilstoši nākotnes līgumiem.
- (132) Ņemot vērā, ka *EIL* un *LNG Luxembourg* iejaukšanās ir neitrāla gan ekonomiskā, gan komerciālā ziņā, Komisija 2017. gada 1. jūnija sanāksmē lūdza izskaidrot šo vienību nepieciešamību aktīvu pārvešanas finansēšanai. *Engie* apstiprināja, ka tā būtu varējusi darbību nodošanas finansēšanu strukturēt citādi. Lai gan pastāv citi šīs darbības strukturēšanas veidi, pašreizējā struktūra tika izvēlēta, jo tā nodrošināja lielāku elastīgumu uzņēmumu pārvaldībai un vairāk iespēju nākotnes darbībām, kas ir būtiski kritēriji uzņēmumu grupas organizēšanai.

5.1. ENGIE NORAI DA JĒBKĀDAS PRIEKŠROCĪBAS ESĪBU

- (133) *Engie* argumentē, ka attiecīgajiem uzņēmumiem nav nekādas priekšrocības, jo tie neizmanto nepamatotus nodokļu samazinājumus. *Engie* norāda, ka *ZORA* pieauguma atskaitījums nav konkurences priekšrocība. Turklāt *Engie* uzskata, ka konkurences priekšrocību nevar radīt *ZORA* aizņēmējiem piemērotā režīma apvienošana ar aizdevējiem piemēroto režīmu, atsaucoties uz to, ka šī priekšrocība nav īstenojusies, jo nenotika *GSTM ZORA* konvertēšana un tika nolemts neizmantot *LIR 22.bis* pantu attiecībā uz *LNG ZORA*.

5.2. ENGIE NORAI DA APSTRĪDĒTO PASĀKUMU SELEKTIVITĀTI

- (134) Pirmkārt, *Engie* uzskata, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi neietver individuālu atbalsta pasākumu.

⁽¹⁶⁶⁾ Sk. *TCN* ziņojuma 6.1.2. un 6.1.3. iedaļu.

- (135) *Engie* apstrīd atsaucē sistēmu, ko Komisija izmantojusi procedūras sākšanas lēmumā. *Engie* uzskata, ka LIR 109. panta 1. punkts un 164. pants nav piemērojami – pirmais tāpēc, ka tas attiecas tikai uz privātpersonām, un otrs tāpēc, ka tas neattiecas uz aizdevumiem. Pareizo atsaucē sistēmu veido LIR 18.–45. pants, kuros ir noteikti Luksemburgas nodokļu tiesību aktu pamatprincipi uzņēmuma nodokļu bāzes noteikšanai, piemēram, piesardzības princips (LIR 23. pants), nodokļu bilances sasaiste ar tirdzniecības bilanci (LIR 40. pants) un darījumdarbības izdevumu atskaitīšanas iespējamība (LIR 45. pants).
- (136) Kā uzskata *Engie*, apstrīdētie nodokļu nolēmumi nav atkāpes no piemērojamās atsaucē sistēmas. Parāda palielinājums ir finansiāli izdevumi aizņēmējiem. Šie finansiālie izdevumi tiek iegrāmatoti gada pārskatos un ir atskaitāmi saskaņā ar principu par nodokļu bilances sasaistīšanu ar komerciālo bilanci un pamatdarbības izdevumu atskaitīšanu. Turpretī negatīva ZORA pieauguma gadījumā parāda samazinājuma rezultātā tiek iegrāmatoti ar nodokli apliekami ienākumi. Aizdevuma vēlāka konvertēšana akcijās nav iemesls apšaubīt to, ka instruments sākotnēji kvalificēts par parādu. Attiecībā uz EIL un LNG Luxembourg – LIS 22.bis pants sniedz tiem iespēju konvertēšanas brīdī izvēlēties nodokļa atlikšanu. LNG Luxembourg neizvēlējās šo režīmu pēc LNG ZORA daļējās konvertēšanas 2014. gadā un iegrāmatoja ar nodokli apliekamu peļņu. GSTM ZORA un atlikusī LNG ZORA daļa līdz šim nav konvertēti. Nav gūti ienākumi, un nevarēja izmantot LIS 22.bis pantā noteikto fakultatīvo režīmu. Tāpēc *Engie* uzskata, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi gan pēc būtības, gan to īstenošanas ziņā nav atkāpes no atsaucē sistēmas.
- (137) Pamatojoties uz TCN ziņojumiem, *Engie* argumentē, ka metode, kas izmantota, lai aplēstu ar nodokli apliekamo rezervi aizņēmēju līmenī (t. i., aizņēmēju atlīdzību), ļauj aprēķināt uzticamu, aptuvenu uz tirgu balstītu iznākumu atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam. Dažādo juridisko vienību funkcijas, riski un aktīvi tika atbildzināti atbilstoši salīdzināmām tirgus vērtībām. Abos iesniegtajos TCN ziņojumos ir novērtētas aizņēmēju LNG Supply vai GSTM un “ieguldītāja” (kas nav konkrēti norādīts) īstenotās funkcijas un riski un ir secināts, ka gandrīz visus riskus uzņemas “ieguldītājs”, savukārt aizņēmējs ir iesaistīts nodotās darījumdarbības ikdienas pārvaldībā. TCN ziņojumos salīdzināmas nekontrolētas cenas ⁽¹⁶⁷⁾ metode ir norādīta kā atbilstošā metode, lai novērtētu ZORA atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam, un biržā tirgotu fondu atlīdzība ir norādīta kā salīdzināma atlīdzība. Visbeidzot, TCN ziņojumos ir secināts, ka aizņēmēju atlīdzība atbilst biržā tirgotu fondu atlīdzībai, tāpēc tā ir jāuzskata par nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu.
- (138) Kā uzskata *Engie*, attiecīgo Luksemburgas tiesību aktu noteikumu apvienotās piemērošanas apstiprināšana apstrīdētajos nodokļu nolēmumos atbilst Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķim aplikt ar nodokli jebkura tāda uzņēmuma peļņu, kurš ir nodokļu maksātājs Luksemburgā, pirms tam ņemot vērā parāda instrumentu atlīdzību. Jebkuram aizņēmējam būtu piemērojams tāds pats nodokļu režīms, t. i., finansiālo izdevumu atskaitīšanas iespējamība. Tāpat jebkuram aizdevējam, kurš noslēgtu līdzīgu aizdevuma darījumu, būtu piemērojams tāds pats nodokļu režīms, t. i., nodokļa uzlikšana grāmatvedības peļņai atmaksas brīdī, izņemot, ja aizdevējs izvēlas nodokļa atlikšanu.
- (139) *Engie* arī apstrīd jebkādu tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu. Visas darījumos iesaistītās vienības ir juridiskas vienības. Turklāt apstrīdētajiem darījumiem ir ekonomisks pamatojums, proti, finansēt darbību nodošanu. Tāpēc *Engie* uzskata, ka Luksemburga nav atbrīvojusi ZORA pieaugumu no nodokļiem un nav arī apstiprinājusi izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai valsts tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu.
- (140) Otrkārt, *Engie* uzskata, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi būtu jāvērtē kā shēma, ņemot vērā, ka tajos ir tikai apstiprināti piemērojamie valsts tiesību akti. Šajā saistībā *Engie* uzskata, ka, kā paskaidrots apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, šādas shēmas nav selektīvas. Tās ir vispārīgas, jo tās ir piemērojamas – individuāli vai kumulatīvi – vienādi visiem ekonomikas dalībniekiem bez jebkādiem nosacījumiem. To piemērojamība nav atkarīga no nodokļu nolēmumu pieņemšanas, kas tika prasīta šajā gadījumā tiesiskās noteiktības apsvērumu dēļ. Šīs shēmas var izmantot jebkurš uzņēmums, kas ir juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā, ņemot vērā nodokļu sistēmas mērķi, proti, aplikt ar nodokli peļņu. Tāpēc, kā uzskata *Engie*, tās nerada uzņēmumu diskrimināciju vai diferencēšanu.

⁽¹⁶⁷⁾ Salīdzināmas nekontrolētas cenas metode ir viena no piecām transfertcenu noteikšanas metodēm, ko Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO) atzina savās 2010. gada ESAO Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām.

- (141) Treškārt, *Engie* uzskata, ka konkrētie pasākumi izriet no Luksemburgas nodokļu sistēmas pamatprincipiem, jo īpaši piesardzības principa.
- (142) *Engie* apstrīd, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas reģistrēta pārskatos. Atsauces sistēma ir Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, tostarp *LIR 166.* pants, kura piemērošana tika apstiprināta apstrīdētajos nodokļu nolēmumos.
- (143) *Engie* arī norāda, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi nav atkāpes no *LIR 166.* panta. Saskaņā ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu dividendi vai kapitāla pieaugumu, ko reģistrējis nodokļu maksātājs, nevar aplikt ar nodokli, ja ir izpildīti *LIR 166.* panta nosacījumi. *Engie* atzīmē, ka tad, kad *LNG Supply* samazināja savu kapitālu, atceļot no jauna emitētās akcijas, *LIR 166.* panta nosacījumi bija izpildīti. Tāpēc *Engie* uzskata, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi nebija atkāpes no piemērojamiem fiskālajiem noteikumiem un neradīja pamatu samazināt nodokļus, kuri būtu jāmaksā, ja šādu nolēmumu nebūtu.
- (144) Ņemot vērā Luksemburgas Konstitūcijas 99. un 101. pantu, *Engie* arī uzskata, ka Luksemburgas nodokļu iestādes nevar atkāpties no *LIR 166.* panta stingrajiem nosacījumiem.
- (145) *Engie* atzīmē, ka procedūras sākšanas lēmumā ir minēts iespējams individuāls atbalsta pasākums, nevis *LIR 166.* pants, kas būtu shēma. Ja Komisija uzskata, ka *LIR 166.* pants pats par sevi nav atkāpe, bet tikai apšaubā tā piemērošanu apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, tad tā nav pierādījusi, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ir atkāpe no *LIR 166.* panta.
- (146) *Engie* argumentē, ka līdzdalības atbrīvojuma režīma – kas sākotnēji ieviests Luksemburgā 1940. gadā – paplašināšana bija atbilstoša iekšējā tirgus veidošanas mērķim. Kā uzskata *Engie*, tieši šāds ir Direktīvas 90/435/EEK mērķis. *Engie* uzskata, ka minētā direktīva neparedz sadalāmās peļņas aplikšanu ar nodokli.
- (147) Attiecībā uz argumentāciju grupas līmenī *Engie* norāda, ka selektivitātes novērtējumam ir jēga tikai individuālas juridiskas vienības, nevis grupas līmenī. *Engie* sprotot, ka iepriekšējos lēmumos ⁽¹⁶⁸⁾ Komisija uzskatīja, ka analīze grupas līmenī nav pamatota.
- (148) Kā uzskata *Engie*, Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma neparedz ne principu par simetrisku režīmu starp rezidentu uzņēmumiem nodokļu vajadzībām, kuri iesaistījušies vienā un tajā pašā darījumā, ne arī sasaistes noteikumus, kā to ieteikusi ESAO ⁽¹⁶⁹⁾. *Engie* atkārtoti norāda, ka katrai grupas vienībai tika piemērots nodoklis atbilstoši piemērojamiem noteikumiem, kā apstiprināts apstrīdētajos nodokļu nolēmumos.
- (149) *Engie* paskaidro, ka darījumiem, kuru nodokļu režīms tika apstiprināts apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ir ekonomisks mērķis, t. i., aktīvu pārvešanas finansēšana. Tāpēc, kā uzskata *Engie*, *StAnpG 6.* pantā noteiktie kritēriji pašreizējā gadījumā nav izpildīti.
- (150) *Engie* uzskata, ka apstrīdēto nodokļu nolēmumu atbalsta saņēmējiem piemērotais režīms neatšķiras no režīma, kāds piemērots citiem uzņēmumiem, kuri nesaņem šādu nodokļu nolēmumu atbalstu, ņemot vērā, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir tikai apstiprināta piemērojamo nodokļu nolēmumu pareiza piemērošana Luksemburgā. Tāpēc apstrīdētie nodokļu nolēmumi ne *de jure*, ne *de facto* nediskriminē citus uzņēmumus, kuru faktiskā un juridiskā situācija ir salīdzināma ar *Engie*, ņemot vērā Luksemburgas nodokļu sistēmas mērķus.

5.3. ATGŪŠANAS NEESĪBA

- (151) Visbeidzot, *Engie* argumentē, ka tad, ja Komisija apstrīdētos nodokļu nolēmumus kvalificē par atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu, tā nevar likt atgūt šādu atbalstu, nepārkāpjot vairākus vispārējus tiesību principus, proti, principus par tiesisko noteiktību, tiesisko palāvību, labu pārvaldību un vienlīdzīgu attieksmi.

⁽¹⁶⁸⁾ Komisijas 2009. gada 8. jūlija Lēmums 2009/809/EK par *groepsrentebox* shēmu, kuru Nīderlande plāno īstenot (C 4/07 (ex N 465/06)) (OV L 288, 4.11.2009., 26. lpp.). Komisijas 2015. gada 21. oktobra Lēmums (ES) 2016/2326 par valsts atbalstu SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), ko Luksemburga īsteno par labu *Fiat* (OV L 351, 22.12.2016., 1. lpp.).

⁽¹⁶⁹⁾ Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas projekts, otrā darbība.

- (152) Jo īpaši, kā norāda *Engie*, Komisija var pierādīt selektīvas priekšrocības esību tikai, ar atpakaļejošu spēku piemērojot pati savu interpretāciju par Luksemburgas nodokļu tiesību aktiem, lai varētu secināt, ka tie konkrētajā gadījumā ir piemēroti kļūdaini. Juridiskā nenoteiktība, kas rastos, būtu jāierobežo ar lēmuma ietekmes atpakaļejoša spēka neesību.

6. ATBALSTA PASĀKUMU NOVĒRTĒJUMS

- (153) Kā izklāstīts 92. apsvērumā, procedūras sākšanas lēmumā ir paustas trīs galvenās šaubas. Šajā lēmumā Komisija savu novērtējumu vērs uz trešajām šaubām, t. i., kopējo ietekmi, ko radīja iespēja atskaitīt ZORA pieaugumu un atbilstošo ienākumu atbrīvošana no nodokļa, un skaidro, kāpēc procedūras sākšanas lēmumā paustās šaubas nav kļiedētas.

6.1. ATBALSTA ESĪBA

- (154) Saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.
- (155) Lai pasākumu varētu kvalificēt par atbalstu Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, ir jābūt izpildītiem visiem minētajā noteikumā paredzētajiem nosacījumiem ⁽¹⁷⁰⁾. Pirmkārt, pasākumam jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu; otrkārt, šādi iejaucoties, ir jābūt iespējamībai, ka tiks iespaidota tirdzniecība starp dalībvalstīm; treškārt, tam jārada selektīva priekšrocība uzņēmumam, un, ceturtkārt, pasākumam jābūt tādām, kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus ⁽¹⁷¹⁾.
- (156) Attiecībā uz pirmo nosacījumu atbalsta konstatēšanai jānorāda, ka apstrīdētos nodokļu nolēmumus pieņēma Luksemburgas nodokļu administrācija, kas ir Luksemburgas valsts institūcija. Minētajos nodokļu nolēmumos attiecīgā administrācija atzina konkrētu nodokļu režīmu. Pamatojoties uz minētajiem nolēmumiem, *Engie* grupas uzņēmumi *LNG Supply*, *LNG Luxembourg*, *LNG Holding*, *GSTM*, *EIL* un *CEF* ir noteikuši savas uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Luksemburgā par katru gadu. Minētie *Engie* grupas uzņēmumi šos nodokļu nolēmumus vēlāk izmanto savām uzņēmumu ienākuma nodokļa gada deklarācijām, kuras Luksemburgas nodokļu administrācija atzina par tādām, kas atbilst to uzņēmumu ienākuma nodokļa saistībām Luksemburgā. Tāpēc nodokļu priekšrocība, kas piešķirta, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir saistāma ar Luksemburgu.
- (157) Attiecībā uz pasākumu finansēšanu no valsts līdzekļiem – saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākums, ar kuru valsts iestādes konkrētiem uzņēmumiem piešķir nodokļu atbrīvojumu, kas, kaut arī nav saistīts ar pozitīvu valsts līdzekļu nodošanu, rada personām, uz kurām tas attiecas, labvēlīgāku finanšu stāvokli nekā citiem nodokļu maksātājiem, ir valsts atbalsts ⁽¹⁷²⁾. Šajā gadījumā apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir apstiprināts, ka ZORA pieaugums ir atskaitāmi izdevumi *LNG Supply* un *GSTM* līmenī, savukārt atbilstošie ienākumi, kad tie tiek gūti attiecīgi *LNG Holding* un *CEF* līmenī, ir atbrīvoti no nodokļa. Tādējādi ZORA pieauguma summas, kas veido ievērojamu daļu no *LNG Supply* un *GSTM* radītās peļņas, netiek apliktas ar nodokli Luksemburgā. Tāpēc var teikt, ka nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, samazina *Engie* grupas uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Luksemburgā un tādējādi izraisa valsts līdzekļu zaudējumus. Šādi zaudējumi rodas, jo *Engie* grupas uzņēmumu izdevumi, kas atzīti par atskaitāmajiem izdevumiem Luksemburgā, kā arī jebkuri *Engie* grupas uzņēmumu ieņēmumi, kas atzīti par atbrīvojamiem no nodokļa Luksemburgā, rada situāciju, kurā Luksemburga zaudē nodokļu ieņēmumus, kas tai citos gadījumos būtu bijuši pieejami ⁽¹⁷³⁾. Tāpēc konkrētie pasākumi tiek finansēti no valsts līdzekļiem.
- (158) Attiecībā uz otro nosacījumu atbalsta konstatēšanai – uzņēmumi, kas gūst labumu no apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir daļa no *Engie* grupas, kas ir starptautiska uzņēmumu grupa, kura darbojas dažādos enerģijas

⁽¹⁷⁰⁾ Sk. lietu C-399/08 P Komisija/*Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, 38. punktu un tajā citēto judikatūru.

⁽¹⁷¹⁾ Apvienotās lietas C-20/15 P Komisija/*World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 53. punkts un tajā citētā judikatūra.

⁽¹⁷²⁾ Sk. apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, ECLI:EU:C:2011:732, 72. punktu un tajā citēto judikatūru.

⁽¹⁷³⁾ Sk. apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, ECLI:EU:C:2011:732, 72. punktu un tajā citēto judikatūru.

tirgos vairākās dalībvalstīs, tāpēc jebkurš tiem piešķirts atbalsts var iespaidot Savienības iekšējo tirdzniecību. Tāpat arī, piemērojot *Engie* labvēlīgu nodokļu režīmu, Luksemburga, iespējams, ir “atņēmusi” ieguldījumus dalībvalstīm, kuras nespēj piedāvāt vai nepiedāvā līdzīgu labvēlīgu nodokļu režīmu. Tā kā apstrīdētais nodokļu nolēmums nostiprina saņēmēja konkurētspēju salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kas ar to konkurē ES iekšējā tirdzniecībā, tas jāuzskata par pasākumu, kas var iespaidot šādu tirdzniecību ⁽¹⁷⁴⁾.

- (159) Līdzīgi attiecībā uz ceturto nosacījumu atbalsta konstatēšanai tiek uzskatīts, ka valsts piešķirts pasākums rada vai draud radīt konkurences kropļojumus, ja tas var uzlabot saņēmēja konkurētspēju salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, ar kuriem tas konkurē ⁽¹⁷⁵⁾.
- (160) Konkrēti *Engie* aktīvi darbojas elektroenerģijas, dabasgāzes un LNG tirgos, energoefektivitātes pakalpojumu tirgū un citos saistītos tirgos vairākās ES dalībvalstīs. Tie visi ir tirgi, kuros *Engie* konkurē ar citiem uzņēmumiem. Kā parādīts turpmāk, nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, atbrīvo *Engie* no nodokļu saistības, kas tai citos gadījumos būtu jāuzņemas savā ierasto darbību ikdienas pārvaldībā. Tāpēc būtu jāuzskata, ka atbalsts, kas piešķirts, pamatojoties uz minētajiem nodokļu nolēmumiem, rada vai draud radīt konkurences kropļojumus, nostiprinot *Engie* finanšu stāvokli tirgos, kuros tā darbojas. Atbrīvojot *Engie* no nodokļu saistības, kas tai citos gadījumos būtu jāuzņemas un kas ir jāpilda konkurējošiem uzņēmumiem, nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, “atbrīvo” resursus, ko *Engie* var izmantot, piemēram, lai ieguldītu savā darbījumā, veiktu papildu ieguldījumus vai palielinātu atlīdzību akcionāriem, tādējādi kropļojot konkurenci tirgos, kuros *Engie* darbojas. Tāpēc arī ceturtais nosacījums atbalsta konstatēšanai šajā gadījumā ir izpildīts.
- (161) Attiecībā uz trešo nosacījumu atbalsta konstatēšanai – nodokļu nolēmuma funkcija ir iepriekš apstiprināt parastās nodokļu sistēmas piemērošanu konkrētā gadījumā, ņemot vērā šāda gadījuma attiecīgos faktus un apstākļus. Tomēr nodokļu režīmam, ko piešķir, pamatojoties uz nodokļu nolēmumu, tāpat kā jebkuram nodokļu pasākumam, ir jāatbilst valsts atbalsta noteikumiem. Ja nodokļu nolēmumā tiek apstiprināts nodokļu režīms, kas (bez jebkāda pamatojuma) neatpoguļo parastās nodokļu sistēmas normālas piemērošanas rezultātu, ar šādu pasākumu tā adresātam tiek piešķirta selektīva priekšrocība, ciktāl šāds nodokļu režīms uzlabo attiecīgā uzņēmuma finanšu stāvokli konkrētajā dalībvalstī salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuri ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā, ņemot vērā nodokļu sistēmas mērķi.
- (162) Ņemot vērā procedūras sākšanas lēmumā paustās šaubas ⁽¹⁷⁶⁾, Komisija uzskata, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprinātais nodokļu režīms ir selektīva priekšrocība. Šādas selektīvas priekšrocības esību var konstatēt, analizējot *Engie* grupai piešķirtā nodokļu režīma sekas no dažādiem skatpunktiem. Šā lēmuma 6.2. iedaļā Komisija konstatē selektīvas priekšrocības esību, analizējot apstrīdēto nodokļu nolēmumu sekas *individuālajā* pārvaldītāju uzņēmumu *LNG Holding* un *CEF Īmenī*. Šā lēmuma 6.3. iedaļā Komisija konstatē selektīvas priekšrocības esību, analizējot apstrīdēto nodokļu nolēmumu sekas *grupas līmenī*. Visbeidzot, 6.4. iedaļā Komisija pierāda, ka Luksemburga, nepiemērojot savus vietējos noteikumus par nodokļu tiesību aktu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, ir piešķīrusi selektīvu priekšrocību *Engie*.

6.2. SELEKTĪVĀ PRIEKŠROCĪBA, KAS KONSTATĒTA, ANALIZĒJOT NODOKĻU REŽĪMA SEKAS LNG HOLDING UN CEF ĪMENĒ

- (163) Vienmēr, kad valsts pieņemts pasākums uzlabo uzņēmuma neto finanšu stāvokli, pastāv priekšrocība Līguma 107. panta 1. punkta nolūkā ⁽¹⁷⁷⁾. Konstatējot priekšrocības esību, ir jāatsaucas uz paša pasākuma ietekmi ⁽¹⁷⁸⁾. Fiskālo pasākumu gadījumā priekšrocību var piešķirt ar dažādiem uzņēmuma nodokļu sloga samazinājumiem un it sevišķi ar nodokļu bāzes vai maksājamās nodokļu summas samazinājumu ⁽¹⁷⁹⁾.

⁽¹⁷⁴⁾ Lieta C-126/01 *GEMO SA*, ECLI:EU:C:2003:622, 41. punkts un tajā citētā judikatūra.

⁽¹⁷⁵⁾ Sk. lietu 730/79 *Phillip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, 11. punktu, un apvienotās lietas T-298/97, T-312/97 utt., *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, 80. punktu.

⁽¹⁷⁶⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 152. apsvērumu.

⁽¹⁷⁷⁾ Sk. Komisijas paziņojumu par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (“paziņojums par atbalsta jēdzienu”) (OV C 262, 19.7.2016., 1. lpp.), 67. punktu un tajā citēto judikatūru.

⁽¹⁷⁸⁾ Lieta 173/73 *Itālija/Komisija*, ECLI:EU:C:1974:71, 13. punkts.

⁽¹⁷⁹⁾ Sk. lietu C-66/02 *Itālija/Komisija*, ECLI:EU:C:2005:768, 78. punktu; lietu C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze* un citi, ECLI:EU:C:2006:8, 132. punktu; lietu C-522/13 *Ministerio de Defensa un Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, 21.–31. punktu.

- (164) Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos ir apstiprināts nodokļu režīms, pamatojoties uz kuru *GSTM*, *EIL*, *CEF*, *LNG Supply*, *LNG Luxembourg* un *LNG Holding* ir noteikuši savu ar nodokli apliekamo peļņu uzņēmumu ienākuma nodokļa nolūkos par katru gadu. Savukārt šāds nodokļu režīms nosaka tiem piemērojamās uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Luksemburgā laikposmā, uz kuru attiecas apstrīdētie nodokļu nolēmumi, un tādējādi var radīt selektīvu priekšrocību.
- (165) Tādējādi attiecībā uz 133. apsvērumā izklāstīto *Engie* argumentu, ka nekādas priekšrocības nevar būt, pamatojoties uz to, ka nodokļu režīms nav īstenojies, jo *GSTM ZORA* netika konvertēts, Komisija norāda, ka priekšrocības esība nav atkarīga no *ZORA* konvertēšanas, lai gan, kā paskaidrots 8. iedaļā, atgūstamās summas noteikšanas nolūkos priekšrocība īstenojas tikai brīdī, kad *CEF* un *LNG Holding* saņemtie ienākumi tiek atbrīvoti no nodokļa ⁽¹⁸⁰⁾.
- (166) Turklāt – arī pievēršoties dažām Luksemburgas ⁽¹⁸¹⁾ un *Engie* ⁽¹⁸²⁾ piezīmēm – Komisija atgādina, ka šis lēmums attiecas nevis uz *LIR* 166. pantā noteikto līdzdalības atbrīvojuma režīmu kā tādu, bet gan uz šāda režīma piemērošanu konkrētajiem lietas apstākļiem, ko apstiprinājušas Luksemburgas nodokļu iestādes, pieņemot apstrīdētos nodokļu nolēmumus. Novērtēto nodokļu režīmu faktiski veido atļaušana piemērot līdzdalības atbrīvojuma režīmu *LNG Holding* un *CEF* saņemtajiem ienākumiem, kas radušies no to līdzdalības attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* un kas ekonomiskā ziņā atbilst summām, kuras atskaitītas kā izdevumi (*ZORA* pieaugums) pēdējo minēto vienību līmenī. Kopējā ietekme, ko rada *ZORA* pieauguma summas atskaitīšanas iespējamība un nodokļa nepiemērošana atbilstošajiem ienākumiem, izpaužas tādējādi, ka praktiski visa *LNG Supply* un *GSTM* gūtā peļņa nav aplikta ar nodokli ⁽¹⁸³⁾. Kā paskaidrots 6.2.1. iedaļā, šis nodokļu režīms ir atkāpe no atsaucē satvara, proti, Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas. Turklāt tas nepamatoti diskriminē citus uzņēmumus, kam Luksemburgā piemēro to pašu atsaucē satvaru un kam nodokli piemēro visai to peļņai.
- (167) Līguma 107. pantā ir aizliegts tikai atbalsts, ar ko “dod (...) priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai”, proti, tas aizliedz pasākumus, ar kuriem tiek piešķirta selektīva priekšrocība ⁽¹⁸⁴⁾. Lai valsts nodokļu pasākumu šādā analizē klasificētu kā selektīvu, Tiesa ir izstrādājusi tā dēvēto “trīs posmu testu”. Piemērojot šo testu, Komisijai vispirms jānosaka atsaucē sistēma. Tad tai jāpierāda, ka konkrētais nodokļu pasākums ir atkāpe no šīs atsaucē sistēmas tādā mērā, ka tas diferencē subjektus, kuri, ņemot vērā minētās sistēmas mērķi, ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (*prima facie* selektivitāte) ⁽¹⁸⁵⁾. Visbeidzot, nodokļu pasākums, kas ir atkāpe no atsaucē sistēmas piemērošanas, tik un tā var būt pamatots, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka konkrētais pasākums tieši izriet no šīs valsts nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem ⁽¹⁸⁶⁾. Tādā gadījumā nodokļu pasākums nav selektīvs. Šajā pēdējā posmā pierādīšanas pienākums ir dalībvalstij.
- (168) Tāpēc selektīvas priekšrocības esības analīze jāsāk, vispirms nosakot atsaucē sistēmu, kas piemērojama attiecīgajā dalībvalstī. Tieši ņemot vērā šo atsaucē sistēmu, ir jānosaka, vai attiecīgais pasākums ir atkāpe, kas rada labvēlīgu režīmu, salīdzinot ar citiem uzņēmumiem, kuri ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā, ņemot vērā sistēmas mērķus.
- (169) Atsaucē sistēmu veido konsekvents to noteikumu kopums, kuri uz objektīvu kritēju pamata ir piemērojami visiem uzņēmumiem, kas ietilpst sistēmas tvērumā atbilstoši tās mērķim. Šādi noteikumi definē ne tikai sistēmas darbības jomu, bet arī tās piemērošanas nosacījumus, uzņēmumu, uz kuriem tā attiecas, tiesības un pienākumus, kā arī sistēmas darbības tehniskos aspektus ⁽¹⁸⁷⁾. Attiecībā uz nodokļiem atsaucē sistēma ir balstīta uz tādiem elementiem kā nodokļa bāze, nodokļa maksātāji, ar nodokli apliekams notikums un nodokļa likmes ⁽¹⁸⁸⁾.
- (170) Šajā gadījumā Komisija 6.2.1. iedaļā konstatē, ka nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe no Luksemburgas vispārējās uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas. Šā lēmuma

⁽¹⁸⁰⁾ Turklāt *LNG ZORA* ir daļēji konvertēts.

⁽¹⁸¹⁾ Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 5. lpp.

⁽¹⁸²⁾ *Engie* piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 33. punkts.

⁽¹⁸³⁾ Konkrētāk, visa peļņa, ko guva šīs abas vienības, atskaitot *LNG* rezervi un *GSTM* rezervi (abas sākotnēji noteiktas [1/(50–100) %] apmērā no to aktīvu vērtības).

⁽¹⁸⁴⁾ Sk. lietu C-6/12 P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, 17. punktu; lietu C-522/13 *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, 32. punktu.

⁽¹⁸⁵⁾ Sk. apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P Komisija/*World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, 57. punktu un tajā citēto judikatūru.

⁽¹⁸⁶⁾ Sk. apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 65. punktu.

⁽¹⁸⁷⁾ Sk. paziņojuma par atbalsta jēdzienu 133. punktu.

⁽¹⁸⁸⁾ Paziņojuma par atbalsta jēdzienu 134. punkts.

6.2.2. iedaļā tā parāda, ka šis nodokļu režīms ir arī atkāpe no šaurākas atsaucēs sistēmas, ko veido tikai tie Luksemburgas vispārējās uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas noteikumi, kuri reglamentē līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.

6.2.1. ATKĀPE NO LUKSEMBURGAS UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKĻA SISTĒMAS, IZRAISOT DISKRIMINĀCIJU

6.2.1.1. *Atsaucēs satvars – Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma*

- (171) Apstrīdētie nodokļu nolēmumi tika pieņemti par labu vairākiem *Engie* uzņēmumiem, kas ir Luksemburgas rezidenti, lai noteiktu to uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības atbilstoši parastajiem noteikumiem par uzņēmumu ienākumu aplikšanu ar nodokli Luksemburgā. Ņemot to vērā, Komisija uzskata, ka pašreizējā gadījumā atsaucēs sistēma ir minētie noteikumi, t. i., Luksemburgas vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma.
- (172) Šajā gadījumā saskaņā ar tiesību aktu noteikumiem ⁽¹⁸⁹⁾ uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma ir piemērojama visiem uzņēmumiem, kas ir Luksemburgas rezidenti, lai noteiktu uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības.
- (173) Saskaņā ar *LIR* 159. panta 1. punktu visus uzņēmumus, kuru galvenais birojs vai centrālā vadība atrodas Luksemburgas teritorijā, uzskata par rezidentiem nodokļu vajadzībām Luksemburgā, un tiem piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli. Atbilstoši *LIR* 159. panta 2. punktam rezidentu uzņēmumiem nodokli piemēro visai to peļņai (*sur l'ensemble des revenus du contribuable*). Ievērojot šo noteikumu, *LIR* 163. pants paredz, ka uzņēmumu ienākuma nodoklis ir piemērojams *ar nodokli apliekamajai peļņai*, ko nodokļu maksātājs gūst konkrētā kalendārajā gadā.
- (174) Uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja peļņu, kas apliekama ar nodokli (*revenu imposable*), nosaka, pamatojoties uz tā grāmatvedības peļņu. *LIR* 18. pantā ⁽¹⁹⁰⁾ ir paskaidrots, kā nosaka nodokļu maksātāja gada peļņu. Saskaņā ar minēto noteikumu peļņa ir starpība, ko iegūst, no ieguldītajiem aktīviem taksācijas gada perioda beigās atskaitot neto ieguldītos aktīvus taksācijas gada perioda sākumā, kam pieskaita izņemto naudu vai citus aktīvus personīgām vajadzībām un no kā atņem papildu iemaksas, kuras veiktas gada laikā.
- (175) Tāpēc, lai noteiktu peļņu, kam piemērojams nodoklis, vispirms ir jānosaka uzņēmuma ieguldīto neto aktīvu vērtības, kas izmantojamas nodokļu nolūkos. Šajā nolūkā *LIR* 23. pantā ⁽¹⁹¹⁾ ir paskaidrots, ka neto aktīvu vērtība būtu jānosaka, ievērojot grāmatvedības noteikumus un principus, un 40. pantā ⁽¹⁹²⁾ ir noteikts princips par nodokļu bilances sasaistīšanu ar tirdzniecības bilanci, saskaņā ar kuru nodokļu bilances vērtībām būtu jāatbilst tirdzniecības bilances vērtībām, ja vien īpašs noteikums neparedz, ka jāizmanto atšķirīga vērtība ⁽¹⁹³⁾. Tas nozīmē, ka saskaņā ar Luksemburgas vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu uzņēmuma grāmatvedības peļņu iekļauj tā nodokļu bāzē, ja vien īpašā tiesību aktu noteikumā nav norādīts citādi.
- (176) Visbeidzot, Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma ir piemērojama visiem uzņēmumiem, kuru galvenais birojs vai centrālā vadība atrodas Luksemburgas teritorijā, un bāze ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšanai ir grāmatvedības peļņa. Tāpēc Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir aplikēt ar nodokli peļņu, ko gūst visi uzņēmumi, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, un kas noteikta to pārskatos.
- (177) To principā neapstrīd ne Luksemburga, ne *Engie* ⁽¹⁹⁴⁾. Kā uzskata Luksemburga ⁽¹⁹⁵⁾, atsaucēs sistēmu veido, pirmkārt, *LIR* 18., 40. un 23. pants, kas attiecas uz nodokļu bāzes noteikšanu, tirdzniecības bilances sasaistīšanu

⁽¹⁸⁹⁾ Sk. 2.3.1. iedaļu.

⁽¹⁹⁰⁾ Lai gan šis princips ir piemērojams fiziskām personām, atbilstoši *LIR* 162. pantam to piemēro arī uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem.

⁽¹⁹¹⁾ Lai gan šis princips ir piemērojams fiziskām personām, atbilstoši *LIR* 162. pantam to piemēro arī uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem.

⁽¹⁹²⁾ Lai gan šis princips ir piemērojams fiziskām personām, atbilstoši *LIR* 162. pantam to piemēro arī uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem.

⁽¹⁹³⁾ Visi grāmatvedības principi, tostarp piesardzības princips, būtu jānoskaidro par daļu no atsaucēs sistēmas. Pašreizējā gadījumā piesardzības princips izskaidro pastāvošo īslaicīgo laika nobīdi starp brīdi, kad meitasuzņēmumi iegrāmato ZORA pieaugumu kā izdevumus, un brīdi, kad aizdevēji iegrāmato atbilstošos ienākumus.

⁽¹⁹⁴⁾ Tomēr sk. 180. apsvērumu.

⁽¹⁹⁵⁾ Sk. 106.–108. apsvērumu.

ar nodokļu bāzi un piesardzības principu ⁽¹⁹⁶⁾, un, otrkārt, *LIR 22.bis* pants. Kā uzskata *Engie* ⁽¹⁹⁷⁾, atsaucēs sistēmu veido *LIR 18.–45. pants*, kuros ir noteikti Luksemburgas nodokļu tiesību aktu pamatprincipi uzņēmuma nodokļu bāzes noteikšanai, piemēram, piesardzības princips, nodokļu bilances sasaiste ar tirdzniecības bilanci un darījumdarbības izdevumu atskaitīšanas iespējamība ⁽¹⁹⁸⁾. *Engie* pilnībā piekrīt, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā ⁽¹⁹⁹⁾.

- (178) Luksemburgas vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu nosakot par atsaucēs sistēmu, tiek ievērota Tiesas iedibinātā judikatūra, saskaņā ar kuru tādu pasākumu gadījumā, kuri attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību noteikšanu, par atsaucēs sistēmu ir jāuzskata attiecīgās dalībvalsts uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kas ir piemērojama visiem uzņēmumiem, un nevis šīs sistēmas īpašie noteikumi, kas ir piemērojami tikai konkrētiem nodokļu maksātājiem vai konkrētiem darījumiem. Piemēram, *World Duty Free* lietā, kas attiecas uz noteikumiem, kuri reglamentē ieguldījumus akciju daļās, Tiesa apstiprināja Komisijas nostāju, ka atsaucēs sistēma ir Spānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, nevis īpašie noteikumi, kas reglamentē šādu ieguldījumu nodokļu režīmu ⁽²⁰⁰⁾.
- (179) Komisija uzskata, ka atsaucēs satvara ierobežošana līdz vispārējo ienākumu nodokļa tiesību aktu īpašajiem noteikumiem, kas attiecas uz konkrētiem darījumiem vai konkrētiem uzņēmumiem, nozīmētu to, ka atsaucēs sistēmas noteikšana konkrētā gadījumā ir pilnīgi atkarīga no tā, vai attiecīgā dalībvalsts ir pieņēmusi īpašus nodokļu noteikumus, un nevis no nodokļu sistēmas mērķa. Pieņemot īpašus noteikumus, kas piemērojami tikai konkrētiem uzņēmumiem vai darījumiem, dalībvalsts varētu argumentēt, ka šādu uzņēmumu vai darījumu nodokļu režīms nekad nav atkāpe no atsaucēs sistēmas. Šie pasākumi tādējādi tiktu "pasargāti" no Līguma 107. panta piemērošanas, un valsts atbalsta kontrole kļūtu neefektīva. Citiem vārdiem sakot, šīs pieejas atzīšana nozīmētu, ka pasākuma kvalificēšana par atkāpi no atsaucēs sistēmas būtu pilnībā atkarīga no dalībvalsts izmantotās regulējuma metodes. Kā Tiesa jau ir nospriedusi, tas nav saskaņā ar vispārārstāto principu, ka Līguma 107. pantā pasākums ir definēts kā valsts atbalsts attiecībā pret tā sekām, tātad neatkarīgi no izmantotajām metodēm ⁽²⁰¹⁾.
- (180) Luksemburga tieši neapstrīd, ka atsaucēs satvars ir vispārējā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma. Tomēr tā uzskata, ka mērķis aplikt ar nodokli peļņu, ko gūst uzņēmumi, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, nav nedz atbalstīts, nedz atspoguļots ienākuma nodokļa tiesību aktu noteikumos un ka tiesību aktu noteikumos nevar interpretēt tādējādi, ka tie nosaka, ka visa peļņa, ko gūst uzņēmums, kurš ir nodokļu maksātājs Luksemburgā, ir jāapliek ar nodokli visos apstākļos, pat ja tas ir pretrunā tiesību aktu formulējumam ⁽²⁰²⁾. Šajā saistībā Luksemburga un *Engie* atsaucas uz likumības principu, kas paredz, ka to, kā tiek noteikti nodokļi, reglamentē tiesību akti, kas ir jāinterpretē sašaurināti, un ka gadījumos, kad kāda situācija nav skaidri atrunāta tiesību aktos (likumdevēja klusēšana), nodokļus nevar piemērot ⁽²⁰³⁾.

- (181) Komisija nepiekrīt šai argumentācijai.

⁽¹⁹⁶⁾ Sk. 193. zemsvītras piezīmi.

⁽¹⁹⁷⁾ Sk. 135. apsvērumu.

⁽¹⁹⁸⁾ Darījumdarbības izdevumu atskaitīšanas iespēja tikai atspoguļo faktu, ka bāze ar nodokli apliekamās uzņēmumu peļņa aprēķināšanai ir uzņēmumu pārskatos noteiktā peļņa, jo šī peļņa atbilst gūtajiem ienākumiem, no kuriem atskaitīti darījumdarbības izdevumi un citi radušies izdevumi.

⁽¹⁹⁹⁾ "La confirmation de l'application cumulative des articles visés par les décisions fiscales anticipatives est conforme à l'objectif du système luxembourgeois, d'imposer sur le bénéfice toute société assujettie à l'impôt au Luxembourg après prise en compte de la rémunération des instruments de dette émis par le contribuable" (*Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, kopsavilkums, III iedaļas B punkta a) apakšpunkta iv) punkts. Izcēlumu pievienojusi Komisija).

⁽²⁰⁰⁾ Apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P Komisija/*World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, 92. punkts: "Strīdīgajos lēmumos Komisija strīdīgā pasākuma kvalificēšanai par selektīvu pasākumu atsaucās uz faktu, ka ar šo pasākumu sniegto nodokļu priekšrocības nesaņēma vienādi visi saimnieciskās darbības subjekti, kuri atradās objektīvi salīdzināmā situācijā, ievērojot ar Spānijas kopējo nodokļu režīmu izvirzīto mērķi, jo uzņēmumi rezidenti, kas veica tāda paša veida kapitāldaļu iegādi sabiedrībās, kuras ir rezidentes nodokļu vajadzībām Spānijā, nevarēja saņemt šo priekšrocību" (izcēlumu pievienojusi Komisija); tāpat sk. 22. un 68. punktu. Tāpat sk. lietu C-217/03 Beļģija un *Forum 187*/Komisija, ECLI:EU:C:2005:266, 95. punktu; lietu C-88/03 Portugāle/Komisija, ECLI:EU:C:2006:511, 56. punktu; lietu C-519/07 P Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556, 2.–7. punktu, un apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 50. punktu. Sk. arī paziņojuma par atbalsta jēdzienu 134. punktu.

⁽²⁰¹⁾ Apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, ECLI:EU:C:2011:732, 92.–95. punkts. Attiecībā uz pasākumu novērtēšanu attiecībā pret tā sekām sk. arī lietu *British Aggregates/Komisija*, 85. un 89. punktu un tajā citēto judikatūru, kā arī lietu C-279/08 P Komisija/Nīderlande, ECLI:EU:C:2011:551, 51. punktu.

⁽²⁰²⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 2. lpp.

⁽²⁰³⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 2. lpp. *Engie* piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 30. punkts.

- (182) Pirmkārt, Komisijai nav skaidrs, kā nodokļa piemērošana visu to uzņēmumu peļņai, kuri ir nodokļu maksātāji, var nebūt uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis. Komisija atzīmē, ka Luksemburga savās piezīmēs faktiski neierosina nekādu alternatīvu mērķi. Otrkārt, Komisija arī atzīmē, ka *Engie* piekrīt tam, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā⁽²⁰⁴⁾. Treškārt, kā izklāstīts 172.–176. apsvērumā, attiecīgo tiesību aktu noteikumu formulējums vien jau ļauj secināt, ka Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, ko gūst visi uzņēmumi, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, un kas noteikta, pamatojoties uz to pārskatiem.
- (183) Pieminot likumības principu, Luksemburga un *Engie*, šķiet, atsaucas uz izņēmuma jeb *lacuna* esību Luksemburgas nodokļu tiesību aktos, kura piemērošanas gadījumā no nodokļa būtu bijusi atbrīvota praktiski visa *LNG Supply* un *GSTM* gūtā peļņa Luksemburgā. Būtībā tiek argumentēts, ka šādos gadījumos šādi izņēmumi jeb *lacunae* būtu daļa no atsaucē sistēmas, un tāpēc atkāpe nav iespējama.
- (184) Komisija noraida šo argumentu. Tā kā struktūras, ko *Engie* paredzējusi apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ir – kā to atzīst Luksemburga un *Engie*⁽²⁰⁵⁾ – pieejamas ikvienam tirgus dalībniekam, tas nozīmē, ka jebkurš uzņēmums var nodot savu darījumdarbību meitasuzņēmumam, izveidot līdzīgu finansēšanas struktūru un galu galā panākt, ka nodokli piemēro tikai ļoti mazai tā peļņas daļai, kā tas ir *Engie* gadījumā. Citiem vārdiem sakot, saskaņā ar šo argumentu jebkurš nodokļu maksātājs Luksemburgā var izvēlēties, vai nodokli piemēro visai tā peļņai, vai arī to praktiski nepiemēro. Komisija nevar piekrist šim secinājumam. Tas būtu pretrunā ne tikai jebkuras nodokļu sistēmas vispārējai iezīmei, ka nodokļu maksātājs nevar vienpusēji noteikt maksājamo nodokļu summu, bet arī pamatprincipam – kas ir kopīgs visām dalībvalstīm –, ka ienākuma nodokļi būtu jāiekasē, ņemot vērā nodokļu maksātāja maksāspēju. Turklāt tas apdraudētu valsts spēju piesaistīt nepieciešamos resursus sava budžeta finansēšanai, tādējādi padarot tās nodokļu sistēmu neefektīvu.
- (185) Praksē Luksemburgas un *Engie* aizstāvētā pieeja padarītu valsts atbalsta kontroli neefektīvu, jo dalībvalstīm būtu atļauts tiši vai netiši ieviest savās nodokļu sistēmās nepamatotus izņēmumus attiecībā uz vispārējo principu par peļņas aplikšanu ar nodokli, no kuriem varētu gūt labumu veselās uzņēmumu vai darījumu kategorijas. Tā kā šādi izņēmumi būtu daļa no atsaucē satvara, tie nekad nevarētu būt valsts atbalsts.
- (186) Kā saistītu argumentu Luksemburga pauž arī apgalvojumu, ka atsaucē satvars būtu jānosaka, pamatojoties uz noteikumu kopumu, kuru skaidri paredzējis valsts likumdevējs, nevis uz varbūtēju “principu” vai “mērķi”, kas varētu tikt interpretēts, neievērojot skaidros un precīzos tiesību aktu nosacījumus⁽²⁰⁶⁾.
- (187) Komisija nepiekrīt, ka atsaucē sistēmu nevar definēt, pamatojoties uz tās mērķiem, piemēram, mērķi aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuri ir nodokļu maksātāji. Gluži pretēji – šis ir standarta veids, kā Tiesas judikatūrā ir definēts atsaucē satvars valsts atbalsta lietās uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā⁽²⁰⁷⁾. Komisijai patiešām ir jādefinē sistēmas mērķis, lai noteiktu selektivitāti, jo, tikai pamatojoties uz šo mērķi, tā var pierādīt, vai uzņēmumu, kuri ir izslēgti no pasākuma piemērošanas, juridiskā un faktiskā situācija ir salīdzināma ar

⁽²⁰⁴⁾ Sk. 199. zemsvītras piezīmi.

⁽²⁰⁵⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 8. lpp.; *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 125. un 126. punktu.

⁽²⁰⁶⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 2. lpp.

⁽²⁰⁷⁾ Sk., piemēram, lietu C-217/03 Beļģija un *Forum 187*/Komisija, ECLI:EU:C:2005:266, kurā, tāpat kā šajā lēmumā, Tiesa definēja atsaucē satvaru, pamatojoties uz principu, ka uzņēmumiem nodokli piemēro to komerciālajai peļņai: “Lai pārbaudītu, vai tāda ar nodokli aplikamo ienākumu noteikšana, kādu paredz koordinācijas centru režīms, tiem nes labumu, šis režīms – kā apstrīdētā lēmuma 95. punktā iesaka Komisija – ir jāsalīdzina ar parasto režīmu, kas balstīts uz tāda uzņēmuma, kas darbojas brīvas konkurences apstākļos, ienākumu un izdevumu starpību” (95. punkts). Tāpat sk. apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 50. punktu: “Šajā ziņā, pirmkārt, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka, lai aprēķinātu sabiedrību ienākuma nodokli, attiecīgo ražošanas un darba kooperatīvo sabiedrību nodokļa bāzi nosaka tādā pašā veidā kā cita veida sabiedrību nodokļa bāzi, t. i., *atkarībā no neto ienākumiem no uzņēmuma darbības taksācijas gadā*. Tādēļ ir jāuzskata, ka sabiedrību ienākuma nodoklis ir references juridiskais režīms, lai noteiktu attiecīgo pasākumu iespējamo selektīvo raksturu” (izcēlumu pievienojusi Komisija). Sk. arī lietas C-106/09 P un C-107/09 P Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste, ECLI:EU:C:2011:732, 95. punktu: “Šajā ziņā būtu jānorāda, ka pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir nospriedusi saistībā ar apstrīdētā lēmuma 143., 144. un 150. punktu, no šiem punktiem izriet, ka Komisija ir izvērtējusi selektīvo priekšrocību esamību ārzonas sabiedrībām, ievērojot attiecīgo nodokļu režīmu, kas ir oficiāli piemērojams visiem uzņēmumiem. Tādējādi šķiet, ka apstrīdētajā lēmumā šis režīms ir identificēts kā atskaites punkts, saistībā ar kuru ārzonu sabiedrībām faktiski tiekot radīta priekšrocība.” Nesēnākas lietas C-236/16 un C-237/16 *ANGED/Generalitat de Catalunya*, ECLI:EU:C:2018:280, 42.–45. punkts.

attiecīgā pasākuma atbalsta saņēmēju situāciju ⁽²⁰⁸⁾. Jebkurā gadījumā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis, kas ir piemērojams visiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, ir definēts tiesību aktos, kā jau paskaidrots 172.–176. apsvērumā, un ir vēlreiz jānorāda, ka Luksemburga nav norādījusi alternatīvu mērķi. Tāpēc šis arguments ir jānoraida.

- (188) Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Komisija secina, ka piemērojamā atsaucēs sistēma ir Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā ⁽²⁰⁹⁾. Šo secinājumu neietekmē fakts, ka var būt daži izņēmumi vai korekcijas attiecībā uz nodokļu bāzes noteikšanas veidu, kā to apgalvo Luksemburga ⁽²¹⁰⁾ un *Engie* ⁽²¹¹⁾. Tādējādi, tieši Ņemot vērā šo sistēmu, ir jānosaka, vai attiecīgais nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe, kas rada labvēlīgu režīmu, salīdzinot ar citiem uzņēmumiem, kuri ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā, Ņemot vērā sistēmas mērķus ⁽²¹²⁾.
- (189) Ņemot vērā Luksemburgas vispārējās uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķi, t. i., aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, var uzskatīt, ka *LNG Holding* un *CEF* juridiskā un faktiskā situācija ir salīdzināma ar visiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā. Ņemot vērā minēto mērķi, visi uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji principā ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā attiecībā uz to uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību Luksemburgā novērtēšanu.
- (190) Fakts, ka atšķirībā no citiem nodokļu maksātājiem *LNG Holding* un *CEF* saņem sadalīto peļņu no vienībām, kurās tiem ir līdzdalība un uz kurām var attiecināt līdzdalības atbrīvojumu atbilstoši *LIR* 166. pantam, nepadara šīs abas vienības par nesalīdzināmām ar nodokļu maksātājiem, kas negūst labumu no šā atbrīvojuma, Ņemot vērā sistēmas mērķi. Minētajā noteikumā paredzēto atbrīvojumu piešķir tikai attiecībā uz konkrēta veida ienākumiem, ja ir izpildīti daži nosacījumi. Tomēr uzņēmuma gūto ienākumu veidam (sadalītā peļņa, ko ir tiesības saņemt atbilstīgi *LIR* 166. pantam, vai cita komerciāla peļņa, ko gūst uzņēmums) un pārējiem nosacījumiem, kas izklāstīti *LIR* 166. pantā ⁽²¹³⁾, nav ietekmes uz sistēmas mērķi aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā ⁽²¹⁴⁾. Patiešām, ja labums, ko sniedz konkrēts uzņēmumu ienākuma nodokļa atbrīvojums, būtu pietiekams apstākļi, lai uzskatītu, ka uzņēmums nav salīdzināms ar citiem uzņēmumiem, kuri negūst labumu no šāda atbrīvojuma, tad uzņēmumu ienākuma nodokļa atbrīvojumus pēc definīcijas nekad neuzskatītu par selektīviem.

6.2.1.2. Atkāpe no atsaucēs satvara, izraisot diskrimināciju

- (191) Ņemot vērā 6.2.1.1. iedaļā izklāstīto atsaucēs satvaru, pamats uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību novērtēšanai ir vienāds visiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem Luksemburgā, t. i., tā ir neto peļņas summa, kas norādīta to pārskatos ⁽²¹⁵⁾.
- (192) Nodokļu režīms, kas apstiprināts apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ļauj atbrīvot no nodokļa ienākumus, ko gūst *LNG Holding* un *CEF*, proti, ienākumus, kas izriet no to līdzdalības attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* kapitālā. Kā

⁽²⁰⁸⁾ Sk. apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P Komisija/*World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, 54. punktu un tajā citēto judikatūru, kā arī 86. punktu.

⁽²⁰⁹⁾ Ak. apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 54. punktu, kurā Tiesa apstiprina, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa režīma mērķis ir aplikt ar nodokli uzņēmumu peļņu.

⁽²¹⁰⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 2. lpp.

⁽²¹¹⁾ Sk. *Engie* piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 22. un 23. punktu.

⁽²¹²⁾ Jebkurā gadījumā Komisija 6.2.2. iedaļā parāda, ka arī tad, ja izmantotu šaurāku atsaucēs satvaru, kas ietver tikai noteikumus par līdzdalības atbrīvojumu un peļņas sadales aplikšanu ar nodokli, nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, tik un tā būtu atkāpe, kas rada labvēlīgu režīmu, salīdzinot ar citiem uzņēmumiem, kuri ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā.

⁽²¹³⁾ Līdzdalība vismaz 12 mēnešu garumā un vismaz 10 % turējums tās vienības kapitālā, kurā ir līdzdalība, vai 1,2 miljonu EUR iegādes cena.

⁽²¹⁴⁾ Patiesībā uzņēmumi, kas saņem tāda paša veida ienākumus, bet neatbilst *LIR* 166. panta nosacījumiem (piemēram, jo līdzdalība ir mazāka nekā 5 % vai tā ir bijusi turējumā mazāk nekā 12 mēnešus), negūst labumu no tā paša atbrīvojuma.

⁽²¹⁵⁾ To Luksemburga apstiprināja 2017. gada 1. jūnija sanāksmē. Jo īpaši kad Komisija sanāksmes laikā vaicāja, vai nodokļu korekciju, kas iztirzāta *LIR* 164. panta 3. punktā, varētu uzskatīt par vienu no atkāpēm attiecībā uz *LIR* 40. pantā noteikto *accrochement* principu, Luksemburga precizēja, ka "jebkurš nodokļu noteikums, kas paredz tirdzniecības bilances korekciju, tiktu uzskatīts par izņēmumu".

liecina apstrīdētie nodokļu nolēmumi un pušu parakstītie nolīgumi un kā to skaidri atzīst Luksemburga ⁽²¹⁶⁾, pastāv tieša un skaidra saistība starp minētajiem ienākumiem un ZORA pieaugumu, kas atskaitīts no attiecīgi LNG Supply un GSTM nodokļu bāzes. Faktiski jebkura LNG Supply un GSTM gūtā peļņa, kas pārsniedz LNG rezervi un GSTM rezervi, tiek atskaitīta no to nodokļu bāzes kā ZORA pieaugums (un tādējādi netiek aplikta ar nodokli). Tāpēc ar nodokli aplikamā meitasuzņēmumu peļņa ietver tikai LNG rezervi un GSTM rezervi. Ar nodokli neapliktā peļņa, ko atskaita kā ZORA pieaugumu, tad tiek iekļauta LNG akcijās un GSTM akcijās, ko, pamatojoties uz ZORA un nākotnes līgumiem, konvertēšanas brīdī saņem attiecīgi LNG Holding un CEF. Tomēr, kad LNG akcijās un GSTM akcijās iekļautā peļņa tiek realizēta kā ienākumi LNG Holding un CEF līmenī, tai var piemērot līdzdalības atbrīvojumu ⁽²¹⁷⁾, līdz ar to tā netiek aplikta ar nodokli arī minēto uzņēmumu līmenī.

- (193) Sekas ir tādas, ka praktiski visa LNG Supply un GSTM gūtā peļņa netiek aplikta ar nodokli, kad tā nonāk attiecīgi LNG Holding un CEF rīcībā. Tomēr šādu peļņu gūst uzņēmumi, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, un to ieraksta pārskatos – vispirms LNG Supply un GSTM pārskatos un vēlāk LNG Holding un CEF pārskatos. Attiecīgi saskaņā ar parasto nodokļu sistēmu tā būtu jāaplied ar nodokli Luksemburgā. Tāpēc nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdēto nodokļu nolēmumu, ir atkāpe no atsaucēs satvara.
- (194) Luksemburga atkārtoti atsaucas uz likumības principu. Tā uzskata, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos piemēroto tiesību aktu noteikumu nosacījumi skaidri un nepieļauj interpretāciju *ratio legis* vai interpretāciju, pamatojoties uz to mērķiem. Tā kā tiesību aktu noteikumu burtis ir ievērots, atkāpes nevar būt, un tāpēc nav arī priekšrocības ⁽²¹⁸⁾.
- (195) Atsaucoties uz šo argumentu, Luksemburga būtībā uzskata, ka pasākums nevar radīt selektīvu priekšrocību, ja tas atbilst valsts tiesību aktiem, jo tādā gadījumā tas nebūtu atkāpe. Komisija uzskata, ka šis arguments ir bezjēdzīgs. Kā tā jau ir paskaidrojusi, valsts atbalsta pasākumus novērtē atbilstoši to sekām. Tāpēc pasākuma definēšana par atbalstu nevar būt atkarīga no tā likumības atbilstoši valsts tiesiskajai kārtībai. Ja tā būtu, tad praktiski nevienam valsts pasākumam nevarētu kvalificēties par valsts atbalstu ⁽²¹⁹⁾. Tieši pretēji – ikreiz, kad viena vai vairāku tiesību aktu noteikumu piemērošana konkrētam gadījumam rada izņēmumu attiecībā uz vispārējo noteikumu, kas izklāstīts atsaucēs sistēmā (šajā gadījumā – visu to uzņēmumu peļņu aplikšanu ar nodokli, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā), attiecīgais nodokļu režīms ir jāuzskata par atkāpi. Turklāt, ja šāda atkāpe rada diskrimināciju attiecībā pret uzņēmumiem, kas ir salīdzināmā juridiskajā un faktiskajā situācijā, ņemot vērā sistēmas mērķi, tad attiecīgais nodokļu režīms ir jāuzskata par *a priori* selektīvu neatkarīgi no tā, vai piemēroto noteikumu nosacījumi ir ievēroti.
- (196) Tātad nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe no Luksemburgas vispārējās uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas un tādējādi rada ekonomisku priekšrocību LNG Holding un CEF. Fakts, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību aktos ir paredzētas vairākas citas atkāpes, nemazina atkāpei raksturīgās iezīmes, kas piemīt nodokļu režīmam, kurš piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem ⁽²²⁰⁾.
- (197) Turklāt, kā konstatēts 6.2.1.1. iedaļā, LNG Holding un CEF juridiskā un faktiskā situācija ir salīdzināma ar visiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem Luksemburgā. Tāpēc nodokļu režīms, kas piešķirts LNG Holding un CEF, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, rada priekšrocību abiem minētajiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar visiem citiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kas ir salīdzināmā juridiskajā un faktiskajā situācijā, ņemot vērā Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķi.
- (198) Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Komisija secina, ka priekšrocība, kas piešķirta, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir *prima facie* selektīva.
- (199) Jebkurā gadījumā, pat ja uzskatītu, ka tikai tie uzņēmumu ienākuma nodokļu maksātāji, kam piemēro noteikumus par līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, ir juridiskajā un faktiskajā situācijā, kas ir salīdzināma ar LNG Holding un CEF, Komisija 6.2.2. iedaļā arī pierāda, ka arī šādi uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji ir izslēgti no nodokļu priekšrocības, kas piešķirta LNG Holding un CEF.

⁽²¹⁶⁾ Sk. Luksemburgas 2017. gada 12. maija vēstuli, atbildi uz 2.ii jautājumu: “*La plus-value comptable de 506,2 MUSD réalisée par LNG Holding correspond économiquement à l'accroissement de valeur de LNG Supply entre 2009 et 2014.*”

⁽²¹⁷⁾ Sk. 2.2.3.3., 2.2.3.4., 2.2.3.5., 2.2.4.3., 2.2.4.4. un 2.2.4.5. iedaļu.

⁽²¹⁸⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 4. lpp.

⁽²¹⁹⁾ Izņēmums ir valsts tiesību aktu nepareiza piemērošana.

⁽²²⁰⁾ Lieta C-217/03 Beļģija un Forum 187/Komisija, ECLI:EU:C:2005:266, 120. punkts.

6.2.2. ATKĀPE NO LUKSEMBURGAS UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKĻA SISTĒMAS NOTEIKUMIEM PAR LĪDZDALĪBAS ATBRĪVOJUMU UN SADALĪTĀS PEĻNAS APLIKŠANU AR NODOKLI

6.2.2.1. **Atsauces satvars – Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas noteikumi par līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli**

- (200) Engie apgalvo, ka korekcijas, kas ar nodokļu tiesību aktiem piemērotas nodokļu maksātāja tirdzniecības bilanci noteiktajai peļņai – un jo īpaši līdzdalības atbrīvojuma režīms – ir daļa no atsauces satvara ⁽²²¹⁾. Ar šo apgalvojumu Engie praktiski cenšas “sašaurināt” atsauces satvaru līdz ienākuma nodokļa tiesību aktu īpašajiem noteikumiem, kas reglamentē līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli. Piemērojot šo šaurāko atsauces satvaru, to uzņēmumu novērtējums, kuru juridiskā un faktiskā situācija ir salīdzināma ar *LNG Holding* un *CEF*, katrā ziņā būs attiecināms tikai uz tiem nodokļu maksātājiem, kuriem piemēro šos noteikumus. Tomēr, kā ir pierādīts šajā iedaļā, arī piemērojot šo šaurāko atsauces satvaru, nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir *prima facie* selektīvs.
- (201) *LIR* 164. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, nosakot uzņēmuma nodokļu bāzi, nav būtiski, vai peļņa ir sadalīta vai ne. Tas nozīmē, ka uzņēmuma sadalītā peļņa nesamazina tā nodokļu bāzi, t. i., to nevar atskaitīt. Tāpēc peļņu var sadalīt tikai pēc nodokļa piemērošanas. Kā paskaidrots 87. apsvērumā, *LIR* 164. panta 2. punkts attiecas uz jebkāda veida sadalītu peļņu, kas izmaksāta akcionāriem.
- (202) Turpretī saņēmēji sadalīto peļņu ieraksta savos pārskatos kā ienākumus. Ievērojot principu par tirdzniecības bilances un nodokļu bilances sasaistīšanu, šie ienākumi, kas ir daļa no peļņas, kuru gūst šie uzņēmumi un kura tādējādi tiek ierakstīta to pārskatos, principā būs iekļauti to nodokļu bāzē. Šāda iekļaušana izraisīs nodokļu ekonomiskās dubultās uzlikšanas situāciju, ja vien netiek piemērots līdzdalības atbrīvojums saskaņā ar *LIR* 166. panta noteikumiem ⁽²²²⁾. Atbrīvojums atbilstoši šim noteikumam attiecas uz ienākumiem, kas izriet no “līdzdalības” – šis ir termins, kas tiesību aktos nav definēts. Tomēr, kā ir precizējusi Luksemburga, uz visu veidu līdzdalību, no kuras gūtajai peļņai var piemērot atbrīvojumu atbilstoši *LIR* 166. pantam (ieskaitot akcijas), attiecas arī *LIR* 164. pants (izņemot līdzdalību ārvalstu vienībās) ⁽²²³⁾. Tāpēc saskaņā ar parasto Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu līdzdalības atbrīvojums attiecas uz peļņu pēc nodokļu nomaksas (t. i., to nevar piemērot summām, ko atvelk no sadalītā vienības nodokļu bāzes) ⁽²²⁴⁾.
- (203) Saskaņā ar 2001. gada 21. decembra dekrētu līdzdalības atbrīvojums ir piemērojams ne tikai peļņai, ko sadala vienība, kurā ir līdzdalība, bet arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no līdzdalības, kurai var piemērot šo režīmu ⁽²²⁵⁾. Kapitāla pieaugums ir ienākumi, ko veido līdzdalības realizācijas vērtības (pārdošanas vai atcelšanas gadījumā) un tās iegādes vērtības starpība. Kapitāla pieaugums, kas izriet no līdzdalības, atspoguļo vai nu peļņu, ko jau guvusi vienība, kurā ir līdzdalība, bet kas vēl nav sadalīta, vai arī peļņu, ko plāno gūt nākotnē un kas tāpēc arī vēl nav sadalīta. Saskaņā ar *LIR* 18. un 40. pantu visai peļņai jābūt obligāti iekļautai tās vienības nodokļu

⁽²²¹⁾ Sk. Engie piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 22.–24. punktu.

⁽²²²⁾ Sk. 85. apsvērumu.

⁽²²³⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 1.b jautājumu: “*Hormis l’exception faite aux sociétés étrangères précédemment développée, toutes les participations dont les revenus peuvent bénéficier du régime d’exonération au titre de l’article 166 LIT sont aussi couvertes par les dispositions de l’article 164 de la LIR*” (izcēlumu pievienojusi Komisija).

⁽²²⁴⁾ Šajā saistībā sk. Steichen, Alain, “*Manuel de Droit fiscal. Droit fiscal général*”, Les cours de l’Université du Luxembourg, 2015. gads, 644. lpp.: “*L’article 166 LIR visant à éliminer la double imposition économique, la philosophie sous-jacente à cet article est qu’il s’applique aux revenus après impôts distribués par les sociétés. L’article 166 LIT doit donc être lu ensemble avec l’article 164 al. 2 LIR qui définit les distributions qui ne sont pas déductibles de la base imposable de la société opérant le paiement (...). Outre la cohérence logique entre l’article 166 LIR et 164 al. 2 LIR (peut n’être exonéré chez le bénéficiaire ce qui n’est pas déductible chez le débiteur de revenu; tout ce qui n’est pas déductible chez le débiteur de revenu doit pouvoir être exonéré chez le créancier du revenu) (...).*”

⁽²²⁵⁾ Sk. 86. apsvērumu. Nodokļu atbrīvojums, kas piemērojams no līdzdalības izrietošam kapitāla pieaugumam, atbilst tādai pašai loģikai kā nodokļu atbrīvojums, ko piemēro sadalītajai peļņai. Ja nav līdzdalības atbrīvojuma, tad gan vienības, kas ir līdzdalības piešķirēja, gan vienības, kas ir līdzdalības turētāja, nodokļu bāzē iekļauj vienu un to pašu peļņu, tādējādi radot nodokļu ekonomiskās dubultās uzlikšanas situāciju.

bāzē, kurā ir līdzdalība. Turklāt, tā kā vienība, kurā ir līdzdalība, nav sadalījusi peļņu, šī peļņa pēc definīcijas nevar būt nekāda atskaitījuma priekšmets. Attiecīgi arī kapitāla pieauguma gadījumā līdzdalības atbrīvojums ir piemērojams ienākumiem, kas nevar būt atbilstoši summām, kuras atskaita no vienības, kurā ir līdzdalība, nodokļu bāzes (piemēram, ZORA pieaugumam).

- (204) Citiem vārdiem sakot, ja piemēro šaurāku atsaucē satvaru, ko veido tikai noteikumi par līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, līdzdalības atbrīvojums ir piemērojams ienākumiem, kuri neatbilst summām, kas atskaitītas no vienības, kurā ir līdzdalība, nodokļu bāzes, neatkarīgi no tā, vai šādus ienākumus kvalificē par sadalītu peļņu vai par kapitāla pieaugumu.
- (205) *LNG Holding* un *CEF* ir juridiskā un faktiskā situācijā, kas ir salīdzināma ar visiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kuri saņem ienākumus no līdzdalības un kuriem tāpēc piemēro noteikumus par līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli Luksemburgā. Šādu uzņēmumu turējumā ir tādi paši instrumenti kā *LNG Holding* un *CEF* turējumā (līdzdalības daļas), un no šiem instrumentiem saņemtie ienākumi ir tāda paša veida ienākumi kā tie, kurus saņem *LNG Holding* un *CEF* un kuri principā ir atbilstoši, lai piemērotu līdzdalības atbrīvojumu.

6.2.2.2. *Atkāpe no atsaucē satvara, izraisot diskrimināciju*

- (206) Apstrīdētie nodokļu nolēmumi ļauj *LNG Holding* un *CEF* (rezidentvienībām nodokļu nolūkos Luksemburgā) līdzdalības atbrīvojumu piemērot ienākumiem, kas ekonomiskā ziņā atbilst summām, kuras atskaitītas kā izdevumi (ZORA pieaugumam) attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* (kas arī ir Luksemburgas rezidenti nodokļu vajadzībām) līmenī.
- (207) Apstrīdētie nodokļu nolēmumi faktiski apstiprina, ka visa *LNG Supply* un *GSTM* peļņa, kas pārsniedz *LNG* rezervi un *GSTM* rezervi (un kas tāpēc tiek atskaitīta no šo uzņēmumu nodokļu bāzes kā ZORA palielinājums), tiek iekļauta *LNG* akcijās un *GSTM* akcijās. Pamatojoties uz ZORA un nākotnes līgumiem, šīs akcijas to konvertēšanas brīdī saņem attiecīgi *LNG Holding* un *CEF*. Vēlāk, kad *LNG* akcijās un *GSTM* akcijās iekļautā peļņa tiek realizēta kā ienākumi *LNG Holding* un *CEF* līmenī, tai var piemērot līdzdalības atbrīvojumu ⁽²²⁶⁾.
- (208) Tas, ka pastāv tieša un skaidra saistība starp ienākumiem, kam piemēro līdzdalības atbrīvojumu pārvaldītāju uzņēmumu līmenī, un summām, ko atskaita kā izdevumus meitasuzņēmumu līmenī, ir acīmredzams *LNG* ZORA daļējās konvertēšanas gadījumā. Minētajā gadījumā, kā liecina iesniegtās nodokļu deklarācijas, ienākumi, ko *LNG Holding* realizēja *LNG Supply* akciju daļējās konvertēšanas un atcelšanas rezultātā 2014. gadā, ekonomiskā ziņā atbilst ZORA pieaugumam, ko *LNG Supply* atskaitīja no 2009. gada līdz 2014. gadam un ko *LNG Holding* ir saņēmis, pamatojoties uz *LNG ZORA* un *LNG* nākotnes līgumu ⁽²²⁷⁾. To skaidri apliecināja Luksemburga: “*La plus-value comptable de 506,2 MUSD réalisée par LNG Holding correspond économiquement à l'accroissement de valeur de LNG Supply entre 2009 et 2014*” ⁽²²⁸⁾.
- (209) Līdzdalības atbrīvojuma piemērošana pārvaldītāju uzņēmumu līmenī tiem ienākumiem, kuri ekonomiskā ziņā atbilst summām, kas atskaitītas kā izdevumi meitasuzņēmumu līmenī, ir izņēmums attiecībā uz iepriekš 6.2.2.1. iedaļā izklāstīto atsaucē satvaru, saskaņā ar kuru līdzdalības atbrīvojums ir piemērojams ienākumiem, kas neatbilst summām, kuras atskaita no tās vienības nodokļu bāzes, kurā ir līdzdalība. Šīs atkāpes sekas ir tādas, ka praktiski visai peļņai, ko gūst *LNG Supply* un *GSTM*, nekad nepiemēro nodokļus Luksemburgā. Tādējādi nodokļu režīms, kas apstiprināts apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, uzlabo *LNG Holding* un *CEF* finanšu stāvokli. Faktiski saskaņā ar parasto sistēmu, kas izklāstīta iepriekš 6.2.2.1. iedaļā, minēto vienību saņemtie ienākumi nebūtu atskaitīti (kā ZORA palielinājums) meitasuzņēmumu līmenī. Minētie ienākumi būtu zemāki, jo atbilstošajai peļņai iepriekš būtu piemēroti nodokļi, kad tā būtu nonākusi meitasuzņēmumu rīcībā.
- (210) Luksemburga un *Engie* apstrīd *LIR* 164. panta 2. punkta piemērojamību ZORA pieaugumam. Citiem vārdiem sakot, Luksemburga un *Engie* apstrīd, ka ZORA palielinājumu var pielīdzināt peļņas sadalei.

⁽²²⁶⁾ Sk. 2.2.3.3., 2.2.3.4., 2.2.3.5., 2.2.4.3., 2.2.4.4. un 2.2.4.5. iedaļu.

⁽²²⁷⁾ Sk. 49., 53. un 57. apsvērumu.

⁽²²⁸⁾ Sk. Luksemburgas 2017. gada 12. maija vēstuli, atbildi uz 2.ii jautājumu.

- (211) Šajā saistībā Komisija atgādina, ka *LNG Holding* savu peļņu, kas izriet no *LNG Supply* akciju atcelšanas, 2014. gada nodokļu deklarācijās skaidri kvalificē par dividendēm, kas atbrīvotas no nodokļa, t. i., sadalītu peļņu ⁽²²⁹⁾.
- (212) Turklāt, kā paskaidrots 207. un 208. apsvērumā, pastāv tieša un skaidra saistība starp ienākumiem, ko var atbrīvot no nodokļa *LNG Holding* un CEF līmenī, un summām, ko *LNG Supply* un *GSTM* atskaitījuši kā izdevumus (ZORA pieaugumu). Tāpēc ekonomiskā ziņā ienākumi, ko saņem *LNG Supply* un *GSTM*, ir līdzvērtīgi sadalītajai peļņai ⁽²³⁰⁾.
- (213) Jebkurā gadījumā Komisija atgādina, ka nav nozīmes tam, ka formāli peļņa, kas atbrīvota no nodokļa *LNG Holding* un CEF līmenī, tiek kvalificēta par sadalīto peļņu vai kapitāla pieaugumu. Faktiski, kā paskaidrots 6.2.2.1. iedaļā, saskaņā ar šaurāko atsaucē satvaru, ko veido tikai noteikumi par līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, līdzdalības atbrīvojums ir piemērojams ienākumiem, kuri neatbilst summām, kas atskaitītas no tās vienības nodokļu bāzes, kurā ir līdzdalība, neatkarīgi no tā, vai šādos ienākumus kvalificē par sadalītu peļņu vai par kapitāla pieaugumu ⁽²³¹⁾.
- (214) Visbeidzot, nodokļu režīms, kas piešķirts *LNG Holding* un CEF, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe no Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas vispārējiem noteikumiem, kas reglamentē līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli.
- (215) Turklāt šī atkāpe rada diskrimināciju attiecībā pret citiem uzņēmumiem, kuru juridiskā un faktiskā situācija ir salīdzināma ar *LNG Holding* un CEF, ņemot vērā sistēmas mērķi. Faktiski citi uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, kas saņem ienākumus no līdzdalības un kam tāpēc piemēro noteikumus par līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli Luksemburgā, negūst labumu no nodokļu priekšrocības, kas piešķirta *LNG Holding* un CEF, lai gan tie ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā, ņemot vērā sistēmas mērķi. Ir tiesa, ka visi šie nodokļi maksātāji varētu gūt labumu no atbrīvojuma atbilstoši LIR 166. pantam. Tomēr līdzdalības atbrīvojums būtu ticis piemērots salīdzinoši mazākiem ienākumiem (t. i., vienības, kurā ir līdzdalība, peļņai pēc nodokļu nomaksas), kā paskaidrots 209. apsvērumā.
- (216) Luksemburga apgalvo, ka LIR 166. pants neparedz, ka, lai to piemērotu, no līdzdalības izrietošajai peļņai jābūt iepriekš apliktai ar nodokļiem un ka LIR 164. panta noteikumi nav *sine qua non* nosacījums LIR 166. panta piemērošanai ⁽²³²⁾. Tāpat arī *Engie* uzskata, ka nosacījumi LIR 166. panta piemērošanai ir izpildīti, tāpēc atkāpes nevar būt ⁽²³³⁾. Gan Luksemburga, gan *Engie* arī apgalvo, ka LIR 166. panta mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, atsaucoties uz dažādiem argumentiem, kas *inter alia* saistīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2015/121 ⁽²³⁴⁾ ("Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva").
- (217) Komisijai ir jānoraida šī argumentācija.
- (218) Pirmkārt, faktam, ka nav skaidras saiknes starp LIR 166. pantu un LIR 164. panta 1. un 2. punktu, nav nozīmes. Luksemburga ir skaidri apliecinājusi ⁽²³⁵⁾, ka uz visu veidu līdzdalību, kam var piemērot atbrīvojumu

⁽²²⁹⁾ *LNG Holding* 2014. gada *Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial, formulaire modèle 506A, Détails concernant les participations visées à l'Article 166 LIR* attiecībā uz *LNG Supply*, 3. iedaļa, ligne 19: dividendes exonérés.

⁽²³⁰⁾ Nav nozīmes faktam, ka formāli *LNG Supply* nav rīkojis akcionāru sapulci, lai apstiprinātu dividenžu sadalīšanu. *LNG Holding* ir gan *LNG Supply*, gan *LNG ZORA* piešķirēvienības (*LNG Luxembourg*) vienīgais akcionārs. Tāpēc tas var jebkurā laikā vienuspusēji izlemt, kad konvertēt ZORA, tāpat kā tas var izlemt, kad apstiprināt *LNG Supply* peļņas sadali akcionāru sapulcē.

⁽²³¹⁾ Sk. 204. apsvērumu.

⁽²³²⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 4. un 6. lpp., un atbildes uz 1.b un 1.c jautājumu.

⁽²³³⁾ Sk. *Engie* piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 26.–31. punktu.

⁽²³⁴⁾ Padomes 2015. gada 27. janvāra Direktīva (ES) 2015/121, ar ko groza Direktīvu 2011/96/ES par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 21, 28.1.2015, 1. lpp.). Luksemburga savās piezīmēs par 2017. gada 11. decembra vēstuli paskaidro, ka nesēnais grozījums, kas 2015. gadā ieviests Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā, paredzot, ka priekšnosacījums līdzdalības atbrīvojuma piemērošanai sadalītajai peļņai ir neiespējamība meitasuzņēmumam atskaitīt šo peļņu, būtu bijis lieks, ja līdzdalības mērķis būtu novērst nodokļu dubulto uzlikšanu (4. lpp.). *Engie* arī atsaucas uz citiem minētajā direktīvā noteiktajiem mērķiem (sk. piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 35.–43. punktu).

⁽²³⁵⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 1.b jautājumu: "Hormis l'exception faite aux sociétés étrangères précédemment développées, toutes les participations dont les revenus peuvent bénéficier du régime d'exonération au titre de l'article 166 LIT sont aussi couvertes par les dispositions de l'article 164 de la LIR" (izcēlumu pievienojusi Komisija).

atbilstoši LIR 166. pantam, attiecas arī LIR 164. panta 1. un 2. punkts tās vienības līmenī, kurā ir līdzdalība ⁽²³⁶⁾. Tas nozīmē, ka atbilstoši atsauces satvaram, kas izklāstīts 6.2.2.1. iedaļā, līdzdalības atbrīvojums ir piemērojams ienākumiem, kas nevar būt atbilstoši summām, kuras atskaita no tās vienības nodokļu bāzes, kurā ir līdzdalība. Izņēmuma kārtā, neievērojot šo noteikumu, apstrīdētie nodokļu nolēmumi ļauj piemērot līdzdalības atbrīvojumu pārvaldītāju uzņēmumu (kas ir rezidenti nodokļu vajadzībām Luksemburgā) līmenī ienākumiem, kas ekonomiskā ziņā atbilst summām, kuras atskaita kā izdevumus (ZORA pieaugumu) meitasuzņēmumu (kas arī ir Luksemburgas rezidenti) līmenī. Tāpēc nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe no atsauces sistēmas.

- (219) Otrkārt, pat ja nav skaidras saiknes starp abiem minētajiem noteikumiem, LIR 166. panta un LIR 164. panta 1. un 2. punkta papildināmība ir nepieciešama, lai nodrošinātu nodokļu sistēmas loģisko saskaņotību. Ja to pašu summu varētu atskaitīt kā izdevumus tās vienības līmenī, kurā ir līdzdalība, un atbrīvot no nodokļa kā ienākumus saņēmēja līmenī, šādai peļņai nepiemērotu nodokļus Luksemburgā. Šāda interpretācija ļautu jebkurai uzņēmumu grupai viegli apiet Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķi, proti, aplikēt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, sadalot saviem akcionāriem visu iepriekš ar nodokli neaplikto meitasuzņēmumu peļņu ⁽²³⁷⁾. Turklāt šāda interpretācija arī neatbilstu nodokļu dubultās vai trīskāršās uzlikšanas novēršanas mērķim ⁽²³⁸⁾.
- (220) Līguma 107. pantā atbalsta pasākumi ir definēti, ņemot vērā to ekonomisko ietekmi tirgū, nevis to likumību atbilstoši valsts tiesiskajai kārtībai, izmantotajām likumdošanas metodēm vai likumdevēja nolūkam. Attiecīgi, ciktāl kopējā ietekme, ko radīja ZORA pieauguma atskaitīšanas iespējāmība un atbilstošo ienākumu atbrīvošana no nodokļa, izpaužas tādējādi, ka praktiski visa meitasuzņēmumu gūtā peļņa nav aplikta ar nodokli pārvaldītāju uzņēmumu līmenī, tādējādi diskriminējot uzņēmumus, kas ir juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā, valsts pasākums, ar ko apstiprināts šāds nodokļu režīms, ir jāuzskata par tādu, kas piešķir *prima facie* selektīvu priekšrocību. Šis secinājums nav atkarīgs no tā, vai ir ievēroti LIR 166. un 164. panta noteikumi, un no tā, vai pastāv skaidra saikne starp šiem noteikumiem, un no Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas mērķa.
- (221) Engie atsauca uz Tiesas spriedumu lietā *Service public fédéral Finances* ⁽²³⁹⁾, kurā ir interpretēti Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas noteikumi, kas bija spēkā apstrīdēto nodokļu nolēmumu pieņemšanas laikā ⁽²⁴⁰⁾. Kā norāda Engie, Tiesa minētajā spriedumā apstiprināja, ka Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva, kas ir piemērojama pārrobežu situācijām, neparedz, ka peļņai, kurai piemēro līdzdalības atbrīvojumu, jābūt iepriekš apliktai ar nodokli. Engie uzskata, ka, piemērojot to pašu atbrīvojuma režīmu iekšējām situācijām, Luksemburga ir izvēlējusies nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp grupas uzņēmumu grupām, kuru meitasuzņēmumi ir Luksemburgā, un uzņēmumu grupām, kuru meitasuzņēmumi ir citās dalībvalstīs. Tā kā abas šīs situācijas faktiski ir identiskas un abos gadījumos ir piemērojami vieni un tie paši noteikumi, Engie uzskata, ka līdzdalības atbrīvojumu nevar piemērot tikai pārrobežu situācijā, bet nepiemērot iekšējā situācijā.
- (222) Vispirms Komisija precizē, ka šis lēmums attiecas uz pilnībā iekšēju situāciju, kurā visi uzņēmumi, kas iesaistīti dažādajos darījumos, kuri iztirzāti apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ir rezidenti nodokļu nolūkos Luksemburgā. Selektīvā priekšrocība izriet no atkāpes, ko rada fakts, ka peļņa, ko guvuši divi Engie grupas meitasuzņēmumi, kuri ir Luksemburgas rezidenti, praktiski nav aplikta ar nodokli to akcionāru līmenī, kas arī ir Luksemburgas rezidenti. Tāpēc Komisija nav izvērtējusi, vai līdzīgs pasākums, ko piemērotu situācijā, kad vienības, kurās ir līdzdalība, nav Luksemburgas rezidenti, arī būtu selektīva priekšrocība.
- (223) Komisija noraida argumentu, ka Luksemburgai pilnībā iekšējai situācijai ir obligāti jāpiemēro režīms, kas ir labvēlīgāks nekā režīms, kāds būtu piemērojams tam pašam darījumam pārrobežu līmenī. Rodas neatbilstība, ko

⁽²³⁶⁾ Izņemot, ja vienība, kurā ir līdzdalība, nav rezidents nodokļu nolūkos Luksemburgā – tādā gadījumā LIR 164. pants nav piemērojams.

⁽²³⁷⁾ Šajā saistībā sk. *Steichen, Alain* 224. zemsvītras piezīmē.

⁽²³⁸⁾ Sk. Valsts padomes ieteikumu par LIR 166. pantu (83. apsvērumu); sk. arī Komisijas 2006. gada 19. jūlija Lēmumu 2006/940/EK par atbalsta shēmu C 3/2006, ko īstenojusi Luksemburga 1929. gada kontrolāciju sabiedrībām un *Milliardaire* kontrolāciju sabiedrībām (OV L 366, 21.12.2006, 47. lpp.), 63. apsvērumu.

⁽²³⁹⁾ Sk. lietu C-48/07 *État belge – Service public fédéral Finances*, ECLI:EU:C:2008:758, 37. un 45. punktu.

⁽²⁴⁰⁾ Spriedumā ir atsauce uz Direktīvu 90/435/EEK.

izraisa pārrobežu instrumenta vai darījuma atšķirīgā juridiskā kvalifikācija – un tādējādi arī atšķirīgais nodokļu režīms – atbilstoši abu dažādo nodokļu jurisdikciju tiesību aktiem, kā rezultātā netiek piemērots nodoklis. Tomēr šādām neatbilstībām principā nebūtu jārodas pilnībā iekšējā situācijā, kurā sistēmas iekšējā loģika un konsekvence ir vērsta tieši uz šāda veida *lacunae* novēršanu. Kā ir labi zināms, lai ierobežotu nodokļu apiešanu, Savienība, ESAO un starptautiskā nodokļu kopiena īsteno centienus, lai mazinātu atšķirības nodokļu tiesību aktos un novērstu esošās neatbilstības un trūkumus. Tāpēc argumentēt – kā to, šķiet, dara *Engie* –, ka Luksemburgai būtu jāpiemēro esošās pārrobežu neatbilstības *arī iekšējā līmenī*, pat ja tas ir pretrunā nodokļu sistēmas iekšējai loģikai, ir ne tikai juridiski nekonsistenti, bet arī pretrunā minētajiem centieniem.

- (224) Tiesas judikatūrā un jo īpaši spriedumā *Service public federal Finances* nav teikts nekas, kas atšķiras no šeit izklāstītā. Minētā lieta attiecas uz Beļģijas tiesību aktu, ar kuru Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvas piemērošana tika attiecināta arī uz pilnībā iekšējām situācijām. Beļģijas Tiesa vērsās Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par direktīvas interpretāciju ⁽²⁴¹⁾. Spriedums apstiprina, ka direktīvas mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu peļņai, ko meitasuzņēmumi sadala saviem mātesuzņēmumiem, un likvidēt šķēršļus pārrobežu sadarbībai, kurus rada mazāk izdevīga nodokļu režīma piemērošana pārrobežu attiecībām starp mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, ja salīdzina ar pilnībā iekšējām attiecībām ⁽²⁴²⁾. Ņemot vērā šo jēgu, kā arī atbilstoši judikatūrai pamatbrīvību jomā Tiesa norāda, ka “Līgumā garantētajai brīvībai aprītei ir pretrunā tas, ka dalībvalstī pret ārvalsts izcelsmes dividendēm ir *mazāk labvēlīga* attieksme nekā pret valsts izcelsmes dividendēm, izņemot, ja šī atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamato primāri vispārējo interešu iemesli” ⁽²⁴³⁾. Citiem vārdiem sakot, minētajā spriedumā tiek tikai izmantota iedibinātā judikatūra, saskaņā ar kuru pamatbrīvības liedz dalībvalstīm piemērot iekšējās situācijās labvēlīgākus nosacījumus nekā salīdzināmās pārrobežu situācijās. Tomēr pretējais neatbilst patiesībai – pretēji *Engie* norādītajam, dalībvalstīm nav jāpiemēro pilnībā iekšējām situācijām labvēlīgākais nodokļu režīms, kas piemērojams pārrobežu situācijām, jo īpaši ja šāds labvēlīgākais režīms izriet no neatbilstībām vai trūkumiem, kā rezultātā netiek piemērots nodoklis ⁽²⁴⁴⁾.

- (225) Bezjēdzīgs ir arī arguments, ka nodokļu priekšrocība, kas piešķirta *LNG Holding* un *CEF*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir vispārpiemērojama, jo jebkuram citam uzņēmumam būtu iespēja izmantot līdzīgu ieguvumu, atkārtojot *Engie* īstenoto struktūru. Saskaņā ar Tiesas iedibināto judikatūru fakts, ka to uzņēmumu skaits, kuri var pieprasīt tiesības atbilstoši valsts pasākumam, ir ļoti liels vai ka šādi uzņēmumi pieder pie dažādām ekonomikas nozarēm, nav pietiekams, lai apšaubītu pasākuma selektivitāti ⁽²⁴⁵⁾. To pašu principu var piemērot gadījumos, kad priekšrocība izriet no nodokļu nolēmuma, ar kuru tiesību aktu noteikumu apvienojumu

⁽²⁴¹⁾ Tiesa minētajā spriedumā skaidri norāda, ka, lai gan iesniedzējtiesai ir saistoša tās interpretācija attiecībā uz direktīvu, tas, ciktāl šāda interpretācija attiecas uz iekšēju situāciju, “ir valsts tiesību jautājums un tādat ietilpst attiecīgās dalībvalsts tiesu ekskluzīvajā kompetencē” (27. punkts).

⁽²⁴²⁾ *Ibid.*, 37. punkts.

⁽²⁴³⁾ *Ibid.*, 46. un 47. punkts (izcēlumu pievienojusi Komisija).

⁽²⁴⁴⁾ Faktiski pamatbrīvības ir saistītas ar pārrobežu situācijām. Pilnībā iekšējās situācijas netiek aptvertas, un principā no Es tiesību aktu viedokļa ir pieļaujama apvērsta diskriminācija (sk. lietas C-60/91 *Batista Morais*, ECLI:EU:C:1992:140, 7. punktu; no C-29/94 līdz C-35/94 *Jean-Louis Aubertin*, ECLI:EU:C:1995:39, 9.–11. punktu; C-332/90 *Steen/Deutsche Bundespost*, ECLI:EU:C:1992:40; C-139/12 *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona/Generalidad de Cataluña*, ECLI:EU:C:2014:174, 42. un 45. punktu, C-591/15 *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, ECLI:EU:C:2017:449, 33. punktu).

Vēl jo vairāk – tā kā iekšējās situācijās nevar piemērot labvēlīgākus nosacījumus nekā salīdzināmās pārrobežu situācijās, *LNG Holding* un *CEF* nebūtu jāsaņem priekšrocības, kādas netiktu piešķirtas pārrobežu situācijās. Šajā saistībā būtu jāatgādina, ka saskaņā ar LIR 166. panta 2.bis punktu, kas ieviests LIR 2016. gadā, transponējot Direktīvu 2014/86/ES, līdzdalības atbrīvojums nebūtu piemērojams pārrobežu situācijās gadījumos, kad saņēmēja gūtos ienākumus var atskaitīt vienības, kurā ir līdzdalība, dalībvalstī: “(..) l'exonération ne s'applique pas aux revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, qui proviennent d'une participation détenue directement dans le capital social d'un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, dans la mesure où ils sont déductibles dans cet Etat membre ou lorsqu'ils sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.”

⁽²⁴⁵⁾ Apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 80. punkts, lieta C-409/00 *Spānija/Komisija*, 48. punkts; lieta C-279/08 P *Komisija/Nīderlande*, ECLI:EU:C:2011:551, 50. punkts.

piemēro īpašam faktu kopumam, ja šādus faktus var atkārtot citi uzņēmumi. Tiesa ir arī noteikusi, ka pasākuma selektivitātes pierādīšanai nevar prasīt, lai Komisija identificētu noteiktas raksturīpašības, kas specifiski un kopīgi piemīt uzņēmumiem, kuri var saņemt nodokļu priekšrocības, kas ļauj tos nošķirt no tiem, kuri ir izslēgti no šī pasākuma piemērošanas ⁽²⁴⁶⁾.

- (226) Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Komisija secina, ka, ja piemēro šaurāku atsaucē satvaru, ko veido tikai Luksemburgas vispārējās uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas noteikumi, kuri reglamentē līdzdalības atbrīvojumu un sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli, priekšrocība, kas piešķirta, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir *prima facie* selektīva, jo tā dod priekšroku *LNG Holding* un *CEF* salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kas ir salīdzināmā juridiskajā un faktiskajā situācijā.

6.2.3. PAMATOJUMA TRŪKUMS

- (227) Saskaņā ar iedibināto judikatūru valsts atbalsta jēdziens neietver valsts pasākumus, kurus uzņēmumiem piemēro atšķirīgi un kuri tādēļ ir *prima facie* selektīvi, ja šo diferenciāciju izraisa sistēmas raksturs un loģika, kas attiecīgajai dalībvalstij ir jāpierāda ⁽²⁴⁷⁾.
- (228) Pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas, var pamatot ar nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo struktūru, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmai pamatā esošiem vai vadošiem principiem vai ja pasākums ir to raksturīgo mehānismu rezultāts, kas ir nepieciešami sistēmas darbībai un efektivitātei ⁽²⁴⁸⁾. Šajā ziņā ir jānošķir mērķi, kas ir izvirzīti īpašajai nodokļu sistēmai un kas nav daļa no tās, no vienas puses, un mehānismi, kas ir ietverti pašā nodokļu sistēmā un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos mērķus, no otras puses ⁽²⁴⁹⁾.
- (229) Ne Luksemburga, ne *Engie* nav izvirzījuši nekādu iespējamu pamatojumu labvēlīgajam režīmam, kas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprināts par labu *LNG Holding* un *CEF*. Šajā saistībā Komisija atgādina, ka šāda pamatojuma noteikšana ir dalībvalsts pienākums. Tāpēc, tā kā Luksemburga nav izvirzījusi nekādu pamatojumu, Komisijai ir jāsecina, ka nodokļu priekšrocību, kas piešķirta *LNG Holding* un *CEF*, nevar pamatot ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas raksturu vai vispārējo struktūru.
- (230) Jebkurā gadījumā Komisija nav varējusi identificēt nekādu iespējamu iemeslu, ar kuru varētu pamatot preferenciālā režīma piešķiršanu *LNG Holding* un *CEF* un par kuru varētu teikt, ka tas tieši izriet no izriet no atsaucē sistēmas raksturīgajiem principiem, pamatprincipiem vai vadošajiem principiem, vai kuri būtu to raksturīgo mehānismu rezultāts, kas ir nepieciešami sistēmas darbībai un efektivitātei ⁽²⁵⁰⁾.
- (231) Komisija atzīmē ka, kā norādījusi Luksemburgas Valsts padome ⁽²⁵¹⁾, viens no *LIR* 166. pantā iztirzātā līdzdalības atbrīvojuma režīma mērķiem ir novērst nodokļu dubulto vai trīskāršo uzlikšanu nodokļu taisnīguma apsvērumu dēļ ⁽²⁵²⁾. Nodokļu dubultā uzlikšana attiecas uz situācijām, kad tai pašai peļņai teorētiski tiek uzlikts nodoklis divreiz vienam un tam pašam nodokļu maksātājam (juridiska dubultā uzlikšana) vai diviem dažādiem nodokļu maksātājiem (ekonomiska dubultā uzlikšana). Komisija piekrīt, ka atbrīvojums no nodokļiem, kura mērķis ir novērst nodokļu ekonomisku dubulto uzlikšanu, var būt pamatots ar nodokļu sistēmas raksturu un vispārējo struktūru ⁽²⁵³⁾. Tādējādi atbrīvojuma piemērošana atbilstoši *LIR* 166. pantam, lai novērstu nodokļu ekonomisko dubulto vai trīskāršo uzlikšanu, var būt nodokļu sistēmas pamatā esošo vai vadošo principu tiešs rezultāts.

⁽²⁴⁶⁾ Apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 78. punkts.

⁽²⁴⁷⁾ Lieta C-88/03 *Portugāle/Komisija*, ECLI:EU:C:2006:511, 52. un 80. punkts un tajos citētā judikatūra.

⁽²⁴⁸⁾ Apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 69. punkts.

⁽²⁴⁹⁾ Lieta C-88/03 *Portugāle/Komisija*, ECLI:EU:C:2006:511, 81. punkts.

⁽²⁵⁰⁾ Apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 69. punkts.

⁽²⁵¹⁾ Sk. 83. apsvērumu.

⁽²⁵²⁾ Sk. Valsts padomes ieteikumu par *LIR* 166. pantu (83. apsvēruma). Sk. arī Lēmumu 2006/940/EK, 63. apsvērumu. Šo mērķi apstiprina fakts, ka nerezidentu uzņēmumi labumu no atbrīvojuma, ko piešķir ar *LIR* 166. pantu, var gūt tikai tad, ja tiem piemēro nodokli, kas atbilst Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodoklim. Citiem vārdiem sakot, atbrīvojums nav piemērojams, ja peļņa nav iepriekš aplikta ar nodokli, t. i., ja nav nodokļu dubultās uzlikšanas.

⁽²⁵³⁾ Salīdzinājumam sk. apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 71. punktu, kurā Tiesa norāda uz iespēju atsaukties uz valsts nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo struktūru, lai pamatotu, ka kooperatīvās sabiedrības, kas visu peļņu sadala dalībniekiem, nebūtu jāapliek ar nodokli kooperatīva līmenī, jo nodoklis tiek iekasēts individuālu dalībnieku līmenī.

- (232) Tomēr priekšrocību, kas piešķirta, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, veido ne tikai līdzdalības atbrīvojuma piešķiršana, bet arī tā piemērošana pārvaldītāju uzņēmumu līmenī ienākumiem, kas ekonomiskā ziņā atbilst summām, kuras meitasuzņēmumi atskaita kā izdevumus (ZORA pieaugumu), tādējādi radot situāciju, ka praktiski visa *LNG Supply* un *GSTM* gūtā peļņa, kad tā nonāk *LNG Holding* un *CEF* rīcībā, netiek aplikta ar nodokli. Šajos apstākļos nodokļu režīmam, kas piešķirts *LNG Holding* un *CEF*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nevar būt mērķis novērst nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu. Atbrīvojuma piemērošana apvienojumā ar atskaitījumu ir noteikta apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, tātad Luksemburgas nodokļu administrācija zināja, ka nodokļu ekonomiskā dubultā uzlikšana nekad nav iespējama. Tāpēc nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nav saistīts ar mērķi novērst (iespējamu vai faktisku) nodokļu ekonomisko dubulto vai trīskāršo uzlikšanu vai ar jebkādiem citiem ar nodokļu taisnīgumu saistītiem apsvērumiem. Tāpēc uz šiem mērķiem nevar atsaukties, lai pamatotu režīma atšķirību, kas izriet no apstrīdētajiem pasākumiem.
- (233) Šajā saistībā Komisija atzīmē, ka, kā Tiesa ir iepriekš uzsvērusi, lai atbrīvojumi no nodokļa, par kādiem ir runa pamata tiesvedībā, varētu tikt attaisnoti ar attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmas raksturu un vispārējo struktūru, ir arī jānodrošina, lai šie atbrīvojumi atbilstu samērīguma principam un nepārsniegtu to, kas ir nepieciešams, tādā ziņā, ka leģitīmais mērķis nevar tikt sasniegts ar mazāka apjoma pasākumiem⁽²⁵⁴⁾. Šajā gadījumā līdzdalības atbrīvojuma piemērošanu ienākumiem, ko saņēma *LNG Holding* un *CEF* un kas ekonomiskā ziņā atbilst summām, ko *LNG Supply* un *GSTM* atskaita kā izdevumus (ZORA pieaugumu), nekādā ziņā nevar uzskatīt par samērīgu, lai novērstu nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu, un tā arī neveicina nodokļu taisnīguma principa ievērošanu. Situācija ir tieši pretēja – apstrīdētie pasākumi ļauj *LNG Holding* un *CEF*, un *Engie* kā grupai gūt labumu no nodokļu dubultās neuzlikšanas. Tāpēc pašreizējā gadījumā nodokļu atbrīvojuma piemērošana pārsniedz to, kas ir nepieciešams un samērīgs, lai sasniegtu šādu mērķi.
- (234) Šajā saistībā, kā norādījusi Tiesa, ir jānodrošina, lai piešķirtā priekšrocība būtu saskanīga ne tikai ar attiecīgās nodokļu sistēmas raksturīgajām īpašībām, bet arī saistībā ar veidu, kādā šī sistēma tiek īstenota⁽²⁵⁵⁾. Šajā gadījumā nodokļu priekšrocība, kas piešķirta, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nav saskanīga ne tikai ar vienu no līdzdalības atbrīvojuma mērķiem, bet arī ar tās sistēmas loģiku, kurā šis režīms ir iekļauts, proti, nodokļa piemērošanu visu to uzņēmumu peļņai, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā⁽²⁵⁶⁾.
- (235) Visbeidzot, nodokļu priekšrocību, kas piešķirta *LNG Holding* un *CEF*, nevar pamatot ar sistēmas raksturu un loģiku.

6.2.4. SECINĀJUMS PAR SELEKTĪVO PRIEKŠROCĪBU *LNG HOLDING* UN *CEF*

- (236) Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, Komisija secina, ka nodokļu priekšrocība, kas piešķirta *LNG Holding* un *CEF*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, pēc būtības ir selektīva.

6.3. SELEKTĪVĀ PRIEKŠROCĪBA, KAS KONSTATĒTA, ANALIZĒJOT NODOKĻU REŽĪMA SEKAS GRUPAS LĪMENĪ

- (237) Neskarot 236. apsvērumā izdarīto secinājumu, analīze par apstrīdēto nodokļu nolēmumu ietekmi grupas līmenī, nevis tikai individuālu juridisku vienību līmenī, liek izdarīt tādu pašu secinājumu, proti, nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, rada selektīvu priekšrocību *Engie*.
- (238) Šajā saistībā *Engie* argumentē, ka selektivitāti fiskālos pasākumos var novērtēt tikai individuālā nodokļu maksātāja līmenī, nevis grupas līmenī, un atsaucas uz Komisijas lēmumiem lietās *FIAT*⁽²⁵⁷⁾ un *Groepsrentebox*⁽²⁵⁸⁾.

⁽²⁵⁴⁾ Apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 75. punkts. Sk. arī lietu T-287/11 *Heitkamp BauHol-*
ding/Komisija, ECLI:EU:T:2016:60, 160. punktu, un T-620/11 *GFKL Financial Services AG*, ECLI:EU:T:2016:59, 154. punktu.

⁽²⁵⁵⁾ Apvienotās lietas no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, 73. punkts. Sk. arī lietas T-287/11 *Heitkamp BauHol-*
ding/Komisija, ECLI:EU:T:2016:60, 160. punktu, un T-620/11 *GFKL Financial Services AG*, ECLI:EU:T:2016:59, 154. punktu.

⁽²⁵⁶⁾ Patiesi, saskaņā ar sistēmas loģiku peļņai, ko gūst uzņēmums, var piemērot nodokļus vairāk nekā vienreiz (piemēram, tādās peļņas
sadališanas gadījumā, kas neatbilst nosacījumiem, lai tai varētu piemērot atbrīvojumu atbilstoši LIR 166. pantam), bet tai nekādā ziņā
nevar piemērot beznodokļu režīmu.

⁽²⁵⁷⁾ Lēmums (ES) 2016/2326.

⁽²⁵⁸⁾ Lēmums 2009/809/EK.

- (239) Šajā saistībā Komisija atzīmē, ka, kā liecina Luksemburgas iesniegtās nodokļu deklarācijas, no 2015. gada vienības *GSTM*, *EIL*, *LNG Supply*, *LNG Luxembourg* un *LNG Holding* izveidoja fiskālu apvienību ar CEF Luksemburgas nodokļu nolūkos, kurā CEF darbojās kā vienības meitasuzņēmums⁽²⁵⁹⁾. Tāpēc saskaņā ar Luksemburgas nodokļu tiesību aktiem minētos uzņēmumus no 2015. gada neuzskatīja par atsevišķām vienībām, un tie nodokļus maksāja konsolidēti, t. i., it kā tie būtu viens nodokļu maksātājs⁽²⁶⁰⁾. Komisija uzskata, ka tikai šis apstāklis vien jau pamatotu apvienotu novērtējumu, vismaz par laikposmu no 2015. gada.
- (240) Jebkurā gadījumā, pat ja šīs vienības neveidotu fiskālu apvienību, *Engie* argumentam nevar piekrist. Kā paskaidrots arī 6.6. iedaļā, no Līguma 107. panta formulējuma ir saprotams, ka saskaņā ar valsts atbalsta noteikumiem valsts pasākumu ekonomiskā ietekme tiek analizēta attiecībā pret “uzņēmumiem”, nevis atsevišķām juridiskām vienībām. Ar “uzņēmumu” ir jāsaprot saimnieciska vienība, pat ja tā sastāv no vairākām juridiskām personām⁽²⁶¹⁾. Lai noteiktu, vai vairākas vienības veido saimniecisku vienību, Eiropas Savienības Tiesa izvērtē, vai pastāv kontrolējoša daļa vai funkcionālas, ekonomiskas vai organiskas saiknes⁽²⁶²⁾. Pašreizējā gadījumā uzņēmumus *GSTM*, *EIL*, *LNG Supply*, *LNG Luxembourg* un *LNG Holding* pilnībā kontrolē CEF, ko savukārt kontrolē *Engie S.A.* Tāpēc visas šīs vienības ir jāuzskata par daļu no viena vienota uzņēmuma.
- (241) Turklāt priekšrocību, kas piešķirta, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, veido līdzdalības atbrīvojuma piemērošana pārvaldītājuuzņēmumu līmenī ienākumiem, kuri ekonomiskā ziņā atbilst summām, ko meitasuzņēmumi atskaita kā izdevumus (*ZORA* pieaugumu). Tāpēc, lai noteiktu, vai pastāv priekšrocība, ir loģiski novērtēt arī nodokļu pasākumu kopējo ietekmi abos līmeņos. Šo secinājumu neietekmē fakts, ka Luksemburgas ienākuma nodokļa tiesību akti attiecas uz individuālām vienībām. Faktiski Komisija atzīmē, ka nodokļu konsultanta iesniegtie nodokļu nolēmumu pieprasījumi attiecas uz nodokļu režīmu, ko piemēro visām *Engie* grupas juridiskajām vienībām, kuras iesaistītas darījumos, un ka visas šīs vienības ir nodokļu maksātāji Luksemburgā.
- (242) Šā apstākļa dēļ šis gadījums atšķiras no *Groepsrentebox* un *FIAT* lietām. *Groepsrentebox* lietā Komisija nolēma novērtēt shēmu individuālā līmenī, jo attiecīgais pasākums attiecās uz individuālām vienībām⁽²⁶³⁾. Līdzīgi *FIAT* lietā konkrētais pasākums (nodokļu nolēmums) attiecās tikai uz vienas individuālas juridiskas vienības apliekamo peļņu, bet darījuma partneri bija citas dalībvalsts rezidenti. Attiecīgi jebkurš nodokļu ieņēmumu samazinājums, kas minētajā lietā bija priekšrocības pamats, bija katrā ziņā balstīts uz Luksemburgas rezidentvienības darbības rezultātiem, un tajā nebija vajadzības ņemt vērā iespēju, ka *FIAT* grupas pārējo uzņēmumu līmenī ietekme varētu būt neitrāla atbilstīgi režīmam, kāds tiem tiek piemērots citās dalībvalstīs⁽²⁶⁴⁾.
- (243) Turpreti pašreizējā gadījumā pasākuma ietekme (nodokļa nepiemērošana daļai peļņas, ko gūst dažas vienības Luksemburgā), izriet no atbrīvojuma piemērošanas apvienojumā ar atskaitījumu citu tādu grupas vienību līmenī, kas visas ir rezidenti nodokļu nolūkos Luksemburgā. Tādējādi, lai pilnībā izvērtētu nodokļu režīma rezultātu, ir pietiekami novērtēt nodokļu nolēmumu kopējo ietekmi *Engie* grupas Luksemburgā līmenī.
- (244) Jebkurā gadījumā Komisija atgādina, ka tās lēmumu pieņemšanas prakse tai nav saistoša. Katrs potenciālais atbalsta pasākums ir jāizvērtē atsevišķi, ņemot vērā LESD 107. panta 1. punktā izklāstītos objektīvos kritērijus, tādā veidā, lai pat tad, ja būtu konstatēta pretēja lēmumu pieņemšanas prakse, tā neietekmētu šā lēmuma secinājumu spēkā esību⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁵⁹⁾ Sk. 2015. gada *LNG Luxembourg* nodokļu deklarācijas 3. pielikumu.

⁽²⁶⁰⁾ Fiskālā apvienībā (*régime d'intégration fiscale*) mātesuzņēmumam nodokļus var piemērot kā grupai kopā ar vienu vai vairākiem tā meitasuzņēmumiem. Uzņēmumu ienākuma nodokļa nolūkā tas nozīmē, ka tiek uzskatīts, ka meitasuzņēmumi ir iekļauti mātesuzņēmumā.

⁽²⁶¹⁾ Lieta C-170/83 *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, 11. punkts. Sk. arī lietu T-137/02 *Pollmeier Malchow*/Komisija, ECLI:EU:T:2004:304, 50. punktu.

⁽²⁶²⁾ Lieta C-480/09 *Acea Electrabel Produzione SpA*/Komisija, ECLI:EU:C:2010:787, 47.–55. punkts; lieta C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA* un citi, ECLI:EU:C:2006:8, 112. punkts.

⁽²⁶³⁾ Sk. *Groepsrentebox* lietu, 80. apsvērumu.

⁽²⁶⁴⁾ S. *FIAT* lietu, 198. apsvērumu: “Turklāt pat tad, ja var uzskatīt, ka lēmumi par finansēšanu ir pieņemti visas grupas kopīgās interesēs, Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek uzlikts atsevišķām saimnieciskajām struktūrvienībām, bet nevis visai grupai, un apstrīdētais nodokļu nolēmums attiecas vienīgi uz FFT ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, līdz ar to jebkāds nodokļu ieņēmumu samazinājums ir balstīts vienīgi uz šī uzņēmuma darbības rezultātiem” (izcēlumu pievienojusi Komisija). Sk. arī tā paša lēmuma 314. apsvērumu.

⁽²⁶⁵⁾ Sk. lietu C-138/09 *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, 21. punktu.

6.3.1. ATSAUCES SISTĒMA

- (245) Kā konstatēts 6.2.1.1. iedaļā, pašreizējā gadījumā atsaucēs sistēma ir Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras mērķis ir aplikt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā. Pamats ar nodokli apliekamās peļņas aprēķināšanai ir nodokļu maksātāja realizētā grāmatvedības peļņa (princips par tirdzniecības bilances un nodokļu bilances sasaistīšanu). Šis mērķis ir attiecināms uz visiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem Luksemburgā.
- (246) Darījumi, uz kuriem attiecas apstrīdētie nodokļu nolēmumi, ir grupas iekšējie darījumi, kuri sastāv, pirmkārt, no konkrētu aktīvu pārvešanas *Engie* meitasuzņēmumiem, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, un, otrkārt, no nodošanas finansēšanas, ko veica pārvaldītājuuzņēmumi, kuri arī ir nodokļu maksātāji Luksemburgā ⁽²⁶⁶⁾.
- (247) Ņemot vērā, ka šo grupas iekšējo darījumu nodokļu režīms jānovērtē, pamatojoties uz Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, kā arī lai noskaidrotu, vai nodokļu režīms, kas piešķirts *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe no minētās atsaucēs sistēmas, Komisija savu analīzi ierobežos līdz salīdzinājumam ar citu tāda paša veida grupas iekšējo finansēšanas darījumu un attiecīgi novērtēs Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas noteikumus, kas reglamentē grupu iekšējos finansēšanas darījumus starp grupu vienībām, kas ir Luksemburgas rezidenti.
- (248) Komisija konstatēs, ka saskaņā ar pašreizējo Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu atbildības samaksa saistībā ar finansēšanas darījumu ⁽²⁶⁷⁾ starp divām grupas vienībām, kas ir nodokļu maksātājas Luksemburgā, nevar izraisīt grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazināšanu neatkarīgi no izmantoto finansēšanas līdzekļu veida vai no atbildības apjoma. "Apvienotā nodokļu bāze" šajā kontekstā jāsaprot kā summa, ko veido visu to grupas vienību nodokļu bāzes, kuras ir iesaistītas grupas iekšējā finansēšanas darījumā, kam piemēro nodokli Luksemburgā.
- (249) Saskaņā ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu finansēšanas līdzekļus var iedalīt divās kategorijās – pirmkārt, līdzdalības instrumentos, kādi ir, piemēram, akcijas, kuru peļņai var piemērot līdzdalības atbrīvojumu atbilstoši *LIR* 166. pantam ("līdzdalības daļas"), un, otrkārt, citi instrumenti un līgumi, kuru peļņai nevar piemērot līdzdalības atbrīvojumu ("instrumenti, kas nav līdzdalības instrumenti").
- (250) Attiecībā uz instrumentiem, kas nav līdzdalības instrumenti, atbilstoši gan Luksemburgas, gan starptautiskajiem grāmatvedības principiem ⁽²⁶⁸⁾ atbildības maksājumu (piemēram, procentu maksājumu par aizdevumu) iegrāmato aizņēmēja pārskatos kā izdevumus. To pašu summu aizdevējs kādā no posmiem reģistrēs kā ienākumus.
- (251) Attiecībā uz nodokļu režīmu saskaņā ar principu par tirdzniecības bilances un nodokļu bilances sasaistīšanu ⁽²⁶⁹⁾ aizdevēja iegrāmatotie ienākumi principā būs apliekami ar nodokli, savukārt aizņēmēja iegrāmatotie izdevumi principā būs atskaitāmie izdevumi. Tāpēc atbildības maksājums, kas izriet no instrumenta, kurš nav līdzdalības instruments, neizraisa grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazinājumu salīdzinājumā ar nodokļu bāzi pirms maksājuma ⁽²⁷⁰⁾.

⁽²⁶⁶⁾ Pārvaldītājuuzņēmumu īstenotā finansēšana notiek, pamatojoties uz nākotnes līgumiem, ko pārvaldītājuuzņēmumi noslēguši ar aizdevējiem, un ZORA nolīgumiem, kas parakstīti starp aizdevējiem un meitasuzņēmumiem. To neapstrīd ne Luksemburgā, ne *Engie* (sk. darījumu aprakstu, ko Luksemburga sniegusi savās piezīmēs par procedūras sāksanas lēmumu, 2.1. un 2.2. iedaļā). Apstrīdētajos nodokļu nolēmumos arī bija apstiprināts, ka pārvaldītājuuzņēmumi "būtu jāuzskata par akciju turētājiem (..) no brīža, kad [tie] noslēdz (..) nākotnes līgumu" (sk. 2008. gada LNG nodokļu nolēmuma pieprasījuma 4. lpp. un 2010. gada GSTM nodokļu nolēmuma pieprasījuma 4. lpp.), kas apliecina, ka pārvaldītājuuzņēmumi tiek uzskatīti par finansējuma nodrošinātājiem.

⁽²⁶⁷⁾ Par atbildības maksājumu finansēšanas darījuma kontekstā būtu jāuzskata jebkurš aizņēmēja maksājums aizdevējam, kuru veic skaidrā naudā vai ar jebkādu citu finanšu aktīvu, tostarp aizņēmēja paša kapitālu, un kura mērķis nav dzēst/atlīdzināt finansējumu vai – dzēšanas/atlīdzināšanas gadījumā – kurš pārsniedz sākotnēji finansēto summu.

⁽²⁶⁸⁾ Sk. 32. starptautisko grāmatvedības standartu (SGS) un *loi du 19 décembre 2002 concernant le registre des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises*.

⁽²⁶⁹⁾ *LIR* 40. pants. Sk. 81. apsvērumu.

⁽²⁷⁰⁾ Šo secinājumu nemaina fakts, ka dažos gadījumos var būt īslaicīga nobīde laikā starp brīdi, kad aizņēmējs iegrāmato izdevumus, un brīdi, kad aizdevējs iegrāmato atbilstošos ienākumus. No grāmatvedības viedokļa šo īslaicīgo laika nobīdi pamato piesardzības princips, kas paredz, ka ienākumus reģistrē, kad tie tiek gūti, t. i., kad tie ir skaidri zināmi, savukārt izdevumiem jābūt iegrāmatotiem, tiklīdz to rašanās ir varbūtēja vai pat iespējama.

- (252) *Līdzdalības daļu*, piemēram, akciju, gadījumā atlīdzība tiek izmaksāta peļņas sadales veidā. No grāmatvedības viedokļa saņēmējs (vienība, kuras turējumā ir līdzdalība) reģistrē sadalītās summas kā ienākumus. Tomēr sadalītās summas pēc definīcijas būs bijušas daļa sadalītāvienības peļņas, t. i., tās nebūs iegrāmatotas kā izdevumi ⁽²⁷¹⁾.
- (253) Attiecībā uz nodokļu režīmu, kā paskaidrots 201. un 202. apsvērumā, saskaņā ar LIR 164. panta 1. un 2. punktu sadalītāvienība nevar atskaitīt no savas nodokļu bāzes sadalīto peļņu. Turklāt atbilstoši principam par tirdzniecības bilances un nodokļu bilances sasaistīšanu saņēmējs arī iekļaus sadalīto peļņu savā nodokļu bāzē. Tas nozīmē, ka peļņas sadalīšana izraisīs nodokļu ekonomisko dubulto uzlikšanu, ja vien tai nepiemēro līdzdalības atbrīvojumu atbilstoši LIR 166. pantam ⁽²⁷²⁾. Tāpēc no līdzdalības izrietošās peļņas sadalīšana neizraisa grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazinājumu salīdzinājumā ar situāciju pirms sadalīšanas.
- (254) Visbeidzot, saskaņā ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu atlīdzības maksājums saistībā ar grupas iekšējo finansēšanas darījumu starp vienībām, kas ir Luksemburgas rezidenti nodokļu vajadzībām, neatkarīgi no tā, vai maksājums tiek veikts kā līdzdalība vai kā instruments, kas nav līdzdalības instruments, nevar samazināt grupas apvienoto nodokļu bāzi Luksemburgā.
- (255) Luksemburga argumentē, ka atsaucēs sistēmas definēšanā Komisijai noteikti jāņem vērā likuma burts. Šajā saistībā tā apgalvo, ka princips, ka atlīdzības maksājums (vai peļņas sadale), kas saistīts ar grupas iekšējo finansēšanas darījumu starp vienībām, kuras ir Luksemburgas rezidenti nodokļu vajadzībām, nevar izraisīt grupas nodokļu bāzes Luksemburgā samazinājumu, nav noteikts tiesību aktos.
- (256) Komisija, pirmkārt, atgādina, ka pretēji Luksemburgas apgalvotajam Luksemburgas nodokļu sistēmas mērķis, t. i., aplikāt ar nodokli peļņu, ko gūst visi uzņēmumi, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā, ir formulēts tiesību aktos, kā paskaidrots 171.–176. apsvērumā. Principu, ka atlīdzības maksājums saistībā ar grupas iekšējo finansēšanas darījumu starp vienībām, kas ir nodokļu maksātājas Luksemburgā, nevar samazināt grupas apvienoto nodokļu bāzi, var izsecināt no šā mērķa. Patiešām, ja atlīdzības samazinājums varētu izraisīt grupas apvienotās nodokļu bāzes samazināšanu Luksemburgā salīdzinājumā ar nodokļu bāzi pirms maksājuma, tad daļa aizdevēja un/vai aizņēmēja peļņas netiktu aplikta ar nodokli, jo tā nebūtu iekļauta nevienā nodokļu bāzē. Šāds rezultāts būtu klajā pretrunā sistēmas mērķim. Turklāt šāda iespēja padarītu Luksemburgas nodokļu sistēmu raksturīgi diskriminējošu, jo tā ļautu grupas uzņēmumiem izlēgt daļu savas peļņas no savas nodokļu bāzes, lai gan atsevišķiem uzņēmumiem šādas iespējas nav.
- (257) Otrkārt, pat ja LIR nav tieši minēti finansēšanas darījumi vai finansēšanas darījumu atlīdzība, tajā ir skaidri un nepārprotami izklāstīts, ka atlīdzības maksājums būtu aplikams ar nodokli attiecībā uz katru no finansēšanas instrumentu kategorijām. Komisija, pamatojoties uz Luksemburgas tiesību aktiem, 249.–254. apsvērumā ir pierādījusi, ka atlīdzības maksājums saistībā ar grupas iekšējo finansēšanas darījumu starp vienībām, kas ir nodokļu maksātājas Luksemburgā, nevar izraisīt apvienotās nodokļu bāzes samazinājumu.

6.3.2. SALĪDZINĀMĪBA AR UZŅĒMUMU GRUPĀM, KAS IESAISTĀS GRUPAS IEKŠĒJOS FINANSĒŠANAS DARĪJUMOS STARP GRUPAS VIENĪBĀM, KURAS IR LUKSEMBURGAS REZIDENTI

- (258) Komisija uzskata, ka visas uzņēmumu grupas, kas iesaistās grupas iekšējos finansēšanas darījumos starp grupas vienībām, kuras ir Luksemburgas rezidenti, ir juridiskajā un faktiskajā situācijā, kas ir salīdzināma ar *Engie*, neatkarīgi no izmantotā finansēšanas instrumenta veida.
- (259) Šā lēmuma 6.3.1. iedaļā ir paskaidrots, ka nodokļu sistēmas mērķis ir aplikāt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā. Piemērojot šo principu, visas uzņēmumu grupas, kas iesaistās grupas iekšējos finansēšanas darījumos starp grupas vienībām, kuras ir Luksemburgas rezidenti, noteikti ir salīdzināmas, jo izvēlētais finansēšanas instruments un par finansējumu maksātās atlīdzības summa nav saistīta ar šo principu ⁽²⁷³⁾.

⁽²⁷¹⁾ Sk. 32. SGS 35. punktu: "Par pašu kapitāla instrumenta turētājiem sadalītajām summām uzņēmumam jādebetē tieši pašu kapitāls – neto, bez jebkāda saistītā ienākumu nodokļa samazinājuma" un 36. punktu: "pašu kapitāla instrumentu izpirkšanu vai refinansēšanu atzīst kā pašu kapitāla izmaiņas".

⁽²⁷²⁾ Tas nozīmē, ka no grupas viedokļa līdzdalības atbrīvojums tikai likvidē neizdevīgo situāciju, ko izraisa nodokļu ekonomiskā dubultā uzlikšana.

⁽²⁷³⁾ Grupas apvienotajai nodokļu bāzei Luksemburgā faktiski ir jāpaliek tādai pašai pēc atlīdzības samaksas. Kā paskaidrots 6.3.1. iedaļā, piemērojot uzņēmumu attiecībā uz šo noteikumu, apvienotā nodokļu bāze dažās izņēmuma situācijās var palielināties, izraisot nodokļu ekonomiskās dubultās uzlikšanas situāciju, proti, peļņas sadalīšanas gadījumā, kad līdzdalība neatbilst prasībām, lai piemērotu līdzdalības atbrīvojumu atbilstoši LIR 166. pantam.

- (260) Finansēšanai izvēlēta instrumenta veidam varētu būt ietekme uz atlīdzības veidu un tās atmaksas termiņiem un kārtību, kā arī tiesībām, kas piešķirtas instrumenta "aizdevējam" vai "turētājam". Piemēram, attiecībā uz parastajām akcijām, kas ir līdzdalības instrumenti, atlīdzība izpaužas kā peļņas sadale, par kuras apjomu un nosacījumiem parasti izlemj tās vienības korporatīvās struktūras, kura emitē akcijas. Turklāt nav pienākuma atlīdzināt finansējuma summu. Parastās akcijas var arī sniegt tiesības balsot akcionāru sapulcē un būt pārstāvētam (-ai) valdē, uzraudzības padomē vai citās korporatīvās struktūrās. Turpretī attiecībā uz instrumentiem, kas nav līdzdalības instrumenti, piemēram, aizdevumiem, atlīdzības (procentu) nosacījumus un summu nosaka ar abu pušu vienošanos, un aizdevējam principā nav tiesību nekādā veidā piedalīties aizņēmēja pārvaldībā vai kontrolēt tā pārvaldību. Turklāt ir līgumisks pienākums atlīdzināt aizdevuma nominālvērtību.
- (261) Komisija uzskata, ka neviena no šīm atšķirībām nekādā veidā neietekmē pamatprincipu, ka saskaņā ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu visa uzņēmumu gūtā peļņa ir jāapliek ar nodokli un ka šā iemesla dēļ atlīdzības maksājums par grupas iekšējiem finansēšanas darījumiem starp uzņēmumiem, kas ir Luksemburgas rezidenti, nevar izraisīt grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazināšanu. Ņemot vērā šo principu, viena finansēšanas instrumenta izvēle par labu citam nepadara uzņēmumu mazāk salīdzināmu.
- (262) Faktiski attiecībā uz līdzdalības instrumentiem, piemēram, akcijām, 6.3.1. iedaļā jau ir paskaidrots, ka saskaņā ar LIR 164. panta 1. un 2. punktu sadalītā peļņa būtu jāiekļauj vismaz vienības, kurā ir līdzdalība, nodokļu bāzē, un tāpēc tā būtu jāapliek ar nodokli. Attiecībā uz instrumentiem, kas nav līdzdalības instrumenti, piemēram, aizdevumiem, aizņēmēja samaksātos procentus atskaita no tā nodokļu bāzes, bet iekļauj kā apliekamus ienākumus aizdevēja nodokļu bāzē. Tāpēc, neraugoties uz atlīdzības un finansējuma atmaksas nosacījumu un kārtības atšķirībām un pušu tiesību un pienākumu atšķirībām, abos gadījumos atlīdzības maksājums neizraisītu darījumā iesaistīto uzņēmumu apvienotās nodokļu bāzes samazināšanu.
- (263) Komisija uzskata, ka bezjēdzīgi ir Luksemburgas argumenti, ka *Engie* īstenotā struktūra sniedz lielāku elastīgumu nekā tiešs darījums starp pārvaldītāju uzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, un ka tas ļauj *Engie* finansēt iegādāto darījumdarbību un tajā pašā laikā ierobežot meitasuzņēmumu riska profilu ⁽²⁷⁴⁾, jo nevienam no šiem apstākļiem nav ietekmes attiecībā uz principu, ka saskaņā ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu atlīdzības maksājums par grupas iekšējiem finansēšanas darījumiem starp uzņēmumiem, kas ir Luksemburgas rezidenti, nevar izraisīt grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazināšanu.
- (264) Tāpēc var secināt, ka visas uzņēmumu grupas, kas iesaistās grupas iekšējos finansēšanas darījumos starp uzņēmumiem, kuri ir Luksemburgas rezidenti, ir tādā juridiskajā un faktiskajā situācijā, kas ir salīdzināma ar *Engie*. Aizdevēju iekļaušanās *Engie* izveidotajās struktūrās neietekmē šo secinājumu, ņemot vērā, ka aizdevēji arī ir Luksemburgas rezidenti un ka šādu struktūru mērķis tik un tā ir finansēt aktīvu pārvešanu, kā to atzinusi Luksemburga un *Engie*.

6.3.3. ATKĀPE NO ATSAUCES SATVARA, IZRAISOT DISKRIMINĀCIJU

- (265) Komisija uzskata, ka nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe no nodokļu režīma, ko piemēro grupu iekšējiem finansēšanas darījumiem starp grupas vienībām, kas ir Luksemburgas rezidenti saskaņā ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu.
- (266) No vienas puses, meitasuzņēmumi ZORA pieaugumu (ja tas ir pozitīvs) reģistrē katru gadu kā atskaitāmus izdevumus. No otras puses, LNG ZORA konvertēšanas laikā LNG Supply akcijas, kas ietver ZORA pieaugumu, nekavējoties tiek pārvestas LNG Holding atbilstoši LNG nākotnes līgumam. Tādējādi LNG Holding saņem atlīdzību par finansējumu, kas piešķirts LNG Supply (un ko LNG Supply ir atskaitījis no savas nodokļu bāzes). Tomēr LNG Holding iegrāmato LNG Supply akcijas savos pārskatos ZORA nominālvērtības līmenī, t. i., neieskaitot konvertēto ZORA pieaugumu.

⁽²⁷⁴⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli.

- (267) Tāpēc apstrīdētie nodokļu nolēmumi pieļauj situāciju, kurā atlīdzība, ko *LNG Supply* samaksājis par saņemto finansējumu, t. i., akciju emisija par summu, kas vienāda ar *ZORA* pieaugumu, izraisa *LNG Supply* nodokļu bāzes (*ZORA* pieauguma vērtības) samazināšanu, kas netika kompensēta (un netiks kompensēta nākotnē) ar *LNG Holding* nodokļu bāzes palielināšanu (vai *LNG Luxembourg* nodokļu bāzes reālu palielināšanu).
- (268) Iepriekš izklāstītā argumentācija ir *mutatis mutandis* jāattiecina uz *GSTM*, *EIL* un *CEF* ⁽²⁷⁵⁾.
- (269) Rezumējot – nodokļu nolēmumos attiecībā uz atlīdzību, ko *LNG Supply* un *GSTM* samaksājuši par finansējumu, kuru piešķirušī attiecīgi *LNG Holding* un *CEF*, ir apstiprināts nodokļu režīms, kas pieļauj *Engie* grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazināšanu.
- (270) Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Komisija uzskata, ka nodokļu režīms, kas piešķirts *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir atkāpe no atsaucē sistēmas un tādējādi rada ekonomisku priekšrocību *Engie* grupai.
- (271) Kā noteikusi Tiesa, selektivitātes noteikšana izpaužas kā “pārbaude, vai noteiktu subjektu izslēgšana no tādu nodokļu priekšrocību saņemšanas, kuras izriet no pasākuma, ar kuru ir paredzētas atkāpes no vispārējā nodokļu režīma, rada diskriminējošu attieksmi pret tiem” ⁽²⁷⁶⁾.
- (272) Kā noteikts 6.3.2. iedaļā, visas grupas, kas iesaistītas grupas iekšējos finansēšanas darījumus starp uzņēmumiem, kuri ir Luksemburgas rezidenti, ir juridiskajā un faktiskajā situācijā, kas ir salīdzināma ar *Engie*, ņemot vērā sistēmas mērķus. Tomēr šādām grupām nav pieejama priekšrocība, kas piešķirta *Engie*, jo, kā konstatēts 6.3.1. iedaļā, saskaņā ar pašreizējo Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu atlīdzības samaksa saistībā ar finansēšanas darījumu starp divām grupas vienībām, kas ir Luksemburgas rezidenti, nevar izraisīt grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazināšanu neatkarīgi no izmantotā finansēšanas instrumenta vai līguma vai no atlīdzības apjoma. Tāpēc konkrētie pasākumi ir diskriminējoši attiecībā pret šiem subjektiem.
- (273) Tātad priekšrocība, kas piešķirta *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir *prima facie* selektīva.
- (274) Luksemburga ⁽²⁷⁷⁾ un *Engie* ⁽²⁷⁸⁾ apgalvo, ka uzņēmumu grupām, kas kā finansēšanas instrumentu izmanto tiešu *ZORA* starp divām grupas vienībām, kuras ir Luksemburgas rezidenti, t. i., bez starpniekvienības un iepriekšapmaksāta nākotnes līguma, ir pieejama tāda pati priekšrocība kā *Engie*, t. i., grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazinājums, un ka attiecīgi nav notikusi atkāpe no atsaucē satvara.
- (275) Komisija vēlas vispirms atgādināt, ka, lai konstatētu selektivitāti, nav nepieciešams pierādīt, ka katrs viens vienots uzņēmums, kas ir salīdzināmā juridiskajā un faktiskajā situācijā, ir izslēgts no atbalsta saņēmējam piešķirtā pasākuma priekšrocības piemērošanas. Ir pietiekami pierādīt – kā Komisija jau ir izdarījusi 271. apsvērumā –, ka “noteikti subjekti”, kas ir salīdzināmā juridiskajā un faktiskajā situācijā, ņemot vērā sistēmas mērķi, negūst labumu no nodokļu priekšrocības, kas piešķirta atbalsta saņēmējam ⁽²⁷⁹⁾. Tāpēc, pat ja īpaša uzņēmumu kategorija, proti, uzņēmumu grupas, kas izmanto tiešu *ZORA*, arī varētu gūt labumu no tā paša nodokļu režīma, kādu izmanto *Engie*, šis apstāklis pats par sevi nebūtu pietiekams, lai secinātu, ka priekšrocība, kas piešķirta *Engie*, nav *prima facie* selektīva.
- (276) Jebkurā gadījumā Komisija uzskata, ka pretēji Luksemburgas un *Engie* argumentiem grupa, kas izmanto tiešu *ZORA* starp divām vienībām, kuras ir Luksemburgas rezidenti, nevar gūt labumu no tāda paša nodokļu režīma kā *Engie*.

⁽²⁷⁵⁾ Tiklīdz notiks *GSTM* akciju konvertēšana un atcelšana, jo tas ir vienlīdz atļauts ar apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem.

⁽²⁷⁶⁾ Sk. apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 71. punktu.

⁽²⁷⁷⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 8. lpp.

⁽²⁷⁸⁾ Sk. *Engie* piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 89., 93. un 94. punktu.

⁽²⁷⁹⁾ Apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 71. punkts.

- (277) Faktiski to apstiprina Luksemburgas iesniegtās nodokļu deklarācijas, kurās norādīts, ka nodokļu režīms, kas piemērots ZORA, atbilst nodokļu režīmam, ko piemēro jebkuram instrumentam, kurš nav līdzdalības instruments ⁽²⁸⁰⁾ – meitasuzņēmumi katru gadu kā atskaitāmos izdevumus reģistrēja krājumus ZORA pieauguma nākotnes maksājumiem ⁽²⁸¹⁾, un konvertēšanas gadījumā LNG Luxembourg reģistrēja ZORA pieaugumu kā apliekamus ienākumus ⁽²⁸²⁾.
- (278) Citiem vārdiem sakot, kā tas ir attiecībā uz jebkuru citu instrumentu, kas nav līdzdalības instruments, atlīdzības maksājums saistībā ar ZORA (t. i., ZORA pieauguma konvertēšana) neizraisa grupas apvienotās nodokļu bāzes Luksemburgā samazināšanu salīdzinājumā ar nodokļu bāzi pirms maksājuma ⁽²⁸³⁾.
- (279) Luksemburga argumentē ⁽²⁸⁴⁾, ka tieša ZORA konvertēšanas gadījumā peļņa, kas izriet no atlīdzības maksājuma, t. i., ZORA pieauguma konvertēšanas, netiktu aplikta ar nodokli aizdevēja līmenī, ja tas izvēlētos piemērot īpašo režīmu atbilstoši LIR 22.bis pantam. Saskaņā ar minēto noteikumu aizdevuma konvertēšana līdzdalības daļās uzņēmuma kapitālā neizraisa nekādu kapitāla pieaugumu, un tāpēc konvertēšanas gadījumā nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, tieši tāpat kā tas notiek Engie izveidotajās struktūrās.
- (280) Komisija noraida šo argumentu. LIR 22.bis pants nenozīmē, ka ZORA pieaugums, ko konvertē akcijās, netiek aplikts ar nodokli. Pirmkārt, tā kā LIR 22.bis pants nav piemērojams ZORA pieaugumam, un, otrkārt, pat ja tas būtu piemērojams, tā ietekme nebūtu pastāvīgs ZORA pieauguma atbrīvojums no nodokļa saņēmēja līmenī.
- (281) Patiešām, LIR 22.bis pants nav piemērojams ZORA pieaugumam. Minētajā noteikumā ir skaidri nošķirts kapitāla pieaugums, kas izriet no finansēšanas instrumenta konvertēšanas akcijās, un atlīdzība par šo instrumentu pirms tā konvertēšanas, un ir skaidri noteikts, ka šādai atlīdzībai nevar piemērot atbrīvojumu atbilstoši LIR 22.bis pantam: “*en cas de conversion d'un emprunt capitalisant convertible, l'intérêt capitalisé se rapportant à la période d'exploitation en cours précédant la conversion est imposable au moment de l'échange*” ⁽²⁸⁵⁾. Jēdzieni “*emprunt capitalisant convertible*” un “*intérêt capitalisé*” nav definēti tiesību aktos. Tomēr, kā norādīja Luksemburga, ZORA ir konvertējami aizdevumi. Turklāt ZORA pieaugums netiek izmaksāts katru gadu, bet to pieskaita ZORA emisijas cenai tikai konvertēšanas laikā, lai noteiktu akcijās konvertējamo summu. Nav starpības starp *intérêt capitalisé*, kas tiek konvertēti akcijās aizdevuma konvertēšanas brīdī, un ZORA pieaugumu. Attiecīgi konvertēšanas laikā daļa no jauna emitēto akciju, kas atbilst ZORA pieaugumam, ir apliekama ar nodokli un būtu jāiekļauj saņēmēja nodokļu bāzē.
- (282) Tāpēc pašreizējā gadījumā atbrīvojums atbilstoši LIR 22.bis pantam varētu teorētiski attiekties tikai uz akcijām, kas atbilst ZORA *nominālajai summai*, bet ne uz akcijām, kas atbilst ZORA pieaugumam, kurš būtu tieši jāiekļauj saņēmēja nodokļu bāzē.
- (283) Turklāt, pat ja LIR 22.bis pants būtu piemērojams ZORA pieaugumam, tas neizraisītu pastāvīgu šīs peļņas atbrīvošanu no nodokļa. Patiešām, no LIR 22.bis panta 4. punkta formulējuma ir saprotams, ka šis noteikums atļauj tikai *īslaicīgu nodokļa atlikšanu* ⁽²⁸⁶⁾. To, ka minētā noteikuma mērķis nav atvieglot nodokļa nepiemērošanu, kā to norāda Luksemburga un Engie, skaidri apliecina Luksemburgas nodokļu administrācija savā

⁽²⁸⁰⁾ Tas atbilst Luksemburgas nostājai, ka ZORA jāuzskata par instrumentiem, kas nav līdzdalības instrumenti (sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 1.d jautājumu).

⁽²⁸¹⁾ Sk. 2.2.3.7.1. un 2.2.4.6.1. iedaļu.

⁽²⁸²⁾ Sk. 2.2.3.7.2. iedaļu.

⁽²⁸³⁾ Ja ZORA vērtība samazinās negatīva uzkrātā ZORA pieauguma dēļ, izdevumiem, ko iegrāmato aizdevēji sava prasījuma vērtības samazināšanās rezultātā, būtu jāatbilst ienākumiem, ko meitasuzņēmumi iegrāmato savu saistību samazinājuma rezultātā.

⁽²⁸⁴⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 8. lpp.

⁽²⁸⁵⁾ LIR 22.bis panta 2. punkts, *alinēa 1* (izcēlumu pievienojusi Komisija).

⁽²⁸⁶⁾ LIR 22.bis panta 4. punkts: “*Dans le chef de l'associé, le prix et la date d'acquisition des titres reçus en échange correspondent au prix et à la date d'acquisition des titres donnés en échange.*”

2002. gada 27. novembra apkārtrakstā par šā noteikuma piemērošanu ("apkārtraksts par 22.bis pantu") ⁽²⁸⁷⁾. Apkārtrakstā ir paskaidrots, ka kapitāla pieaugums, kas izriet no konvertēšanas, tiek tikai ieskaitīts aktīvos, ko saņem apmaiņā (šajā gadījumā – akcijās), bet principā joprojām ir aplikams ar nodokli, kad tas tiek realizēts ⁽²⁸⁸⁾.

- (284) Visbeidzot, Komisija ir pierādījusi, ka priekšrocība, kas piešķirta *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nav pieejama citiem uzņēmumiem, kuru juridiskā un faktiskā situācija ir salīdzināma ar *Engie*, ņemot vērā sistēmas mērķi. Tāpēc šī priekšrocība jāuzskata par *prima facie* selektīvu. Šo secinājumu neietekmē fakts, ka *Engie* īstenoto struktūru principā var izmantot jebkura grupa Luksemburgā. Saskaņā ar iedibināto judikatūru noteicošais faktors selektivitātes novērtēšanā ir tas, vai pasākums ir atkāpe no vispārējā atsaucē satvara, tādējādi izraisot diskrimināciju, un tieši to Komisija ir konstatējusi šajā iedaļā ⁽²⁸⁹⁾.

6.3.4. PAMATOJUMA TRŪKUMS

- (285) Ne Luksemburga, ne *Engie* nav izvirzījuši nekādu iespējamu pamatojumu labvēlīgajam režīmam, kas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos apstiprināts par labu *Engie*. Šajā saistībā Komisija atgādina, ka šāda pamatojuma noteikšana ir dalībvalsts pienākums.
- (286) Tāpēc, tā kā Luksemburga nav izvirzījusi nekādu pamatojumu, Komisijai ir jāsecina, ka nodokļu priekšrocību, kas piešķirta *Engie*, nevar pamatot ar minētās sistēmas raksturu vai vispārējo struktūru.
- (287) Attiecībā uz jebkuru pamatojumu, ko Luksemburga varētu hipotētiski izvirzīt (ko tā gan nav darījusi) attiecībā uz nodokļu ekonomiskās dubultās uzlikšanas novēršanu, Komisija atsaucas uz savu novērtējumu 6.2.3. iedaļā.

6.3.5. SECINĀJUMS PAR SELEKTĪVO PRIEKŠROCĪBU GRUPAS LĪMENĒ

- (288) Ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto un neskarot secinājumus, kas izdarīti 6.2.4. apsvērumā, Komisija secina, ka nodokļu priekšrocība, kas piešķirta *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir pēc būtības selektīva.

6.4. SELEKTĪVĀ PRIEKŠROCĪBA, KAS IZRIET NO TĀ, KA NAV PIEMĒROTI LUKSEMBURGAS NOTEIKUMI PAR NODOKĻU TIESĪBU AKTU ĻAUNPRĀTĪGU IZMANTOŠANU (STANPG 6. PANTS)

- (289) Alternatīvi Komisija arī uzskata, ka nav kļūdāmas tās šaubas, kas paustas procedūras sākšanas lēmuma 158. apsvērumā, t. i., vai nodokļa nepiemērošana grupai Luksemburgā bija atkāpe no Luksemburgas vietējiem noteikumiem par tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu nodokļu jomā.
- (290) Kā konstatēts 6.2.1.1. iedaļā, atsaucē sistēma ir Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma, kuras mērķis ir aplikēt ar nodokli visu to uzņēmumu peļņu, kas ir nodokļu maksātāji Luksemburgā. Pamats ar nodokli aplikamās peļņas aprēķināšanai ir peļņa, kas noteikta uzņēmumu pārskatos. Šis mērķis ir attiecināms uz visiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kas ir Luksemburgas rezidenti.
- (291) Noteikumi par nodokļu tiesību aktu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu ir noteikumu kopums, kas izstrādāts, lai izvairītos no tā, ka nodokļu maksātāji apiet atsaucē sistēmas galveno mērķi, t. i., aplikēt ar nodokli uzņēmuma peļņu. Tāpēc šie noteikumi būtu jāuzskata par atsaucē sistēmas neatņemamu daļu, jo tie nodrošina sistēmas iekšējo konsekveni un ir paredzēti, lai sasniegtu tās pamatmērķus.

⁽²⁸⁷⁾ *Circulaire du Directeur des Contributions Directes LIR n°22bis/1 du 27 novembre 2002.*

⁽²⁸⁸⁾ Sk. apkārtrakstu par 22.bis pantu: "la plus-value inhérente aux titres donnés en changes est transférée sur les titres nouvellement acquis et devient en principe imposable lors de la réalisation ultérieure de ces derniers" (izcēlumu pievienojusi Komisija).

Varētu argumentēt, ka peļņa tās realizēšanas brīdī tiktu atbrīvota no nodokļa, piemērojot līdzdalības atbrīvojumu atbilstoši LIR 166. pantam. Arī šis arguments ir maldīgs. Apkārtrakstā par 22.bis pantu faktiski ir paskaidrots, ka tieši tāpēc, lai novērstu LIR 22. bis panta izmantošanu nolūkā apiet pienākumu aplikēt visu peļņu ar nodokli, šo režīmu nevar izmantot, lai pastāvīgi atbrīvotu no nodokļa kapitāla pieaugumu, kas būtu aplikams ar nodokli, ja minēto noteikumu nepiemērotu (sk. apkārtrakstu par 22.bis pantu: "L'objectif de l'Article 22bis LIR consiste à déterminer les opérations d'échanges de titres qui peuvent être réalisées dans la neutralité fiscale. L'Article 22bis LIR ne vise cependant pas à exempter de manière définitive des plus-values, qui à défaut de cette mesure auraient été impossibles dans le chef du cédant, mais à reporter leur imposition dans le temps" (izcēlumu pievienojusi Komisija)). Jebkurā gadījumā LIR 166. panta piemērošana ienākumiem, attiecībā uz kuriem piemēro īslaicīgu nodokļu atlikšanu, piemērojot LIR 22.bis pantu, un kuri atbilst summām, ko atskaita no aizņēmēja nodokļu bāzes, radītu selektīvu priekšrocību saskaņā ar Komisijas argumentāciju, kas izklāstīta 6.2. iedaļā.

⁽²⁸⁹⁾ Apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 80. punkts.

6.4.1. NOSACĪJUMI, LAI PIEMĒROTU NOTEIKUMUS PAR NODOKĻU TIESĪBU AKTU ĻAUNPRĀTĪGAS IZMANTOŠANAS NOVĒRŠANU

- (292) *StAnpG* 6. pantā ir aizliegta izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai to mazināšana ar optimizētas plānošanas starpniecību, ļaunprātīgi izmantojot formas vai struktūras, kas ir likumīgas saskaņā ar civiltiesībām. Saskaņā ar minēto noteikumu, ja ar darījumu saistītā juridiskā forma vai struktūra nav atbilstoša pēc būtības, nodokļi būtu jāvērtē atbilstoši darījuma būtībai un tā, it kā darījums būtu noslēgts atbilstošajā juridiskajā formā ⁽²⁹⁰⁾. Kā norādījusi Luksemburga, šis noteikums ļauj nodokļu administrācijai neņemt vērā juridiskas struktūras vai darījumus, kas noslēgti vienīgi nodokļu nolūkos, nevis pamatojoties uz ekonomiskiem apsvērumiem, tomēr tas neierobežo nodokļu maksātājam pieejamās izvēles ⁽²⁹¹⁾.
- (293) Saskaņā ar 1989. gada 21. augusta administratīvo apkārtrakstu ("1989. gada apkārtraksts") ⁽²⁹²⁾ *StAnpG* 6. pants ir piemērojams jebkurai nodokļu procedūrai, tostarp nodokļu nolēmumiem, ko pieņem Luksemburgas nodokļu administrācija. Pieņemot nolēmumu, Luksemburgas nodokļu administrācijai jāpārlicinās, ka struktūra un/vai darījumi, kā nodokļu maksātājs tos formulējis nolēmuma pieprasījumā, nav tiesību aktu ļaunprātīga izmantošana, kā izklāstīts *StAnpG* 6. pantā. Tas nozīmē, ka Luksemburgas nodokļu iestādes nedrīkst pieņemt saistošus lēmumus, piemēram, nodokļu nolēmumus, ja nodokļu maksātāja galvenais mērķis, prasot šādu lēmumu, ir iegūt nodokļu priekšrocību ⁽²⁹³⁾. 1989. gada apkārtrakstā ir arī apstiprināts, ka obligāta prasība Luksemburgas nodokļu administrācijai ir pirms nodokļu nolēmuma pieņemšanas izslēgt tiesību aktu ļaunprātīgas izmantošanas iespējamību ⁽²⁹⁴⁾.
- (294) Kā norādījusi Luksemburga, pamatojoties uz attiecīgo judikatūru, lai pasākumu uzskatītu par tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu, jābūt izpildītiem šādiem četriem kritērijiem: pirmkārt, nodokļu maksātājs izmanto privāttiesību formas vai institūcijas; otrkārt, rezultāts ir nodokļu apiešana vai nodokļu maksātāja jebkādu nodokļu saistību samazināšanās; treškārt, nodokļu maksātājs izmanto neatbilstošus juridiskos līdzekļus, un, ceturtkārt, nav ar nodokļiem nesaistītu apsvērumu, ar kuriem varētu pamatot nodokļu maksātāja izvēlētos juridiskos līdzekļus. ⁽²⁹⁵⁾
- (295) Pirmais kritērijs nosaka, ka konkrēta darījuma struktūrā, kā to raksturojis nodokļu maksātājs, jābūt izmantotām privāttiesību formām vai institūcijām (*Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*). Lai gan privāttiesību formu un institūciju būtība nav skaidri definēta ne *StAnpG* 6. pantā, ne judikatūrā, tiek vispārīgi uzskatīts, ka tās būtu jādefinē kā "jebkurš juridisks līdzeklis, kas nav saistīts ar privāttiesībām". Pamatojoties uz to, uzņēmuma dibināšana un grupas iekšējo finansēšanas līgumu īstenošana jāuzskata par privāttiesību formas vai institūcijas izmantošanu, ko īsteno nodokļu maksātājs ⁽²⁹⁶⁾.
- (296) Otrais kritērijs nosaka, ka ar ļaunprātīgās struktūras starpniecību nodokļu maksātājam jābūt spējīgam samazināt savas nodokļu saistības (*Minderung der Steuerpflicht*) vai nu apejot nodokļus, vai panākot nodokļu atbrīvojumu, vai arī samazinot nodokļu bāzi ⁽²⁹⁷⁾.
- (297) Trešais kritērijs nosaka, ka nodokļu maksātājam jāizmanto neatbilstoši juridiskie līdzekļi (*unangemessene rechtliche Gestaltung*) saistībā ar iespējami ļaunprātīgu struktūru. Kā norādījusi Luksemburga ⁽²⁹⁸⁾, tas nozīmē, ka izvēlētajiem līdzekļiem jāļauj nodokļu maksātājam iegūt nodokļu pasākumu, kas nevar būt atbilstošs likumdevēja nolūkam ⁽²⁹⁹⁾. Kā norādījusi Luksemburga, lai šo nosacījumu uzskatītu par izpildītu, ir nepieciešams, lai izvirzīto ekonomisko rezultātu varētu sasniegt ar vismaz diviem līdzekļiem, no kuriem viens ir neatbilstošs. Neatbilstošo līdzekļu izmantošanai ir jāļauj gūt nodokļu ietaupījumus, kas nebūtu bijuši iespējami, izmantojot kādu no atbilstošajiem līdzekļiem.

⁽²⁹⁰⁾ Sk. 2.3.4. iedaļu.

⁽²⁹¹⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 2.a jautājumu.

⁽²⁹²⁾ *Note de service du directeur des contributions L.G/N.S no 3 du 21 août 1989.*

⁽²⁹³⁾ Sk. 1989. gada apkārtrakstu: "5. Des renseignements à l'effet de lier l'administration ne sont pas fournis dans les cas où la préoccupation d'obtenir un avantage fiscal est le souci primordial (p.ex. l'examen des schémas aux fins d'épargner des impôts dits "Steuersparmodelle", la fixation des limites pour échapper aux éléments constitutifs de la simulation ou de l'abus de droit)."

⁽²⁹⁴⁾ Tā kā Luksemburgas tiesību aktos tiesību aktu ļaunprātīga izmantošana ir definēta tikai *StAnpG* 6. pantā, šis noteikums ir piemērojams saistībā ar 1989. gada apkārtrakstu.

⁽²⁹⁵⁾ Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli ir ietverts šo četru kritēriju apraksts un ir paskaidrots, kā tie būtu jāpiemēro.

⁽²⁹⁶⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 2.a jautājumu.

⁽²⁹⁷⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 2.a jautājumu.

⁽²⁹⁸⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 2.a jautājumu.

⁽²⁹⁹⁾ Luksemburga savā atbildē uz 2017. gada 11. decembra vēstuli citē *Cour Administrative du Grand-Duché de Luxembourg* 2017. gada 1. augusta spriedumu Nr. 39009C: līdzekļi, kas ļauj nodokļu maksātājam "d'atteindre un objectif économique d'une manière telle que cette voie permet l'obtention d'un effet fiscal que le législateur ne peut pas être considéré comme ayant voulu accorder dans le cadre d'une application de la loi fiscale conforme à son intention".

- (298) Ceturtais kritērijs ir ar nodokļiem nesaistītu apsvērumu neesamība, lai pamatotu juridiskos līdzekļus, ko izvēlēties nodokļu maksātājs, lai sasniegtu darījuma vai struktūras ekonomiskos mērķus. Kā norādījusi Luksemburga⁽³⁰⁰⁾, judikatūrā ir noteikts, ka ar nodokļiem nesaistītajiem apsvērumiem, piemēram, ekonomiskajiem apsvērumiem, jābūt reāliem un jāsniedz pietiekams ekonomiskais ieguvums nodokļu maksātājam⁽³⁰¹⁾. Šādu ekonomisko apsvērumu esība ir pietiekams iemesls, lai ņemtu vērā ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikuma piemērošanu.

6.4.2. NOSACĪJUMU PIEMĒROŠANA PAŠREIZĒJĀ GADĪJUMĀ

- (299) Pamatojoties uz Luksemburgas sniegto informāciju, Komisija secina, ka Luksemburgas nodokļu administrācijai nevajadzēja pieņemt apstrīdētos nodokļu nolēmumus, jo *Engie* izveidotās struktūras ir ļaunprātīgas *StAnpG* 6. panta nozīmē.
- (300) Darījumi, ko *Engie* izklāstīja nodokļu nolēmumu pieprasījumos, faktiski atbilst 6.4.1. iedaļā izklāstītajiem nosacījumiem attiecībā uz *StAnpG* 6. panta piemērošanu.

6.4.2.1. Privāttiesību formu vai institūciju izmantošana

- (301) Netiek apstrīdēts, ka *Engie* izmantoja privāttiesību formas vai institūcijas, lai īstenotu apstrīdētajā nodokļu nolēmumā aprakstītās struktūras, proti, nākotnes līgumus un konvertējamus aizdevumus – ZORA. Tādējādi pirmais kritērijs *StAnpG* 6. panta piemērošanai ir izpildīts.

6.4.2.2. Nodokļu saistību samazinājums

- (302) Kā konstatēts 6.2.1., 6.2.2. un 6.3.3. iedaļā, ir acīmredzams, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi ļauj *Engie* būtiski samazināt savas nodokļu saistības grupas līmenī Luksemburgā, jo peļņa, ko gūst meitasuzņēmumiem nodotajās darbībās (*LNG* darījumdarbībā un finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbībās), praktiski netiek aplikta ar nodokli. Tādējādi arī otrais kritērijs ļaunprātīgas izmantošanas konstatēšanai ir izpildīts.

6.4.2.3. Neatbilstošu juridisko līdzekļu izmantošana

- (303) Trešais kritērijs nosaka, pirmkārt, ka ir jānoskaidro attiecīgajā darījumā izvirzītais ekonomiskais mērķis. Tikai tad ir iespējams noteikt, vai šādu mērķi var sasniegt citiem līdzekļiem, nevis ar nodokļu maksātāja izvēlēto līdzekli. Otrkārt, ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātāja izvēlētie līdzekļi ir neatbilstoši tādā ziņā, ka tie ļauj saņemt nodokļu samazinājumu, kas nevar būt atbilstošs likumdevēja nolūkam un kas nebūtu bijis iespējams, ja izmantotu jebkuru no citiem atbilstošiem līdzekļiem.
- (304) Šajā gadījumā ir acīmredzams, pirmkārt, ka ekonomiskais rezultāts, ko *Engie* vēlējas panākt, izveidojot apstrīdētajos nodokļu nolēmumos izklāstītās struktūras, ir *LNG* darījumdarbības un finansēšanas un finanšu līdzekļu pārvaldības darbību iegādes, ko veic meitasuzņēmumi, finansēšana. Netiek arī apstrīdēts, ka tādu pašu ekonomisko rezultātu varēja sasniegt ar vairākiem citiem finansēšanas līdzekļiem – tiešiem pašu kapitāla vai parāda instrumentiem starp meitasuzņēmumiem un pārvaldītāju uzņēmumiem⁽³⁰²⁾.
- (305) Otrkārt, kā Komisija ir konstatējusi 6.2. un 6.3. iedaļā, *Engie* ieviesto struktūru rezultāts ir tāds, ka meitasuzņēmumu gūtā peļņa Luksemburgā praktiski netiek aplikta ar nodokli. Šāds rezultāts nav saderīgs ar Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas pamatmērķi aplikāt ar nodokli to uzņēmumu peļņu, kuri ir nodokļu maksātāji Luksemburgā. Tāpēc šāds rezultāts nevar būt atbilstošs likumdevēja nolūkam. Turklāt šāds rezultāts nebūtu bijis iespējams, ja darbību nodošana meitasuzņēmumiem būtu finansēta ar tiešiem pašu kapitāla vai parāda instrumentiem. Tāpēc *Engie* īstenotās struktūras nav atbilstoši juridiskie līdzekļi, lai finansētu darbību nodošanu meitasuzņēmumiem.

⁽³⁰⁰⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, atbildi uz 2.a jautājumu.

⁽³⁰¹⁾ Luksemburga savā 2016. gada 16. februāra vēstulē citē *Cour Administrative du Grand-Duché de Luxembourg* spriedumu lietās Nr. 35979C un Nr. 35978C: “[I]l ne suffit pas que le contribuable fasse simplement état de motifs économiques pour que ceux-ci doivent nécessairement être admis comme valables, mais il faut que ces motifs puissent être considérés comme réels et présentent par eux-mêmes un avantage économique suffisant au-delà du seul bénéfice fiscal obtenu.”

⁽³⁰²⁾ Komisija atgādina, ka tieša ZORA gadījumā bāzes peļņa būtu jāaplik ar nodokli, kā noteikts 279.–283. apsvērumā.

6.4.2.4. Ar nodokļiem nesaistītu apsvērumu neesība

- (306) Visbeidzot, Komisija attiecībā uz sarežģītajām struktūrām, ko izveidoja *Engie*, nav varējusi identificēt citus ekonomiskus apsvērumus, kas būtu reāli un sniegtu pietiekamu ekonomisko ieguvumu, kā vien būtisku nodokļu ietaupījumu gūšanu.
- (307) Luksemburga apgalvo ⁽³⁰³⁾, ka struktūras, kas īstenotas ar nākotnes līgumu un ZORA starpniecību, ir nepieciešamas, lai finansētu darījumdarbības iegādi, ko veica meitasuzņēmumi. Šis arguments ir maldīgs. Faktiski, kā liecina apstrīdētie nodokļu nolēmumi, pārvaldītāju uzņēmumi nodrošināja finansējumu aizdevējiem, kas tajā pašā dienā to darīja pieejamu meitasuzņēmumiem. Citiem vārdiem sakot, pārvaldītāju uzņēmumi ir tie, kas nodrošina finansējumu meitasuzņēmumiem aktīvu iegādei.
- (308) Komisija atzīmē, ka LNG nodošanas nolīgumā un GSTM nodošanas priekšlikumā jau bija iekļauti noteikumi par darījumdarbības nodošanas finansēšanu. LNG nodošanas nolīgumā ir precizēts, ka apmaiņā pret saņemtajiem aktīviem LNG Supply būtu jāņem LNG Trading vekseli par summu, kas vienāda ar ZORA nominālo summu ⁽³⁰⁴⁾. Tāpat GSTM nodošanas priekšlikumā ir noteikts, ka CEF nodod darbības jomu, apmaiņā pret to saņemot vekseli no GSTM ⁽³⁰⁵⁾. Šie noteikumi apliecina, ka pārvaldītāju uzņēmumi aktīvu pārvešanu jau bija finansējuši ar parāda instrumentiem. Citiem vārdiem sakot, nākotnes līgumi un ZORA bija pilnīgi nevajadzīgas struktūras, kas aizstāja iepriekš esošos tiešos parāda instrumentus starp pārvaldītāju uzņēmumiem un meitasuzņēmumiem ⁽³⁰⁶⁾. Tas, ka aizdevēji bija tikai starpniekvienības, kurām nebija iespēju gūt peļņu, apliecina, ka to iesaistīšanai nebija nekāda cita ekonomiska apsvēruma kā vien radīt iespēju gūt nodokļu ietaupījumus.
- (309) Luksemburga apgalvo, ka *Engie* īstenotās sarežģītās struktūras nodrošina lielāku elastīgumu un ļauj *Engie* finansēt iegādāto darījumdarbību, vienlaikus ierobežojot meitasuzņēmumu riska profilu. Arī šis arguments nav pamatots. Faktiski to pašu mērķi būtu bijis iespējams sasniegt, meitasuzņēmumiem tieši emitējot akcijas pārvaldītāju uzņēmumiem. Tiešs pašu kapitāla darījums starp pārvaldītāju uzņēmumiem un meitasuzņēmumiem nodrošinātu meitasuzņēmumiem tādu pašu aizsardzību kā *Engie* izveidotā sarežģītā struktūra. *Engie* izveidotās struktūras var absorbēt zaudējumus par summu, kas vienāda ar ZORA nominālo summu. Ja zaudējumi pārsniedz ZORA nominālo summu, tas ietekmētu meitasuzņēmumu kapitālu. Ja kapitālā iepludinātu summu, kas vienāda ar ZORA nominālo summu, meitasuzņēmumiem būtu tieši tāda pati kapitāla rezerve, pirms sākotnējo kapitālu ietekmētu zaudējumi. Turklāt Komisija noraida argumentu, ka papildu "slāņa" (aizdevēju) pievienošana un sarežģītu finanšu produktu (ZORA un nākotnes līgumu) izmantošana tā vietā, lai iepludinātu kapitālu, var palielināt elastīgumu. Gluži pretēji – tā var radīt grupai operacionālā riska problēmas, proti, starpniekvienību izmantošana tā vietā, lai nodrošinātu elastīgumu, rada administratīvu slogu, ir saistīta ar izpildes risku pārvaldītāju uzņēmumiem un palielina darījuma izmaksas.
- (310) Visbeidzot, *Engie* izveidotās sarežģītās struktūras varētu uzskatīt par ekonomiski līdzvērtīgām tiešiem finansēšanas darījumiem starp pārvaldītāju uzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, neatkarīgi no tā, vai šādi darījumi izpaužas kā pašu kapitāla vai parāda instrumenti. Neatkarīgi no tā, kādu veidu uzskatītu par ekonomiski līdzvērtīgu *Engie* izveidotajām sarežģītajām struktūrām, tā sekas būtu bijušas bāzes peļņas aplikšana ar nodokli. Tas nozīmē, ka jebkurā gadījumā vienīgais ekonomiskais apsvērumu, kas ir reāls un sniedz pietiekamu ekonomisko ieguvumu, lai *Engie* izvēlētos sarežģītās struktūras, kas noteiktas apstrīdētajos nodokļu nolēmumos, ir būtisku nodokļu ietaupījumu gūšana.
- (311) Tādējādi StAnpG 6. panta kritēriji ir izpildīti, un tāpēc Luksemburgas nodokļu administrācijai *Engie* izveidotās sarežģītās struktūras vajadzēja uzskatīt par ļaunprātīgām. Saskaņā ar 1989. gada apkārtrakstu nodokļu administrācijai nodokļu nolēmums būtu jāpiešķir tikai tad, ja galvenais iemesls šāda nolēmuma iegūšanai nav nodokļu priekšrocība. Tas nozīmē, ka Luksemburgas nodokļu administrācija, apstiprinot nodokļu nolēmumu pieprasījumus, ir nepareizi piemērojusi tiesību aktus un piešķirusi *Engie* priekšrocību, kas izpaužas kā nodokļa nepiemērošana praktiski visai peļņai, ko guva divi *Engie* meitasuzņēmumi (LNG Supply un GSTM) Luksemburgā ⁽³⁰⁷⁾.
- (312) Tā kā priekšrocība, kas piešķirta *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir balstīta uz tiesību aktu nepareizu piemērošanu un nav pieejama citiem uzņēmumiem, Komisija atbilstoši šai argumentācijai secina, ka minētā priekšrocība pēc būtības ir selektīva.

⁽³⁰³⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 16. lpp.

⁽³⁰⁴⁾ Sk. 34. apsvēruma 1. punktu.

⁽³⁰⁵⁾ Sk. 61. apsvēruma 1. punktu.

⁽³⁰⁶⁾ Tāpat struktūru īstenošanas kārtība (sk. 35. un 90. zemsvītras piezīmi) liecina, ka abos gadījumos darījumdarbība tika nodota apmaiņā pret vekseliem, ko meitasuzņēmumi emitēja pārvaldītāju uzņēmumiem. Tāpēc nākotnes līgumi un ZORA tikai aizstāja pārvaldītāju uzņēmumu finansējumu, kas jau pastāvēja.

⁽³⁰⁷⁾ Sk. arī paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu 174. apsvēruma c) punktu.

6.5. SECINĀJUMS PAR ATBALSTA ESĪBU

- (313) Tā kā nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, atbilst visiem Līguma 107. panta 1. punkta nosacījumiem, tas jāuzskata par valsts atbalstu minētā noteikuma nozīmē. Šis atbalsts samazina izmaksas, kādas *Engie* parasti būtu bijis jāsedz tās darbīšanas gaitā, un tāpēc tas būtu jāuzskata par darbības atbalstu *Engie*.

6.6. ATBALSTA SAŅĒMĒJS

- (314) Komisija 6.2. iedaļā ir secinājusi, ka nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, rada selektīvu priekšrocību *LNG Holding* un *CEF* Līguma 107. panta 1. punkta nozīmē, jo tas ir samazinājis minēto vienību nodokļu bāzi un attiecīgi arī to uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Luksemburgā. *LNG Holding* un *CEF* ir daļa no *Engie* grupas.
- (315) Noteikumi par līdzdalības atbrīvojumu attiecas uz peļņu, ko viens grupas uzņēmums sadala citam. Pašreizējā gadījumā ar nolēmumu ir apstiprināts ienākumu atbrīvojums no nodokļa *LNG Holding* un *CEF* līmenī, kas ekonomiskā ziņā atbilst summām, kuras atskaitītas kā izdevumi attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* līmenī, tādējādi ļaujot nepiemērot nodokli praktiski visai *LNG Supply* un *GSTM* gūtajai peļņai, izņemot ierobežotu rezervi. Tādējādi ir izveidojusies atskaitījuma un atbrīvojuma situācija, kam, kā norādīts 243. apsvērumā, ir labvēlīga ietekme uz *Engie* nodokļu saistībām Luksemburgā.
- (316) Tāpat atsevišķas juridiskas vienības valsts atbalsta noteikumu piemērošanas nolūkā var uzskatīt par vienu saimniecisku vienību. Šo saimniecisko vienību pēc tam uzskata par attiecīgo uzņēmumu, kas gūst labumu no atbalsta pasākuma. Kā iepriekš norādījusi Eiropas Savienības Tiesa, “konkurences tiesībās ar terminu “uzņēmums” ir jāsaprot saimnieciska vienība (..), pat ja juridiski šo saimniecisko vienību veido vairākas fiziskas vai juridiskas personas”⁽³⁰⁸⁾. Lai noteiktu, vai vairākas vienības veido saimniecisku vienību, Eiropas Savienības Tiesa izvērtē, vai pastāv kontrolējoša daļa vai funkcionālas, ekonomiskas vai organiskas saiknes⁽³⁰⁹⁾. Pašreizējā gadījumā gan uzņēmumu *LNG Holding*, gan uzņēmumu *CEF* pilnībā kontrolē *Engie S.A.*, kas ir *Engie* grupas mātesuzņēmums.
- (317) Tādējādi jebkurš labvēlīgs nodokļu režīms, ko *LNG Holding* un *CEF* piešķirusi Luksemburgas nodokļu administrācija, sniedz ieguvumus ne tikai šīm vienībām, bet arī *Engie* grupai kopumā, nodrošinot papildu finanšu resursus visai grupai. Tāpēc, neraugoties uz to, ka šīs grupas struktūru veido dažādas juridiskās personas un ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi attiecas uz individuālām vienībām piemērojamo nodokļu režīmu, šī grupa ir jāuzskata par vienu saimniecisku vienību, kas gūst labumu no apstrīdētā atbalsta pasākuma⁽³¹⁰⁾.
- (318) Turklāt 317. apsvērumā izdarīto secinājumu pastiprina konstatējumi 6.3. un 6.4. iedaļā, kur Komisija ir noskaidrojusi, ka nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, rada selektīvu priekšrocību *Engie* grupai Luksemburgā 107. panta 1. punkta nozīmē, jo tas ir samazinājis grupas apvienoto nodokļu bāzi minētajā dalībvalstī.

6.7. ATBALSTA SADERĪBA

- (319) Valsts atbalstu uzskata par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja tas atbilst kādai no Līguma 107. panta 2. punktā uzskaitītajām kategorijām, un to var uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu, ja Komisija uzskata, ka tas atbilst kādai no Līguma 107. panta 3. punktā uzskaitītajām kategorijām. Tomēr tieši dalībvalstij, kura piešķir atbalstu, ir pienākums pierādīt, ka piešķirtais atbalsts ir saderīgs ar iekšējo tirgu saskaņā ar Līguma 107. panta 2. vai 3. punktu.

⁽³⁰⁸⁾ Lieta C-170/83 *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, 11. punkts. Sk. arī lietu T-137/02 *Pollmeier Malchow*/Komisija, ECLI:EU:T:2004:304, 50. punktu.

⁽³⁰⁹⁾ Lieta C-480/09 *Acea Electrabel Produzione SpA*/Komisija, ECLI:EU:C:2010:787, 47.–55. punkts; lieta C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA* un citi, ECLI:EU:C:2006:8, 112. punkts.

⁽³¹⁰⁾ Sk. pēc analogijas lietu 323/82 *Intermills*, ECLI:EU:C:1984:345, 11. punktu. Sk. arī apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03 *Belģija un Forum 187*/Komisija, ECLI:EU:C:2005:266, 102. punktu: “Komisija pareizi uzskatīja, ka noteikumi ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanai deva labumu koordinācijas centriem un grupām, pie kurām tie piederēja.”

- (320) Luksemburga saistībā ar valsts atbalstu, ko tā piešķirusi, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nav atsaukusies uz nevienu no šiem saderīguma konstatēšanas pamatojumiem atbilstīgi kādam no šiem valsts atbalsta noteikumiem. Arī *Engie* nav atsaukusies uz šādiem pamatojumiem.
- (321) Turklāt, tā kā nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, atbrīvo *Engie* no nodokļu saistībām, kādas tai pretējā gadījumā būtu jāuzņemas tās parasto darbību ikdienas pārvaldībā, atbalsts, kas piešķirts, pamatojoties uz minētajiem nodokļu nolēmumiem, ir darbības atbalsts. Parasti šādu atbalstu nevar uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu saskaņā ar Līguma 107. panta 3. punktu, jo tas neveicina konkrētu saimniecisko darbību vai konkrētu tautsaimniecības jomu attīstību. Turklāt attiecīgās nodokļu priekšrocības nav ierobežotas laikā, tās nesamazinās un nav samērīgas ar to, kas ir nepieciešams, lai novērstu kādu konkrētu tirgus nepilnību vai sasniegtu vispārējas nozīmes mērķi attiecīgajās jomās. Tāpēc tās nevar uzskatīt par saderīgām.
- (322) Tādējādi valsts atbalsts, ko Luksemburga piešķirusi *Engie* grupai, nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

6.8. ATBALSTA NELIKUMĪBA

- (323) Saskaņā ar Līguma 108. panta 3. punktu dalībvalstīm ir pienākums informēt Komisiju par jebkādiem plāniem piešķirt atbalstu (paziņošanas pienākums), un tās nedrīkst īstenot ierosinātos atbalsta pasākumus, pirms Komisija nav pieņēmusi galīgu lēmumu par attiecīgo atbalstu (nogaidīšanas pienākums).
- (324) Komisija atzīmē, ka Luksemburga neinformēja Komisiju par plāniem piešķirt apstrīdēto atbalsta pasākumu un neievēroja arī Līguma 108. panta 3. punktā noteikto nogaidīšanas pienākumu. Tāpēc saskaņā ar Padomes Regulas (ES) 2015/1589 ⁽³¹¹⁾ 1. panta f) punktu nodokļu režīms, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir nelikumīgs atbalsts, kas īstenots, pārkāpjot Līguma 108. panta 3. punktu.

7. IESPĒJAMĀS PROCEDŪRAS NEATBILSTĪBAS

- (325) Luksemburga apgalvo ⁽³¹²⁾, ka Komisija ir pārkāpusi tās tiesības tikt uzklausi, jo Komisijas izmeklēšana, iespējams, ir mainīta kopš procedūras sākšanas lēmuma pieņemšanas, kā to pierāda 2017. gada 11. decembra vēstule. Kā norādījusi Luksemburga, Komisijai vajadzēja vai nu slēgt notiekošo procedūru un sākt jaunu lietu, vai arī pieņemt lēmumu pagarināt procedūras sākšanas lēmumu, lai sniegtu Luksemburgai iespēju pienācīgi darīt zināmu savu viedokli par Komisijas jauno pavērsienu izmeklēšanā.
- (326) Turklāt *Engie* apgalvo ⁽³¹³⁾, ka ir pārkāptas tās tiesības uz aizstāvību, jo tai netika sniegta iespēja iesniegt savas piezīmes par Komisijas analīzi attiecībā uz citiem Luksemburgas nodokļu nolēmumiem, kas pieņemti laikposmā no 2009. gada līdz 2016. gadam un attiecas uz ZORA vai obligāti apmaināmu aizdevumu nolīgumu esību, kā arī to attiecīgo nodokļu un grāmatvedības uzskaites režīmu.
- (327) Komisija uzskata, ka šajā gadījumā bija pilnībā ievērotas Luksemburgas un *Engie* procesuālās tiesības.
- (328) Komisija norāda, pirmkārt un galvenokārt, ka Komisijas izmeklēšanas joma attiecībā uz valsts atbalstu laikposmā starp procedūras sākšanas lēmumu un šā lēmuma pieņemšanu nav mainījusies. Abi lēmumi attiecas uz tiem pašiem apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, tiem pašiem atbalsta saņēmējiem (*LNG Holding*, *CEF*, kā arī *Engie* grupa) un tām pašām bažām par valsts atbalstu (vai nodokļu režīms, kas piešķirts *LNG Holding*, *CEF* un *Engie* grupai, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, atbilst valsts atbalsta noteikumiem saskaņā ar Līguma 107. panta 1. punktu).
- (329) Procedūras sākšanas lēmumā Komisija puda savas sākotnējās šaubas par to, vai valsts atbalsta noteikumiem atbilst nodokļu režīms, kas piešķirts dažādažām *Engie* grupas vienībām Luksemburgā, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem. Pēc procedūras sākšanas lēmuma tika veikta padziļināta izmeklēšana, lai vērstu Komisijas uzmanību uz faktu un tiesisko aspektu papildu elementiem. Šie elementi var apstiprināt vai kļaidēt

⁽³¹¹⁾ Padomes 2015. gada 13. jūlija Regula (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV L 248, 24.9.2015., 9. lpp.).

⁽³¹²⁾ Sk. Luksemburgas piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 3. lpp.

⁽³¹³⁾ Sk. *Engie* piezīmes par 2017. gada 11. decembra vēstuli, 98.–102. punktu.

Komisijas sākotnējās šaubas, kas izklāstītas procedūras sākšanas lēmumā. Attiecīgi, noslēdzot šo procedūru, Komisijas analīze var būt mainījusies, kas nozīmē, ka galīgais lēmums var kādā ziņā atšķirties no procedūras sākšanas lēmuma, bet šīs atšķirības neietekmē galīgā lēmuma likumību ⁽³¹⁴⁾.

- (330) Komisija turpināja analizēt šo gadījumu tāpēc, ka Luksemburga un *Engie* saistībā ar bažām par valsts atbalstu, ko Komisija bija izteikusi procedūras sākšanas lēmumā, bija iesniegušas rakstiskas piezīmes. Piemēram, Luksemburga administratīvās procedūras ⁽³¹⁵⁾ laikā precizēja, ka pēc *LNG ZORA* daļējās atmaksas, kas notika 2014. gadā, *LNG Luxembourg* izvēlējās neizmantot *LIR* 22.bis panta 2. punktā paredzēto fakultatīvo režīmu, tomēr jebkura ar nodokli apliekamā peļņa, kas izrietēja no *ZORA* konvertēšanas, tika atspoguļota *LNG* nākotnes līgumā kā atbilstoši atskaitāmi zaudējumi. Luksemburga iesniedza nākotnes līgumu tekstu pēc procedūras sākšanas lēmuma 2016. gada 21. novembrī, un *LNG Luxembourg* un *EIL* kā starpniekvienību uzdevumu, kā arī 22.bis panta 2. punkta darbību Luksemburga un *Engie* sīki izskaidroja Komisijai 2017. gada 1. jūnija sanāksmes laikā.
- (331) Tomēr Komisijas veiktās valsts atbalsta izmeklēšanas priekšmets, t. i., nodokļu režīms, ko piemēroja dažādām *Engie* grupas vienībām Luksemburgā, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, nekad netika mainīts kopš procedūras sākšanas lēmuma pieņemšanas. Tas pats attiecas uz Komisijas galvenajām šaubām par apstrīdēto pasākumu atbilstību valsts atbalsta noteikumiem ⁽³¹⁶⁾. Tikai paredzamības nolūkos Komisijas dienesti nosūtīja 2017. gada 11. decembra vēstuli Luksemburgai, kura to pārsūtīja *Engie*.
- (332) Attiecībā uz *Engie* Komisija atgādina, ka tai kā ieinteresētajai personai ir tiesības tikai iesniegt piezīmes, atbildot uz procedūras sākšanas lēmumu, nevis piezīmes par informāciju, ko Luksemburga iesniegusi pēc procedūras sākšanas lēmuma. Tomēr *Engie* tika dota iespēja (ko tā faktiski izmantoja) iesniegt Komisijai savas piezīmes – gan rakstiski, gan mutiski – vairākos gadījumos.
- (333) Attiecīgi Komisija uzskata, ka Luksemburgas un *Engie* procesuālās tiesības šajā gadījumā ir ievērotas.

8. ATGŪŠANA

- (334) Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punktā ir noteikts Komisijas pienākums pieprasīt nelikumīga un nesaderīga atbalsta atgūšanu. Minētais noteikums arī paredz, ka attiecīgajai dalībvalstij jāveic visi nepieciešamie pasākumi, lai atgūtu nelikumīgo atbalstu, kas atzīts par nesaderīgu. Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 2. punktā ir noteikts, ka atbalsts, kas ir jāatgūst, ietver procentus no dienas, kad nelikumīgais atbalsts nodots saņēmēja rīcībā, līdz tā faktiskās atgūšanas dienai. Komisijas Regulā (EK) Nr. 794/2004 ⁽³¹⁷⁾ ir plašāk izklāstītas metodes, kas jāizmanto atgūšanas procentu aprēķināšanai. Visbeidzot, Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 3. punktā ir noteikts, ka "atgūšanu īsteno tūlīt un saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts likumos paredzētajām procedūrām, ja vien tās nodrošina tūlītēju un efektīvu Komisijas lēmuma izpildi".

8.1. JAUNS ATBALSTS

- (335) Saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 1. panta c) punktu "jauns atbalsts" ir jebkurš atbalsts, t. i., atbalsta shēmas un individuāls atbalsts, kas nav pastāvošs atbalsts, tostarp pastāvoša atbalsta grozījumi.
- (336) Saskaņā ar Regulas (ES) 2015/1589 17. pantu uz Komisijas tiesībām atgūt atbalstu attiecas 10 gadu noilguma termiņš. Noilguma termiņš sākas dienā, kad nelikumīgais atbalsts piešķirts saņēmējam vai nu kā individuāls atbalsts, vai arī kā atbalsts saskaņā ar atbalsta shēmu. Visas darbības attiecībā uz nelikumīgu atbalstu, kuras veic Komisija vai dalībvalsts pēc Komisijas lūguma, pārtrauc noilguma termiņu. Pēc katra pārtraukuma noilgums sākas no jauna. Noilguma termiņu pārtrauc uz laiku, kamēr Komisijas lēmumu izskata Eiropas Savienības Tiesas procesā. Visbeidzot, jebkāds atbalsts, attiecībā uz kuru ir beidzies noilguma termiņš, uzskatāms par pastāvošu atbalstu.

⁽³¹⁴⁾ Lieta T-424/05 Itālija/Komisija, ECLI:EU:T:2009:49, 69. punkts, un lietas T-231/06 un T-237/06 Nīderlande un NOS/Komisija, ECLI:EU:T:2010:525, 50. punkts. Sk. arī lietu T-242/12 (SNCF)/Komisija, ECLI:EU:T:2015:1003, 345.–367. punkts.

⁽³¹⁵⁾ Sk. 113. apsvērumu.

⁽³¹⁶⁾ Sk. procedūras sākšanas lēmuma 152., 156., 158. un 160. apsvērumu.

⁽³¹⁷⁾ Komisijas 2004. gada 21. aprīļa Regula (EK) Nr. 794/2004, ar ko īsteno Padomes Regulu (EK) Nr. 659/1999, ar kuru nosaka sīki izstrādātus noteikumus EK līguma 93. panta piemērošanai (OV L 140, 30.4.2004., 1. lpp.).

- (337) Pašreizējā gadījumā apstrīdētos nodokļu nolēmumus pieņēma Luksemburgas nodokļu administrācija, un atbalsts tika piešķirts mazāk nekā 10 gadus pirms datuma, kad Komisija iesniedza Luksemburgai savu pirmo informācijas pieprasījumu par apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem (2015. gada 23. martā ⁽³¹⁸⁾). Tādējādi viss atbalsts, kas piešķirts *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, ir jauns atbalsts.

8.2. NEVIENS VISPĀRĒJS TIESĪBU PRINCIPS NELIEDZ ĪSTENOT ATGŪŠANU

- (338) Regulas (ES) 2015/1589 16. panta 1. punktā ir noteikts, ka Komisija neprasa atbalsta atgūšanu, ja tas būtu pretrunā kādam Savienības tiesību vispārējam principam.

8.2.1. JURIDISKĀ NOTEIKTĪBA UN TIESISKĀ PALĀVĪBA

8.2.1.1. Luksemburgas un *Engie* iesniegtie argumenti

- (339) Luksemburga un *Engie*, izmantojot līdzīgus argumentus, atsaucas uz juridiskās noteiktības un tiesiskās palāvēības principiem, lai novērstu nelikumīgā un nesaderīgā atbalsta atgūšanu.
- (340) Attiecībā uz juridisko noteiktību Luksemburga argumentē, ka šis princips nepieļauj atgūšanu pašreizējā gadījumā, ņemot vērā “valsts atbalsta ietvaros piemēroto nodokļu shēmu analīzes sarežģītību”, kā arī tāpēc, ka Komisija uzspiež savu interpretāciju par Luksemburgas tiesību aktiem ⁽³¹⁹⁾. Luksemburga atsaucas uz savu labticību, piemērojot apstrīdētos nodokļu nolēmumus tādā veidā, kas stingri atbilst tam, kā tā ir konsekventi tos piemērojusi ⁽³²⁰⁾. Tad tā atsaucas ⁽³²¹⁾ uz Komisijas 2013. gada 17. jūlija lēmumiem Spānijas nodokļu līzinga sistēmas ⁽³²²⁾ lietā un lēmumiem 1929. gada kontrolakciju sabiedrību ⁽³²³⁾ un Beļģijas koordinācijas centru lietās ⁽³²⁴⁾ lietās, un argumentē, ka, ņemot vērā minētās lietas, jebkādam negatīvam lēmumam būtu jāstājas spēkā tikai nākotnē pēc pārejas perioda.
- (341) *Engie* arī apgalvo, ka Komisija izmanto inovatīvu pieeju ⁽³²⁵⁾ un ar atpakaļejošu spēku piemēro savu interpretāciju par Luksemburgas nodokļu tiesību aktiem, atkāpjoties no dažiem Luksemburgas nodokļu tiesību aktu principiem (principa par bilances sasaistīšanu ar tirdzniecības bilanci) un neievērojot konsekveni ar atsaucies satvaru, kas definēts Komisijas lēmumā *FIAT* lietā ⁽³²⁶⁾. Tā arī atsaucas uz Komisijas lēmumu par ekonomisko interešu grupām piemērojamo nodokļu shēmu ⁽³²⁷⁾, kurā Komisija ierobežoja atgūšanu, pamatojoties uz to, ka sliktā lietas pārvaldība ir radījusi juridisko nenoteiktību ⁽³²⁸⁾.
- (342) Visbeidzot, Luksemburga ⁽³²⁹⁾ un *Engie* ⁽³³⁰⁾ argumentē, ka atgūšana radītu būtiskas netiešas ekonomiskās ietekmes risku vai būtisku traucējumu risku gan Luksemburgai, gan *Engie*.
- (343) Attiecībā uz tiesiskās palāvēības principu *Engie* atsaucas uz argumentiem un precedentiem, kas līdzīgi tiem, kurus Luksemburga izvirzījusi saistībā ar juridisko noteiktību (Luksemburgas labticība nodokļu nolēmumu piemērošanā un atsaucē uz lēmumiem 1929. gada kontrolakciju sabiedrību un Beļģijas koordinācijas centru lietās) ⁽³³¹⁾. Tā arī apgalvo, ka atgūšanu liedz spriedums *Unicredito* lietā ⁽³³²⁾, kas, kā tiek apgalvots, ļauj uzņēmumam izvēlēties vismazāko nodokļu iespēju attiecībā uz darījumu ⁽³³³⁾.

⁽³¹⁸⁾ Sk. 1. iedaļu attiecībā uz procedūru un 2. iedaļu attiecībā uz termiņu gan nolēmumiem, gan atbalsta piešķiršanai.

⁽³¹⁹⁾ Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 20. lpp.

⁽³²⁰⁾ Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 21. lpp.

⁽³²¹⁾ Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 20. lpp.

⁽³²²⁾ Komisijas 2013. gada 17. jūlija Lēmums 2014/200/ES par valsts atbalstu SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06), ko īstenojusi Spānija noteiktiem finanšu līzinga līgumiem piemērojamais nodokļu režīms, pazīstams arī kā “Spānijas nodokļu līzinga sistēma” (OV L 114, 16.4.2014., 1. lpp.).

⁽³²³⁾ Lēmums 2006/940/EK, 102.–113. apsvērums.

⁽³²⁴⁾ 2003. gada 17. februāra Lēmums 2003/755/EK par Beļģijas īstenoto atbalstu Beļģijā dibinātiem koordinācijas centriem (OV L 282, 30.10.2003., 25. lpp.), 117.–120. apsvērums.

⁽³²⁵⁾ *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 336.–339. punkts.

⁽³²⁶⁾ *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 346. un 349. punkts.

⁽³²⁷⁾ Komisijas 2006. gada 20. decembra Lēmums 2007/256/EK par Francijas ieviesto atbalsta shēmu saskaņā ar Vispārējā nodokļu kodeksa 39. CA pantu – Valsts atbalsts C 46/2004 (ex NN 65/2004) (OV L 112, 30.4.2007., 41. lpp.).

⁽³²⁸⁾ *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 354. punkts.

⁽³²⁹⁾ Luksemburgas piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 21. lpp.

⁽³³⁰⁾ *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 356. punkts.

⁽³³¹⁾ *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 323.–333. punkts.

⁽³³²⁾ Sk. lietu C-148/04 *Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate*, ECLI:EU:C:2005:774, 119. punkts.

⁽³³³⁾ *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 334. punkts.

8.2.1.2. **Novērtējums**

- (344) Lai gan Savienības tiesību aktu vispārējie principi “iedvesmo” visu Savienības tiesisko regulējumu, Tiesa ir sniegusi ļoti ierobežojošu šo principu interpretāciju atgūšanas kontekstā. Juridiskās noteiktības princips ir Savienības tiesību aktu vispārējs princips, kas nosaka noteikumu un to tiesisko seku paredzamību. Saskaņā ar judikatūru juridiskās noteiktības princips neļauj Komisijai uz nenoteiktu laiku kavēties ar savu pilnvaru izmantošanu⁽³³⁴⁾. Eiropas Savienības Tiesa ir arī noteikusi, ka vienīgais iemesls, uz kura pamata izņēmuma gadījumos šo principu drīkst piesaukt, ir gadījumi, kad Komisija acīmredzami nav rīkojusies un savu uzraudzības pilnvaru īstenošanas ietvaros ir nepārprotami pārkāpusi rūpības pienākumu⁽³³⁵⁾.
- (345) Tā kā Luksemburga Komisijai nepaziņoja apstrīdētos nodokļu nolēmumus, un tie arī nebija citādi publiski pieejami, pašreizējā gadījumā Komisija par to esību varēja uzzināt tikai 2015. gada 25. jūnijā, kad Luksemburga atbildēja uz Komisijas 2015. gada 25. marta informācijas pieprasījumu. Tāpēc Komisija savu pilnvaru īstenošanā nav nekādā veidā nepamatoti aizkavējusi vai pārkāpusi savu rūpības pienākumu, lai varētu pamatot šā principa piemērošanu atgūšanas novēršanai.
- (346) Faktam, ka Luksemburga uzskata, ka tā ir labticīgi piemērojusi savus tiesību aktus tādā veidā, kādu tā uzskata par pareizu un atbilstošu tās iepriekšējai praksei, vai ka tā nepiekrīt tam, kā Komisija interpretējusi atsaucē sistēmu, nav nozīmes attiecībā uz pienākumu atgūt atbalstu. Luksemburgas argumenta atzīšana radītu nepieņemamu rezultātu, proti, dalībvalstij, kas konsekventi piešķir nelikumīgu un nesaderīgu atbalstu, nebūtu pienākuma atgūt nekādu šāda atbalsta daļu. Tas arī nozīmētu, ka, lai novērstu atgūšanu, pietiek atsaukties tikai uz faktu, ka atbalsta pasākums ir īstenots atbilstoši dalībvalsts interpretācijai par saviem tiesību aktiem. Šāds secinājums apdraudētu valsts atbalsta noteikumu izpildi attiecībā uz jebkuru atbalsta pasākumu, kas atzīts par nelikumīgu un nesaderīgu, jo atgūšanas pienākumu nevar pamatot ar dalībvalsts nolūku, piešķirot atbalstu, bet tam ir jābūt pamatotam ar attiecīgā atbalsta radītajiem konkurences kropļojumiem. Turklāt Komisijas veiktās nodokļu pasākumu analīzes iespējamā “sarežģītība” nav pieņemams arguments attiecībā uz atgūšanas pienākumu, kas noteikts Regulā (ES) 2015/1589.
- (347) Attiecībā uz iespējamo “jauno pieeju”, uz kuru ir balstīts šis lēmums – Komisija noraida šo apgalvojumu. Komisijas veiktā analīze ir atbilstoša tās iepriekšējiem lēmumiem un Tiesas judikatūrai – selektīvas priekšrocības esība ir novērtēta, pamatojoties uz parastajiem noteikumiem par uzņēmumu peļņas aplikšanu ar nodokli Luksemburgā. Šajā saistībā, lai gan dalībvalstīm ir fiskāla autonomija tiešo nodokļu jomā, ikvienam dalībvalsts pieņemtajam fiskālajam pasākumam ir jāatbilst Savienības valsts atbalsta noteikumiem, kas ir saistoši dalībvalstīm un ir noteicoši attiecībā pret valsts tiesību aktiem⁽³³⁶⁾. Tas, ka Luksemburga vai *Engie*, iespējams, nepiekrīt konkrētu noteikumu interpretācijai vai ka fakti, ar kuriem ir pamatots šis lēmums, atšķiras no faktiem, ar kuriem pamatoti citi iepriekšēji lēmumi, nepada ra Komisijas pieeju par “inovatīvu”. Turklāt, kā jau ir pierādīts, atsaucē satvars, ko Komisija definējusi šajā lēmumā, ir pilnībā atbilstošs tās iepriekšējiem lēmumiem ne tikai *FIAT* lietā, bet arī *Amazon* lietā un Tiesas judikatūrā⁽³³⁷⁾.
- (348) Attiecībā uz tiesiskās palāvēības principu – uz to var atsaukties jebkura persona situācijā, ja kāda Savienības iestāde “ir izraisījusi tās pamatotu attiecīgu paļaušanos”⁽³³⁸⁾. Lai varētu atsaukties uz šo principu, piemēro svarīgus ierobežojumus. Pirmkārt, Tiesa ir norādījusi, ka uz šo principu nevar atsaukties, ja vien persona, kas uz to atsaucas, nav “no iestādes saņēmusi precīzus apgalvojumus”⁽³³⁹⁾. Šādiem apgalvojumiem jābūt Savienības iestāžu sniegtiem⁽³⁴⁰⁾. Otrkārt, dalībvalstis nedrīkst atsaukties uz šo principu gadījumos, kad tās atbalsta pasākumu nav

⁽³³⁴⁾ Lieta C-74/00 *Falck y A. di Bolzano/Komisija*, ECLI:EU:C:2002:524, 140. punkts.

⁽³³⁵⁾ Lieta C-408/04 P *Komisija/Salzgitter*, ECLI:EU:C:2008:236, 100.–107. punkts.

⁽³³⁶⁾ Sk. apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03 *Belģija un Forum 187 ASBL/Komisija*, ECLI:EU:C:2006:416, 81. punktu; apvienotās lietas C-106/09 P un C-107/09 P *Komisija/Gibraltāra valdība un Apvienotā Karaliste*, ECLI:EU:C:2011:732; lietu C-417/10 *3M Italia*, ECLI:EU:C:2012:184, 25. punktu, un rīkojumu lietā C-529/10 *Safilo*, ECLI:EU:C:2012:188, 18. punktu; sk. arī lietu T-538/11 *Belģija/Komisija*, ECLI:EU:T:2015:188, 66. punktu.

⁽³³⁷⁾ Sk. 174. apsvērumu.

⁽³³⁸⁾ Sk. apvienotās lietas C-182/03 un C-217/03 *Belģija un Forum 187/Komisija*, ECLI:EU:C:2005:266, 147. punktu, lietu 265/85 *Van den Bergh en Jurgens un Van Dijk Food Products Lopik/Komisija*, *Recueil* 1987, 1155. lpp., 44. punktu.

⁽³³⁹⁾ Turpat.

⁽³⁴⁰⁾ Sk., piemēram, lietu T-243/09 *FEDECOM/Komisija*, ECLI:EU:T:2012:497, 91. punktu, un tajā citēto judikatūru.

paziņojušas Komisijai ⁽³⁴¹⁾. Treškārt, apgalvojums, ka Komisija nav rīkojusies, nav attiecināms, ja atbalsts nav tai ticis paziņots ⁽³⁴²⁾, tādēļ Komisijas nerīkošanos nevar interpretēt kā pasākuma netiešu atļaušanu, kā rezultātā varētu rasties tiesiskā palāvība ⁽³⁴³⁾. Pašreizējā gadījumā nedz Luksemburga paziņoja Komisijai apstrīdēto nodokļu nolēmumu, nedz arī Komisija sniedza Luksemburgai apgalvojumus, ka apstrīdētie nodokļu nolēmumi nav valsts atbalsts. Tāpēc Luksemburga nevar atsaukties uz tiesiskās palāvības principu.

- (349) Attiecībā uz Luksemburgas un *Engie* atsaukšanos uz Komisijas iepriekšējo lēmumu pieņemšanas praksi juridiskās noteiktības un tiesiskās palāvības kontekstā Komisija vispirms atgādina, ka tās lēmumu pieņemšanas prakse tai nav saistoša ⁽³⁴⁴⁾. Turklāt minētās lietas neapstiprina Luksemburgas un *Engie* argumentus.
- (350) Beļģijas koordinācijas centru lietā Komisija neuzdeva atgūt atbalstu tāpēc, ka tā iepriekšējā lēmumā nebija izteikusi iebildumus saistībā ar Beļģijas shēmu, kurai bija līdzīgas iezīmes. Tāpēc Komisija uzskatīja, ka tās iepriekšējais lēmums par Beļģijas pasākumu rada tiesisko palāvību atbalsta saņēmējiem, kas guva labumu no jaunās shēmas, kuru Komisija toreiz novērtēja. Līdzīgi savā lēmumā par nodokļu shēmu, kas piemērojama ekonomisko interešu grupām, Komisija uzskatīja, ka piešķirtā atbalsta neatgūšanu pamato divi izņēmuma apstākļi – pirmkārt, Komisija bija kavējusies īstenot savas pilnvaras, kad tā sāka izvērtēt shēmu, jo tā nebija ņēmusi vērā vairākas Francijas iesniegtas vēstules, un, otrkārt, shēmas atbalsta saņēmēji bija maldināti par shēmas likumību Komisijas iepriekšējā lēmuma dēļ, kurā līdzīgs pasākums netika atzīts par valsts atbalstu. Tieši šī iepriekšējā lēmuma radītā neskaidrība pamatoja Spānijas nodokļu lizinga sistēmas lietā pieņemto Komisijas lēmumu neatgūt atbalstu, kas piešķirts, pirms ir publicēts lēmums par ekonomisko interešu grupām piemērojamo nodokļu shēmu. Nevienam no šiem apstākļiem nepastāv pašreizējā gadījumā. Nedz Komisija ir būtiski kavējusies, nedz Luksemburga vai *Engie* ir maldinātas ar kādu iepriekšēju Komisijas lēmumu par līdzīgu nodokļu režīmu.
- (351) Vienlīdz bejēdzīga ir atsauce uz 1929. gada kontrolakciju sabiedrību lietu. Minētajā lietā Komisija uzskatīja, ka atbalsts nav atgūstams, ņemot vērā tās esošās atbalsta shēmas raksturu, kas pieņemta 1929. gadā, t. i., pirms Līguma stāšanās spēkā. Tad tā nolēma noteikt pārejas periodu shēmas izbeigšanai, ņemot vērā dažus izņēmuma apstākļus, kādi vienlaikus pastāvēja lietā, proti, īpaši ilgo laikposmu, kurā shēma ir bijusi spēkā (76 gadi), un faktu, ka pasākuma tūlītējai atcelšanai varēja būt salīdzinoši smagas sekas uz nodarbinātību un ekonomikas izaugsmi Luksemburgā, kur darbojās 13 000 no nodokļiem atbrīvotu pārvaldītājsabiedrību, bet ekonomiski aktīvo iedzīvotāju skaits nepārsniedza 110 000 strādājošo. Arī nevienam no šiem apstākļiem nepastāv pašreizējā gadījumā – nedz atbalstu, kas piešķirts šajā lietā, var uzskatīt par esošu atbalstu, nedz arī atbalsta atgūšana no *Engie* var radīt kādas smagas ekonomiskas sekas Luksemburgai. Komisija arī noraida argumentus par atgūšanas smagajām ekonomiskajām sekām *Engie*. Kā Tiesa jau ir spriedusi, atgūšanu nevar ietekmēt ar tā saņēmēja ekonomisko stāvokli saistīti apstākļi ⁽³⁴⁵⁾.
- (352) Atgūšanu neliedz arī Tiesas judikatūra *Unicredito* lietā. Minētais spriedums tikai nosaka, ka atgūšanas posmā valsts iestādes var ņemt vērā izdevīgāku nodokļu režīmu nekā parastais režīms, kas būtu bijis piešķirts saņēmējam “nelikumīgā atbalsta neesamības gadījumā un saskaņā ar valsts tiesību noteikumiem, kas ir saderīgi ar Kopienas

⁽³⁴¹⁾ Sk. apvienotās lietas no C-471/09 P līdz C-473/09 P *Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya* un citi/Komisija, ECLI:EU:C:2011:521, 64. punktu: “Sur ce point, il convient de rappeler qu'un État membre, dont les autorités ont octroyé une aide en violation des règles de procédure prévues à l'Article 88 CE, ne saurait, en principe, invoquer la confiance légitime des bénéficiaires pour se soustraire à l'obligation de prendre les mesures nécessaires en vue de l'exécution d'une décision de la Commission lui ordonnant de récupérer l'aide. Admettre une telle possibilité reviendrait, en effet, à priver les dispositions des Articles 87 CE et 88 CE de tout effet utile, dans la mesure où les autorités nationales pourraient ainsi se fonder sur leur propre comportement illégal pour mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu de ces dispositions du traité CE.” Tāpat sk. arī apvienotās lietas no C-465/09 līdz C-470/09 *Diputación Foral de Vizcaya e.a./Komisija*, ECLI:EU:C:2011:372, 150. punktu, un lietu C-372/97 *Itālija/Komisija*, ECLI:EU:C:2003:275, 112. punktu.

⁽³⁴²⁾ Sk. apvienotās lietas no C-471/09 P līdz C-473/09 P *Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya* un citi/Komisija, ECLI:EU:C:2011:521, 68. punktu. Sk. arī lietu C-183/02 P, *Demesa un Territorio Histórico de Álava/Komisija*, ECLI:EU:C:2004:701, 52. punktu.

⁽³⁴³⁾ Sk. apvienotās lietas no C-471/09 P līdz C-473/09 P *Territorio Histórico de Vizcaya – Diputación Foral de Vizcaya* un citi/Komisija, ECLI:EU:C:2011:521, 76. punktu.

⁽³⁴⁴⁾ Sk. lietu C-138/09 *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, 21. punktu.

⁽³⁴⁵⁾ Lieta C-52/84 *Komisija/Beļģija*, ECLI:EU:C:1986:3, 14. punkts. Judikatūrai, uz kuru atsaucās *Engie* savās piezīmēs šā argumenta pamatošanai (168.–170. apsvērumi), nav nozīmes. Minētie spriedumi ne tikai nav saistīti ar valsts atbalsta atgūšanas lēmumiem (tie attiecas uz to seku ierobežošanu, kādas rada Tiesas spriedumi par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu) – tie tikai apstiprina Komisijas nostāju, ka iespēja ierobežot ES akta ietekmi ir “izņēmuma gadījums” (sk. apvienotās lietas no C-367/93 līdz C-377/93 *Rodens BV*, ECLI:EU:C:1995:261, 43. punktu).

tiesībām”⁽³⁴⁶⁾. Tāpēc fakts, ka uzņēmums var izvēlēties “mazāko nodokļu iespēju” attiecībā uz darījumu vai “izdevīgāku nodokļu režīmu nekā parastā sistēma”, nekādā veidā neliedz īstenot atgūšanu, ja šāda iespēja vai režīms ir nelikumīgais atbalsta pasākums, kas ir Komisijas lēmuma priekšmets.

8.2.2. LABAS PĀRVALDĪBAS PRINCIPS

- (353) *Engie* apgalvo, ka procedūras sākšanas lēmums nav pietiekami argumentēts. Jo īpaši, kā norāda *Engie*, Komisija tikai vienu lēmuma punktu ir veltījusi individuālu pasākumu selektivitātes pieņemuma piemērošanai apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, kā arī apgalvojumam par iespējamu atkāpi no Luksemburgas noteikumiem par tiesību aktu ļaunprātīgu izmantošanu. Šāds argumentācijas trūkums ir labas pārvaldības principa pārkāpums, kas arī liedz atgūšanu⁽³⁴⁷⁾.
- (354) Komisija nevar piekrist, ka jebkādā veidā ir pārkāpts labas pārvaldības princips. Komisija uzzināja par atbalsta pasākumu esību tikai 2015. gada 25. jūnijā, kad Luksemburga atbildēja uz tās 2015. gada 25. marta informācijas pieprasījumu. Tāpēc procedūrā nav bijusi nepamatota kavēšanās.
- (355) Attiecībā uz argumentācijas trūkumu Komisija atgādina, ka procedūras sākšanas lēmumā tikai “apkopo nozīmīgos faktiskos un tiesiskos jautājumus, ietver provizorisku attiecīgā valsts pasākuma novērtējumu, kura mērķis ir noteikt, vai tam ir atbalsta raksturs, un izklāsta iemeslus, kas liek šaubīties par šī pasākuma saderīgumu ar kopējo tirgu”⁽³⁴⁸⁾. Ņemot vērā, ka šis novērtējums ir pagaidu novērtējums, atgūšanu nevar liegt šķietams argumentācijas trūkums procedūras sākšanas lēmumā. Jebkurā gadījumā Komisija atgādina, ka individuālu pasākumu selektivitātes pieņemuma varbūtējā nepietiekamā argumentācija nav efektīvs arguments, jo šis Komisijas lēmums nav balstīts uz šādu pieņēmumu.

8.2.3. VIENLĪDZĪGAS ATTIEKSMES PRINCIPS

- (356) Visbeidzot, *Engie* atsaucas uz vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu, argumentējot, ka atgūšanas lēmums ietekmēs tikai *Engie*, bet ne citus nodokļu maksātājus, kas guvuši labumu no tā paša nodokļu režīma⁽³⁴⁹⁾. Tomēr Tiesa jau ir norādījusi, ka, nosakot, vai konkrēts pakalpojums ir valsts atbalsts, nav nozīmes tam, vai citi uzņēmumi, pat konkurenti, ir saņēmuši valsts atbalstu⁽³⁵⁰⁾. Tā kā atgūšana ir nelikumīga atbalsta loģiskas sekas, šai argumentācijai ir *a fortiori* jāattiecas uz nelikumīga valsts atbalsta atmaksāšanu.
- (357) Visbeidzot, neviens vispārējs tiesību princips neliedz šajā gadījumā īstenot atgūšanu.

8.3. ATGŪŠANAS METODIKA

- (358) Dalībvalsts pienākums atcelt nelikumīgu atbalstu, ko Komisija uzskata par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, ir paredzēts, lai atjaunotu iepriekšējo konkurences situāciju tirgū. Šajā ziņā Eiropas Savienības Tiesa ir noteikusi, ka mērķis ir sasniegts tad, kad atbalsta saņēmējs ir atmaksājis summas, kas tam piešķirtas kā nelikumīgs atbalsts, tādējādi zaudējot priekšrocību, kura tam bija attiecībā pret citiem konkurentiem tirgū, un ir atjaunota attiecīgā situācija, kāda bija pirms atbalsta izmaksāšanas.
- (359) Nevienā Savienības tiesību normā nav noteikts, ka Komisijai, uzdodot atgūt ar iekšējo tirgu nesaderīgu atbalstu, būtu jānorāda precīza atgūstamā atbalsta summa⁽³⁵¹⁾. Pietiek ar to, ka Komisijas lēmumā tiek ietverta informācija, kas ļauj lēmuma adresātam pašam bez grūtībām aprēķināt šo summu⁽³⁵²⁾. Savienības tiesību aktos ir tikai prasīts atgūt nelikumīgu atbalstu, lai atjaunotu *status quo ante* stāvokli, un nodrošināt, ka šāda atmaksa notiek saskaņā ar valsts tiesību aktu noteikumiem⁽³⁵³⁾. Tādējādi Komisija var vien noteikt, ka pastāv pienākums atmaksāt attiecīgo atbalstu, un ļaut valsts iestādēm aprēķināt atmaksājamā atbalsta precīzo summu⁽³⁵⁴⁾.

⁽³⁴⁶⁾ Sk. lietu C-148/04 *Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate*, ECLI:EU:C:2005:774, 119. punktu.

⁽³⁴⁷⁾ *Engie* piezīmes par procedūras sākšanas lēmumu, 358.–367. punkts.

⁽³⁴⁸⁾ Lieta C-194/09 P *Alcoa Trasformazioni*, ECLI:EU:C:2011:497, 102. punkts.

⁽³⁴⁹⁾ *Engie* i par procedūras sākšanas lēmumu, 368.–372. punkts.

⁽³⁵⁰⁾ Lieta T-214/95 *Het Vlaamse Gewest* (Flandrijas reģions)/Komisija, ECLI:EU:T:1998:77, 54. punkts.

⁽³⁵¹⁾ Tomēr “atgūšanas neiespējamības” kontekstā, nevis “atbalsta summas aprēķināšanas sarežģītības” kontekstā.

⁽³⁵²⁾ Sk. lietu C-441/06 *Komisija/Frāncija*, EU:C:2007:616, 29. punktu un tajā citēto judikatūru.

⁽³⁵³⁾ Apvienotās lietas T-427/04 un T-17/05 *Frāncija un France Telecom/Komisija*, ECLI:EU:T:2009:474, 297. punkts.

⁽³⁵⁴⁾ Apvienotās lietas T-427/04 un T-17/05 *Frāncija un France Telecom/Komisija*, ECLI:EU:T:2009:474, 299. punkts.

- (360) Saistībā ar nelikumīgu valsts atbalstu nodokļu pasākumu veidā atgūstamā summa būtu jāaprēķina, balstoties uz faktiski samaksāto nodokļu salīdzinājumu ar summu, kura būtu bijusi jāmaksā, ja nebūtu pieņemti apstrīdētie nodokļu nolēmumi. Šo abu vērtību starpība ir saņēmējam piešķirtais atbalsts, kas ir jāatgūst pilnā apmērā.
- (361) Kā paskaidrots 6. iedaļā, atbalstu, kas piešķirts, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, būtībā veido līdzdalības atbrīvojuma piemērošana *LNG Holding* un *CEF* līmenī ienākumiem, kuri ekonomiskā ziņā atbilst summām, kas atskaitītas kā izdevumi attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* līmenī⁽³⁵⁵⁾. Šādā veidā vienlaikus piemērojot atbrīvojumu un atskaitījumu vienām un tām pašām summām, praktiski visa *LNG Supply* un *GSTM* gūtā peļņa ir atbrīvota no nodokļa. Tāpēc šī priekšrocība faktiski īstenojas brīdī, kad *LNG Holding* un *CEF* līmenī piemēro līdzdalības atbrīvojumu ienākumiem, kas atbilst *ZORA* pieaugumam, kurš iepriekš ticis atskaitīts attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM* līmenī. Šajā saistībā Komisija atzīmē, ka līdz 2016. gada 31. decembrim⁽³⁵⁶⁾ *GSTM ZORA* vēl nebija konvertēts *GSTM* akcijās, kas nozīmē, ka attiecībā uz šo darījumu līdzdalības atbrīvojums vēl nebija piemērots. Tādējādi atbalsts, kas piešķirts, pamatojoties uz *GSTM* nodokļu nolēmumiem, vēl nav īstenojies, un tāpēc nav atgūstamu summu (izņemot, ja *GSTM ZORA* būtu konvertēts *GSTM* akcijās, šādas akcijas būtu atceltas vai pārdotas un atbilstošajai peļņai būtu piemērots līdzdalības atbrīvojums laikposmā no 2016. gada 31. decembra līdz šā lēmuma datumam).
- (362) Turpretī *LNG ZORA* tika daļēji konvertēts 2014. gadā, un *LNG Supply* akcijas, ko konvertēšanas brīdī saņēma *LNG Holding*, tajā pašā gadā tika atceltas, radot *LNG Holding* ienākumus 506,2 miljonu USD apmērā. Piemērojot līdzdalības atbrīvojumu, šie ienākumi netika aplikti ar nodokli. Šī summa atbilst izdevumiem, kas atskaitīti kā *ZORA* pieaugums *LNG Supply* līmenī.
- (363) Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, atgūstamā summa būtu jānosaka: pirmkārt, ņemot vērā visus ienākumus, kas reģistrēti *LNG Holding* nodokļu deklarācijās un atbilst konvertētajam *ZORA* pieaugumam, kurš iepriekš atskaitīts *LNG Supply* līmenī⁽³⁵⁷⁾, un, otrkārt, iegūtajai summai piemērojot Luksemburgas parastos uzņēmumu peļņas nodokļu noteikumus, ietverot standarta uzņēmumu ienākuma nodokli, pašvaldības nodokli, papildnodokļus un mantas nodokli. Rezultātā iegūtā summa ir atgūstamais atbalsts, lai novērstu selektīvo priekšrocību, ko Luksemburga piešķirusi, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem. Komisija atzīmē, ka līdz 2016. fiskālajam gadam ieskaitot, ienākumu summa, kas reģistrēta *LNG Holding* nodokļu deklarācijās un atbilst konvertētajam *ZORA* pieaugumam, kurš atskaitīts *LNG Supply* līmenī, bija 506,2 miljoni USD, kas piešķirti 2014. fiskālajā gadā⁽³⁵⁸⁾.
- (364) Attiecībā uz *CEF* gadījumā, ja līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai kāda atbalsta summa ir īstenojusies, *GSTM ZORA* (pilnībā vai daļēji) konvertējot *GSTM* akcijās, tās atceļot vai pārdodot un vēlāk piemērojot līdzdalības atbrīvojumu *CEF* nodokļu deklarācijās, būtu jāpiemēro 363. apsvērumā izklāstītā metodika. Tas pats attiecas uz jebkuru papildu atbalstu, kas piešķirts *LNG Holding* līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai, veicot *LNG ZORA* turpmāku konvertēšanu, atceļot vai pārdodot atbilstošās *LNG Supply* akcijas un piemērojot līdzdalības atbrīvojumu *LNG Holding* nodokļu deklarācijās.

8.4. VIENĪBA, NO KURAS JĀATGŪST ATBALSTS

- (365) Ņemot vērā 6.6. un 8.3. iedaļā izklāstītos apsvērumus, Komisija uzskata, ka Luksemburgai nelikumīgais un nesaderīgais atbalsts, kas jau ir īstenojies, visupirms būtu jāatgūst no *LNG Holding*⁽³⁵⁹⁾. Ja *LNG Holding* nespēj atmaksāt apstrīdētā nodokļu nolēmuma rezultātā saņemtā atbalsta pilnu summu, Luksemburgai būtu jāmaksā atlikušās summas jāatgūst no *Engie S.A.* vai/un jebkura tās tiesību pārņēmēja, vai grupas uzņēmumiem, jo tieši šī vienība kontrolē *Engie* grupu, kas ir viena saimnieciskā vienība, kura gūst labumu no atbalsta. Tādējādi tiktu novērsta nepamatotā priekšrocība, kas piešķirta, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem, un, pateicoties atgūšanai, atjaunota tirgū iepriekš pastāvošā situācija.

⁽³⁵⁵⁾ Jo īpaši sk. 157., 192. un 241. apsvērumu.

⁽³⁵⁶⁾ Visjaunāko Luksemburgas iesniegto *GSTM* finanšu pārskatu datums.

⁽³⁵⁷⁾ Šajā saistībā nav nozīmes tam, ka šie ienākumi tiesību aktos paredzētajos *LNG Holding* finanšu pārskatos vai nodokļu deklarācijās kvalificēti par "kapitāla pieaugumu", "dividendēm" vai citādi.

⁽³⁵⁸⁾ Sk. 57. apsvērumu.

⁽³⁵⁹⁾ Arī attiecībā uz *GSTM*, ja jebkāda atbalsta summa ir īstenojusies līdz šā lēmuma pieņemšanas datumam.

9. LĒMUMA IZPILDES UZRAUDZĪBA

- (366) Kā paskaidrots 6.2. iedaļā, tieši līdzdalības atbrīvojuma piemērošana *LNG Holding* un *CEF* līmenī ienākumiem, kas ekonomiskā ziņā atbilst summām, kuras atskaitītas kā izdevumi *LNG Supply* un *GSTM* līmenī (*ZORA* pieaugums), ir tā, kas rada nepamatotu priekšrocību un praktiski veido atbalstu, kuru Luksemburga piešķirusi, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem. Komisija neapšaubā visas *Engie* izveidotās abu darījumdarbības veidu nodošanai paredzētās struktūras likumību kā tādu atbilstoši Luksemburgas nodokļu tiesību aktiem. Tā tikai iebilst pret šīs struktūras praktiskajām sekām attiecībā uz *Engie* grupas kopējām nodokļu saistībām, proti, pret to, ka praktiski visa *LNG Supply* un *GSTM* gūtā peļņa būtībā netiek aplikta ar nodokli. Komisija konkrēti prasa, lai Luksemburga *inter alia* nepiemēro līdzdalības atbrīvojumu pārvaldītāju uzņēmumu līmenī visiem ienākumiem, kas atbilst summām, kuras iepriekš atskaitītas no meitasuzņēmumu nodokļu bāzes.
- (367) Tā kā *ZORA* nolīgumu termiņi beigsies 2024. un 2026. gadā ⁽³⁶⁰⁾, liela daļa priekšrocības, kas piešķirta *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nolēmumiem, faktiski īstenosies nākotnē atkarībā no *Engie* izdarītajām izvēlēm attiecībā uz *ZORA* konvertēšanu *LNG Supply* un *GSTM* akcijās un to vēlāku atcelšanu vai pārdošanu. Šā iemesla dēļ Komisija uzskata, ka papildus pienākumam atgūt atbalstu, kas jau ir īstenojies, kā izklāstīts 8. iedaļā, Luksemburga nedrīkst apstiprināt līdzdalības atbrīvojuma piemērošanu *LNG Holding* un *CEF* līmenī ienākumiem, kas atbilst *ZORA* pieaugumam, kuru jau ir atskaitījuši attiecīgi *LNG Supply* un *GSTM*, neatkarīgi no tā, vai tas notiek *ZORA* nolīgumu termiņu beigu datumos 2024. un 2026. gadā, agrāk vai pat pēc 2026. gada ⁽³⁶¹⁾.
- (368) Tā kā liela daļa atbalsta, kas piešķirts *Engie*, vēl nav īstenojusies, un lai nodrošinātu, ka tas nenotiek nākotnē, Komisijai būs jāsaņem no Luksemburgas *inter alia* nodokļu deklarācijas, tiesību aktos paredzētie finanšu pārskati un galīgie nodokļu aprēķini par šādām *Engie* grupas vienībām: *Engie LNG Supply, S.A.*, *Engie Treasury Management S.à.r.l.*, *Engie LNG Holding S.à.r.l.*, *Engie Invest International S.A.* (ieskaitot nodokļu deklarācijas un nodokļu aprēķinus atbilstoši fiskālās apvienības režīmam), ⁽³⁶²⁾ *Engie LNG (Luxembourg) S.à.r.l.* un *Electrabel Invest Luxembourg S.A.* Komisijai būs arī jāsaņem visi jaunie nodokļu nolēmumi, ko Luksemburga pieņems par labu iepriekš uzskaitītajām vienībām vai jebkurām citām *Engie* grupas vienībām attiecībā uz nodokļu režīmu, ko piemēro apstrīdētajos nodokļu nolēmumos norādītajām *Engie* izveidotajām struktūrām. Šī informācija ir vajadzīga, lai nodrošinātu šā lēmuma nepārtrauktu izpildi laika gaitā. Tad Komisija patiešām attiecībā uz katru finanšu gadu pārliecināsies, vai *inter alia* netiek piemērots līdzdalības atbrīvojums *Engie LNG Holding S.à.r.l.* un *Engie Invest International S.A.* līmenī ienākumiem, kas atbilst *ZORA* pieaugumam, kurš atskaitīts attiecīgi *Engie LNG Supply, S.A.* un *Engie Treasury Management S.à.r.l.* līmenī. Šis uzraudzības pienākums nav atkarīgs no tā, vai 22. apsvērumā aprakstītais ierosinātais darījums tiek pabeigts vai ne, t. i., vai *Engie LNG Supply, S.A.* mātesuzņēmums pieder pie *Engie* grupas vai *Total* grupas. Turklāt, ja *Engie* izlemj pārskatīt apstrīdētajos nodokļu nolēmumos noteiktās struktūras, Luksemburga informē Komisiju par attiecīgajām izmaiņām un to ietekmi uz *Engie* grupas kopējām nodokļu saistībām Luksemburgā. Šajā apsvērumā noteiktie pienākumi ir spēkā, līdz *LNG Supply* un *GSTM* akcijas ir pilnībā konvertētas un vēlāk atceltas vai pārdotas.

10. SECINĀJUMS

- (369) Nobeigumā Komisija secina, ka Luksemburga, pārkāpjot Līguma 107. panta 1. punktu un 108. panta 3. punktu, ir nelikumīgi piešķirusi valsts atbalstu *Engie*, pamatojoties uz apstrīdētajiem nodokļu nolēmumiem. Luksemburgai atbilstoši Regulas (ES) 2015/1589 16. pantam ir jāatgūst minētais valsts atbalsts no *LNG Holding*, vai arī, ja *LNG Holding* neatmaksā visu atbalsta summu, tai ir jāatgūst no *Engie S.A.* vai jebkura tās tiesību pārnēmēja, vai grupas uzņēmumiem atlikusī atbalsta summa. Luksemburga arī nodrošina, ka apstrīdētajos nodokļu nolēmumos noteiktā nodokļu režīma rezultātā *Engie* vai jebkuram tās uzņēmumam nākotnē netiek piešķirts papildu atbalsts. Attiecīgi Komisija

IR PIEŅĒMUSI ŠO LĒMUMU.

1. pants

Valsts atbalsts, kas piešķirts par labu *Engie S.A.* un visiem *Engie S.A.* tieši vai netieši kontrolētajiem uzņēmumiem, pamatojoties uz nodokļu nolēmumu, kuru Luksemburgas nodokļu administrācija pieņēmusi 2008. gada 9. septembrī un

⁽³⁶⁰⁾ Sk. 34. un 61. apsvērumu.

⁽³⁶¹⁾ Praksē tas nozīmē, ka Luksemburga nedrīkst veikt nekādu nodokļu aprēķinu par *LNG Holding* un *CEF*, ja tā apstiprina līdzdalības atbrīvojumu atbilstoši šiem nosacījumiem.

⁽³⁶²⁾ Šie ir attiecīgo uzņēmumu jaunie nosaukumi – sk. 4., 5., 16. un 20. zemsvītras piezīmi

kurš grozīts un papildināts ar 2008. gada 30. septembra, 2009. gada 3. marta, 2012. gada 9. marta un 2014. gada 13. marta nodokļu nolēmumiem, un pamatojoties uz nodokļu nolēmumu, kuru Luksemburgas nodokļu administrācija pieņēmusi 2010. gada 9. februārī un kurš papildināts ar 2012. gada 15. jūnija nodokļu nolēmumu, ko Luksemburga nelikumīgi ieviesusi, pārkāpjot Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta 3. punktu, nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

2. pants

1. Luksemburga atgūst 1. pantā minēto nesaderīgo un nelikumīgo atbalstu no *Engie LNG Holding S.à.r.l.*
2. Visas summas, kas nav atgūstamas no *Engie LNG Holding S.à.r.l.* pēc iepriekšējā punktā minētās atgūšanas, atgūst no *Engie S.A.* vai/un jebkura tās tiesību pārņēmēja, vai grupas uzņēmumiem.
3. Atgūstamajās summās iekļauj procentus, ko aprēķina no dienas, kad attiecīgās summas nodotas saņēmēju rīcībā, līdz to faktiskajai atgūšanai.
4. Procentus aprēķina gan parāda pamatsummai, gan procentiem saskaņā ar Regulas (EK) Nr. 794/2004 V nodaļu.
5. Luksemburga izbeidz 1. pantā minētā atbalsta pasākuma piešķiršanu, sākot no šā lēmuma pieņemšanas dienas.

3. pants

1. Atbalstu, kas piešķirts saskaņā ar 1. pantā minētajiem pasākumiem, atgūst nekavējoties un faktiski.
2. Luksemburgas pienākums ir nodrošināt šā lēmuma īstenošanu četru mēnešu laikā pēc tā paziņošanas.

4. pants

1. Divu mēnešu laikā pēc šā lēmuma paziņošanas Luksemburga iesniedz informāciju par metodiku, kas izmantota precīzas atbalsta summas aprēķināšanai.
2. Luksemburga informē Komisiju par šā lēmuma izpildei pieņemto valsts pasākumu īstenošanas gaitu, līdz saskaņā ar 1. pantā minētajiem pasākumiem piešķirtais atbalsts ir atgūts. Tā pēc Komisijas vienkārša pieprasījuma nekavējoties iesniedz informāciju par šā lēmuma izpildei jau veiktajiem un iecerētajiem pasākumiem.

5. pants

Šis lēmums ir adresēts Luksemburgas Lielhercogistei.

Briselē, 2018. gada 20. jūnijā

Komisijas vārdā –
Komisijas locekle
Margrethe VESTAGER