Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. září 2021 *

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Režim podpory zavedený Belgickým královstvím – Osvobození nadměrného zisku od daně – Daňové rozhodnutí *(tax ruling)* – Ustálená správní praxe – Nařízení (EU) 2015/1589 – Článek 1 písm. d) – Pojem ‚režim podpory' – Pojem ‚akt' – Pojem ‚další prováděcí opatření' – Definice příjemců ‚obecným nebo abstraktním způsobem' – Vedlejší kasační opravný prostředek – Přípustnost – Daňová autonomie členských států"

Ve věci C-337/19 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podaný dne 24. dubna 2019,

Evropská komise, zastoupená P.-J. Loewenthalem a F. Tomat, jako zmocněnci,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

přičemž dalšími účastníky řízení jsou:

Belgické království, zastoupené J.-C. Halleuxem, C. Pochet a M. Jacobs, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. Segura a M. Clayton, avocates,

Magnetrol International, se sídlem v Zele (Belgie), původně zastoupená H. Gilliamsem a L. Goossens, advocaten,

žalobci v prvním stupni,

Soudal NV, se sídlem v Turnhoutu (Belgie),

Esko-Graphics BVBA, se sídlem v Gentu (Belgie),

zastoupené H. Viaenem, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, se sídlem v Meeru (Belgie), zastoupená T. Verstraetenem a C. Docclo, avocats, jakož i N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, se sídlem v Bruselu (Belgie),

Ampar BVBA, se sídlem v Lovani (Belgie),

* Jednací jazyk: angličtina.

Atlas Copco Airpower NV, se sídlem v Antverpách (Belgie),

Atlas Copco AB, se sídlem v Nacka (Švédsko),

zastoupené A. von Boninem, Rechtsanwalt, W. O. Brouwerem a A. Pliego Seliem, advocaten, jakož i A. Haeltermanem, avocat,

Wabco Europe BVBA, se sídlem v Bruselu, zastoupená E. Righini a L. Villanim, avvocati, S. Völckerem, Rechtsanwalt, jakož i A. Papadimitriouem, avocat,

Celio International NV, se sídlem v Bruselu, zastoupená H. Gilliamsem a L. Goossens, advocaten,

vedlejší účastnice řízení o kasačním opravném prostředku,

Irsko,

vedlejší účastník v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení M. Vilaras, předseda senátu, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin a K. Jürimäe (zpravodajka), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Longar, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. září 2020,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. prosince 2020,

vydává tento

Rozsudek

1 V rámci kasačního opravného prostředku se Evropská komise domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 14. února 2019, Belgie a Magnetrol International v. Komise (T-131/16 a T-263/16, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2019:91), kterým Tribunál zrušil rozhodnutí Komise (EU) 2016/1699 ze dne 11. ledna 2016 o režimu státní podpory v podobě osvobození nadměrného zisku od daně SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Belgií (Úř. věst. 2016, L 260, s. 61, dále jen „sporné rozhodnutí“).

2 V rámci vedlejšího kasačního opravného prostředku se Belgické království domáhá částečného zrušení napadeného rozsudku v rozsahu, v němž jím Tribunál zamítl první žalobní důvod směřující ke zrušení.

Právní rámec

3 Článek 1 písm. d) nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), zní:

„Pro účely tohoto nařízení se použijí tyto definice:

[…]

d) ‚režimem podpory' se rozumí jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky definované aktem obecným nebo abstraktním způsobem, a dále akt, na jehož základě může být na neurčitou dobu a/nebo na neurčitou částku poskytnuta pro jeden nebo několik podniků podpora, která není spojena se zvláštním projektem".

4 Článek 1 písm. e) tohoto nařízení definuje „jednotlivou podporu" jako „podpor[u], která není poskytnuta na základě režimu podpory nebo která je poskytnuta na základě režimu podpory, ale musí být oznámena".

Skutečnosti předcházející sporu a sporné rozhodnutí

5 Skutkový základ sporu vylíčil Tribunál v bodech 1 až 28 napadeného rozsudku. Pro potřeby tohoto řízení ho lze shrnout následovně.

Belgické právo

CIR 92

6 V Belgii jsou pravidla týkající se zdanění příjmů kodifikována v code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o daních z příjmů z roku 1992, dále jen „CIR 92"). Podle čl. 1 odst. 1 CIR 92 se jako daň z příjmu zavádí mimo jiné i daň z celkového příjmu společností-rezidentů, nazvaná „korporační daň".

7 Pokud jde konkrétně o základ korporační daně, článek 185 CIR 92 stanoví, že společnosti podléhají dani z celkové částky svého zisku, včetně rozdělených dividend.

Zákon ze dne 24. prosince 2002

8 Článek 20 loi du 24 décembre 2002, modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (zákon ze dne 24. prosince 2002, jímž se mění režim obchodních společností v oblasti daní z příjmů a zavádí systém daňového rozhodnutí) (*Moniteur belge* ze dne 31. prosince 2002, s. 58815) (dále jen „zákon ze dne 24. prosince 2002"), stanoví, že service public fédéral Finances (SPF Finances) (finanční útvar federální veřejné správy) „rozhoduje prostřednictvím daňového rozhodnutí o každé žádosti o uplatnění daňových právních předpisů". Kromě toho se pojmem „daňové rozhodnutí" rozumí právní akt, kterým finanční útvar federální veřejné správy stanoví v souladu

s platnými ustanoveními, jakým způsobem se zákon uplatní na určitou situaci nebo na konkrétní transakci, která dosud nevedla k důsledkům na daňové úrovni. Dále je uvedeno, že daňové rozhodnutí nesmí vést k osvobození od daně nebo k jejímu snížení.

9 Článek 22 zákona ze dne 24. prosince 2002 stanoví, že daňové rozhodnutí nelze vydat zejména v případě, kdy se žádost týká stejných situací nebo transakcí, které již na daňové úrovni ve vztahu k žadateli vyvolaly důsledky.

10 Mimoto článek 23 zákona ze dne 24. prosince 2002 stanoví, že s výjimkou případů, kdy je to odůvodněno předmětem žádosti, je daňové rozhodnutí vydáno na období, které nesmí přesáhnout pět let.

Zákon ze dne 21. června 2004

11 Zákonem loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (zákon ze dne 21. června 2004, jímž se mění zákon o daních z příjmů z roku 1992 a zákon ze dne 24. prosince 2002, jímž se mění režim obchodních společností v oblasti daní z příjmů a zavádí systém daňového rozhodnutí) (*Moniteur belge* ze dne 9. července 2004) (dále jen „zákon ze dne 21. června 2004“) zavedlo Belgické království nová daňová ustanovení týkající se přeshraničních transakcí subjektů spojených v rámci nadnárodní skupiny, která stanovila zejména opravu zdanitelného zisku, nazvanou „vyrovnávací úprava“.

– *Důvodová zpráva*

12 Podle důvodové zprávy obsažené v návrhu zákona předloženém belgickou vládou Poslanecké sněmovně (Belgie) má tento zákon za cíl upravit CIR 92 tak, aby výslovně obsahoval zásadu obvyklých tržních podmínek, obecně přijímanou na mezinárodní úrovni. Dále má pozměnit zákon ze dne 24. prosince 2002 s cílem poskytnout útvaru vydávajícímu daňová rozhodnutí pravomoc k přijímání takových rozhodnutí. Zásada obvyklých tržních podmínek byla do belgických daňových právních předpisů zavedena vložením odstavce 2 do článku 185 CIR 92, který vychází ze znění článku 9 vzorové úmluvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o daních z příjmu a majetku. Cílem čl. 185 odst. 2 CIR 92 je zajistit, aby zdanitelný základ společností, které v Belgii podléhají předmětné dani, mohl být upraven prostřednictvím oprav zisků plynoucích z přeshraničních transakcí uvnitř skupiny v případě, že uplatňované převodní ceny neodrážejí tržní mechanismy a zásadu obvyklých tržních podmínek. Kromě toho je pojem „vhodná úprava“ uvedený v čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 odůvodněn cílem zabránit dvojímu zdanění nebo ho odstranit. Dále je uvedeno, že tato úprava se musí provádět případ od případu na základě dostupných důkazů, které jsou poskytnuty zejména daňovým poplatníkem, a že je namístě provést vyrovnávací úpravu pouze tehdy, pokud mají belgické daňové orgány za to, že primární úprava provedená v jiném státě je odůvodněná, pokud jde o její podstatu a její výši.

– *Článek 185 odst. 2 CIR 92*

13 Článek 185 odst. 2 CIR 92 stanoví:

„[…] [V] případě dvou společností, které jsou součástí nadnárodní skupiny spojených společností, a pokud jde o jejich vzájemné přeshraniční vztahy:

a) když jsou obě společnosti ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány dohodnutými či uloženými podmínkami, které se liší od podmínek, na nichž by se dohodly nezávislé společnosti, zisk, který by bez těchto podmínek bývala vytvořila jedna z těchto společností, ale kvůli těmto podmínkám ho nedosáhla, lze zahrnout do zisku této společnosti;

b) když je do zisku jedné společnosti převzat zisk, který je zároveň převzat do zisku druhé společnosti, a když takto zahrnutý zisk je zisk, který by býval byl vytvořen touto druhou společností, pokud by podmínky, na nichž se obě společnosti dohodly, byly podmínkami, na nichž by se dohodly nezávislé společnosti, upravuje se zisk první společnosti vhodným způsobem.“

Správní oběžník ze dne 4. července 2006

14 Úředníkům všeobecné daňové správy (Belgie) byl jménem ministra financí zaslán circulaire du 4 juillet 2006 sur l’application du principe de pleine concurrence (oběžník ze dne 4. července 2006 o uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek) (dále jen „správní oběžník ze dne 4. července 2006“), a to zejména s cílem objasnit vložení odstavce 2 do článku 185 CIR 92 a odpovídající úpravu tohoto zákona. Ve správním oběžníku ze dne 4. července 2006 je zdůrazněno, že cílem těchto změn, které vstoupily v platnost dne 19. července 2004, je provést do belgického daňového práva zásadu obvyklých tržních podmínek a že tyto změny představují právní základ, který s ohledem na uvedenou zásadu umožňuje upravit zdanitelný zisk vyplývající z přeshraničních vztahů uvnitř skupiny mezi spojenými společnostmi, které jsou součástí nadnárodní skupiny.

15 Správní oběžník ze dne 4. července 2006 v této souvislosti uvádí, že úprava směrem nahoru stanovená v čl. 185 odst. 2 písm. a) CIR 92 umožňuje zvýšení zisků společnosti-rezidenta, která je součástí nadnárodní skupiny, tak aby zahrnovaly zisk, kterého by společnost-rezident bývala dosáhla při dané transakci v kontextu obvyklých tržních podmínek.

16 Správní oběžník ze dne 4. července 2006 dále uvádí, že vyrovnávací úprava směrem dolů, stanovená v čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, má za cíl zabránit dvojímu zdanění nebo ho odstranit. Je v něm uvedeno, že pro tento účel nelze stanovit žádné kritérium, jelikož tato úprava se musí provádět případ od případu na základě dostupných důkazů, které jsou poskytnuty zejména daňovým poplatníkem. Mimoto je poukázáno na to, že je namístě provést vyrovnávací úpravu pouze tehdy, pokud mají belgické daňové orgány nebo útvar vydávající daňová rozhodnutí za to, že je úprava odůvodněná, pokud jde o její podstatu a její výši. Kromě toho je v něm upřesněno, že čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 se nepoužije, jestliže je zisk dosažený v partnerském státě zvýšen tak, že je vyšší než zisk, který by byl dosažen při použití zásady obvyklých tržních podmínek.

Odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92

17 Dne 13. dubna 2005 ministr financí v odpovědi na parlamentní otázky ohledně osvobození nadměrného zisku od daně nejprve potvrdil, že se čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 týká situace, v níž bylo přijato daňové rozhodnutí ohledně metody, jejímž cílem je dosažení zisku za obvyklých tržních podmínek. Dále potvrdil, že při stanovování belgického zdanitelného zisku nesmí být zohledněny zisky obsažené v belgických finančních zprávách mezinárodní skupiny působící v Belgii, které překračují zisk dosažený za obvyklých tržních podmínek. Konečně potvrdil stanovisko, podle kterého belgickým daňovým orgánům nepřísluší určit, které zahraniční podniky mají tento dodatečný zisk převzít do svého zisku.

18 Dne 11. dubna 2007 ministr financí v odpovědi na novou sérii parlamentních otázek týkajících se uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. a) a b) CIR 92 uvedl, že v této fázi byly přijaty pouze žádosti o úpravu směrem dolů. Kromě toho upřesnil, že pro určení metody stanovení zisku za obvyklých tržních podmínek u belgického subjektu jsou v rámci daňových rozhodnutí zohledněny funkce, které jsou vykonávány, rizika, která jsou převzata, a aktiva, která jsou určena k činnostem, které dosud neměly v Belgii daňový dopad. Zisk prokázaný v Belgii na základě belgických finančních zpráv nadnárodní skupiny, který překračuje zisk dosažený za obvyklých tržních podmínek, tak nesmí být zahrnut do zisku zdanitelného v Belgii. Konečně ministr financí uvedl, že jelikož belgické daňové správě nepřísluší určovat, kterým zahraničním společnostem by měl být dodatečný zisk přiřazen, není v tomto ohledu možná výměna informací se zahraničními daňovými správami.

19 A nakonec dne 6. ledna 2015 ministr financí potvrdil, že zásadou, která byla základem pro daňová rozhodnutí, bylo zdanit zisk, který odpovídal zisku dosaženému dotčeným podnikem za obvyklých tržních podmínek, a potvrdil platnost odpovědí, které poskytl jeho předchůdce dne 11. dubna 2007, pokud jde o skutečnost, že belgické daňové správě nepříslušelo rozhodnutí, které zahraniční společnosti má být přiřazen nadměrný zisk nezdaněný v Belgii.

Sporné rozhodnutí

20 Komise ve sporném rozhodnutí konstatovala, že osvobození od daně, která Belgické království přiznalo v daňových rozhodnutích založených na čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, představují režim podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, který je neslučitelný s vnitřním trhem a byl zaveden v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU. Komise nařídila, aby příjemci, jejichž konečný seznam mělo Belgické království vypracovat později, takto poskytnuté podpory navrátili.

21 Co se v prvé řadě týče posouzení podpory (body 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí), Komise měla za to, že dotčené opatření představuje režim podpory založený na čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, jak jej uplatňují belgické daňové orgány. Toto uplatňování bylo vysvětleno v důvodové zprávě k zákonu ze dne 21. června 2004, ve správním oběžníku ze dne 4. července 2006 a v odpovědích ministra financí na parlamentní otázky týkající se uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Tyto akty představovaly podle Komise základ pro přiznání dotčených osvobození od daně. Kromě toho měla Komise za to, že tato osvobození od daně byla přiznána bez nutnosti přijímat k základním aktům prováděcí opatření, jelikož daňová rozhodnutí představovala pouze technická prováděcí pravidla dotčeného režimu. Komise kromě toho uvedla, že příjemci dotčeného osvobození od daně byli v aktech, která jsou základem tohoto režimu, vymezeni „obecným a abstraktním způsobem“. Tyto akty se totiž týkaly subjektů, které byly součástí nadnárodní skupiny společností.

22 Pokud jde ve druhé řadě o podmínky použití čl. 107 odst. 1 SFEU (body 111 až 117 odůvodnění sporného rozhodnutí), Komise zaprvé uvedla, že osvobození nadměrného zisku od daně je zásahem státu, který je tomuto státu přičitatelný, a vede ke ztrátě státních prostředků, jelikož má za následek snížení daně, kterou v Belgii odvádějí podniky, jež mají z dotčeného režimu prospěch. Zadruhé měla za to, že tento režim může ovlivnit obchod mezi členskými státy, jelikož z něj měly prospěch nadnárodní společnosti, které vykonávaly činnosti v několika členských státech. Zatřetí Komise zdůraznila, že uvedený režim osvobozuje podniky, které z něj mají prospěch, od nákladů, které by měly běžně nést, a v důsledku toho narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž posílením finančního postavení těchto podniků. Začtvrté měla Komise za to, že dotčený režim poskytuje belgickým subjektům selektivní výhodu, jelikož z něj mohou mít prospěch jen ty nadnárodní skupiny podniků, jichž jsou tyto subjekty součástí.

23 Ve třetí řadě Komise konstatovala, že dotčená opatření představují provozní podpory, a jsou tudíž neslučitelná s vnitřním trhem. Kromě toho uvedla, že jelikož tato opatření nebyla Komisi oznámena podle čl. 108 odst. 3 SFEU, představují protiprávní podpory (body 189 až 194 odůvodnění sporného rozhodnutí).

24 Pokud jde o navrácení podpor (body 195 až 211 odůvodnění sporného rozhodnutí), Komise uvedla, že odvoláním se na zásadu ochrany legitimního očekávání ani na zásadu právní jistoty se Belgické království nemůže vyhnout povinnosti zajistit navrácení neslučitelných protiprávně poskytnutých podpor a že částky, jež mají být navráceny, lze vypočítat u každého příjemce na základě rozdílu mezi daní, která by byla splatná na základě skutečně vykázaného zisku, a skutečně zaplacenou daní na základě daňového rozhodnutí.

Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

25 Návrhy došlými kanceláři Tribunálu dne 22. března a 25. května 2016 podaly Belgické království a společnost Magnetrol International žaloby znějící na zrušení sporného rozhodnutí.

26 Tribunál rozhodl v souladu s čl. 68 odst. 2 svého jednacího řádu o spojení věcí T-131/16, Belgie v. Komise, a T-263/16, Magnetrol International v. Komise, pro účely ústní části řízení a rozhodnutí, jímž se řízení končí.

27 Na podporu své žaloby na neplatnost vzneslo Belgické království pět žalobních důvodů. První žalobní důvod vycházel z porušení čl. 2 odst. 6 SFEU a čl. 5 odst. 1 a 2 SEU, k němuž mělo dojít tím, že Komise zasáhla do daňové pravomoci Belgického království. Druhý žalobní důvod vycházel z nesprávného právního posouzení a ze zjevně nesprávného posouzení spočívajícího v tom, že Komise údajně nesprávně kvalifikovala dotčená opatření jako režim podpory. Tento žalobní důvod byl rozdělen do dvou částí, přičemž v první části byla zpochybněna identifikace aktů, které jsou základem dotčeného režimu, a v druhé části byl zpochybněn závěr týkající se neexistence dalších prováděcích opatření. Třetí žalobní důvod vycházel z porušení článku 107 SFEU, kterého se měla Komise dopustit tím, že konstatovala, že systém osvobození nadměrného zisku od daně je státní podporou. Čtvrtý žalobní důvod vycházel ze zjevně nesprávného posouzení ze strany Komise, pokud jde o identifikaci příjemců údajné podpory. Pátý žalobní důvod, uplatněný podpůrně, vycházel z porušení obecné zásady legality a čl. 16 odst. 1 nařízení 2015/1589, k němuž mělo dojít tím, že sporné rozhodnutí nařizuje navrácení podpory od nadnárodních skupin, jejichž součástí jsou belgické subjekty, které obdržely daňové rozhodnutí.

28 Společnost Magnetrol International vznesla na podporu své žaloby na neplatnost čtyři žalobní důvody. První žalobní důvod vycházel ze zjevně nesprávného posouzení, zneužití pravomoci a nedostatku odůvodnění, kterého se měla Komise dopustit tím, že ve sporném rozhodnutí konstatovala existenci režimu podpory. Druhý žalobní důvod vycházel z porušení článku 107 SFEU, jakož i povinnosti uvést odůvodnění a ze zjevně nesprávného posouzení, kterého se měla Komise dopustit tím, že ve sporném rozhodnutí kvalifikovala dotčený režim jako selektivní opatření. Třetí žalobní důvod vycházel z porušení článku 107 SFEU, jakož i povinnosti uvést odůvodnění a ze zjevně nesprávného posouzení, kterého se měla Komise dopustit tím, že ve sporném rozhodnutí měla za to, že tento režim vede ke vzniku zvýhodnění. Čtvrtý žalobní důvod, který byl uplatněn podpůrně, vycházel z porušení článku 107 SFEU, porušení zásady ochrany legitimního očekávání, zjevně nesprávného posouzení, zneužití pravomoci a nedostatku odůvodnění, pokud jde o navrácení podpory nařízené ve sporném rozhodnutí, identifikaci příjemců a částku, která měla být získána zpět.

29 Tribunál v napadeném rozsudku v prvé řadě zkoumal žalobní důvody vznesené Belgickým královstvím a společností Magnetrol International, které v podstatě vycházely z toho, že Komise nerespektovala své pravomoci v oblasti státních podpor a zasáhla do výlučných pravomocí Belgického království v oblasti přímých daní (první žalobní důvod ve věci T-131/16 a první část třetího žalobního důvodu ve věci T-263/16). V bodě 74 napadeného rozsudku Tribunál tyto žalobní důvody zamítl jako neopodstatněné.

30 Ve druhé řadě Tribunál zkoumal žalobní důvody vznesené Belgickým královstvím a společností Magnetrol International, které v podstatě vycházely z údajně nesprávného závěru Komise o existenci režimu podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, a to zejména v důsledku nesprávné identifikace aktů, na nichž je dotčený režim založen, a chybné úvahy, podle které tento režim nevyžaduje další prováděcí opatření (druhý žalobní důvod ve věci T-131/16 a první žalobní důvod ve věci T-263/16).

31 V bodech 86 až 88 napadeného rozsudku Tribunál nejprve připomněl prvky, které vymezují pojem „režim podpory“ uvedený v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. V bodech 90 až 98 zmíněného rozsudku dále zaprvé zkoumal, zda podstatné prvky dotčeného režimu vyplývají z aktů, které Komise označila za základ tohoto režimu, a to zejména ve snaze určit, zda byly jednotlivé podpory poskytnuty bez přijetí dalších prováděcích opatření. V bodech 99 až 113 uvedeného rozsudku Tribunál zadruhé analyzoval, zda měly belgické daňové orgány při přijímání daňových rozhodnutí podmiňujících nezdanění nadměrného zisku posuzovací pravomoc, která by jim umožňovala ovlivnit výši osvobození nadměrného zisku od daně, podstatné prvky uvedeného režimu a podmínky přiznání tohoto osvobození. V bodech 114 až 119 téhož rozsudku Tribunál zatřetí posoudil, zda akty, na nichž je tento režim založen, definují příjemce „obecně a abstraktně“.

32 Na základě této analýzy Tribunál v bodě 120 napadeného rozsudku konstatoval, že Komise dospěla k nesprávnému závěru, že režim osvobození nadměrného zisku od daně tak, jak je vymezen ve sporném rozhodnutí, nevyžaduje další prováděcí opatření, a tedy představuje „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. V bodech 121 až 132 zmíněného rozsudku kromě toho Tribunál odmítl argumenty Komise vycházející z existence údajného „systematického přístupu“ belgických daňových orgánů, který Komise konstatovala na základě analýzy 22 daňových rozhodnutí z 66 rozhodnutí týkajících se osvobození nadměrného zisku od daně, a měl za to, že tyto argumenty závěr uvedený v tomto bodě 120 nezpochybňují.

33 Tribunál tudíž v bodě 136 napadeného rozsudku žalobním důvodům Belgického království a společnosti Magnetrol International, které vycházely z porušení čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, vyhověl. Sporné rozhodnutí proto v plném rozsahu zrušil a nepovažoval přitom za nutné zkoumat ostatní žalobní důvody uplatněné proti tomuto rozhodnutí.

Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

34 Komise v rámci kasačního opravného prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:

– zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž je v něm konstatováno, že systém osvobození nadměrného zisku od daně byl ve sporném rozhodnutí nesprávně kvalifikován jako „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589;

– vrátil věc Tribunálu k rozhodnutí o neposouzených žalobních důvodech a

– určil, že o nákladech řízení v prvním stupni a řízení o kasačním opravném prostředku bude rozhodnuto později.

35 Belgické království, společnost Magnetrol International a vedlejší účastnice řízení o kasačním opravném prostředku navrhují, aby byl kasační opravný prostředek zamítnut a Komisi byla uložena náhrada nákladů řízení.

36 Irsko – vedlejší účastník v prvním stupni – si nepřálo účastnit se řízení před Soudním dvorem.

37 Usneseními předsedy Soudního dvora ze dne 15. října 2019 bylo povoleno vedlejší účastenství na podporu návrhových žádání společnosti Magnetrol International následujícím společnostem: Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA a Celio International NV (dále jen společně „vedlejší účastnice řízení o kasačním opravném prostředku“).

38 Belgické království v rámci vedlejšího kasačního opravného prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:

– zčásti zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž Tribunál zamítl první žalobní důvod znějící na zrušení, který tento členský stát uplatnil, a o tomto žalobním důvodu rozhodl;

– potvrdil napadený rozsudek v rozsahu, v němž se jím zrušuje sporné rozhodnutí, a

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení vynaložených v souvislosti s vedlejším kasačním opravným prostředkem.

39 Komise navrhuje, aby byl vedlejší kasační opravný prostředek zamítnut.

Ke kasačnímu opravnému prostředku

K přípustnosti

Argumentace účastníků řízení

40 Belgické království a společnost Magnetrol International, podporovaná vedlejšími účastnicemi řízení o kasačním opravném prostředku, v podstatě tvrdí, že kasační opravný prostředek podaný Komisí je nepřípustný.

41 Společnost Magnetrol International, kterou v tomto ohledu podporují společnosti Soudal, Esko-Graphics a Wabco Europe, se zaprvé domnívá, že návrhová žádání v tomto kasačním opravném prostředku – tak jak jsou formulována – směřují ke zrušení napadeného rozsudku pouze v rozsahu, v němž Tribunál dospěl k závěru, že Komise nesprávně kvalifikovala systém osvobození nadměrného zisku od daně jako „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. Komise se tedy podle názoru společnosti Magnetrol International domáhá částečného zrušení neoddělitelné části výroku napadeného rozsudku, takže tato návrhová žádání jsou nepřípustná.

42 Belgické království a společnosti Soudal, Esko-Graphics a Flir Systems Trading Belgium mají zadruhé za to, že Komise v rámci uvedeného kasačního opravného prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr provedl nové posouzení skutkového stavu, avšak nedovolává se přitom žádných důkazů, které by prokazovaly jeho zkreslení. Argumentace Komise se kromě toho zakládá na nových skutečnostech, na jejichž základě chce tento orgán sporné rozhodnutí mimo jiné *a posteriori* přeformulovat.

43 Belgické království a společnosti Soudal a Esko-Graphics zatřetí tvrdí, že Komise dostatečně přesně neuvedla, v čem spočívá pochybení, jehož se měl Tribunál dopustit při výkladu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

44 Komise tuto argumentaci zpochybňuje a tvrdí, že kasační opravný prostředek je přípustný.

Závěry Soudního dvora

45 Co se zaprvé týče výtky vycházející z nepřípustnosti návrhových žádání v kasačním opravném prostředku, je třeba připomenout, že podle čl. 169 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora platí, že „[n]ávrhové žádání v kasačním opravném prostředku musí směřovat k úplnému nebo částečnému zrušení rozhodnutí Tribunálu obsaženého ve výroku tohoto rozhodnutí“.

46 Toto ustanovení se týká základní zásady uplatňující se v oblasti kasačního opravného prostředku, podle níž musí kasační opravný prostředek směřovat proti výroku rozhodnutí Tribunálu a nemůže se omezovat pouze na to, že směřuje ke změně určitých částí odůvodnění tohoto rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. listopadu 2017, British Airways v. Komise, C-122/16 P, EU:C:2017:861, bod 51 a citovaná judikatura).

47 V projednávaném případě je třeba na rozdíl od toho, co v podstatě tvrdí společnost Magnetrol International, uvést, že návrhová žádání Komise uplatněná před Soudním dvorem, jak jsou popsána v bodě 34 první odrážce tohoto rozsudku, směřují k úplnému, a nikoli částečnému

zrušení napadeného rozsudku. Vzhledem k tomu, že Tribunál vyhověl žalobním důvodům Belgického království a společnosti Magnetrol International vycházejícím z nesprávné kvalifikace systému nadměrného zisku coby „režimu podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, rozhodl o zrušení sporného rozhodnutí a Komise v rámci kasačního opravného prostředku napadá bod 2 výroku napadeného rozsudku.

48 Za těchto podmínek je třeba tuto výtku zamítnout.

49 Zadruhé argumentace, podle níž kasační opravný prostředek směřuje k tomu, aby Soudní dvůr znovu přezkoumal skutková zjištění učiněná Tribunálem, nemůže obstát.

50 Komise totiž v rámci jediného důvodu kasačního opravného prostředku vznáší právní otázky týkající se toho, jak Tribunál vyložil čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, ve snaze zpochybnit opodstatněnost právního řešení, k němuž se Tribunál v napadeném rozsudku uchýlil, a to zejména v rozsahu, v němž měl Tribunál za to, že systém osvobození nadměrného zisku od daně nesplňuje podmínky k tomu, aby mohl být kvalifikován jako „režim podpory“ ve smyslu tohoto ustanovení. Argumentace, kterou Komise v tomto ohledu rozvádí v rámci čtyř částí tohoto jediného důvodu kasačního opravného prostředku, je tudíž přípustná.

51 Komise v rámci zmíněného jediného důvodu kasačního opravného prostředku dále tvrdí, že se Tribunál dopustil zkreslení několika bodů odůvodnění sporného rozhodnutí, a to zejména tím, že nezohlednil, že v nich Komise konstatovala, že systém nadměrného zisku je založen na ustálené správní praxi belgických daňových orgánů spočívající v systematickém protiprávním uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92.

52 Takovou argumentaci, která se v konečném důsledku týká výkladu sporného rozhodnutí ze strany Tribunálu a celkově vzato se zakládá na tom, že Tribunál zkreslil skutkové okolnosti a důkazy uplatněné Komisí, je přitom třeba považovat za přípustnou.

53 Kromě toho se tato argumentace týká i bodů 121 až 134 napadeného rozsudku, ve kterých se Tribunál vyjádřil k tomu, zda Komise právně dostačujícím způsobem prokázala existenci ustálené správní praxe uvedené v bodě 51 tohoto rozsudku, na jejímž základě bylo podle jejího názoru možno dospět k závěru, že systém osvobození nadměrného zisku od daně představuje „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. Posouzení takové otázky, která se týká odůvodnění sporného rozhodnutí, jakož i zásad dokazování, je přitom ve stadiu kasačního opravného prostředku přípustné.

54 Zatřetí je třeba zamítnout i výtku vycházející z nepřesnosti kasačního opravného prostředku.

55 S ohledem na výše uvedené totiž postačuje konstatovat, že z kasačního opravného prostředku jasně vyplývá, že Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil podmínky stanovené v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 a zkreslil některé body odůvodnění sporného rozhodnutí. V tomto ohledu Komise přesně označuje nejen tyto body odůvodnění, ale i body napadeného rozsudku, s nimiž nesouhlasí, takže tuto výtku je třeba zamítnout.

56 Z výše uvedeného vyplývá, že kasační opravný prostředek je přípustný.

57 Ve zbývající části je třeba uvést, že v rozsahu, v němž Belgické království a společnost Magnetrol International, podporovaná vedlejšími účastnicemi řízení o kasačním opravném prostředku, tvrdí, že se tento kasační opravný prostředek opírá o nové skutečnosti nebo že jeho cílem je sporné rozhodnutí přeformulovat, jsou tyto argumenty podle potřeby zkoumány v rámci posuzování opodstatněnosti uvedeného kasačního opravného prostředku.

K věci samé

Úvodní poznámky

58 Jediný důvod kasačního opravného prostředku vznesený Komisí se týká pochybení, kterých se měl Tribunál dopustit při výkladu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, jenž definuje „režim podpory“.

59 Podle tohoto ustanovení se „režimem podpory“ rozumí jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky definované aktem obecným nebo abstraktním způsobem.

60 Předpokladem kvalifikace státního opatření jako režimu podpory je tedy naplnění tří kumulativních podmínek. Zaprvé podpora může být poskytnuta jednotlivě pro podniky na základě určitého aktu. Zadruhé pro poskytnutí této podpory není vyžadováno žádné další prováděcí opatření. Zatřetí podniky, kterým mohou být jednotlivé podpory poskytnuty, musí být definovány „obecným nebo abstraktním způsobem“.

61 Jediný důvod kasačního opravného prostředku uplatněného Komisí se dělí na čtyři části. První tři z těchto částí se v podstatě týkají tří podmínek, na jejichž základě lze vymezit „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. Čtvrtá část se týká toho, že Tribunál nerespektoval *ratio legis* tohoto ustanovení.

K první části

– *Argumentace účastníků řízení*

62 V první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil a použil první podmínku stanovenou v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. V důsledku tohoto výkladu zkreslil body 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí, když v bodech 84, 90 až 120 a 125 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že Komise konstatovala, že základem dotčeného režimu jsou pouze normativní akty uvedené v bodě 99 odůvodnění tohoto rozhodnutí.

63 Podle Komise z bodů 94 až 110 odůvodnění uvedeného rozhodnutí vyplývá, že měla za to, že tento režim je založen na ustálené správní praxi belgických daňových orgánů spočívající v systematickém protiprávním uplatňování čl. 185 odst. 2 CIR 92.

64 Pokud jde o výraz „akt“ použitý v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, Komise se zaprvé domnívá, že navzdory rozdílům mezi jednotlivými jazykovými zněními tohoto nařízení může tento výraz zahrnovat i ustálenou správní praxi orgánů členského státu. Ve prospěch takového výkladu podle ní svědčí judikatura Soudního dvora vyplývající z rozsudku ze dne 13. dubna 1994, Německo a Pleuger Worthington v. Komise (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15).

65 Komise je toho názoru, že Tribunál v napadeném rozsudku vyložil uvedený výraz restriktivně, a v důsledku toho posoudil systém osvobození nadměrného zisku od daně tak, že nesprávně odlišil správní praxi, která tento režim představuje, a normativní ustanovení, která jsou jeho základem. Měl přitom posoudit, zda tento systém představuje „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení č. 2015/1589, jelikož je založen na ustálené správní praxi belgických daňových orgánů spočívající v systematickém protiprávním uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92.

66 Komise zadruhé uvádí, že z bodů 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí právně dostačujícím způsobem vyplývá, že systém osvobození nadměrného zisku od daně chápala jako systém založený na takové ustálené správní praxi. Z tohoto důvodu Komise již několikrát odlišila daňová rozhodnutí o nadměrném zisku, která jsou v souladu s touto ustálenou správní praxí založena na systematickém protiprávním uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 a zakládají režim státní podpory, na jedné straně a daňová rozhodnutí vydaná v souladu s tímto ustanovením, která žádnou státní podporu nezakládají, na straně druhé.

67 Zatřetí argumentaci obsaženou v bodech 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí je třeba dle názoru Komise posuzovat s ohledem na kontext přijetí tohoto rozhodnutí, a sice na rozhodnutí Komise ze dne 3. února 2015 ve věci SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) o režimu zdanění nadměrného zisku v Belgii – čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmu (CIR 92) – Výzva k podání připomínek podle čl. 108 odst. 2 [SFEU] (Úř. věst. 2015, C 188, s. 24, dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“). Z rozhodnutí o zahájení řízení jednoznačně plyne, že Komise měla vždy za to, že systém osvobození nadměrného zisku od daně je založen na ustálené správní praxi spočívající v nesprávném uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 a právních norem upravujících dotčenou oblast.

68 Belgické království tvrdí, že první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku není opodstatněná.

69 Společnost Magnetrol International, podporovaná vedlejšími účastnicemi řízení o kasačním opravném prostředku, je toho názoru, že Komise se v rámci této první části pokouší *a posteriori* pozměnit odůvodnění sporného rozhodnutí a napadený rozsudek nesprávně vykládá.

70 Tyto účastnice řízení podpůrně uvádějí, že k prokázání existence „režimu podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 se Komise může dovolávat „systematického přístupu“ orgánů členského státu pouze tehdy, pokud neoznačí žádný právní akt, který by mohl představovat základ dotčeného režimu. Takový výklad podporuje i judikatura Soudního dvora uvedená v bodech 79 a 122 napadeného rozsudku. V projednávaném případě jsou přitom takové právní akty jakožto základ dotčeného režimu označeny v bodech 97 až 99 odůvodnění sporného rozhodnutí. Komise tedy nemůže dovozovat existenci takového režimu na základě „systematického přístupu“.

– *Závěry Soudního dvora*

71 V rozsahu, v němž Komise Tribunálu vytýká, že nesprávně vyložil první podmínku stanovenou v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, je třeba v prvé řadě určit, zda daňové ustanovení členského státu musí být považováno – jak tvrdí Komise – za „akt“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, jestliže jej daňové orgány tohoto členského státu systematicky uplatňují protiprávně, a pokud k takovému uplatňování dochází, zda je třeba v rámci určování aktů, které zakládají režim podpory opírající se o toto daňové ustanovení, zohlednit ustálenou správní praxi těchto orgánů.

72 Co se zaprvé týče významu výrazu „akt“ uvedeného v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, je třeba uvést, že podle znění tohoto článku 1 se tímto výrazem rozumí jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky.

73 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že na základě doslovného výkladu uvedeného v článku 1 nelze zjistit, zda může výraz „akt“ zahrnovat režim, který se podle Komise vyznačuje tím, že daňové orgány členského státu v rámci ustálené správní praxe systematicky uplatňují určité daňové ustanovení tohoto členského státu protiprávně. Jak totiž tvrdí Komise, v jednotlivých jazykových zněních čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 jsou použity různé výrazy, které podle okolností takovou správní praxi zahrnovat mohou, anebo nemohou.

74 Podle ustálené judikatury Soudního dvora přitom platí, že pro účely zajištění jednotného výkladu a použití téhož textu, jehož znění se v jednom jazyce Unie liší od znění v jiných jazycích, musí být dotčené ustanovení vykládáno v závislosti na kontextu a účelu právní úpravy, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 12. září 2019, Komise v. Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, bod 88 a citovaná judikatura).

75 Pokud jde zadruhé o kontext čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, je třeba uvést, že pojem „režim podpory“ se liší od pojmu „jednotlivá podpora“ uvedeného v čl. 1 písm. e) tohoto nařízení.

76 Na rozdíl od jednotlivé podpory, která se týká státní podpory vyžadující individuální přezkum s ohledem na kritéria uvedená v čl. 107 odst. 1 SFEU, využití pojmu „režim podpory“ Komisi umožňuje, aby ve světle tohoto ustanovení přezkoumala soubor jednotlivých podpor poskytnutých podnikům na základě společného aktu, který v zásadě představuje jejich právní základ.

77 Tribunál v tomto ohledu v bodě 78 napadeného rozsudku správně připomněl, že v případě režimu podpory se Komise může omezit na prostudování jeho charakteristik, aby v odůvodnění dotčeného rozhodnutí posoudila, zda z důvodu podmínek, které tento režim stanoví, zajišťuje příjemcům podstatnou výhodu oproti jejich konkurentům a může podstatně prospět podnikům, které se účastní obchodu mezi členskými státy. Komise tak v rozhodnutí, které se týká takového režimu, není povinna provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu. Individuální situaci jednotlivých dotčených podniků je třeba ověřovat až ve stadiu navracení podpor.

78 Z toho vyplývá, že výraz „akt“ obsažený v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 označuje úkony zakládající režim podpory, podle nichž lze určit podstatné rysy nezbytné pro jeho kvalifikaci jakožto státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

79 Ačkoliv tento výraz zpravidla může zahrnovat úkony, které představují právní základ režimu podpory, nelze vyloučit – jak ostatně uvedl Tribunál – že se za určitých okolností může jednat i o ustálenou správní praxi orgánů členského státu, pokud tato praxe svědčí o „systematickém přístupu“, jehož rysy odpovídají požadavkům stanoveným v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

80 Tribunál v tomto ohledu v bodě 79 napadeného rozsudku správně odkázal na body 14 a 15 rozsudku ze dne 13. dubna 1994, Německo a Pleuger Worthington v. Komise (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129), a zdůraznil, že Soudní dvůr rozhodl, že v rámci přezkumu režimu podpory a při neexistenci právního základu takového režimu podpory může Komise vycházet ze všech okolností, na jejichž základě lze zjistit, že režim podpory skutečně existuje.

81 Na rozdíl od toho, co tvrdí zejména společnost Magnetrol International, kterou v tomto směru podporují vedlejší účastnice řízení o kasačním opravném prostředku, ze zmíněného rozsudku Soudního dvora nikterak nevyplývá, že by možnost Komise zjistit, že režim podpory skutečně existuje, byla omezena na situaci, kdy neexistuje žádné právní ustanovení, na němž by byl tento režim založen. Na základě informací plynoucích z uvedeného rozsudku Soudního dvora lze naopak dovodit, že taková možnost je za situace, kdy je režim podpory důsledkem – jak v daném případě tvrdí Komise – toho, že daňové orgány členského státu v rámci ustálené správní praxe systematicky uplatňují určité daňové ustanovení tohoto členského státu protiprávně, dána *a fortiori*.

82 Na základě zohlednění takové správní praxe v rámci vymezování „aktu“, který zakládá režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, totiž lze zjistit skutečný dosah tohoto daňového ustanovení, který by pouze na základě uvedeného ustanovení jinak nebylo možné posoudit.

83 Zatřetí takový výklad výrazu „akt“ je podporován i cílem nařízení 2015/1589, kterým je vymezit způsoby kontroly státních podpor podle článku 108 SFEU.

84 Kdyby se totiž výraz „akt“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 musel omezovat na označení formálních úkonů zakládajících režim podpory, byl by výrazně oslaben užitečný účinek pravidel v oblasti státních podpor.

85 Je třeba uvést, že rozsah a způsoby této kontroly by v takovém případě nutně závisely na tom, v jaké formě členské státy státní podpory přijímají. Jak dále tvrdí Komise, některé z těchto podpor, které spočívají v protiprávním uplatňování ustanovení vnitrostátního práva, by byly z rozsahu pojmu „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 nutně vyloučeny, ačkoliv by na základě všech okolností bylo možno dovodit, že takový režim skutečně existuje.

86 Komise tudíž může dospět k závěru o existenci režimu podpory, pokud se jí podaří právně dostačujícím způsobem prokázat, že tento režim vychází z toho, že orgány členského státu uplatňují určité ustanovení tohoto členského státu v rámci „systematického přístupu“ a že rysy tohoto přístupu odpovídají požadavkům stanoveným v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

87 Ve druhé řadě je třeba zjistit, zda Tribunál – jak to tvrdí Komise – výraz „akt“ uvedený v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 nesprávně použil a sporné rozhodnutí zkreslil, když měl za to, že základem dotčeného režimu, jak jej vymezila Komise, jsou pouze akty vyjmenované v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí.

88 V tomto ohledu je třeba uvést, že Tribunál v bodě 80 napadeného rozsudku nejprve zkoumal akty uvedené v bodech 97 až 99 odůvodnění sporného rozhodnutí. V této souvislosti podotkl, že akty, na jejichž základě je přiznáváno dotčené osvobození nadměrného zisku od daně, jsou akty uvedené v bodě 99 odůvodnění tohoto rozhodnutí, tj. čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, jakož i důvodová zpráva k zákonu ze dne 21. června 2004, správní oběžník ze dne 4. července 2006 a odpovědi ministra financí na parlamentní otázky týkající se uplatňování tohoto ustanovení ze strany belgických daňových orgánů.

89 V bodech 81 a 82 napadeného rozsudku Tribunál uvedl, že úvahy Komise jsou do jisté míry ambivalentní, jelikož Komise přesto uznala, že toto osvobození nadměrného zisku od daně neupravuje ani čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, ani žádné jiné ustanovení CIR 92.

90 Tribunál měl nicméně v bodě 83 napadeného rozsudku za to, že na základě celkové analýzy sporného rozhodnutí je třeba konstatovat, že základem dotčeného režimu je čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, jak jej uplatňují belgické daňové orgány, a že takové uplatňování lze vyvodit z aktů uvedených v bodě 88 tohoto rozsudku. V bodech 84 až 88 napadeného rozsudku z toho v podstatě vyvodil, že naplnění podmínek stanovených v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 je tudíž nutno posoudit s ohledem na obsah těchto aktů.

91 Tribunál tak dále v bodech 90 až 98 napadeného rozsudku zejména zkoumal, zda z aktů uvedených v bodech 97 až 99 odůvodnění sporného rozhodnutí vyplývají podstatné prvky dotčeného režimu, které Komise vymezila v bodě 102 odůvodnění tohoto rozhodnutí.

92 Tribunál v tomto ohledu v bodě 92 napadeného rozsudku bez dalšího uvedl, že s ohledem na analýzu obsaženou v bodech 101 a 139 odůvodnění sporného rozhodnutí tyto podstatné prvky nevyplývají z těchto aktů, ale spíše ze vzorku daňových rozhodnutí, který Komise analyzovala. V bodě 93 uvedeného rozsudku sice uznal, že některé ze zmíněných podstatných prvků skutečně vyplývají z uvedených aktů, ale zároveň měl za to, že tomu tak není v případě všech těchto podstatných prvků, a to zejména v případě dvoufázové metody výpočtu nadměrného zisku, na který se vztahuje sporné osvobození od daně, jakož i v případě podmínky související s vytvářením pracovních míst, centralizací nebo nárůstem činností v Belgii.

93 Tyto úvahy jsou stiženy vadou spočívající v nesprávném právním posouzení.

94 Jak je totiž uvedeno v bodě 90 tohoto rozsudku, i když Tribunál konstatoval, že právní základ dotčeného režimu vyplývá nejen z čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, ale i z uplatňování tohoto ustanovení belgickými daňovými orgány, z tohoto závěru nevyvodil všechny náležité důsledky. Zejména nepřihlédl k bodům odůvodnění sporného rozhodnutí, z nichž jasně vyplývalo, že Komise vyvodila toto uplatňování nejen z aktů uvedených v bodě 99 odůvodnění tohoto rozhodnutí, ale také ze systematického přístupu těchto orgánů, který dovodila na základě analýzy vzorku daňových rozhodnutí, jejž zkoumala.

95 Tribunál měl v této souvislosti v rámci celkového výkladu sporného rozhodnutí provedeného v bodě 83 napadeného rozsudku zohlednit úvahy uvedené v bodech 100 až 108 a 110 odůvodnění tohoto rozhodnutí, z nichž v podstatě vyplývá, že se Komise domnívala, že jedním z podstatných rysů dotčeného režimu bylo to, že uvedené orgány systematicky vydávaly rozhodnutí o osvobození nadměrného zisku od daně na základě podmínek vyjmenovaných v bodě 102 odůvodnění uvedeného rozhodnutí.

96 Jak v tomto kontextu vyplývá zejména z bodu 98 napadeného rozsudku, Tribunál naproti tomu vycházel z nesprávného předpokladu, že okolnost, že některé podstatné prvky dotčeného režimu nevyplývají z aktů uvedených v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí, ale ze samotných daňových rozhodnutí, znamená, že ve vztahu k těmto aktům musí být přijata další prováděcí opatření.

97 Je tudíž třeba konstatovat, že jelikož Tribunál omezil analýzu podmínek čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 pouze na akty uvedené v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí, použil výraz „akt“ obsažený v tomto článku 1 nesprávně.

98 V důsledku tohoto pochybení principiálně vyloučil, že by se „režim podpory“ ve smyslu uvedeného článku 1 mohl – jak je zmíněno v bodech 80 a 86 tohoto rozsudku – zakládat na všech okolnostech, které umožňují konstatovat jeho faktickou existenci, a dále toto rozhodnutí, pokud jde o posouzení první z těchto podmínek, nesprávně vyložil.

99 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba dospět k závěru, že první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku je opodstatněná.

Ke druhé části

– *Argumentace účastníků řízení*

100 V rámci druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil druhou podmínku stanovenou v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 a zkreslil body 100 až 108 odůvodnění sporného rozhodnutí, když v bodech 94, 96, 98, 103 až 113, 119, 120 a 129 až 133 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že přiznání osvobození nadměrného zisku od daně vyžaduje přijetí dalších prováděcích opatření.

101 Tribunál podle Komise pouze zopakoval tvrzení, že pokud podstatné prvky dotčeného režimu vyjmenované v bodě 102 odůvodnění sporného rozhodnutí nejsou uvedeny v normativních aktech zmíněných v bodě 99 odůvodnění tohoto rozhodnutí, musí být ve vztahu k nim přijata další prováděcí opatření. Komise je toho názoru, že Tribunál neposoudil, zda belgické daňové orgány v souvislosti s osvobozením nadměrného zisku od daně skutečně mohly ovlivnit výši osvobození nadměrného zisku od daně, podstatné prvky dotčeného režimu a podmínky přiznání tohoto osvobození v jednotlivých případech. Kromě toho Tribunál zaměnil prostor pro uvážení, který měly tyto orgány při ověřování toho, zda jsou splněny podmínky osvobození nadměrného zisku od daně, a možnost uvedených orgánů ovlivnit výši tohoto osvobození, podstatné prvky dotčeného režimu a podmínky přiznání uvedeného osvobození v jednotlivých případech. Kdyby Tribunál vyložil a uplatnil pojem „další prováděcí opatření“ správně, musel by dospět k závěru, že tyto orgány takové okolnosti ovlivnit nemohly.

102 Belgické království se domnívá, že úvahy Tribunálu týkající se druhé podmínky stanovené v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 nejsou stiženy vadou spočívající v nesprávném právním posouzení.

103 Společnost Magnetrol International, podporovaná vedlejšími účastnicemi řízení o kasačním opravném prostředku, v podstatě tvrdí, že pro učinění závěru o existenci režimu podpory měla Komise ve sporném rozhodnutí prokázat zaprvé to, že akty vyjmenované v bodech 97 až 99 odůvodnění tohoto rozhodnutí stanoví metody výpočtu, které mají belgické daňové orgány použít, a zadruhé to, že prostřednictvím těchto metod lze určit výši osvobození nadměrného zisku od daně v každém jednotlivém případě. Zatřetí, pokud jde o podmínky poskytnutí podpory, Komise měla prokázat jednak to, že tyto akty stanoví podmínky, za kterých mohou belgické daňové orgány přijmout žádosti o jednotlivé podpory, a jednak to, že na základě těchto podmínek lze rozhodnout, zda transakce navrhovaná žadatelem o daňové rozhodnutí splňuje podmínku „nové situace“.

– *Závěry Soudního dvora*

104 Druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku se týká druhé podmínky, na jejímž základě lze definovat „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, a sice podmínky spočívající v neexistenci „dalších prováděcích opatření“ nezbytných k poskytnutí jednotlivých podpor na základě aktu zakládajícího takový režim.

105 Jak Tribunál správně uvedl v bodě 99 napadeného rozsudku, přičemž v tomto ohledu odkázal na bod 100 odůvodnění sporného rozhodnutí, existence dalších prováděcích opatření implikuje výkon posuzovací pravomoci ze strany daňového orgánu, který dotyčná opatření přijímá, jež mu umožňuje ovlivňovat výši podpory, její vlastnosti nebo podmínky, za kterých je tato podpora poskytnuta. Pouhé technické provedení aktů, které stanoví poskytnutí předmětné podpory, naproti tomu „další prováděcí opatření“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 nepředstavuje.

106 Z toho vyplývá, že otázka, zda jsou k poskytnutí jednotlivých podpor v rámci režimu podpor nezbytná „další prováděcí opatření“, je z podstaty spjata s otázkou vymezení „aktu“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, na kterém se tento režim zakládá. Právě s ohledem na tento akt je totiž třeba určit, zda je poskytnutí jednotlivých podpor podmíněno přijetím takových opatření, nebo zda naopak k poskytnutí podpory může dojít pouze na základě uvedeného aktu.

107 Jak uvedla generální advokátka v bodě 100 svého stanoviska, způsob, jakým Tribunál posoudil otázku, zda osvobození nadměrného zisku od daně bylo v projednávané věci přiznáváno bez nutnosti přijmout další prováděcí opatření, tedy nutně ovlivnilo nesprávné právní posouzení zjištěné v bodech 97 a 98 tohoto rozsudku.

108 Jak je totiž konstatováno v bodě 96 tohoto rozsudku, Tribunál vycházel z nesprávného předpokladu, že okolnost, že některé podstatné prvky dotčeného režimu nevyplývají z aktů uvedených v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí, ale ze samotných daňových rozhodnutí, znamená, že ve vztahu k těmto aktům musí být přijata další prováděcí opatření.

109 Dále je třeba uvést, že v rámci zkoumání otázky, zda měly belgické daňové orgány při přijímání daňových rozhodnutí o osvobození nadměrného zisku od daně posuzovací pravomoc, která by jim umožňovala ovlivnit výši tohoto osvobození, podstatné prvky dotčeného režimu a podmínky, za kterých bylo uvedené osvobození přiznáváno, které Tribunál provedl v bodech 103 až 113 napadeného rozsudku, Tribunál pouze odkázal na akty vyjmenované v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí a na základě toho v podstatě dospěl k závěru, že v těchto aktech je pouze obecně vymezeno stanovisko belgických daňových orgánů ohledně tohoto osvobození.

110 Dovodil z toho, že vzhledem k neexistenci dalších okolností, které by omezovaly rozhodovací pravomoc této správy, musí mít belgické daňové orgány při přijímání těchto daňových rozhodnutí posuzovací pravomoc, takže nelze dospět k závěru, že by tyto orgány uskutečňovaly technické provádění regulačního rámce; tyto orgány naopak posuzují každou žádost „případ od případu“.

111 V rámci tohoto přezkumu však Tribunál opomněl zohlednit skutečnost, že – jak bylo uvedeno v bodě 95 tohoto rozsudku – jeden z podstatných rysů dotčeného režimu, jak jej Komise vymezila ve sporném rozhodnutí, spočíval v tom, že belgické daňové orgány přiznávaly osvobození nadměrného zisku od daně systematicky, jestliže byly splněny podmínky vyjmenované v bodě 102 odůvodnění tohoto rozhodnutí.

112 Na rozdíl od toho, jak rozhodl Tribunál, však zjištění, že docházelo k takové systematické praxi, mohlo být relevantní při posuzování všech okolností umožňujících konstatovat, že režim podpory skutečně existuje, jelikož případně mohlo prokázat, že tyto daňové orgány ve skutečnosti žádnou posuzovací pravomoc při uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 neměly, a tudíž při přiznávání dotčeného osvobození nadměrného zisku od daně nebylo nutné žádné „další prováděcí opatření“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

113 Jak tedy tvrdí Komise, tím, že Tribunál opřel svůj závěr týkající se druhé podmínky stanovené v čl. 1 písm. d) tohoto nařízení o nesprávný předpoklad, dopustil se nesprávného právního posouzení.

114 Tento závěr nemohou zpochybnit úvahy formulované v bodech 106 a 107 napadeného rozsudku. Tribunál v těchto bodech vyšel ze závěru, že se dotčený režim netýká všech daňových rozhodnutí přijatých na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, ale pouze těch, kterými se přiznávají úpravy směrem dolů, aniž by správa ověřovala, zda byl dotčený zisk zahrnut do zisku jiné společnosti skupiny usazené v jiné jurisdikci; daňová rozhodnutí, kterými se přiznávala úprava směrem dolů odpovídající úpravě zdanitelného zisku jiné společnosti skupiny usazené v jiné jurisdikci směrem nahoru, součástí tohoto režimu nejsou. Tribunál byl toho názoru, že jestliže belgické daňové orgány mohly na základě téhož ustanovení přijmout jak rozhodnutí, která podle Komise poskytovala státní podporu, tak rozhodnutí, která takovou podporu neposkytovala, úloha těchto daňových orgánů se neomezovala na technické provádění dotčeného režimu.

115 Jak je přitom konstatováno v bodě 94 tohoto rozsudku, Komise se domnívala, že základem dotčeného režimu je to, že belgické daňové orgány v rámci ustálené správní praxe protiprávně uplatňují čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Tento závěr nelze zpochybnit pouze tím, že zmíněné daňové orgány toto ustanovení uplatňovaly i v situacích, které do jeho působnosti skutečně spadaly.

116 Stejně tak je třeba konstatovat, že existence přípravné fáze v rámci řízení o přijetí daňového rozhodnutí o osvobození nadměrného zisku od daně, která je uvedena v bodě 112 napadeného rozsudku, nemůže představovat indicii, že belgické daňové orgány musely mít v rámci systému osvobození nadměrného zisku od daně posuzovací pravomoc. Tato posuzovací pravomoc totiž musí být posuzována pouze s ohledem na daňová rozhodnutí, která byla vydána na základě tohoto systému, takže situace, které k přijetí takového rozhodnutí nevedly, jsou v tomto ohledu irelevantní.

117 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba dospět k závěru, že druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku je opodstatněná.

Ke třetí části

– *Argumentace účastníků řízení*

118 V rámci třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil třetí podmínku stanovenou v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 a zkreslil body 66, 102, 103, 109, 139 a 140 odůvodnění sporného rozhodnutí, když v bodech 114 až 119 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že příjemci osvobození nadměrného zisku od daně nebyli

v aktech tvořících základ tohoto režimu vymezeni „obecně a abstraktně“. Komise je toho názoru, že kdyby Tribunál náležitě zohlednil ustálenou správní praxi belgických daňových orgánů týkající se tohoto osvobození od daně, dospěl by k opačnému závěru.

119 Belgické království a společnost Magnetrol International, podporovaná vedlejšími účastnicemi řízení o kasačním opravném prostředku, tuto argumentaci zpochybňují.

– *Závěry Soudního dvora*

120 Třetí část jediného důvodu kasačního opravného prostředku se týká třetí podmínky, na jejímž základě lze definovat „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, a sice podmínky týkající se toho, že příjemci takového režimu jsou v aktu, který je základem tohoto režimu, definováni „obecným nebo abstraktním způsobem“.

121 Ze vzájemných vztahů mezi těmito třemi podmínkami, na jejichž základě lze určité opatření kvalifikovat jako „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, v tomto ohledu vyplývá, že otázka, zda je třetí z těchto podmínek naplněna, úzce souvisí s prvními dvěma uvedenými podmínkami týkajícími se existence „aktu“ a neexistence „dalších prováděcích opatření“.

122 Nesprávná právní posouzení ze strany Tribunálu, která byla zjištěna v bodech 97, 98 a 113 tohoto rozsudku a která se týkají prvních dvou těchto podmínek, se proto dotýkají i posouzení, které Tribunál provedl v souvislosti s vymezením příjemců osvobození nadměrného zisku od daně.

123 Tribunál totiž v bodech 115 až 119 napadeného rozsudku sice uznal, že se čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 vztahuje na obecnou a abstraktní kategorii subjektů, avšak v podstatě vycházel z analýzy aktů uvedených v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí, když dospěl k závěru, že příjemci dotčeného režimu nebyli v těchto aktech vymezeni „obecně a abstraktně“, takže takové vymezení musí být nutně provedeno na základě dalších prováděcích opatření.

124 Za těchto podmínek je třeba dospět k závěru, že třetí část jediného důvodu kasačního opravného prostředku je opodstatněná.

125 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy – přičemž není třeba zkoumat čtvrtou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku – je třeba dospět k závěru, že když Tribunál zejména v bodě 120 napadeného rozsudku rozhodl, že Komise měla nesprávně za to, že režim osvobození nadměrného zisku od daně, jak je definován ve sporném rozhodnutí, představuje „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, dopustil se několika nesprávných právních posouzení.

K odůvodnění, které bylo v napadeném rozsudku uvedeno jen pro doplnění a týká se prokázání „systematického přístupu“

126 Je třeba uvést, že v rámci odůvodnění, které je v bodech 121 až 134 napadeného rozsudku uvedeno jen pro doplnění, Tribunál zkoumal, zda se Komisi podařilo prokázat existenci „systematického přístupu“ belgických daňových orgánů, který konstatovala na základě analýzy vzorku 22 daňových rozhodnutí z 66 rozhodnutí, která byla přijata v souvislosti s osvobozením nadměrného zisku od daně.

127 Za účelem zjištění, zda mohou nesprávná právní posouzení konstatovaná v bodě 125 tohoto rozsudku vést ke zrušení napadeného rozsudku, je třeba posoudit, zda Tribunál v rámci tohoto odůvodnění postupoval správně, když odmítl argumenty Komise vycházející z existence takového „systematického přístupu“.

– *Argumentace účastníků řízení*

128 V rámci argumentace týkající se prvních tří částí jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise uvedla konkrétní argumenty, které mají zpochybnit úvahy Tribunálu obsažené v bodech 121 až 134 napadeného rozsudku, na jejichž základě Tribunál rozhodl, že Komise právně dostačujícím způsobem neprokázala existenci „systematického přístupu“ belgických daňových orgánů při přiznávání osvobození nadměrného zisku od daně.

129 Komise v prvé řadě tvrdí, že na rozdíl od toho, jak rozhodl Tribunál v bodech 127 a 128 napadeného rozsudku, prokázala skutečnosti, na jejichž základě dospěla k závěru o existenci takového „systematického přístupu“, dostatečně.

130 Pokud jde předně o způsob výběru vzorku 22 daňových rozhodnutí, ze kterého Komise vyvodila existenci ustálené správní praxe, Komise připouští, že tento způsob z bodů 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí nevyplývá. Tribunál však podle jejího názoru opomněl přihlédnout k bodu 3 odůvodnění tohoto rozhodnutí, v němž je zmíněna žádost Komise o informace zaslaná Belgickému království, která se týkala daňových rozhodnutí vydaných v letech 2004, 2007, 2010 a 2013. To je právě oněch 22 daňových rozhodnutí tvořících vzorek, ze kterého Komise vyvodila existenci ustálené správní praxe.

131 Pokud jde dále o reprezentativnost tohoto vzorku, Komise zaprvé zdůrazňuje, že daňová rozhodnutí byla vybrána z rozhodnutí přijatých v rámci čtyř let z celkových devíti let uplatňování dotčeného režimu. Zadruhé mezi zvolenými roky bylo tříleté rozpětí; jednalo se přitom o roky na začátku, uprostřed a na konci období, během něhož belgické daňové orgány vydávaly taková daňová rozhodnutí. Zatřetí oněch 22 daňových rozhodnutí představuje třetinu všech rozhodnutí vydaných v průběhu tohoto devítiletého období a začtvrté se těchto 22 rozhodnutí týká třetiny všech příjemců dotčeného režimu, což nutně znamená, že vzorek byl reprezentativní a v tomto ohledu nebylo nutno podávat žádné konkrétní vysvětlení. Belgické království každopádně nikdy nezpochybnilo předběžné závěry Komise učiněné v rámci rozhodnutí o zahájení řízení a nepředložilo žádné daňové rozhodnutí, které by prokazovalo, že podstatné prvky dotčeného režimu neplynou z ustálené správní praxe.

132 Komise se kromě toho domnívá, že poté, co na základě analýzy 22 daňových rozhodnutí dospěla k závěru, že jsou tato rozhodnutí součástí ustálené správní praxe, nebyla ve sporném rozhodnutí povinna jednotlivá rozhodnutí popisovat. Je naproti tomu na Belgickém království a příjemcích, aby zpochybnili její závěr, že osvobození nadměrného zisku od daně bylo přiznáváno na základě režimu podpory; to ovšem neučinili.

133 Co se nakonec týče šesti daňových rozhodnutí popsaných v bodech 62 až 64 odůvodnění a v poznámce pod čarou 80 sporného rozhodnutí, v bodě 61 odůvodnění sporného rozhodnutí je uvedeno, že tři příklady zmíněné v těchto bodech odůvodnění pouze dokreslují daňová rozhodnutí vydávaná v rámci provádění dotčeného režimu ze strany belgických daňových orgánů.

134 Ve druhé řadě Komise uvádí, že v důsledku zkreslení bodů 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když v bodech 127 a 128 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že Komise neprokázala existenci systematického přístupu.

135 Belgické království a společnost Magnetrol International, podporovaná vedlejšími účastnicemi řízení o kasačním opravném prostředku, tuto argumentaci zpochybňují.

– *Závěry Soudního dvora*

136 Komise Tribunálu vytýká, že nesprávně konstatoval, že se jí nepodařilo prokázat existenci „systematického přístupu“ odpovídajícího požadavkům stanoveným v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

137 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že Tribunál v bodě 125 napadeného rozsudku v podstatě konstatoval, že takový „systematický přístup“ nemůže představovat samotný základ dotčeného režimu, jelikož se nejedná o základ, který byl uveden ve sporném rozhodnutí, a to zejména v bodě 99 odůvodnění tohoto rozhodnutí.

138 S ohledem na nesprávné právní posouzení konstatované v bodech 97 a 98 tohoto rozsudku je přitom z právního hlediska nesprávné i toto odůvodnění.

139 Zadruhé měl Tribunál v bodě 126 napadeného rozsudku za to, že i za předpokladu, že by podstatné prvky dotčeného režimu vyplývaly ze „systematického přístupu“ konstatovaného na základě vzorku daňových rozhodnutí, který Komise analyzovala, tento orgán neprokázal existenci takového přístupu.

140 Nejprve Tribunál v bodě 127 napadeného rozsudku uvedl, že tento vzorek tvoří 22 daňových rozhodnutí z 66 dotčených rozhodnutí, a konstatoval přitom, že Komise ve sporném rozhodnutí neupřesnila způsob výběru uvedeného vzorku, ani důvody, proč měl být tento vzorek považován za reprezentativní.

141 Jak v podstatě tvrdí Komise, pokud jde o způsob výběru vzorku daňových rozhodnutí, který analyzovala, z bodů odůvodnění sporného rozhodnutí jako celku a zejména z bodu 3 odůvodnění tohoto rozhodnutí, ve spojení s bodem 59 jeho odůvodnění, ovšem vyplývá, že tento vzorek byl tvořen daňovými rozhodnutími přijatými v letech 2005 (jelikož v roce 2004 žádné rozhodnutí přijato nebylo), 2007, 2010 a 2013, aby byla pokryta rozhodnutí přijatá na začátku, uprostřed a na konci období uplatňování dotčeného režimu.

142 Pokud jde o reprezentativnost uvedeného vzorku, jak v podstatě zdůraznila generální advokátka v bodě 86 svého stanoviska, z toho, že bylo vybráno 22 daňových rozhodnutí z celkového počtu 66 rozhodnutí přijatých na základě dotčeného režimu, zjevně vyplývá, že tento vzorek představuje třetinu těchto rozhodnutí.

143 V tomto ohledu je třeba uvést, že takový podíl daňových rozhodnutí, která byla rovnoměrně vybrána ze všech rozhodnutí přijatých v posuzovaném období v souvislosti s osvobozením nadměrného zisku od daně, může z povahy věci představovat „systematický přístup“ belgických daňových orgánů. Právě z důvodu „systematické“ povahy takové praxe totiž Komise mohla důvodně předpokládat, že dokud se neprokáže opak, poznatky zjištěné ze vzorku daňových rozhodnutí, který analyzovala, se nutně vyskytují ve všech daňových rozhodnutích přijatých v souvislosti s osvobozením nadměrného zisku od daně.

144 Za těchto podmínek Tribunál nemohl dospět k závěru, že Komise ve sporném rozhodnutí neupřesnila ani způsob výběru tohoto vzorku ani důvody, proč měl být tento vzorek považován za reprezentativní.

145 Takový závěr ostatně není zpochybněn ani zjištěním učiněným v bodě 128 napadeného rozsudku, podle kterého Komise neupřesnila, proč vybrala šest daňových rozhodnutí uvedených v bodech 62 až 64 odůvodnění sporného rozhodnutí. Jak totiž vyplývá z bodu 61 odůvodnění tohoto rozhodnutí a jak uvádí Komise, těchto šest rozhodnutí má pouze ilustrovat způsob, jakým belgické daňové orgány přiznávaly osvobození nadměrného zisku od daně, takže tato rozhodnutí nelze ve snaze zjistit, zda Komise právně dostačujícím způsobem prokázala existenci „systematického přístupu“ v rozhodovací praxi belgických daňových orgánů, zohlednit.

146 Dále je třeba uvést, že v bodě 129 napadeného rozsudku Tribunál vycházel z úvah uvedených v bodech 103 až 112 napadeného rozsudku, které se týkaly existence posuzovací pravomoci belgických daňových orgánů a nezbytnosti dalších prováděcích opatření. Tribunál byl tohoto názoru, že již tyto úvahy samotné umožňují vyvrátit existenci „systematického přístupu“ tvrzeného Komisí.

147 Vzhledem k tomu, že tento závěr vychází z nesprávného předpokladu, že základem dotčeného režimu byly pouze akty uvedené v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí, je přitom třeba mít za to, že ze stejných důvodů, jako jsou důvody uvedené v bodech 97, 98 a 113 tohoto rozsudku, je závěr obsažený v bodě 129 napadeného rozsudku z právního hlediska nesprávný.

148 A konečně v bodech 131 až 133 napadeného rozsudku Tribunál uvedl, že daňová rozhodnutí tvořící vzorek analyzovaný Komisí se každopádně nevztahují k situacím, ve kterých byla dotčeným belgickým subjektem vytvořena struktura „centrálního podnikatele“, a že nebyla systematicky používána dvoufázová metoda výpočtu nadměrného zisku zjištěná Komisí.

149 Jak nicméně tvrdí Komise, zjištění, která Tribunál učinil v těchto bodech, vycházejí ze zkreslení bodu 102 odůvodnění sporného rozhodnutí, v němž Komise vyjmenovala podstatné prvky dotčeného režimu, které určila na základě analýzy vzorku 22 daňových rozhodnutí představujícího ustálenou správní praxi belgických daňových orgánů.

150 Z tohoto bodu 102 odůvodnění v této souvislosti vyplývá, že na rozdíl od zjištění, která učinil Tribunál v bodě 132 napadeného rozsudku, Komise neměla za to, že přemístění „centrálního podnikatele“ do Belgie je jedinou podmínkou, na jejímž základě lze dosáhnout osvobození nadměrného zisku od daně, ale že taková situace naopak představuje pouhý příklad obecnější podmínky týkající se existence nové situace, jež dosud z daňového hlediska nevedla k žádným následkům.

151 Co se týče dvoufázové metody výpočtu zmíněné v bodě 133 napadeného rozsudku, ze třetí odrážky bodu 102 odůvodnění sporného rozhodnutí vyplývá, že na rozdíl od závěrů Tribunálu Komise nevycházela z toho, že by používání takové metody představovalo podstatný prvek dotčeného režimu, ale v podstatě z toho, že výše osvobození nadměrného zisku od daně systematicky odpovídá rozdílu mezi ziskem, který příjemce skutečně vykázal, a hypotetickým ziskem, který by byl dosažen, kdyby byl tento příjemce provozován nezávisle na svojí skupině, a to bez ohledu na metodu použitou za účelem učinění tohoto závěru.

152 Je tudíž třeba konstatovat, že závěr Tribunálu, podle něhož Komise neprokázala, že osvobození nadměrného zisku od daně bylo přiznáváno na základě „systematického přístupu“, se nemůže zakládat na bodech 130 až 133 napadeného rozsudku.

153 Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že závěr Tribunálu, podle kterého Komise neprokázala existenci „systematického přístupu“, je z právního hlediska nesprávný.

154 Aniž je tedy nutné zkoumat čtvrtou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku, je třeba dospět k závěru, že tento důvod kasačního opravného prostředku je opodstatněný.

155 Za těchto podmínek je třeba napadený rozsudek zrušit, aniž je nutné zabývat se vedlejším kasačním opravným prostředkem.

Ke sporu v prvním stupni

156 Podle čl. 61 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie platí, že zruší-li Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu, může vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje.

157 Jak Tribunál konstatoval v bodě 57 napadeného rozsudku, Belgické království a společnost Magnetrol International v dané věci uplatňují na podporu svých žalob žalobní důvody, které v podstatě vychází:

– zaprvé ze zásahu Komise do výlučných pravomocí Belgického království v oblasti přímých daní (první žalobní důvod ve věci T-131/16 a první část třetího žalobního důvodu ve věci T-263/16);

– zadruhé z nesprávného závěru, že v projednávané věci existuje režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, a to zejména z důvodu nesprávné identifikace aktů, na nichž byl dotčený režim založen, a chybné úvahy, podle které tento režim nevyžaduje další prováděcí opatření (druhý žalobní důvod ve věci T-131/16 a první žalobní důvod ve věci T-263/16);

– zatřetí z chybné kvalifikace daňových rozhodnutí týkajících se nadměrného zisku jako státní podpory, zejména s ohledem na neexistenci zvýhodnění a selektivity (třetí žalobní důvod ve věci T-131/16 a druhá a třetí část třetího žalobního důvodu ve věci T-263/16);

– začtvrté z porušení zejména zásad legality a ochrany legitimního očekávání, k němuž mělo dojít tím, že navrácení údajných podpor bylo nařízeno nesprávně, a to i od skupin, jejichž součástí jsou příjemci těchto podpor (čtvrtý a pátý žalobní důvod ve věci T-131/16 a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-263/16).

158 Zejména s ohledem na to, že žalobní důvody zmíněné v první a druhé odrážce předchozího bodu byly předmětem kontradiktorní diskuze před Tribunálem a jejich přezkum nevyžaduje přijetí žádného dalšího organizačního procesního opatření nebo dokazování, má Soudní dvůr za to, že řízení ve věcech T-131/16 a T-263/16 dovoluje o těchto žalobách, pokud jde o tyto žalobní důvody, rozhodnout a že je namístě vydat v tomto ohledu v daných věcech konečné rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2020, Komise a Rada v. Carreras Sequeros a další, C-119/19 P a C-126/19 P, EU:C:2020:676, bod 130).

K tvrzenému zásahu Komise do výlučných pravomocí Belgického království v oblasti přímých daní

Argumentace účastníků řízení

159 Belgické království a společnost Magnetrol International, obdobně jako Irsko ve svém vyjádření v řízení v prvním stupni, v podstatě tvrdí, že Komise překročila své pravomoci, když použila unijní právo v oblasti státních podpor s cílem jednostranně určit skutečnosti, které spadají do výlučné daňové pravomoci členského státu. Určení zdanitelných příjmů totiž zůstává ve výlučné pravomoci členských států stejně jako způsob zdanění zisku plynoucího z přeshraničních transakcí v rámci skupin podniků, i když to vede ke „dvojímu nezdanění“. Postoj Komise spočívající v domněnce, že daňová rozhodnutí týkající se nadměrného zisku představují státní podpory, jelikož se tato rozhodnutí odchylují od použití zásady obvyklých tržních podmínek, kterou Komise považuje za správnou, přitom odpovídá nucené harmonizaci pravidel pro výpočet zdanitelných příjmů, což nespadá do pravomoci Unie.

160 Komise v podstatě tvrdí, že i když mají členské státy v oblasti přímých daní daňovou autonomii, každé daňové opatření, které členský stát přijme, musí být v souladu s pravidly Unie v oblasti státních podpor.

Závěry Soudního dvora

161 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora nejsou zásahy členských států v oblastech, které nebyly v rámci unijního práva harmonizovány, vyloučeny z působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se kontroly státních podpor (rozsudky ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 26, a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko, C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 32, jakož i citovaná judikatura).

162 Členské státy musí při výkonu své pravomoci v oblasti přímých daní dodržovat unijní právo, a zejména pravidla zavedená Smlouvou o FEU v oblasti státních podpor. Při výkonu této pravomoci tedy nesmí přijímat opatření, která by mohla představovat státní podpory neslučitelné s vnitřním trhem ve smyslu článku 107 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 105 a citovaná judikatura).

163 Z judikatury připomenuté v předchozích bodech přitom vyplývá, že Komisi nelze vytýkat překročení pravomocí, pokud zkoumala opatření zakládající dotčený režim a ověřovala, zda tato opatření představují státní podpory, a pokud těmito podporami byly, zda jsou slučitelná s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

164 Argumenty Belgického království vycházející jednak z neexistence daňové pravomoci ke zdanění nadměrného zisku a jednak z jeho vlastní pravomoci k přijímání opatření, která mají zamezit dvojímu zdanění, tento závěr nemohou vyvrátit.

165 I kdyby totiž rozhodnutí přijatá belgickými daňovými orgány v rámci dotčeného režimu měla za cíl vymezit rozsah daňové pravomoci Belgického království, neznamená to, že Komise nebyla oprávněna posoudit jejich soulad s unijní právní úpravou v oblasti státních podpor.

166 Ačkoliv je pravda, že při neexistenci unijní právní úpravy v dané oblasti náleží stanovení základů daně a rozdělení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států (rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97), z judikatury citované v bodě 162 tohoto rozsudku vyplývá, že při výkonu této pravomoci nesmí členské státy přijímat opatření, která by mohla představovat státní podpory, jejichž kontrola spadá do pravomoci Komise. Totéž platí i tehdy, když členské státy přijímají při výkonu svých pravomocí v daňové oblasti opatření nezbytná k zamezení situacím dvojího zdanění.

167 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy musí být první žalobní důvod ve věci T-131/16 a první část třetího žalobního důvodu ve věci T-263/16 zamítnuty jako neopodstatněné.

K existenci režimu podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 a k ostatním žalobním důvodům směřujícím ke zrušení

168 Z odůvodnění uvedeného v rámci analýzy první až třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku vyplývá, že druhý žalobní důvod ve věci T-131/16 a první žalobní důvod ve věci T-263/16, které – jak vyplývá z bodu 157 druhé odrážky tohoto rozsudku – v podstatě vycházejí z nesprávného závěru týkajícího se existence režimu podpory v daném případě, musí být zamítnuty jako neopodstatněné.

169 Pokud jde naproti tomu o žalobní důvody vycházející v podstatě z nesprávné kvalifikace osvobození nadměrného zisku od daně jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, zejména s ohledem na neexistenci zvýhodnění nebo selektivity (třetí žalobní důvod ve věci T-131/16 a druhá a třetí část třetího žalobního důvodu ve věci T-263/16), jakož i žalobní důvody vycházející zejména z porušení zásad legality a ochrany legitimního očekávání, k němuž mělo dojít tím, že navrácení údajných podpor bylo nařízeno nesprávně, a to i od skupin, jejichž součástí jsou příjemci těchto podpor (čtvrtý a pátý žalobní důvod ve věci T-131/16 a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-263/16), předmětný spor není ve stavu, v němž by o něm soudní řízení dovolovalo rozhodnout.

170 Jak totiž vyplývá z bodu 136 napadeného rozsudku, Tribunál měl za to, že jelikož bylo vyhověno žalobním důvodům vzneseným Belgickým královstvím a společností Magnetrol International, které vycházejí z porušení čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, ostatní žalobní důvody vznesené proti spornému rozhodnutí není třeba zkoumat. Tyto žalobní důvody přitom vyžadují provedení komplexního skutkového posouzení, ke kterému Soudní dvůr nemá podle svého názoru všechny nezbytné skutkové poznatky.

171 Věc je tudíž třeba vrátit Tribunálu, aby rozhodl o žalobních důvodech uvedených v bodě 169 tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

172 Vzhledem k tomu, že se věc vrací zpět Tribunálu, je třeba rozhodnout o nákladech řízení souvisejících s tímto řízením o kasačním opravném prostředku později.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 14. února 2019, Belgie a Magnetrol International v. Komise (T-131/16 a T-263/16, EU:T:2019:91), se zrušuje.**

2) **První a druhý žalobní důvod ve věci T-131/16, jakož i první žalobní důvod a první část třetího žalobního důvodu ve věci T-263/16 se zamítají.**

3) **Věc se vrací Tribunálu Evropské unie, aby rozhodl o třetím až pátém žalobním důvodu ve věci T-131/16, jakož i o druhém žalobním důvodu, druhé a třetí části třetího žalobního důvodu a čtvrtém žalobním důvodu ve věci T-263/16.**

4) **O nákladech řízení bude rozhodnuto později.**

Podpisy