Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 16. septembra 2021 *

„Odvolanie – Štátna pomoc – Schéma pomoci vykonaná Belgickým kráľovstvom – Oslobodenie nadmerného zisku od dane – Záväzné daňové stanovisko (*tax ruling*) – Ustálená správna prax – Nariadenie (EÚ) 2015/1589 – Článok 1 písm. d) – Pojem ‚schéma pomoci' – Pojem ‚akt' – Pojem ‚ďalšie vykonávajúce opatrenia' – ‚Všeobecná a abstraktná' definícia príjemcov pomoci – Vzájomné odvolanie – Prípustnosť – Daňová autonómia členských štátov"

Vo veci C-337/19 P,

ktorej predmetom je odvolanie podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 24. apríla 2019,

Európska komisia, v zastúpení: P.-J. Loewenthal a F. Tomat, splnomocnení zástupcovia,

odvolateľka,

ďalší účastníci konania:

Belgické kráľovstvo, v zastúpení: J.-C. Halleux, C. Pochet a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci M. Segura a M. Clayton, avocates,

Magnetrol International, so sídlom v Zele (Belgicko), v zastúpení H. Gilliams a L. Goossens, advocaten,

žalobcovia v prvostupňovom konaní,

Soudal NV, so sídlom v Turnhoute (Belgicko),

a

Esko-Graphics BVBA, so sídlom v Gande (Belgicko),

v zastúpení: H. Viaene, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, so sídlom v Meere (Belgicko), v zastúpení: T. Verstraeten a C. Docclo, avocats, ako aj v zastúpení: N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, so sídlom v Bruseli (Belgicko),

* Jazyk konania: angličtina.

Ampar BVBA, so sídlom v Louvaini (Belgicko),

Atlas Copco Airpower NV, so sídlom v Antverpách (Belgicko),

Atlas Copco AB, so sídlom v Nacke (Švédsko),

v zastúpení: A. von Bonin, Rechtsanwalt, W. O. Brouwer a A. Pliego Selie, advocaten, ako aj v zastúpení: A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, so sídlom v Bruseli, v zastúpení: E. Righini a L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, ako aj v zastúpení: A. Papadimitriou, avocat,

Celio International NV, so sídlom v Bruseli, v zastúpení: H. Gilliams a L. Goossens, advocaten,

vedľajší účastníci konania v odvolacom konaní,

Írsko,

vedľajší účastník konania v prvostupňovom konaní,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory M. Vilaras, sudcovia N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin a K. Jürimäe (spravodajkyňa),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Longar, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. septembra 2020,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. decembra 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia sa svojím odvolaním domáha zrušenia rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie zo 14. februára 2019, Belgicko a Magnetrol International/Komisia (T-131/16 a T-263/16, ďalej len „napadnutý rozsudok“, EU:T:2019:91), ktorým tento súd zrušil rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/1699 z 11. januára 2016 o schéme štátnej pomoci týkajúcej sa zdaňovania nadmerného zisku SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) vykonávanej Belgickom (Ú. v. EÚ L 260, 2016, s. 61, ďalej len „sporné rozhodnutie“).

2 Belgické kráľovstvo sa svojím vzájomným odvolaním domáha čiastočného zrušenia napadnutého rozsudku v rozsahu, v akom Všeobecný súd týmto rozsudkom zamietol prvý žalobný dôvod týkajúci sa neplatnosti.

Právny rámec

3 Podľa článku 1 písm. d) nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9):

„Na účely tohto nariadenia platia nasledujúce vymedzenia pojmov:

…

d) ‚schéma pomoci' je akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom definovaným v akte všeobecným a abstraktným spôsobom a akýkoľvek akt, na základe ktorého sa môže pomoc, ktorá nie je spojená s osobitným projektom, poskytnúť jednému alebo viacerým podnikom na neurčitú dobu a/alebo v neurčitej sume".

4 Článok 1 písm. e) tohto nariadenia definuje „individuálnu pomoc" ako „pomoc, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, a pomoc, ktorá sa poskytuje na základe schémy pomoci, ale musí sa notifikovať".

Okolnosti predchádzajúce sporu a sporné rozhodnutie

5 Skutkové okolnosti sporu boli Všeobecným súdom zhrnuté v bodoch 1 až 28 napadnutého rozsudku. Pre potreby tohto konania ich možno zhrnúť nasledujúcim spôsobom.

Belgické právo

ZDP z roku 1992

6 V Belgicku sú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov kodifikované v code des impôts sur les revenus 1992 (Zákonník o dani z príjmov z roku 1992, ďalej len „ZDP z roku 1992"). Podľa článku 1 ods. 1 ZDP z roku 1992 je daňou z príjmu okrem iného daň z celkových príjmov spoločnosti–rezidenta, nazvaná „daň z príjmov právnických osôb".

7 Pokiaľ ide konkrétne o základ dane z príjmu právnických osôb, článok 185 ZDP z roku 1992 stanovuje, že spoločnosti zdaňujú celkovú sumu svojho zisku, vrátane vyplácaných dividend.

Zákon z 24. decembra 2002

8 Článok 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 z 24. decembra 2002, ktorým sa mení a dopĺňa režim spoločností v oblasti daní z príjmu a zavádza systém záväzných stanovísk v daňovej oblasti) (*Moniteur belge* z 31. decembra 2002, s. 58815) (ďalej len „zákon z 24. decembra 2002"), stanovuje, že Service public fédéral des Finances (Federálny verejný finančný úrad, Belgicko) (SPF Finances) „rozhodne záväzným stanoviskom o každej žiadosti týkajúcej sa uplatňovania daňových zákonov". Okrem toho je pojem „záväzné stanovisko" definovaný ako právny akt, ktorým SPF Finances určí v súlade s platnými predpismi,

ako sa bude zákon uplatňovať na situáciu alebo osobitnú transakciu, ktorá z daňového hľadiska ešte nevyvolávala účinky. Navyše sa uvádza, že záväzné stanovisko nemôže viesť k oslobodeniu od dane alebo jej zníženiu.

9 Článok 22 zákona z 24. decembra 2002 stanovuje, že záväzné stanovisko nemožno vydať okrem iného v prípade, ak žiadosť súvisí so situáciami alebo transakciami zhodnými so situáciami alebo transakciami, ktoré z daňového hľadiska už vyvolali účinky vo vzťahu k žiadateľovi.

10 Článok 23 zákona z 24. decembra 2002 okrem toho stanovuje, že s výnimkou prípadov, keď to odôvodňuje predmet žiadosti, záväzné stanovisko sa vydáva na obdobie, ktoré nesmie presiahnuť päť rokov.

Zákon z 21. júna 2004

11 Prostredníctvom loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 (zákon z 21. júna 2004, ktorým sa mení režim spoločností v oblasti dani z príjmu) a 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 z 24. decembra 2002, ktorým sa mení a dopĺňa režim spoločností v oblasti daní z príjmu a zavádza systém záväzných stanovísk v daňovej oblasti) (*Moniteur belge* z 9. júla 2004) (ďalej len „zákon z 21. júna 2004“), Belgické kráľovstvo zaviedlo nové daňové pravidlá týkajúce sa cezhraničných transakcií prepojených spoločností, ktoré sú súčasťou nadnárodných subjektov, pričom najmä stanovuje úpravu ziskov podliehajúcich dani, nazývanú „korelačná úprava“.

– *Dôvodová správa*

12 Podľa dôvodovej správy k návrhu zákona, ktorý belgická vláda predložila Chambre des députés (Poslanecká snemovňa) (Belgicko), je účelom tohto zákona na jednej strane upraviť ZDP z roku 1992 s cieľom výslovne zahrnúť medzinárodne uznávanú zásadu nezávislého vzťahu. Na druhej strane je jeho účelom zmeniť zákon z 24. decembra 2002 tak, aby bola Service des Décisions Anticipées (Rozhodovacia komisia) (SDA) priznaná právomoc vydávať záväzné stanoviská. Zásada nezávislého vzťahu bola zavedená do belgickej daňovej právnej úpravy doplnením druhého odseku článku 185 ZDP z roku 1992, ktorý sa zakladal na znení článku 9 Modelovej daňovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o príjmoch a majetku. Účelom článku 185 ods. 2 ZDP z roku 1992 je zabezpečiť, aby sa zdaniteľný základ spoločností podliehajúcich zdaneniu v Belgicku mohol meniť úpravami zisku vyplývajúceho z cezhraničných transakcií subjektov v rámci skupiny, kde uplatnené transferové ceny neodrážajú trhové mechanizmy a zásadu nezávislého vzťahu. Okrem toho pojem „primeraná úprava“, zavedený článkom 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 je odôvodnený cieľom, ktorý spočíva v predchádzaní alebo zamedzovaní dvojitému zdaneniu. Uvádza sa v ňom, že táto úprava sa musí vykonávať posúdením jednotlivých prípadov na základe dostupných informácií, ktoré poskytol najmä daňovník, a že korelačná úprava je potrebná len vtedy, ak belgické daňové úrady usúdia, že výška primárnej úpravy vykonanej v inom štáte je v zásade odôvodnená.

– *Článok 185 ods. 2 ZDP z roku 1992*

13 Článok 185 ods. 2 ZDP z roku 92 stanovuje:

„… v prípade dvoch spoločností, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny prepojených spoločností, a pokiaľ ide o ich vzájomné cezhraničné vzťahy:

a) ak sú obidve spoločnosti vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané dohodnutými alebo stanovenými podmienkami, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami, možno zisky, ktoré by pri neexistencii týchto podmienok boli dosiahnuté jednou z týchto spoločností, ale z dôvodu týchto podmienok ich nebolo možné dosiahnuť, zahrnúť do ziskov tejto spoločnosti;

b) ak sú v ziskoch jednej spoločnosti zahrnuté zisky, ktoré sú zároveň zahrnuté v ziskoch inej spoločnosti, a ak ide o zisky, ktoré by táto iná spoločnosť dosiahla, ak by boli podmienky dohodnuté medzi obidvomi spoločnosťami zhodné s podmienkami, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami, sa zisky prvej spoločnosti upravia primeraným spôsobom.“

Administratívny obežník zo 4. júla 2006

14 Circulaire du 4 juillet 2006 sur l’application du principe de pleine concurrence (obežník zo 4. júla 2006 o uplatňovaní zásady nezávislého vzťahu) (ďalej len „administratívny obežník zo 4. júla 2006“) bol zaslaný úradníkom Administration générale de la fiscalité (Všeobecná daňová správa) (Belgicko) v mene ministra financií, aby sa vyjadrili k doplneniu odseku 2 do článku 185 ZDP z roku 1992 a k zodpovedajúcej úprave tohto zákona. Administratívny obežník zo 4. júla 2006 zdôrazňuje, že tieto zmeny, ktoré sú v účinnosti od 19. júla 2004, majú za cieľ prebrať do belgického daňového práva zásadu nezávislého vzťahu a predstavujú právny základ, ktorý s prihliadnutím na túto zásadu umožňuje upraviť zdaniteľný zisk vyplývajúci z cezhraničných transakcií medzi skupinami prepojených spoločností, ktoré patria do nadnárodnej skupiny.

15 V administratívnom obežníku zo 4. júla 2006 sa na jednej strane uvádza, že pozitívna úprava stanovená v článku 185 ods. 2 písm. a) ZDP z roku 1992 umožňuje navýšenie ziskov dosiahnutých spoločnosťou rezidentom, ktorá je súčasťou nadnárodnej skupiny, aby sa do nich zahŕňali zisky, ktoré by spoločnosť rezident dosiahla pri transakcii uskutočnenej v rámci nezávislého vzťahu.

16 Uvedený obežník na druhej strane uvádza, že negatívna korelačná úprava stanovená v článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 má predísť alebo zamedziť dvojitému zdaneniu. Uvádza sa, že na tieto účely nie je možné stanoviť žiadne kritériá, pretože táto úprava sa musí vykonať posúdením jednotlivého prípadu na základe dostupných informácií, ktoré poskytne najmä daňovník. Okrem toho je zdôraznené, že korelačná úprava by sa mala vykonať len vtedy, ak belgické daňové úrady alebo SDA usúdia, že výška úpravy je v zásade odôvodnená. Navyše spresňuje, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa neuplatní, ak sa zisk dosiahnutý v partnerskom štáte zvýši takým spôsobom, že presiahne zisk, ktorý by sa dosiahol v prípade uplatnenia zásady nezávislého vzťahu.

Odpovede ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992

17 Dňa 13. apríla 2005 belgický minister financií v odpovedi na parlamentné otázky týkajúce sa oslobodenia nadmerného zisku od dane v prvom rade potvrdil, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa týkal situácie, v ktorej bolo prijaté záväzné stanovisko k metóde, ktorej cieľom je dosiahnutie zisku v súlade so zásadou nezávislého vzťahu. Následne potvrdil, že zisky, ktoré sa nachádzajú v belgických finančných správach medzinárodnej skupiny so sídlom v Belgicku a ktoré prevyšujú zisky dosiahnuté v súlade so zásadou nezávislého vzťahu, by nemali byť zohľadnené pri určovaní belgického zdaniteľného zisku. Nakoniec potvrdil stanovisko, podľa ktorého nie je úlohou belgických daňových orgánov určiť, ktoré zahraničné podniky by mali zahrnúť tento dodatočný zisk do svojho zisku.

18 Dňa 11. apríla 2007 belgický minister financií v odpovedi na novú sériu parlamentných otázok týkajúcich sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. a) a b) ZDP z roku 1992 vyhlásil, že do toho času boli doručené len žiadosti o negatívnu úpravu. Okrem toho uviedol, že pri určovaní spôsobu stanovenia zisku belgického subjektu dosiahnutého v súlade so zásadou nezávislého vzťahu boli v rámci záväzných stanovísk zohľadnené vykonávané funkcie, znášané riziká a aktíva použité pri činnostiach, ktoré neboli v Belgicku zdaniteľné. Zisk zaznamenaný v Belgicku prostredníctvom finančných správ nadnárodnej skupiny, ktorý by presahoval zisk dosiahnutý v súlade so zásadou nezávislého vzťahu, by teda nemal byť zahrnutý do zdaniteľného zisku v Belgicku. Minister financií napokon uviedol, že vzhľadom na to, že belgickým daňovým orgánom neprislúcha určiť, ktorým zahraničným spoločnostiam sa má zdaniť dodatočný zisk, nie je možné si tieto účely vymieňať informácie so zahraničnými daňovými úradmi.

19 Minister financií 6. januára 2015 nakoniec potvrdil, že zásada, na ktorej sa zakladajú záväzné stanoviská, spočíva v zdanení zisku zodpovedajúceho zisku dotknutého podniku dosiahnutému v súlade so zásadou nezávislého vzťahu a potvrdil odpovede svojho predchodcu z 11. apríla 2007 týkajúce sa skutočnosti, že belgické daňové orgány nemali za úlohu zisťovať, ktorej zahraničnej spoločnosti by sa mal zdaniť nadmerný zisk, ktorý nebol zdanený v Belgicku.

Sporné rozhodnutie

20 Rozhodnutím z 11. januára 2016 Komisia rozhodla, že oslobodenia od dane udelené Belgickým kráľovstvom prostredníctvom záväzných stanovísk založených na článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 predstavovali schému pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá bola nezlučiteľná s vnútorným trhom a ktorá bola vykonaná v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Okrem toho Komisia nariadila vymáhanie takto priznanej pomoci od príjemcov, ktorých konečný zoznam mal byť následne vypracovaný Belgickým kráľovstvom.

21 Pokiaľ ide v prvom rade o posúdenie opatrenia pomoci (odôvodnenia 94 až 110 sporného rozhodnutia), Komisia usúdila, že dotknuté opatrenie predstavuje schému pomoci založenú na článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, tak ako ju uplatňujú belgické daňové úrady. Táto úprava bola vysvetlená v dôvodovej správe k zákonu z 21. júna 2004, v administratívnom obežníku zo 4. júla 2006 a odpovediach ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. Komisia zastáva názor, že tieto akty predstavujú základ, podľa ktorého boli dotknuté oslobodenia od dane priznané. Okrem toho sa Komisia domnievala, že tieto oslobodenia boli priznané bez toho, aby boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia, keďže záväzné stanoviská boli iba technickými opatreniami na uplatnenie

dotknutej schémy. Komisia navyše uviedla, že príjemcovia oslobodení od dane definovali akty, na ktorých bola táto schéma založená, „všeobecným a abstraktným spôsobom“. Tieto ustanovenia sa totiž týkali subjektov, ktoré boli súčasťou nadnárodnej skupiny spoločností.

22 Pokiaľ ide v druhom rade o podmienky uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ (odôvodnenia 111 až 117 sporného rozhodnutia), Komisia po prvé uviedla, že oslobodenie nadmerného zisku od dane predstavovalo zásah zo strany štátu, ktorý mu možno pripísať a ktorý viedol ku strate štátnych prostriedkov, pretože toto oslobodenie viedlo ku zníženiu daňovej povinnosti spoločností v Belgicku, ktoré túto schému využívajú. Po druhé Komisia konštatovala, že táto schéma mohla ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, pretože spoločnosti, ktoré mali z tejto schémy prospech, boli nadnárodnými spoločnosťami pôsobiacimi vo viacerých členských štátoch. Po tretie Komisia zdôraznila, že uvedená schéma oslobodila podniky, ktoré boli jej príjemcami, od záťaže, ktorú by museli inak znášať, a že v dôsledku toho táto schéma narušila alebo mohla narušiť hospodársku súťaž posilnením finančnej situácie týchto podnikov. Po štvrté Komisia konštatovala, že dotknutá schéma poskytla belgickým subjektom selektívnu výhodu tým, že prospech z nej mali len nadnárodné skupiny, ku ktorým tieto subjekty patrili.

23 V treťom rade Komisia konštatovala, že dotknuté opatrenia predstavujú prevádzkovú pomoc, a preto boli nezlučiteľné s vnútorným trhom. Navyše keďže tieto opatrenia neboli Komisii oznámené podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ, predstavovali neoprávnenú pomoc (odôvodnenia 189 až 194 sporného rozhodnutia).

24 Pokiaľ ide o vymáhanie pomoci (odôvodnenia 195 až 211 sporného rozhodnutia), Komisia uviedla, že Belgické kráľovstvo sa nemôže odvolávať na zásadu ochrany legitímnej dôvery príjemcov ani na zásadu právnej istoty na účely odôvodnenia nesplnenia povinnosti spočívajúcej vo vymožení neoprávnene priznanej pomoci, a že sumy, ktoré sa majú vymôcť od každého príjemcu, by sa mohli vypočítať na základe rozdielu medzi daňou, ktorá by bola splatná na základe skutočne zaznamenaného zisku a skutočne zaplatenou daňou na základe záväzného stanoviska.

Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

25 Podaniami doručenými do kancelárie Všeobecného súdu 22. marca a 25. mája 2016 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International podali žalobu, ktorou sa domáhali zrušenia sporného rozhodnutia.

26 Všeobecný súd v súlade s článkom 68 ods. 2 svojho rokovacieho poriadku rozhodol o spojení vecí T-131/16, Belgicko/Komisia a T-263/16, Magnetrol International/Komisia, na účely ústnej časti konania a vyhlásenia rozhodnutia, ktorým sa ukončí konanie.

27 Belgické kráľovstvo uviedlo na podporu svojej žaloby päť žalobných dôvodov. Prvý žalobný dôvod sa zakladal na porušení článku 2 ods. 6 ZFEÚ a článku 5 ods. 1 a 2 ZEÚ v rozsahu, v akom Komisia zasahovala do právomoci Belgického kráľovstva v oblasti daní. Druhý žalobný dôvod sa zakladal na nesprávnom právnom posúdení a na zjavne nesprávnom posúdení, ktorých sa Komisia dopustila pri nesprávnom kvalifikovaní dotknutých opatrení ako schémy pomoci. Tento žalobný dôvod bol rozdelený na dve časti, pričom v rámci prvej časti Belgicko spochybnilo vymedzenie aktov, na ktorých je založená uvedená schéma, a v rámci druhej časti spochybnilo posúdenie týkajúce sa neexistencie ďalších vykonávacích opatrení. Tretí žalobný dôvod sa zakladal na porušení článku 107 ZFEÚ v rozsahu, v akom Komisia konštatovala, že systém oslobodenia nadmerných ziskov od dane predstavuje opatrenie štátnej pomoci. Štvrtý žalobný dôvod sa zakladal na zjavne

nesprávnom posúdení Komisie, pokiaľ ide o vymedzenie príjemcov uvádzanej pomoci. Piaty žalobný dôvod, uvádzaný subsidiárne, sa zakladal na porušení všeobecnej zásady legality a článku 16 ods. 1 nariadenia 2015/1589 v tom zmysle, že sporné rozhodnutie nariaďuje vymáhanie súm od nadnárodných skupín, ku ktorým patria belgické subjekty, ktorým bolo vydané záväzné stanovisko.

28 Magnetrol International uviedla na podporu svojej žaloby o neplatnosť štyri žalobné dôvody. Prvý žalobný dôvod sa zakladal na zjavne nesprávnom posúdení, zneužití právomoci a nedostatočnom odôvodnení v rozsahu, v akom sa v spornom rozhodnutí dospelo k záveru o existencii schémy pomoci. Druhý žalobný dôvod sa zakladal na porušení článku 107 ZFEÚ, povinnosti odôvodnenia a zjavne nesprávnom posúdení v rozsahu, v akom Komisia v spornom rozhodnutí kvalifikuje uvádzanú schému ako selektívne opatrenie. Tretí žalobný dôvod sa zakladal na porušení článku 107 ZFEÚ a povinnosti odôvodnenia a na zjavne nesprávnom posúdení v rozsahu, v akom Komisia v spornom rozhodnutí dospela k záveru, že uvádzaná schéma pomoci vedie k zvýhodneniu. Štvrtý žalobný dôvod, uvádzaný subsidiárne, sa zakladal na porušení článku 107 ZFEÚ, porušení zásady ochrany legitímnej dôvery, na zjavne nesprávnom posúdení, prekročení právomoci a nedostatočnom odôvodnení, pokiaľ ide o vymáhanie pomoci nariadené v napadnutom rozhodnutí, vymedzenie príjemcov a sumu, ktorá sa má vymôcť.

29 Všeobecný súd v napadnutom rozsudku v prvom rade preskúmal žalobné dôvody uvádzané Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou Magnetrol International založené v podstate na tom, že Komisia zneužila svoje právomoci v oblasti štátnej pomoci a zasiahla do výlučných právomocí Belgického kráľovstva v oblasti priamych daní (prvý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvá časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-263/16). V bode 74 napadnutého rozsudku Všeobecný súd zamietol tieto žalobné dôvody ako nedôvodné.

30 V druhom rade Všeobecný súd preskúmal žalobné dôvody uvedené Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou Magnetrol International, ktoré sa v podstate zakladali na nesprávnom závere Komisie v súvislosti s existenciou schémy štátnej pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, okrem iného z dôvodu nesprávneho vymedzenia aktov, na ktorých sa zakladá uvádzaná schéma, a z dôvodu nesprávneho odôvodnenia, podľa ktorého táto schéma nevyžadovala ďalšie vykonávacie opatrenia (druhý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvý žalobný dôvod vo veci T-263/16).

31 V bodoch 86 až 88 napadnutého rozsudku Všeobecný súd najprv pripomenul prvky vymedzujúce pojem „schéma pomoci“ uvedený v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Ďalej po prvé v bodoch 90 až 98 tohto rozsudku preskúmal, či podstatné prvky dotknutej schémy vyplývajú z ustanovení, ktoré Komisia označila za základ tejto schémy, aby najmä určil, či bola individuálna pomoc poskytnutá bez prijatia ďalších vykonávacích opatrení. Po druhé v bodoch 99 až 113 uvedeného rozsudku Všeobecný súd analyzoval, či belgické daňové orgány pri prijímaní záväzných stanovísk podmieňujúcich nezdaňovanie nadmerného zisku disponujú voľnou úvahou, ktorá im umožňuje ovplyvniť výšku oslobodenia nadmerného zisku od dane, podstatné prvky uvedenej schémy a podmienky, za ktorých sa priznáva toto oslobodenie nadmerného zisku od dane. Po tretie v bodoch 114 až 119 toho istého rozsudku Všeobecný súd posúdil, či akty, na ktorých sa zakladá táto istá schéma, definovali príjemcov „všeobecným a abstraktným spôsobom“.

32 Na základe tejto analýzy Všeobecný súd v bode 120 napadnutého rozsudku konštatoval, že Komisia nesprávne dospela k záveru, že schéma oslobodenia nadmerného zisku od dane, ako je definovaná v spornom rozhodnutí, nevyžadovala ďalšie vykonávacie opatrenia, a teda že táto schéma predstavovala „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

V bodoch 121 až 132 tohto rozsudku Všeobecný súd okrem iného odmietol tvrdenia Komisie založené na údajnom „systematickom prístupe“ belgických daňových orgánov, ktorý identifikovala prostredníctvom preskúmania 22 záväzných stanovísk zo 66 existujúcich stanovísk týkajúcich sa oslobodenia nadmerných ziskov od dane, a konštatoval, že tieto tvrdenia nespochybňujú záver uvedený v tomto bode 120.

33 Všeobecný súd preto v bode 136 napadnutého rozsudku vyhovel žalobným dôvodom uvedeným Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou Magnetrol International založeným na porušení článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. V dôsledku toho Všeobecný súd bez toho, aby považoval za potrebné preskúmať ostatné žalobné dôvody uvádzané proti spornému rozhodnutiu, zrušil toto rozhodnutie v celom rozsahu.

Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania

34 Komisia svojím odvolaním navrhuje, aby Súdny dvor:

– zrušil napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom sa v ňom konštatuje, že sporné rozhodnutie nesprávne kvalifikovalo systém oslobodenia nadmerných ziskov ako „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589“,

– vrátil vec Všeobecnému súdu, aby rozhodol o žalobných dôvodoch, ktoré neboli preskúmané, a

– rozhodol, že o trovách prvostupňového a odvolacieho konania sa rozhodne neskôr.

35 Belgické kráľovstvo, ako aj Magnetrol International a vedľajší účastníci konania v odvolacom konaní navrhujú zamietnuť odvolanie a uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

36 Írsko ako vedľajší účastník v prvostupňovom konaní neprejavilo záujem zúčastniť sa konania pred Súdnym dvorom.

37 Uzneseniami predsedu Súdneho dvora z 15. októbra 2019 bol spoločnostiam 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 (ďalej spoločne len „vedľajší účastníci odvolacieho konania“) povolený vstup do konania ako vedľajším účastníkom konania na podporu návrhov spoločnosti Magnetrol International.

38 Svojím vzájomným odvolaním Belgické kráľovstvo navrhuje, aby Súdny dvor:

– čiastočne zrušil napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom Všeobecný súd zamietol prvý žalobný dôvod týkajúci sa neplatnosti uvedený týmto členským štátom a rozhodol o tomto žalobnom dôvode,

– potvrdil napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom zrušuje sporné rozhodnutie, a

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania, ktoré vynaložila v rámci vzájomného odvolania.

39 Komisia navrhuje zamietnuť vzájomné odvolanie.

O odvolaní

O prípustnosti

Argumentácia účastníkov konania

40 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International, ktoré v konaní podporujú vedľajší účastníci odvolacieho konania, v podstate tvrdia, že odvolanie podané Komisiou je neprípustné.

41 Po prvé Magnetrol International, ktorú v tejto súvislosti podporujú Soudal, Esko-Graphics a Wabco Europe, sa domnieva, že návrhy tak, ako sú uvedené v tomto odvolaní, sa týkajú zrušenia napadnutého rozsudku len v rozsahu, v akom Všeobecný súd dospel k záveru, že Komisia nesprávne kvalifikovala systém oslobodenia nadmerného zisku od dane ako „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Komisia teda navrhuje čiastočné zrušenie neoddeliteľnej časti výroku napadnutého rozsudku, takže tieto návrhy sú neprípustné.

42 Po druhé Belgické kráľovstvo, Soudal, Esko-Graphics a Flir Systems Trading Belgium sa domnievajú, že Komisia uvedeným odvolaním navrhuje, aby Súdny dvor vykonal nové posúdenie skutkového stavu, pričom neuvádza skutočnosti, ktoré by preukazovali akékoľvek skreslenie týchto skutkových okolností. Okrem toho argumentácia Komisie sa zakladá na nových skutočnostiach, ktorých cieľom je okrem iného *a posteriori* prepísať sporné rozhodnutie.

43 Po tretie Belgické kráľovstvo, Soudal a Eskosko-Graphics tvrdia, že Komisia dostatočne presne neuviedla, v čom spočíva nesprávne posúdenie, ktorého sa dopustil Všeobecný súd pri výklade článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

44 Komisia spochybňuje túto argumentáciu a tvrdí, že odvolanie je prípustné.

Posúdenie Súdnym dvorom

45 Pokiaľ ide v prvom rade o výhradu založenú na neprípustnosti návrhov odvolania Komisie, treba pripomenúť, že podľa článku 169 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora „v odvolaní možno navrhnúť, aby bolo čiastočne alebo úplne zrušené rozhodnutie Všeobecného súdu, ktoré sa nachádza v jeho výrokovej časti“.

46 Toto ustanovenie upravuje základnú zásadu v oblasti odvolania, podľa ktorej musí byť toto odvolanie podané proti výrokovej časti rozhodnutia Všeobecného súdu a nemožno sa ním domáhať zmien niektorých dôvodov tohto rozhodnutia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. novembra 2017, British Airways/Komisia, C-122/16, EU:C:2017:861, bod 51 a citovanú judikatúru).

47 V prejednávanej veci na rozdiel od toho, čo v podstate tvrdí Magnetrol International, Komisia sa svojimi návrhmi uvedenými pred Súdnym dvorom, ako sú prevzaté v bode 34 prvej zarážke tohto rozsudku, domáha úplného, a nie čiastočného zrušenia napadnutého rozsudku. Všeobecný súd totiž tým, že vyhovel žalobným dôvodom uvedeným Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou Magnetrol International, ktoré sa zakladali na nesprávnej kvalifikácii systému nadmerného zisku

ako „schémy pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, rozhodol o zrušení sporného rozhodnutia a Komisia práve bod 2 výroku napadnutého rozsudku vo svojom odvolaní spochybňuje.

48 Za týchto podmienok treba túto výhradu zamietnuť.

49 V druhom rade argumentácia, podľa ktorej Komisia svojím odvolaním len navrhuje, aby Súdny dvor opätovne preskúmal skutkové zistenia Všeobecného súdu, nemôže uspieť.

50 Na jednej strane totiž Komisia svojím jediným odvolacím dôvodom nastoľuje právne otázky týkajúce sa výkladu článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 Všeobecným súdom v snahe spochybniť dôvodnosť právneho riešenia, ku ktorému sa priklonil Všeobecný súd v napadnutom rozsudku, a to najmä v rozsahu, v akom tento súd konštatoval, že systém oslobodenia nadmerného zisku od dane nespĺňal podmienky na to, aby mohol byť kvalifikovaný ako „schéma pomoci“ v zmysle tohto ustanovenia. V dôsledku toho je argumentácia, ktorú v tejto súvislosti rozvíja v rámci štyroch častí tohto jediného odvolacieho dôvodu, prípustná.

51 Na druhej strane v rámci uvedeného jediného odvolacieho dôvodu Komisia tiež tvrdí, že Všeobecný súd skreslil viaceré odôvodnenia sporného rozhodnutia, najmä tým, že neuznal, že Komisia v nich konštatovala, že systém nadmerných ziskov sa zakladal na ustálenej správnej praxi belgických daňových orgánov, ktorá spočívala v systematickom uplatňovaní článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 *contra legem*.

52 Takáto argumentácia, ktorá sa v konečnom dôsledku týka výkladu sporného rozhodnutia Všeobecným súdom a ktorá sa navyše zakladá na skreslení skutkových okolností a dôkazov predložených Komisiou, sa pritom musí považovať za prípustnú.

53 Okrem toho sa táto argumentácia týka aj bodov 121 až 134 napadnutého rozsudku, v ktorých Všeobecný súd rozhodol o tom, či Komisia z právneho hľadiska dostatočne preukázala existenciu ustálenej správnej praxe uvedenej v bode 51 tohto rozsudku, ktorá podľa nej umožňovala dospieť k záveru, že systém oslobodenia nadmerných ziskov od dane predstavoval „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Preskúmanie takejto otázky, ktorá sa týka odôvodnenia sporného rozhodnutia, ako aj zásad upravujúcich dokazovanie, je v štádiu odvolania prípustné.

54 V treťom rade treba zamietnuť aj výhradu založenú na nepresnosti odvolania.

55 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy totiž stačí konštatovať, že z odvolania jasne vyplýva, že Komisia tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne podal výklad podmienok stanovených v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 a že skreslil niektoré odôvodnenia sporného rozhodnutia. V tejto súvislosti presne vymedzuje nielen tieto odôvodnenia, ale aj body napadnutého rozsudku, ktoré spochybňuje, takže túto výhradu treba zamietnuť.

56 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že odvolanie je prípustné.

57 V zostávajúcej časti v rozsahu, v akom Belgické kráľovstvo a Magnetrol International, podporované vedľajšími účastníkmi odvolacieho konania, tvrdia, že toto odvolanie sa zakladá na nových skutočnostiach alebo že sa snaží prepísať sporné rozhodnutie, tieto tvrdenia sú v potrebnej miere preskúmané v rámci posúdenia dôvodnosti uvedeného odvolania.

O veci samej

Úvodné pripomienky

58 Jediný odvolací dôvod Komisie sa týka nesprávnych posúdení, ktorých sa dopustil Všeobecný súd pri výklade článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, ktorý definuje „schému pomoci“.

59 Podľa tohto ustanovenia treba za „schému pomoci“ považovať najmä akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom definovaným v uvedenom ustanovení všeobecným a abstraktným spôsobom.

60 Kvalifikácia štátneho opatrenia ako schémy pomoci teda predpokladá splnenie troch kumulatívnych podmienok. Po prvé podnikom môže byť udelená individuálna pomoc na základe určitého aktu. Po druhé na poskytnutie tejto pomoci sa nevyžaduje žiadne ďalšie vykonávacie opatrenie. Po tretie podniky, ktorým možno poskytnúť individuálnu pomoc, musia byť definované „všeobecným a abstraktným spôsobom“.

61 Jediný odvolací dôvod Komisie sa delí na štyri časti. Prvé tri z týchto častí sa v podstate jednotlivo týkajú troch podmienok definujúcich „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Štvrtá časť sa týka *ratio legis* nezohľadnenia tohto ustanovenia Všeobecným súdom.

O prvej časti

– *Argumentácia účastníkov konania*

62 V prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne vyložil a uplatnil prvú podmienku stanovenú v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Tento výklad viedol ku skresleniu odôvodnení 94 až 110 sporného rozhodnutia, keď v bodoch 84, 90 až 120 a 125 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že Komisia usúdila, že základom dotknutej schémy boli len normatívne akty uvedené v bode 99 odôvodnenia tohto rozhodnutia.

63 Podľa Komisie z odôvodnení 94 až 110 uvedeného rozhodnutia vyplýva, že dospela k záveru, že tento režim sa zakladal na ustálenej správnej praxi belgických daňových orgánov spočívajúcej v systematickom a *contra legem* uplatňovaní článku 185 ods. 2 ZDP z roku 1992.

64 Pokiaľ ide o pojem „akt“ použitý v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, Komisia v prvom rade usudzuje, že napriek rozdielom existujúcim medzi rôznymi jazykovými verziami tohto nariadenia tento pojem umožňuje zahrnúť ustálenú správnu prax orgánov členského štátu. Judikatúra Súdneho dvora vyplývajúca z rozsudku z 13. apríla 1994, Nemecko a Pleuger Worthington/Komisia (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15), svedčí v prospech takéhoto výkladu.

65 V napadnutom rozsudku sa Všeobecný súd priklonil k reštriktívnemu výkladu uvedeného pojmu, ktorý ho viedol k preskúmaniu systému oslobodenia nadmerného zisku od dane, pričom nesprávne rozlišoval medzi správnou praxou predstavujúcou túto schému na jednej strane a normatívnymi aktmi, na ktorých sa táto schéma zakladá, na druhej strane. Mal pritom analyzovať, či tento systém predstavoval „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia

2015/1589, keďže sa zakladal na ustálenej správnej praxi belgických daňových orgánov spočívajúcej v systematickom uplatňovaní článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 *contra legem*.

66 V druhom rade z odôvodnení 94 až 110 sporného rozhodnutia z právneho hľadiska dostatočne vyplýva, že Komisia chápala systém oslobodenia nadmerného zisku od dane tak, že spočíva v takejto ustálenej správnej praxi. Z tohto dôvodu Komisia opakovane rozlišovala medzi záväznými stanoviskami týkajúcimi sa nadmerného zisku, ktoré sú v súlade s touto ustálenou správnou praxou založené na systematickom uplatňovaní článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 *contra legem* a na základe ktorých vzniká schéma štátnej pomoci, na jednej strane a záväznými rozhodnutiami poskytnutými v súlade s týmto ustanovením, ktoré nezakladajú žiadnu štátnu pomoc, na druhej strane.

67 V treťom rade dôvody uvedené v odôvodneniach 94 až 110 sporného rozhodnutia treba posúdiť s prihliadnutím na kontext, v ktorom bolo toto rozhodnutie prijaté, a to na rozhodnutie Komisie z 3. februára 2015 vo veci SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) – režim zdaňovania nadmerného zisku v Belgicku – článok 185 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmu (CIR 92) – Výzva na predloženie pripomienok v súlade s článkom [108 ods. 2 ZFEÚ] (Ú. v. EÚ C 188, 2015, s. 24, ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“). Z rozhodnutia o začatí konania jasne vyplýva, že Komisia sa vždy domnievala, že systém oslobodenia nadmerného zisku spočíva na ustálenej správnej praxi spočívajúcej v nesprávnom uplatnení článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 a právnych predpisov upravujúcich dotknutú oblasť.

68 Belgické kráľovstvo tvrdí, že prvá časť jediného odvolacieho dôvodu je nedôvodná.

69 Magnetrol International, podporovaná vedľajšími účastníkmi odvolacieho konania, zastáva názor, že touto prvou časťou sa Komisia snaží *a posteriori* zmeniť odôvodnenie sporného rozhodnutia a podáva nesprávny výklad napadnutého rozsudku.

70 Títo účastníci konania subsidiárne tvrdia, že na preukázanie existencie „schémy pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 sa Komisia môže odvolávať na „systematický prístup“ orgánov členského štátu len vtedy, ak nenájde nijaký právny akt, ktorý by mohol odôvodniť dotknutú schému. Takýto výklad potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora uvedená v bodoch 79 a 122 napadnutého rozsudku. V prejednávanej veci však odôvodnenia 97 až 99 sporného rozhodnutia definujú tieto právne akty ako základ dotknutého systému. Komisia sa teda nemôže opierať o „systematický prístup“ v snahe dospieť k záveru o existencii takejto schémy.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

71 V rozsahu, v akom Komisia vytýka Všeobecnému súdu, že podal nesprávny výklad prvej podmienky stanovenej v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, treba v prvom rade určiť, či sa má daňové ustanovenie členského štátu, ako tvrdí Komisia, považovať za „akt“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, pokiaľ ho daňové orgány tohto členského štátu systematicky *contra legem* uplatňujú, a v prípade, ak ide o takéto uplatňovanie, či je potrebné zohľadniť správnu prax týchto orgánov v rámci zisťovania aktov predstavujúcich základ schémy pomoci, ktoré sa zakladajú na tomto daňovom ustanovení.

72 Pokiaľ ide po prvé o rozsah pojmu „akt“ uvedeného v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, treba uviesť, že v súlade so znením tohto článku 1 tento pojem odkazuje na každý akt, na základe ktorého možno poskytnúť individuálnu pomoc podnikom bez toho, aby bolo potrebné prijať ďalšie vykonávacie opatrenia.

73 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že doslovný výklad uvedeného článku neumožňuje určiť, či pojem „akt“ sa môže vzťahovať na schému, ktorá je podľa Komisie charakterizovaná systematickým *contra legem* uplatňovaním daňového ustanovenia členského štátu daňovými orgánmi tohto členského štátu v rámci ustálenej správnej praxe. Ako totiž tvrdí Komisia, rôzne jazykové verzie článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 používajú odlišné výrazy, ktoré v závislosti od konkrétneho prípadu môžu alebo nemusia zahŕňať takúto správnu prax.

74 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa má na účely zabezpečenia jednotného výkladu a uplatňovania toho istého textu, ktorého znenie v jednom jazyku Únie sa odlišuje od znení v iných jazykoch, predmetné ustanovenie vykladať podľa kontextu a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou (rozsudok z 12. septembra 2019, Komisia/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, bod 88 a citovaná judikatúra).

75 Pokiaľ ide po druhé o kontext, do ktorého patrí článok 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, treba uviesť, že pojem „schéma pomoci“ sa odlišuje od pojmu „individuálna pomoc“ uvedeného v článku 1 písm. e) tohto nariadenia.

76 Na rozdiel od individuálnej pomoci, ktorá sa týka štátnej pomoci vyžadujúcej individuálne preskúmanie z hľadiska kritérií uvedených v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, použitie pojmu „schéma pomoci“ umožňuje Komisii s prihliadnutím na toto ustanovenie preskúmať súbor pomoci, ktorá bola individuálne poskytnutá podnikom na základe spoločného ustanovenia, ktoré v zásade predstavuje jej právny základ.

77 V tejto súvislosti Všeobecný súd z právneho hľadiska v bode 78 napadnutého rozsudku pripomenul, že v prípade schémy pomoci sa Komisia môže obmedziť na preskúmanie znakov dotknutej schémy, aby v odôvodnení dotknutého rozhodnutia posúdila, či táto schéma z dôvodu podmienok, ktoré stanovuje, zabezpečuje svojim príjemcom výhodu v porovnaní s ich konkurentmi a či z nej môžu mať prospech podniky, ktoré sa podieľajú na obchode medzi členskými štátmi. Komisia tak v rozhodnutí týkajúcom sa takejto schémy nie je v každom jednotlivom prípade povinná vykonať analýzu pomoci poskytnutej na základe takejto schémy. Individuálnu situáciu každého z dotknutých podnikov je potrebné overiť až vo fáze vymáhania pomoci

78 Z toho vyplýva, že pojem „akt“ uvedený v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 označuje akty predstavujúce schému pomoci, na základe ktorých je možné vymedziť podstatné znaky nevyhnutné na jej kvalifikáciu ako opatrenia štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

79 Hoci môže tento pojem vo všeobecnosti označovať akty, ktoré predstavujú právny základ schémy pomoci, nemožno vylúčiť, ako to okrem iného uviedol Všeobecný súd, že za určitých okolností by mohol tiež odkazovať na ustálenú správnu prax orgánov členského štátu, ak táto prax vykazuje „systematický prístup“, ktorého znaky zodpovedajú požiadavkám stanoveným v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

80 V tejto súvislosti Všeobecný súd v bode 79 napadnutého rozsudku správne odkázal na body 14 a 15 rozsudku z 13. apríla 1994, Nemecko a Pleuger Worthington/Komisia (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129), aby zdôraznil, že Súdny dvor rozhodol, že v rámci skúmania schémy pomoci a pri neexistencii právneho základu, ktorým sa zavádza takáto schéma pomoci, sa môže Komisia opierať o všetky okolnosti, ktoré v skutočnosti môžu svojou povahou odhaliť schému pomoci.

81 Na rozdiel od toho, čo tvrdí najmä Magnetrol International, ktorú v tejto súvislosti podporujú vedľajší účastníci odvolacieho konania, z tohto rozsudku Súdneho dvora vôbec nevyplýva, že by sa možnosť Komisie odhaliť existenciu schémy pomoci v skutočnosti obmedzovala na situáciu, v ktorej neexistuje žiadne právne ustanovenie, na ktorom sa zakladá táto schéma. Naopak úvahy vyplývajúce z uvedeného rozsudku Súdneho dvora umožňujú dospieť k záveru, že takáto možnosť sa *a fortiori* ponúka, ak schéma pomoci vyplýva, ako to v prejednávanej veci tvrdí aj Komisia, zo systematického *contra legem* uplatňovania daňového ustanovenia členského štátu daňovými orgánmi tohto členského štátu v rámci ustálenej správnej praxe.

82 Zohľadnenie takejto správnej praxe v rámci určenia „aktu“ predstavujúceho základ schémy pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 totiž umožňuje odhaliť skutočný dosah tohto daňového ustanovenia, ktorý inak nemožno posudzovať len na základe uvedeného ustanovenia.

83 Po tretie takýto výklad pojmu „akt“ je podložený cieľom sledovaným nariadením 2015/1589, ktorým je definovať spôsoby kontroly štátnej pomoci stanovenej v článku 108 ZFEÚ.

84 Potrebný účinok pravidiel v oblasti štátnej pomoci by totiž bol značne oslabený, ak by sa pojem „akt“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 mal obmedzovať len na označenie formálnych aktov predstavujúcich schému pomoci.

85 Na jednej strane treba uviesť, že rozsah a spôsoby tohto preskúmania by v takom prípade nevyhnutne záviseli od formy, ktorú členské štáty priznávajú opatreniam štátnej pomoci. Na druhej strane, ako tvrdí Komisia, niektoré z týchto opatrení pomoci, ktoré spočívajú v uplatňovaní ustanovenia vnútroštátneho práva *contra legem*, by boli nevyhnutne vylúčené z pojmu „schéma pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, hoci súbor okolností by v skutočnosti umožnil odhaliť existenciu takejto schémy.

86 Komisia preto môže dospieť k záveru o existencii schémy pomoci, keď z právneho hľadiska dostatočne preukáže, že táto schéma sa zakladá na uplatnení ustanovenia členského štátu na základe „systematického prístupu“ orgánov tohto členského štátu a že znaky tohto prístupu zodpovedajú požiadavkám stanoveným v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

87 V druhom rade treba určiť, ako tvrdí Komisia, či Všeobecný súd nesprávne uplatnil pojem „akt“ uvedený v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 a skreslil sporné rozhodnutie, keď usúdil, že len akty taxatívne uvedené v odôvodneniach 99 sporného rozhodnutia predstavujú základ schémy, ako ho vymedzila Komisia.

88 V tejto súvislosti treba uviesť, že v bode 80 napadnutého rozsudku Všeobecný súd najprv preskúmal akty taxatívne uvedené v odôvodneniach 97 až 99 sporného rozhodnutia. Uviedol teda, že akty nachádzajúce sa v odôvodnení 99 tohto rozhodnutia, a to jednak článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 a jednak dôvodová správa k zákonu z 21. júna 2004, administratívny

obežník zo 4. júla 2006 a odpovede ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatnenia tohto ustanovenia belgickými daňovými orgánmi, predstavujú akty, na základe ktorých bolo priznané oslobodenie nadmerného zisku od dane.

89 V bodoch 81 a 82 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uviedol, že odôvodnenie Komisie je do určitej miery nejednoznačné v rozsahu, v akom pripustila, že ani článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, ani žiadne iné ustanovenie ZDP z roku 1992 nestanovuje toto oslobodenie nadmerného zisku od dane.

90 Všeobecný súd však v bode 83 napadnutého rozsudku usúdil, že na základe celkovej analýzy sporného rozhodnutia treba konštatovať, že základ dotknutej schémy tvorí článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 tak, ako ho uplatňujú belgické daňové orgány, a že takéto uplatnenie možno vyvodiť z aktov uvedených v bode 88 tohto rozsudku. V bodoch 84 až 88 napadnutého rozsudku z toho v podstate vyvodil, že preskúmanie splnenia podmienok stanovených v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 treba v dôsledku toho vykonať s prihliadnutím na obsah týchto aktov.

91 Všeobecný súd potom v bodoch 90 až 98 napadnutého rozsudku okrem iného analyzoval, či podstatné prvky dotknutej schémy, ktoré Komisia označila v bode 102 odôvodnenia sporného rozhodnutia, vyplývajú z aktov taxatívne uvedených v odôvodneniach 97 až 99 tohto rozhodnutia.

92 V tejto súvislosti Všeobecný súd v bode 92 napadnutého rozsudku najprv uviedol, že vzhľadom na analýzu uvedenú v odôvodneniach 101 a 139 sporného rozhodnutia tieto podstatné skutočnosti nevyplývajú z týchto aktov, ale skôr zo vzorky záväzných stanovísk analyzovanej Komisiou. V bode 93 tohto rozsudku, kde pripúšťa, že niektoré z uvedených podstatných prvkov skutočne vyplývali z uvedených aktov, však usudzuje, že to tak nie je v prípade všetkých tých istých podstatných prvkov a najmä v prípade dvojstupňovej metódy výpočtu nadmerného zisku, na ktorý sa vzťahuje sporné oslobodenie od dane, ako aj v prípade podmienky súvisiacej so zriadením pracovných miest, centralizácie či rozširovania činností v Belgicku.

93 Tieto úvahy sa zakladajú na nesprávnom právnom posúdení.

94 Ako je totiž uvedené v bode 90 tohto rozsudku, hoci Všeobecný súd konštatoval, že právny základ dotknutej schémy nevyplýval len z článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, ale z uplatnenia tohto ustanovenia belgickými daňovými orgánmi, nevyvodil všetky dôsledky z tohto konštatovania. Osobitne nezohľadnil body odôvodnenia sporného rozhodnutia, z ktorých jasne vyplývalo, že Komisia vyvodila toto uplatnenie nielen z aktov uvedených v odôvodnení 99 tohto rozhodnutia, ale aj zo systematického prístupu týchto orgánov, ku ktorému dospela na základe analýzy vzorky záväzných stanovísk, ktorú preskúmala.

95 V rámci celkového výkladu sporného rozhodnutia vykonaného v bode 83 napadnutého rozsudku mal teda Všeobecný súd zohľadniť úvahy vyjadrené v odôvodneniach 100 až 108 a 110 tohto rozhodnutia, z ktorých v podstate vyplýva, že Komisia sa domnievala, že jedným z podstatných znakov dotknutej schémy bolo, že uvedené orgány systematicky vydávali rozhodnutia o priznaní oslobodenia nadmerného zisku od dane za podmienok vymenovaných v odôvodnení 102 uvedeného rozhodnutia.

96 V tomto kontexte, ako vyplýva najmä z bodu 98 napadnutého rozsudku, Všeobecný súd naopak vychádzal z nesprávneho predpokladu, že okolnosť, že niektoré podstatné prvky dotknutej schémy nevyplývali z aktov uvedených v odôvodnení 99 sporného rozhodnutia, ale zo samotných záväzných stanovísk, znamenala, že tieto akty museli byť nevyhnutne predmetom ďalších vykonávacích opatrení.

97 V dôsledku toho Všeobecný súd tým, že svoju analýzu podmienok stanovených článkom 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 obmedzil len na akty uvedené v odôvodnení 99 sporného rozhodnutia, nesprávne uplatnil pojem „akt“ nachádzajúci sa v tomto článku 1.

98 Toto nesprávne posúdenie ho viedlo na jednej strane k tomu, že v zásade vylúčil, že by sa „schéma pomoci“ v zmysle uvedeného článku 1 mohla, ako je uvedené v bodoch 80 a 86 tohto rozsudku, zakladať na súbore okolností, ktoré by v skutočnosti mohli odhaliť jej existenciu, a na druhej strane k nesprávnemu výkladu tohto rozhodnutia, pokiaľ ide o preskúmanie prvej z týchto podmienok.

99 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy možno dospieť k záveru, že prvá časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie je dôvodná.

O druhej časti

– *Argumentácia účastníkov konania*

100 V druhej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne vyložil druhú podmienku stanovenú v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 a skreslil odôvodnenia 100 až 108 sporného rozhodnutia, keď v bodoch 94, 96, 98, 103 až 113, 119, 120 a 129 až 133 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že priznanie oslobodenia nadmerného zisku od dane si vyžadovalo prijatie ďalších vykonávacích opatrení.

101 Všeobecný súd len potvrdil tvrdenie, podľa ktorého ak podstatné prvky dotknutej schémy vymenované v odôvodnení 102 sporného rozhodnutia nie sú uvedené v normatívnych aktoch uvedených v odôvodnení 99 tohto rozhodnutia, musia byť nevyhnutne predmetom ďalších vykonávacích opatrení. Podľa Komisie Všeobecný súd nepreskúmal, či mohli belgické daňové orgány, pokiaľ ide o oslobodenie nadmerného zisku od dane, skutočne ovplyvniť výšku oslobodenia nadmerného zisku od dane, podstatné prvky dotknutej schémy a podmienky priznania tohto oslobodenia od dane v jednotlivých prípadoch. Všeobecný súd si navyše zamenil mieru voľnej úvahy, ktorou disponujú tieto orgány na účely overenia dodržania podmienok priznania oslobodenia nadmerného zisku od dane, a možnosť uvedených orgánov ovplyvniť výšku tohto oslobodenia od dane, podstatné prvky dotknutej schémy a podmienky priznania uvedeného oslobodenia od dane v jednotlivých prípadoch. Ak by Všeobecný súd správne vyložil a uplatnil pojem „ďalšie vykonávacie opatrenia“, nevyhnutne by dospel k záveru, že tie isté orgány nemohli ovplyvniť tieto prvky.

102 Belgické kráľovstvo sa domnieva, že odôvodnenie Všeobecného súdu týkajúce sa druhej podmienky stanovenej v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 neobsahuje nesprávne právne posúdenie.

103 Magnetrol International, podporovaná vedľajšími účastníkmi odvolacieho konania, v podstate tvrdí, že na to, aby Komisia dospela k záveru o existencii schémy pomoci, mala v spornom rozhodnutí v prvom rade preukázať, že akty taxatívne uvedené v odôvodneniach 97 až 99 tohto

rozhodnutia ukladali metódy výpočtu, ktoré mali belgické daňové orgány uplatniť, a v druhom rade, že výšku oslobodenia nadmerného zisku od dane v každom jednotlivom prípade bolo možné stanoviť prostredníctvom týchto metód. Pokiaľ ide v treťom rade o podmienky poskytnutia pomoci, Komisia mala preukázať jednak to, že tieto akty stanovovali podmienky, za ktorých belgické daňové orgány mohli vyhovieť žiadostiam o poskytnutie individuálnej pomoci, a jednak to, že na základe týchto podmienok bolo možné rozhodnúť, či transakcia navrhnutá žiadateľom o záväzné stanovisko spĺňala podmienku „novej situácie“.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

104 Druhá časť jediného odvolacieho dôvodu sa týka druhej podmienky umožňujúcej definovať „schém pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, a to podmienky spočívajúcej v neexistencii „ďalších vykonávacích opatrení“ potrebných na poskytnutie individuálnej pomoci na základe ustanovenia predstavujúceho takúto schému.

105 Ako Všeobecný súd z právneho hľadiska správne uviedol v bode 99 napadnutého rozsudku, pričom v tejto súvislosti odkázal na odôvodnenie 100 sporného rozhodnutia, existencia ďalších vykonávacích opatrení zahŕňa výkon voľnej úvahy daňovým orgánom, ktorý prijal dotknuté opatrenia, čo mu umožňuje ovplyvniť výšku pomoci, jej znaky alebo podmienky, za ktorých sa táto pomoc poskytuje. Naopak samotné technické uplatnenie aktov, ktorými sa priznáva predmetná pomoc, nepredstavuje ďalšie vykonávacie opatrenie v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

106 Z toho vyplýva, že otázka, či sú „ďalšie vykonávacie opatrenia“ potrebné na poskytnutie individuálnej pomoci na základe schémy pomoci, neoddeliteľne súvisí s otázkou vymedzenia „aktu“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, na ktorom sa táto schéma zakladá. Práve vzhľadom na toto ustanovenie je totiž potrebné určiť, či je poskytnutie individuálnej pomoci podmienené prijatím takýchto opatrení, alebo naopak, či sa toto poskytnutie môže uskutočniť len na základe uvedeného ustanovenia.

107 Ako uviedla generálna advokátka v bode 100 svojich návrhov, nesprávne právne posúdenie uvedené v bodoch 97 a 98 tohto rozsudku teda nevyhnutne ovplyvnilo posúdenie Všeobecného súdu týkajúce sa otázky, či bolo oslobodenie nadmerného zisku od dane v prejednávanej veci priznané bez toho, aby bolo potrebné prijať ďalšie vykonávacie opatrenia.

108 Na jednej strane totiž, ako je konštatované v bode 96 tohto rozsudku, Všeobecný súd vychádzal z nesprávneho predpokladu, že okolnosť, že niektoré podstatné prvky predmetnej schémy nevyplývali z aktov uvedených v odôvodnení 99 sporného rozhodnutia, ale boli vyvodené zo samotných záväzných stanovísk, znamenala, že tieto akty museli byť nevyhnutne predmetom prijatia ďalších vykonávacích opatrení.

109 Na druhej strane v rámci preskúmania uskutočneného v bodoch 103 až 113 napadnutého rozsudku v súvislosti s otázkou, či pri prijímaní záväzných stanovísk na základe oslobodenia nadmerného zisku od dane belgické daňové orgány disponovali voľnou úvahou, ktorá im umožňovala ovplyvniť výšku tohto oslobodenia od dane, podstatné prvky dotknutej schémy a podmienky, za ktorých bolo uvedené oslobodenie priznané, sa Všeobecný súd uspokojil s tým, že odkázal na akty uvedené v odôvodnení 99 sporného rozhodnutia, aby v podstate dospel k záveru, že tieto akty len vo všeobecnosti definujú stanovisko belgických daňových orgánov, pokiaľ ide o toto isté oslobodenie od dane.

110 Z toho vyvodil, že vzhľadom na to, že neexistujú iné skutočnosti obmedzujúce rozhodovaciu právomoc tohto správneho orgánu, belgické daňové orgány pri prijímaní týchto záväzných stanovísk nevyhnutne disponujú voľnou úvahou, takže nemožno dospieť k záveru, že tieto orgány pristúpili k technickému uplatneniu regulačného rámca, keď pristúpili k preskúmaniu každej žiadosti „v každom jednotlivom prípade“.

111 V rámci tohto preskúmania však Všeobecný súd nezohľadnil skutočnosť, ako je uvedené v bode 95 tohto rozsudku, že jeden z podstatných znakov dotknutej schémy, ako ju identifikovala Komisia v spornom rozhodnutí, spočíval v skutočnosti, že belgické daňové orgány systematicky priznávali oslobodenie nadmerného zisku od dane, ak boli splnené podmienky uvedené v odôvodnení 102 tohto rozhodnutia.

112 Na rozdiel od toho, čo rozhodol Všeobecný súd, pritom zistenie takejto systematickej praxe mohlo predstavovať relevantnú skutočnosť v rámci posúdenia všetkých okolností, ktoré by mohli odhaliť existenciu skutočnej schémy pomoci, čo by prípadne umožnilo preukázať, že tieto daňové orgány v skutočnosti nemali žiadnu voľnú úvahu v rámci uplatnenia článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 a že v dôsledku toho nebolo potrebné nijaké „ďalšie vykonávacie opatrenie“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 na priznanie oslobodenia nadmerného zisku od dane.

113 Preto ako tvrdí Komisia, Všeobecný súd sa tým, že svoj záver týkajúci sa druhej podmienky stanovenej v článku 1 písm. d) tohto nariadenia založil na nesprávnom predpoklade, dopustil nesprávneho právneho posúdenia.

114 Toto konštatovanie nemožno spochybniť úvahami vyjadrenými v bodoch 106 a 107 napadnutého rozsudku. Všeobecný súd v týchto bodoch vychádzal z konštatovania, že predmetná schéma sa netýkala všetkých záväzných stanovísk prijatých na základe článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, ale len tých, ktoré poskytovali negatívne úpravy bez toho, aby správne orgány overili, či boli dotknuté zisky zahrnuté do zisku inej spoločnosti patriacej do skupiny usadenej v mieste sídla iného súdu, hoci záväzné stanoviská, ktoré priznávali negatívnu úpravu zodpovedajúcu pozitívnej úprave zdaniteľných ziskov inej spoločnosti patriacej do skupiny usadenej v mieste sídla iného súdu, neboli súčasťou tejto schémy. Podľa Všeobecného súdu, keďže na základe toho istého ustanovenia mohli belgické daňové orgány prijať tak rozhodnutia, ktoré podľa názoru Komisie priznávajú štátnu pomoc, ako aj rozhodnutia, ktoré takúto pomoc nepriznávajú, úloha týchto daňových orgánov sa neobmedzovala na technické uplatnenie dotknutej schémy.

115 Ako pritom je konštatované v bode 94 tohto rozsudku, Komisia usúdila, že základom dotknutej schémy bolo uplatnenie článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 *contra legem* v rámci ustálenej správnej praxe belgických daňových orgánov. Toto konštatovanie nemožno spochybniť samotnou skutočnosťou, že tieto daňové orgány uplatnili toto ustanovenie aj v situáciách, ktoré skutočne patria do jeho pôsobnosti.

116 Takisto existencia predbežného štádia v rámci konania o vydaní záväzného stanoviska na základe oslobodenia nadmerného zisku od dane, uvedeného v bode 112 napadnutého rozsudku, nemôže byť dôkazom toho, že belgické daňové orgány nevyhnutne disponujú voľnou úvahou v rámci systému oslobodenia nadmerného zisku od dane. Táto voľná úvaha sa totiž musí posúdiť len z hľadiska záväzných stanovísk, ktoré boli vydané na základe tohto systému, takže situácie, ktoré neviedli k prijatiu takéhoto stanoviska, sú v tejto súvislosti irelevantné.

117 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je nutné dospieť k záveru, že druhá časť jediného odvolacieho dôvodu je dôvodná.

O tretej časti

– *Argumentácia účastníkov konania*

118 V tretej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne vyložil tretiu podmienku stanovenú v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 a skreslil odôvodnenia 66, 102, 103, 109, 139 a 140 sporného rozhodnutia, keď v bodoch 114 až 119 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že príjemcovia oslobodenia nadmerného zisku od dane neboli „všeobecným a abstraktným spôsobom“ definovaní ustanoveniami, ktoré tvoria základ tejto schémy. Podľa Komisie, ak by Všeobecný súd riadne zohľadnil ustálenú správnu prax belgických daňových orgánov týkajúcu sa tohto oslobodenia, dospel by k opačnému záveru.

119 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International, podporovaná vedľajšími účastníkmi odvolacieho konania, spochybňujú túto argumentáciu.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

120 Tretia časť jediného odvolacieho dôvodu sa týka tretej podmienky definujúcej „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, a to podmienky spočívajúcej v tom, že príjemcovia takejto schémy sú v akte, ktorý je základom tejto schémy, definovaní „všeobecným a abstraktným spôsobom“.

121 V tejto súvislosti z existujúcich vzťahov medzi troma podmienkami umožňujúcimi kvalifikovať opatrenie ako „schéma pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 vyplýva, že otázka, či je splnená tretia z týchto podmienok, neoddeliteľne súvisí s prvými dvoma z uvedených podmienok, ktoré sa týkajú existencie „aktu“ a neexistencie „ďalších vykonávacích opatrení“.

122 V dôsledku toho mali nesprávne právne posúdenia, ktorých sa dopustil Všeobecný súd a ktoré boli uvedené v bodoch 97, 98 a 137 tohto rozsudku v súvislosti s týmito istými dvoma prvými podmienkami, vplyv na posúdenie Všeobecného súdu týkajúce sa definície príjemcov oslobodenia nadmerného zisku od dane.

123 V bodoch 115 až 119 napadnutého rozsudku totiž Všeobecný súd síce pripustil, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa vzťahuje na všeobecne a abstraktne definovanú kategóriu subjektov, v podstate však vychádzal z analýzy aktov uvedených v odôvodnení 99 sporného rozhodnutia, keď dospel k záveru, že príjemcovia dotknutej schémy neboli týmito aktmi vymedzení „všeobecným a abstraktným spôsobom“, takže takáto definícia sa mala nevyhnutne vykonať v rámci ďalších vykonávacích opatrení.

124 Za týchto podmienok možno dospieť k záveru, že tretia časť jediného odvolacieho dôvodu je dôvodná.

125 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že Všeobecný súd, keď okrem iného v bode 120 napadnutého rozsudku rozhodol, že Komisia nesprávne dospela k záveru, že schéma oslobodenia nadmerného zisku od dane, ako je definovaná v spornom rozhodnutí, predstavuje „schému pomoci“ v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, sa dopustil viacerých nesprávnych právnych posúdení, pričom nie je potrebné preskúmať štvrtú časť jediného odvolacieho dôvodu.

O doplňujúcich dôvodoch napadnutého rozsudku týkajúcich sa dôkazu o „systematickom prístupe“

126 Treba uviesť, že v rámci doplňujúcich dôvodoch uvedených v bodoch 121 až 134 napadnutého rozsudku Všeobecný súd skúmal, či sa Komisii podarilo preukázať existenciu „systematického prístupu“ belgických daňových orgánov zisteného na základe preskúmania vzorky 22 záväzných stanovísk zo 66, ktoré boli prijaté na účely oslobodenia nadmerného zisku od dane.

127 Na účely určenia, či nesprávne právne posúdenia uvedené v bode 125 tohto rozsudku môžu viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku, treba preskúmať, či Všeobecný súd v rámci týchto dôvodov z právneho hľadiska správne odmietol tvrdenia Komisie založené na existencii takého „systematického prístupu“.

– *Argumentácia účastníkov konania*

128 V rámci svojej argumentácie týkajúcej sa prvých troch častí jediného odvolacieho dôvodu Komisia uviedla osobitné tvrdenia spochybňujúce odôvodnenie Všeobecného súdu uvedené v bodoch 121 až 134 napadnutého rozsudku, na základe ktorého Všeobecný súd rozhodol, že z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala existenciu „systematického prístupu“ belgických daňových orgánov pri priznávaní oslobodenia nadmerného zisku od dane.

129 Komisia v prvom rade tvrdí, že na rozdiel od toho, ako Všeobecný súd rozhodol v bodoch 127 a 128 napadnutého rozsudku, dostatočne preukázala skutočnosti, na základe ktorých dospela k záveru o existencii takého „systematického prístupu“.

130 Pokiaľ ide najprv o výber vzorky 22 záväzných stanovísk, z ktorej Komisia vyvodila existenciu ustálenej správnej praxe, Komisia pripúšťa, že tento výber nevyplýva z odôvodnení 94 až 110 sporného rozhodnutia. Všeobecný súd však nezohľadnil bod 3 odôvodnenia tohto rozhodnutia, v ktorom sa uvádza žiadosť Komisie adresovaná Belgickému kráľovstvu o informácie týkajúca sa záväzných stanovísk vydaných v rokoch 2004, 2007, 2010 a 2013. V prípade týchto stanovísk ide len o 22 záväzných stanovísk, ktoré predstavujú vzorku, z ktorej Komisia vyvodila existenciu ustálenej správnej praxe.

131 Pokiaľ ide ďalej o reprezentatívnosť tejto vzorky, Komisia po prvé zdôrazňuje, že záväzné stanoviská boli vybraté spomedzi štyroch z deviatich rokov uplatňovania dotknutej schémy. Po druhé medzi vybranými rokmi bolo trojročné rozpätie, pričom každý pokrýval začiatok, stred a koniec obdobia, počas ktorého belgické daňové orgány vydali takéto záväzné stanoviská. Po tretie 22 záväzných stanovísk predstavuje tretinu všetkých stanovísk vydaných počas tohto obdobia deviatich rokov a po štvrté týchto 22 rozhodnutí sa vzťahuje na tretiu osobu všetkých príjemcov dotknutej schémy, čo nevyhnutne znamená, že vzorka bola reprezentatívna a že v tejto súvislosti nebolo potrebné nijaké osobitné vysvetlenie. Belgické kráľovstvo v každom prípade nikdy nespochybnilo predbežné závery Komisie v rámci rozhodnutia o začatí konania a nepredložilo nijaké záväzné stanovisko, ktoré by preukazovalo, že podstatné prvky dotknutej schémy nevyplývali z ustálenej správnej praxe.

132 Komisia sa navyše domnieva, že po tom, čo na základe preskúmania 22 záväzných stanovísk dospela k záveru, že tieto stanoviská vyplývajú z ustálenej správnej praxe, nemusela v spornom rozhodnutí opísať individuálne rozhodnutia. Naopak Belgickému kráľovstvu a príjemcom prislúchalo napadnúť jej záver, podľa ktorého bolo oslobodenie nadmerného zisku od dane priznané na základe schémy pomoci, čo sa im nepodarilo.

133 Napokon, pokiaľ ide o šesť záväzných stanovísk opísaných v odôvodneniach 62 až 64 a v poznámke pod čiarou 80 sporného rozhodnutia, odôvodnenie 61 sporného rozhodnutia uvádza, že tri príklady uvedené v týchto bodoch len ilustrujú záväzné stanoviská vydané v rámci vykonania dotknutej schémy belgickými daňovými orgánmi.

134 V druhom rade skreslenie odôvodnení 94 až 110 sporného rozhodnutia viedlo Všeobecný súd k tomu, že sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 127 a 128 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že Komisia nepreukázala existenciu systematického prístupu.

135 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International, podporované vedľajšími účastníkmi odvolacieho konania, spochybňujú túto argumentáciu.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

136 Komisia vytýka Všeobecnému súdu, že nesprávne konštatoval, že sa jej nepodarilo preukázať existenciu „systematického prístupu“ spĺňajúceho požiadavky stanovené v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

137 V tejto súvislosti treba v prvom rade uviesť, že Všeobecný súd v podstate v bode 125 napadnutého rozsudku konštatoval, že takýto „systematický prístup“ nemôže predstavovať samotný základ dotknutej schémy z dôvodu, že nešlo o základ, ktorý bol uvedený v spornom rozhodnutí, najmä v odôvodnení 99 tohto rozhodnutia.

138 Vzhľadom na nesprávne právne posúdenie konštatované v bodoch 97 a 98 tohto rozsudku je tento dôvod tiež z právneho hľadiska nesprávny.

139 V druhom rade Všeobecný súd v bode 126 napadnutého rozsudku usúdil, že aj za predpokladu, že by podstatné prvky dotknutej schémy vyplývali zo „systematického prístupu“ zisteného zo vzorky záväzných stanovísk analyzovanej Komisiou, Komisii sa nepodarilo preukázať existenciu takéhoto prístupu.

140 Všeobecný súd najprv v bode 127 napadnutého rozsudku síce uviedol, že táto vzorka sa skladala z 22 záväzných stanovísk zo 66 dotknutých stanovísk, ale potom dospel k záveru, že Komisia v spornom rozhodnutí nespresnila výber uvedenej vzorky a dôvody, pre ktoré ju treba považovať za reprezentatívnu.

141 Ako v podstate tvrdí Komisia, pokiaľ ide o výber vzorky záväzných stanovísk, ktoré analyzovala, z celkového znenia bodov odôvodnenia sporného rozhodnutia a najmä z výkladu odôvodnení 3 a 59 tohto rozhodnutia vyplýva, že táto vzorka pozostávala zo záväzných stanovísk prijatých v priebehu rokov 2005 (v roku 2004 nebolo prijaté nijaké stanovisko), 2007, 2010 a 2013 na účely pokrytia stanovísk prijatých na začiatku, v polovici a na konci obdobia dotknutej schémy.

142 Pokiaľ ide o reprezentatívnosť uvedenej vzorky, ako to v podstate zdôraznila generálna advokátka v bode 86 svojich návrhov, z výberu 22 záväzných stanovísk z celkového počtu 66 stanovísk prijatých v rámci dotknutej schémy zjavne vyplýva, že tá istá vzorka predstavuje tretinu týchto rozhodnutí.

143 V tejto súvislosti treba uviesť, že takýto podiel záväzných stanovísk vybraných vyváženým spôsobom spomedzi všetkých stanovísk prijatých na účely oslobodenia nadmerného zisku za posudzované obdobie môže svojou povahou predstavovať „systematický prístup“ belgických

daňových orgánov. Práve z dôvodu „systematickej“ povahy takejto praxe sa totiž Komisia mohla dôvodne domnievať, že až do preukázania opaku skutočnosti zistené zo vzorky záväzných stanovísk, ktoré preskúmala, sa nevyhnutne nachádzajú vo všetkých záväzných stanoviskách prijatých na účely oslobodenia nadmerného zisku od dane.

144 Za týchto podmienok Všeobecný súd nemohol dôvodne konštatovať, že Komisia v spornom rozhodnutí nespresnila výber tejto vzorky a skutočnosti, pre ktoré sa mala považovať za reprezentatívnu.

145 Takýto záver navyše nie je spochybnený konštatovaním uvedeným v bode 128 napadnutého rozsudku, podľa ktorého Komisia nespresnila výber šiestich záväzných stanovísk uvedených v odôvodneniach 62 až 64 sporného rozhodnutia. Ako teda vyplýva z odôvodnenia 61 tohto rozhodnutia a ako tvrdí Komisia, týchto šesť stanovísk len znázorňuje spôsob, akým belgické daňové orgány priznali oslobodenie nadmerného zisku od dane, takže tieto stanoviská nemožno zohľadniť na účely určenia, či Komisia z právneho hľadiska dostatočne preukázala existenciu „systematického prístupu“ v rozhodovacej praxi belgických daňových orgánov.

146 Ďalej v bode 129 napadnutého rozsudku Všeobecný súd vychádzal z úvah vyjadrených v bodoch 103 až 112 napadnutého rozsudku týkajúcich sa existencie voľnej úvahy belgických daňových orgánov a nevyhnutnosti ďalších vykonávacích opatrení. Podľa Všeobecného súdu tieto úvahy samy osebe umožňujú vyvrátiť existenciu „systematického prístupu“ uvádzaného Komisiou.

147 V rozsahu, v akom sa pritom tento záver zakladá na nesprávnom predpoklade, že len akty uvedené v odôvodnení 99 sporného rozhodnutia predstavujú základ dotknutej schémy, treba konštatovať, že z rovnakých dôvodov, ako sú tie uvedené v bodoch 97, 98 a 113 tohto rozsudku, je záver nachádzajúci sa v bode 129 napadnutého rozsudku z právneho hľadiska nesprávny.

148 Napokon v bodoch 131 až 133 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uviedol, že záväzné stanoviská predstavujúce vzorku skúmanú Komisiou sa v každom prípade netýkali všetkých situácií, v ktorých pôsobil dotknutý belgický subjekt ako „hlavný podnikateľ“, a že dvojstupňová metóda výpočtu nadmerného zisku zistená Komisiou nebola systematicky prijímaná.

149 Ako však tvrdí Komisia, konštatovania Všeobecného súdu v týchto bodoch sa zakladajú na skreslení odôvodnenia 102 sporného rozhodnutia, v ktorom Komisia vymenovala podstatné prvky dotknutej schémy, ktoré zistila na základe analýzy vzorky 22 záväzných stanovísk reprezentujúcich ustálenú správnu prax belgických daňových orgánov.

150 Z tohto odôvodnenia 102 tak vyplýva, že na rozdiel od konštatovaní Všeobecného súdu uvedených v bode 132 napadnutého rozsudku Komisia usúdila, že by premiestnenie sídla „hlavného podnikateľa“ do Belgicka predstavovalo jednu a jedinú podmienku umožňujúcu dosiahnuť oslobodenie nadmerného zisku od dane, ale že takáto situácia bola naopak iba obyčajným príkladom všeobecnejšej podmienky týkajúcej sa existencie novej situácie, ktorá z daňového hľadiska ešte nevyvolávala účinky.

151 Pokiaľ ide o dvojstupňový spôsob výpočtu uvedený v bode 133 napadnutého rozsudku, z tretej zarážky odôvodnenia 102 sporného rozhodnutia vyplýva, že na rozdiel od konštatovaní Všeobecného súdu Komisia nepoužila uplatnenie takéhoto výpočtu ako hlavný prvok dotknutej schémy, ale v podstate použila tú skutočnosť, že suma oslobodená od dane na základe oslobodenia nadmerného zisku systematicky zodpovedala rozdielu medzi ziskmi skutočne

zaznamenanými príjemcom a hypotetickým dosiahnutým ziskom, ak by bol tento zisk dosiahnutý nezávisle od jeho skupiny, a teda nezávisle od spôsobu použitého s cieľom dospieť k tomuto konštatovaniu.

152 V dôsledku toho treba konštatovať, že body 130 až 133 napadnutého rozsudku nemôžu podložiť záver Všeobecného súdu, podľa ktorého Komisia nepreukázala, že oslobodenie nadmerného zisku od dane bolo priznané na základe „systematického prístupu“.

153 Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov vyplýva, že záver Všeobecného súdu, podľa ktorého Komisia nepreukázala existenciu „systematického prístupu“, je z právneho hľadiska nesprávny.

154 Preto možno dospieť k záveru, že tento odvolací dôvod je dôvodný, pričom nie je potrebné preskúmať štvrtú časť jediného odvolacieho dôvodu.

155 Za týchto okolností a bez toho, aby bolo potrebné preskúmať vzájomné odvolanie, treba napadnutý rozsudok zrušiť.

O spore v prvostupňovom konaní

156 Podľa článku 61 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej Únie môže Súdny dvor v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu sám vydať konečný rozsudok, ak to stav konania dovoľuje.

157 V prejednávanej veci, ako Všeobecný súd konštatoval v bode 57 napadnutého rozsudku, Belgické kráľovstvo a Magnetrol International na podporu svojich žalôb uvádzajú žalobné dôvody, ktoré sa v podstate zakladajú:

– po prvé na zasahovaní Komisie, ktorá prekročila svoje právomoci v oblasti štátnej pomoc (prvý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvá časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-263/16),

– po druhé na nesprávnom závere týkajúcom sa existencie schémy pomoci v prejednávanej veci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, okrem iného z dôvodu nesprávneho vymedzenia aktov, na ktorých sa zakladá dotknutá schéma, a z dôvodu nesprávnej úvahy, podľa ktorej táto schéma pomoci nevyžadovala ďalšie vykonávacie opatrenia (druhý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvý žalobný dôvod vo veci T-263/16),

– po tretie na nesprávnej kvalifikácii záväzných stanovísk týkajúcich sa nadmerných ziskov ako štátnej pomoci najmä vzhľadom na neexistenciu výhody a nedostatok selektívnosti (tretí žalobný dôvod vo veci T-131/16 a druhá a tretia časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-263/16),

– po štvrté na porušení okrem iného zásady legality a ochrany legitímnej dôvery tým, že Komisia nesprávne nariadila vymáhanie uvádzanej pomoci, a to aj od skupín, do ktorých patria príjemcovia tejto pomoci (štvrtý a piaty žalobný dôvod vo veci T-131/16, ako aj štvrtý žalobný dôvod vo veci T-263/16).

158 Vzhľadom najmä na okolnosť, že žalobné dôvody uvedené v prvej a druhej zarážke predchádzajúceho bodu tohto rozsudku boli predmetom kontradiktórnej diskusie pred Všeobecným súdom a že ich preskúmanie si nevyžaduje prijatie žiadneho ďalšieho opatrenia na

zabezpečenie priebehu konania alebo preskúmania spisu, Súdny dvor usudzuje, že o žalobe vo veciach T-131/16 a T-263/16 možno rozhodnúť, pokiaľ ide o tieto žalobné dôvody, a že v tejto súvislosti je potrebné o nich rozhodnúť s konečnou platnosťou (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 8. decembra 2020, Komisia a Rada/Carreras Sequeros a i., C-119/19 P a C-126/19 P, EU:C:2020:676, bod 130).

O uvádzanom zásahu Komisie do výlučnej právomoci Belgického kráľovstva v oblasti priamych daní

Argumentácia účastníkov konania

159 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International v podstate tvrdia, podobne ako Írsko vo svojich pripomienkach predložených v konaní na prvom stupni, že Komisia prekročila svoje právomoci tým, že na jednostranné určenie skutočností patriacich do výlučnej daňovej právomoci členského štátu uplatnila právo Únie v oblasti štátnej pomoci. Určenie zdaniteľného príjmu zostáva vo výlučnej právomoci členských štátov rovnako ako spôsob zdanenia ziskov dosiahnutých z cezhraničných transakcií v rámci skupín podnikov, aj keby to viedlo k „dvojitému nezdaneniu“. Stanovisko Komisie, podľa ktorého záväzné stanoviská k nadmerným ziskom predstavujú štátnu pomoc z dôvodu, že sa tieto stanoviská odchyľujú od uplatňovania zásady nezávislého vzťahu, ktoré považuje za správne, by predstavovalo nútenú harmonizáciu pravidiel týkajúcich sa výpočtu zdaniteľného príjmu, čo nespadá do právomoci Európskej únie.

160 Komisia v podstate tvrdí, že hoci členské štáty disponujú daňovou autonómiu v oblasti priamych daní, každé daňové opatrenie, ktoré členský štát prijme, musí byť v súlade s právnymi predpismi Únie v oblasti štátnej pomoci.

Posúdenie Súdnym dvorom

161 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zásahy členských štátov v oblastiach, ktoré neboli harmonizované v práve Únie, nie sú vylúčené z pôsobnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa kontroly štátnej pomoci (rozsudky zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 26, a zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko, C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 32, ako aj citovaná judikatúra).

162 Členské štáty musia pri výkone svojej právomoci v oblasti priamych daní dodržiavať právo Únie a najmä pravidlá zavedené Zmluvou o FEÚ v oblasti štátnej pomoci. V dôsledku toho sa musia pri výkone tejto právomoci zdržať prijímania opatrení, ktoré môžu predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2021, Komisia/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 105 a citovanú judikatúru).

163 Z judikatúry pripomenutej v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku pritom vyplýva, že Komisii nemožno vytýkať, že prekročila svoje právomoci pri preskúmaní opatrení predstavujúcich dotknutú schému a overila, či tieto opatrenia predstavovali štátnu pomoc, ako aj v prípade kladnej odpovede, či uvedené opatrenia boli zlučiteľné s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

164 Tento záver nemôžu vyvrátiť tvrdenia Belgického kráľovstva, ktoré sa týkajú jednak neexistencie daňovej právomoci v súvislosti so zdaňovaním nadmerných ziskov a jednak jeho vlastnej právomoci prijímať opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia.

165 Aj za predpokladu, že by stanoviská prijaté belgickými daňovými orgánmi v rámci dotknutej schémy mali za cieľ vymedziť rozsah daňovej právomoci Belgického kráľovstva, neznamená to, že Komisia nebola oprávnená preskúmať ich súlad s právnou úpravou Únie v oblasti štátnej pomoci.

166 Hoci je nesporné, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti spadá určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového zaťaženia jednotlivých faktorov výroby a jednotlivých hospodárskych sektorov do právomoci členských štátov (rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97), z judikatúry citovanej v bode 162 tohto rozsudku vyplýva, že pri výkone tejto právomoci sa musia členské štáty zdržať prijímania opatrení, ktoré by mohli svojou povahou predstavovať štátnu pomoc, ktorej kontrola spadá do právomoci Komisie. To isté platí pre prijatie opatrení členskými štátmi pri výkone ich právomocí v daňovej oblasti, ktoré sú potrebné na zamedzenie situáciám dvojitého zdanenia.

167 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba prvý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvú časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-263/16 zamietnuť ako nedôvodné.

O existencii schémy pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 a ostatných žalobných dôvodoch týkajúcich sa neplatnosti

168 Z dôvodov uvedených v rámci analýzy prvej až tretej časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie vyplýva, že druhý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvý žalobný dôvod vo veci T-263/16, ktoré, ako vyplýva z bodu 157 druhej zarážky tohto rozsudku, sa v podstate zakladajú na nesprávnom závere týkajúcom sa existencie schémy pomoci v prejednávanej veci, treba zamietnuť ako nedôvodné.

169 Stav konania však nedovoľuje rozhodnúť o žalobných dôvodoch, ktoré sa v podstate zakladali na nesprávnej kvalifikácii oslobodenia nadmerného zisku od dane ako štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, najmä vzhľadom na neexistenciu výhody alebo selektívnosti (tretí žalobný dôvod vo veci T-131/16 a druhá a tretia časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-263/16), ako aj o žalobných dôvodoch založených najmä na porušení zásady legality a ochrany legitímnej dôvery, pokiaľ ide o tvrdenie, že vymáhanie údajnej pomoci bolo neoprávnene nariadené, a to aj od skupín, ku ktorým patria príjemcovia tejto pomoci (štvrtý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a piaty žalobný dôvod vo veci T-263/16).

170 Ako totiž vyplýva z bodu 136 napadnutého rozsudku, Všeobecný súd usúdil, že vzhľadom na to, že žalobným dôvodom uvedeným Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou Magnetrol International založeným na porušení článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 bolo vyhovené, nebolo potrebné preskúmať ostatné žalobné dôvody uvedené proti spornému rozhodnutiu. Tieto žalobné dôvody však predpokladajú vykonanie komplexných posúdení skutkového stavu, pre ktoré sa Súdny dvor domnieva, že nedisponuje všetkými potrebnými skutkovými okolnosťami.

171 V dôsledku toho je potrebné vrátiť vec Všeobecnému súdu, aby rozhodol o žalobných dôvodoch uvedených v bode 169 tohto rozsudku.

O trovách

172 Keďže vec sa vracia Všeobecnému súdu, o trovách konania sa rozhodne neskôr.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **Rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie zo 14. februára 2019, Belgicko a Magnetrol International/Komisia (T-131/16 a T-263/16, EU:T:2019:91), sa zrušuje.**

2. **Prvý a druhý žalobný dôvod vo veci T-131/16, ako aj prvý žalobný dôvod a prvá časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-263/16 sa zamietajú.**

3. **Vec sa vracia späť Všeobecnému súdu Európskej únie, aby rozhodol o treťom až piatom žalobnom dôvode vo veci T-131/16, ako aj o druhom žalobnom dôvode, druhej a tretej časti tretieho žalobného dôvodu a štvrtom žalobnom dôvode vo veci T-236/16.**

4. **O trovách konania sa rozhodne neskôr.**

Podpisy