



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 3. decembra 2020¹

Vec C-337/19 P

**Európska komisia
proti
Belgickému kráľovstvu
a**

Magnetrol International

„Odvolanie – Štátna pomoc – Záväzné daňové stanoviská (*tax rulings*) – Úprava zisku na základe takzvaného nadmerného zisku – Nariadenie (EÚ) 2015/1589 – Článok 1 písm. d) – Schéma pomoci – Pojem akt – Ustálená správna prax daňových orgánov ako akt – Preukázanie ustálenej správnej praxe Európskou komisiou – Reprezentatívna vzorka – Absencia ďalších vykonávacích opatrení – Všeobecné a abstraktné definovanie zvýhodnených podnikov – Prípustnosť vzájomného odvolania“

I. Úvod

1. Môže pojem schéma pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia (EÚ) 2015/1589 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 ZFEÚ² zahŕňať aj ustálenú správnu prax orgánov členského štátu? Ak áno, aké požiadavky majú platiť pre preukázanie takej ustálenej správnej praxe Európskou komisiou?

2. Obe tieto otázky tvoria podstatu prejednávaného odvolania, ktoré podala Komisia proti rozsudku Všeobecného súdu zo 14. februára 2019³. Základom tohto konania je prax, ktorú belgické daňové orgány uplatňovali od roku 2004 do roku 2014 a ktorá prekračovala rámec belgickej právnej úpravy, spočívajúca v úprave zisku spoločností, ktoré boli súčasťou cezhraničných skupín, na základe takzvaného nadmerného zisku prostredníctvom záväzných daňových stanovísk (*tax rulings*) (niekedy označovaného aj ako oslobodenie nadmerného zisku od dane). V rámci tejto praxe bol na základe žiadosti namiesto vlastného zisku dotknutých podnikov na účely zdanenia použitý zisk porovnateľného samostatného podniku. Komisia to v rozhodnutí (EÚ) 2016/1699 z 11. januára 2016⁴ klasifikovala ako zakázanú pomoc.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Nariadenie Rady z 13. júla 2015 (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9).

³ Belgicko a Magnetrol International/Komisia (T-131/16 a T-263/16, EU:T:2019:91).

⁴ Rozhodnutie 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), článok 1.

3. Predmetom tohto odvolania pritom nie je to, či také záväzné daňové stanoviská v danej veci predstavujú zakázanú pomoc.⁵ Naopak, ide len o otázku, či – a ak áno, za akých podmienok – Komisia môže napadnúť veľký počet takých záväzných daňových stanovísk „ako celok“, ako schému pomoci. O veľkom praktickom význame tejto otázky svedčí okolnosť, že v prejednávanom prípade ide o pilotné konanie, kým sú konania o žalobách 28 ďalších príjemcov údajnej pomoci prerušené.⁶

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Rámec tohto odvolania týkajúci sa práva Únie tvoria články 107 a 108 ZFEÚ, ako aj nariadenie 2015/1589.

5. Článok 1 nariadenia 2015/1589 obsahuje rôzne definície. Podľa písmena d) tohto článku „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“.

6. Podľa článku 1 písm. e) tohto nariadenia „individuálna pomoc“ je pomoc, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, a pomoc, ktorá sa poskytuje na základe schémy pomoci, ale musí sa notifikovať“.

B. Belgické právo

1. *Zákonník o dani z príjmov*

7. 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 príjmov okrem iného daň z celkových príjmov spoločnosti rezidenta, nazvaná „daň z príjmov právnických osôb“.

8. Článok 185 ZDP z roku 1992 v tejto súvislosti stanovuje, že spoločnosti zdaňujú celkovú hodnotu svojho zisku, vrátane vyplácaných dividend.

⁵ Pozri v tejto súvislosti veci C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia; C-898/19 P, Írsko/Komisia a i., a C-465/20 P, Komisia/Írsko a i., ktoré prejednáva Súdny dvor.

⁶ Pozri napríklad žaloby, ktoré podali vedľajší účastníci tohto konania o odvolaní: T-201/16, Soudal/Komisia; T-278/16, Atlas Copco Airpower a Atlas Copco/Komisia; T-335/16, Esko-Graphics/Komisia; T-370/16, Anheuser-Busch Inbev a Ampar/Komisia; T-467/16, Flir Systems Trading Belgium; T-637/16, Wabco Europe/Komisia, a T-832/16, Celio International/Komisia.

2. Zákon z 24. decembra 2002

9. Dňa 24. decembra 2002 Belgicko vyhlásilo loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (zákon, ktorým sa mení a dopĺňa režim spoločností v oblasti daní z príjmu a zavádza systém záväzných stanovísk v daňovej oblasti).⁷

10. Článok 20 uvedeného zákona stanovuje, že Service public fédéral des Finances (Federálny verejný finančný úrad, Belgicko) rozhodne prostredníctvom záväzného stanoviska o každej žiadosti týkajúcej sa uplatňovania daňových zákonov. Záväzné stanovisko je definované ako právny akt, ktorým Federálny verejný finančný úrad v súlade s platnými predpismi určí, ako sa bude zákon uplatňovať na určitú situáciu alebo určitú operáciu, ktorá z daňového hľadiska ešte nemala účinky. Záväzným stanoviskom nemožno udeliť oslobodenie od dane alebo jej zníženie.

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

3. Zákon z 21. júna 2004, ktorým sa mení ZDP z roku 1992

12. Zákonom z 21. júna 2004, ktorým sa mení ZDP z roku 1992 a zákon z 24. decembra 2002⁸, Belgicko zaviedlo nové daňové pravidlá týkajúce sa cezhraničných transakcií prepojených spoločností, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny, vrátane úpravy ziskov podliehajúcich dani, nazvanej „korelačná úprava“.

13. Podľa dôvodovej správy k návrhu zákona, ktorý predložila belgická vláda Poslaneckej snemovni, bola účelom uvedeného zákona zmena a doplnenie ZDP z roku 1992 s cieľom výslovne zahrnúť medzinárodne uznávanú zásadu nezávislého vzťahu. Na druhej strane mal tento zákon zmeniť a doplniť zákon z 24. decembra 2002 s cieľom poskytnúť Service des Décisions Anticipées (Rozhodovacia komisia, Belgicko) právomoc vydávať záväzné stanoviská. Zásada nezávislého vzťahu bola zavedená do belgickej daňovej právnej úpravy doplnením druhého odseku článku 185 ZDP z roku 1992, založeného na znení článku 9 Modelovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o zdaňovaní príjmov a majetku.

14. 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, ak 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, ktorým je predísť alebo zamedziť (prípadnému) dvojitému zdaňovaniu. Uvádza sa v ňom, že táto úprava sa musí vykonávať od prípadu k prípadu na základe dostupných informácií, ktoré poskytol najmä daňovník, a že korelačná úprava je potrebná len vtedy, ak daňové orgány považujú podstatu a výšku primárnej úpravy vykonanej v inom štáte za odôvodnenú.

⁷ Belgický štátny vestník č. 410 z 31. decembra 2002, druhé vydanie, s. 58817.

⁸ Belgický štátny vestník z 9. júla 2004.

15. Článok 185 ods. 2 ZDP z roku 1992 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 uloženými 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, zisky prvej spoločnosti sa upravujú primeraným spôsobom.

Prvý pododsek sa uplatňuje prostredníctvom záväzného stanoviska bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia.“⁹

4. *Názor belgických daňových orgánov*

16. Názor belgických daňových orgánov vyplýva z obežníka zo 4. júla 2006 o uplatňovaní zásady nezávislého vzťahu, ako aj z viacerých odpovedí príslušných belgických ministrov financií na parlamentné otázky.

17. Obežník zo 4. júla 2006 bol zaslaný úradníkom všeobecnej daňovej správy v mene ministra financií najmä s cieľom vyjadriť sa k doplneniu odseku 2 do článku 185 ZDP z roku 1992 a k zodpovedajúcej úprave tohto zákonníka. V tomto obežníku sa zdôrazňuje, že tieto zmeny a doplnenia, ktoré sú účinné od 19. júla 2004, majú za cieľ prebrať do belgického daňového práva zásadu nezávislého vzťahu. Predstavovali právny základ pre úpravu zdaniteľného zisku vyplývajúceho z cezhraničných transakcií v rámci skupiny medzi prepojenými spoločnosťami, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny.

18. V obežníku sa na jednej strane uvádza, že pozitívna úprava stanovená v článku 185 ods. 2 písm. a) ZDP z roku 1992 umožňuje zvýšenie ziskov dosiahnutých spoločnosťou rezidentom, ktorá je súčasťou nadnárodnej skupiny. To má za cieľ zahrnúť zisky, ktoré by spoločnosť rezident dosiahla pri transakcii uskutočnenej v rámci nezávislého vzťahu.

19. 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 (prípadnému) dvojitému zdaňovaniu. Uvádza sa, že táto úprava sa musí vykonať od prípadu k prípadu na základe dostupných informácií, ktoré poskytol najmä daňovník. Tiež je uvedené, že korelačná úprava by sa mala vykonať len vtedy, ak daňové úrady alebo Rozhodovacia komisia považujú podstatu a výšku primárnej úpravy za odôvodnenú. Ďalej sa uvádza, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa neuplatňuje, ak sa zisk dosiahnutý v partnerskom štáte zvýši takým spôsobom, že prekročí zisk, ktorý by sa dosiahol v prípade uplatnenia zásady nezávislého vzťahu.

⁹ Hoci článok 185 ods. 2 druhý pododsek ZDP z roku 1992 v bode 8 napadnutého rozsudku chýba, je uvedený v odôvodnení 29 sporného rozhodnutia.

20. Belgický minister financií 13. apríla 2005 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 o metóde, ktorej cieľom je dosiahnutie obvyklého zisku. V druhom rade potvrdil, že zisky, ktoré sa nachádzajú v belgických finančných správach medzinárodnej skupiny v Belgicku a ktoré prevyšovali obvyklé zisky, by nemali byť zohľadnené pri určovaní belgického zdaniteľného zisku. V treťom rade potvrdil stanovisko, podľa ktorého nie je úlohou belgických daňových úradov určiť, ktoré zahraničné spoločnosti by mali zahrnúť tento nadmerný zisk do svojho zisku.

21. Dňa 11. apríla 2007 belgický minister financií v rámci novej série parlamentných otázok týkajúcich sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. a) a b) ZDP z roku 1992 uviedol, že doposiaľ boli doručené len žiadosti o negatívnu úpravu. Okrem toho uviedol, že pri určovaní metódy stanovenia obvyklého zisku belgického subjektu sa v rámci záväzných stanovísk zohľadnili vykonávané funkcie, znášané riziká a aktíva použité pri činnostiach, ktoré ešte nemali v Belgicku daňové účinky. Zisk zaznamenaný v Belgicku prostredníctvom finančných správ nadnárodnej skupiny, ktorý presahuje zisk dosiahnutý v súlade so zásadou nezávislého vzťahu, by teda nemal byť zahrnutý do zdaniteľného zisku v Belgicku. Nakoniec belgický minister financií uviedol, že belgickým daňovým orgánom neprislúcha určiť, ktorým zahraničným spoločnostiam sa má pripísať nadmerný zisk. Podľa jeho názoru nebolo v tomto ohľade možné vymieňať si informácie so zahraničnými daňovými úradmi.

22. Dňa 6. januára 2015 belgický minister financií potvrdil, že zásadou, na ktorej sa zakladajú záväzné stanoviská, je zdaňovať zisk zodpovedajúci zisku dosiahnutému v súlade so zásadou nezávislého vzťahu dotknutého subjektu, a potvrdil odpovede svojho predchodcu z 11. apríla 2007 týkajúce sa skutočnosti, že belgické daňové orgány nemuseli zisťovať, ktorej zahraničnej spoločnosti by sa mal pripísať nadmerný zisk, ktorý nebol zdanený v Belgicku.

III. Skutkový stav a konanie na Všeobecnom súde

A. Okolnosti predchádzajúce sporu

23. Od roku 2004 do roku 2014 belgická daňová správa vykonala záporné úpravy zisku 55 spoločností „cezhraničných skupín“ so sídlom v Belgicku prostredníctvom 66 daňových záväzných stanovísk.

24. Pritom sa opierala o článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. Toto ustanovenie umožňuje upraviť zisky medzi dvoma spoločnosťami, ktoré sú súčasťou skupiny, „ak by boli podmienky dohodnuté medzi obidvomi spoločnosťami zhodné s podmienkami, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami“.

25. Podľa názoru Komisie však odplaty za plnenia medzi dvoma prepojenými spoločnosťami na základe kritéria nezávislého vzťahu neboli opätovne posúdené, ako je to stanovené v článku 185 ods. 2 ZDP z roku 1992, ale belgické daňové orgány v konečnom dôsledku porovnali zisk spoločnosti, ktorá bola súčasťou „cezhraničnej skupiny“, so ziskom neprepojenej spoločnosti. Tento nadmerný zisk sa konkrétne určoval odhadom hypotetického priemerného zisku, ktorý by samostatný podnik vykonávajúci porovnateľné činnosti mohol dosiahnuť v porovnateľnej situácii, a odpočítaním tejto sumy od zisku, ktorý skutočne zaznamenal príslušný belgický subjekt.¹⁰ Podľa

¹⁰ Odôvodnenie 13 sporného rozhodnutia.

názoru Belgicka zvyšná suma vyplynula zo synergií, úspor z rozsahu a iných výhod vyplývajúcich z jeho účasti v rámci nadnárodnej skupiny, ktoré by neexistovali v prípade porovnateľného samostatného podniku.¹¹

26. Rozhodnutím z 11. januára 2016 Komisia rozhodla, že úpravy udelené Belgickom prostredníctvom daňových 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.

27. Okrem toho Komisia nariadila vrátenie takto priznanej pomoci od príjemcov, ktorých konečný zoznam malo Belgicko následne vypracovať. V prílohe sporného rozhodnutia sa však nachádza už 55 príjemcov, vrátane spoločností Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB a Celio International NV.

28. Komisia v odôvodneniach 94 až 110 sporného rozhodnutia posúdila vydanie všetkých sporných záväzných daňových stanovísk ako schému pomoci založenú na článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, tak ako ju uplatnili belgické daňové orgány. Okrem toho sa Komisia domnievala, že tieto oslobodenia boli priznané bez toho, aby boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia, keďže belgické orgány sa pri vydávaní záväzných daňových stanovísk riadili systematickým prístupom. Komisia ďalej poznamenala, že príjemcovia oslobodení od dane boli definovaní všeobecne a abstraktne prostredníctvom ustanovení, na ktorých bola táto schéma založená. Tieto ustanovenia sa v skutočnosti týkali subjektov, ktoré boli súčasťou nadnárodnej skupiny podnikov.¹²

B. Konanie na Všeobecnom súde

29. Belgicko podalo 22. marca 2016 žalobu proti spornému rozhodnutiu a Magnetrol International podala 25. mája 2016 žalobu proti spornému rozhodnutiu, ktoré Všeobecný súd spojil na účely ústnej časti konania. Írsko vstúpilo do konania ako vedľajší účastník na strane Belgicka.

30. Belgicko a Magnetrol International v podstate uviedli nasledujúce žalobné dôvody:

- Komisia zasiahla do výlučnej právomoci Belgicka v oblasti priamych daní,
- Komisia dospela k nesprávnemu záveru súvisiacemu s existenciou schémy pomoci,
- Komisia sa dopustila nesprávneho posúdenia záväzných stanovísk o nadmerných ziskoch ako štátnej pomoci a tiež porušila zásady legality a ochrany legitímnej dôvery.

31. Všeobecný súd napadnutým rozsudkom zrušil sporné rozhodnutie. Žalobný dôvod, podľa ktorého Komisia zasiahla do právomoci Belgicka v oblasti daní, síce zamietol ako nedôvodný (body 59 až 74 napadnutého rozsudku). Všeobecný súd však konštatoval, že žalobné dôvody Belgicka a spoločnosti Magnetrol International založené na porušení článku 1 písm. d) nariadenia

¹¹ Odôvodnenie 14 sporného rozhodnutia.

¹² Pozri bod 17 napadnutého rozsudku.

2015/1589, pokiaľ ide o údajnú existenciu schémy pomoci, sú opodstatnené (body 75 až 135 napadnutého rozsudku). Preto už nebolo potrebné skúmať ostatné žalobné dôvody (bod 136 napadnutého rozsudku).

IV. Konanie na Súdnom dvore

32. Proti rozsudku Všeobecného súdu podala Komisia 24. apríla 2019 odvolanie.

33. Belgicko podalo 18. júla 2019 vzájomné odvolanie.

34. Predseda Súdneho dvora uzneseniami z 15. októbra 2019 povolil vstup spoločností Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev a Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower a Atlas Copco, ako aj Celio International do konania ako vedľajších účastníkov na strane spoločnosti Magnetrol International.

35. Komisia navrhuje:

- zrušiť napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom Všeobecný súd rozhodol, že systém nadmerných ziskov bol v spornom rozhodnutí nesprávne klasifikovaný ako schéma pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589,
- vrátiť vec Všeobecnému súdu, aby rozhodol o zostávajúcich žalobných dôvodoch,
- rozhodnúť, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.

36. Belgicko, Magnetrol International a vedľajší účastníci konania navrhujú:

- zamietnuť odvolanie a
- uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

37. Belgicko v rámci vzájomného odvolania navrhuje:

- zrušiť napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom Všeobecný súd zamietol prvý žalobný dôvod Belgicka, a rozhodnúť o tomto žalobnom dôvode,
- v zostávajúcej časti potvrdiť napadnutý rozsudok,
- uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania spojené so vzájomným odvolaním.

38. Komisia navrhuje zamietnuť vzájomné odvolanie.

39. Komisia, Belgicko, Magnetrol International a vedľajší účastníci konania predložili písomné pripomienky k odvolaniu a na pojednávaní 24. septembra 2020 sa k nemu vyjadrili ústne.¹³

¹³ Celio International sa vyjadrila len ústne.

V. Posúdenie

A. Prípustnosť odvolania

40. Belgicko, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics a Wabco Europe sa domnievajú, že odvolanie Komisie je v celom rozsahu neprípustné. Po prvé napádajú návrhy Komisie. Po druhé uvádzajú, že Komisia sa domáha opätovného posúdenia skutkového stavu. Po tretie Komisia podľa ich názoru nepreukázala, v čom spočívajú nesprávne právne posúdenia, ktorých sa dopustil Všeobecný súd.

1. O návrhoch Komisie

41. Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics a Wabco Europe v prvom rade zastávajú názor, že návrhy Komisie sú neprípustné. Tvrdia, že Komisia navrhuje zrušiť len tú časť rozsudku, ktorá je v jej neprospech. Domnievajú sa však, že napadnutá časť výroku, ktorou Všeobecný súd zrušil sporné rozhodnutie, je nedeliteľná.

42. 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.

43. Komisia navrhuje „zrušiť napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom Všeobecný súd rozhodol, že systém nadmerných ziskov bol v spornom rozhodnutí nesprávne klasifikovaný ako schéma pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589“. V tomto smere z odvolacieho návrhu Komisie jednoznačne vyplýva, že Komisia v odvolaní navrhuje zrušiť výrokovú časť rozhodnutia, ktorou Všeobecný súd zrušil sporné rozhodnutie. To zodpovedá úplnému zrušeniu rozhodnutia Všeobecného súdu, ktorým Všeobecný súd v celom rozsahu vyhovel žalobám Belgicka a spoločnosti Magnetrol International. Všeobecný súd totiž napríklad čiastočne nezamietol tieto žaloby.

44. Keďže z toho jednoznačne vyplýva, že v odvolaní sa navrhuje zrušenie napadnutého rozsudku,¹⁴ návrhy Komisie sú v tomto smere prípustné.

2. O výhrade, že Komisia sa domáha opätovného posúdenia skutkového stavu, ktorý zistil Všeobecný súd

45. Belgicko, Soudal a Esko-Graphics navyše namietajú, že Komisia sa domáha opätovného posúdenia skutkového stavu Súdny dvorom. Tvrdia, že Komisia sa svojím odvolaním v konečnom dôsledku usiluje nahradiť odôvodnenie sporného rozhodnutia.

¹⁴ Pozri napríklad rozsudok zo 7. apríla 2016, Akhras/Rada (C-193/15 P, EU:C:2016:219, bod 34).

46. Podľa článku 256 ods. 1 druhého pododseku ZFEÚ a článku 58 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora sa odvolanie obmedzuje na právne otázky. Všeobecný súd je preto ako jediný oprávnený zistiť a posúdiť relevantný skutkový stav, ako aj posúdiť dôkazy. Posúdenie tohto skutkového stavu a dôkazov teda nepredstavuje, s výnimkou prípadu ich skreslenia, právnu otázku, ktorá ako taká podlieha preskúmaniu Súdnyh dvorom v rámci odvolania.¹⁵

47. Komisia sa však neobmedzuje len na kritiku zistenia a posúdenia relevantného skutkového stavu Všeobecným súdom. Naopak, opakovane tvrdí, že Všeobecný súd skreslil skutkový stav. Odhliadnuc od toho sa Komisia neobmedzuje na výhrady týkajúce sa skutkového stavu, ale – ako vysvetlím nižšie¹⁶ – namieta aj nesprávne právne posúdenia.

3. O dostatočnom odôvodnení odvolania

48. Belgicko, Soudal a Esko-Graphics napokon namietajú, že Komisia neodôvodnila, v akom zmysle Všeobecný súd nesprávne vyložil článok 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

49. Podľa ustálenej judikatúry predovšetkým z článku 168 ods. 1 písm. d) a článku 169 ods. 2 písm. c) rokovacieho poriadku vyplýva, že odvolanie musí presne označovať napádané prvky rozhodnutia, ktorého zrušenie sa navrhuje, ako aj právne tvrdenia, o ktoré sa osobitne opiera tento návrh. Požiadavky odôvodnenia vyplývajúce z týchto ustanovení nespĺňa odvolanie, ktoré sa obmedzuje na opakovanie alebo doslovné prevzatie žalobných dôvodov a tvrdení už raz uvedených v konaní pred Všeobecným súdom.¹⁷

50. Komisia však napáda určité časti napadnutého rozsudku a v tejto súvislosti uvádza konkrétne body tohto rozsudku.¹⁸ Navyše vysvetľuje, v akom zmysle sa Všeobecný súd podľa jej názoru dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri uplatňovaní jednotlivých podmienok stanovených v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

51. Odvolanie je preto dostatočne odôvodnené.

4. Záver týkajúci sa prípustnosti odvolania

52. V konečnom dôsledku je odvolanie prípustné.

B. Dôvodnosť odvolania

53. Odvolanie Komisie sa skladá z jedného odvolacieho dôvodu. Komisia tvrdí, že Všeobecný súd z právneho hľadiska nesprávne vyložil pojem schéma pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 a okrem toho skreslil sporné rozhodnutie tým, že rozhodol, že neboli preukázané podmienky týkajúce sa schémy pomoci.

¹⁵ Pozri naposledy rozsudky z 28. novembra 2019, Brugg Kabel a Kabelwerke Brugg/Komisia (C-591/18 P, neuvverejnený, EU:C:2019:1026, bod 32); zo 4. marca 2020, Buonotourist/Komisia (C-586/18 P, EU:C:2020:152, bod 67), a z 28. mája 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Komisia (C-309/19 P, EU:C:2020:401, bod 10).

¹⁶ Pozri bod 58 nižšie.

¹⁷ Pozri naposledy rozsudok zo 4. apríla 2019, OZ/EIB (C-558/17 P, EU:C:2019:289, bod 33), ako aj uznesenia z 15. januára 2020, BS/Parlament (C-642/19 P, neuvverejnené, EU:C:2020:32, bod 17), a z 3. septembra 2020, ZW/EIB (C-50/20 P, neuvverejnené, EU:C:2020:652, bod 15).

¹⁸ Pozri prehľad, ktorý sa nachádza v bodoch 17 až 20 odvolania.

54. Podľa názoru Všeobecného súdu sa Komisia nesprávne domnievala, že systematická prax spočívajúca v úprave zisku, ktorú uplatňovali belgické orgány a ktorá išla nad rámec pôsobnosti článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, predstavuje schému pomoci (bod 135 napadnutého rozsudku). Všeobecný súd uviedol, že Komisia nepreskúmala všetky vydané záväzné daňové stanoviská, ale len ich vzorku. Tým však podľa názoru Všeobecného súdu nepreukázala, že belgické daňové orgány sa vo všetkých záväzných daňových stanoviskách riadili systematickým prístupom (bod 134 napadnutého rozsudku).

55. Podľa článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 je schéma pomoci akýkoľvek akt, na základe ktorého možno bez ďalších vykonávacích opatrení poskytnúť individuálnu pomoc podnikom definovaným v akte všeobecným a abstraktným spôsobom.

56. Pojem „individuálna pomoc“ podľa článku 1 písm. e) tohto nariadenia naopak označuje pomoc, ktorá sa neposkytuje na základe schémy pomoci, a pomoc, ktorá sa poskytuje na základe schémy pomoci, ale musí sa notifikovať.

57. Z vyššie uvedeného vyplývajú tri podmienky týkajúce sa schémy pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589: po prvé musí ísť o akt. Po druhé individuálna pomoc sa musí poskytovať bez ďalších vykonávacích opatrení. Po tretie podniky, ktorým sa táto pomoc poskytuje, musia byť v akte definované všeobecným a abstraktným spôsobom. Tieto podmienky musia byť splnené kumulatívne.

58. Všeobecný súd dospel k záveru, že nie je splnená žiadna z týchto podmienok. Podľa názoru Komisie tým Všeobecný súd nesprávne vyložil všetky tri podmienky stanovené v článku 1 písm. d) (prvá až tretia časť odvolacieho dôvodu). Odvolanie Komisie môže byť napokon úspešné len za predpokladu, že to platí pre všetky tri podmienky.

59. Štvrtá a posledná časť odvolacieho dôvodu, podľa ktorej Všeobecný súd navyše nevzal do úvahy zmysel a účel článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, naproti tomu v skutočnosti nie je samostatnou časťou odvolacieho dôvodu. Zmysel a účel ustanovenia sa naopak má zohľadniť pri výklade každej z podmienok, ktoré sú v ňom stanovené. Túto časť preto preskúmam spolu s ostatnými tromi časťami.

1. O prvej podmienke týkajúcej sa „aktu“ (prvá časť odvolacieho dôvodu)

60. V rámci prvej časti odvolacieho dôvodu Komisia vytýka Všeobecnému súdu, že v bode 78 a nasl. napadnutého rozsudku nesprávne vyložil prvú podmienku stanovenú v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, konkrétne pojem akt. Komisia sa domnieva, že Všeobecný súd navyše skreslil odôvodnenia 94 až 110 sporného rozhodnutia tým, že v bode 94 napadnutého rozsudku predpokladal, že základ predmetnej schémy tvorili len akty uvedené v odôvodnení 99.

61. V odôvodnení 99 sporného rozhodnutia Komisia uviedla, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, dôvodová správa k zákonu z 21. júna 2004, obežník zo 4. júla 2006 a odpovede ministra financií na parlamentné otázky k uplatňovaniu článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 boli aktmi, na základe ktorých sa udeľovalo oslobodenie nadmerného zisku od dane.

62. Prvá časť odvolacieho dôvodu sa zasa delí na dve tvrdenia. Komisia po prvé tvrdí, že pojem akt v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 v rozpore s názorom Všeobecného súdu môže zahŕňať aj ustálenú správnu prax [pozri v tejto súvislosti písmeno a)]. Po druhé tvrdí, že Všeobecný súd neuznal, že Komisia tiež dostatočne preukázala túto ustálenú správnu prax [pozri v tejto súvislosti písmeno b)].

a) O pojme akt

63. Komisia zastáva názor, že Všeobecný súd vyložil pojem akt príliš reštriktívne. Pojem akt podľa jej názoru môže – v rozpore s názorom Všeobecného súdu – zahŕňať aj ustálenú správnu prax.

64. Pojem akt v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 treba vykladať extenzívne.¹⁹ Zatiaľ čo len málo jazykových verzií nasvedčuje tomu, že by sa mohol vyžadovať zákonný akt,²⁰ podľa väčšiny jazykových verzií²¹ zrejme stačí, aby vznikol právny následok²² – či už na základe zákona, alebo inak.

65. V prospech extenzívneho výkladu svedčí aj praktická účinnosť kontroly štátnej pomoci. Zatiaľ čo písmeno e) sa týka jednotlivých prípadov, písmeno d) zahŕňa veľký počet prípadov rovnakého druhu. Efektivita práce Komisie by bola ohrozená, ak by členské štáty mohli zabrániť preskúmaniu abstraktnej schémy pomoci tým, že ju presunú zo zákonnej úrovne na správnu úroveň. Komisia by sa potom musela zaoberať všetkými rozhodnutiami jednotlivo, aj keď ide o rozhodnutia rovnakého druhu.

66. Tvrdenie Komisie naopak podľa všetkého vychádza z nezohľadnenia celého znenia napadnutého rozsudku. Všeobecný súd v prvom rade v bode 80 a nasl. svojho rozsudku preskúmal, či akty uvedené v odôvodnení 99 sporného rozhodnutia predstavovali základ poskytnutých záporných úprav. Všeobecný súd v bode 96 uvedeného rozsudku konštatoval, že to nie je tak, s odôvodnením, že tieto akty neobsahovali základné prvky schémy napadnutej Komisiou. V druhom rade Všeobecný súd následne v bode 121 a nasl. preskúmal, či argumentácia Komisie týkajúca sa existencie ustálenej správnej praxe spochybňuje tento záver. Všeobecný súd označuje takú ustálenú správnu prax ako „systematický prístup“.

67. Všeobecný súd síce v bodoch 79 a 122 napadnutého rozsudku správne odkázal na rozsudok Nemecko a Pleuger Worthington/Komisía. Z tohto rozsudku vyplýva, že ak nie je identifikovaný žiadny právny akt, ktorým sa zakladá schéma pomoci, Komisia sa môže odvolávať na súbor okolností, ktoré ako celok poukazujú na existenciu schémy pomoci.²³ V rozpore s názorom niektorých účastníkov konania však z rozsudku Pleuger²⁴ nemožno vyvodiť, že správna prax môže predstavovať schému pomoci len v prípade, ak neexistuje zákonný akt. Je síce pravda, že Súdny dvor v uvedenej veci rozhodoval len o situácii, v ktorej nebolo možné identifikovať žiadny právny akt, ktorým sa zakladala schéma pomoci. Súdny dvor tým však nerozhodol o prípadoch, v ktorých správny orgán jednotne uplatňuje určitý právny akt určitým spôsobom nad rámec jeho znenia. V súlade s vyššie uvedeným Všeobecný súd v bode 123 napadnutého rozsudku vôbec nevyhlásil, že Komisia môže dospieť k záveru, že existuje schéma pomoci, ak vlastnosti

¹⁹ Pozri najmä nasledujúce jazykové verzie: v angličtine „act“, v taliančine „atto“ a v portugálčine „ato“.

²⁰ V španielčine „dispositivo“ a vo francúzštine „disposition“.

²¹ V dánčine „retsakt“, v nemčine „Regelung“, v holandčine „regeling“ a vo švédčine „rättsakt“.

²² Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet v spojených veciach Scuola Elementare Maria Montessori/Komisía a Komisia/Scuola Elementare Maria Montessori a Ferracci (C-622/16 P až C-624/16 P, EU:C:2018:229, bod 34 a nasl.).

²³ Rozsudok z 13. apríla 1994, Nemecko a Pleuger Worthington/Komisía (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14, 15 a 23).

²⁴ Rozsudok z 13. apríla 1994, Nemecko a Pleuger Worthington/Komisía (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14, 15 a 23).

systematického prístupu spĺňajú požiadavky stanovené v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Všeobecný súd naopak v bode 124 len konštatoval, že Komisia prostredníctvom takého systematického prístupu nepreukázala nijakú ustálenú správnu prax.

68. Toto tvrdenie Komisie uvedené v rámci prvej časti jej odvolacieho dôvodu je teda neúčinné.

b) O preukázaní ustálenej správnej praxe

69. Preto je rozhodujúce, či sa Všeobecný súd – ako namieta Komisia – dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že stanovil príliš prísne požiadavky na preukázanie ustálenej správnej praxe. V tejto súvislosti Všeobecný súd v bode 134 svojho rozsudku konštatoval, že Komisia v spornom rozhodnutí nepreukázala, že existoval systematický prístup belgických daňových orgánov, ktorý bol dodržaný vo všetkých záväzných daňových stanoviskách.

70. Ako bolo uvedené vyššie,²⁵ posúdenie skutkového stavu Všeobecným súdom v zásade nepredstavuje právnu otázku, ktorá ako taká podlieha preskúmaniu Súdny dvorom. Pokiaľ však Všeobecný súd zistil alebo posúdil skutkový stav, Súdny dvor má podľa článku 256 ZFEÚ právomoc preskúmať právnu kvalifikáciu tohto skutkového stavu a právnych následkov, ktoré z neho vyvodil Všeobecný súd.²⁶

71. Všeobecný súd konkrétne zastáva názor, že Komisia z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala existenciu systematického prístupu (bod 126 napadnutého rozsudku). Všeobecný súd uviedol, že Komisia nevysvetlila výber svojej vzorky ani dôvod, pre ktorý sa táto vzorka považovala za reprezentatívnu pre všetky záväzné daňové stanoviská (bod 127 napadnutého rozsudku). Podľa Všeobecného súdu boli použité príklady, ktoré sú schopné ilustrovať všetky záväzné daňové stanoviská, bez toho, aby bol odôvodnený ich výber a reprezentatívnosť (bod 128 napadnutého rozsudku).

72. Ako vysvetlím nižšie, Komisia sa pri preukazovaní schémy nesmie obmedziť na preskúmanie vzoriek (pozri v tejto súvislosti oddiel 1). Preto treba preskúmať, či sa Všeobecný súd tým, že konštatoval, že Komisia vybrala vzorku nesprávne, nedopustil nesprávneho právneho posúdenia (pozri v tejto súvislosti oddiel 2).

1) O preukázaní schémy pomoci prostredníctvom vzorky

73. Komisia napáda záväzné daňové stanoviská spravidla ako individuálnu pomoc.²⁷ To však nevylučuje možnosť, aby Komisia aj v prípade záväzných daňových stanovísk preukázala ustálenú správnu prax daňových orgánov členského štátu. Na tento účel však Komisia musí preukázať, že tieto daňové orgány postupujú systematicky.

74. Správna prax je prax, ktorá vykazuje určitý stupeň ustálenosti a všeobecnosti.²⁸ Taká prax je ustálená, ak sa rozšírila do takej miery, že vzniká dojem, že prípady patriace do určitej kategórie sa vždy posudzujú takýmto spôsobom.

²⁵ Pozri bod 46 vyššie.

²⁶ Rozsudky zo 14. decembra 2017, EBMA/Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, bod 33); zo 4. februára 2020, Uniwersytet Wrocławski a Poľsko/REA (C-515/17 P a C-561/17 P, EU:C:2020:73, bod 47), a z 18. júna 2020, Komisia/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, bod 93).

²⁷ Pozri rozsudok Všeobecného súdu z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15, EU:T:2019:669), ako aj veci C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia; C-898/19 P, Írsko/Komisia a i., a C-465/20 P, Komisia/Írsko a i., ktoré prejednáva Súdny dvor.

²⁸ Rozsudky z 29. apríla 2004, Komisia/Nemecko (C-387/99, EU:C:2004:235, bod 42), a z 26. apríla 2005, Komisia/Írsko (C-494/01, EU:C:2005:250, bod 28).

75. Pri preukazovaní ustálenej správnej praxe sa prirodzene vyskytujú určité nejasnosti, najmä ak štát nevydal správne predpisy týkajúce sa tejto praxe. Samotné zdanie správnej praxe však nepostačuje. Komisia naopak musí, ak existuje určitý zákon, preukázať, že správna prax sústavne prekračovala rámec samotného vykonávania zákonných právomocí. V opačnom prípade by schému pomoci predstavoval samotný zákon.

76. V prejednávanom prípade Komisia vytýka Belgicku, že jeho daňové orgány sústavne uplatňovali článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 nesprávne. Hoci je totiž podľa tohto ustanovenia úprava zisku v prípade dohôd medzi dvoma spoločnosťami skupiny možná, belgické daňové orgány podľa Komisie udeľovali oslobodenie od dane nezávisle od takých dohôd.

77. Podľa zistení Všeobecného súdu stačilo, aby zisky súviseli s novou situáciou, napríklad s reorganizáciou vedúcou k relokalizácii hlavného subjektu do Belgicka, vytvorením pracovných miest alebo uskutočnením investícií.²⁹ Belgické orgány dokonca propagovali – čo Komisia na pojednávaní opäť názorne vysvetlila – možnosť vydať záväzné daňové stanoviská, prostredníctvom ktorých sa vykonala záporná úprava zisku (niekedy označovaná aj ako oslobodenie nadmerného zisku od dane).³⁰

78. Ak však podľa vonkajšieho zdania veľký počet stanovísk vychádza z rovnakého postupu a odôvodnenia, svedčí to o ustálenej správnej praxi.

79. Na tento účel Komisia nemusí jednotlivo preskúmať všetky napadnuté stanoviská, ale môže preukázať ustálenú správnu prax aj na základe vzorky.³¹ Komisia však musí odôvodniť reprezentatívnosť výberu svojej vzorky. Táto vzorka musí byť pre konkrétny prípad dostatočne významná.³² Na tento účel by sa mohla vzorka vybrať čisto náhodne alebo aj tak, aby na základe určitého čiastkového preskúmania bolo možné dospieť k čo najspoľahlivejším záverom týkajúcim sa celku.

80. V prípade poslednej uvedenej metódy musia všetky parametre rozhodujúce pre výber vzorky vyplývať zo sporného rozhodnutia. Dôvody, ktoré Komisia uviedla vo svojom odvolaní a pre ktoré je vzorka podľa jej názoru reprezentatívna, by boli uvedené dodatočne, a preto na ne nemožno prihliadať.

2) Preukázanie ustálenej správnej praxe v prejednávanom prípade

81. Je preto otázne, či Všeobecný súd v bode 126 napadnutého rozsudku správne konštatoval, že Komisia v spornom rozhodnutí dostatočne nepreukázala ustálenú správnu prax.

82. Všeobecný súd v bode 127 napadnutého rozsudku uvádza, že Komisia preskúmala vzorku 22 zo 66 dotknutých záväzných daňových stanovísk. Podľa jeho názoru však Komisia nevysvetlila výber tejto vzorky ani dôvod, pre ktorý sa táto vzorka považovala za reprezentatívnu pre všetky záväzné daňové stanoviská. Všeobecný súd uviedol, že Komisia sa obmedzila na to, aby sa skúmané stanoviská vzťahovali na obdobie, v ktorom boli vydané napadnuté rozhodnutia.

²⁹ Bod 90 napadnutého rozsudku, resp. odôvodnenia 103 a 139 sporného rozhodnutia.

³⁰ Poznámka pod čiarou 52 sporného rozhodnutia.

³¹ Pozri rozsudky zo 14. októbra 1987, Nemecko/Komisia (248/84, EU:C:1987:437, bod 18), a z 20. decembra 2017, Španielsko/Komisia (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, bod 77).

³² Rozsudok z 20. decembra 2017, Španielsko/Komisia (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, bod 77).

83. Okrem toho Všeobecný súd v bode 128 napadnutého rozsudku namieta, že chýba vysvetlenie, prečo bolo v spornom rozhodnutí stručne opísaných šesť záväzných daňových stanovísk z tejto vzorky. Podľa Všeobecného súdu sporné rozhodnutie tiež neobsahuje dôvody, prečo je týchto šesť záväzných daňových stanovísk dostatočne reprezentatívnych pre všetkých 66 záväzných daňových stanovísk.

84. V rozpore s názorom Všeobecného súdu nemožno voči spornému rozhodnutiu nič namietat na základe toho, že týchto šesť exemplárnych záväzných daňových stanovísk predstavuje len – slovami Všeobecného súdu – „príklady, ktoré sú schopné ilustrovať“³³. Ilustračné príklady totiž určite nie sú základnými dôvodmi rozhodnutia, ale slúžia len na jeho ilustráciu.

85. Pokiaľ však ide o základné dôvody sporného rozhodnutia, ako bolo vysvetlené vyššie, výber Komisie musí byť reprezentatívny. Na tento účel treba zohľadniť všetky parametre, ktoré viedli k výberu vzorky. Tieto parametre treba posúdiť v rámci celkového hodnotenia.³⁴

86. V prejednávanom prípade Komisia preskúmala najprv 22 z 66 dotknutých záväzných daňových stanovísk, takže vzorka zahŕňala 1/3 týchto stanovísk. Proti tomuto počtu nemožno namietat. Okrem toho všetky stanoviská vydal ten istý subjekt, konkrétne belgická Rozhodovacia komisia.

87. Všetkých 22 vybraných a preskúmaných záväzných stanovísk navyše zahŕňalo úpravy zisku v prospech žiadateľov, ktorí boli súčasťou nadnárodnej skupiny. Belgické daňové orgány vykonávali prostredníctvom týchto stanovísk – ako to označuje Komisia – fiktívne zdaňovanie zisku v prípade určitých spoločností, ktoré nevyplýva z článku 185 ods. 2 ZDP z roku 1992.

88. Napokon si Komisia vybrala stanoviská z rokov 2004, 2007, 2010 a 2013. Táto informácia síce vyplýva len z odôvodnenia 3 sporného rozhodnutia. Toto odôvodnenie sa nenachádza v oddiele sporného rozhodnutia týkajúcom sa posúdenia opatrenia, ale je obmedzené na opis konania.

89. Z tabuľky zobrazenej na poprednom mieste v odôvodnení 59 sporného rozhodnutia však vyplýva, že týchto 22 stanovísk zaradených do vzorky predstavuje všetky stanoviská z vybraných rokov. Keďže v roku 2004 nebolo vydané nijaké stanovisko, Komisia použila rok 2005, v ktorom boli po prvý raz vydané takéto záväzné stanoviská. V tomto smere Všeobecný súd v bode 127 napadnutého rozsudku správne zaznamenal vyjadrenia Komisie, podľa ktorých Komisia preskúmala tieto roky, aby sa jej preskúmanie vzťahovalo na stanoviská vydané na začiatku, v polovici a na konci obdobia.

90. Komisia teda v spornom rozhodnutí vysvetlila, že vzorka ako celok je reprezentatívna, a preto postačuje na preukázanie ustálenej správnej praxe.

91. Na tom nemení nič ani okolnosť, že niektoré žiadosti boli po štádiu predbežného skúmania vzaté späť. Podľa bodu 112 napadnutého rozsudku napríklad v roku 2014 asi len polovica žiadostí napokon viedla k záväznému stanovisku. V súvislosti s druhou polovicou žiadostí nebolo vydané nijaké stanovisko.

³³ Bod 128 napadnutého rozsudku.

³⁴ Pozri všeobecne v súvislosti s povinnosťou odôvodnenia ustálenú judikatúru: rozsudky z 2. apríla 1998, Komisia/Sytraval a Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, bod 63); z 11. decembra 2008, Komisia/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, bod 43); z 10. marca 2016, HeidelbergCement/Komisia (C-247/14 P, EU:C:2016:149, bod 16), a zo 4. júna 2020, Maďarsko/Komisia (C-456/18 P, EU:C:2020:421, bod 57).

92. To je však nepodstatné, lebo Komisia na jednej strane vôbec nezaradila rok 2014 do svojej vzorky. Na druhej strane belgické orgány Komisii oznámili, „že od zavedenia sporného režimu nezamietli nijakú žiadosť o udelenie záväzného stanoviska, na základe ktorého možno využiť oslobodenie nadmerného zisku od dane“³⁵. Komisia za týchto okolností mohla vychádzať z toho, že pokryla kompletnú rozhodovaciu prax belgických daňových orgánov.

93. V rámci kontroly štátnej pomoci treba v tejto súvislosti mať na zreteli, že Komisia je odkázaná na spoluprácu dotknutého členského štátu. Podľa článkov 5, 12 a 20 nariadenia 2015/1589 môže adresovať členskému štátu žiadosti o informácie. Komisia sa pritom môže spoliehať na to, že informácie poskytnuté členským štátom sú správne a úplné. Nemusí vykonávať dodatočné zisťovanie nad rámec týchto žiadostí.

94. Komisia teda v spornom rozhodnutí dostatočne vysvetlila výber vzorky a dôvody, pre ktoré považovala túto vzorku za reprezentatívnu pre všetky záväzné daňové stanoviská. Preto nie je potrebné podrobnejšie sa zaoberať tvrdením Komisie, podľa ktorého už odkaz na rozhodnutie o začatí konania v spornom rozhodnutí postačuje na splnenie požiadaviek týkajúcich sa vysvetlenia.³⁶

95. V konečnom dôsledku sa preto Všeobecný súd tým, že konštatoval, že vzorka z právneho hľadiska nie je dostatočne reprezentatívna a nestačí na preukázanie ustálenej správnej praxe, dopustil nesprávneho právneho posúdenia.

c) Záver týkajúci sa prvej časti odvolacieho dôvodu

96. Prvá časť odvolacieho dôvodu je preto opodstatnená.

2. O druhej podmienke „bez ďalších vykonávacích opatrení“ (druhá časť odvolacieho dôvodu)

97. V rámci druhej časti odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne vyložil druhú podmienku stanovenú v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, konkrétne že nie sú potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia.

98. V bode 120 napadnutého rozsudku Všeobecný súd konštatoval, že Komisia nesprávne dospela k záveru, že predmetný belgický systém oslobodenia nadmerného zisku od dane nevyžadoval ďalšie vykonávacie opatrenia.

99. Predtým Všeobecný súd v bode 86 napadnutého rozsudku správne vymedzil podmienku týkajúcu sa schémy pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, podľa ktorej sa individuálna pomoc musí poskytovať bez ďalších vykonávacích opatrení. V tejto súvislosti je rozhodujúce, aby podstatné prvky spornej schémy pomoci vychádzali z ustanovení identifikovaných ako základ uvedenej schémy.

³⁵ Odôvodnenie 59 sporného rozhodnutia. „Zdôrazňujeme, že nebolo vydané nijaké negatívne stanovisko“ (poznámka pod čiarou 41 sporného rozhodnutia).

³⁶ Nie je zjavné, že to patrí ku kontextu sporného rozhodnutia. Rozhodnutie o začatí konania a záporné rozhodnutie sú dva odlišné právne akty, ktoré sa vydávajú v odlišnom čase a z odlišného hľadiska a pre ktoré platia odlišné kritériá súdneho preskúmania.

100. Nesprávne právne posúdenie, ktorého sa dopustil Všeobecný súd a ktoré bolo odôvodnené vyššie³⁷, však má vplyv aj na túto časť odvolacieho dôvodu. Keďže Všeobecný súd kvalifikoval ustálenú správnu prax belgických daňových orgánov ako nedostatočne odôvodnenú, preskúmal podmienku týkajúcu sa neexistencie vykonávacích opatrení len so zreteľom na zákonný základ úprav zisku obsiahnutý v článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992.

101. Ak je základom schémy pomoci zákon, jeho uplatňovanie správnym orgánom spravidla predstavuje možné ďalšie vykonávacie opatrenie. Také ďalšie vykonávacie opatrenia však neexistujú, ak sa individuálna pomoc poskytuje bez individuálnej rozhodovacej právomoci správneho orgánu už na základe zákona.

102. Všeobecný súd v bode 87 napadnutého rozsudku v zásade správne predpokladal, že vnútroštátne orgány nemôžu disponovať žiadnou „mierou voľnej úvahy“. Naopak, ich právomoc musí byť obmedzená na technické uplatňovanie. Len tak sa vylúči existencia ďalších vykonávacích opatrení. Záleží teda na tom, či tieto orgány majú skutočný priestor na rozhodovanie, alebo len presne vymedzenú rozhodovaciu právomoc. Skutočnosť, že je potrebná žiadosť daňovníka, je pre potrebu ďalších vykonávacích opatrení nepodstatná, na čo Všeobecný súd správne poukázal v bode 100 napadnutého rozsudku.

103. Ak je však – tak ako v tomto prípade – aktom ustálená správna prax, spravidla neexistujú žiadne ďalšie vykonávacie opatrenia, keďže už ustálená správna prax sa skladá zo súboru opatrení na poskytovanie individuálnej pomoci.

104. V prípade ustálenej správnej praxe by ďalšie vykonávacie opatrenie mohlo spočívať len v tom, že konkrétnemu úradníkovi správneho orgánu sa v rámci tejto praxe prizná individuálna rozhodovacia právomoc, ktorá mu dovolí odkloniť sa od zaobchádzania, ktoré sa v skutočnosti uplatňuje.

105. V prejednávanom prípade to nie je tak. Pokiaľ belgické daňové orgány nad rámec znenia článku 185 ods. 2 ZDP z roku 1992 vykonávali porovnávacie posúdenie zisku so spoločnosťou, ktorá nie je súčasťou skupiny, vždy došlo k úprave podľa nižšieho porovnávacieho zisku spoločnosti, ktorá nie je súčasťou skupiny. Keďže táto úprava sa bez výnimky vykonávala podľa rovnakej metódy, správny orgán nemal samostatný a individuálny priestor na rozhodovanie.

106. V tomto konaní osobitne nič nenasvedčuje tomu, že belgické daňové orgány by mohli vykonať odlišné úpravy zisku, ak dve rovnaké spoločnosti skupiny požiadajú o záväzné stanovisko, lebo sa domnievajú, že jednu spoločnosť treba zvýhodniť viac než druhú spoločnosť.

107. V tomto smere konštatovanie Všeobecného súdu, že v tomto prípade boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia. V konečnom dôsledku je preto aj druhá časť odvolacieho dôvodu opodstatnená.

³⁷ Pozri bod 81 a nasl. vyššie.

3. O tretej podmienke týkajúcej sa všeobecného a abstraktného definovania príjemcov v akte (tretia časť odvolacieho dôvodu)

108. V rámci tretej časti odvolacieho dôvodu Komisia vytýka Všeobecnému súdu, že tým, že predpokladal, že boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia na identifikovanie príjemcov oslobodenia nadmerného zisku od dane, nesprávne vyložil tretiu podmienku stanovenú v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, konkrétne všeobecné a abstraktné definovanie príjemcov, a skreslil odôvodnenia 66, 102 a 103, 109, ako aj 139 a 140 sporného rozhodnutia.

109. Všeobecný súd sa zaoberal vymedzením príjemcov v bodoch 114 až 119 napadnutého rozsudku. V bode 119 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že na vymedzenie príjemcov je potrebné prijať ďalšie vykonávacie opatrenia. Príjemcovia nemohli byť podľa bodu 115 napadnutého rozsudku identifikovaní len na základe článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. V súlade s bodom 116 napadnutého rozsudku zodpovedajú príjemcovia v rámci schémy identifikovaní Komisiou podľa odôvodnenia 102 sporného rozhodnutia oveľa špecifickejšej kategórii, než je kategória vymedzená v zákone. Ostatné akty, ktoré Komisia označila, však neposkytovali žiadne ďalšie podrobnosti (bod 117 napadnutého rozsudku).

110. Aj v tejto súvislosti sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia. Všeobecný súd síce v bode 115 napadnutého rozsudku v zásade stanovil správne kritérium týkajúce sa všeobecného a abstraktného definovania príjemcov v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Také definovanie je všeobecné a abstraktné, ak príjemcovia môžu byť identifikovaní len na základe aktu bez ďalších vykonávacích opatrení.

111. V tom istom bode Všeobecný súd tiež správne uviedol, že podľa článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa oslobodenie od dane môže vzťahovať len na spoločnosti, ktoré sú súčasťou „nadnárodnej skupiny prepojených spoločností“. V tomto smere nedošlo k skresleniu rovnako sformulovaného odôvodnenia 109 sporného rozhodnutia.

112. Všeobecný súd však v bode 116 napadnutého rozsudku nezohľadnil skutočnosť, že samotný podrobnejší opis príjemcu v odôvodnení 102 sporného rozhodnutia je súčasťou schémy pomoci.³⁸ Skutočnosť, že príjemcovia v rámci schémy identifikovaní Komisiou sa odlišujú od príjemcov uvedených v článku 185 ods. 2 ZDP z roku 1992, vyplýva jednoducho z toho, že Komisia neklasifikovala ako schému pomoci článok 185 ods. 2 ZDP z roku 1992, ale ustálenú správnu prax.

113. Všeobecný súd teda nesprávne kvalifikoval definovanie príjemcov v akte – v tomto prípade v ustálenej správnej praxi – ako nevšeobecné a neabstraktné. Preto je aj tretia časť odvolacieho dôvodu opodstatnená.

4. Záver týkajúci sa dôvodnosti odvolania

114. V konečnom dôsledku sa Všeobecný súd nesprávne domnieval, že v prejednávanom prípade nie sú splnené podmienky stanovené v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Komisia naopak v spornom rozhodnutí dostatočne preukázala, že belgická prax spočívajúca v zápornej úprave ziskov spoločností, ktoré sú súčasťou nadnárodných skupín, predstavuje schému pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Odvolanie je preto dôvodné.

³⁸ Pozri bod 78 vyššie.

C. O žalobe podanej na Všeobecnom súde

115. Podľa článku 61 prvého odseku štatútu Súdny dvor môže v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu buď vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje, alebo vrátiť vec Všeobecnému súdu.

116. V prejednávanom prípade stav konania nedovoľuje, aby Súdny dvor sám vydal konečný rozsudok. Totiž aj v prípade, ak Súdny dvor konštatuje, že sú splnené všetky podmienky týkajúce sa schémy pomoci, Všeobecný súd ešte musí posúdiť, či záväzné daňové stanoviská týkajúce sa zápornej úpravy zisku predstavujú štátnu pomoc a či vrátenie údajnej pomoci odporuje najmä zásadám legality a ochrany legitímnej dôvery, lebo bolo nariadené nesprávne.

117. Všeobecný súd neskúmal žalobné dôvody týkajúce sa týchto otázok. V prerušených konaniach súvisiacich s týmto pilotným konaním príslušné žalobné dôvody tiež neboli predmetom kontradiktórnej diskusie pred Všeobecným súdom. Ich preskúmanie si vyžaduje prijatie ďalších opatrení na zabezpečenie priebehu konania.³⁹ Preto je potrebné vrátiť vec na rozhodnutie Všeobecnému súdu.

D. Neprípustnosť vzájomného odvolania

118. Ďalej treba preskúmať, či je vzájomné odvolanie podané Belgickom prípustné.

119. Podľa článku 56 druhého odseku prvej vety štatútu odvolanie môže podať strana, ktorá so svojimi podaniami nebola úspešná vôbec alebo len čiastočne. V prejednávanom prípade sa Belgicko svojím návrhom domáha zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu v rozsahu, v akom Všeobecný súd zamietol prvý žalobný dôvod Belgicka.

120. Aj keď vo vzájomnom odvolaní možno podľa článku 178 ods. 1 rokovacieho poriadku „navrhnuť, aby bolo rozhodnutie Všeobecného súdu čiastočne alebo úplne zrušené“, Súdny dvor rozhodol, že základnou zásadou v oblasti odvolania je, že odvolanie musí smerovať proti výrokovej časti rozhodnutia Všeobecného súdu a nemožno sa ním domáhať len zmeny niektorých dôvodov tohto rozhodnutia.⁴⁰

121. To zodpovedá aj formulácii všeobecného ustanovenia o odvolacích návrhoch, ktoré sa nachádza v článku 169 ods. 1 rokovacieho poriadku. Odvolanie, ktorého predmetom nie je zrušenie, čo i len čiastočné, napadnutého rozsudku, teda jeho výrokovej časti, ale má za cieľ len dosiahnuť zmenu niektorých dôvodov tohto rozsudku, je podľa tohto ustanovenia neprípustné.⁴¹

122. Je to tak preto, lebo každý odvolateľ musí mať záujem na konaní. To vyplýva už z článku 56 druhého odseku prvej vety štatútu a platí aj pre vzájomné odvolanie.

³⁹ Pokiaľ ide o opačnú situáciu, pozri rozsudok z 8. septembra 2020, Komisia a Rada/Carreras Sequeros a i. (C-119/19 P a C-126/19 P, EU:C:2020:676, bod 130).

⁴⁰ Rozsudky zo 14. novembra 2017, British Airways/Komisia (C-122/16 P, EU:C:2017:861, bod 51); z 25. júla 2018, Société des produits Nestlé a i./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P a C-95/17 P, EU:C:2018:596, bod 41), a zo 16. júla 2020, Inclusion Alliance for Europe/Komisia (C-378/16 P, EU:C:2020:575, bod 57).

⁴¹ Rozsudky z 15. novembra 2012, Al-Aqsa/Rada (C-539/10 P a C-550/10 P, EU:C:2012:711, body 44 a 50), a z 25. júla 2018, Société des produits Nestlé a i./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P a C-95/17 P, EU:C:2018:596, body 42 a 43).

123. V prejednávanej veci nejde o taký prípad. Buď sa totiž odvolanie Komisie zamietne a zrušenie sporného rozhodnutia sa tým – v úplnom súlade s návrhmi Belgicka – stane právoplatné. Alebo však Súdny dvor vráti vec Všeobecného súdu na ďalšie konanie. O jeho úvahách týkajúcich sa daňovej právomoci členských štátov by potom Súdny dvor rozhodol až v ďalšom odvolaní.

124. Vzájomné odvolanie Belgicka je teda neprípustné.

VI. O trovách

125. Podľa článku 184 ods. 2 rokovacieho poriadku Súdny dvor rozhodne o trovách konania, ak je odvolanie dôvodné a sám rozhodne s konečnou platnosťou o veci. Keďže v prejednávanom prípade to nie je tak, o trovách konania sa rozhodne neskôr.

VII. Návrh

126. Navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Vzájomné odvolanie Belgického kráľovstva sa zamietá ako neprípustné.
2. 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.
3. Vec sa vracia Všeobecnému súdu, aby rozhodol o zvyšných žalobných dôvodoch.
4. O trovách konania sa rozhodne neskôr.