

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2016/1699**ze dne 11. ledna 2016****o režimu státní podpory v podobě zdanění nadměrného zisku SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN)
provedeném Belgií***(oznámeno pod číslem C(2015) 9837)***(Pouze francouzské a nizozemské znění je závazné)****(Text s významem pro EHP)**

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany, aby v souladu s výše uvedenými ustanoveními ⁽¹⁾ podaly připomínky, a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

- (1) Dopisem ze dne 19. prosince 2013 požádala Komise Belgie o poskytnutí informací ohledně „režimu předjímaných daňových rozhodnutí ohledně zdanění nadměrného zisku“ (dále jen „režim zdanění nadměrného zisku“ či „předmětný režim“), který je založen na čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmu z roku 1992 (dále jen „zákon CIR 92“). Komise rovněž požádala o přehled všech daňových rozhodnutí, která se týkala uplatnění režimu zdanění nadměrného zisku.
- (2) Dopisem ze dne 21. ledna 2014 Belgie odpověděla na otázky uvedené v žádosti Komise o informace. Nepředala jí ale požadovaný přehled daňových rozhodnutí s vysvětlením, že by poskytnutí takového přehledu trvalo delší dobu.
- (3) Dne 21. února 2014 zaslala Komise kontrolní otázky a zopakovala svou žádost o přehled daňových rozhodnutí. Pokud jde o rozhodnutí přijatá v roce 2004, 2007, 2010 a 2013 na základě předmětného režimu, požádala rovněž, aby jí bylo předáno plné znění každého rozhodnutí, odpovídající žádosti o rozhodnutí, přílohy a případně veškerá následná korespondence týkající se těchto rozhodnutí.
- (4) Dne 18. března 2014 odpověděla Belgie na kontrolní otázky Komise a předala jí požadovaná daňová rozhodnutí, včetně žádostí, příloh a následné korespondence související s přijetím těchto rozhodnutí.
- (5) Dopisem ze dne 28. července 2014 Komise oznámila, že režim zdanění nadměrného zisku by mohl představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem. Požádala rovněž o doplňující informace ohledně několika konkrétních rozhodnutí. Belgie odpověděla na žádost ze dne 28. července 2014 dopisy ze dne 1. září a 4. listopadu 2014.
- (6) Jednání mezi Komisí a belgickými orgány proběhlo dne 25. září 2014.

⁽¹⁾ Úř. věst. C 188, 5.6.2015, s. 24.

- (7) Dopisem ze dne 3. února 2015 Komise informovala Belgie, že se rozhodla zahájit ohledně režimu zdanění nadměrného zisku formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“).
- (8) Po žádosti o prodloužení lhůty sdělila Belgie dne 29. května 2015 své připomínky ohledně rozhodnutí o zahájení řízení.
- (9) Dne 5. června 2015 bylo rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ⁽²⁾. V tomto rozhodnutí Komise vyzvala zúčastněné strany k předložení připomínek k dotčenému opatření.
- (10) Dne 1. a 2. července 2015 předložily zúčastněné strany své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení, které byly předány belgickým orgánům. Dne 14. září 2015 oznámila Belgie Komisi, že nemá v úmyslu se k těmto připomínkám vyjádřit.
- (11) Dopisem ze dne 16. září 2015 požádala Komise Belgie, aby podpořila některá tvrzení uvedená v jejích písemných připomínkách ze dne 29. května 2015 k rozhodnutí o zahájení řízení. Belgie odpověděla na tuto žádost dopisem ze dne 16. října 2015.
- (12) Útvary Komise a belgické orgány se sešly k jednání dne 20. října a 7. prosince 2015.

2. POPIS PŘEDMĚTNÉHO REŽIMU

2.1. Režim zdanění nadměrného zisku

- (13) Režim zdanění nadměrného zisku umožňuje společnostem sídlícím v Belgii, které jsou součástí nadnárodní skupiny, a stálým belgickým provozovnám společností sídlících v zahraničí, které jsou součástí nadnárodní skupiny, (dále jen „belgické subjekty skupiny“) snížit svůj daňový základ v Belgii odečtením svého „nadměrného zisku“ od zisku skutečně dosaženého. Tento nadměrný zisk se určuje tak, že se odhadne hypotetický průměrný zisk, jehož by mohl dosáhnout za srovnatelných podmínek nezávislý podnik ⁽³⁾ vyvíjející srovnatelné činnosti, a od této částky se odečte zisk skutečně vykázaný belgickým subjektem dotčené skupiny. Režim zdanění nadměrného zisku lze využít pouze za podmínky, že „Útvar daňových rozhodnutí“ („Service des Décisions Anticipées“) přijme daňové rozhodnutí.
- (14) Podle belgických orgánů ⁽⁴⁾ je režim zdanění nadměrného zisku opodstatněn přáním zaručit, aby byl belgický subjekt nadnárodní skupiny daněn pouze ze svého zisku dosaženého za obvyklých tržních podmínek tím, že se mu umožní snížit jeho daňový základ o onu část vykázaného zisku, která přesahuje zmíněný zisk za obvyklých tržních podmínek a která odpovídá synergiím, úsporám z rozsahu a dalším výhodám vyplývajícím z jeho účasti v nadnárodní skupině, což údajně u srovnatelného nezávislého podniku neexistuje.
- (15) Podle belgických orgánů ⁽⁵⁾ se výše nadměrného zisku osvobozená od zdanění na základě režimu zdanění nadměrného zisku stanoví ve dvou etapách:

— Nejprve se stanoví ceny za obvyklých tržních podmínek uplatněné na transakce uzavřené mezi belgickým subjektem skupiny a společnostmi, se kterými je spojen, a to na základě zprávy o převodních cenách, již předkládá daňový poplatník. Zbytkový zisk vyplývající z těchto transakcí je připsán belgickému subjektu skupiny, protože je v rámci tohoto vztahu považován za „centrálního podnikatele“.

⁽²⁾ Viz poznámka pod čarou č. 1.

⁽³⁾ Viz bod č. 30 připomínek Belgie ze dne 29. května 2015 k rozhodnutí o zahájení řízení, v němž je pojem „nezávislý“ vysvětlen jako skutečnost, že podnik není členem nadnárodní skupiny spojených společností.

⁽⁴⁾ Viz zejména připomínky Belgie ze dne 29. května 2015 k rozhodnutí o zahájení řízení, bod č. 39 a 40.

⁽⁵⁾ Viz zejména připomínky Belgie ze dne 29. května 2015 k rozhodnutí o zahájení řízení, bod č. 30.

- Zbytkový zisk se podle Belgie nemá považovat za zisk za obvyklých tržních podmínek dosažený belgickým subjektem nadnárodní skupiny, protože může přesáhnout zisk, který by dosáhl srovnatelný nezávislý podnik za okolností srovnatelných s okolnostmi, za jakých působí dotčený subjekt, aniž by byl součástí nadnárodní skupiny. „Nadměrný zisk“ je proto stanoven na základě druhé zprávy předkládané daňovým poplatníkem v rámci žádosti o daňové rozhodnutí, již podal na základě režimu zdanění nadměrného zisku, a tento zisk je osvobozen od daně.
- (16) Belgie zastává názor, že ve zprávách předkládaných během těchto dvou fází se uplatňují nejvhodnější metody stanovení převodních cen OECD. Poskytnuté informace konkrétně udávají, že se u metody použité v druhé fázi jedná o tzv. „Transactional Net Margin Method“ (dále jen „metoda TNMM“). Cílem použití metody TNMM je dosáhnout přibližného odhadu ziskovosti subjektu, který je součástí nadnárodní skupiny, jejím srovnáním se zisky nezávislých (autonomních) podniků ⁽⁶⁾, které vykonávají podobné činnosti. Metoda TNMM umožňuje odhadnout zisk, který by mohly vytvářet nezávislé podniky při určité činnosti, jako je např. prodej zboží, za použití vhodného základu, jako jsou náklady, obrat nebo investice do stálých aktiv (podle vykonávaných funkcí, nesených rizik a použitých aktiv), a při uplatnění poměru zisku („ukazatele úrovně zisku“), který odráží poměr zisku zjištěný na tomto základě u srovnatelných nezávislých podniků.
- (17) Metoda TNMM umožňuje vypočítat hypotetický průměrný zisk belgického subjektu nadnárodní skupiny na základě studie, ve které je tento subjekt porovnán se srovnatelnými nezávislými podniky ⁽⁷⁾. Hypotetický průměrný zisk je stanoven jako hodnota nacházející se v mezikvartilovém rozpětí ukazatele úrovně zisku zvoleného pro soubor srovnatelných nezávislých podniků ⁽⁸⁾, jehož průměrná hodnota se vypočítává za dané období (obvykle pět roků). Belgie považuje tento hypotetický průměrný zisk za zisk, kterého by belgický subjekt nadnárodní skupiny dosáhl, kdyby se jednalo o nezávislý podnik a nikoliv o subjekt, který je součástí nadnárodní skupiny. Pro účely tohoto rozhodnutí je tento zisk označován pojmem „upravený zisk za obvyklých tržních podmínek“.
- (18) Následně je vypočítána výše nadměrného zisku, který má být osvobozen od daně, jako rozdíl mezi ziskem za obvyklých tržních podmínek, který je odhadnut pro belgický subjekt nadnárodní skupiny v první etapě (průměr vypočtený za zvažované období), a „upraveným ziskem za obvyklých tržních podmínek“, který se získá během druhé etapy (rovněž jako průměr vypočtený za stejné zvažované období). Tento rozdíl je vyjádřen jako procentní výše osvobození od daně hospodářského výsledku před zdaněním (EBIT ⁽⁹⁾ čili PBT ⁽¹⁰⁾) tak, aby se získala průměrná procentní výše nadměrného zisku za zvažované období. Tato procentní výše představuje snížení daňového základu, které bylo přijato a uplatněno na základě předmětného režimu, u zisku, kterého belgický subjekt nadnárodní skupiny skutečně dosáhl během pěti roků, po které je belgická daňová správa vázána příslušným daňovým rozhodnutím.
- (19) Belgické orgány tvrdí, že očekávané obchodní výsledky subjektů, které předmětný režim využívají, jsou vyhodnocovány na základě zisku, kterého skutečně dosáhly po třech rocích. V případě potřeby lze dohodnutou procentní výši během tohoto vyhodnocení upravit. V případech šetřených Komisí ale nic nenaznačuje, že takové vyhodnocení vedlo k úpravě dohodnuté procentní výše snížení.
- (20) Podle čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 lze využít osvobození nadměrného zisku od daně pouze na základě daňového rozhodnutí, které je povinné. Toto ustanovení rovněž omezuje vydání takového rozhodnutí na subjekty, které jsou součástí nadnárodní skupiny sdružených společností, a to v souvislostech jejich přeshraničních vztahů. Podle belgického zákona ze dne 24. prosince 2002 ⁽¹¹⁾ lze navíc daňová rozhodnutí vydávat pouze za nových situací ⁽¹²⁾.
- (21) Vzhledem ke skutečnosti, že pro osvobození nadměrného zisku od daně je povinné daňové rozhodnutí a že takové rozhodnutí lze vydat pouze pro zisk vyplývající z nové situace, výhoda, kterou může nadnárodní skupina získat na základě předmětného režimu, je podmíněna převedením jejich činností do Belgie nebo jejich rozšířením a je úměrná významu nových činností a nových zisků vytvářených v zemi. Daňová rozhodnutí, která byla

⁽⁶⁾ Viz glosář k pokynům OECD v oblasti převodních cen: „Dva podniky jsou navzájem nezávislé, pokud mezi nimi neexistuje vztah sdružení.“

⁽⁷⁾ V některých případech Komise zjistila, že některé subjekty, které byly vybrány pro potřeby srovnávací studie jako srovnatelné, nejsou nezávislými podniky považovanými za podobné, nýbrž holdingovými společnostmi či mateřskými společnostmi považovanými za podobné, tj. konsolidovanou skupinou vybranou na základě konsolidovaných údajů.

⁽⁸⁾ Výnosnost prodeje je ukazatel úrovně zisku, který se při stanovení daňového základu belgického subjektu nadnárodní skupiny používá nejčastěji.

⁽⁹⁾ Earnings Before Interest and Taxes, tj. zisk před zdaněním a odečtením finančních nákladů.

⁽¹⁰⁾ Profit Before Tax, tj. zisk před zdaněním.

⁽¹¹⁾ Zákon ze dne 24. prosince 2002, kterým se mění režim společností v oblasti daně z příjmu a vytváří se režim rozhodnutí v daňové oblasti, Moniteur Belge č. 410, druhé vydání, 31. prosince 2002, s. 58817.

⁽¹²⁾ Viz 44. a 45. bod odůvodnění.

přiznána na základě předmětného režimu a která jsou předmětem šetření Komise, se bez výjimky týkají změn v organizační struktuře nadnárodní společnosti. V těchto souvislostech zásadní prvky popisované v žádostech o daňové rozhodnutí zdůrazňují plánované převedení činností do Belgie, nové investice a vytváření pracovních míst v zemi.

- (22) Krátce řečeno, belgické subjekty nadnárodní skupiny, které obdržely daňové rozhodnutí na základě předmětného režimu, mohou na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 provádět každý rok proaktivní úpravu směrem dolů svého základu daně z příjmu právnických osob tím, že si od skutečně dosaženého zisku odečtou údajný „nadměrný zisk“. Belgické orgány soudí, že by se tento nadměrný zisk neměl připisovat belgickému subjektu nadnárodní skupiny, a měl by proto být v souladu s čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 vyjmut z jeho daňového základu v Belgii. U belgického subjektu nadnárodní skupiny, který je příjemcem osvobození nadměrného zisku od daně, je proto daněna částka, jež odpovídá rozdílu mezi ziskem, kterého subjekt skutečně dosáhl, a jeho „nadměrným ziskem“.

2.2. Platný legislativní a regulační rámec

2.2.1. Zdanění příjmů na základě režimu daně z příjmu právnických osob v Belgii

- (23) Zákon CIR 92 stanoví pravidla zdanění příjmů uplatňovaná Belgií. V článku 1 jsou stanoveny čtyři kategorie daně z příjmu, které zahrnují daň z příjmu fyzických osob (Hlava II, články 3 až 178), daň z příjmu společností sídlících v Belgii (Hlava III, články 179 až 219), daň z příjmu ostatních právnických osob (Hlava IV, články 220 až 226) a daň z příjmu poplatníků nesídlících v Belgii – fyzických osob, podniků a jiných právnických osob (Hlava V, články 227 až 248/3).
- (24) V článku 183 zákona CIR 92 se stanoví, že příjmy podléhající dani na základě Hlavy III (společnosti sídlící v Belgii) jsou stejného typu jako příjmy podléhající dani na základě Hlavy II (právnické osoby) a že se daňový základ stanoví podle pravidel platných pro zisk. V článku 24 zákona CIR 92 se upřesňuje, že zdanitelné příjmy průmyslových, obchodních a zemědělských podniků zahrnují všechny příjmy vyplývající z podnikatelské činnosti, jako je zisk pocházející ze „všech činností uskutečněných provozovny těchto podniků nebo jejich prostřednictvím“ a z „každého zvýšení hodnoty součástí aktiv [...] a každého snížení hodnoty součástí pasiv [...], pokud tyto přidané či snížené hodnoty byly zaneseny nebo uvedeny v účetnictví nebo ročních účtech“.
- (25) V čl. 185 odst. 1 zákona CIR 92 se stanoví, že společností se daň vyměruje z celkové částky zisku před rozdělením. Vzhledem k článkům 1, 24 a 183 zákona CIR 92 toto ustanovení znamená, že zisk zdanitelný na základě belgického daňového práva musí zahrnovat přinejmenším celkovou částku zisků zanesených do účetnictví daňového poplatníka, a to jako výchozí základ a bez ohledu na pozdější úpravy směrem nahoru či dolů.
- (26) Daňový základ u belgické daně z příjmu se tak stanoví na základě zisku skutečně zaneseného do účtů daňového poplatníka, který představuje výchozí hodnotu. Pro stanovení daňového základu lze následně provést určitý počet úprav směrem nahoru (jako např. nezpůsobilé výdaje) či směrem dolů (jako např. částečné osvobození od daně určitých rozdělených dividend, odečtení ztrát převedených z předchozího účetního období, daňové pobídky). U každého z těchto úkonů musí daňový poplatník podat daňové správě vysvětlení prostřednictvím svého daňového priznání (formulář 275.1) a být schopni poskytnout podklady odůvodňující takové úpravy.
- (27) V případech, kdy belgické daňové právo počítá s trvalým osvobozením části zisku skutečně zaneseného v účtech daňového poplatníka jako rezerva, lze během prvního výpočtu daňového základu provést příslušnou úpravu pomocí „zvýšení původního stavu rezerv“.
- (28) Daňový základ tak sice vzhledem k úpravám z daňových důvodů vždy nutně neodpovídá čistému zisku, jak byl skutečně zaevidován v ročních účtech daňového poplatníka, ale stanovení tohoto základu musí v každém případě

vycházet z číselných údajů skutečně zanesených v účtech. Stanovení daňového základu tak například začíná výpočtem čistého zvýšení či snížení zdanitelných rezerv během daňového období (zisk/ztráta hospodářského období, zisk/ztráta převedená z předchozího účetního období, jiné zisky převedené do rezerv). V případech opodstatněných uplatněním ustanovení daňového práva nebo po daňové kontrole lze přistoupit k úpravě či opravě číselných údajů zanesených do účtů daňového poplatníka nebo uvedených v jeho daňovém přiznání.

2.2.2. Zákon ze dne 21. června 2004, kterým se mění zákon CIR 92

- (29) Zákonem ze dne 21. června 2004 ⁽¹³⁾ Belgie zavedla nová daňová ustanovení, která se týkají přeshraničních transakcí subjektů vzájemně spojených v rámci nadnárodní skupiny. Do článku 185 zákona CIR 92 byl zejména doplněn odstavec 2, kterým se provádí do belgického práva mezinárodně uznávaná zásada „obvyklých tržních podmínek“ pro účely stanovení převodních cen ⁽¹⁴⁾. V čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 se stanoví toto:

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

- a) když obě společnosti jsou ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány dohodnutými či uloženými podmínkami, které se liší od podmínek, na nichž by se dohodly dvě nezávislé společnosti, zisk, který by bývala vytvořila jedna z těchto společností, ale nedosáhla ho kvůli těmto podmínkám, lze zahrnout do zisku této společnosti;
- b) když je do zisku jedné společnosti převzat zisk, který je zároveň převzat do zisku druhé společnosti, a když takto zahrnutý zisk je zisk, který by býval byl vytvořen touto druhou společností, pokud by podmínky, na nichž se obě společnosti dohodly, byly podmínkami, na nichž by se dohodly dvě nezávislé společnosti, upravuje se zisk první společnosti vhodným způsobem.

První pododstavec se provádí daňovým rozhodnutím, aniž je dotčeno uplatnění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění.“

- (30) Čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 má sice odlišné znění, ale je přesto podobný článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, který představuje právní základ pro úpravu převodních cen ve většině úmluv uzavřených mezi dvěma jurisdikcemi za účelem zamezení dvojího zdanění příjmů vytvořených osobou sídlící v jedné z dotčených jurisdikcí (dále jen „úmluva o zamezení dvojího zdanění“).
- (31) V souladu s čl. 185, odst. 2 poslední pododstavec zákona CIR 92 je úprava směrem nahoru uvedená v písm. a) a úprava směrem dolů uvedená v písm. b) předmětem předběžného schvalovacího řízení, jež vede k přijetí daňového rozhodnutí. Jedinými výjimkami z tohoto pravidla jsou případy, u nichž úprava vyplývá z uplatnění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v případě oprav zisku spojených společností („arbitrážní úmluva EU“) ⁽¹⁵⁾ nebo z úmluvy o zamezení dvojího zdanění.
- (32) Zákon ze dne 21. června 2004 rovněž provedl změnu čl. 235, odst. 2 zákona CIR 92 tak, aby pravidla v oblasti stanovení převodních cen stanovená v čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 platila také na stálé belgické provozovny společností, které v Belgii nesídlí.

⁽¹³⁾ Zákon ze dne 21. června 2004, kterým se mění zákon o dani z příjmu z roku 1992 a zákon ze dne 24. prosince 2002, kterým se mění režim daně z příjmu společností a zavádí systém daňových rozhodnutí v daňové oblasti, zveřejněný v Le Moniteur belge dne 9. července 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. Zákon vstoupil v platnost dne 19. července 2004.

⁽¹⁴⁾ Viz část 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ Úř. věst. L 225, 20.8.1990, s. 10.

2.2.3. Důvodová zpráva k zákonu ze dne 21. června 2004 a rámcové směrnice v ní uvedené

2.2.3.1. Důvodová zpráva k zákonu ze dne 21. června 2004

- (33) Důvodová zpráva k zákonu ze dne 21. června 2004 (dále jen „důvodová zpráva“) uvádí rámcové směrnice ohledně cíle a provádění čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 ⁽¹⁶⁾. Podle důvodové zprávy čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 „vychází ze znění článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku“ ⁽¹⁷⁾. Důvodová zpráva dále upřesňuje, že „navrhované ustanovení umožní uvést belgické právní předpisy do souladu s mezinárodně přijatým standardem“ ⁽¹⁸⁾. Zdůrazňuje velmi těsnou vazbu mezi účetním a daňovým právem, což má za následek, že odchylka od účetního práva z daňových důvodů vyžaduje jasně vymezený právní základ. Kodifikace zásady obvyklých tržních podmínek v belgických zákonech o dani z příjmu byla proto považována za nezbytnou, aby bylo možno provádět úpravy převodních cen, jaké vyžadují standardy dohodnuté na mezinárodní úrovni, které ale představují odchylku od účetního práva.
- (34) Pokud jde o úpravu směrem dolů, s níž se počítá v čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, důvodová zpráva vysvětluje, že toto opatření má za cíl „zamezit nebo zrušit (možné) dvojí zdanění“. Dále se v ní upřesňuje, že se tato úprava provádí pouze v případech, kdy Útvar daňových rozhodnutí usoudí, že primární úprava je opodstatněná jak ve své zásadě, tak ve své výši.
- (35) Důvodová zpráva obsahuje rovněž rámcové směrnice k tomu, co je nutno považovat za nadnárodní skupinu spojených společností, a ohledně úkolů Útvaru daňových rozhodnutí. Je v ní zejména uvedeno, že Útvar daňových rozhodnutí se vyslovuje k použité metodice, vykonávaným funkcím, neseným rizikům a aktivům použitým k vymezení daňového základu.

2.2.3.2. Správní oběžník ze dne 4. července 2006

- (36) Dne 4. července 2006 byl zveřejněn správní oběžník s rámcovými směrnicemi ohledně provádění čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 (dále jen „oběžník“) jak při úpravách směrem nahoru, tak směrem dolů ⁽¹⁹⁾. Oběžník potvrzuje definice uvedené v důvodové zprávě ohledně subjektů, které jsou součástí nadnárodní skupiny, a přeshraničních transakcí, kterých se týká čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92. Popisuje rovněž úlohu, odpovědnost a pravomoci Útvaru daňových rozhodnutí.
- (37) Oběžník odkazuje na povinný zásah Útvaru daňových rozhodnutí při úpravách směrem dolů a na nezávislost tohoto útvaru při stanovení podmínek případ od případu, což má přispívat k účinnosti a vyšší jistotě daňových poplatníků a k zlepšení investičního prostředí v Belgii.
- (38) Oběžník potvrzuje, že pro účely výpočtu daňového základu se provádí vhodná úprava zisku směrem dolů podle čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 formou „zvýšení původního stavu rezerv“ v daňovém přiznání podniku (formulář 275.1) ⁽²⁰⁾. Pokud jde o pojem „vhodná“, který je použit v čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 v souvislosti s úpravou směrem dolů, oběžník upozorňuje, že nedojde k vyrovnávací úpravě směrem dolů ⁽²¹⁾, pokud primární úprava směrem nahoru provedená jinou jurisdikcí je nadměrná. Popisuje rovněž způsob, kterým je nutno zanést do daňových účtů dotčeného belgické společnosti úpravy převodních cen. Oběžník závěrem připomíná, že čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92 platí ode dne 19. července 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Chambre des Représentants de Belgique (Sněmovna reprezentantů Belgie), 30.4.2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Projednávání jednotlivých článků, článek 2: „Pojem zásady obvyklých tržních podmínek se zavádí do daňových právních předpisů vložením druhého odstavce do článku 185 zákona CIR 92. Vychází ze znění článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku“.

⁽¹⁸⁾ Stejně tak „navrhované ustanovení umožní uvést belgické právní předpisy do souladu s mezinárodně přijatým standardem...“.

⁽¹⁹⁾ Oběžník č. Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) ze dne 4. července 2007.

⁽²⁰⁾ Viz 27. bod odůvodnění.

⁽²¹⁾ V glosáři k pokynům OECD týkajících se převodních cen je vyrovnávací úprava definována takto: „Úprava daně vyměřené přidruženému podniku se sídlem v jiné zemi a provedená daňovou správou této země kvůli zohlednění primární úpravy provedené daňovou správou první země za účelem dosažení souladu v rozdělení zisku mezi obě země.“

2.2.3.3. Odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně osvobození nadměrného zisku od daně

- (39) V odpovědi na parlamentní otázku podanou v roce 2005 ⁽²²⁾ tehdejší ministr financí potvrdil, že skutečně dosažený zisk belgického subjektu nadnárodní skupiny, který přesahuje zisk za obvyklých tržních podmínek, nemá být zdaněn v Belgii a že belgickým daňovým orgánům nepřísluší stanovit, které jsou ostatní zahraniční subjekty nadnárodní skupiny, které mají přidat tento nadměrný zisk ke svému daňovému základu.
- (40) Parlamentní otázka z roku 2007 ohledně daňových rozhodnutí a mezinárodního daňového úniku ⁽²³⁾ poukazuje na souvislost mezi čl. 185 odst. 2 písm. a) a b) zákona CIR 92 na jedné straně a odstavci 1 a 2 odpovídajícího článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku na straně druhé. Poslanec, který otázku položil, upozornil, že většina úmluv o oblasti dvojího zdanění uzavřených Belgií obsahuje pouze ustanovení o úpravě převodních cen směrem nahoru. V úmluvách, které obsahují ustanovení o úpravách převodních cen směrem dolů, představují úpravy směrem dolů provedené belgickými orgány vždy pouze reakci na úpravu směrem nahoru provedenou druhým smluvním státem. Poslanec rovněž poznamenal, že pouze nízký počet daňových poplatníků by požádal o daňové rozhodnutí ohledně úpravy převodních cen směrem nahoru, ačkoli z právního hlediska tato povinnost platí rovněž pro tento typ úpravy. Poslanec položil závěrem otázku, zda by Belgie provedla jednostrannou úpravu směrem dolů, pokud by dotčená cizí země uvedla do souladu svou primární úpravu či by byla informována o belgické úpravě směrem dolů.
- (41) Tehdejší ministr financí odpověděl, že dosud byly obdrženy pouze žádosti o úpravu směrem dolů. Ministr dále tvrdil, že Belgii nepřísluší stanovit zemi, které je nutné přičíst nadměrný zisk, a že je proto nemožno určit zemi, se kterou je nutno vyměňovat si informace ohledně belgické úpravy směrem dolů.
- (42) Po odhalení tisku v souvislosti s případem „LuxLeaks“ bylo v lednu roku 2015 ministru financí opět předloženo několik parlamentních otázek ohledně výměny informací mezi daňovými správami nebo jejich neexistující výměny, ohledně propagace režimu zdanění nadměrného zisku pod heslem „Only in Belgium“ a ohledně možností, které byly nabízeny nadnárodním společnostem při snížení částky vyměřené na základě daně z příjmu právnických osob pomocí daňových rozhodnutí ⁽²⁴⁾. Ministr financí připomenul, že při daňových rozhodnutích ohledně osvobození nadměrného zisku od daně uplatňuje Útvar daňových rozhodnutí pouze zásadu obvyklých tržních podmínek, a potvrdil platnost odpovědi ministra financí z roku 2007 ohledně výměny informací.

2.2.4. Zákon ze dne 24. prosince 2002, kterým se zavádí režim daňových rozhodnutí

- (43) Zákon ze dne 24. prosince 2002 umožňuje ministru financí rozhodovat pomocí daňového rozhodnutí o každé žádosti o uplatnění ustanovení daňového práva ⁽²⁵⁾.
- (44) V článku 20 tohoto zákona je definováno, co se rozumí pojmem daňové rozhodnutí, a stanoví se zásada, podle níž takové rozhodnutí nesmí vést ke snížení vyměřené daně nebo k osvobození daňového poplatníka od této daně.

„Daňovým rozhodnutím se rozumí právní akt, kterým Federální veřejná finanční služba stanoví v souladu s platnými ustanoveními, jakým způsobem se zákon uplatní na určitou situaci nebo na konkrétní transakci, která dosud nevedla k důsledkům na daňové úrovni.

Daňové rozhodnutí nesmí vést k osvobození od daně nebo k jejímu snížení.“

- (45) V článku 22 zákona se stanoví okolnosti, za kterých nelze daňové rozhodnutí vydat, a to například v případě, kdy se žádost týká stejných situací nebo transakcí, které již vyvolaly důsledky na daňové úrovni. V článku 23 zákona je definována zásada, podle níž vážou daňová rozhodnutí daňovou správou pro budoucnost, a rovněž okolnosti, za kterých není daňová správa daňovým rozhodnutím vázána. Jedná se o případ, kdy se ukáže, že daňové rozhodnutí není v souladu s ustanoveními Smluv, práva Unie či vnitrostátního práva.

⁽²²⁾ Zápis ze zasedání komise pro finance a rozpočet ze dne 13. dubna 2005, CRABV 51 COM 559 – 19.

⁽²³⁾ Zápis z jednání komise pro finance a rozpočet ze dne 11. dubna 2007, CRABV 51 COM 1271 – 06.

⁽²⁴⁾ Zápis z jednání komise pro finance a rozpočet ze dne 6. ledna 2015, CRABV 54 COM 043 – 02.

⁽²⁵⁾ Viz poznámka pod čarou č. 11.

- (46) Zákonem ze dne 21. června 2004 se mění zákon ze dne 24. prosince 2002, kterým se zavádí režim daňových rozhodnutí v daňové oblasti, a vzniká jím v rámci belgické správy nezávislý orgán pověřený vydáváním daňových rozhodnutí ⁽²⁶⁾. Na základě zákona ze dne 21. června 2004 byl královským dekretem ze dne 23. srpna 2004 zřízen v rámci ministerstva financí útvar daňových rozhodnutí příslušný pro vydávání daňových rozhodnutí (s názvem „Service Public Fédéral Finances“). Útvar daňových rozhodnutí zveřejňuje výroční zprávu o své činnosti.

2.3. Popis pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování

2.3.1. Vzorová úmluva OECD o daních z příjmu a majetku a pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování

- (47) Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) poskytuje svým členským státům pokyny v oblasti zdanění. Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování jsou uvedeny ve vzorové úmluvě OECD o daních z příjmu a majetku a v pokynech OECD pro vnitropodnikové oceňování určeným nadnárodním společnostem a daňovým správám (dále jen „pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování“) ⁽²⁷⁾, které jsou právně nezávazné nástroje.
- (48) Vzhledem k nezávazné povaze vzorové úmluvy a pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování je tak daňovým správám členských zemí OECD pouze doporučováno, aby podle nich postupovaly. Oba tyto nástroje přesto obecně slouží jako reference a mají určitý vliv na daňové postupy členských zemí OECD (a také nečlenských zemí). V řadě členských států se tyto nástroje staly navíc pravomocnými nebo slouží jako reference pro výklad úmluv o dvojím zdanění a vnitrostátních právních předpisů v oblasti daní ⁽²⁸⁾. Komise zmiňuje v tomto rozhodnutí vzorovou úmluvu OECD o daních z příjmu a majetku a pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování z toho důvodu, že tyto nástroje jsou výsledkem diskuse odborníků vedené v rámci OECD a upřesňují techniky, které umožňují čelit společným výzvám.
- (49) Vzorová úmluva OECD o daních z příjmu a majetku a komentáře k ní poskytují rámcové směrnice k výkladu úmluv v oblasti dvojího zdanění. Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování poskytují daňovým správám a nadnárodním podnikům rámcové směrnice k uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek při stanovení převodních cen ⁽²⁹⁾. Převodními cenami se rozumí ceny účtované za obchodní transakce mezi odlišnými subjekty stejné skupiny podniků. Vazby, které spojují členy nadnárodní skupiny, jim umožňují stanovit v rámci jejich vztahů uvnitř skupiny, které mají vliv na převodní ceny (a tím na zdanitelné příjmy), zvláštní podmínky, které se liší od podmínek, které by platily, pokud by členové skupiny jednali jako nezávislé podniky ⁽³⁰⁾. Uvedené umožňuje převádět zisk z jednoho daňového území do jiného a podněcuje k přiznávání v rámci možností co nejnižšího zisku na územích, kde je zisk více daněn. Aby daňové správy tomuto zabránily, měly by uznávat pouze převodní ceny mezi podniky stejné skupiny, kterými se odměňují transakce ve výši, již by stanovily nezávislé podniky při vyjednáváních za podmínek srovnatelných s obvyklými tržními podmínkami ⁽³¹⁾. Právě to se označuje jako „zásada obvyklých tržních podmínek“.
- (50) Uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek proto vychází ze srovnání mezi kontrolovanými podmínkami transakce (v rámci skupiny) a srovnatelnými transakcemi provedenými mezi nezávislými podniky za srovnatelných podmínek při zajištění, že žádný případný rozdíl mezi srovnávanými situacemi nemůže výrazně ovlivnit analyzované podmínky (např. cenu nebo ziskové rozpětí), nebo za podmínky, že lze uplatnit přiměřeně spolehlivé úpravy, aby se odstranil dopad takových rozdílů.

⁽²⁶⁾ Viz poznámka pod čarou č. 13.

⁽²⁷⁾ Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování určené nadnárodním společnostem a daňovým správám, OECD, červenec 2010. Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování určené nadnárodním společnostem a daňovým správám přijal výbor pro daňové záležitosti OECD v původním znění dne 27. června 1995. Pokyny z roku 1995 byly podstatně aktualizovány v červenci roku 2010. V tomto rozhodnutí se každým odkazem na pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování rozumí odkaz na pokyny z roku 2010.

⁽²⁸⁾ V Belgii byla zásada obvyklých tržních podmínek přijata zákonem o daní z příjmu právnických osob zavedením čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92.

⁽²⁹⁾ Daňové správy členských zemí OECD jsou podněcovány, aby postupovaly podle pokynů OECD. Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování přesto obecně slouží jako reference a mají evidentní vliv na daňové postupy členských zemí OECD (a dokonce i nečlenských zemí).

⁽³⁰⁾ Viz odstavec 6 úvodu k pokynům OECD pro vnitropodnikové oceňování.

⁽³¹⁾ Daňové správy i zákonodárci jsou si této otázky vědomi a daňové právní předpisy obecně daňovým správám umožňují, aby prováděly opravy daňových přiznání přidružených podniků, které správně neuplatňují převodní ceny při snížení jejich zdanitelného příjmu, pomocí náhradních cen, jež odpovídají důvěryhodnému odhadu cen potvrzených nezávislými podniky, které je vyjednávají za podmínek srovnatelných s obvyklými tržními podmínkami.

- (51) Jak vzorová úmluva OECD o daních z příjmu a majetku, tak pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování se opírají o zásadu, na niž přistoupily členské země OECD a podle které se obecněji zachází s jednotlivými právními subjekty, které tvoří společně nadnárodní skupinu, jako s odlišnými subjekty z hlediska daně z příjmu právnických osob (dále jen „metoda odlišného subjektu“). Z této metody odlišného subjektu vyplývá, že každý jednotlivý subjekt nadnárodní skupiny je zdaněn na základě svých vlastních příjmů⁽³²⁾. Členské země OECD zvolily metodu odlišného subjektu jako zásadu mezinárodního zdanění, aby v každé zemi proběhlo zdanění na správném základě a zamezilo se dvojímu zdanění, a tím zabránilo střetům mezi daňovými správami a podpořilo se mezinárodní obchod a investiční činnost.
- (52) Odstavec 1.10 pokynů OECD k převodním cenám výslovně odkazuje na úspory z rozsahu a výhody integrace (synergie), pokud jde o metodu odlišného subjektu, na niž spočívá zásada obvyklých tržních podmínek:

„Podle některých vykazuje zásada obvyklých tržních podmínek inherentní nedostatky, protože metoda odlišných subjektů, ze které vychází, vždy nezohledňuje úspory z rozsahu a vzájemná působení, které vyplývají z integrace podniků. Neexistují ale široce přijatá objektivní kritéria, na jejichž základě by bylo možno připisovat úspory z rozsahu a výhody plynoucí z integrace jednotlivým sdruženým podnikům.“

2.3.2. Zásada obvyklých tržních podmínek

- (53) Obecně uznávaná zásada obvyklých tržních podmínek je uvedena v článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, který tvoří základ úmluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž jsou vázány členské země OECD, a tedy také Belgie, a rovněž stále častěji nečlenské země. Protože pružnost, se kterou se počítá v dohodě o převodních cenách, může vést k převádění daňového základu z jednoho území na druhé, existence obecně uznávané zásady obvyklých tržních podmínek v úmluvách o zamezení dvojího zdanění slouží ke splnění cíle těchto úmluv, tj. zamezit dvojímu zdanění a zabránit daňovým únikům.
- (54) V článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku je uveden způsob, jak prakticky provádět úpravy daňového základu v oblasti převodních cen, a upřesňuje se, v jakých případech se tyto úpravy mají provádět:
- V čl. 9 odst. 1 se upřesňuje, že smluvní stát může zvýšit daňový základ daňového poplatníka, který sídlí na jeho území, pokud se domnívá, že převodní ceny, které uplatňuje, vedou k příliš nízkému základu daně, a tento stát ho tak může zdanit v odpovídající výši. Uvedené se označuje za „primární úpravu“, jejíž pomocí daňová správa reviduje směrem nahoru zdanitelný zisk, který daňový poplatník přiznal⁽³³⁾.
 - Čl. 9 odst. 2 má zabránit, aby zisk, který smluvní stát v souladu s čl. 9 odst. 1 takto zdanil pomocí primární úpravy, nebyl rovněž zdaněn na úrovni přidruženého podniku, který sídlí v jiném smluvním státě⁽³⁴⁾. Za tímto účelem zavazuje tento druhý smluvní stát, aby snížil daňový základ tohoto přidruženého podniku o výši upraveného zisku, který byl zdaněn prvním smluvním státem následkem primární úpravy, nebo počítal s vrácením již vybrané daně. Tato úprava prováděná druhým smluvním státem ale není automatická. Pokud se domnívá, že primární úprava není opodstatněná – ať již ve své podstatě nebo ve své výši –, má možnost nepřistoupit k takové úpravě, což obvykle také neučiní⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Viz odstavec 1.15 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování.

⁽³³⁾ V čl. 9 odst. 1 se stanoví: „Jsou-li [...] dva [přidružené] podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány dohodnutými či uloženými podmínkami, které se liší od podmínek, na nichž by se dohodly dva nezávislé podniky, zisk, který by býval bez existence těchto podmínek vytvořil jeden z těchto podniků, ale nedosáhl ho kvůli těmto podmínkám, lze zahrnout do zisku tohoto podniku a zdanit jej příslušným způsobem“.

⁽³⁴⁾ V čl. 9 odst. 2 se stanoví: „Zahrne-li jeden smluvní stát – a patřičně zdaní – do zisku určitého podniku tohoto státu zisk, který byl jinému podniku jiného smluvního státu tímto státem zdaněn, a jedná-li se u takto zahrnutého zisku o zisk, který by vytvořil podnik prvního státu, pokud by podmínky dohodnuté mezi oběma podniky byly podmínky, na nichž by se dohodly dva nezávislé podniky, provede druhý stát vhodnou úpravu výše daně, která v něm byla vybrána z tohoto zisku. Při určení této úpravy se zohlední ostatní ustanovení této úmluvy a v případě potřeby přistoupí příslušné orgány smluvních států ke konzultacím.“

⁽³⁵⁾ V případě neshody mezi dotčenými stranami ohledně výše a povahy vhodné úpravy se provede smířící řízení stanovené v článku 25 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, a to i při neexistenci ustanovení, jakým je čl. 9 odst. 2. Dotčené příslušné orgány jsou povinny konat pouze v rámci svých možností a nejsou povinny dosáhnout výsledku, takže otázku dvojího zdanění lze vyřešit pouze za předpokladu, že se smluvní státy v daňové úmluvě dohodly na rozhodčí doložce.

Úprava směrem dolů provedená druhým smluvním státem na základě čl. 9 odst. 2 se nazývá „vyrovnávací úprava“ a v případě jejího poskytnutí se skutečně zamezí dvojímu zdanění zisku.

- (55) Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování stanoví pět metod odhadu cen za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisku mezi podniky stejné skupiny: i) metoda srovnatelné ceny na volném trhu, ii) metoda „náklady plus přírůžka“, iii) metoda ceny při opětovném prodeji, iv) metoda TNMM a v) transakční metoda rozdělení zisku. Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování rozlišují mezi tradičními metodami založenými na transakci (první tři uvedené) a transakčními metodami založenými na zisku (poslední dvě uvedené). Nadnárodní podniky mohou používat metody stanovení převodních cen, které nejsou uvedeny v těchto pokynech, ale za podmínky, že tyto metody povedou ke stanovení převodních cen za obvyklých tržních podmínek ⁽³⁶⁾.
- (56) Metoda TNMM je jednou z „nepřímých metod“ odhadu cen transakcí za obvyklých tržních podmínek a rozdělení zisku mezi podniky stejné skupiny. Její pomocí se odhaduje přibližný zisk za obvyklých tržních podmínek spíše u řady kontrolovaných transakcí nebo u celé činnosti než u jedné konkrétní transakce.
- (57) Při použití metody TNMM je nutno vybrat část kontrolované transakce nebo řadu kontrolovaných transakcí, u nichž se zvolí ukazatel čistého zisku ⁽³⁷⁾ a otestuje se. Tento výběr musí být v souladu s provedenou funkční analýzou. Obecně platí, že část testovaná v rámci studie založené na metodě TNMM je ta část, u níž lze tuto metodu uplatnit co nejspolehlivěji a u níž bylo možno nalézt nejspolehlivější srovnávací prvky. Konkrétně se bude jednat o tu z obou dotčených částí, která se na základě funkční analýzy ukáže jako méně složitá, zatímco zbytkový zisk vytvořený kontrolovanou transakcí či řadou kontrolovaných transakcí bude připsán nejsložitější části ⁽³⁸⁾.
- (58) Metoda TNMM se proto často používá v případě, kdy jedna z částí kontrolované transakce nebo řady kontrolovaných transakcí přispívá všemi složitými a/nebo jedinečnými prvky spojenými s transakcí či transakcemi, zatímco druhá část zajišťuje nejběžnější a/nebo automatické funkce a nevykazuje žádný jedinečný příspěvek, jako je tomu například u omezeného rozdělení rizik. Metoda TNMM je naopak málo spolehlivá v případech, kdy každá ze stran vykazuje jedinečné hodnotové příspěvky. V takovém případě se za nejvhodnější metodu stanovení převodních cen považuje transakční metoda rozdělení zisku ⁽³⁹⁾.

2.4. Příjemci napadeného režimu

- (59) Režim zdanění nadměrného zisku se provádí od roku 2004 a postupně nabyl na významu. Podle informací poskytnutých Belgií využilo napadený režim od jeho zavedení 55 podniků a bylo vydáno celkem 66 daňových rozhodnutí ⁽⁴⁰⁾. Belgické orgány uvedly, že od zavedení napadeného režimu nikdy nezamítly žádost o daňové rozhodnutí, které umožňuje využít osvobození nadměrného zisku od daně ⁽⁴¹⁾. Počet daňových rozhodnutí vydaných každý rok od zavedení napadeného režimu v roce 2004 je uveden v tabulce.

Počet daňových rozhodnutí o osvobození nadměrného zisku od daně vydaných od roku 2004

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počet případů	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Zdroj: belgické ministerstvo financí – stav k 31. květnu 2014.

⁽³⁶⁾ Podle odstavce 2.9 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování: „Tyto jiné metody ale nesmí nahradit metody uznávané OECD, pokud jsou posledně jmenované vhodnější vzhledem k okolnostem konkrétního případu.“

⁽³⁷⁾ Ukazatel čistého zisku je v glosáři k pokynům OECD pro vnitropodnikové oceňování definován jako „poměr zisku na vhodném základě (např. náklady, obrát, aktiva)“. Ukazatel čistého zisku jsou rovněž běžně označovány za ukazatele míry zisku.

⁽³⁸⁾ Viz odstavec 3.18 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování.

⁽³⁹⁾ Viz odstavec 2.59 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování.

⁽⁴⁰⁾ Údaje aktualizované ke dni 31. května 2015.

⁽⁴¹⁾ Viz odpověď ze dne 18. března 2014 na otázku č. 1 druhé žádosti Komise o informace: „Upřesňujeme, že nebylo vydáno žádné záporné rozhodnutí.“

- (60) Belgie poskytla klíčové finanční údaje ke všem 66 daňovým rozhodnutím, kterými se přiznalo osvobození nadměrného zisku od daně (více podrobností – viz příloha).
- (61) Situace, za nichž bylo přiznáno osvobození nadměrného zisku od daně, lze znázornit na příkladech uvedených v 62. až 64. bodě odůvodnění.
- (62) Příklad č. 1: podnik A uvádí ve své žádosti o daňové rozhodnutí, že má v úmyslu posílit své výrobní kapacity u daného produktu ve své belgické továrně a zároveň přenést koordinační funkci (funkci „centrálního podnikatele“) ze zahraniční dceřiné společnosti do Belgie. V žádosti se rovněž uvádí, že podnik A převede do Belgie několik pracovních míst vyjádřených v ekvivalentech plného pracovního úvazku. Z daňového rozhodnutí vyplývá, že otázka dvojího zdanění je bezpředmětná. V rozhodnutí se uvádí, že skutečnost, že je účetní zisk v Belgii vyšší než zisk nezávislé společnosti, souvisí s know-how, výhodami v oblasti nákupů, seznamy zákazníků atd., tedy faktory, které v rámci skupiny existovaly dříve, než byla funkce centrálního podnikatele převedena do Belgie. V daňovém rozhodnutí se zmiňuje, že skupina dala tato „nehmotná aktiva“ bezplatně k dispozici svému belgickému subjektu, což znamená, že jinde ve skupině neexistuje žádný zdanitelný příjem a proto ani žádné riziko dvojího zdanění. Daňové rozhodnutí ve skutečnosti připomíná (bod č. 48), že „belgickým daňovým orgánům nepřísluší určovat účetní položku „zisk“ zahraničních společností, v níž má být uváděn nadměrný zisk“.
- (63) Příklad č. 2: podnik B uvádí ve své žádosti o daňové rozhodnutí, že má v úmyslu provést v Belgii investice do své expanze. Tvrdí, že nová investice je pro něj jakožto subjekt nadnárodní skupiny výhodnější než pro nezávislou společnost. Synergie, na něž se daňové rozhodnutí odvolává, se týkají výhod, které má podnik v Belgii v podobě nižších investičních nákladů, což souvisí se skutečností, že v Belgii již jeden závod vlastní, nižších provozních nákladů, což souvisí se skutečností, že všeobecné náklady závodu lze rozdělit na širším výrobním základě, a přístupu k levné energii.
- (64) Příklad č. 3: podnik C vysvětluje ve své žádosti o daňové rozhodnutí, že má v úmyslu učinit po restrukturalizaci svých činností v Evropě ze své belgické společnosti centrálního podnikatele. Podnik C tak údajně posílí v Belgii počet svých zaměstnanců vyjádřený v ekvivalentech plného pracovního úvazku. Belgie i v tomto případě souhlasí s použitím metody TNMM a zohledňuje zisk před zdaněním vytvořený nezávislými podniky v rámci srovnatelných transakcí na volném trhu jako ukazatel míry zisku při výpočtu daňového základu centrálního podnikatele. Na tomto základě je podniku C poskytnuta úprava jeho čistého zisku před zdaněním směrem dolů ve výši 60 %.
- (65) Po přezkumu vzorku 22 daňových rozhodnutí Komise považuje tyto tři příklady za reprezentativní pro celý předmětný režim. Skutečnosti, dotčené částky a transakce se sice liší případ od případu, ale všechny tyto příklady se týkají nadnárodních společností, které zvýšily svou činnost v Belgii a požádaly, aby jejich zisk, který byl skutečně vykázan v Belgii ale byl údajně přičitatelný synergiím, úsporám z rozsahu či jiným faktorům souvisejícím s jejich příslušností k nadnárodní skupině, byl odečten ze základu daně z příjmu právnických osob a dosáhly toho. Na základě vzorku Komise zjistila, že osvobození nadměrného zisku od daně nebylo poskytováno malým podnikům, a belgické orgány nebyly schopny doložit své tvrzení, podle něhož osvobození nadměrného zisku od daně mohlo být přiznáváno rovněž subjektům, které jsou součástí malé skupiny, či z jiných důvodů, než je tvrzená existence synergií či úspor z rozsahu.
- (66) Po výzvě k doložení možnosti osvobození nadměrného zisku od daně v případě malých a středních podniků belgické orgány uvedly tři příklady příjemců, kteří svou velikostí patří k nejmenším:
- podnik D s celkovou bilancí ve výši [100–120] (*) milionů EUR, obratem ve výši [60–80] milionů EUR a [200–250] pracovními místy vyjádřenými v ekvivalentech plného pracovního úvazku,
 - podnik E s celkovou bilancí ve výši [70–90] milionů EUR a [250–300] pracovními místy vyjádřenými v ekvivalentech plného pracovního úvazku,
 - podnik F s celkovou bilancí ve výši [50–70] milionů EUR, obratem ve výši [70–90] milionů EUR a [350–400] pracovními místy vyjádřenými v ekvivalentech plného pracovního úvazku.

(*) Údaj chráněný obchodním tajemstvím.

- (67) Po výzvě k doložení možnosti osvobození nadměrného zisku od daně z jiných důvodů, než je tvrzená existence synergií či úspor z rozsahu, belgické orgány poskytly tři příklady. V těchto daňových rozhodnutích v oblasti převodních cen schválil Útvar daňových rozhodnutí na žádost belgických podniků nadnárodních skupin a na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákonu CIR 92 vyrovnávací úpravu směrem dolů na úrovni těchto podniků. V těchto třech případech ale úprava směrem dolů přiznaná belgickým subjektům následovala po primární úpravě směrem nahoru pomocí převodních cen zisku přidružených podniků jejich skupiny v Německu, Spojeném království a Dánsku, již provedly německé, britské a dánské daňové správy.
- (68) Toto rozhodnutí se netýká takových úředních vyrovnávacích úprav převodních cen a ani jiných podobných. Týká se pouze daňových rozhodnutí, kterými se přiznává osvobození nadměrného zisku od daně, jež představuje jednostranné a proaktivní snížení belgického daňového základu, které neodpovídá primární úpravě převodních cen směrem nahoru provedené jinou daňovou jurisdikcí, bez žádného dalšího doložení, že by snížené částky byly zahrnuty do daňového základu v zahraničí. Pro uplatnění osvobození nadměrného zisku od daně není požadováno, aby zisk osvobozený od daně byl zdaněn a dokonce ani zahrnut do daňového základu jiného zahraničního podniku nadnárodní skupiny. Daňová rozhodnutí o osvobození nadměrného zisku od daně se v tomto liší od jiných daňových rozhodnutí v oblasti převodních cen poskytnutých Útvarem daňových rozhodnutí na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákonu CIR 92, která rovněž umožňují snížit pro daňové účely skutečně dosažený zisk, ale jen v případě, kdy je snížení důsledkem skutečného zdanění či primární úpravy převodních cen směrem nahoru provedené zahraniční daňovou správou.

3. DŮVODY, KTERÉ VEDLY K ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

- (69) Komise se rozhodla zahájit formální vyšetřovací řízení, protože se předběžně domnívala, že režim zdanění nadměrného zisku představuje režim státní podpory zakázaný čl. 107 odst. 1 Smlouvy kvůli jeho neslučitelnosti s vnitřním trhem.
- (70) Za prvé, podle předběžného názoru Komise představuje režim zdanění nadměrného zisku režim státní podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení Rady (EU) 2015/1589⁽⁴²⁾, protože umožňuje některým belgickým společnostem, které patří do nadnárodních skupin, získat bez dodatečných prováděcích opatření výrazné snížení výše daně z příjmu právnických osob, již mají platit v Belgii. Komise dospěla k tomuto závěru bez ohledu na skutečnost, že osvobození od daně je poskytováno prostřednictvím daňových rozhodnutí.
- (71) Za druhé, Komise se předběžně domnívala, že napadený režim poskytuje svým příjemcům selektivní zvýhodnění. Soudila, že režim představuje odchylku od referenčního systému, protože se osvobození od daně z příjmu právnických osob poskytuje u části dosaženého zisku, zatímco je tento zisk skutečně vytvořen a zanesen do účtů belgického subjektu nadnárodní skupiny. Komise rovněž vyjádřila pochybnosti ohledně skutečnosti, že by tzv. nadměrný zisk, který je v rámci režimu osvobozen od daně, měl být v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, protože možnost vymezit odděleně takovou součást zisku je velmi pochybná a protože skutečný zisk vyplývající z příslušnosti k nadnárodní skupině byl v každém případě značně nadhodnocen.
- (72) Komise dospěla předběžně rovněž k závěru, že je výhoda poskytnutá napadeným režimem selektivní, protože ji využívají pouze belgické subjekty nadnárodní skupiny. Belgické subjekty působící výlučně v Belgii nemohly totiž takový zisk přiznávat. Příjemci režimu k tomu převedli významnou část svých činností zpět do Belgie nebo v této zemi provedli značné investice.
- (73) Komise se předběžně také domnívala, že osvobození nadměrného zisku od daně nelze opodstatnit nutností zamezit dvojímu zdanění, protože se v žádném případě nejedná o související vyvážení jakéhokoli záměru jiné země zdanit stejný zisk.

⁽⁴²⁾ S účinností ode dne 14. října 2015 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9), zrušilo a nahradilo nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1). Odkazy na nařízení (ES) č. 659/1999 se vykládají jako odkazy na nařízení (EU) 2015/1589 a je nutno je chápat podle srovnávací tabulky uvedené v příloze II posledně uvedeného nařízení.

- (74) Protože jsou splněny všechny podmínky uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU a žádný zjevný důvod neumožňuje stanovit slučitelnost režimu zdanění nadměrného zisku s vnitřním trhem, Komise dospěla k předběžnému závěru, že tento režim představuje režim státní podpory neslučitelný s vnitřním trhem. Rozhodla se proto zahájit vůči předmětnému režimu řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU.

4. PŘIPOMÍNKY BELGIE

- (75) Belgie vyjádřila připomínky ohledně rámce zvoleného v rozhodnutí o zahájení řízení pro posouzení opatření, uvedla nedodržení zásady rovného zacházení a tvrdila, že rozhodnutí o zahájení řízení obsahuje několik mylných výkladů.

4.1. Připomínky Belgie ohledně rámce zvoleného pro posouzení opatření a ohledně zásady rovného zacházení

- (76) Belgie odmítá, že kombinace čl. 185 odst. 2 zákona CIR 92, oběžníku ze dne 4. července 2006, výročních zpráv Útvaru daňových rozhodnutí a analýzy daňových rozhodnutí představuje režim, který splňuje kritéria stanovená v čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589. Belgie se domnívá, že bez hloubkového přezkumu všech daňových rozhodnutí, kterými se přiznává osvobození nadměrného zisku od daně, se musí analýza opatření jakožto režimu týkat výlučně právních ustanovení. Usuzuje, že příklady uvedené v rozhodnutí o zahájení řízení byly vybrány selektivně a umožňují dospět pouze k povrchním závěrům.
- (77) Zastává rovněž stanovisko, že je jediným členským státem, vůči němuž zahájila Komise formální vyšetřovací řízení ohledně režimu daňových rozhodnutí spíše než ohledně individuálního opatření, zatímco většina členských států daňová rozhodnutí používá. Belgie se domnívá, že tento způsob jednání je v rozporu se zásadou rovného zacházení.

4.2. Připomínky Belgie ohledně existence mylných výkladů v rozhodnutí o zahájení řízení

4.2.1. Role účetního zisku a referenčního systému

- (78) Belgie tvrdí, že Komise přikládá při vymezení referenčního systému příliš velký význam účetnímu zisku belgických podniků. Belgické právní předpisy, které se týkají daně z příjmu právnických osob, povolují či stanoví při převádění účetního zisku na zdanitelný zisk řadu úprav jak směrem nahoru, tak dolů. Podle Belgie představují tyto úpravy, a to zejména úpravy stanovené v čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, inherentní prvek referenčního systému a platí pro všechny daňové poplatníky, kteří splňují podmínky pro využití předmětných úprav.
- (79) Belgie rovněž tvrdí, že čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 má za cíl zamezit dvojímu zdanění. Vzhledem ke skutečnosti, že národní skupiny a ani autonomní subjekty nejsou dotčeny dvojím hospodářským zdaněním, nacházejí se ve skutkové a právní situaci, která je z hlediska cíle sledovaného předmětným opatřením odlišná od situace nadnárodních podniků. Čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 proto nepředstavuje odchylku od obecné daňové soustavy.

4.2.2. Provedení zásady obvyklých tržních podmínek Belgií na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákonu CIR 92 neposkytuje žádné zvýhodnění

- (80) Belgie tvrdí, že na základě jejího systému daně z příjmu právnických osob lze zdanit pouze zisk za obvyklých tržních podmínek. Protože Komise nedávno uznala zásadu obvyklých tržních podmínek za zásadu, která umožňuje za účelem posouzení státní podpory prokázat existenci zvýhodnění, může daňové rozhodnutí zvýhodnit daňového poplatníka pouze za podmínky, že je v rozporu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- (81) Belgie připomíná, že stanovení převodních cen neslouží pouze k určení odpovídající ceny zboží a služeb vyměřovaných mezi přidruženými stranami, ale také k rozdělení nadměrného zisku mezi jednotlivé podniky nadnárodní skupiny. Belgie zastává stanovisko, že i v případě, že jsou mezipodnikové transakce správně účtovány,

neznamená to nutně, že je celkový zisk v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek ⁽⁴³⁾. Dodává, že sama existence mechanismu úprav převodních cen dokazuje, že pro daňové účely nelze vycházet z cen, které se objevují v obchodních účtech. Skutečnost, že obchodní zisk přesahuje schválený zisk za obvyklých tržních podmínek, není proto relevantní.

- (82) Belgie zastává stanovisko, že nadměrný zisk nelze přidělovat belgickým subjektům pomocí metody odlišných subjektů, na níž je právě založena zásada obvyklých tržních podmínek. Vyloučení tohoto zisku z daňového základu belgických subjektů proto nemá za následek jejich zvýhodnění. Podle Belgie neexistuje na mezinárodní úrovni žádná shoda ohledně způsobu, jakým má být mezi různé subjekty nadnárodní skupiny rozdělován zisk vytvořený díky synergiím ve skupině a/nebo úsporám z rozsahu. I v případě, že by nadměrný zisk měl uniknout zdanění kvůli skutečnosti, že ho Belgie od daně osvobodí a žádná jiná daňová jurisdikce nezdaní, Belgii nepřísluší, aby zajišťovala, že celý zisk bude zdaněn.
- (83) Belgie poskytla popis postupu ve dvou etapách uvedený v hrubých rysech v 15. bodě odůvodnění, který se používá pro stanovení zisku odečítaného na základě osvobození nadměrného zisku od daně.
- (84) Domnívá se, že původ nadměrného zisku je bezpředmětný pro zjištění, zda Belgie poskytuje zvýhodnění, pokud zdaňuje zisk za obvyklých tržních podmínek příslušných subjektů v plné výši. Belgie tvrdí, že nadměrný zisk pochází obvykle ze synergií nebo úspor z rozsahu, a odkazuje na odstavec 1.10 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, aby odůvodnila nepřidělení tohoto zisku Belgii ⁽⁴⁴⁾. Domnívá se, že se v případě, že nadměrný zisk není připisán žádnému jinému daňovému území, a není tak nikde zdaněn, jedná o selhání zásady obvyklých tržních podmínek.
- (85) Belgie odmítá, že by existovaly nesrovnalosti ve volbě nejvhodnější metody stanovení převodních cen či testované části. Případně zjištěné nesrovnalosti nelze podle Belgie pro účely posouzení režimu zobecňovat bez provedení hloubkové analýzy všech daňových rozhodnutí případ od případu.
- (86) Belgie tvrdí, že zdanění či nezdanění nadměrného zisku v zahraničí nespadá do její odpovědnosti. Některá daňová rozhodnutí, kterými se nadměrný zisk osvobozuje od daně, byla zveřejněna a některé podniky jsou ve svých ročních účtech transparentní. Výměna informací není možná, protože Belgii nepřísluší rozhodovat o alokaci zisku a místu jeho zdanění. Pokud se skutečně ukáže, že tento zisk nepodléhá žádnému zdanění, příčinou jsou rozdíly mezi belgickým právem a právem zahraniční země a/nebo selhání zásady obvyklých tržních podmínek.

4.2.3. Provedení čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 není selektivní

- (87) S odvoláním na judikaturu Tribunálu ⁽⁴⁵⁾ Belgie tvrdí, že podniky, které využívají čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, nemají společné rysy, které by umožňovaly jejich odlišení od ostatních podniků, s výjimkou skutečnosti, že splňují podmínky pro uplatnění tohoto ustanovení. Podle Belgie skutečnost, že se využití tohoto ustanovení omezuje na nadnárodní společnosti, nestačí k prokázání selektivity, protože podniky tohoto typu – na rozdíl například od společností *offshore* – nesdílejí společné příznačné rysy jako je hospodářské odvětví, činnost, význam hospodářské bilance, počet zaměstnanců či země, v níž sídlí.
- (88) Belgie odmítá rovněž tvrzení, podle kterého zpětné převedení zásadních činností, provedení investic nebo vytvoření pracovních míst v Belgii představují výslovnou či nepřímou podmínku uplatnění daňových rozhodnutí, kterými se poskytuje osvobození nadměrného zisku od daně. Podle Belgie neukládají právní předpisy žádnou podmínku tohoto typu a v pravomoci Útvaru daňových rozhodnutí není takové podmínky stanovit. Jediná zákonná povinnost uložená žadateli spočívá v tom, že musí poskytnout popis svých činností a rovněž úplný popis situace nebo konkrétní transakce, jak je stanoveno v čl. 21 zákona ze dne 24. prosince 2002, kterým se do belgického daňového práva zavádí systém daňových rozhodnutí.

⁽⁴³⁾ Belgie v tomto ohledu odkazuje na příklad bezplatných služeb v rámci skupiny, které jsou uvedeny v odstavcích 7.12 a 7.13 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování.

⁽⁴⁴⁾ Viz 52. bod odůvodnění.

⁽⁴⁵⁾ Věc T-399/11, *Banco Santander SA a Santusa Holding v. Komise*, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Odůvodnění

- (89) Belgie se domnívá, že osvobození nadměrného zisku od daně je oprávněné z důvodu, že se jedná o nutný a přiměřený prostředek jak zamezit možným dvojím zdaněním. Belgie tvrdí, že toto osvobození od daně nemá za cíl omezit skutečná dvojí zdanění nebo je odstranit.

4.2.5. Navrácení podpory

- (90) Belgie zastává stanovisko, že navrácení podpory je v každém případě údajně vyloučeno z důvodu zásady právní jistoty a zásady legitimního očekávání⁽⁴⁶⁾, protože předchází rozhodnutí Komise v oblasti převodních cen a státní podpory ji vedla k usouzení, že nelze dospět k závěru o existenci státní podpory, pokud vzhledem k neexistenci harmonizovaných právních předpisů v této oblasti na úrovni Unie členský stát přijme zásadu obvyklých tržních podmínek⁽⁴⁷⁾. Belgie se dále odvolává na závěry rady ministrů ohledně kodexu chování v oblasti zdaňování podniků⁽⁴⁸⁾, odkazuje na jiný režim údajně založený na stejných zásadách jako režim zdanění nadměrného zisku⁽⁴⁹⁾ a uvádí, že Komise začala považovat posledně zmíněný režim za problémový z hlediska pravidel pro státní podporu až deset roků po konci platnosti režimu dohod o neformálním kapitálu. Navrácení podpory by bylo mimořádně složité a vedlo by ke dvojímu zdanění a také k nerovnému zacházení mezi Belgií a ostatními členskými státy, které rovněž používají v daňové oblasti daňová rozhodnutí.

5. PŘIPOMÍNKY ZÚČASTNĚNÝCH STRAN

- (91) Připomínky podaly společnosti AGC Glass Europe SA/NV dne 1. července 2015 a [...] dne 3. července 2015. Oba podniky využily daňových rozhodnutí podle čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92.
- (92) Společnost AGC Glass Europe SA/NV ve svých připomínkách upozorňuje, že nikdy neuplatnila a ani neprovedla daňové rozhodnutí, které získala na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92.
- (93) Společnost [...] tvrdí, že je v rozhodnutí o zahájení řízení uváděna mezi příjemci předmětného opatření neoprávněně. Dodává, že obdržela předběžný souhlas s cenami, který může vést k úpravě převodních cen směrem nahoru na základě čl. 185 odst. 2 písm. a) zákona CIR 92 či směrem dolů na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92⁽⁵⁰⁾. Vzhledem k těmto skutečnostem se domnívá, že režim nevyužila, a žádá, aby byla vyloučena z konečného rozhodnutí a ze všech opatření navrácení podpory, ke kterým by toto rozhodnutí mohlo vést.

6. POSOUZENÍ OPATŘENÍ

6.1. Existence režimu podpory

- (94) Komise se domnívá, že předmětné opatření představuje režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589. Podle tohoto článku se režimem podpory rozumí „jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky definované aktem obecným nebo abstraktním způsobem...“.
- (95) Judikatura Evropské unie neposkytuje žádný pokyn, jak tuto definici vykládat. Komise nicméně upozorňuje, že soudy Unie v minulosti připustily její postup, který spočívá v označení za režimy podpory ve smyslu tohoto ustanovení daňových opatření, která vykazovala řadu stejných příznačných rysů jako předmětný režim⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Viz spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, bod č. 69 a 147.

⁽⁴⁷⁾ Tamtéž.

⁽⁴⁸⁾ Viz závěry předsednictví Evropské rady u příležitosti zasedání Rady ve složení pro hospodářské a finanční věci (ECOFIN) ze dne 19. března 2003, které odkazují na zprávu pracovní skupiny „Kodex chování“ s ref. č. 7018/1/03 FISC 31 REV 1 a které jsou dostupné na této adrese: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fr/pdf>.

⁽⁴⁹⁾ Režim tzv. *dohod o neformálním kapitálu*, který je v dokumentech kodexu chování označován jako režim E002.

⁽⁵⁰⁾ Společnost [...] přiložila ke svým připomínkám příslušné daňové rozhodnutí a rovněž studii převodních cen, na nichž je toto rozhodnutí založeno.

⁽⁵¹⁾ Viz zejména společné věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, a věc C-519/07 P, *Komise v. Koninklijke FrieslandCampina*, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Režim podpory splňuje v zásadě tato tři kritéria: i) jedná se o akt, na jehož základě lze podporu poskytnout; ii) režim nevyžaduje další prováděcí opatření a iii) režim definuje možné příjemce podpory obecným a abstraktním způsobem.
- (97) Pokud jde o první z těchto kritérií, je osvobození nadměrného zisku od daně poskytováno na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92. Toto ustanovení, jež zavedl do belgického zákoníku o dani z příjmu zákon ze dne 21. června 2004, povoluje úpravu směrem dolů převodních cen zahrnutých do daňového základu daňových poplatníků, jsou-li splněny určité podmínky. V jednotlivých daňových rozhodnutích, kterými se nadměrný zisk osvobozuje od daně, je uváděno jako právní základ tohoto osvobození a Belgie ho zmiňuje v různých dokumentech popisujících osvobození od daně ⁽⁵²⁾.
- (98) Způsob provádění čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 je vysvětlen v důvodové zprávě k zákonu ze dne 21. června 2004, v oběžníku ze dne 4. července 2006 a v odpovědích ministra financí na parlamentní otázky ohledně provádění tohoto ustanovení. Tyto odpovědi potvrzují, že osvobození nadměrného zisku od daně se uplatňuje nad rámec stanovený výše uvedeným ustanovením a je rozšířeno na zisky, které rovněž nebyly zahrnuty do zisku přidruženého podniku, který je součástí stejné nadnárodní skupiny, na jiném daňovém území. Neexistence jakékoliv povinnosti dokázat, že stejný zisk je zahrnut do daňového základu dvou přidružených podniků (jednou v zahraničí a jednou v Belgii), je důležitým prvkem, který umožňuje rozlišit daňová rozhodnutí, kterými se poskytuje osvobození nadměrného zisku od daně, od jiných daňových rozhodnutí, kterými se povoluje úprava převodních cen směrem dolů podle čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 ⁽⁵³⁾.
- (99) Krátce řečeno, čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, důvodová zpráva k zákonu ze dne 21. června 2004, oběžník ze dne 4. července 2006 a odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně provádění čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 představují akty, na jejichž základě je přiznáváno osvobození nadměrného zisku od daně.
- (100) Pokud jde o druhé kritérium, Komise soudí, že je nutno chápat pojem „prováděcí opatření“ jako opatření, jež předpokládá výkon nezanedbatelné posuzovací pravomoci ze strany orgánu poskytujícího podporu, která může ovlivnit výši, povahu nebo podmínky poskytnutí podpory pomocí přijímání následných aktů ⁽⁵⁴⁾. Naopak pouhé technické provedení aktu, který počítá s poskytnutím předmětné podpory, nepředstavuje prováděcí opatření ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589.
- (101) Komise se domnívá, že osvobození nadměrného zisku od daně se poskytuje, aniž jsou nutná další prováděcí opatření ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589. Prvky nutné pro využití tohoto osvobození lze popsat *in abstracto*. Dokládají existenci systematického postupu při poskytování podpory, který byl zjištěn ve vzorku daňových rozhodnutí, který Komise přezkoumala, a který Belgie popsala ve svých připomínkách k rozhodnutí o zahájení řízení.
- (102) Osvobození nadměrného zisku od daně je tak přiznáváno při existenci těchto kumulativních skutečností:

— přijímací subjekty jsou součástí nadnárodního podniku;

⁽⁵²⁾ Skutečnost, že Útvar daňových rozhodnutí zmiňuje ve své výroční zprávě rozhodnutí, kterými se nadměrný zisk osvobozuje od daně, jako zvláštní kategorii daňových rozhodnutí, a skutečnost, že jiné belgické orgány režim propagují, umožňují rovněž dospět k závěru o existenci režimu podpory. Viz zejména Région de Bruxelles Capitale, <http://www.investinbrussels.com>, „Belgian R&D incentives unparalleled in Europe“, 18.1.2013: „Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an ‘excess accounting profit’ ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %“; Service Public Fédéral Finances (Federální finanční veřejná služba), Cellule Fiscalité des Investissements Étrangers (obor zdanění zahraničních investic), prezentace s názvy „Incitants fiscaux en Belgique“ (Daňové pobídky v Belgii), 2009, a „Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices“ („Zdanění v Belgii: nová inovující opatření“), Paříž, 9.10.2007, dostupné na adrese: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeren/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Ne všechny úpravy směrem dolů provedené podle čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 jsou založeny na existenci tzv. nadměrného zisku. Toto ustanovení slouží rovněž jako právní základ pro úpravu převodních cen, když na žádost belgického daňového poplatníka Belgie souhlasí se snížením belgického daňového základu v reakci na původní úpravu směrem nahoru provedenou jiným daňovým územím. Skutečnost, že čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 je rovněž používán jako právní základ pro úpravu daňového základu směrem dolů v jiných případech než případech souvisejících s osvobozením nadměrného zisku od daně, nebrání v tom, aby nepředstavoval právní základ napadeného režimu.

⁽⁵⁴⁾ Například když je veřejný subjekt oprávněn používat různé nástroje na podporu místního hospodářství a za tímto účelem zavede několik opatření podpory, znamená to výkon značné posuzovací pravomoci ohledně výše, povahy či podmínek podpory a rovněž ohledně cíle, kterého se má jejím poskytnutím dosáhnout, aniž by šlo dospět k závěru o existenci režimu podpory. Viz rozhodnutí Komise 2012/252/EU ze dne 13. července 2011 o státní podpoře č. C 6/08 (ex NN 69/07), kterou poskytlo Finsko společnosti Ålands Industrihus Ab (Úř. věst. L 125, 12.5.2012, s. 33, 110. bod odůvodnění).

- tyto subjekty obdrží povinné předběžné povolení formou rozhodnutí Útvaru daňových rozhodnutí, čímž může být podpora poskytnuta pouze v případě zisku, který souvisí s novou situací, jež dosud z daňového hlediska nevedla k následkům, jako například reorganizace vedoucí k převedení centrálního podnikatele zpět do Belgie nebo nárůst činností či provedení nových investic v zemi ⁽⁵⁵⁾;
 - zisk dosažený těmito subjekty přesahuje zisk, kterého by dosáhly srovnatelné autonomní subjekty za podobných podmínek;
 - tyto subjekty nemusí provést primární úpravu směrem nahoru v jiném členském státě.
- (103) Jak je uvedeno v 65. bodě odůvodnění, Komise posoudila vzorek 22 jednotlivých daňových rozhodnutí, který lze považovat za reprezentativní pro předmětný režim. Jednotlivé skutečnosti, dotčené částky a transakce se sice ve skutečnosti liší od jednoho daňového rozhodnutí k druhému, ale všechna tato rozhodnutí se týkají subjektů velkých nadnárodních společností, které zvýšily svou činnost v Belgii a požádaly, aby jejich zisk, který byl skutečně zaevidován v Belgii, ale byl údajně přičitatelný synergiím, úsporám z rozsahu či jiným faktorům souvisejícím s jejich příslušností ke skupině, byl odečten ze základu daně z příjmu právnických osob a dosáhly toho.
- (104) Na rozdíl od tvrzení Belgie skutečnost, že Komise odkazuje na společné prvky, které zjistila ve vzorku daňových rozhodnutí, neznamená, že soudí, že prvky státní podpory vyplývají spíše z jednotlivých daňových rozhodnutí než z režimu podpory. Komise se domnívá, že daňová rozhodnutí představují nástroj, jehož pomocí se režim provádí, jak to stanoví zákon, na němž je režim založen, a že popis některých jednotlivých daňových rozhodnutí v rozhodnutí o zahájení řízení slouží pouze ke znázornění způsobu, jak byl režim prováděn v praxi. V každém případě Komise v části 4.1 svého rozhodnutí o zahájení řízení jasně vysvětlila důvody, proč se v tomto stádiu domnívala, že opatření představuje režim podpory, a to způsobem, že Belgie nemohla mít nejmenší iluze o možnosti, že by Komise posoudila prvky státní podpory jako vyplývající z jednotlivých daňových rozhodnutí a nikoliv z režimu.
- (105) Povinnost získat jednotlivé daňové rozhodnutí k tomu, aby bylo možno využít osvobození nadměrného zisku od daně, nepředstavuje prováděcí opatření ale technický prováděcí prostředek režimu, který slouží k potvrzení, že byly dodrženy podmínky stanovené režimem, a k ověření metody zvolené daňovým poplatníkem k určení výše údajně nadměrného zisku, který má být osvobozen od daně ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Na tento závěr nemá vliv skutečnost, že Útvar daňových rozhodnutí má omezenou posuzovací pravomoc při schvalování konkrétní míry úpravy směrem dolů uplatněné na daňový základ v závislosti na informacích poskytnutých daňovým poplatníkem nebo při posuzování, zda jsou splněny určité podmínky, za nichž lze takové snížení přiznat (např. existence nové situace, která dosud nevyvolala důsledky na daňové úrovni). Existence zvláštního útvaru pověřeného daňovými rozhodnutími, který má výlučnou pravomoc v oblasti daňových

⁽⁵⁵⁾ Daňový poplatník je sice povinen předložit studii převodních cen, ale osvobození nadměrného zisku od daně se uplatňuje zásadně, aniž je nutno prokázat existenci dvojího zdanění. Osvobození od daně je kromě toho vždy založeno na předpokladu, že nadměrný zisk je přičitatelný synergiím, úsporám z rozsahu nebo jiným výhodám vyplývajícím z příslušnosti k nadnárodní skupině.

⁽⁵⁶⁾ Viz analogicky rozhodnutí Komise 2003/601/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpory C 54/2001 (ex NN 55/2000) Irsko – zahraniční příjmy (Úř. věst. L 204, 13.8.2003, s. 51) (zejména 30. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí); rozhodnutí Komise 2003/755/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpory provedeném v Belgii ve prospěch koordinačních středisek usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, 30.10.2003, s. 25) (zejména 13. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí: aby mohla koordinační střediska využít zvláštního daňového statusu přiznávaného tímto režimem, musí být předem jednotlivě schválena královským výnosem); rozhodnutí Komise 2003/515/ES ze dne 17. února 2003 o režimu podpory provedeném v Nizozemsku pro mezinárodní činnosti financování (Úř. věst. L 180, 18.7.2003, s. 52) (zejména 16. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí: vytvoření rezerv na rizika, které vede k daňovému osvobození na základě režimu, musí být povoleno nizozemskou daňovou správou); rozhodnutí Komise 2003/501/ES ze dne 16. října 2002 o režimu státní podpory C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Koordinační střediska – provedeném v Lucembursku (Úř. věst. L 170, 9.7.2003, s. 20) (zejména 9. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí: pro možnost využití zvláštního daňového statusu poskytovaného režimem koordinačních středisek bylo nutné předchozí správní schválení); rozhodnutí Komise 2003/81/ES ze dne 22. srpna 2002 o režimu státní podpory, který Španělské království uplatňuje na „koordinační střediska Biscaye“ C 48/2001 (Úř. věst. L 31, 6.2.2003, s. 26) (zejména 14. bod odůvodnění tohoto rozhodnutí: aby podniky mohly využít daňového režimu koordinačních středisek, musí nejprve obdržet povolení daňových orgánů, které platí po dobu nejvýše pěti let).

rozhodnutí pro posouzení důvěryhodnosti odhadu výše nadměrného zisku přiznaného daňovým poplatníkem během druhé etapy, nutně vyžaduje omezenou posuzovací pravomoc ze strany Útvaru daňových rozhodnutí. Tento útvar umožňuje pouze zaručit řádné provádění osvobození od daně.

- (107) Pokud byly splněny podmínky uvedené ve 102. bodě odůvodnění, Útvar daňových rozhodnutí systematicky vydával rozhodnutí, která přiznávala osvobození nadměrného zisku od daně. Jak Belgie potvrdila, Útvar daňových rozhodnutí nikdy zamítl žádnou žádost o daňové rozhodnutí, kterým se poskytovalo osvobození nadměrného zisku od daně ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Na základě uvedeného dospívá Komise k závěru, že osvobození nadměrného zisku od daně nevyžaduje žádné další prováděcí opatření.
- (109) Akt, na jehož základě je osvobození nadměrného zisku od daně přiznáváno, definuje možné příjemce tohoto osvobození obecným a abstraktním způsobem. Provádění čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, který představuje právní základ daňových rozhodnutí, která jsou nutná pro možnost využít osvobození od daně, je omezeno na subjekty, které jsou součástí „nadměrné skupiny spojených společností“.
- (110) Lze proto dospět k závěru, že osvobození nadměrného zisku od daně v podobě, v jaké je systematicky prováděno Útvarem daňových rozhodnutí, splňuje podmínky existence režimu podpory definované v čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589. Podle judikatury Soudního dvora se může Komise v případě režimu podpory omezit na přezkum obecných rysů předmětného režimu a není povinna zkoumat každý konkrétní případ uplatnění tohoto režimu ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Existence podpory

- (111) Podle čl. 107 odst. 1 SFEU jsou podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, neslučitelné s vnitřním trhem, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy.
- (112) Podle ustálené judikatury vyžaduje označení za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, aby byly splněny všechny podmínky, které jsou v něm uvedené ⁽⁵⁹⁾. Je tak stanoveno, že aby bylo možno označit určité opatření za státní podporu, musí se za prvé jednat o zásah státu nebo prostřednictvím státních prostředků; za druhé, tento zásah může ovlivnit obchod mezi členskými státy; za třetí, zásah musí poskytovat selektivní zvýhodnění určitému podniku; a za čtvrté, zásah narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Pokud jde o první podmínku existence podpory, osvobození nadměrného zisku od daně je založeno na čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 a všech pokynech, které podporují výklad belgických orgánů tohoto ustanovení, kterým se přiznává osvobození od daně. Osvobození od daně je k tomu přiznáváno pomocí povinných daňových rozhodnutí vydávaných Útvarem daňových rozhodnutí – což je orgán belgické daňové správy –, která jsou závazná pro belgickou daňovou správu. Osvobození nadměrného zisku od daně je proto přičitatelné belgickému státu.
- (114) Pokud jde o financování režimu pomocí státních prostředků, podle ustálené judikatury Soudního dvora opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodňující daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví tyto podniky do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, představuje státní podporu ⁽⁶¹⁾. Komise prokáže v části 6.3, že osvobození nadměrného zisku od daně vede ke snížení daně, již mají v Belgii platit podniky, které obdržely daňové rozhodnutí na základě předmětného režimu, a jež se odchyluje od daně, kterou by tyto podniky měly platit na základě obecného systému daně z příjmu

⁽⁵⁷⁾ Viz 59. bod odůvodnění.

⁽⁵⁸⁾ Viz spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, bod č. 82; věc 248/84, *Německo v. Komise*, ECLI:EU:C:1987:437, bod č. 18; a věc C-75/97, *Belgie v. Komise*, ECLI:EU:C:1999:311, bod č. 48.

⁽⁵⁹⁾ Viz věc C-399/08 P, *Komise v. Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, bod č. 38, jakož i citovaná judikatura.

⁽⁶⁰⁾ Viz věc C-399/08 P, *Komise v. Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, bod č. 39, jakož i citovaná judikatura.

⁽⁶¹⁾ Viz spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, *Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království*, ECLI:EU:C:2011:732, bod č. 72, jakož i citovaná judikatura.

právnických osob, pokud by tento režim neexistoval. Osvobození nadměrného zisku od daně proto vede ke ztrátě státních prostředků, protože každé snížení daně, již mají uhradit podniky, které využívají předmětného režimu, vyvolává ztrátu daňových příjmů, které by Belgie měla mít za obvyklých okolností.

- (115) Pokud jde o druhou podmínku existence státní podpory, se u podniků, které využívají předmětný režim, jedná o nadnárodní společnosti, které vykonávají své činnosti v několika členských státech, takže každá podpora v jejich prospěch může ovlivnit obchod v rámci Unie. Protože daňové rozhodnutí, kterým se přiznává osvobození od daně, může být vydáno pouze u zisku, který vyplývá z nové situace, čímž se předpokládá opětné převedení činností do Belgie nebo jejich zvýšení, a protože výhoda vzniklá z osvobození od daně je úměrná významu nových činností a nového zisku vytvořeného podnikem v Belgii, režim může ovlivnit rozhodování nadnárodních skupin ohledně umístění jejich investic v rámci Unie a tím ovlivnit obchod uvnitř Unie.
- (116) Opatření poskytnuté státem je dále považováno za opatření, které narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud posiluje konkurenční postavení příjemců vůči ostatním konkurenčním podnikům⁽⁶²⁾. Protože snížením daně splatitelné na základě obecného systému zdanění zisku společností předmětný režim osvobozuje podniky, které ho využívají, od nákladů, které by měly běžně nést, a narušuje tak nebo může narušit hospodářskou soutěž posílením finančního postavení těchto podniků, čímž je rovněž splněna čtvrtá podmínka existence státní podpory.
- (117) Pokud jde o třetí podmínku existence státní podpory, Komise prokáže v následující části, jak předmětný režim selektivně zvýhodňuje belgické subjekty nadnárodní skupiny, které jsou přijaty do tohoto režimu, a rovněž nadnárodní skupiny, k nimž tyto subjekty přísluší. Toto zvýhodnění vyplývá z jednostranné úpravy jejich daňového základu směrem dolů, čímž dochází ke snížení daně z příjmu právnických osob, již mají tyto subjekty platit v Belgii, oproti dani, již by měly běžně platit podle obecného systému zdanění zisku společností.

6.3. Existence selektivní výhody

- (118) Podle ustálené judikatury „čl. 107 odst. 1 Smlouvy ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu je vnitrostátní opatření takové povahy, že zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud je tomu tak, dotyčné opatření splňuje podmínku selektivity...“⁽⁶³⁾.
- (119) Ve věcech, které se týkají oblasti zdanění, Soudní dvůr vypracoval pro určení, zda je určité daňové opatření selektivní, analýzu ve třech etapách⁽⁶⁴⁾. Nejprve je nutno určit, co je obecný či běžný režim zdanění platný v členském státě, tj. tzv. „referenční systém“. V druhé etapě je nutno určit, zda předmětné daňové opatření představuje odchylku od tohoto systému tím, že zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí s ohledem na inherentní cíle systému ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud opatření představuje odchylku od referenčního systému, je nutno ve třetí etapě stanovit, zda lze toto opatření odůvodnit povahou nebo obecnou systematikou referenčního systému. Daňové opatření, které představuje odchylku z provádění referenčního systému, lze odůvodnit, může-li dotyčný členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy⁽⁶⁵⁾. Pokud ano, daňové opatření není selektivní. Důkazní břemeno přísluší v této třetí etapě členskému státu.

6.3.1. Určení referenčního systému

- (120) Pro účely analýzy selektivní povahy určitého opatření podpory se referenční systém skládá ze sourodého souboru pravidel, která na základě objektivních kritérií platí pro všechny podniky, které spadají do oblasti jeho působnosti, jež je definována jeho cílem.

⁽⁶²⁾ Viz věc 730/79, *Philip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, bod č. 11; a spojené věci T-298/97, T-312/97 atd., *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, bod č. 80.

⁽⁶³⁾ Věc C-172/03, *Wolfgang Heiser v. Finanzamt Innsbruck* ECLI:EU:C:2005:130, bod č. 40.

⁽⁶⁴⁾ Viz spojené věci C-78/08 až C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos Soc. coop. arl a další*, ECLI:EU:C:2011:550, bod č. 49 a 63.

⁽⁶⁵⁾ Viz spojené věci C-78/08 až C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos Soc. coop. arl a další*, ECLI:EU:C:2011:550, bod č. 65.

6.3.1.1. Referenčním systémem je systém zdanění příjmů právnických osob v Belgii

- (121) V tomto konkrétním případě se Komise domnívá, že referenčním systémem je systém zdanění podle obecného práva zisku společností stanovený režimem daně z příjmu právnických osob v Belgii ⁽⁶⁶⁾, jehož cílem je zdanění zisku všech společností, které podléhají zdanění v Belgii. Belgický systém daně z příjmu právnických osob se uplatňuje na společnosti, které sídlí v Belgii, a rovněž na belgické pobočky společností, které v ní nesídlí. Společnosti, které sídlí v Belgii ⁽⁶⁷⁾, musí platit daň z příjmu právnických osob u zisku, který vytvářejí na mezinárodní úrovni ⁽⁶⁸⁾, kromě případů, kdy se uplatňuje úmluva o zamezení dvojího zdanění. Společnosti, které v Belgii nesídlí, podléhají dani z příjmu právnických osob pouze u určitého typu zvláštních příjmů z belgických zdrojů ⁽⁶⁹⁾. V obou případech se belgická daň z příjmu právnických osob platí z celkového zisku, ať byl vytvořen na mezinárodní úrovni či v Belgii. Obecně proto platí, že všechny podniky, které vytvářejí příjmy v Belgii, jsou považovány za podniky, které se z hlediska zdanění podniků nacházejí v podobné skutkové a právní situaci.
- (122) Celkový zisk je stanoven podle pravidel o zisku, která jsou uvedena v ustanoveních o výpočtu zdanitelného zisku jednotlivých podnikatelů, jak je definován v článku 24 zákona CIR 92. Celkový zisk odpovídá příjmům bez odečitatelných výdajů, které jsou obvykle zaevidovány v účtech, takže skutečně zaevidovaný zisk představuje základ pro výpočet celkového zisku zdanitelného na základě belgického systému daně z příjmu právnických osob ⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. Osvobození nadměrného zisku od daně není nedílnou součástí referenčního systému

- (123) Podle belgického systému daně z příjmu právnických osob je skutečně zaevidovaný zisk předmětem úprav směrem nahoru a dolů, které stanoví belgické daňové právo, aby se dospělo k celkovému zdanitelnému zisku ⁽⁷¹⁾. V tomto ohledu Belgie tvrdí, že všechny úpravy skutečně zaevidovaného zisku, které doporučuje zákon CIR 92, a tedy také osvobození nadměrného zisku od daně, jsou nedílnou součástí referenčního systému.
- (124) Komise nesdílí názor, podle kterého je osvobození nadměrného zisku od daně nedílnou součástí referenčního systému, a to z důvodů vyložených ve 125. až 128. bodě odůvodnění.
- (125) Za prvé, osvobození nadměrného zisku od daně neukládá žádné ustanovení zákona CIR 92. Komise zaznamenává, že se v čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, na jehož základě je osvobození nadměrného zisku od daně ve skutečnosti přiznáváno, odkazuje na zvláštní transakce nebo dohody mezi dvěma přidruženými subjekty, které jsou součástí nadnárodní skupiny. Povaha obvyklých tržních podmínek stanovená pro tyto transakce či dohody může vést k úpravě převodních cen na základě tohoto ustanovení, ale nepovoluje a ani neukládá abstraktní, jednostranné osvobození od daně pevné daně části nebo pevně stanoveného podílu zisku skutečně zaevidovaného belgickým subjektem, který je součástí nadnárodní skupiny. Toto ustanovení spíše vyžaduje identifikaci transakce či dohody (nebo řady transakcí) s konkrétní zahraniční přidruženou protistranou, která patří do nadnárodní skupiny. Pouze čl. 185 odst. 2 písm. a) zákona CIR 92, který se týká úprav převodních cen směrem nahoru, ve skutečnosti umožňuje belgické daňové správě provádět jednostrannou primární úpravu převodních cen, pokud se podmínky stanovené pro transakci či dohodu odchylují od podmínek, které by byly dohodnuty za obvyklých tržních podmínek. Provádění čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, který se týká úprav převodních cen směrem dolů, obsahuje naopak dodatečnou podmínku, že zisk vytvořený transakcí nebo dohodou, který má být osvobozen od daně, musí být rovněž zahrnut do zisku zahraniční protistrany v rámci této transakce či dohody.
- (126) Za druhé, belgický systém daně z příjmu právnických osob má za cíl zdanit všechny podniky, které podléhají dani ze svého skutečného zisku, ať už se jedná o nezávislé společnosti či společnosti příslušející ke skupině, ať již patří do národní či nadnárodní skupiny, ať jsou součástí velké či menší nadnárodní skupiny a ať sídlí v Belgii

⁽⁶⁶⁾ Viz spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, bod č. 95.

⁽⁶⁷⁾ Tj. společnosti, které mají v Belgii své hlavní sídlo, svou hlavní provozovnu nebo sídlo svého vedení či správy [čl. 2 odst. 1 bod 5) zákona CIR 92].

⁽⁶⁸⁾ Viz čl. 185 odst. 1 zákona CIR 92.

⁽⁶⁹⁾ Uvedené zahrnuje příjmy z nemovitého majetku nacházejícího se v Belgii, příjmy pocházející z belgických částí aktiv či kapitálu a zisk vytvořený prostřednictvím stále provozovny nacházející se v Belgii (články 227 – 229 zákona CIR 92).

⁽⁷⁰⁾ Viz 25. bod odůvodnění.

⁽⁷¹⁾ Viz 26. až 28. bod odůvodnění.

krátce či v ní vykonávají své činnosti již po řadu roků. Jinými slovy, všichni tito poplatníci se nacházejí z hlediska cíle sledovaného systémem daně z příjmu právnických osob – tj. zdanit všechny společnosti, které podléhají dani ze svého skutečného zisku – ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Belgické právo ostatně eviduje subjekty přítomné v Belgii, které podléhají dani z příjmu právnických osob, a zahrnuje všechny společnosti, sdružení, provozovny nebo jakékoliv jiné řádně zřízené subjekty, které mají právní subjektivitu a věnují se provozování činností nebo transakcím výdělečné povahy ⁽⁷²⁾. Právní forma podniku a ani jeho struktura (skupina společností či nikoli) nepředstavují rozhodující kritérium, pokud jde o vybírání daně z příjmu právnických osob v Belgii. Z uvedeného proto vyplývá, že úpravy skutečně zaevidovaného zisku dostupné všem těmto poplatníkům jsou sice obecné povahy, a tedy neselektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU ⁽⁷³⁾, ale osvobození nadměrného zisku od daně mezi těmito poplatníky rozlišuje, protože předmětný režim mohou využít pouze belgické subjekty, které jsou součástí nadnárodní skupiny dostatečné velikosti a které vykonávají činnosti v Belgii od nedávné doby, jak je vysvětleno v části 6.3.2.

- (127) Za třetí, rozdíl ve výpočtu zdanitelného zisku u nezávislých společností a společností, které patří do nadnárodní skupiny, nemá žádný dopad na cíl systému daně z příjmu právnických osob v Belgii, tj. zdanit zisk všech společností, které zde sídlí nebo vyvíjejí činnost prostřednictvím stále provozovny v Belgii, ať jsou nezávislé či integrované. Je-li výpočet zdanitelného zisku v případě nezávislých neintegrovaných/vnitrostátních společností, které provádějí transakce na trhu, poměrně jednoduchý, protože je založen na rozdílu mezi příjmy a náklady, které určuje konkurenční trh, při výpočtu zdanitelného zisku v případě společností integrovaných do nadnárodní skupiny je nutno používat nepřímých údajů. Při výpočtu svého zdanitelného zisku tak společnosti integrované do nadnárodní skupiny musí stanovit ceny, které se uplatní na tyto transakce v rámci skupiny, místo aby použily ceny přímo vynucené trhem. Lze se sice domnívat, že některá strategická rozhodnutí se přijímají ve vyšším zájmu nadnárodní skupiny jako celku, ale daň z příjmu právnických osob se v Belgii vybírá od jednotlivých subjektů a nikoliv od nadnárodní skupiny. Předmětný režim se týká výlučně zdanitelného zisku belgických společností nadnárodní skupiny, takže každé snížení daňových příjmů se zakládá na jednotlivých hospodářských výsledcích těchto společností. Je sice pravda, že belgické daňové předpisy počítají se zvláštními ustanoveními, které platí pro skupiny, ale tato ustanovení mají obecně za cíl zrovnoprávnit neintegrované společnosti a hospodářské subjekty organizované formou skupin a nikoliv poskytnout výhodnější zacházení posledně zmíněným.
- (128) Pokud by Komise měla uznat tvrzení Belgie v tomto bodě, znamenalo by to, že by se členský stát mohl vyhnout uplatňování pravidel Unie pro státní podporu jednoduše tím, že by do svého daňového zákoníku zavedl osvobození od daně.

6.3.1.3. Závěr k referenčnímu systému

- (129) Lze dospět k závěru, že referenčním systémem, který je nutno zohlednit při zjišťování, zda osvobození nadměrného zisku od daně má či nemá selektivní povahu, je systém daně z příjmu právnických osob v Belgii, jehož cílem je zdanit stejným způsobem zisk všech společností, které v Belgii sídlí nebo zde vyvíjejí činnost prostřednictvím stále provozovny. Protože cílem předmětného režimu je upravit zdanitelný zisk společnosti pro účely vybírání daně z příjmu právnických osob v Belgii v souladu s belgickým systémem daně z příjmu právnických osob, představuje tento systém referenční systém, na jehož základě je nutno režim přezkoumat, aby se zjistilo, zda svým příjemcům poskytl selektivní zvýhodnění.

6.3.2. Osvobození nadměrného zisku od daně představuje odchylku od referenčního systému

- (130) Když je nyní prokázáno, že obecný systém daně z příjmu právnických osob v Belgii představuje referenční systém, na jehož základě se má předmětný režim posuzovat, je nutno určit, zda osvobození nadměrného zisku od daně představuje odchylku od tohoto referenčního systému, která vede k nerovnému zacházení mezi společnostmi, jež se nacházejí z hlediska cíle sledovaného tímto systémem v podobné skutkové a právní situaci.

⁽⁷²⁾ Článek 179 ve spojení s čl. 2 odst. 1 bod 5 zákona CIR 92.

⁽⁷³⁾ Viz věc C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:C:2013:525, bod č. 18, a spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království, ECLI:EU:C:2011:732, bod č. 73.

- (131) Pokud jde o druhou etapu analýzy selektivity, prokázání, že určité daňové opatření představuje či nepředstavuje odchylku od referenčního systému, obvykle souběžně provází vymezení zvýhodnění, jež toto opatření poskytl svým příjemcům. Vede-li daňové opatření k neoprávněnému snížení daně, již mají jeho příjemci platit, a pokud by tito příjemci bez tohoto opatření měli uhradit na základě referenčního systému vyšší daň, představuje toto snížení jak odchylku od referenčního systému, tak zvýhodnění poskytnuté daňovým opatřením.
- (132) Komise soudí, že osvobození nadměrného zisku od daně přiznané na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 představuje odchylku od systému daně z příjmu právnických osob v Belgii a nikoliv pouhé provedení tohoto systému. Jak bude prokázáno v následujících dvou dílích částech, Komise se domnívá, že tato odchylka poskytuje příjemcům předmětného režimu selektivní zvýhodnění.
- (133) Osvobození nadměrného zisku od daně se odchyluje od obecného systému zdanění zisku společností, jak s ním počítá systém daně z příjmu právnických osob v Belgii, podle kterého jsou dílčí subjekty společností, které v Belgii sídlí nebo zde vykonávají činnosti prostřednictvím stálé provozovny, daněny na základě jejich celkového zisku, tj. skutečně zaevidovaného zisku, a nejsou daněny na základě hypotetické úrovně zisku, která se získá odhadem „upraveného zisku za obvyklých tržních podmínek“ dotčeného subjektu. Pro účely čl. 107 odst. 1 SFEU poskytuje osvobození nadměrného zisku od daně belgickým subjektům nadnárodní společnosti selektivní zvýhodnění tím, že od daně z příjmu právnických osob v Belgii osvobozuje část jejich skutečně zaevidovaného zisku ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Aniž je dotčen předchozí bod odůvodnění a bez ohledu na skutečnost, že by bylo možno usoudit, že referenční systém obsahuje obecné pravidlo, kterým se stanoví, že společnosti nadnárodní skupiny, které sídlí v Belgii nebo zde vyvíjejí činnosti prostřednictvím stálé provozovny, nemají být daněny na základě skutečně zaevidovaného zisku, který přesahuje zisk za obvyklých tržních podmínek, což usoudit nelze ⁽⁷⁵⁾, se Komise domnívá, že osvobození nadměrného zisku od daně představuje nesprávné uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek, a tedy odchylku od této zásady, která je součástí tohoto systému ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. Předmětný režim poskytuje svým příjemcům selektivní zvýhodnění tím, že se odchyluje od obecného systému daně z příjmu právnických osob v Belgii

- (135) Hospodářské zvýhodnění může být poskytnuto různým snížením daňové zátěže podniku, a to zejména snížením daňového základu nebo výše daně, která se má zaplatit ⁽⁷⁷⁾. Jak je vysvětleno v části 2.1, režim zdanění nadměrného zisku umožňuje subjektům, které sídlí v Belgii nebo zde vyvíjejí činnosti prostřednictvím stálé provozovny a které jsou součástí nadnárodní skupiny, snížit daň, již mají platit v Belgii, tím, že si od svého skutečně zaevidovaného zisku mohou odečíst tzv. „nadměrný“ zisk. Tento nadměrný zisk se vypočítá odhadem hypotetického průměrného zisku, kterého by mohl za srovnatelných okolností dosáhnout nezávislý podnik vykonávající srovnatelné činnosti. Rozdíl mezi tímto skutečně zaevidovaným ziskem subjektu a tímto hypotetickým průměrným ziskem je následně převeden na procentní podíl osvobození zisku před zdaněním, aby se získal procentní podíl průměrného nadměrného zisku za zvažované období. Tento procentní podíl představuje daňový základ vyměřený příjemci na základě předmětného režimu na období pěti roků, po které je belgická daňová správa vázána daňovým rozhodnutím.
- (136) Osvobození nadměrného zisku od daně není však dostupné všem subjektům společností, které se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci, což se vzhledem k cíli systému daně z příjmu právnických osob v Belgii, kterým je zdanění zisku společností, týká všech společností, které podléhají dani z příjmu právnických osob

⁽⁷⁴⁾ Viz část 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Viz část 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Viz část 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Viz věc C-66/02, *Itálie v. Komise*, ECLI:EU:C:2005:768, bod č. 78; věc C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze a další*, ECLI:EU:C:2006:8, bod č. 132; věc C-522/13, *Ministerio de Defensa et Navantia*, ECLI:EU:C:2014:2262, body č. 21 až 31. Viz rovněž bod č. 9 sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti, Úř. věst. C 384, 10.12.1998, s. 3. Viz rovněž rozhodnutí 2003/601/ES, 33. až 35. bod odůvodnění.

v Belgii. Systém daně z příjmu právnických osob v Belgii totiž neobsahuje žádnou zásadu či pravidlo, kterými by bylo možno daňově osvobodit skutečně zaevidovaný zisk, který přesahuje hypotetickou úroveň zisku za obvyklých tržních podmínek ⁽⁷⁸⁾. Čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, na který se Belgie odvolává při přiznávání osvobození nadměrného zisku od daně na základě předmětného režimu, nemá tento smysl a ani nevede k tomuto důsledku. Předmětný režim představuje spíše odchylku od obecného pravidla stanoveného belgickým daňovým právem, podle něhož se daní skutečně zaevidovaný zisk.

- (137) Komise proto potvrzuje stanovisko vyjádřené v 89. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, podle něhož je předmětný režim selektivní na několika úrovních a z řady důvodů.
- (138) Za prvé, osvobození nadměrného zisku od daně je dostupné pouze subjektům, které jsou součástí nadnárodní skupiny, a není dostupné nezávislým subjektům nebo subjektům, které jsou součástí vnitrostátních skupin společností. Protože je předmětný režim založen na čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, který omezuje osvobození od daně – a vydání daňového rozhodnutí, jež je nutné pro využití osvobození – pouze na subjekty zapojené do přeshraničních transakcí, mohou tohoto osvobození nadměrného zisku od daně využít pouze belgické subjekty, které jsou součástí nadnárodní skupiny. Jinými slovy, hospodářské zvýhodnění poskytnuté příjemcům na základě předmětného režimu je selektivní *de iure*, protože k němu mají přístup pouze subjekty, které přísluší k nadnárodní skupině, a přístup k němu nemají nezávislé subjekty nebo subjekty, které jsou součástí vnitrostátní skupiny společností. Subjekty, které jsou součástí vnitrostátní skupiny společností, by rovněž mohly hrát po vnitrostátní reorganizaci roli centrálního podnikatele, a tak také tvrdit, že jejich skutečně zaevidovaný zisk po této reorganizaci přesahuje hypotetický průměrný zisk, který by mohla dosáhnout nezávislá společnost vykonávající srovnatelné činnosti, z důvodu (údajného) vytvoření synergií či úspor z rozsahu na vnitrostátní úrovni. Avšak na rozdíl od centrálních podnikatelů jejich mezinárodních konkurentů sídlících v Belgii, kteří jednají se zahraničními společnostmi sdruženými ve skupině, nemohou tyto subjekty využít snížení svého daňového základu, jež stanoví předmětný režim v případě nadměrného zisku, protože tyto subjekty nespádají do oblasti působnosti čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92.
- (139) Za druhé, pro využití osvobození nadměrného zisku od daně na základě předmětného režimu je nutno, aby Útvar daňových rozhodnutí vydal předběžné povolení formou daňového rozhodnutí, které lze ale získat pouze pro budoucí situace nebo transakce, které zatím nevedly k důsledkům v daňové oblasti, a nikoliv pro stávající situace. Systém předjímacích rozhodnutí v daňové oblasti, který do belgického daňového práva zavedl zákon ze dne 24. prosince 2002, totiž stanoví, že se daňové rozhodnutí uplatní pouze na „na určitou situaci nebo na konkrétní transakci, která dosud nevedla k důsledkům na daňové úrovni“ pro dotčeného daňového poplatníka ⁽⁷⁹⁾. Přesněji řečeno, daňový poplatník nemůže požádat o daňové rozhodnutí, které by zahrnovalo daňové důsledky jeho stávající situace, protože daňové rozhodnutí se může týkat pouze daňových důsledků „nové situace“. Tyto podmínky platí rovněž pro daňová rozhodnutí, kterými se přiznává osvobození nadměrného zisku od daně na základě předmětného režimu. Ve vzorku daňových rozhodnutí, kterými se přiznává osvobození nadměrného zisku od daně a který Komise analyzovala, každé daňové rozhodnutí zmiňovalo výrazné investice a/nebo vytvoření pracovních míst a/nebo převedení činností zpět do Belgie ⁽⁸⁰⁾. Tyto skutečnosti nejsou sice výslovně uváděny jako podmínky poskytnutí osvobození nadměrného zisku od daně na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, ale jsou zásadní pro vydání daňového rozhodnutí, které je povinné pro uplatnění osvobození nadměrného zisku od daně. Podmínka „nové situace“, jež vyplývá z povinnosti požádat předem o daňové

⁽⁷⁸⁾ Viz 125. bod odůvodnění.

⁽⁷⁹⁾ Viz 44. bod odůvodnění.

⁽⁸⁰⁾ Viz rozhodnutí ze dne 26. února 2013 u žádosti 2011.569, odst. 42: „Investiční program v souvislosti s těmito projekty je tento: (...) vytvoření třetí výrobní linky: investice ve výši 2,2 milionu USD. (...) vytvoření čtvrté a páté výrobní linky: dodatečná investice ve výši nejméně 5 milionů USD (...).“; odst. 43: „V oblasti vytvoření pracovních míst by takové investice měly vést ke zvýšení počtu zaměstnanců skupiny v Belgii o nejméně 30 až 40 ekvivalentů plného pracovního úvazku“; odst. 83: „(...) (Žadatel) se zavazuje ke zvýšení svých výrobních kapacit v Belgii. (...)“; a odst. 91: „(žadatel) dosáhne v Belgii vyššího zisku kvůli úsporám z rozsahu a synergiím, jichž bude využívat díky zvýšení své výrobní kapacity následkem rozhodnutí skupiny o dodatečné investici.“; rozhodnutí ze dne 30. ledna 2007 u žádosti 600.460, odst. 15: „(...) the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007“; odst. 18: „The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium“; rozhodnutí ze dne 15. prosince 2005 u žádosti 500.249, odst. 6: „De totale investeringsbedrag circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoeename als gevolg van deze nieuwe investering (...) wordt geraamd op 25 mensen“; rozhodnutí ze dne 10. prosince 2013 u žádosti 2013.540, část 2: Dopad na úroveň zaměstnanosti v Belgii (...), odst. 68: „Díky vytvoření nákupní centrály a kanceláře kvality v Belgii může zde vzniknout nebo zůstat zachováno 20 nových pracovních míst. Ve střednědobém horizontu, tj. po roce 2015, se rovněž uvažuje o přijetí dodatečných 4 zaměstnanců.“; odst. 69: „(...) v Belgii by se měla rozšířit obchodní plocha a rovněž zvýšit počet prodejních míst. Dá se proto očekávat, že se v belgické distribuční síti vytvoří další pracovní místa.“; odst. 70: „Je rovněž nutno zdůraznit, že v případě úpadku by počet ztracených pracovních míst v rámci (převzatého podniku) dosáhl (...) počtu 300 ekvivalentů plného pracovního úvazku.“; odst. 71–72: „Je nutno poznamenat, že (žadatel) rovněž uvažuje (...) o vytvoření skladu (...), což by vedlo ke vzniku nových pracovních míst.“

rozhodnutí, aby bylo možno využít osvobození nadměrného zisku od daně ⁽⁸¹⁾, tak ze zákona vede k selektivitě mezi nadnárodními skupinami, které zavedením nových činností do Belgie mění svůj model podnikání, a všemi ostatními hospodářskými subjekty (včetně nadnárodních skupin), které v Belgii nadále pokračují ve svém stávajícím modelu podnikání.

- (140) Za třetí, režim zdanění nadměrného zisku osvobozuje od daně zisk, který údajně vyplývá ze synergií, úspor z rozsahu a jiných výhod, které plynou z příslušnosti k nadnárodní skupině. Tyto výhody si sice mohou nárokovat všech skupiny společností, ale pouze subjekty, které přísluší k nadnárodní skupině o dostatečné velikosti, aby vznikl výraznější zisk ze synergií, úspor z rozsahu a jiných výhod v rámci skupiny, jsou podněcovány k získání daňového rozhodnutí na základě předmětného režimu. Důvodem je, že získání daňového rozhodnutí vyžaduje podání podrobné žádosti s popisem nové situace, která odůvodňuje osvobození od daně, podrobným rozbořem působení podniku z hlediska zaměstnanosti a předložením vyčerpávající studie nadměrného zisku, což je výrazně náročnější pro malé skupiny společností než pro velké. Synergie a úspory nákladů, které jsou uváděny v žádostech o daňové rozhodnutí, skutečně vyžadují dostatečně významné působení a rozsah činností, aby podání žádosti o daňové rozhodnutí bylo opodstatněné. V odpovědi na žádost Komise tak nebyla Belgie schopna uvést jediný příklad osvobození nadměrného zisku od daně, o něž požádal a které získal belgický subjekt, který je součástí nadnárodní skupiny malé velikosti. Jinými slovy, předmětný režim je rovněž selektivní *de facto*, protože pouze belgické subjekty, které jsou součástí nadnárodní skupiny o velké a v nejlepším případě střední velikosti, mohou skutečně využít osvobození nadměrného zisku od daně na rozdíl od subjektů, které jsou součástí nadnárodní skupiny o menší velikosti.
- (141) Lze tak dospět k závěru, že předmětný režim umožňuje snížit daňový základ odečtením tzv. „nadměrného“ zisku od skutečně zaevidovaného zisku pouze belgickým subjektům, které jsou součástí dostatečně velké nadnárodní skupiny, jež zavádí v Belgii nové činnosti, a je proto nutno považovat tento režim pro účely čl. 107 odst. 1 SFEU za režim, který tyto subjekty selektivně zvýhodňuje. Snížením výše daně, kterou by tyto belgické subjekty měly platit podle obecného systému zdanění zisku podniků, zbavuje osvobození nadměrného zisku od daně rozpočet těchto subjektů nákladů, které by měly běžně nést, a poskytuje jim tak selektivní zvýhodnění.
- (142) Belgie odůvodňuje rozdílné zacházení, které umožňuje předmětný režim, odkazem na rozsudek Tribunálu ze dne 7. listopadu 2014 ve věci T-399/11 a zdůrazňuje, že skutečnost, že určité daňové opatření je omezeno na nadnárodní společnosti, nestačí k tomu, aby se dospělo k závěru o jeho selektivitě, protože toto seskupení společností nesdílí – na rozdíl například od společností *offshore* – společné charakteristiky jako je hospodářské odvětví, činnost, význam hospodářské bilance, počet zaměstnanců či země, v níž sídlí ⁽⁸²⁾. Nejenom že rozsudek, na který se Belgie odvolává, je napadený ⁽⁸³⁾, ale navíc se nedá na předmětný režim použít, protože se týkal otázky, zda je selektivní určité daňové zvýhodnění související s konkrétními finančními transakcemi, zatímco předmětný režim se týká zvýhodnění poskytovaných specifickým kategoriím podniků. V rozsudku, na který se Belgie odvolává, Tribunál totiž usoudil, že daňové opatření, jež upřednostňuje akvizici zahraničních dceřiných společností před akvizicí vnitrostátních dceřiných společností, nevede k žádnému selektivnímu zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, protože *a priori* nebrání žádné kategorii podniků, aby ho využily. Režim zdanění nadměrného zisku mohou naopak využívat pouze některé kategorie podniků, a to subjekty, které jsou součástí dostatečně velké nadnárodní skupiny, která zavádí v Belgii nové činnosti.

⁽⁸¹⁾ U jiných daňových rozhodnutí, než jsou rozhodnutí, která se týkají uplatnění osvobození nadměrného zisku od daně, by tato povinnost nevedla k pořízím se selektivitou. Běžná daňová rozhodnutí pouze poskytují právní jistotu ohledně daňového zacházení podle pravidel, která platí rovným způsobem pro všechny společnosti, a to s daňovým rozhodnutím či bez něj. Kromě osvobození nadměrného zisku od daně tak bude zdanitelný zisk v zásadě stejný, ať již byl stanoven *ex ante* v daňovém rozhodnutí či *ex post* v daňovém přiznání. Daňové rozhodnutí, kterým se přiznává osvobození nadměrného zisku od daně, ve skutečnosti funguje jako předběžné povolení. Právní předpisy stanoví, že snížení v případě nadměrného zisku přesahujícího zisk za obvyklých tržních podmínek musí být stanoveno pomocí daňového rozhodnutí a nelze ho vyžadovat *ex post* v daňovém přiznání. Společnost, která v rámci své běžné činnosti skutečně dosáhne vysokého (nadměrného) zisku, proto nemůže využít osvobození nadměrného zisku od daně. Kvůli této skutečnosti, se bude se dvěma společnostmi, které se nacházejí ve stejné skutkové a právní situaci, a to jedna po restrukturalizaci a druhá v rámci své běžné činnosti, zacházet odlišně, protože pouze první z nich si smí požádat o daňové rozhodnutí, kterým se přiznává osvobození nadměrného zisku od daně.

⁽⁸²⁾ Věc T-399/11, *Banco Santander SA a Santusa Holding v. Komise*, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Věc C-21/15 P, *Komise v. Banco Santander SA a Santusa Holding*.

- (143) Komise se rovněž nedomnívá, jak tvrdí Belgie, že selektivní zvýhodnění souvisí s nezdaněním zisku, který byl od daně osvobozen v Belgii, v zahraničí, protože právě Belgie snižuje jednostranně daňový základ belgického subjektu nadnárodní skupiny, který předmětný režim využívá, a to bez ohledu na skutečné či údajné zdanění stejného zisku jiným členským státem. Čl. 107 odst. 1 SFEU každopádně členskému státu zakazuje, aby poskytoval státní podporu. Otázku, zda konkrétní režim poskytuje svým příjemcům zvýhodnění, je proto nutno posuzovat na základě opatření příslušného členského státu, tj. Belgie. Toto posouzení nesmí brát zřetel na případný neutrální či negativní dopad režimu na úrovni ostatních společností nadnárodní skupiny kvůli tomu, jak se s nimi jedná v jiných členských státech.

6.3.2.2. Předmětný režim poskytuje selektivní zvýhodnění tím, že se odchyluje od zásady obvyklých tržních podmínek

- (144) Ať již lze považovat systém daně z příjmu právnických osob v Belgii za systém, který obsahuje či neobsahuje obecné pravidlo, kterým se zakazuje zdanění zisku, který subjekty nadnárodní skupiny skutečně zaevidovaly a který přesahuje zisk za obvyklých tržních podmínek, což Komise odmítá ⁽⁸⁴⁾, osvobození nadměrného zisku od daně přesto představuje odchylku od referenčního systému, protože důvody, které opodstatňují jak osvobození od daně, tak metodu používanou při určení nadměrného zisku pro účely uplatnění předmětného režimu, porušují zásadu obvyklých tržních podmínek, která je součástí tohoto systému.

a) Zásada obvyklých tržních podmínek z hlediska čl. 107 odst. 1 Smlouvy

- (145) Soudní dvůr již rozhodl, že snížení základu daně vyplývající z daňového opatření, které umožňuje daňovému poplatníkovi používat při transakcích v rámci skupiny převodní ceny, jež se neblíží cenám, které by se používaly v podmínkách volné hospodářské soutěže mezi nezávislými podniky, které vyjednávají za srovnatelných podmínek v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, poskytuje tomuto poplatníkovi selektivní zvýhodnění tím, že daň, již má platit podle obecné daňové soustavy, je nižší než daň, již mají platit nezávislé společnosti, které vypočítávají svůj základ daně na základě svého skutečně zaevidovaného zisku ⁽⁸⁵⁾.
- (146) Ve svém rozsudku o daňovém režimu uplatňovanému Belgií u koordinačních center ⁽⁸⁶⁾ Soudní dvůr přezkoumal opravný prostředek podaný proti rozhodnutí Komise, jež dospěla zejména k závěru, že způsob určení zdanitelného příjmu, jak ho stanoví tento režim, poskytuje těmto centrům selektivní zvýhodnění ⁽⁸⁷⁾. Podle tohoto režimu byl zdanitelný zisk určen paušální částkou, odpovídající procentu z celkové výše výdajů a provozních nákladů, z nichž byly vyloučeny náklady na zaměstnance a finanční poplatky. Podle Soudního dvora „[z]a účelem přezkoumání, zda výpočet zdanitelných příjmů, jak je upraven v režimu koordinačních center, posledně uvedená zvýhodňuje, je namístě [...] porovnat uvedený režim a režim obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícímu své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“. Soudní dvůr dále usoudil, že „vyloučení těchto výdajů z nákladů, jež slouží pro určení zdanitelných příjmů těchto center, způsobuje, že účtované ceny se nepodobají cenám, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže“, což podle Soudního dvora „může uvedená centra hospodářsky zvýhodňovat“ ⁽⁸⁸⁾.
- (147) Soudní dvůr tak uznal, že daňové opatření, které přivede společnost, jež přísluší k nadnárodní skupině, k tomu, aby účtovala převodní ceny, které nejsou v souladu s cenami, jež by byly účtovány v podmínkách volné hospodářské soutěže, tj. s cenami vyjednanými nezávislými podniky za srovnatelných okolností podle zásady obvyklých tržních podmínek, poskytuje této společnosti selektivní zvýhodnění tím, že vede ke snížení daňového základu, a tedy vymahatelné daně, na základě obecného systému daně z příjmu právnických osob. Tato zásada, podle níž by transakce prováděné mezi společnostmi stejné skupiny měly být odměňovány, jako by byly uzavřeny mezi nezávislými společnostmi vyjednávajícími za srovnatelných okolností v podmínkách volné hospodářské soutěže, se obecně nazývá „zásadou obvyklých tržních podmínek“.

⁽⁸⁴⁾ Viz část 6.3.1.2 a 136. bod odůvodnění.

⁽⁸⁵⁾ Viz spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Tamtéž.

⁽⁸⁷⁾ Rozhodnutí Komise 2003/757/ES ze dne 17. února 2003 o režimu státních podpor provedeném Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, 30.10.2003, s. 25).

⁽⁸⁸⁾ Viz spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, body č. 95 až 97.

- (148) Cílem zásady obvyklých tržních podmínek je zaručit, že transakce prováděné mezi společnostmi stejné skupiny budou pro daňové účely pojmány při zohlednění výše zisku, které by se dosáhlo, pokud by stejné transakce byly uzavřeny mezi nezávislými společnostmi, bez čehož by se společností skupiny dostávalo příznivějšího zacházení podle obecného systému daně z příjmu právnických osob, pokud jde o výpočet jejich zdanitelného zisku, a to oproti nezávislým společnostem, a vedlo by k nerovnému zacházení z hlediska cíle takového systému, kterým je zdanění zisku všech společností spadajících do jeho daňové jurisdikce.
- (149) Pro posouzení, zda Belgie poskytla pomocí předmětného režimu selektivní zvýhodnění, musí Komise ověřit, jestli se metoda schválená Belgií pro určení zisku za obvyklých tržních podmínek upraveného během druhé etapy režimu odchyluje od metody, jež vede k důvěryhodnému odhadu výsledku založeného na trhu, a tím od zásady obvyklých tržních podmínek. Protože metoda vede ke snížení daně, již má podle obecného systému daně z příjmu právnických osob v Belgii platit belgický subjekt, oproti dani podniků, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, bude tento režim považován za režim, který poskytuje selektivní zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- (150) Zásada obvyklých tržních podmínek je proto nedílnou součástí posouzení Komise daňových opatření poskytnutých společností skupiny z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU, a to bez ohledu na otázku, zda členský stát zahrnul tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému a v jaké formě. Je použita, aby se zjistilo, zda byl zdanitelný zisk určité společnosti, která patří do skupiny společností, stanoven pro účely výpočtu daně z příjmu právnických osob při použití metody, která se blíží tržním podmínkám, tak, aby se této společnosti nedostalo při uplatnění obecného systému daně z příjmu právnických osob příznivějšího zacházení než nezávislým společností, jejichž zdanitelný zisk určuje trh. Aby se předešlo všem nejasnostem, zásada obvyklých tržních podmínek, již Komise používá pro posouzení státní podpory, není zásada, která vyplývá z článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku a z pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování, které představují nezávazný nástroj, ale jedná se o obecnou zásadu rovného zacházení v oblasti zdanění, jež spadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, který je pro členské státy závazný a pokrývá vnitrostátní daňové předpisy ⁽⁸⁹⁾.
- (151) V tomto konkrétním případě Komise soudí, že se metoda, již předmětný režim stanoví pro určení „upraveného zisku za obvyklých tržních podmínek“ během druhé etapy a jak je popsána v 15. bodě odůvodnění, odchyluje od zásady obvyklých tržních podmínek, čímž vede k poskytnutí selektivního zvýhodnění podnikům, které tento režim využívají. Podle popisu předmětného režimu belgickými orgány a vzhledem k informacím uvedeným ve vzorku jednotlivých daňových rozhodnutí, který Komise zkoumala ⁽⁹⁰⁾, jsou belgické subjekty nadnárodní skupiny, které využívají osvobození svého nadměrného zisku od daně, považovány za subjekty spravující a plnící v rámci své nadnárodní skupiny nejsložitější funkce (ať už se jedná o všechny funkce či pouze o funkce související s jedinou činností nebo s jedním zeměpisným územím). Jak je vysvětleno v následující dílčí části, Komise se proto domnívá, že by celkový zbytkový zisk vyplývající z transakcí v rámci skupiny uzavřených mezi těmito subjekty a společnostmi, které jsou s nimi sdruženy v rámci skupiny, měl být přičítán belgickým subjektům skupiny jako jejich zisk za obvyklých tržních podmínek (v rámci první etapy). Uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek neponechává v posouzení převodních cen místo pro odlišné obecné uznání a přičitatelnost zisku vytvořeného synergiami a úsporami z rozsahu (v rámci druhé etapy).

b) Zbytkový zisk je ziskem za obvyklých tržních podmínek belgického subjektu nadnárodní skupiny, který jedná jako „centrální podnikatel“

- (152) Belgické orgány popisují předmětný režim jako režim založený na myšlence, že belgické subjekty nadnárodní skupiny jednají jako „centrální podnikatelé“ ⁽⁹¹⁾. Podle nich jsou hlavní odpovědnosti, které se týkají taktického

⁽⁸⁹⁾ Viz spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, bod č. 81. Viz rovněž věc T-538/11 P, *Belgie v. Komise*, ECLI:EU:C:2015:188, bod č. 65 a 66, jakož i citovaná judikatura.

⁽⁹⁰⁾ Viz 65. bod odůvodnění.

⁽⁹¹⁾ Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování pojem „centrální podnikatel“ nedefinují. Odstavec 9.2 těchto pokynů zavádí pojem „zadavatel“ jako protistranu zahraničního přidruženého podniku, který pro zadavatele plní úlohu omezeného distributora, zástupce, zprostředkovatele nebo subdodavatele/výrobce, aniž by tyto pokyny pojem „zadavatel“ blíže definovaly. Další příklady, v nichž je určitý subjekt zmiňován jako zadavatel v rámci kontrolované transakce, jsou uvedeny v odstavcích 9.26 a 9.27 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování. Ve skupinové struktuře může být z hospodářského hlediska racionálně rozdělit funkce například mezi subjekt pověřený strategickými obchodními rozhodnutími a jiný subjekt pověřený výrobními a výkonnými funkcemi. Aby byla dodržena zásada obvyklých tržních podmínek, musí být za tím účelem taková struktura v souladu s podmínkami trhu.

a strategického rozhodování a nejsložitějších funkcí skupiny – ať už se jedná o všechny funkce či pouze o funkce související s jednou činností nebo s jedním zeměpisným územím –, konsolidovány v rámci těchto belgických subjektů skupiny. U subjektů sdružených ve skupině, které s těmito belgickými subjekty skupiny jednají, by se proto mělo jednat o subdodavatele či výrobce, poskytovatele výzkumných služeb, omezené distributory nebo zprostředkovatele/zástupce⁽⁹²⁾ či jiné subjekty vykonávající „automatické“ funkce s omezeným ručením.

- (153) Jak je vysvětleno v 15. bodě odůvodnění, osvobození nadměrného zisku od daně je přiznáváno postupem ve dvou etapách. V rámci první etapy tohoto postupu odhadne belgický subjekt nadnárodní společnosti svůj zisk za obvyklých tržních podmínek, jako by se jednalo o zbytkový zisk, což znamená použití jednostranné metody stanovení převodních cen, jako je metoda TNMM, která se v praxi používá nejčastěji⁽⁹³⁾. Tato metoda je občas považována za vhodnou metodu výpočtu převodních cen pro určení cen a podmínek kontrolované transakce mezi subjekty, které vykonávají složité funkce, a subjekty, které vykonávají méně složité funkce. Při použití metody TNMM je obvykle testovanou částí ta část transakce, na kterou lze metodu uplatnit nejspolehlivěji a pro niž lze nalézt nejspolehlivější srovnávací prvky. Nejčastěji se proto jedná o tu část, která vykazuje nejméně složitou funkční analýzu⁽⁹⁴⁾. Při použití metody TNMM je čistý zisk testované části zkoumán vzhledem k vhodnému základu, jako jsou náklady, prodej nebo aktiva⁽⁹⁵⁾. Naopak zbytkový zisk (či případně zbytková ztráta) vyplývající z řady transakcí kontrolovaných při použití metody TNMM případně netestované části, tj. obvykle subjektu, který vykazuje nejsložitější profil.
- (154) Aniž by posuzovala vhodnost uplatnění jedné z jednostranných metod stanovení převodních cen za účelem určení zisku za obvyklých tržních podmínek belgického subjektu nadnárodní skupiny během první etapy u každého jednotlivého případu, pro který bylo vydáno daňové rozhodnutí na základě předmětného režimu⁽⁹⁶⁾, Komise soudí, že belgický subjekt nadnárodní skupiny by měl jako centrální podnikatel pověřený taktickými a strategickými rozhodnutími a spravující a vykonávající nejsložitější funkce v rámci nadnárodní skupiny obdržet jako vyrovnání nárůst očekávané výnosnosti, aby bylo možno zaručit výsledek v souladu s tržními podmínkami⁽⁹⁷⁾. Na druhé straně jeho protistrany sdružené v rámci skupiny, které jsou vystaveny menším rizikům, by obdržely pouze omezenou odměnu, protože jsou chráněny proti podnikatelským rizikům a souvisejícím ztrátám⁽⁹⁸⁾. Jinými slovy, po stanovení převodních cen během první etapy se belgickému subjektu nadnárodní skupiny jakožto „centrálnímu podnikateli“ přidělí zbytkový zisk vyplývající z transakcí v rámci skupiny. Tento zbytkový zisk tak odpovídá z hlediska systému daně z příjmu právnických osob v Belgii zisku za obvyklých tržních podmínek belgického subjektu nadnárodní skupiny a v případě režimu zdanění nadměrného zisku odpovídá rovněž jeho skutečně zaevidovanému zisku.
- (155) Během druhé etapy postupu popsaného v 15. bodě odůvodnění belgický subjekt nadnárodní skupiny provádí při použití metody TNMM odhad zisku, který by srovnatelná nezávislá společnost dosáhla za srovnatelných okolností, aby tak dospěl k „upravenému zisku za obvyklých tržních podmínek“, přičemž je tentokrát testovanou částí belgický subjekt. Rozdíl mezi ziskem obdrženým během první etapy a ziskem obdrženým během druhé etapy (zbytkový zisk bez „upraveného zisku za obvyklých tržních podmínek“ vypočteného během druhé

⁽⁹²⁾ Popis smluvní výroby je uveden v odstavci 7.40 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování. Omezená distribuce je popsána v odstavci 9.127 a odkaz na pojem „zástupce“ je uveden v odstavci 6.37 pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování.

⁽⁹³⁾ K dalším jednostranným metodám patří metoda přírážky k nákladům a metoda ceny při opětovném prodeji.

⁽⁹⁴⁾ Viz 57. bod odůvodnění.

⁽⁹⁵⁾ Viz poznámka pod čarou 37 a odstavec 2.58 a násl. pokynů OECD.

⁽⁹⁶⁾ Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování přijaté v roce 1995 a platné v okamžiku zavedení napadeného režimu výslovně upřednostňují při určení, zda je převodní cena v souladu s cenou za obvyklých tržních podmínek, tradiční metody založené na transakcích, jako je metoda CUP, oproti transakčním metodám, jako je metoda TNMM (viz odstavec 3.49 pokynů OECD z roku 1995). V odstavci 2.3 pokynů OECD z roku 2010 je v tomto ohledu stanoveno toto: „Pokud lze s ohledem na kritéria popsaná v odstavci 2.2 uplatnit se stejnou spolehlivostí jak tradiční metodu založenou na transakcích, tak transakční metodu stanovení zisku, je vhodnější použít spíše tradiční metodu založenou na transakcích než transakční metodu stanovení zisku.“

⁽⁹⁷⁾ Viz odstavec 1.45 pokynů OECD. V odstavci 9.39 stejných pokynů je dále uvedeno toto: „Obecně platí, že [...] přidělení jedné ze stran rizik souvisejících s kontrolovanou transakcí znamená, že by této straně mělo: [...] c) být riziko obvykle vyrovnáno nárůstem očekávané výnosnosti.“

⁽⁹⁸⁾ Za předpokladu, že lze prokázat hospodářskou opodstatněnost struktury centrálního podnikatele. Viz rovněž odstavec 1.47 pokynů OECD.

etapy) představuje výši „nadměrného zisku“, která je na základě předmětného režimu osvobozena od daně ⁽⁹⁹⁾. Podle Belgie opodstatňuje druhou etapu postupu skutečnost, že belgické subjekty nadnárodní skupiny by měly být daněny pouze z „upraveného zisku za obvyklých tržních podmínek“, a proto skutečně zaevidovaný zisk, který přesahuje tento upravený zisk za obvyklých tržních podmínek, může být pro daňové účely opomenut, protože představuje „nadměrný zisk“.

- (156) Komise se nedomnívá, že by druhá etapa byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Jak je vysvětleno ve 153. bodě odůvodnění, obecně platí, že zbytkový zisk vyplývající z transakcí v rámci skupiny by měl být považován v plné výši za zisk za obvyklých tržních podmínek centrálního podnikatele, a to vzhledem k podnikatelským rizikům a souvisejícím nákladům (tzn. případné náklady související s řízením rizik či jejich omezením nebo náklady, které mohou vzniknout, dojde-li k riziku), které nese jako centrální podnikatel v rámci struktury nadnárodní skupiny. Část zisku, kterou Belgie považuje za „nadměrnou“, je ve skutečnosti pouze složkou zbytkového zisku, který je přiřítelný belgickému subjektu skupiny jako centrálnímu podnikateli v rámci jeho nadnárodní skupiny. Nezohlednění celého zisku tohoto typu v daňovém základu centrálního podnikatele proto představuje neoprávněnou odchylku od tržního mechanismu, což je v rozporu se zásadou obvyklých tržních podmínek a vede k selektivnímu zvýhodnění subjektů, který předmětný režim využívají, protože snižuje jejich základ daně podle systému daně z příjmu právnických osob v Belgii.
- (157) Belgie tvrdí, že belgické subjekty nadnárodní skupiny si připisují část zbytkového zisku nikoliv kvůli svým vlastním funkcím, rizikům či aktivům, ale protože patří do nadnárodní skupiny. Belgie označuje tuto část zisku za zisk vyplývající ze synergií nebo úspor z rozsahu a tvrdí, že by neměla být na základě zásady obvyklých tržních podmínek přiřítána belgickému centrálnímu podnikateli. Komise s tímto uvažováním nesouhlasí.
- (158) Za prvé, zásada obvyklých tržních podmínek nepodporuje obecnou úpravu směrem dolů zisku vyplývajícího ze synergií nebo úspor z rozsahu. Vyžaduje naopak, aby byl celý zbytkový zisk vyplývající z transakcí mezi podniky sdruženými ve skupině přičten jednomu z podniků skupiny, který vystupuje jako centrální podnikatel vzhledem k jeho jedinečnému příspěvku pro skupinu, jak to prokazují vykonávané funkce, nesená rizika a používaná aktiva ⁽¹⁰⁰⁾. Rozdělení funkcí, rizik a aktiv mezi jednotlivé strany kontrolované transakce je rozhodujícím prvkem pro určení, kterému subjektu bude podle zásady obvyklých tržních podmínek přidělen zbytkový zisk a v jaké míře, a to včetně případného zisku vyplývajícího ze synergií nebo úspor z rozsahu.
- (159) Komise v tomto ohledu soudí, že zisk označovaný Belgií za „nadměrný zisk“ nemá být převáděn ale zdaněn tam, kde je vytvářen ⁽¹⁰¹⁾, a to bez ohledu na skutečnost, že (částečně) souvisí se synergiemi a úsporami z rozsahu. Zisk související se synergiemi nebo úsporami z rozsahu není podle zásady obvyklých tržních podmínek určován, odměňován a ani přidělován odděleně. Jeho přidělení vyplývá automaticky z cen a podmínek převodu, na nichž se dohodly sdružené podniky u všech transakcí a dohod mezi nimi. Jsou-li tyto podmínky a ceny v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, vyplynou zisk ze synergií a úspor z rozsahu a způsob, jakým je rozdělován mezi jednotlivé subjekty skupiny, automaticky z těchto podmínek a cen. Musí být proto zdaněn tam, kde je vytvářen.

⁽⁹⁹⁾ Zbytkový zisk se tak rovná součtu hypotetického průměrného zisku nezávislého podniku považovaného za srovnatelný, jak je popsán v 17. bodě odůvodnění a který je rovněž označován za „upravený zisk za obvyklých tržních podmínek“, a „nadměrného zisku“.

⁽¹⁰⁰⁾ Viz rovněž 153. bod odůvodnění.

⁽¹⁰¹⁾ Uvedené potvrzuje rovněž odstavec 1.158 zprávy OECD s názvem „Sladit vypočtené převodní ceny s vytvářením hodnoty, akční plán 8-10-2015, závěrečné zprávy“, projekt OECD/G20 pro boj proti erozi základu daně a přesouvání zisku (BEPS), OECD Publishing, Paříž (dále jen „závěrečná zpráva BEPS“), který nabízí dodatečné směrnice k synergiím uvedeným v odstavci 7.13 pokynů OECD „[...] pokud přednosti a nevýhody synergií vyplývají pouze z příslušnosti k nadnárodní skupině bez úmyslných a koordinovaných opatření ze strany této nadnárodní skupiny nebo z poskytování služeb či jiných funkcí členy skupiny, tak takové výhody ze synergií nelze vyrovnávat odděleně a ani konkrétně rozdělovat mezi členy nadnárodní skupiny.“ ([...] when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group. – volný překlad anglického znění).

- (160) Tak i v případě, kdy lze výhodu vyplývající ze synergií a úspor z rozsahu považovat za důležitou, nemůže být vyrovnávána odděleně a ani (pře)rozdělována mezi členy nadnárodní skupiny. Je automaticky rozdělena mezi sdružené strany v důsledku uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek na převodní ceny stanovené pro transakce v rámci skupiny ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Za druhé, způsob, jak dospět k upravenému zisku za obvyklých tržních podmínek během druhé etapy postupu popsaného v 15. bodě odůvodnění, je svou podstatou v rozporu s jakoukoliv metodou stanovení převodních cen použitou během první etapy tohoto postupu k dosažení výchozího zisku za obvyklých tržních podmínek. Protože možnosti osvobození nadměrného zisku od daně mohou využít pouze subjekty, které jednají jako centrální podnikatel, každá metoda stanovení převodních cen použitá během první etapy musí považovat tyto subjekty v řadě transakcí za tu nejsložitější část nejvíce vystavenou rizikům. Avšak pro účely uplatnění metody TNMM jsou stejné subjekty během druhé etapy vždy považovány za testovanou stranu a nejméně složitou část transakce.
- (162) Metoda TNMM je považována za spolehlivou pro stanovení přibližné odměny za obvyklých tržních podmínek pouze té části, která plní jednoduché a méně složité funkce a která je vystavena málo rizikům v transakci nebo řadě transakcí se sdruženým subjektem, který plní složité funkce a nese podnikatelská rizika ⁽¹⁰³⁾. Pokud je belgický subjekt nadnárodní skupiny centrálním podnikatelem, tak nejméně složitými částmi nadnárodní skupiny jsou přidružené zahraniční subjekty tohoto belgického subjektu nadnárodní skupiny. Protože by tyto přidružené subjekty měly získávat vyrovnání pomocí standardní výnosnosti za plnění standardních funkcí, měl by být v souladu s tržními podmínkami přičten belgickému subjektu skupiny zbytkový a nikoliv standardní zisk za složité funkce, které v rámci skupiny plní. Při testování obou částí kontrolovaných transakcí pomocí jednostranné metody stanovení převodních cen, jako je metoda TNMM, během různých etap vyhodnocování převodní ceny, jako je tomu u předmětného režimu, se zjišťuje, že kombinovaný provozní zisk z transakcí prováděných mezi sdruženými stranami neodpovídá součtu zisků, ke kterým se dospěje použitím metody TNMM na obě části transakcí, čímž vzniká navzdory zásadě obvyklých tržních podmínek poměrná část nezdaněných příjmů.
- (163) Jinými slovy, za předpokladu, že po první etapě byla uplatněna zásada obvyklých tržních podmínek správným způsobem, měly by se podmínky a ceny, kterými se řídí transakce mezi belgickými subjekty skupiny a sdruženými subjekty skupiny, odrazit ve skutečně zaevidovaném zisku. Při správném uplatnění této zásady se standardní zisk přičítá přidruženým zahraničním subjektům a je jimi skutečně zaevidován a zbytkový zisk se přičítá centrálnímu podnikateli a je skutečně zaevidován belgickými subjekty nadnárodní skupiny.
- (164) Odstavec 1.10 pokynů OECD ⁽¹⁰⁴⁾, z něhož Belgie vychází při odůvodnění osvobození nadměrného zisku od daně, neumožňuje ponechat stranou a ani osvobodit od daně zisk vytvářený synergiemi nebo úsporami z rozsahu, aniž by byl přidělen jednomu či více členům nadnárodní skupiny ⁽¹⁰⁵⁾. V tomto odstavci jsou sice zmíněny potíže a nedostatečná shoda ohledně přidělování zisku souvisejícího se synergiemi nebo úsporami z rozsahu odlišným subjektům nadnárodní skupiny, ale v žádném případě se v něm nedoporučuje, aby tento zisk nebyl přidělen a zůstal nezdaněn v těch mimořádných případech, kdy lze synergie prokázat.
- (165) Stejně platí také pro jednostrannou a abstraktní daňovou úpravu stanovenou předmětným režimem, která se opírá o vzorovou úmluvu OECD o daních z příjmu a majetku, jež je základem četných úmluv o zamezení dvojího zdanění mezi členskými a nečlenskými zeměmi OECD. Jednostranná úprava prováděná Belgií u skutečně zaevidovaného zisku subjektu skupiny nutně znamená, že nadměrný zisk osvobozený od daně na základě tohoto

⁽¹⁰²⁾ Viz příklady uvedené v odstavci 1.168 a 1.169 závěrečné zprávy BEPS OECD.

⁽¹⁰³⁾ Viz odstavec 3.18 pokynů OECD: „Obvykle testovanou částí je ta část transakce, na kterou lze metodu stanovení převodních cen uplatnit nejspolehlivěji a pro níž lze nalézt nejspolehlivější srovnávací prvky. Nejčastěji se jedná o tu část, u níž je funkční analýza nejméně složitá.“

⁽¹⁰⁴⁾ Viz 52. bod odůvodnění.

⁽¹⁰⁵⁾ Způsob, jakým si Belgie vykládá zásadu obvyklých tržních podmínek, znamená, že by všeobecné uplatnění tohoto výkladu pokynů OECD všemi státy, na jejichž území působí subjekty nadnárodních skupin, nutně vedlo k závěru, že zisk nadnárodní skupiny pocházející ze synergií v rámci skupiny nebo úspor z rozsahu nelze zdanit v žádném z těchto států.

režimu nemůže zdanit – a také nezdanit – jiná daňová jurisdikce z prostého důvodu, že tyto jiné státy neuznávají právo zdanit zisk vyplývající specificky ze synergií nebo úspor z rozsahu, protože takový zisk se týká pouze Belgie, tedy státu, ve kterém je skutečně zaevidován.

- (166) Za třetí, osvobození nadměrného zisku od daně na základě předmětného režimu lze využít, aniž je během druhé etapy nutno prokázat existenci synergií či úspor z rozsahu nebo je kvantifikovat. Místo toho se existence synergií či úspor z rozsahu abstraktně předpokládá a měří jako rozdíl mezi ziskem za obvyklých tržních podmínek belgického subjektu stanoveným během první etapy postupu popsaného v 15. bodě odůvodnění (v podobě vyjádření jeho skutečně zaevidovaným ziskem) a upraveným ziskem za obvyklých tržních podmínek, který se vypočítává během druhé etapy.
- (167) Belgie nepožaduje od belgických subjektů nadnárodní skupiny, aby doložily existenci a/nebo původ zisku vyplývajícího ze synergií či úspor z rozsahu, aby mohly předmětný režim využít. Je však možné, že k synergiím vyplývajícím z reorganizace podniku, od nichž se očekává zvýšení zisku nadnárodní společnosti, vůbec nedojde. Může se také stát, že provedení globálního provozního modelu, který byl vypracován, aby posílil synergie skupiny, povede ve skutečnosti k dodatečným nákladům a ztrátám výkonnosti ⁽¹⁰⁶⁾. V takových případech by provedení předmětného režimu přesto vedlo k odečtení „nadměrného zisku“ od zisku skutečně zaevidovaného belgickým subjektem nadnárodní skupiny.
- (168) Na rozdíl od doporučení OECD ⁽¹⁰⁷⁾ belgické orgány automaticky uznávají, že nadměrný zisk, který tvoří část celkového zbytkového zisku z kombinovaných transakcí, pochází ze synergií, úspor z rozsahu nebo blíže neurčených skutečností/faktorů souvisejících s nadnárodní skupinou. Tento nadměrný zisk je tím zcela oddělen od analýzy funkcí, rizik a aktiv stran podílejících se na kontrolovaných transakcích, která tvoří základ u všech stanovení převodních cen. Byl tak vyjmut z přidělování zisku, jež představuje podstatu zásady obvyklých tržních podmínek.

c) Závěr ohledně existence selektivního zvýhodnění

- (169) Na základě předchozího dospívá Komise k závěru, že se metoda stanovení zdanitelného zisku belgických subjektů nadnárodní skupiny podle tohoto režimu odchyluje od metody, která vede ke spolehlivému odhadu výsledku na základě trhu, a tím se odchyluje od zásady obvyklých tržních podmínek. Vzhledem k tomu, že uplatnění této metody vede ke snížení zisku skutečně zaevidovaného těmito subjekty, který by měl představovat výchozí bod pro výpočet jejich celkového zdanitelného zisku na základě systému daně z příjmu právnických osob v Belgii ⁽¹⁰⁸⁾, je nutno tento režim považovat pro potřeby uplatnění čl. 107 odst. 1 SFEU za režim poskytující těmto subjektům selektivní zvýhodnění.
- (170) Předmětný režim tím, že se odchyluje od zásady obvyklých tržních podmínek, snižuje daň, již mají jeho příjemci platit na základě systému daně z příjmu právnických osob v Belgii, ve srovnání s nezávislými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk určuje trh. Tato odchylka od zásady obvyklých tržních podmínek rovněž selektivně zvýhodňuje tyto příjemce oproti subjektům, které jsou součástí vnitrostátní skupiny podniků, a subjektům, které jsou součástí nadnárodní skupiny, která v Belgii nadále pokračuje ve stávajícím modelu podnikání ⁽¹⁰⁹⁾, z nichž žádný nemůže požádat o daňové rozhodnutí, jež je nutné pro využití tohoto režimu, protože všechny tyto subjekty jsou daněny na základě svého skutečně zaevidovaného zisku. Tato odchylka selektivně zvýhodňuje své příjemce rovněž oproti subjektům, které jsou součástí malé nadnárodní skupiny, protože tyto subjekty jsou také daněny na základě svého skutečně zaevidovaného zisku ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Viz odstavec 9.58 pokynů OECD.

⁽¹⁰⁷⁾ Viz 159. bod odůvodnění.

⁽¹⁰⁸⁾ Viz poznámka pod čarou č. 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Viz 138. a 139. bod odůvodnění.

⁽¹¹⁰⁾ Viz 111. bod odůvodnění.

6.3.3. Neexistence odůvodnění povahou a obecnou systematikou daňové soustavy

- (171) Opatření, které se odchyluje od referenčního systému, lze přesto považovat za neselektivní, je-li odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou tohoto systému. Je tomu tak v případě, kdy opatření přímo vyplývá ze základních nebo řídicích principů referenčního systému či z mechanismů úzce spojených s fungováním a účinností systému ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Belgie se domnívá, že předmětný režim je odůvodněn zamezením možného dvojího zdanění. Dvojím zdaněním se označují situace, kdy je stejný zisk dvakrát zdaněn v případě stejného daňového poplatníka (dvojí právní zdanění) či v případě dvou různých poplatníků (dvojí hospodářské zdanění). Nutnost zabránit dvojímu zdanění lze sice uvádět jako případné odůvodnění odchylky od obecného systému daně z příjmu právnických osob ⁽¹¹²⁾, ale Belgie neprokázala, že předmětný režim sleduje skutečně tento cíl. Belgie dokonce uznala, že režim není určen k tomu, aby snížil nebo odstranil skutečné dvojí zdanění, ale pouze možné dvojí zdanění ⁽¹¹³⁾. Nelze proto usoudit, že osvobození nadměrného zisku od daně přímo vyplývá ze základních nebo řídicích principů referenčního systému či z mechanismů úzce spojených s fungováním a účinností systému.
- (173) Zatímco se toto ustanovení podle čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 uplatňuje na situace zahrnující dvě (zjištěné či zjištělné) společnosti a daňová správa může uplatnit (vyrovnávací) úpravu směrem dolů zdanitelného zisku belgického podniku, pokud je stejný zisk rovněž zahrnut od zdanitelného zisku přidruženého zahraničního podniku, odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatnění tohoto ustanovení jasně naznačují rozšířené uplatňování osvobození nadměrného zisku od daně nad rámec působnosti tohoto ustanovení také na zisk, který nebyl zaevidován ani zahrnut do daňového základu přidruženého zahraničního subjektu skupiny na jiném daňovém území. Je-li možno odůvodnit omezení podle čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 vyrovnávací úpravy směrem dolů na společnosti, které jsou součástí nadnárodní skupiny, povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy, nelze tak učinit v případě osvobození nadměrného zisku od daně.
- (174) Neexistence jakékoliv povinnosti dokázat, že stejný zisk je zahrnut do daňového základu dvou přidružených podniků (jednou v zahraničí a jednou v Belgii), je důležitým prvkem, který umožňuje rozlišit daňová rozhodnutí, kterými se poskytuje osvobození nadměrného zisku od daně, od jiných daňových rozhodnutí v oblasti převodních cen, kterými se povoluje vyrovnávací úprava převodních cen směrem dolů podle čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92. U posledně uvedeného typu daňových rozhodnutí reaguje úprava směrem dolů na situaci, kdy byl zisk zaevidován a osvobozený od daně v Belgii rovněž přiznán jako zdanitelný zisk přidruženým subjektem skupiny v jiné daňové jurisdikci nebo kdy zahraniční daňová správa provedla původní úpravu směrem nahoru zdanitelného zisku tohoto přidruženého zahraničního subjektu ⁽¹¹⁴⁾. Osvobozením nadměrného zisku od daně se naopak přiznává předem jednostranné osvobození, které nevyžaduje, že zisk osvobozený od daně již byl nebo bude zahrnut do daňového základu přidruženého zahraničního subjektu skupiny v jiné daňové jurisdikci a ani jeho skutečné zdanění na tomto území.

⁽¹¹¹⁾ Viz např. spojené věci C-78/08 až C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos Soc. coop. arl a další*, EU:C:2011:550, bod č. 69.

⁽¹¹²⁾ Viz analogicky spojené věci C-78/08 až C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos Soc. coop. arl a další*, ECLI:EU:C:2011:550, bod č. 71, v nichž Soudní dvůr zmiňuje možnost odůvodnit povahou nebo obecnou systematikou vnitrostátní daňové soustavy skutečnost, že družstevní společnosti, které rozdělují celý svůj zisk svým členům, nejsou zdaněny na úrovni družstva za podmínky, že daň je vybírána na úrovni jejich členů.

⁽¹¹³⁾ Viz 89. bod odůvodnění.

⁽¹¹⁴⁾ Komise bere na vědomí, že Belgie předložila tři příklady daňových rozhodnutí založených na čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92, jejichž cílem je skutečně vyřešit opravdové situace dvojího zdanění (viz 67. bod odůvodnění). Tato daňová rozhodnutí se ale jasně liší od daňových rozhodnutí, kterými se přiznává osvobození nadměrného zisku od daně. U daňových rozhodnutí, kterými se povoluje úprava převodních cen směrem dolů, povede tato úprava k symetrickému zaevidování zisku do účtů společností, které jsou stranami kontrolované transakce. Úprava daňového základu směrem dolů je proto odůvodněna povahou a obecnou systematikou daňové soustavy, a nepředstavuje tak státní podporu, pokud byla odůvodněna snahou vyrovnat úpravu směrem nahoru provedenou na jiném daňovém území. Osvobození nadměrného zisku nelze naopak podobně odůvodnit, protože žádné jiné daňové území tento zisk nepožaduje, takže otázka dvojího zdanění vůbec neexistuje.

- (175) Nelze proto ani usoudit, že osvobození nadměrného zisku od daně reaguje na situace dvojího zdanění nezbytným a přiměřeným způsobem⁽¹¹⁵⁾. Předmětný režim tak přesahuje rámec toho, co je nezbytné a přiměřené pro dosažení cíle, který spočívá v zamezení dvojího zdanění, a nelze jej proto odůvodnit povahou nebo obecnou systematikou tohoto systému.
- (176) Komise se nedomnívá, že zásada obvyklých tržních podmínek, a zejména článek 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, který tuto zásadu převádí na dvojí zdanění, odůvodňuje jednostrannou úpravu daňového základu daňového poplatníka směrem dolů na základě režimu zdanění nadměrného zisku.
- (177) Komise připomíná, že uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek daňovými správami má hlavně za cíl zabránit, aby podniky, které jsou součástí mezinárodní skupiny, mohly ovlivňovat převodní ceny a tím rozdělování zisku mezi sebou, což je možnost, již nezávislé společnosti nemají. Správné uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek tak daňovým správám poskytuje právo zvýšit daňový základ podniků, které provádějí transakce v rámci skupiny, aby se zaručilo stejné zacházení daňovým poplatníkům, kteří provádějí transakce výlučně za tržních podmínek.
- (178) Umožňuje-li zásada obvyklých tržních podmínek daňovým správám přistoupit k jednostranným úpravám směrem nahoru daňového základu podniků skupiny, které nedodrží tuto zásadu při stanovení převodních cen, s úpravou převodních cen směrem dolů, která vede ke snížení daně, se podle zásady obvyklých tržních podmínek počítá (aniž je povinná) pouze v mimořádné situaci, kdy se jedná o vyrovnávací úpravu následkem primární úpravy provedené jinou daňovou jurisdikcí, tj. na symetrickém základě. Jak je vysvětleno v části 6.3.2.2, jednostranná úprava směrem dolů skutečně zaevidovaného zisku, která je provedena z obezřetnosti předem, není výsledkem správného uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek, a to jak obecně, tak ve zvláštním případě osvobození nadměrného zisku od daně.
- (179) Článek 9 vzorové úmluvy OECD o dani z příjmu a majetku platí pouze v případě, je-li prokázáno, že stejný zisk je zahrnut do daňového základu dvou různých podniků sídlících na odlišných daňových územích a byl nebo může být „patříčně zdaněn“ na obou těchto územích.
- (180) Znepokojení ohledně dvojího nezdanění v souvislosti s úpravou převodních cen zaznělo rovněž na Společném fóru EU pro vnitropodnikové oceňování⁽¹¹⁶⁾, které přijalo v roce 2014 zprávu o řešení praktických potíží souvisejících s následnou úpravou převodních cen stanovených v okamžiku transakce a označovanou za „vyrovnávací úpravu“⁽¹¹⁷⁾. Zpráva zdůrazňuje, že je důležité vypočítávat symetricky zisk sdružených podniků, pokud jde jejich obchodní či finanční vztahy. Podniky, které jsou stranami transakce, by měly používat u každé z transakcí stejnou cenu. Členské státy se proto vyzývají, aby souhlasily s vyrovnávacími úpravami pouze v případě, kdy je úprava provedena symetricky v účtech obou subjektů, které jsou stranami transakce, a když je úprava provedena před podáním daňového přiznání, aby se zamezilo dvojímu zdanění.
- (181) Komise dospívá k závěru, že osvobození nadměrného zisku od daně nelze považovat za opatření, které vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů referenčního systému či je výsledkem vlastních mechanismů systému

⁽¹¹⁵⁾ Viz spojené věci C-78/08 až C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze a další v. Paint Graphos Soc. coop. arl a další*, ECLI:EU:C:2011:550, bod č. 75.

⁽¹¹⁶⁾ Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování bylo formálně zřízeno rozhodnutím Komise 2007/75/ES ze dne 22. prosince 2006 o zřízení skupiny odborníků pro vnitropodnikové oceňování (Úř. věst. L 32, 6.2.2007, s. 189). Fórum pomáhá a radí Evropské komisi v daňových otázkách souvisejících s převodními cenami. Společné fórum se skládá z jednoho zástupce daňové správy každého členského státu a osmnácti členů nevládních organizací. Jeho předseda je nezávislý.

⁽¹¹⁷⁾ Zpráva o vyrovnávacích úpravách uvítaná Radou Evropské unie v jejích závěrech ze dne 10. března 2015. V glosáři k pokynům OECD pro vnitropodnikové oceňování je „vyrovnávací úprava“ definována takto: „Úprava, v jejímž rámci daňový poplatník přiznává daňové správě převodní cenu, jež podle něj odpovídá ceně za obvyklých tržních podmínek v rámci transakce mezi sdruženými podniky, ačkoliv se tato cena liší od částky skutečně použité mezi sdruženými podniky. K tomuto vyrovnání dojde před podáním daňového přiznání.“ Zpráva obecněji odkazuje na úpravu převodních cen, která byla provedena z podnětu daňového poplatníka později (obvykle na konci roku), a to převodních cen, které byly stanoveny v okamžiku provedení transakce nebo řady transakcí či před provedením této transakce či řady transakcí.

nutných pro jeho fungování a účinnost. Komise dospívá rovněž k závěru, že předmětný režim jasně přesahuje rámec toho, co je nutné a přiměřené pro dosažení cíle, který spočívá v zamezení dvojího zdanění, a nelze ho proto odůvodnit povahou či obecnou systematikou tohoto systému.

6.3.4. Závěr ohledně existence selektivního zvýhodnění

- (182) Z výše uvedených důvodů dospívá Komise k závěru, že předmětný režim selektivně zvýhodňuje belgické subjekty, které jsou součástí nadnárodní skupiny, a to provedením jednostranné úpravy směrem dolů jejich základu daně, protože tato úprava vede ke snížení jejich daně vymahatelné v Belgii oproti dani, již by tyto podniky měly platit na základě systému zdanění podle obecného práva zisku společností podle režimu daně z příjmu právnických osob v Belgii.

6.3.5. Příjemci předmětného režimu

- (183) Příjemci předmětného režimu jsou belgické subjekty, které jsou součástí nadnárodní skupiny a které požádaly a získaly daňové rozhodnutí na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 a u nichž byla skutečně provedena jednostranná úprava směrem dolů zisku skutečně zaevidovaného v jejich účtech za účelem určení jejich zisku zdanitelného na základě obecného systému daně z příjmu právnických osob v Belgii. Komise zaznamenává, že tyto subjekty jsou součástí nadnárodní skupiny a že otevřeným cílem předmětného režimu je osvobození nadměrného zisku od daně kvůli jejich příslušnosti k nadnárodní skupině.
- (184) Pro účely uplatnění pravidel pro státní podporu lze odlišné právní subjekty považovat za jedinou hospodářskou jednotku. Tato hospodářská jednotka je tak považována za příslušnou společnost, jež je příjemcem opatření podpory. Jak se dříve vyjádřil Soudní dvůr, „pojem podnik musí být v rámci práva hospodářské soutěže považován za pojem označující hospodářskou jednotku [...], i když z právního hlediska je tato hospodářská jednotka složena z více fyzických nebo právnických osob“⁽¹¹⁸⁾. Pro určení, zda několik subjektů tvoří hospodářskou jednotku, se Soudní dvůr snaží zjistit existenci kontrolního podílu či organických, hospodářských nebo funkčních vazeb⁽¹¹⁹⁾. V tomto konkrétním případě jsou belgické subjekty, které využívají předmětného režimu, považovány za centrální podnikatele, kteří spravují a kontrolují skupinu podniků (či oddělenou podnikatelskou činnost v rámci skupiny podniků). Tyto subjekty tak často kontrolují přidružené subjekty skupiny a samy jsou ovládány subjektem, který spravuje skupinu podniků jako celek. Za podnik, který je příjemcem opatření podpory, by proto měla být považována nadnárodní skupina jako celek.
- (185) Kromě toho o přemístění části činností do Belgie nebo o provedení výrazných investic v Belgii, což je požadavek, aby bylo možno využít předmětný režim, rozhodla nadnárodní skupina jako celek. Jinými slovy, je-li nutné stanovit převodní ceny pro určení cen za zboží a služby mezi různými právními subjekty stejné skupiny, toto ustanovení má svou povahou dopad na více než jeden podnik skupiny (zvýšení cen v jednom podniku má dopad na zisk druhého podniku).
- (186) Bez ohledu na to, zda jsou skupiny podniků organizovány jako odlišné právní osoby či nejsou, je proto nutno považovat podniky, které jsou součástí takové skupiny, za jedinou skupinu, která je příjemcem předmětného režimu podpory⁽¹²⁰⁾. Komise proto soudí, že kromě belgických subjektů, které byly přijaty do předmětného režimu, jsou příjemcem státní podpory na základě tohoto režimu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU také nadnárodní skupiny, ke kterým tyto subjekty přísluší.

⁽¹¹⁸⁾ Věc C-170/83, *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, bod č. 11. Viz rovněž věc T-137/02, *Pollmeier Malchow v. Komise*, ECLI:EU:T:2004:304, bod č. 50.

⁽¹¹⁹⁾ Věc C-480/09 P, *Acea Electrabel Produzione SpA v. Komise*, ECLI:EU:C:2010:787, body č. 47 až 55; věc C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze SpA a další*, ECLI:EU:C:2006:8, bod č. 112.

⁽¹²⁰⁾ Viz analogicky věc 323/82, *Intermills*, ECLI:EU:C:1984:345, bod č. 11: „Z informací poskytnutých samotnými žalujícími stranami vyplývá, že po restrukturalizaci jsou jak společnost Intermills, tak tři průmyslové podniky kontrolovány regionem Valonsko a že po převedení výrobních zařízení do třech nově vzniklých podniků má v nich společnost Intermills nadále zájem. Je proto nutno konstatovat, že navzdory skutečnosti, že tyto tři výrobní podniky mají vlastní právní subjektivitu nezávislou na bývalé společnosti Intermills, tvoří všechny tyto podniky společně jednu skupinu, přinejmenším co se týká podpory poskytnuté belgickými orgány. [...]“

6.4. Závěr k existenci podpory

- (187) Na základě předchozího dospívá Komise k závěru, že režim zdanění nadměrného zisku založený na čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92 a zavedený zákonem ze dne 21. června 2004 poskytuje jak svým příjemcům, tak nadnárodním skupinám, ke kterým přísluší, selektivní zvýhodnění, je přičitatelný Belgii a financován pomocí státních prostředků, narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž a může ovlivnit obchod v rámci Unie. Předmětný režim proto představuje státní podporu podle čl. 107 odst. 1 SFEU.
- (188) Protože předmětný režim vede ke snížení nákladů, které by jeho příjemci měli běžně nést v rámci svých ročních činností, je nutno ho považovat za režim, který poskytuje příjemcům a nadnárodním skupinám, k nimž přísluší, podporu na provoz.

6.5. Slučitelnost podpory

- (189) Státní podpora je považována za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud spadá do jedné z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 2 SFEU ⁽¹²¹⁾. Lze ji také považovat za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud Komise zjistí, že odpovídá jedné z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 3 SFEU. Členský stát, který poskytuje podporu, má ale povinnost předložit důkaz, že tato podpora je slučitelná s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo 3 SFEU.
- (190) Belgické orgány nezdůraznily dodržení žádné z podmínek, které umožňují prokázat slučitelnost režimu podpory s vnitřním trhem.
- (191) Jak je dále vysvětleno ve 188. bodě odůvodnění, je nutno považovat předmětný režim za režim, který poskytuje podporu na provoz. Obecně platí, že podporu tohoto typu nelze v zásadě považovat za slučitelnou s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 SFEU, protože neusnadňuje rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí a protože předmětné daňové pobídky nejsou časově omezené, snižující se či přiměřené k tomu, co je nezbytné pro odstranění konkrétního hospodářského znevýhodnění v dotčených oblastech.
- (192) Režim zdanění nadměrného zisku proto není slučitelný s vnitřním trhem.

6.6. Protiprávnost podpory

- (193) Podle čl. 108 odst. 3 SFEU mají členské státy za povinnost informovat Komisi o každém záměru poskytnout podporu (oznamovací povinnost) a nemohou provést zamýšlená opatření podpory, dokud Komise nepřijme konečné rozhodnutí (povinnost pozastavení).
- (194) Komise zjišťuje, že jí Belgie neoznámila svůj záměr poskytnout podporu na základě předmětného režimu a také nedodržela povinnost pozastavení, již měla podle čl. 108 odst. 3 SFEU. V souladu s čl. 1 písm. f) nařízení (EU) 2015/1589, představuje režim zdanění nadměrného zisku protiprávní režim podpory uskutečněný v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU.

7. NAVRÁCENÍ PODPORY

- (195) Podle čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 má Komise za povinnost vyžadovat navrácení protiprávní a neslučitelné podpory a dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření k navrácení podpory, která je prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem. V čl. 16 odst. 2 stejného nařízení se stanoví, že podpora, která má

⁽¹²¹⁾ V tomto konkrétním případě nelze uplatnit výjimky stanovené v čl. 107 odst. 2 SFEU, jež se týkají podpory sociální povahy poskytované individuálním spotřebitelům, podpory určené k náhradě škod způsobených přírodními pohromami nebo jinými mimořádnými událostmi a podpory poskytované hospodářství určitých oblastí Spolkové republiky Německo.

být navržena, zahrnuje úroky, které jsou splatné od data, kdy byla protiprávní podpora dána k dispozici příjemci, do data jejího navrácení. Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ⁽¹²²⁾ podrobně vysvětluje metody pro výpočet úroků použitelných na navrácení. V čl. 16 odst. 3 nařízení (EU) 2015/1589 se dále stanoví, že „navrácení se provede bezodkladně a v souladu s postupy vnitrostátního práva dotyčného členského státu za předpokladu, že umožňují okamžitý a účinný výkon rozhodnutí Komise“.

7.1. Legitimní očekávání a právní jistota

- (196) V čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 se rovněž stanoví, že Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Unie.
- (197) Belgie tvrdí, že zásady legitimního očekávání a právní jistoty údajně zabraňují navrácení podpory. Předchozí rozhodnutí Komise v oblasti převodních cen a státní podpory ji údajně dovedla k usouzení, že zvláštní daňové opatření nemůže vést ke státní podpoře, pokud členský stát dodrží zásadu obvyklých tržních podmínek. Belgie dále tvrdí, že skutečnost, že výši podpory lze jen obtížně kvantifikovat a že navrácení by mohlo vést ke dvojímu zdanění, údajně brání takovému navrácení.
- (198) Pokud jde o zásadu ochrany legitimního očekávání, již zmiňují belgické orgány, Komise připomíná, že v souladu s judikaturou Unie ⁽¹²³⁾ členský stát, jehož orgány poskytly podporu v rozporu s pravidly postupu stanovenými v čl. 108 odst. 3 SFEU, se nemůže dovolávat legitimního očekávání příjemců, aby se vyhnul povinnosti přijmout nezbytná opatření k provedení rozhodnutí Komise, kterým se mu nařizuje získat podporu zpět. Připustit takovou možnost by ve skutečnosti znamenalo zbavit ustanovení článků 107 a 108 SFEU jakéhokoliv účinku, protože vnitrostátní orgány by tak mohly vycházet z vlastního protiprávního jednání, aby zbavily účinnosti rozhodnutí, která Komise přijala podle těchto ustanovení SFEU. Nepřísluší proto dotčenému členskému státu ale příjemci, aby se dovolával mimořádných okolností, na nichž mohl založit své legitimní očekávání, a postavil se tak navrácení protiprávní podpory ⁽¹²⁴⁾. Protože žádný z příjemců předmětného režimu nezdůraznil legitimní očekávání ohledně zákonnosti tohoto režimu, považuje Komise dovolávání se této zásady Belgie za irelevantní z hlediska navrácení na základě tohoto rozhodnutí.
- (199) Dovolávat se ochrany legitimního očekávání lze v každém případě pouze tehdy, pokud toto očekávání vyplývá z aktu Komise, který vzbudil podložené naděje ⁽¹²⁵⁾. Belgické orgány se nemohou ohledně režimu zdanění nadměrného zisku odvolávat na žádnou konkrétní naději. Konkrétně, kromě skutečnosti, že zpráva pracovní skupiny „Kodex chování“, na níž předsednictví založilo své závěry ze dne 19. března 2003, nebyla zveřejněna, Soudní dvůr potvrdil, že závěry Rady Evropské unie, kterými byla přijata dohoda uzavřená mezi členskými státy v souvislostech přezkumu – provedeného pracovní skupinou „Kodex chování“ – vnitrostátních daňových opatření, nepředstavují konkrétní ujištění ⁽¹²⁶⁾. Soudní dvůr zejména potvrdil, že „tyto závěry Rady jsou vyjádřením politické vůle a nemohou svým obsahem zakládat právní účinky, o které by se procesní subjekty mohly opírat v řízení u Soudního dvora. Mimoto uvedené závěry nemohou v žádném případě zavazovat Komisi při výkonu svých vlastních pravomocí, které jsou jí Smlouvou svěřeny v oblasti státních podpor“.
- (200) Pokud jde o zásadu právní jistoty, na niž se Belgie odvolává, a zejména předchozí rozhodovací praxi Komise schvalující zásadu obvyklých tržních podmínek, Komise úvodem připomíná, že touto rozhodovací praxí není

⁽¹²²⁾ Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).

⁽¹²³⁾ Viz věc C-5/89, Komise v. Německo, ECLI:EU:C:1990:320, bod č. 17, a věc C-310/99, Itálie v. Komise, ECLI:EU:C:2002:143, bod č. 104.

⁽¹²⁴⁾ Viz věc T-67/94, Ladbroke Racing v. Komise, ECLI:EU:T:1998:7, bod č. 183; viz rovněž spojené věci T-116/01 a T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA a Diputacion Floral de Vizcaya v. Komise, ECLI:EU:T:2003:217, bod č. 203.

⁽¹²⁵⁾ Viz věc T-290/97, Mehibas Dordtselaan v. Komise, ECLI:EU:T:2000:8, bod č. 59, a spojené věci C-182/03 a C-217/03, Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise, ECLI:EU:C:2006:416, bod č. 147.

⁽¹²⁶⁾ Viz spojené věci C-182/03 a C-217/03, Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise, ECLI:EU:C:2006:416, body č. 150 až 152.

vázána. Každé možné opatření podpory je nutno posuzovat na základě jeho vlastních charakteristik z hlediska objektivních kritérií čl. 107 odst. 1 SFEU, takže pokud by se měla potvrdit opačná rozhodovací praxe, neměla by tato skutečnost vliv na platnost zjištění prokázaných v tomto rozhodnutí ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Komise dále konstatuje, že podle rozhodnutí uváděných belgickými orgány dospěla v minulosti k závěru, že odchylka od zásady obvyklých tržních podmínek za účelem stanovení zdanitelného zisku skupiny představuje státní podporu, pokud vede ke snížení daně, již má uhradit tento subjekt podle obecného systému zdanění zisků podniků ⁽¹²⁸⁾. Komise připomíná, že v rámci svého přezkumu režimu ve prospěch nových koordinačních center, který navrhla Belgie, dospěla k jasnému závěru, že zisk náležející belgickému subjektu, který přesahuje zisk stanovený tzv. metodou přírážky k nákladům (metoda „cost plus“), musí být daněn v Belgii i v případě, kdy tato metoda vede k zisku považovanému za zisk v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek ⁽¹²⁹⁾. Soudní dvůr tento závěr potvrdil ⁽¹³⁰⁾. Protože režim zdanění nadměrného zisku představuje odchylku od zásady obvyklých tržních podmínek, jak bylo prokázáno v části 6.3.2.2, nemůže Belgie na základě těchto rozhodnutí tvrdit, že navrácení by bylo v rozporu s obecnou zásadou právní jistoty. Belgie si naopak měla být vědoma, že daňový režim, který vede k příznivějšímu zacházení s jeho příjemci v podobě umělého snížení jejich daňového základu, může vyústit v porušení pravidel pro státní podporu. V případě pochybností tak měla předmětný režim oznámit Komisi před tím, než ho začala provádět.
- (202) Pokud jde o údajné potíže s kvantifikací výše podpory na základě režimu, Komise nevidí důvod, proč by takovou kvantifikaci bylo obtížné provést. Protože osvobození nadměrného zisku od daně odpovídá určité procentní výši zisku před zdaněním uplatněné na skutečně zaevidovaný zisk belgického subjektu nadnárodní skupiny, k odstranění selektivního zvýhodnění vyvolaného opatřením stačí vrátit rozdíl mezi daní vymahatelnou na základě skutečně zaevidovaného zisku a skutečně zaplacenou daní na základě předmětnému režimu navýšený o kumulované úroky z této částky ode dne poskytnutí podpory.
- (203) Pokud jde o tvrzení Belgie, podle něhož může navrácení podpory vést k dvojímu zdanění, Komise odkazuje na část 6.3.3 a připomíná, že k dvojímu zdanění může dojít pouze tehdy, když je stejný zisk zahrnut jak do daňového základu belgického subjektu, tak do daňového základu přidruženého zahraničního subjektu. Osvobození nadměrného zisku od daně se ale týká jednostranné úpravy, která není přiznávána z důvodu předchozího zdanění stejného zisku na jiném daňovém území. I kdyby riziko dvojího zdanění vyvolávalo oprávněné obavy, bylo by je v každém případě možno odstranit pomocí mechanismů běžného řešení zavedených v souladu s dvoustrannými úmluvami o zamezení dvojího zdanění, arbitrážní úmluvou EU nebo správným uplatněním čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona CIR 92. Jak je vysvětleno ve 173. bodě odůvodnění, úpravy směrem dolů provedené belgickou daňovou správou z důvodu zdanění stejného zisku jinou daňovou jurisdikcí (po jeho přiznání poplatníkem nebo po původní úpravě směrem nahoru provedené zahraniční daňovou správou) by byly opodstatněny povahou a obecnou systematikou daňové soustavy a nepředstavovaly by státní podporu.
- (204) Lze tak dospět k závěru, že nelze přijmout žádný z argumentů Belgie ve prospěch zabránění nebo omezení navrácení podpory poskytnuté provedením předmětného režimu.

7.2. Způsob navrácení

- (205) V souladu se SFEU a ustálenou judikaturou Soudního dvora má Komise pravomoc rozhodnout, že dotyčný stát musí zrušit nebo upravit podporu, u níž Komise prokáže, že je neslučitelná s vnitřním trhem. Soudní dvůr navíc vždy zastával názor, že cílem povinnosti uložené členskému státu zrušit podporu, již Komise shledá neslučitelnou

⁽¹²⁷⁾ Viz věc C-138/09, *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, bod č. 21.

⁽¹²⁸⁾ Viz rozhodnutí Komise ze dne 11. července 2001 ve věci C 47/2001 (ex NN 42/2000) – Německo: koordinační a kontrolní centra zahraničních podniků (Úř. věst. C 304, 30.10.2001, s. 2). Rozhodnutí 2003/501/ES.

⁽¹²⁹⁾ Viz rozhodnutí Komise 2005/378/ES ze dne 8. září 2004 o režimu podpor, který hodlá provádět Belgie ve prospěch koordinačních center (Úř. věst. L 125, 18.5.2005, s. 10), a zejména 22., 34. a 37. bod odůvodnění a čl. 1 písm. b) tohoto rozhodnutí.

⁽¹³⁰⁾ Viz rovněž spojené věci C-182/03 a C-217/03, *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416.

s vnitřním trhem, je obnovit dřívější stav. V tomto ohledu usoudil, že tohoto cíle je dosaženo, jakmile příjemce vrátí protiprávní podporu, čímž ztrácí výhodu, kterou měl na trhu ve vztahu ke svým soutěžitelům, a obnoví se stav, který předcházel poskytnutí podpory.

(206) Žádné ustanovení práva Unie nevyžaduje, aby Komise, když nařídí navrácení podpory, jež byla shledána neslučitelnou s vnitřním trhem, určila přesnou částku podpory, která má být navracena Naopak postačuje, aby rozhodnutí Komise obsahovalo údaje umožňující jeho příjemci, aby sám bez nadměrných obtíží určil tuto částku ⁽¹³¹⁾.

(207) Pokud jde o protiprávní státní podporu spočívající v daňových opatřeních, sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti upřesňuje v bodě č. 35, že se částka, která má být vrácena, vypočítá na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a daní, která by měla být zaplacená při použití obvykle používaného pravidla. Pro výpočet částky daně, která by měla být zaplacená, pokud by byla dodržena obvykle platná pravidla, tj. pokud by nebylo přiznáno osvobození nadměrného zisku od daně, musí belgická daňová správa přehodnotit daň, již mají zaplatit subjekty, které předmětný režim využívají, a to za každé hospodářské období, po které režim využívaly. Částky podpory, které má každý příjemce ⁽¹³²⁾ vrátit, musí zohlednit:

— částku daně ušetřenou díky všem daňovým rozhodnutím přijatým ve prospěch příjemce; a

— kumulované úroky z této částky vypočítané ode dne poskytnutí podpory.

Za den poskytnutí podpory se považuje den, kdy by ušetřená částka měla být uhrazena, pokud by nedošlo k vydání daňového rozhodnutí, a to za každé daňové období.

(208) Částka daně ušetřená během konkrétního daňového období z důvodu vydání konkrétního daňového rozhodnutí se rovná

— zisku skutečně odečtenému z pozitivního daňového základu

— vynásobenému sazbou daně z příjmu právnických osob v příslušném daňovém období.

(209) Pro výpočet částky ušetřené daně by se v zásadě mělo zohlednit odečtení nadměrného zisku přiznané poplatníkem v jeho každoročním daňovém přiznání, a to po případné opravě provedené belgickou daňovou správou v rámci daňové kontroly.

(210) Pokud odečtení, na které má příjemce nárok za konkrétní daňové období, nelze provést (v plné výši) během tohoto období z důvodu nedostatečného pozitivního daňového základu a pokud částka, která není skutečně odečtena, je převedena na následující daňové období, je podpora považována za poskytnutou během období či následujících období, kdy částky nadměrného zisku mohou být skutečně odečteny z pozitivního daňového základu.

(211) Protože navrácení by mělo zaručit, že daň, již musí nakonec příjemce režimu zaplatit, je daň, kterou by musel zaplatit, pokud by režim zdanění nadměrného zisku neexistoval, je možno metodu popsanou v 207. až 210. bodě odůvodnění ve spolupráci s belgickými orgány ještě dále upřesnit během navrácení podpory, aby se stanovila skutečná částka daňového zvýhodnění poskytnutého příjemcům podle situace každého z nich. Daň, jež by měla být zaplacená, pokud by režim zdanění nadměrného zisku neexistoval, se vypočítá na základě obecného režimu platného v Belgii v okamžiku poskytnutí podpory při zohlednění skutečné právní a skutkové situace příjemce a bez zohlednění jiných hypotetických situací založených na odlišných právních a prováděcích okolnostech, které by příjemce mohl zvolit bez existence tohoto režimu.

⁽¹³¹⁾ Viz věc C-441/06, *Komise v. Francie*, ECLI:EU:C:2007:616, bod č. 29, jakož i citovaná judikatura.

⁽¹³²⁾ Seznam příjemců, který poskytly belgické orgány a který je přiložen k tomuto rozhodnutí, považuje Komise za pouze informativní. V žádném případě neomezuje povinnost Belgie identifikovat všechny příjemce podpory poskytnuté na základě napadeného režimu a získat od nich zpět všechny částky, které jim byly poskytnuty, a to včetně příjemců, kteří získali daňové výhody uplatněním tohoto režimu a kteří nejsou uvedeni v příloze, a včetně nových daňových výhod přiznaných na základě tohoto režimu příjemcům, kteří jsou na tomto seznamu uvedeni.

8. ZÁVĚR

- (212) Komise dospívá k závěru, že Belgie provedla režim zdanění nadměrného zisku protiprávně porušením čl. 108 odst. 3 SFEU. V souladu s článkem 16 nařízení (EU) 2015/1589 je Belgie povinna získat zpět všechny podpory poskytnuté příjemcům tohoto režimu,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Režim zdanění nadměrného zisku založený na čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmu z roku 1992, podle kterého vydala Belgie daňová rozhodnutí ve prospěch belgických subjektů nadnárodních skupin podniků, jimiž přiznává těmto subjektům osvobození od daně z příjmu právnických osob u části zisku, který vytvářejí, představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jež je neslučitelná s vnitřním trhem a byla provedena Belgií protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU.

Článek 2

1. Belgie je povinna získat protiprávní a neslučitelnou podporu uvedenou v článku 1 zpět od jejich příjemců.
2. Každá částka, která nebyla získána zpět od příjemců při navrácení popsaném v odstavci 1, se získá zpět od skupiny podniků, k níž příjemce přísluší.
3. Částky, které mají být navráceny, jsou úročeny ode dne, kdy byly příjemcům dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení.
4. Úrok bude vypočten jako složený úrok podle kapitoly V nařízení (ES) č. 794/2004.
5. Belgie ukončí podporu uvedenou v článku 1 a zruší všechny dosud neprovedené platby na základě této podpory ode dne přijetí tohoto rozhodnutí.
6. Belgie odmítne každou žádost o daňové rozhodnutí podanou Útvaru daňových rozhodnutí a týkající se podpory uvedené v článku 1 nebo vyřizované v den přijetí tohoto rozhodnutí.

Článek 3

1. Navrácení poskytnuté podpory uvedené v článku 1 se provede s okamžitým účinkem.
2. Belgie zajistí, aby toto rozhodnutí bylo plně provedeno během čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí poskytne Belgie Komisi tyto informace:
 - a) seznam příjemců podpory uvedené v článku 1 a celkovou částku, již každý z nich obdržel na jejím základě;

- b) celkovou částku (jistina a úroky z vymáhané částky), kterou má každý příjemce navrátit;
- c) podrobný popis přijatých a plánovaných opatření pro dosažení souladu s tímto rozhodnutím;
- d) doklady prokazující, že příjemcům bylo nařízeno podporu navrátit.

2. Belgie bude Komisi informovat o vývoji vnitrostátních opatření přijatých s cílem vykonat toto rozhodnutí až do úplného navrácení podpory uvedené v článku 1. Na žádost Komise předloží neprodleně informace o již přijatých a plánovaných opatřeních pro splnění tohoto rozhodnutí. Poskytne rovněž podrobné informace o částkách podpory a úrocích z vymáhané částky, které již příjemci vrátili.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Belgickému království.

V Bruselu dne 11. ledna 2016.

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
členka Komise

SEZNAM DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ VYDANÝCH NA ZÁKLADĚ PŘEDMĚTNÉHO REŽIMU

Rozhodnutí č.	Datum	Společnost	Platnost (začátek)	Platnost (konec)	Osvobozeno EBIT (%)	Osvobozeno – čistého zisku před zdaněním (NPBT) (%)	Nadměrný zisk celkem Přiznání za daň. období 2005–2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Období 3 roků				(...)
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			(...)
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Období 4 roků				(...)
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			(...)
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40 – 60]		
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40 – 60]		(...)
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	Období 5 a 3 roků				(...)
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60 – 80]		(...)
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60 – 80]		(...)
700.412	27.11.2007	(...) (*)	1.1.2007	2012			
800.044	12.8.2008	(...) (*)	1.1.2008	2013	[60 – 80]		
800.122	1.7.2008	Tekelec International sprl	1.6.2008	2013	[60 – 80]		(...)
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60 – 80]		(...)
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60 – 80]		(...)
800.346	9.6.2009	(...) (*)	1.5.2010	2015			
800.407	8.9.2009	(...) (*)	1.1.2011	2015			

Rozhodnutí č.	Datum	Společnost	Platnost (začátek)	Platnost (konec)	Osvobozeno EBIT (%)	Osvobozeno – čistého zisku před zdaněním (NPBT) (%)	Nadměrný zisk celkem Přiznání za daň. období 2005–2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			(...)
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1 – 4]		(...)
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1 – 4]		(...)
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40 – 60]		(...)
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	(...) (*)	1.3.2010	2015	> OM [1 – 4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40 – 60] (2009–2011) [40 – 60] (2012–2013)		(...)
2010.112	13.7.2010	(...) (*)	1.1.2011	2016		[60 – 80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60 – 80]	(...)
2010.277	7.9.2010	(...) (*)				[60 – 80]	
2010.284	13.7.2010	(...) (*)	1.1.2010	2015		[60 – 80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1 – 4]		(...)
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40 – 60]	(...)
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20 – 40]	(...)
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40 – 60]	(...)
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20 – 40]	(...)
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				(...)
2011.488	24.1.2012	(...) (*)	1.1.2015	2020		[60 – 80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20 – 40]	(...)

Rozhodnutí č.	Datum	Společnost	Platnost (začátek)	Platnost (konec)	Osvobozeno EBIT (%)	Osvobozeno – čistého zisku před zdaněním (NPBT) (%)	Nadměrný zisk celkem Přiznání za daň. období 2005–2014
2011.569	26.2.2013	Nomacor	1.1.2012	2016		[60 – 80]	(...)
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80 – 100]	(...)
2012.038	6.3.2012	Kinepolis Group NV	1.1.2012	2016		[60 – 80]	(...)
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			(...)
2012.066	3.4.2012	(...) (*)	1.1.2013	2018		[60 – 80]	
2012.101	17.4.2012	(...) (*)	1.1.2014	2019		[60 – 80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60 – 80]	(...)
2012.182	18.9.2012	(...) (*)	31.7.2013	2015		[40 – 60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80 – 100]	(...)
2012.229	29.8.2012	AMPAR				[80 – 100]	(...)
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60 – 80]	(...)
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60 – 80]	(...)
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40 – 60]	(...)
2012.446	18.12.2012	(...) (*)	1.1.2015	2020		[60 – 80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Období 6 roků				(...)
2013.052	16.4.2013	(...) (*)	Období 3 roků				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60 – 80]	(...)
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60 – 80]	

Rozhodnutí č.	Datum	Společnost	Platnost (začátek)	Platnost (konec)	Osvobozeno EBIT (%)	Osvobozeno – čistého zisku před zdaněním (NPBT) (%)	Nadměrný zisk celkem Přiznání za daň. období 2005–2014
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60 – 80]	(...)
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40 – 60]	(...)
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40 – 60]	(...)
2013.540	10.12.2013	(...) (*)	1.1.2014	2019		[60 – 80]	
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60 – 80]	(...)
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60 – 80]	(...)
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60 – 80]	(...)
2014.098	10.6.2014	(...) (*)	1.1.2014	2019		[60 – 80]	
2014.173	13.5.2014	(...) (*)	1.1.2012	2016		[60 – 80]	
2014.185	24.6.2014	(...) (*)				[60 – 80]	
2014.288	5.8.2014	(...) (*)	1.7.2014	2019		[60 – 80]	
2014.609	23.12.2014	(...) (*)	1.1.2014	2019		[60 – 80]	
Přebytek CELKEM			[< 2 100 000 000 (**)]				

(*) Podle informací obdržených od Belgie nepřiznaly tyto společnosti ve svých daňových přiznáních až do daňového roku 2013 žádný nadměrný zisk.
(**) Tato částka představuje celkový nadměrný zisk přiznaný společnostmi v jejich daňových přiznáních, ale nepřináší žádnou informaci o poskytnuté státní podpoře.
Zdroj: sdělení belgických orgánů ze dne 29. května 2015 po rozhodnutí o zahájení řízení.