



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (sedmého rozšířeného senátu)

14. února 2019 *

„Státní podpory – Režim podpory provedené Belgií – Rozhodnutí, kterým se prohlašuje režim podpory za neslučitelný s vnitřním trhem a za protiprávní a kterým se nařizuje navrácení vyplacené podpory – Daňové rozhodnutí (tax ruling) – Osvobození nadměrného zisku od daně – Daňová autonomie členských států – Pojem ‚režim podpory‘ – Další prováděcí opatření“

Ve věcech T-131/16 a T-263/16,

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

žalobce ve věci T-131/16,

podporované

Irskem, původně zastoupeným E. Creedon, G. Hodge a A. Joycem, poté K. Duggan, M. Browne a A. Joycem a naposledy A. Joycem a J. Quaney, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty a S. Kingston, barristers,

vedlejším účastníkem ve věci T-131/16,

Magnetrol International, se sídlem v Zele (Belgie), zastoupená H. Gilliamsem a J. Bockenem, advokáty,

žalobkyně ve věci T-263/16,

proti

Evropské komisi, původně zastoupené P.-J. Loewenthalem a B. Stromskym, poté P.-J. Loewenthalem a F. Tomat, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je žaloba na základě článku 263 SFEU znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2016/1699 ze dne 11. ledna 2016 o režimu státní podpory v podobě osvobození nadměrného zisku od daně SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Belgií (Úř. věst. 2016, L 260, s. 61),

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát),

ve složení M. van der Woude, předseda, V. Tomljenović (zpravodajka), E. Bieliūnas, A. Marcoulli a A. Kornezov, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

vedoucí soudní kanceláře: S. Spyropoulos, rada,
s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. června 2018,
vydává tento

Rozsudek

Skutečnosti předcházející sporu

Právní rámec

K zákonu o daních z příjmů z roku 1992

- 1 V Belgii jsou pravidla týkající se zdanění příjmů kodifikována v zákoně o daních z příjmů z roku 1992 (dále jen „CIR 92“). Podle čl. 1 odst. 1 CIR 92 se jako daň z příjmu zavádí mimo jiné daň z celkového příjmu společností-rezidentů nazvaná „korporační daň“.
- 2 Pokud jde konkrétně o základ korporační daně, článek 185 CIR 92 stanoví, že společnosti podléhají dani z celkové částky svého zisku, včetně rozdělených dividend.

K zákonu ze dne 24. prosince 2002

- 3 Dne 24. prosince 2002 byl vyhlášen zákon, jímž se mění režim obchodních společností v oblasti daní z příjmu a zavádí systém předběžného rozhodnutí v daňových otázkách (dále jen „zákon ze dne 24. prosince 2002“). Článek 20 tohoto zákona stanoví, že se finanční útvar federální veřejné správy vyjadřuje pomocí daňového rozhodnutí o každé žádosti o uplatnění daňových právních předpisů. Kromě toho se pojmem „daňové rozhodnutí“ rozumí právní akt, kterým finanční útvar federální veřejné správy stanoví v souladu s platnými ustanoveními, jakým způsobem se zákon uplatní na určitou situaci nebo na konkrétní transakci, která dosud nevedla k důsledkům na daňové úrovni. Dále je uvedeno, že daňové rozhodnutí nesmí vést k osvobození od daně nebo k jejímu snížení.
- 4 Článek 22 zákona ze dne 24. prosince 2002 stanoví, že daňové rozhodnutí nelze vydat zejména v případě, kdy se žádost týká stejných situací nebo transakcí, které již vyvolaly důsledky na daňové úrovni ve vztahu k žadateli.
- 5 Mimoto článek 23 zákona ze dne 24. prosince 2002 stanoví, že s výjimkou případů, kdy je to odůvodněno předmětem žádosti, je daňové rozhodnutí vydáno pro období, které nesmí přesáhnout pět let.

K zákonu ze dne 21. června 2004, kterým se mění CIR 92

- 6 Zákonem ze dne 21. června 2004, kterým se mění CIR 92 a zákon ze dne 24. prosince 2002 (dále jen „zákon ze dne 21. června 2004“), Belgické království zavedlo nová daňová ustanovení týkající se přeshraničních transakcí subjektů spojených v rámci nadnárodní skupiny, která stanovila zejména opravu zdanitelného zisku, nazvanou „vyrovnávací úprava“.

– *Důvodová zpráva*

- 7 Podle důvodové zprávy obsažené v návrhu zákona předloženého vládou Belgického království Poslanecké sněmovně má uvedený zákon za cíl upravit CIR 92 tak, aby výslovně obsahoval zásadu obvyklých tržních podmínek, obecně přijímanou na mezinárodní úrovni. Kromě toho je jeho cílem změnit zákon ze dne 24. prosince 2002 s cílem poskytnout útvaru vydávajícímu daňová rozhodnutí *ex ante* pravomoc k přijímání takových rozhodnutí. Zásada obvyklých tržních podmínek se zavádí do belgických daňových právních předpisů vložení odstavce 2 do článku 185 CIR 92, který vychází ze znění článku 9 vzorové úmluvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o daních z příjmu a majetku. Cílem čl. 185 odst. 2 CIR 92 je zajistit, aby zdanitelný základ společností podléhajících korporální dani v Belgii mohl být upraven prostřednictvím oprav zisků plynoucích z přeshraničních transakcí uvnitř skupiny v případě, že převodní ceny neodrážejí tržní mechanismy a zásadu obvyklých tržních podmínek. Kromě toho pojem „vhodná úprava“ v čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 je odůvodněný s cílem zabránit nebo zamezit (možnému) dvojímu zdanění. Dále je uvedeno, že tato úprava se musí provádět případ od případu na základě dostupných důkazů, které jsou poskytnuty zejména daňovým poplatníkem a že je namístě provést vyrovnávací úpravu pouze tehdy, pokud má daňová správa za to, že primární úprava provedená v jiném členském státě je odůvodněná, pokud jde o její princip a její výši.

– *Článek 185 odst. 2 CIR 92*

- 8 Článek 185 odst. 2 CIR 92 stanoví následující:

„[... 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.“

Ke správnímu oběžníku ze dne 4. července 2006

- 9 Oběžník ze dne 4. července 2006 o uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek (dále jen „správní oběžník ze dne 4. července 2006“) byl zaslán úředníkům všeobecné správy daní jménem ministra financí, zejména s cílem objasnit vložení odstavce 2 do článku 185 CIR 92 a odpovídající úpravu tohoto zákona. V oběžníku je zdůrazněno, že cílem těchto změn, které vstoupily v platnost dne 19. července 2004, je provést do belgického daňového práva zásadu obvyklých tržních podmínek a že změny představují právní základ, který umožňuje s ohledem na uvedenou zásadu upravit zdanitelný zisk vyplývající z přeshraničních vztahů uvnitř skupiny mezi spojenými společnostmi, které jsou součástí nadnárodní skupiny.
- 10 Oběžník tedy uvádí, že úprava směrem nahoru stanovená v čl. 185 odst. 2 písm. a) CIR 92 umožňuje zvýšení zisků společnosti-rezidenta, která je součástí nadnárodní skupiny, tak aby zahrnovaly zisk, kterého by společnost-rezident bývala dosáhla při dané transakci v kontextu obvyklých tržních podmínek.

- 11 Kromě toho oběžník uvádí, že vyrovnávací úprava směrem dolů, stanovená v čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, má za cíl zabránit nebo zamezit (možnému) dvojímu zdanění. Je uvedeno, že pro tento účel nelze stanovit žádné kritérium, jelikož tato úprava se musí provádět případ od případu na základě dostupných důkazů, které jsou poskytnuty zejména daňovým poplatníkem. Mimoto je uvedeno, že je namístě provést vyrovnávací úpravu pouze tehdy, pokud má daňová správa nebo útvar vydávající daňová rozhodnutí za to, že je úprava odůvodněná, pokud jde o její princip a její výši. Kromě toho stanoví, že čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 se nepoužije, jestliže je zisk dosažený v partnerském státě zvýšen tak, že je vyšší než zisk, který by byl dosažen při použití zásady obvyklých tržních podmínek.

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

- 12 Dne 13. dubna 2005 v odpovědi na parlamentní otázky ohledně osvobození nadměrného zisku od daně belgický ministr financí nejprve potvrdil, že čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 se týká situace, v níž bylo přijato daňové rozhodnutí ohledně metody, jejímž cílem je dosažení zisku za obvyklých tržních podmínek. Dále potvrdil, že zisky obsažené v belgických finančních zprávách mezinárodní skupiny působící v Belgii, které překračují zisk dosažený za obvyklých tržních podmínek, nesmí být zohledněny při stanovování belgického zdanitelného zisku. Konečně potvrdil stanovisko, podle kterého belgickým daňovým orgánům nepřísluší určit, které zahraniční společnosti mají tento dodatečný zisk převzít do svého zisku.
- 13 Dne 11. dubna 2007 v rámci nové řady parlamentních otázek týkajících se uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. a) a b) CIR 92 belgický ministr financí uvedl, že v této fázi byly přijaty pouze žádosti o úpravu směrem dolů. Kromě toho upřesnil, že pro určení metody stanovení zisku za obvyklých tržních podmínek belgického subjektu jsou v rámci daňových rozhodnutí zohledněny funkce, které jsou vykonávány, rizika, která jsou převzata, a aktiva, která jsou určena k činnostem, které dosud neměly v Belgii daňový dopad. Zisk prokázaný v Belgii na základě belgických finančních zpráv nadnárodní skupiny, který překračuje zisk dosažený za obvyklých tržních podmínek, tak nesmí být zahrnut do zisku zdanitelného v Belgii. Konečně, belgický ministr financí uvedl, že vzhledem k tomu, že belgické daňové správě nepřísluší určovat, kterým zahraničním společností by měl být dodatečný zisk přiřazen, nebyla možná výměna informací v tomto ohledu se zahraničními daňovými orgány.
- 14 Konečně dne 6. ledna 2015 belgický ministr financí potvrdil, že zásadou, která byla základem pro daňová rozhodnutí, bylo zdanit zisk, který odpovídal zisku dosaženému dotčeným podnikem za obvyklých tržních podmínek, a potvrdil platnost odpovědí, které poskytl jeho předchůdce dne 11. dubna 2007, pokud jde o skutečnost, že belgické daňové správě nepříslušelo stanovit, které zahraniční společnosti má být přiřazen nadměrný zisk nezdaněný v Belgii.

Napadené rozhodnutí

- 15 Rozhodnutím (EU) 2016/1699 ze dne 11. ledna 2016 o režimu státní podpory v podobě osvobození nadměrného zisku od daně SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Belgií (Úř. věst. 2016, L 260, s. 61, dále jen „napadené rozhodnutí“), Evropská komise konstatovala, že osvobození od daně poskytnutá Belgickým královstvím prostřednictvím daňových rozhodnutí, založená na čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, představovala režim podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, který byl neslučitelný s vnitřním trhem a který byl zaveden v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU.
- 16 Kromě toho Komise nařídila navrácení takto poskytnutých podpor od příjemců, jejichž konečný seznam měl být vypracován později Belgickým královstvím. V příloze napadeného rozhodnutí bylo na základě informací poskytnutých Belgickým královstvím během správního řízení orientačně identifikováno 55 příjemců, včetně společnosti Magnetrol International, žalobkyně ve věci T-263/16.

- 17 V prvním sledu, co se týče posouzení podpory (body 94 až 110 odůvodnění napadeného rozhodnutí), Komise měla za to, že dotčené opatření představovalo režim podpor, který byl založen na čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, jak jej uplatňuje belgická daňová správa. Toto použití bylo vysvětleno v důvodové zprávě k zákonu ze dne 21. června 2004, ve správním oběžníku ze dne 4. července 2006 a v odpovědích ministra financí na parlamentní otázky týkající se použití čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Tyto akty představovaly podle Komise základ pro poskytnutí dotčených osvobození od daně. Kromě toho měla Komise za to, že tato osvobození od daně byla poskytnuta, aniž by byla nezbytná prováděcí opatření k základním ustanovením vzhledem k tomu, že daňová rozhodnutí představovala pouze technická prováděcí pravidla dotčeného režimu. Komise kromě toho uvedla, že příjemci osvobození od daně byli vymezeni obecně a abstraktně na základě ustanovení, která jsou základem tohoto režimu. Tato ustanovení se totiž týkala subjektů, které byly součástí nadnárodní skupiny společností.
- 18 Ve druhém sledu, pokud jde o podmínky použití čl. 107 odst. 1 SFEU (body 111 až 117 odůvodnění napadeného rozhodnutí), Komise zaprvé uvedla, že osvobození nadměrného zisku od daně je státním zásahem, který je přičitatelný tomuto státu, a v důsledku vede ke ztrátě státních prostředků, protože toto osvobození vedlo ke snížení daně odváděné v Belgii podniky, které tohoto režimu využívají. Zadruhé měla za to, že dotčený režim mohl ovlivnit obchod v rámci Evropské unie, jelikož z něj měly prospěch nadnárodní společnosti, které vykonávaly své činnosti v několika členských státech. Zatřetí Komise zdůraznila, že předmětný režim osvobozoval přijímající podniky od zatížení, které by měly běžně nést, a v důsledku toho tento režim narušoval nebo mohl narušit hospodářskou soutěž posílením finančního postavení těchto podniků. Začtvrté měla Komise za to, že dotčený režim poskytoval selektivní výhodu belgickým subjektům, jelikož z něj mohly mít prospěch jen ty nadnárodní skupiny podniků, jichž jsou tyto subjekty součástí.
- 19 Pokud jde konkrétně o existenci selektivní výhody, Komise měla za to, že osvobození nadměrného zisku od daně představovalo odchylku od referenčního systému, který byl označen za společný systém daně z příjmu společností v Belgii, jelikož daň byla uplatňována nikoliv na celkový zisk skutečně vykázaný dotyčnou společností, ale na upravený zisk za obvyklých tržních podmínek (body 118 až 134 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 20 V tomto ohledu měla Komise v první řadě za to (body 135 až 143 odůvodnění napadeného rozhodnutí), že dotčený režim byl selektivní především, protože byl dostupný pouze subjektům, které jsou součástí nadnárodní skupiny, a nikoliv nezávislým subjektům nebo subjektům, které jsou součástí vnitrostátních skupin společností. Dále vedl dotčený režim k selektivitě mezi nadnárodními skupinami, které mění svůj obchodní model zavedením nových činností do Belgie, a všemi ostatními hospodářskými subjekty, které nadále pokračují ve svých existujících obchodních modelech v Belgii. Konečně byl předmětný režim rovněž selektivní *de facto*, protože pouze belgické subjekty, které jsou součástí velké nadnárodní skupiny nebo nadnárodní skupiny střední velikosti, mohly skutečně využít osvobození nadměrného zisku od daně na rozdíl od subjektů, které jsou součástí nadnárodní skupiny o menší velikosti.
- 21 Podpůrně (body 144 až 170 odůvodnění napadeného rozhodnutí) Komise uvedla, že i když by mělo být akceptováno, že systém daně z příjmu společností v Belgii obsahoval pravidlo, které zakazovalo pro subjekty nadnárodní skupiny zdanit zisk, který přesahuje zisk za obvyklých tržních podmínek, *quod non*, dotčené osvobození nadměrného zisku od daně by představovalo odchylku od referenčního systému, protože důvody, které odůvodňují osvobození od daně, a metoda použitá pro stanovení nadměrného zisku jsou v rozporu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Tato metoda zahrnuje dvě fáze.
- 22 V rámci první fáze 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. Tyto převodní ceny byly stanoveny za použití

transakční metody čisté marže „Transactional Net Margin Method“ (dále jen „metoda TNMM“). Takto se stanoví zbytkový zisk nebo zisk dosažený za obvyklých tržních podmínek, který podle Komise odpovídá zisku skutečně vykázanému belgickým subjektem.

- 23 Ve druhé fázi, a na základě druhé zprávy předkládané daňovým poplatníkem, se stanoví upravený zisk za obvyklých tržních podmínek belgického subjektu tak, že se určí zisk, kterého by dosáhl srovnatelný nezávislý podnik za srovnatelných okolností. Rozdíl mezi ziskem získaným podle první a druhé fáze (a sice rozdíl mezi zbytkovým ziskem a upraveným ziskem za obvyklých tržních podmínek) představuje výši nadměrného zisku, kterou belgické daňové orgány považují za výsledek vyplývající ze synergií nebo úspor z rozsahu z důvodu příslušnosti ke skupině podniků, a kterou tudíž nelze přičíst belgickému subjektu.
- 24 Podle dotčeného režimu nebyl tento nadměrný zisk zdaněn. Podle Komise přitom toto nezdanění poskytovalo příjemcům tohoto režimu selektivní výhodu, zejména proto, že se metoda výpočtu nadměrného zisku odchyluje od metody, která vede ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu, a tím od zásady obvyklých tržních podmínek.
- 25 Kromě toho, pokud jde o odůvodnění dotčeného režimu, Komise se domnívala, že tento režim nemůže být odůvodněn povahou a strukturou belgického daňového systému (body 173 až 181 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Na rozdíl od toho, co uvedlo Belgické království, totiž dotčený režim neměl za cíl zamezit dvojímu zdanění, neboť za účelem získání osvobození nadměrného zisku od daně nebylo nezbytné prokázat, že tyto zisky byly zahrnuty do základu daně jiné společnosti.
- 26 Ve třetím sledu se Komise domnívala, že dotčená opatření představovala provozní podpory, a byla tudíž neslučitelná s vnitřním trhem. Kromě toho, jelikož tato opatření nebyla oznámena Komisi podle čl. 108 odst. 3 SFEU, představovala protiprávní podpory (body 189 až 194 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 27 Pokud jde o navrácení podpor (body 195 až 211 odůvodnění napadeného rozhodnutí), Komise uvedla, že se Belgické království nemůže odvoláním se na zásadu ochrany legitimního očekávání příjemců ani na zásadu právní jistoty vyhnout povinnosti zajistit navrácení neslučitelných podpor poskytnutých protiprávně a že částky, jež mají být navraceny, lze vypočítat u každého příjemce na základě rozdílu mezi daní, která by byla splatná na základě skutečně vykázaného zisku, a skutečně zaplacenou daní na základě daňového rozhodnutí.
- 28 Výrok napadeného rozhodnutí zní takto:

„Článek 1

Režim [osvobození] nadměrného zisku od daně založený na čl. 185 odst. 2 [písm.] b) [CIR 92], podle kterého vydal[o] [Belgické království] daňová rozhodnutí ve prospěch belgických subjektů nadnárodních skupin podniků, jimiž přiznává těmto subjektům osvobození od korporační daně 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. [Belgické království] je povinn[o] získat protiprávní a neslučitelnou podporu uvedenou v článku 1 zpět od jejích 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 navraceny, 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. [Belgické království] ukončí podporu uvedenou v článku 1 a zruší všechny dosud neprovedené platby na základě této podpory ode dne přijetí tohoto rozhodnutí.
6. [Belgické království] 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. [Belgické království] 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 [Belgické království] 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 (jistinu 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. [Belgické království] 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 výši podpory a úrocích, které již příjemci vrátili.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Belgickému království.“

Řízení a návrhová žádání

Řízení a návrhová žádání účastníků řízení ve věci T-131/16

- ²⁹ Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 22. března 2016 podalo Belgické království žalobu znějící na zrušení napadeného rozhodnutí.

- 30 Belgické království podalo samostatným podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 26. dubna 2016 návrh na předběžné opatření, ve kterém navrhlo, aby předseda Tribunálu odložil vykonatelnost článků 2 až 4 napadeného rozhodnutí do doby, než Tribunál rozhodne o žalobě ve věci samé. Předseda Tribunálu svým usnesením ze dne 19. července 2016 zamítl návrh na předběžné opatření s tím, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.
- 31 Dne 11. července 2016 požádal Tribunál Belgické království o odpověď na jednu otázku. Belgické království vyhovělo této výzvě dopisem ze dne 19. července 2016.
- 32 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 11. července 2016 Irsko navrhlo vstoupit do řízení jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Belgického království. Rozhodnutím ze dne 25. srpna 2016 vyhověl předseda pátého senátu Tribunálu návrhu Irska na vstup do řízení jako vedlejší účastník. Irsko předložilo svůj spis a hlavní účastníci řízení k němu podali vyjádření ve stanovených lhůtách.
- 33 Vzhledem k tomu, že se dne 21. září 2016 změnilo složení senátů Tribunálu, byl na základě čl. 27 odst. 5 jednacího řádu Tribunálu soudce zpravodaj přidělen k sedmému senátu, kterému byla tudíž přidělena tato věc.
- 34 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 26. ledna 2017 Belgické království požádalo, aby věc byla projednána před rozšířeným soudním kolegiem. Dne 15. února 2017 vzal Tribunál na vědomí v souladu s čl. 28 odst. 5 jednacího řádu, že věc byla přidělena sedmému rozšířenému senátu.
- 35 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 28. března 2017 místopředsedu Tribunálu k doplnění senátu.
- 36 Na návrh soudce zpravodaje předseda sedmého rozšířeného senátu rozhodl dne 12. prosince 2017 na základě čl. 67 odst. 2 jednacího řádu o přednostním projednání této věci.
- 37 Na základě zprávy soudce zpravodaje se Tribunál (sedmý rozšířený senát) rozhodl zahájit ústní část řízení a v rámci organizačních procesních opatření stanovených v článku 64 jednacího řádu požádal Belgické království a Komisi, aby písemně odpověděly na otázky. Účastníci řízení těmto výzvám vyhověli ve stanovených lhůtách.
- 38 Usnesením ze dne 17. května 2018 a po vyslechnutí účastníků řízení předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu rozhodl o spojení věcí T-131/16, Belgie v. Komise, a T-263/16, Magnetrol International v. Komise, pro účely ústní části řízení, v souladu s čl. 68 odst. 2 jednacího řádu, a vyhověl žádosti o důvěrné zacházení, kterou předložila společnost Magnetrol International s ohledem na Irsko.
- 39 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání konaném dne 28. června 2018.
- 40 Belgické království navrhuje, aby Tribunál:
- zrušil napadené rozhodnutí;
 - podpůrně, zrušil články 1 a 2 výroku napadeného rozhodnutí;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 41 Irsko navrhuje, aby Tribunál zrušil napadené rozhodnutí, jak navrhuje Belgické království.

42 Komise navrhuje, aby Tribunál:

- zamítl žalobu;
- uložil Belgickému království náhradu nákladů řízení.

Řízení a návrhová žádání účastnic řízení ve věci T-263/16

43 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 25. května 2016 podala společnost Magnetrol International žalobu znějící na zrušení napadeného rozhodnutí.

44 Dne 20. června 2016 navrhla Komise přerušení řízení do doby, než bude rozhodnuto ve věci T-131/16, Belgie v. Komise, s čímž žalobkyně nesouhlasila dne 26. července 2016. Rozhodnutím sděleným hlavním účastnicím řízení dne 9. srpna 2016 předseda pátého senátu Tribunálu zamítl žádost Komise o přerušení řízení.

45 Vzhledem k tomu, že se dne 21. září 2016 změnilo složení senátů Tribunálu, byl soudce zpravodaj přidělen podle čl. 27 odst. 5 jednacího řádu k sedmému senátu, kterému byla tudíž přidělena tato věc.

46 Na návrh sedmého senátu rozhodl Tribunál dne 12. března 2018 podle čl. 28 odst. 3 jednacího řádu o předání věci rozšířenému senátu.

47 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 15. března 2018 místopředsedu Tribunálu k doplnění senátu.

48 Na návrh soudce zpravodaje předseda sedmého rozšířeného senátu rozhodl dne 16. dubna 2018 na základě čl. 67 odst. 2 jednacího řádu o přednostním projednání této věci.

49 Na návrh soudce zpravodaje rozhodl Tribunál (sedmý rozšířený senát) zahájit ústní část řízení a v rámci organizačních procesních opatření ve smyslu článku 64 jednacího řádu vyzval společnost Magnetrol International a Komisi, aby mu písemně odpověděly na otázky. Účastnice řízení těmto výzvám vyhověly ve stanovených lhůtách.

50 Usnesením ze dne 17. května 2018 a po vyslechnutí účastnic řízení předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu rozhodl o spojení věcí T-131/16, Belgie v. Komise, a T-263/16, Magnetrol International v. Komise, pro účely ústní části řízení, v souladu s čl. 68 odst. 2 jednacího řádu, a vyhověl žádosti o důvěrné zacházení, kterou předložila společnost Magnetrol International týkající se Irska.

51 Jak je uvedeno v bodě 39 výše, řeči hlavních účastníků řízení a jejich odpovědi na ústní otázky položené Tribunálem byly vyslechnuty na jednání konaném dne 28. června 2018.

52 Společnost Magnetrol International navrhuje, aby Tribunál:

- zrušil napadené rozhodnutí;
- podpůrně, zrušil články 2 až 4 napadeného rozhodnutí;
- v každém případě zrušil články 2 až 4 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž tyto články jednak ukládají navrácení podpory od jiných subjektů než těch, které obdržely daňové rozhodnutí, a jednak nařizují navrácení částky rovnající se daňovým úsporám příjemce, aniž by bylo Belgickému království umožněno zohlednit skutečné úpravy směrem nahoru provedené jinou daňovou správou;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

53 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– zamítl žalobu;

– uložil společnosti Magnetrol International náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

54 Poté, co byli hlavní účastníci řízení k této otázce vyslechnuti na jednání, Tribunál rozhodl podle článku 68 jednacího řádu o spojení projednávaných věcí pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení.

Úvodní poznámky

55 Na podporu své žaloby vznáší Belgické království pět žalobních důvodů. První žalobní důvod vychází z porušení čl. 2 odst. 6 SFEU a čl. 5 odst. 1 a 2 SEU tím, že Komise zasáhla do daňové pravomoci Belgického království. Druhý žalobní důvod vychází z nesprávného právního posouzení a ze zjevně nesprávného posouzení spočívajícího v tom, že Komise kvalifikovala opatření jako režim podpory. Tento žalobní důvod je rozdělen do dvou částí, přičemž v první části je zpochybněna identifikace aktů, které jsou základem dotčeného údajného režimu, v druhé části je zpochybněn závěr týkající se neexistence dalších prováděcích opatření. Třetí žalobní důvod vychází z porušení článku 107 SFEU v rozsahu, v němž měla Komise za to, že systém zdanění nadměrného zisku je státní podporou. Čtvrtý žalobní důvod vychází ze zjevně nesprávného posouzení ze strany Komise, pokud jde o identifikaci příjemců údajné podpory. Pátý žalobní důvod, uplatněný „podpůrně“, vychází z porušení obecné zásady legality a čl. 16 odst. 1 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), v rozsahu, v němž napadené rozhodnutí nařizuje navrácení částek v případě nadnárodních skupin, jejichž součástí jsou belgické subjekty, které obdržely daňové rozhodnutí *ex ante*.

56 Na podporu své žaloby vznáší společnost Magnetrol International čtyři žalobní důvody. První žalobní důvod vychází ze zjevně nesprávného posouzení, zneužití pravomoci a nedostatku odůvodnění v rozsahu, v němž napadené rozhodnutí konstatuje existenci režimu podpory. Druhý žalobní důvod vychází z porušení článku 107 SFEU, jakož i povinnosti uvést odůvodnění a ze zjevně nesprávného posouzení v rozsahu, v němž napadené rozhodnutí kvalifikuje domnělý režim jako selektivní opatření. Třetí žalobní důvod vychází z porušení článku 107 SFEU, jakož i povinnosti uvést odůvodnění a ze zjevně nesprávného posouzení v rozsahu, v němž napadené rozhodnutí uvádí, že domnělý režim vytváří výhodu. Čtvrtý žalobní důvod, uplatněný „podpůrně“, vychází z porušení článku 107 SFEU, porušení zásady ochrany legitimního očekávání, zjevně nesprávného posouzení, zneužití pravomoci a nedostatku odůvodnění, pokud jde o navrácení podpory nařízené v napadeném rozhodnutí, identifikaci příjemců a částku, která má být získána zpět.

57 Ze všech výše uvedených žalobních důvodů vyplývá, že Belgické království a společnost Magnetrol International vznášejí, byť v různém pořadí, žalobní důvody, které vycházejí v podstatě:

– zaprvé ze zásahu Komise, která překročila své pravomoci v oblasti státních podpor, do výlučné pravomoci Belgického království v oblasti přímých daní (první žalobní důvod ve věci T-131/16 a první část třetího žalobního důvodu ve věci T-263/16);

- zadruhé z nesprávného závěru o existenci režimu podpory v projednávané věci ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, zejména v důsledku nesprávné identifikace aktů, na jejichž základě byl údajný režim založen, a chybné úvahy, podle které režim podpory nevyžaduje další prováděcí opatření (druhý žalobní důvod ve věci T-131/16 a první žalobní důvod ve věci T-263/16);
- za třetí z chybné kvalifikace daňových rozhodnutí týkajících se nadměrného zisku jako státní podpory, zejména s ohledem na neexistenci zvýhodnění a selektivity (třetí žalobní důvod ve věci T-131/16 a třetí žalobní důvod ve věci T-263/16);
- za čtvrté z porušení zejména zásad legality a ochrany legitimního očekávání tím, že navrácení údajných podpor bylo nařízeno nesprávně, a to i od skupin, jejichž součástí byli příjemci uvedených podpor (čtvrtý a pátý žalobní důvod ve věci T-131/16 a čtvrtý žalobní důvod ve věci T-263/16).

58 Tribunál přezkoumá žalobní důvody v pořadí uvedeném v bodě 57 výše.

K údajnému zásahu ze strany Komise do výlučné pravomoci Belgického království v oblasti přímých daní

- 59 Belgické království a společnost Magnetrol International v podstatě tvrdí, že Komise překročila své pravomoci, když použila unijní právo v oblasti státních podpor s cílem určit jednostranně skutečnosti, které spadají do výlučné daňové pravomoci členského státu. Určení zdanitelných příjmů totiž zůstává ve výlučné pravomoci členských států stejně jako způsob, jak zdanit zisky plynoucí z přeshraničních transakcí v rámci skupiny podniků, i když to vede ke dvojímu nezdanění. Přitom postoj Komise spočívající v domněnce, že daňová rozhodnutí týkající se nadměrného zisku představují státní podpory, protože se odchylují od použití zásady obvyklých tržních podmínek, kterou Komise považuje za správnou, se rovná nucené harmonizaci pravidel pro výpočet zdanitelných příjmů, což nespadá do pravomoci Unie.
- 60 Irsko v podstatě tvrdí, že napadené rozhodnutí vážně porušuje vyvážené rozdělení pravomocí mezi Unii a členské státy, zakotvené zejména v čl. 3 odst. 6 SEU a čl. 5 odst. 1 a 2 SEU a potvrzené v ustálené judikatuře.
- 61 Komise v podstatě tvrdí, že i když mají členské státy daňovou autonomii v oblasti přímých daní, jakékoliv daňové opatření, které členský stát přijme, musí být v souladu s pravidly Unie v oblasti státních podpor.
- 62 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura). Naproti tomu je nesporné, že Komise má pravomoc dohlížet na dodržování článku 107 SFEU.
- 63 Zásahy členských států v oblastech, které nebyly předmětem harmonizace v Unii, jako jsou přímé daně, tak nejsou vyloučeny z působnosti právních předpisů týkajících se kontroly státních podpor. Komise tudíž může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu, a to za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro takovou kvalifikaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28; ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81, a ze dne 25. března 2015, Belgie v. Komise, T-538/11, EU:T:2015:188, body 65 a 66). Členské státy tedy musejí vykonávat svou pravomoc v daňové oblasti v souladu s unijním právem (rozsudek ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V důsledku toho nesmí členské státy v tomto kontextu přijmout jakékoli opatření, které by mohlo představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

- 64 Při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti náleží stanovení základů daně a rozdělení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).
- 65 To však neznamená, že by jakékoli daňové opatření, jež má dopad zejména na základ daně zohledněný daňovými úřady, nespadlo do působnosti článku 107 SFEU. Pokud totiž takové opatření ve skutečnosti zakládá diskriminaci vůči společnostem, které se nacházejí ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl sledovaný tímto daňovým opatřením, a z tohoto důvodu přiznává příjemcům selektivní zvýhodnění, která upřednostňují „některé“ podniky nebo „některá“ odvětví výroby, může být považováno za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).
- 66 Mimoto opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodňující daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, může představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Naproti tomu zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které je bez rozdílu použitelné na všechny hospodářské subjekty, nepředstavují státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56 a citovaná judikatura).
- 67 Z výše uvedeného vyplývá, že jelikož má Komise pravomoc dohlížet na dodržování článku 107 SFEU, nemůže jí být vytýkáno, že překročila své pravomoci, když přezkoumala opatření představující dotčený údajný režim za účelem ověření, zda představují státní podpory, a pokud ano, zda jsou slučitelná s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 68 Tento závěr nemůže být vyvrácen argumenty Belgického království vycházejícími jednak z neexistence daňové pravomoci ke zdanění nadměrného zisku a jednak ze své vlastní pravomoci k přijetí opatření k zamezení dvojího zdanění.
- 69 Belgické království tvrdí, že vzhledem k tomu, že nadměrný zisk nelze přidělovat belgickým subjektům, které podléhají zdanění v Belgii, tyto zisky nespadají do belgické daňové pravomoci. Komise tudíž nemůže zpochybnit nezdanění těchto zisků v Belgii.
- 70 Vzhledem k tomu, že tyto argumenty musí být chápány jako zpochybnění pravomoci Komise k posouzení dotčených opatření, je třeba uvést, že tato opatření se týkají daňových rozhodnutí přijatých belgickými daňovými orgány v rámci jejich pravomoci v oblasti přímých daní. V tomto ohledu je třeba připomenout judikaturu citovanou v bodě 65 výše, podle níž jakékoliv daňové opatření, které splňuje podmínky pro použití čl. 107 odst. 1 SFEU představuje státní podporu. Z toho vyplývá, že Komise musí mít ve své pravomoci podle čl. 107 odst. 1 SFEU možnost přezkoumat dotčená opatření s cílem ověřit, zda splňují uvedené podmínky.
- 71 Pokud jde o argumenty vycházející z pravomoci Belgického království pro přijetí opatření s cílem zamezit dvojímu zdanění, je sice skuteností, že z judikatury vyplývá, že členským státům přísluší přijmout opatření nezbytná k zamezení situací dvojího zdanění zejména tím, že uplatní kritéria rozdělení používaná v mezinárodní daňové praxi (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, bod 23). Jak však bylo uvedeno výše v bodě 63, členské státy musí vykonávat své daňové pravomoci v souladu s unijním právem a zdržet se přijetí jakýchkoli opatření, která představují státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem. Belgické království se tudíž nemůže odvolávat na nutnost zamezit dvojímu zdanění jako cíle sledovaného postupem belgických daňových orgánů, pokud jde o nadměrné zisky s cílem odůvodnit v tomto ohledu výlučnou pravomoc, která by nepodléhala přezkumu dodržování článku 107 SFEU ze strany Komise.

- 72 Kromě toho je v každém případě třeba uvést, že v projednávaném případě se nezdá, že by osvobození nadměrného zisku od daně, jak je prováděno belgickými daňovými orgány, sledovalo cíle zamezení dvojímu zdanění. Použití napadených opatření totiž nebylo podmíněno prokázáním, že tento zisk byl zahrnut do zisku jiné společnosti. Nebylo ani nezbytné prokázat, že tento nadměrný zisk byl ve skutečnosti zdaněn v jiné zemi.
- 73 Článek 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 totiž stanoví úpravu zisku společnosti směrem dolů pouze tehdy, pokud byl tento zisk zahrnut do zisku jiné společnosti. Belgické království se přitom nedistancovalo od zjištění Komise v bodech 173 až 181 odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud jde o existenci praxe daňových orgánů, jak je vysvětlena zejména v odpovědích ministrů financí uvedených v bodech 12 až 14 výše, a podle níž se úprava základu daně společnosti žádající o vydání daňového rozhodnutí směrem dolů provádí, aniž by bylo ověřeno, zda byl zisk odečtený od základu daně této společnosti jakožto nadměrný zisk skutečně zahrnut do zisku jiné společnosti.
- 74 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba zamítnout jako neopodstatněný žalobní důvod vycházející z údajného zásahu Komise do daňové pravomoci Belgického království.

K existenci režimu podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589

- 75 Belgické království a společnost Magnetrol International v podstatě tvrdí, že Komise nesprávně identifikovala akty, na jejichž základě systém zdanění nadměrného zisku představuje režim podpor, a měla nesprávně za to, že tyto akty nevyžadovaly další prováděcí opatření ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. Závěr ohledně existence režimu podpory je mimoto založen na vnitřně rozporném odůvodnění.
- 76 Komise v podstatě tvrdí, že její přístup byl v rámci celého napadeného rozhodnutí konzistentní, jelikož měla za to, že režim osvobození nadměrného zisku od daně byl založen na čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, jak jej uplatňuje útvar vydávající daňová rozhodnutí s ohledem na výklad, který poskytuje důvodová zpráva k zákonu ze dne 21. června 2004, správní oběžník ze dne 4. července 2006 a odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování uvedeného článku. Tyto akty svědčí o systematickém a konzistentním přístupu, kterým, aniž by byla zapotřebí další prováděcí opatření, belgické daňové orgány osvobodily od daně tzv. nadměrný zisk.
- 77 Podle čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 představuje „režim podpory“ jakýkoliv akt, na jehož základě může být bez dalších prováděcích opatření poskytnuta jednotlivá podpora pro podniky definované aktem obecným nebo abstraktním způsobem, a dále akt, na jehož základě může být na neurčitou dobu nebo na neurčitou částku poskytnuta pro jeden nebo několik podniků podpora, která není spojena se zvláštním projektem.
- 78 Z judikatury vyplývá, že v případě režimu podpory se Komise může omezit na prostudování charakteristik dotčeného režimu, aby v odůvodnění rozhodnutí posoudila, zda z důvodu podmínek, které tento režim stanoví, zajišťuje příjemcům podstatnou výhodu vzhledem k jejich soutěžitelům a může podstatně prospět podnikům, které se účastní obchodu mezi členskými státy. Komise tak není povinna v rozhodnutí, které se týká takového režimu, provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu. Individuální situaci každého dotčeného podniku je třeba ověřovat pouze ve stadiu navrácení podpor (viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63 a citovaná judikatura).

- 79 Kromě toho bylo rozhodnuto, že v rámci přezkumu režimu podpory a při neexistenci identifikace právního aktu, kterým se zřizuje takový režim podpor, může Komise vycházet z veškerých okolností, které umožňují zjistit faktickou existenci režimu podpory (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. dubna 1994, Německo a Pleuger Worthington v. Komise, C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15).
- 80 Je třeba připomenout, že v napadeném rozhodnutí se nejprve v bodě 97 odůvodnění tohoto rozhodnutí uvádí, že osvobození nadměrného zisku od daně je poskytováno na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Dále je v bodě 98 odůvodnění téhož rozhodnutí uvedeno, že použití čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 belgickou daňovou správou je vysvětleno v důvodové zprávě k zákonu ze dne 21. června 2004, správním oběžníku ze dne 4. července 2006 a v odpovědích ministra financí na parlamentní otázky ohledně tohoto uplatňování. Konečně v bodě 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí se dochází k závěru, že čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, důvodová zpráva k zákonu ze dne 21. června 2004, správní oběžník ze dne 4. července 2006 a odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 představují akty, na jejichž základě je přiznáváno osvobození nadměrného zisku od daně.
- 81 Naproti tomu v bodě 125 odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno, že žádné ustanovení CIR 92 nestanoví jednostranné a abstraktní osvobození pevné části nebo pevně stanoveného procentního podílu zisku skutečně vykázaného belgickým subjektem, který je součástí nadnárodní skupiny. Dále se uvádí, že čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 umožňuje úpravy převodních cen směrem dolů za předpokladu, že zisk dosažený z dotčené mezinárodní transakce nebo dotčené mezinárodní dohody, který má být osvobozen od daně, byl zahrnut do zisku zahraniční protistrany v rámci této transakce či dohody.
- 82 Uvažování Komise se sice může zdát do jisté míry ambivalentní, když Komise na straně jedné uvádí všechny akty uvedené v bodě 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí jakožto základ pro sporný režim, třebaže na straně druhé, při analýze referenčního systému v rámci přezkumu existence selektivní výhody Komise tvrdí, že žádné ustanovení CIR 92 nestanoví takové osvobození od daně, jako je osvobození, které uplatňují belgické daňové orgány.
- 83 Nicméně ze znění napadeného rozhodnutí jako celku vyplývá, že čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, jak jej uplatňují belgické daňové orgány, je základem dotčeného údajného režimu podpory a že takové uplatňování lze vyvodit z důvodové zprávy k zákonu ze dne 21. června 2004, ze správního oběžníku ze dne 4. července 2006 a z odpovědí ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování uvedeného článku.
- 84 V důsledku toho je třeba zanalyzovat, zda údajný režim podpor, který je založen na aktech identifikovaných Komisí, vyžaduje přijetí dalších prováděcích opatření ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.
- 85 Z definice pojmu „režim podpory“ stanovené v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 a uvedené v bodě 77 výše, jak je vykládána judikaturou, lze vyvodit následující závěry.
- 86 Zaprvé vzhledem k tomu, že individuální podpory jsou poskytovány bez dalších prováděcích opatření, základní prvky dotčeného režimu podpory musí nutně vyplývat z ustanovení identifikovaných jako základ uvedeného režimu.
- 87 Zadruhé, pokud tento režim uplatňují vnitrostátní orgány, nemohou mít tyto orgány prostor pro volné uvážení, pokud jde o stanovení podstatných prvků předmětné podpory a o možnost jejího poskytnutí. Proto, aby byla vyloučena existence takových prováděcích opatření, musí být pravomoc vnitrostátních orgánů totiž omezena na technické provádění ustanovení, která mají tvořit základ dotčeného režimu, případně poté, co ověří, že žadatelé splňují podmínky pro získání této výhody.

- 88 Zatřetí z čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 vyplývá, že akty zakládající režim podpory musí definovat příjemce obecným nebo abstraktním způsobem, i když podpora, která je jim přiznána, není určena.
- 89 Je tedy třeba zanalyzovat, do jaké míry vyplývají výše uvedené prvky z aktů identifikovaných Komisí jako základ režimu podpory, takže údajná podpora, totiž osvobození nadměrného zisku od daně, může být poskytována na základě uvedených aktů, aniž by bylo třeba přijmout další prováděcí opatření.

K podstatným prvkům dotčeného režimu podpory

- 90 V bodech 13 až 22 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise popisuje dotčený režim podpory jako činnost spočívající v osvobození nadměrného zisku od daně a uvádí aspekty, které jsou podstatné pro přiznání uvedeného osvobození od daně a které jsou převzaty v bodě 102 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zaprvé je zohledněna skutečnost, že dotčené belgické subjekty jsou součástí nadnárodní skupiny. Zadruhé je zohledněno získání daňového rozhodnutí u útvaru daňových rozhodnutí, které souvisí s novou situací, jako je reorganizace vedoucí k přemístění centrálního podnikatele do Belgie, vytváření pracovních míst nebo investice. Zatřetí se zohledňuje existence zisku, který přesahuje zisk, kterého by dosáhly srovnatelné samostatné subjekty za podobných okolností. Začtvrté naproti tomu není zohledněna existence primární úpravy směrem nahoru provedené v jiném členském státě.
- 91 V tomto ohledu je třeba zanalyzovat, zda podstatné části údajného režimu podpory uvedené výše vyplývají z aktů, které Komise použila jako základ systému osvobození nadměrného zisku od daně.
- 92 Bez dalšího je totiž nutné zdůraznit, že Komise uvedla v bodech 101 a 139 napadeného rozhodnutí, že podstatné prvky údajných podpor byly zjištěny na základě přezkumu vzorku daňových rozhodnutí. Komise tak sama uznala, že tyto podstatné prvky nevyplývají z aktů, o kterých tvrdila, že je na nich režim založen, ale ze samotných daňových rozhodnutí, nebo spíše ze vzorku těchto rozhodnutí.
- 93 V každém případě, i když některé podstatné prvky režimu zjištěné Komisí mohou vyplývat z aktů identifikovaných v bodech 97 až 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí, není tomu tak v případě všech těchto podstatných prvků.
- 94 Jak totiž správně tvrdí Belgické království a společnost Magnetrol International, ani způsob výpočtu nadměrného zisku ve dvou fázích, ani požadavek na investice, vytváření pracovních míst, centralizaci nebo nárůst činností v Belgii, nevyplývají, byť implicitně, z aktů, které Komise použila jako základ dotčeného režimu v bodech 97 až 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Přitom, pokud tyto prvky, které podle samotné Komise patří mezi podstatné prvky údajného režimu podpory, nejsou uvedeny v aktech, které mají být základem tohoto režimu, je pro provádění těchto aktů, a tedy poskytnutí údajných podpor, nutné přijetí dalších prováděcích opatření, takže nelze hovořit o režimu podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.
- 95 Jednak akty identifikované v bodech 97 až 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí, uvedené v bodě 80 výše, neuvádí dvoufázovou metodu, včetně metody TNMM pro výpočet nadměrného zisku. Přitom z napadeného rozhodnutí, zejména z jeho bodu 6.3.2 (body 133, 144 a 152 až 168 odůvodnění uvedeného rozhodnutí), vyplývá, že tato metoda byla systematicky uplatňována a je podstatným prvkem režimu, jelikož právě použití této metody činí uvedený režim selektivním.
- 96 Proto, a aniž je dotčena otázka, zda by určení nadměrného zisku metodou ve dvou etapách, popsanou v napadeném rozhodnutí, mohlo vést k selektivní výhodě, je třeba uvést, že tento základní prvek dotčeného režimu však nevyplývá z aktů, které tvoří základ uvedeného režimu, a tedy nemůže být uplatněn při neexistenci dalších prováděcích opatření.

- 97 Kromě toho, pokud jde o investice, vytváření pracovních míst, centralizaci nebo nárůst činností v Belgii ze strany žadatelů o daňová rozhodnutí, je třeba uvést, že v bodě 6.3.2.1 napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že i když tyto prvky nebyly uvedeny jako podmínky poskytnutí osvobození nadměrného zisku od daně na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, byly zásadní pro vydání daňového rozhodnutí, které je povinné pro přiznání dotčeného osvobození od daně.
- 98 Přitom, jak uznává sama Komise zejména v bodě 139 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tyto prvky nevyplynou z aktů, na nichž je dotčený režim založen, ale ze samotných daňových rozhodnutí, podle vzorku, který analyzovala. Tudíž, jak Belgické království a společnost Magnetrol International správně tvrdí, pokud takové skutečnosti nevyplynou z aktů, které podle Komise představují základ režimu podpory, musí být tyto akty nezbytně předmětem dalších prováděcích opatření. Pokud totiž, jak tvrdí Komise, jsou tyto investice zohledňovány belgickými daňovými orgány s cílem poskytnout osvobození nadměrného zisku od daně, takové zohlednění nutně znamená provést analýzu a zvláštní posouzení těchto investic navržených dotčenými belgickými subjekty, a to zejména, pokud jde o jejich povahu, jejich výši nebo jiné vlastnosti týkající se jejich provádění. Takovou analýzu je přitom možné provést pouze případ od případu, a vyžaduje tedy další prováděcí opatření.

K prostoru pro volné uvážení belgických daňových orgánů

- 99 Jak Komise právem uvedla v bodě 100 odůvodnění napadeného rozhodnutí, existence dalších prováděcích opatření ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 implikuje výkon posuzovací pravomoci ze strany daňového orgánu, který přijímá dotčená opatření, která mu umožňuje ovlivňovat vlastnosti, výši nebo podmínky, za nichž je podpora poskytnuta. Komise se naopak domnívá, že pouhé technické provedení aktu, který počítá s poskytnutím předmětné podpory, nepředstavuje další prováděcí opatření ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.
- 100 Je totiž třeba uvést, že skutečnost, že žádost o předchozí schválení musí být podána příslušným daňovým orgánům za účelem získání podpory, nesignaluje, že tyto orgány disponují posuzovací pravomocí, pokud se omezují na ověření toho, zda žadatel splňuje kritéria, aby mohl využívat daně podpory (v tomto smyslu a obdobně viz rozsudek ze dne 17. září 2009, Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, bod 57).
- 101 V projednávaném případě je nesporné, že osvobození nadměrného zisku od daně je podmíněno získáním daňového rozhodnutí. V tomto ohledu je třeba připomenout znění článku 20 zákona ze dne 24. prosince 2002, podle kterého se daňovým rozhodnutím rozumí právní akt, kterým finanční útvar federální veřejné správy stanoví v souladu s platnými ustanoveními, jakým způsobem se zákon uplatní na určitou situaci nebo na konkrétní transakci, která dosud nevedla k důsledkům na daňové úrovni.
- 102 Je proto třeba přezkoumat, zda při přijímání takových daňových rozhodnutí měl tento útvar posuzovací pravomoc, která mu umožňuje ovlivňovat výši, podstatné náležitosti a podmínky, za nichž je poskytnuto osvobození nadměrného zisku od daně.
- 103 Zaprvé z důvodové zprávy k zákonu ze dne 21. června 2004, kterým se mění CIR 92 (jak je shrnuto v bodě 7 výše), a ze správního oběžníku ze dne 4. července 2006 (jak je popsán v bodech 9 až 11 výše) vyplývá, že úprava směrem dolů podle čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 musí být prováděna případ od případu na základě dostupných důkazů, které jsou poskytnuty zejména daňovým poplatníkem. Mimoto je uvedeno, že pokud jde o tuto úpravu, nelze stanovit žádné kritérium, jelikož musí být prováděna případ od případu. Nicméně je upřesněno, že je namístě provést úpravu pouze tehdy, pokud má daňová správa nebo útvar vydávající daňová rozhodnutí *ex ante* za to, že je úprava odůvodněná, pokud jde o její princip a její výši. Odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 (jak jsou shrnuty v bodech 12 až 14 výše) se ostatně omezují na to, že obecně uvádějí stanovisko belgické daňové správy, pokud jde o nadměrný zisk a zásadu obvyklých tržních podmínek.

- 104 Ze znění těchto aktů uvedených v bodě 103 výše lze vyvodit, že když belgické daňové orgány přijaly daňová rozhodnutí týkající se nadměrného zisku, nepříkročily k čistě technickému uplatňování relevantního regulačního rámce, ale naopak provedly „případ od případu“ kvalitativní a kvantitativní posouzení každé žádosti na základě zpráv a důkazů poskytnutých dotčeným subjektem, aby bylo možné rozhodnout, zda je odůvodněné poskytnout úpravu směrem dolů podle čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Tudíž, na rozdíl od toho, co tvrdí Komise zejména v bodě 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a vzhledem k tomu, že neexistují další pokyny, které by omezily rozhodovací pravomoc belgické daňové správy, musela mít tato správa nutně skutečnou posuzovací pravomoc, když rozhodla, že bylo třeba přiznat takové úpravy směrem dolů.
- 105 Zadruhé, jak bylo uvedeno v bodě 73 výše, čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 stanoví úpravu zisku společnosti směrem dolů pouze tehdy, pokud byl tento zisk převzat do zisku jiné společnosti. Přitom v praxi, jak je vysvětlena zejména prostřednictvím správního oběžníku ze dne 4. července 2006 a odpovědí ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, byla úprava směrem dolů prováděna útvarem daňových rozhodnutí, aniž byla známa odpověď na otázku, kterým zahraničním společností měl být nadměrný zisk přiřazen.
- 106 Kromě toho z bodů 67 a 68 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se napadený režim netýká všech daňových rozhodnutí, která byla přijata na základě čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Jedná se pouze o daňová rozhodnutí, která poskytují úpravy směrem dolů, aniž by správa ověřovala, zda byl dotčený zisk zahrnut do zisku jiné společnosti skupiny usazené v jiné jurisdikci. Naproti tomu daňová rozhodnutí, která podle znění čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 přiznávají úpravu směrem dolů, která odpovídá úpravě směrem nahoru zdanitelného zisku jiné společnosti skupiny usazené v jiné jurisdikci, nejsou součástí napadeného režimu podpory.
- 107 Jak tedy správně tvrdí Belgické království a společnost Magnetrol International, pokud na základě téhož ustanovení může belgická daňová správa přijmout jak rozhodnutí, která podle Komise poskytují státní podporu, tak rozhodnutí, která takovou podporu neposkytují, nelze rozumně tvrdit, že je úloha této správy omezena na technické uplatňování dotčeného režimu.
- 108 Zatřetí je na základě informací poskytnutých Belgickým královstvím Komisi o fungování útvaru daňových rozhodnutí třeba přezkoumat, jak tento útvar určil v rámci svého individuálního posuzování žádostí o daňová rozhodnutí, zda se jednalo o situaci, která vedla k nadměrnému zisku, zda bylo třeba provést úpravu směrem dolů podle čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 a jaké jsou vlastnosti, výše a podmínky takové úpravy.
- 109 Pokud jde o vlastnosti a podmínky, za kterých je osvobození nadměrného zisku od daně přiznáváno, stačí připomenout úvahy učiněné v bodech 90 až 98 výše, podle nichž některé podstatné prvky údajného režimu nevyplývají z aktů, které podle Komise představují základ tohoto režimu.
- 110 Pokud jde o výši osvobození od daně, je třeba uvést, že procentní podíl zisku považovaný za nadměrný není definován v aktech, které jsou základem údajného režimu podpory. Z těchto aktů totiž nelze vyvodit konkrétní procentní podíl ani rozsah, dokonce ani horní hranici, a není poskytnut žádný konkrétní důkaz, který by vymezil způsob, jakým bude prováděn výpočet. Naopak, z napadeného rozhodnutí (bod 103 odůvodnění uvedeného rozhodnutí) vyplývá, že jednotlivé skutečnosti, dotčené částky a transakce, které je třeba vzít v úvahu, se v jednotlivých daňových rozhodnutích liší. Stejně tak popis nadměrného zisku v bodě 15 odůvodnění napadeného rozhodnutí ukazuje, že určení tohoto nadměrného zisku vyžaduje posouzení, případ od případu, studií předložených daňovým poplatníkem, pokud jde v první fázi o zbytkový zisk společnosti vycházející z jejích transakcí se společnostmi, které jsou součástí téže skupiny, a v druhé fázi o nadměrný zisk vytvořený z důvodu členství ve skupině, který bude odečten od zbytkového zisku, jak byl vypočten v první fázi.

- 111 Konkrétněji, jak správně tvrdí Belgické království a společnost Magnetrol International, parametry vztahující se k výpočtu výše nadměrného zisku, jakož i údaje nezbytné pro zohlednění při přijímání daňových rozhodnutí, ohledně synergií, investic, centralizace činností a vytvoření pracovních míst v Belgii nejsou stanoveny akty, které podle Komise představují základ napadeného režimu. Útvar vydávající daňová rozhodnutí tedy jednak stanovil podstatné prvky, které byly vyžadovány za účelem umožnění úpravy směrem dolů, a jednak přezkoumával, zda byl tento požadavek splněn v případech, kdy schválil poskytnutí uvedené úpravy. Nelze tedy tvrdit, že posuzovací pravomoc belgických daňových orgánů byla omezena na pouhé technické provedení ustanovení uvedených v bodě 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
- 112 Začtvrté je třeba zohlednit skutečnost, že řízení před útvarem vydávajícím daňová rozhodnutí zahrnuje přípravnou fázi, během které je žádost o daňové rozhodnutí analyzována a na jejímž konci je formálně zohledněna pouze část žádostí. Z výročních zpráv tohoto útvaru uvedených Belgickým královstvím, zejména ze zprávy za rok 2014, totiž vyplývá, že pouze přibližně 50 % případů, které jsou zahájeny ve fázi předběžného oznámení, dospěje do fáze daňového rozhodnutí. To představuje indicii, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, má uvedený útvar posuzovací pravomoc, kterou skutečně vykonává, když vyhoví, a to i ve fázi předběžného oznámení, žádosti týkající se nadměrného zisku, nebo tuto žádost zamítne.
- 113 Konečně je třeba uvést, že v bodě 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvádí, že útvar vydávající daňová rozhodnutí má omezenou posuzovací pravomoc k přijetí přesných sazeb úpravy směrem dolů. Přitom z úvah provedených v bodech 101 až 112 výše vyplývá, že belgické daňové orgány měly v projednávané věci posuzovací pravomoc ohledně veškerých podstatných prvků údajného režimu podpory.

K vymezení příjemců

- 114 Pokud jde o vymezení příjemců, je třeba připomenout, že v bodě 109 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise odkazuje na čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Tento článek, jehož znění je převzato v bodě 8 výše, stanoví, že se toto ustanovení použije na společnosti, které jsou součástí nadnárodní skupiny společností, pokud jde o jejich vzájemné přeshraniční vztahy.
- 115 Bylo by jisté možné mít za to, že se čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 týká obecné a abstraktní kategorie subjektů, a sice společností, které jsou součástí nadnárodní skupiny společností v rámci jejich vzájemných přeshraničních vztahů. Příjemci režimu, jak jsou uvedeni v napadeném rozhodnutí, však nemohou být zjištěni pouze na základě tohoto ustanovení, bez dalších prováděcích opatření.
- 116 V projednávaném případě totiž příjemci režimu, jak byl zjištěn Komisí, představují mnohem zvláštnější kategorii, než je kategorie odpovídající společností, které jsou součástí nadnárodní skupiny společností v rámci jejich vzájemných přeshraničních vztahů. Podle posouzení provedeného Komisí, zejména v bodě 102 odůvodnění napadeného rozhodnutí, týkajícího se podstatných prvků napadeného režimu podpory, je tento režim uplatňován na společnosti, které jsou součástí nadnárodní skupiny společností, které na základě zpráv o převodních cenách a existenci nadměrného zisku vypočteného za pomoci uvedených zpráv požadují osvobození tohoto nadměrného zisku od daně prostřednictvím žádosti o daňové rozhodnutí, a které kromě toho činí investice, vytvářejí pracovní místa nebo soustředí činnosti v Belgii.
- 117 Mimoto je třeba konstatovat, že jiné akty uvedené Komisí, které jsou základem režimu, neposkytují dodatečná upřesnění ohledně definice příjemců dotčeného režimu.
- 118 Pokud jde konkrétně o zákon ze dne 24. prosince 2002, tento zákon, který v článku 20 stanoví požadavek na určitou situaci nebo na konkrétní transakci, která dosud nevedla k důsledkům na daňové úrovni, neobsahuje ustanovení směřující k definování příjemců údajného režimu. Pokud jde o správné

oběžník ze dne 4. července 2006 a odpovědi ministra financí ze dne 13. dubna 2005, ze dne 11. dubna 2007 a ze dne 6. ledna 2015, ani obsah těchto aktů neposkytuje upřesnění ohledně příjemců údajného režimu. Kromě toho je třeba uvést, že tyto poslední uvedené akty byly přijaty po roce 2004, což je rok, od kterého začal být podle Komise dotčený režim uplatňován.

- 119 Proto nelze dospět k závěru, že příjemci údajného režimu podpory jsou vymezeni obecně a abstraktně akty uvedenými Komisí, které jsou základem režimu podpory. Takové vymezení tedy musí být nutně provedeno na základě dalších prováděcích opatření.
- 120 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Komise nesprávně dospěla k závěru, že režim osvobození nadměrného zisku od daně tak, jak jej vymezila Komise v napadeném rozhodnutí, nevyžaduje další prováděcí opatření, a tedy, že představuje režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

K existenci systematického přístupu

- 121 Závěr uvedený v bodě 120 výše nemůže být zpochybněn argumenty Komise vycházejícími z existence údajného systematického přístupu, který identifikovala na základě přezkumu vzorku 22 daňových rozhodnutí z 66 existujících rozhodnutí.
- 122 Je totiž třeba připomenout judikaturu uvedenou v bodě 79 výše, podle níž v rámci přezkumu režimu podpory a při neexistenci identifikace právního aktu, kterým se zřizuje režim podpory, může nicméně Komise vycházet z veškerých okolností, které umožňují zjištění faktické existence režimu podpory (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. dubna 1994, Německo a Pleuger Worthington v. Komise, C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15).
- 123 Nelze tudíž vyloučit, že Komise může dojít k závěru o existenci režimu podpory, pokud se jí podaří prokázat právně dostačujícím způsobem, systematický přístup, jehož vlastnosti splňují požadavky stanovené v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.
- 124 Komisi se však nepodařilo prokázat, že jí uvedený přístup splňuje požadavky stanovené v čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.
- 125 Zaprvé, pokud jde o argumenty uplatňované Komisí zejména na jednání, podle nichž by takový systematický přístup mohl být samotným základem režimu podpory, stačí připomenout, že se nejedná o základ režimu, který byl uveden v napadeném rozhodnutí. Jak totiž bylo uvedeno v bodě 80 výše, v bodech 97 až 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92, jak jej uplatňuje belgická daňová správa, je základem dotčeného údajného režimu podpory a že takové uplatňování lze vyvodit z důvodové zprávy k zákonu ze dne 21. června 2004, ze správního oběžníku ze dne 4. července 2006 a z odpovědi ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování uvedeného článku.
- 126 Zadruhé, i za předpokladu, že by bylo třeba argumenty Komise chápat v tom smyslu, že podstatné prvky režimu podpory vyplývají ze systematického přístupu, který dále vyplývá ze vzorku napadených rozhodnutí, které Komise přezkoumala, je nutno konstatovat, že v napadeném rozhodnutí Komise neprokázala právně dostačujícím způsobem existenci takového systematického přístupu.
- 127 Nejprve je třeba uvést, že v bodech 65 a 103 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uznává, že přezkoumala vzorek 22 daňových rozhodnutí z 66 dotčených. Jak přitom správně tvrdí Belgické království a společnost Magnetrol International, Komise v napadeném rozhodnutí neupřesnila ani výběr tohoto vzorku, ani důvody, proč byl považován za reprezentativní pro všechna daňová rozhodnutí. V odpovědi zejména na písemnou otázku Tribunálu, která byla rovněž předmětem upřesnění na jednání, Komise uvedla, že požádala o daňová rozhodnutí přijatá v roce 2005 (vzhledem

k tomu, že v roce 2004 nebylo přijato žádné rozhodnutí), 2007, 2010 a 2013 s cílem pokrýt svým přezkumem rozhodnutí přijatá na začátku, uprostřed a na konci období, během kterého útvar vydávající daňová rozhodnutí přijímal taková rozhodnutí.

- 128 Kromě toho napadené rozhodnutí obsahuje v bodech 62 až 64 a v poznámce pod čarou č. 80 odkazy na 6 daňových rozhodnutí z dotčených 66, která byla stručně popsána a kvalifikována jako příklady, které mohou ilustrovat všechna daňová rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí přitom není obsaženo žádné upřesnění ohledně důvodů, proč bylo vybráno těchto 6 příkladů, proč tato analyzovaná daňová rozhodnutí představují dostatečně reprezentativní základ všech 66 daňových rozhodnutí a proč těchto 6 příkladů postačuje k založení závěru Komise o existenci systematického přístupu ze strany belgických daňových orgánů.
- 129 Dále je třeba připomenout úvahy uvedené v bodech 103 až 112 výše, podle nichž belgické daňové orgány posuzovaly každou žádost případ od případu a měly posuzovací pravomoc, která zdaleka přesahuje pouhé technické provedení ustanovení uvedených v bodě 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí, když schválily každé daňové rozhodnutí na základě tohoto přezkumu, což samo o sobě vyvrací systematickou povahu tvrzeného přístupu realizovaného belgickými daňovými orgány. Existence systematického přístupu je mimoto zpochybněna konstatováním učiněným v bodě 98 výše ohledně dalších prováděcích opatření, která jsou nezbytná pro uplatňování systému týkajícího se nadměrného zisku, který je zpochybňován v projednávané věci.
- 130 Konečně Belgické království a společnost Magnetrol International tvrdí, že několik daňových rozhodnutí neuvádí podstatné prvky údajného režimu podpory, které Komise uvedla v napadeném rozhodnutí, zejména z důvodu, že se všechna tato rozhodnutí netýkají úlohy centrálního podnikatele, tak jak byla zohledněna Komisí, že ve všech případech nedochází k centralizaci nebo opakované centralizaci činností a že výpočet nadměrného zisku se provádí případ od případu a ne vždy podle způsobu výpočtu ve dvou fázích kritizovaného Komisí.
- 131 V tomto ohledu je třeba uvést, že mezery zjištěné v bodech 127 a 128 výše nemohou být odstraněny na základě doplňujících informací poskytnutých Komisí v odpověď na otázky Tribunálu, uvedených výše v bodě 49 ohledně vzorku daňových rozhodnutí, která Komise analyzovala. Tribunál se totiž k zamítnutí jemu předloženého žalobního důvodu znějícího na zrušení nemůže opírat o důvody, které nejsou obsaženy v napadeném rozhodnutí, jinak by překročil meze přezkumu legality uvedeného rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2016, Irsko a Aughinish Alumina v. Komise, T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, bod 145).
- 132 V každém případě a jak správně tvrdí Belgické království a společnost Magnetrol International, z dodatečných informací poskytnutých Komisí v odpověď na otázky Tribunálu vyplývá, že daňová rozhodnutí, která byla součástí vzorku přezkoumaného Komisí, zmiňují jednotlivé odpovědi poskytnuté belgickými daňovými orgány k různým situacím, které jim byly předloženy. Informace poskytnuté k 22 rozhodnutím totiž prokazují, že tato rozhodnutí byla přijata v rámci různých situací, jako je fúze nebo restrukturalizace výrobních činností, výstavba nových zařízení, zvýšení výrobní kapacity stávajících zařízení nebo internalizace dodavatelských činností. Na rozdíl od toho, co vyplývá z bodu 15 odůvodnění napadeného rozhodnutí a z úvah, které sledovala Komise za účelem prokázání toho, že údajný napadený režim poskytuje příjemcům selektivní výhodu (bod 6.3.2.2 napadeného rozhodnutí), se tak všechna daňová rozhodnutí, která byla součástí zkoumaného vzorku, nevztahují k situacím, ve kterých byla struktura „centrálního podnikatele“ vytvořena dotčeným belgickým subjektem.
- 133 Kromě toho z informací poskytnutých Komisí v její odpovědi na otázky Tribunálu uvedené v bodě 49 výše vyplývá, že dvofázový postup pro výpočet nadměrného zisku identifikovaný Komisí jako jeden z podstatných prvků údajného režimu podpory a popsáný Komisí v bodě 15 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který vedl zejména k použití zpráv v oblasti převodních cen a metody TNMM, nebyl systematicky používán.

- 134 Tedy kromě mezer zjištěných v bodech 127 a 128 výše, které vyvracejí argumenty ohledně existence systematického přístupu belgických daňových orgánů, nemůže nutně vzorek, na který Komise odkazuje v napadeném rozhodnutí, prokazovat, že takový systematický přístup ve skutečnosti existoval a že tento přístup byl uplatňován ve všech dotčených daňových rozhodnutích.

Závěr týkající se kvalifikace zpochybněných opatření jako režimu podpory

- 135 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Komise měla nesprávně za to, že dotčený belgický systém týkající se nadměrného zisku, uvedený v napadeném rozhodnutí, představuje režim podpory.
- 136 Je tudíž třeba vyhovět žalobním důvodům dovolávaným Belgickým královstvím a společností Magnetrol International, které vycházejí z porušení čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, pokud jde o závěr uvedený v napadeném rozhodnutí ohledně existence režimu podpory. V důsledku toho je třeba zrušit napadené rozhodnutí v plném rozsahu, aniž je třeba zkoumat ostatní žalobní důvody uplatňované proti napadenému rozhodnutí, neboť toto rozhodnutí je založeno na chybné úvaze týkající se existence takového režimu.

K nákladům řízení

- 137 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné jí uložit, aby nesla kromě vlastních nákladů řízení rovněž náklady řízení vynaložené Belgickým královstvím, včetně nákladů souvisejících s řízením o předběžném opatření, a společností Magnetrol International, v souladu s návrhovými žádáními těchto posledně uvedených účastníků řízení.
- 138 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Irsko tedy ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát)

rozhodl takto:

- 1) **Věci T-131/16 a T-263/16 se spojují pro účely tohoto rozsudku.**
- 2) **Rozhodnutí Komise (EU) 2016/1699 ze dne 11. ledna 2016 o režimu státní podpory v podobě osvobození nadměrného zisku od daně SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Belgií se zrušuje.**
- 3) **Komise ponese kromě vlastních nákladů řízení rovněž náklady řízení vynaložené Belgickým královstvím, včetně nákladů souvisejících s řízením o předběžném opatření, a společností Magnetrol International.**
- 4) **Irsko ponese vlastní náklady řízení.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 14. února 2019.

Podpisy.

Obsah

Skutečnosti předcházející sporu	2
Právní rámec	2
K zákonu o daních z příjmů z roku 1992	2
K zákonu ze dne 24. prosince 2002	2
K zákonu ze dne 21. června 2004, kterým se mění CIR 92	2
– Důvodová zpráva	3
– Článek 185 odst. 2 CIR 92	3
Ke správnímu oběžníku ze dne 4. července 2006	3
K odpovědím ministra financí na parlamentní otázky ohledně uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92	4
Napadené rozhodnutí	4
Řízení a návrhová žádání	7
Řízení a návrhová žádání účastníků řízení ve věci T-131/16	7
Řízení a návrhová žádání účastnic řízení ve věci T-263/16	9
Právní otázky	10
Úvodní poznámky	10
K údajnému zásahu ze strany Komise do výlučné pravomoci Belgického království v oblasti přímých daní	11
K existenci režimu podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589	13
K podstatným prvkům dotčeného režimu podpory	15
K prostoru pro volné uvážení belgických daňových orgánů	16
K vymezení příjemců	18
K existenci systematického přístupu	19
Závěr týkající se kvalifikace zpochybněných opatření jako režimu podpory	21
K nákladům řízení	21