



# Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 3. prosince 2020<sup>1</sup>

**Věc C-337/19 P**

**Evropská komise  
proti  
Belgickému království**

**Magnetrol International**

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Daňová rozhodnutí (*tax rulings*) – Úprava zisku na základě takzvaného nadměrného zisku – Nařízení (EU) 2015/1589 – Článek 1 písm. d) – Režim podpory – Pojem ‚režim‘ – Ustálená správní praxe daňových orgánů jako režim – Prokázání ustálené správní praxe Evropskou komisí – Reprezentativní vzorek – Neexistence bližších prováděcích opatření – Obecná a abstraktní definice přijímajících podniků – Přípustnost vedlejšího kasačního opravného prostředku“

## I. Úvod

1. Může pojem „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU<sup>2</sup>, zahrnovat také ustálenou správní praxi orgánů členského státu? A pokud ano, jaké požadavky musí být stanoveny na prokázání takovéto ustálené správní praxe Evropskou komisí?

2. Tyto dvě otázky jsou jádrem dotčeného kasačního opravného prostředku podaného Komisí proti rozsudku Tribunálu ze dne 14. února 2019<sup>3</sup>. Důvodem sporu je praxe belgických daňových orgánů z let 2004 až 2014 jdoucí nad rámec tamních zákonů, kdy byl zisk subjektů ze skupin podniků působících přeshraničně na základě takzvaného nadměrného zisku upravován daňovými rozhodnutími (*tax ruling*) (někdy označované také jako osvobození nadměrného zisku od daně). V tomto rámci bylo na žádost prováděno zdanění nikoliv podle skutečného zisku dotčeného podniku, nýbrž podle zisku srovnatelného jednotlivého podniku. Komise označila tento postup rozhodnutím (EU) 2016/1699 ze dne 11. ledna 2016<sup>4</sup> za zakázanou podporu.

<sup>1</sup> Původní jazyk: němčina.

<sup>2</sup> Nařízení Rady ze dne 13. července 2015 (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

<sup>3</sup> *Belgie a Magnetrol International v. Komise* (T-131/16 a T-263/16, EU:T:2019:91).

<sup>4</sup> Rozhodnutí o režimu podpory *Belgie SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN)* (Úř. věst. 2016, L 260, s. 61), článek 1.

3. Předmětem kasačního opravného prostředku přitom není otázka, zda takováto daňová rozhodnutí ve své podstatě představují zakázanou podporu<sup>5</sup>. Jde spíše pouze o otázku, zda – a pokud ano, za jakých podmínek – může Komise velký počet takovýchto daňových rozhodnutí „v balíčku“ napadnout jako režim podpory. Velký praktický význam této otázky ilustruje okolnost, že se jedná o pilotní řízení, zatímco u Tribunálu jsou přerušena řízení o žalobách 28 dalších příjemců domnělé podpory<sup>6</sup>.

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec tohoto kasačního opravného prostředku tvoří články 107 a 108 SFEU, jakož i nařízení 2015/1589.

5. Článek 1 nařízení 2015/1589 obsahuje různé definice. Podle jeho písm. d) 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, a dále akt, na jehož základě může být na neurčitou dobu a/nebo na neurčitou částku poskytnuta pro jeden nebo několik podniků podpora, která není spojena se zvláštním projektem“.

6. Podle čl. 1 písm. e) tohoto nařízení se „jednotlivou podporou“ rozumí podpora, která není poskytnuta na základě režimu podpory, nebo je poskytnuta na základě režimu podpory, ale musí být oznámena“.

### B. Belgické právo

#### 1. Zákon o daních z příjmů

7. V Belgii jsou pravidla týkající se zdanění příjmů kodifikována v Code des impôts sur les revenus 1992 (zákon o daních z příjmů, 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, takzvaná korporační daň.

8. Článek 185 CIR 92 v tomto ohledu stanoví, že společnosti podléhají dani z celkové částky svého zisku, včetně vyplacených dividend.

#### 2. Zákon ze dne 24. prosince 2002

9. Dne 24. prosince 2002 přijala Belgie zákon, jímž se mění korporační daň a zavádí systém předběžného rozhodnutí v daňových otázkách<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Viz k tomu probíhající soudní řízení ve věcech C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-898/19 P, Irsko v. Komise a další, a C-465/20 P, Komise v. Irsko a další.

<sup>6</sup> Viz pouze žaloby vedlejších účastníků v dotčeném kasačním opravném prostředku T-201/16, Soudal v. Komise, T-278/16, Atlas Copco Airpower a Atlas Copco v. Komise, T-335/16, Esko-Graphics v. Komise, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev a Ampar v. Komise, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium, T-637/16, Wabco Europe v. Komise, a T-832/16, Celio International v. Komise.

<sup>7</sup> Belgický úřední věstník č. 410 ze dne 31. prosince 2002, druhé vydání, s. 58817.

10. Článek 20 tohoto zákona stanoví, že se Service public fédéral des Finances (Federální finanční služba veřejné správy) vyjadřuje pomocí daňového rozhodnutí o každé žádosti o uplatnění daňových právních předpisů. Daňovým rozhodnutím se 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. Daňové rozhodnutí není spojeno s osvobozením od daně nebo jejím snížením.

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

### **3. Zákon ze dne 21. června 2004, kterým se mění zákon CIR 92**

12. Zákonem ze dne 21. června 2004, kterým se mění CIR 92 a zákon ze dne 24. prosince 2002<sup>8</sup> Belgie zavedla nová daňová ustanovení týkající se přeshraničních transakcí podniků spojených v rámci nadnárodní skupiny, která stanovila zejména opravu zdanitelného zisku, nazvanou „vyrovnávací úprava“.

13. Podle důvodové zprávy k návrhu zákona, který belgická vláda předložila 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 měla být provedena změna zákona ze dne 24. prosince 2002 s cílem poskytnout útvaru vydávajícímu daňová rozhodnutí pravomoc k přijímání takových rozhodnutí. Zásada obvyklých tržních podmínek byla do belgických daňových právních předpisů zavedena vložением 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.

14. Cílem čl. 185 odst. 2 CIR 92 je zajistit, aby zdanitelný základ společností podléhajících dani v Belgii mohl být upraven prostřednictvím úprav zisků plynoucích z přeshraničních transakcí uvnitř skupiny v případě, že uplatňované převodní ceny neodrážejí tržní mechanismy a zásadu obvyklých tržních podmínek. Kromě toho je pojem „vhodná úprava“ v čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 odůvodněn cílem zabránit nebo zamezit (možnému) dvojímu zdanění. Dále je uváděno, že tato úprava musí být prováděna v každém jednotlivém případě na základě dostupných informací, které jsou poskytnuty zejména daňovým poplatníkem. Vyrovnávací úprava je prováděna pouze tehdy, má-li daňová správa za to, že primární úprava v jiném členském státě je odůvodněná, pokud jde o její princip a její výši.

15. Článek 185 odst. 2 CIR 92 stanoví:

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

- a) když 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;

<sup>8</sup> Belgický úřední věstník ze dne 9. července 2004.

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 dvojímu zdanění.“<sup>9</sup>

#### **4. *Názor belgických daňových orgánů***

16. Názor belgických daňových orgánů vyplývá z oběžníku ze dne 4. července 2006 týkajícího se uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek i z několika odpovědí jednotlivých belgických ministrů financí na parlamentní otázky.

17. Úředníkům všeobecné správy daní byl jménem ministra financí zaslán oběžník ze dne 4. července 2006 mj. s cílem objasnit mimo jiné vložení odstavce 2 do článku 185 CIR 92 a odpovídající úpravu tohoto zákona. Oběžník upozorňuje, že cílem těchto změn, které vstoupily v platnost dne 19. července 2004, je provést do belgického daňového práva zásadu obvyklých tržních podmínek. Tyto změny představují právní základ, který umožňuje upravit zdanitelný zisk vyplývající z přeshraničních vztahů uvnitř nadnárodní skupiny mezi propojenými podniky.

18. Oběžník zaprvé uvádí, že úprava směrem nahoru stanovená v čl. 185 odst. 2 písm. a) CIR umožňuje zvýšení zisků společnosti-rezidenta, která je součástí nadnárodní skupiny. To slouží zahrnutí zisků, kterých by společnost-rezident dosáhla při určité transakci v kontextu obvyklých tržních podmínek.

19. Zadruhé je cílem vyrovnávací úpravy směrem dolů stanovené v čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 zabránit nebo zamezit (možnému) dvojímu zdanění. Tato úprava se musí provádět v každém jednotlivém případě na základě dostupných informací, které poskytne zejména daňový poplatník. Vyrovnávací úpravu je namíste provést 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. Článek 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.

20. Belgický ministr financí potvrdil dne 13. dubna 2005 v odpovědi na parlamentní otázky týkající se osvobození nadměrného zisku od daně, zaprvé 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, zadruhé 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, a zatřetí že belgickým daňovým orgánům nepřísluší určit, které zahraniční společnosti mají tento dodatečný zisk převzít do svého zisku.

<sup>9</sup> Druhý pododstavec článku 185 odst. 2 CIR 92 v bodě 8 napadeného rozsudku chybí, je však uveden v bodě 29 odůvodnění sporného rozhodnutí.

21. Dne 11. dubna 2007 v rámci nové řady parlamentních otázek týkajících se uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. a) a b) CIR 92 uvedl belgický ministr financí, 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 opět uvedl, že belgické daňové správě nepřísluší určovat, kterým zahraničním společností by měl být dodatečný zisk přiřazen. V tomto ohledu není možná výměna informací se zahraničními daňovými orgány.

22. 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 opět 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.

### III. Skutkový rámec a řízení před Soudem

#### A. Okolnosti sporu

23. V letech 2004 až 2014 provedla belgická finanční správa úpravu zisku směrem dolů u 55 podniků, které jsou rezidenty v Belgii a jsou členy „přeshraničních skupin“, cestou 66 daňových rozhodnutí.

24. Vycházela přitom z čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Ten umožňuje úpravu zisků mezi dvěma subjekty propojenými ve skupině podniků, pokud by podmínky, na nichž se obě společnosti dohodly, byly podmínkami, na nichž by se dohodly dvě nezávislé společnosti.

25. Komise však má za to, že odměny za plnění mezi dvěma propojenými podniky nebyly nově posouzeny podle kritéria obvyklých tržních podmínek, jak to stanoví čl. 185 odst. 2 CIR 92, nýbrž že belgické daňové orgány ve výsledku porovnaly zisk podniku zapojeného do „přeshraniční skupiny“ se ziskem nespojeného podniku. Konkrétně byly tyto nadměrné zisky určeny tak, že byl proveden odhad hypotetického průměrného zisku, jehož by mohl dosáhnout za srovnatelných podmínek nezávislý podnik vyvíjející srovnatelné činnosti, a tato částka byla odečtena od zisku skutečně dosaženého dotčeným belgickým podnikem<sup>10</sup>. Podle názoru Belgie odpovídá zbývající částka synergickým, úsporám z rozsahu a dalším výhodám vyplývajícím z účasti v nadnárodní skupině, což údajně u srovnatelného nezávislého podniku neexistuje<sup>11</sup>.

26. Rozhodnutím ze dne 11. ledna 2016 Komise konstatovala, že úpravy poskytnuté Belgií prostřednictvím daňových rozhodnutí založené na čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 představují režim podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, který je neslučitelný s vnitřním trhem a byl zaveden v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU.

<sup>10</sup> Bod 13 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>11</sup> Bod 14 odůvodnění sporného rozhodnutí.

27. Dále Komise nařídila navrácení takto poskytnutých podpor od příjemců, jejichž konečný seznam měla Belgie vypracovat později. Z přílohy sporného rozhodnutí ale vyplývá již 55 příjemců, mezi jiným společnosti Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB a Celio International NV.

28. Komise vyhodnotila přijetí sporných daňových rozhodnutí v bodech 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí celkově jako režim podpory, který je založen na uplatňování čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 belgickou daňovou správou. Kromě toho byla tato osvobození od daně poskytnuta, aniž byla nezbytná prováděcí opatření k základním ustanovením, neboť belgické orgány uplatňovaly při přijímání daňových rozhodnutí systematický přístup. Komise dále 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<sup>12</sup>.

## **B. Řízení před Tribunálem**

29. Dne 22. března Belgie a dne 25. května 2016 společnost Magnetrol International podaly žaloby proti spornému rozhodnutí, které Tribunál pro účely ústní části řízení spojil. Irsko vstoupilo do řízení jako vedlejší účastník na podporu Belgie.

30. Belgie a společnost Magnetrol International uvedly v zásadě následující žalobní důvody:

- zásah Komise do výlučné pravomoci Belgie v oblasti přímých daní;
- nesprávné konstatování existence režimu podpory;
- nesprávné konstatování, že daňová rozhodnutí týkající se nadměrného zisku představují státní podporu a porušují zásadu legality a zásadu ochrany legitimního očekávání.

31. Napadeným rozsudkem Tribunál zrušil sporné rozhodnutí. Je pravda, že žalobní důvod, podle něhož Komise zasáhla do daňové pravomoci Belgie (body 59 až 74 napadeného rozsudku), odmítl Tribunál jako neopodstatněný. Konstatoval však, že žalobní důvody dovolávané Belgií a společnostmi Magnetrol International, které vychází z porušení čl. 1 písm. b) nařízení 2015/1589, pokud jde o údajnou existenci režimu podpory, byly opodstatněné (body 75 až 135 napadeného rozsudku). Zbývající žalobní důvody proto nebylo třeba zkoumat (bod 136 napadeného rozsudku).

## **IV. Řízení před Soudním dvorem**

32. Proti rozsudku Tribunálu podala Komise dne 24. dubna 2019 kasační opravný prostředek.

33. Dne 18. července 2019 podala Belgie vedlejší kasační opravný prostředek.

34. Usnesením ze dne 15. října 2019 připustil předseda Soudního dvora společnosti Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev a Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower a Atlas Copco, jakož i Celio International jako vedlejší účastníky řízení na straně společnosti Magnetrol International.

<sup>12</sup> Viz bod 17 napadeného rozsudku.

35. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr

- zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž Tribunál konstatuje, že systém týkající se nadměrného zisku byl ve sporném rozhodnutí nesprávně považován za režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589;
- vrátil věc Tribunálu k rozhodnutí o zbývajících žalobních důvodech,
- stanovil, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.

36. Belgie, společnost Magnetrol International a vedlejší účastníci řízení navrhují, aby Soudní dvůr

- kasační opravný prostředek zamítl a
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

37. V rámci vedlejšího kasačního opravného prostředku Belgie navrhuje, aby Soudní dvůr

- zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž Tribunál zamítl první žalobní důvod Belgie, a rozhodl o tomto žalobní důvodu;
- napadený rozsudek v ostatním potvrdil;
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení o vedlejším kasačním opravném prostředku.

38. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr vedlejší kasační opravný prostředek zamítl.

39. Komise, Belgie, společnost Magnetrol International a vedlejší účastníci předložili písemná vyjádření ke kasačnímu opravnému prostředku a zúčastnili se jednání dne 24. září 2020<sup>13</sup>.

## V. Analýza

### A. K přípustnosti kasačního opravného prostředku

40. Belgie a společnosti Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics a Wabco Europe považují kasační opravný prostředek podaný Komisí celkově za nepřijatelný. Zaprvé mají výhrady k návrhovým žádáním Komise. Zadruhé tvrdí, že Komise usiluje o nové posouzení skutkového stavu. A zatřetí mají za to, že Komise nedoložila, v čem spočívají nesprávná posouzení, kterých se dopustil Tribunál.

<sup>13</sup> Společnost Celio International se vyjádřila pouze ústně.

### **1. K návrhovým žádáním Komise**

41. Společnosti Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics a Wabco Europe mají předně za to, že návrhová žádání Komise jsou nepřijatelná. Tvrdí, že Komise požaduje zrušení pouze té části rozsudku, která jde k její tíži. Napadená část výroku, jímž Tribunál zrušil sporné rozhodnutí, je ale nedělitelná.

42. Podle čl. 169 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora musí návrhová žádání v kasačním opravném prostředku směřovat k úplnému nebo částečnému zrušení rozhodnutí Tribunálu obsaženého ve výroku tohoto rozhodnutí.

43. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr „zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž Tribunál konstatuje, že systém týkající se nadměrného zisku byl ve sporném rozhodnutí nesprávně považován za režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.“ Z návrhového žádání v kasačním opravném prostředku tedy jednoznačně vyplývá, že směřuje ke zrušení výroku rozhodnutí, jímž Tribunál zrušil sporné rozhodnutí. To odpovídá úplnému zrušení rozhodnutí Tribunálu, jímž v plném rozsahu vyhověl žalobám podaným Belgií a společností Magnetrol International. Tribunál tyto žaloby totiž částečně nezamítl.

44. Vzhledem k tomu, že z toho jednoznačně vyplývá, že kasační opravný prostředek směřuje ke zrušení napadeného rozsudku<sup>14</sup>, jsou návrhová žádání Komise přípustná.

### **2. K výhradě, že Komise usiluje o nové posouzení skutečností zjištěných Tribunálem**

45. Belgie a společnosti Soudal a Esko-Graphics mimoto napadají, že Komise požaduje nové posouzení skutkového stavu. Tvrdí, že Komise svým kasačním opravným prostředkem konec konců usiluje o to, aby bylo nahrazeno odůvodnění sporného rozhodnutí.

46. Podle čl. 256 odst. 1 druhého pododstavce SFEU a čl. 58 odst. 1 statutu Soudního dvora je kasační opravný prostředek omezen na právní otázky. Pouze Tribunál je tedy příslušný ke zjištění a posouzení relevantního skutkového stavu a k posouzení důkazů. Posouzení skutkového stavu a důkazů, s výhradou jejich zkreslování, tedy nepředstavuje právní otázku, která by jako taková podléhala přezkumu Soudního dvora v rámci kasačního opravného prostředku<sup>15</sup>.

47. Komise se však právě neomezuje na výhrady vůči zjištění a posouzení relevantního skutkového stavu Tribunálem. Naopak opakovaně tvrdí, že Tribunál skutkové okolnosti zkreslil. Mimoto se Komise neomezuje na výhrady na úrovni skutkového stavu, nýbrž se, jak následně vyložím<sup>16</sup>, dovolává také nesprávných právních posouzení.

### **3. K dostatečnému odůvodnění kasačního opravného prostředku**

48. Belgie a společnosti Soudal a Esko-Graphics konečně vytýkají, že Komise neodůvodnila, nakolik Tribunál nesprávně vyložil čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

<sup>14</sup> Viz například rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Akhras v. Rada (C-193/15 P, EU:C:2016:219, bod 34).

<sup>15</sup> Naposledy viz rozsudky ze dne 28. listopadu 2019, Brugg Kabel a Kabelwerke Brugg v. Komise (C-591/18 P, nezveřejněný, EU:C:2019:1026, bod 32), ze dne 4. března 2020, Buonotourist v. Komise (C-586/18 P, EU:C:2020:152 bod 67), a ze dne 28. května 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos v. Komise (C-309/19 P, EU:C:2020:401, bod 10).

<sup>16</sup> Bod 58 tohoto stanoviska.



49. Podle ustálené judikatury vyplývá zejména z čl. 168 odst. 1 písm. d) a z čl. 169 odst. 2 jednacího řádu, že kasační opravný prostředek musí přesně označit napadené body rozhodnutí, jehož zrušení je navrhováno, jakož i právní argumenty, které tento návrh konkrétně podporují. Kasační opravný prostředek, který se omezuje na opakování nebo doslovné převzetí žalobních důvodů a argumentů, které již byly uplatněny před Tribunálem, nesplňuje požadavky odůvodnění vyplývající z těchto ustanovení<sup>17</sup>.

50. Komise však napadá konkrétní části napadeného rozsudku a uvádí k tomu jeho konkrétní body<sup>18</sup>. Navíc objasňuje, nakolik se Tribunál podle jejího názoru dopustil nesprávného posouzení při uplatňování jednotlivých podmínek stanovených čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589.

51. Kasační opravný prostředek je tedy dostatečně odůvodněný.

#### **4. Závěr k přípustnosti kasačního opravného prostředku**

52. Ve výsledku je tento kasační opravný prostředek přípustný.

### **B. Opodstatněnost kasačního opravného prostředku**

53. Kasační opravný prostředek podaný Komisí sestává z jednoho důvodu kasačního opravného prostředku. Komise má za to, že Tribunál nesprávně vyložil pojem „režim podpory“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 a mimoto zkreslil sporné rozhodnutí v tom smyslu, že nebyly doloženy podmínky režimu podpory.

54. Tribunál je toho názoru, že Komise měla nesprávně za to, že systematická praxe úpravy zisku prováděná belgickými orgány nad rámec rozsahu platnosti čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92 představuje režim podpory (bod 135 napadeného rozsudku). Komise podle něj nepřezkoumala všechna přijatá daňová rozhodnutí, nýbrž pouze jejich vzorek. Tím ale podle názoru Tribunálu neprokázala existenci systematického přístupu belgických daňových orgánů ve všech daňových rozhodnutích (bod 134 napadeného rozsudku).

55. Podle čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 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.

56. Výraz „jednotlivá podpora“ označuje podle čl. 1 písm. e) tohoto nařízení naproti tomu podporu, která není poskytnuta na základě režimu podpory, nebo je poskytnuta na základě režimu podpory, ale musí být oznámena.

57. Režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 má tedy tři podmínky: Zaprvé se musí jednat o režim. Zadruhé musí být jednotlivé podpory poskytovány bez dalších prováděcích opatření. A za třetí musí být podniky, jimž je podpora poskytována, definovány aktem obecným nebo abstraktním způsobem. Tyto podmínky musejí být splněny zároveň.

<sup>17</sup> Naposledy viz rozsudek ze dne 4. dubna 2019, OZ v. EIB (C-558/17 P, EU:C:2019:289, bod 33), jakož i usnesení ze dne 15. ledna 2020, BS v. Parlament (C-642/19 P, nezveřejněné, EU:C:2020:32, bod 17), a ze dne 3. září 2020, ZW v. EIB (C-50/20 P, nezveřejněné, EU:C:2020:652, bod 15).

<sup>18</sup> Viz přehled v bodech 17 až 20 kasačního opravného prostředku.

58. Tribunál dospěl k závěru, že není splněna žádná z těchto podmínek. Komise má za to, že Tribunál tímto nesprávně vyložil všechny tři podmínky čl. 1 písm. d) (první až třetí část důvodu kasačního opravného prostředku). Kasační opravný prostředek tak může být úspěšný pouze v případech, že to platí pro všechny tři podmínky.

59. Čtvrtá a poslední část důvodu kasačního opravného prostředku, podle níž Tribunál dále nepřihlédl ke smyslu a účelu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, naproti tomu skutečně není samostatnou částí důvodu kasačního opravného prostředku. Ke smyslu a účelu ustanovení je třeba přihlídnout spíše při výkladu každé z jeho podmínek. Tato část proto bude posouzena společně se zbývajícími třemi.

### **1. K „režimu“ jako první podmínce (první část důvodu kasačního opravného prostředku)**

60. První částí kasačního opravného prostředku vytýká Komise Tribunálu, že v bodě 78 a násled. napadeného rozsudku nesprávně vyložil první podmínku čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, totiž výraz režim. Dále Tribunál zkreslil body 94 až 110 odůvodnění sporného rozhodnutí, když se v bodě 94 napadeného rozsudku domníval, že základem sporného režimu jsou pouze akty uvedené v bodě 99 odůvodnění.

61. V bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí Komise uvedla, 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.

62. První část důvodu kasačního opravného prostředku se dále dělí na dva argumenty. Zprvč může výraz režim ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 oproti názoru Tribunálu zahrnovat také ustálenou správní praxi (k tomu bod a). Zadruhé Tribunál nepřihlédl k tomu, že Komise tuto ustálenou správní praxi také dostatečně prokázala (k tomu bod b).

#### **a) K pojmu „režim“**

63. Komise má za to, že Tribunál použil příliš restriktivní výklad pojmu režim. Tento pojem může, oproti názoru Tribunálu, zahrnovat také ustálenou správní praxi.

64. Výklad pojmu „režim“ ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 musí být široký<sup>19</sup>. Zatímco jen některé jazykové verze naznačují, že by mohla být zapotřebí zákonná úprava<sup>20</sup>, podle většiny jazykových znění<sup>21</sup> se zdá postačující, že je stanoven právní účinek<sup>22</sup> – nehledě na to, zda zákonem nebo jiným způsobem.

65. Také praktická účinnost kontroly podpory hovoří pro široký výklad. Zatímco se písmeno e) týká jednotlivých případů, písmeno d) zahrnuje velký počet podobných případů. Účinnost práce Komise by byla ohrožena, pokud by členské státy mohly zamezit přezkumu abstraktního režimu podpory tím, že by jej přesunuly ze zákonné úrovně na úroveň správní. Komise by pak musela ověřovat všechna rozhodnutí samostatně, i když by byly podobné.

<sup>19</sup> Viz zejména v anglickém znění výraz „act“, v italském „atto“ a v portugalském „ato“.

<sup>20</sup> Ve španělském „dispositivo“ a ve francouzském „disposition“.

<sup>21</sup> V dánském „retsakt“, v německém „Regelung“, v nizozemském „regeling“ a ve švédském „rättsakt“.

<sup>22</sup> Viz stanovisko generálního advokáta M. Watheleta ve spojených věcech Scuola Elementare Maria Montessori v. Komise a Komise v. Scuola Elementare Maria Montessori a Ferracci (C-622/16 P až C-624/16 P, EU:C:2018:229, bod 34 a násled.).

66. Argument Komise naproti tomu pravděpodobně vychází z neúplného prostudování napadeného rozsudku. Tribunál v prvním kroku v bodě 80 a násl. svého rozsudku ověřil, zda právní akty identifikované v bodě 99 odůvodnění sporného rozhodnutí jsou podkladem pro poskytované opravy směrem dolů. To Tribunál v bodě 96 rozsudku popřel s argumentem, že neobsahovaly základní prvky režimu napadeného Komisí. V druhém kroku pak Tribunál v bodě 121 a násl. přezkoumal, zda argument Komise týkající se existence ustálené správní praxe tento závěr zpochybňuje. Tribunál označuje takovouto ustálenou správní praxi jako „systematický přístup“.

67. Je pravda, že Tribunál v bodech 79 a 122 napadeného rozsudku správně poukazuje na rozsudek Německo a Pleuger Worthington v. Komise. Podle tohoto rozsudku může Komise při neexistenci identifikace právního aktu, kterým se zřizuje režim podpor, vycházet z veškerých okolností, které umožňují zjistit faktickou existenci režimu podpory<sup>23</sup>. Oproti názoru některých účastníků řízení ale z rozsudku Pleuger<sup>24</sup> nevyplývá, že správní praxe může režim podpory představovat pouze v případě, neexistuje-li zákonná úprava. Je sice pravda, že Soudní dvůr v této věci rozhodoval pouze o situaci, kdy nebylo možno identifikovat právní akt, o nějž se režim podpory opíral. Soudní dvůr se tak ale nevyjádřil k případům, v nichž správní orgány určitým způsobem jednotně uplatňují právní akt nad rámec jeho znění. V souladu s tím Tribunál v bodě 123 napadeného rozsudku vůbec nevyklučuje, že Komise může konstatovat existenci režimu podpory, pokud znaky systematického přístupu odpovídají požadavkům čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. Tribunál spíše pouze v bodě 124 uvedl, že Komise neprokázala ustálenou správní praxi v podobě takovéhoto systematického přístupu.

68. Tento argument Komise v rámci první části jejího důvodu kasačního opravného prostředku proto vyznívá naprázdno.

### ***b) K důkazu ustálené správní praxe***

69. Je proto rozhodující, zda se Tribunál – jak napadá Komise – dopustil nesprávného právního posouzení tím, že kladl příliš vysoké nároky na prokázání ustálené správní praxe. V tomto ohledu Tribunál v bodě 134 svého rozsudku konstatoval, že Komise ve sporném rozhodnutí neprokázala, že existoval takovýto systematický přístup belgických daňových orgánů, který byl uplatňován ve všech daňových rozhodnutích.

70. Jak je uvedeno výše<sup>25</sup>, posouzení skutečností Tribunálem v zásadě není právní otázkou, která jako taková podléhá přezkumu Soudním dvorem. Jestliže Tribunál zjistil nebo posoudil skutkový stav, je Soudní dvůr na základě článku 256 SFEU příslušný k přezkumu právní kvalifikace těchto skutkových okolností a právních důsledků, které z nich Tribunál vyvodil<sup>26</sup>.

71. Tribunál má konkrétně za to, že Komise neprokázala právně dostačujícím způsobem existenci systematického přístupu (bod 126 napadeného rozsudku). Komise neupřesnila výběr svého vzorku ani důvody, proč byl považován za reprezentativní pro všechna daňová rozhodnutí (bod 127 napadeného rozsudku). Byly použity příklady, které mohou ilustrovat všechna daňová rozhodnutí, aniž byl odůvodněn jejich výběr a reprezentativnost (bod 128 napadeného rozsudku).

<sup>23</sup> Rozsudek ze dne 13. dubna 1994, Německo a Pleuger Worthington v. Komise (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, bod 14, 15 a 23).

<sup>24</sup> Rozsudek ze dne 13. dubna 1994, Německo a Pleuger Worthington v. Komise (C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, bod 14, 15 a 23).

<sup>25</sup> Bod 46 tohoto stanoviska.

<sup>26</sup> Rozsudky ze 14. prosince 2017, EBMA v. Giant (Čína) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, bod 33), ze dne 4. února 2020, Uniwersytet Wrocławski a Polsko v. REA (C-515/17 P a C-561/17 P, EU:C:2020:73, bod 47) a ze dne 18. června 2020, Komise v. RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, bod 93).

72. Jak níže vyjasním, může se Komise pro prokázání režimu omezit na kontrolu vzorku (k tomu bod 1). Je proto nutno přezkoumat, zda Tribunál výběr tohoto vzorku Komisí napadá správně (k tomu bod 2).

*1) K prokázání režimu podpory na základě vzorku*

73. Komise zpravidla napadá daňová rozhodnutí jako jednotlivé podpory<sup>27</sup>. To ale nevylučuje, že Komise může i u daňových rozhodnutí prokázat ustálenou správní praxi daňových orgánů členského státu. K tomu však musí Komise doložit, že daňové orgány postupují systematicky.

74. O správní praxi se jedná v případě, že představuje určitý stupeň stálosti a obecnosti<sup>28</sup>. Za ustálenou je praxe považována v případě, je-li používána způsobem, jaký vyvolává dojem, že s případy určité kategorie je nakládáno vždy stejným způsobem.

75. Z povahy věci vyplývá, že při prokazování ustálené správní praxe panuje určitá nejednoznačnost, zejména v případě, kdy stát nepřijal příslušné správní předpisy. Pouhé zdání správní praxe nicméně nepostačuje. Komise naopak musí v případě, že existuje zákon, prokázat, že správní praxe byla trvale vykonávána nad rámec pouhého výkonu zákonných pravomocí. V opačném případě by zákon sám představoval režim podpory.

76. V projednávané věci Komise Belgie vytyká, že její daňové orgány trvale nesprávně uplatňovaly čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Tvrdí, že zatímco toto ustanovení umožňuje úpravu zisku pro dohody mezi dvěma podniky jedné skupiny, poskytovaly belgické daňové orgány toto osvobození bez ohledu na takovéto dohody.

77. Podle zjištění Tribunálu postačovalo, že zisky souvisely s novou situací, například reorganizací vedoucí k přemístění centrálního podnikatele do Belgie, vytváření pracovních míst nebo investice<sup>29</sup>. Belgické orgány dokonce propagovaly možnost daňových rozhodnutí, jimiž se upravuje zisk směrem dolů (zčásti označováno jako osvobození nadměrného zisku od daně), což Komise znovu názorně ilustrovala během jednání<sup>30</sup>.

78. Pokud však velký počet rozhodnutí vyvolává zdání, že u nich byl použit stejný přístup a odůvodnění, pak je to skutečnost naznačující ustálenou správní praxi.

79. Komise k tomu nemusí jednotlivě posuzovat všechna napadaná rozhodnutí, nýbrž může svůj důkaz ustálené správní praxe opřít o vzorek<sup>31</sup>. Komise však musí odůvodnit, že výběr jejího vzorku je reprezentativní. Vzorek musí být pro konkrétní případ dostatečně významný<sup>32</sup>. Za tímto účelem lze vzorek vybrat čistě náhodně nebo takovým způsobem, že z určitého dílčího šetření lze pokud možno spolehlivě usuzovat na celkový soubor.

<sup>27</sup> Viz rozsudek Tribunálu ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15, EU:T:2019:669), jakož i probíhající soudní řízení C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-898/19 P, Irsko v. Komise a další a C-465/20 P, Komise v. Irsko a další.

<sup>28</sup> Rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Německo (C-387/99, EU:C:2004:235, bod 42) a ze dne 26. dubna 2005, Komise v. Irsko (C-494/01 EU:C:2005:250, bod 28).

<sup>29</sup> Bod 90 napadeného rozsudku resp. body 103 a 139 odůvodnění sporného rozhodnutí.

<sup>30</sup> Poznámka pod čarou 52 sporného rozhodnutí.

<sup>31</sup> Viz rozsudky ze dne 14. října 1987, Německo v. Komise (248/84, EU:C:1987:437, bod 18) a ze dne 20. prosince 2017, Španělsko v. Komise (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, bod 77).

<sup>32</sup> Rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Španělsko v. Komise (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, bod 77).

80. U posledně jmenované metody musí všechny parametry relevantní pro výběr vzorku vyplývat ze sporného rozhodnutí. Důvody, které Komise uvádí ve svém kasačním opravném prostředku a pro které je vzorek reprezentativní, by tedy byly předloženy dodatečně a nelze k nim proto přihlídnout.

## 2) *Důkaz ustálené správní praxe v projednávané věci*

81. Není proto jisté, zda Tribunál v bodě 126 napadeného rozsudku správně konstatoval, že Komise ve sporném rozhodnutí nedostatečně prokázala správní praxi.

82. Tribunál v bodě 127 napadeného rozsudku uvádí, že Komise přezkoumala vzorek 22 ze 66 dotčených daňových rozhodnutí. Neupřesnila však výběr tohoto vzorku ani důvody, proč byl považován za reprezentativní pro všechna daňová rozhodnutí. Komise se omezila na to, že posuzovanými rozhodnutími pokryla období napadených rozhodnutí.

83. Mimoto Tribunál v bodě 128 napadeného rozsudku kritizuje, že není uvedeno žádné upřesnění ohledně důvodů, z nichž bylo ve sporném rozhodnutí souhrnně popsáno 6 daňových rozhodnutí z tohoto vzorku. Dále Tribunál konstatuje, že sporné rozhodnutí neobsahuje také žádné odůvodnění, proč je těchto šest daňových rozhodnutí dostatečně reprezentativních pro všech 66 daňových rozhodnutí.

84. Oproti názoru Tribunálu nelze sporné rozhodnutí napadat v tom smyslu, že těchto šest daňových rozhodnutí uváděných jako příklad jsou pouze – slovy tribunálu – „příklady, které mohou ilustrovat [všechna daňová rozhodnutí]“<sup>33</sup>. Ilustrativní příklady právě nejsou těmi důvody, na nichž se rozhodnutí zakládá, nýbrž slouží pouze pro jejich ilustraci.

85. Pokud jde však o nosné důvody sporného rozhodnutí, musí být výběr Komise, jak bylo vyloženo výše, reprezentativní. V tomto ohledu je nutno přihlídnout ke všem parametrům, které vedly k výběru vzorku. Tyto je nutno posuzovat cestou celkového posouzení<sup>34</sup>.

86. V projednávané věci Komise posuzovala nejprve 22 ze 66 dotčených daňových rozhodnutí, takže vzorek zahrnoval 1/3 rozhodnutí. Tomuto počtu nelze nic vytýkat. Dále všechna rozhodnutí pocházela od stejného vystavovatele, totiž belgického úřadu vydávajícího daňová rozhodnutí.

87. Kromě toho se všech 22 vybraných a posuzovaných rozhodnutí týkalo úprav zisku ve prospěch žadatelů, kteří byli součástí skupiny s nadnárodní působností. Belgické daňové orgány tak prováděly – jak to označuje Komise – fiktivní zdanění zisku určitých podniků, které nevyplývá z čl. 185 odst. 2 CIR 92.

88. Konečně Komise zvolila rozhodnutí z let 2004, 2007, 2010 a 2013. Tato informace sice vychází pouze z bodu 3 odůvodnění sporného rozhodnutí. Tento bod odůvodnění není obsažen v části sporného rozhodnutí týkající se hodnocení opatření, nýbrž se omezuje pouze na popis řízení.

<sup>33</sup> Body 128 napadeného rozsudku.

<sup>34</sup> Viz obecně k povinnosti uvést odůvodnění ustálenou judikaturu, rozsudky ze dne 2. dubna 1998, Komise v. Sytraval a Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, bod 63), ze dne 11. prosince 2008, Komise v. Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, bod 43), ze dne 10. března 2016, HeidelbergCement v. Komise (C-247/14 P, EU:C:2016:149, bod 16) a ze dne 4. června 2020, Maďarsko v. Komise (C-456/18 P, EU:C:2020:421, bod 57).

89. Z tabulky uvedené pouze v bodě 59 odůvodnění sporného rozhodnutí ale vyplývá, že těchto 22 rozhodnutí obsažených ve vzorku představuje všechna rozhodnutí vybraných let. Vzhledem k tomu, že v roce 2004 nebylo přijato žádné rozhodnutí, zvolila Komise rozhodnutí z roku 2005, prvního roku, kdy byla rozhodnutí tohoto druhu přijata. V tomto ohledu Tribunál v bodě 127 napadeného rozsudku správně dokumentuje výklad Komise, že přezkumem těchto let pokryla rozhodnutí přijatá na začátku, uprostřed a na konci období.

90. Komise tudíž ve sporném rozhodnutí doložila, že vzorek je celkově reprezentativní, a postačuje tedy jako důkaz ustálené správní praxe.

91. Nic na tom nemění ani okolnost, že některé žádosti byly po fázi předběžného přezkumu staženy. Podle bodu 112 napadeného rozsudku dospělo například v roce 2014 pouze 50 % žádostí do fáze daňového rozhodnutí. U druhé poloviny nebylo daňové rozhodnutí přijato.

92. To ale není relevantní, neboť na jedné straně Komise rok 2014 vůbec nezahrnula do svého vzorku. A na druhé straně belgické orgány Komisi sdělily, „že od zavedení napadeného režimu nikdy nezamítly žádost o daňové rozhodnutí, které umožňuje využít osvobození nadměrného zisku od daně“<sup>35</sup>. Komise by vzhledem k tomu mohla vycházet z toho, že pokryla úplnou praxi belgických daňových orgánů při přijímání daňových rozhodnutí.

93. V rámci kontroly státní podpory je nutno v tomto ohledu připomenout, že Komise je odkázána na spolupráci dotčeného členského státu. Podle článků 5, 12 a 20 nařízení 2015/1589 může členskému státu adresovat žádost o informace. Přitom se Komise může spoléhat na to, že informace poskytnuté členskými státy jsou správné a úplné. Komise není povinna zjišťovat další informace.

94. Z toho tedy vyplývá, že Komise ve sporném rozhodnutí dostatečně doložila výběr vzorku a důvody, pro které považovala tento vzorek za reprezentativní pro celý soubor daňových rozhodnutí. Není proto nutno věnovat se argumentu Komise, podle něhož již odkaz na rozhodnutí o zahájení ve sporném rozhodnutí postačuje k tomu, aby byly splněny požadavky doložení<sup>36</sup>.

95. Tribunál se tedy ve výsledku dopustil nesprávného posouzení, jestliže vzorek nesprávně kvalifikoval jako právně nedostatečně reprezentativní vzorek, který nepostačuje jako důkaz ustálené správní praxe.

### ***c) Závěr k první části důvodu kasačního opravného prostředku***

96. První část důvodu kasačního opravného prostředku je proto opodstatněná.

### ***2. Ke druhé podmínce „bez dalších prováděcích opatření“ (druhá část důvodu kasačního opravného prostředku)***

97. V rámci druhé části důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil druhou podmínku čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, totiž, že nejsou zapotřebí žádná další prováděcí opatření.

<sup>35</sup> „Upřesňujeme, že nebylo vydáno žádné záporné rozhodnutí“, bod 59 odůvodnění sporného rozhodnutí resp. poznámka pod čarou 41.

<sup>36</sup> Není zjevné, že to patří ke kontextu sporného rozhodnutí. Rozhodnutí o zahájení a záporné rozhodnutí jsou dva různé právní akty přijaté v různou dobu z různých perspektiv, které podléhají různým kritériím soudního přezkumu.

98. V bodě 120 napadeného rozsudku Tribunál vyvozuje, že Komise neprávem dospěla k závěru, že dotčená belgická daňová úprava týkající se nadměrného zisku nevyžaduje žádná další prováděcí opatření.

99. Výše v bodě 86 napadeného rozsudku Tribunál správně definoval podmínku režimu podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, podle níž musí být jednotlivá podpora poskytována bez dalších prováděcích opatření. Přitom je rozhodující, že podstatné prvky dotčeného režimu podpory vyplývají z ustanovení, která byla označena za základ tohoto režimu.

100. Výše odůvodněné<sup>37</sup> nesprávné posouzení, jehož se dopustil Tribunál, se však dotýká i tohoto důvodu kasačního opravného prostředku. Vzhledem k tomu, že Tribunál označil ustálenou správní praxi belgických daňových úřadů za nedostatečně dokázanou, ověřoval podmínku neexistence prováděcích opatření pouze s ohledem na zákonný podklad pro úpravy zisku podle čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92.

101. Je-li základem režimu podpory zákon, je možným dalším prováděcím opatřením obvykle jeho uplatňování správními orgány. O takováto další prováděcí opatření se však nejedná, pokud jsou jednotlivé podpory poskytovány již na základě zákona bez individuální rozhodovací pravomoci správních orgánů.

102. Tribunál se v bodě 87 napadeného rozsudku v zásadě správně domnívá, že vnitrostátní orgány nemohou mít „prostor pro volné uvážení“. Jejich pravomoc se musí spíše omezovat na technické provádění. Pouze pak je vyloučena existence dalších prováděcích opatření. Záleží tedy na tom, zda orgány disponují skutečným prostorem pro volné uvážení nebo pouze omezenou rozhodovací pravomocí. Skutečnost, že je nezbytná žádost daňového poplatníka, je pro potřebu dalších prováděcích opatření irelevantní, na což Tribunál správně upozorňuje v bodě 100 napadeného rozsudku.

103. Avšak v případě, že ustálená správní praxe představuje stejně jako v projednávané věci režim, žádná další prováděcí opatření zpravidla neexistují, neboť ustálená správní praxe již sestává ze souboru opatření týkajících se poskytování jednotlivých podpor.

104. V případě ustálené správní praxe by další prováděcí opatření mohlo spočívat pouze v tom, že jednotlivý úředník správy bude mít individuální rozhodovací pravomoc, jež mu umožňuje se od skutečně praktikovaného postupu odchýlit.

105. V projednávané věci tomu tak není. V případech, kdy belgické daňové úřady nad rámec znění čl. 185 odst. 2 CIR 92 prováděly porovnání zisku se subjektem, který není členem skupiny podniků, byla vždy provedena úprava na nižší srovnávací zisk subjektu nezapojeného do skupiny podniků. Vzhledem k tomu, že tato úprava byla vždy prováděna stejným postupem, neexistoval individuální prostor úřadu pro uvážení.

106. V projednávané věci zejména neexistují skutečnosti, které by naznačovaly, že belgické finanční orgány mohly provést různé úpravy zisku, pokud dva stejné subjekty ze skupiny podniků požádají o předběžné rozhodnutí, protože jsou toho názoru, že jeden subjekt je nutno zvýhodnit více než druhý.

<sup>37</sup> Bod 81 a násl. tohoto stanoviska.

107. Zjištění Tribunálu, že v projednávané věci byla zapotřebí další prováděcí opatření, je proto nesprávné. Druhá část důvodu kasačního opravného prostředku je tedy rovněž opodstatněná.

### ***3. K třetí podmínce obecné a abstraktní definice příjemce v režimu (třetí část důvodu kasačního opravného prostředku)***

108. Komise třetí částí kasačního opravného prostředku vytyká Tribunálu, že třetí podmínku čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589, totiž obecnou a abstraktní definici příjemce, nesprávně vyložil a body 66, 102 a 103, 109, jakož i 139 a 140 odůvodnění sporného rozhodnutí zkreslil tím, že se domníval, že jsou zapotřebí další prováděcí opatření pro určení příjemců osvobození nadměrných zisků od daně.

109. Definici příjemce se Tribunál věnuje v bodech 114 až 119 napadeného rozsudku. V bodě 119 napadeného rozsudku dospívá k závěru, že vymezení musí být nutně provedeno na základě dalších prováděcích opatření. Podle bodu 115 napadeného rozsudku nemohou být příjemci zjištěni pouze na základě ustanovení čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR 92. Podle bodu 116 napadeného rozsudku by příjemci režimu zjištění Komisí podle bodu 102 odůvodnění sporného rozhodnutí odpovídali mnohem užší kategorii, než jak je stanoveno zákonem. Ostatní akty uváděné Komisí však neposkytují žádná další upřesnění (bod 117 napadeného rozsudku).

110. Také v tomto ohledu se Tribunál dopustil nesprávného posouzení. Je pravda, že Tribunál v bodě 115 napadeného rozsudku v zásadě posuzuje obecnou a abstraktní definici příjemce ve smyslu čl. 1 písm. b) nařízení 2015/1589 podle správných kritérií. Takováto definice je obecná a abstraktní, pokud mohou být příjemci zjištěni pouze na základě režimu bez dalších prováděcích opatření.

111. Ve stejném bodě měl Tribunál také správně za to, že podle čl. 185 odst. 2 písm. b) CIR je využití této daňové úpravy omezené na subjekty, které jsou součástí „nadměrné skupiny spojených společností“. V tomto ohledu není stejně znějící bod 109 odůvodnění sporného rozhodnutí zkreslen.

112. Tribunál však v bodě 116 napadeného rozsudku nepřihlédl k tomu, že samotný bližší popis příjemce v bodě 102 odůvodnění sporného rozhodnutí je součástí režimu podpory<sup>38</sup>. To, že se příjemci režimu zjištění Komisí liší od příjemců uvedených v čl. 185 odst. 2 CIR 92, vyplývá pouze ze skutečnosti, že Komise neklasifikuje čl. 185 odst. 2 CIR 92 jako režim podpory, nýbrž jako ustálenou správní praxi.

113. Tribunál tedy nesprávně posoudil, že definice příjemců v režimu – v projednávané věci ustálená správní praxe – není obecná a abstraktní. Třetí část důvodu kasačního opravného prostředku je proto rovněž opodstatněná.

<sup>38</sup> Bod 78 tohoto stanoviska.



#### **4. Závěr k opodstatněnosti kasačního opravného prostředku**

114. Ve výsledku se Tribunál nesprávně domníval, že podmínky čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589 nejsou v projednávané věci splněny. Komise naopak ve sporném rozhodnutí dostatečně doložila, že belgická praxe úpravy zisků subjektů spojených v nadnárodní skupině směrem dolů představuje režim podpory ve smyslu čl. 1 písm. d) nařízení 2015/1589. Kasační opravný prostředek je proto opodstatněný.

#### **C. K žalobě před Tribunálem**

115. V souladu s čl. 61 prvního pododstavce statutu Soudního dvora může Soudní dvůr v případě zrušení rozhodnutí Tribunálu buď vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje, nebo věc vrátit zpět Tribunálu.

116. V projednávaném případě soudní řízení nedovoluje vydat konečné rozhodnutí ve věci. I když Soudní dvůr konstatuje, že jsou všechny podmínky režimu podpory splněny, musí totiž Tribunál znovu posoudit, zda daňová rozhodnutí o úpravě zisku směrem dolů představují státní podporu a zda navrácení údajné podpory porušuje zejména zásadu legality a zásadu legitimního očekávání, neboť bylo nařízeno nesprávně.

117. Tyto žalobní důvody Tribunál neověřoval. Příslušné žalobní důvody Tribunál neprojednával jako sporné ani v přerušovaných řízeních, které jsou podobné tomuto pilotnímu řízení. Jejich přezkum vyžaduje další organizační procesní opatření<sup>39</sup>. V důsledku toho je nutno tento spor vrátit zpět Tribunálu k rozhodnutí.

#### **D. Nepřípustnost vedlejšího kasačního opravného prostředku**

118. Dále je nutno přezkoumat, zda je přípustný vedlejší kasační opravný prostředek podaný Belgií.

119. Podle čl. 56 druhého pododstavce první věty statutu Soudního dvora může tento opravný prostředek podat kterýkoli účastník řízení, jehož návrhovému žádání nebylo zcela nebo zčásti vyhověno. V projednávané věci navrhuje Belgie zrušení rozhodnutí Tribunálu v rozsahu, v němž Tribunál zamítl první žalobní důvod Belgie.

120. Ačkoliv musí návrhová žádání vedlejšího kasačního opravného prostředku podle čl. 178 odst. 1 jednacího řádu „směřovat k úplnému nebo částečnému zrušení rozhodnutí Tribunálu“, Soudní dvůr rozhodl, že je základní zásadou v oblasti kasačního opravného prostředku, že kasační opravný prostředek musí směřovat proti výroku rozhodnutí Tribunálu a nemůže se omezovat na to, že směřuje ke změně určitých částí odůvodnění tohoto rozhodnutí<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> Viz rozsudek ze dne 8. září 2020, Komise a Rada v. Carreras Sequeros a další (C-119/19 P a C-126/19 P, EU:C:2020:676, bod 130) pro obrácenou situaci.

<sup>40</sup> Rozsudky ze 14. listopadu 2017, British Airways v. Komise (C-122/16 P, EU:C:2017:861, bod 51), ze dne 25. července 2018, Société des produits Nestlé a další v. Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P a C-95/17 P, EU:C:2018:596, bod 41), a ze dne 16. července 2020, Inclusion Alliance for Europe v. Komise (C-378/16 P, EU:C:2020:575, bod 57).

121. To odpovídá také formulaci v obecném ustanovení týkajícím se návrhových žádáních kasačního opravného prostředku v čl. 169 odst. 1 jednacího řádu. Kasační opravný prostředek, který nesměřuje k alespoň částečnému zrušení napadeného rozsudku, tj. jeho výroku, nýbrž pouze k úpravě některých částí odůvodnění tohoto rozsudku, není tedy nepřijatelný<sup>41</sup>.

122. Důvodem je, že každý účastník řízení podávající kasační opravný prostředek musí mít potřebu právní ochrany. To vyplývá již z čl. 56 druhého pododstavce první věty Statutu Soudního dvora a platí také pro vedlejší kasační opravný prostředek.

123. Tomu tak ale v projednávané věci není. Buď bude totiž kasační opravný prostředek podaný Komisí odmítnut a zrušení sporného rozhodnutí nabude právní moci, jak navrhuje Belgie, nebo Soudní dvůr vrátí věc Tribunálu. O jeho úvahách týkajících se daňové pravomoci členských států by pak Soudní dvůr rozhodoval v dalším kasačním opravném prostředku.

124. Vedlejší kasační opravný prostředek podaný Belgií je proto nepřijatelný.

## VI. Náklady řízení

125. Článek 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že je-li kasační opravný prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení. Vzhledem k tomu, že tomu tak v projednávané věci není, bude o nákladech řízení rozhodnuto později.

## VII. Závěry

126. Navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl následovně:

- „1) Vedlejší kasační opravný prostředek podaný Belgickým královstvím se odmítá jako nepřijatelný.
- 2) Rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 14. února 2019, Belgie a Magnetrol International v. Komise (T-131/16 a T-263/16, EU:T:2019:91) se zrušuje.
- 3) Věc se vrací Tribunálu k rozhodnutí o zbývajících žalobních důvodech.
- 4) O nákladech řízení bude rozhodnuto později.“

<sup>41</sup> Rozsudky ze dne 15. listopadu 2012, Al-Aqsa v. Rada (C-539/10 P a C-550/10 P, EU:C:2012:711, body 44 a 50), a ze dne 25. července 2018, Société des produits Nestlé a další v. Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P a C-95/17 P, EU:C:2018:596, body 42 a 43).