



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (siedma rozšírená komora)

zo 14. februára 2019*

„Štátna pomoc – Schéma pomoci vykonávaná Belgickom – Rozhodnutie vyhlasujúce schému pomoci za nezlučiteľnú s vnútorným trhom a neoprávnenú a nariaďujúce vrátenie vyplatenej pomoci – Závazné daňové stanovisko („tax ruling“) – Oslobodenie nadmerného zisku od dane – Daňová autonómia členských štátov – Pojem schéma pomoci – Ďalšie vykonávacie opatrenia“

Vo veciach T-131/16 a T-263/16,

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

žalobca vo veci T-131/16,

ktorého v konaní podporujú:

Írsko, v zastúpení: pôvodne E. Creedon, G. Hodge a A. Joyce, neskôr K. Duggan, M. Browne a A. Joyce, a nakoniec A. Joyce a J. Quaney, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty a S. Kingston, barristers,

vedľajší účastník konania vo veci T-131/16,

Magnetrol International, so sídlom v Zele (Belgicko), v zastúpení: H. Gilliams a J. Bocken, advokáti,

žalobkyňa vo veci T-263/16,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: pôvodne P.-J. Loewenthal a B. Stromsky, neskôr P.-J. Loewenthal a F. Tomat, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorej predmetom je návrh založený na článku 263 ZFEÚ na zrušenie rozhodnutia Komisie (EÚ) 2016/1699 z 11. januára 2016 o schéme štátnej pomoci týkajúcej sa zdaňovania nadmerného zisku SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) vykonávanej Belgickom (Ú. v. EÚ L 260, 2016, s. 61),

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora),

v zložení: predseda komory M. van der Woude, sudcovia V. Tomljenović (spravodajkyňa), E. Bieliūnas, A. Marcoulli a A. Kornezov,

* Jazyk konania: angličtina.

tajomník: S. Spyropoulos, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. júna 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

Okolnosti predchádzajúce sporu

Právny rámec

Zákonník o dani z príjmov z roku 1992

- 1 V Belgicku sú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov kodifikované v zákone o dani z príjmov z roku 1992, ďalej len „ZDP z roku 1992“). Podľa § 1 ods. 1 ZDP z roku 1992 je daňou z príjmu daň z celkových príjmov spoločnosti so sídlom v kráľovstve, nazvaná „daň z príjmov právnických osôb“.
- 2 Pokiaľ ide konkrétne o základ dane z príjmov právnických osôb, článok 185 ZDP z roku 1992 stanovuje, že spoločnosti zdaňujú celkovú hodnotu svojho zisku, vrátane vyplácaných dividend.

Zákon z 24. decembra 2002

- 3 Dňa 24. decembra 2002 bol vyhlásený zákon, ktorým sa mení a dopĺňa režim spoločností v oblasti daní z príjmu a zavádza systém záväzných stanovísk v daňovej oblasti (ďalej len „zákon z 24. decembra 2002“). Článok 20 uvedeného zákona stanovuje, že Federálny verejný finančný úrad rozhodne prostredníctvom záväzného stanoviska o každej žiadosti týkajúcej sa uplatňovania daňového práva. Okrem toho, „záväzné stanovisko“ je definované ako právny akt, ktorým Federálny verejný finančný úrad určí, v súlade s platnými predpismi, ako sa bude zákon uplatňovať na situáciu alebo osobitnú operáciu, ktorá z daňového hľadiska ešte nemala účinky. Tiež sa uvádza, že záväzným stanoviskom nemožno udeliť oslobodenie od dane alebo jej zníženie.
- 4 Článok 22 zákona z 24. decembra 2002 stanovuje okolnosti, za akých nemožno udeliť záväzné stanovisko, najmä v prípade, keď žiadosť súvisí so situáciami alebo operáciami zhodnými so situáciami alebo operáciami, ktoré už vyvolali účinky z daňového hľadiska vo vzťahu k žiadateľovi.
- 5 Okrem toho, článok 23 zákona z 24. decembra 2002 stanovuje, že s výnimkou prípadov, keď to odôvodňuje predmet žiadosti, záväzné stanovisko sa vydáva na obdobie, ktoré nesmie presiahnuť päť rokov.

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

- 6 Zákomom z 21. júna 2004, ktorým sa mení ZDP z roku 1992 a zákon z 24. decembra 2002 (ďalej len „zákon z 21. júna 2004“), Belgické kráľovstvo zaviedlo nové daňové pravidlá týkajúce sa cezhraničných transakcií prepojených spoločností, ktoré sú súčasťou nadnárodných subjektov, vrátane úpravy ziskov podliehajúcich dani, nazývaných „korelačná úprava“.

– *Dôvodová správa*

- 7 Podľa dôvodovej správy k návrhu zákona predloženého vládou Belgického kráľovstva Poslaneckej snemovni sa na jednej strane uvádza, že účelom uvedeného zákona je zmena a doplnenie ZDP z roku 1992 s cieľom výslovne zahrnúť medzinárodne uznávanú zásadu nezávislého vzťahu. Na druhej strane má zmeniť a doplniť zákon z 24. decembra 2002 s cieľom poskytnúť Service des Décisions Anticipées (Rozhodovacia komisia) právomoc vydávať záväzné stanoviská. Zásada nezávislého vzťahu bola zavedená do belgickej daňovej právnej úpravy doplnením druhého odseku článku 185 ZDP z roku 1992, založenom na znení článku 9 Modelovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o zdaňovaní príjmov a majetku. Účelom článku 185 ods. 2 ZDP z roku 1992 je zabezpečiť, aby sa zdaniteľný základ spoločností podliehajúcich zdaneniu v Belgicku mohol meniť úpravami zisku vyplývajúceho z cezhraničných transakcií subjektov v rámci skupiny, kde uplatnené transferové ceny neodrážajú trhové mechanizmy a zásadu nezávislého vzťahu. Okrem toho pojem „primeraná úprava“, zavedený článkom 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 je odôvodnený cieľom, ktorým je predísť alebo zamedziť (prípadnému) dvojitému zdaňovaniu. Uvádza sa v ňom, že táto úprava sa musí vykonávať od prípadu k prípadu na základe dostupných informácií, ktoré poskytol najmä daňovník, a že korelačná úprava je potrebná len vtedy, ak daňové orgány považujú podstatu a výšku primárnej úpravy vykonanej v inom štáte za opodstatnenú.

– *Článok 185 ods. 2 ZDP z roku 1992*

- 8 Článok 185 ods. 2 ZDP z roku 1992 stanovuje:

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

- a) ak sú obidve spoločnosti vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané dohodnutými alebo uloženými podmienkami, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami, možno zisky, ktoré by pri neexistencii týchto podmienok boli dosiahnuté jednou z týchto spoločností, ale z dôvodu týchto podmienok ich nebolo možné dosiahnuť, zahrnúť do ziskov tejto spoločnosti;
- b) ak sú v ziskoch jednej spoločnosti zahrnuté zisky, ktoré sú zároveň zahrnuté v ziskoch inej spoločnosti, a ak ide o zisky, ktoré by táto iná spoločnosť dosiahla, keby boli podmienky dohodnuté medzi obidvomi spoločnosťami zhodné s podmienkami, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými spoločnosťami, zisky prvej spoločnosti sa upravia primeraným spôsobom.“

Administratívny obežník zo 4. júla 2006

- 9 Obežník zo 4. júla 2006 o uplatňovaní zásady nezávislých vzťahov (ďalej len „obežník zo 4. júla 2006“) bol zaslaný úradníkom všeobecnej daňovej správy v mene ministra financií, najmä s cieľom vyjadriť sa k doplneniu odseku 2 do článku 185 ZDP z roku 1992 a k zodpovedajúcej úprave tohto zákona. V tomto obežníku sa zdôrazňuje, že tieto zmeny a doplnenia, ktoré sú účinné od 19. júla 2004, majú za cieľ prebrať do belgického daňového práva zásadu nezávislých vzťahov a predstavujú právny základ pre úpravu zdaniteľného zisku vyplývajúceho z cezhraničných transakcií nadnárodných subjektov prepojených spoločností.
- 10 V obežníku sa na jednej strane uvádza, že pozitívna úprava stanovená v článku 185 ods. 2 písm. a) ZDP z roku 1992 umožňuje zvýšenie ziskov dosiahnutých spoločnosťou – rezidentom, ktorá je súčasťou nadnárodnej skupiny s cieľom zahrnúť zisky, ktoré by spoločnosť – rezident dosiahla pri transakcii uskutočnenej v rámci nezávislého vzťahu.

- 11 Uvedený obežník na druhej strane uvádza, že negatívna korelačná úprava stanovená v článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 má predísť alebo zamedziť (prípadnému) dvojitému zdaňovaniu. Uvádza sa, že na tento účel nie je možné stanoviť žiadne kritériá, pretože táto úprava sa musí vykonať od prípadu k prípadu na základe dostupných informácií, ktoré poskytol najmä daňovník. Okrem toho je potrebné poznamenať, že korelačná úprava by sa mala vykonať len vtedy, ak daňové úrady alebo Rozhodovacia komisia považujú zásadu a výšku primárnej úpravy za odôvodnenú. Na druhej strane sa uvádza, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa neuplatňuje, ak sa zisk dosiahnutý v partnerskom štáte zvýši takým spôsobom, že prekročí zisk, ktorý by sa dosiahol v prípade uplatnenia zásady nezávislého vzťahu.

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

- 12 Dňa 13. apríla 2005 belgický minister financií v odpovedi na parlamentné otázky týkajúce sa oslobodenia nadmerného zisku od dane v prvom rade potvrdil, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa týka situácie, v ktorej bolo prijaté záväzné stanovisko o metóde, ktorej cieľom je dosiahnutie obvyklého zisku. Následne potvrdil, že zisky, ktoré sa nachádzajú v belgických finančných správach medzinárodnej skupiny v Belgicku a ktoré prevyšovali obvyklé zisky, by nemali byť zohľadnené pri určovaní belgického zdaniteľného zisku. Nakoniec potvrdil stanovisko, podľa ktorého nie je úlohou belgických daňových úradov určiť, ktoré zahraničné spoločnosti by mali zahrnúť tento nadmerný zisk do svojho zisku.
- 13 Dňa 11. apríla 2007 belgický minister financií v rámci novej série parlamentných otázok týkajúcich sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. a) a b) ZDP z roku 1992 uviedol, že doposiaľ boli doručené len žiadosti o negatívnu úpravu. Okrem toho uviedol, že pri určovaní metódy stanovenia obvyklého zisku belgického subjektu sa v rámci záväzných stanovísk zohľadnili vykonávané funkcie, znášané riziká a aktíva zrealizované v činnostiach, ktoré ešte nemali v Belgicku daňové účinky. Zisk zaznamenaný v Belgicku prostredníctvom finančných správ nadnárodnej skupiny, ktorý presahuje zisk dosiahnutý v súlade so zásadou nezávislého vzťahu, by teda nemal byť zahrnutý do zdaniteľného zisku v Belgicku. Nakoniec belgický minister financií uviedol, že vzhľadom na to, že belgickým daňovým orgánom neprislúcha určiť, ktorým zahraničným spoločnostiam sa má zdaňovať nadmerný zisk, nebolo v tomto ohľade možné vymieňať si informácie so zahraničnými daňovými úradmi.
- 14 Napokon 6. januára 2015 belgický minister financií potvrdil, že zásadou, na ktorej sa zakladajú záväzné stanoviská, je zdaňovať zisk zodpovedajúci zisku dosiahnutému v súlade so zásadou nezávislého vzťahu dotknutého subjektu a potvrdil odpovede svojho predchodcu z 11. apríla 2007 týkajúce sa skutočnosti, že belgické daňové orgány nemuseli zisťovať, ktorej zahraničnej spoločnosti by sa mal zdaňovať nadmerný zisk, ktorý nebol zdanený v Belgicku.

Napadnuté rozhodnutie

- 15 Rozhodnutím (EÚ) 2016/1699 z 11. januára 2016 o schéme štátnej pomoci týkajúcej sa zdaňovania nadmerného zisku SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), vykonávanej Belgickom (Ú. v. EÚ L 260, 2016, s. 61, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), Európska komisia konštatovala, že výnimky udelené Belgickým kráľovstvom prostredníctvom záväzných stanovísk založených na článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 predstavovali schému pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá bola nezlučiteľná s vnútorným trhom a ktorá bola vykonaná v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ.

- 16 Okrem toho Komisia nariadila vrátenie takto priznanej pomoci od príjemcov, ktorých konečný zoznam mal byť následne vypracovaný Belgickým kráľovstvom. Príloha napadnutého rozhodnutia obsahovala orientačný zoznam 55 príjemcov, vrátane spoločnosti Magnetrol International, žalobkyne vo veci T-263/16, identifikovanej na základe informácií poskytnutých Belgickým kráľovstvom počas správneho konania.
- 17 Na jednej strane, pokiaľ ide o posúdenie opatrenia pomoci (body 94 až 110 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia), Komisia sa domnievala, že predmetné opatrenie predstavuje schému pomoci založenú na článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, tak ako ju uplatnili belgické daňové úrady. Táto úprava bude vysvetlená v dôvodovej správe k zákonu z 21. júna 2004, obežníku zo 4. júla 2006 a odpovediach ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. Komisia zastáva názor, že tieto akty predstavujú základ, podľa ktorého boli predmetné oslobodenia priznané. Okrem toho sa Komisia domnievala, že tieto oslobodenia boli priznané bez toho, aby boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia, keďže záväzné stanoviská boli iba technickými opatreniami uplatnenia príslušnej schémy. Komisia ďalej poznamenala, že príjemcovia oslobodení od dane boli definovaní všeobecne a abstraktne prostredníctvom ustanovení, na ktorých bola táto schéma založená. Tieto ustanovenia sa v skutočnosti týkali subjektov, ktoré boli súčasťou nadnárodnej skupiny podnikov.
- 18 Na druhej strane, pokiaľ ide o podmienky uplatnenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ (body 111 až 117 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia), Komisia po prvé uviedla, že oslobodenie nadmerného zisku od dane predstavovalo zásah štátu, ktorý mu možno pripísať a ktorý viedol ku strate štátnych prostriedkov, pretože toto oslobodenie viedlo ku zníženiu daňovej povinnosti spoločností v Belgicku, ktoré túto schému využívajú. Po druhé Komisia sa domnievala, že predmetná schéma mohla ovplyvniť obchod v rámci Európskej únie, pretože spoločnosti, ktoré mali z tejto schémy prospech, boli nadnárodnými spoločnosťami pôsobiacimi vo viacerých členských štátoch. Po tretie Komisia zdôraznila, že predmetná schéma oslobodila subjekty, ktoré z nej majú prospech od záťaže, ktorú by museli inak znášať, a že v dôsledku toho táto schéma narušila alebo mohla narušiť hospodársku súťaž posilnením finančnej situácie týchto subjektov. Po štvrté sa Komisia domnievala, že predmetná schéma poskytla belgickým subjektom selektívnu výhodu tým, že prospech z nej mali len nadnárodné skupiny, ku ktorým tieto subjekty patrili.
- 19 Pokiaľ ide konkrétne o existenciu selektívnej výhody, Komisia sa domnievala, že oslobodenie nadmerného zisku od dane predstavovalo výnimku z referenčného systému označeného ako spoločný systém dane z príjmov právnických osôb v Belgicku, keďže daň sa neuplatňovala na celkový zisk skutočne zaznamenaný dotknutou spoločnosťou, ale na upravený zisk dosiahnutý v súlade so zásadou nezávislého vzťahu (body 118 až 134 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia).
- 20 V tejto súvislosti a v prvom rade (body 135 až 143 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia), Komisia zastávala názor, že dotknutá schéma bola selektívna predovšetkým preto, lebo bola dostupná len subjektom, ktoré boli súčasťou nadnárodnej skupiny, a nie samostatným subjektom alebo subjektom, ktoré boli súčasťou národných korporatívnych skupín. Uvedená schéma tiež viedla k selektívnosti medzi na jednej strane nadnárodnými skupinami, ktoré zmenili svoj spôsob podnikania tým, že zaviedli nové transakcie v Belgicku, a na druhej strane medzi akýmikoľvek ekonomickými subjektmi, ktoré pokračovali v transakciách podľa existujúceho spôsobu podnikania v Belgicku. Nakoniec predmetná schéma je *de facto* selektívna, pretože len belgické subjekty patriace do nadnárodnej skupiny veľkého rozsahu, alebo aspoň stredného rozsahu, mohli v skutočnosti využívať oslobodenie nadmerného zisku od dane, čo však neplatilo pre subjekty patriace do nadnárodnej skupiny nevelkého rozsahu.
- 21 Subsidiárne (body 144 až 170 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia) Komisia uviedla, že aj keby sa pripustilo, že belgický systém dane z príjmov právnických osôb obsahoval pravidlo, podľa ktorého zisk zaznamenaný subjektmi nadnárodnej skupiny, ktoré prekročili zisk dosiahnutý v súlade so zásadou nezávislého vzťahu, by sa nemal zdaňovať, čo Komisia spochybnila, oslobodenie nadmerného zisku od

dane predstavovalo odchýlku od referenčného systému, pretože tak odôvodnenie tohto oslobodenia, ako aj metóda použitá na stanovenie nadmerného zisku, boli v rozpore so zásadou nezávislého vzťahu. Táto metóda zahŕňala dva kroky.

- 22 Po prvé nezávislé trhové ceny uplatňované pri transakciách medzi belgickým subjektom skupiny a spoločnosťami, s ktorými je prepojený, boli stanovené na základe správy o transferovom oceňovaní, ktorú poskytol daňovník. Tieto transferové ceny boli stanovené uplatnením metódy čistého obchodného rozpätia (ďalej len „TNMM“). Takto sa stanovil zostatkový alebo nezávislý zisk, ktorý podľa Komisie zodpovedal zisku skutočne zaznamenanému belgickým subjektom.
- 23 Po druhé na základe druhej správy predloženej daňovníkom bol upravený zisk dosiahnutý v súlade so zásadou nezávislého vzťahu belgického subjektu stanovený určením zisku, ktorý by porovnateľná samostatná spoločnosť dosiahla za porovnateľných okolností. Rozdiel medzi ziskom dosiahnutým po prvom a druhom kroku (najmä zostatkový zisk po odpočítaní upraveného zisku nezávislého subjektu) predstavoval výšku nadmerného zisku, ktorý belgické daňové orgány považovali za výsledok zlučiteľnosti alebo úspor v rozsahu vyplývajúcom z členstva v skupine subjektov, a ktoré preto nemohli byť pripísané belgickému subjektu.
- 24 V rámci predmetnej schémy nebol tento nadmerný zisk zdanený. Komisia zastáva názor, že toto nezdanenie poskytlo príjemcom schémy selektívnu výhodu najmä preto, lebo metóda určenia nadmerného zisku sa odklonila od metódy, ktorá vedie k spoľahlivému priblíženiu sa trhovému výsledku, a teda od zásady nezávislého vzťahu.
- 25 Okrem toho, pokiaľ ide o odôvodnenie dotknutej schémy, Komisia sa domnievala, že táto schéma nemôže byť odôvodnená povahou a všeobecnou štruktúrou belgického daňového systému (body 173 až 181 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia). Na rozdiel od tvrdení Belgického kráľovstva nemala predmetná schéma za cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu, pretože na to, aby bolo možné udeliť oslobodenie nadmerného zisku od dane, nebolo potrebné preukázať, že tento zisk bol zahrnutý do daňového základu inej spoločnosti.
- 26 Na tretej strane sa Komisia domnievala, že predmetné opatrenia predstavujú prevádzkovú pomoc, a preto boli nezlučiteľné s vnútorným trhom. Navyše, keďže tieto opatrenia neboli Komisii oznámené podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ, predstavovali neoprávnenú pomoc (body 189 až 194 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia).
- 27 Pokiaľ ide o vymáhanie pomoci (body 195 až 211 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia), Komisia uviedla, že Belgické kráľovstvo sa nemôže odvolávať na zásadu ochrany legitímnej dôvery príjemcov alebo na zásadu právnej istoty na účely odôvodnenia nesplnenia povinnosti vymáhať neoprávnené priznanú pomoc, a že sumy, ktoré sa majú vymôcť od každého príjemcu, by sa mohli vypočítať na základe rozdielu medzi daňou, ktorá by bola splatná na základe skutočne zaznamenaného zisku a skutočne zaplatenou daňou v dôsledku záväzného stanoviska.
- 28 Výroková časť napadnutého rozhodnutia znie takto:

„Článok I

Režim zdaňovania nadmerného zisku na základe článku 185 ods. 2 písm. b) [ZDP z roku 1992], podľa ktorého Belgick[é] [kráľovstvo] vydalo záväzné stanoviská v prospech belgických subjektov z nadnárodných skupín podnikov, prostredníctvom ktorých poskytlo uvedeným subjektom výhodu oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb pre časť zisku, ktorý dosiahli, predstavuje pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom a bola poskytnutá Belgickom neoprávnené v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ.

Článok 2

1. [Belgické kráľovstvo] je povinné vymôcť od príjemcov neoprávnenú a nezlučiteľnú pomoc uvedenú v článku 1.
2. Každá suma, ktorá ešte nebola vymožená od príjemcov po vymáhaní, ktoré je opísané v odseku 1, sa vymôže od skupiny podnikov, do ktorej patrí príjemca.
3. Zo súm, ktoré sa majú vrátiť, plynú úroky odo dňa, keď boli poskytnuté príjemcom, až do ich skutočného vrátenia.
4. Úroky z vymáhaných súm sa vypočítajú na zostavenom základe v súlade s kapitolou V nariadenia (ES) č. 794/2004.
5. [Belgické kráľovstvo] ukončí pomoc uvedenú v článku 1 a zruší všetky platby, ktoré sa ešte neuskutočnili v rámci tejto pomoci od dátumu prijatia tohto rozhodnutia.
6. [Belgické kráľovstvo] odmietne každú žiadosť o záväzné stanovisko predloženú orgánu Service des Décisions Anticipées v rámci pomoci uvedenej v článku 1 alebo nevybavenú ku dňu prijatia tohto rozhodnutia.

Článok 3

1. Vrátenie poskytnutej pomoci uvedenej v článku 1 sa musí uskutočniť bezodkladne a účinne.
2. [Belgické kráľovstvo] zabezpečí vykonanie tohto rozhodnutia v celom rozsahu do štyroch mesiacov odo dňa jeho oznámenia.

Článok 4

1. Do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia [Belgické kráľovstvo] predloží Komisii tieto informácie:
 - a) zoznam príjemcov pomoci uvedenej v článku 1 a celkovú sumu, ktorú prijali v rámci tejto pomoci;
 - b) celkovú sumu (istinu a úroky), ktorú má každý príjemca vrátiť;
 - c) podrobný opis už prijatých a plánovaných opatrení na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím;
 - d) dokumenty preukazujúce, že sa príjemcom nariadilo vrátenie pomoci.
2. [Belgické kráľovstvo] bude Komisii podávať priebežne správy o svojich opatreniach na vykonanie tohto rozhodnutia až do úplného vrátenia pomoci poskytnutej v rámci schémy uvedenej v článku 1. Na žiadosť Komisie bezodkladne poskytne všetky informácie o opatreniach, ktoré sa už prijali a ktoré sa plánujú prijať na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím. Takisto poskytne podrobné informácie o sumách pomoci a úrokov, ktoré príjemcovia už vrátili.

Článok 5

Toto rozhodnutie je určené Belgickému kráľovstvu.“

Konanie a návrhy účastníkov konania

Konanie a návrhy účastníkov konania vo veci T-131/16

- 29 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 22. marca 2016 Belgické kráľovstvo podalo žalobu o zrušenie napadnutého rozhodnutia.
- 30 Samostatným podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 26. apríla 2016 Belgické kráľovstvo podalo návrh na nariadenie predbežného opatrenia, v ktorom žiadalo predsedu Všeobecného súdu o odklad výkonu článkov 2 až 4 napadnutého rozhodnutia, kým Všeobecný súd nerozhodne vo veci samej. Uznesením predsedu Všeobecného súdu z 19. júla 2016 uvedený súd zamietol návrh na nariadenie predbežného opatrenia a rozhodol, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.
- 31 Dňa 11. júla 2016 Všeobecný súd vyzval Belgické kráľovstvo, aby odpovedalo na jednu otázku. Belgické kráľovstvo odpovedalo na túto žiadosť listom z 19. júla 2016.
- 32 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 11. júla 2016 Írsko podalo návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Belgického kráľovstva. Uznesením z 25. augusta 2016 predseda piatej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhu Írska na vstup do konania ako vedľajšieho účastníka konania. Írsko predložilo svoje vyjadrenie a hlavní účastníci konania k nemu predložili svoje pripomienky v stanovených lehotách.
- 33 Po zmene zloženia komôr Všeobecného súdu 21. septembra 2016 bol sudca spravodajca v súlade s článkom 27 ods. 5 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu pridelený do siedmej komory, ktorej bola v dôsledku toho táto vec pridelená.
- 34 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 26. januára 2017 Belgické kráľovstvo požiadalo, aby bola vec prejednaná rozšírenou komorou. Dňa 15. februára 2017 Všeobecný súd vzal v súlade s článkom 28 ods. 5 rokovacieho poriadku na vedomie, že vec bola pridelená siedmej rozšírenej komore.
- 35 Vzhľadom na to, že člen siedmej rozšírenej komory sa nemohol zúčastniť prejednávania veci, rozhodnutím z 28. marca 2017 predseda Všeobecného súdu vymenoval podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie komory.
- 36 Na návrh sudcu spravodajcu predseda siedmej rozšírenej komory rozhodol 12. decembra 2017 v súlade s článkom 67 ods. 2 rokovacieho poriadku prejednať túto vec prednostne.
- 37 Na základe návrhu sudcu spravodajcu Všeobecný súd (siedma rozšírená komora) rozhodol o začatí ústnej časti konania a v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 64 rokovacieho poriadku vyzval Belgické kráľovstvo a Komisiu, aby odpovedali písomne na otázky. Účastníci konania vyhovelí tejto výzve v stanovených lehotách.
- 38 Uznesením zo 17. mája 2018, po vypočutí účastníkov konania, predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu rozhodol o spojení vecí T-131/16, Belgicko/Komisia, a T-263/16, Magnetrol International/Komisia, na účely ústnej časti konania v súlade s článkom 68 ods. 2 rokovacieho poriadku a vyhovel žiadosti spoločnosti Magnetrol International o dôverné zaobchádzanie v súvislosti s Írskom.
- 39 Počas pojednávania, ktoré sa konalo 28. júna 2018, boli vypočuté prednesy účastníkov konania a ich odpovede na otázky Všeobecného súdu.

- 40 Belgické kráľovstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zrušil napadnuté rozhodnutie,
 - subsidiárne zrušil články 1 a 2 výroku napadnutého rozhodnutia,
 - uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.
- 41 Írsko navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie tak, ako to navrhovalo Belgické kráľovstvo.
- 42 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu,
 - uložil Belgickému kráľovstvu povinnosť nahradiť trovy konania.

Konanie a návrhy účastníkov konania vo veci T-263/16

- 43 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 25. mája 2016 Magnetrol International podala žalobu o zrušenie napadnutého rozhodnutia.
- 44 Dňa 20. júna 2016 Komisia požiadala o prerušenie konania až do prijatia rozhodnutia vo veci T-131/16, Belgicko/Komisia, v ktorej žalobca vzniesol námietku 26. júla 2016. Rozhodnutím oznámeným hlavným účastníkom konania 9. augusta 2016 predseda piatej komory Všeobecného súdu zamietol žiadosť Komisie o prerušenie konania.
- 45 Po zmene zloženia komôr Všeobecného súdu 21. septembra 2016 bol sudca spravodajca v súlade s článkom 27 ods. 5 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu pridelený do siedmej komory, ktorej bola v dôsledku toho táto vec pridelená.
- 46 Na návrh siedmej komory Všeobecný súd 12. marca 2018 rozhodol podľa článku 28 ods. 3 rokovacieho poriadku o postúpení veci rozšírenému rozhodovaciemu zloženiu.
- 47 Vzhľadom na to, že člen siedmej rozšírenej komory sa nemohol zúčastniť prejednávania veci, rozhodnutím z 15. marca 2018 predseda Všeobecného súdu vymenoval podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie komory.
- 48 Na návrh sudcu spravodajcu predseda siedmej rozšírenej komory rozhodol 16. apríla 2018 v súlade s článkom 67 ods. 2 rokovacieho poriadku prejednať túto vec prednostne.
- 49 Na základe správy sudcu spravodajcu Všeobecný súd (siedma rozšírená komora) rozhodol o začatí ústnej časti konania a v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 64 rokovacieho poriadku vyzval spoločnosť Magnetrol International a Komisiu, aby odpovedali písomne na otázky. Účastníci konania vyhovelí tejto výzve v stanovených lehotách.
- 50 Uznesením zo 17. mája 2018, po vypočutí účastníkov konania, predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu rozhodol o spojení vecí T-131/16, Belgicko/Komisia, a T-263/16, Magnetrol International/Komisia, na účely ústnej časti konania v súlade s článkom 68 ods. 2 rokovacieho poriadku a vyhovel žiadosti spoločnosti Magnetrol International o dôverné zaobchádzanie v súvislosti s Írskom.
- 51 Ako bolo uvedené v bode 39 vyššie, počas pojednávania, ktoré sa konalo 28. júna 2018, boli vypočuté prednesy účastníkov konania a ich odpovede na otázky Všeobecného súdu.

- 52 Magnetrol International navrhuje, aby Všeobecný súd
- zrušil napadnuté rozhodnutie,
 - subsidiárne zrušil články 2 až 4 napadnutého rozhodnutia,
 - v každom prípade zrušil články 2 až 4 napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom tieto články na jednej strane vyžadujú vrátenie pomoci od subjektov iných, než sú tie, ktorým bolo vydané záväzné stanovisko, a po druhé nariaďujú vrátenie sumy rovnajúcej sa daňovým úsporám príjemcov pomoci, bez toho, aby Belgicko mohlo zohľadniť skutočnú pozitívnu úpravu, ktorú vykonala iná daňová správa,
 - uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.
- 53 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu,
 - uložil spoločnosti Magnetrol International povinnosť nahradiť trovy konania.

Právny stav

- 54 Po vypočutí hlavných účastníkov konania o tejto otázke sa na pojednávaní Všeobecný súd rozhodol spojiť prejednávané veci na účely konečného rozhodnutia v súlade s článkom 68 rokovacieho poriadku.

Úvodné pripomienky

- 55 Belgické kráľovstvo uvádza na podporu svojej žaloby päť žalobných dôvodov. Prvý žalobný dôvod je založený na porušení článku 2 ods. 6 ZFEÚ a článku 5 ods. 1 a 2 Zmluvy o EÚ tým, že Komisia zasahovala do právomoci Belgického kráľovstva v oblasti daní. Druhý žalobný dôvod je založený na nesprávnom právnom posúdení a na zjavne nesprávnom posúdení, ktorých sa Komisia dopustila pri kvalifikovaní opatrení schémy pomoci. Tento žalobný dôvod je rozdelený na dve časti, ktoré spochybňujú po prvé identifikáciu aktov, na ktorých je založená uvedená schéma, a na druhej strane posúdenie nedostatku dodatočných vykonávacích opatrení. Tretí žalobný dôvod je založený na porušení článku 107 ZFEÚ tým, že sa Komisia domnievala, že schéma rozhodovania o nadmerných ziskoch predstavuje opatrenie štátnej pomoci. Štvrtý žalobný dôvod je založený na zjavne nesprávnom posúdení Komisie, pokiaľ ide o identifikáciu príjemcov uvádzanej pomoci. Piaty žalobný dôvod uvádzaný ako „subsidiárny“ je založený na porušení všeobecnej zásady legality a článku 16 ods. 1 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 ZFEÚ (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9) v tom zmysle, že napadnuté rozhodnutie nariaďuje vymáhanie súm od nadnárodných skupín, ku ktorým patria belgické subjekty, ktorým bolo vydané záväzné stanovisko.
- 56 Magnetrol International uvádza na podporu svojej žaloby štyri žalobné dôvody. Prvý je založený na zjavne nesprávnom posúdení, zneužití právomoci a nedostatočnom odôvodnení v rozsahu, v akom napadnuté rozhodnutie konštatuje existenciu schémy pomoci. Druhý je založený na porušení článku 107 ZFEÚ, povinnosti odôvodnenia a zjavne nesprávnom posúdení v rozsahu, v akom napadnuté rozhodnutie kvalifikuje uvádzanú schému ako selektívne opatrenie. Tretí je založený na porušení článku 107 ZFEÚ a povinnosti odôvodnenia a na zjavne nesprávnom posúdení v rozsahu, v akom napadnuté rozhodnutie uvádza, že uvádzaná schéma pomoci vedie k zvýhodneniu. Štvrtý uvádzaný ako „subsidiárny“ je založený na porušení článku 107 ZFEÚ, porušení zásady ochrany

legitímnej dôvery, zjavne nesprávnom posúdení, prekročení právomoci a nedostatočnom odôvodnení, pokiaľ ide o vrátenie pomoci nariadené v napadnutom rozhodnutí, identifikáciu príjemcov a sumu, ktorá sa má vrátiť.

- 57 Zo všetkých vyššie spomenutých žalobných dôvodov vyplýva, že Belgické kráľovstvo a Magnetrol International uvádzajú, aj keď v inom poradí, žalobné dôvody, ktoré sú v podstate založené na tom, že:
- po prvé Komisia prekročila svoje právomoci v oblasti štátnej pomoci tým, že zasahovala do výlučnej právomoci Belgického kráľovstva v oblasti priamych daní (prvý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvá časť tretieho žalobného dôvodu vo veci T-263/16),
 - po druhé Komisia dospela v prejednávanej veci k nesprávne mu záveru súvisiacemu so schémou štátnej pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, okrem iného z dôvodu nesprávnej identifikácie aktov, na ktorých sa zakladá uvádzaná schéma, a z dôvodu nesprávneho rozhodnutia, že schéma pomoci nevyžadovala ďalšie vykonávacie opatrenia (druhý žalobný dôvod vo veci T-131/16 a prvý žalobný dôvod vo veci T-263/16),
 - po tretie Komisia sa dopustila nesprávneho posúdenia záväzných stanovísk o nadmerných ziskoch ako štátnej pomoci najmä vzhľadom na neexistenciu výhody a nedostatočnú selektívnosť (tretí žalobný dôvod vo veci T-131/16 a tretí žalobný dôvod vo veci T-263/16),
 - po štvrté Komisia porušila najmä zásady legality a ochrany legitímnej dôvery tým, že nesprávne nariadila vymáhanie uvádzanej pomoci, a to aj od skupín, do ktorých patria príjemcovia tejto pomoci (štvrtý a piaty žalobný dôvod vo veci T-131/16 a štvrtý žalobný dôvod vo veci T-263/16).
- 58 Všeobecný súd preskúma žalobné dôvody v poradí uvedenom v bode 57 vyššie.

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

- 59 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International v podstate tvrdia, že Komisia prekročila svoje právomoci tým, že uplatnila pravidlá štátnej pomoci práva Únie na určenie jednostranných záležitostí patriacich do výlučnej právomoci členského štátu v oblasti daní. Určenie zdaniteľného príjmu zostáva vo výlučnej právomoci členských štátov rovnako ako spôsob zdanenia ziskov z cezhraničných transakcií v rámci skupín subjektov, aj keby to viedlo k dvojitému oslobodeniu od dane. Postoj Komisie, podľa ktorého záväzné stanoviská o nadmernom zisku predstavujú štátnu pomoc tým, že sa odchyľujú od toho, čo Komisia považuje za správne uplatňovanie zásady nezávislého vzťahu, by predstavoval nútenú harmonizáciu pravidiel týkajúcich sa výpočtu zdaniteľného príjmu, čo nespadá do právomoci Európskej únie.
- 60 Írsko v podstate tvrdí, že napadnuté rozhodnutie vážnym spôsobom narúša rovnováhu právomocí medzi Európskou úniou a členskými štátmi, ktorá je stanovená okrem iného článkom 3 ods. 6 Zmluvy o EÚ a článkom 5 ods. 1 a 2 Zmluvy o EÚ a potvrdená ustálenou judikatúrou.
- 61 Komisia v podstate tvrdí, že hoci majú členské štáty autonómiu v oblasti priamych daní, každé daňové opatrenie, ktoré členský štát prijme, musí byť v súlade s pravidlami štátnej pomoci práva Únie.
- 62 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry priame dane síce za súčasného vývoja práva Únie patria do právomoci členských štátov, tie však pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovanú judikatúru). Na druhej strane je nesporné, že Komisia je oprávnená zabezpečiť dodržiavanie článku 107 ZFEÚ.

- 63 Zásahy členských štátov v oblastiach, ktoré neboli predmetom harmonizácie v Európskej únii, ako napríklad priame dane, nie sú preto vylúčené z pôsobnosti právnych predpisov týkajúcich sa preskúmania štátnej pomoci. Komisia preto môže daňové opatrenie kvalifikovať ako štátnu pomoc za predpokladu, že sú splnené podmienky takejto kvalifikácie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28; z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81, a z 25. marca 2015, Belgicko/Komisia, T-538/11, EU:T:2015:188, body 65 a 66). Členské štáty preto musia vykonávať svoju právomoc v oblasti daní v súlade s právom Únie (rozsudok z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V dôsledku toho sa musia zdržať prijatia akéhokoľvek opatrenia, ktoré by v tomto kontexte mohlo predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom.
- 64 Je pravda, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti spadá určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového zaťaženia jednotlivých faktorov výroby a jednotlivých hospodárskych sektorov do právomoci členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).
- 65 To však neznamená, že každé daňové opatrenie, ktoré ovplyvňuje najmä daňový základ zohľadnený daňovými orgánmi, nespadá do pôsobnosti článku 107 ZFEÚ. Ak takéto opatrenie v praxi diskriminuje spoločnosti, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o cieľ predmetného opatrenia, a tým poskytuje príjemcom opatrenia selektívne výhody, ktoré zvyhodňujú „určitých“ podnikateľov alebo výrobu „určitých“ druhov tovarov, možno ho považovať za štátnu pomoc na účely článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).
- 66 Okrem toho opatrenie, prostredníctvom ktorého štátne orgány poskytujú niektorým subjektom zvýhodnené daňové zaobchádzanie, ktoré hoci nepredstavuje presun štátnych zdrojov, stavia príjemcov do priaznivejšej pozície, ako je pozícia, v akej sa nachádzajú ostatné daňové subjekty, môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Naopak výhody vyplývajúce zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty, nepredstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ (pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56 a citovanú judikatúru).
- 67 Z vyššie uvedeného vyplýva, že vzhľadom na to, že Komisia je zodpovedná za zabezpečenie dodržiavania článku 107 ZFEÚ, nemožno jej vytýkať, že prekročila svoje právomoci, keď preskúmala opatrenia zahŕňajúce predmetnú uvádzanú schému, s cieľom overiť si, či tieto opatrenia predstavovali štátnu pomoc, a ak áno, či boli zlučiteľné s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 68 Tento záver nemôžu vyvrátiť tvrdenia Belgického kráľovstva, ktoré sa týkajú jednak neexistencie právomoci v oblasti daní v súvislosti so zdaňovaním nadmerných ziskov, a po druhé vlastnej právomoci prijímať opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia.
- 69 Belgické kráľovstvo tvrdí, že vzhľadom na to, že nadmerné zisky nemožno pripísať belgickým subjektom podliehajúcim dani v Belgicku, tieto zisky nespádajú do belgickej daňovej právomoci. Komisia preto nemôže spochybniť nezdanenie týchto ziskov v Belgicku.
- 70 Keďže tieto tvrdenia treba chápať tak, že spochybňujú právomoc Komisie preskúmať predmetné opatrenia, je potrebné uviesť, že tieto sa týkajú záväzných stanovísk vydaných belgickými daňovými orgánmi v rámci ich právomoci v oblasti priamych daní. V tejto súvislosti treba pripomenúť judikatúru citovanú v bode 65 vyššie, podľa ktorej každé daňové opatrenie, ktoré spĺňa podmienky na uplatnenie článku 107 ods. 1 ZFEÚ, predstavuje štátnu pomoc. Z toho vyplýva, že Komisia má byť pri výkone svojej právomoci týkajúcej sa uplatňovania článku 107 ods. 1 ZFEÚ schopná preskúmať predmetné opatrenia s cieľom určiť, či spĺňajú tieto podmienky.

- 71 Pokiaľ ide o tvrdenia týkajúce sa právomoci Belgického kráľovstva prijať opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia, z judikatúry skutočne vyplýva, že je na členských štátoch, aby prijali opatrenia potrebné na zamedzenie situáciám dvojitého zdanenia, a to najmä tým, že uplatnia kritériá pre rozdelenie právomocí používané v medzinárodnej daňovej praxi (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. novembra 2006, Kerckhaer a Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, bod 23). Ako však bolo uvedené v bode 63 vyššie, členské štáty musia vykonávať svoje daňové právomoci v súlade s právom Únie a zdržať sa prijatia akéhokoľvek opatrenia, ktoré by mohlo predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom. Belgické kráľovstvo sa preto nemôže odvolávať na potrebu vyhnúť sa dvojitému zdaneniu ako na cieľ sledovaný praxou belgických daňových orgánov, pokiaľ ide o nadmerný zisk, s cieľom odôvodniť v tejto súvislosti výlučnú právomoc, ktorej výkon by spadal mimo právomoci Komisie overiť dodržiavanie článku 107 ZFEÚ.
- 72 Okrem toho je potrebné v každom prípade uviesť, že v prejednávanej veci sa nezdá, že by nezdanenie nadmerného zisku, tak ako ho uplatňovali belgické daňové orgány, malo za cieľ zamedziť dvojité zdanenie. Uplatnenie sporných opatrení totiž nebolo podmienené preukázaním, že predmetný nadmerný zisk bol zahrnutý do zisku inej spoločnosti. Navyše nebolo potrebné preukázať, že tento nadmerný zisk bol skutočne zdanený v inej krajine.
- 73 Článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 stanovuje negatívnu úpravu zisku spoločnosti len vtedy, ak tento zisk bol zahrnutý do zisku inej spoločnosti. Belgické kráľovstvo však nespochybnilo zistenia Komisie uvedené v bodoch 173 až 181 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia týkajúce sa praxe belgických daňových orgánov, ako je vysvetlené najmä v odpovediach ministra financií uvedených v bodoch 12 až 14 vyššie a podľa ktorých sa vykonala negatívna úprava daňového základu spoločnosti žiadajúcej o záväzné stanovisko bez toho, aby sa overilo, či zisk odpočítaný z daňového základu tejto spoločnosti ako nadmerný zisk, bol skutočne zahrnutý do zisku inej spoločnosti.
- 74 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba žalobný dôvod údajného zásahu Komisie do daňovej právomoci Belgického kráľovstva zamietnuť ako nedôvodný.

O existencii schémy pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589

- 75 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International v podstate tvrdia, že Komisia nesprávne identifikovala akty, na základe ktorých systém nadmerného zisku údajne predstavoval schému pomoci, a nesprávne konštatovala, že tieto akty nevyžadovali ďalšie vykonávacie opatrenia v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589. Tvrdia tiež, že záver týkajúci sa existencie schémy pomoci je založený na kontradiktórnem odôvodnení.
- 76 Komisia v podstate tvrdí, že v celom napadnutom rozhodnutí sledovala ucelené odôvodnenie, pretože sa domnievala, že systém oslobodenia nadmerného zisku od dane sa zakladal na článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, tak ako ho uplatnila Rozhodovacia komisia, v zmysle výkladu vyplývajúceho z vysvetľujúceho memoranda k zákonu z 21. júna 2004, obežníka zo 4. júla 2006 a odpovedí ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania tohto ustanovenia. Tieto akty svedčia o systematickom a konzistentnom prístupe, ktorým belgické daňové orgány oslobodili takzvaný nadmerný zisk od dane bez toho, aby boli potrebné ďalšie vykonávacie opatrenia.
- 77 Podľa článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 predstavuje schéma pomoci akýkoľvek akt, na základe ktorého je možné bez potreby ďalších vykonávacích opatrení udeliť individuálnu pomoc podnikateľom definovaným v rámci aktu všeobecným a abstraktným spôsobom, a akýkoľvek akt, na základe ktorého pomoc, ktorá nie je spojená so špecifickým projektom, sa môže poskytnúť jednému alebo viacerým podnikateľom na neurčité časové obdobie alebo v neurčitej sume.

- 78 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že v rámci schémy pomoci sa Komisia môže obmedziť na skúmanie povahy predmetnej schémy, aby v odôvodneniach svojho rozhodnutia posúdila, či táto schéma vzhľadom na podmienky, ktoré stanovuje, zabezpečuje príjemcom zjavnú výhodu oproti ich konkurentom, a či je takej povahy, že ju využívajú najmä subjekty, ktoré sa zúčastňujú na obchode medzi členskými štátmi. Komisia tak v rozhodnutí týkajúcom sa takejto schémy nie je v každom jednotlivom prípade povinná vykonať analýzu pomoci priznanej na základe takej schémy. Individuálnu situáciu každého z dotknutých subjektov je potrebné overiť až vo fáze vymáhania pomoci (pozri rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 63 a citovanú judikatúru).
- 79 Okrem toho sa konštatovalo, že Komisia sa môže pri skúmaní schémy pomoci, ak nie je identifikovaný žiadny právny akt, ktorým sa táto schéma zakladá, odvolávať na súbor okolností, ktoré ako celok poukazujú na skutočnú existenciu schémy pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. apríla 1994 Nemecko a Pleuger Worthington/Komisia, C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15).
- 80 Je potrebné pripomenúť, že v napadnutom rozhodnutí je najmä v bode 97 odôvodnenia uvedené, že oslobodenie nadmerného zisku od dane bolo priznané na základe článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. V bode 98 odôvodnenia uvedeného rozhodnutia sa ďalej uvádza, že uplatnenie článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 belgickým daňovým úradom je vysvetlené v dôvodovej správe k zákonu z 21. júna 2004, obežníku zo 4. júla 2006 a odpovediach ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania tohto ustanovenia. Nakoniec v bode 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia Komisia dospela k záveru, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, dôvodová správa k zákonu z 21. júna 2004, obežník zo 4. júla 2006 a odpovede ministra financií na otázky týkajúce sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 predstavujú akty, na základe ktorých sa priznáva oslobodenie nadmerného zisku od dane.
- 81 V bode 125 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia sa však uvádza, že žiadne ustanovenie ZDP z roku 1992 nestanovuje jednostranné abstraktné oslobodenie pevne stanovenej časti alebo pevne stanovenej percenta zo skutočne zaznamenaného zisku, ktorý dosiahol belgický subjekt patriaci do nadnárodnej skupiny. Okrem toho sa uvádza, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 umožňuje negatívne úpravy transferového oceňovania pod podmienkou, že zisk, ktorý má byť oslobodený od dane, ktorý bol dosiahnutý v rámci medzinárodnej transakcie alebo dojednania, bol zahrnutý do zisku zahraničnej protistrany tejto transakcie alebo dohody.
- 82 Je pravda, že odôvodnenie Komisie sa zdá byť trochu dvojsmyselné, pretože na jednej strane odkazuje na všetky akty uvedené v bode 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ako na akty, na ktorých je predmetná schéma založená, zatiaľ čo na druhej strane vo svojej analýze referenčného systému pri skúmaní existencie selektívnej výhody uvádza, že žiadne ustanovenie ZDP z roku 1992 nestanovuje výnimku, akú uplatňujú belgické daňové orgány.
- 83 Zo znenia napadnutého rozhodnutia v celom rozsahu však vyplýva, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, tak ako ho uplatnili belgické daňové orgány, predstavuje základ predmetnej schémy pomoci a že takéto uplatnenie tohto ustanovenia možno vyvodiť z dôvodovej správy k zákonu z 21. júna 2004, obežníka zo 4. júla 2006 a odpovedí ministra financií na parlamentné otázky o uplatňovaní tohto ustanovenia.
- 84 Je preto potrebné preskúmať, či predmetná schéma pomoci založená na aktoch označených Komisiou si vyžaduje ďalšie vykonávacie opatrenia v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.
- 85 Na základe definície schémy pomoci uvedenej v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 uvedenej v bode 77 vyššie, ako je vykladaná judikatúrou, je možné uviesť nasledujúce pripomienky.

- 86 Po prvé, ak sa individuálna pomoc poskytuje bez prijatia ďalších vykonávacích opatrení, podstatné prvky spornej schémy pomoci musia nevyhnutne vychádzať z ustanovení identifikovaných ako základ uvedenej schémy.
- 87 Po druhé, ak vnútroštátne orgány uplatňujú túto schému, dotknuté orgány nemôžu disponovať žiadnou mierou voľnej úvahy, pokiaľ ide o určenie podstatných prvkov predmetnej pomoci a jej priznanie. Aby sa vylúčila existencia takýchto vykonávacích opatrení, právomoc vnútroštátnych orgánov by sa mala obmedziť na technické uplatňovanie ustanovení, ktoré údajne predstavujú spornú schému, v prípade potreby po overení, či žiadatelia spĺňajú podmienky na využívanie výhod z tejto schémy.
- 88 Po tretie z článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 vyplýva, že akty, na ktorých je založená schéma pomoci, musia definovať príjemcov všeobecným a abstraktným spôsobom, aj keď pomoc, ktorá im bola priznaná, zostáva neurčitá.
- 89 Je preto potrebné posúdiť, do akej miery vyššie uvedené prvky vyplývajú z aktov, ktoré Komisia označila za základ predmetnej schémy pomoci, aby sa uvádzané opatrenia pomoci, teda oslobodenie nadmerného zisku od dane, mohli poskytnúť na základe týchto aktov bez toho, aby bolo potrebné prijať ďalšie vykonávacie opatrenia.

O základných prvkoch predmetnej schémy pomoci

- 90 V bodoch 13 až 22 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia Komisia kvalifikuje predmetnú schému pomoci ako výnimku zo zdaňovania nadmerného zisku a uvádza prvky, ktoré v podstate predstavujú základné prvky pre priznanie tohto oslobodenia, ktoré sú zhrnuté v bode 102 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Po prvé sa teda zohľadňuje skutočnosť, že dotknuté belgické subjekty sú subjektmi nadnárodnej skupiny. Po druhé sa berie do úvahy skutočnosť, že dotknuté subjekty získali záväzné stanovisko Rozhodovacej komisie, ktoré súvisí s novou situáciou, akou je reorganizácia vedúca k relokácii hlavného subjektu do Belgicka, vytvorenie pracovných miest alebo investovanie. Po tretie zohľadňuje sa existencia zisku prevyšujúceho zisk, ktorý by dosiahli porovnateľné subjekty pôsobiace za podobných okolností. Po štvrté sa naopak neberie do úvahy, či bola primárna pozitívna úprava vykonaná v inom členskom štáte.
- 91 V tejto súvislosti je potrebné preskúmať, či podstatné prvky uvádzanej schémy pomoci, ktoré sú uvedené vyššie, vyplývajú z aktov, ktoré Komisia označila za základ systému oslobodenia nadmerného zisku od dane.
- 92 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že Komisia v bodoch 101 a 139 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia uviedla, že podstatné prvky uvádzanej pomoci boli identifikované na základe analýzy vzorky záväzných stanovísk. Samotná Komisia teda uznala, že tieto podstatné prvky nevyplývali z aktov, na ktorých sa táto schéma zakladala, ale zo samotných záväzných stanovísk o preddavkoch alebo skôr zo vzorky týchto opatrení.
- 93 V každom prípade hoci niektoré zo základných prvkov schémy určenej Komisiou môžu vyplývať z aktov uvedených v bodoch 97 až 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, nie je to tak v prípade všetkých týchto podstatných prvkov.
- 94 Belgické kráľovstvo a Magnetrol International správne uviedli, že ani dvojstupňová metóda pre výpočet nadmerného zisku, ani požiadavka na investovanie, vytváranie pracovných miest alebo centralizácia alebo zvyšovanie činností v Belgicku nevyplývajú dokonca ani implicitne z aktov, na ktoré sa odvoláva Komisia v bodoch 97 až 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ako na základ predmetnej schémy. Ak tieto prvky, ktoré podľa Komisie predstavujú podstatné prvky uvádzanej schémy pomoci, nie sú

obsiahnuté v aktoch, ktoré sú údajne základom schémy, vykonanie týchto aktov, a teda priznanie uvádzanej pomoci nevyhnutne závisí od prijatia ďalších vykonávacích opatrení, v dôsledku čoho nemôže ísť o schému pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

- 95 Po prvé akty uvedené v bodoch 97 až 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ktoré sú spomenuté v bode 80 vyššie, nestanovujú dvojstupňovú metódu, vrátane TNMM pre výpočet nadmerného zisku. Z napadnutého rozhodnutia, najmä z jeho bodu 6.3.2 (body 133, 144 a 152 až 168 uvedeného rozhodnutia) vyplýva, že táto metóda sa systematicky uplatňovala a predstavuje základný prvok schémy, pretože práve uplatňovanie tejto metódy robí schému selektívnou.
- 96 Bez toho, aby bola dotknutá otázka, či by určenie nadmerného zisku pomocou dvojstupňovej metódy opísanej v napadnutom rozhodnutí mohlo viesť k selektívnej výhode, je potrebné konštatovať, že tento základný prvok predmetnej schémy nevyplýva z aktov, na ktorých je táto schéma založená, a preto nemôže byť uplatnená bez ďalších vykonávacích opatrení.
- 97 Po druhé, pokiaľ ide o investovanie, vytváranie pracovných miest, centralizáciu alebo zvýšenie činností žiadateľov o vydanie záväzných stanovísk v Belgicku, treba poznamenať, že v bode 6.3.2.1 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že aj keď tieto prvky neboli uvedené ako podmienky pre priznanie oslobodenia nadmerného zisku od dane podľa článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, boli nevyhnutné pre získanie záväzného stanoviska, ktoré bolo potrebné pre priznanie predmetného oslobodenia.
- 98 Samotná Komisia uznala, konkrétne v bode 139 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, že tieto prvky nevyplývajú z aktov, na ktorých sa zakladá predmetná schéma, ale zo samotných záväzných stanovísk, na základe vzorky preskúmanej samotnou Komisiou. Z toho dôvodu ako správne uvádza Belgické kráľovstvo a Magnetrol International, ak tieto prvky nevyplývajú z aktov, ktoré podľa Komisie predstavujú základy schémy pomoci, tieto akty musia byť nevyhnutne predmetom ďalších vykonávacích opatrení. Komisia tvrdí, že ak by totiž takéto investície belgické daňové orgány zohľadnili na účely priznania oslobodenia nadmerného zisku od dane, takéto zohľadnenie by nevyhnutne znamenalo analýzu a osobitné hodnotenie investícií navrhnutých príslušnými belgickými subjektmi, najmä pokiaľ ide o povahu a výšku týchto investícií, alebo iné podrobnosti týkajúce sa spôsobu, akým by sa uskutočnili. Takáto analýza by sa mohla vykonať len od prípadu k prípadu, a preto by si vyžadovala ďalšie vykonávacie opatrenia.

O miere voľnej úvahy belgických daňových orgánov

- 99 Ako Komisia správne poznamenala v bode 100 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, existencia ďalších vykonávacích opatrení v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 zahŕňa určitú mieru voľnej úvahy, ktorou disponuje daňový orgán prijímajúci predmetné opatrenia, čo mu umožňuje ovplyvniť výšku alebo povahu pomoci alebo podmienky, za ktorých sa poskytuje. Komisia sa naopak domnieva, že samotné technické uplatnenie aktu, ktorým sa udeľuje predmetná pomoc, nepredstavuje ďalšie vykonávacie opatrenie v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.
- 100 Treba poznamenať, že skutočnosť, že predchádzajúca žiadosť o schválenie musí byť podaná príslušným daňovým orgánom s cieľom získať pomoc, neznamená, že tieto orgány majú diskrečnú právomoc, keď len overujú, či žiadateľ spĺňa požadované kritériá na priznanie predmetnej pomoci (pozri v tomto zmysle analogicky rozsudok zo 17. septembra 2009, Komisia/Koninklijke Friesland/Campina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, bod 57).

- 101 V prejednávanej veci je nesporné, že nezdanenie nadmerného zisku je podmienené vydaním záväzného stanoviska. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že článok 20 zákona z 24. decembra 2002 definuje „záväzné stanovisko“ ako právny ak, ktorým Federálny finančný úrad určuje v súlade s platnými ustanoveniami, ako sa bude zákon uplatňovať na konkrétnu situáciu alebo transakciu, ktorá ešte nemala daňové účinky.
- 102 Je preto potrebné preskúmať, či posledný uvedený úrad mal pri vydávaní takýchto záväzných stanovísk priestor na voľnú úvahu, ktorý mu umožnil ovplyvniť výšku a podstatné prvky, na základe ktorých sa priznáva oslobodenie nadmerného zisku od dane.
- 103 Po prvé z dôvodovej správy k zákonu z 21. júna 2004, ktorým sa mení a dopĺňa ZDP z roku 1992 (ako je zhrnuté v bode 7 vyššie) a z obežníka zo 4. júla 2006 (ako je uvedené v bodoch 9 až 11 vyššie) vyplýva, že negatívna úprava stanovená v článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 musí byť vykonaná od prípadu k prípadu na základe dostupných informácií poskytnutých najmä daňovníkom. Okrem toho sa uvádza, že v súvislosti s touto úpravou nie je možné stanoviť žiadne kritériá, pretože tieto sa musia uskutočniť od prípadu k prípadu. Uvádza sa však, že korelačná úprava by sa mala vykonať len vtedy, ak daňová správa alebo Rozhodovacia komisia považujú zásadu a výšku primárnej úpravy za opodstatnené. Navyše odpovede ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 (zhrnuté v bodoch 12 až 14 vyššie) odkazujú vo všeobecnosti len na pozíciu belgických daňových úradov, pokiaľ ide o nadmerný zisk a zásadu nezávislého vzťahu.
- 104 Z kombinovaného znenia aktov uvedených v bode 103 vyššie možno vyvodíť, že keď belgické daňové orgány vydali záväzné stanoviská o nadmernom zisku, nevykonali technické uplatnenie uplatniteľného regulačného rámca, ale vykonali skôr kvalitatívne a kvantitatívne posúdenie každej žiadosti „od prípadu k prípadu“ na základe správ a dôkazov poskytnutých dotknutým subjektom s cieľom rozhodnúť, či bolo opodstatnené priznať negatívnu úpravu stanovenú v článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. Je preto v rozpore s tvrdeniami Komisie najmä v bode 106 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a pri neexistencii iných pokynov, ktoré by obmedzili rozhodovaciu právomoc belgických daňových úradov, že tieto úrady mali skutočnú mieru voľnej úvahy pri rozhodovaní o tom, či bolo vhodné takéto negatívne úpravy priznať.
- 105 Po druhé ako sa uvádza v bode 73 vyššie, článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 stanovuje negatívnu úpravu zisku spoločnosti len vtedy, ak bol tento zisk zahrnutý do zisku inej spoločnosti. V skutočnosti však, ako je to vysvetlené aj v obežníku zo 4. júla 2006 a odpovediach ministra financií na parlamentné otázky o uplatňovaní článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, negatívna úprava bola upravená Rozhodovacou komisiou bez toho, aby bolo určené, ktorým zahraničným spoločnostiam by sa mal nadmerný zisk pripísať.
- 106 Okrem toho z bodov 67 a 68 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že predmetná schéma sa nevzťahuje na všetky záväzné stanoviská vydané na základe článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. Týka sa len záväzných stanovísk, ktoré umožnili priznať negatívne úpravy bez toho, aby si úrad overil, či bol príslušný zisk zahrnutý do zisku inej skupiny založenej podľa iného práva. Naopak záväzné stanoviská, ktoré v súlade so znením článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 priznávajú negatívnu úpravu zodpovedajúcu pozitívnej úprave zdaniteľného zisku inej spoločnosti patriacej do skupiny založenej podľa iného práva, nie sú súčasťou predmetnej schémy pomoci.
- 107 Z toho vyplýva, ako správne uvádza Belgické kráľovstvo a Magnetrol International, že ak na základe tohto ustanovenia belgické daňové úrady môžu prijať rozhodnutia, ktoré podľa Komisie priznávajú štátnu pomoc, ako aj rozhodnutia, ktoré nepriznávajú takúto pomoc, nie je možné dôvodne tvrdiť, že úloha úradov sa obmedzuje na technické uplatnenie predmetnej schémy.

- 108 Po tretie na základe informácií poskytnutých Belgickým kráľovstvom Komisii týkajúcich sa fungovania Rozhodovacej komisie, je potrebné preskúmať, ako táto vo svojom individuálnom preskúmaní žiadostí o záväzné stanovisko určila, či nastala situácia, ktorá viedla k nadmernému zisku, či by sa mala vykonať negatívna úprava podľa článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, a aká by mala byť povaha, výška a podmienky tejto úpravy.
- 109 Pokiaľ ide o povahu a podmienky, za ktorých sa priznáva oslobodenie nadmerného zisku od dane, stačí pripomenúť úvahy uvedené v bodoch 90 až 98 vyššie, podľa ktorých niektoré základné prvky uvádzanej schémy nevyplývajú z aktov, na ktorých sa podľa Komisie táto schéma zakladala.
- 110 Pokiaľ ide o sumu, ktorá má byť oslobodená, je potrebné poznamenať, že percentuálny podiel zisku, ktorý sa považuje za nadmerný zisk, nie je definovaný v aktoch, na ktorých je založená uvádzaná schéma pomoci. Z týchto aktov totiž nie je možné odvodiť osobitné percento, rozpätie alebo dokonca strop, pričom nie je uvedený žiadny konkrétny prvok týkajúci sa metódy výpočtu, ktorá sa má uplatňovať. Naopak z napadnutého rozhodnutia (jeho bod 103 odôvodnenia) vyplýva, že jednotlivé skutkové okolnosti, dotknuté sumy a transakcie, ktoré sa majú zohľadniť, sa líšia v závislosti od jedného opatrenia k druhému. Podobne opis nadmerného zisku uvedený v bode 15 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ukazuje, že určenie tohto zisku si vyžaduje posúdenie od prípadu k prípadu na základe štúdií predložených daňovníkom, pokiaľ ide v prvom rade o zostatkový zisk spoločnosti, ktorý je výsledkom transakcií so spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny, a po druhé nadmerný zisk, ktorý vznikol v dôsledku členstva tejto spoločnosti v skupine, ktorý sa odpočíta od zostatkového zisku vypočítaného v prvom stupni.
- 111 Konkrétnejšie ako správne uvádza Belgické kráľovstvo a Magnetrol International, parametre pre výpočet nadmerného zisku, ako aj pokyny potrebné v rámci vydávania záväzných stanovísk na účely zohľadnenia súčinnosti, investícií, centralizácie činností a vytvárania pracovných miest v Belgicku, nie sú uvedené v aktoch, na ktorých je podľa Komisie predmetná schéma založená. Je to teda Rozhodovacia komisia, ktorá na jednej strane určila základné prvky, ktoré boli potrebné pre priznanie negatívnej úpravy, a na druhej strane overila, či táto požiadavka bola splnená, ak súhlasila s priznaním tejto úpravy. Nie je preto možné tvrdiť, že miera voľnej úvahy belgických daňových orgánov bola obmedzená na samotné technické uplatnenie ustanovení uvedených v bode 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia.
- 112 Po štvrté treba poznamenať, že konanie pred Rozhodovacou komisiou zahŕňa predbežné štádium, počas ktorého sa analyzujú žiadosti o záväzné stanoviská a na konci ktorého sa niektoré žiadosti oficiálne zohľadnia. Z výročných správ Rozhodovacej komisie, ktoré označilo Belgické kráľovstvo, najmä zo správy za rok 2014 vyplýva, že asi len polovica otvorených spisov v štádiu pred oznámením vedie k záväzným stanoviskám. Svedčí to o tom, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, má Rozhodovacia komisia pri rozhodovaní priestor na voľnú úvahu, ktorú v skutočnosti uplatňuje v rámci udeľovania alebo zamietania žiadostí týkajúcich sa nadmerného zisku, a to aj v štádiu pred oznámením.
- 113 Nakoniec je potrebné uviesť, že Komisia v bode 106 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia uvádza, že Rozhodovacia komisia má obmedzenú mieru voľnej úvahy, aby mohla dohodnúť presný percentuálny podiel negatívnej úpravy. Z úvah uvedených v bodoch 101 až 112 vyššie však vyplýva, že v prejednávanej veci mali belgické daňové úrady priestor na voľnú úvahu vo všetkých podstatných prvkoch uvádzanej schémy pomoci.

O definovaní príjemcov

- 114 Pokiaľ ide o definovanie príjemcov, treba poznamenať, že Komisia v bode 109 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia odkazuje na článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992. Tento článok, ktorého znenie je uvedené v bode 8 vyššie, stanovuje, že sa uplatňuje na spoločnosti, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny, pokiaľ ide o ich vzájomné cezhraničné vzťahy.

- 115 Skutočne sa možno domnievať, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 sa vzťahuje na všeobecnú a abstraktnú kategóriu subjektov, a to na spoločnosti, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny v rámci ich vzájomných cezhraničných vzťahov. Prijemcovia pomoci v rámci schémy, ako sa uvádza v napadnutom rozhodnutí, však nemôžu byť identifikovaní len na základe tohto ustanovenia, bez ďalších vykonávacích opatrení.
- 116 V prejednávanej veci zodpovedajú prijemcovia v rámci schémy pomoci, ako to uvádza Komisia, oveľa špecifickejšej kategórii, než je kategória, ktorá zodpovedá spoločnostiam, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny v kontexte ich vzájomných cezhraničných vzťahov. Podľa posúdenia Komisie najmä v bode 102 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ktoré sa týka podstatných prvkov predmetnej schémy pomoci, sa táto schéma uplatňuje na spoločnosti, ktoré sú súčasťou nadnárodnej skupiny, ktorá na základe správ o transferovom oceňovaní a existencii nadmerného zisku vypočítaného na základe týchto správ žiada o oslobodenie tohto zisku prostredníctvom žiadosti o záväzné stanovisko, a ktoré navyše investujú, vytvárajú pracovné miesta alebo centralizujú činnosti v Belgicku.
- 117 Okrem toho je potrebné poznamenať, že ostatné akty, ktoré Komisia označila ako akty, na základe ktorých bola schéma založená, neposkytujú žiadne ďalšie podrobnosti týkajúce sa definície prijemcov predmetnej schémy.
- 118 Konkrétne, pokiaľ ide o zákon z 24. decembra 2002, hoci jeho článok 20 stanovuje požiadavku na konkrétnu situáciu alebo transakciu, ktorá ešte nemala daňové účinky, tento zákon neobsahuje ustanovenia určené na definovanie prijemcov uvádzanej schémy. Ani obežník zo 4. júla 2006, ani odpovede ministra financií z 13. apríla 2005, 11. apríla 2007 a 6. januára 2015 neuviedli podrobnosti o prijemcoch uvádzanej schémy pomoci. Okrem toho je potrebné uviesť, že tieto neskôr uvedené akty boli prijaté po roku 2004, v ktorom sa podľa Komisie sporná schéma uplatňovala.
- 119 Nie je preto možné dospieť k záveru, že prijemcovia uvádzanej schémy pomoci sú všeobecne a abstraktne vymedzení aktmi, na ktorých bola podľa Komisie táto schéma založená. Na vymedzenie takýchto prijemcov je preto potrebné prijať ďalšie vykonávacie opatrenia.
- 120 Z prechádzajúcich úvah vyplýva, že Komisia dospela nesprávne k záveru, že systém oslobodenia nadmerného zisku od dane, ako ho definovala Komisia v napadnutom rozhodnutí, nevyžadoval ďalšie vykonávacie opatrenia, a teda predstavoval schému pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

O existencii systematického prístupu

- 121 Záver uvedený v bode 120 vyššie nemožno spochybníť tvrdeniami Komisie založenými na existencii systematického prístupu, ktorý identifikovala preskúmaním vzorky 22 zo 66 existujúcich záväzných stanovísk.
- 122 Je potrebné pripomenúť judikatúru už citovanú v bode 79 vyššie, podľa ktorej sa Komisia môže pri skúmaní schémy pomoci v prípade, keď nie je identifikovaný žiadny právny akt, ktorým sa táto schéma zakladá, odvolávať na súbor okolností, ktoré ako celok poukazujú na faktickú existenciu schémy pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. apríla 1994, Nemecko a Pleuger Worthington/Komisia, C-324/90 a C-342/90, EU:C:1994:129, body 14 a 15).
- 123 Nemožno preto vylúčiť, že Komisia môže dospieť k záveru, že existuje schéma pomoci, ak je schopná z právneho hľadiska dostatočne preukázať systematický prístup, ktorého vlastnosti spĺňajú požiadavky stanovené v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.
- 124 Komisii sa však nepodarilo preukázať, že prístup, ktorý určila, spĺňa požiadavky stanovené v článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589.

- 125 Po prvé, pokiaľ ide o tvrdenia, ktoré Komisia uviedla najmä na pojednávaní, podľa ktorých systematický prístup môže byť základom schémy pomoci, stačí poznamenať, že nie je základom schémy, na ktorú odkazuje napadnuté rozhodnutie. Ako bolo uvedené v bode 80 vyššie, v bodoch 97 až 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že článok 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992, ako ho uplatňujú belgické daňové úrady, je základom uvádzanej predmetnej schémy pomoci a že túto žiadosť je možné odvodiť z dôvodovej správy k zákonu z 21. júna 2004, obežníka zo 4. júla 2006 a odpovedí ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania tohto ustanovenia.
- 126 Po druhé, hoci sa tvrdenia Komisie majú chápať v tom zmysle, že podstatné prvky schémy pomoci vyplývajú zo systematického prístupu, ktorý podľa všetkého vyplýva zo vzorky záväzných stanovísk, ktoré preskúmala, je potrebné zdôrazniť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nebola schopná dostatočne právne preukázať existenciu takéhoto systematického prístupu.
- 127 Na úvod je potrebné uviesť, že Komisia v bodoch 65 a 103 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia uznala, že preskúmala vzorku 22 zo 66 dotknutých záväzných stanovísk. Belgické kráľovstvo a Magnetrol International správne uvádzajú, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nevysvetlila výber tejto vzorky, ani dôvod, pre ktorý sa táto vzorka považovala za reprezentatívnu pre všetky záväzné stanoviská. Okrem iného v odpovedi na písomnú otázku Všeobecného súdu, ktorá bola tiež objasnená na pojednávaní, Komisia uviedla, že žiadala o záväzné stanovisko vydané v roku 2005 (žiadne opatrenie nebolo vydané v roku 2004), 2007, 2010 a 2013 tak, aby sa jej preskúmanie vzťahovalo na opatrenia vydané na začiatku, v polovici a na konci obdobia, počas ktorého bolo opatrenie Rozhodovacej komisie prijaté.
- 128 Okrem toho napadnuté rozhodnutie obsahuje v bodoch 62 až 64 odôvodnenia a v poznámke pod čiarou 80 odkazy na 6 zo 66 dotknutých záväzných stanovísk, ktoré sú stručne opísané a uvádzané ako príklady, ktoré sú schopné ilustrovať všetky záväzné stanoviská. V napadnutom rozhodnutí však nie je uvedené žiadne vysvetlenie, prečo bolo vybraných týchto 6 príkladov, prečo sú tieto preskúmané záväzné stanoviská dostatočne reprezentatívne pre všetkých 66 záväzných stanovísk alebo prečo týchto 6 príkladov stačí na odôvodnenie záveru Komisie o existencii systematického prístupu belgických daňových orgánov.
- 129 Ďalej je potrebné pripomenúť úvahy uvedené v bodoch 103 až 112 vyššie, podľa ktorých belgické daňové orgány preskúmali každú žiadosť od prípadu k prípadu a disponovali voľnou úvahou, ktorá výrazne presahovala rámec samotného technického uplatnenia ustanovení uvedených v bode 99 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, keď každé záväzné stanovisko vydali po tomto preskúmaní, ktoré samo osebe narúša systematickú povahu uvádzaného prístupu belgických daňových orgánov. Okrem toho existencia systematického prístupu je spochybnená konštatovaním uvedeným v bode 98 vyššie, ktoré sa týka ďalších vykonávacích opatrení potrebných na zavedenie systému oslobodenia nadmerného zisku od dane, o ktorý ide v prejednávanej veci.
- 130 Nakoniec Belgické kráľovstvo a Magnetrol International tvrdia, že viaceré záväzné stanoviská neobsahovali podstatné prvky uvádzanej schémy pomoci, ktorú Komisia uviedla v napadnutom rozhodnutí najmä preto, že nie všetky z nich sa týkali úlohy hlavného podnikateľa, ako to zohľadnila Komisia, že nie vo všetkých prípadoch došlo k centralizácii alebo modernizácii činností a že výpočet nadmerných ziskov sa uskutočňoval od prípadu k prípadu a nie vždy podľa dvojstupňovej metódy výpočtu, ktorú Komisia kritizovala.
- 131 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že nedostatky uvedené v bodoch 127 a 128 vyššie nemožno napraviť dodatočnými informáciami, ktoré Komisia poskytla v odpovedi na otázky Všeobecného súdu, ktoré sú uvedené v bode 49 vyššie, týkajúce sa vzorky záväzných stanovísk, ktoré preskúmala. Súdny dvor sa nemôže bez toho, aby prekročil medze svojej právomoci preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia, odvolávať, na účely zamietnutia žalobného dôvodu smerujúceho k jeho zrušeniu, na dôvody, ktoré nie sú súčasťou tohto rozhodnutia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2016, Írsko a Aughinish Alumina/Komisia, T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, bod 145).

- 132 V každom prípade, ako správne uvádza Belgické kráľovstvo a spoločnosť Magnetrol International, z doplňujúcich informácií predložených Komisiou v odpovedi na otázky Všeobecného súdu vyplýva, že záväzné stanoviská na vzorke preskúmanej Komisiou ukazujú individuálne odpovede belgických daňových orgánov na rôzne situácie, ktoré riešili. Z informácií poskytnutých v súvislosti s 22 opatreniami skutočne vyplýva, že tieto opatrenia boli prijaté v kontexte rôznych situácií, ako je napríklad fúzia alebo reštrukturalizácia výrobných činností, výstavba nových zariadení, zvýšenie výrobnnej kapacity existujúcich zariadení alebo internalizácia dodávateľských činností. V rozpore s bodom 15 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ako aj odôvodnením, ktoré poskytla Komisia s cieľom preukázať, že uvádzaná schéma poskytovala príjemcom selektívnu výhodu (bod 6.3.2.2 napadnutého rozhodnutia), sa záväzné stanoviská na skúmanej vzorke netýkajú všetkých situácií, v ktorých dotknutý belgický subjekt pôsobil ako „hlavný podnikateľ“.
- 133 Okrem toho z informácií, ktoré poskytla Komisia vo svojej odpovedi na otázky Všeobecného súdu uvedené v bode 49 vyššie, vyplýva, že dvojstupňová metóda výpočtu nadmerného zisku, ktorú Komisia označila za jeden zo základných prvkov uvádzanej schémy pomoci a ktorú Komisia opísala v bode 15 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ktorá zahŕňala najmä používanie správ o transferovom oceňovaní a TNMM, nebola systematicky prijatá.
- 134 Okrem nedostatkov uvedených v bodoch 127 a 128 vyššie, ktoré by ohrozili argumenty týkajúce sa existencie systematického prístupu belgických daňových orgánov, vzorka, na ktorú sa Komisia odvoláva v napadnutom rozhodnutí, nemôže nevyhnutne preukázať, že takýto systematický prístup skutočne existoval a že bol dodržaný vo všetkých dotknutých záväzných stanoviskách.

O záveroch týkajúcich sa klasifikácie sporných opatrení ako schémy pomoci

- 135 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že Komisia sa nesprávne domnievala, že predmetný belgický systém nadmerného zisku, ako je uvedený v napadnutom rozhodnutí, predstavoval schému pomoci.
- 136 V dôsledku toho je potrebné vyhovieť žalobným návrhom vzneseným Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou Magnetrol International založeným na porušení článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589, pokiaľ ide o záver uvedený v napadnutom rozhodnutí týkajúci sa existencie schémy pomoci. Bez toho, aby bolo potrebné skúmať ďalšie žalobné návrhy vznesené proti napadnutému rozhodnutiu, musí byť toto rozhodnutie zrušené v celom rozsahu, pretože sa zakladá na nesprávnom závere týkajúcom sa existencie takejto schémy.

O trovách

- 137 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala vo veci úspech, znáša vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Belgickému kráľovstvu, vrátane trov konania o nariadení predbežného opatrenia, ako aj trovy konania, ktoré vznikli spoločnosti Magnetrol International, v súlade s ich návrhmi.
- 138 Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku, členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci konania, znášajú svoje vlastné trovy konania. Írsko teda znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora)

rozhodol takto:

1. Na účely tohto rozsudku spája veci T-131/16 a T-263/16.
2. **Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/1699 z 11. januára 2016 o schéme štátnej pomoci týkajúcej sa zdaňovania nadmerného zisku SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) vykonávanej Belgickom sa zrušuje.**
3. **Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Belgickému kráľovstvu, vrátane trov konania o nariadení predbežného opatrenia, a trovy konania, ktoré vznikli spoločnosti Magnetrol International.**
4. **Írsko znáša svoje vlastné trovy konania.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 14. februára 2019.

Podpisy

Obsah

| | |
|---|----|
| Okolnosti predchádzajúce sporu | 2 |
| Právny rámec | 2 |
| Zákonník o dani z príjmov z roku 1992 | 2 |
| Zákon z 24. decembra 2002 | 2 |
| Zákon z 21. júna 2004, ktorým sa mení ZDP z roku 1992 | 2 |
| – Dôvodová správa | 3 |
| – Článok 185 ods. 2 ZDP z roku 1992 | 3 |
| Administratívny obežník zo 4. júla 2006 | 3 |
| O odpovediach ministra financií na parlamentné otázky týkajúce sa uplatňovania článku 185 ods. 2 písm. b) ZDP z roku 1992 | 4 |
| Napadnuté rozhodnutie | 4 |
| Konanie a návrhy účastníkov konania | 8 |
| Konanie a návrhy účastníkov konania vo veci T-131/16 | 8 |
| Konanie a návrhy účastníkov konania vo veci T-263/16 | 9 |
| Právny stav | 10 |
| Úvodné pripomienky | 10 |
| O uvádzanom zásahu Komisie do výlučnej právomoci Belgického kráľovstva v oblasti priamych daní ... | 11 |
| O existencii schémy pomoci v zmysle článku 1 písm. d) nariadenia 2015/1589 | 13 |
| O základných prvkoch predmetnej schémy pomoci | 15 |
| O miere voľnej úvahy belgických daňových orgánov | 16 |
| O definovaní príjemcov | 18 |
| O existencii systematického prístupu | 19 |
| O záveroch týkajúcich sa klasifikácie sporných opatrení ako schémy pomoci | 21 |
| O trovách | 21 |