Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

16. rujna 2021.*

„Žalba – Državne potpore – Program potpora koji je provela Kraljevina Belgija – Izuzeće od oporezivanja viška dobiti – Prethodno porezno mišljenje (*tax ruling*) – Ustaljena upravna praksa – Uredba (EU) 2015/1589 – Članak 1. točka (d) – Pojam ‚program potpora' – Pojam ‚akt' – Pojam ‚daljnje provedbene mjere' – Definiranje korisnika ‚u općem i apstraktnom smislu' – Protužalba – Dopuštenost – Porezna autonomija država članica"

U predmetu C-337/19 P,

povodom žalbe na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesene 24. travnja 2019.,

Europska komisija, koju zastupaju P.-J. Loewenthal i F. Tomat, u svojstvu agenata,

žalitelj,

a druge stranke postupka su:

Kraljevina Belgija, koju zastupaju J.-C. Halleux, C. Pochet i M. Jacobs, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Segure i M. Claytona, *avocats*,

Magnetrol International, sa sjedištem u Zeleu (Belgija), koji zastupaju H. Gilliams i L. Goossens, *advocaten*,

tužitelji u prvom stupnju,

Soudal NV, sa sjedištem u Turnhoutu (Belgija),

i

Esko-Graphics BVBA, sa sjedištem u Gentu (Belgija),

koje zastupa H. Viaene, *avocat*,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, sa sjedištem u Meeru (Belgija), koji zastupaju T. Verstraeten i C. Docclo, *avocats*, kao i N. Reypens, *advocaat*,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, sa sjedištem u Bruxellesu (Belgija),

Ampar BVBA, sa sjedištem u Leuvenu (Belgija),

* Jezik postupka: engleski

Atlas Copco Airpower NV, sa sjedištem u Antverpenu (Belgija),

i

Atlas Copco AB, sa sjedištem u Nacki (Švedska),

koje zastupaju A. von Bonin, *Rechtsanwalt*, W. O. Brouwer i A. Pliego Selie, *advocaten*, kao i A. Haelterman, *avocat*,

Wabco Europe BVBA, sa sjedištem u Bruxellesu, koji zastupaju E. Righini i L. Villani, *avvocati*, S. Völcker, *Rechtsanwalt*, kao i A. Papadimitriou, *avocat*,

Celio International NV, sa sjedištem u Bruxellesu, koji zastupaju H. Gilliams i L. Goossens, *advocaten*,

intervenijenti u žalbenom postupku,

Irska,

intervenijent u prvostupanjskom postupku,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: M. Vilaras, predsjednik vijeća, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin i K. Jürimäe (izvjestiteljica), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Longar, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 24. rujna 2020.,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. prosinca 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Svojom žalbom Europska komisija zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 14. veljače 2019., Belgija i Magnetrol International/Komisija (T-131/16 i T-263/16; u daljnjem tekstu: pobijana presuda, EU:T:2019:91), kojom je Opći sud poništio Odluku Komisije (EU) 2016/1699 od 11. siječnja 2016. o programu državnih potpora u pogledu izuzeća od oporezivanja viška dobiti SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) koji je provela Belgija (SL 2016., L 260, str. 61.; u daljnjem tekstu: sporna odluka).

2 Kraljevina Belgija svojom protužalbom zahtijeva djelomično ukidanje pobijane presude u dijelu u kojem je njome Opći sud odbio prvi tužbeni razlog za poništenje.

Pravni okvir

3 U članku 1. točki (d) Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. [UFEU-a] (SL 2015., L 248, str. 9.) određuje se:

„Za potrebe ove Uredbe, primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

(d) ‚program potpora' znači svaki akt na temelju kojega se, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera, pojedinačne potpore mogu dodjeljivati poduzetnicima određenima u okviru tog akta u općem i apstraktnom smislu, kao i svaki akt na temelju kojega se potpora koja nije povezana s određenim projektom može dodjeljivati jednom ili više poduzetnika tijekom neodređenog vremenskog razdoblja i/ili u neodređenom iznosu."

4 Člankom 1. točkom (e) te uredbe pojam „pojedinačna potpora" se definira kao „potpora koja se ne dodjeljuje na temelju programa potpora i svaka potpora koja podliježe obvezi prijave, a dodjeljuje se na temelju programa potpora".

Okolnosti spora i sporna odluka

5 Okolnosti spora Opći sud je izložio u točkama 1. do 28. pobijane presude. Za potrebe ovog postupka moguće ih je sažeti kako slijedi.

Belgijsko pravo

ZPD 92

6 U Belgiji su pravila o oporezivanju dohotka kodificirana Zakonikom o porezima na dohodak iz 1992. (u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.). U skladu s člankom 1. stavkom 1. ZPD-a iz 1992., kao porez na dohodak je ustanovljen, među ostalim, porez na ukupni dohodak rezidentnih društava, pod nazivom „porez na dobit trgovačkih društava".

7 Što se, posebno, tiče porezne osnovice poreza na dobit trgovačkih društava, člankom 185. ZPD-a iz 1992. predviđeno je da se trgovačkim društvima oporezuje njihova ukupna dobit, uključujući isplaćene dividende.

Zakon od 24. prosinca 2002.

8 Članak 20. Zakona od 24. prosinca 2002. o izmjeni sustava društava u pogledu poreza na dohodak i uspostavi sustava prethodnih poreznih mišljenja (*Moniteur belge* od 31. prosinca 2002., str. 58815.) (u daljnjem tekstu: Zakon od 24. prosinca 2002.) predviđa da Savezna javna služba za financije „odlučuje u obliku prethodnih poreznih mišljenja o svakom zahtjevu koji se odnosi na primjenu poreznih zakona". Usto, pojam „prethodno porezno mišljenje" definiran je kao pravni akt kojim Savezna javna služba za financije određuje, u skladu s važećim odredbama, kako će se

zakon primjenjivati na neki slučaj ili određenu transakciju koja još nije imala poreznih posljedica. Osim toga, navodi se da prethodno porezno mišljenje ne može dovesti do izuzeća ili ublažavanja oporezivanja.

9 Člankom 22. Zakona od 24. prosinca 2002. predviđeno je da se prethodno porezno mišljenje ne može donijeti, među ostalim, kada se zahtjev odnosi na jednake slučajeve ili transakcije koji su već imali poreznih posljedica u pogledu podnositelja zahtjeva.

10 Usto, člankom 23. Zakona od 24. prosinca 2002. propisano je da se, osim u slučaju kada predmet zahtjeva to opravdava, prethodno porezno mišljenje daje za razdoblje koje ne može biti duže od pet godina.

Zakon od 21. lipnja 2004.

11 Zakonom od 21. lipnja 2004. o izmjeni ZPD-a iz 1992. i Zakona od 24. prosinca 2002. o izmjeni sustava društava u pogledu poreza na dohodak i uspostavi sustava prethodnih poreznih mišljenja (*Moniteur belge* od 9. srpnja 2004.) (u daljnjem tekstu: Zakon od 21. lipnja 2004.) Kraljevina Belgija je uvela nove porezne odredbe o prekograničnim transakcijama povezanih subjekata unutar multinacionalne grupe, kojima se, osobito, predviđa usklađivanje dobiti koja podliježe oporezivanju, pod nazivom „korelativno usklađivanje”.

– *Obrazloženje*

12 Prema obrazloženju nacrta zakona koji je belgijska vlada iznijela Zastupničkom domu (Belgija), navedenim se zakonom, s jedne strane, nastoji prilagoditi ZPD iz 1992. kako bi se u njega izričito uključilo načelo nepristrane transakcije koje je općenito prihvaćeno na međunarodnoj razini. S druge strane, njegova je svrha izmijeniti Zakon od 24. prosinca 2002. kako bi se Službi za donošenje prethodnih poreznih mišljenja dodijelila nadležnost za donošenje tih mišljenja. Načelo nepristrane transakcije uvedeno je u belgijsko porezno zakonodavstvo dodavanjem stavka 2. članku 185. ZPD-a iz 1992., koji se temelji na tekstu članka 9. modela ugovora Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) u području poreza na dohodak i na imovinu. Cilj članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. jest osigurati da se porezna osnovica društava koja podliježu oporezivanju u Belgiji može prilagoditi usklađivanjem dobiti koja proizlazi iz prekograničnih transakcija unutar grupe kada primijenjene transferne cijene ne odražavaju tržišne mehanizme i načelo nepristrane transakcije. Usto, pojam „primjereno usklađivanje” uveden člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. opravdava se svrhom izbjegavanja ili sprečavanja dvostrukog oporezivanja. Osim toga, navodi se da se to usklađivanje mora provoditi u svakom pojedinom slučaju na temelju svih raspoloživih elemenata koje, osobito, dostavlja porezni obveznik, i da korelativno usklađivanje treba provesti samo ako belgijska porezna tijela smatraju da je primarno usklađivanje provedeno u drugoj državi opravdano s obzirom na njegovo načelo i njegov iznos.

– *Članak 185. stavak 2. ZPD-a iz 1992.*

13 Člankom 185. stavkom 2. ZPD-a iz 1992. određuje se:

„[…] [U] pogledu dvaju društava koja su dio multinacionalne grupe povezanih društava kada je riječ o njihovim uzajamnim prekograničnim odnosima:

(a) kada su dva društva u svojim poslovnim ili financijskim odnosima povezana ugovorenim ili nametnutim uvjetima koji se razlikuju od uvjeta koje bi ugovorila neovisna društva, dobit koju bi jedno od društava ostvarilo bez tih uvjeta, ali je nije ostvarilo zbog tih uvjeta, može biti uključena u dobit tog društva;

(b) kada je u dobit jednog društva uključena dobit koja je uključena i u dobit drugog društva te je tako uključena dobit koju bi to drugo društvo ostvarilo da su uvjeti ugovoreni između oba društva bili uvjeti koje bi ugovorila dva neovisna društva, tada se dobit prvog društva usklađuje na primjeren način.”

Upravna okružnica od 4. srpnja 2006.

14 Službenicima Opće uprave za oporezivanje (Belgija) poslana je, u ime ministra financija, okružnica od 4. srpnja 2006. o primjeni načela nepristrane transakcije (u daljnjem tekstu: upravna okružnica od 4. srpnja 2006.) s uputama u vezi s, među ostalim, uvođenjem stavka 2. u članak 185. ZPD-a iz 1992. i o odgovarajućoj prilagodbi istog zakonika. U okružnici od 4. srpnja 2006. je istaknuto da je svrha tih izmjena, koje su na snazi od 19. srpnja 2004., u belgijsko porezno pravo prenijeti načelo nepristranosti transakcija i da one čine pravni temelj kojim se, s obzirom na navedeno načelo, omogućuje usklađivanje oporezive dobiti koja proizlazi iz prekograničnih odnosa unutar grupe između povezanih društava koja su dio multinacionalne grupe.

15 Tako se, s jedne strane, u okružnici od 4. srpnja 2006. navodi da usklađivanje na višu vrijednost predviđeno člankom 185. stavkom 2. točke (a) ZPD-a iz 1992. omogućuje povećanje dobiti rezidentnog društva koje je dio multinacionalne grupe kako bi se uključila dobit koju bi rezidentno društvo ostvarilo u određenoj transakciji izvršenoj kao nepristranoj.

16 S druge strane, u okružnici od 4. srpnja 2006. se ističe da je svrha korelativnog usklađivanja na nižu vrijednost, predviđenog člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992., izbjegavanje ili sprečavanje (mogućeg) dvostrukog oporezivanja. Navedeno je da se u tu svrhu ne može utvrditi nikakav kriterij s obzirom na to da se to usklađivanje mora provesti u svakom pojedinom slučaju na temelju raspoloživih elemenata koje, osobito, dostavlja porezni obveznik. Usto se navodi da korelativno usklađivanje treba provesti samo ako belgijska porezna tijela ili Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja smatra da je usklađivanje opravdano s obzirom na načelo i iznos. Osim toga, pojašnjeno je da se članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. ne primjenjuje ako je dobit ostvarena u partnerskoj državi povećana tako da je viša od dobiti koja bi se ostvarila u slučaju primjene načela nepristrane transakcije.

Odgovori ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992.

17 Belgijski ministar financija je 13. travnja 2005., u odgovoru na parlamentarna pitanja o izuzeću od oporezivanja viškova dobiti, najprije potvrdio da se članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. odnosi na situaciju u kojoj je prethodno porezno mišljenje doneseno u pogledu metode kojom se nastoji doći do dobiti nepristrane transakcije. Nadalje, potvrdio je da se dobit navedena u belgijskim financijskim izvješćima međunarodne grupe koja djeluje u Belgiji i koja premašuje dobit nepristrane transakcije ne bi trebala uzeti u obzir pri utvrđivanju oporezive dobiti u Belgiji. Naposljetku je potvrdio stajalište prema kojem nije na belgijskim poreznim tijelima da utvrđuju koja inozemna društva bi tu dodatnu dobit morala uključiti u svoju dobit.

18 Ministar financija je 11. travnja 2007., u odgovoru na novi niz parlamentarnih pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točaka (a) i (b) ZPD-a iz 1992., izjavio da su u ovoj fazi primljeni jedino zahtjevi za usklađivanje na nižu vrijednost. Usto, pojasnio je da su za određivanje metode za utvrđivanje dobiti nepristrane transakcije belgijskog subjekta, u okviru prethodnih poreznih mišljenja, u obzir uzete obavljane dužnosti, preuzeti rizici i imovina upotrijebljena za djelatnosti koje još nisu imale porezne posljedice u Belgiji. Tako se dobit zabilježena u Belgiji u belgijskim financijskim izvješćima multinacionalne grupe koja je premašivala dobit nepristrane transakcije ne bi trebala uključiti u dobit oporezivu u Belgiji. Naposljetku, ministar financija je naveo da, s obzirom na to da nije na belgijskim poreznim tijelima da utvrđuju kojim bi se inozemnim društvima trebala pripisati dodatna dobit, u tom pogledu nije bilo moguće razmjenjivati informacije s inozemnim poreznim upravama.

19 Konačno, ministar financija je 6. siječnja 2015. potvrdio da je načelo u pozadini prethodnih poreznih mišljenja bilo oporezivati dobit koja odgovara dobiti nepristrane transakcije dotičnog društva te je potvrdio odgovore koje je njegov prethodnik dao 11. travnja 2007. glede činjenice da belgijska porezna tijela nisu trebala utvrditi kojem je inozemnom društvu trebao biti pripisan višak dobiti neoporezovan u Belgiji.

Sporna odluka

20 Komisija je spornom odlukom utvrdila da izuzeća koja je Kraljevina Belgija odobrila putem prethodnih poreznih mišljenja, na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., predstavljaju program potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koji je nespojiv s unutarnjim tržištem i koji je proveden protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a. Komisija je naložila povrat tako dodijeljenih potpora od korisnika, čiji konačni popis Kraljevina Belgija mora naknadno utvrditi.

21 Kao prvo, kada je riječ o ocjeni mjere potpore (uvodne izjave 94. do 110. sporne odluke), Komisija je smatrala da predmetna mjera predstavlja program potpora, koji je utemeljen na članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992., kako ga primjenjuju belgijska porezna tijela. Ta je primjena objašnjena u obrazloženju Zakona od 21. lipnja 2004., upravnoj okružnici od 4. srpnja 2006. i odgovorima ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. Prema Komisijinu mišljenju, ti su akti činili temelj za odobrenje predmetnih izuzeća. Usto, Komisija je smatrala da su ta izuzeća odobrena bez potrebe za provedbenim mjerama temeljnih odredaba s obzirom na to da su prethodna porezna mišljenja predstavljala samo tehnički način primjene predmetnog sustava. Osim toga, Komisija je istaknula da su korisnici izuzeća definirani „na općenit i apstraktan način” temeljnim odredbama sustava. Naime, one se odnose na subjekte koji su dio multinacionalne grupe društava.

22 Drugo, kad je riječ o uvjetima za primjenu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 111. do 117. sporne odluke), Komisija je, kao prvo, navela da izuzeće od oporezivanja viška dobiti predstavlja državnu intervenciju koja se može pripisati toj državi i uzrokuje gubitak državnih sredstava s obzirom na to da to izuzeće dovodi do smanjenja poreza koji poduzetnici korisnici tog sustava duguju u Belgiji. Kao drugo, smatrala je da predmetni sustav može utjecati na trgovinu među državama članicama, s obzirom na to da su se njime koristila multinacionalna društva koja svoje djelatnosti obavljaju u više država članica. Kao treće, Komisija je istaknula da navedeni sustav poduzetnike korisnike oslobađa troška koji bi inače morali snositi i da, slijedom toga, taj sustav narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje jer jača financijski položaj tih poduzetnika. Kao četvrto, Komisija je smatrala da se predmetnim sustavom dodjeljuje selektivna prednost belgijskim subjektima tako da samo multinacionalne grupe poduzetnika kojima ti subjekti pripadaju od toga imaju koristi.

23 Kao treće, Komisija je smatrala da predmetne mjere predstavljaju operativne potpore i da su stoga nespojive s unutarnjim tržištem. Usto, s obzirom na to da Komisija o tim mjerama nije bila obaviještena u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, one predstavljaju nezakonite potpore (uvodne izjave 189. do 194. sporne odluke).

24 Kad je riječ o povratu potpora (uvodne izjave 195. do 211. sporne odluke), Komisija je istaknula da se Kraljevina Belgija ne može pozivati na načelo zaštite legitimnih očekivanja ni na načelo pravne sigurnosti kako bi izbjegla obvezu povrata nezakonito dodijeljenih nespojivih potpora i da se iznosi koje treba vratiti mogu za svakog korisnika izračunati na temelju razlike između poreza koji bi bio dugovan na temelju stvarno zabilježene dobiti i stvarno plaćenog poreza na temelju prethodnog poreznog mišljenja.

Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

25 Kraljevina Belgija i Magnetrol International su tužbama podnesenim tajništvu Općeg suda 22. ožujka i 25. svibnja 2016. pokrenuli postupak za poništenje sporne odluke.

26 Opći sud odlučio je spojiti predmete T-131/16, Belgija/Komisija i T-263/16, Magnetrol International/Komisija, u svrhu usmenog dijela postupka i donošenja odluke kojom se završava postupak, u skladu s člankom 68. stavkom 2. svojeg Poslovnika.

27 Kraljevina Belgija je u potporu svojoj tužbi isticala pet tužbenih razloga. Prvi se temeljio na povredi članka 2. stavka 6. UFEU-a i članka 5. stavaka 1. i 2. UEU-a jer se Komisija umiješala u poreznu nadležnost Kraljevine Belgije. Drugi se temeljio na pogrešci koja se tiče prava i očitoj pogrešci u ocjeni jer je Komisija pogrešno kvalificirala predmetne mjere kao program potpora. On je bio podijeljen na dva dijela, od kojih se prvim osporavalo utvrđenje akata na kojima se temelji navodni predmetni program, a drugim utvrđenje koje se odnosi na nepostojanje daljnjih provedbenih mjera. Treći se temeljio na povredi članka 107. UFEU-a jer je Komisija smatrala da je sustav viška dobiti mjera državne potpore. Četvrti se temeljio na očitoj pogrešci u ocjeni koju je počinila Komisija prilikom utvrđivanja korisnika navodne potpore. Peti, koji je bio istaknut podredno, temeljio se na povredi općeg načela zakonitosti i članka 16. stavka 1. Uredbe 2015/1589 jer se spornom odlukom nalaže povrat od multinacionalnih grupa kojima pripadaju belgijski subjekti koji su ishodili prethodno porezno mišljenje.

28 Društvo Magnetrol International je u potporu svojoj tužbi isticalo četiri tužbena razloga. Prvi se temeljio na očitoj pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju jer je pobijanom odlukom utvrđeno postojanje programa potpora. Drugi se temeljio na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitoj pogrešci u ocjeni jer je spornom odlukom Komisija predmetni sustav kvalificirala kao selektivnu mjeru. Treći se temeljio na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitoj pogrešci u ocjeni jer je u pobijanoj odluci Komisija smatrala da je taj program doveo do nastanka prednosti. Četvrti, koji je bio istaknut podredno, temeljio se na povredi članka 107. UFEU-a, povredi načela zaštite legitimnih očekivanja, očitoj pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju, u pogledu povrata potpore naloženog spornom odlukom, utvrđenja korisnika i iznosa koji treba vratiti.

29 U pobijanoj presudi Opći sud je, kao prvo, ispitao tužbene razloge koje su istaknuli Kraljevina Belgija i Magnetrol International, koji su se, u biti, temeljili na tome da je Komisija prekoračila svoje ovlasti u području državnih potpora uplitanjem u isključivu nadležnost Kraljevine Belgije u području izravnog oporezivanja (prvi tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i prvi dio trećeg tužbenog razloga u predmetu T-263/16). U točki 74. pobijane presude Opći sud je odbio te tužbene razloge kao neosnovane.

30 Kao drugo, Opći sud je ispitao tužbene razloge koje su istaknuli Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, koji se u biti temelje na Komisijinu pogrešnom zaključku o postojanju programa potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, osobito zbog pogrešnog utvrđenja akata na kojima se temelji predmetni program i na pogrešnom utvrđenju prema kojem taj program ne zahtijeva dodatne provedbene mjere (drugi tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i prvi tužbeni razlog u predmetu T-263/16).

31 U točkama 86. do 88. pobijane presude Opći sud je najprije podsjetio na elemente kojima se definira pojam „program potpora” iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Zatim je, kao prvo, u točkama 90. do 98. te presude ispitao proizlaze li iz ključnih elemenata predmetnog programa odredbe koje je Komisija utvrdila kao temelj tog sustava kako bi, osobito, utvrdila dodjeljuju li se pojedinačne potpore bez dodatnih provedbenih mjera. Kao drugo, u točkama 99. do 113. navedene presude Opći sud je analizirao jesu li, prilikom donošenja prethodnih poreznih mišljenja, belgijska porezna tijela raspolagala diskrecijskom ovlašću koja im je omogućavala da utječu na iznos izuzeća od oporezivanja viškova dobiti, ključne elemente tog programa i uvjete u kojima je odobreno to izuzeće od oporezivanja viška dobiti. Kao treće, u točkama 114. do 119. iste presude Opći sud je procjenjivao jesu li akti na kojima se temelji predmetni program definirali korisnike „na općenit i apstraktan način”.

32 Nakon provođenja te analize Opći sud je u točki 120. pobijane presude utvrdio da je Komisija pogrešno zaključila da sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti, kako je utvrđen u spornoj odluci, nije zahtijevao daljnje provedbene mjere i da stoga predstavlja „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Osim toga, Opći sud je u točkama 121. do 132. te presude odbio Komisijine argumente koji se temelje na postojanju navodnog „sustavnog načina postupanja” belgijskih poreznih tijela, koje je ona utvrdila na temelju ispitivanja 22 prethodna porezna mišljenja od 66 postojećih poreznih mišljenja o izuzeću od oporezivanja viška dobiti, te je smatrao da ti argumenti ne dovode u pitanje zaključak iz navedene točke 120.

33 Stoga je u točki 136. pobijane presude Opći sud prihvatio tužbene razloge koje su istaknuli Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, koji se temelje na povredi članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Slijedom toga, Opći sud je poništio tu odluku u cijelosti a da nije smatrao potrebnim ispitati druge tužbene razloge istaknute protiv sporne odluke.

Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka

34 Svojom žalbom Komisija od Suda zahtijeva da:

– ukine pobijanu presudu u dijelu u kojem je Opći sud utvrdio da je sustav izuzeća viška dobiti u spornoj odluci pogrešno kvalificiran kao „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589;

– predmet vrati Općem sudu na razmatranje preostalih tužbenih razloga koji nisu ispitani,

– odluči da će se o troškovima prvostupanjskog i žalbenog postupka odlučiti naknadno.

35 Kraljevina Belgija, društvo Magnetrol International i intervenijenti u žalbenom postupku zahtijevaju da se žalba odbije i da se Komisiji naloži snošenje troškova.

36 Irska, intervenijent u prvostupanjskom postupku, nije željela sudjelovati u postupku pred Sudom.

37 Rješenjima predsjednika Suda od 15. listopada 2019. društvima Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA i Celio International NV (u daljnjem tekstu zajedno: intervenijenti) dopušteno je intervenirati u potporu zahtjevu društva Magnetrol International.

38 Kraljevina Belgija svojom protužalbom od Suda zahtijeva da:

– djelomično ukine pobijanu presudu u dijelu u kojem je Opći sud odbio prvi tužbeni razlog koji je istaknula ta država članica i da donese odluku o tom tužbenom razlogu;

– potvrdi pobijanu presudu u dijelu u kojem se njome poništava sporna odluka,

– naloži Komisiji snošenje troškova protužalbe.

39 Komisija zahtijeva da se protužalba odbije.

O žalbi

Dopuštenost

Argumentacija stranaka

40 Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, koje podupiru intervenijenti u žalbenom postupku, u biti tvrde da je žalba koju je podnijela Komisija nedopuštena.

41 Kao prvo, Magnetrol International, koji u tom pogledu podupiru društva Soudal, Esko-Graphics i Wabco Europe, smatra da se zahtjevi te žalbe – kako su izneseni – odnose na ukidanje pobijane presude samo u dijelu u kojem je Opći sud zaključio da je Komisija pogrešno kvalificirala sustav

izuzeća od oporezivanja viška dobiti kao „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Komisija je stoga zahtijevala djelomično ukidanje nedjeljivog dijela izreke pobijane presude, tako da je taj zahtjev nedopušten.

42 Kao drugo, Kraljevina Belgija i društva Soudal, Esko-Graphics i Flir Systems Trading Belgium smatraju da Komisija navedenom žalbom od Suda zahtijeva da provede novu ocjenu činjenica a da se pritom ne poziva na elemente koji dokazuju iskrivljavanje tih činjenica. Osim toga, argumentacija Komisije temelji se na novim činjenicama kojima se, među ostalim, nastoji naknadno izmijeniti sporna odluka.

43 Kao treće, Kraljevina Belgija te društva Soudal i Esko-Graphics tvrde da Komisija nije dovoljno precizno navela u čemu se sastoji pogreška koju je Opći sud počinio prilikom tumačenja članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589.

44 Komisija osporava ovu argumentaciju i tvrdi da je žalba dopuštena.

Ocjena Suda

45 Kada je, kao prvo, riječ o prigovoru koji se temelji na nedopuštenosti Komisijinih žalbenih zahtjeva, treba podsjetiti na to da, u skladu s člankom 169. stavkom 1. Poslovnika Suda, „[ž]albeni zahtjev usmjeren je na potpuno ili djelomično ukidanje pobijane odluke Općeg suda, kakva proizlazi iz izreke te odluke”.

46 Ta se odredba odnosi na temeljno načelo u žalbenom postupku, u skladu s kojim žalba mora biti usmjerena protiv izreke pobijane odluke Općeg suda, te se ne može odnositi isključivo na izmjenu određenih dijelova obrazloženja te odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 14. studenoga 2017., British Airways/Komisija, C-122/16 P, EU:C:2017:861, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

47 U ovom slučaju, suprotno onomu što u biti ističe društvo Magnetrol International, Komisijini zaključci pred Sudom, kako su navedeni u točki 34. prvoj alineji ove presude, odnose se na potpuno, a ne djelomično ukidanje pobijane presude. Naime, Opći sud je prihvatio tužbeni razlog Kraljevine Belgije i društva Magnetrol International, koji se temeljio na pogrešnoj kvalifikaciji sustava viška dobiti kao „programa potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, poništio je spornu odluku te Komisija žalbom osporava točku 2. izreke pobijane presude.

48 U tim okolnostima navedeni prigovor valja odbiti.

49 Kao drugo, ne može se prihvatiti argumentacija prema kojoj se Komisijinom žalbom od Suda zahtijeva da preispita činjenična utvrđenja Općeg suda.

50 Naime, s jedne strane, svojim jedinim žalbenim razlogom Komisija ističe pravna pitanja koja se odnose na tumačenje Općeg suda članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 kako bi osporila osnovanost pravnog rješenja Općeg suda usvojenog u pobijanoj presudi, osobito u dijelu u kojem je smatrao da sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti ne ispunjava uvjete da bi ga se kvalificiralo kao „program potpora” u smislu te odredbe. Stoga je argumentacija koju u tom pogledu iznosi u okviru četiriju dijelova tog jedinog žalbenog razloga dopuštena.

51 S druge strane, u okviru navedenog jedinog žalbenog razloga Komisija također tvrdi da je Opći sud iskrivio nekoliko uvodnih izjava sporne odluke, osobito zato što je zanemario da je Komisija u njima utvrdila da se sustav oporezivanja viška dobiti temelji na ustaljenoj upravnoj praksi belgijskih poreznih tijela, koja se sastojala od sustavne primjene članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. *contra legem*.

52 Međutim, takvu argumentaciju koja se u konačnici odnosi na tumačenje Općeg suda sporne odluke i koja se, osim toga, temelji na iskrivljavanju činjenica i dokaza od strane Općeg suda na koje se poziva Komisija treba smatrati dopuštenom.

53 Osim toga, ta se argumentacija odnosi i na točke 121. do 134. pobijane presude u kojima je Opći sud odlučio o tome je li Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje ustaljene upravne prakse iz točke 51. ove presude i na temelju koje se, prema njezinu mišljenju, može zaključiti da sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti predstavlja „program potpora" u smislu članka 1. točke (d) Uredbe (EU) 2015/1589. Međutim, ispitivanje takvog pitanja koje se odnosi na obrazloženje sporne odluke kao i na načela koja uređuju dokazivanje dopušteno je u stadiju žalbe.

54 Kao treće, također valja odbiti prigovor koji se temelji na nepreciznosti žalbe.

55 Naime, s obzirom na prethodno navedeno, dovoljno je utvrditi da iz žalbe jasno proizlazi da Komisija tvrdi da je Opći sud pogrešno protumačio uvjete utvrđene u članku 1. točki (d) Uredbe (EU) 2015/1589 i da je iskrivio određene uvodne izjave sporne odluke. U tom pogledu ona precizno navodi ne samo te uvodne izjave nego i točke pobijane presude koje kritizira, tako da taj prigovor treba odbiti.

56 Iz prethodno navedenoga slijedi da je žalba dopuštena.

57 U preostalom dijelu, u kojem Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, koje podupiru intervenijenti u žalbi, ističu da se žalba temelji na novim činjenicama ili da se njome nastoji izmijeniti sporna odluka, ti su argumenti, koliko je to potrebno, ispitani u okviru ocjene osnovanosti žalbe.

Meritum

Uvodna očitovanja

58 Jedini žalbeni razlog koji je istaknula Komisija odnosi se na pogreške koje je Opći sud počinio prilikom tumačenja članka 1. točke (d) Uredbe (EU) 2015/1589, u kojem se definira „program potpora".

59 U skladu s tom odredbom, program potpora podrazumijeva svaki akt na temelju kojega se, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera, pojedinačne potpore mogu dodjeljivati poduzetnicima određenima u okviru tog akta u općem i apstraktnom smislu.

60 Tako kvalifikacija državne mjere kao programa potpora pretpostavlja ispunjenje triju kumulativnih uvjeta. Kao prvo, potpore se mogu pojedinačno dodijeliti poduzetnicima na temelju tog akta. Kao drugo, nijedna daljnja provedbena mjera nije potrebna za dodjelu tih potpora. Kao treće, poduzetnici kojima se mogu dodijeliti potpore moraju biti određeni „u općem i apstraktnom smislu".

61 Komisijin jedini žalbeni razlog podijeljen je u četiri dijela. U osnovi, prva tri dijela se odnose na tri uvjeta koji definiraju „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Četvrti dio se odnosi na to da Opći sud nije poštovao *ratio legis* te odredbe.

Prvi dio

– *Argumentacija stranaka*

62 U prvom dijelu svojeg jedinog žalbenog razloga Komisija tvrdi da je Opći sud pogrešno protumačio i primijenio prvi uvjet predviđen u članku 1. točki (d) Uredbe 2015/1589. To ga je tumačenje dovelo do toga da je iskrivio uvodne izjave 94. do 110. sporne odluke na način da je u točkama 84., 90. do 120. i 125. pobijane presude smatrao da su samo normativni akti koji se navode u uvodnoj izjavi 99. te odluke temelj predmetnog programa.

63 Prema Komisijinu mišljenju, iz uvodnih izjava 94. do 110. navedene odluke proizlazi da je ona smatrala da se taj sustav temeljio na ustaljenoj upravnoj praksi belgijskih poreznih tijela koja se sastojala od sustavne i *contra legem* primjene članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992.

64 Što se tiče pojma „akt”, upotrijebljenog u članku 1. točki (d) Uredbe 2015/1589, Komisija smatra, kao prvo, da, unatoč razlikama koje postoje između različitih jezičnih verzija te uredbe, taj pojam omogućuje da se obuhvati ustaljena upravna praksa tijela države članice. Smatra da u prilog takvom tumačenju govori sudska praksa Suda koja proizlazi iz presude od 13. travnja 1994., Njemačka i Pleuger Worthington/Komisija (C-324/90 i C-342/90, EU:C:1994:129, t. 14. i 15.).

65 U pobijanoj presudi Opći sud je usvojio usko tumačenje navedenog pojma koje ga je navelo na ispitivanje sustava izuzeća od oporezivanja viškova dobiti na način da je pogrešno razlikovao, s jedne strane, upravnu praksu koja čini taj program i, s druge strane, normativne akte na kojima se ona temelji. Međutim, trebao je analizirati predstavlja li taj sustav „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 jer se temeljio na ustaljenoj upravnoj praksi belgijskih poreznih tijela koja se sastojala od sustavne primjene članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. *contra legem*.

66 Kao drugo, iz uvodnih izjava 94. do 110. sporne odluke u dovoljnoj mjeri proizlazi da je Komisija sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti razumjela kao da počiva na takvoj ustaljenoj upravnoj praksi. Zbog toga je Komisija u više navrata razlikovala između, s jedne strane, prethodnih poreznih mišljenja koja se odnose na prekomjernu dobit i koja se, u skladu s tom ustaljenom upravnom praksom, temelje na sustavnoj primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. *contra legem* te koja su dovela do programa državnih potpora i, s druge strane, prethodnih poreznih mišljenja dodijeljenih uz poštovanje te odredbe i koja ne dovode ni do kakve državne potpore.

67 Kao treće, razloge navedene u uvodnim izjavama 94. do 110. sporne odluke treba ocjenjivati u skladu s kontekstom u kojem je ta odluka usvojena, odnosno u skladu s Odlukom Komisije od 3. veljače 2015. u predmetu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) – Sustav poreznih rješenja koji se u Belgiji primjenjuje na višak dobiti – članak 185. stavak 2. točka (b) Zakona o porezu na dohodak iz 1992. („ZPD 92”) – Poziv na podnošenje primjedaba u skladu s člankom 108. stavkom 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2015., C 188, str. 24., u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka). Iz odluke o pokretanju postupka jasno proizlazi da je Komisija oduvijek smatrala da

sustav izuzeća viška dobiti počiva na ustaljenoj upravnoj praksi koja se sastojala od pogrešne primjene članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. i pravnih pravila kojima se uređuje predmetno područje.

68 Kraljevina Belgija ističe da prvi dio jedinog žalbenog razloga nije osnovan.

69 Društvo Magnetrol International, koje podupiru intervenijenti u žalbenom postupku, smatra da tim prvim dijelom Komisija nastoji *a posteriori* izmijeniti obrazloženje sporne odluke i da pogrešno tumači pobijanu presudu.

70 Podredno, te stranke ističu da se Komisija, kako bi dokazala postojanje „programa potpora" u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, može pozvati na „sustavno postupanje" tijela države članice samo ako ne identificira nikakav pravni akt na kojem se predmetni program može temeljiti. Navode da takvo tumačenje potvrđuje sudska praksa Suda navedena u točkama 79. i 122. pobijane presude. Međutim, u ovom slučaju, uvodne izjave 97. do 99. sporne odluke identificiraju takve pravne akte kao temelj predmetnog sustava. Stoga se Komisija ne može osloniti na „sustavan način postupanja" kako bi zaključila da postoji takav sustav.

– *Ocjena Suda*

71 Budući da Komisija prigovara Općem sudu da je pogrešno protumačio prvi uvjet predviđen člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589, valja utvrditi, kao prvo, treba li, kao što to tvrdi ta institucija Unije, poreznu odredbu države članice smatrati „aktom" u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 kada je porezna tijela te države članice sustavno primjenjuju *contra legem*, i – u slučaju da takva primjena postoji – treba li u okviru identifikacije akata kojima se osniva program potpora koji se temelji na toj poreznoj odredbi voditi računa o ustaljenoj upravnoj praksi tih tijela.

72 Što se tiče, kao prvo, dosega pojma „akt" iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, valja istaknuti da, u skladu s tekstom tog članka, taj pojam upućuje na svaki akt na temelju kojega se, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera, pojedinačne potpore mogu dodjeljivati poduzetnicima.

73 U tom pogledu valja naglasiti da se na temelju doslovnog tumačenja tog članka ne može utvrditi može li pojam „akt" obuhvatiti sustav koji je, prema Komisijinu mišljenju, obilježen sustavnom primjenom *contra legem* porezne odredbe države članice od strane poreznih tijela te države članice u okviru ustaljene upravne prakse. Naime, kao što to ističe Komisija, različite jezične verzije članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 koriste se različitim pojmovima, koji, ovisno o slučaju, mogu obuhvatiti takvu upravnu praksu.

74 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u svrhu osiguranja ujednačenog tumačenja i primjene iste odredbe prava Unije potrebno je da se, u slučaju neslaganja između njezinih različitih jezičnih verzija, ta odredba tumači ovisno o kontekstu i svrsi propisa kojeg je sastavni element (presuda od 12. rujna 2019., Komisija/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, t. 88. i navedena sudska praksa).

75 Stoga, kao drugo, kad je riječ o kontekstu u kojem se nalazi članak 1. točka (d) Uredbe 2015/1589, valja istaknuti da se pojam „program potpora" razlikuje od pojma „pojedinačna potpora" iz članka 1. točke (e) te uredbe.

76 Za razliku od pojedinačne potpore, koja se odnosi na mjeru državne potpore koja zahtijeva pojedinačno ispitivanje s obzirom na kriterije iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, uporaba pojma „program potpora” omogućuje Komisiji da s obzirom na tu odredbu ispita skup potpora koje se pojedinačno dodjeljuju poduzetnicima na temelju zajedničke odredbe koja u načelu predstavlja njegovu pravnu osnovu.

77 U tom pogledu Opći sud je pravilno u točki 78. pobijane presude podsjetio da se, u slučaju programa potpora, Komisija može ograničiti na ispitivanje njegovih karakteristika kako bi u obrazloženju predmetne odluke ocijenila osigurava li taj program, s obzirom na modalitete koji su njime predviđeni, znatnu prednost korisnicima u odnosu na njihove konkurente i je li on takve prirode da od njega prvenstveno imaju koristi poduzetnici koji sudjeluju u trgovini između država članica. Stoga, u odluci koja se odnosi na jedan takav program, Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom programu. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika treba provjeriti tek u stadiju povrata potpora.

78 Iz toga proizlazi da pojam „akt” iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 označava akte koji čine program potpora iz kojih je moguće utvrditi bitna obilježja potrebna za njegovu kvalifikaciju kao mjere državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

79 Iako taj pojam općenito može označavati akte koji predstavljaju pravnu osnovu programa potpora, ne može se isključiti, kao što je to uostalom istaknuo Opći sud, da u određenim okolnostima također može upućivati na ustaljenu upravnu praksu tijela države članice, ako ta praksa otkriva „sustavni način postupanja” čije značajke odgovaraju zahtjevima iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589.

80 U tom pogledu Opći sud se u točki 79. pobijane presude pravilno pozvao na točke 14. i 15. presude od 13. travnja 1994., Njemačka i Pleuger Worthington/Komisija (C-324/90 i C-342/90, EU:C:1994:129), kako bi naglasio da je Sud presudio da se Komisija u okviru ispitivanja programa potpora i u slučaju kada pravni akt kojim se uspostavlja takav program potpora nije utvrđen, može osloniti na sve okolnosti na temelju kojih se može otkriti stvarno postojanje nekog programa potpora.

81 Suprotno onomu što osobito ističe društvo Magnetrol International, koje u tom pogledu podupiru intervenijenti u žalbenom postupku, iz te presude Suda ni na koji način ne proizlazi da je Komisijina mogućnost da otkrije stvarno postojanje programa potpora ograničena na situaciju u kojoj ne postoji nikakva zakonska odredba na kojoj se taj program temelji. Naprotiv, na temelju zaključaka iz navedene presude Suda može se *a fortiori* zaključiti da takva mogućnost postoji kada sustav potpora proizlazi, kao što to Komisija tvrdi u ovom slučaju, iz sustavne primjene *contra legem* porezne odredbe države članice od strane poreznih tijela te države članice u okviru ustaljene upravne prakse.

82 Naime, uzimanje u obzir takve upravne prakse, u okviru određivanja „akta” koji predstavlja program potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, omogućuje otkrivanje stvarnog dosega te porezne odredbe koji se inače ne bi mogao razumjeti samo na temelju nje same.

83 Kao treće, takvo tumačenje pojma „akt” potvrđuje cilj koji se želi postići Uredbom 2015/1589, a koji se sastoji od utvrđivanja detaljnih pravila za nadzor državnih potpora predviđen člankom 108. UFEU-a.

84 Naime, koristan učinak pravila u području državnih potpora bio bi znatno smanjen ako bi se pojam „akt” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 morao ograničiti na formalne akte koji predstavljaju program potpora.

85 S jedne strane, valja istaknuti da bi opseg i načini tog nadzora u takvom slučaju nužno ovisili o obliku koji države članice dodjeljuju mjerama državnih potpora. S druge strane, kao što to ističe Komisija, neke od tih mjera potpora koje se temelje na primjeni odredbe nacionalnog prava *contra legem* nužno bi bile isključene iz pojma „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, iako bi skup okolnosti omogućavao otkrivanje stvarnog postojanja takvog programa.

86 Prema tome, Komisija može zaključiti o postojanju programa potpora kada uspije u dovoljnoj mjeri dokazati da se on temelji na primjeni neke odredbe države članice na temelju „sustavnog načina postupanja” tijela te države članice i da obilježja tog sustavnog načina postupanja ispunjavaju zahtjeve predviđene člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589.

87 Kao drugo, valja utvrditi je li Opći sud, kao što to tvrdi Komisija, pogrešno primijenio pojam „akt” iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 i iskrivio spornu odluku smatrajući da jedino akti nabrojeni u uvodnoj izjavi 99. sporne odluke predstavljaju temelj predmetnog programa, kako ga je utvrdila Komisija.

88 U tom pogledu valja istaknuti da je Opći sud u točki 80. pobijane presude najprije ispitao akte navedene u uvodnim izjavama 97. do 99. sporne odluke. Tako je istaknuto da akti navedeni u uvodnoj izjavi 99. sporne odluke, odnosno kako članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. tako i obrazloženje Zakona od 21. lipnja 2004., upravna okružnica od 4. srpnja 2006. i odgovori ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni navedene odredbe od strane belgijskih poreznih tijela predstavljaju akte na temelju kojih je odobreno izuzeće od oporezivanja viška dobiti.

89 U točkama 81. i 82. pobijane presude Opći sud je istaknuo da Komisijino rasuđivanje odlikuje određena dvosmislenost jer je ona ipak priznala da ni članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. kao ni, uostalom, nijedna druga odredba ZPD-a iz 1992. ne propisuje to izuzeće od oporezivanja viška dobiti.

90 Međutim, Opći sud je u točki 83. pobijane presude smatrao da, nakon cjelovite analize sporne odluke, treba smatrati da je temelj predmetnog sustava uspostavljen člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992., kako ga primjenjuju belgijska porezna tijela, i da se takva primjena može izvesti iz akata navedenih u točki 88. ove presude. U točkama 84. do 88. pobijane presude iz toga je u biti zaključio da ispitivanje ispunjenosti uvjeta predviđenih u članku 1. točki (d) Uredbe 2015/1589 posljedično treba provesti s obzirom na sadržaj tih akata.

91 Tako je, kao drugo, u točkama 90. do 98. pobijane presude Opći sud osobito analizirao proizlaze li ključni elementi predmetnog programa, koje je Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 102. sporne odluke, iz akata navedenih u uvodnim izjavama 97. do 99. te odluke.

92 U tom pogledu Opći sud je u točki 92. pobijane presude najprije istaknuo da, uzimajući u obzir analizu iz uvodnih izjava 101. i 139. sporne odluke, ti ključni elementi ne proizlaze iz tih akata, nego iz uzorka prethodnih poreznih mišljenja koji je analizirala Komisija. Iako je u točki 93. te presude priznao da neki od navedenih bitnih elemenata doista proizlaze iz navedenih akata, ipak

je smatrao da to nije slučaj sa svim tim ključnim elementima i, osobito, s metodom izračuna u dvije faze viška dobiti koja je predmet spornog izuzeća, kao i s uvjetom povezanim sa stvaranjem radnih mjesta, centraliziranjem ili povećanjem djelatnosti u Belgiji.

93 To obrazloženje sadržava pogreške koje se tiču prava.

94 Naime, kao što je to istaknuto u točki 90. ove presude, iako je Opći sud utvrdio da pravni temelj predmetnog sustava ne proizlazi samo iz članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., nego iz primjene te odredbe od strane belgijskih poreznih tijela, on ipak nije izveo sve posljedice tog utvrđenja. Konkretno, nije uzeo u obzir uvodne izjave sporne odluke iz kojih jasno proizlazi da je Komisija o toj primjeni zaključila ne samo na temelju akata iz uvodne izjave 99. navedene odluke, nego i iz sustavnog načina postupanja tih tijela koji je utvrdila na temelju analize uzorka prethodnih poreznih mišljenja koji je ispitala.

95 Tako je Opći sud, u okviru čitanja sporne odluke u cjelini u točki 83. pobijane presude, trebao uzeti u obzir razmatranja iznesena u uvodnim izjavama 100. do 108. i 110. te odluke, iz kojih u biti proizlazi da je Komisija smatrala da je jedno od bitnih obilježja predmetnog programa to da su navedena tijela sustavno donosila odluke kojima se odobrava izuzeće viška dobiti u skladu s uvjetima navedenima u uvodnoj izjavi 102. navedene odluke.

96 U tom kontekstu, kao što to osobito proizlazi iz točke 98. pobijane presude, Opći sud se, suprotno tome, oslonio na pogrešnu pretpostavku prema kojoj okolnost da određeni ključni elementi predmetnog programa ne proizlaze iz akata iz uvodne izjave 99. sporne odluke nego iz samih prethodnih poreznih mišljenja, podrazumijeva da ti akti nužno moraju biti predmet daljnjih provedbenih mjera.

97 Posljedično, ograničivši svoju analizu uvjeta iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 samo na akte iz uvodne izjave 99. sporne odluke, Opći sud je pogrešno primijenio pojam „akt” iz tog članka.

98 Ta ga je pogreška navela, s jedne strane, da načelno isključi mogućnost da se „program potpora” u smislu navedenog članka, kao što je to istaknuto u točkama 80. i 86. ove presude, može temeljiti na skupu okolnosti koje mogu otkriti njegovo stvarno postojanje i, s druge strane, da pogrešno protumači tu odluku u pogledu ispitivanja prvog od tih uvjeta.

99 Iz svih prethodnih razmatranja valja zaključiti da je prvi dio jedinog žalbenog razloga osnovan.

Drugi dio

– *Argumentacija stranaka*

100 Drugim dijelom svojeg jedinog žalbenog razloga Komisija tvrdi da je Opći sud pogrešno protumačio drugi uvjet iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 i da je iskrivio značenje uvodnih izjava 100. do 108. pobijane odluke, time što je u točkama 94., 96., 98., 103. do 113., 119., 120. i 129. do 133. pobijane presude zaključio da je za odobrenje izuzeća od oporezivanja viška dobiti potrebno usvojiti dodatne provedbene mjere.

101 Ona navodi da je Opći sud samo ponovio tvrdnju prema kojoj, ako bitni elementi predmetnog programa nabrojeni u uvodnoj izjavi 102. sporne odluke nisu navedeni u normativnim aktima iz uvodne izjave 99. te odluke, oni nužno moraju biti predmetom daljnjih provedbenih mjera.

Prema mišljenju Komisije, Opći sud nije ispitao jesu li, što se tiče izuzeća viškova dobiti, belgijska porezna tijela stvarno mogla utjecati na iznos izuzeća viškova dobiti, bitne elemente predmetnog programa i uvjete dodjele tog izuzeća u pojedinačnim slučajevima. Osim toga, Opći sud je pomiješao marginu prosudbe kojom raspolažu ta tijela kako bi provjerila jesu li poštovani uvjeti za dodjelu izuzeća od oporezivanja viška dobiti, s jedne strane, i mogućnost tih tijela da utječu na to izuzeće, bitne elemente predmetnog programa i uvjete njegove dodjele u pojedinačnim slučajevima, s druge strane. Da je Opći sud pravilno protumačio i primijenio pojam „daljnje provedbene mjere”, mogao je zaključiti da navedena tijela nisu bila u mogućnosti utjecati na te elemente.

102 Kraljevina Belgija smatra da rasuđivanje Općeg suda u vezi s drugim uvjetom predviđenim u članku 1. točki (d) Uredbe 2015/1589 ne sadržava pogrešku koja se tiče prava.

103 Društvo Magnetrol International, koje podupiru intervenijenti u žalbenom postupku, u biti tvrdi da je Komisija, kako bi utvrdila postojanje programa potpora, morala u spornoj odluci dokazati, kao prvo, da se aktima navedenima u uvodnim izjavama 97. do 99. te odluke propisuju metode izračuna koje su belgijska porezna tijela trebala primijeniti i, kao drugo, da se iznos izuzeća viška dobiti u svakom pojedinačnom slučaju mogao utvrditi pomoću tih metoda. Kao treće, što se tiče uvjeta dodjele potpore, Komisija je trebala dokazati, s jedne strane, da su tim aktima utvrđeni uvjeti pod kojima su belgijska porezna tijela mogla prihvatiti zahtjeve za pojedinačne potpore i, s druge strane, da je na temelju tih uvjeta bilo moguće odlučiti ispunjava li transakcija koju je predložio podnositelj zahtjeva za prethodno porezno mišljenje uvjet „nove situacije”.

– *Ocjena Suda*

104 Drugi dio jedinog žalbenog razloga odnosi se na drugi uvjet kojim se omogućuje definiranje „programa potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, odnosno uvjeta nepostojanja „daljnjih provedbenih mjera” potrebnih za dodjelu pojedinačnih potpora na temelju akta koji čini takav program.

105 Kao što je to Opći sud pravilno istaknuo u točki 99. pobijane presude, referirajući se u tom pogledu na točku 100. sporne odluke, postojanje daljnjih provedbenih mjera podrazumijeva izvršavanje diskrecijske ovlasti poreznog tijela koje donosi predmetne mjere, koja mu omogućava da utječe na potporu, njezina svojstva ili uvjete pod kojima se ta potpora dodjeljuje. Suprotno tome, jednostavna tehnička primjena akata kojima se predviđa dodjela predmetnih potpora ne predstavlja „daljnju provedbenu mjeru” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe (EU) 2015/1589.

106 Iz toga proizlazi da je pitanje jesu li „daljnje provedbene mjere” nužne za odobravanje pojedinačnih potpora na temelju programa potpora neodvojivo povezano s pitanjem utvrđivanja „akta” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, na kojem se temelji taj program. Naime, upravo s obzirom na tu odredbu valja utvrditi je li dodjela pojedinačnih potpora uvjetovana donošenjem takvih mjera ili se, naprotiv, ta dodjela može provesti već i samo na temelju navedenog akta.

107 Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 100. svojeg mišljenja, pogreška koja se tiče prava utvrđena u točkama 97. i 98. ove presude stoga je nužno utjecala na ocjenu Općeg suda o tome je li izuzeće od oporezivanja viška dobiti u ovom slučaju bilo odobreno bez potrebe donošenja daljnjih provedbenih mjera.

108 Naime, s jedne strane, kao što je to utvrđeno u točki 96. ove presude, Opći sud se oslonio na pogrešnu pretpostavku prema kojoj okolnost da određeni ključni elementi predmetnog programa ne proizlaze iz akata iz uvodne izjave 99. sporne odluke, nego su izvedeni iz samih prethodnih poreznih mišljenja, podrazumijeva da ti akti nužno moraju biti predmetom donošenja daljnjih provedbenih mjera.

109 S druge strane, u okviru ispitivanja, provedenog u točkama 103. do 113. pobijane presude, pitanja jesu li prilikom donošenja prethodnih poreznih mišljenja na temelju izuzeća od oporezivanja viška dobiti belgijska porezna tijela raspolagala diskrecijskom ovlašću koja im omogućuje da utječu na iznos tog izuzeća, ključne elemente predmetnog programa i uvjete pod kojima je to izuzeće odobreno, Opći sud je samo uputio na akte navedene u uvodnoj izjavi 99. sporne odluke kako bi, u osnovi, zaključio da se ti akti ograničavaju na definiranje, na općenit način, stajališta belgijskih poreznih tijela u pogledu navedenog izuzeća.

110 Iz toga je zaključio da, u nedostatku drugih elemenata koji ograničavaju ovlast odlučivanja te uprave, prilikom donošenja navedenih prethodnih poreznih mišljenja belgijska porezna tijela nužno posjeduju diskrecijsku ovlast, tako da se ne može zaključiti da su samo tehnički primijenila propise, nego su, naprotiv, provela ispitivanje „na pojedinačnoj osnovi” svakog zahtjeva.

111 U okviru tog ispitivanja Opći sud ipak nije uzeo u obzir činjenicu da je, kao što je to istaknuto u točki 95. ove presude, jedno od bitnih obilježja predmetnog programa, kako ga je Komisija utvrdila u spornoj odluci, predstavljala činjenica da su belgijska porezna tijela sustavno odobravala izuzeće od oporezivanja viška dobiti kada su bili ispunjeni uvjeti navedeni u uvodnoj izjavi 102. te odluke.

112 Međutim, suprotno onomu što je presudio Opći sud, utvrđivanje takve sustavne prakse moglo je predstavljati relevantan element u okviru ocjene svih okolnosti na temelju kojih se može utvrditi stvarno postojanje programa potpora, na temelju kojeg se, ovisno o okolnostima, može utvrditi da ta porezna tijela u stvarnosti ne raspolažu nikakvom diskrecijskom ovlašću u okviru primjene članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. i da, prema tome, u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 nikakva „daljnja provedbena mjera” nije bila nužna za dodjelu predmetnog izuzeća od oporezivanja viška dobiti.

113 Stoga je Opći sud – kako to i ističe Komisija – počinio pogrešku koja se tiče prava time što je svoj zaključak u pogledu drugog uvjeta iz članka 1. točke (d) navedene uredbe temeljio na pogrešnoj pretpostavci.

114 To utvrđenje ne mogu dovesti u pitanje razmatranja iz točaka 106. i 107. pobijane presude. Opći sud je u tim točkama svoju odluku temeljio na utvrđenju da se predmetni sustav nije odnosio na sva prethodna porezna mišljenja donesena na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., nego samo na ona kojima su odobrena usklađivanja na nižu vrijednost, a da porezna uprava nije provjerila je li predmetna dobit bila uključena u dobit nekog drugog društva grupe sa sjedištem u drugoj jurisdikciji, dok prethodna porezna mišljenja kojima se odobrava usklađivanje na nižu vrijednost koje odgovara usklađivanju na višu vrijednost oporezive dobiti drugog društva grupe sa sjedištem u drugoj jurisdikciji nisu činila dio tog programa potpora. Prema mišljenju Općeg suda, ako su belgijska porezna tijela na temelju iste odredbe mogla donijeti i prethodna porezna mišljenja kojima se, prema Komisiji, dodjeljuju državne potpore, i ona kojima se takve potpore ne dodjeljuju, uloga tih tijela nije ograničena na tehničku primjenu predmetnog programa.

115 Međutim, kao što je to utvrđeno u točki 94. ove presude, Komisija je smatrala da je temelj predmetnog sustava bila primjena *contra legem* članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. u okviru ustaljene upravne prakse belgijskih poreznih tijela. To se utvrđenje ne može dovesti u pitanje samom činjenicom da su ta porezna tijela također tu odredbu primjenjivala i u situacijama koje su stvarno bile obuhvaćene njezinim područjem primjene.

116 Isto tako, postojanje prethodne faze u okviru postupka dobivanja prethodnog poreznog mišljenja na temelju izuzeća od oporezivanja viška dobiti, koja je navedena u točki 112. pobijane presude, ne može predstavljati indiciju da su belgijska porezna tijela nužno raspolagala diskrecijskom ovlašću u okviru sustava izuzeća oporezivanja viškova dobiti. Naime, tu diskrecijsku ovlast treba ocjenjivati samo s obzirom na prethodna porezna mišljenja koja su dodijeljena na temelju tog sustava, tako da situacije koje nisu dovele do donošenja takve odluke nisu relevantne u tom pogledu.

117 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja zaključiti da je drugi dio jedinog žalbenog razloga osnovan.

Treći dio

– *Argumentacija stranaka*

118 Trećim dijelom svojeg jedinog žalbenog razloga Komisija tvrdi da je Opći sud pogrešno protumačio treći uvjet predviđen člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589 i da je iskrivio uvodne izjave 66., 102., 103., 109., 139. i 140. sporne odluke time što je u točkama 114. do 119. pobijane presude zaključio da korisnici izuzeća od oporezivanja viška dobiti nisu bili definirani „u općem i apstraktnom smislu” aktima koji čine temelj tog programa. Prema mišljenju Komisije, da je Opći sud uredno uzeo u obzir ustaljenu upravnu praksu belgijskih poreznih tijela u vezi s tim izuzećem, došao bi do suprotnog zaključka.

119 Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, koje podupiru intervenijenti u žalbenom postupku, osporavaju tu argumentaciju.

– *Ocjena Suda*

120 Treći dio jedinog žalbenog razloga odnosi se na treći uvjet kojim se definira „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, odnosno uvjet koji se odnosi na činjenicu da su korisnici takvog programa definirani „u općem i apstraktnom smislu” u aktu koji čini temelj tog programa.

121 U tom pogledu iz postojećih odnosa između triju uvjeta na temelju kojih se neka mjera može kvalificirati kao „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 proizlazi da je pitanje ispunjavanja trećeg uvjeta neodvojivo povezano s prvim dvama navedenim uvjetima, koji se odnose na postojanje „akta” i na nepostojanje „daljnjih provedbenih mjera”.

122 Stoga su pogreške koje se tiču prava koje je počinio Opći sud, a koje su istaknute u točkama 97., 98. i 113. ove presude i koje se odnose na prva dva uvjeta, utjecale na ocjenu Općeg suda u pogledu definicije korisnika izuzeća od oporezivanja viškova dobiti.

123 Naime, Opći sud se u točkama 115. do 119. pobijane presude, iako je priznao da se članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. odnosi na opću i apstraktnu kategoriju subjekata, u biti temeljio na analizi akata iz uvodne izjave 99. sporne odluke kako bi zaključio da korisnici predmetnog programa nisu tim aktima bili definirani „u općem i apstraktnom smislu”, tako da se to definiranje stoga nužno mora provesti putem daljnjih provedbenih mjera.

124 U tim okolnostima valja zaključiti da je treći dio jedinog žalbenog razloga osnovan.

125 S obzirom na sva prethodna razmatranja i bez potrebe ispitivanja četvrtog dijela jedinog žalbenog razloga, valja zaključiti da je Opći sud počinio više pogrešaka koje se tiču prava time što je presudio, osobito u točki 120. pobijane presude, da je Komisija pogrešno smatrala da program izuzeća od oporezivanja viška dobiti, kako je definiran u spornoj odluci, predstavlja „program potpora” u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589.

Dodatno obrazloženje pobijane presude koje se odnosi na dokazivanje „sustavnog načina postupanja”

126 Valja istaknuti da je u okviru dodatnog obrazloženja, koje se nalazi u točkama 121. do 134. pobijane presude, Opći sud ispitao je li Komisija uspjela dokazati postojanje „sustavnog načina postupanja” belgijskih poreznih tijela utvrđenog nakon ispitivanja uzorka od 22 prethodna porezna mišljenja od 66 koja su donesena na temelju izuzeća od oporezivanja viška dobiti.

127 Kako bi se utvrdilo mogu li pogreške koje se tiču prava navedene u točki 125. ove presude dovesti do ukidanja pobijane presude, valja ispitati je li Opći sud u okviru tog obrazloženja ispravno odbio Komisijine argumente koji se temelje na postojanju takvog „sustavnog načina postupanja”.

– *Argumentacija stranaka*

128 U okviru svoje argumentacije koja se odnosi na prva tri dijela jedinog žalbenog razloga Komisija je iznijela posebne argumente kojima nastoji osporiti rasuđivanje Općeg suda sadržano u točkama 121. do 134. pobijane presude, u skladu s kojim je taj sud presudio da nije u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje „sustavnog načina postupanja” belgijskih poreznih tijela prilikom odobravanja izuzeća od oporezivanja viška dobiti.

129 Kao prvo, Komisija ističe da je, suprotno onomu što je naveo Opći sud u točkama 127. i 128. pobijane presude, u dovoljnoj mjeri dokazala elemente na temelju kojih je zaključila o postojanju takvog „sustavnog načina postupanja”.

130 Što se tiče, najprije, odabira uzorka od 22 prethodna porezna mišljenja na temelju kojeg je Komisija zaključila o postojanju ustaljene upravne prakse, Komisija priznaje da taj izbor ne proizlazi iz uvodnih izjava 94. do 110. sporne odluke. Međutim, Opći sud nije uzeo u obzir uvodnu izjavu 3. te odluke u kojoj se navodi Komisijin zahtjev za dostavu informacija upućen Kraljevini Belgiji koji se odnosio na prethodna porezna mišljenja izdana 2004., 2007., 2010. i 2013. godine. Ta su mišljenja upravo ona 22 prethodna porezna mišljenja koja čine uzorak na temelju kojeg je Komisija zaključila o postojanju ustaljene upravne prakse.

131 Nadalje, što se tiče reprezentativnosti tog uzorka, Komisija ističe, kao prvo, da su prethodna porezna mišljenja odabrana među četiri od devet godina primjene predmetnog programa. Kao drugo, razmak između odabranih godina je tri godine, tako da obuhvaćaju početak, sredinu i kraj

razdoblja tijekom kojeg su belgijska porezna tijela izdavala takva prethodna porezna mišljenja. Kao treće, 22 prethodna porezna mišljenja čine trećinu svih odluka donesenih tijekom tog razdoblja od devet godina i, kao četvrto, te 22 odluke obuhvaćaju trećinu svih korisnika predmetnog programa, što nužno znači da je uzorak bio reprezentativan i da u tom pogledu nije potrebno nikakvo posebno objašnjenje. U svakom slučaju, Kraljevina Belgija nikada nije osporavala Komisijine privremene zaključke u okviru odluke o pokretanju postupka te nije podnijela nikakvo prethodno porezno mišljenje kojim bi dokazala da ključni elementi predmetnog programa ne proizlaze iz ustaljene upravne prakse.

132 Osim toga, Komisija smatra da u spornoj odluci nije bila dužna opisati pojedinačne odluke, nakon što je na temelju svojeg ispitivanja 22 prethodna porezna mišljenja zaključila da su te odluke dio ustaljene upravne prakse. Suprotno tomu, na Kraljevini Belgiji i korisnicima jest da ospore njezin zaključak prema kojem je izuzeće od oporezivanja viška dobiti odobreno na temelju programa potpora, što oni nisu uspjeli učiniti.

133 Naposljetku, što se tiče šest prethodnih poreznih mišljenja opisanih u uvodnim izjavama 62. do 64. i bilješci 80. sporne odluke, u uvodnoj izjavi 61. sporne odluke navedeno je da tri primjera navedena u tim uvodnim izjavama služe samo kao ilustracija prethodnih poreznih mišljenja koja su donijela belgijska porezna tijela u okviru provedbe predmetnog programa.

134 Kao drugo, iskrivljavanje uvodnih izjava 94. do 110. sporne odluke dovelo je do toga da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je u točkama 127. i 128. pobijane presude zaključio da Komisija nije dokazala postojanje sustavnog pristupa.

135 Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, koje podupiru intervenijenti u žalbenom postupku, osporavaju tu argumentaciju.

– *Ocjena Suda*

136 Komisija prigovara Općem sudu da je pogrešno utvrdio da nije uspjela dokazati postojanje „sustavnog načina postupanja” koji ispunjava zahtjeve predviđene člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589.

137 U tom pogledu, kao prvo, valja istaknuti da je Opći sud u točki 125. pobijane presude u biti smatrao da takav „sustavni način postupanja” ne može predstavljati osnovu predmetnog programa jer se ne radi o temelju koji je naveden u spornoj odluci, osobito u njezinoj uvodnoj izjavi 99.

138 Međutim, s obzirom na pogrešku koja se tiče prava utvrđenu u točkama 97. i 98. ove presude, i taj je razlog pravno pogrešan.

139 Kao drugo, Opći sud je u točki 126. pobijane presude smatrao da, čak i da bitni elementi predmetnog programa proizlaze iz „sustavnog načina postupanja” utvrđenog na temelju uzorka prethodnih poreznih mišljenja koje je analizirala Komisija, potonja nije uspjela dokazati postojanje takvog načina postupanja.

140 Najprije, Opći sud je u točki 127. pobijane presude smatrao da Komisija – ističući da se taj uzorak sastojao od 22 prethodna porezna mišljenja od 66 predmetnih poreznih mišljenja – u spornoj odluci nije pojasnila izbor navedenog uzorka i razloge zbog kojih ga treba smatrati reprezentativnim.

141 Kao što to u biti tvrdi Komisija, što se tiče odabira uzorka prethodnih poreznih mišljenja koji je analizirala, iz tumačenja svih uvodnih izjava sporne odluke i osobito iz zajedničkog tumačenja uvodnih izjava 3. i 59. te odluke proizlazi da se taj uzorak sastojao od prethodnih poreznih mišljenja donesenih tijekom godina 2005. (2004. nije doneseno nijedno mišljenje), 2007., 2010. i 2013. kako bi se obuhvatile odluke donesene na početku, sredini i na kraju razdoblja predmetnog programa.

142 Što se tiče reprezentativnosti navedenog uzorka, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti istaknula u točki 86. svojeg mišljenja, iz izbora 22 prethodna porezna mišljenja od ukupno 66 poreznih mišljenja donesenih u okviru predmetnog sustava očito proizlazi da taj uzorak predstavlja trećinu donesenih odluka.

143 U tom pogledu valja istaknuti da takav udio prethodnih poreznih mišljenja, odabranih ponderirano među svim odlukama donesenima na temelju izuzeća od oporezivanja viška dobiti u razmatranom razdoblju, po svojoj naravi može biti reprezentativan za dokazivanje „sustavnog načina postupanja" belgijskih poreznih tijela. Naime, upravo zbog „sustavne" naravi takve prakse, Komisija je mogla razumno pretpostaviti da će se, ako se ne dokaže suprotno, elementi utvrđeni u uzorku prethodnih poreznih mišljenja koje je ispitala nužno pronaći u svim prethodnim poreznim mišljenjima donesenima na temelju izuzeća od oporezivanja viška dobiti.

144 U tim okolnostima Opći sud nije mogao osnovano smatrati da Komisija u spornoj odluci nije pojasnila izbor tog uzorka i elemente zbog kojih ga je trebalo smatrati reprezentativnim.

145 Osim toga, takav zaključak nije doveden u pitanje utvrđenjem iz točke 128. pobijane presude, prema kojem Komisija nije pojasnila izbor šest prethodnih poreznih mišljenja navedenih u uvodnim izjavama 62. do 64. sporne odluke. Naime, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 61. te odluke i kao što to ističe Komisija, tih šest odluka samo ilustrira način na koji su belgijska porezna tijela odobravala izuzeće od oporezivanja viška dobiti, tako da ih se ne može uzeti u obzir kako bi se utvrdilo je li Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje „sustavnog načina postupanja" u praksi odlučivanja belgijskih poreznih tijela.

146 Nadalje, Opći sud se u točki 129. pobijane presude oslonio na razmatranja iznesena u točkama 103. do 112. pobijane presude, koja se odnose na postojanje diskrecijske ovlasti belgijskih poreznih tijela i na nužnost donošenja daljnjih provedbenih mjera. Prema mišljenju Općeg suda, ta razmatranja, sama po sebi, omogućuju da se ospori postojanje „sustavnog načina postupanja" koje navodi Komisija.

147 Međutim, budući da se taj zaključak temelji na pogrešnoj pretpostavci da su jedino akti iz uvodne izjave 99. sporne odluke temelj predmetnog sustava, valja smatrati da je, zbog istih razloga kao što su oni navedeni u točkama 97., 98. i 113. ove presude, zaključak iz točke 129. pobijane presude pravno pogrešan.

148 Naposljetku, u točkama 131. do 133. pobijane presude Opći sud je istaknuo da se, u svakom slučaju, prethodna porezna mišljenja koja čine uzorak koji je ispitala Komisija ne odnose na sve situacije u kojima je predmetni belgijski subjekt uspostavio strukturu središnjeg poduzetnika i da metoda u dvije faze za izračun viška dobiti koju je utvrdila Komisija nije sustavno usvojena.

149 Međutim, kao što to tvrdi Komisija, utvrđenja Općeg suda u tim točkama temelje se na iskrivljavanju uvodne izjave 102. sporne odluke, u kojoj je Komisija nabrojala ključne elemente predmetnog programa koje je utvrdila na temelju analize uzorka 22 prethodna porezna mišljenja koji predstavlja ustaljenu upravnu praksu belgijskih poreznih tijela.

150 Tako iz uvodne izjave 102. proizlazi da, suprotno utvrđenjima Općeg suda iz točke 132. pobijane presude, Komisija nije smatrala da je preseljenje „središnjeg poduzetnika” u Belgiju isključivi i jedini uvjet koji omogućuje dobivanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti, nego da takva situacija, naprotiv, predstavlja samo primjer općenitijeg uvjeta koji se odnosi na postojanje nove situacije koja još nije proizvela učinke s poreznog stajališta.

151 Što se tiče metode izračuna u dvije faze, o kojem je riječ u točki 133. pobijane presude, iz treće alineje uvodne izjave 102. sporne odluke proizlazi da, suprotno utvrđenjima Općeg suda, Komisija nije usvojila primjenu te metode kao bitan element predmetnog sustava, nego je, u biti, usvojila činjenicu da je iznos izuzet od oporezivanja viška dobiti sustavno odgovarao razlici između dobiti koju je korisnik stvarno ostvario i hipotetske dobiti koja bi bila ostvarena da je isti djelovao neovisno o svojoj grupi, i to neovisno o metodi korištenoj da bi se došlo do tog utvrđenja.

152 Slijedom toga, valja utvrditi da točke 130. do 133. pobijane presude ne mogu poduprijeti zaključak Općeg suda prema kojemu Komisija nije utvrdila da je izuzeće od oporezivanja viškova dobiti odobreno u skladu sa „sustavnim načinom postupanja”.

153 Iz svih prethodnih razloga proizlazi da zaključak Općeg suda prema kojem Komisija nije dokazala postojanje „sustavnog načina postupanja” sadržava pogrešku koja se tiče prava.

154 Stoga valja zaključiti da je jedini žalbeni razlog osnovan a da nije potrebno ispitati njegov četvrti dio.

155 U tim okolnostima, a da nije potrebno ispitati protužalbu, pobijanu presudu valja ukinuti.

Prvostupanjski postupak

156 U skladu s prvim stavkom članka 61. Statuta Suda Europske unije, Sud može, u slučaju ukidanja presude Općeg suda, konačno odlučiti o sporu ako to stanje postupka dopušta.

157 U ovom slučaju, kao što je to Opći sud utvrdio u točki 57. pobijane presude, Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International u prilog svojim tužbama ističu tužbene razloge koji se u biti temelje:

– kao prvo, na tome da je Komisija prekoračila svoje ovlasti u području državnih potpora uplitanjem u isključivu nadležnost Kraljevine Belgije u području izravnog oporezivanja (prvi tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i prvi dio trećeg tužbenog razloga u predmetu T-263/16);

– kao drugo, na pogrešnom zaključku o postojanju programa potpora u ovom predmetu, u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, među ostalim zbog pogrešnog utvrđenja akata na kojima se temelji predmetni program, te na pogrešnom utvrđenju prema kojem taj program ne zahtijeva daljnje provedbene mjere (drugi tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i prvi tužbeni razlog u predmetu T-263/16);

– kao treće, na pogrešnoj kvalifikaciji prethodnih poreznih mišljenja kao državnih potpora, osobito s obzirom na nepostojanje prednosti i nepostojanje selektivnosti (treći tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i treći tužbeni razlog u predmetu T-263/16);

– kao četvrto, na povredi, posebice, načela zakonitosti i zaštite legitimnih očekivanja s obzirom na to da je pogrešno naložen povrat navodnih potpora, uključujući od grupa kojima pripadaju korisnici navedenih potpora (četvrti i peti tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-263/16).

158 S obzirom na, među ostalim, okolnost da su tužbeni razlozi navedeni u prvoj i drugoj alineji prethodne točke ove presude bili predmetom kontradiktorne rasprave pred Općim sudom i da njihovo ispitivanje ne zahtijeva donošenje nikakve dodatne mjere upravljanja postupkom ili izvođenja dokaza u spisu, Sud smatra da se o tužbama u predmetima T-131/16 i T-263/16 može odlučiti u pogledu tih tužbenih razloga i da o njima treba konačno odlučiti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 8. rujna 2020., Komisija i Vijeće/Carreras Sequeros i dr., C-119/19 P i C-126/19 P, EU:C:2020:676, t. 130.).

Navodno Komisijino uplitanje u isključivu nadležnost Kraljevine Belgije u području izravnog oporezivanja

Argumentacija stranaka

159 Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, kao i Irska u svojim očitovanjima u prvostupanjskom postupku, u biti tvrde da je Komisija prekoračila svoje ovlasti kada je koristila pravo Unije u području državnih potpora kako bi jednostrano utvrdila elemente koji su u isključivoj poreznoj nadležnosti države članice. Naime, utvrđivanje oporezive dobiti ostaje u isključivoj nadležnosti država članica kao i način oporezivanja dobiti ostvarene prekograničnim transakcijama unutar grupe poduzetnika, čak i ako to dovodi do „dvostrukog neoporezivanja”. Međutim, Komisijino stajalište da prethodna porezna mišljenja u vezi s viškom dobiti predstavljaju državne potpore jer se njima odstupa od primjene načela nepristrane transakcije koju smatra ispravnom, predstavlja prisilno usklađivanje pravila o izračunu oporezive dobiti, što nije u nadležnosti Unije.

160 Komisija u bitnome tvrdi da, iako države članice posjeduju poreznu autonomiju u području izravnog oporezivanja, sve porezne mjere koje države članice donose moraju biti u skladu s pravilima Unije u području državnih potpora.

Ocjena Suda

161 Uvodno valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, intervencije država članica u područjima koja nisu bila predmet usklađivanja u pravu Unije nisu isključene iz područja primjene odredbi UFEU-a vezanih uz nadzor nad državnim potporama (presude od 16. ožujka 2021., Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, t. 26., i od 16. ožujka 2021., Komisija/Mađarska, C-596/19 P, EU:C:2021:202, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

162 Države članice svoju nadležnost u području izravnog oporezivanja moraju izvršavati u skladu s pravom Unije i, osobito, pravilima uspostavljenima UFEU-om u području državnih potpora. One se stoga moraju suzdržati – u izvršavanju te nadležnosti – od donošenja mjera koje mogu činiti

državne potpore nespojive s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. UFEU-a (vidjeti, u tom smislu, presudu od 4. ožujka 2021., Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, t. 105. i navedenu sudsku praksu).

163 Međutim, iz sudske prakse navedene u prethodnim točkama proizlazi da se Komisiji ne može prigovoriti da je prekoračila svoje ovlasti kad je ispitivala mjere koje čine navodni predmetni program i kad je provjeravala predstavljaju li one državne potpore te, u slučaju da predstavljaju, jesu li spojive s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

164 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje argumentima Kraljevine Belgije, koji se temelje, s jedne strane, na nepostojanju porezne nadležnosti za oporezivanje viška dobiti i, s druge strane, na njezinoj vlastitoj nadležnosti za donošenje mjera za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

165 Naime, pod pretpostavkom da je cilj odluka koje su belgijska porezna tijela donijela u okviru predmetnog programa bio ograničiti opseg porezne nadležnosti Kraljevine Belgije, to ne znači da Komisija nije imala pravo ispitati njihovu usklađenost s propisima Unije u području državnih potpora.

166 Iako je točno da je, u slučaju nepostojanja propisa Unije u tom području, određivanje poreznih osnovica i raspodjela poreznog opterećenja na različite čimbenike proizvodnje i različite gospodarske sektore u nadležnosti država članica (presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 97.), iz sudske prakse navedene u točki 162. ove presude proizlazi da se države članice, kada izvršavaju tu nadležnost, moraju suzdržati od usvajanja mjera koje mogu predstavljati državne potpore, što je ovlaštena nadzirati Komisija. Isto vrijedi i u pogledu donošenja mjera država članica prilikom izvršavanja njihovih poreznih nadležnosti potrebnih za sprečavanje pojave dvostrukog oporezivanja.

167 S obzirom na sva prethodna razmatranja, prvi tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i prvi dio trećeg tužbenog razloga u predmetu T-263/16 treba odbiti kao neosnovane.

Postojanje programa potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 i drugi tužbeni razlozi

168 Iz obrazloženja iznesenog u okviru analize prvog do trećeg dijela Komisijina jedinog žalbenog razloga proizlazi da drugi tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i prvi tužbeni razlog u predmetu T-263/16 koji se – kao što to proizlazi iz točke 157. druge alineje ove presude – u biti temelje na pogrešnom zaključku o postojanju programa potpora u ovom predmetu, treba odbiti kao neosnovane.

169 S druge strane, stanje postupka ne dopušta odlučivanje o tužbenim razlozima koji se u biti temelje na pogrešnoj kvalifikaciji izuzeća od oporezivanja viškova dobiti kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, osobito s obzirom na nepostojanje prednosti ili nepostojanje selektivnosti (treći tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i drugi i treći dio trećeg tužbenog razloga u predmetu T-263/16), kao i o tužbenim razlozima koji se temelje, posebice, na povredi načela zakonitosti i zaštite legitimnih očekivanja, zato što je povrat navodnih potpora pogrešno naložen, uključujući i od grupa kojima pripadaju korisnici tih potpora (četvrti i peti tužbeni razlog u predmetu T-131/16 i četvrti tužbeni razlog u predmetu T-263/16).

170 Naime, kao što to proizlazi iz točke 136. pobijane presude, Opći sud je smatrao da – s obzirom na to da su tužbeni razlozi koje su istaknuli Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, koji se temelje na povredi članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 prihvaćeni – nije bilo potrebno ispitati druge tužbene razloge istaknute protiv sporne odluke. Međutim, ti žalbeni razlozi podrazumijevaju provođenje složenih činjeničnih ocjena, za čiju provedbu Sud smatra da ne raspolaže svim potrebnim činjeničnim elementima.

171 Slijedom toga, predmet valja vratiti Općem sudu na ponovno odlučivanje o tužbenim razlozima navedenima u točki 169. ove presude.

Troškovi

172 Budući da se predmet vraća Općem sudu na ponovno suđenje, o troškovima valja odlučiti naknadno.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) proglašava i presuđuje:

1. **Presuda Općeg suda Europske unije od 14. veljače 2019., Belgija i Magnetrol International/Komisija (T-131/16 i T-263/16, EU:T:2019:91), se ukida.**

2. **Prvi i drugi tužbeni razlog u predmetu T-131/16 kao i prvi tužbeni razlog i prvi dio trećeg tužbenog razloga u predmetu T-263/16 se odbijaju.**

3. **Predmet se vraća Općem sudu Europske unije kako bi odlučio o trećem, četvrtom i petom tužbenom razlogu u predmetu T-131/16 kao i o drugom tužbenom razlogu, drugom i trećem dijelu trećeg tužbenog razloga i četvrtom tužbenom razlogu u predmetu T-263/16.**

4. **O troškovima će se odlučiti naknadno.**

Potpisi