



Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (sedmo prošireno vijeće)

14. veljače 2019. *

„Državne potpore – Program potpora koji je provela Belgija – Odluka kojom se program potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem i nezakonitim te kojom se nalaže povrat isplaćene potpore – Prethodno porezno mišljenje (*tax ruling*) – Izuzeće od oporezivanja viška dobiti – Porezna autonomija država članica – Pojam programa potpora – Daljnje provedbene mjere”

U predmetima T-131/16 i T-263/16,

Kraljevina Belgija, koju su zastupali C. Pochet, M. Jacobs i J.-C. Halleux, a zatim C. Pochet i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Segura Catalán i M. Clayton, *avocats*,

tužitelj u predmetu T-131/16,

koju podupire

Irska, koju su zastupali E. Creedon, G. Hodge i A. Joyce, zatim K. Duggan, M. Browne i A. Joyce te naposljetku A. Joyce i J. Quaney, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Gallaghera, M. Collinsa, SC, B. Dohertyja i S. Kingston, *barristers*,

intervenijent u predmetu T-131/16,

Magnetrol International, sa sjedištem u Zeleu (Belgija), koji zastupaju H. Gilliams i J. Bocken, *avocats*,

tužitelj u predmetu T-263/16,

protiv

Europske komisije, koju su zastupali P.-J. Loewenthal i B. Stromsky, a zatim P.-J. Loewenthal i F. Tomat, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a za poništenje Odluke 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.),

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće),

u sastavu: M. van der Woude, predsjednik, V. Tomljenović (izvjestiteljica), E. Bieliūnas, A. Marcoulli i A. Kornezov, suci,

tajnik: S. Spyropoulos, administratorica,

* Jezik postupka: engleski

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 28. lipnja 2018.,
donosi sljedeću

Presudu

Okolnosti spora

Pravni okvir

Zakonik o porezima na dohodak iz 1992.

- 1 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., na temelju poreza na dohodak ustanovljen je, među ostalim, porez na ukupni dohodak rezidentnih društava, pod nazivom „porez na dobit trgovačkih društava”.
- 2 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.

- 3 Zakon o izmjeni sustava društava u pogledu poreza na dohodak i uspostavi sustava prethodnih poreznih mišljenja donesen je 24. prosinca 2002. (u daljnjem tekstu: Zakon od 24. prosinca 2002.). Člankom 20. tog zakona predviđa se da Savezna javna služba za financije o svim zahtjevima u vezi s primjenom poreznih zakona odlučuje u obliku prethodnih poreznih mišljenja. 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.
- 4 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.
- 5 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. o izmjeni ZPD-a iz 1992.

- 6 Zakonom od 21. lipnja 2004. o izmjeni ZPD-a iz 1992. i Zakona od 24. prosinca 2002. (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*

- 7 Prema obrazloženju iz nacрта zakona koji je vlada Kraljevine Belgije iznijela Zastupničkom domu, 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 (mogućeg) 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 porezna uprava smatra 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.*

- 8 Člankom 185. stavkom 2. ZPD-a iz 1992. propisano je:

„[... 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.

- 9 Dužnosnicima Opće uprave za oporezivanje 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 na odgovarajuću prilagodbu istog zakonika. U okružnici 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.
- 10 Tako se, s jedne strane, u okružnici 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.

- 11 S druge strane, u okružnici 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 porezna uprava 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.

- 12 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.
- 13 Belgijski ministar financija je 11. travnja 2007., u okviru novog niza 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, belgijski 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.
- 14 Konačno, belgijski 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.

Pobijana odluka

- 15 Europska komisija je u Odluci (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: pobijana odluka) 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.

- 16 Osim toga, Komisija je naložila povrat tako dodijeljenih potpora od korisnika, čiji konačni popis Kraljevina Belgija mora naknadno utvrditi. U prilogu pobijanoj odluci naveden je indikativan popis 55 korisnika izrađen na temelju informacija koje je dostavila Kraljevina Belgija tijekom upravnog postupka, među kojima se nalazi Magnetrol International, tužitelj u predmetu T-263/16.
- 17 Kao prvo, kada je riječ o ocjeni mjere potpore (uvodne izjave 94. do 110. pobijane 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 primjenjuje belgijska porezna uprava. 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.
- 18 Drugo, kad je riječ o uvjetima za primjenu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 111. do 117. pobijane odluke) Komisija je, kao prvo, navela da izuzeće od oporezivanja viška dobiti predstavlja državnu intervenciju koja joj se može pripisati 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 unutar Europske unije 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 predmetni 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.
- 19 Što se tiče, posebno, postojanja selektivne prednosti, Komisija je smatrala da se izuzećem od oporezivanja viška dobiti odstupa od referentnog sustava, koji je utvrđen kao zajednički sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, s obzirom na to da porez nije bio primijenjen na ukupnu dobit koju je dotično društvo stvarno zabilježilo, nego na usklađenu dobit nepristrane transakcije (uvodne izjave 118. do 134. pobijane odluke).
- 20 U tom pogledu, i kao prvo (uvodne izjave 135. do 143. pobijane odluke), Komisija je smatrala da je predmetni sustav selektivan, najprije, zato što je bio dostupan samo subjektima koji su dio multinacionalne grupe, a ne samostalnim subjektima ili subjektima koji su dio nacionalnih grupa društava. Nadalje, predmetni je sustav doveo do selektivnosti između multinacionalnih grupa koje mijenjaju svoj model poslovanja uspostavom novih djelatnosti u Belgiji i svih drugih gospodarskih subjekata koji u Belgiji nastavljaju poslovati po postojećem modelu poslovanja. Konačno, predmetni sustav je *de facto* selektivan jer su samo belgijski subjekti koji su dio velike multinacionalne grupe ili srednje velike grupe mogli stvarno ostvariti izuzeće od oporezivanja viška dobiti, ali ne i subjekti koji su dio manje multinacionalne grupe.
- 21 Podredno (uvodne izjave 144. do 170. pobijane odluke), Komisija je navela da, čak i ako bi se prihvatilo da sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji sadržava pravilo kojim se zabranjuje oporezivanje dobiti subjekata multinacionalne grupe koja premašuje dobit nepristrane transakcije, što Komisija osporava, predmetnim se izuzećem od oporezivanja viška dobiti odstupa od referentnog sustava s obzirom na to da se razlozima kojima se opravdavaju izuzeće i metoda upotrijebljena za utvrđivanje viška dobiti krši načelo nepristrane transakcije. Ta se metoda sastojala od dvije faze.

- 22 U okviru prve faze, cijene nepristrane transakcije koje se primjenjuju na transakcije sklopljene između belgijskog subjekta grupe i društava s kojima je povezan utvrđene su na temelju izvješća o transfernim cijenama koje je dostavio porezni obveznik. Te su transferne cijene utvrđene primjenom metode transakcijske neto marže (MTMN). Tako je utvrđena rezidualna dobit ili dobit nepristrane transakcije, koja je, prema Komisijinu mišljenju, odgovarala dobiti koju je belgijski subjekt stvarno zabilježio.
- 23 U drugoj fazi, na temelju drugog izvješća koje je dostavio porezni obveznik, usklađena dobit nepristrane transakcije belgijskog subjekta utvrđena je određivanjem dobiti koju bi sličan neovisan poduzetnik ostvario u usporedivim okolnostima. Razlika između dobiti izračunane slijedeći prvu i drugu fazu (odnosno rezidualna dobit umanjena za usklađenu dobit nepristrane transakcije) je iznos viška dobiti za koju su belgijska porezna tijela smatrala da proizlazi iz sinergije ili ekonomije razmjera zbog pripadnosti grupi poduzetnika i da, slijedom toga, nije pripisiva belgijskom subjektu.
- 24 Na temelju predmetnog sustava taj višak dobiti nije bio oporezovan. Međutim, prema Komisijinu mišljenju, tim je neoporezivanjem korisnicima sustava dodijeljena selektivna prednost, posebno s obzirom na to da se metodom za izračun viška dobiti odstupilo od metode kojom se dobiva pouzdana procjena poslovnog rezultata utemeljenog na tržištu i stoga od načela nepristrane transakcije.
- 25 Osim toga, kad je riječ o opravdanju predmetnog sustava, Komisija je smatrala da se on ne može opravdati prirodom ili općom strukturom belgijskog poreznog sustava (uvodne izjave 173. do 181. pobijane odluke). Naime, suprotno onomu što je istaknula Kraljevina Belgija, predmetni sustav nema za cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja s obzirom na to da za odobravanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti nije bilo potrebno dokazati da je ta dobit bila uključena u poreznu osnovicu drugog društva.
- 26 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. pobijane odluke).
- 27 Kad je riječ o povratu potpora (uvodne izjave 195. do 211. pobijane odluke), Komisija je istaknula da se Kraljevina Belgija ne može pozivati na načelo zaštite legitimnih očekivanja korisnikâ ni 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.
- 28 Izreka pobijane odluke glasi:

„Članak 1.

Sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti, koji se temelji na članku 185. stavku 2. točki (b) [ZPD-a iz 1992.] na temelju kojeg je [Kraljevina] Belgija izdavala prethodna porezna mišljenja u korist belgijskih subjekata multinacionalnih grupa poduzetnika, na temelju kojih je navedenim subjektima odobrila izuzeće od poreza na dobit trgovačkih društava u pogledu dijela dobiti koju ostvaruju, predstavlja potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koja nije spojiva s unutarnjim tržištem te ju je Belgija nezakonito provela kršeći članak 108. stavak 3. UFEU-a.

Članak 2.

1. [Kraljevina] Belgija je dužna zahtijevati povrat nespojive i nezakonite potpore iz članka 1. od njezinih korisnika.

2. Sve iznose koje korisnici još nisu vratili nakon povrata opisanog u stavku 1. vraćaju grupe poduzetnika kojima korisnik pripada.
3. Na iznose koje je potrebno vratiti obračunavaju se kamate od dana kada su potpore stavljene na raspolaganje korisnicima do dana njihovog stvarnog povrata.
4. Kamate na iznose koje je potrebno vratiti izračunavaju se na temelju složenoga kamatnog računa u skladu s poglavljem V. Uredbe Komisije (EZ) br. 794/2004.
5. Od dana donošenja ove Odluke [Kraljevina] Belgija ukida potporu iz članka 1. i poništava sve isplate koje još nisu provedene na temelju navedene potpore.
6. [Kraljevina] Belgija odbija svaki zahtjev za prethodno porezno mišljenje koji zaprimi Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja i koji se odnosi na potporu iz članka 1. ili koji je u trenutku donošenja ove Odluke već podnesen.

Članak 3.

1. Povrat dodijeljenih potpora iz članka 1. trenutačan je i učinkovit.
2. [Kraljevina] Belgija je dužna osigurati potpunu provedbu ove Odluke u roku od četiri mjeseca od dana njezine objave.

Članak 4.

1. U roku od dva mjeseca od dana objave ove Odluke [Kraljevina] Belgija mora Komisiji dostaviti sljedeće informacije:
 - (a) popis korisnika potpore iz članka 1. i ukupan iznos koji je svaki od njih primio na temelju te potpore;
 - (b) ukupni iznos (glavnicu i kamate na iznos povrata) koji se potražuje od svakog korisnika;
 - (c) detaljan opis poduzetih i predviđenih mjera radi usklađivanja sa zahtjevima ove Odluke;
 - (d) dokumente iz kojih je vidljivo da je korisnicima naložen povrat potpore.
2. [Kraljevina] Belgija je dužna obavještavati Komisiju o napretku nacionalnih mjera poduzetih radi provedbe ove Odluke do potpunog povrata dodijeljene potpore iz članka 1. Na zahtjev Komisije odmah dostavlja sve podatke o već poduzetim i predviđenim mjerama radi usklađivanja s ovom Odlukom. Dostavlja i detaljne podatke o iznosima potpore i kamatama koje su korisnici potpora već vratili.

Članak 5.

Ova je Odluka upućena Kraljevini Belgiji.”

Postupak i zahtjevi stranaka

Postupak i zahtjevi stranaka u predmetu T-131/16

- 29 Kraljevina Belgija je tužbom koju je tajništvo Općeg suda zaprimilo 22. ožujka 2016. pokrenula postupak za poništenje pobijane odluke.
- 30 Zasebnim aktom, podnesenim tajništvu Općeg suda 26. travnja 2016., Kraljevina Belgija je podnijela zahtjev za privremenu pravnu zaštitu u kojem je od predsjednika Općeg suda tražila da suspendira izvršenje članka 2. do 4. pobijane odluke dok Opći sud ne odluči o meritumu. Predsjednik Općeg suda je rješenjem od 19. srpnja 2016. odbio zahtjev za privremenu pravnu zaštitu i odlučio da će se o troškovima odlučiti naknadno.
- 31 Opći sud je 11. srpnja 2016. od Kraljevine Belgije zatražio da odgovori na jedno pitanje. Kraljevina Belgija je tom zahtjevu udovoljila u dopisu od 19. srpnja 2016.
- 32 Irska je aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 11. srpnja 2016. zatražila intervenciju u potporu zahtjevu Kraljevine Belgije. Odlukom od 25. kolovoza 2016. predsjednik petog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjev za intervenciju Irske. Irska je podnijela svoj podnesak, a glavne stranke su na taj podnesak podnijele svoja očitovanja u dodijeljenim im rokovima.
- 33 Budući da se sastav vijeća Općeg suda promijenio 21. rujna 2016., sudac izvjestitelj je u skladu s člankom 27. stavkom 5. Poslovnika Općeg suda raspoređen u sedmo vijeće, kojem je, uslijed toga, dodijeljen ovaj predmet.
- 34 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 26. siječnja 2017. Kraljevina Belgija je zatražila da o predmetu odlučuje prošireni sastav suda. Opći sud je 15. veljače 2017., u skladu s člankom 28. stavkom 5. Poslovnika, utvrdio da je predmet upućen sedmom proširenom vijeću.
- 35 S obzirom na spriječenost člana sedmog proširenog vijeća, predsjednik Općeg suda je odlukom od 28. ožujka 2017. odredio potpredsjednika Općeg suda radi popunjavanja vijeća.
- 36 Na prijedlog suca izvjestitelja predsjednik sedmog proširenog vijeća odlučio je 12. prosinca 2017., u skladu s člankom 67. stavkom 2. Poslovnika, ovom predmetu dati prednost pri odlučivanju.
- 37 Na prijedlog suca izvjestitelja Opći sud (sedmo prošireno vijeće) odlučio je otvoriti usmeni dio postupka i u okviru mjera upravljanja postupkom predviđenih u članku 64. Poslovnika pozvati Kraljevinu Belgiju i Komisiju da se pisano očituju o određenim pitanjima. Stranke su udovoljile tim zahtjevima u dodijeljenim im rokovima.
- 38 Rješenjem od 17. svibnja 2018., nakon što je saslušao stranke, predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda odlučio je u svrhu usmenog dijela postupka spojiti predmete T-131/16, Belgija/Komisija i T-263/16, Magnetrol International/Komisija, u skladu s člankom 68. stavkom 2. Poslovnika, i prihvatiti zahtjev za povjerljivo postupanje koji je u pogledu Irske podnijelo društvo Magnetrol International.
- 39 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja koja je postavio Opći sud saslušani su na raspravi 28. lipnja 2018.
- 40 Kraljevina Belgija od Općeg suda zahtijeva da:
- poništi pobijanu odluku;

- podredno, poništi članke 1. i 2. izreke pobijane odluke;
- naloži Komisiji snošenje troškova.

41 Irska od Općeg suda zahtijeva da poništi pobijanu odluku u skladu sa zahtjevom Kraljevine Belgije.

42 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

- odbije tužbu;
- naloži Kraljevini Belgiji snošenje troškova.

Postupak i zahtjevi stranaka u predmetu T-263/16

43 Društvo Magnetrol International je tužbom koju je tajništvo Općeg suda zaprimilo 25. svibnja 2016. pokrenulo postupak za poništenje pobijane odluke.

44 Komisija je 20. lipnja 2016. zatražila prekid postupka do odlučivanja u predmetu T-131/16, Belgija/Komisija, čemu se tužitelj usprotivio 26. srpnja 2016. Odlukom koja je glavnim strankama dostavljena 9. kolovoza 2016. predsjednik petog vijeća Općeg suda odbio je Komisijin zahtjev za prekid postupka.

45 Budući da se sastav vijeća Općeg suda promijenio 21. rujna 2016., sudac izvjestitelj je u skladu s člankom 27. stavkom 5. Poslovnika raspoređen u sedmo vijeće, kojem je, uslijed toga, dodijeljen ovaj predmet.

46 Na prijedlog sedmog vijeća Opći je sud 12. ožujka 2018., na temelju članka 28. stavka 3. Poslovnika, odlučio uputiti predmet proširenom sastavu suda.

47 S obzirom na spriječenost člana sedmog proširenog vijeća, predsjednik Općeg suda je odlukom od 15. ožujka 2018. odredio potpredsjednika Općeg suda radi popunjavanja vijeća.

48 Na prijedlog suca izvjestitelja predsjednik sedmog proširenog vijeća odlučio je 16. travnja 2018., u skladu s člankom 67. stavkom 2. Poslovnika, ovom predmetu dati prednost pri odlučivanju.

49 Na prijedlog suca izvjestitelja Opći sud (sedmo prošireno vijeće) odlučio je otvoriti usmeni dio postupka i, u okviru mjera upravljanja postupkom predviđenih u članku 64. Poslovnika, pozvati društvo Magnetrol International i Komisiju da se pisano očituju o određenim pitanjima. Stranke su se odazvale na te zahtjeve u dodijeljenim rokovima.

50 Rješenjem od 17. svibnja 2018., nakon što je saslušao stranke, predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda odlučio je u svrhu usmenog dijela postupka spojiti predmete T-131/16, Belgija/Komisija i T-263/16, Magnetrol International/Komisija, u skladu s člankom 68. stavkom 2. Poslovnika, i prihvatiti zahtjev za povjerljivo postupanje koji je u pogledu Irske podnijelo društvo Magnetrol International.

51 Kao što je to navedeno u točki 39. ove presude, izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja koja je postavio Opći sud saslušani su na raspravi 28. lipnja 2018.

52 Društvo Magnetrol International od Općeg suda zahtijeva da:

- poništi pobijanu odluku;

- podredno, poništi članke 2. do 4. pobijane odluke;
 - u svakom slučaju, poništi članke 2. do 4. pobijane odluke u mjeri u kojoj se tim člancima, s jedne strane, zahtijeva povrat potpore od subjekata različitih od onih koji su dobili prethodno porezno mišljenje i, s druge strane, nalaže povrat iznosa koji je jednak iznosu poreznih ušteda koje je korisnik ostvario, ne dopuštajući Kraljevini Belgiji da uzme u obzir stvarno usklađivanje naviše koje je provela druga porezna uprava;
 - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 53 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
- odbije tužbu;
 - naloži društvu Magnetrol International snošenje troškova.

Pravo

- 54 Nakon što je o tome saslušao glavne stranke na raspravi, Opći sud je ove predmete odlučio spojiti u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, u skladu s člankom 68. Poslovnika.

Uvodna očitovanja

- 55 Kraljevina Belgija u potporu svojoj tužbi ističe pet tužbenih razloga. Prvi se temelji 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 temelji na pogrešci koja se tiče prava i očitoj pogrešci u ocjeni jer je Komisija kvalificirala mjere kao program potpora. On je podijeljen na dva dijela, od kojih se prvim osporava utvrđenje akata na kojima se temelji navodni predmetni program, a drugim utvrđenje koje se odnosi na nepostojanje daljnjih provedbenih mjera. Treći se temelji na povredi članka 107. UFEU-a jer je Komisija smatrala da je sustav viška dobiti mjera državne potpore. Četvrti se temelji na očitoj pogrešci u ocjeni koju je počinila Komisija prilikom utvrđivanja korisnika navodne potpore. Peti, koji je istaknut „podredno”, temelji se na povredi općeg načela zakonitosti i članka 16. stavka 1. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. UFEU-a (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.), jer se pobijanom odlukom nalaže povrat od multinacionalnih grupa kojima pripadaju belgijski subjekti koji su ishodili prethodno porezno mišljenje.
- 56 Društvo Magnetrol International u potporu svojoj tužbi ističe četiri tužbena razloga. Prvi se temelji se na očitoj pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju jer je pobijanom odlukom utvrđeno postojanje programa potpora. Drugi se temelji na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitoj pogrešci u ocjeni jer je pobijanom odlukom navodni program kvalificiran kao selektivna mjera. Treći se temelji na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitoj pogrešci u ocjeni jer je u pobijanoj odluci navedeno da je navodni program doveo do nastanka prednosti. Četvrti, istaknut „podredno”, temelji 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 pobijanom odlukom, utvrđenja korisnika i iznosa koji treba vratiti.
- 57 Iz svih prethodno navedenih tužbenih razloga proizlazi da Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International ističu, doduše drukčijim redosljedom, 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 slučaju, u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, među ostalim zbog pogrešnog utvrđenja akata na kojima se temelji navodni program, te na pogrešnom utvrđenju prema kojem program potpora 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 pogrešnom utvrđenju da prethodna porezna mišljenja o višku dobiti predstavljaju državne potpore, 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, među ostalim, načela zakonitosti i zaštite legitimnih očekivanja s obzirom na to 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).

58 Opći sud će tužbene razloge ispitati prema redoslijedu iz točke 57. ove presude.

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

- 59 Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International u biti tvrde da je Komisija prekoračila svoje ovlasti kada je primijenila 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 o višku 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.
- 60 Irska u biti tvrdi da pobijana odluka ozbiljno ugrožava uravnoteženu raspodjelu nadležnosti između Unije i država članica koja je među ostalim utvrđena člankom 3. stavkom 6. UEU-a i člankom 5. stavcima 1. i 2. UEU-a te potvrđena ustaljenom sudskom praksom.
- 61 Komisija u bitnome tvrdi da, iako države članice imaju poreznu autonomiju u području izravnog oporezivanja, sve porezne mjere koje donosi država članica moraju biti u skladu s pravilima Unije u području državnih potpora.
- 62 U tom pogledu valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je izravno oporezivanje, u trenutnom stanju razvoja prava Unije, u nadležnosti država članica, potonje tu nadležnost ipak moraju izvršavati poštujući pravo Unije (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedenu sudsku praksu). S druge strane, nesporno je da je Komisija nadležna za osiguranje poštovanja članka 107. UFEU-a.
- 63 Tako, intervencije država članica u područja koja još nisu bila predmetom usklađivanja na razini Unije, poput izravnog oporezivanja, nisu isključene iz područja primjene propisa o nadzoru državnih potpora. Slijedom toga, Komisija može okvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu pod uvjetom da su uvjeti za takvu kvalifikaciju ispunjeni (vidjeti u tom smislu presude od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 28.; od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81., i od 25. ožujka 2015., Belgija/Komisija, T-538/11, EU:T:2015:188, t. 65. i 66.). Dakle, države članice svoju nadležnost u području oporezivanja moraju izvršavati u skladu s pravom Unije (presuda od 3. lipnja 2010., Komisija/Španjolska, C-487/08, EU:C:2010:310, t. 37.). Slijedom toga, moraju se suzdržavati od poduzimanja, u tom kontekstu, svih mjera koje mogu predstavljati državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

- 64 Točno je 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 (vidjeti u tom smislu presudu 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.).
- 65 Međutim, to ne znači da je svaka porezna mjera koja utječe, među ostalim, na poreznu osnovicu koju su porezna tijela uzela u obzir, izvan područja primjene članka 107. UFEU-a. Naime, ako takva mjera zapravo dovodi do diskriminacije između društava koja se nalaze u usporedivoj situaciji s obzirom na cilj koji se tom poreznom mjerom želi postići i time korisnicima mjere dodjeljuje selektivne prednosti koje promiču „određene” poduzetnike ili „određene” proizvodnje, ona se može smatrati državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu 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. 104.).
- 66 Usto, mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, može predstavljati državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naprotiv, pogodnosti koje proizlaze iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne predstavljaju državnu potporu u smislu članka 107. UFEU-a (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56. i navedenu sudsku praksu).
- 67 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da se Komisiji, s obzirom na to da je nadležna za osiguravanje poštovanja članka 107. UFEU-a, ne može prigovoriti da je prekoračila svoje ovlasti kad je ispitivala mjere koje čine navodni predmetni program kako bi provjerila predstavljaju li one državne potpore i, u slučaju da predstavljaju, jesu li spojive s unutarnjim tržištem u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 68 Taj se zaključak ne može pobiti 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.
- 69 Kraljevina Belgija tvrdi da, s obzirom na to da se viškovi dobiti ne mogu pripisati belgijskim subjektima koji podliježu oporezivanju u Belgiji, te dobiti nisu u belgijskoj poreznoj nadležnosti. Slijedom toga, Komisija ne može dovesti u pitanje neoporezivanje tih dobiti u Belgiji.
- 70 U mjeri u kojoj se ti argumenti moraju shvatiti na način da se njima osporava Komisijina nadležnost za ispitivanje predmetnih mjera, valja istaknuti da se te mjere odnose na prethodna porezna mišljenja koja su belgijska porezna tijela donijela u okviru svoje nadležnosti u području izravnog oporezivanja. U tom pogledu valja podsjetiti na sudsku praksu navedenu u točki 65. ove presude, prema kojoj sve porezne mjere koje ispunjavaju uvjete za primjenu članka 107. stavka 1. UFEU-a predstavljaju državnu potporu. Iz toga proizlazi da Komisija, u okviru svoje nadležnosti koja proizlazi iz primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a, mora moći ispitati predmetne mjere kako bi provjerila ispunjavaju li navedene uvjete.
- 71 Kad je riječ o argumentima koji se temelje na nadležnosti Kraljevine Belgije za donošenje mjera za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, točno je da iz sudske prakse proizlazi da je na državama članicama da poduzmu mjere potrebne za sprečavanje situacija dvostrukog oporezivanja uporabom, među ostalim, kriterija za raspodjelu koji se primjenjuju u međunarodnoj poreznoj praksi (vidjeti u tom smislu presudu od 14. studenoga 2006., Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, t. 23.). Međutim, kao što je to istaknuto u točki 63. ove presude, države članice moraju izvršavati svoje porezne nadležnosti u skladu s pravom Unije i suzdržati se od poduzimanja svih mjera koje odgovaraju državnoj potpori nespojivoj s unutarnjim tržištem. Stoga se Kraljevina Belgija ne može

pozivati na potrebu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja kao cilj koji slijedi praksa belgijskih poreznih tijela na području viška dobiti kako bi u tom pogledu opravdala isključivu nadležnost koja ne podliježe Komisijinu nadzoru poštovanja članka 107. UFEU-a.

- 72 Osim toga i svakako, valja istaknuti da se u ovom slučaju ne čini da neoporezivanje viška dobiti, kako ga primjenjuju belgijska porezna tijela, ima za cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Naime, primjena osporavanih mjera nije bila uvjetovana dokazivanjem da je ta dobit bila uključena u dobit drugog društva. Također nije bilo potrebno dokazati da su ti viškovi dobiti zaista bili oporezovani u drugoj državi.
- 73 Naime, člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. predviđeno je usklađivanje na nižu vrijednost dobiti društva samo ako je ta dobit uključena u dobit drugog društva. Međutim, Kraljevina Belgija nije osporila Komisijina utvrđenja iz uvodnih izjava 173. do 181. pobijane odluke glede postojanja prakse njezinih poreznih tijela, kako je objašnjena, među ostalim, odgovorima ministara financija navedenima u točkama 12. do 14. ove presude, prema kojoj se usklađivanje na nižu vrijednost porezne osnovice društva koje zahtijeva donošenje prethodnog poreznog mišljenja provodi bez provjere je li dobit koja je kao višak dobiti odbijena od porezne osnovice tog društva zaista bila uključena u dobit drugog društva.
- 74 S obzirom na prethodna razmatranja, tužbeni razlog koji se temelji na navodnom Komisijinu uplitanju u poreznu nadležnost Kraljevine Belgije valja odbiti kao neosnovan.

Postojanje programa potpora, u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589

- 75 Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International u biti tvrde da je Komisija pogrešno utvrdila akte na temelju kojih sustav viška dobiti navodno predstavlja program potpora i da je pogrešno smatrala da ti akti nisu zahtijevali daljnje provedbene mjere u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589. Osim toga, zaključak o postojanju programa potpora temelji na proturječnom obrazloženju.
- 76 Komisija u biti tvrdi da je kroz cijelu pobijanu odluku bila dosljedna u rasuđivanju u mjeri u kojoj je smatrala da se sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti temelji na članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992., kako ga primjenjuje Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, s obzirom na tumačenje iz obrazloženja Zakona od 21. lipnja 2004., upravnu okružnicu od 4. srpnja 2006. i odgovore ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni navedenog članka. Ti akti ukazuju na sustavan i dosljedan pristup putem kojeg su belgijska porezna tijela od oporezivanja izuzimala tzv. višak dobiti, bez potrebe za donošenjem daljnjih provedbenih mjera.
- 77 Na temelju članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, program potpora je 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 ili u neodređenom iznosu.
- 78 Iz sudske prakse proizlazi da se, u slučaju programa potpora, Komisija može ograničiti na ispitivanje karakteristika predmetnog programa kako bi u obrazloženju predmetne odluke ocijenila osigurava li taj program, s obzirom na modalitete koji su tim njime predviđeni, znatnu prednost korisnicima u odnosu na njihove konkurente i je li 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. Tek je u fazi povrata potpore nužno pojedinačno provjeriti situaciju svakog dotičnog poduzetnika (vidjeti presudu od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 63. i navedena sudska praksa).

- 79 Usto, presuđeno je da se u okviru ispitivanja programa potpora i u slučaju kada pravni akt kojim se uspostavlja takav program potpora nije utvrđen, Komisija može osloniti na sve okolnosti na temelju kojih se može otkriti stvarno postojanje nekog programa potpora (vidjeti u tom smislu presudu od 13. travnja 1994., Njemačka i Pleuger Worthington/Komisija, C-324/90 i C-342/90, EU:C:1994:129, t. 14. i 15.).
- 80 Valja podsjetiti da je u pobijanoj odluci, kao prvo, u njezinoj uvodnoj izjavi 97. navedeno da je izuzeće viška dobiti odobreno na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. Zatim je u uvodnoj izjavi 98. iste odluke navedeno da je primjena članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. belgijske porezne uprave objašnjena u obrazloženju Zakona od 21. lipnja 2004., upravnoj okružnici od 4. srpnja 2006. i odgovorima ministra financija na parlamentarna pitanja o toj primjeni. Konačno, u uvodnoj izjavi 99. pobijane odluke zaključeno je da članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992., obrazloženje Zakona od 21. lipnja 2004., upravna okružnica od 4. srpnja 2006. i odgovori ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. predstavljaju akte na temelju kojih se odobrava izuzeće od oporezivanja viška dobiti.
- 81 S druge strane, u uvodnoj izjavi 125. pobijane odluke navodi se da nijednom odredbom ZPD-a iz 1992. nije propisano jednostrano apstraktno izuzeće od oporezivanja fiksnog dijela ili fiksnog postotka dobiti koju je stvarno zabilježio belgijski subjekt koji je dio grupe. Usto, navedeno je da su člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. omogućena usklađivanja na nižu vrijednost transfernih cijena pod uvjetom da je dobit koju valja izuzeti, ostvarena na temelju predmetne transakcije ili međunarodnog sporazuma, uključena u dobit inozemne druge ugovorne strane te transakcije ili tog sporazuma.
- 82 Doduše, Komisijino obrazloženje je u određenoj mjeri dvoznačno s obzirom na to da, s jedne strane, uzima sve akte navedene u uvodnoj izjavi 99. pobijane odluke kao temelj osporavanog sustava, iako, s druge strane, kada u okviru ispitivanja postojanja selektivne prednosti analizira referentni sustav, potvrđuje da izuzeće poput onog koje primjenjuju belgijska porezna tijela nije predviđeno nijednom odredbom ZPD-a iz 1992.
- 83 Međutim, iz čitanja pobijane odluke u cjelini proizlazi da članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992., kako ga primjenjuju belgijska porezna tijela, čini temelj navodnog predmetnog programa potpora te da se takva primjena može izvesti iz obrazloženja Zakona od 21. lipnja 2004., upravne okružnice od 4. srpnja 2006. i odgovora ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni navedenog članka.
- 84 Slijedom toga, valja analizirati zahtijeva li navodni program potpora, koji se temelji na aktima koje je utvrdila Komisija, daljnje provedbene mjere, u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589.
- 85 Iz definicije programa potpora predviđene člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589, navedene u točki 77. ove presude, kako je tumači sudska praksa, mogu se izvesti sljedeće definicije.
- 86 Kao prvo, s obzirom na to da se pojedinačne potpore dodjeljuju bez daljnjih provedbenih mjera, ključni elementi predmetnog programa potpora nužno moraju proizlaziti iz odredaba koje su utvrđene kao temelj navedenog programa.
- 87 Kao drugo, kada nacionalna tijela primjenjuju navedeni program, ta tijela ne mogu raspolagati marginom prosudbe u pogledu utvrđivanja ključnih elemenata predmetne potpore i u pogledu njezina dodjeljivanja. Naime, da bi postojanje takvih provedbenih mjera bilo isključeno, ovlast nacionalnih tijela mora biti ograničena na tehničku primjenu odredaba koje navodno čine temelj predmetnog programa, nakon eventualne provjere ispunjavaju li podnositelji zahtjeva uvjete za ostvarivanje te potpore.

- 88 Kao treće, iz članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 proizlazi da se aktima koji čine temelj programa potpora moraju definirati korisnici na općenit i apstraktan način, čak i ako je iznos potpore koja im je dodijeljena neodređen.
- 89 Stoga valja analizirati u kojoj mjeri elementi koji su istaknuti u ovoj presudi proizlaze iz akata na kojima se temelji program potpora koje je utvrdila Komisija, tako da se navodne mjere potpore, odnosno izuzeća viškova dobiti, mogu dodjeljivati na temelju navedenih akata bez potrebe donošenja daljnjih provedbenih mjera.

Ključni elementi predmetnog programa potpora

- 90 U uvodnim izjavama 13. do 22. pobijane odluke Komisija opisuje predmetni program potpora kao izuzeće od viškova dobiti i izlaže elemente koji, u biti, čine ključne elemente za odobravanje navedenog izuzeća, navedene u uvodnoj izjavi 102. pobijane odluke. Tako je, kao prvo, u obzir uzeta činjenica da su dotični belgijski subjekti subjekti koji su dio multinacionalne grupe. Kao drugo, u obzir je uzeto ishodište prethodnog poreznog mišljenja od Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, koje je povezano s novom okolnosti, poput reorganizacije zbog koje se središnji poduzetnik premješta u Belgiju, otvaranja novih radnih mjesta ili ulaganja. Kao treće, u obzir je uzeto postojanje dobiti koja premašuje dobit koju bi usporedivi samostalni subjekti ostvarili u sličnim okolnostima. Kao četvrto, s druge strane, u obzir nije uzeto primarno usklađivanje na višu vrijednost izvršeno u drugoj državi članici.
- 91 U tom pogledu valja ispitati proizlaze li gore navedeni ključni elementi navodnog programa potpora iz akata za koje Komisija smatra da čine temelj sustava izuzeća viška dobiti.
- 92 Naime, najprije valja istaknuti da je Komisija u uvodnim izjavama 101. i 139. pobijane odluke navela da su ključni elementi navodnih potpora utvrđeni na temelju ispitivanja uzorka prethodnih poreznih mišljenja. Tako je Komisija sama priznala da ti ključni elementi ne proizlaze iz akata za koje tvrdi da čine temelj programa, već iz samih prethodnih poreznih mišljenja odnosno, štoviše, njihova uzorka.
- 93 U svakom slučaju, iako je točno da određeni ključni elementi koje je utvrdila Komisija mogu proizlaziti iz akata koji su utvrđeni u uvodnim izjavama 97. do 99. pobijane odluke, to međutim nije slučaj u pogledu svih tih ključnih elemenata.
- 94 Naime, kao što to pravilno ističu Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, ni metoda za izračun viška dobiti u dvije faze ni zahtjev u pogledu ulaganja, otvaranja novih radnih mjesta, centralizacije ili povećanja djelatnosti u Belgiji ne proizlaze, čak ni implicitno, iz akata za koje je Komisija utvrdila da predstavljaju temelj predmetnog programa u uvodnim izjavama 97. do 99. pobijane odluke. Međutim, ako se ti elementi, koji su, prema mišljenju same Komisije, neki od ključnih elemenata navodnog programa potpora, ne nalaze u aktima koji navodno predstavljaju temelj tog programa, provedba tih akata i stoga dodjela navodnih potpora nužno ovisi o donošenju daljnjih provedbenih mjera, tako da ne može biti riječ o programu potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589.
- 95 S jedne strane, u aktima koji su utvrđeni u uvodnim izjavama 97. do 99. pobijane odluke, koje su navedene u točki 80. ove presude, ne spominje se metoda u dvije faze, uključujući MTMN za izračun viška dobiti. Međutim, iz pobijane odluke proizlazi, osobito iz njezine točke 6.3.2. (uvodne izjave 133., 144. i 152. do 168. navedene odluke), da se ta metoda sustavno primjenjivala i da je ključan element programa s obzirom na to da je upravo primjena te metode ono što navedeni program čini selektivnim.

- 96 Slijedom toga, i bez prejudiciranja odgovora na pitanje može li utvrđivanje viška dobiti po metodi u dvije faze, opisanoj u pobijanoj odluci, dovesti do selektivne prednosti, valja istaknuti da taj sastavni dio predmetnog programa ipak ne proizlazi iz temeljnih akata navedenog programa i stoga se ne može primjenjivati bez daljnjih provedbenih mjera.
- 97 S druge strane, kada je riječ o ulaganjima, otvaranju radnih mjesta, centralizaciji ili povećanju djelatnosti u Belgiji od strane podnositeljâ zahtjeva za prethodna porezna mišljenja, valja istaknuti da je Komisija u točki 6.3.2.1. pobijane odluke navela da su ti elementi, iako nisu bili navedeni kao uvjeti za odobravanje izuzeća od oporezivanja viška dobiti na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., bili neophodni za ishođenje prethodnog poreznog mišljenja koje je bilo obvezno za odobravanje predmetnog izuzeća.
- 98 Međutim, kao što to priznaje sama Komisija, osobito u uvodnoj izjavi 139. pobijane odluke, ti elementi ne proizlaze iz akata na kojima se temelji predmetni program, nego iz samih prethodnih poreznih mišljenja prema uzorku koji je analizirala. Slijedom toga, Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International pravilno tvrde da ti akti, ako takvi elementi ne proizlaze iz akata koji prema Komisijinu mišljenju čine temelj programa potpora, nužno moraju biti predmetom daljnjih provedbenih mjera. Naime, ako su, kao što to tvrdi Komisija, belgijska porezna tijela za potrebe odobravanja izuzeća od oporezivanja viška dobiti uzela u obzir takva ulaganja, takvo uzimanje u obzir nužno podrazumijeva provedbu analize i posebne procjene tih ulaganja koja su predložili dotični belgijski subjekti, osobito u pogledu njihove prirode, njihova iznosa ili drugih karakteristika koje se odnose na njihovu provedbu. Međutim, takva bi se analiza mogla provesti samo na pojedinačnoj osnovi i stoga bi zahtijevala daljnje provedbene mjere.

Margina prosudbe belgijskih poreznih tijela

- 99 Kao što je to Komisija pravilno istaknula, u uvodnoj izjavi 100. pobijane odluke, postojanje daljnjih provedbenih mjera, u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589, podrazumijeva izvršavanje diskrecijske ovlasti poreznog tijela koje donosi predmetne mjere, koja mu omogućava da utječe na svojstva, iznos ili uvjete pod kojima se potpora dodjeljuje. S druge strane, Komisija smatra da jednostavna tehnička primjena akta kojim se predviđa dodjela predmetnih potpora ne predstavlja daljnju provedbenu mjeru u smislu članka 1. točke (d) Uredbe (EU) 2015/1589.
- 100 Naime, valja istaknuti da činjenica da se nadležnim poreznim tijelima mora podnijeti zahtjev za prethodno odobrenje kako bi se dodijelila potpora ne podrazumijeva da ta tijela raspoložu diskrecijskom ovlašću kada samo provjeravaju ispunjava li podnositelj zahtjeva kriterije za dodjelu predmetne potpore (vidjeti u tom smislu i analogijom presudu od 17. rujna 2009., Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, t. 57.).
- 101 U ovom je slučaju nesporno da je neoporezivanje viška dobiti uvjetovano ishođenjem prethodnog poreznog mišljenja. U tom pogledu valja podsjetiti na tekst članka 20. Zakona od 24. prosinca 2002. prema kojem prethodno porezno mišljenje treba smatrati pravnim aktom 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.
- 102 Stoga valja ispitati je li prilikom donošenja takvih prethodnih poreznih mišljenja, navedena služba raspolagala diskrecijskom ovlašću koja joj omogućava da utječe na iznos, ključne elemente i uvjete u kojima je odobreno izuzeće od oporezivanja viška dobiti.
- 103 Kao prvo, iz obrazloženja Zakona od 21. lipnja 2004. o izmjeni ZPD-a iz 1992. (kako je sažeto u točki 7. ove presude) i upravne okružnice od 4. srpnja 2006. (kako je opisana u točkama 9. do 11. ove presude) proizlazi da se usklađivanje na nižu vrijednost predviđeno člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. mora provesti u svakom pojedinom slučaju na temelju dostupnih elemenata koje je osobito

dostavio porezni obveznik. Usto je navedeno da se u pogledu tog usklađivanja ne može utvrditi nijedan kriterij s obzirom na to da se ono mora provesti u svakom pojedinom slučaju. Međutim, navedeno je da korelativno usklađivanje treba provesti samo ako porezna uprava ili Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja smatra da je usklađivanje opravdano s obzirom na načelo i iznos. Osim toga, odgovori ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. (kako su sažeti u točkama 12. do 14. ove presude) samo se općenito osvrću na stajalište belgijske porezne uprave u pogledu viška dobiti i načela nepristrane transakcije.

- 104 Iz zajedničkog tumačenja akata spomenutih u točki 103. ove presude može se zaključiti da belgijska porezna tijela, kada su donijela prethodna porezna mišljenja o viškovima dobiti, nisu tehnički primjenjivala primjenjivi pravni okvir, nego su, naprotiv, „u svakom pojedinom slučaju” izvršila zasebnu kvalitativnu i kvantitativnu procjenu svakog zahtjeva na temelju izvješća i dokaza koje je dostavio dotični subjekt kako bi odlučila je li opravdano odobriti usklađivanje na nižu vrijednost predviđeno člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. Slijedom toga, suprotno od onoga što tvrdi Komisija, osobito u uvodnoj izjavi 106. pobijane odluke, i u slučaju nepostojanja drugih uputa kojima se ograničava ovlast za donošenje odluka belgijske porezne uprave, ona je prilikom odlučivanja da takva usklađivanja na nižu vrijednost valja odobriti nužno raspolagala stvarnom diskrecijskom ovlašću.
- 105 Kao drugo, kao što je to navedeno u točki 73. ove presude, člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. predviđeno je usklađivanje na nižu vrijednost dobiti društva samo pod uvjetom da je ta dobit uključena u dobit drugog društva. Međutim, u praksi, kako je prethodno objašnjena, osobito u 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., Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja provela je usklađivanje na nižu vrijednost a da nije utvrđeno kojim se inozemnim društvima višak dobiti mora pripisati.
- 106 Usto, iz uvodnih izjava 67. i 68. pobijane odluke proizlazi da se osporavani program ne odnosi na sva prethodna porezna mišljenja koja su bila donesena na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. Tiče se samo prethodnih poreznih mišljenja 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. S druge strane, prethodna porezna mišljenja kojima se, u skladu s tekstom članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., odobrava usklađivanje na nižu vrijednost koje odgovara usklađivanju na višu vrijednost oporezive dobiti drugog društva grupe sa sjedištem u drugoj jurisdikciji ne čine dio osporavanog programa potpora.
- 107 Slijedom toga, kao što to pravilno tvrde Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, ako belgijska porezna uprava na temelju iste odredbe može donijeti i prethodna porezna mišljenja kojima se, prema Komisiji, dodjeljuju državne potpore, i ona kojima se takve potpore ne dodjeljuju, ne može se razumno tvrditi da je uloga te uprave ograničena na tehničku primjenu predmetnog programa.
- 108 Kao treće, na temelju informacija koje je Kraljevina Belgija dostavila Komisiji o funkcioniranju Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, važno je ispitati kako je navedena služba utvrdila, u okviru svojeg pojedinačnog ispitivanja zahtjeva za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, je li postojala situacija koja dovodi do viška dobiti, je li trebalo provesti usklađivanje na nižu vrijednost na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. i koja bi bila svojstva, iznos i uvjeti takvog usklađivanja.
- 109 Što se tiče svojstava i uvjeta pod kojima je odobreno izuzeće od oporezivanja viška dobiti, dovoljno je podsjetiti na razmatranja iznesena u točkama 90. do 98. ove presude, prema kojima određeni ključni elementi navodnog programa ne proizlaze iz akata koji prema Komisijinu mišljenju čine njegov temelj.

- 110 Što se tiče iznosa koji treba izuzeti, potrebno je istaknuti da udio dobiti koja se smatra viškom nije određen u aktima na kojima se temelji navodni program potpora. Naime, iz tih se akata ne može izvesti zaključak ni o određenom postotku, ni o rasponu, čak ni o gornjoj granici, te njima nije pružen nijedan konkretan element za utvrđenje metode za izračun koju valja primijeniti. Naprotiv, iz pobijane odluke proizlazi (uvodna izjava 103. navedene odluke) da se pojedinačne činjenice, predmetni iznosi i transakcije koji se uzimaju u obzir razlikuju od jednog prethodnog poreznog mišljenja do drugog. Isto tako, opis viška dobiti iz uvodne izjave 15. pobijane odluke pokazuje da je za njegovo određivanje potrebno u svakom pojedinom slučaju provesti ocjenu studija koje dostavlja porezni obveznik u pogledu, najprije, rezidualne dobiti društva koja proizlazi iz njegovih transakcija sklopljenih s društvima koja pripadaju istoj grupi, a zatim, u pogledu viška dobiti koji je nastao zbog pripadnosti grupi, koji se odbija od rezidualne dobiti, kako je izračunana u prvoj fazi.
- 111 Konkretnije, kao što to pravilno tvrde Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, parametri za izračun viška dobiti kao i smjernice potrebne za uzimanje u obzir, prilikom donošenja prethodnih poreznih mišljenja, sinergija, ulaganja, centralizacije djelatnosti i otvaranja radnih mjesta u Belgiji, nisu predviđeni aktima koji prema Komisijinu mišljenju čine temelj osporavanog programa. Stoga je Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja ta koja je, s jedne strane, utvrdila ključne elemente koji se zahtijevaju za odobrenje usklađivanja na nižu vrijednost i, s druge strane, provjerila je li taj zahtjev ispunjen kad je pristala odobriti navedeno usklađivanje. Ne može se dakle tvrditi da je diskrecijska ovlast belgijskih poreznih tijela ograničena na jednostavnu tehničku primjenu odredaba koje su utvrđene u uvodnoj izjavi 99. pobijane odluke.
- 112 Kao četvrto, u obzir valja uzeti činjenicu da postupak pred Službom za donošenje prethodnih poreznih mišljenja uključuje preliminarnu fazu u kojoj se analizira zahtjev za prethodno porezno mišljenje i na kraju koje se samo jedan dio zahtjeva službeno uzima u obzir. Naime, iz godišnjih izvješća Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja koje je navela Kraljevina Belgija, osobito iz onog od 2014., proizlazi da samo u oko 50 % predmeta otvorenih u fazi koja prethodi prijavi dolazi do donošenja prethodnog poreznog mišljenja. To upućuje na činjenicu da, suprotno onomu što tvrdi Komisija, Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja raspolaže diskrecijskom ovlašću koju stvarno izvršava prilikom odobravanja ili odbijanja zahtjeva koji se odnose na viškove dobiti, pa i u fazi koja prethodi prijavi.
- 113 Naposljetku, valja istaknuti da Komisija u uvodnoj izjavi 106. pobijane odluke navodi da Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja raspolaže ograničenom diskrecijskom ovlašću za prihvaćanje točne stope usklađivanja na nižu vrijednost. Međutim, iz razmatranja provedenih u točkama 101. do 112. ove presude proizlazi da belgijska porezna tijela u ovom slučaju raspolažu diskrecijskom ovlašću u pogledu svih ključnih elemenata navodnog programa potpora.

Definicija korisnikâ

- 114 Kad je riječ o definiciji korisnika, valja podsjetiti da Komisija u uvodnoj izjavi 109. pobijane odluke upućuje na članak 185. stavak 2. točku (b) ZPD-a iz 1992. Tim je člankom, čiji se tekst navodi u točki 8. ove presude, predviđeno da se primjenjuje na društva koja su dio multinacionalne grupe, kada je riječ o njihovim uzajamnim prekograničnim odnosima.
- 115 Doduše, moglo bi se smatrati da se članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. odnosi na opću i apstraktnu kategoriju subjekata, odnosno društva koja su dio multinacionalne grupe u okviru njihovih uzajamnih prekograničnih odnosa. Međutim, korisnici programa, kako su navedeni u pobijanoj odluci, ne mogu biti utvrđeni samo na temelju te odredbe, bez daljnjih provedbenih mjera.
- 116 Naime, u ovom slučaju, korisnici programa, kako ih je utvrdila Komisija, odgovaraju puno posebnijoj kategoriji od one koja odgovara društvima koja su dio multinacionalne grupe u okviru njihovih uzajamnih prekograničnih odnosa. Prema ocjenama koje je Komisija, među ostalim u uvodnoj izjavi

102. pobijane odluke, izvršila u vezi s ključnim elementima osporavanog programa potpora, taj se program primjenjuje na društva koja su dio multinacionalne grupe, koja, na temelju izvješća o transfernim cijenama i postojanju viška dobiti izračunanog na temelju tih izvješća, putem zahtjeva za donošenje prethodnog poreznog mišljenja traže izuzeće tog viška dobiti te koja, osim toga, provode ulaganja, otvaraju radna mjesta ili centraliziraju djelatnosti u Belgiji.

- 117 Usto je potrebno utvrditi da se u drugim aktima koji čine temelj programa koje je utvrdila Komisija ne pružaju dodatna pojašnjenja u pogledu definicije korisnikâ predmetnog programa.
- 118 Kad je riječ, posebno, o Zakonu od 24. prosinca 2002., iako je njegovim člankom 20. predviđen zahtjev koji se odnosi na neki slučaj ili određenu transakciju koja još nije imala poreznih posljedica, njime nisu predviđene odredbe kojima su definirani korisnici navodnog programa. Što se tiče upravne okružnice od 4. srpnja 2006. i odgovorâ ministra financija od 13. travnja 2005., 11. travnja 2007. i 6. siječnja 2015., ni ti akti ne sadržavaju pojedinosti o korisnicima navodnog programa. Osim toga, valja istaknuti da su potonji akti doneseni nakon 2004., godine od koje se prema Komisijinu mišljenju predmetni program primjenjuje.
- 119 Slijedom toga, ne može se zaključiti da su korisnici navodnog programa potpora definirani na općenit i apstraktan način temeljnim aktima programa potpora koje je utvrdila Komisija. Takva se definicija dakle nužno mora dati daljnjim provedbenim mjerama.
- 120 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da je Komisija pogrešno zaključila da sustav izuzeća od oporezivanja viška dobiti, kako ga je utvrdila u pobijanoj odluci, nije zahtijevao daljnje provedbene mjere i da stoga predstavlja program potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589.

Postojanje sustavnog načina postupanja

- 121 Zaključak iz točke 120. ove presude ne može se dovesti u pitanje Komisijinim argumentima koji se temelje na postojanju navodnog sustavnog načina postupanja koje je utvrdila na temelju ispitivanja uzorka od 22 prethodna porezna mišljenja od 66 postojećih poreznih mišljenja.
- 122 Naime, valja podsjetiti na sudsku praksu, navedenu u točki 79. ove presude, prema kojoj se u okviru ispitivanja programa potpora i u slučaju kada pravni akt kojim se uspostavlja takav program potpora nije utvrđen, Komisija može osloniti na sve okolnosti na temelju kojih se može otkriti stvarno postojanje nekog programa potpora (vidjeti u tom smislu presudu od 13. travnja 1994., Njemačka i Pleuger Worthington/Komisija, C-324/90 i C-342/90, EU:C:1994:129, t. 14. i 15.).
- 123 Prema tome, ne može se isključiti da Komisija može zaključiti o postojanju programa potpora kada uspije u dovoljnoj mjeri dokazati postojanje sustavnog načina postupanja čija obilježja ispunjavaju zahtjeve predviđene člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589.
- 124 Međutim, Komisija nije uspjela dokazati da način postupanja koji je utvrdila ispunjava zahtjeve predviđene člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589.
- 125 Kao prvo, s obzirom na argumente koje je Komisija među ostalim iznijela na raspravi, prema kojima takvo sustavno ponašanje može biti sam temelj programa potpora, dovoljno je podsjetiti da nije riječ o temelju programa na koji se poziva u pobijanoj odluci. Naime, kao što je to istaknuto u točki 80. ove presude, Komisija je u uvodnim izjavama 97. do 99. pobijane odluke navela da članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992., kako ga primjenjuje belgijska porezna uprava, čini temelj navodnog predmetnog programa potpora i da se takva primjena može izvesti iz obrazloženja Zakona od 21. lipnja 2004., upravne okružnice od 4. srpnja 2006. i odgovora ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni navedenog članka.

- 126 Kao drugo, čak i pod pretpostavkom da Komisijine argumente treba shvatiti u smislu da ključni elementi programa potpora proizlaze iz sustavnog načina postupanja koje, pak, navodno proizlazi iz uzorka prethodnih poreznih mišljenja koje je ispitala, valja utvrditi da Komisija u pobijanoj odluci nije u dovoljnoj mjeri dokazala postojanje takvog sustavnog načina postupanja.
- 127 Najprije, valja istaknuti da Komisija u uvodnim izjavama 65. i 103. pobijane odluke priznaje da je ispitala uzorak od 22 prethodna porezna mišljenja od dotičnih 66. Međutim, kao što to Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International pravilno ističu, Komisija u pobijanoj odluci nije pojasnila ni izbor tog uzorka ni razloge zbog kojih se taj uzorak smatra reprezentativnim za sva prethodna porezna mišljenja. Komisija je u odgovoru na, među ostalim, pisano pitanje Općeg suda, koji je također bio pojašnjen na raspravi, navela da je zatražila prethodna porezna mišljenja donesena u 2005. (nijedno prethodno porezno mišljenje nije bilo doneseno u 2004.), 2007., 2010. i 2013. kako bi svojim ispitivanjem obuhvatila prethodna porezna mišljenja donesena na početku, u sredini i na kraju razdoblja tijekom kojeg je Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja takva mišljenja donosila.
- 128 Usto, pobijana odluka u točkama 62. do 64. i u bilješki na stranici 80. sadržava upućivanja na 6 prethodnih poreznih mišljenja od dotičnih 66, koja su sažeto opisana i navedena kao primjeri kojima se mogu ilustrirati sva prethodna porezna mišljenja. Međutim, pobijana odluka ne sadržava nikakvo pojašnjenje u pogledu razloga zbog kojih je tih 6 primjera izabrano, zbog kojih ta analizirana prethodna porezna mišljenja čine dovoljno reprezentativnu osnovu svih 66 prethodnih poreznih mišljenja i zbog kojih je tih 6 primjera dostatno za izvođenje Komisijina zaključka o postojanju sustavnog načina postupanja belgijskih poreznih tijela.
- 129 Nadalje, valja podsjetiti na razmatranja navedena u točkama 103. do 112. ove presude, prema kojima su belgijska porezna tijela svaki zahtjev ispitala na pojedinačnoj osnovi i raspolagala diskrecijskom ovlašću koja je uvelike nadilazila jednostavnu tehničku primjenu odredaba utvrđenih u uvodnoj izjavi 99. pobijane odluke prilikom donošenja svakog prethodnog poreznog mišljenja slijedom tog ispitivanja, što je samo po sebi u suprotnosti sa sustavnim karakterom navodnog postupanja belgijskih poreznih tijela. Usto, postojanje sustavnog pristupa dovedeno je u pitanje utvrđenjem iz točke 98. ove presude u pogledu daljnjih provedbenih mjera potrebnih za provedbu sustava koji se odnosi na višak dobiti koji se osporava u ovom slučaju.
- 130 Naposljetku, Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International tvrde da više prethodnih poreznih mišljenja ne sadržava ključne elemente navodnog programa potpora koje je Komisija utvrdila u pobijanoj odluci, osobito jer se sva prethodna porezna mišljenja ne odnose na ulogu središnjeg poduzetnika, kako ga je u obzir uzela Komisija, jer nije u svim tim slučajevima došlo do centralizacije ili ponovne centralizacije djelatnosti i jer je izračun viška dobiti izvršen u svakom pojedinom slučaju i ne uvijek u skladu s metodom za izračun u dvije faze koju kritizira Komisija.
- 131 U tom pogledu, valja istaknuti da se nedostaci utvrđeni u točkama 127. i 128. ove presude ne mogu nadomjestiti dodatnim informacijama koje je Komisija pružila u odgovoru na pitanja Općeg suda, navedena u točki 49. ove presude, koja se odnose na uzorak prethodnih poreznih mišljenja koji je analizirala. Naime, Opći sud ne može, a da time ne prekorači svoje ovlasti nadzora zakonitosti pobijane odluke, tužbu za poništenje odbiti na temelju razloga koji nisu bili dio navedene odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2016., Irska i Aughinish Alumina/Komisija, T-50/06 RENV II i T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, t. 145.).
- 132 U svakom slučaju, i kao što to pravilno ističu Kraljevina Belgija i društvo Magnetrol International, iz dodatnih informacija koje je Komisija dostavila u odgovoru na pitanja Općeg suda proizlazi da prethodna porezna mišljenja koja su dio uzorka koji je ispitala Komisija prikazuju pojedinačne odgovore koje su belgijska porezna tijela dala u različitim situacijama s kojima su se suočila. Naime, informacije koje su dostavljene u pogledu 22 prethodna porezna mišljenja pokazuju da su potonja donesena u okviru različitih situacija, poput spajanja ili restrukturiranja djelatnosti proizvodnje, izgradnje novih pogona, povećanja proizvodnih kapaciteta postojećih pogona ili internalizacije

djelatnosti opskrbe. Dakle, suprotno onomu što proizlazi iz uvodne izjave 15. pobijane odluke i rasuđivanja koje je Komisija slijedila kako bi dokazala da je osporenim navodnim programom korisnicima dodijeljena selektivna prednost (točka 6.3.2.2. pobijane odluke), ne odnose se sva prethodna porezna mišljenja koja su dio ispitanog uzorka na situacije u kojima je predmetno belgijski subjekt djelovao kao „središnji poduzetnik”.

- 133 Usto, iz informacija koje je Komisija pružila u odgovoru na pitanja Općeg suda, koja su navedena u točki 49. ove presude, proizlazi da pristup od dvije faze za izračun viška dobiti, koji je Komisija utvrdila kao jedan od ključnih elemenata navodnog programa potpora i kako ga je opisala u uvodnoj izjavi 15. pobijane odluke, koji među ostalim uključuje uporabu izvješća o transfernim cijenama i MTMN, nije sustavno praćen.
- 134 Slijedom toga, osim nedostataka utvrđenih u točkama 127. i 128. ove presude, koji su u suprotnosti s argumentima o postojanju sustavnog načina postupanja belgijskih poreznih tijela, uzorkom na koji se Komisija poziva u pobijanoj odluci ne može se nužno dokazati da je takav sustavan način postupanja stvarno postojao i da ga se slijedilo u svim dotičnim prethodnim poreznim mišljenjima.

Zaključak o kvalifikaciji osporavanih mjera programa potpora

- 135 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da je Komisija pogrešno smatrala da predmetni belgijski sustav viška dobiti, kako je predstavljen u pobijanoj odluci, predstavlja program potpora.
- 136 Slijedom toga valja prihvatiti tužbene razloge Kraljevine Belgije i društva Magnetrol International, koji se temelje na povredi članka 1. točke (d) Uredbe br. 2015/1589, u pogledu zaključka iz pobijane odluke o postojanju programa potpora. Stoga pobijanu odluku, a da pritom nije potrebno ispitivati druge tužbene razloge koji su protiv nje istaknuti, valja poništiti u cijelosti s obzirom na to da se temelji na pogrešnom zaključku o postojanju takvog programa.

Troškovi

- 137 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Komisija nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje, osim vlastitih troškova, i troškova Kraljevine Belgije, uključujući troškove postupka privremene pravne zaštite, i troškova društva Magnetrol International, u skladu sa zahtjevima potonjih.
- 138 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Irska će snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Predmeti T-131/16 i T-263/16 spajaju se u svrhu donošenja ove presude.**
- 2. Poništava se Odluka 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.**
- 3. Europska komisija snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Kraljevine Belgije, uključujući troškove postupka privremene pravne zaštite, te troškove društva Magnetrol International.**
- 4. Irska će snositi vlastite troškove.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 14. veljače 2019.

Potpisi

Sadržaj

Okolnosti spora	2
Pravni okvir	2
Zakonik o porezima na dohodak iz 1992.	2
Zakon od 24. prosinca 2002.	2
Zakon od 21. lipnja 2004. o izmjeni ZPD-a iz 1992.	2
– Obrazloženje	3
– Članak 185. stavak 2. ZPD-a iz 1992.	3
Upravna okružnica od 4. srpnja 2006.	3
Odgovori ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992.	4
Pobijana odluka	4
Postupak i zahtjevi stranaka	8
Postupak i zahtjevi stranaka u predmetu T-131/16	8
Postupak i zahtjevi stranaka u predmetu T-263/16	9
Pravo	10
Uvodna očitovanja	10
Navodno uplitanje Komisije u isključivu nadležnost Kraljevine Belgije u području izravnog oporezivanja	11
Postojanje programa potpora, u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589	13
Ključni elementi predmetnog programa potpora	15
Margina prosudbe belgijskih poreznih tijela	16
Definicija korisnikâ	18
Postojanje sustavnog načina postupanja	19
Zaključak o kvalifikaciji osporavanih mjera programa potpora	21
Troškovi	21