



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (drugo prošireno vijeće)

20. rujna 2023.\*

„Državne potpore – Program potpora koji je provela Belgija – Odluka kojom se program potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem i nezakonitim te nalaže povrat isplaćene potpore – Prethodno porezno mišljenje (*tax ruling*) – Oporeziva dobit – Oslobodjenje od oporezivanja viška dobiti – Prednost – Selektivnost – Povrat”

U predmetima T-263/16 RENV, T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16 i T-832/16,

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

tužitelj u predmetu T-263/16 RENV,

koji podupiru

**Soudal NV**, sa sjedištem u Turnhoutu (Belgija),

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

koje zastupa H. Viaene, odvjetnik,

**Flir Systems Trading Belgium**, sa sjedištem u Meeru (Belgija), koji zastupaju C. Docclo i N. Reypens, odvjetnice,

**Celio International SA**, sa sjedištem u Bruxellesu (Belgija), koji zastupaju H. Gilliams i L. Goossens,

**Anheuser-Busch Inbev**, sa sjedištem u Bruxellesu,

**Ampar**, sa sjedištem u Leuvenu (Belgija),

**Atlas Copco Airpower**, sa sjedištem u Antwerpenu (Belgija),

i

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

\* Jezik postupka: engleski

koje zastupaju A. von Bonin, O. W. Brouwer, A. Pliego Selie, T. van Helfteren i A. Haelterman, odvjetnici,

te

**ZF CV Systems Europe**, prije Wabco Europe, sa sjedištem u Watermael-Boitsfortu (Belgija), koji zastupaju E. Righini, L. Villani, S. Völcker, K. Beikos-Paschalis i A. Papadimitriou, odvjetnici,

intervenijenti u predmetu T-263/16 RENV,

**Puratos**, sa sjedištem u Dilbeeku (Belgija),

**Delta Light**, sa sjedištem u Wevelgemu (Belgija),

**Ontex**, sa sjedištem u Buggenhoutu (Belgija),

tužitelji u predmetu T-265/16,

**Siemens Industry Software**, sa sjedištem u Leuvenu,

tužitelj u predmetu T-311/16,

**BASF Antwerpen NV**, sa sjedištem u Antwerpenu,

tužitelj u predmetu T-319/16,

**Ansell Healthcare Europe NV**, sa sjedištem u Anderlechtu (Belgija),

tužitelj u predmetu T-321/16,

**Trane**, sa sjedištem u Zaventemu (Belgija),

tužitelj u predmetu T-343/16,

**Kinopolis Group**, sa sjedištem u Bruxellesu,

tužitelj u predmetu T-350/16,

**Vasco Group**, sa sjedištem u Dilsen-Stokkemu (Belgija),

**Astra Sweets**, sa sjedištem u Turnhoutu,

tužitelji u predmetu T-444/16,

**Mayekawa Europe NV/SA**, sa sjedištem u Zaventemu,

tužitelj u predmetu T-800/16,

**Celio International SA**, sa sjedištem u Bruxellesu,

tužitelj u predmetu T-832/16,

koje zastupaju H. Gilliams, J. Bocken i L. Goossens, odvjetnici,

protiv

**Europske komisije**, koju zastupaju P.-J. Loewenthal, B. Stromsky i F. Tomat, u svojstvu agenata,

tuženika,

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće),

u sastavu: A. Marcoulli, predsjednica, S. Frimodt Nielsen, V. Tomljenović (izvjestiteljica), R. Norkus i W. Valasidis, suci,

tajnik: S. Spyropoulos, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir presudu od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741),

nakon rasprave održane 9. veljače 2023.,

donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Tužbama na temelju članka 263. UFEU-a tužitelji u predmetu T-263/16 RENV, Magnetrol International, u predmetu T-265/16, Puratos, Delta Light i Ontex, u predmetu T-311/16, Siemens Industry Software, u predmetu T-319/16, BASF Antwerpen NV, u predmetu T-321/16, Ansell Healthcare Europe NV, u predmetu T-343/16, Trane, u predmetu T-350/16, Kinopolis Group, u predmetu T-444/16, Vasco Group i Astra Sweets, u predmetu T-800/16, Mayekawa Europe NV/SA i u predmetu T-832/16, Celio International SA zahtijevaju poništenje Odluke Komisije (EU) 2016/1699 od 11. siječnja 2016. o programu državnih potpora u pogledu izuzeća [oslobodjenja] 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).

### **I. Okolnosti spora**

- 2 Opći sud izložio je činjenice iz kojih proizlazi spor i s njime povezani pravni okvir u točkama 1. do 28. presude od 14. veljače 2019., Belgija i Magnetrol International/Komisija (T-131/16 i T-263/16, EU:T:2019:91), kao što je to učinio i Sud u točkama 1. do 24. presude od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741). Za potrebe ovog postupka moguće ih je sažeti kako slijedi.
- 3 Belgijska rezidentna društva koja su činila dio multinacionalne grupe i belgijske stalne poslovne jedinice inozemnih rezidentnih društava koja su činila dio multinacionalne grupe mogli su na temelju prethodnih poreznih mišljenja, koje bi izdala „Služba za prethodna porezna mišljenja”

Savezne javne službe za financije na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) Zakonika o porezima na dohodak iz 1992. (u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.), u vezi s člankom 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. 58817., u daljnjem tekstu: Zakon od 24. prosinca 2002.), smanjiti svoju poreznu osnovicu u Belgiji na način da stvarno zabilježenu dobit umanje za dobit koja se smatrala „viškom”. Na temelju tog sustava dio dobiti koju su ostvarili belgijski subjekti korisnici prethodnog poreznog mišljenja nije bio oporezovan u Belgiji. Prema mišljenju belgijskih poreznih tijela, taj višak dobiti proizlazio je iz sinergije, ekonomije razmjera odnosno drugih prednosti koje su posljedica pripadnosti multinacionalnoj grupi te stoga nije bio pripisiv predmetnim belgijskim subjektima.

- 4 Komisija je 11. siječnja 2016., slijedom upravnog postupka koji je započeo 19. prosinca 2013. dopisom kojim je Europska komisija od Kraljevine Belgije zatražila da joj dostavi podatke o sustavu prethodnih poreznih mišljenja o višku dobiti, koja su se temeljila na članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992., donijela pobijanu odluku.
- 5 Pobijanom odlukom Komisija je utvrdila da je sustav oslobođenja od oporezivanja viška dobiti, koji se temeljio na članku 185. stavku 2. točki (b) ZPD-a iz 1992., na temelju kojeg je Kraljevina Belgija izdala prethodna porezna mišljenja u korist belgijskih subjekata multinacionalnih grupa poduzetnika, kojima je dio ostvarene dobiti navedenih subjekata oslobođen oporezivanja, činio program državnih potpora kojim je korisnicima dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, koji je nespojiv s unutarnjim tržištem.
- 6 Tako je Komisija, kao glavno, tvrdila da se predmetnim sustavom korisnicima prethodnih poreznih mišljenja dodjeljivala selektivna prednost jer se oslobođenjem od oporezivanja viška dobiti koje su primjenjivala belgijska porezna tijela odstupalo od općeg sustava poreza na dobit u Belgiji. Podredno, Komisija je smatrala da je oslobođenje od oporezivanja viška dobiti moglo donijeti selektivnu prednost korisnicima prethodnih poreznih mišljenja jer je takvo oslobođenje odstupalo od načela nepristrane transakcije.
- 7 Nakon što je utvrdila da je predmetni sustav bio proveden kršenjem članka 108. stavka 3. UFEU-a, Komisija je naložila povrat tako dodijeljenih potpora od njihovih korisnika, čiji je konačni popis naknadno trebala utvrditi Kraljevina Belgija.

## A. Prvotna presuda

- 8 Nakon donošenja pobijane odluke Kraljevina Belgija i više poduzetnika, među kojima su tužitelji, podnijeli su tužbe za poništenje te odluke tajništvu Suda između 25. svibnja i 25. studenoga 2016.
- 9 Dana 16. veljače 2018. predsjednica sedmog vijeća Općeg suda odlučila je, u skladu s člankom 69. točkom (d) Poslovnika Općeg suda, nakon saslušanja stranaka prekinuti postupak, među ostalim, u predmetima T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16, i T-832/16 do donošenja odluke kojom se završava postupak u predmetima T-131/16 i T-263/16.
- 10 Presudom od 14. veljače 2019., Belgija i Magnetrol International/Komisija (T-131/16 i T-263/16, u daljnjem tekstu: prvotna presuda, EU:T:2019:91), kao prvo, Opći je sud odbio kao neosnovane tužbene razloge koji su se u biti temeljili na Komisijinoj povredi svojih nadležnosti u području državnih potpora i na miješanju u isključivu nadležnost Kraljevine Belgije u području izravnog oporezivanja.

- 11 Kao drugo, Opći sud je smatrao da je Komisija u ovom slučaju pogrešno utvrdila postojanje programa potpora i time povrijedila članak 1. točku (d) Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.) te je, slijedom toga, poništio pobijanu odluku a da pritom nije smatrao potrebnim ispitati druge tužbene razloge koji su protiv nje bili istaknuti.

## **B. Presuda povodom žalbe**

- 12 Slijedom žalbe podnesene protiv prvotne presude Sud je donio presudu od 16. rujna 2021., Komisija/Belgija i Magnetrol International (C-337/19 P, u daljnjem tekstu: presuda povodom žalbe, EU:C:2021:741).
- 13 U presudi povodom žalbe Sud je smatrao da je prvotna presuda sadržavala pogreške koje se tiču prava u dijelu u kojem se smatralo da je Komisija pogrešno zaključila da je u ovom slučaju riječ o programu potpora.
- 14 Na temelju tih pogrešaka koje je utvrdio Sud, prvotna je presuda bila ukinuta.
- 15 Na temelju članka 61. prvog stavka Statuta Suda Europske unije, Sud je odlučio konačno odlučiti o tužbenim razlozima za koje je smatrao da stanje postupka to dopušta, odnosno onima koji su se odnosili na Komisijino zadiranje u isključivu nadležnost Kraljevine Belgije u području izravnog oporezivanja, s jedne strane, i onima koji su se odnosili na postojanje programa potpora, s druge strane.
- 16 Stoga je Sud, najprije, kao i Opći sud, odbio tužbene razloge koji su se odnosili na Komisijino zadiranje u isključivu nadležnost Kraljevine Belgije u području izravnog oporezivanja.
- 17 Nadalje, Sud je zaključio da se sustav oslobođenja od oporezivanja viška dobiti mogao smatrati programom potpora u smislu članka 1. točke (d) Uredbe 2015/1589 i da je, slijedom toga, tužbene razloge koji se odnose na postojanje programa potpora trebalo odbiti kao neosnovane.
- 18 Naposljetku, kad je riječ o drugim razlozima za poništenje koje je istaknula Kraljevina Belgija, Sud je smatrao da stanje postupka ne dopušta odlučivanje te je predmet vratio Općem sudu na ponovno odlučivanje o navedenim razlozima.

## **II. Postupak i zahtjevi stranaka**

- 19 Nakon presude povodom žalbe i u skladu s člankom 216. stavkom 1. Poslovnika Općeg suda, predmet T-263/16 RENV je 20. listopada 2021. dodijeljen drugom proširenom vijeću Općeg suda.
- 20 U skladu s člankom 217. stavkom 1. Poslovnika, Magnetrol International i Komisija podnijeli su podneske s pisanim očitovanjima u za to određenim rokovima. Usto su, na temelju članka 217. stavka 3. istog poslovnika, podneseni dodatni podnesci s pisanim očitovanjima.
- 21 Magnetrol International je, zasebnim aktom podnesenim 2. ožujka 2022., zatražio od Općeg suda da iz spisa izdvoji Prilog 1. očitovanjima koja je Komisija dostavila u predmetu T-263/16 RENV na temelju članka 217. stavka 3. Poslovnika ili da, alternativno, zatraži od stranaka spomenutih u

navedenom prilogu da podnesu očitovanja te da ga zatim u vezi s tim očitovanjima sasluša. Rješenjem od 14. rujna 2022. Opći sud odlučio je, na temelju članka 130. stavka 7. Poslovnika, odgoditi svoju odluku do odluke o meritumu u predmetu T-263/16 RENV.

- 22 Nakon saslušanja stranaka 26. travnja 2022. drugo vijeće Općeg suda odlučilo je nastaviti postupak u predmetima T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16 i T-832/16, na temelju članka 71. stavka 3. Poslovnika.
- 23 Nakon nastavka postupka predmetne stranke su, u svojim odnosnim predmetima, podnijele svoja očitovanja u za to im dodijeljenim rokovima kao odgovor na pitanja Općeg suda o novijoj sudskoj praksi Suda i Općeg suda.
- 24 Usto, glavne stranke saslušane su o mogućem spajanju ovih predmeta u svrhu provođenja usmenog dijela postupka i donošenja odluke kojom se završava postupak.
- 25 S obzirom na rješenja od 1. kolovoza 2022., Atlas Copco Airpower i Atlas Copco/Komisija (C-31/22 P(I), EU:C:2022:620), od 1. kolovoza 2022., Anheuser-Busch Inbev, Ampar/Magnetrol International i Komisija (C-32/22 P(I), EU:C:2022:621) te od 1. kolovoza 2022., Soudal i Esko-Graphics/Magnetrol i Komisija (C-74/22 P(I), EU:C:2022:632), svi intervenijenti pred Sudom u žalbenom postupku smatrali su se intervenijentima pred Općim sudom u predmetu T-263/16 RENV te su njihova očitovanja podnesena na temelju članka 217. stavka 1. Poslovnika bila uložena u spis navedenog predmeta.
- 26 Tužitelji od Općeg suda zahtijevaju da:
  - poništi pobijanu odluku;
  - podredno, poništi članke 2. do 4. pobijane odluke;
  - u svakom slučaju, poništi članke 2. do 4. navedene izreke u mjeri u kojoj se tim člancima, s jedne strane, zahtijeva povrat potpora 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 predmetni korisnik ostvario, ne dopuštajući Belgiji da uzme u obzir stvarno usklađivanje navise koje je provela druga porezna uprava;
  - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 27 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
  - odbije tužbu;
  - naloži tužiteljima snošenje troškova.

### **III. Pravo**

- 28 Nakon saslušanja stranaka ove predmete valja spojiti u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, u skladu s člankom 68. stavkom 1. Poslovnika.

## A. Situacija društva Celio International

- 29 U tužbi i pod naslovom koji se odnosi na „dopuštenost”, društvo Celio International u predmetu T-832/16 tvrdi da se na njega ne odnosi pobijana odluka, koja se odnosi isključivo na prethodna porezna mišljenja o višku dobiti, dok ono prethodno porezno mišljenje nije primilo. Naime, tvrdi da prethodni sporazum o cijenama koji je sklopilo s belgijskom poreznom upravom ne čini prethodno porezno mišljenje o višku dobiti.
- 30 Kao prvo, valja utvrditi da se društvo Celio International doista nalazi kao korisnik predmetnog sustava na popisu sadržanom u prilogu pobijanoj odluci, iako je Komisija taj popis dostavila „isključivo kao indikativan”.
- 31 Kao drugo, valja istaknuti da je Sud u presudi povodom žalbe podsjetio na to da se u okviru programa potpora Komisija može ograničiti na ispitivanje njegovih karakteristika kako bi ocijenila dodjeljuje li se tim programom selektivna prednost njegovim korisnicima u odnosu na njihove konkurente i je li on takve prirode da bi mogao utjecati na trgovinu među državama članicama. 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 sustavu. Stoga se Komisiji ne može prigovoriti to što nije uzela u obzir pojedinačnu situaciju društva Celio International u pogledu, konkretnije, sporazuma o transfernim cijenama koji je sklopilo s belgijskim poreznim tijelima.
- 32 Kao treće i zbog tih istih razloga, ne može se smatrati da je pobijana odluka nedovoljno obrazložena jer nije predvidjela poseban odgovor na očitovanja društva Celio International u vezi s njegovom pojedinačnom situacijom.
- 33 Kao četvrto i u svakom slučaju, s obzirom na opis sporazuma o transfernim cijenama koji je dalo samo društvo Celio International, osobito u svojim očitovanjima podnesenima u okviru upravnog postupka, može se smatrati da se taj sporazum između Službe za donošenje prethodnih poreznih mišljenja i potonjeg društva temeljio na činjenici da je ono pripadalo multinacionalnoj grupi poduzetnika i da je centralizirano izvršavalo određeni broj funkcija za cijelu navedenu grupu. Taj je sporazum u biti predviđao da će se tijekom svakog poreznog razdoblja nakon njegova donošenja i ovisno o rezultatima ostvarenima od transakcija s drugim subjektima iz iste grupe društvo Celio International oporezivati na dobit koja odgovara određenoj operativnoj marži. Tako je bilo navedeno da će se, ako zabilježena dobit društva Celio International bude ispod te operativne marže, kako bi se izračunala njegova oporeziva dobit, provesti usklađivanje na višu vrijednost dobiti na temelju članka 185. stavka 2. točke (a) ZPD-a iz 1992., dok će se, ako zabilježena dobit prelazi taj prag, provesti usklađivanje na nižu vrijednost na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. Potonje usklađivanje na nižu vrijednost nije bilo uvjetovano utvrđivanjem toga da je u drugoj državi članici bilo provedeno primarno usklađivanje na višu vrijednost.
- 34 Stoga, u skladu s Komisijinom tezom u pobijanoj odluci, u mjeri u kojoj je predmetnim sporazumom bilo predviđeno da će u slučaju kada stvarno zabilježena dobit društva Celio International premašuje hipotetsku dobit koja odgovara određenoj operativnoj marži doći do usklađivanja na nižu vrijednost, riječ je o oslobođenju od oporezivanja dobiti koja premašuje takvu hipotetsku dobit.

- 35 U tim okolnostima, argumenti društva Celio International koji se temelje na tome da njegova situacija nije obuhvaćena područjem primjene pobijane odluke ne mogu se istaknuti protiv navedene odluke u dijelu u kojem se ona odnosi na program potpora. Oni su, u svakom slučaju, neosnovani.

## **B. Meritum**

- 36 U prilog svojim tužbama i na temelju gotovo istovjetnih tužbi tužitelji ističu četiri tužbena razloga, od kojih se prvi temelji na očitij pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju jer je u pobijanoj odluci utvrđeno postojanje programa potpora, drugi na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te očitij pogrešci u ocjeni u dijelu u kojem je odlukom sustav o kojem je riječ kvalificiran kao selektivna mjera, treći na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te očitij pogrešci u ocjeni jer je Komisija zaključila da predmetni sustav stvara prednost, a četvrti, istaknut podredno, na povredi članka 107. UFEU-a, povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti, očitij pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju jer se pobijanom odlukom Kraljevini Belgiji nalaže da zatraži povrat iznosa potpore.
- 37 Budući da je Sud u presudi povodom žalbe već odlučio o prvom tužbenom razlogu koji je društvo Magnetrol International istaknulo u predmetu T-263/16, Opći sud u predmetu T-263/16 RENV više ne treba odlučiti o navedenom tužbenom razlogu. Kad je riječ o drugim predmetima, s obzirom na to da taj tužbeni razlog kojim se osporava Komisijino utvrđenje o postojanju programa potpora nije bio formalno povučen, on je i dalje je predmet sporova o kojima Opći sud mora odlučiti.

### ***1. Prvi tužbeni razlog, istaknut u predmetima T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16 i T-832/16, koji se temelji na očitij pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju u dijelu u kojem se pobijanom odlukom utvrđuje postojanje programa potpora***

- 38 U predmetima T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16 i T-832/16 tvrdi se, u biti, da se pobijanom odlukom ne dokazuje postojanje programa potpora, u skladu s člankom 1. točkom (d) Uredbe 2015/1589, i da se, u svakom slučaju, zaključak o postojanju programa potpora temelji na nedostatnom i proturječnom obrazloženju.
- 39 Komisija smatra da taj tužbeni razlog valja odbiti.
- 40 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Sud u presudi povodom žalbe odbio kao neosnovan tužbeni razlog koji je istaknulo društvo Magnetrol International, a koji se temeljio na pogrešnom zaključku o tome da je u predmetnom slučaju riječ o programu potpora.
- 41 U tim okolnostima, poput Suda u presudi povodom žalbe, prvi tužbeni razlog istaknut u predmetima T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16 i T-832/16 valja odbiti u dijelu u kojem je istovjetan onomu koji je društvo Magnetrol International istaknulo u predmetu T-263/16.



**2. Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitij pogrešci u ocjeni jer je pobijanom odlukom navodni program, u okviru Komisijina glavnog rasuđivanja, kvalificiran kao selektivna mjera**

- 42 Drugi tužbeni razlog temelji se na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitij pogrešci u ocjeni. U okviru tog tužbenog razloga, protiv Komisijina rasuđivanja o postojanju selektivne prednosti, istaknutog kao glavno, tužitelji u biti tvrde da je Komisija pogriješila jer je pomiješala pojmove „prednost” i „selektivnost” te da nije dokazala da je oslobođenje od oporezivanja viška dobiti selektivna mjera koja se sastojala od različitog postupanja prema društvima koja su se nalazila u činjenično i pravno usporedivim situacijama te da je stoga predmetni sustav bio selektivan.
- 43 Komisija smatra da tužbeni razlog koji su istaknuli tužitelji valja odbiti.

**a) Zajednička analiza pojmova „prednost” i „selektivnost”**

- 44 Najprije valja podsjetiti na to da to obrazloženje akta koji je donijela Komisija mora zainteresiranim osobama omogućiti da se upoznaju s razlozima poduzimanja mjere kako bi, s jedne strane, mogle zaštititi svoja prava i provjeriti je li odluka osnovana te, s druge strane, kako bi se sudu Europske unije omogućilo da provede nadzor zakonitosti. U obrazloženju nije potrebno posebno navoditi sve činjenične i pravne okolnosti, s obzirom na to da se pitanje ispunjava li obrazloženje zahtjeve iz članka 296. UFEU-a mora ocjenjivati ne samo u odnosu na njegov tekst nego i u odnosu na njegov kontekst i skup pravnih pravila koja uređuju predmetnu materiju (vidjeti presude od 15. lipnja 2005., Corsica Ferries Francuska/Komisija, T-349/03, EU:T:2005:221, t. 62. do 63.; od 16. listopada 2014., Eurallumina/Komisija, T-308/11, neobjavljena, EU:T:2014:894, t. 44. i od 6. svibnja 2019., Scor/Komisija, T-135/17, neobjavljena, EU:T:2019:287, t. 80.).
- 45 Usto, valja istaknuti da u okviru analize pretpostavki nabrojenih u članku 107. stavku 1. UFEU-a koje trebaju biti ispunjene kako bi neka mjera predstavljala državnu potporu, među kojima je i ona koja se odnosi na postojanje selektivne prednosti, pojam „prednost” i pojam „selektivnost” čine dva različita kriterija. Kad je riječ o prednosti, Komisija mora dokazati da se mjerom poboljšava financijski položaj korisnika (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 33.). S druge strane, kad je riječ o selektivnosti, Komisija mora dokazati da prednost nije osigurana drugim poduzetnicima koji su s korisnikom u pravno i činjenično usporedivom položaju s obzirom na cilj referentnog sustava (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).
- 46 Uvodno, valja podsjetiti na to da, prema sudskoj praksi, treba jasno razlikovati zahtjev u pogledu selektivnosti, koji proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, od popratnog utvrđivanja gospodarske prednosti jer, ako Komisija otkrije postojanje prednosti u širem smislu, koja izravno ili neizravno proizlazi iz određene mjere, ona je također dužna utvrditi imaju li od te prednosti posebne koristi jedan ili više poduzetnika (presuda od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 59.).
- 47 Međutim, valja pojasniti da iz sudske prakse Suda proizlazi da se ta dva kriterija mogu ispitati zajedno kao „treća pretpostavka”, predviđena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, koja se odnosi na postojanje „selektivne prednosti” (vidjeti u tom smislu presudu od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 32.).

- 48 U pobijanoj odluci Komisijino rasuđivanje o prednosti nalazi se u okviru analize postojanja selektivne prednosti, odnosno u točki 6.3., naslovljenoj „Postojanje selektivne prednosti”. U tom je kontekstu Komisija doista ispitala kriterij prednosti.
- 49 Komisija je najprije u uvodnoj izjavi 125. pobijane odluke navela da oslobođenje od oporezivanja viška dobiti koje su primjenjivala belgijska porezna tijela nije bilo predviđeno sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji. Usto, u uvodnoj izjavi 126. pobijane odluke Komisija je istaknula činjenicu da je to oslobođenje računano bez uzimanja u obzir stvarno zabilježene ukupne dobiti belgijskog subjekta i zakonom predviđenih usklađivanja. U uvodnoj izjavi 127. pobijane odluke naglasila je da, iako su belgijskim sustavom predviđene posebne odredbe koje se primjenjuju na grupe, njihov je cilj bio izjednačiti subjekte integrirane u multinacionalne grupe s autonomnim subjektima.
- 50 U tom je okviru Komisija u uvodnoj izjavi 133. pobijane odluke navela da su se, na temelju sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, subjekti rezidentnih društava ili društava koja posluju putem stalne poslovne jedinice u Belgiji oporezivali na temelju njihove stvarno zabilježene dobiti, a ne na temelju hipotetske razine dobiti, zbog čega je oslobođenjem od oporezivanja viška dobiti belgijskim subjektima grupe koji su se koristili predmetnim sustavom bila dodijeljena prednost.
- 51 U uvodnoj izjavi 135. pobijane odluke Komisija je podsjetila na sudsku praksu prema kojoj se gospodarska prednost može dodijeliti smanjenjem poreznog opterećenja poduzetnika, a posebno smanjenjem porezne osnovice ili iznosa dugovanog poreza. Stoga je Komisija u ovom slučaju smatrala da je predmetni sustav omogućavao društvima korisnicima prethodnih poreznih mišljenja da smanje iznos dugovanog poreza oduzimanjem takozvanog „viška” dobiti od svoje stvarno zabilježene dobiti. „Višak” dobiti izračunavao se procjenom prosječne hipotetske dobiti usporedivih neovisnih poduzetnika, tako da se razlika između stvarno zabilježene dobiti i te prosječne hipotetske dobiti preračunavala u postotak oslobođenja na kojem se temeljio izračun porezne osnovice utvrđene za razdoblje od pet godina tijekom kojih se primjenjivalo prethodno porezno mišljenje. U mjeri u kojoj je ta porezna osnovica, tako izračunana u skladu s prethodnim poreznim mišljenjima izdanima na temelju predmetnog sustava, bila niža od porezne osnovice koja bi bila utvrđena da nije bilo navedenih prethodnih poreznih mišljenja, iz toga je proizlazila prednost.
- 52 Prema tome, iz uvodnih izjava pobijane odluke istaknutih u točkama 49. do 51. ove presude proizlazi da se prednost koju je utvrdila Komisija sastojala od neoporezivanja viška dobiti društava korisnika i oporezivanja dobiti potonjih društava izračunanih na temelju prosječne hipotetske dobiti bez uzimanja u obzir ukupne dobiti koju su ta društva ostvarila i zakonom predviđenih usklađivanja, u skladu s prethodnim poreznim mišljenjima izdanima na temelju predmetnog sustava. Prema Komisijinu mišljenju, takvo je oporezivanje predstavljalo smanjenje poreznog opterećenja korisnikâ sustava u odnosu na ono do kojeg bi došlo u slučaju redovnog oporezivanja na temelju sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, kojim bi se, nakon primjene zakonom predviđenih usklađivanja, uzela u obzir ukupna stvarno zabilježena dobit.
- 53 Nadalje, analiza same selektivnosti te prednosti nalazi se u uvodnim izjavama 136. do 141. pobijane odluke, u točki 6.3.2.1., kad je riječ o rasuđivanju o selektivnosti koje je Komisija iznijela kao glavno, a koje se temelji na postojanju odstupanja od općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji. S druge strane, selektivnost prednosti koju predstavlja oslobođenje od

oporezivanja viška dobiti također je analizirana u uvodnim izjavama 152. do 170. pobijane odluke, u točki 6.3.2.2. navedene odluke, kad je riječ o rasuđivanju o selektivnosti koje je Komisija iznijela kao podredno, a koje se temelji na postojanju odstupanja od načela nepristrane transakcije.

- 54 Iz prethodno navedenog proizlazi da opravdanja koja je Komisija iznijela kako bi potkrijepila svoje tvrdnje o postojanju prednosti i njezinoj selektivnosti ispunjavaju zahtjeve obveze obrazlaganja kako su navedeni u točki 44. ove presude.
- 55 Usto, činjenica da je analiza prednosti formalno uključena u odjeljak koji obuhvaća i ispitivanje selektivnosti ne znači da oba pojma nisu meritorno ispitana ako su postojanje prednosti, s jedne strane, i postojanje njezine selektivnosti, s druge strane, doista analizirani (vidjeti u tom smislu presudu od 24. rujna 2019., Nizozemska i dr./Komisija, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, t. 129.). Stoga valja odbiti prigovore tužiteljâ koji se temelje na pogrešci koja se tiče prava i očitoj pogrešci u ocjeni zbog činjenice da je provedena takva zajednička analiza.

### ***b) Postojanje selektivne prednosti dodijeljene sustavom o kojemu je riječ***

- 56 Tužitelji, koje u tom pogledu podupiru intervenijenti u predmetu T-263/16 RENV, društva Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium, Celio International, Anheuser-Busch Inbev, Ampar, Atlas Copco Airpower, Atlas Copco AB i ZF CV Systems Europe, u biti tvrde da Komisija nije dokazala da je oslobođenje od oporezivanja viška dobiti posljedica pogrešne primjene članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. od strane belgijskih poreznih tijela i da je stoga riječ o odstupanju od referentnog sustava, te da je takva primjena dovela do različitog postupanja prema društvima koja su se nalazila u činjenično i pravno usporedivim situacijama. Ona stoga nije uspjela dokazati da je predmetni sustav bio selektivan.
- 57 Tako tužitelji tvrde da je, u okviru glavnog rasuđivanja, kao prvo, Komisija pogrešno definirala referentni sustav uzimajući u obzir cilj poreznog sustava kao dio uobičajenog oporezivanja. Usto, Komisija je pogrešno uzela u obzir, kao uobičajeno oporezivanje na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., vlastito tumačenje navedene odredbe. Kao drugo, tvrde da je Komisija pogrešno zaključila da su belgijska porezna tijela primjenjivala tu odredbu *contra legem*. Kao treće, tužitelji tvrde da je Komisija pogrešno smatrala da se u okviru predmetnog sustava različito postupalo prema gospodarskim subjektima koji su se, s obzirom na ciljeve predmetnih pravila, nalazili u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

#### ***1) Referentni sustav***

- 58 Tužitelji, s obzirom na nedavnu sudsku praksu u području državnih potpora, prigovaraju Komisiji da je počinila više pogrešaka koje su utjecale na njezinu ocjenu referentnog sustava, na kojoj je temeljila svoje ispitivanje selektivnosti predmetnog sustava. Te pogreške odnose se na uključivanje cilja poreznog sustava u definiciju referentnog sustava i pogrešno tumačenje članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., koji čini dio navedenog referentnog sustava.
- 59 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je određivanje referentnog sustava osobito važno u slučaju poreznih mjera jer se postojanje gospodarske prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a može utvrditi samo u odnosu na takozvano „uobičajeno” oporezivanje. Stoga određivanje svih poduzetnika koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji ovisi o prethodnoj definiciji pravnog sustava s obzirom na cilj u odnosu na koji treba, prema potrebi, ispitati usporedivost

činjenične i pravne situacije poduzetnika kojima se predmetnom mjerom pogoduje i onih kojima se ne pogoduje (vidjeti presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 69. i navedenu sudsku praksu).

- 60 U tom kontekstu valja, kao prvo, pojasniti da utvrđivanje referentnog sustava, koje treba provesti nakon kontradiktorne rasprave s dotičnom državom članicom, mora proizlaziti iz objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava te države (presuda od 6. listopada 2021., World Duty Free Group i Španjolska/Komisija, C-51/19 P i C-64/19 P, EU:C:2021:793, t. 62. i navedena sudska praksa).
- 61 Usto, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, iako se države članice moraju suzdržati od donošenja svake porezne mjere koja bi mogla činiti državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem, ipak je u područjima u kojima porezno pravo Unije nije predmet usklađivanja predmetna država članica ta koja, izvršavanjem svojih nadležnosti u području izravnog oporezivanja i u skladu sa svojom poreznom autonomijom, utvrđuje bitne značajke poreza, koje u načelu određuju referentni sustav odnosno „uobičajeni” porezni sustav koji je polazišna točka za analizu pretpostavke koja se odnosi na selektivnost. To osobito vrijedi za utvrđivanje porezne osnovice i oporezivog događaja (vidjeti presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 65. i 73. i navedenu sudsku praksu).
- 62 Iz toga slijedi da se radi utvrđivanja referentnog sustava u području izravnog oporezivanja mora uzeti u obzir samo nacionalno pravo koje se primjenjuje u dotičnoj državi članici, s obzirom na to da je to utvrđenje, samo po sebi, nužan preduvjet ne samo za ocjenu postojanja prednosti nego i za utvrđenje njezine eventualne selektivnosti.
- 63 Osim toga, radi utvrđivanja je li poreznom mjerom poduzetniku dodijeljena selektivna prednost, Komisija mora provesti usporedbu sa sustavom oporezivanja koji se uobičajeno primjenjuje u dotičnoj državi članici, na temelju objektivnog ispitivanja sadržaja, strukture i konkretnih učinaka pravnih pravila primjenjivih na temelju nacionalnog prava te države. Stoga se prilikom ispitivanja postojanja selektivne porezne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i u svrhu utvrđivanja uobičajenog poreznog opterećenja koje tereti poduzetnika ne mogu uzeti u obzir parametri i pravila koji su vanjski u odnosu na predmetni nacionalni porezni sustav, osim ako se taj porezni sustav na njih izričito ne poziva (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2022., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, t. 92. i 96.).
- 64 U predmetnom slučaju Komisija je u uvodnim izjavama 121. do 129. pobijane odluke izložila svoje stajalište u pogledu referentnog sustava.
- 65 Tako je, u uvodnim izjavama 121. i 122. pobijane odluke, Komisija navela da je referentni sustav opći sustav poreza na dobit trgovačkih društava predviđen sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, čiji je cilj oporezivanje dobiti svih društava koja su porezni obveznici u Belgiji. Komisija je istaknula da se sustav poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji primjenjuje na rezidentna društva u Belgiji i na belgijske podružnice nerezidentnih društava. Na temelju članka 185. stavka 1. ZPD-a iz 1992., društva rezidentna u Belgiji bila su dužna platiti porez na dobit na ukupan iznos ostvarene dobiti, osim u slučaju primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Usto, na temelju članaka 227. i 229. ZPD-a iz 1992. nerezidentna društva podlijevala su plaćanju poreza na dobit samo za određene vrste posebnih prihoda belgijskog podrijetla. Osim toga, Komisija je istaknula da se u oba slučaja belgijski porez na dobit trgovačkih društava plaćao na cjelokupnu dobit, utvrđenu u skladu s pravilima za izračun dobiti

kako su bila utvrđena člankom 24. ZPD-a iz 1992. Na temelju članka 185. stavka 1. ZPD-a iz 1992., u vezi s člancima 1., 24., 183., 227. i 229. ZPD-a iz 1992., ukupna dobit odgovara prihodima društava umanjenima za porezno priznate rashode koji su obično knjiženi u poslovnim knjigama, tako da stvarno zabilježena dobit predstavlja polaznu točku za izračun ukupne oporezive dobiti, ne dovodeći u pitanje naknadna usklađivanja na višu i nižu vrijednost predviđena belgijskim sustavom poreza na dobit društava.

- 66 Kad je riječ, kao prvo, o uključivanju cilja poreznog sustava u definiciju referentnog sustava, valja istaknuti da se Komisija u okviru te definicije doista poziva na cilj referentnog sustava. Međutim, suprotno onomu što tvrde tužitelji, pozivajući se na mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu Fiat Chrysler Finance Europe/Komisija (C-885/19 P, EU:C:2021:1028), sama činjenica da se Komisija pozvala na cilj referentnog sustava ne znači da je ona ispitala selektivnost predmetnog sustava samo u odnosu na predmetni cilj.
- 67 U tom pogledu, iz uvodnih izjava 121. i 122. pobijane odluke proizlazi da je Komisija za potrebe utvrđivanja referentnog sustava uzela u obzir odredbe ZPD-a iz 1992. koje su se primjenjivale na porez na dobit trgovačkih društava u Belgiji, pri čemu je uputila na detaljan opis tih odredbi u točki 2. pobijane odluke. Stoga Komisija nije utvrdila referentni sustav s obzirom na cilj belgijskog poreznog sustava.
- 68 Usto, valja podsjetiti na ustaljenu sudsku praksu navedenu u točki 45. ove presude, prema kojoj je u okviru analize selektivnosti cilj referentnog sustava relevantan za usporedbu situacije subjekata na koje se predmetna mjera odnosi sa situacijom drugih subjekata. Upravo je za potrebe te usporedbe cilj referentnog sustava naveden u uvodnim izjavama 122. i 129. pobijane odluke.
- 69 Osim toga, iz točke 6.3.2.1. pobijane odluke proizlazi da je Komisija ispitala u kojoj je mjeri primjena članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. na način na koji su to činila belgijska porezna tijela u prethodnim poreznim mišljenjima odstupala od sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji opisanog u točki 6.3.1. pobijane odluke, u kojoj se upućuje na točku 2. navedene odluke u kojoj se opisuju odredbe ZPD-a iz 1992. o sustavu poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji. Stoga, suprotno onomu što tvrde tužitelji, Komisija je upravo s obzirom na odredbe primjenjivog belgijskog poreznog prava, među kojima je i članak 185. stavak 2. ZPD-a iz 1992., ispitala odstupala li od njih njegova primjena koju su provela belgijska porezna tijela.
- 70 Kao drugo, kad je riječ o navodno pogrešnom tumačenju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., tužitelji, koje u tom pogledu podupiru intervenijenti, prigovaraju Komisiji to što je smatrala da se oporeziva dobit temelji na ukupnoj zabilježenoj dobiti društava koja podliježu oporezivanju, dok se, u skladu s belgijskim poreznim pravom, kada je riječ o povezanim društvima, oporeziva dobit treba odrediti primjenom načela nepristrane transakcije i uzimanjem u obzir pozitivnih i negativnih usklađivanja predviđenih u tom pogledu.
- 71 Kao prvo, valja istaknuti, kao što je to Komisija pravilno navela u uvodnoj izjavi 122. pobijane odluke, da oporezivi dohodak, za potrebe oporezivanja u Belgiji, uključuje, među ostalim, dobit kako je definirana u članku 24. ZPD-a iz 1992. u okviru odjeljka koji se odnosi na porez na dohodak fizičkih osoba.
- 72 U članku 24. ZPD-a iz 1992. utvrđeno je da oporezivi dohoci industrijskih, trgovačkih i poljoprivrednih poduzetnika obuhvaćaju sve dohotke koji proizlaze iz poduzetničkih djelatnosti, poput dobiti od „svih transakcija koje obavljaju poslovne jedinice tih poduzetnika ili koje se

obavljaju putem njih” te „povećanja vrijednosti elemenata imovine [...] i smanjenja vrijednosti elemenata obveza [...] ako su ti dobitci ili gubitci ostvareni ili iskazani u poslovnim knjigama ili godišnjim financijskim izvještajima”.

- 73 Usto, u uvodnoj izjavi 122. upućuje se na članke 183. i 185. stavak 1. ZPD-a iz 1992. Na temelju članka 183. ZPD-a iz 1992., dohoci koji podliježu porezu na dobit trgovačkih društava isti su kao i dohoci koji su predviđeni u području poreza na dohodak fizičkih osoba, čiji se izračun temelji na načelu prema kojem oporezivi dohodak čini sav neto dohodak, uključujući dobit, umanjen za porezno priznate rashode. Osim toga, na temelju članka 185. stavka 1. ZPD-a iz 1992., društva se oporezuju na ukupan iznos dobiti.
- 74 Iz toga proizlazi da se, u skladu s odredbama ZPD-a iz 1992., za potrebe poreza na dobit trgovačkih društava, oporeziva dobit izračunava na temelju ukupno ostvarene odnosno zabilježene dobiti poduzetnika koji su obveznici plaćanja poreza u Belgiji, na koju se primjenjuju zakonom predviđeni odbici.
- 75 Kao drugo, suprotno onomu što tvrde tužitelji i intervenijenti, Komisija nije zanemarila činjenicu da je, kad je riječ o dobiti od transakcija između povezanih društava, trebalo provesti usklađivanja u svrhu utvrđivanja oporezive dobiti društva koje podliježe oporezivanju u Belgiji.
- 76 Točno je da je u uvodnoj izjavi 133. pobijane odluke navedeno da se u okviru općeg sustava oporezivanja dobiti trgovačkih društava, predviđenog sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, subjekti koji podliježu oporezivanju u Belgiji oporezuju na temelju njihove ukupne dobiti, odnosno na temelju njihove stvarno zabilježene dobiti, a ne na temelju hipotetske razine dobiti.
- 77 Međutim, to utvrđenje ne znači da Komisija nije uzela u obzir usklađivanja predviđena sustavom poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji. Naime, osobito u uvodnoj izjavi 123. pobijane odluke, Komisija je priznala da je, upravo na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., kako bi se utvrdila oporeziva dobit belgijskog poduzetnika, postojala mogućnost provođenja usklađivanja na nižu vrijednost ako je dio dobiti tog poduzetnika bio uključen i u oporezivu dobit povezanog inozemnog poduzetnika.
- 78 Stoga, s jedne strane, suprotno onomu što tvrde tužitelji, stajalište koje je Komisija zauzela u pobijanoj odluci ne znači da belgijska porezna tijela moraju oporezivati svu dobit koju su zabilježila društva koja podliježu oporezivanju u Belgiji bez mogućnosti primjene usklađivanja na dobit zabilježenu u poslovnim knjigama tih društava. Naime, sama Komisija uzima u obzir činjenicu da ukupna zabilježena dobit čini osnovu za izračun za koju su u okviru općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji predviđena usklađivanja.
- 79 S druge strane, iz uvodne izjave 68. pobijane odluke proizlazi da Komisija ne prigovara Kraljevini Belgiji to što općenito primjenjuje usklađivanja, nego da je *contra legem* smatrala samo usklađivanje na nižu vrijednost u okviru sustava viška dobiti.
- 80 Kao treće, kad je riječ o kvalifikaciji kao oslobođenje koje je Komisija upotrijebila kako bi definirala sustav viška dobiti na temelju sustava o kojem je riječ, nesporno je da su taj sustav sama belgijska porezna tijela bila opisala kao „oslobođenje od oporezivanja viška dobiti”, koje se sastoji od oporezivanja samo dijela dobiti kako ga je definiralo predmetno društvo, zajedno sa Službom za donošenje prethodnih poreznih mišljenja. Tako se dio dobiti koji se smatra viškom, na temelju postotka predviđenog prethodnim poreznim mišljenjem, isključuje iz porezne osnovice društva o

kojem je riječ za svako porezno razdoblje tijekom razdoblja valjanosti prethodnog poreznog mišljenja, i to neovisno o prirodi i iznosu dobiti koju je navedeno društvo ostvarilo. Takav se sustav teško može kvalificirati kao jednostavno „usklađivanje”, suprotno onomu što tvrde tužitelji i intervenijenti. Stoga se Komisiji ne može prigovoriti to što je sustav koji se primjenjuje na višak dobiti identificirala kao oslobođenje.

- 81 U tim okolnostima argumenti tužiteljâ koji se odnose na uključivanje cilja poreznog sustava u definiciju referentnog sustava i pogrešno tumačenje članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., koji je dio navedenog referentnog sustava, ne mogu pobiti Komisijino utvrđenje referentnog sustava u pobijanoj odluci.

*2) Postojanje odstupanja od referentnog sustava zbog toga što su belgijska porezna tijela primjenjivala članak 185. stavak 2. točku (b) ZPD-a iz 1992.*

- 82 Tužitelji u biti prigovaraju Komisiji da je pogrešno smatrala da su belgijska porezna tijela primjenjivala *contra legem* članak 185. stavak 2. točku (b) ZPD-a iz 1992. i to što je iz toga izvela zaključak o odstupanju od referentnog sustava.

- 83 U tom pogledu valja podsjetiti na sudsku praksu prema kojoj je, u okviru ispitivanja selektivnosti porezne mjere, nakon što je prethodno utvrđen i ispitan opći ili „uobičajeni” porezni sustav koji se primjenjuje u državi članici o kojoj je riječ, odnosno referentni sustav, potrebno, nadalje, ocijeniti i utvrditi mogući selektivni karakter prednosti dodijeljene predmetnom poreznom mjerom te dokazati da ona odstupa od navedenog općeg sustava jer uvodi razlikovanje između gospodarskih subjekata koji su, kad je riječ o cilju poreznog sustava te države članice, u činjenično i pravno usporedivom položaju (vidjeti presudu od 8. rujna 2011., *Paint Graphos i dr.*, C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

- 84 Valja podsjetiti na to da je Komisija u uvodnim izjavama 123. do 128. pobijane odluke navela da oslobođenje od oporezivanja viška dobiti nije sastavni dio referentnog sustava.

- 85 Usto, u točki 6.3.2.1. pobijane odluke Komisija je najprije smatrala da belgijski sustav oslobođenja od oporezivanja viška dobiti odstupa od općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji jer se njime predviđa da se društva oporezuju na temelju njihove ukupne dobiti, odnosno stvarno zabilježene dobiti, a ne na temelju prosječne hipotetske dobiti bez uzimanja u obzir ukupne dobiti koju su ostvarila ta društva i zakonom predviđenih usklađivanja.

- 86 Najprije, kao što je to Komisija pravilno tvrdila u uvodnoj izjavi 125. pobijane odluke, valja istaknuti da oslobođenje od oporezivanja viška dobiti, kako su ga primjenjivala belgijska porezna tijela, nije propisano nijednom odredbom ZPD-a iz 1992.

- 87 Valja istaknuti da je Komisija svoju analizu članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. temeljila na tekstu te odredbe i pripadajućim tekstovima prilikom njezina stupanja na snagu. Naime, u uvodnim izjavama 29. do 38. pobijane odluke Komisija je detaljno opisala, kao prvo, tekst članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992., uvedenog Zakonom od 21. lipnja 2004. o izmjeni ZPD-a iz 1992. i Zakona od 24. prosinca 2002. (*Moniteur belge* od 9. srpnja 2004., str. 54623., u daljnjem tekstu: Zakon od 21. lipnja 2004.), kao drugo, obrazloženje iz nacрта navedenog zakona koji je belgijska vlada 30. travnja 2004. podnijela Zastupničkom domu Belgije (u daljnjem tekstu: obrazloženje Zakona od 21. lipnja 2004.) i, kao treće, Okružnicu od 4. srpnja 2006. o članku 185. stavku 2. ZPD-a iz 1992. (u daljnjem tekstu: upravna okružnica od 4. srpnja 2006.).

88 Naime, u verziji koja se primjenjuje u ovom slučaju, članak 185. stavak 2. ZPD-a iz 1992., na koji upućuje uvodna izjava 29. pobijane odluke, glasi kako slijedi:

„Ne dovodeći u pitanje podstavak 2., u pogledu dvaju društava koja su dio multinacionalne grupe povezanih društava kada je riječ o njihovim uzajamnim prekograničnim odnosima:

[...]

(b) kada su u dobiti jednog društva navedene dobiti koje su navedene u dobiti drugog društva te su tako uključene dobiti dobiti koje bi to drugo društvo ostvarilo da su uvjeti ugovoreni između obaju društava bili uvjeti koje bi ugovorila dva neovisna društva, tada se dobiti prvog društva usklađuju na primjeren način.

Podstavak 1. primjenjuje se na temelju prethodnog poreznog mišljenja ne dovodeći u pitanje primjenu Ugovora o ukidanju dvostrukog oporezivanja u vezi s usklađivanjem dobiti povezanih poduzeća (90/436) od 23. srpnja 1990. i međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.”

89 Nadalje, u obrazloženju Zakona od 21. lipnja 2004., na koje se upućuje u uvodnoj izjavi 34. pobijane odluke, navodi se da članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. predviđa primjereno korelativno usklađivanje kako bi se izbjeglo ili uklonilo (moguće) dvostruko oporezivanje i da se usklađivanje provodi samo ako porezna uprava ili Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja smatraju da je primarno usklađivanje opravdano kad je riječ o njegovu načelu i iznosu.

90 Osim toga, u obrazloženju Zakona od 21. lipnja 2004. pojašnjeno je da se navedena odredba ne primjenjuje ako je dobit ostvarena u partnerskoj državi povećana na način da je veća od dobiti koja bi se ostvarila u slučaju primjene načela nepristrane transakcije, s obzirom na to da belgijska porezna tijela nisu obvezna prihvatiti posljedice arbitrarnog ili jednostranog usklađivanja u partnerskoj državi.

91 Naposljetku, u upravnoj okružnici od 4. srpnja 2006., na koju se upućuje u uvodnoj izjavi 38. pobijane odluke, ponavlja se utvrđenje prema kojem se takvo usklađivanje na nižu vrijednost ne primjenjuje ako je primarno usklađivanje na višu vrijednost koje je provelo drugo nadležno tijelo prekomjerno. Osim toga, navedenom okružnicom je uvelike preuzet tekst obrazloženja Zakona od 21. lipnja 2004. u dijelu u kojem se u njoj navodi da je smisao usklađivanja na nižu vrijednost utemeljen na načelu nepristrane transakcije, da je njegov cilj izbjeći ili ukloniti (moguće) dvostruko oporezivanje i da ga se mora provesti na primjeren način, odnosno da belgijska porezna tijela to usklađivanje mogu provesti samo ako je ono opravdano u pogledu njegova načela i iznosa.

92 Stoga iz teksta članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. proizlazi da je usklađivanje na nižu vrijednost predviđeno u okviru prekograničnih odnosa između dvaju povezanih društava i da ono mora biti korelativno, u smislu da je primjenjivo samo pod uvjetom da je dobit koja je predmet usklađivanja također navedena u dobiti drugog društva i da je tako uključena dobit dobit koju bi to drugo društvo ostvarilo da su uvjeti dogovoreni između dvaju društava bili uvjeti koje bi ugovorila neovisna društva.

93 To je utvrđenje potvrđeno i obrazloženjem Zakona od 21. lipnja 2004. i upravnom okružnicom od 4. srpnja 2006., u kojima se naglašava da korelativno usklađivanje mora biti primjereno u pogledu svojeg načela i iznosa te da se to usklađivanje ne provodi ako je dobit zabilježena u drugoj državi



povećana tako da je veća od dobiti koja bi se ostvarila da je primijenjeno načelo nepristrane transakcije. Naime, u tim se tekstovima navodi da usklađivanje na nižu vrijednost, predviđeno člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992., zahtijeva postojanje korelacije između dobiti usklađene na nižu vrijednost u Belgiji i dobiti uključene u drugo društvo grupe sa sjedištem u drugoj državi.

- 94 Usto, iako je točno da se u tim tekstovima poziva na cilj izbjegavanja mogućeg dvostrukog oporezivanja, takvim se pozivanjem ne može ukloniti uvjet izričito predviđen člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. koji se odnosi na to da je dobit koja se usklađuje uključena i u dobit drugog društva te da je tako uključena dobit koju bi to drugo društvo ostvarilo da su uvjeti dogovoreni između njih bili uvjeti koje bi ugovorila neovisna društva. Stoga usklađivanje predviđeno člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. nije uvjetovano time da je dobit koja se usklađuje stvarno bila oporezovana u drugoj državi. Primjena te odredbe zahtijeva samo da je dobit koja se usklađuje bila uključena u dobit drugog subjekta i da je riječ o dobiti koja bi bila ostvarena da su uvjeti njihova odnosa bili uvjeti kakve bi ugovorila neovisna društva. Naime, do mogućnosti dvostrukog oporezivanja može doći upravo u slučaju kada je dobit belgijskog subjekta uključena i u dobit drugog društva sa sjedištem u drugoj državi.
- 95 Suprotno tomu, sustavom viška dobiti koji su primjenjivala belgijska porezna tijela predviđa se usklađivanje dobiti na nižu vrijednost bez ispunjenja uvjeta iz članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992.
- 96 Taj se sustav, kako ga je Komisija opisala u uvodnim izjavama 13. do 22. pobijane odluke, u biti sastojao od jednostranog apstraktnog oslobođenja od oporezivanja fiksnog dijela odnosno fiksnog postotka stvarno zabilježene dobiti belgijskog subjekta koji pripada multinacionalnoj grupi.
- 97 Usto, u uvodnim izjavama 39. do 42. pobijane odluke Komisija je uzela u obzir odgovore belgijskog ministra financija na parlamentarna pitanja o primjeni članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. od 13. travnja 2005., 11. travnja 2007. i 6. siječnja 2015. U tim se odgovorima objašnjava upravna praksa belgijskih poreznih tijela u pogledu viška dobiti.
- 98 Iz tih odgovora proizlazi da, u okviru sustava viška dobiti koji su primjenjivala belgijska porezna tijela, usklađivanje dobiti na nižu vrijednost koje omogućuje da se od porezne osnovice odbije navedeni višak dobiti nije bilo uvjetovano time da je dobit koja se oslobađa od oporezivanja uključena u dobit drugog društva i da je riječ o dobiti koju bi to drugo društvo bilo ostvarilo da su uvjeti dogovoreni između njih bili uvjeti koje bi ugovorila neovisna društva.
- 99 Usto, iz objašnjenja koja je pružila Kraljevina Belgija, koja su osobito preuzeta u uvodnim izjavama 15. do 20. pobijane odluke, proizlazi da se oslobođenje od oporezivanja koje su belgijska porezna tijela primjenjivala na temelju predmetnog sustava temeljilo na postotku oslobođenja, izračunanom na temelju prosječne hipotetske dobiti belgijskog subjekta, dobivene na temelju pokazatelja razine dobiti koja proizlazi iz usporedbe s dobiti sličnih samostalnih poduzetnika i utvrđene kao vrijednost unutar interkvartilnog raspona navedenog pokazatelja razine dobiti odabranog za sve slične samostalne poduzetnike. Taj postotak oslobođenja primjenjivao se tijekom više godina, odnosno tijekom razdoblja valjanosti prethodnog poreznog mišljenja. Stoga oporezivanje belgijskih subjekata do kojeg je na taj način došlo nije, kao polazišnu točku, uzimalo ukupnu stvarno zabilježenu dobit, u smislu članaka 1., 24., 183. i 185. stavka 1. ZPD-a iz 1992., na

koju bi na temelju članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. bila primijenjena usklađivanja zakonom predviđena u slučaju grupa poduzetnika, nego hipotetsku dobit bez uzimanja u obzir ukupne dobiti koju je ostvario belgijski subjekt o kojem je riječ i zakonom predviđenih usklađivanja.

- 100 Kad je riječ o argumentima tužitelja koji se temelje na presudi rechtbank van eerste aanleg van Brussel (Prvostupanjski sud u Bruxellesu, Belgija) od 21. lipnja 2019., valja istaknuti da je pitanje koje se postavilo u okviru spora u kojem je donesena navedena presuda bilo pitanje je li belgijska porezna uprava mogla, na temelju članka 23. Zakona od 24. prosinca 2002., zanemariti dva prethodna porezna mišljenja koja je bila donijela Služba za donošenje prethodnih poreznih mišljenja, na koje je navedeni sud odgovorio niječno. U tom je pogledu taj sud izričito utvrdio da primjena članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., sama po sebi, nije bila dio predmetnog spora. Međutim, radi iscrpnosti, u odgovoru na argument belgijske porezne uprave koji se odnosi na doseg članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., navedeni sud je naveo da primjena te odredbe zahtijeva procjenu dobiti svakog pojedinog društva uključenog u prekogranični odnos unutar grupe. Usto, pojašnjajući da je cilj primjene članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992. izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, sud je kao irelevantan odbio argument belgijske uprave kojim se dovodila u pitanje primjena takve odredbe zbog toga što u ovom slučaju nije bilo dvostrukog oporezivanja. Tom se presudom stoga ne mogu dovesti u pitanje Komisijini zaključci.
- 101 Stoga je Komisija u uvodnoj izjavi 136. pobijane odluke opravdano mogla zaključiti da članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992., na koji se Kraljevina Belgija poziva kao osnovu za sustav o kojem je riječ, nema ni smisao ni učinak koji zagovara navedeni sustav i da stoga taj sustav predstavlja odstupanje od belgijskog poreznog prava, uključujući članak 185. stavak 2. točku (b) ZPD-a iz 1992.
- 102 Stoga Komisija u okviru svojeg glavnog rasuđivanja nije pogrešno utvrdila da sustav oslobođenja od oporezivanja viška dobiti odstupa od općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji.

*3) Postojanje razlikovanja između gospodarskih subjekata koji se nalaze u usporedivoj situaciji zbog odstupanja od referentnog sustava*

- 103 Tužitelji prigovaraju Komisiji da je pogrešno zaključila da predmetni sustav dovodi do različitog postupanja prema korisnicima u odnosu na druge gospodarske subjekte koji se nalaze u usporedivoj situaciji.
- 104 U tom pogledu valja istaknuti da je Komisija u uvodnim izjavama 138. do 140. pobijane odluke iznijela tri alternativna razloga kako bi potkrijepila svoj zaključak, koje valja redom ispitati radi sveobuhvatnosti.

*i) Postupanje s korisnicima integriranim u multinacionalnu grupu poduzetnika*

- 105 Komisija je u uvodnoj izjavi 138. pobijane odluke smatrala da je sustav bio selektivan jer je bio otvoren samo subjektima koji su dio multinacionalne grupe poduzetnika.
- 106 Točno je da se članak 185. stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. primjenjuje na društva integrirana u multinacionalnu grupu. Međutim, kao što to proizlazi iz obrazloženja Zakona od 21. lipnja 2004., cilj je članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992. izjednačiti povezane i nepovezane poduzetnike.

- 107 U tom pogledu, kao što je to navedeno u točki 65. ove presude, važno je podsjetiti na to da je cilj općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, kao što proizlazi iz uvodne izjave 129. pobijane odluke, oporezovati svu oporezivu dobit subjekata koji su obveznici poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, neovisno o tome jesu li oni neovisni ili uključeni u multinacionalnu grupu poduzetnika. Usto, kao što je to navedeno u točki 74. ove presude, prema uobičajenim pravilima oporezivanja u Belgiji oporeziva dobit poduzetnika je, u osnovi, sva dobit koja je ostvarena odnosno iskazana u njegovim poslovnim knjigama ili godišnjim financijskim izvještajima.
- 108 Suprotno tomu, oslobođenjem od oporezivanja viška dobiti koje su primjenjivala belgijska porezna tijela, u mjeri u kojoj se odstupalo od članka 185. stavka 2. ZPD-a iz 1992., predmetnim korisnicima se, uz obrazloženje da su činili dio multinacionalne grupe poduzetnika, odobravalu porezna olakšica na način da im se omogućavalo da od svoje porezne osnovice odbiju dio svoje zabilježene dobiti a da ta oslobođena dobit nije bila uključena u dobit drugog društva grupe.
- 109 Stoga je postojala razlika u postupanju između subjekata integriranih u multinacionalnu grupu koji su se na temelju predmetnog sustava koristili oslobođenjem od oporezivanja viška dobiti u visini postotka oslobođenja izračunanog na temelju hipotetske dobiti bez uzimanja u obzir ukupne dobiti koju su ostvarila ta društva i zakonom predviđenih usklađivanja, i drugih subjekata, neovisnih ili integriranih unutar grupe poduzetnika, koji su bili oporezivani u skladu s uobičajenim pravilima o oporezivanju društava u Belgiji na njihovu ukupnu stvarno zabilježenu dobit, po potrebi, kad je riječ o integriranim subjektima, nakon primjene usklađivanja na temelju članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., u skladu s uvjetima koji su u njemu predviđeni.
- 110 Stoga se Komisiji ne može prigovoriti to što je tvrdila da se prema subjektima koji su dio multinacionalne grupe koji su se koristili oslobođenjem od oporezivanja viška dobiti na temelju sustava o kojem je riječ, koje predstavlja usklađivanje koje kao takvo nije bilo predviđeno zakonom, postupalo različito u odnosu na druge subjekte u Belgiji koji se tim oslobođenjem nisu koristili, iako su se ti subjekti nalazili u činjenično i pravno usporedivoj situaciji s obzirom na cilj općeg sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, odnosno oporezivanje ukupne oporezive dobiti svih društava rezidentnih u Belgiji ili društava koja u Belgiji posluju preko stalne poslovne jedinice.

*ii) Različito postupanje u odnosu na poduzetnike koji nisu proveli ulaganja, otvorili radna mjesta ili centralizirali djelatnosti u Belgiji*

- 111 U uvodnoj izjavi 139. pobijane odluke Komisija je tvrdila da je predmetni sustav bio selektivan jer nije bio otvoren za društva koja su odlučila da neće provesti ulaganja, otvoriti radna mjesta odnosno centralizirati djelatnosti u Belgiji. Komisija je istaknula da je člankom 20. Zakona od 24. prosinca 2002. donošenje prethodnih poreznih mišljenja bilo uvjetovano postojanjem okolnosti ili transakcije koja još nije imala porezne posljedice i time da je prethodno porezno mišljenje nužno za ostvarivanje oslobođenja od oporezivanja viška dobiti.
- 112 Komisija je također istaknula da su u svakom prethodnom poreznom mišljenju iz uzorka prethodnih poreznih mišljenja koji je analizirala, kojima se odobrava oslobođenje od oporezivanja viška dobiti, navedena znatna ulaganja, centralizacija djelatnosti ili otvaranje radnih mjesta u Belgiji. Zbog toga je smatrala da je zahtjev u pogledu „nov[ih] okolnosti”, kojima su bili uvjetovani zahtjevi za donošenje prethodnih poreznih mišljenja radi ostvarivanja oslobođenja od oporezivanja viška dobiti, doveo do različitog postupanja prema multinacionalnim grupama koje

su mijenjale svoj model poslovanja uspostavom novih djelatnosti u Belgiji u odnosu na sve druge gospodarske subjekte, uključujući multinacionalne grupe, koji su u Belgiji nastavili poslovati po postojećem poslovnom modelu.

- 113 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Sud u točkama 142. do 144. presude povodom žalbe potvrdio da je odabir uzorka koji se sastojao od 22 prethodna porezna mišljenja, donesena tijekom 2005., 2007., 2010. i 2013., bio prikladan i dovoljno reprezentativan.
- 114 Usto, treba istaknuti da je člankom 20. Zakona od 24. prosinca 2002. prethodno porezno mišljenje definirano kao pravni akt kojim Savezna javna služba za financije određuje, u skladu s važećim odredbama, kako će se zakon primjenjivati na određenu okolnost ili transakciju koja još nije imala poreznih posljedica. Osim toga, člankom 22. istog zakona predviđeno je, među ostalim, da se prethodno porezno mišljenje ne može donijeti kada se zahtjev odnosi na okolnosti ili transakcije jednake onima koje su u pogledu podnositelja zahtjeva već imale porezne posljedice.
- 115 Točno je da se iz tumačenja odredbi navedenih u točki 114. ove presude ne može zaključiti da su provedba ulaganja, otvaranje radnih mjesta ili centralizacija djelatnosti u Belgiji uvjeti koji se izričito zahtijevaju za ishodaenje prethodnog poreznog mišljenja.
- 116 Međutim, iz uzorka prethodnih poreznih mišljenja koji je Komisija analizirala u pobijanoj odluci proizlazi da su ta mišljenja doista bila izdana slijedom prijedlogâ podnositelja zahtjeva da provedu ulaganja u Belgiji, premjeste određene djelatnosti u Belgiju ili tamo otvore određen broj radnih mjesta. Naime, tri primjera opisana u bilješci 80. pobijane odluke, u kojima su podnositelji zahtjeva za donošenje prethodnih poreznih mišljenja o kojima je riječ opisali svoje planove za ulaganja i recentralizaciju djelatnosti u Belgiji, pokazuju da je u praksi uvjet za izdavanje prethodnog poreznog mišljenja, koji se odnosio na postojanje okolnosti koja nije imala porezne posljedice, bio ispunjen ulaganjima, centralizacijom djelatnosti ili otvaranjem radnih mjesta u Belgiji.
- 117 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, u ovom slučaju, upravo upravna praksa belgijskih poreznih tijela, koja se sastojala od oslobađanja od oporezivanja dobiti putem prethodnih poreznih mišljenja, ta koja se smatrala odstupanjem od onog što je predviđeno člankom 185. stavkom 2. točkom (b) ZPD-a iz 1992. Na temelju navedenih poreznih mišljenja njihovi korisnici stekli su prednost koja se sastojala od smanjenja njihove porezne osnovice zbog oslobodaenja od oporezivanja takozvanog „viška” dobiti. Suprotno tomu, subjektima koji nisu izmijenili svoj poslovni model kako bi stvorili nove porezne okolnosti koje su, s obzirom na takvu praksu, sustavno činila ulaganja, centralizacija djelatnosti ili otvaranje radnih mjesta u Belgiji, i koji stoga nisu zatražili izdavanje prethodnog poreznog mišljenja, oporezovana je njihova ukupna oporeziva dobit. Stoga je predmetni sustav doveo do različitog postupanja prema društvima koja su se, s obzirom na cilj općeg pravnog sustava poreza na dobit trgovačkih društava u Belgiji, nalazila u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.
- 118 U tim se okolnostima Komisiji ne može prigovoriti to što je u uvodnoj izjavi 139. pobijane odluke tvrdila da je predmetni sustav bio selektivan jer nije bio otvoren za društva koja su odlučila da neće izvršiti ulaganja u Belgiji, da ondje neće centralizirati djelatnosti niti otvoriti radna mjesta.

*iii) Različito postupanje u odnosu na poduzetnike koji su dio male grupe*

- 119 U ovom slučaju, Komisija je u uvodnoj izjavi 140. pobijane odluke tvrdila da je sustav o kojem je riječ selektivan jer su samo belgijski subjekti koji su dio velike ili srednje velike multinacionalne grupe mogli stvarno ostvariti oslobođenje od oporezivanja viška dobiti.
- 120 Naime, u uvodnoj izjavi 140. pobijane odluke Komisija je navela da se na ishodaenje prethodnog poreznog mišljenja poticalo samo subjekte koji pripadaju dovoljno velikoj multinacionalnoj grupi s obzirom na to da se znatna dobit proizašla iz sinergije, ekonomije razmjera i drugih prednosti, koja bi mogla opravdati zahtjev za donošenje prethodnog poreznog mišljenja, mogla ostvariti samo unutar velikih grupa poduzetnika. Usto, Komisija je istaknula da je postupak izdavanja prethodnog poreznog mišljenja iziskivao podnošenje detaljnog zahtjeva u kojem se navode nove okolnosti kojima se opravdava oslobođenje i studije o višku dobiti, čime su manje grupe društava bile ograničenije od onih velikih.
- 121 U tom pogledu nije sporno da se, u okviru uzorka od 22 prethodna porezna mišljenja izdana na temelju predmetnog sustava koji je ispitala Komisija, kako je opisan u uvodnoj izjavi 65. pobijane odluke i koji je u točkama 142. do 144. presude povodom žalbe kvalificiran kao prikladan i reprezentativan, nijedno od tih mišljenja nije odnosilo na subjekte koji pripadaju malim grupama poduzetnika.
- 122 Usto, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 66. pobijane odluke, nije sporno da Kraljevina Belgija tijekom upravnog postupka, nakon tog Komisijina utvrđenja na temelju uzorka od 22 prethodna porezna mišljenja i u odgovoru na Komisijin zahtjev u tom pogledu, nije uspjela potkrijepiti svoju tvrdnju prema kojoj je oslobođenje bilo odobreno i poduzetnicima koji pripadaju malim grupama poduzetnika.
- 123 Stoga s obzirom na upravnu praksu koju Komisija ističe, sustavom oslobođenja od oporezivanja viška dobiti koristili su se poduzetnici koji su bili dio velikih i srednje velikih grupa, isključujući poduzetnike koji su bili dio grupe malih poduzetnika.
- 124 U tim se okolnostima Komisiji ne može prigovoriti to što je u uvodnoj izjavi 140. pobijane odluke tvrdila da je predmetni sustav bio selektivan jer nije bio otvoren poduzetnicima koji su bili dio male grupe.
- 125 U svakom slučaju, čak i pod pretpostavkom da je Komisija pogrešno prihvatila takav razlog koji se odnosi na različito postupanje u odnosu na poduzetnike koji su dio male grupe, to ne bi utjecalo na valjanost drugih dvaju razloga koje je iznijela Komisija i koji su ispitani u točkama 105. do 110. i 111. do 118. ove presude.

***c) Zaključak o tužbenom razlogu koji se temelji na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitoj pogrešci u ocjeni jer je u pobijanoj odluci, u okviru glavnog rasuđivanja, sustav o kojem je riječ kvalificiran kao selektivna mjera***

- 126 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da je Komisija u okviru svojeg glavnog rasuđivanja, iako je pojmove „prednost” i „selektivnost” analizirala zajedno, dovoljno obrazložila svoj zaključak o postojanju prednosti, s obzirom na to da u toj analizi nije počinjena pogreška. Usto, Komisija je pravilno utvrdila da je referentni sustav opći sustav poreza na dobit trgovačkih društava predviđen sustavom poreza na dohodak trgovačkih društava u Belgiji, čiji je cilj oporezivanje dobiti svih društava koja su porezni obveznici u Belgiji, u okviru kojeg se nalazi članak 185.

stavak 2. točka (b) ZPD-a iz 1992. Osim toga, Komisija je pravilno zaključila da se sustavom oslobođenja od oporezivanja viška dobiti, kojim se ne zahtijeva da je ta dobit uključena u dobit drugog društva, odstupalo od referentnog sustava i različito postupalo prema korisnicima u odnosu na druge subjekte koji su se, s obzirom na cilj navedenog sustava, nalazili u pravno i činjenično sličnoj situaciji.

- 127 Slijedom toga, valja odbiti ovaj tužbeni razlog u dijelu u kojem se njime osporava zaključak koji je Komisija donijela na temelju svojeg glavnog rasuđivanja prema kojem je predmetnim sustavom tim korisnicima dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. UFEU-a.
- 128 U tim okolnostima nije potrebno ispitati osnovanost argumenata tužiteljâ, istaknutih u okviru drugog i trećeg tužbenog razloga, protiv zaključka o postojanju selektivne prednosti koji je Komisija izvela iz svojeg podrednog rasuđivanja o selektivnosti, iznesenog u točki 6.3.2.2. pobijane odluke.

**3. Četvrti tužbeni razlog, istaknut podredno, koji se temelji na povredi članka 107. UFEU-a, povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti, očitog pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju jer je Komisija naložila Kraljevini Belgiji da zatraži povrat potpora dodijeljenih predmetnim sustavom**

- 129 Četvrti tužbeni razlog, istaknut podredno, podijeljen je na tri dijela, koja se odnose na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti, na utvrđenje korisnika i na iznos potpora koje treba vratiti.
- 130 Komisija smatra da tužbeni razlog koji su istaknuli tužitelji valja odbiti.

**a) Prvi dio, koji se odnosi na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti**

- 131 Tužitelji u biti tvrde da je Komisija povrijedila načelo zaštite legitimnih očekivanja jer njezino stajalište nije bilo moguće predvidjeti, osobito s obzirom na to da je u pobijanoj odluci, u svrhu utvrđivanja oporezive dobiti, primijenila načelo nepristrane transakcije *sui generis*, iako ono nije bilo predmet usklađivanja unutar Unije, i to unatoč tomu što do tada nije osporavala slične sustave koje su primjenjivale druge države članice.
- 132 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, načelo zaštite legitimnih očekivanja jedno je od temeljnih načela Unije te se na njega može pozvati svaki gospodarski subjekt kojem je institucija stvorila utemeljena očekivanja pruživši mu konkretna jamstva (vidjeti presudu od 24. listopada 2013., Kone i dr./Komisija, C-510/11 P, neobjavljenu, EU:C:2013:696, t. 76. i navedenu sudsku praksu).
- 133 U tom pogledu valja utvrditi da tužitelji samo tvrde da nisu mogli očekivati da prethodna porezna mišljenja čine državne potpore. Oni ne ističu nikakav argument, potkrijepljen dokazima, u svrhu utvrđenja da su od Komisije dobili konkretna jamstva, u smislu sudske prakse navedene u točki 132. ove presude, koja bi mogla stvoriti utemeljena očekivanja da Komisija ne bi smatrala da oslobođenja odobrena prethodnim poreznim mišljenjima, odstupanjem od općeg sustava oporezivanja društava u Belgiji, a osobito od članka 185. stavka 2. točke (b) ZPD-a iz 1992., čine nezakonite i nespojive državne potpore.

- 134 U svakom slučaju, budući da je Komisija u okviru svojeg glavnog rasuđivanja pravilno zaključila da je predmetnim sustavom njegovim korisnicima bila dodijeljena selektivna prednost u smislu članka 107. UFEU-a, kao što to proizlazi iz točaka 126. i 127. ove presude, argumenti tužitelja kojima se ističe povreda načela zaštite legitimnih očekivanja zbog Komisijinih zaključaka utemeljenih na njezinu podrednom rasuđivanju su bespredmetni.
- 135 S obzirom na prethodno navedeno, valja odbiti argumente tužitelja koji se odnose na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja.
- 136 Kad je riječ o povredi načela proporcionalnosti, valja podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi navedeno načelo, koje je jedno od općih načela prava Unije, zahtijeva da akti institucija ne prelaze granice onoga što je prikladno i nužno za ostvarenje zadanog cilja, pri čemu, kad se može izabrati između više prikladnih mjera, valja odabrati onu koja je najmanje ograničavajuća (presuda od 9. rujna 2004., Španjolska i Finska/Parlament i Vijeće, C-184/02 i C-223/02, EU:C:2004:497, t. 57.; vidjeti u tom smislu i presude od 11. srpnja 2002., Käserei Champignon Hofmeister, C-210/00, EU:C:2002:440, t. 59. i od 7. srpnja 2009., S. P. C. M. i dr., C-558/07, EU:C:2009:430, t. 41.).
- 137 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je ukidanje nezakonite potpore povratom logična posljedica utvrđenja njezine nezakonitosti, pa se povrat te potpore radi ponovnog uspostavljanja ranijeg stanja načelno ne može smatrati neproporcionalnom mjerom u odnosu na ciljeve odredbi Ugovora u području državnih potpora (vidjeti presudu od 28. srpnja 2011., Diputación Foral de Vizcaya i dr./Komisija, C-471/09 P do C-473/09 P, neobjavljena, EU:C:2011:521, t. 100. i navedenu sudsku praksu).
- 138 U ovom pak slučaju argumenti koje ističu tužitelji, a koji se temelje na tome da je naloženo da se povrat izvrši od svih korisnika prethodnog poreznog mišljenja, neovisno o njihovoj veličini, sredstvima i stupnju složenosti, ne omogućuju da se to načelo dovede u pitanje. Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 137. ove presude, s obzirom na to da je povrat državnih potpora jedina posljedica njihove nezakonitosti i nespojivosti s pravilima u području državnih potpora, on ne može ovisiti o situaciji njihovih korisnika.
- 139 Budući da je Komisija u ovom slučaju pravilno utvrdila da su predmetnim sustavom njegovim korisnicima dodijeljene državne potpore koje su nespojive s unutaršnjim tržištem i nezakonite, povratom potpora, naloženim pobijanom odlukom, ne može se povrijediti načelo proporcionalnosti.
- 140 Stoga valja odbiti ovaj dio tužbenog razloga koji se odnosi na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti.

***b) Drugi dio, koji se temelji na zlouporabi ovlasti, nedostatku u obrazloženju i očitoj pogrešci u ocjeni zbog utvrđenja korisnika potpore***

- 141 Tužitelji u biti osporavaju utvrđenje korisnikâ potpore u uvodnim izjavama 184. do 186. pobijane odluke i činjenicu da se člankom 2. stavkom 2. izreke navedene odluke nalaže da se od tako utvrđenih korisnika zatraži povrat iznosa te potpore.
- 142 U ovom slučaju Komisija je u uvodnoj izjavi 183. pobijane odluke navela da su belgijski subjekti koji su ishodili prethodno porezno mišljenje koje im je omogućilo da u svrhu utvrđivanja svoje oporezive dobiti odbiju dobit koja se smatra viškom, korisnici predmetnih državnih potpora.

- 143 Usto, u uvodnoj izjavi 184. pobijane odluke Komisija je podsjetila na to da se u području državnih potpora različiti pravni subjekti mogu smatrati jednom gospodarskom jedinicom koja se može smatrati korisnikom potpore. Ona je tako smatrala da su u ovom slučaju belgijski subjekti koji su korisnici predmetnih potpora djelovali kao središnji poduzetnici u korist drugih subjekata u okviru svojih grupa poduzetnika koje su često kontrolirali. Također je istaknula da je belgijske subjekte, s druge strane, kontrolirao subjekt koji je upravljao cijelom grupom poduzetnika. Stoga je Komisija iz toga zaključila da se cijela multinacionalna grupa može smatrati korisnikom mjere potpore.
- 144 Osim toga, u uvodnoj izjavi 185. pobijane odluke Komisija je naglasila da je cijela grupa, neovisno o tome sastoji li se od različitih pravnih subjekata, ta koja odlučuje centralizirati određene djelatnosti u Belgiji i provesti ulaganja potrebna kako bi mogla ishoditi prethodna porezna mišljenja.
- 145 Tako je u uvodnoj izjavi 186. pobijane odluke zaključila da se korisnicima programa potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, osim belgijskih subjekata kojima je odobren predmetni sustav, trebaju smatrati multinacionalne grupe kojima ti subjekti pripadaju.
- 146 Na temelju članka 2. stavka 1. izreke pobijane odluke, Kraljevina Belgija dužna je zahtijevati povrat potpore iz članka 1. od njezinih korisnika. U skladu s člankom 2. stavkom 2. navedene izreke, povrat svih iznosa koje korisnici ne vrate slijedom zahtjeva za povrat opisanog u stavku 1. zahtijevat će se od grupa poduzetnika kojima korisnik pripada.
- 147 Kao prvo, kad je riječ o navodnoj povredi obveze obrazlaganja, valja istaknuti da Komisijina utvrđenja iz uvodnih izjava 183. do 186. pobijane odluke, kojima se opravdava nalog za povrat potpora dodijeljenih predmetnim sustavom od grupa poduzetnika kojima su pripadali korisnici prethodnih poreznih mišljenja, ispunjavaju zahtjeve obveze obrazlaganja kako su navedeni u točki 44. ove presude.
- 148 Kao drugo, kad je riječ o argumentaciji tužitelja kojom se dovodi u pitanje osnovanost naloga za povrat od grupa poduzetnika kojima su pripadali korisnici prethodnih poreznih mišljenja, valja iznijeti sljedeća razmatranja.
- 149 Najprije valja podsjetiti na to da u odluci koja se odnosi na program potpora Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom programu. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika nužno je provjeriti tek u stadiju povrata potpora (vidjeti u tom smislu presude od 7. ožujka 2002., Italija/Komisija, C-310/99, EU:C:2002:143, t. 89. do 91.; 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 od 13. lipnja 2019., Copebi, C-505/18, EU:C:2019:500, t. 28. do 33.).
- 150 Usto, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, Komisija raspolaže širokom diskrecijskom ovlašću kada je u okviru primjene odredaba koje se odnose na državne potpore pozvana utvrditi čine li, u svrhu njihove primjene, različiti pravni subjekti gospodarsku jedinicu (vidjeti u tom smislu presude od 16. prosinca 2010., AceaElectrabel Produzione/Komisija, C-480/09 P, EU:C:2010:787, t. 63. i od 25. lipnja 1998., British Airways i dr./Komisija, T-371/94 i T-394/94, EU:T:1998:140, t. 314.).



- 151 Tako je bilo presuđeno da je Komisija mogla smatrati, u svrhu ocjene korisnika državne potpore i posljedica koje treba izvesti iz odluke kojom se nalaže njezin povrat, da više različitih pravnih subjekata čini gospodarsku jedinicu, osobito kada su oni povezani odnosima kontrole (vidjeti u tom smislu presude od 14. studenoga 1984., Intermills/Komisija, 323/82, EU:C:1984:345, t. 11. i od 16. prosinca 2010., AceaElectrabel Produzione/Komisija, C-480/09 P, EU:C:2010:787, t. 64.).
- 152 U uvodnim izjavama 184. do 186. pobijane odluke Komisija je istaknula činjenicu da su u okviru predmetnog sustava postojale veze kontrole između belgijskog subjekta i drugih subjekata grupe kojoj su pripadali. Tako je, s jedne strane, Komisija istaknula činjenicu da je belgijski subjekt obavljao temeljne funkcije za druge subjekte grupe, koje je često kontrolirao. S druge strane, Komisija je naglasila činjenicu da su odluke unutar multinacionalnih grupa poduzetnika u pogledu struktura koje su dovele do predmetnih oslobođenja, odnosno centralizacije djelatnosti u Belgiji ili ulaganja u Belgiji, donosili su subjekti unutar grupe i to nužno oni koji su kontrolirali grupu. Isto tako, iz opisa sustava viška dobiti koji je dostavila Kraljevina Belgija, kako je preuzet, među ostalim, u uvodnoj izjavi 14. pobijane odluke, proizlazi da je oslobođeni višak dobiti trebao biti ostvaren sinergijama i ekonomijom razmjera kao posljedica činjenice da su belgijski subjekti o kojima je riječ pripadali multinacionalnoj grupi poduzetnika.
- 153 Iz toga slijedi da je Komisija u pobijanoj odluci istaknula elemente koji su joj omogućili da izvede zaključak o postojanju, u načelu, veza kontrole unutar multinacionalnih grupa poduzetnika kojima su pripadali belgijski subjekti koji su ishodili prethodna porezna mišljenja. Uzimajući u obzir te elemente sustava o kojem je riječ, ne može se zaključiti da je Komisija prekoračila svoju marginu prosudbe kada je smatrala da navedene grupe zajedno s tim subjektima čine gospodarsku jedinicu koja je korisnik državnih potpora na temelju tog sustava, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 154 Kad je riječ o nalaganju povrata, valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 16. Uredbe 2015/1589, ako Komisija utvrdi da postoji državna potpora koja je nespojiva s unutarnjim tržištem i nezakonita, ona donosi odluku kojom se od dotične države članice zahtijeva da poduzme sve potrebne mjere za povrat potpore od njezina korisnika.
- 155 Stoga Komisija nije počinila pogrešku koja se tiče prava time što je u članku 2. stavku 2. pobijane odluke naložila da se povrat svih iznosa koje korisnici ne vrate zahtijeva od grupa poduzetnika za koje je utvrđeno da su činili gospodarsku jedinicu s belgijskim subjektima koji su ishodili prethodno porezno mišljenje u okviru predmetnog programa potpora.
- 156 S obzirom na prethodna razmatranja, drugi dio četvrtog tužbenog razloga treba odbiti.

***c) Treći dio, koji se odnosi na povredu članka 107. UFEU-a i zlouporabu ovlasti u dijelu u kojem se pobijanom odlukom nalaže povrat iznosa koji bi mogao biti viši od prednosti koju su primili korisnici***

- 157 Tužitelji u biti prigovaraju Komisiji da, time što je naložila povrat iznosa jednakog porezu koji bi teretio dobit korisnikâ da prethodna porezna mišljenja nisu bila izdana, nije uzela u obzir eventualna pozitivna usklađivanja koja je druga porezna uprava mogla provesti na temelju viška dobiti.
- 158 Valja podsjetiti na to da je u članku 1. pobijane odluke utvrđeno da oslobođenje od oporezivanja viška dobiti predviđeno predmetnim sustavom predstavlja potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a koja je nespojiva s unutarnjim tržištem i koja je bila nezakonito provedena. Usto, člankom 2. navedene odluke nalaže se da se od korisnikâ te potpore zahtijeva njezin povrat.

- 159 U uvodnim izjavama 207. do 210. pobijane odluke Komisija je iznijela naznake u pogledu metode za utvrđivanje stvarnog iznosa porezne pogodnosti dodijeljene korisnicima, pri čemu je istaknula da se ta metoda može dodatno pojašniti u suradnji s belgijskim poreznim tijelima kako bi se osobito uzela u obzir pojedinačna situacija korisnika.
- 160 Osim toga, u uvodnoj izjavi 211. pobijane odluke Komisija je u biti zaključila da se naloženim povratom nastoji osigurati da je porez koji korisnik sustava konačno duguje porez koji bi on morao platiti da sustav oslobođenja od oporezivanja viška dobiti nije postojao.
- 161 U pogledu argumenata tužiteljâ, kao prvo, valja podsjetiti na sudsku praksu prema kojoj, kad je riječ o odlukama koje se odnose na programe potpora, Komisija nije dužna provesti analizu dodijeljene potpore u svakom pojedinačnom slučaju koji se temelji na takvom programu. Pojedinačnu situaciju svakog predmetnog poduzetnika nužno je provjeriti tek u stadiju povrata potpora (vidjeti u tom smislu 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. do 64. i 130.). Stoga se Komisiji ne može prigovoriti to što u stadiju donošenja odluke kojom se nalaže povrat potpore u okviru predmetnog sustava nije uzela u obzir pojedinačnu situaciju svakog korisnika.
- 162 Kao drugo, kao što to pravilno tvrdi Komisija, povrat koji je naložen pobijanom odlukom temelji se upravo na činjenici da su potpore dodijeljene na temelju predmetnog sustava u okviru kojeg se višak dobiti jednostrano oslobađao od oporezivanja bez uzimanja u obzir je li takva dobit uključena u dobit drugih društava koja se oporezuju u drugim jurisdikcijama. Naime, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 68. pobijane odluke, pobijana odluka ne odnosi se na prethodna porezna mišljenja koja se odnose na korelativna usklađivanja provedena nakon primarnih usklađivanja na višu vrijednost koja su provela porezna tijela drugih jurisdikcija. Stoga su bespredmetni argumenti tužitelja koji se temelje na pretpostavci da bi usklađivanje na višu vrijednost bilo provedeno u drugoj jurisdikciji.
- 163 Kao treće, i u svakom slučaju, odluka kojom se nalaže povrat potpora dodijeljenih u okviru predmetnog sustava nema nikakav utjecaj na prava na koja bi se svaki porezni obveznik mogao pozvati na temelju primjenjivih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kako bi, među ostalim, ishodio odgovarajuće usklađivanje svoje oporezive dobiti nakon usklađivanja na višu vrijednost koja su provela porezna tijela drugih jurisdikcija.
- 164 Stoga se ne može tvrditi da je Komisija, kada je naložila povrat potpora u iznosu koji odgovara iznosu poreza koji bi korisnici platili da nije postojao sustav oslobođenja od oporezivanja viška dobiti, imala u vidu iznos različit od prednosti koju su primili korisnici tih potpora.
- 165 U tim okolnostima valja odbiti treći dio četvrtog tužbenog razloga kao i taj tužbeni razlog u cijelosti.
- 166 Budući da nijedan od tužbenih razloga koje su istaknuli tužitelji nije osnovan, tužbe valja odbiti u cijelosti a da pritom nije potrebno odlučiti o zahtjevu navedenom u točki 21. ove presude, s obzirom na to da prilog na koji se taj zahtjev odnosi nije relevantan za potrebe ove presude.

#### IV. Troškovi

- 167 U skladu s člankom 219. Poslovnika, u odlukama Općeg suda donesenima nakon ukidanja i vraćanja predmeta na ponovno suđenje, Opći sud odlučuje o troškovima postupka pred Općim sudom i žalbenog postupka pred Sudom. Budući da je Sud u presudi povodom žalbe odredio da će se o troškovima odlučiti naknadno, na Općem sudu je da odluči i o troškovima žalbenog postupka.
- 168 Usto, u skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Puratos, Delta Light i Ontex u predmetu T-265/15, Siemens Industry Software, u predmetu T-311/16, BASF Antwerpen, u predmetu T-319/16, Ansell Healthcare Europe, u predmetu T-321/16, Trane, u predmetu T-343/16, Kinopolis Group, u predmetu T-350/16, Vasco Group i Astra Sweets, u predmetu T-444/16, Mayekawa Europe, u predmetu T-800/16, i Celio International, u predmetu T-832/16, nisu uspjeli u postupku, valja im naložiti da, osim vlastitih troškova, snose i Komisijine troškove u tim predmetima, u skladu s njezinim zahtjevom.
- 169 Konkretnije, kad je riječ o društvu Magnetrol International, u predmetu T-263/16 RENV, valja mu naložiti snošenje troškova koje je Komisija imala u prvotnom postupku pred Općim sudom u predmetu T-263/16 kao i u ovom postupku nakon vraćanja predmeta na ponovno suđenje u predmetu T-263/16 RENV, u skladu sa zahtjevima Komisije. Kad je riječ o troškovima žalbenog postupka, s obzirom na činjenicu da se on odnosio na prvotnu presudu u spojenim predmetima T-131/16 i T-263/16, društvu Magnetrol International valja naložiti snošenje polovice Komisijinih troškova u okviru žalbenog postupka u predmetu C-337/19 P.
- 170 U skladu s člankom 138. stavkom 3. Poslovnika, Opći sud može odlučiti da intervenijent koji nije jedan od nabrojanih u stavcima 1. i 2. tog članka snosi vlastite troškove. U ovom slučaju valja odlučiti da će intervenijenti u predmetu T-263/16 RENV snositi vlastite troškove u tom predmetu i u predmetu C-337/19 P.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (drugo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Predmeti T-263/16 RENV, T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16 i T-832/16 spajaju se u svrhu donošenja ove presude.**
- 2. Tužbe se odbijaju.**
- 3. Društvo Magnetrol International snosit će, osim vlastitih troškova, troškove Europske komisije u okviru prvotnog postupka pred Općim sudom u predmetu T-263/16 i postupka nakon vraćanja predmeta na ponovno suđenje u predmetu T-263/16 RENV te polovicu Komisijinih troškova u okviru žalbenog postupka u predmetu C-337/19 P.**
- 4. Društva Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium, Celio International SA, Anheuser-Busch Inbev, Ampar, Atlas Copco Airpower, Atlas Copco AB i ZF CV Systems Europe snosit će vlastite troškove u vezi sa svojom intervencijom u predmetima T-263/16 RENV i C-337/19 P.**

5. **Društva Puratos, Delta Light i Ontex snosit će, osim vlastitih troškova, i Komisijine troškove u predmetu T-265/16.**
6. **Društvo Siemens Industry Software snosit će, osim vlastitih troškova, i Komisijine troškove u predmetu T-311/16.**
7. **Društvo BASF Antwerpen NV snosit će, osim vlastitih troškova, i Komisijine troškove u predmetu T-319/16.**
8. **Društvo Ansell Healthcare Europe NV snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Europske komisije u predmetu T-321/16.**
9. **Društvo Trane snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Europske komisije u predmetu T-343/16.**
10. **Društvo Kinopolis Group snosit će, osim vlastitih troškova, i Komisijine troškove u predmetu T-350/16.**
11. **Društva Vasco Group i Astra Sweets snosit će, osim vlastitih troškova, i Komisijine troškove u predmetu T-444/16.**
12. **Društvo Mayekawa Europe NV/SA snosit će, osim vlastitih troškova, i troškove Europske komisije u predmetu T-800/16.**
13. **Društvo Celio International snosit će, osim vlastitih troškova, i Komisijine troškove u predmetu T-832/16.**

Marcoulli

Frimodt Nielsen

Tomljenović

Norkus

Valasidis

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 20. rujna 2023.

Potpisi

## Sadržaj

I.	Okolnosti spora . . . . .	3
	A. Prvotna presuda . . . . .	4
	B. Presuda povodom žalbe . . . . .	5
II.	Postupak i zahtjevi stranaka . . . . .	5
III.	Pravo . . . . .	6
	A. Situacija društva Celio International . . . . .	7
	B. Meritum . . . . .	8
	1. Prvi tužbeni razlog, istaknut u predmetima T-265/16, T-311/16, T-319/16, T-321/16, T-343/16, T-350/16, T-444/16, T-800/16 i T-832/16, koji se temelji na očitoj pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju u dijelu u kojem se pobijano odlukom utvrđuje postojanje programa potpora . . . . .	8
	2. Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitoj pogrešci u ocjeni jer je pobijanom odlukom navodni program, u okviru Komisijina glavnog rasuđivanja, kvalificiran kao selektivna mjera . . . . .	9
	a) Zajednička analiza pojmova „prednost” i „selektivnost” . . . . .	9
	b) Postojanje selektivne prednosti dodijeljene sustavom o kojemu je riječ . . . . .	11
	1) Referentni sustav . . . . .	11
	2) Postojanje odstupanja od referentnog sustava zbog toga što su belgijska porezna tijela primjenjivala članak 185. stavak 2. točku (b) ZPD-a iz 1992. . . . .	15
	3) Postojanje razlikovanja između gospodarskih subjekata koji se nalaze u usporedivoj situaciji zbog odstupanja od referentnog sustava . . . . .	18
	i) Postupanje s korisnicima integriranim u multinacionalnu grupu poduzetnika . . . . .	18
	ii) Različito postupanje u odnosu na poduzetnike koji nisu proveli ulaganja, otvorili radna mjesta ili centralizirali djelatnosti u Belgiji . . . . .	19
	iii) Različito postupanje u odnosu na poduzetnike koji su dio male grupe . . . . .	21
	c) Zaključak o tužbenom razlogu koji se temelji na povredi članka 107. UFEU-a i obveze obrazlaganja te na očitoj pogrešci u ocjeni jer je u pobijanoj odluci, u okviru glavnog rasuđivanja, sustav o kojemu je riječ kvalificiran kao selektivna mjera . . . . .	21

3. Četvrti tužbeni razlog, istaknut podredno, koji se temelji na povredi članka 107. UFEU-a, povredi načela zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti, očitij pogrešci u ocjeni, zlouporabi ovlasti i nedostatku u obrazloženju, jer je Komisija naložila Kraljevini Belgiji da zatraži povrat potpora dodijeljenih predmetnim sustavom	22
a) Prvi dio, koji se odnosi na povredu načela zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti	22
b) Drugi dio, koji se temelji na zlouporabi ovlasti, nedostatku u obrazloženju i očitij pogrešci u ocjeni zbog utvrđenja korisnika potpore	23
c) Treći dio, koji se odnosi na povredu članka 107. UFEU-a i zlouporabu ovlasti u dijelu u kojem se pobijanom odlukom nalaže povrat iznosa koji bi mogao biti viši od prednosti koju su primili korisnici	25
IV. Troškovi	27