



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 16. septembra 2021 \*

„Pritožba – Državne pomoči – Shema pomoči, ki jo je izvajala Kraljevina Belgija – Oprostitev presežnega dobička – Vnaprejšnje davčno stališče (*tax ruling*) – Ustaljena upravna praksa – Uredba (EU) 2015/1589 – Člen 1(d) – Pojem ‚shema pomoči‘ – Pojem ‚akt‘ – Pojem ‚nadaljnji izvedbeni ukrepi‘ – Opredelitev upravičencev ‚na splošen in abstrakten način‘ – Nasprotna pritožba – Dopustnost – Davčna avtonomija držav članic“

V zadevi C-337/19 P,

zaradi pritožbe na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vložene 24. aprila 2019,

**Evropska komisija**, ki jo zastopata P.-J. Loewenthal in F. Tomat, agenta,

pritožnica,

druge stranke v postopku so

**Kraljevina Belgija**, ki jo zastopajo J.-C. Halleux, C. Pochet in M. Jacobs, agenti, skupaj z M. Segura in M. Clayton, avocates,

**Magnetrol International** s sedežem v Zeleju (Belgija), ki jo zastopata H. Gilliams in L. Goossens, advocaten,

tožeči stranki na prvi stopnji,

**Soudal NV** s sedežem v Turnhoutu (Belgija),

in

**Esko-Graphics BVBA** s sedežem v Gandu (Belgija),

ki ju zastopa H. Viaene, avocat,

**Flir Systems Trading Belgium BVBA** s sedežem v Meeru (Belgija), ki jo zastopajo T. Verstraeten in C. Docclo, avocats, in N. Reypens, advocaat,

**Anheuser-Busch InBev SA/NV** s sedežem v Bruslju (Belgija),

**Ampar BVBA** s sedežem v Louvainu (Belgija),

\* Jezik postopka: angleščina.

**Atlas Copco Airpower NV** s sedežem v Antwerpnu (Belgija),

**Atlas Copco AB** s sedežem v Nacki (Švedska),

ki jih zastopajo A. von Bonin, Rechtsanwalt, W. O. Brouwer in A. Pliego Selie, advocaten, ter A. Haelterman, avocat,

**Wabco Europe BVBA** s sedežem v Bruslju, ki jo zastopajo E. Righini in L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, ter A. Papadimitriou, avocat,

**Celio International NV** s sedežem v Bruslju, ki jo zastopata H. Gilliams in L. Goossens, advocaten,

intervenientke v pritožbenem postopku,

**Irska,**

intervenientka na prvi stopnji,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi M. Vilaras, predsednik senata, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin, sodniki, in K. Jürimäe (poročevalka), sodnica,

generalna pravobranilka J. Kokott,

sodni tajnik: M. Longar, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. septembra 2020,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 3. decembra 2020

izreka naslednjo

### **Sodbo**

- 1 Evropska komisija s pritožbo predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 14. februarja 2019, Belgija in Magnetrol International/Komisija (T-131/16 in T-263/16, v nadaljevanju: izpodbijana sodba, EU:T:2019:91), s katero je to za ničten razglasilo Sklep Komisije (EU) 2016/1699 z dne 11. januarja 2016 o shemi državne pomoči v zvezi z oprostitvijo presežnega dobička SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), ki jo je izvedla Belgija (UL 2016, L 260, str. 61, v nadaljevanju: sporni sklep).
- 2 Kraljevina Belgija z nasprotno pritožbo predlaga delno razveljavitev izpodbijane sodbe, in sicer v delu, v katerem je Splošno sodišče z njo zavrnilo prvi ničnostni razlog.

## Pravni okvir

- 3 Člen 1(d) Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 [PDEU] (UL 2015, L 248, str. 9) določa:

„V tej uredbi se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

[...]

- (d) ‚shema pomoči‘ pomeni vsak akt, na podlagi katerega je mogoče brez nadaljnjih izvedbenih ukrepov dodeliti individualno pomoč podjetjem, opredeljenim v aktu na splošen in abstrakten način, in kateri koli akt, na podlagi katerega je mogoče dodeliti pomoč, ki ni povezana z določenim projektom, enemu ali več podjetjem za nedoločen čas in/ali v nedoločenem znesku;“
- 4 Člen 1(e) te uredbe „individualno pomoč“ opredeljuje kot „pomoč, ki ni dodeljena na podlagi sheme pomoči, in pomoč, ki jo je treba uradno prijaviti, dodeljeno na podlagi sheme pomoči“.

## Dejansko stanje in sporni sklep

- 5 Dejansko stanje je Splošno sodišče predstavilo v točkah od 1 do 28 izpodbijane sodbe. Za potrebe tega postopka ga je mogoče povzeti, kot sledi.

## Belgijsko pravo

### *CIR 92*

- 6 V Belgiji so pravila za obdavčitev dohodka določena v Code des impôts sur les revenus de 1992 (zakonik o davku od dohodkov iz leta 1992, v nadaljevanju: CIR 92). Člen 1(1) CIR 92 v okviru obdavčitve dohodkov med drugim določa davek na skupni dohodek družb rezidentk, imenovan „davek od dohodkov pravnih oseb“.
- 7 Kar zadeva posebej osnovo davka od dohodkov pravnih oseb, člen 185 CIR 92 določa, da se pri gospodarskih družbah obdavči skupni znesek njihovega dobička, vključno z razdeljenimi dividendami.

### *Zakon z dne 24. decembra 2002*

- 8 Člen 20 loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (zakon z dne 24. decembra 2002 o spremembi sistema davka od dohodkov pravnih oseb in vzpostavitvi sistema vnaprejšnjih stališč v zvezi z davki (*Moniteur belge* z dne 31. decembra 2002, str. 58815) (v nadaljevanju: zakon z dne 24. decembra 2002) določa, da se lahko service public fédéral des finances (zvezna javna služba za finance, Belgija, v nadaljevanju: SPF Finances) „z vnaprejšnjim stališčem izreče o vseh zahtevkih, ki se nanašajo na uporabo določb davčnega prava“. Poleg tega je „vnaprejšnje stališče“ opredeljeno kot pravni akt, s katerim SPF Finances v skladu z veljavnimi

določbami določi, kako se bo zakon uporabil za posamezen položaj ali operacijo, ki še ni imela davčnih učinkov. Navedeno je tudi, da vnaprejšnje stališče ne more vključevati oprostitve ali znižanja davka.

- 9 Člen 22 zakona z dne 24. decembra 2002 določa, da vnaprejšnjega stališča ni mogoče izdati med drugim, kadar se zahtevek nanaša na položaje ali operacije, enake tistim, ki so že imeli davčne učinke za vlagatelja zahtevka.
- 10 Poleg tega člen 23 zakona z dne 24. decembra 2002 določa, da se razen v primerih, ko predmet zahtevka to upravičuje, vnaprejšnje stališče izda za obdobje, ki ne sme biti daljše od petih let.

#### *Zakon z dne 21. junija 2004*

- 11 Z loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (zakon z dne 21. junija 2004 o spremembi zakonika o davku od dohodkov iz leta 1992 in zakona z dne 24. decembra 2002 o spremembi sistema davka od dohodkov pravnih oseb in vzpostavitvi sistema vnaprejšnjih stališč v zvezi z davki (*Moniteur belge* z dne 9. julija 2004) (v nadaljevanju: zakon z dne 21. junija 2004) je Kraljevina Belgija uvedla nove davčne določbe v zvezi s čezmejnimi transakcijami subjektov, povezanih v multinacionalni skupini, s katerimi je zlasti določena prilagoditev dobička, ki je predmet obdavčitve, imenovana „ustrezna prilagoditev“.

#### *– Obrazložitev*

- 12 V skladu z obrazložitvijo iz predloga zakona, ki ga je belgijska vlada predložila Chambre des députés (poslanska zbornica, Belgija), je bil namen tega zakona, prvič, spremeniti CIR 92 tako, da bi se vanj izrecno vključilo mednarodno sprejeto neodvisno tržno načelo. Poleg tega je bil njegov namen, drugič, spremeniti zakon z dne 24. decembra 2002, da bi se service des décisions anticipées en matière fiscale (služba za vnaprejšnja stališča v zvezi z davki, v nadaljevanju: SDA) pooblastila za sprejemanje teh stališč. Neodvisno tržno načelo je bilo v belgijsko davčno zakonodajo uvedeno tako, da je bil v člen 185 CIR 92 vstavljen odstavek 2, ki temelji na besedilu člena 9 vzorčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) o davku od dohodka in premoženja. Namen člena 185(2) CIR 92 je zagotoviti, da se davčna osnova družb, ki so predmet obdavčitve v Belgiji, lahko spremeni s prilagoditvami dobička, ki izhaja iz čezmejnih transakcij znotraj skupine, če uporabljene transferne cene ne odražajo tržnih mehanizmov in neodvisnega tržnega načela. Poleg tega je pojem „ustrezna prilagoditev“, uveden s členom 185(2)(b) CIR 92, obrazložen kot sredstvo za preprečevanje ali odpravo dvojne obdavčitve. Navedeno je tudi, da je treba to prilagoditev opraviti za vsak primer posebej glede na razpoložljive elemente, ki jih predloži zlasti davčni zavezanec, in da je treba ustrezno prilagoditev opraviti le, če belgijski davčni organi menijo, da je primarna prilagoditev, izvedena v drugi državi, upravičena tako načeloma kot glede svojega zneska.

– Člen 185(2) CIR 92

13 Člen 185(2) CIR 92 določa:

„[...] [Z]a dve družbi, ki sta del multinacionalne skupine povezanih družb, in kar zadeva njune vzajemne čezmejne odnose:

- a) kadar se med družbama v njunih komercialnih ali finančnih odnosih vzpostavijo ali določijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi družbami, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirasel eni od družb, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirasel, vključi v dobiček te družbe;
- b) kadar se v dobiček ene družbe vključi dobiček, ki je vključen tudi v dobiček druge družbe, in kadar je tako vključen dobiček, ki bi prirasel tej drugi družbi, če bi bili pogoji, vzpostavljeni med družbama, taki, kot bi bili vzpostavljeni med neodvisnima družbama, se dobiček prve družbe ustrezno prilagodi.“

*Upravna okrožnica z dne 4. julija 2006*

- 14 Uradnikom splošne davčne uprave je bila v imenu ministra za finance poslana circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence (upravna okrožnica z dne 4. julija 2006 o uporabi neodvisnega tržnega načela, v nadaljevanju: upravna okrožnica z dne 4. julija 2006) s pripombami glede med drugim vstavitve odstavka 2 v člen 185 CIR 92 in ustrezne prilagoditve tega zakonika. V upravni okrožnici z dne 4. julija 2006 je poudarjeno, da so navedene spremembe, ki veljajo od 19. julija 2004, namenjene prenosu neodvisnega tržnega načela v belgijsko davčno pravo in pomenijo pravno podlago, s katero se ob upoštevanju navedenega načela omogoča prilagoditev obdavčljivega dobička, ki izhaja iz čezmejnih odnosov znotraj skupine med povezanimi družbami, ki so del multinacionalne skupine.
- 15 Tako je v upravni okrožnici z dne 4. julija 2006, prvič, navedeno, da pozitivna prilagoditev iz člena 185(2)(a) CIR 92 omogoča povečanje dobička družbe rezidentke, ki je del multinacionalne skupine, da bi se vključil dobiček, ki bi ga družba rezidentka dosegla pri transakciji, izvedeni v običajnih tržnih razmerah.
- 16 Drugič, kar zadeva negativno prilagoditev, določeno v členu 185(2)(b) CIR 92, je v upravni okrožnici z dne 4. julija 2006 navedeno, da je cilj te določbe preprečiti ali odpraviti dvojno obdavčitev. V njej je navedeno, da v ta namen ni mogoče določiti nobenega merila, saj je treba to prilagoditev opraviti za vsak primer posebej, glede na razpoložljive elemente, ki jih predloži zlasti davčni zavezanec. V njej je navedeno tudi, da je treba ustrezno prilagoditev opraviti le, če belgijski davčni organi ali SDA menijo, da je prilagoditev upravičena tako načeloma kot glede svojega zneska. Poleg tega je v njej pojasnjeno, da se člen 185(2)(b) CIR 92 ne uporablja, če je dobiček, ustvarjen v partnerski državi, povečan tako, da je večji od tistega, ki bi bil ustvarjen v primeru uporabe neodvisnega tržnega načela.

*Odgovori ministra za finance na parlamentarna vprašanja o uporabi člena 185(2)(b) CIR 92*

- 17 Belgijski minister za finance je 13. aprila 2005 v odgovor na parlamentarna vprašanja v zvezi z oprostitvijo presežnega dobička najprej potrdil, da se člen 185(2)(b) CIR 92 nanaša na položaj, v katerem je bilo sprejeto vnaprejšnje stališče glede metode, namenjene določanju dobička, ki bi

bil dosežen pri poslovanju v običajnih tržnih razmerah. Nato je potrdil, da se dobiček, ki je zabeležen v belgijskih letnih izkazih mednarodne skupine, dejavne v Belgiji, in presega dobiček, dosežen pri poslovanju v običajnih tržnih razmerah, ne sme upoštevati pri določitvi obdavčljivega dobička v Belgiji. Nazadnje je potrdil stališče, da ni naloga belgijskih davčnih organov, da določijo, katera tuja podjetja bi morala v svoj dobiček vključiti ta dodatni dobiček.

- 18 Belgijski minister za finance je 11. aprila 2007 v okviru odgovora na nov niz parlamentarnih vprašanj v zvezi z uporabo člena 185(2)(a) in (b) CIR 92 izjavil, da so bili dotlej prejeti samo zahtevki za negativno prilagoditev. Poleg tega je pojasnil, da so se pri določitvi metode za ugotavljanje dobička belgijskega subjekta, ki bi bil dosežen pri poslovanju v običajnih tržnih razmerah, v okviru vnaprejšnjih stališč upoštevale naloge, ki bi bile opravljene, tveganja, ki bi bila prevzeta, in sredstva, ki bi bila namenjena dejavnostim, ki v Belgiji še niso imele davčnih posledic. Tako se dobiček, ki je zabeležen v Belgiji v belgijskih letnih izkazih multinacionalne skupine in presega dobiček, ki bi bil dosežen v običajnih tržnih razmerah, ne bi smel vključiti v obdavčljivi dobiček v Belgiji. Belgijski minister za finance je nazadnje navedel, da glede na to, da ni naloga belgijskih davčnih organov, da določijo, katerim tujim družbam bi bilo treba pripisati dodaten dobiček, ni bilo mogoče izmenjati informacij v zvezi s tem s tujimi davčnimi upravami.
- 19 Nazadnje je belgijski finančni minister 6. januarja 2015 potrdil, da vnaprejšnja stališča temeljijo na načelu, da se obdavči dobiček, ki ustreza dobičku zadevnega podjetja, doseženemu v običajnih tržnih razmerah, potrdil pa je tudi odgovore, ki jih je dal njegov predhodnik 11. aprila 2007 glede dejstva, da belgijskim davčnim organom ni treba odločiti, kateri tuji družbi je treba pripisati presežni dobiček, ki ni obdavčljiv v Belgiji.

### *Sporni sklep*

- 20 Komisija je s spornim sklepom ugotovila, da oprostitve, ki jih je Kraljevina Belgija odobrila z vnaprejšnjimi stališči v skladu s členom 185(2)(b) CIR 92, pomenijo shemo pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, ki ni bila združljiva z notranjim trgov in je bila izvedena v nasprotju s členom 108(3) PDEU. Komisija je obenem odredila, da je treba tako dodeljene pomoči izterjati od prejemnikov, katerih dokončni seznam je morala Kraljevina Belgija pripraviti naknadno.
- 21 Na prvem mestu, kar zadeva presojo ukrepa pomoči (točke od 94 do 110 obrazložitve spornega sklepa), je Komisija menila, da zadevni ukrep pomeni shemo pomoči, ki temelji na členu 185(2)(b) CIR 92, kot ga uporabljajo belgijski davčni organi. Ta uporaba naj bi bila pojasnjena v obrazložitvi zakona z dne 21. junija 2004, upravni okrožnici z dne 4. julija 2006 in odgovorih ministra za finance na parlamentarna vprašanja v zvezi z uporabo člena 185(2)(b) CIR 92. Po navedbah Komisije naj bi bili ti akti podlaga za odobritev zadevnih oprostitvev. Komisija je poleg tega menila, da so bile navedene oprostitve odobrene, ne da bi bili potrebni izvedbeni ukrepi za uporabo temeljnih določb, saj so bila vnaprejšnja stališča zgolj tehnično sredstvo za uporabo zadevne sheme. Komisija je navedla tudi, da so bili upravičenci do zadevnih oprostitvev opredeljeni „na splošen in abstrakten način“ z določbami, na katerih temelji ta shema. Te naj bi se namreč nanašale na subjekte, ki so bili del multinacionalne skupine družb.
- 22 Na drugem mestu, v zvezi s pogoji uporabe člena 107(1) PDEU (točke od 111 do 117 obrazložitve spornega sklepa) je Komisija navedla, prvič, da oprostitvev presežnega dobička pomeni intervencijo države, ki jo je mogoče pripisati zadnjenavedeni, in povzroči izgubo državnih sredstev, saj privede do zmanjšanja davka, ki ga v Belgiji dolgujejo podjetja, ki so upravičena do zadevne sheme. Drugič, menila je, da ta shema lahko vpliva na trgovino med državami članicami, glede na to, da so jo izkoristile multinacionalne družbe, ki svoje dejavnosti opravljajo v več državah članicah. Tretjič,

Komisija je poudarila, da so z zadevno shemo podjetja, ki so do nje upravičena, razbremenjena bremena, ki bi ga običajno morala nositi, in se zato izkrivlja ali lahko izkrivlja konkurenca zaradi krepite finančnega položaja teh podjetij. Četrtrič, Komisija je menila, da je z zadevno shemo dodeljena selektivna prednost belgijskim subjektom, ker ta shema prinaša koristi le multinacionalnim skupinam podjetij, ki jim pripadajo ti subjekti.

- 23 Na tretjem mestu, Komisija je menila, da so zadevni ukrepi pomoč za tekoče poslovanje in da zato niso združljivi z notranjim trgov. Ker poleg tega Komisiji ti ukrepi niso bili priglašeni v skladu s členom 108(3) PDEU, naj bi ti ukrepi pomenili nezakonito pomoč (točke od 189 do 194 obrazložitve spornega sklepa).
- 24 Kar zadeva izterjavo pomoči (točke od 195 do 211 obrazložitve spornega sklepa), je Komisija navedla, da se Kraljevina Belgija ne more sklicevati na načelo legitimnih pričakovanj upravičencev niti na načelo pravne varnosti, da bi se izognila obveznosti izterjave nezakonito dodeljene nezdružljive pomoči, in da je zneske, ki jih je treba izterjati, mogoče izračunati, za vsakega upravičenca, na osnovi razlike med davkom, ki bi ga zadevni upravičenec dolgoval na podlagi dejansko zabeleženega dobička, in dejansko plačanim davkom na podlagi vnaprejšnjega stališča.

### **Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba**

- 25 Kraljevina Belgija in družba Magnetrol International sta 22. marca oziroma 25. maja 2016 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili tožbi za razglasitev ničnosti spornega sklepa.
- 26 Splošno sodišče je odločilo, da zadevi T-131/16, Belgija/Komisija, in T-263/16, Magnetrol International/Komisija, v skladu s členom 68(2) svojega poslovnika združi za ustni del postopka in izdajo skupne končne odločbe.
- 27 Kraljevina Belgija je v podporo tožbi navedla pet tožbenih razlogov. Prvi tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 2(6) PDEU ter člena 5(1) in (2) PEU, ker naj bi Komisija posegla v davčno pristojnost Kraljevine Belgije. Drugi tožbeni razlog se je nanašal na napačno uporabo prava in očitno napako pri presoji, ker je Komisija zadevne ukrepe napačno opredelila kot shemo pomoči. Ta razlog je bil razdeljen na dva dela, s katerima sta se izpodbijala, prvič, opredelitev aktov, na katerih zadevna shema temelji, in drugič, preudarek v zvezi s neobstojem nadaljnjih izvedbenih ukrepov. Tretji tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 107 PDEU, ker je Komisija menila, da sistem oprostitve presežnega dobička pomeni ukrep državne pomoči. Četrtri tožbeni razlog se je nanašal na očitno napako pri presoji, ki naj bi jo Komisija storila v zvezi z opredelitvijo upravičencev do domnevne pomoči. S petim tožbenim razlogom, ki je bil naveden podredno, se je zatrjevalo kršitev splošnega načela zakonitosti in člena 16(1) Uredbe 2015/1589, ker je s spornim sklepom naložena izterjava od multinacionalnih skupin, ki jim pripadajo belgijski subjekti, ki jim je bilo izdano vnaprejšnje stališče.
- 28 Družba Magnetrol International je v utemeljitev tožbe navedla štiri tožbene razloge. Prvi tožbeni razlog se je nanašal na očitno napako pri presoji, zlorabo pooblastil in neobstoj obrazložitve v delu, v katerem je v spornem sklepu Komisija ugotovila obstoj sheme pomoči. Drugi tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 107 PDEU in obveznosti obrazložitve ter na očitno napako pri presoji v delu, v katerem je v spornem sklepu Komisija zadevno shemo opredelila kot selektivni ukrep. Tretji tožbeni razlog se je nanašal na kršitev člena 107 PDEU in obveznosti obrazložitve ter na očitno napako pri presoji v delu, v katerem je Komisija v spornem sklepu štela, da je ta shema

podlaga za prednosti. Četrty tožbeni razlog, ki je bil naveden podredno, se je nanašal na kršitev člena 107 PDEU, kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj, očitno napako pri presoji, zlorabo pooblastil in neobstoj obrazložitve v zvezi z izterjavo pomoči, ki je bila naložena s spornim sklepom, opredelitvijo prejemnikov in zneskom, ki ga je treba izterjati.

- 29 Splošno sodišče je v izpodbijani sodbi, na prvem mestu, preučilo tožbene razloge Kraljevine Belgije in družbe Magnetrol International, ki so se v bistvu nanašali na to, da je Komisija kršila svoje pristojnosti na področju državnih pomoči in posegla v izključne pristojnosti Kraljevine Belgije na področju neposrednega obdavčenja (prvi tožbeni razlog v zadevi T-131/16 in prvi del tretjega tožbenega razloga v zadevi T-263/16). Splošno sodišče je v točki 74 izpodbijane sodbe ta tožbeni razloga zavrnilo kot neutemeljena.
- 30 Na drugem mestu, Splošno sodišče je preučilo tožbena razloga Kraljevine Belgije in družbe Magnetrol International, ki se v bistvu nanašata na to, da je Komisija prišla do napačnega sklepa glede obstoja sheme pomoči v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, med drugim zaradi napačne opredelitve aktov, na katerih naj bi temeljila domnevna shema, in napačne ugotovitve, da shema pomoči ne zahteva nadaljnjih izvedbenih ukrepov (drugi tožbeni razlog v zadevi T-131/16 in prvi tožbeni razlog v zadevi T-263/16).
- 31 Splošno sodišče je v točkah od 86 do 88 izpodbijane sodbe najprej opozorilo na elemente, ki opredeljujejo pojem „shema pomoči“ iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Dalje, prvič, v točkah od 90 do 98 te sodbe je preučilo, ali bistveni elementi zadevne sheme izhajajo iz določb, ki jih je Komisija opredelila kot podlago za to shemo, da bi zlasti ugotovilo, ali so bile individualne pomoči dodeljene brez nadaljnjih izvedbenih ukrepov. Drugič, Splošno sodišče je v točkah od 99 do 113 navedene sodbe analiziralo, ali so belgijski davčni organi ob sprejetju vnaprejšnjih stališč, s katerimi je bila pogojena neobdavčitev presežnega dobička, imeli diskrecijsko pravico, ki jim je omogočala, da vplivajo na znesek oprostitve presežnega dobička, bistvene elemente te sheme in pogoje, pod katerimi je bila ta oprostitve odobrena. Tretjič, Splošno sodišče je v točkah od 114 do 119 iste sodbe presodilo, ali so bili v aktih, na katerih ta shema temelji, upravičenci opredeljeni „na splošno in abstraktno“.
- 32 Na koncu te analize je Splošno sodišče v točki 120 izpodbijane sodbe ugotovilo, da je Komisija napačno menila, da shema oprostitve presežnega dobička, kot jo je opredelila v spornem sklepu, ni zahtevala nadaljnjih izvedbenih ukrepov in da torej pomeni „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Splošno sodišče je poleg tega v točkah od 121 do 132 te sodbe zavrnilo trditve Komisije, ki se nanašajo na obstoj domnevnega „sistematičnega ravnanja“ belgijskih organov, ki naj bi ga ugotovila s preučitvijo 22 vnaprejšnjih stališč od 66 obstoječih odločb v zvezi z oprostitvijo presežnega dobička, in menilo, da te trditve ne omajajo ugotovitve iz te točke 120.
- 33 Zato je Splošno sodišče v točki 136 izpodbijane sodbe sprejelo tožbene razloge Kraljevine Belgije in družbe Magnetrol International, ki se nanašajo na kršitev člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Iz tega razloga je Splošno sodišče, ne da bi menilo, da je treba preučiti druge tožbene razloge, navedene zoper sporni sklep, ta sklep v celoti razglasilo za ničen.



## **Postopek pred Sodiščem in predlogi strank**

- 34 Komisija s pritožbo Sodišču predlaga, naj:
- izpodbijano sodbo razveljavi v delu, v katerem je ugotovljeno, da je bil sistem oprostitve presežnega dobička v spornem sklepu napačno opredeljen kot „shema pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589;
  - podredno, zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, da to odloči o tožbenih razlogih, ki jih še ni preizkusilo, in
  - odločitev o stroških postopka na prvi stopnji in pritožbenega postopka pridrži.
- 35 Kraljevina Belgija, družba Magnetrol International in intervenientke v pritožbenem postopku predlagajo zavrnitev pritožbe in naložitev plačila stroškov Komisiji.
- 36 Irska, intervenientka na prvi stopnji, ni želela sodelovati v postopku pred Sodiščem.
- 37 S sklepi predsednika Sodišča z dne 15. oktobra 2019 je bila družbam Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA in Celio International NV (v nadaljevanju skupaj: intervenientke v pritožbenem postopku) dovoljena intervencija v podporo predlogom družbe Magnetrol International.
- 38 Kraljevina Belgija z nasprotno pritožbo Sodišču predlaga, naj:
- izpodbijano sodbo delno razveljavi, in sicer v delu, v katerem je Splošno sodišče zavrnilo prvi ničnostni razlog, ki ga je navedla ta država članica, in odloči o tem tožbenem razlogu;
  - izpodbijano sodbo potrdi v delu, v katerem je sporni sklep razglašen za ničen, in
  - Komisiji naloži plačilo stroškov, nastalih v okviru nasprotne pritožbe.
- 39 Komisija predlaga, naj se nasprotna pritožba zavrne.

## **Pritožba**

### ***Dopustnost***

#### *Trditve strank*

- 40 Kraljevina Belgija in družba Magnetrol International ob podpori intervenientk v pritožbenem postopku v bistvu trdita, da je pritožba Komisije nedopustna.
- 41 Na prvem mestu, družba Magnetrol International, ki jo v zvezi s tem podpirajo družbe Soudal, Esko-Graphics in Wabco Europe, meni, da se s predlogom te pritožbe, kot je formuliran, predlaga razveljavitev izpodbijane sodbe le v delu, v katerem je Splošno sodišče ugotovilo, da je

Komisija sistem oprostitve presežnega dobička napačno opredelila kot „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Komisija naj bi tako predlagala delno razveljavitev nedeljivega dela izreka izpodbijane sodbe, tako da naj bi bil ta predlog nedopusten.

- 42 Na drugem mestu, Kraljevina Belgija ter družbe Soudal, Esko-Graphics in Flir Systems Trading Belgium menijo, da Komisija z navedeno pritožbo Sodišču predlaga, naj ponovno presodi dejstva, ne da bi navedla elemente, ki dokazujejo kakršno koli izkrivljanje teh dejstev. Poleg tega naj bi utemeljitev Komisije temeljila na novih dejstvih, katerih namen naj bi bil naknadno ponovno spisati sporni sklep.
- 43 Na tretjem mestu, Kraljevina Belgija ter družbi Soudal in Esko-Graphics trdijo, da Komisija ni dovolj natančno navedla, kaj pomeni napako, ki naj bi jo Splošno sodišče storilo pri razlagi člena 1(d) Uredbe 2015/1589.
- 44 Komisija te trditve izpodbija in trdi, da je pritožba dopustna.

#### *Presoja Sodišča*

- 45 Na prvem mestu, glede očitka nedopustnosti pritožbenega predloga je treba opozoriti, da člen 169(1) Poslovnika Sodišča določa, da se „[s] pritožbo predlaga, naj se odločba Splošnega sodišča, kakor izhaja iz izreka te odločbe, v celoti ali deloma razveljavi“.
- 46 Ta določba se nanaša na temeljno načelo na področju pritožb, v skladu s katerim je treba s pritožbo izpodbijati izrek odločbe Splošnega sodišča, ne more pa se z njo predlagati zgolj sprememba nekaterih delov obrazložitve te odločbe (glej v tem smislu sodbo z dne 14. novembra 2017, British Airways/Komisija, C-122/16 P, EU:C:2017:861, točka 51 in navedena sodna praksa).
- 47 V obravnavani zadevi se v nasprotju s tem, kar v bistvu trdi družba Magnetrol International, s predlogom Komisije pred Sodiščem, kot je naveden v točki 34, prva alineja, te sodbe, predlaga, naj se izpodbijana sodba razveljavi v celoti, in ne delno. Splošno sodišče je namreč s tem, da je sprejelo tožbene razloge Kraljevine Belgije in družbe Magnetrol International, ki so se nanašali na napačno opredelitev sistema presežnega dobička kot „sheme pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, razglasilo ničnost spornega sklepa, Komisija pa v okviru pritožbe izpodbija točko 2 izreka izpodbijane sodbe.
- 48 V teh okoliščinah je treba ta očitek zavrnil.
- 49 Na drugem mestu, trditve, da se s pritožbo Sodišču predlaga, naj ponovno preuči dejansko stanje, ki ga je ugotovilo Splošno sodišče, ni mogoče sprejeti.
- 50 Komisija namreč po eni strani z edinim pritožbenim razlogom izpostavlja pravna vprašanja v zvezi z razlago člena 1(d) Uredbe 2015/1589, ki jo je podalo Splošno sodišče, da bi izpodbijala utemeljenost pravne rešitve, ki jo je Splošno sodišče sprejelo v izpodbijani sodbi, zlasti v delu, v katerem je to menilo, da sistem oprostitve presežnega dobička ni izpolnjeval pogojev za to, da bi ga bilo mogoče opredeliti kot „shemo pomoči“ v smislu te določbe. Zato so trditve, ki jih Komisija v zvezi s tem navaja v okviru štirih delov tega edinega pritožbenega razloga, dopustne.

- 51 Po drugi strani Komisija v okviru navedenega edinega pritožbenega razloga trdi tudi, da je Splošno sodišče izkrivilo več točk obrazložitve spornega sklepa, zlasti ker naj ne bi upoštevalo, da je Komisija v njem ugotovila, da sistem presežnega dobička temelji na ustaljeni upravni praksi belgijskih davčnih organov, pri kateri se člen 185(2)(b) CIR 92 sistematično uporablja *contra legem*.
- 52 Tako trditev, ki se navsezadnje nanaša na razlago spornega sklepa, ki jo je podalo Splošno sodišče, in ki poleg tega temelji na tem, da je to izkrivilo dejstva in dokaze, ki jih je navedla Komisija, je treba šteti za dopustno.
- 53 Poleg tega se ta argumentacija nanaša tudi na točke od 121 do 134 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče odločilo o tem, ali je Komisija pravno zadostno dokazala obstoj ustaljene upravne prakse iz točke 51 te sodbe, na podlagi katere je bilo po njenem mnenju mogoče sklepati, da sistem oprostitve presežnega dobička pomeni „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Preučitev takega vprašanja, ki se nanaša na obrazložitev spornega sklepa in na načela, ki urejajo dokazovanje, pa je v fazi pritožbe dopustna.
- 54 Na tretjem mestu, zavrnuti je treba tudi očitke, ki se nanaša na nenatančnost pritožbe.
- 55 Glede na navedeno je namreč dovolj ugotoviti, da iz pritožbe jasno izhaja, da Komisija trdi, da je Splošno sodišče napačno razlagalo pogoje iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 in da je izkrivilo nekatere točke obrazložitve spornega sklepa. V zvezi s tem Komisija natančno opredeljuje ne le te točke obrazložitve, ampak tudi točke izpodbijane sodbe, ki jih graja, tako da je treba ta očitek zavrnuti.
- 56 Iz zgoraj navedenih razlogov izhaja, da je pritožba dopustna.
- 57 Poleg tega so v delu, v katerem Kraljevina Belgija in družba Magnetrol International, ki jo podpirajo intervenientke v pritožbenem postopku, trdita, da ta pritožba temelji na novih dejstvih ali da se z njo skuša ponovno spisati sporni sklep, ti argumenti po potrebi preučeni v okviru presoje utemeljenosti navedene pritožbe.

## ***Utemeljenost***

### *Uvodne ugotovitve*

- 58 Edini pritožbeni razlog Komisije se nanaša na napake Splošnega sodišča pri razlagi člena 1(d) Uredbe 2015/1589, ki opredeljuje „shemo pomoči“.
- 59 V skladu s tem členom „shema pomoči“ med drugim pomeni vsak akt, na podlagi katerega je mogoče brez nadaljnjih izvedbenih ukrepov dodeliti individualno pomoč podjetjem, opredeljenim v aktu na splošen in abstrakten način.
- 60 Tako morajo biti za opredelitev državnega ukrepa kot sheme pomoči izpolnjeni trije kumulativni pogoji. Prvič, pomoči je mogoče dodeliti posamično podjetjem na podlagi akta. Drugič, za dodelitev teh pomoči se ne zahteva noben nadaljnji izvedbeni ukrep. Tretjič, podjetja, ki se jim lahko dodelijo individualne pomoči, morajo biti opredeljena „na splošen in abstrakten način“.

- 61 Ta edini pritožbeni razlog je razdeljen na štiri dele. Prvi trije deli od teh delov se v bistvu nanašajo na tri pogoje, ki opredeljujejo „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Četrty del se nanaša na to, da Splošno sodišče ni upoštevalo *ratio legis* te določbe.

*Prvi del*

*– Trditve strank*

- 62 Komisija s prvim delom edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče napačno razlagalo in uporabilo prvi pogoj iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589. Zaradi te razlage naj bi izkrivilo točke od 94 do 110 obrazložitve spornega sklepa s tem, da je v točkah 84, od 90 do 120 in 125 izpodbijane sodbe ugotovilo, da je Komisija štela, da so le normativni akti iz točke 99 obrazložitve tega sklepa temelj zadevne sheme.
- 63 Po mnenju Komisije je iz točk od 94 do 110 obrazložitve navedenega sklepa razvidno, da je menila, da ta sistem temelji na ustaljeni upravni praksi belgijskih davčnih organov, v skladu s katero se člen 185(2) CIR 92 uporablja sistematično in *contra legem*.
- 64 V zvezi z izrazom „akt“, uporabljenim v členu 1(d) Uredbe 2015/1589, Komisija meni, na prvem mestu, da ta izraz kljub razlikam med različnimi jezikovnimi različicami te uredbe dopušča, da je z njim zajeta ustaljena upravna praksa organov države članice. Sodna praksa Sodišča, ki izhaja iz sodbe z dne 13. aprila 1994, Nemčija in Pleuger Worthington/Komisija (C-324/90 in C-342/90, EU:C:1994:129, točki 14 in 15), naj bi govorila v prid taki razlagi.
- 65 Splošno sodišče naj bi v izpodbijani sodbi uporabilo ozko razlago navedenega izraza, na podlagi katere naj bi preučilo sistem oprostitve presežnega dobička, tako da je napačno razlikovalo med upravno prakso, ki pomeni to shemo, na eni strani in normativnimi določbami, na katerih ta shema temelji, na drugi strani. Preučiti pa naj bi moralo, ali ta sistem pomeni „shemo pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, ker temelji na ustaljeni upravni praksi belgijskih davčnih organov, in sicer sistematični uporabi člena 185(2)(b) CIR 92 *contra legem*.
- 66 Na drugem mestu, iz točk od 94 do 110 obrazložitve spornega sklepa naj bi bilo pravno zadostno razvidno, da je Komisija sistem oprostitve presežnega dobička razumela, kot da temelji na taki ustaljeni upravni praksi. Zato naj bi Komisija večkrat razlikovala med, na eni strani, vnaprejšnjimi stališči v zvezi s presežnim dobičkom, ki v skladu s to ustaljeno upravno prakso temeljijo na sistematični uporabi člena 185(2)(b) CIR 92 *contra legem* in pomenijo shemo državnih pomoči, ter na drugi strani, vnaprejšnjimi odločbami, ki so bile izdane ob spoštovanju te določbe in ne pomenijo nobene državne pomoči.
- 67 Na tretjem mestu, razloge iz točk od 94 do 110 obrazložitve spornega sklepa naj bi bilo treba presojati glede na okoliščine, v katerih je bil sprejet ta sklep, in sicer sklep Komisije z dne 3. februarja 2015, Državne pomoči – Belgija – Državna pomoč SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) – Sistem odločb o davku na presežni dobiček v Belgiji – člen 185(2)(b) CIR92 – Poziv k predložitvi pripomb na podlagi člena [108(2) PDEU] (UL 2015, C 188, str. 24, v nadaljevanju: sklep o začetku postopka). Iz sklepa o začetku postopka naj bi jasno izhajalo, da je Komisija vedno menila, da sistem oprostitve presežnega dobička temelji na ustaljeni upravni praksi, ki obsega napačno uporabo člena 185(2)(b) CIR 92 in pravnih pravil, ki urejajo zadevno področje.
- 68 Kraljevina Belgija navaja, da prvi del edinega pritožbenega razloga ni utemeljen.

- 69 Družba Magnetrol International ob podpori intervenientk v pritožbenem postopku meni, da želi Komisija s tem prvim delom *a posteriori* spremeniti obrazložitev spornega sklepa in podaja napačno razumevanje besedila izpodbijane sodbe.
- 70 Podredno te stranke trdijo, da se lahko Komisija, da bi dokazala obstoj „sheme pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, sklicuje na „sistematično ravnanje“ organov države članice le, če ne opredeli nobenega pravnega akta, na katerem bi zadevna shema lahko temeljila. Tako razlago naj bi potrjevala sodna praksa Sodišča, navedena v točkah 79 in 122 izpodbijane sodbe. V obravnavani zadevi pa naj bi bili v točkah od 97 do 99 obrazložitve spornega sklepa taki pravni akti opredeljeni kot podlaga zadevne sheme. Tako naj se Komisija pri ugotovitvi obstoja take sheme ne bi mogla opreti na „sistematično ravnanje“.

– *Presoja Sodišča*

- 71 V delu, v katerem Komisija Splošnemu sodišču očita, da je napačno razlagalo prvi pogoj iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589, je treba na prvem mestu ugotoviti, ali je treba, kot trdi ta institucija, davčno določbo države članice šteti za „akt“ v smislu člena 1(d) Uredbe št. 2015/1589, če jo davčni organi te države članice sistematično uporabljajo *contra legem*, in ali je treba v primeru, da je taka uporaba podana, upoštevati ustaljeno upravno prakso teh organov v okviru opredelitve aktov, ki pomenijo shemo pomoči, ki temelji na tej davčni določbi.
- 72 Prvič, v zvezi z obsegom pojma „akt“ iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 je treba poudariti, da ta izraz v skladu z besedilom tega člena 1 napotuje na vsak akt, na podlagi katerega je mogoče, ne da bi bilo treba sprejeti nadaljnje izvedbene ukrepe, dodeliti individualno pomoč podjetjem.
- 73 V zvezi s tem je treba poudariti, da na podlagi dobesedne razlage navedenega člena 1 ni mogoče ugotoviti, ali lahko izraz „akt“ zajema sistem, za katerega je po mnenju Komisije značilno, da davčni organi države članice v okviru ustaljene upravne prakse sistematično *contra legem* uporabljajo davčno določbo te države članice. Kot namreč trdi Komisija, so v različnih jezikovnih različicah člena 1(d) Uredbe 2015/1589 uporabljeni različni izrazi, ki lahko, odvisno od primera, zajemajo tako upravno prakso ali pa je ne zajemajo.
- 74 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pa je treba zaradi zagotovitve enotne razlage in uporabe istega besedila, katerega različica se v enem jeziku Unije razlikuje od različic v preostalih jezikih, zadevno določbo razlagati glede na kontekst in namen ureditve, katere del je (sodba z dne 12. septembra 2019, Komisija/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, točka 88 in navedena sodna praksa).
- 75 Tako je treba, drugič, glede konteksta, v katerega se umešča člen 1(d) Uredbe 2015/1589, poudariti, da se pojem „shema pomoči“ razlikuje od pojma „individualna pomoč“ iz člena 1(e) te uredbe.
- 76 Drugače kot pri individualni pomoči, ki se nanaša na ukrep državne pomoči, za katerega je potrebna posamična preučitev glede na merila iz člena 107(1) PDEU, uporaba pojma „shema pomoči“ Komisiji omogoča, da z vidika te določbe preuči vse pomoči, ki so posamično dodeljene podjetjem na podlagi skupnega akta, ki je načeloma pravna podlaga te sheme.
- 77 V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 78 izpodbijane sodbe upravičeno opozorilo, da se v primeru sheme pomoči Komisija lahko omeji na preučitev značilnosti sporne sheme, da v obrazložitvi zadevnega sklepa presodi, ali se zaradi podrobnih pravil, ki so predvidena s to

shemo, z njo daje občutna prednost upravičencem glede na njihove konkurente in se dajejo ugodnosti predvsem podjetjem, ki sodelujejo v trgovini med državami članicami. Tako Komisija v sklepu, ki se nanaša na tako shemo, ni dolžna opraviti analize pomoči, ki je bila na podlagi te sheme dodeljena v vsakem posameznem primeru. Šele v fazi izterjave pomoči bo treba preveriti individualne okoliščine vsakega zadevnega podjetja.

- 78 Iz tega izhaja, da izraz „akt“ iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 označuje akte, ki sestavljajo shemo pomoči in iz katerih je mogoče razbrati bistvene značilnosti, potrebne za opredelitev te sheme kot ukrepa državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU.
- 79 Čeprav ta izraz praviloma lahko označuje akte, ki so pravna podlaga sheme pomoči, ni mogoče izključiti, kot je med drugim poudarilo Splošno sodišče, da se lahko v nekaterih okoliščinah nanaša tudi na ustaljeno upravno prakso organov države članice, kadar ta praksa kaže na „sistematično ravnanje“, katerega značilnosti izpolnjujejo zahteve iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589.
- 80 V zvezi s tem se je Splošno sodišče v točki 79 izpodbijane sodbe pravilno sklicevalo na točki 14 in 15 sodbe z dne 13. aprila 1994, Nemčija in Pleuger Worthington/Komisija (C-324/90 in C-342/90, EU:C:1994:129), da bi poudarilo, da je Sodišče razsodilo, da se lahko Komisija v okviru preizkusa sheme pomoči in ob neobstoju pravne podlage, ki vzpostavlja tako shemo pomoči, opre na vse okoliščine, ki lahko kažejo na dejanski obstoj sheme pomoči.
- 81 V nasprotju s tem, kar trdi zlasti družba Magnetrol International, ki jo v zvezi s tem podpirajo intervenientke v pritožbenem postopku, iz te sodbe Sodišča nikakor ne izhaja, da je možnost Komisije, da ugotovi dejanski obstoj sheme pomoči, omejena na položaj, v katerem ni nobene pravne določbe, na kateri ta shema temelji. Nasprotno, na podlagi ugotovitev, ki izhajajo iz navedene sodbe Sodišča, je mogoče sklepati, da je taka možnost *a fortiori* podana, kadar shema pomoči – kot Komisija trdi v obravnavanem primeru – izhaja iz tega, da so davčni organi države članice v okviru ustaljene upravne prakse sistematično *contra legem* uporabljali davčno določbo te države članice.
- 82 Upoštevanje take upravne prakse v okviru določitve „akta“, ki pomeni shemo pomoči, v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589 namreč omogoča razkritje resničnega obsega te davčne določbe, ki ga drugače ni mogoče razumeti zgolj na podlagi navedene določbe.
- 83 Tretjič, tako razlago izraza „akt“ potrjuje cilj, ki mu sledi Uredba 2015/1589, katere namen je opredeliti podrobna pravila za nadzor državnih pomoči iz člena 108 PDEU.
- 84 Polni učinek pravil na področju državnih pomoči bi bil namreč bistveno zmanjšan, če bi bilo treba izraz „akt“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589 omejiti na formalne akte, ki sestavljajo shemo pomoči.
- 85 Po eni strani je treba poudariti, da bi bili obseg in podrobna pravila tega nadzora v takem primeru nujno odvisni od oblike, ki jo države članice dajo ukrepom državne pomoči. Na drugi strani, kot trdi Komisija, bi bili nekateri od teh ukrepov pomoči, ki temeljijo na *contra legem* uporabi določbe nacionalnega prava, nujno izključeni iz pojma „shema pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, čeprav bi bilo na podlagi vseh okoliščin mogoče ugotoviti, da taka shema dejansko obstaja.

- 86 Zato lahko Komisija ugotovi obstoj sheme pomoči, če uspe pravno zadostno dokazati, da ta temelji na uporabi določbe države članice, pri kateri je podano „sistematično ravnanje“ organov te države članice, in da značilnosti tega ravnanja izpolnjujejo zahteve iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589.
- 87 Na drugem mestu je treba ugotoviti, ali je Splošno sodišče, kot trdi Komisija, napačno uporabilo izraz „akt“ iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 in izkrivilo sporni sklep, ker je menilo, da so bili le akti, naštetih v točki 99 obrazložitve spornega sklepa, temelj zadevne sheme, kot jo je opredelila Komisija.
- 88 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Splošno sodišče v točki 80 izpodbijane sodbe najprej preučilo akte, našete v točkah od 97 do 99 obrazložitve spornega sklepa. V zvezi s tem je poudarilo, da akti, navedeni v točki 99 obrazložitve tega sklepa, in sicer člen 185(2)(b) CIR 92, obrazložitev zakona z dne 21. junija 2004, upravna okrožnica z dne 4. julija 2006 in odgovori ministra za finance na parlamentarna vprašanja v zvezi z uporabo te določbe s strani belgijskih davčnih organov, pomenijo akte, na podlagi katerih je odobrena zadevna oprostitve presežnega dobička.
- 89 Splošno sodišče je v točkah 81 in 82 izpodbijane sodbe navedlo, da je razlogovanje Komisije nekoliko dvoumno, ker naj bi ta vseeno priznala, da niti člen 185(2)(b) CIR 92 niti nobena druga določba CIR 92 ne določa te oprostitve presežnega dobička.
- 90 Splošno sodišče pa je v točki 83 izpodbijane sodbe vseeno menilo, da je treba na podlagi celovite analize spornega sklepa šteti, da je podlaga zadevne sheme člen 185(2)(b) CIR 92, kot ga uporabljajo belgijski davčni organi, in da je tako uporabo mogoče izpeljati iz aktov, navedenih v točki 88 te sodbe. V točkah od 84 do 88 izpodbijane sodbe je iz tega v bistvu sklepalo, da je treba preizkus izpolnjevanja pogojev iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 zato opraviti ob upoštevanju vsebine teh aktov.
- 91 Splošno sodišče je tako nato v točkah od 90 do 98 izpodbijane sodbe med drugim analiziralo, ali bistveni elementi zadevne sheme, ki jih je Komisija opredelila v točki 102 obrazložitve spornega sklepa, izhajajo iz aktov, naštetih v točkah od 97 do 99 obrazložitve tega sklepa.
- 92 V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 92 izpodbijane sodbe najprej poudarilo, da ob upoštevanju analize iz točk 101 in 139 obrazložitve spornega sklepa ti bistveni elementi ne izhajajo iz teh aktov, ampak iz vzorca vnaprejšnjih stališč, ki ga je analizirala Komisija. V točki 93 te sodbe je sicer priznalo, da nekateri od navedenih bistvenih elementov dejansko izhajajo iz navedenih aktov, vendar je menilo, da to ne velja za vse bistvene elemente in zlasti za dvostopenjsko metodo izračuna presežnega dobička, ki je predmet sporne oprostitve, ter za pogoj, povezan z ustvarjanjem delovnih mest, centralizacijo ali povečanjem obsega dejavnosti v Belgiji.
- 93 Pri tem razlogovanju je prišlo do napačne uporabe prava.
- 94 Kot je bilo navedeno v točki 90 te sodbe, Splošno sodišče namreč – čeprav je ugotovilo, da pravna podlaga zadevne sheme ni izhajala le iz člena 185(2)(b) CIR 92, temveč iz uporabe te določbe s strani belgijskih davčnih organov – iz te ugotovitve ni izpeljalo vseh posledic. Zlasti ni upoštevalo točk obrazložitve spornega sklepa, iz katerih je jasno razvidno, da je Komisija to uporabo izpeljala ne le iz aktov, navedenih v točki 99 obrazložitve tega sklepa, ampak tudi iz sistematičnega ravnanja teh organov, ki ga je ugotovila na podlagi analize vzorca vnaprejšnjih stališč, ki jih je preučila.

- 95 Tako bi moralo Splošno sodišče v okviru celovite razlage spornega sklepa v točki 83 izpodbijane sodbe upoštevati preudarke, navedene v točkah od 100 do 108 in 110 obrazložitve tega sklepa, iz katerih je v bistvu razvidno, da je Komisija menila, da je ena od bistvenih značilnosti zadevne sheme ta, da so navedeni organi sistematično izdajali odločbe o odobritvi oprostitve presežnega dobička v skladu s pogoji, navedenimi v točki 102 obrazložitve navedenega sklepa.
- 96 V tem okviru pa se je Splošno sodišče, kot je razvidno zlasti iz točke 98 izpodbijane sodbe, oprlo na napačno predpostavko, da okoliščina, da nekateri bistveni elementi zadevne sheme niso izhajali iz aktov iz točke 99 obrazložitve spornega sklepa, ampak iz samih vnaprejšnjih stališč, pomeni, da je bilo treba za te akte nujno uporabiti nadaljnje izvedbene ukrepe.
- 97 Zato je Splošno sodišče s tem, da je analizo pogojev iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 omejilo le na akte iz točke 99 obrazložitve spornega sklepa, napačno uporabilo izraz „akt“ iz tega člena 1.
- 98 Zaradi te napake je bila, prvič, načeloma izključena možnost, da bi lahko „shema pomoči“ v smislu navedenega člena 1, kot je bilo poudarjeno v točkah 80 in 86 te sodbe, temeljila na vseh okoliščinah, ki bi lahko kazale na njen dejanski obstoj, in drugič, napačno razlagan ta sklep glede preučitve prvega od teh pogojev.
- 99 Glede na vse navedeno je treba ugotoviti, da je prvi del edinega pritožbenega razloga utemeljen.

#### *Drugi del*

##### *– Trditve strank*

- 100 Komisija z drugim delom edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče napačno razlagalo drugi pogoj iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 in izkrivilo točke od 100 do 108 obrazložitve spornega sklepa s tem, da je v točkah 94, 96, 98, od 103 do 113, 119, 120 in od 129 do 133 izpodbijane sodbe ugotovilo, da je za odobritev oprostitve presežnega dobička potrebno sprejetje nadaljnjih izvedbenih ukrepov.
- 101 Splošno sodišče naj bi zgolj ponovilo trditve, da če bistveni elementi zadevne sheme, naštetih v točki 102 obrazložitve spornega sklepa, niso bili navedeni v normativnih aktih iz točke 99 obrazložitve te odločbe, bi bili zanje nujno potrebni nadaljnji izvedbeni ukrepi. Komisija meni, da Splošno sodišče ni preučilo, ali so belgijski davčni organi, kar zadeva oprostitev presežnega dobička, dejansko lahko vplivali na znesek oprostitve presežnega dobička, bistvene elemente zadevne sheme in pogoje za odobritev te oprostitve v posameznih primerih. Poleg tega naj bi Splošno sodišče enačilo polje proste presoje, ki so ga imeli ti organi, da bi preverili spoštovanje pogojev za odobritev oprostitve presežnega dobička, z zmožnostjo navedenih organov, da vplivajo na znesek te oprostitve, bistvene elemente zadevne sheme in pogoje za odobritev navedene oprostitve v posameznih primerih. Če bi Splošno sodišče pravilno razlagalo in uporabilo pojem „nadaljnji izvedbeni ukrepi“, bi moralo ugotoviti, da ti organi niso mogli vplivati na take elemente.
- 102 Kraljevina Belgija meni, da pri razlogovanju Splošnega sodišča v zvezi z drugim pogojem iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 ni podana napačna uporaba prava.



103 Družba Magnetrol International ob podpori intervenientk v pritožbenem postopku v bistvu trdi, da bi morala Komisija, da bi ugotovila obstoj sheme pomoči, v spornem sklepu dokazati, na prvem mestu, da akti, naštetih v točkah od 97 do 99 obrazložitve tega sklepa, določajo metode izračuna, ki jih morajo belgijski davčni organi uporabiti, in na drugem mestu, da je bilo mogoče znesek oprostitve presežnega dobička v vsakem posameznem primeru določiti s temi metodami. Na tretjem mestu, kar zadeva pogoje za dodelitev pomoči, bi morala Komisija dokazati, prvič, da so bili v teh aktih določeni pogoji, pod katerimi so belgijski davčni organi lahko sprejeli prošnje za individualne pomoči, in drugič, da je bilo na podlagi teh pogojev mogoče odločiti, ali transakcija, ki jo je predlagal vlagatelj zahtevka za vnaprejšnje stališče, izpolnjuje pogoj „novega položaja“.

– *Presoja Sodišča*

104 Drugi del edinega pritožbenega razloga se nanaša na drugi pogoj, ki omogoča opredelitev „sheme pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, in sicer pogoj neobstoja „nadaljnjih izvedbenih ukrepov“, potrebnih za dodelitev individualnih pomoči na podlagi akta, ki pomeni tako shemo.

105 Kot je Splošno sodišče pravilno navedlo v točki 99 izpodbijane sodbe in se v zvezi s tem sklicevalo na točko 100 obrazložitve spornega sklepa, obstoj nadaljnjih izvedbenih ukrepov predpostavlja izvajanje diskrecijske pravice s strani davčnega organa, ki sprejme zadevne ukrepe, kar temu omogoča, da vpliva na znesek pomoči, njene značilnosti ali pogoje, pod katerimi se ta pomoč dodeli. Zgolj tehnična uporaba aktov, s katerim je predvidena dodelitev zadevnih pomoči, pa, nasprotno, ne pomeni „nadaljnega izvedbenega ukrepa“ v smislu člena 1(d) Uredbe (EU) 2015/1589.

106 Iz tega izhaja, da je vprašanje, ali so „nadaljnji izvedbeni ukrepi“ potrebni za dodelitev individualnih pomoči na podlagi sheme pomoči, neločljivo povezano z vprašanjem določitve „akta“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, na katerem ta shema temelji. Glede na ta akt je namreč treba ugotoviti, ali je dodelitev individualnih pomoči pogojena s sprejetjem takih ukrepov ali pa se, nasprotno, ta dodelitev lahko izvede le na podlagi navedenega akta.

107 Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 100 sklepnih predlogov, je torej napačna uporaba prava, ugotovljena v točkah 97 in 98 te sodbe, nujno vplivala na presojo Splošnega sodišča glede vprašanja, ali je bila oprostitve presežnega dobička v obravnavanem primeru odobrena, ne da bi bilo treba sprejeti nadaljnje izvedbene ukrepe.

108 Na eni strani se je namreč Splošno sodišče, kot je bilo ugotovljeno v točki 96 te sodbe, oprlo na napačno predpostavko, da okoliščina, da nekateri bistveni elementi zadevne sheme niso izhajali iz aktov iz točke 99 obrazložitve spornega sklepa, ampak so bili izpeljani iz samih vnaprejšnjih stališč, pomeni, da so morali biti ti akti nujno predmet nadaljnjih izvedbenih ukrepov.

109 Na drugi strani se je Splošno sodišče v okviru preučitve, opravljene v točkah od 103 do 113 izpodbijane sodbe, vprašanja, ali so belgijski davčni organi ob sprejetju vnaprejšnjih stališč iz naslova oprostitve presežnega dobička imeli diskrecijsko pravico, ki jim je omogočala, da vplivajo na znesek te oprostitve, bistvene elemente zadevne sheme in pogoje, v katerih je bila navedena oprostitve odobrena, zgolj sklicevalo na akte, naštetih v točki 99 obrazložitve sporne odločbe, za to, da je v bistvu ugotovilo, da so bili ti akti omejeni na to, da se na splošno opredeli stališče belgijskih davčnih organov glede te oprostitve.

- 110 Splošno sodišče je iz tega sklepalo, da so belgijski davčni organi ob neobstoju drugih elementov, ki bi omejevali pooblastilo za odločanje te uprave ob sprejetju teh vnaprejšnjih stališč, nujno imeli diskrecijsko pravico, tako da ni mogoče ugotoviti, da so ti organi tehnično uporabili regulativni okvir, saj so ti, nasprotno, „za vsak primer posebej“ opravili preučitev vsake prošnje.
- 111 Vendar Splošno sodišče v okviru te preučitve ni upoštevalo dejstva, da je bila, kot je bilo navedeno v točki 95 te sodbe, ena od bistvenih značilnosti zadevne sheme, kot jo je v spornem sklepu opredelila Komisija, to, da so belgijski davčni organi sistematično odobrili oprostitev presežnega dobička, če so bili izpolnjeni pogoji, naštetih v točki 102 obrazložitve tega sklepa.
- 112 V nasprotju s tem, kar je razsodilo Splošno sodišče, pa je opredelitev take sistematične prakse lahko upošteven element v okviru presoje vseh okoliščin, ki bi lahko kazale na dejanski obstoj sheme pomoči, na podlagi katere bi bilo mogoče glede na okoliščine primera ugotoviti, da ti davčni organi dejansko niso imeli nobene diskrecijske pravice v okviru uporabe člena 185(2)(b) CIR 92 in da zato pri zadevni odobritvi oprostitve presežnega dobička ni bil potreben noben „nadaljnji izvedbeni ukrep“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589.
- 113 Zato je Splošno sodišče, kot trdi Komisija, s tem, da je svojo ugotovitev v zvezi z drugim pogojem iz člena 1(d) te uredbe oprlo na napačno predpostavko, napačno uporabilo pravo.
- 114 Te ugotovitve ni mogoče ovreči s preudarki, navedenimi v točkah 106 in 107 izpodbijane sodbe. Splošno sodišče se je v teh točkah oprlo na ugotovitev, da se zadevna shema ni nanašala na vsa vnaprejšnja stališča, sprejeta na podlagi člena 185(2)(b) CIR 92, ampak le na tista od teh stališč, v katerih so bile odobrene negativne prilagoditve, ne da bi uprava preverila, ali je bil zadevni dobiček vključen v dobiček druge družbe skupine s sedežem v drugi jurisdikciji, medtem ko naj vnaprejšnja stališča, v katerih je bila odobrena negativna prilagoditev, ki ustreza pozitivni prilagoditvi obdavčljivega dobička druge družbe skupine s sedežem v drugi jurisdikciji, ne bi bila del te sheme. Splošno sodišče je menilo, da ker so na podlagi iste določbe belgijski davčni organi lahko izdali tako stališča, s katerimi se po navedbah Komisije podeljujejo državne pomoči, kot stališča, s katerimi se takšne pomoči ne podeljujejo, vloga teh organov ni bila omejena na tehnično uporabo zadevne sheme.
- 115 Kot pa je bilo ugotovljeno v točki 94 te sodbe, je Komisija menila, da je bila podlaga zadevne sheme *contra legem* uporaba člena 185(2)(b) CIR 92 v okviru ustaljene upravne prakse belgijskih davčnih organov. Te ugotovitve ni mogoče omajati zgolj z dejstvom, da naj bi ti davčni organi to določbo uporabili tudi v položajih, ki so dejansko spadali na njeno področje uporabe.
- 116 Prav tako obstoj predhodne faze v okviru postopka pridobitve vnaprejšnjega stališča iz naslova oprostitve presežnega dobička, naveden v točki 112 izpodbijane sodbe, ne more biti indic, da so belgijski davčni organi v okviru sistema oprostitve presežnega dobička nujno imeli diskrecijsko pravico. To diskrecijsko pravico je treba namreč presoјati le glede na vnaprejšnja stališča, ki so bila odobrena na podlagi tega sistema, tako da položaji, ki niso privedli do sprejetja takega stališča, v zvezi s tem niso upoštevni.
- 117 Glede na vse navedeno je treba ugotoviti, da je drugi del edinega pritožbenega razloga utemeljen.

### *Tretji del*

#### *– Trditve strank*

- 118 Komisija s tretjim delom edinega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče napačno razlagalo tretji pogoj iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589 in izkrivilo točke 66, 102, 103, 109, 139 in 140 obrazložitve spornega sklepa s tem, da je v točkah od 114 do 119 izpodbijane sodbe ugotovilo, da upravičenci do oprostitve presežnega dobička z akti, ki so podlaga te sheme, niso bili opredeljeni „na splošen in abstrakten način“. Komisija meni, da bi Splošno sodišče, če bi ustrezno upoštevalo ustaljeno upravno prakso belgijskih davčnih organov v zvezi s to oprostitvijo, prišlo do nasprotne ugotovitve.
- 119 Kraljevina Belgija in družba Magnetrol International, ki jo podpirajo intervenientke v pritožbenem postopku, te trditve izpodbijata.

#### *– Presoja Sodišča*

- 120 Tretji del edinega pritožbenega razloga se nanaša na tretji pogoj, v katerem je opredeljena „shema pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, in sicer na pogoj, da so upravičenci iz take sheme opredeljeni „na splošen in abstrakten način“ v aktu, ki je podlaga za to shemo.
- 121 V zvezi s tem iz razmerij med tremi pogoji, ki omogočajo opredelitev ukrepa kot „sheme pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, izhaja, da je vprašanje, ali je tretji od teh pogojev izpolnjen, neločljivo povezano s prvima dvema od navedenih pogojev, ki se nanašata na obstoj „akta“ in neobstoj „nadaljnjih izvedbenih ukrepov“.
- 122 Zato je napačna uporaba prava s strani Splošnega sodišča, izpostavljena v točkah 97, 98 in 113 te sodbe, ki se nanaša na prva dva od teh pogojev, vplivala na presojo Splošnega sodišča v zvezi z opredelitvijo upravičencev do oprostitve presežnega dobička.
- 123 Splošno sodišče se je namreč v točkah od 115 do 119 izpodbijane sodbe, čeprav je priznalo, da se člen 185(2)(b) CIR 92 nanaša na splošno in abstraktno kategorijo subjektov, oprlo predvsem na analizo aktov iz točke 99 obrazložitve spornega sklepa, da je ugotovilo, da upravičenci iz zadevne sheme s temi akti niso bili opredeljeni „na splošen in abstrakten način“, tako da je bilo treba tako opredelitev nujno opraviti z nadaljnjimi izvedbenimi ukrepi.
- 124 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je tretji del edinega pritožbenega razloga utemeljen.
- 125 Glede na vse navedeno in ne da bi bilo treba preučiti četrti del edinega pritožbenega razloga, je treba ugotoviti, da je Splošno sodišče s tem, da je zlasti v točki 120 izpodbijane sodbe presodilo, da je Komisija napačno menila, da je shema oprostitve presežnega dobička, kot je opredeljena v spornem sklepu, „shema pomoči“ v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589, večkrat napačno uporabilo pravo.

*Dodatna obrazložitev izpodbijane sodbe v zvezi z dokazom „sistematičnega ravnanja“*

- 126 Poudariti je treba, da je Splošno sodišče v okviru dodatne obrazložitve v točkah od 121 do 134 izpodbijane sodbe preučilo, ali je Komisija uspela dokazati obstoj „sistematičnega ravnanja“ belgijskih davčnih organov, ki je bilo ugotovljeno na podlagi preučitve vzorca 22 vnaprejšnjih stališč od 66, ki so bila sprejeta iz naslova oprostitve presežnega dobička.
- 127 Za ugotovitev, ali lahko večkratna napačna uporaba prava, ugotovljena v točki 125 te sodbe, povzroči razveljavitev izpodbijane sodbe, je treba preučiti, ali je Splošno sodišče v okviru te obrazložitve upravičeno zavrnilo trditve Komisije v zvezi z obstojem takega „sistematičnega ravnanja“.

*– Trditve strank*

- 128 Komisija je v okviru argumentacije v zvezi s prvimi tremi deli edinega pritožbenega razloga navedla specifične trditve, s katerimi je izpodbijala razlogovanje Splošnega sodišča iz točk od 121 do 134 izpodbijane sodbe, na podlagi katerega je to sodišče presodilo, da ta institucija ni pravno zadostno dokazala obstoja „sistematičnega ravnanja“ belgijskih davčnih organov pri odobritvi oprostitve presežnega dobička.
- 129 Na prvem mestu, Komisija trdi, da je v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče presodilo v točkah 127 in 128 izpodbijane sodbe, zadostno dokazala elemente, na podlagi katerih je ugotovila obstoj takega „sistematičnega ravnanja“.
- 130 Najprej, glede izbire vzorca 22 vnaprejšnjih stališč, na podlagi katerega naj bi Komisija sklepala o obstoju ustaljene upravne prakse, Komisija priznava, da ta izbira ni razvidna iz točk od 94 do 110 obrazložitve spornega sklepa. Vendar naj Splošno sodišče ne bi upoštevalo točke 3 obrazložitve tega sklepa, v kateri je navedena zahteva Komisije po informacijah, naslovljena na Kraljevino Belgijo, ki se nanaša na vnaprejšnja stališča, izdana v letih 2004, 2007, 2010 in 2013. Ta stališča naj bi predstavljala ravno 22 vnaprejšnjih stališč, ki sestavljajo vzorec, na podlagi katerega je Komisija sklepala o obstoju ustaljene upravne prakse.
- 131 Dalje, glede reprezentativnosti tega vzorca Komisija poudarja, prvič, da so bila vnaprejšnja stališča izbrana med štirimi od devetih let uporabe zadevne sheme. Drugič, razmak med izbranimi leti naj bi bil tri leta, tako da zajemajo začetek, sredino in konec obdobja, v katerem naj bi belgijski davčni organi izdali taka vnaprejšnja stališča. Tretjič, 22 vnaprejšnjih stališč naj bi predstavljalo tretjino vseh odločb, izdanih v tem devetletnem obdobju, in četrtič, teh 22 odločb naj bi se nanašalo na tretjino vseh upravičencev iz zadevne sheme, kar naj bi nujno pomenilo, da je bil vzorec reprezentativen in da v zvezi s tem ni bilo potrebno nobeno posebno pojasnilo. V vsakem primeru naj Kraljevina Belgija ne bi nikoli izpodbijala začasnih ugotovitev Komisije v okviru sklepa o začetku postopka in naj ne bi predložila nobenega vnaprejšnjega stališča, ki bi dokazovalo, da bistveni elementi zadevne sheme niso izhajali iz ustaljene upravne prakse.
- 132 Poleg tega Komisija meni, da ji v spornem sklepu ni bilo treba opisati posamičnih stališč, potem ko je na podlagi preučitve 22 vnaprejšnjih stališč ugotovila, da ta stališča spadajo v okvir ustaljene upravne prakse. Kraljevina Belgija in upravičenci pa naj bi morali, nasprotno, izpodbijati njeno ugotovitev, da je bila oprostitve presežnega dobička odobrena na podlagi sheme pomoči, česar pa niso uspeli narediti.

- 133 Nazadnje, glede šestih vnaprejšnjih stališč, opisanih v točkah od 62 do 64 obrazložitve spornega sklepa in opombi 80 spornega sklepa, naj bi bilo v točki 61 obrazložitve spornega sklepa navedeno, da trije primeri, navedeni v teh točkah obrazložitve, le ponazarjajo vnaprejšnja stališča, ki so jih belgijski davčni organi izdali v okviru izvajanja zadevne sheme.
- 134 Na drugem mestu, Splošno sodišče naj bi zaradi izkrivljanja točk od 94 do 110 obrazložitve spornega sklepa s tem, da je v točkah 127 in 128 izpodbijane sodbe ugotovilo, da Komisija ni dokazala obstoja sistematičnega pristopa, napačno uporabilo pravo.
- 135 Kraljevina Belgija in družba Magnetrol International, ki jo podpirajo intervenientke v pritožbenem postopku, to argumentacijo izpodbijata.

– *Presoja Sodišča*

- 136 Komisija Splošnemu sodišču očita, da je napačno ugotovilo, da ji ni uspelo dokazati obstoja „sistematičnega ravnanja“, ki izpolnjuje zahteve iz člena 1(d) Uredbe 2015/1589.
- 137 V zvezi s tem je treba na prvem mestu poudariti, da je Splošno sodišče v točki 125 izpodbijane sodbe v bistvu menilo, da tako „sistematično ravnanje“ ne more biti podlaga za zadevno shemo, ker ne gre za podlago, ki je bila ugotovljena v spornem sklepu, zlasti v točki 99 obrazložitve tega sklepa.
- 138 Glede na napačno uporabo prava, ugotovljeno v točkah 97 in 98 te sodbe, pa je tudi ta razlog pravno napačen.
- 139 Na drugem mestu, Splošno sodišče je v točki 126 izpodbijane sodbe menilo, da tudi če bi bistveni elementi zadevne sheme izhajali iz „sistematičnega ravnanja“, ugotovljenega na podlagi vzorca vnaprejšnjih stališč, ki ga je analizirala Komisija, ta institucija ni uspela dokazati obstoja takega ravnanja.
- 140 Najprej je Splošno sodišče v točki 127 izpodbijane sodbe navedlo, da je bil ta vzorec sestavljen iz 22 vnaprejšnjih stališč od 66 zadevnih stališč, vendar je menilo, da Komisija v spornem sklepu ni pojasnila izbire navedenega vzorca in razlogov, iz katerih ga je treba šteti za reprezentativnega.
- 141 Kot v bistvu trdi Komisija v zvezi z izbiro vzorca vnaprejšnjih stališč, ki ga je analizirala, pa iz besedila vseh točk obrazložitve spornega sklepa in zlasti iz povezanih točk 3 in 59 obrazložitve tega sklepa izhaja, da so ta vzorec sestavljala vnaprejšnja stališča, sprejeta v letih 2005 (nobeno stališče ni bilo sprejeto leta 2004), 2007, 2010 in 2013, da bi se zajela stališča, sprejeta na začetku, sredini in koncu obdobja zadevne sheme.
- 142 Kar zadeva reprezentativnost navedenega vzorca, je – kot je generalna pravobranilka v bistvu poudarila v točki 86 sklepnih predlogov – iz izbire 22 vnaprejšnjih stališč od skupno 66 stališč, sprejetih na podlagi zadevne ureditve, očitno razvidno, da ta vzorec predstavlja tretjino teh stališč.
- 143 V zvezi s tem je treba poudariti, da je tak delež vnaprejšnjih stališč, ki so bila izbrana ponderirano med vsemi stališči, sprejetimi na podlagi oprostitve presežnega dobička v zadevnem obdobju, po naravi lahko reprezentativen za „sistematično ravnanje“ belgijskih davčnih organov. Komisija je namreč prav zaradi „sistematičnosti“ take prakse lahko razumno domnevala, da so, razen če se ne dokaže nasprotno, elementi, ugotovljeni v vzorcu vnaprejšnjih stališč, ki jih je preučila, nujno v vseh vnaprejšnjih stališčih, sprejetih iz naslova oprostitve presežnega dobička.

- 144 V teh okoliščinah Splošno sodišče ni utemeljeno ugotovilo, da Komisija v spornem sklepu ni natančno opredelila izbire tega vzorca in elementov, zaradi katerih bi ga bilo treba šteti za reprezentativnega.
- 145 Takega sklepa poleg tega ne omaje ugotovitev iz točke 128 izpodbijane sodbe, da Komisija ni pojasnila izbire šestih vnaprejšnjih stališč, omenjenih v točkah od 62 do 64 obrazložitve spornega sklepa. Kot je namreč razvidno iz točke 61 obrazložitve tega sklepa in kot trdi Komisija, je namen teh šestih stališč le ponazoritev, kako so belgijski davčni organi odobrili oprostitev presežnega dobička, tako da jih ni mogoče upoštevati pri ugotavljanju, ali je Komisija pravno zadostno dokazala obstoj „sistematičnega ravnanja“ v praksi odločanja belgijskih davčnih organov.
- 146 Dalje, Splošno sodišče se je v točki 129 izpodbijane sodbe oprlo na ugotovitve, navedene v točkah od 103 do 112 izpodbijane sodbe, ki se nanašajo na obstoj diskrecijske pravice belgijskih davčnih organov in na nujnost nadaljnjih izvedbenih ukrepov. Po mnenju Splošnega sodišča te ugotovitve same po sebi omogočajo, da se ovrže obstoj „sistematičnega ravnanja“, ki ga zatrjuje Komisija.
- 147 Ker pa ta ugotovitev temelji na napačni predpostavki, da so le akti iz točke 99 obrazložitve spornega sklepa temelj zadevne sheme, je treba ugotoviti, da je iz istih razlogov, kot so navedeni v točkah 97, 98 in 113 te sodbe, ugotovitev iz točke 129 izpodbijane sodbe pravno napačna.
- 148 Nazadnje, Splošno sodišče je v točkah od 131 do 133 izpodbijane sodbe navedlo, da se vsa vnaprejšnja stališča, ki sestavljajo vzorec, ki ga je preučila Komisija, ne nanašajo na položaje, v katerih je zadevni belgijski subjekt vzpostavil strukturo „osrednjega podjetnika“, in da dvostopenjska metoda za izračun presežnega dobička, ki jo je opredelila Komisija, ni bila sistematično sprejeta.
- 149 Vendar kot trdi Komisija, ugotovitve Splošnega sodišča v teh točkah temeljijo na izkrivljanju točke 102 obrazložitve spornega sklepa, v kateri je Komisija naštel bistvene elemente zadevne sheme, ki jih je opredelila na podlagi analize vzorca 22 vnaprejšnjih stališč, ki so reprezentativna, kar zadeva ustaljeno upravno prakso belgijskih davčnih organov.
- 150 Tako iz te točke 102 obrazložitve izhaja, da Komisija v nasprotju z ugotovitvami Splošnega sodišča v točki 132 izpodbijane sodbe ni menila, da je bila ponovna namestitev „osrednjega podjetnika“ v Belgijo edini pogoj, ki omogoča pridobitev oprostitve presežnega dobička, ampak da je tak položaj, nasprotno, zgolj primer splošnejšega pogoja, ki se nanaša na obstoj novega položaja, ki še ni imel učinkov z davčnega vidika.
- 151 Kar zadeva dvofazno metodo izračuna, na katero se nanaša točka 133 izpodbijane sodbe, je iz tretje alineje točke 102 obrazložitve spornega sklepa razvidno, da Komisija v nasprotju z ugotovitvami Splošnega sodišča za bistveni element zadevne sheme ni štela uporabe take metode, ampak v bistvu dejstvo, da znesek oprostitve presežnega dobička sistematično ustreza razliki med dobičkom, ki ga je upravičenec dejansko vknjižil, in hipotetičnim dobičkom, ki bi nastal, če bi ta posloval neodvisno od svoje skupine, in to neodvisno od metode, uporabljene za doseg te ugotovitve.
- 152 Zato je treba ugotoviti, da točke od 130 do 133 izpodbijane sodbe ne morejo biti podlaga za ugotovitev Splošnega sodišča, da Komisija ni dokazala, da je bila oprostitev presežnega dobička odobrena na podlagi „sistematičnega ravnanja“.

- 153 Iz vseh zgoraj navedenih razlogov izhaja, da je ugotovitev Splošnega sodišča, da Komisija ni dokazala obstoja „sistematičnega ravnanja“, pravno napačna.
- 154 Zato je treba ugotoviti, ne da bi bilo treba preučiti četrti del edinega pritožbenega razloga, da je ta pritožbeni razlog utemeljen.
- 155 V teh okoliščinah je treba izpodbijano sodbo razveljaviti, ne da bi bilo treba preučiti nasprotno pritožbo.

### **Postopek na prvi stopnji**

- 156 V skladu s členom 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije lahko Sodišče ob razveljavitvi odločitve Splošnega sodišča samo dokončno odloči o zadevi, če stanje postopka to dovoljuje.
- 157 V obravnavani zadevi Kraljevina Belgija in družba Magnetrol International, kot je Splošno sodišče ugotovilo v točki 57 izpodbijane sodbe, v utemeljitev tožb navajata tožbene razloge, ki se v bistvu nanašajo na:
- prvič, to, da naj bi Komisija posegla v izključne pristojnosti Kraljevine Belgije na področju neposredne obdavčitve (prvi tožbeni razlog v zadevi T-131/16 in prvi del tretjega tožbenega razloga v zadevi T-263/16);
  - drugič, napačno ugotovitev glede tega, da v obravnavanem primeru obstaja shema pomoči v smislu člena 1(d) Uredbe (EU) 2015/1589, zlasti zaradi napačne opredelitve aktov, na katerih naj bi temeljila zadevna shema, in napačne ugotovitve, da ta shema ne zahteva nadaljnjih izvedbenih ukrepov (drugi tožbeni razlog v zadevi T-131/16 in prvi tožbeni razlog v zadevi T-263/16);
  - tretjič, napačno opredelitev vnaprejšnjih stališč v zvezi s presežnim dobičkom za državne pomoči, zlasti glede na neobstoje prednosti in neobstoje selektivnosti (tretji tožbeni razlog v zadevi T-131/16 ter drugi in tretji del tretjega tožbenega razloga v zadevi T-263/16);
  - četrtič, kršitev zlasti načel zakonitosti in varstva legitimnih pričakovanj s tem, da je bilo napačno naložena izterjava domnevnih pomoči, med drugim tudi od skupin, ki jim pripadajo prejemniki teh pomoči (četrti in peti tožbeni razlog v zadevi T-131/16 ter četrti tožbeni razlog v zadevi T-263/16).
- 158 Zlasti glede na okoliščino, da so bili tožbeni razlogi, navedeni v prvi in drugi alineji prejšnje točke te sodbe, predmet kontradiktorne razprave pred Splošnim sodiščem in da pri njihovi preučitvi ni treba sprejeti nobenega dodatnega ukrepa procesnega vodstva ali poizvedbe v zvezi s spisom, Sodišče meni, da stanje postopka s tožbama v zadevah T-131/16 in T-263/16 dovoljuje odločitev o teh tožbenih razlogih in da je treba o njih v zvezi s tem dokončno odločiti (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2020, Komisija in Svet/Carreras Sequeros in drugi, C-119/19 P in C-126/19 P, EU:C:2020:676, točka 130).

***Domnevni poseg Komisije v izključne pristojnosti Kraljevine Belgije na področju neposredne obdavčitve***

*Trditve strank*

- 159 Kraljevina Belgija in družba Magnetrol International – tako kot Irska v svojem stališču na prvi stopnji – v bistvu trdita, da je Komisija prekoračila svojo pristojnost s tem, da je uporabila pravo Unije s področja državnih pomoči, da bi enostransko določila elemente, ki so v izključni davčni pristojnosti države članice. Določitev obdavčljivega dohodka naj bi namreč ostala v izključni pristojnosti držav članic, tako kot tudi način obdavčitve dobička, ustvarjenega s čezmejnimi transakcijami znotraj skupin podjetij, pa čeprav bi to vodilo k „dvojni neobdavčitvi“. Stališče Komisije, da vnaprejšnja stališča o presežnem dobičku pomenijo državne pomoči, ker odstopajo od uporabe neodvisnega tržnega načela, ki je po njenem mnenju pravilna, naj bi bilo enakovredno prisilni harmonizaciji pravil v zvezi z izračunom obdavčljivega dohodka, kar ni v pristojnosti Unije.
- 160 Komisija v bistvu trdi, da mora biti kljub davčni avtonomiji držav članic na področju neposredne obdavčitve vsak davčni ukrep, ki ga sprejme država članica, v skladu s pravili Unije na področju državnih pomoči.

*Presoja Sodišča*

- 161 Najprej je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča intervencije držav članic na področjih, ki niso bila predmet harmonizacije v pravu Unije, niso izključene s področja uporabe določb Pogodbe DEU o nadzoru nad državnimi pomočmi (sodbi z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 26, in z dne 16. marca 2021, Komisija/Madžarska, C-596/19 P, EU:C:2021:202, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 162 Države članice morajo svojo pristojnost na področju neposrednega obdavčenja izvajati ob spoštovanju prava Unije in zlasti pravil, določenih s Pogodbo DEU na področju državnih pomoči. Zato se morajo pri izvajanju te pristojnosti vzdržati sprejetja ukrepov, ki bi lahko pomenili državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgov, v smislu člena 107 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 4. marca 2021, Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, točka 105 in navedena sodna praksa).
- 163 Iz sodne prakse, navedene v prejšnjih točkah te sodbe, pa izhaja, da Komisiji ni mogoče očitati, da je prekoračila svoje pristojnosti, ko je preučila ukrepe, ki sestavljajo zadevno shemo, in preverila, ali so ti ukrepi državne pomoči, ter – če je tako – ali so navedeni ukrepi združljivi z notranjim trgov v smislu člena 107(1) PDEU.
- 164 Ta ugotovitve ne omajajo trditve Kraljevine Belgije, ki se nanašajo, prvič, na neobstoj davčne pristojnosti za obdavčitev presežnega dobička in, drugič, na njeno lastno pristojnost za sprejetje ukrepov, katerih namen je preprečevanje dvojne obdavčitve.
- 165 Tudi ob predpostavki, da je bil namen stališč, ki so jih belgijski davčni organi sprejeli v okviru zadevne sheme, razmejiti obseg davčne pristojnosti Kraljevine Belgije, to namreč ne pomeni, da Komisija ni imela pravice preučiti njihove skladnosti z ureditvijo Unije na področju državnih pomoči.



- 166 Čeprav je res, da so ob neobstoju ureditve Unije na tem področju države članice pristojne za določitev davčnih osnov in razdelitev davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje (sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 97), iz sodne prakse, navedene v točki 162 te sodbe, izhaja, da države članice pri izvajanju te pristojnosti ne smejo sprejemati ukrepov, ki bi lahko pomenili državne pomoči, nadzor nad katerimi je v pristojnosti Komisije. Enako velja v primeru, da države članice pri izvrševanju svojih pristojnosti na davčnem področju sprejmejo ukrepe, potrebne za preprečevanje dvojnega obdavčevanja.
- 167 Glede na vse navedene preudarke je treba prvi tožbeni razlog v zadevi T-131/16 in prvi del tretjega tožbenega razloga v zadevi T-263/16 zavrniti kot neutemeljena.

***Obstoj sheme pomoči v smislu člena 1(d) Uredbe 2015/1589 in drugi ničnostni razlogi***

- 168 Iz obrazložitve, navedene v okviru analize prvega, drugega in tretjega dela edinega pritožbenega razloga Komisije, je razvidno, da je treba drugi tožbeni razlog v zadevi T-131/16 in prvi tožbeni razlog v zadevi T-263/16, ki se, kot je razvidno iz točke 157, druga alineja, te sodbe, v bistvu nanašata na napačno ugotovitev v zvezi z obstojem sheme pomoči v obravnavani zadevi, zavrniti kot neutemeljena.
- 169 Nasprotno pa stanje postopka ne dovoljuje odločitve o tožbenih razlogih, ki se v bistvu nanašajo na napačno opredelitev oprostitve presežnega dobička kot državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, zlasti ob upoštevanju neobstoja prednosti ali neobstoja selektivnosti (tretji tožbeni razlog v zadevi T-131/16 ter drugi in tretji del tretjega tožbenega razloga v zadevi T-263/16), ter o tožbenih razlogih, ki se med drugim nanašajo na kršitev načel zakonitosti in varstva legitimnih pričakovanj, ker naj bi bila izterjava domnevnih pomoči napačno odrejena, vključno z izterjavo od skupin, ki jim pripadajo prejemniki teh pomoči (četrti in peti tožbeni razlog v zadevi T-131/16, četrti tožbeni razlog v zadevi T-263/16).
- 170 Kot je namreč razvidno iz točke 136 izpodbijane sodbe, je Splošno sodišče menilo, da ker sta bila tožbena razloga Kraljevine Belgije in družbe Magnetrol International, ki se nanašata na kršitev člena 1(d) Uredbe 2015/1589, sprejeta, ni treba preučiti drugih tožbenih razlogov, navedenih zoper sporni sklep. Ti tožbeni razlogi pa vključujejo kompleksno presojo dejanskega stanja, glede katere Sodišče meni, da nima na voljo vseh potrebnih dejanskih elementov.
- 171 Zato je treba zadevo vrniti v razsojanje Splošnemu sodišču, da to odloči o tožbenih razlogih, navedenih v točki 169 te sodbe.

**Stroški**

- 172 Ker se zadeva vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, se odločitev o stroških pridrži.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

- 1. Sodba Splošnega sodišča Evropske unije z dne 14. februarja 2019, Belgija in Magnetrol International/Komisija (T-131/16 in T-263/16, EU:T:2019:91), se razveljavi.**

- 2. Prvi in drugi tožbeni razlog v zadevi T-131/16 ter prvi tožbeni razlog in prvi del tretjega tožbenega razloga v zadevi T-263/16 se zavrnejo.**
- 3. Zadeva se vrne v razsojanje Splošnemu sodišču Evropske unije, da to odloči o tretjem, četrtem in petem tožbenem razlogu v zadevi T-131/16 ter drugem tožbenem razlogu, drugem in tretjem delu tretjega tožbenega razloga in četrtem tožbenem razlogu v zadevi T-263/16.**
- 4. Odločitev o stroških se pridrži.**

Podpisi