Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (laajennettu seitsemäs jaosto)

14 päivänä helmikuuta 2019*

Valtiontuet – Belgian toteuttama tukijärjestelmä – Päätös, jolla tukijärjestelmä todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja sääntöjenvastaiseksi ja jolla määrätään jo maksetun tuen takaisinperimisestä – Verotuksesta ennakolta tehty päätös (tax ruling) – Ylisuurten voittojen verovapaus – Jäsenvaltioiden verotuksellinen autonomia – Tukijärjestelmän käsite – Täydentävät täytäntöönpanotoimenpiteet

Asioissa T-131/16 ja T-263/16,

Belgian kuningaskunta, asiamiehinään aluksi C. Pochet, M. Jacobs ja J.-C. Halleux, sitten C. Pochet ja J.-C. Halleux, avustajinaan asianajajat M. Segura Catalán ja M. Clayton,

kantajana asiassa T-131/16,

jota tukee

Irlanti, asiamiehinään aluksi E. Creedon, G. Hodge ja A. Joyce, sitten K. Duggan, M. Browne ja A. Joyce ja lopuksi A. Joyce ja J. Quaney, avustajinaan P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty ja S. Kingston, barristers,

väliintulijana asiassa T-131/16,

Magnetrol International, kotipaikka Zele (Belgia), edustajinaan asianajajat H. Gilliams ja J. Bocken,

kantajana asiassa T-263/16,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi P.-J. Loewenthal ja B. Stromsky, sitten Loewenthal ja F. Tomat,

vastaajana,

jossa on kyse SEUT 263 artiklaan perustuvasta kanteesta, jolla vaaditaan kumoamaan ylisuurten voittojen verovapautta koskevasta valtiontukiohjelmasta SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), jonka Belgia on toteuttanut, 11.1.2016 annettu komission päätös (EU) 2016/1699 (EUVL 2016, L 260, s. 61),

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. van der Woude sekä tuomarit V. Tomljenović (esittelevä tuomari), E. Bieliūnas, A. Marcoulli ja A. Kornezov,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

kirjaaja: hallintovirkamies S. Spyropoulos,

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa ja 28.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

tuomion

Asian taustaa

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Vuoden 1992 tuloverolaki

1 Belgiassa tulojen verotusta koskevat säännöt on kodifioitu vuoden 1992 tuloverokoodeksilla (Code des impôts sur les revenus de 1992, jäljempänä CIR 92). CIR 92:n 1 §:n 1 momentissa säädetään muun muassa Belgiassa asuvien yhtiöiden kokonaistuloista maksettavasta verosta, josta käytetään nimitystä ”yhteisövero”.

2 CIR 92:n 185 §:ssä säädetään erityisesti yhteisöveron laskentaperusteen osalta, että yhtiöitä verotetaan niiden voittojen kokonaismäärästä, mukaan lukien jaetut osingot.

24.12.2002 annettu laki

3 Laki yhteisöverojärjestelmän muuttamisesta ja verotusta koskevan ennakkoratkaisujärjestelmän käyttöön ottamisesta (Loi modifiant le régime des sociétés en matière d’impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, jäljempänä 24.12.2002 annettu laki) annettiin 24.12.2002. Tämän lain 20 §:ssä säädetään, että liittovaltion verohallinto ottaa kantaa ennakkoratkaisun kautta kaikkiin hakemuksiin, jotka koskevat verolakien soveltamista. Käsitteellä ”ennakkoratkaisu” määritellään lisäksi tarkoitettavan oikeustointa, jolla liittovaltion verohallinto päättää voimassa olevien säännösten mukaisesti, miten lakia sovelletaan tiettyyn tilanteeseen tai toimenpiteeseen, josta ei ole vielä aiheutunut verotuksellisia seurauksia. Lisäksi todetaan, että ennakkoratkaisulla ei voida vapauttaa verosta tai alentaa veroa.

4 Kyseisen 24.12.2002 annetun lain 22 §:ssä säädetään, ettei ennakkoratkaisua voida antaa muun muassa silloin, kun hakemus koskee tilanteita tai toimenpiteitä, jotka ovat samanlaiset kuin jo verotuksellisia seurauksia aiheuttaneet tilanteet tai toimenpiteet hakijan osalta.

5 Lisäksi 24.12.2002 annetun lain 23 §:ssä säädetään, että lukuun ottamatta tapauksia, joissa hakemuksen tavoite sen oikeuttaa, ennakkoratkaisu annetaan ajaksi, joka ei saa ylittää viittä vuotta.

CIR 92:n muuttamisesta 21.6.2004 annettu laki

6 CIR 92:n ja 24.12.2002 annetun lain muuttamisesta 21.6.2004 annetulla lailla (jäljempänä 21.6.2004 annettu laki) Belgian kuningaskunta otti käyttöön uusia verosäännöksiä, jotka koskevat monikansalliseen konserniin kuuluvien, toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten rajat ylittäviä liiketoimia ja joissa säädetään muun muassa veronalaisten voittojen oikaisusta, jota kutsutaan ”vastaoikaisuksi”.

– *Perustelut*

7 Belgian kuningaskunnan hallituksen parlamentille esittämän lakiehdotuksen perustelujen mukaan mainitulla lailla pyritään yhtäältä muuttamaan CIR 92:ta kansainvälisellä tasolla yleisesti hyväksytyn markkinaehtoperiaatteen sisällyttämiseksi siihen nimenomaisesti. Toisaalta sen tarkoituksena on muuttaa 24.12.2002 annettua lakia ennakkoratkaisujen tekemistä koskevan toimivallan antamiseksi ennakkoratkaisuyksikölle. Markkinaehtoperiaate otettiin käyttöön Belgian verolainsäädännössä lisäämällä CIR 92:n 185 §:ään 2 momentti, joka perustuu Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) tulo- ja varallisuusveroa koskevan mallisopimuksen 9 artiklan tekstiin. CIR 92:n 185 §:n 2 momentin tavoite on varmistaa, että Belgiassa verovelvollisten yhtiöiden veropohjaa voidaan mukauttaa konsernin sisäisistä rajat ylittävistä liiketoimista johtuvien voittojen oikaisuilla, jos sovelletut siirtohinnat eivät heijasta markkinamekanismeja ja markkinaehtoperiaatetta. CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa käyttöön otettua käsitettä ”asianmukainen oikaisu” perustellaan sitä paitsi (mahdollisen) kaksinkertaisen verotuksen välttämisellä tai poistamisella. Lisäksi todetaan, että tämä oikaisu on suoritettava tapauskohtaisesti erityisesti verovelvollisen toimittamien käytettävissä olevien tietojen perusteella ja että vastaoikaisu on suoritettava vain, jos verohallinto katsoo, että toisessa jäsenvaltiossa toteutettu ensioikaisu on oikeutettu sekä periaatteen että määrän osalta.

– *CIR 92:n 185 §:n 2 momentti*

8 CIR 92:n 185 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”– – milloin toisiinsa etuyhteydessä olevien yhtiöiden muodostamaan monikansalliseen konserniin kuuluvien kahden yhtiön välillä on rajat ylittäviä keskinäisiä suhteita, noudatetaan seuraavaa:

a) Jos – – [toisiinsa etuyhteydessä olevien] yritysten välillä kauppa- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa sitä tämän mukaisesti.

b) Jos yrityksen tuloon luetaan tuloa, joka luetaan myös toisen yrityksen tuloon, ja näin mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt jälkimmäiselle yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, ensin mainitun yrityksen tuloa on oikaistava asianmukaisesti.”

4.7.2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje

9 Markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta 4.7.2006 annettu hallinnollinen ohje (jäljempänä 4.7.2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje) lähetettiin yleisen verohallinnon virkamiehille valtiovarainministerin nimissä ja tarkoituksena oli selittää muun muassa 2 momentin sisällyttämistä CIR 92:n 185 §:ään ja saman lain vastaavaa muuttamista. Soveltamisohjeessa korostetaan, että kyseisillä 19.7.2004 alkaen voimassa olevilla muutoksilla pyritään saattamaan osaksi Belgian verolainsäädäntöä markkinaehtoperiaate ja ne muodostavat oikeudellisen perustan, joka mahdollistaa mainitun periaatteen perusteella kansainväliseen konserniin kuuluvien toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten rajat ylittävistä konsernin sisäisistä suhteista johtuvan verotettavan voiton oikaisun.

10 Soveltamisohjeessa todetaan siis yhtäältä, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin a kohdassa säädetty oikaisu ylöspäin mahdollistaa monikansalliseen konserniin kuuluvan Belgiassa asuvan yhtiön voittojen korotuksen sellaisten voittojen sisällyttämiseksi, jotka tämä yritys olisi saanut markkinaehtoisesti toteutetusta liiketoimesta.

11 Toisaalta soveltamisohjeessa korostetaan, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa säädetyn veropohjaa alentavan vastaoikaisun tavoitteena on välttää tai poistaa (mahdollinen) kaksinkertainen verotus. Siinä todetaan, ettei tässä tarkoituksessa voida vahvistaa mitään kriteeriä siltä osin kuin tämä oikaisu on suoritettava tapauskohtaisesti erityisesti verovelvollisen toimittamien käytettävissä olevien tietojen pohjalta. Lisäksi ilmoitetaan, että vastaoikaisu on suoritettava ainoastaan, jos verohallinto tai ennakkoratkaisuyksikkö katsoo, että oikaisu on periaatteen ja määrän osalta oikeutettu. Siinä täsmennetään myös, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaa ei sovelleta, jos kumppanivaltiossa toteutunutta voittoa korotetaan siten, että se on suurempi kuin voitto, joka olisi saatu markkinaehtoperiaatetta sovellettaessa.

Valtiovarainministerin vastaukset CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin

12 Belgian valtiovarainministeri vahvisti 13.4.2005 vastauksena ylisuurten voittojen verovapautta koskeviin parlamentin kysymyksiin aivan aluksi, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta koski tilannetta, jossa ennakkoratkaisu tehtiin sellaisen menetelmän suhteen, jolla pyrittiin pääsemään markkinaehtoiseen voittoon. Tämän jälkeen hän vahvisti, että Belgiassa toimivan kansainvälisen konsernin belgialaisissa tilinpäätösasiakirjoissa kirjattuja voittoja, jotka ylittivät markkinaehtoiset voitot, ei tullut ottaa huomioon määritettäessä Belgiassa verotettavaa voittoa. Lopuksi hän vahvisti kannan, jonka mukaan Belgian veroviranomaisten tehtävänä ei ollut määrittää, minkä ulkomaisten yhtiöiden olisi luettava tämä ylimääräinen voitto voittoihinsa.

13 Belgian valtiovarainministeri ilmoitti 11.4.2007 CIR 92:n 185 §:n 2 momentin a ja b kohdan soveltamista koskevan parlamentin uuden kysymyssarjan yhteydessä, että siinä vaiheessa oli vastaanotettu ainoastaan oikaisua alaspäin koskevia hakemuksia. Lisäksi hän täsmensi, että sen menetelmän määrittämiseksi, jolla pyritään vahvistamaan belgialaisen toimipaikan markkinaehtoinen voitto ennakkoratkaisujen yhteydessä, otettiin huomioon harjoitetut toiminnot, otetut riskit ja toimintoihin käytetyt varat, joista ei ollut vielä aiheutunut verotuksellisia seurauksia Belgiassa. Siten monikansallisen konsernin belgialaisissa tilinpäätösasiakirjoissa Belgiassa kirjattua voittoa, joka ylitti markkinaehtoisen voiton, ei pitäisi sisällyttää Belgiassa verotettavaan voittoon. Lopuksi Belgian valtiovarainministeri totesi, että koska Belgian veroviranomaisten tehtävänä ei ollut määrittää, mille ulkomaisille yhtiöille ylimääräinen voitto oli kohdennettava, ei ollut mahdollista vaihtaa tietoja ulkomaisten verohallintojen kanssa tältä osin.

14 Lopuksi Belgian valtiovarainministeri vahvisti 6.1.2015, että ennakkoratkaisujen taustalla oli periaate markkinaehtoista voittoa asianomaisen yrityksen osalta vastaavan voiton verottamisesta, ja hän vahvisti edeltäjänsä 11.4.2007 antamat vastaukset siltä osin, että Belgian veroviranomaisten ei tarvinnut osoittaa, mille ulkomaiselle yhtiölle ylimääräinen voitto, jota ei ollut verotettu Belgiassa, oli kohdennettava.

Riidanalainen päätös

15 Euroopan komissio totesi ylisuurten voittojen verovapautta koskevasta valtiontukiohjelmasta SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), jonka Belgia on toteuttanut, 11.1.2016 antamassaan päätöksessä (EU) 2016/1699 (EUVL 2016, L 260, s. 61, jäljempänä riidanalainen päätös), että Belgian kuningaskunnan CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaan perustuvilla ennakkoratkaisuilla myöntämät verovapautukset muodostivat SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tukijärjestelmän, joka oli sisämarkkinoille soveltumaton ja joka oli toteutettu SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti.

16 Lisäksi komissio määräsi, että näin myönnetyt tuet on perittävä takaisin tuensaajilta, joiden lopullinen luettelo Belgian kuningaskunnan oli myöhemmin laadittava. Riidanalaisen päätöksen liitteessä on yksilöity ohjeellisesti ja Belgian kuningaskunnan hallinnollisen menettelyn aikana toimittamien tietojen perusteella 55 tuensaajaa, joihin kuuluu Magnetrol International, joka on kantajana asiassa T-263/16.

17 Komissio katsoi ensiksi tukitoimenpiteen arvioinnin osalta (riidanalaisen päätöksen 94–110 perustelukappale), että kyseessä oleva toimenpide on valtiontukijärjestelmä, joka perustuu CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaan, sellaisena kuin Belgian verohallinto sovelsi sitä. Kyseistä soveltamista selitetään 21.6.2004 annetun lain perusteluissa, 4.7.2006 annetussa hallinnollisessa soveltamisohjeessa ja valtiovarainministerin vastauksissa CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin. Nämä säädökset tai päätökset muodostivat komission mukaan perustan kyseessä olevien verovapautusten myöntämiselle. Komissio katsoi lisäksi, että nämä vapautukset myönnettiin ilman, että tarvittiin säädösten tai päätösten täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä, koska ennakkoratkaisujen tekeminen oli vain kyseessä olevan järjestelmän teknistä soveltamista. Lisäksi komissio korosti, että verovapautusten edunsaajat oli määritelty yleisesti ja käsitteellisesti ohjelman perustana olevissa säädöksissä tai päätöksissä. Nämä nimittäin koskivat toimipaikkoja, jotka kuuluivat monikansalliseen yrityskonserniin.

18 Toiseksi komissio totesi SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytyksistä (riidanalaisen päätöksen 111–117 perustelukappale) ensinnäkin, että ylisuurten voittojen vapauttaminen verosta oli valtion toteuttama toimenpide ja aiheutti valtion varojen vähenemisen siltä osin kuin tämä vapautus johti siihen, että järjestelmästä hyötyvät yritykset maksavat Belgiassa vähemmän veroja. Toiseksi se katsoi, että kyseessä oleva järjestelmä oli omiaan vaikuttamaan Euroopan unionin sisäiseen kauppaan, koska se oli hyödyttänyt monikansallisia yhtiöitä, jotka harjoittavat toimintaansa useissa jäsenvaltioissa. Kolmanneksi komissio korosti, että edunsaajayritykset välttyvät kyseessä olevan järjestelmän vuoksi maksamasta kustannuksia, jotka niiden pitäisi tavallisesti maksaa, ja että näin ollen kyseinen järjestelmä vääristi tai uhkasi vääristää kilpailua vahvistamalla kyseisten yritysten taloudellista asemaa. Neljänneksi komissio katsoi, että kyseessä oleva järjestelmä antoi valikoivan edun belgialaisille toimipaikoille ja hyödytti siten ainoastaan monikansallisia yrityskonserneja, joihin nämä toimipaikat kuuluivat.

19 Erityisesti valikoivan edun olemassaolon osalta komissio katsoi, että ylisuurten voittojen verovapaus muodosti poikkeuksen viitejärjestelmästä, jonka on yksilöity olevan Belgian yleinen yhteisöverojärjestelmä, koska veroa ei sovellettu asianomaisen yhtiön todellisuudessa kirjaamaan kokonaisvoittoon vaan oikaistuun markkinaehtoiseen voittoon (riidanalaisen päätöksen 118–134 perustelukappale).

20 Tältä osin komissio katsoi pääasiallisesti (riidanalaisen päätöksen 135–143 perustelukappale), että kyseessä oleva järjestelmä oli valikoiva ensinnäkin sen vuoksi, että se oli ainoastaan monikansallisiin konserneihin kuuluvien toimipaikkojen eikä riippumattomien tai kansallisiin konserneihin kuuluvien yritysten ulottuvilla. Lisäksi kyseessä oleva järjestelmä on aiheuttanut valikoivuutta monikansallisten konsernien, jotka muuttavat yritysmalliaan perustamalla uusia toimintoja Belgiaan, ja kaikkien muiden talouden toimijoiden välillä, jotka noudattavat edelleen Belgiassa olevia yritysmalleja. Lopuksi kyseessä oleva järjestelmä on valikoiva de facto sen vuoksi, että ylisuurten voittojen verovapaudesta ovat voineet todellisuudessa hyötyä ainoastaan suureen tai keskikokoiseen monikansalliseen konserniin kuuluvat belgialaiset toimipaikat eivätkä kooltaan pieneen monikansalliseen konserniin kuuluvat toimipaikat.

21 Toissijaisesti (riidanalaisen päätöksen 144–170 perustelukappale) komissio totesi, että vaikka hyväksyttäisiin Belgian yhteisöverojärjestelmän sisältävän säännön, jonka mukaan monikansallisen konsernin toimipaikkoja ei pitäisi verottaa markkinaehtoisen voiton ylittävästä voitosta, minkä komissio siis kyseenalaisti, kyseessä oleva ylisuurten voittojen verovapaus muodosti poikkeuksen viitejärjestelmästä, koska verovapautuksen perusteet ja ylisuuren voiton määrittämiseen käytetty menetelmä olivat ristiriidassa markkinaehtoperiaatteen kanssa. Tämä menetelmä käsittää kaksi vaihetta.

22 Ensimmäisessä vaiheessa vahvistettiin verovelvollisen toimittaman siirtohintaselvityksen perusteella niiden liiketoimien markkinaehtoiset hinnat, jotka ovat toteutuneet konsernin belgialaisen toimipaikan ja siihen etuyhteydessä olevien yritysten välillä. Nämä siirtohinnat määritettiin soveltamalla liiketoiminettomarginaalimenetelmää (TNMM). Siten vahvistettiin jäännösvoitto tai markkinaehtoinen voitto, joka komission mukaan vastasi belgialaisen toimipaikan todellisuudessa kirjaamaa voittoa.

23 Toisessa vaiheessa verovelvollisen esittämän toisen selvityksen perusteella belgialaisen toimipaikan oikaistu markkinaehtoinen voitto vahvistettiin määrittämällä voitto, jonka vertailukelpoinen itsenäinen yritys olisi toteuttanut vastaavissa olosuhteissa. Ensimmäisen ja toisen vaiheen mukaisesti saatujen voittojen ero (eli jäännösvoitto vähennettynä oikaistulla markkinaehtoisella voitolla) muodostaa ylisuuren voiton määrän, jonka Belgian veroviranomaiset katsovat perustuvan yrityskonserniin kuulumisesta johtuviin synergioihin tai mittakaavaetuihin ja josta ei näin ollen veroteta belgialaista toimipaikkaa.

24 Tätä ylisuurta voittoa ei verotettu kyseessä olevan järjestelmän nojalla. Komission mukaan tällainen verottamatta jättäminen on kuitenkin antanut järjestelmän edunsaajille valikoivan edun erityisesti siltä osin kuin ylisuuren voiton laskentamenetelmä poikkeaa menetelmästä, joka johtaa luotettavaan arvioon markkinapohjaisesta tuloksesta, ja siis markkinaehtoperiaatteesta.

25 Lisäksi komissio katsoi, ettei kyseessä olevaa järjestelmää voitu perustella Belgian verojärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella (riidanalaisen päätöksen 173–181 perustelukappale). Päinvastoin kuin Belgian kuningaskunta on esittänyt, kyseessä olevalla järjestelmällä ei nimittäin pyritty kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan tavoitteeseen, koska ylisuurten voittojen verovapauden saamiseksi ei ollut tarpeen osoittaa, että nämä voitot oli sisällytetty toisen yhtiön veropohjaan.

26 Kolmanneksi komissio katsoi, että kyseessä olevat toimenpiteet olivat toimintatukea eivätkä näin ollen soveltuneet sisämarkkinoille. Koska näistä toimenpiteistä ei ollut ilmoitettu komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti, ne olivat myös sääntöjenvastaisia tukia (riidanalaisen päätöksen 189–194 perustelukappale).

27 Tukien takaisinperinnän osalta (riidanalaisen päätöksen 195–211 perustelukappale) komissio korosti, että Belgian kuningaskunta ei voi vedota tuensaajien luottamuksensuojan periaatteeseen eikä oikeusvarmuuden periaatteeseen välttääkseen velvollisuutensa periä takaisin sääntöjenvastaisesti myönnetyt sisämarkkinoille soveltumattomat tuet ja että takaisinperittävät määrät voitiin laskea kunkin tuensaajan osalta sen veron, joka todellisuudessa kirjatun voiton perusteella olisi pitänyt maksaa, ja ennakkoratkaisun nojalla todella maksetun veron välisen erotuksen perusteella.

28 Riidanalaisen päätöksen päätösosan sanamuoto on seuraava:

”1 artikla

Ylisuurten voittojen verojärjestelmä, joka perustuu vuoden 1992 tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaan ja jonka nojalla Belgia[n kuningaskunta] on antanut monikansallisten konsernien belgialaisten toimipaikkojen hyväksi ennakkoratkaisuja, joilla on vapautettu yhteisöverosta osa kyseisten toimipaikkojen voitosta, on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea, jonka Belgia on toteuttanut sääntöjenvastaisesti ja rikkonut siten SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa.

2 artikla

1. Belgia[n kuningaskunnan] on perittävä takaisin tuensaajilta 1 artiklassa tarkoitettu sisämarkkinoille soveltumaton ja sääntöjenvastainen tuki.

2. Kaikki tukimäärät, joita ei ole vielä peritty takaisin tuensaajilta 1 kohdassa tarkoitetun takaisinperinnän jälkeen, on perittävä takaisin konserneilta, joihin kyseiset tuensaajat kuuluvat.

3. Takaisinperittävistä summista on maksettava korkoa siitä päivästä alkaen, jona ne saatettiin tuensaajien käyttöön, niiden tosiasialliseen takaisinperintään saakka.

4. Takaisinperittäviin summiin on lisättävä korko, joka lasketaan asetuksen (EY) N:o 794/2004 V luvun säännösten mukaisesti.

5. Belgia[n kuningaskunnan] on lopetettava 1 artiklassa tarkoitettu tuki ja peruutettava kaikki kyseiseen tukeen perustuvat, vielä suorittamattomat maksut tämän päätöksen antamispäivästä alkaen.

6. Belgia[n kuningaskunnan] on hylättävä kaikki 1 artiklassa tarkoitettuun tukeen liittyvät, ennakkoratkaisuyksikölle esitettävät tai tämän päätöksen antamispäivänä vireillä olevat ennakkoratkaisuhakemukset.

3 artikla

1. Edellä 1 artiklassa tarkoitettu tuki on perittävä takaisin välittömästi ja tehokkaasti.

2. Belgia[n kuningaskunnan] on varmistettava, että tämä päätös pannaan täysimääräisesti täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksi antamisesta.

4 artikla

1. Belgia[n kuningaskunnan] on toimitettava kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksi antamisesta komissiolle seuraavat tiedot:

a) luettelo 1 artiklassa tarkoitetun tuen saajista ja kunkin tuensaajan saama kokonaissumma;

b) kultakin tuensaajalta perittävä kokonaismäärä (pääoma ja korko);

c) tarkka kuvaus toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi;

d) asiakirjat, joista käy ilmi, että tuensaajat on määrätty maksamaan tuki takaisin.

2. Belgia[n kuningaskunnan] on ilmoitettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöön panemiseksi toteutettavien kansallisten toimenpiteiden edistymisestä siihen saakka, kun 1 artiklassa tarkoitetun tuen takaisinperintä on saatettu loppuun. Sen on annettava viipymättä komission pyynnöstä tiedot toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi. Sen on annettava myös yksityiskohtaisia tietoja tuensaajilta jo perityistä tukimääristä ja koroista.

5 artikla

Tämä päätös on osoitettu Belgian kuningaskunnalle.”

Oikeudenkäynti ja vaatimukset

Oikeudenkäynti ja osapuolten vaatimukset asiassa T-131/16

29 Belgian kuningaskunta nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 22.3.2016 jätetyllä kirjelmällä kanteen, jossa vaaditaan riidanalaisen päätöksen kumoamista.

30 Belgian kuningaskunta teki unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 26.4.2016 jätetyllä erillisellä asiakirjalla välitoimihakemuksen, jossa se vaati unionin yleisen tuomioistuimen presidenttiä lykkäämään riidanalaisen päätöksen 2–4 artiklan täytäntöönpanoa, kunnes unionin yleinen tuomioistuin on ratkaissut pääasian. Unionin yleisen tuomioistuimen presidentti hylkäsi välitoimihakemuksen 19.7.2016 antamallaan määräyksellä ja määräsi, että oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

31 Unionin yleinen tuomioistuin pyysi 11.7.2016 Belgian kuningaskuntaa vastaamaan yhteen kysymykseen. Belgian kuningaskunta vastasi tähän pyyntöön 19.7.2016 päivätyllä kirjeellä.

32 Irlanti pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 11.7.2016 jätetyllä asiakirjalla saada osallistua oikeudenkäyntiin väliintulijana Belgian kuningaskunnan vaatimusten tukemiseksi. Unionin yleisen tuomioistuimen viidennen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 25.8.2016 Irlannin väliintulohakemuksen. Irlanti jätti kirjelmänsä ja asianosaiset jättivät sitä koskevat huomautuksensa asetetuissa määräajoissa.

33 Kun unionin yleisen tuomioistuimen jaostojen kokoonpanoa muutettiin 21.9.2016, esittelevä tuomari määrättiin unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 27 artiklan 5 kohdan nojalla seitsemänteen jaostoon, jonka käsiteltäväksi nyt käsiteltävä asia näin ollen siirrettiin.

34 Belgian kuningaskunta pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 26.1.2017 jätetyllä asiakirjalla, että asia ratkaistaisiin laajennetussa ratkaisukokoonpanossa. Unionin yleinen tuomioistuin totesi 15.2.2017 työjärjestyksen 28 artiklan 5 kohdan mukaisesti, että asia oli siirretty laajennetun seitsemännen jaoston käsiteltäväksi.

35 Koska eräs laajennetun seitsemännen jaoston jäsenistä oli estynyt osallistumasta asian käsittelyyn, unionin yleisen tuomioistuimen presidentti nimesi 28.3.2017 tekemällään päätöksellä unionin yleisen tuomioistuimen varapresidentin täydentämään jaoston kokoonpanoa.

36 Laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti esittelevän tuomarin ehdotuksesta 12.12.2017 työjärjestyksen 67 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että asian käsittelylle annetaan etusija.

37 Unionin yleinen tuomioistuin (laajennettu seitsemäs jaosto) päätti esittelevän tuomarin kertomuksen perusteella aloittaa asian käsittelyn suullisen vaiheen sekä kehotti Belgian kuningaskuntaa ja komissiota vastaamaan kirjallisesti kysymyksiin työjärjestyksen 64 artiklan mukaisena prosessinjohtotoimenpiteenä. Asianosaiset vastasivat näihin pyyntöihin asetetuissa määräajoissa.

38 Laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti osapuolia kuultuaan 17.5.2018 antamallaan määräyksellä yhdistää asian T-131/16, Belgia v. komissio ja asian T-263/16, Magnetrol International v. komissio menettelyn suullista vaihetta varten työjärjestyksen 68 artiklan 2 kohdan mukaisesti ja hyväksyi Magnetrol Internationalin esittämän luottamuksellista käsittelyä koskevan pyynnön Irlantiin nähden.

39 Osapuolten suulliset lausumat ja niiden unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antamat vastaukset kuultiin 28.6.2018 pidetyssä istunnossa.

40 Belgian kuningaskunta vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen

– toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen päätösosan 1 ja 2 artiklan

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

41 Irlanti vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin kumoaa riidanalaisen päätöksen Belgian kuningaskunnan vaatimuksen mukaisesti.

42 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– hylkää kanteen

– velvoittaa Belgian kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset asiassa T-263/16

43 Magnetrol International nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 25.5.2016 jätetyllä kannekirjelmällä kanteen, jossa vaadittiin riidanalaisen päätöksen kumoamista.

44 Komissio vaati 20.6.2016, että asian käsittelyä lykätään, kunnes asiassa T-131/16, Belgia v. komissio on annettu ratkaisu, mitä kantaja vastusti 26.7.2016. Unionin yleisen tuomioistuimen viidennen jaoston puheenjohtaja hylkäsi asianosaisille 9.8.2016 tiedoksi annetulla päätöksellä komission lykkäysvaatimuksen.

45 Kun unionin yleisen tuomioistuimen jaostojen kokoonpanoa muutettiin 21.9.2016, esittelevä tuomari määrättiin unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 27 artiklan 5 kohdan nojalla seitsemänteen jaostoon, jonka käsiteltäväksi nyt käsiteltävä asia näin ollen siirrettiin.

46 Unionin yleinen tuomioistuin päätti 12.3.2018 seitsemännen jaoston ehdotuksesta siirtää asian työjärjestyksensä 28 artiklan 3 kohdan mukaisesti laajennetun ratkaisukokoonpanon käsiteltäväksi.

47 Koska eräs laajennetun seitsemännen jaoston jäsenistä oli estynyt osallistumasta esillä olevan asian käsittelyyn, unionin yleisen tuomioistuimen presidentti nimesi 15.3.2018 tekemällään päätöksellä unionin yleisen tuomioistuimen varapresidentin täydentämään jaoston kokoonpanoa.

48 Laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 16.4.2018 esittelevän tuomarin ehdotuksesta työjärjestyksen 67 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että asian käsittelylle annetaan etusija.

49 Unionin yleinen tuomioistuin (laajennettu seitsemäs jaosto) päätti esittelevän tuomarin kertomuksen perusteella aloittaa asian käsittelyn suullisen vaiheen sekä kehotti Magnetrol Internationalia ja komissiota vastaamaan kirjallisesti kysymyksiin työjärjestyksen 64 artiklan mukaisena prosessinjohtotoimenpiteenä. Asianosaiset vastasivat näihin pyyntöihin asetetuissa määräajoissa.

50 Laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti osapuolia kuultuaan 17.5.2018 antamallaan määräyksellä yhdistää asian T-131/16, Belgia v. komissio ja asian T-263/16, Magnetrol International v. komissio menettelyn suullista vaihetta varten työjärjestyksen 68 artiklan 2 kohdan mukaisesti ja hyväksyi Magnetrol Internationalin esittämän luottamuksellista käsittelyä koskevan pyynnön Irlantiin nähden.

51 Kuten edellä 39 kohdassa on todettu, osapuolten suulliset lausumat ja niiden unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antamat vastaukset kuultiin 28.6.2018 pidetyssä istunnossa.

52 Magnetrol International vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen

– toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen 2–4 artiklan

– kumoaa joka tapauksessa riidanalaisen päätöksen 2–4 artiklan siltä osin kuin näissä artikloissa yhtäältä vaaditaan perimään tuki takaisin muilta kuin siltä yksiköltä, joka on saanut ennakkoratkaisun, ja toisaalta määrätään perimään takaisin määrä, joka vastaa tuensaajan verosäästöjä, ilman, että Belgian kuningaskunnan sallitaan ottaa huomioon toisen verohallinnon suorittamaa tosiasiallista oikaisua ylöspäin

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

53 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– hylkää kanteen

– velvoittaa Magnetrol Internationalin korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Oikeudellinen arviointi

54 Unionin yleinen tuomioistuin päätti kuultuaan asianosaisia istunnossa tästä kysymyksestä yhdistää käsiteltävät asiat myös asian käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten työjärjestyksen 68 artiklan mukaisesti.

Alustavat huomautukset

55 Belgian kuningaskunta esittää kanteensa tueksi viisi kanneperustetta. Ensimmäinen koskee SEUT 2 artiklan 6 kohdan ja SEU 5 artiklan 1 ja 2 kohdan rikkomista siltä osin kuin komissio on loukannut Belgian kuningaskunnan verotusvaltaa. Toinen kanneperuste koskee oikeudellista virhettä ja ilmeistä arviointivirhettä siltä osin, kuin komissio on luokitellut toimenpiteet valtiontukijärjestelmäksi. Se jakautuu kahteen osaan, joista ensimmäisessä riitautetaan niiden säädösten tai päätösten yksilöinti, joihin kyseessä oleva väitetty järjestelmä perustuu, ja toisessa riitautetaan täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden puuttumista koskeva toteamus. Kolmas kanneperuste koskee SEUT 107 artiklan virheellistä soveltamista siltä osin kuin komissio on katsonut, että ylisuurten voittojen järjestelmä oli valtiontukitoimenpide. Neljäs kanneperuste koskee komission tekemää ilmeistä arviointivirhettä väitetyn tuen saajien yksilöinnin suhteen. ”Toissijaisesti” esitetty viides kanneperuste koskee yleisen laillisuusperiaatteen loukkaamista ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9) 16 artiklan 1 kohdan rikkomista siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä määrätään takaisinperinnästä monikansallisilta konserneilta, joihin ennakkoratkaisun saaneet belgialaiset toimipaikat kuuluvat.

56 Magnetrol International esittää neljä kanneperustetta. Ensimmäinen koskee ilmeistä arviointivirhettä, vallan väärinkäyttöä ja perustelujen puuttumista siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä todetaan valtiontukijärjestelmän olemassaolo. Toinen kanneperuste koskee SEUT 107 artiklan virheellistä soveltamista sekä perusteluvelvollisuuden noudattamatta jättämistä ja ilmeistä arviointivirhettä siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä luokitellaan väitetty järjestelmä valikoivaksi toimenpiteeksi. Kolmas kanneperuste koskee SEUT 107 artiklan virheellistä soveltamista sekä perusteluvelvollisuuden noudattamatta jättämistä ja ilmeistä arviointivirhettä siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä todetaan, että väitetyllä järjestelmällä annetaan etu. ”Toissijaisesti” esitetty neljäs kanneperuste koskee

SEUT 107 artiklan rikkomista, luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista, ilmeistä arviointivirhettä, vallan väärinkäyttöä ja perustelujen puuttumista riidanalaisessa päätöksessä määrätyn tuen takaisinperinnän, tuensaajien yksilöinnin sekä takaisinperittävän määrän osalta.

57 Kaikkien edellä olevien kanneperusteiden esittelystä ilmenee, että Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International esittävät – tosin eri järjestyksessä – kanneperusteet, jotka koskevat pääasiallisesti seuraavia seikkoja:

– ensinnäkin komissio on ylittänyt toimivaltansa valtiontukiasioissa loukkaamalla Belgian kuningaskunnan yksinomaista toimivaltaa välittömän verotuksen alalla (ensimmäinen kanneperuste asiassa T-131/16 ja kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-263/16)

– toiseksi komissio on tehnyt virheellisen päätelmän asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman (jäljempänä myös tukijärjestelmä) olemassaolosta käsiteltävässä asiassa erityisesti niiden säädösten tai päätösten virheellisen yksilöinnin vuoksi, joihin väitetty järjestelmä perustuu, ja se on katsonut virheellisesti, että tukijärjestelmä ei edellytä täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä (toinen kanneperuste asiassa T-131/16 ja ensimmäinen kanneperuste asiassa T-263/16)

– kolmanneksi komissio on tehnyt virheen katsoessaan, että ylisuuria voittoja koskevat ennakkoratkaisut ovat valtiontukea, kun otetaan huomioon muun muassa edun puuttuminen ja valikoivuuden puuttuminen (kolmas kanneperuste asiassa T-131/16 ja kolmas kanneperuste asiassa T-263/16)

– neljänneksi komissio on loukannut muun muassa laillisuusperiaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta siltä osin kuin väitetyt tuet on virheellisesti määrätty takaisin perittäviksi myös konserneilta, joihin mainittujen tukien saajat kuuluvat (neljäs ja viides kanneperuste asiassa T-131/16 ja neljäs kanneperuste asiassa T-263/16).

58 Unionin yleinen tuomioistuin tutkii kanneperusteet edellä 57 kohdassa mainitussa järjestyksessä.

Komission väitetty Belgian kuningaskunnan yksinomaisen toimivallan loukkaaminen välittömän verotuksen alalla

59 Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International väittävät pääasiallisesti, että komissio on ylittänyt toimivaltansa, kun se on käyttänyt unionin oikeuden valtiontukisääntöjä jäsenvaltion yksinomaiseen verotusvaltaan kuuluvien seikkojen määrittämiseen yksipuolisesti. Verotettavien tulojen määrittäminen kuuluu nimittäin edelleen jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan samoin kuin niiden voittojen verottamistapa, jotka ovat syntyneet rajat ylittävistä liiketoimista yrityskonsernien sisällä, vaikka tämä johtaisi kaksinkertaiseen verottamatta jättämiseen. Komission kanta, jonka mukaan ylisuuria voittoja koskevat ennakkoratkaisut ovat valtiontukia sen vuoksi, että niillä poiketaan sen oikeana pitämän markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta, vastaa kuitenkin verotettavien tulojen määrittämistä koskevien sääntöjen pakollista yhdenmukaistamista, mikä ei kuulu unionin toimivaltaan.

60 Irlanti väittää pääasiallisesti, että riidanalainen päätös loukkaa vakavasti tasapainoista toimivallan jakoa unionin ja jäsenvaltioiden välillä, josta on määrätty erityisesti SEU 3 artiklan 6 kohdassa ja SEU 5 artiklan 1 ja 2 kohdassa ja joka on vahvistettu vakiintuneessa oikeuskäytännössä.

61 Komissio väittää pääasiallisesti, että vaikka jäsenvaltioilla on verotuksellinen autonomia välittömän verotuksen alalla, kaikkien jäsenvaltion toteuttamien verotustoimenpiteiden on oltava valtiontukia koskevien unionin sääntöjen mukaisia.

62 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vaikka välitön verotus vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuuluu unionin oikeuden tässä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Toisaalta on kiistatonta, että komissio on toimivaltainen valvomaan SEUT 107 artiklan noudattamista.

63 Siten jäsenvaltioiden toimenpiteet sellaisilla aloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu unionissa, kuten välitön verotus, eivät jää valtiontukien valvontaa koskevan säännöstön soveltamisalan ulkopuolelle. Näin ollen komissio voi luokitella verotustoimenpiteen valtiontueksi sikäli kuin tällaisen luokittelun edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 28 kohta; tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 81 kohta ja tuomio 25.3.2015, Belgia v. komissio, T-538/11, EU:T:2015:188, 65 ja 66 kohta). Jäsenvaltioiden on siis käytettävä toimivaltaansa verotusasioissa unionin oikeuden mukaisesti (tuomio 3.6.2010, komissio v. Espanja, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 kohta). Niiden on näin ollen pidättäydyttävä toteuttamasta tässä yhteydessä toimenpiteitä, jotka voivat olla sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

64 Asiaa koskevan unionin säännöstön puuttuessa on tosin niin, että jäsenvaltioilla on toimivalta määrittää veroperusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 kohta).

65 Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei mihinkään verotustoimenpiteisiin, jotka vaikuttavat erityisesti veroviranomaisten huomioon ottamaan veron perusteeseen, sovelleta SEUT 107 artiklaa. Jos tällaisella toimenpiteellä nimittäin tosiasiassa kohdellaan syrjivästi eri tavalla yrityksiä, jotka ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa tämän verotustoimenpiteen tavoitteen kannalta, ja sillä myönnetään tämän vuoksi toimenpiteen edunsaajille valikoivia etuja, joilla suositaan ”jotakin” yritystä tai ”jotakin” tuotannonalaa, sitä voidaan pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 kohta).

66 Lisäksi toimenpide, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille edullisen verokohtelun, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, voi olla SEUT 107 artiklassa tarkoitettua valtiontukea. Sitä vastoin sellainen veroetu, joka perustuu soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, ei ole SEUT 107 artiklassa tarkoitettua valtiontukea (ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

67 Edellä esitetystä seuraa, että koska komissiolla on toimivalta valvoa SEUT 107 artiklan noudattamista, sitä ei voida moittia toimivaltansa ylittämisestä silloin, kun se on tarkastellut kyseessä olevan väitetyn järjestelmän muodostavia toimenpiteitä sen selvittämiseksi, olivatko ne valtiontukea, ja jos näin oli, olivatko ne SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla sisämarkkinoille soveltuvia.

68 Tätä päätelmää ei voida kumota Belgian kuningaskunnan argumenteilla, jotka koskevat yhtäältä toimivallan puuttumista ylisuurten voittojen verottamisen osalta ja toisaalta sen omaa toimivaltaa toteuttaa toimenpiteitä, joilla pyritään välttämään kaksinkertainen verotus.

69 Belgian kuningaskunta väittää, että koska ylisuuria voittoja ei voida kohdentaa belgialaisille toimipaikoille, joita verotetaan Belgiassa, nämä voitot eivät kuuluneet Belgian verotusvaltaan. Näin ollen komissio ei voi asettaa kyseenalaiseksi näiden voittojen verottamatta jättämistä Belgiassa.

70 Siltä osin kuin nämä argumentit on ymmärrettävä siten, että niillä kyseenalaistetaan komission toimivalta tutkia kyseessä olevat toimenpiteet, on korostettava, että nämä toimenpiteet koskevat Belgian veroviranomaisten toimivaltansa puitteissa välittömän verotuksen alalla tekemiä ennakkoratkaisuja. Tältä osin on palautettava mieleen edellä 65 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, jonka mukaan kaikki verotustoimenpiteet, jotka täyttävät SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisen edellytykset, ovat valtiontukea. Tästä seuraa, että komission on SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamista koskevan toimivaltansa käytön yhteydessä voitava tutkia kyseessä olevat toimenpiteet tarkistaakseen, täyttävätkö ne kyseiset edellytykset.

71 Niiden argumenttien osalta, jotka koskevat Belgian kuningaskunnan toimivaltaa toteuttaa toimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, oikeuskäytännöstä ilmenee tosin, että jäsenvaltioiden asiana on toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaista verotusta koskevien tilanteiden estämiseksi käyttämällä esimerkiksi kansainvälisessä verokäytännössä noudatettuja jakoperusteita (ks. vastaavasti tuomio 14.11.2006, Kerckhaert ja Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, 23 kohta). Kuten edellä 63 kohdassa on todettu, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä verotusvaltaansa unionin oikeuden mukaisesti ja pidättäydyttävä toteuttamasta sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea vastaavia toimenpiteitä. Belgian kuningaskunta ei voi näin ollen vedota tarpeeseen välttää kaksinkertainen verotus päämääränä, jota Belgian veroviranomaisten ylisuuria voittoja koskevalla käytännöllä tavoitellaan, perustellakseen tältä osin yksinomaisen toimivallan, joka jäisi SEUT 107 artiklan noudattamisen valvontaa koskevan komission toimivallan ulkopuolelle.

72 Lisäksi on joka tapauksessa korostettava, että käsiteltävässä asiassa Belgian veroviranomaisten soveltaman kaltaisella ylisuurten voittojen verottamatta jättämisellä ei näytetty tavoiteltavan kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevia päämääriä. Riitautettujen toimenpiteiden soveltaminen ei nimittäin edellyttänyt sen osoittamista, että nämä voitot oli luettu jonkin toisen yhtiön voittoihin. Ei myöskään vaadittu osoittamaan, että näitä ylisuuria voittoja oli todella verotettu toisessa maassa.

73 CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa nimittäin säädetään yhtiön voittojen oikaisusta alaspäin ainoastaan, jos ne on luettu toisen yhtiön voittoihin. Belgian kuningaskunta ei ole kuitenkaan riitauttanut toteamuksia, jotka komissio on tehnyt riidanalaisen päätöksen 173–181 perustelukappaleessa Belgian veroviranomaisten käytännöstä – sellaisena kuin sitä on selitetty muun muassa edellä 12–14 kohdassa mainituissa valtiovarainministerien vastauksissa –, jonka mukaan ennakkoratkaisua hakevan yrityksen veron perustetta oikaistiin alaspäin ilman, että tarkistettiin, oliko tämän yrityksen veron perusteesta ylisuurena vähennetty voitto todella luettu toisen yrityksen voittoon.

74 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella on hylättävä perusteettomana kanneperuste, joka koskee komission väitettyä Belgian kuningaskunnan verotusvallan loukkaamista.

Asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman olemassaolo

75 Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International väittävät pääasiallisesti, että komissio on yksilöinyt virheellisesti säädökset tai päätökset, joiden perusteella ylisuurten voittojen järjestelmä muodostaisi tukijärjestelmän, ja on katsonut virheellisesti, että ne eivät edellyttäneet asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettuja täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä. Lisäksi tukijärjestelmän olemassaoloa koskeva päätelmä perustuu niiden mukaan ristiriitaisiin perusteluihin.

76 Komissio väittää pääasiallisesti noudattaneensa johdonmukaista päättelyä läpi koko riidanalaisen päätöksen siltä osin kuin se on katsonut, että ylisuurten voittojen verovapautta koskeva järjestelmä perustui CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaan, sellaisena kuin ennakkoratkaisuyksikkö sitä sovelsi 21.6.2004 annetun lain perusteluissa, 4.7.2006 annetussa hallinnollisessa soveltamisohjeessa ja valtiovarainministerin vastauksissa kyseisen pykälän soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin

annetun tulkinnan valossa. Nämä säädökset tai päätökset osoittavat komission mukaan systemaattisen ja johdonmukaisen menettelytavan, jolla Belgian veroviranomaiset vapauttivat verosta niin sanotut ylisuuret voitot ilman, että tarvittiin täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

77 Asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan mukaan tukiohjelmalla tarkoitetaan säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella yksittäisiä tukia voidaan myöntää yrityksille, jotka määritellään säädöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti ilman, että edellytetään muita täytäntöönpanotoimenpiteitä, sekä säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella erityiseen hankkeeseen liittymätöntä tukea voidaan myöntää yhdelle tai useammalle yritykselle toistaiseksi tai rajoittamaton määrä.

78 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun kyse on tukiohjelmasta, komissio voi tutkia ainoastaan kyseisen ohjelman ominaispiirteitä arvioidakseen päätöksen perusteluissa, annetaanko tässä ohjelmassa sitä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi edunsaajille olennaista etua verrattuna niiden kilpailijoihin ja voiko tuki hyödyttää olennaisesti sellaisia yrityksiä, jotka toimivat jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Komissiolla ei näin ole velvollisuutta tällaista ohjelmaa koskevassa päätöksessä arvioida sen perusteella yksittäistapauksissa myönnettyjä tukia. Kunkin kyseessä olevan yrityksen yksilöllistä tilannetta on tutkittava vasta siinä vaiheessa, kun tukia peritään takaisin (ks. tuomio 9.6.2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio, C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

79 Lisäksi on katsottu, että komissio voi tukijärjestelmää tutkiessaan silloin, kun ei ole yksilöity oikeudellista toimenpidettä, jolla tällainen tukijärjestelmä on perustettu, nojautua sellaisiin seikkoihin, jotka ovat kokonaisuudessaan omiaan osoittamaan tukijärjestelmän tosiasiallisen olemassaolon (ks. vastaavasti tuomio 13.4.1994, Saksa ja Pleuger Worthington v. komissio, C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129, 14 ja 15 kohta).

80 On muistutettava aivan aluksi, että riidanalaisen päätöksen 97 perustelukappaleessa todetaan, että ylisuurten voittojen verovapaus on myönnetty CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan perusteella. Tämän jälkeen saman päätöksen 98 perustelukappaleessa todetaan, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista Belgian veroviranomaisten toimesta selitetään 21.6.2004 annetun lain perusteluissa, 4.7.2006 annetussa hallinnollisessa soveltamisohjeessa ja valtiovarainministerin vastauksissa kyseisen säännöksen soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin. Lopuksi riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa päätellään, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta, 21.6.2004 annetun lain perustelut, 4.7.2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje ja valtiovarainministerin vastaukset CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin muodostavat ne säädökset tai päätökset, joiden perusteella ylisuuret voitot vapautetaan verosta.

81 Sitä vastoin riidanalaisen päätöksen 125 perustelukappaleessa todetaan, ettei yhdessäkään CIR 92:n säännöksessä säädetä konserniin kuuluvan toimipaikan todellisuudessa kirjaaman voiton tietyn kiinteän osan tai kiinteän prosenttiosuuden yleisestä yksipuolisesta verosta vapauttamisesta. Lisäksi todetaan, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa sallitaan alentavat siirtohinnoitteluoikaisut sillä edellytyksellä, että kyseessä olevasta kansainvälisestä liiketoimesta tai järjestelystä syntynyt, verosta vapautettava voitto on sisällytetty tämän liiketoimen tai järjestelyn ulkomaisen osapuolen voittoihin.

82 Komission päättelystä näyttää tosin ilmenevän tiettyä kaksijakoisuutta siltä osin kuin se yhtäältä ottaa huomioon kaikki riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa luetellut säädökset tai päätökset säännöksinä, joihin riidanalainen järjestelmä perustuu, vaikka toisaalta silloin, kun se analysoi viitejärjestelmää valikoivan edun olemassaolon tarkastelun yhteydessä, se toteaa, ettei yhdessäkään CIR 92:n säännöksessä säädetä Belgian veroviranomaisten soveltaman kaltaisesta verovapaudesta.

83 Riidanalaisen päätöksen lukemisesta kokonaisuudessaan kuitenkin seuraa, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta, sellaisena kuin Belgian veroviranomaiset sitä soveltavat, muodostaa kyseessä olevan väitetyn tukijärjestelmän perustan ja että tämän säännöksen soveltaminen voidaan johtaa 21.6.2004 annetun lain perusteluista, 4.7.2006 annetusta hallinnollisesta soveltamisohjeesta ja valtiovarainministerin vastauksista kyseisen pykälän soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin.

84 Näin ollen on arvioitava, edellyttääkö väitetty tukijärjestelmä, joka perustuu komission yksilöimiin säädöksiin tai päätöksiin, asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettuja täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

85 Seuraavat huomiot voidaan tehdä edellä 77 kohdassa mainitusta asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädetystä tukiohjelman määritelmästä, sellaisena kuin sitä on tulkittu oikeuskäytännössä.

86 Ensinnäkin siltä osin kuin yksittäisiä tukia myönnetään ilman täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä, kyseessä olevan tukijärjestelmän olennaisten osatekijöiden on välttämättä käytävä ilmi säännöksistä, joiden on yksilöity olevan kyseisen järjestelmän perusta.

87 Toiseksi silloin kun kansalliset viranomaiset soveltavat kyseistä järjestelmää, näillä viranomaisilla ei voi olla harkintavaltaa kyseessä olevaa tukea koskevien olennaisten osatekijöiden määrittämisen suhteen ja sen myöntämismahdollisuuden suhteen. Jotta tällaisten täytäntöönpanotoimenpiteiden olemassaolo suljettaisiin pois, kansallisten viranomaisten toimivallan olisi nimittäin rajoituttava niiden säännösten teknisen soveltamiseen, joiden oletetaan muodostavan kyseessä olevan järjestelmän, tarvittaessa tarkistettuaan, että hakijat täyttävät ennakkoedellytykset hyötyäkseen kyseisestä järjestelmästä.

88 Kolmanneksi asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdasta seuraa, että tukiohjelman perustana olevissa säädöksissä tai päätöksissä on määriteltävä tuensaajat yleisesti ja käsitteellisesti, vaikka niille myönnettävän tuen määrä jäisi niissä määrittämättä.

89 On siis arvioitava, missä määrin edellä esiin tuodut seikat ilmenevät komission yksilöimistä tukijärjestelmän perustana olevista säädöksistä tai päätöksistä niin, että väitetyt tukitoimenpiteet, eli ylisuurten voittojen verovapautukset, voitaisiin myöntää kyseisten säädösten tai päätösten perusteella ilman, että tarvitaan täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

Kyseessä olevan tukijärjestelmän olennaiset osatekijät

90 Riidanalaisen päätöksen 13–22 perustelukappaleessa komissio kuvailee kyseessä olevan tukijärjestelmän perustuvan ylisuurten voittojen verovapauteen ja esittää ne seikat, jotka pääasiallisesti muodostavat kyseisen verovapauden myöntämisen kannalta olennaiset osatekijät, jotka toistetaan riidanalaisen päätöksen 102 perustelukappaleessa. Ensinnäkin otetaan siten huomioon se seikka, että asianomaiset belgialaiset toimipaikat ovat monikansalliseen konserniin kuuluvia toimipaikkoja. Toiseksi otetaan huomioon toimipaikkojen ennakkoratkaisuyksiköltä saama ennakkoratkaisu, joka liittyy uuteen tilanteeseen, kuten organisaatiouudistukseen, jossa keskitetyn liiketoimintamallin pääyrittäjä siirretään Belgiaan, työpaikkojen luomiseen tai investointien tekemiseen. Kolmanneksi otetaan huomioon sellaisten voittojen olemassaolo, jotka ylittävät voitot, jotka vertailukelpoiset itsenäiset yritykset olisivat saaneet vastaavanlaisissa olosuhteissa. Neljänneksi huomioon ei sen sijaan oteta sitä, onko toisessa jäsenvaltiossa tehty ensioikaisu ylöspäin eli veron perustetta korottavasti.

91 Tässä yhteydessä on arvioitava, ilmenevätkö edellä mainitut väitetyn tukijärjestelmän olennaiset osatekijät säädöksistä tai päätöksistä, jotka komissio on ottanut huomioon ylisuurten voittojen verovapausjärjestelmän perustana.

92 Heti alkuun on nimittäin tärkeää korostaa, että komissio on todennut riidanalaisen päätöksen 101 ja 139 perustelukappaleessa, että väitettyjen tukien olennaiset osatekijät oli todettu ennakkoratkaisujen otoksen analyysin perusteella. Komissio on siten itse todennut, että nämä olennaiset osatekijät eivät käyneet ilmi säädöksistä tai päätöksistä, joihin se katsoi järjestelmän perustuvan, vaan ennakkoratkaisuista itsestään tai pikemminkin niiden otoksesta.

93 Joka tapauksessa, vaikka tietyt komission huomioon ottamat järjestelmän olennaiset osatekijät voivat tosin käydä ilmi riidanalaisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa yksilöidyistä säädöksistä tai päätöksistä, näin ei ole kuitenkaan asianlaita kaikkien näiden olennaisten osatekijöiden osalta.

94 Kuten Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International perustellusti väittävät, ylisuurten voittojen kaksivaiheinen laskentamenetelmä tai vaatimus investoinneista, työpaikkojen luomisesta, toimintojen keskittämisestä tai niiden lisäämisestä Belgiassa eivät johdu edes implisiittisesti säädöksistä tai päätöksistä, jotka komissio on ottanut huomioon kyseessä olevan järjestelmän perustana riidanalaisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa. Jos nämä seikat, jotka komission mukaan kuuluvat väitetyn tukijärjestelmän olennaisiin osatekijöihin, eivät sisälly säädöksiin tai päätöksiin, joiden oletetaan muodostavan tämän järjestelmän perustan, kyseisten säädösten tai päätösten täytäntöönpano ja siis väitettyjen tukien myöntäminen riippuisi välttämättä täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden toteuttamisesta, joten kysymys ei voi olla asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetusta tukiohjelmasta.

95 Yhtäältä riidanalaisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa yksilöidyissä säädöksissä tai päätöksissä, jotka on esitetty edellä 80 kohdassa, ei mainita kaksivaiheista menetelmää, johon kuuluu TNMM, ylisuurten voittojen laskentaa varten. Riidanalaisesta päätöksestä ja erityisesti sen 6.3.2 kohdasta (kyseisen päätöksen 133, 144 ja 152–168 perustelukappale) kuitenkin ilmenee, että tätä menetelmää on sovellettu järjestelmällisesti ja se muodostaa järjestelmän olennaisen osatekijän siltä osin kuin nimenomaan tämän menetelmän soveltaminen tekee järjestelmästä valikoivan.

96 Näin ollen ja ottamatta kantaa kysymykseen siitä, voisiko riidanalaisessa päätöksessä kuvattu ylisuurten voittojen määrittäminen kaksivaiheisen menetelmän mukaisesti johtaa valikoivaan etuun, on korostettava, ettei tämä kyseessä olevaan järjestelmään kuuluva osatekijä kuitenkaan johdu säädöksistä tai päätöksistä, joihin kyseinen järjestelmä perustuu, eikä sitä siis voida soveltaa täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden puuttuessa.

97 Toisaalta ennakkoratkaisujen hakijoiden investoinneista, työpaikkojen luomisesta, toimintojen keskittämisestä Belgiaan tai niiden lisäämisestä Belgiassa on todettava, että komissio on riidanalaisen päätöksen 6.3.2.1 kohdassa todennut, että vaikka näitä seikkoja ei mainittu edellytyksinä ylisuurten voittojen verovapauden myöntämiselle CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan perusteella, ne olivat välttämättömiä sellaisen ennakkoratkaisun saamiseksi, joka oli ehdoton edellytys kyseessä olevan verovapautuksen myöntämiselle.

98 Kuten komissio itse myöntää muun muassa riidanalaisen päätöksen 139 perustelukappaleessa, kyseiset seikat eivät käy ilmi säädöksistä tai päätöksistä, joihin kyseessä oleva järjestelmä perustuu, vaan ennakkoratkaisuista itsestään, komission analysoiman otoksen mukaan. Näin ollen, kuten Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International perustellusti väittävät, jos tällaiset seikat eivät ilmene säädöksistä tai päätöksistä, jotka komission mukaan muodostavat tukijärjestelmän perustan, nämä säädökset tai päätökset edellyttävät välttämättä täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä. Jos nimittäin, kuten komissio väittää, Belgian veroviranomaiset ottavat huomioon tällaiset investoinnit ylisuurten voittojen verovapauden myöntämiseksi, tämä edellyttää välttämättä analyysiä ja erityistä arviointia näistä asianomaisten belgialaisten toimipaikkojen ehdottamista investoinneista muun muassa niiden luonteen, määrän tai niiden toteuttamista koskevien muiden ominaispiirteiden suhteen. Tällainen analyysi voitaisiin kuitenkin tehdä vain tapauskohtaisesti, ja se edellyttäisi siis täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

Belgian veroviranomaisten harkintavalta

99 Kuten komissio on perustellusti todennut riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappaleessa, asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettujen täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden olemassaolo merkitsee sitä, että kyseessä olevia toimenpiteitä toteuttavalla veroviranomaisella on harkintavaltaa ja se voi näin vaikuttaa tuen ominaispiirteisiin, määrään tai edellytyksiin, joilla tuki myönnetään. Komissio katsoo päinvastoin, että kyseessä olevien tuen myöntämistä koskevien säädösten tai päätösten pelkkä tekninen soveltaminen ei muodosta asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettua täydentävää täytäntöönpanotoimenpidettä.

100 On nimittäin korostettava, ettei se seikka, että toimivaltaisille viranomaisille on tehtävä ennakkohyväksyntää koskeva hakemus tuen saamiseksi, tarkoita sitä, että näillä viranomaisilla on harkintavaltaa, kun ne rajoittuvat tarkistamaan, täyttääkö hakija kyseessä olevan tuen saamiseksi vaaditut edellytykset (ks. vastaavasti ja analogisesti tuomio 17.9.2009, komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, 57 kohta).

101 Käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että ylisuurten voittojen verottamatta jättäminen edellyttää ennakkoratkaisun saamista. Tässä yhteydessä on palautettava mieleen 24.12.2002 annetun lain 20 §:n sanamuoto, jonka mukaan ennakkoratkaisulla tarkoitetaan oikeustointa, jolla liittovaltion verohallinto päättää voimassa olevien säännösten mukaisesti, miten lakia sovelletaan tiettyyn tilanteeseen tai toimenpiteeseen, josta ei vielä ole aiheutunut verotuksellisia seurauksia.

102 Näin ollen on tutkittava, oliko kyseisellä yksiköllä tällaisia ennakkoratkaisuja antaessaan harkintavaltaa, jonka avulla se voi vaikuttaa ylisuurten voittojen verovapauden määrään, olennaisiin osatekijöihin ja edellytyksiin, joilla verovapaus myönnettiin.

103 Ensinnäkin CIR 92:n muuttamisesta 21.6.2004 annetun lain perusteluista (kuten on esitetty lyhyesti edellä 7 kohdassa) ja 4.7.2006 annetusta hallinnollisesta soveltamisohjeesta (kuten on kuvattu edellä 9–11 kohdassa) ilmenee, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa säädetty oikaisu alaspäin on tehtävä tapauskohtaisesti erityisesti verovelvollisen toimittamien käytettävissä olevien tietojen perusteella. Lisäksi todetaan, ettei mitään kriteeriä voida vahvistaa tämän oikaisun osalta, koska se on suoritettava tapauskohtaisesti. Kuitenkin täsmennetään, että vastaoikaisu olisi suoritettava ainoastaan, jos verohallinto tai ennakkoratkaisuyksikkö katsoo oikaisun olevan perusteltu sekä periaatteen että määrän osalta. Lisäksi valtiovarainministerin vastauksissa CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin (kuten on esitetty lyhyesti edellä 12–14 kohdassa) viitataan ainoastaan yleisesti Belgian verohallinnon kantaan ylisuuriin voittoihin ja markkinaehtoperiaatteeseen nähden.

104 Kun luetaan yhdessä edellä 103 kohdassa mainittuja säädöksiä tai päätöksiä, voidaan päätellä, että tehdessään ylisuuria voittoja koskevia ennakkoratkaisuja Belgian veroviranomaiset eivät ole suorittaneet sovellettavan säännöstön teknistä soveltamista vaan ne ovat päinvastoin suorittaneet kunkin hakemuksen laadullisen ja määrällisen arvioinnin ”tapauskohtaisesti” asianomaisen toimipaikan toimittamien selvitysten ja todisteiden perusteella sen ratkaisemiseksi, oliko perusteltua myöntää CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa säädetty oikaisu alaspäin. Näin ollen päinvastoin kuin komissio väittää muun muassa riidanalaisen päätöksen 106 perustelukappaleessa ja muiden Belgian verohallinnon toimivaltaa rajoittavien ohjeiden puuttuessa, tällä hallinnolla oli välttämättä todellista harkintavaltaa, kun se päätti, oliko tällaisia oikaisuja alaspäin myönnettävä.

105 Toiseksi, kuten edellä 73 kohdassa on todettu, CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa säädetään yrityksen voittojen oikaisusta alaspäin ainoastaan, jos ne on luettu toisen yrityksen voittoon. Kuitenkin käytännössä, kuten on selitetty muun muassa 4.7.2006 annetussa hallinnollisessa soveltamisohjeessa ja valtiovarainministerin vastauksissa CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin, ennakkoratkaisuyksikkö on suorittanut oikaisun alaspäin ilman, että on vastattu kysymykseen siitä, mille ulkomaisille yrityksille ylisuuri voitto olisi kohdennettava.

106 Lisäksi riidanalaisen päätöksen 67–68 perustelukappaleesta ilmenee, että riidanalainen järjestelmä ei koske kaikkia ennakkoratkaisuja, jotka on tehty CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan perusteella. Se koskee vain ennakkoratkaisuja, joilla myönnetään oikaisuja alaspäin ilman, että hallinto on tarkistanut, oliko asianomaiset voitot sisällytetty konserniin kuuluvan toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan toisen yrityksen voittoihin. Sitä vastoin ennakkoratkaisut, joilla myönnetään CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan sanamuodon mukaisesti oikaisu alaspäin niin, että oikaisu vastaa konserniin kuuluvan toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan toisen yrityksen verotettavien voittojen oikaisua ylöspäin, eivät sisälly riidanalaiseen tukijärjestelmään.

107 Näin ollen – kuten Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International perustellusti väittävät – jos Belgian verohallinto voi tämän saman säännöksen perusteella tehdä sekä päätöksiä, joilla komission mukaan myönnetään valtiontukia, että päätöksiä, joilla ei myönnetä tällaisia tukia, ei voida järkevästi väittää, että tämän hallinnon tehtävä rajoittuu kyseessä olevan järjestelmän tekniseen soveltamiseen.

108 Kolmanneksi Belgian kuningaskunnan komissiolle toimittamien ennakkoratkaisuyksikön toimintaa koskevien tietojen perusteella on tärkeää tutkia, miten kyseinen yksikkö on määrittänyt ennakkoratkaisuhakemuksia koskevan yksilöllisen arviointinsa yhteydessä, oliko kyseessä tilanne, josta aiheutuu ylisuuria voittoja, oliko syytä suorittaa oikaisu alaspäin CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan nojalla ja mitkä olisivat tällaisen oikaisun ominaispiirteet, määrä ja edellytykset.

109 Mitä tulee ylisuurten voittojen verovapauden ominaispiirteisiin ja edellytyksiin, joilla verovapaus myönnetään, on riittävää palauttaa mieleen edellä 90–98 kohdassa esitetyt huomiot, joiden mukaan tietyt väitetyn järjestelmän olennaiset osatekijät eivät käy ilmi säädöksistä tai päätöksistä, jotka komission mukaan muodostavat sen perustan.

110 Verosta vapautettavan määrän osalta on todettava, että niiden voittojen prosenttimäärää, joita pidetään ylisuurina, ei ole määritelty säädöksissä tai päätöksissä, joihin väitetty tukijärjestelmä perustuu. Niistä ei voida nimittäin päätellä tiettyä prosenttimäärää, vaihteluväliä eikä edes ylärajaa, eikä niissä anneta mitään konkreettista seikkaa sovellettavan laskentamenetelmän määrittelemiseksi. Riidanalaisesta päätöksestä (kyseisen päätöksen 103 perustelukappale) ilmenee päinvastoin, että huomioon otettavat tosiseikat, summat ja liiketoimet vaihtelevat ennakkoratkaisusta toiseen. Samoin ylisuuren voittojen kuvaus riidanalaisen päätöksen 15 perustelukappaleessa osoittaa, että niiden määrittäminen edellyttää tapauskohtaisen harkinnan käyttöä, verovelvollisen esittämiä tutkimuksia, jotka koskevat ensinnäkin yrityksen samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa tekemistään liiketoimista saamaa jäännösvoittoa ja toiseksi konserniin kuulumisesta aiheutuvia ylisuuria voittoja, jotka vähennetään ensimmäisessä vaiheessa lasketusta jäännösvoitosta.

111 Erityisesti, kuten Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International perustellusti väittävät, ylisuurten voittojen laskentaa koskevista parametreistä sekä niistä ohjeista, jotka tarvitaan synergioiden, investointien, toimintojen keskittämisen Belgiaan ja työpaikkojen luomisen Belgiassa huomioon ottamiseksi ennakkoratkaisuja tehtäessä, ei säädetä säädöksissä tai päätöksissä, jotka komission mukaan muodostavat riidanalaisen järjestelmän perustan. Nimenomaan ennakkoratkaisuyksikkö on siis yhtäältä määrittänyt olennaiset osatekijät, jotka vaadittiin alaspäin tehtävän oikaisun saamiseksi, ja toisaalta tarkistanut, täyttyikö tämä vaatimus niissä tapauksissa, joissa se suostui myöntämään kyseisen oikaisun. Ei siis voida väittää, että Belgian veroviranomaisten harkintavalta rajoittui riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa yksilöityjen säännösten pelkkään tekniseen soveltamiseen.

112 Neljänneksi on otettava huomioon se seikka, että käsittely ennakkoratkaisuyksikössä sisältää alustavan vaiheen, jonka aikana ennakkoratkaisuhakemusta arvioidaan ja jonka päätteeksi vain osa hakemuksista otetaan virallisesti huomioon. Belgian kuningaskunnan yksilöimistä ennakkoratkaisuyksikön vuosikertomuksista ja erityisesti vuoden 2014 vuosikertomuksesta nimittäin ilmenee, että ainoastaan noin 50 prosenttia ilmoitusta edeltävässä vaiheessa avoinna olevista asioista johtaa ennakkoratkaisuun.

Tämä viittaa siihen, että ennakkoratkaisuyksiköllä on – toisin kuin komissio väittää – harkintavaltaa, jota se tosiasiallisesti käyttää silloin, kun se hyväksyy tai hylkää, myös ilmoitusta edeltävässä vaiheessa, ylisuuria voittoja koskevia hakemuksia.

113 Lopuksi on korostettava, että komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 106 perustelukappaleessa, että ennakkoratkaisuyksiköllä on harkintavaltaa, joka rajoittuu oikaisua alaspäin koskevien tarkkojen prosenttimäärien hyväksymiseen. Edellä 101–112 kohdassa esitetyistä seikoista kuitenkin seuraa, että Belgian veroviranomaisilla oli käsiteltävässä asiassa harkintavaltaa väitetyn tukijärjestelmän kaikkiin olennaisiin osatekijöihin nähden.

Edunsaajien määrittely

114 Edunsaajien määrittelyn osalta on muistutettava, että komissio viittaa riidanalaisen päätöksen 109 perustelukappaleessa CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaan. Tässä pykälässä, jonka sanamuoto toistetaan edellä 8 kohdassa, säädetään, että sitä sovelletaan monikansalliseen konserniin kuuluviin yhtiöihin, joiden välillä on rajat ylittäviä keskinäisiä suhteita.

115 Voitaisiin tosin katsoa, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta koskee yleistä ja abstraktia toimipaikkojen ryhmää, eli monikansalliseen konserniin kuuluvia yhtiöitä niiden rajat ylittävien keskinäisten suhteiden yhteydessä. Järjestelmän edunsaajia, sellaisina kuin ne mainitaan riidanalaisessa päätöksessä, ei voida kuitenkaan yksilöidä pelkästään tämän säännöksen perusteella ilman täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

116 Käsiteltävässä asiassa sen järjestelmän edunsaajat, jonka komissio katsonut olevan olemassa, vastaavat nimittäin ryhmää, joka on erityisempi kuin ryhmä, joka vastaa monikansalliseen konserniin kuuluvia yhtiöitä niiden rajat ylittävien keskinäisten suhteiden yhteydessä. Komission muun muassa riidanalaisen päätöksen 102 perustelukappaleessa tekemien arvioiden mukaan, jotka koskevat riidanalaisen tukijärjestelmän olennaisia osatekijöitä, tätä järjestelmää sovellettaisiin monikansalliseen konserniin kuuluviin yhtiöihin, jotka siirtohintoja koskevien selvitysten ja näiden selvitysten avulla laskettujen ylisuurten voittojen olemassaolon perusteella hakevat näiden voittojen vapauttamista verosta ennakkoratkaisuhakemuksella ja jotka lisäksi tekevät investointeja, luovat työpaikkoja tai keskittävät toimintojaan Belgiaan.

117 Lisäksi on todettava, että muissa järjestelmän perustana olevissa komission yksilöimissä säädöksissä tai päätöksissä ei anneta lisätäsmennyksiä kyseessä olevan järjestelmän edunsaajien määrittelystä.

118 Erityisesti 24.12.2002 annetusta laista on todettava, että vaikka sen 20 §:ssä säädetään vaatimuksesta, joka koskee erityistä tilannetta tai liiketointa, josta ei ole vielä aiheutunut verotuksellisia seurauksia, siihen ei sisälly säännöksiä, joiden tarkoituksena on määritellä väitetyn järjestelmän edunsaajat. Myöskään 4.7.2006 annetussa hallinnollisessa soveltamisohjeessa ja valtiovarainministerin 13.4.2005, 11.4.2007 ja 6.1.2015 annetuissa vastauksissa ei täsmennetä väitetyn järjestelmän edunsaajia. Lisäksi on korostettava, että viimeksi mainitut asiakirjat on annettu vuoden 2004 jälkeen, vaikka kyseessä olevaa järjestelmää on komission mukaan sovellettu mainitusta vuodesta lähtien.

119 Näin ollen ei voida päätellä, että väitetyn tukijärjestelmän edunsaajat määritellään yleisesti ja käsitteellisesti komission yksilöimissä tukijärjestelmän perustana olevissa säädöksissä tai päätöksissä. Tällainen määrittely on siis välttämättä suoritettava täydentävissä täytäntöönpanotoimenpiteissä.

120 Edellä esitetyistä seikoista seuraa, että komissio on päätellyt virheellisesti, että ylisuurten voittojen verovapausjärjestelmä, sellaisena kuin se on määritelty riidanalaisessa päätöksessä, ei edellyttänyt täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä ja että se siis muodosti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman.

Systemaattisen menettelytavan olemassaolo

121 Edellä 120 kohdassa esitettyä päätelmää ei voida saattaa kyseenalaiseksi komission argumenteilla, jotka koskevat sellaisen systemaattisen menettelytavan olemassaoloa, jonka komissio väittää yksilöineensä tutkimalla 22:n ennakkoratkaisun otosta 66:sta olemassa olevasta ennakkoratkaisusta.

122 On nimittäin palautettava mieliin edellä 79 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, jonka mukaan komissio voi tukijärjestelmää tutkiessaan silloin, kun ei ole yksilöity oikeudellista toimenpidettä, jolla tällainen tukijärjestelmä on perustettu, nojautua sellaisiin seikkoihin, jotka ovat kokonaisuudessaan omiaan osoittamaan tukijärjestelmän tosiasiallisen olemassaolon (ks. vastaavasti tuomio 13.4.1994, Saksa ja Pleuger Worthington v. komissio, C-324/90 et C-342/90, EU:C:1994:129, 14 ja 15 kohta).

123 Näin ollen ei voida sulkea pois sitä, että komissio voisi päätellä tukijärjestelmän olevan olemassa silloin, kun se onnistuu osoittamaan oikeudellisesti riittävällä tavalla systemaattisen menettelytavan, jonka ominaispiirteet vastaavat asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyjä vaatimuksia.

124 Komissio ei ole kuitenkaan onnistunut osoittamaan, että sen yksilöimä menettelytapa vastasi asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyjä vaatimuksia.

125 Ensinnäkin komission muun muassa istunnossa esittämistä argumenteista, joiden mukaan tällainen systemaattinen menettelytapa voisi muodostaa itse tukijärjestelmän perustan, on riittävää todeta, että kyseessä ei ole riidanalaisessa päätöksessä huomioon otetun järjestelmän perusta. Kuten edellä 80 kohdassa on korostettu, komissio on todennut riidanalaisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta, sellaisena kuin Belgian verohallinto sitä sovelsi, muodosti kyseessä olevan väitetyn tukijärjestelmän perustan ja että tämän säännöksen soveltaminen voitiin johtaa 21.6.2004 annetun lain perusteluista, 4.7.2006 annetusta hallinnollisesta soveltamisohjeesta ja valtiovarainministerin vastauksista kyseisen pykälän soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin.

126 Toiseksi, jos oletetaan, että komission argumentit on ymmärrettävä siten, että tukijärjestelmän olennaiset osatekijät käyvät ilmi systemaattisesta menettelytavasta, joka vuorostaan ilmenisi sen tutkimien ennakkoratkaisujen otoksesta, on todettava, että komissio ei ole riidanalaisessa päätöksessä onnistunut osoittamaan oikeudellisesti riittävällä tavalla tällaisen systemaattisen menettelytavan olemassaoloa.

127 Aivan aluksi on todettava, että komissio myönsi riidanalaisen päätöksen 65 ja 103 perustelukappaleessa tutkineensa 22:n ennakkoratkaisun otoksen 66:sta kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta. Kuten Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International perustellusti väittävät, komissio ei ole kuitenkaan täsmentänyt riidanalaisessa päätöksessä tämän otoksen valintaa eikä syitä, joiden vuoksi sen oli katsottu edustavan kaikkia ennakkoratkaisuja. Vastauksessaan muun muassa unionin yleisen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen ja istunnossa antamassaan täsmennyksessä komissio totesi pyytäneensä ennakkoratkaisuja, jotka oli tehty vuosina 2005 (yhtään ratkaisua ei ollut tehty vuonna 2004), 2007, 2010 ja 2013, jotta sen tutkimus kattaisi ratkaisut, jotka oli tehty sen ajanjakson alussa, keskivaiheilla ja lopussa, jonka kuluessa ennakkoratkaisuyksikkö oli tehnyt tällaisia ratkaisuja.

128 Lisäksi riidanalaisen päätöksen 62–64 perustelukappaleeseen ja sen alaviitteeseen 80 sisältyy viittauksia kuuteen 66:sta kyseessä olevasta ennakkoratkaisusta, joita on kuvattu lyhyesti ja joihin on viitattu esimerkkeinä, jotka voivat kuvata kaikkia ennakkoratkaisuja. Riidanalaisessa päätöksessä ei kuitenkaan mitenkään täsmennetä syitä siihen, miksi nämä kuusi esimerkkiä on valittu, miksi analysoidut ennakkoratkaisut edustavat riittävästi kaikkia 66 ennakkoratkaisua ja miksi nämä kuusi esimerkkiä riittävät perusteeksi komission päätelmälle Belgian veroviranomaisten systemaattisen menettelytavan olemassaolosta.

129 Tämän jälkeen on palautettava mieliin edellä 103–112 kohdassa esitetyt seikat, joiden mukaan Belgian veroviranomaiset tutkivat tapauskohtaisesti jokaisen hakemuksen ja niillä oli, kun ne tämän tutkimisen jälkeen tekivät ennakkoratkaisun, harkintavaltaa, joka todellakin ylitti riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa yksilöityjen säännösten pelkän teknisen soveltamisen, mikä jo sinänsä kumoaa Belgian veroviranomaisten väitetyn menettelytavan systemaattisuuden. Systemaattisen menettelytavan olemassaolo asetetaan sitä paitsi kyseenalaiseksi edellä 98 kohdassa tehdyllä toteamuksella, joka koskee riidanalaisen ylisuuria voittoja koskevan järjestelmän täytäntöönpanemiseksi käsiteltävässä asiassa tarvittavia täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

130 Lopuksi Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International väittävät, että moniin ennakkoratkaisuihin ei sisälly komission riidanalaisessa päätöksessä yksilöimiä väitetyn tukijärjestelmän olennaisia osatekijöitä, mikä johtuu erityisesti siitä, että ne kaikki eivät koske keskitetyn liiketoimintamallin pääyrittäjän tehtävää, sellaisena kuin komissio on ottanut sen huomioon, että toimintojen keskittämistä tai uudelleen keskittämistä ei tapahdu kaikissa tapauksissa ja että ylisuurten voittojen laskenta on suoritettu tapauskohtaisesti eikä aina komission arvosteleman kaksivaiheisen laskentamenetelmän mukaan.

131 Tässä yhteydessä on korostettava, että edellä 127 ja 128 kohdassa yksilöityjä puutteita ei voida korjata komission vastauksena edellä 49 kohdassa mainittuihin unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin toimittamilla lisätiedoilla, jotka koskevat sen analysoimien ennakkoratkaisujen otosta. Unionin yleinen tuomioistuin ei nimittäin voi riidanalaisen päätöksen laillisuuden valvonnan rajoja ylittämättä nojautua sen käsiteltäväksi saatetun kumoamisperusteen hylkäämiseksi perusteluihin, joita ei ole esitetty riidanalaisessa päätöksessä (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2016, Irlanti ja Aughinish Alumina v. komissio, T-50/06 RENV II ja T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, 145 kohta).

132 Joka tapauksessa, ja kuten Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International perustellusti väittävät, komission vastauksena unionin yleisen tuomioistuimen kysymyksiin toimittamista lisätiedoista ilmenee, että komission tutkimaan otokseen kuuluvissa ennakkoratkaisuissa esitetään Belgian veroviranomaisten yksittäisiä vastauksia niille esitettyihin vaihteleviin tilanteisiin. Kyseisistä 22 ennakkoratkaisusta toimitetut tiedot nimittäin osoittavat, että ennakkoratkaisuja on tehty erilaisissa tilanteissa, kuten fuusio tai tuotantotoimintojen uudelleenjärjestely, uusien laitosten rakentaminen, olemassa olevien laitosten tuotantokapasiteetin lisääminen tai hankintatoimintojen sisäistäminen. Toisin kuin käy ilmi riidanalaisen päätöksen 15 perustelukappaleesta ja komission noudattamasta päättelystä sen osoittamiseksi, että riidanalaisella väitetyllä järjestelmällä myönnetään valikoiva etu edunsaajille (riidanalaisen päätöksen 6.3.2.2 kohta), tutkittuun otokseen kuuluvat ennakkoratkaisut eivät siis kaikki koske tilanteita, joissa kyseessä oleva belgialainen toimipaikka on toiminut ”keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä”.

133 Tiedoista, jotka komissio on toimittanut vastauksena unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin, edellä 49 kohdassa mainittuihin kysymyksiin, ilmenee lisäksi, että kaksivaiheista menettelytapaa ylisuurten voittojen laskennassa, jonka komissio on yksilöinyt olevan yksi väitetyn tukijärjestelmän olennaisista osatekijöistä, sellaisena kuin komissio on sen kuvaillut riidanalaisen päätöksen 15 perustelukappaleessa, ja joka edellyttää muun muassa siirtohintaselvitysten käyttöä ja TNMM:ää, ei ole systemaattisesti noudatettu.

134 Näin ollen niiden edellä 127 ja 128 kohdassa yksilöityjen puutteiden lisäksi, jotka kumoaisivat argumentit Belgian veroviranomaisten systemaattisen menettelytavan olemassaolosta, on myös katsottava, että otos, johon komissio vetoaa riidanalaisessa päätöksessä, ei voi välttämättä osoittaa, että tällainen systemaattinen menettelytapa olisi todella ollut olemassa ja että tätä olisi noudatettu kaikissa kyseessä olevissa ennakkoratkaisuissa.

Riidanalaisten toimenpiteiden luokittelua tukiohjelmaksi koskeva päätelmä

135 Edellä esitetyistä seikoista seuraa, että komissio on virheellisesti katsonut, että kyseessä oleva ylisuuria voittoja koskeva Belgian järjestelmä, sellaisena kuin se on esitetty riidanalaisessa päätöksessä, muodosti tukiohjelman.

136 Näin ollen on hyväksyttävä Belgian kuningaskunnan ja Magnetrol Internationalin esittämät kanneperusteet, jotka koskevat asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan virheellistä soveltamista siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä on esitetty päätelmä tukijärjestelmän olemassaolosta. Tämän vuoksi ja ilman, että on tarpeen tutkia muita riidanalaiseen päätökseen kohdistuvia kanneperusteita, kyseinen päätös on kumottava kokonaisuudessaan siltä osin kuin se perustuu tällaisen järjestelmän olemassaoloa koskevaan virheelliseen päätelmään.

Oikeudenkäyntikulut

137 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian, se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan ja se on velvoitettava korvaamaan lisäksi Belgian kuningaskunnalle aiheutuneet oikeudenkäyntikulut, välitoimimenettelystä aiheutuneet kulut mukaan lukien, ja Magnetrol Internationalin oikeudenkäyntikulut näiden vaatimusten mukaisesti.

138 Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Irlanti vastaa näin ollen omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu seitsemäs jaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Asiat T-131/16 ja T-263/16 yhdistetään tuomion antamista varten.

2) Ylisuurten voittojen verovapautta koskevasta valtiontukiohjelmasta SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), jonka Belgia on toteuttanut, 11.1.2016 annettu komission päätös (EU) 2016/1699 kumotaan.

3) Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan Belgian kuningaskunnan oikeudenkäyntikulut, välitoimimenettelystä aiheutuneet kulut mukaan lukien, ja Magnetrol Internationalin oikeudenkäyntikulut.

4) Irlanti vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Julistettiin Luxemburgissa 14 päivänä helmikuuta 2019.

Allekirjoitukset

Sisällys

Asian taustaa 2

Asiaa koskevat oikeussäännöt 2

Vuoden 1992 tuloverolaki 2

24.12.2002 annettu laki 2

CIR 92:n muuttamisesta 21.6.2004 annettu laki 2

– Perustelut 3

– CIR 92:n 185 §:n 2 momentti 3

4.7.2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje 3

Valtiovarainministerin vastaukset CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin 4

Riidanalainen päätös 4

Oikeudenkäynti ja vaatimukset 8

Oikeudenkäynti ja osapuolten vaatimukset asiassa T-131/16 8

Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset asiassa T-263/16 9

Oikeudellinen arviointi 10

Alustavat huomautukset 10

Komission väitetty Belgian kuningaskunnan yksinomaisen toimivallan loukkaaminen välittömän verotuksen alalla 11

Asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman olemassaolo 13

Kyseessä olevan tukijärjestelmän olennaiset osatekijät 15

Belgian veroviranomaisten harkintavalta 17

Edunsaajien määrittely 19

Systemaattisen menettelytavan olemassaolo 20

Riidanalaisten toimenpiteiden luokittelua tukiohjelmaksi koskeva päätelmä 22

Oikeudenkäyntikulut 22