Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

16 päivänä syyskuuta 2021 *

Muutoksenhaku – Valtiontuet – Belgian kuningaskunnan toteuttama tukiohjelma – Ylisuurten voittojen vapauttaminen verosta – Verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu (tax ruling) – Vakiintunut hallintokäytäntö – Asetus (EU) 2015/1589 – 1 artiklan d alakohta – Tukiohjelman käsite – Säännöksen tai päätöksen käsite – Täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden käsite – Edunsaajien määrittely ”yleisesti ja käsitteellisesti” – Liitännäisvalitus – Tutkittavaksi ottaminen – Jäsenvaltioiden verotuksellinen autonomia

Asiassa C-337/19 P,

jossa on kyse Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 56 artiklaan perustuvasta valituksesta, joka on pantu vireille 24.4.2019,

Euroopan komissio, asiamiehinään P.-J. Loewenthal ja F. Tomat,

valittajana,

ja joissa valittajan vastapuolina ja muina osapuolina ovat

Belgian kuningaskunta, asiamiehinään J.-C. Halleux, C. Pochet ja M. Jacobs, avustajinaan M. Segura ja M. Clayton, avocates,

Magnetrol International, kotipaikka Zele (Belgia), edustajinaan H. Gilliams ja L. Goossens, advocaten,

kantajina ensimmäisessä oikeusasteessa,

Soudal NV, kotipaikka Turnhout (Belgia) ja

Esko-Graphics BVBA, kotipaikka Gent (Belgia),

edustajanaan H. Viaene, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, kotipaikka Meer (Belgia), edustajinaan T. Verstraeten ja C. Docclo, avocats, sekä N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, kotipaikka Bryssel (Belgia),

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

Ampar BVBA, kotipaikka Louvain (Belgia),

Atlas Copco Airpower NV, kotipaikka Anvers (Belgia) ja

Atlas Copco AB, kotipaikka Nacka (Ruotsi),

edustajinaan A. von Bonin, Rechtsanwalt, W. O. Brouwer ja A. Pliego Selie, advocaten, sekä A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, kotipaikka Bryssel, edustajinaan E. Righini ja L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, sekä A. Papadimitriou, avocat, ja

Celio International NV, kotipaikka Bryssel, edustajinaan H. Gilliams ja L. Goossens, advocaten,

väliintulijoina muutoksenhakuasteessa,

Irlanti,

väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras sekä tuomarit N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Longar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.9.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.12.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii valituksellaan unionin tuomioistuinta kumoamaan unionin yleisen tuomioistuimen 14.2.2019 antaman tuomion Belgia ja Magnetrol International v. komissio (T-131/16 ja T-263/16, EU:T:2019:91; jäljempänä valituksenalainen tuomio), jolla unionin yleinen tuomioistuin kumosi ylisuurten voittojen verovapautta koskevasta valtiontukiohjelmasta SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), jonka Belgia on toteuttanut, 11.1.2016 annetun komission päätöksen (EU) 2016/1699 (EUVL 2016, L 260, s. 61; jäljempänä riidanalainen päätös).

2 Belgian kuningaskunta vaatii liitännäisvalituksellaan valituksenalaisen tuomion osittaista kumoamista siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi siinä ensimmäisen kumoamisperusteen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 [SEUT 108] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 (EUVL 2015, L 248, s. 9) 1 artiklan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa tarkoitetaan:

– –

d) 'tukiohjelmalla' 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 ja/tai rajoittamaton määrä”.

4 Kyseisen asetuksen 1 artiklan e alakohdan mukaan käsitteellä ”yksittäinen tuki” tarkoitetaan ”tukia, joita ei ole myönnetty tukiohjelman osana, sekä niitä tukiohjelman osana myönnettyjä tukia, joista on ilmoitettava”.

Asian tausta ja riidanalainen päätös

5 Unionin yleinen tuomioistuin on esittänyt asian taustan valituksenalaisen tuomion 1–28 kohdassa. Se voidaan tiivistää nyt käytävää oikeudenkäyntiä varten seuraavasti.

Belgian oikeus

CIR 92

6 Belgiassa tulojen verotusta koskevat säännöt on kodifioitu vuoden 1992 tuloverokoodeksiin (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”.

7 CIR 92:n 185 §:ssä säädetään yhteisöveron perusteesta siten, että yhtiöitä verotetaan niiden voittojen kokonaismäärästä, mukaan lukien jaetut osingot.

24.12.2002 annettu laki

8 Yhteisöverojärjestelmän muuttamisesta ja verotusta koskevan ennakkoratkaisujärjestelmän käyttöön ottamisesta 24.12.2002 annetun lain (loi modifiant le régime des sociétés en matière d’impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Moniteur belge 31.12.2002, s. 58815; jäljempänä 24.12.2002 annettu laki) 20 §:ssä säädetään, että liittovaltion verohallinto ”ottaa kantaa ennakkoratkaisulla 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 oikeustoimeen, josta ei ole vielä aiheutunut verotuksellisia seurauksia. Lisäksi todetaan, että ennakkoratkaisulla ei voida vapauttaa verosta tai alentaa veroa.

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

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

21.6.2004 annettu laki

11 Belgian kuningaskunta otti vuoden 1992 tuloverokoodeksin ja yhteisöverojärjestelmän muuttamisesta ja verotusta koskevan ennakkoratkaisujärjestelmän käyttöön ottamisesta 24.12.2002 annetun lain muuttamisesta 21.6.2004 annetulla lailla (Moniteur belge, 9.7.2004; jäljempänä 21.6.2004 annettu laki) käyttöön uusia verosäännöksiä, jotka koskivat monikansalliseen konserniin kuuluvien, toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten rajat ylittäviä liiketoimia ja joissa säädettiin muun muassa veronalaisten voittojen oikaisemisesta, josta käytettiin nimeä ”vastaoikaisu”.

– *Perustelut*

12 Belgian hallituksen Belgian parlamentille esittämän lakiehdotuksen perustelujen mukaan kyseisellä lailla pyrittiin yhtäältä mukauttamaan CIR 92:ta kansainvälisellä tasolla yleisesti hyväksytyn markkinaehtoperiaatteen sisällyttämiseksi siihen nimenomaisesti. Toisaalta sillä muutetaan 24.12.2002 annettua lakia ennakkoratkaisuja koskevan toimivallan antamiseksi ennakkoratkaisuyksikölle. Markkinaehtoperiaate otettiin käyttöön Belgian verolainsäädännössä lisäämällä CIR 92:n 185 §:än 2 momentti, joka perustuu Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) tulo- ja varallisuusveroa koskevan mallisopimuksen 9 artiklan tekstiin. CIR 92:n 185 §:n 2 momentilla oli tavoitteena varmistaa, että Belgiassa verovelvollisten yhtiöiden veropohjaa voidaan mukauttaa oikaisemalla konserninsisäisiin rajat ylittäviin liiketoimiin perustuvia voittoja, jos sovelletut siirtohinnat eivät heijastaneet markkinamekanismeja ja markkinaehtoperiaatetta. CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa käyttöön otettua käsitettä ”asianmukainen oikaisu” perusteltiin sitä paitsi kaksinkertaisen verotuksen välttämisellä tai poistamisella. Lisäksi perusteluissa mainittiin, että oikaisu on suoritettava tapauskohtaisesti erityisesti verovelvollisen toimittamien käytettävissä olevien tietojen perusteella ja että vastaoikaisu on suoritettava vain, jos Belgian veroviranomaiset katsoo, että toisessa jäsenvaltiossa toteutettu ensioikaisu on sekä periaatteellisesti että määrällisesti perusteltu.

– *CIR 92:n 185 §:n 2 momentti*

13 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 näiden kahden yrityksen välillä kauppa- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki voitot, jotka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen voittoon ja verottaa sitä tämän mukaisesti.

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

4.7.2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje

14 Markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta 4.7.2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje (jäljempänä hallinnollinen soveltamisohje) lähetettiin valtiovarainministerin nimissä yleisen verohallinnon (Belgia) virkamiehille tarkoituksena selittää muun muassa 2 momentin sisällyttämistä CIR 92:n 185 §:än ja kyseisen lain vastaavaa mukauttamista. Hallinnollisessa soveltamisohjeessa korostetaan, että kyseisillä 19.7.2004 alkaen voimassa olevilla muutoksilla pyritään sisällyttämään Belgian verolainsäädäntöön markkinaehtoperiaate ja ne muodostavat oikeudellisen perustan, joka mahdollistaa monikansalliseen konserniin kuuluvien toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten konsernin sisäisiin rajat ylittäviin suhteisiin perustuvan verotettavan voiton oikaisemisen mainitun periaatteen mukaisesti.

15 Hallinnollisessa 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 korottamisen, jotta niihin voidaan sisällyttää sellaiset voitot, jotka kyseinen yritys olisi saanut markkinaehtoisesti toteutetusta liiketoimesta.

16 Toisaalta hallinnollisessa soveltamisohjeessa mainitaan, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa säädetyn vastaoikaisun tavoitteena on välttää tai poistaa kaksinkertainen verotus. Siinä todetaan, ettei tässä tarkoituksessa voida vahvistaa mitään kriteeriä, koska oikaisu on suoritettava tapauskohtaisesti erityisesti verovelvollisen toimittamien käytettävissä olevien tietojen pohjalta. Lisäksi siinä ilmoitetaan, että vastaoikaisu tehdään ainoastaan, jos Belgian veroviranomaiset tai ennakkoratkaisuyksikkö katsoo, että oikaisu on periaatteellisesti ja määrällisesti perusteltu. Siinä täsmennetään myös, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaa ei sovelleta, jos kumppanivaltiossa saavutettua voittoa korotetaan siten, että se on suurempi kuin voitto, joka olisi saatu, jos markkinaehtoperiaatetta olisi sovellettu.

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

17 Belgian valtiovarainministeri vahvisti 13.4.2005 vastauksena ylisuurten voittojen verovapautusta koskeviin parlamentin kysymyksiin aivan aluksi, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta koski tilannetta, jossa annettu ennakkoratkaisu koskee menetelmää, jolla pyritään pääsemään markkinaehtoiseen voittoon. Tämän jälkeen hän vahvisti, että Belgiassa toimivan kansainvälisen konsernin belgialaisiin tilinpäätösasiakirjoihin 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 voittoihin tämä ylimääräinen voitto olisi sisällytettävä.

18 Belgian valtiovarainministeri ilmoitti 11.4.2007 vastauksena CIR 92:n 185 §:n 2 momentin a ja b kohdan soveltamista koskeviin uusiin parlamentin kysymyksiin, että siihen mennessä veroviranomaiset olivat saaneet ainoastaan oikaisua alaspäin koskevia hakemuksia. Lisäksi hän täsmensi, että kun ennakkoratkaisuilla vahvistettiin menetelmä, jonka mukaisesti belgialaisen toimipaikan markkinaehtoinen voitto vahvistetaan, huomioon otettiin harjoitettu toiminta, kannetut riskit ja sellaisiin toimintoihin kohdistetut varat, joista ei ollut vielä aiheutunut verotuksellisia seurauksia Belgiassa. Siten monikansallisen konsernin belgialaisista tilinpäätösasiakirjoista ilmenevää Belgiassa kirjattua voittoa, joka ylitti markkinaehtoisen voiton, ei tullut ottaa huomioon Belgiassa verotettavana voittona. Lopuksi Belgian valtiovarainministeri mainitsi, että koska Belgian veroviranomaisten tehtävänä ei ollut määrittää, mille ulkomaisille yhtiöille ylimääräinen voitto oli kohdennettava, tietojenvaihto ulkomaisten verohallintojen kanssa ei ollut tältä osin mahdollista.

19 Belgian valtiovarainministeri vakuutti 6.1.2015, että ennakkoratkaisujen perusperiaatteena oli asianomaisen yrityksen markkinaehtoista voittoa vastaavan voiton verottaminen, ja hän vahvisti edeltäjänsä 11.4.2007 antamat vastaukset, jotka koskivat sitä, että Belgian veroviranomaisten tehtävänä ei ollut osoittaa, mille ulkomaiselle yhtiölle Belgiassa verottamatta jäävä ylimääräinen voitto oli kohdennettava.

Riidanalainen päätös

20 Komissio totesi riidanalaisella päätöksellä, että Belgian kuningaskunnan CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan nojalla antamillaan ennakkoratkaisuilla myöntämiä vapautuksia oli pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tukiohjelmana, joka oli sisämarkkinoille soveltumaton ja toteutettu SEUT 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti. Lisäksi komissio määräsi, että näin myönnetyt tuet oli perittävä takaisin tuensaajilta, joista Belgian kuningaskunnan oli myöhemmin laadittava lopullinen luettelo.

21 Komissio katsoi ensiksi tukitoimenpiteen arvioinnin osalta (riidanalaisen päätöksen 94–110 perustelukappale), että kyseessä oleva toimenpide oli valtiontukijärjestelmä, joka perustui CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaan, sellaisena kuin Belgian veroviranomaiset sitä sovelsivat. Kyseistä soveltamista oli selitetty 21.6.2004 annetun lain perusteluissa, hallinnollisessa soveltamisohjeessa ja valtiovarainministerin vastauksissa CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin. Kyseiset toimet muodostivat komission mukaan perustan verovapautusten myöntämiselle. Komissio katsoi lisäksi, että vapautusten myöntämiseen ei liittynyt tarvetta perussäännösten täytäntöönpanotoimenpiteisiin, koska ennakkoratkaisujen antaminen oli vain kyseessä olevan ohjelman teknistä soveltamista. Lisäksi komissio katsoi, että

kyseessä olevien vapautusten edunsaajat oli määritelty tukiohjelman perustana olevissa säännöksissä ”yleisesti ja käsitteellisesti”. Ne nimittäin koskivat monikansalliseen yrityskonserniin kuuluvia toimipaikkoja.

22 Toiseksi komissio mainitsi SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytyksistä (riidanalaisen päätöksen 111–117 perustelukappale) ensinnäkin, että ylisuurten voittojen verovapautus oli valtion toteuttama toimenpide ja aiheutti valtion varojen vähenemisen, koska vapautus johti siihen, että kyseessä olevasta järjestelmästä hyötyvät yritykset maksavat Belgiassa vähemmän veroja. Toiseksi se katsoi, että kyseessä oleva järjestelmä oli omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, koska se oli hyödyttänyt monikansallisia yhtiöitä, jotka harjoittavat toimintaansa useissa jäsenvaltioissa. Kolmanneksi komissio korosti, että edunsaajayritykset vapautuivat mainitun järjestelmän ansiosta kustannuksista, jotka niiden olisi tavallisesti pitänyt kantaa, ja että siten 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 niitä monikansallisia yrityskonserneja, joihin kyseiset toimipaikat kuuluivat.

23 Kolmanneksi komissio katsoi, että kyseessä olevat toimenpiteet olivat toimintatukea eivätkä siten soveltuneet sisämarkkinoille. Koska kyseisistä toimenpiteistä ei ollut ilmoitettu komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti, ne olivat sääntöjenvastaista tukea (riidanalaisen päätöksen 189–194 perustelukappale).

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

Menettely unionin yleisessä tuomioistuimessa ja valituksenalainen tuomio

25 Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 22.3 ja 25.5.2016 jättämillään kannekirjelmillä kanteet, joissa vaadittiin riidanalaisen päätöksen kumoamista.

26 Unionin yleinen tuomioistuin päätti yhdistää asiat T-131/16, Belgia v. komissio ja T-263/16, Magnetrol International v. komissio, suullista käsittelyä ja lopullista ratkaisemista varten työjärjestyksensä 68 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

27 Belgian kuningaskunta esitti kumoamiskanteensa tueksi viisi kanneperustetta. Ensimmäinen niistä koski SEUT 2 artiklan 6 kohdan ja SEU 5 artiklan 1 ja 2 kohdan rikkomista sillä perusteella, että komissio oli loukannut Belgian kuningaskunnan verotusvaltaa. Toinen kanneperuste koski oikeudellista virhettä ja ilmeistä arviointivirhettä sillä perusteella, että komissio oli luokitellut kyseessä olevat toimenpiteet virheellisesti valtiontukiohjelmaksi. Kyseinen kanneperuste jakautui kahteen osaan, joista ensimmäisellä riitautettiin niiden toimien yksilöinti, joihin kyseessä oleva järjestelmä perustuu, ja toisella täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden puuttumista koskeva arviointi. Kolmas kanneperuste koski SEUT 107 artiklan virheellistä soveltamista siltä osin kuin komissio oli katsonut, että ylisuurten voittojen vapauttamisjärjestelmä oli valtiontukitoimenpide.

Neljäs kanneperuste koski komission ilmeistä arviointivirhettä väitetyn tuen saajien yksilöinnissä. Toissijaisesti esitetty viides kanneperuste koski yleisen laillisuusperiaatteen loukkaamista ja asetuksen 2015/1589 16 artiklan 1 kohdan rikkomista sillä perusteella, että riidanalaisessa päätöksessä määrätään takaisinperinnästä niiltä monikansallisilta konserneilta, joihin ennakkoratkaisun saaneet belgialaiset toimipaikat kuuluvat.

28 Magnetrol International esitti kumoamiskanteensa tueksi neljä kanneperustetta. Ensimmäinen koski ilmeistä arviointivirhettä, toimivallan väärinkäyttöä ja perustelujen puutteellisuutta siltä osin, että komissio oli riidanalaisessa päätöksessä todennut valtiontukijärjestelmän olemassaolon. Toinen kanneperuste koski SEUT 107 artiklan virheellistä soveltamista, perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä ja ilmeistä arviointivirhettä siltä osin kuin komissio oli luokitellut väitetyn järjestelmän riidanalaisessa päätöksessä valikoivaksi toimenpiteeksi. Kolmas kanneperuste koski SEUT 107 artiklan virheellistä soveltamista, perusteluvelvollisuuden laiminlyöntiä ja ilmeistä arviointivirhettä siltä osin kuin komissio oli todennut riidanalaisessa päätöksessä, että väitetyllä järjestelmällä annetaan etu. Toissijaisesti esitetty neljäs kanneperuste koski SEUT 107 artiklan rikkomista, luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista, ilmeistä arviointivirhettä, toimivallan väärinkäyttöä ja perustelujen puutteellisuutta riidanalaisessa päätöksessä määrätyn tuen takaisinperinnän, edunsaajien yksilöinnin sekä takaisinperittävän määrän osalta.

29 Unionin yleinen tuomioistuin tutki valituksenalaisessa tuomiossa ensin ne Belgian kuningaskunnan ja Magnetrol Internationalin esittämät kanneperusteet, jotka koskivat olennaisilta osin sitä, ettei komissio ollut pitäytynyt sillä valtiontukiasioissa olevassa toimivallassa, ja puuttumista Belgian kuningaskunnan yksinomaiseen toimivaltaan välittömän verotuksen alalla (ensimmäinen kanneperuste asiassa T-131/16 ja kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-263/16). Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi kyseiset kanneperusteet valituksenalaisen tuomion 74 kohdassa perusteettomina.

30 Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin tutki ne Belgian kuningaskunnan ja Magnetrol Internationalin kanneperusteet, jotka koskivat olennaisilta osin komission virheellistä päätelmää asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman olemassaolosta erityisesti toimien, joihin kyseinen järjestelmä perustui, virheellisen yksilöinnin ja sitä, ettei tukijärjestelmä edellytä täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä, koskevan virheellisen arvioinnin vuoksi (toinen kanneperuste asiassa T-131/16 ja ensimmäinen kanneperuste asiassa T-263/16).

31 Unionin yleinen tuomioistuin muistutti aluksi valituksenalaisen tuomion 86–88 kohdassa seikoista, joiden avulla asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu tukiohjelman käsite määritellään. Tämän jälkeen se tutki kyseisen tuomion 90–98 kohdassa, ilmenivätkö kyseisen ohjelman olennaiset osatekijät niistä säännöksistä, jotka komissio oli yksilöinyt sen perustaksi, muun muassa sen määrittämiseksi, oliko yksittäisiä tukia myönnetty ilman täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä. Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli mainitun tuomion 99–113 kohdassa sitä, oliko Belgian veroviranomaisilla ennakkoratkaisujen, joihin ylisuurten voittojen verottamatta jättäminen perustui, antamisen yhteydessä harkintavaltaa, jonka ansiosta ne saattoivat vaikuttaa ylisuurten voittojen verovapautuksen määrään, mainitun ohjelman olennaisiin osatekijöihin ja vapautuksen myöntämisedellytyksiin. Kolmanneksi unionin yleinen tuomioistuin arvioi saman tuomion 114–119 kohdassa, määritettiinkö edunsaajat järjestelmän perustana olevissa toimissa ”yleisesti ja käsitteellisesti”.

32 Tämän arvioinnin päätteeksi unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 120 kohdassa, että komissio oli päätellyt virheellisesti, että ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmä, sellaisena kuin se määriteltiin riidanalaisessa päätöksessä, ei edellyttänyt

täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä ja muodosti siten asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman. Kyseisen tuomion 121–132 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi lisäksi komission perustelut, jotka koskivat Belgian veroviranomaisten väitettyä ”systemaattista menettelytapaa”, jonka komissio oli yksilöinyt tutkimalla 22 yhteensä 66:sta ylisuurten voittojen verovapautusta koskevasta ennakkoratkaisusta, ja katsoi, että kyseisillä perusteluilla ei voida horjuttaa 120 kohdassa esitettyä päätelmää.

33 Niinpä unionin yleinen tuomioistuin hyväksyi valituksenalaisen tuomion 136 kohdassa Belgian kuningaskunnan ja Magnetrol Internationalin esittämät kanneperusteet, jotka koskivat asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan rikkomista. Tämän seurauksena unionin yleinen tuomioistuin kumosi kyseisen päätöksen kokonaisuudessaan ilman, että se olisi pitänyt tarpeellisena tutkia muita riidanalaista päätöstä vastaan esitettyjä kanneperusteita.

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

34 Komissio vaatii valituksessaan, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion siltä osin kuin siinä todetaan, että ylisuuria voittoja koskeva verovapautusjärjestelmä luokiteltiin riidanalaisessa päätöksessä virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetuksi ”tukiohjelmaksi”

– palauttaa asian unionin yleisen tuomioistuimen ratkaistavaksi tutkimatta jääneiden kanneperusteiden osalta ja

– määrää, että oikeudenkäyntikuluista ensimmäisessä asteessa ja valitusasteessa päätetään myöhemmin.

35 Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International sekä valitusasian väliintulijat vaativat valituksen hylkäämistä ja komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

36 Irlanti, joka oli väliintulijana ensimmäisessä oikeusasteessa, ei ole halunnut osallistua asian käsittelyyn unionin tuomioistuimessa.

37 Unionin tuomioistuimen presidentin 15.10.2019 antamilla määräyksillä 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 ja Celio International NV (jäljempänä yhdessä muutoksenhakuasian väliintulijat) hyväksyttiin väliintulijoiksi tukemaan Magnetrol Internationalin vaatimuksia.

38 Belgian kuningaskunta vaatii liitännäisvalituksessaan, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi Belgian ensimmäisen kanneperusteen ja antaa ratkaisun kyseisestä kanneperusteesta,

– pysyttää valituksenalaisen tuomion siltä osin kuin sillä kumotaan riidanalainen päätös ja

– velvoittaa komission korvaamaan liitännäisvalituksesta aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.

39 Komissio vaatii liitännäisvalituksen hylkäämistä.

Valitus

Tutkittavaksi ottaminen

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

40 Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International, jota muutoksenhakuasian väliintulijat tukevat, väittävät pääasiallisesti, että komission valitus on jätettävä tutkimatta.

41 Magnetrol International, jota tältä osin tukevat Soudal, Esko-Graphics ja Wabco Europe, katsoo ensinnäkin, että valituksessa esitetyillä vaatimuksilla pyritään valituksenalaisen tuomion kumoamiseen ainoastaan siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin päätteli, että komissio oli virheellisesti luokitellut ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmän asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetuksi ”tukiohjelmaksi”. Komissio on siten vaatinut kumoamaan valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman sellaisen osan, jota ei voida erottaa sen kokonaisuudesta, joten vaatimukset on jätettävä tutkimatta.

42 Toiseksi Belgian kuningaskunta sekä Soudal, Esko-Graphics ja Flir Systems Trading Belgium katsovat, että komissio vaatii mainitulla valituksella unionin tuomioistuinta arvioimaan tosiseikat uudelleen vetoamatta kuitenkaan seikkoihin, jotka osoittaisivat, että kyseiset tosiseikat olisi otettu huomioon vääristyneellä tavalla. Lisäksi ne katsovat, että komission väitteet perustuvat uusiin tosiseikkoihin, joilla pyritään muun muassa kirjoittamaan riidanalainen päätös jälkikäteen uudelleen.

43 Kolmanneksi Belgian kuningaskunta sekä Soudal ja Esko-Graphics väittävät, ettei komissio ole osoittanut riittävän täsmällisesti, mistä virhe, jonka unionin yleinen tuomioistuin väitetysti teki asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan tulkinnassa, muodostuu.

44 Komissio kiistää nämä väitteet ja katsoo, että valitus on otettava tutkittavaksi.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

45 Ensinnäkin komission valituksessaan esittämien väitteiden tutkittavaksi ottamisen osalta on mainittava, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 169 artiklan 1 kohdan mukaan ”valituksessa voidaan vaatia unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun tuomiolauselmaan tai määräysosaan sisältyvän lopputuloksen kumoamista kokonaan tai osittain”.

46 Kyseinen määräys koskee muutoksenhakumenettelyn perusperiaatetta, jonka mukaan valitus on kohdistettava unionin yleisen tuomioistuimen ratkaisun tuomiolauselmaan tai määräysosaan eikä siinä voida pelkästään vaatia ratkaisun joidenkin perustelujen muuttamista (ks. vastaavasti tuomio 14.11.2017, British Airways v. komissio, C-122/16 P, EU:C:2017:861, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Toisin kuin Magnetrol International olennaisilta osin väittää, nyt käsiteltävässä asiassa komission unionin tuomioistuimessa esittämät vaatimukset, sellaisina kuin ne mainitaan edellä 34 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa, koskevat valituksenalaisen tuomion kumoamista kokonaan eivätkä osittain. Hyväksymällä Belgian kuningaskunnan ja Magnetrol Internationalin esittämät kanneperusteet, jotka koskivat ylisuurten voittojen järjestelmän luokittelua virheellisesti

asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetuksi tukiohjelmaksi, unionin yleinen tuomioistuin nimittäin kumosi riidanalaisen päätöksen, ja komissio riitauttaa valituksessaan valituksenalaisen tuomion tuomiolauselman 2 kohdan.

48 Niinpä kyseinen väite on hylättävä.

49 Toiseksi on todettava, ettei väite, jonka mukaan komission valituksella pyritään siihen, että unionin tuomioistuin tutkisi uudelleen unionin yleisen tuomioistuimen tosiseikkoja koskevat toteamukset, voi menestyä.

50 Komissio nimittäin yhtäältä esittää ainoassa valitusperusteessaan oikeudellisia kysymyksiä, jotka koskevat sitä, miten unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohtaa, riitauttaakseen unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisessa tuomiossa tekemän oikeudellisen ratkaisun perusteltavuuden erityisesti siltä osin kuin unionin yleinen tuomioistuin katsoi, ettei ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmä täyttänyt edellytyksiä sille, että sitä voitaisiin pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna tukiohjelmana. Perustelut, jotka se on tältä osin esittänyt ainoan valitusperusteensa neljän osan yhteydessä, voidaan siten ottaa tutkittavaksi.

51 Toisaalta komissio väittää kyseisen ainoan valitusperusteensa yhteydessä myös, että unionin yleinen tuomioistuin otti riidanalaisen päätöksen useita perustelukappaleita huomioon vääristyneellä tavalla muun muassa sivuuttamalla sen, että komissio oli todennut niissä, että ylisuurten voittojen järjestelmä perustui Belgian veroviranomaisten vakiintuneeseen hallintokäytäntöön, joka puolestaan perustui CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan systemaattiseen contra legem -soveltamiseen.

52 Tällainen väite, joka koskee viime kädessä unionin yleisen tuomioistuimen tulkintaa riidanalaisesta päätöksestä ja perustuu vieläpä siihen, että unionin yleinen tuomioistuin otti vääristyneellä tavalla huomioon tosiseikat ja selvitysaineiston, joihin komissio vetoaa, on otettava tutkittavaksi.

53 Lisäksi kyseiset perustelut koskevat myös valituksenalaisen tuomion 121–134 kohtaa, jossa unionin yleinen tuomioistuin lausui siitä, oliko komissio näyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen sellaisen edellä 51 kohdassa tarkoitetun vakiintuneen hallintokäytännön olemassaolon, jonka perusteella voitiin sen mukaan päätellä, että ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmä oli asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu ”tukiohjelma”. Tällaisen riidanalaisen päätöksen perusteluja ja näyttötaakkaa sääntöleviä periaatteita koskevan kysymyksen tutkiminen on otettava tutkittavaksi muutoksenhakuvaiheessa.

54 Kolmanneksi on hylättävä myös valituksen epätäsmällisyyttä koskeva väite.

55 Edellä esitetyn perusteella on riittävää todeta, että valituksesta ilmenee selvästi, että komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa vahvistettuja edellytyksiä ja otti riidanalaisen päätöksen tietyt perustelukappaleet huomioon vääristyneellä tavalla. Tältä osin se yksilöi täsmällisesti paitsi kyseiset perustelukappaleet myös ne valituksenalaisen tuomion kohdat, joita se kritisoi, joten kyseinen väite on hylättävä.

56 Edellä esitetystä seuraa, että valitus voidaan ottaa tutkittavaksi.

57 Siltä osin kuin Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International, jota muutoksenhakuasian väliintulijat tukevat, väittävät lisäksi, että valitus perustuu uusiin tosiseikkoihin tai että niillä pyritään kirjoittamaan riidanalainen päätös uudelleen, on mainittava, että tällaiset väitteet tutkitaan tarpeellisilta osin mainitun valituksen perusteltavuuden arvioinnin yhteydessä.

Asiakysymys

Alustavat huomautukset

58 Komission esittämä ainoa valitusperuste koskee virheitä, joita unionin yleinen tuomioistuin teki tukiohjelman määritelmän sisältävän asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan tulkinnassa.

59 Kyseisen säännöksen mukaan tukiohjelmalla tarkoitetaan muun muassa säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella yksittäisiä tukia voidaan myöntää yrityksille, jotka määritellään mainitussa säädöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti ilman, että edellytetään muita täytäntöönpanotoimenpiteitä.

60 Valtion toimenpiteen luokitteleminen tukiohjelmaksi edellyttää siten kolmen kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä. Ensinnäkin tukia voidaan myöntää yksittäisille yrityksille jonkin säännöksen tai päätöksen perusteella. Toiseksi tukien myöntäminen ei saa edellyttää muita täytäntöönpanotoimenpiteitä. Kolmanneksi yritykset, joille yksittäisiä tukia voidaan myöntää, on määriteltävä ”yleisesti ja käsitteellisesti”.

61 Komission ainoassa valitusperusteessa on neljä osaa. Niistä kolme ensimmäistä koskevat olennaisilta osin näitä kolmea edellytystä, joilla määritellään asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu ”tukiohjelma”. Neljäs osa koskee sitä, että unionin yleinen tuomioistuin ei ottanut huomioon kyseisen säännöksen tarkoitusta.

Ensimmäinen osa

– *Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat*

62 Ainoan valitusperusteensa ensimmäisessä osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi ja sovelsi virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyä ensimmäistä edellytystä. Tulkinta johti komission mukaan siihen, että unionin yleinen tuomioistuin otti riidanalaisen päätöksen 94–110 perustelukappaleen huomioon vääristyneellä tavalla, kun se totesi valituksenalaisen tuomion 84, 90–120 ja 125 kohdassa, että komissio oli katsonut, että kyseisen järjestelmän perustana olivat ainoastaan kyseisen päätöksen 99 perustelukappaleessa tarkoitetut säädökset.

63 Komission mukaan mainitun päätöksen 94–110 perustelukappaleesta ilmenee, että se katsoi kyseisen järjestelmän perustuneen Belgian veroviranomaisten vakiintuneeseen hallintokäytäntöön, joka puolestaan perustui CIR 92:n 185 §:n 2 momentin systemaattiseen contra legem -soveltamiseen.

64 Asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa käytetystä ilmaisusta ”säännös tai päätös” komissio katsoo ensinnäkin, että asetuksen eri kieliversioiden välisistä eroista huolimatta kyseinen käsite mahdollistaa jäsenvaltion viranomaisten vakiintuneen hallintokäytännön sisällyttämisen siihen.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka perustuu 13.4.1994 annettuun tuomioon Saksa ja Pleuger Worthington v. komissio (C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129, 14 ja 15 kohta), tukee sen mukaan tällaista tulkintaa.

65 Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin noudatti valituksenalaisessa tuomiossa mainitun käsitteen suppeaa tulkintaa, jonka seurauksena se tutki ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmää siten, että se teki virheellisesti eron yhtäältä kyseisen järjestelmän taustalla olevan hallintokäytännön ja toisaalta sen perustana olevien säännösten välillä. Sen olisi pitänyt tutkia, oliko kyseinen järjestelmä asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu ”tukiohjelma” siitä syystä, että se perustui Belgian veroviranomaisten vakiintuneeseen hallintokäytäntöön, joka puolestaan perustui CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan systemaattiseen contra legem -soveltamiseen.

66 Toiseksi riidanalaisen päätöksen 94–110 perustelukappaleesta ilmenee komission mukaan oikeudellisesti riittävällä tavalla, että se katsoi ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmän perustuvan tällaiseen vakiintuneeseen hallintokäytäntöön. Tästä syystä komissio teki useaan otteeseen eron yhtäältä niiden ylisuuria voittoja koskevien ennakkoratkaisujen, jotka perustuvat kyseisen vakiintuneen hallintokäytännön mukaisesti CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan systemaattiseen contra legem -soveltamiseen ja merkitsevät tukiohjelmaa, ja toisaalta kyseistä säännöstä asianmukaisesti noudattaen annettujen ennakkoratkaisujen, jotka eivät merkitse valtiontukea, välillä.

67 Kolmanneksi riidanalaisen päätöksen 94–110 perustelukappaleessa esitettyjen perustelujen arvioimisessa on komission mukaan otettava huomioon se asiayhteys, jossa kyseinen päätös annettiin, eli komission 3.2.2015 antama päätös asiassa SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) liian suuria voittoja koskevasta Belgian verojärjestelmästä – Belgian tuloverolain (CIR 92) 185 §:n 2 momentin b kohta – Kehotus huomautusten esittämiseen [SEUT] 108 artiklan 2 kohdan mukaisesti (EUVL 2015, C 188, s. 24; jäljempänä aloittamispäätös). Aloittamispäätöksestä ilmenee selvästi, että komissio oli aina katsonut, että ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmä perustui vakiintuneeseen hallintokäytäntöön, jossa CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaa ja asiaa koskevia oikeussääntöjä sovellettiin virheellisesti.

68 Belgian kuningaskunnan mukaan ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa on perusteeton.

69 Magnetrol International, jota muutoksenhakuasian väliintulijat tukevat, katsoo, että komissio pyrkii tällä ensimmäisellä osalla muuttamaan jälkikäteen riidanalaisen päätöksen perusteluja ja tulkitsee valituksenalaista tuomiota virheellisesti.

70 Toissijaisesti ne väittävät, että osoittaakseen asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman olemassaolon komissio voi vedota jäsenvaltion viranomaisten ”systemaattiseen menettelytapaan” vain, jos se ei yksilöi mitään oikeudellista toimea, johon kyseinen järjestelmä voisi perustua. Tällaista tulkintaa tukee niiden mukaan valituksenalaisen tuomion 79 ja 122 kohdassa mainittu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Ne katsovat, että nyt käsiteltävässä tapauksessa riidanalaisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa yksilöidään ne oikeudelliset toimet, joihin kyseinen järjestelmä perustuu. Komissio ei siis niiden mukaan voi nojautua ”systemaattiseen menettelytapaan” tukiohjelman olemassaolon toteamiseksi.

– *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

71 Siltä osin kuin komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että tämä tulkitsi virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyä ensimmäistä edellytystä, on ensinnäkin määritettävä, onko jäsenvaltion verosäännöstä pidettävä sen väittämällä tavalla asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettuna ”säännöksenä tai päätöksenä”, kun jäsenvaltion viranomaiset ovat systemaattisesti soveltaneet sitä contra legem, ja jos on, onko kyseiseen verosäännökseen perustuvia tukiohjelmia merkitsevien toimien yksilöimisessä otettava huomioon kyseisten viranomaisten noudattama vakiintunut hallintokäytäntö.

72 Ensinnäkin on mainittava asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”säännös tai päätös” ulottuvuudesta, että kyseisen 1 artiklan sanamuodon mukaan ilmaisulla viitataan kaikkiin säännöksiin tai päätöksiin, joiden perusteella yrityksille voidaan myöntää yksittäisiä tukia ilman, että on tarpeen toteuttaa muita täytäntöönpanotoimenpiteitä.

73 Tältä osin on korostettava, että mainitun 1 artiklan sanamuotoon perustuvan tulkinnan perusteella ei voida määrittää, voiko ilmaisu ”säännös tai päätös” kattaa järjestelmän, jolle on komission mukaan ominaista se, että kyseisen jäsenvaltion veroviranomaiset soveltavat vakiintuneessa hallintokäytännössään jäsenvaltion verosäännöstä systemaattisesti contra legem. Kuten komissio väittää, asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan eri kieliversioissa käytetään nimittäin toisistaan poikkeavia ilmaisuja, joista osa saattaa kattaa tällaisen hallintokäytännön ja osa ei.

74 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että jotta voidaan varmistaa saman säännöksen, jonka yhdellä unionin kielellä laadittu versio eroaa muilla unionin kielillä laadituista versioista, yhdenmukainen tulkinta ja soveltaminen, kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön asiayhteyden ja tavoitteen mukaisesti, jonka osa säännös on (tuomio 12.9.2019, komissio v. Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, 88 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

75 Asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan asiayhteydestä on toiseksi todettava, että tukiohjelman käsite eroaa kyseisen asetuksen 1 artiklan e alakohdassa tarkoitetusta yksittäisen tuen käsitteestä.

76 Toisin kuin yksittäinen tuki, joka koskee tiettyä valtiontukitoimenpidettä, joka edellyttää SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisiin kriteereihin perustuvaa tapauskohtaista tarkastelua, tukiohjelman käsitteen käyttäminen mahdollistaa sen, että komissio tutkii kyseisen määräyksen valossa sellaisten tukien kokonaisuuden, jotka myönnetään yrityksille erikseen sellaisen yhteisen säännöksen perusteella, joka on lähtökohtaisesti tukien oikeusperusta.

77 Unionin yleinen tuomioistuin muistuttaa tältä osin valituksenalaisen tuomion 78 kohdassa perustellusti, että kun kyse on tukiohjelmasta, komissio voi tutkia ainoastaan kyseisen ohjelman ominaispiirteitä arvioidakseen päätöksen perusteluissa, annetaanko kyseisessä 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 tällaista ohjelmaa koskevassa päätöksessä velvollisuutta arvioida jokaista sen perusteella kussakin yksittäistapauksessa myönnettyä tukea. Kunkin kyseessä olevan yrityksen yksilöllistä tilannetta on tutkittava vasta siinä vaiheessa, kun tukia peritään takaisin.

78 Tästä seuraa, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohtaan sisältyvällä ilmaisulla ”säädös tai päätös” tarkoitetaan tukiohjelman perustana olevia toimia, joiden avulla on mahdollista yksilöidä ne olennaiset ominaispiirteet, jotka ratkaisevat, luokitellaanko se SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi.

79 Vaikka kyseisellä ilmaisulla tarkoitetaan yleensä toimia, jotka muodostavat tukiohjelman oikeudellisen perustan, ei voida sulkea pois sitä, että – kuten unionin yleinen tuomioistuin mainitsikin – tietyissä olosuhteissa se voi myös viitata jäsenvaltion viranomaisten vakiintuneeseen hallintokäytäntöön, jos tästä käytännöstä ilmenee ”systemaattinen menettelytapa”, jonka ominaispiirteet vastaavat asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyjä vaatimuksia.

80 Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin viittasi valituksenalaisen tuomion 79 kohdassa perustellusti 13.4.1994 annetun tuomion Saksa ja Pleuger Worthington v. komissio (C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129) 14 ja 15 kohtaan korostaakseen unionin tuomioistuimen todenneen, että komissio voi tukiohjelmaa tutkiessaan siinä tapauksessa, ettei ole yksilöity oikeudellista perustaa, jolla tällainen tukiohjelma otetaan käyttöön, tukeutua sellaisiin seikkoihin, jotka ovat kokonaisuudessaan omiaan osoittamaan tukijärjestelmän tosiasiallisen olemassaolon.

81 Toisin kuin erityisesti Magnetrol International, jota muutoksenhakuasian väliintulijat tältä osin tukevat, väittää, kyseisestä unionin tuomioistuimen tuomiosta ei millään tavoin ilmene, että komission mahdollisuus todeta tukiohjelman tosiasiallinen olemassaolo rajoittuisi tilanteeseen, jossa kyseinen ohjelma ei perustu mihinkään oikeussääntöön. Kyseisestä unionin tuomioistuimen tuomiosta saatavien suuntaviivojen perusteella voidaan päinvastoin päätellä, että tällainen mahdollisuus on sitä suuremmalla syyllä olemassa silloin, kun tukiohjelma perustuu – kuten komissio väittää nyt käsiteltävässä tapauksessa – siihen, että jäsenvaltion veroviranomaiset soveltavat kyseisen jäsenvaltion verosäännöstä vakiintuneessa hallintokäytännössään systemaattisesti contra legem.

82 Tällaisen hallintokäytännön huomioon ottaminen sen määrittämisessä, onko kyse asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettua tukiohjelmaa merkitsevästä ”säännöksestä tai päätöksestä”, nimittäin paljastaa kyseisen verosäännöksen todellisen ulottuvuuden, jota ei muuten voida arvioida pelkästään mainitun säännöksen itsensä perusteella.

83 Kolmanneksi on mainittava, että tällaista ilmaisun ”säännös tai päätös” tulkintaa tukee asetuksen 2015/1589 tavoite, joka on SEUT 108 artiklan mukaisten valtiontukien valvontaa koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen määrittäminen.

84 Valtiontukisääntöjen tehokas vaikutus nimittäin heikentyisi huomattavasti, jos asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa käytetyllä ilmaisulla ”säännös tai päätös” tarkoitettaisiin ainoastaan tukiohjelman muodostavia muodollisia säädöksiä tai päätöksiä.

85 Yhtäältä on mainittava, että kyseisen valvonnan laajuus ja sitä koskevat yksityiskohtaiset säännöt olisivat tällaisessa tapauksessa väistämättä riippuvaisia siitä muodosta, jonka jäsenvaltiot antavat valtiontukitoimenpiteille. Toisaalta jotkin tällaisista tukitoimenpiteistä, jotka perustuvat kansallisen oikeuden säännöksen soveltamiseen contra legem, jäisivät komission väittämän mukaisesti väistämättä asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman käsitteen ulkopuolelle, vaikka tällaisen ohjelman tosiasiallinen olemassaolo voitaisiin havaita useiden seikkojen perusteella.

86 Komissio voi siten todeta tukiohjelman olemassaolon, jos se kykenee osoittamaan oikeudellisesti riittävällä tavalla, että kyseinen ohjelma perustuu jäsenvaltion viranomaisten ”systemaattista menettelytapaa” merkitsevään kyseisen jäsenvaltion oikeussäännön soveltamiseen, ja jos kyseisen menettelytavan ominaispiirteet vastaavat asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyjä vaatimuksia.

87 Toiseksi on määritettävä, sovelsiko unionin yleinen tuomioistuin asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettua käsitettä ”säännös tai päätös” virheellisesti – kuten komissio väittää – ja ottiko se riidanalaisen päätöksen huomioon vääristyneellä tavalla katsoessaan, että kyseisen ohjelman, sellaisena kuin komissio on sen yksilöinyt, perustana olivat ainoastaan riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa luetellut toimet.

88 Tältä osin on todettava, että unionin yleinen tuomioistuin tutki valituksenalaisen tuomion 80 kohdassa aluksi riidanalaisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa luetellut toimet. Se mainitsi, että kyseisen päätöksen 99 perustelukappaleessa mainitut toimet eli CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta, 21.6.2004 annetun lain perustelut, 4.7.2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje ja valtiovarainministerin vastaukset sitä, miten Belgian veroviranomaiset soveltavat CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohtaa, koskeviin parlamentin kysymyksiin muodostavat ne säädökset tai päätökset, joiden perusteella kyseessä olevat ylisuurten voittojen verovapautukset myönnettiin.

89 Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 81 ja 82 kohdassa, että komission päättelyssä oli tiettyä kaksijakoisuutta, koska se kuitenkin myönsi, ettei CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdassa tai missään muussakaan CIR 92:n säännöksessä säädetä tällaisesta ylisuurten voittojen verovapautuksesta.

90 Unionin yleinen tuomioistuin katsoi silti valituksenalaisen tuomion 83 kohdassa, että riidanalaisen päätöksen kokonaistarkastelun perusteella oli katsottava, että kyseessä olevan järjestelmän perustana oli CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta, sellaisena kuin Belgian veroviranomaiset sitä sovelsivat, ja että tällainen soveltaminen voitiin johtaa edellä 88 kohdassa tarkoitetuista toimista. Se päätteli tästä valituksenalaisen tuomion 84–88 kohdassa olennaisilta osin, että asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyjen edellytysten täyttymistä oli näin ollen tutkittava kyseisten toimien sisällön valossa.

91 Tämän jälkeen unionin yleinen tuomioistuin tarkasteli valituksenalaisen tuomion 90–98 kohdassa muun muassa sitä, ilmenivätkö kyseessä olevan järjestelmän olennaiset osatekijät, jotka komissio yksilöi riidanalaisen päätöksen 102 perustelukappaleessa, kyseisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa luetelluista toimista.

92 Tältä osin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 92 kohdassa aluksi, että kun otetaan huomioon riidanalaisen päätöksen 101 ja 139 perustelukappaleessa esitetty arviointi, tällaiset olennaiset osatekijät eivät käyneet ilmi näistä toimista vaan pikemminkin komission analysoimasta otoksesta ennakkoratkaisuja. Se myönsi kyseisen tuomion 93 kohdassa, että tietyt näistä olennaisista osatekijöistä tosiasiallisesti perustuivat kyseisiin toimiin, mutta katsoi kuitenkin, ettei tämä pätenyt kaikkiin niistä eikä erityisesti riidanalaisen vapautuksen kohteena olevien ylisuurten voittojen kaksivaiheiseen laskentamenetelmään eikä vaatimukseen työpaikkojen luomisesta, toimintojen keskittämisestä tai niiden lisäämisestä Belgiassa.

93 Kyseisessä päättelyssä on oikeudellisia virheitä.

94 Kuten edellä 90 kohdassa mainittiin, on nimittäin niin, että vaikka unionin yleinen tuomioistuin totesi, että kyseessä olevan järjestelmän oikeudellisena perustana ei ollut yksinomaan CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta vaan se, miten Belgian veroviranomaiset sovelsivat kyseistä säännöstä, se ei kuitenkaan tehnyt kaikkia johtopäätöksiä tästä toteamuksesta. Erityisesti se ei ottanut huomioon niitä riidanalaisen päätöksen perustelukappaleita, joista ilmenee selvästi, että komissio oli päätellyt tällaisen soveltamistavan sekä kyseisen päätöksen 99 perustelukappaleessa tarkoitetuista toimista että kyseisten viranomaisten systemaattisen menettelytavasta, jonka se oli todennut tutkimansa ennakkoratkaisujen otoksen perusteella.

95 Valituksenalaisen tuomion 83 kohdan mukaisen riidanalaisen päätöksen kokonaisuudessaan lukemisen yhteydessä unionin yleisen tuomioistuimen olisi siis pitänyt ottaa huomioon kyseisen päätöksen 100–108 ja 110 perustelukappaleessa esitetyt seikat, joista olennaisilta osin ilmenee komission katsoneen, että yksi kyseisen järjestelmän olennaisista ominaispiirteistä oli se, että mainitut viranomaiset olivat systemaattisesti tehneet päätöksiä ylisuurten voittojen verovapauden myöntämisestä mainitun päätöksen 102 perustelukappaleessa lueteltujen edellytysten mukaisesti.

96 Kuten muun muassa valituksenalaisen tuomion 98 kohdasta ilmenee, tässä yhteydessä unionin yleinen tuomioistuin tukeutui sitä vastoin virheelliseen lähtökohtaan, jonka mukaan se, että kyseisen järjestelmän tietyt olennaiset osatekijät eivät käyneet ilmi riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa mainituista toimista vaan itse ennakkoratkaisuista, merkitsi sitä, että kyseiset toimet edellyttivät välttämättä täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

97 Niinpä unionin yleinen tuomioistuin sovelsi virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa olevaa ilmaisua ”säännös tai päätös”, kun se rajoitti kyseisen säännöksen mukaisia edellytyksiä koskevan arviointinsa ainoastaan riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa tarkoitettuihin toimiin.

98 Virheen seurauksena se yhtäältä sulki lähtökohtaisesti pois sen, että mainitussa 1 artiklassa tarkoitettu ”tukiohjelma” voisi edellä 80 ja 86 kohdassa mainitulla tavalla perustua sellaisten seikkojen kokonaisuuteen, jotka voivat paljastaa tukiohjelman tosiasiallisen olemassaolon, ja toisaalta tulkitsi kyseistä päätöstä virheellisesti ensimmäistä kyseisistä edellytyksistä koskevan tutkinnan osalta.

99 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että ainoan valitusperusteen ensimmäinen osa on perusteltu.

Toinen osa

– *Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat*

100 Ainoan valitusperusteensa toisessa osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyä toista edellytystä ja otti riidanalaisen päätöksen 100–108 perustelukappaleen huomioon vääristyneellä tavalla katsoessaan valituksenalaisen tuomion 94, 96, 98, 103–113, 119, 120 ja 129–133 kohdassa, että ylisuurten voittojen verovapautuksen myöntäminen edellytti täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

101 Sen mukaan unionin yleinen tuomioistuin vain toisti väitteen siitä, että jos riidanalaisen päätöksen 102 perustelukappaleessa lueteltuja kyseisen järjestelmän olennaisia osatekijöitä ei mainita kyseisen päätöksen 99 perustelukappaleessa tarkoitetuissa säädöksissä, ne edellyttävät välttämättä täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä. Komission mukaan unionin yleinen tuomioistuin ei tutkinut, saattoivatko Belgian veroviranomaiset todellakin vaikuttaa ylisuurten voittojen verovapautuksen osalta ylisuuria voittoja koskevan vapautuksen määrään, kyseisen järjestelmän ominaispiirteisiin ja vapautuksen myöntämisedellytyksiin yksittäistapauksissa. Lisäksi se katsoo unionin yleisen tuomioistuimen sekoittaneen kyseisten viranomaisten ylisuurten voittojen verovapautuksen myöntämisedellytysten noudattamisen valvontaan liittyvän harkintavallan ja mainittujen viranomaisten mahdollisuuden vaikuttaa vapautuksen määrään, kyseisen järjestelmän ominaispiirteisiin ja mainitun vapautuksen myöntämisedellytyksiin yksittäistapauksissa. Jos unionin yleinen tuomioistuin olisi tulkinnut ja soveltanut muiden täytäntöönpanotoimenpiteiden käsitettä oikein, sen olisi pitänyt päätellä, etteivät mainitut viranomaiset voineet vaikuttaa näihin seikkoihin.

102 Belgian kuningaskunta katsoo, että unionin yleisen tuomioistuimen päättelyyn, joka koskee asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyä toista edellytystä, ei liity oikeudellista virhettä.

103 Magnetrol International, jota muutoksenhakuasian väliintulijat tukevat, väittää lähinnä, että komission olisi tukiohjelman olemassaolon todetakseen pitänyt osoittaa riidanalaisessa päätöksessä ensinnäkin, että kyseisen päätöksen 97–99 perustelukappaleessa luetellut toimet edellyttivät laskentamenetelmiä, joita Belgian veroviranomaisten oli sovellettava, ja toiseksi, että ylisuurten voittojen verovapautuksen määrä kussakin yksittäistapauksessa voitiin määrittää kyseisillä menetelmillä. Kolmanneksi se katsoo, että komission olisi tuen myöntämisedellytysten osalta pitänyt osoittaa yhtäältä, että kyseisillä toimilla vahvistettiin edellytykset, joiden täyttyessä Belgian veroviranomaiset saattoivat hyväksyä yksittäiset tukihakemukset, ja toisaalta, että kyseisten edellytysten perusteella oli mahdollista päättää, täyttikö ennakkoratkaisun hakijan ehdottama liiketoimi ”uutta tilannetta” koskevan edellytyksen.

– *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

104 Ainoan valitusperusteen toinen osa koskee toista edellytystä, jonka avulla voidaan määritellä asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu ”tukiohjelma”, eli edellytystä, jonka mukaan yksittäisten tukien myöntäminen tällaisen ohjelman muodostavan säännöksen perusteella ei saa edellyttää ”muita täytäntöönpanotoimenpiteitä”.

105 Kuten unionin yleinen tuomioistuin mainitsi perustellusti valituksenalaisen tuomion 99 kohdassa riidanalaisen päätöksen 100 perustelukappaleeseen viitaten, täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden olemassaolo merkitsee sitä, että kyseessä olevia toimenpiteitä toteuttavalla veroviranomaisella on harkintavaltaa, joka mahdollistaa tuen määrään, sen ominaispiirteisiin tai kyseisen tuen myöntämisedellytyksiin vaikuttamisen. Sen sijaan tukien myöntämistä koskevan toimen pelkkä tekninen soveltaminen ei ole asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu ”muu täytäntöönpanotoimenpide”.

106 Tästä seuraa, että kysymys siitä, edellyttääkö tukiohjelman mukaisten yksittäisten tukien myöntäminen ”muita täytäntöönpanotoimenpiteitä”, liittyy erottamattomasti kysymykseen sen määrittämisestä, mitä tarkoitetaan asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetulla ”säännöksellä tai päätöksellä”, johon kyseinen ohjelma perustuu. Kyseisen säännöksen tai

päätöksen perusteella on nimittäin määritettävä, edellyttääkö yksittäisten tukien myöntäminen tällaisten toimenpiteiden toteuttamista vai voiko niiden myöntäminen sitä vastoin tapahtua pelkästään mainitun säännöksen perusteella.

107 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 100 kohdassa, edellä 97 ja 98 kohdassa yksilöity oikeudellinen virhe vaikutti siten väistämättä unionin yleisen tuomioistuimen arviointiin siitä, myönnettiinkö ylisuurten voittojen verovapautus nyt käsiteltävässä asiassa ilman, että se olisi edellyttänyt täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

108 Kuten edellä 96 kohdassa todettiin, unionin yleinen tuomioistuin tukeutui yhtäältä virheelliseen oletukseen siitä, että se, että kyseessä olevan ohjelman tietyt olennaiset osatekijät eivät käyneet ilmi riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa mainituista toimista vaan ne oli johdettu ennakkoratkaisuista itsestään, merkitsi sitä, että kyseiset toimet edellyttivät väistämättä täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

109 Toisaalta tutkiessaan valituksenalaisen tuomion 103–113 kohdassa kysymystä siitä, oliko Belgian veroviranomaisilla ylisuurten voittojen verovapautusta koskevien ennakkoratkaisujen antamisen yhteydessä harkintavaltaa, jonka perusteella ne saattoivat vaikuttaa kyseisen vapautuksen määrään, kyseisen järjestelmän olennaisiin osatekijöihin ja mainitun vapautuksen myöntämisedellytyksiin, unionin yleinen tuomioistuin tyytyi viittaamaan riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa lueteltuihin toimiin päätelläkseen olennaisilta osin, että kyseisillä toimilla vain määriteltiin yleisesti Belgian veroviranomaisten kanta verovapautukseen.

110 Se päätteli tästä, että koska muita verohallinnon päätösvaltaa rajoittavia tekijöitä ei ollut, Belgian veroviranomaisilla oli kyseisiä ennakkoratkaisuja antaessaan väistämättä ollut harkintavaltaa, joten niiden ei voida katsoa vain soveltaneen lainsäädäntöä teknisesti vaan päinvastoin tutkineen kunkin hakemuksen ”tapauskohtaisesti”.

111 Kyseisen tutkimisen yhteydessä unionin yleinen tuomioistuin ei kuitenkaan ottanut huomioon sitä, että – kuten edellä 95 kohdassa todettiin – yksi kyseisen järjestelmän olennaisista ominaispiirteistä, sellaisena kuin komissio yksilöi sen riidanalaisessa päätöksessä, oli se, että Belgian veroviranomaiset olivat systemaattisesti myöntäneet ylisuurten voittojen verovapautuksen, kun kyseisen päätöksen 102 perustelukappaleessa luetellut edellytykset täyttyivät.

112 Toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi, tällaisen systemaattisen käytännön tunnistaminen voi olla merkityksellinen seikka arvioitaessa sellaisten seikkojen kokonaisuutta, jotka ovat omiaan paljastamaan tukijärjestelmän tosiasiallisen olemassaolon ja mahdollisesti osoittamaan, että kyseisillä veroviranomaisilla ei todellisuudessa ollut minkäänlaista harkintavaltaa CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamisessa ja että siten kyseessä olevien ylisuurten voittojen verovapautusten myöntäminen ei edellyttänyt asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettuja ”muita täytäntöönpanotoimenpiteitä”.

113 Niinpä on katsottava, että kuten komissio väittää, unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se perusti kyseisen asetuksen 1 artiklan d alakohdassa säädettyä toista edellytystä koskevan päätelmänsä virheelliseen olettamaan.

114 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa valituksenalaisen tuomion 106 ja 107 kohdassa esitetyillä seikoilla. Unionin yleinen tuomioistuin nojautui kyseisissä kohdissa toteamukseen, jonka mukaan kyseessä oleva järjestelmä ei koskenut kaikkia CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan nojalla

annettuja ennakkoratkaisuja vaan ainoastaan niitä, joissa tehtiin oikaisuja alaspäin ilman, että verohallinto olisi tarkastanut, oliko kyseiset voitot sisällytetty muussa valtiossa asuvan toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön voittoihin, kun taas ne ennakkoratkaisut, joilla myönnettiin sellainen oikaisu alaspäin, joka vastasi muussa valtiossa asuvan toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön verotettavaan voittoon tehtävää oikaisua ylöspäin, eivät kuuluneet kyseiseen järjestelmään. Unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että koska Belgian veroviranomaiset saattoivat tehdä kyseisen säännöksen perusteella sekä päätöksiä, joilla komission mukaan myönnetään valtiontukia, että päätöksiä, joilla ei myönnetä tällaisia tukia, veroviranomaisten tehtävä ei rajoittunut kyseessä olevan järjestelmän tekniseen soveltamiseen.

115 Kuten edellä 94 kohdassa todettiin, komissio katsoi, että kyseessä oleva järjestelmä perustui CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohdan soveltamiseen contra legem Belgian veroviranomaisten vakiintuneessa hallintokäytännössä. Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa pelkästään sillä, että Belgian veroviranomaiset sovelsivat kyseistä säännöstä myös tilanteissa, jotka tosiasiallisesti kuuluivat sen soveltamisalaan.

116 Myöskään valituksenalaisen tuomion 112 kohdassa mainittu alustavan vaiheen sisältyminen ylisuurten voittojen verovapautusta koskevan ennakkopäätöksen antamismenettelyyn ei voi olla osoitus siitä, että Belgian veroviranomaisilla olisi välttämättä ollut harkintavaltaa ylisuurten voittojen verovapautusta koskevassa järjestelmässä. Tällaista harkintavaltaa on nimittäin arvioitava pelkästään kyseisen järjestelmän nojalla annettujen ennakkoratkaisujen perusteella, joten tilanteilla, joissa tällaista päätöstä ei ole tehty, ei ole tältä osin merkitystä.

117 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että ainoan valitusperusteen toinen osa on perusteltu.

Kolmas osa

– *Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat*

118 Ainoan valitusperusteensa kolmannessa osassa komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin tulkitsi virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyä kolmatta edellytystä ja otti riidanalaisen päätöksen 66, 102, 103, 109, 139 ja 140 perustelukappaleen huomioon vääristyneellä tavalla päätellessään valituksenalaisen tuomion 114–119 kohdassa, että ylisuurten voittojen verovapautuksen saajia ei määritelty kyseisen järjestelmän perustana olevissa säännöksissä ”yleisesti ja käsitteellisesti”. Komissio katsoo, että jos unionin yleinen tuomioistuin olisi ottanut Belgian veroviranomaisten kyseistä vapauttamista koskevan vakiintuneen hallintokäytännön asianmukaisesti huomioon, se olisi tehnyt päinvastaisen päätelmän.

119 Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International, jota muutoksenhakuasian väliintulijat tukevat, kiistävät kyseiset väitteet.

– *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

120 Ainoan valitusperusteen kolmas osa koskee kolmatta edellytystä, jolla määritellään asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettu tukiohjelma, eli edellytystä, jonka mukaan ohjelman edunsaajat on määritelty ”yleisesti ja käsitteellisesti” niissä säännöksissä, joihin kyseinen tukiohjelma perustuu.

121 Tältä osin on mainittava, että näiden kolmen edellytyksen, joiden perusteella toimenpide voidaan luokitella asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetuksi ”tukiohjelmaksi”, välisistä suhteista seuraa, että kysymys siitä, täyttyykö kolmas edellytys, liittyy erottamattomasti kahteen ensimmäiseen edellytykseen, jotka koskevat ”säännöksen tai päätöksen” olemassaoloa ja ”muiden täytäntöönpanotoimenpiteiden” puuttumista.

122 Niinpä unionin yleisen tuomioistuimen tekemät oikeudelliset virheet, jotka tuotiin esiin edellä 97, 98 ja 113 kohdassa ja jotka koskevat kahta ensimmäistä edellytystä, rasittavat unionin yleisen tuomioistuimen arviointia ylisuurten voittojen verovapautuksen saajien määrittämisestä.

123 Vaikka unionin yleinen tuomioistuin myönsi valituksenalaisen tuomion 115–119 kohdassa, että CIR 92:n 185 §:n 2 momentin b kohta koskee yleistä ja abstraktia toimipaikkojen ryhmää, se kuitenkin tukeutui lähinnä riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa tarkoitettujen toimien arviointiin päätelläkseen, että kyseessä olevan järjestelmän edunsaajia ei ollut määritelty kyseisissä toimissa ”yleisesti ja käsitteellisesti”, joten tällainen määrittely oli välttämättä suoritettava täydentävillä täytäntöönpanotoimenpiteillä.

124 Näin ollen on todettava, että ainoan valitusperusteen kolmas osa on perusteltu.

125 Kaiken edellä esitetyn perusteella ja ilman, että on tarpeen tutkia ainoan valitusperusteen neljättä osaa, on pääteltävä, että unionin yleinen tuomioistuin teki useita oikeudellisia virheitä todetessaan muun muassa valituksenalaisen tuomion 120 kohdassa, että komissio oli pitänyt ylisuurten voittojen verovapautusjärjestelmää, sellaisena kuin se määriteltiin riidanalaisessa päätöksessä, virheellisesti asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitettuna ”tukiohjelmana”.

Valituksenalaisen tuomion ylimääräiset perustelut, jotka koskevat näyttöä ”systemaattisesta menettelytavasta”

126 On mainittava, että unionin yleinen tuomioistuin tutki valituksenalaisen tuomion 121–134 kohdassa esitettyjen lisäperustelujen yhteydessä, oliko komissio onnistunut osoittamaan, että ylisuurten voittojen verovapautusta koskevista 66:sta ennakkoratkaisusta otetun 22 ennakkoratkaisun otoksen tutkimisen perusteella voitiin yksilöidä Belgian veroviranomaisten noudattama ”systemaattinen menettelytapa”.

127 Sen määrittämiseksi, voivatko edellä 125 kohdassa todetut oikeudelliset virheet johtaa valituksenalaisen tuomion kumoamiseen, on tutkittava, hylkäsikö unionin yleinen tuomioistuin kyseisillä perusteluilla asianmukaisesti komission väitteet, jotka koskivat tällaisen ”systemaattisen menettelytavan” olemassaoloa.

– *Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat*

128 Ainoan valitusperusteen kolmea ensimmäistä osaa koskevissa väitteissään komissio on esittänyt erityisiä perusteluja, joilla pyritään riitauttamaan unionin yleisen tuomioistuimen valituksenalaisen tuomion 121–134 kohdassa esittämä päättely, jonka päätteeksi se katsoi, ettei komissio ollut osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla, että Belgian veroviranomaiset olisivat noudattaneet ”systemaattista menettelytapaa” ylisuurten voittojen verovapautuksen myöntämisessä.

129 Komissio väittää ensinnäkin, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen tuomion 127 ja 128 kohdassa, komissio oli näyttänyt riittävällä tavalla toteen seikat, joiden perusteella se päätteli tällaisen ”systemaattisen menettelytavan” olemassaolon.

130 Komissio myöntää ensinnäkin 22 ennakkoratkaisun otoksen, jonka perusteella se päätteli vakiintuneen hallintokäytännön olemassaolon, valinnan osalta, ettei valinta käy ilmi riidanalaisen päätöksen 94–110 perustelukappaleesta. Unionin yleinen tuomioistuin sivuutti sen mukaan kuitenkaan kyseisen päätöksen kolmannen perustelukappaleen, jossa viitataan komission Belgian kuningaskunnalle osoittamaan tietopyyntöön, joka koski vuosina 2004, 2007, 2010 ja 2013 tehtyjä ennakkoratkaisuja. Kyseiset päätökset ovat juuri ne 22 ennakkoratkaisua, jotka muodostavat otoksen, jonka perusteella komissio päätteli vakiintuneen hallintokäytännön olemassaolon.

131 Komissio korostaa kyseisen otoksen edustavuuden osalta ensinnäkin, että ennakkoratkaisut valittiin neljältä kyseessä olevan järjestelmän yhdeksästä soveltamisvuodesta. Toiseksi se esitti, että valitut vuodet olivat kolmen vuoden välein ja ne kattavat alkuosan, puolivälin ja loppuosan siitä ajanjaksosta, jona Belgian veroviranomaiset antoivat tällaisia ennakkoratkaisuja. Kolmanneksi kyseiset 22 ennakkoratkaisua muodostavat komission mukaan kolmanneksen kaikista kyseisen yhdeksän vuoden ajanjakson aikana tehdyistä päätöksistä, ja neljänneksi kyseiset 22 päätöstä kattavat kolmanneksen kaikista kyseisen ohjelman edunsaajista, mikä merkitsee väistämättä sitä, että otos oli edustava ja että tältä osin ei tarvittu mitään erityistä selitystä. Joka tapauksessa komissio katsoo, ettei Belgian kuningaskunta ole missään vaiheessa riitauttanut komission aloittamispäätöksessä tekemiä alustavia päätelmiä eikä esittänyt mitään ennakkoratkaisupyyntöä, joka osoittaisi, etteivät kyseessä olevan järjestelmän olennaiset osatekijät perustuneet vakiintuneeseen hallintokäytäntöön.

132 Komissio katsoo lisäksi, ettei sen tarvinnut kuvailla riidanalaisessa päätöksessä yksittäisiä päätöksiä sen jälkeen, kun se oli todennut 22 ennakkoratkaisun tutkimisen perusteella, että kyseiset päätökset olivat vakiintuneen hallintokäytännön mukaisia. Sitä vastoin Belgian kuningaskunnan ja tuensaajien on sen mukaan riitautettava sen päätelmä, jonka mukaan ylisuurten voittojen verovapautus myönnettiin tukiohjelman perusteella, mitä ne eivät ole kyenneet tekemään.

133 Komission mukaan riidanalaisen päätöksen 61 perustelukappaleessa mainitaan riidanalaisen päätöksen 62–64 perustelukappaleessa ja alaviitteessä 80 kuvatuista kuudesta ennakkoratkaisusta, että kyseisissä perustelukappaleissa annetut kolme esimerkkiä vain havainnollistavat niitä ennakkoratkaisuja, joita Belgian veroviranomaiset antoivat kyseisen järjestelmän täytäntöönpanon puitteissa.

134 Toiseksi komissio katsoo, että riidanalaisen päätöksen 94–110 perustelukappaleen ottaminen huomioon vääristyneellä tavalla johti siihen, että unionin yleinen tuomioistuin teki oikeudellisen virheen, kun se totesi valituksenalaisen tuomion 127 ja 128 kohdassa, ettei komissio ollut osoittanut systemaattisen lähestymistavan olemassaoloa.

135 Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International, jota muutoksenhakuasian väliintulijat tukevat, kiistävät kyseiset perustelut.

– *Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta*

136 Komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se totesi virheellisesti, ettei komissio ollut onnistunut näyttämään toteen asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisen ”systemaattisen menettelytavan” olemassaoloa.

137 Tältä osin on ensinnäkin mainittava, että unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen tuomion 125 kohdassa olennaisilta osin, ettei kyseinen tukiohjelma voi perustua tällaiseen ”systemaattiseen menettelytapaan”, koska kyse ei ollut oikeusperustasta, joka otettiin huomioon riidanalaisessa päätöksessä, erityisesti kyseisen päätöksen 99 perustelukappaleessa.

138 Kun otetaan huomioon edellä 97 ja 98 kohdassa todettu oikeudellinen virhe, myös tämä perustelu on oikeudellisesti virheellinen.

139 Toiseksi unionin yleinen tuomioistuin katsoi valituksenalaisen tuomion 126 kohdassa, että vaikka oletettaisiin, että tukijärjestelmän olennaiset osatekijät perustuvat komission tutkiman ennakkoratkaisujen otoksen perusteella tunnistettuun ”systemaattiseen menettelytapaan”, komissio ei ollut onnistunut osoittamaan tällaisen menettelytavan olemassaoloa.

140 Unionin yleinen tuomioistuin mainitsi valituksenalaisen tuomion 127 kohdassa aluksi, että otokseen oli valittu 22 yhteensä 66:sta mahdollisesta ennakkoratkaisusta, ja katsoi, ettei komissio ollut riidanalaisessa päätöksessä täsmentänyt mainitun otoksen valintaa eikä syitä, joiden vuoksi sitä oli pidettävä edustavana.

141 Kuten komissio olennaisilta osin väittää analysoimiensa ennakkoratkaisujen otoksen valinnan osalta, riidanalaisen päätöksen perustelukappaleiden ja erityisesti 3 ja 59 perustelukappaleen yhdessä lukemisesta ilmenee kuitenkin, että otoksen muodostivat vuosina 2005 (vuonna 2004 ei annettu yhtään päätöstä), 2007, 2010 ja 2013 annetut ennakkoratkaisut kyseessä olevan järjestelmän alussa, puolivälissä ja lopussa tehtyjen päätösten kattamiseksi.

142 Otoksen edustavuuden osalta on mainittava, että kuten julkisasiamies on olennaisilta osin korostanut ratkaisuehdotuksensa 86 kohdassa, 22 ennakkoratkaisun valitseminen kyseessä olevan järjestelmän nojalla annettujen yhteensä 66 päätöksen joukosta osoittaa selvästi, että otos kattaa kolmasosan kyseisistä päätöksistä.

143 Tältä osin on mainittava, että tällainen painotetusti valittu osuus kaikista kyseisellä ajanjaksolla annetuista ylisuurten voittojen verovapautusta koskevista ennakkoratkaisuista voi luonteensa vuoksi edustaa Belgian veroviranomaisten ”systemaattista menettelytapaa”. Juuri tällaisen käytännön ”systemaattisen” luonteen vuoksi komissio saattoi kohtuudella olettaa, että – kunnes toisin osoitetaan – sen tutkimasta ennakkoratkaisujen otoksesta yksilöidyt seikat olivat väistämättä mukana kaikissa ylisuurten voittojen verovapautusta koskevissa ennakkoratkaisuihin.

144 Niinpä unionin yleinen tuomioistuin ei voinut perustellusti katsoa, ettei komissio ollut täsmentänyt riidanalaisessa päätöksessä kyseisen otoksen valintaa eikä niitä seikkoja, joiden vuoksi sitä oli pidettävä edustavana.

145 Tätä päätelmää ei kyseenalaista myöskään valituksenalaisen tuomion 128 kohdassa esitetty toteamus, jonka mukaan komissio ei ollut täsmentänyt riidanalaisen päätöksen 62–64 perustelukappaleessa mainittujen kuuden ennakkoratkaisun valintaa. Kuten kyseisen päätöksen 61 perustelukappaleesta ilmenee ja kuten komissio väittää, näillä kuudella päätöksellä oli

tarkoitus vain havainnollistaa tapaa, jolla Belgian veroviranomaiset myönsivät ylisuurten voittojen verovapautuksen, joten niiden perusteella ei voida ratkaista, oliko komissio osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla, että Belgian veroviranomaisten ratkaisukäytännössä oli noudatettu ”systemaattista menettelytapaa”.

146 Tämän jälkeen unionin yleinen tuomioistuin tukeutui valituksenalaisen tuomion 129 kohdassa valituksenalaisen tuomion 103–112 kohdassa esittämiinsä seikkoihin, jotka koskevat Belgian veroviranomaisten harkintavaltaa ja täydentävien täytäntöönpanotoimenpiteiden tarpeellisuutta. Unionin yleisen tuomioistuimen mukaan kyseisten seikkojen perusteella voitiin jo sinänsä kumota komission väite ”systemaattisesta menettelytavasta”.

147 Koska päätelmä perustuu virheelliseen olettamaan siitä, että kyseisen järjestelmän perustana olivat ainoastaan riidanalaisen päätöksen 99 perustelukappaleessa tarkoitetut toimet, on katsottava, että valituksenalaisen tuomion 129 kohdassa esitetty päätelmä on oikeudellisesti virheellinen samoista syistä kuin ne, jotka esitettiin edellä 97, 98 ja 131 kohdassa.

148 Unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 131–133 kohdassa vielä, että komission tutkiman otoksen muodostavat ennakkoratkaisut eivät missään tapauksessa koskeneet kaikkia tilanteita, joissa kyseessä oleva belgialainen toimipaikka oli toiminut ”keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä”, ja että komission yksilöimää kaksivaiheista menettelytapaa ylisuurten voittojen laskennassa ei ollut systemaattisesti noudatettu.

149 Kuten komissio väittää, unionin yleisen tuomioistuimen kyseisissä kohdissa esittämät toteamukset perustuvat kuitenkin riidanalaisen päätöksen 102 perustelukappaleen, jossa komissio luetteli kyseessä olevan järjestelmän olennaiset osatekijät, jotka se yksilöi Belgian veroviranomaisten vakiintunutta hallintokäytäntöä edustavan 22 ennakkoratkaisun otoksen tarkastelun perusteella, huomioon ottamiseen vääristyneellä tavalla.

150 Kyseisestä 102 perustelukappaleesta ilmenee siten, että toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 132 kohdassa, komissio ei ollut katsonut, että keskitetyn liiketoiminnan päämiehen siirtäminen Belgiaan olisi ylisuurten voittojen verovapautuksen ainoa edellytys vaan että tällainen tilanne oli päinvastoin pelkkä esimerkki yleisemmästä edellytyksestä, joka liittyy sellaisen uuden tilanteen olemassaoloon, jolla ei vielä ole ollut verotuksellisia vaikutuksia.

151 Valituksenalaisen tuomion 133 kohdassa tarkoitetun kaksivaiheisen menettelytavan osalta on todettava, että riidanalaisen päätöksen 102 perustelukappaleen kolmannesta luetelmakohdasta ilmenee, että – toisin kuin unionin yleinen tuomioistuin totesi – komissio ei ollut pitänyt kyseessä olevan järjestelmän olennaisena osatekijänä tällaisen menettelytavan soveltamista vaan lähinnä sitä, että ylisuurten voittojen verovapautuksen perusteella verosta vapautettu määrä vastasi systemaattisesti edunsaajan todellisuudessa kirjaamien voittojen ja hypoteettisesta voiton, joka olisi syntynyt, jos se olisi toiminut konsernistaan riippumattomana, erotusta, riippumatta menetelmästä, jolla tähän toteamukseen päädytään.

152 Niinpä on todettava, että valituksenalaisen tuomion 130–133 kohta ei tue unionin yleisen tuomioistuimen päätelmää, jonka mukaan komissio ei ollut osoittanut, että ylisuurten voittojen verovapautuksen myöntämisessä oli kyse ”systemaattisesta menettelytavasta”.

153 Kaikista edellä esitetyistä perusteluista seuraa, että unionin yleisen tuomioistuimen päätelmä, jonka mukaan komissio ei ollut osoittanut ”systemaattisen menettelytavan” olemassaoloa, on oikeudellisesti virheellinen.

154 Tarvitsematta tutkia ainoan valitusperusteen neljättä osaa, on siten todettava, että kyseinen valitusperuste on perusteltu.

155 Tässä tilanteessa valituksenalainen tuomio on kumottava tarvitsematta tutkia liitännäisvalitusta.

Asian käsittely ensimmäisessä oikeusasteessa

156 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään, että jos unionin yleisen tuomioistuimen päätös kumotaan, unionin tuomioistuin voi itse ratkaista asian lopullisesti, jos asia on ratkaisukelpoinen.

157 Kuten unionin yleinen tuomioistuin totesi valituksenalaisen tuomion 57 kohdassa, Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International vetosivat kanteidensa tueksi kanneperusteisiin, jotka koskivat lähinnä

– ensinnäkin sitä, että komissio oli ylittänyt sille valtiontukiasioissa kuuluvan toimivallan loukkaamalla Belgian kuningaskunnan yksinomaista toimivaltaa välittömän verotuksen alalla (ensimmäinen kanneperuste asiassa T-131/16 ja kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-263/16),

– toiseksi sitä, että komissio oli tehnyt virheellisen päätelmän asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman olemassaolosta nyt käsiteltävässä tapauksessa erityisesti niiden säädösten tai päätösten, joihin väitetty järjestelmä perustuu, virheellisen yksilöinnin ja sitä, että tukiohjelma ei edellytä täydentäviä täytäntöönpanotoimenpiteitä, koskevan virheellisen arvioinnin vuoksi (toinen kanneperuste asiassa T-131/16 ja ensimmäinen kanneperuste asiassa T-263/16),

– kolmanneksi sitä, että komissio oli tehnyt virheen katsoessaan, että ylisuuria voittoja koskevat ennakkoratkaisut olivat valtiontukea, kun otetaan huomioon muun muassa edun ja valikoivuuden puuttuminen (kolmas kanneperuste asiassa T-131/16 ja kolmannen kanneperusteen toinen ja kolmas osa asiassa T-263/16),

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

158 Kun otetaan huomioon muun muassa se, että edellisen kohdan ensimmäisessä ja toisessa luetelmakohdassa mainituista kanneperusteista keskusteltiin kontradiktorisesti unionin yleisessä tuomioistuimessa ja että niiden tutkiminen ei edellytä mitään uusia prosessinjohto- tai asian selvittämistoimia, unionin tuomioistuin katsoo, että asioissa T-131/16 ja T-263/16 nostetut kanteet ovat kyseisten kanneperusteiden osalta ratkaisukelpoisia ja että niistä on tältä osin syytä antaa lopullinen ratkaisu (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2020, komissio ja neuvosto v. Carreras Sequeros ym., C-119/19 P ja C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130 kohta).

Väite siitä, että komissio loukkasi Belgian kuningaskunnan yksinomaista toimivaltaa välittömän verotuksen alalla

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

159 Samoin kuin Irlanti ensimmäisessä oikeusasteessa esittämissään huomautuksissa, Belgian kuningaskunta ja Magnetrol International väittävät pääasiallisesti, että komissio ylitti toimivaltansa käyttämällä unionin oikeuden valtiontukisääntöjä jäsenvaltion yksinomaiseen verotusvaltaan kuuluvien seikkojen ratkaisemiseksi 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 merkitsevät valtiontukea, koska niillä poiketaan sen oikeana pitämän markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta, vastaa niiden mukaan verotettavien tulojen määrittämistä koskevien sääntöjen pakollista yhdenmukaistamista, mikä ei kuulu unionin toimivaltaan.

160 Komissio väittää pääasiallisesti, että vaikka jäsenvaltioilla on verotuksellinen autonomia välittömän verotuksen alalla, kaikkien jäsenvaltion toteuttamien verotustoimenpiteiden on oltava unionin valtiontukisääntöjen mukaisia.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

161 Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden toimenpiteet aloilla, joita ei ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, eivät jää valtiontukien valvontaa koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalan ulkopuolelle (tuomio 16.3.2021, komissio v. Puola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 26 kohta ja tuomio 16.3.2021, komissio v. Unkari, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

162 Jäsenvaltioiden on käytettävä välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa unionin oikeutta ja erityisesti EUT-sopimuksessa määrättyjä valtiontukisääntöjä noudattaen. Niiden on siis tätä toimivaltaa käyttäessään pidättäydyttävä toteuttamasta toimenpiteitä, jotka voivat olla SEUT 107 artiklassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2021, komissio v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 105 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

163 Tämän tuomion edellisissä kohdissa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei komissiota voitu moittia toimivaltansa ylittämisestä, kun se tutki kyseessä olevan järjestelmän muodostavat toimenpiteet ja tarkisti sen, merkitsevätkö kyseiset toimenpiteet valtiontukea, ja myöntävän vastauksen tapauksessa sen, soveltuivatko mainitut toimenpiteet sisämarkkinoille SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

164 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa Belgian kuningaskunnan väitteillä, jotka koskevat yhtäältä ylisuurten voittojen verottamista koskevan verotustoimivallan puuttumista ja toisaalta sen omaa toimivaltaa toteuttaa toimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

165 Vaikka näet oletettaisiin, että Belgian veroviranomaisten kyseessä olevan järjestelmän yhteydessä tekemillä päätöksillä olisi pyritty rajaamaan Belgian kuningaskunnan verotusvallan laajuutta, tämä ei merkitse sitä, ettei komissiolla olisi ollut oikeutta tutkia niiden yhteensopivuutta valtiontukia koskevan unionin säännöstön kanssa.

166 Vaikka on totta, että asiaa koskevan unionin säännöstön puuttuessa jäsenvaltioilla on toimivalta määrittää veron perusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken (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), edellä 162 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään pidättäydyttävä toimenpiteistä, jotka voivat merkitä valtiontukea, jonka valvonta kuuluu komission toimivaltaan. Sama koskee sitä, että jäsenvaltiot toteuttavat niille verotuksen alalla kuuluvaa toimivaltaansa käyttämällä tarpeellisia toimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

167 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäinen kanneperuste asiassa T-131/16 ja kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-263/16 on hylättävä perusteettomina.

Asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tukiohjelman olemassaolo ja muut kumoamisperusteet

168 Komission ainoan valitusperusteen ensimmäisen, toisen ja kolmannen osan tarkastelun yhteydessä esitetyistä perusteluista ilmenee, että asiassa T-131/16 esitetty toinen kanneperuste ja asiassa T-263/16 esitetty ensimmäinen kanneperuste, jotka perustuvat edellä 157 kohdan toisesta luetelmakohdasta ilmenevällä tavalla pääasiallisesti tukiohjelman olemassaoloa nyt käsiteltävässä tapauksessa koskevaan virheelliseen päätelmään, on hylättävä perusteettomina.

169 Asia ei sitä vastoin ole ratkaisukelpoinen niiden kanneperusteiden osalta, jotka koskevat olennaisilta osin sitä, että ylisuurten voittojen verovapautus luokiteltiin SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi virheellisesti muun muassa edun puuttumisen tai valikoivuuden puuttumisen vuoksi (kolmas kanneperuste asiassa T-131/16 ja kolmannen kanneperusteen toinen ja kolmas osa asiassa T-263/16), sekä niiden kanneperusteiden osalta, jotka koskevat erityisesti legaliteettiperiaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista sillä perusteella, että väitetyt tuet määrättiin virheellisesti perittäväksi takaisin myös konserneilta, joihin kyseisten tukien saajat kuuluivat (neljäs ja viides kanneperuste asiassa T-131/16 ja neljäs kanneperuste asiassa T-263/16).

170 Kuten valituksenalaisen tuomion 136 kohdasta ilmenee, unionin yleinen tuomioistuin katsoi, että koska Belgian kuningaskunnan ja Magnetrol Internationalin esittämät, asetuksen 2015/1589 1 artiklan d alakohdan rikkomista koskeneet kanneperusteet oli hyväksytty, muita riidanalaista päätöstä vastaan esitettyjä kanneperusteita ei ollut tarpeen tutkia. Kyseisiin kanneperusteisiin liittyy monimutkaisten tosiseikkojen arviointia, joiden osalta unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole tiedossaan kaikkia tarpeellisia tosiseikkoja.

171 Niinpä asia on palautettava unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta se lausuu edellä 169 kohdassa mainituista kanneperusteista.

Oikeudenkäyntikulut

172 Koska asia palautetaan unionin yleiseen tuomioistuimeen, oikeudenkäyntikuluista on päätettävä myöhemmin.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 14.2.2019, Belgia ja Magnetrol International v. komissio (T-131/16 ja T-263/16, EU:T:2019:91), kumotaan.

2) Ensimmäinen ja toinen kanneperuste asiassa T-131/16 sekä ensimmäinen kanneperuste ja kolmannen kanneperusteen ensimmäinen osa asiassa T-263/16 hylätään.

3) Asia palautetaan unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta se voi lausua kolmannesta, neljännestä ja viidennestä kanneperusteesta asiassa T-131/16 sekä toisesta kanneperusteesta, kolmannen kanneperusteen toisesta ja kolmannesta osasta sekä neljännestä kanneperusteesta asiassa T-263/16).

4) Oikeudenkäyntikuluista päätetään myöhemmin.

Allekirjoitukset