Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

16. september 2021 *

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – Belgia Kuningriigi rakendatud abikava – Ülemäärase kasumi maksuvabastus – Eelotsus maksustamise kohta (*tax ruling*) – Väljakujunenud halduspraktika – Määrus (EL) 2015/1589 – Artikli 1 punkt d – Mõiste „abikava“ – Mõiste „õigusakt“ – Mõiste „edasised rakendusmeetmed“ – Abisaajate „üldine ja abstraktne“ määratlemine – Vastuapellatsioonkaebus – Vastuvõetavus – Liikmesriikide maksuautonoomia

Kohtuasjas C-337/19 P,

mille ese on Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 56 alusel 24. aprillil 2019 esitatud apellatsioonkaebus,

Euroopa Komisjon, esindajad: P.-J. Loewenthal ja F. Tomat,

apellant,

teised menetlusosalised:

Belgia Kuningriik, esindajad: J.-C. Halleux, C. Pochet ja M. Jacobs, keda abistasid *avocates* M. Segura ja M. Clayton,

Magnetrol International, asukoht Zele (Belgia), esindajad: *advocaten* H. Gilliams ja L. Goossens,

hagejad esimeses kohtuastmes,

Soudal NV, asukoht Turnhout (Belgia),

Esko-Graphics BVBA, asukoht Gent (Belgia),

esindaja: *avocat* H. Viaene,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, asukoht Meer (Belgia), esindajad: *avocats* T. Verstraeten ja C. Docclo ning *advocaat* N. Reypens,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, asukoht Brüssel (Belgia),

Ampar BVBA, asukoht Leuven (Belgia),

Atlas Copco Airpower NV, asukoht Antwerpen (Belgia),

* Kohtumenetluse keel: inglise.

Atlas Copco AB, asukoht Nacka (Rootsi),

esindajad: *Rechtsanwalt* A. von Bonin, *advocaten* W. O. Brouwer ja A. Pliego Selie ning *avocat* A. Haelterman,

Wabco Europe BVBA, asukoht Brüssel, esindajad: *avvocati* E. Righini ja L. Villani, *Rechtsanwalt* S. Völcker ning *avocat* A. Papadimitriou,

Celio International NV, asukoht Brüssel, esindajad: *advocaten* H. Gilliams ja L. Goossens,

menetlusse astujad apellatsioonimenetluses,

Iirimaa

menetlusse astuja esimeses kohtuastmes,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president M. Vilaras, kohtunikud N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Longar,

arvestades kirjalikku menetlust ja 24. septembri 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 3. detsembri 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma apellatsioonkaebuses tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 14. veebruari 2019. aasta otsuse Belgia ja Magnetrol International *vs.* komisjon (T-131/16 ja T-263/16; edaspidi „vaidlustatud kohtuotsus“, EU:T:2019:91), millega Üldkohus tühistas komisjoni 11. jaanuari 2016. aasta otsuse (EL) 2016/1699 ülemäärase kasumi maksuvabastust käsitleva riigiabikava SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) kohta, mida rakendas Belgia (ELT 2016, L 260, lk 61; edaspidi „vaidlusalune otsus“).

2 Vastuapellatsioonkaebuses palub Belgia Kuningriik vaidlustatud kohtuotsuse tühistada osas, milles Üldkohus lükkas esimese tühistamisväite tagasi.

Õiguslik raamistik

3 Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määruse (EL) 2015/1589, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL] artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9), artikli 1 punktis d on sätestatud:

„Käesolevas määruses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

d) „abikava“ – mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele, ja mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse anda eriprojektiga sidumata abi ühele või mitmele ettevõtjale määramata ajaks ja/või määramata ulatuses“.

4 Selle määruse artikli 1 punktis e on „individuaalne abi“ määratletud kui „abi, mida ei anta abikava raames, ja abikava raames antav abi, millest tuleb teatada“.

Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja vaidlusalune otsus

5 Vaidluse tausta on Üldkohus kirjeldanud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 1–28. Käesoleva menetluse tarvis võib need kokku võtta järgmiselt.

Belgia õigus

CIR 92

6 Belgias on tulu maksustamise eeskirjad kodifitseeritud 1992. aasta tulumaksuseaduses (Code des impôts sur les revenus 1992, edaspidi „CIR 92“). CIR 92 artikli 1 lõikes 1 on sätestatud tulumaksuna eelkõige tulumaks residendist äriühingute kogutulult ehk „äriühingu tulumaks“.

7 Konkreetselt äriühingu tulumaksu maksubaasi osas on CIR 92 artiklis 185 ette nähtud, et äriühingute puhul maksustatakse kasumi kogusumma, sh väljamakstud dividendid.

24. detsembri 2002. aasta seadus

8 24. detsembri 2002. aasta seaduse, millega muudetakse äriühingute suhtes kohaldatava tulumaksu korda ja kehtestatakse maksualaste eelotsuste süsteem (loi du 24 décembre 2002, modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *Moniteur belge*, 31.12.2002, lk 58815; edaspidi „24. detsembri 2002. aasta seadus“), artikkel 20 näeb ette, et Belgia föderaalne maksuamet (service public fédéral des finances) „teeb eelotsuse abil otsuse kõikide maksuõiguse sätete rakendamisega seotud taotluste kohta“. Mõiste „eelotsus“ on määratletud kui õigusakt, millega föderaalne maksuamet määrab lähtuvalt kehtivatest õigusnormidest kindlaks, kuidas kohaldada seadust kindlale olukorrale või tehingule, millel ei ole veel maksualast mõju tekkinud. Lisaks on märgitud, et eelotsuse väljastamine ei too kaasa maksuvabastust või maksusumma vähendamist.

9 24. detsembri 2002. aasta seaduse artiklis 22 on sätestatud, et eelotsust ei saa teha eelkõige juhul, kui taotlus on seotud olukorra või tehinguga, millel on juba tekkinud maksualane mõju taotluse esitajale.

10 Lisaks on 24. detsembri 2002. aasta seaduse artiklis 23 sätestatud, et eelotsus tehakse ajavahemikuks, mis ei või ületada viit aastat, välja arvatud juhul, kui taotluse ese seda õigustab.

21. juuni 2004. aasta seadus

11 21. juuni 2004. aasta seadusega, millega muudetakse 1992. aasta tulumaksuseadustikku ja 24. detsembri 2002. aasta seadust, millega muudetakse äriühingute suhtes kohaldatava tulumaksu korda ja kehtestatakse maksualaste eelotsuste süsteem (loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale) (*Moniteur belge*, 9.7.2004; edaspidi „21. juuni 2004. aasta seadus"), kehtestas Belgia Kuningriik uued maksusätted, mis hõlmavad hargmaisesse kontserni kuuluvate seotud üksuste vahelisi piiriüleseid tehinguid, sätestades eelkõige tulumaksuga maksustatava kasumi korrigeerimise, nn vastukorrigeerimise.

– *Seletuskiri*

12 Seaduseelnõu seletuskirja kohaselt, mille Belgia valitsus esitas Belgia parlamendi esindajatekojale (Chambre des députés), on kõnealuse seaduse eesmärk esiteks kohandada CIR 92 nii, et selles kajastuks sõnaselgelt reaalturuväärtuse põhimõte, mida üldiselt tunnustatakse rahvusvahelisel tasandil. Teiseks on seaduse eesmärk muuta 24. detsembri 2002. aasta seadust selleks, et anda maksualaste eelotsuste talitusele (edaspidi „eelotsuste talitus") pädevus kõnealuseid otsuseid vastu võtta. Reaalturuväärtuse põhimõte lisati Belgia maksuõigusesse nii, et CIR 92 artiklile 185 lisati lõige 2, mis põhineb Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) tulu- ja kapitalimaksu käsitleva näidislepingu artikli 9 tekstil. CIR 92 artikli 185 lõike 2 eesmärk on tagada, et Belgias tulumaksuga maksustatavate äriühingute maksubaasi saaks kohandada piiriülestest kontsernisisestest tehingutest tuleneva kasumi korrigeerimisega, juhul kui kehtestatud siirdehinnad ei vasta turumehhanismidele ja reaalturuväärtuste põhimõttele. Lisaks on mõiste „asjakohane korrigeerimine", mis lisati CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b, põhjendatud, et vältida topeltmaksustamist või lõpetada selle kohaldamine. Lisaks on märgitud, et selline korrigeerimine peab toimuma juhtumipõhiselt, eelkõige maksukohustuslase esitatud olemasolevate andmete alusel, ning et vastukorrigeerimist tuleb rakendada vaid juhul, kui Belgia maksuamet loeb teises riigis toimunud esmase korrigeerimise põhimõtte ja ulatuse põhjendatuks.

– *CIR 92 artikli 185 lõige 2*

13 CIR 92 artikli 185 lõikes 2 on sätestatud:

„[…] [S]eotud äriühingute hargmaisesse kontserni kuuluva kahe äriühingu suhtes ja seoses nende vastastikuste piiriüleste suhetega:

a) kui kaks äriühingut on omavahelistes äri- ja rahandussuhetes seotud kokkulepitud või kohaldatavate tingimustega, mis erinevad iseseisvate äriühingute vahel kokkulepitud tingimustest, siis kasum, mis ilma nende tingimusteta oleks ühel neist äriühingutest tekkinud, kuid nende tingimuste tõttu ei tekkinud, võidakse lugeda kõnealuse ettevõtja kasumi hulka;

b) kui ühe äriühingu kasum hõlmab kasumit, mis kuulub ühtlasi ka teise äriühingu kasumi hulka, ning kui samas see hõlmatav kasum on kasum, mille oleks saanud kõnealune teine äriühing, kui kahe äriühingu vahel kokkulepitud tingimused oleksid olnud sellised nagu iseseisvate äriühingute vahel kokkulepitud tingimused, korrigeeritakse vastavalt esimese äriühingu kasumit.“

4. juuli 2006. aasta ringkiri

14 4. juuli 2006. aasta ringkiri reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamise kohta (circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence; edaspidi „4. juuli 2006. aasta ringkiri“) saadeti rahandusministri nimel Belgia maksuameti ametnikele, selleks et kommenteerida eelkõige CIR 92 artiklisse 185 lõike 2 lisamist ning nimetatud seaduse vastavat kohandamist. 4. juuli 2006. aasta ringkirjas rõhutatakse, et nende 19. juulil 2004 jõustunud muudatuste eesmärk on võtta Belgia maksuõigusesse üle reaalturuväärtuse põhimõte ning need kujutavad endast õiguslikku alust, mis võimaldab nimetatud põhimõtte kohaselt korrigeerida maksustatavat kasumit, mis tuleneb piiriülestest kontsernisisestest tehingutest hargmaisesse kontserni kuuluvate äriühingute vahel.

15 Seega on 4. juuli 2006. aasta ringkirjas esiteks märgitud, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktis a sätestatud positiivne korrigeerimine võimaldab hargmaisesse kontserni kuuluvatel residendist äriühingutel suurendada kasumit nii, et see hõlmaks ka kasumit, mille residendist äriühing oleks pidanud saama konkreetse tehingu toimumisel reaalturuväärtuse kontekstis.

16 Teiseks on 4. juuli 2006. aasta ringkirjas märgitud, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktis b sätestatud negatiivse vastukorrigeerimise eesmärk on vältida topeltmaksustamist või lõpetada selle kohaldamine. Veel on märgitud, et selleks ei saa ette näha mingeid kriteeriume, kuna selline korrigeerimine peab toimuma juhtumipõhiselt olemasolevate andmete alusel, mille on eelkõige esitanud maksukohustuslane. Lisaks on teada antud, et vastukorrigeerimist tuleb rakendada vaid juhul, kui Belgia maksuamet või eelotsuste talitus loeb korrigeerimise põhimõtte ja ulatuse põhjendatuks. Peale selle on täpsustatud, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b ei kohaldata, kui partnerriigis saadud kasumit on suurendatud, nii et see on suurem kasumist, mis saadaks reaalturuväärtuse põhimõtte kohaldamisel.

Rahandusministri vastused parlamendi küsimustele CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamise kohta

17 Vastuseks parlamendi küsimustele ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohta kinnitas rahandusminister 13. aprillil 2005 esiteks, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b hõlmab olukorda, kus eelotsus tehakse meetodi kohta, mille abil leitakse reaalturuväärtuse põhimõttele vastav kasumi suurus. Seejärel kinnitas ta, et Belgias tegutseva rahvusvahelise kontserni Belgias esitatud finantsaruannetes näidatud kasumit, mis ületab reaalturuväärtuse põhimõttele vastava kasumi, ei peaks Belgias maksustatava tulu kindlaksmääramisel arvesse võtma. Lõpuks kinnitas ta seisukohta, et Belgia maksuameti ülesanne ei ole kindlaks määrata, milliste teiste välismaiste üksuste kasumi hulka tuleb see ülemäärane kasum lisada.

18 Vastuseks parlamendi uutele küsimustele CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktide a ja b kohaldamise kohta kinnitas rahandusminister 11. aprillil 2007, et hetkel on esitatud üksnes negatiivse korrigeerimise taotlusi. Lisaks täpsustas ta, et Belgia üksuse reaalturuväärtuse põhimõttele vastava kasumi suuruse kindlaksmääramisel eelotsuste raames võetakse arvesse üksuse panust, võetavaid riske ja vara, mis on seotud tegevusega, millel pole veel tekkinud maksualast mõju Belgias. Seega ei tuleks Belgias maksustatava kasumi hulka arvestada kasumit, mida hargmaine kontsern on näidanud Belgias esitatud finantsaruannetes ja mis ületab reaalturuväärtuse põhimõttele vastavat kasumit. Lõpuks märkis rahandusminister, et kuna Belgia maksuameti ülesanne ei ole kindlaks määrata, millistele välismaistele äriühingutele tuleb omistada ülemäärane kasum, ei ole ka võimalik vahetada sellekohast teavet välisriikide maksuhalduritega.

19 Lõpuks kinnitas rahandusminister 6. jaanuaril 2015, et eelotsuste aluspõhimõte on maksustada kasum, mis vastab asjaomase äriühingu reaalturuväärtuse põhimõttele vastavale kasumile, ning kinnitas vastuseid, mis tema eelkäija oli andnud 11. aprillil 2007 seoses ajaoluga, et Belgia maksuameti ülesanne ei ole kindlaks määrata, millisele välismaisele äriühingule tuleb omistada Belgias maksustamata ülemäärane kasum.

Vaidlusalune otsus

20 Komisjon leidis vaidlusaluses otsuses, et Belgia Kuningriigi poolt eelotsuste abil võimaldatavad maksuvabastused, mis põhinesid CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktil b, kujutavad endast ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi, mis on siseturuga kokkusobimatu ja mida anti ELTL artikli 108 lõiget 3 rikkudes. Komisjon kohustas antud abi selle saajatelt tagasi nõudma, kusjuures saajate lõpliku nimekirja pidi Belgia Kuningriik hiljem koostama.

21 Esimesena leidis komisjon seoses abimeetme hindamisega (vaidlusaluse otsuse põhjendused 94–110), et kõnealuse meetme näol on tegemist abikavaga, mis põhineb CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktil b, nii nagu Belgia maksuamet seda kohaldas. Seda kohaldamist selgitatakse 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskirjas, 4. juuli 2006. aasta ringkirjas ja rahandusministri vastustes parlamendi esitatud küsimustele CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamise kohta. Komisjoni hinnangul anti ülemäärase kasumi maksuvabastusi nende aktide alusel. Lisaks leidis komisjon, et neid maksuvabastusi kohaldati ilma, et oleks tulnud vastu võtta alussätete rakendusmeetmeid, kuna eelotsused olid vaid vaadeldava abikava kohaldamise tehniline viis. Veel märkis komisjon, et kõnealuse maksuvabastuse saajad määrati asjaomase korra alussätetega kindlaks „üldiselt ja abstraktselt“. Need sätted puudutasid nimelt üksusi, mis kuuluvad hargmaisesse äriühingute kontserni.

22 Teisena märkis komisjon seoses ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamise tingimustega (vaidlusaluse otsuse põhjendused 111–117) esiteks, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse puhul oli tegemist riigi sekkumisega, mis oli riigile omistatav ning tõi kaasa riigi ressursside vähenemise, kuna maksuvabastus vähendas maksusummat, mida abikavast kasu saavad ettevõtjad oleksid pidanud Belgias maksma. Teiseks leidis komisjon, et see kord võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust, kuna sellest said kasu hargmaised äriühingud, kes tegutsevad mitmes liikmesriigis. Kolmandaks rõhutas komisjon, et nimetatud kord vabastab abi saanud ettevõtjad kohustusest, mis neil muidu oleks olnud, ning järelikult moonutab see abikava või võib moonutada konkurentsi, tugevdades nende ettevõtjate finantsseisundit. Neljandaks leidis komisjon, et kõnealune abikava annab Belgia üksustele valikulise eelise, kuna sellest said kasu ainult hargmaised kontsernid, kuhu need üksused kuuluvad.

23 Kolmandana leidis komisjon, et asjaomased meetmed kujutasid endast tegevusabi ning olid seega siseturuga kokkusobimatud. Kuna komisjoni ei olnud kõnealustest meetmetest teavitatud ELTL artikli 108 lõike 3 alusel, on tegemist ebaseadusliku abiga (vaidlusaluse otsuse põhjendused 189–194).

24 Seoses abi tagasinõudmisega (vaidlusaluse otsuse põhjendused 195–211) märkis komisjon, et Belgia Kuningriik ei saa ebaseadusliku abi tagasinõudmise kohustuse vältimiseks tugineda abi saajate õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele ega ka õiguskindluse põhimõttele ning et sisse nõutava summa saab iga abisaaja puhul välja arvutada tegelikult registreeritud kasumi pealt arvutatud maksusumma ja eelotsuse alusel tegelikult tasutud maksusumma vahe alusel.

Menetlus Üldkohtus ja vaidlustatud kohtuotsus

25 Belgia Kuningriik ja Magnetrol International esitasid 22. märtsil ja 25. mail 2016 Üldkohtu kantseleisse hagiavaldused, milles nad paluvad vaidlusalune otsus tühistada.

26 Üldkohus otsustas kodukorra artikli 68 lõike 2 alusel liita kohtuasjad T-131/16: Belgia *vs.* komisjon ja T-263/16: Magnetrol International *vs.* komisjon menetluse suulise osa ja kohtuotsuse huvides.

27 Belgia Kuningriik esitas oma tühistamishagi põhjenduseks viis väidet. Esimese väite kohaselt on rikutud ELTL artikli 2 lõiget 6 ning ELL artikli 5 lõikeid 1 ja 2, kuna komisjon sekkus Belgia Kuningriigi maksustamispädevusse. Teise väite kohaselt on rikutud õigusnormi ja tehtud ilmne hindamisviga seetõttu, et komisjon liigitas meetmed vääralt abikavaks. See väide on jagatud kaheks osaks, millest esimeses vaidlustatakse nende õigusaktide kindlakstegemine, millel vaatlusalune väidetav abikava põhineb, ja teises vaidlustatakse järeldus, et abikava ei nõua täiendavaid rakendusmeetmeid. Kolmanda väite kohaselt on rikutud ELTL artiklit 107, sest komisjon järeldas, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteem on riigiabi meede. Neljanda väite kohaselt on komisjon teinud ilmse hindamisvea väidetava riigiabi kasusaajate kindlakstegemisel. Viienda väite kohaselt, mis on esitatud teise võimalusena, on rikutud seaduslikkuse üldpõhimõtet ja määruse 2015/1589 artikli 16 lõiget 1, kuna vaidlustatud otsusega kohustati nõudma tagasimakset hargmaistelt kontsernidelt, millesse eelotsuse saanud Belgia üksused kuuluvad.

28 Magnetrol International esitas oma tühistamishagi põhjenduseks neli väidet. Esimese väite kohaselt on tegemist ilmse hindamisvea, pädevuse ületamise ja adekvaatsete põhjenduste esitamata jätmisega vaidlusaluse otsuse osas, milles komisjon tuvastab abikava olemasolu. Teise väite kohaselt on rikutud ELTL artiklit 107 ja põhjendamiskohustust ning tehtud ilmne

hindamisviga vaidlusaluse otsuse osas, milles komisjon liigitab kõnealuse kava valikuliseks meetmeks. Kolmanda väite kohaselt on rikutud ELTL artiklit 107 ja põhjendamiskohustust ning tehtud ilmne hindamisviga vaidlusaluse otsuse osas, milles komisjon kinnitab, et see kava annab eelise. Neljanda väite kohaselt, mis on esitatud teise võimalusena, on rikutud ELTL artiklit 107, õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, tehtud ilmne hindamisviga, ületatud pädevust ja jäetud esitamata adekvaatsed põhjendused vaidlusaluse otsuse osas, mis kohustab riigiabi tagasi nõudma ning mis käsitleb kasusaajate määratlemist ja sissenõutavat summat.

29 Esimesena analüüsis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuses Belgia Kuningriigi ja Magnetrol Internationali esitatud väiteid, mis käsitlesid sisuliselt seda, et komisjon eiras oma pädevust riigiabi valdkonnas ja sekkus Belgia Kuningriigi ainupädevusse otsese maksustamise valdkonnas (esimene väide kohtuasjas T-131/16 ja kolmanda väite esimene osa kohtuasjas T-263/16). Vaidlustatud kohtuotsuse punktis 74 lükkas Üldkohus need väited põhjendamatuse tõttu tagasi.

30 Teisena hindas Üldkohus Belgia Kuningriigi ja Magnetrol Internationali väiteid, mis puudutasid sisuliselt komisjoni väära järeldust abikava olemasolu kohta määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses, eelkõige seetõttu, et valesti on kindlaks määratud dokumendid, millel väidetav abikava põhineb, ning väära järeldust, et abikava ei nõua edasisi rakendusmeetmeid (teine väide kohtuasjas T-131/16 ja esimene väide kohtuasjas T-263/16).

31 Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 86–88 tuletas Üldkohus kõigepealt meelde määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d kasutatud mõistet „abikava“ määratlevad elemendid. Seejärel analüüsis ta esiteks selle kohtuotsuse punktides 90–98, kas kõnealuse abikava kesksed elemendid nähtuvad sätetest, mille komisjon määratles abikava alusena, et teha eelkõige kindlaks, kas individuaalset abi anti ilma edasiste rakendusmeetmeteta. Teiseks analüüsis Üldkohus nimetatud kohtuotsuse punktides 99–113, kas Belgia maksuametil oli kaalutlusõigus – juhul, kui ta teeb eelotsuseid ülemäärase kasumi maksustamise puudumise kohta –, mis võimaldab tal mõjutada ülemäärase kasumi maksuvabastuse summat, selle kava keskseid elemente ja tingimusi. Kolmandaks hindas Üldkohus sama kohtuotsuse punktides 114–119, kas kõnealuse kava aluseks olnud aktid määratlesid abisaajaid „üldiselt ja abstraktselt“.

32 Selle analüüsi tagajärjel tuvastas Üldkohus vaidlustatud otsuse punktis 120, et komisjon oli vääralt järeldanud, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord, nii nagu ta on selle määratlenud vaidlustatud otsuses, ei nõua edasisi rakendusmeetmeid ning seega on tegemist abikavaga määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Selle kohtuotsuse punktides 121–132 lükkas Üldkohus tagasi ka komisjoni argumendid Belgia maksuameti väidetava „tavapärase toimimisviisi“ olemasolu kohta, mille ta tuvastas, analüüsides 22 otsust 66 olemasolevast eelotsusest, mis käsitlesid ülemäärase kasumi maksuvabastust, ning leidis, et need argumendid ei sea kahtluse alla selles punktis 120 tehtud järeldust.

33 Seetõttu nõustus Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 136 Belgia Kuningriigi ja Magnetrol Internationali esitatud väidetega, et on rikutud määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d. Seetõttu tühistas Üldkohus vaidlusaluse otsuse tervikuna, ilma et ta oleks pidanud vajalikuks analüüsida teisi selle otsuse vastu esitatud väiteid.

Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

34 Komisjon palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:

– tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteem oli vääralt liigitatud „abikavaks“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses;

– suunata asi tagasi Üldkohtule, et vaadataks läbi väited, mida ei analüüsitud, ja

– teha otsus esimese astme ja apellatsioonimenetluse kohtukulude jaotuse kohta edaspidi.

35 Belgia Kuningriik, Magnetrol International ja menetlusse astujad apellatsioonimenetluses paluvad jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

36 Iirimaa, kes astus menetlusse esimeses kohtuastmes, ei soovinud osaleda Euroopa Kohtu menetluses.

37 Euroopa Kohtu presidendi 15. oktoobri 2019. aasta määrustega anti Soudal NV-le, Esko-Graphics BVBA-le, Flir Systems Trading Belgium BVBA-le, Anheuser-Busch InBev SA/NV-le, Ampar BVBA-le, Atlas Copco Airpower NV-le, Atlas Copco AB-le, Wabco Europe BVBA-le ja Celio International NV-le (edaspidi koos „menetlusse astujad apellatsioonimenetluses“) luba astuda menetlusse Magnetrol Internationali nõuete toetuseks.

38 Belgia Kuningriik palub oma vastuapellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul:

– tühistada vaidlustatud kohtuotsus osas, milles Üldkohus lükkas selle liikmesriigi hagi esimese tühistamisväite tagasi, ja teha otsus selle väite kohta;

– jätta vaidlustatud kohtuotsus muutmata osas, milles see tühistab vaidlusaluse otsuse, ja

– mõista vastuapellatsioonkaebusega seotud kohtukulud välja komisjonilt.

39 Komisjon palub jätta vastuapellatsioonkaebus rahuldamata.

Apellatsioonkaebus

Vastuvõetavus

Poolte argumendid

40 Belgia Kuningriik ja Magnetrol International, keda toetavad menetlusse astujad apellatsioonimenetluses, väidavad sisuliselt, et komisjoni apellatsioonkaebus on vastuvõetamatu.

41 Esimesena leiab Magnetrol International, keda selles küsimuses toetavad Soudal, Esko-Graphics ja Wabco Europe, et esitatud sõnastuses on apellatsioonkaebuses esitatud nõuete eesmärk nõuda vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist üksnes osas, milles Üldkohus järeldas, et komisjon oli

vääralt kvalifitseerinud ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteemi „abikavaks“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Komisjon nõudis seega vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni jagamatu osa osalist tühistamist, mistõttu on need nõuded vastuvõetamatud.

42 Teisena leiavad Belgia Kuningriik, Soudal, Esko-Graphics ja Flir Systems Trading Belgium, et komisjon palub apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul faktilisi asjaolusid uuesti hinnata, esitamata aga tõendeid nende asjaolude moonutamise kohta. Lisaks põhinevad komisjoni argumendid uutel asjaoludel, mille eesmärk on eelkõige vaidlusaluse otsuse hilisem ümberkirjutamine.

43 Kolmandana väidavad Belgia Kuningriik, Soudal ja Esko-Graphics, et komisjon ei ole piisavalt täpselt näidanud, milles seisneb Üldkohtu viga määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tõlgendamisel.

44 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu ja väidab, et apellatsioonkaebus on vastuvõetav.

Euroopa Kohtu hinnang

45 Mis puudutab esimesena etteheidet, et komisjoni apellatsioonkaebuse nõuded on vastuvõetamatud, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 169 lõike 1 kohaselt „[võib a]pellatsioonkaebuses nõuda Üldkohtu lahendi, nagu see on esitatud selle lahendi resolutsioonis, täielikku või osalist tühistamist.“

46 See säte puudutab apellatsioonivaldkonna põhiprintsiipi, mille kohaselt tuleb apellatsioonkaebuses nõuda Üldkohtu lahendi resolutsiooni tühistamist ja see ei saa piirduda ainult selle lahendi teatud põhjenduste muutmise nõudega (vt selle kohta 14. novembri 2017. aasta kohtuotsus British Airways *vs.* komisjon, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Vastupidi sellele, mida sisuliselt väidab Magnetrol International, on komisjon käesolevas asjas Euroopa Kohtus esitatud nõuetes, mis esitati käesoleva kohtuotsuse punkti 34 esimeses taandes, palunud vaidlustatud kohtuotsuse täielikku, mitte osalist tühistamist. Nimelt nõustus Üldkohus Belgia Kuningriigi ja Magnetrol Internationali väitega, et ülemäärase kasumi süsteem oli vääralt määratletud „abikavaks“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses, ja tühistas vaidlusaluse otsuse, ning komisjon vaidleb oma apellatsioonkaebuses vastu just vaidlustatud kohtuotsuse resolutsiooni punktile 2.

48 Neil asjaoludel tuleb see etteheide tagasi lükata.

49 Teisena ei saa nõustuda argumentidega, et komisjon palub oma apellatsioonkaebuses Euroopa Kohtul uuesti läbi vaadata Üldkohtu järeldused faktiliste asjaolude kohta.

50 Nimelt tõstatab komisjon esiteks oma apellatsioonkaebuse ainsas väites õigusküsimused, mis puudutavad seda, kuidas Üldkohus tõlgendas määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d, et vaidlustada Üldkohtu õigusliku lahenduse põhjendatust vaidlustatud kohtuotsuses eelkõige osas, milles Üldkohus leidis, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteem ei vasta tingimustele, mis peavad olema täidetud, et seda saaks kvalifitseerida „abikavaks“ selle sätte tähenduses. Järelikult on ainsa väite nelja osa raames selle kohta esitatud argumendid vastuvõetavad.

51 Teiseks väidab komisjon oma ainsa väite raames ka seda, et Üldkohus moonutas vaidlusaluse otsuse mitut põhjendust, eelkõige eirates asjaolu, et komisjon tuvastas nendes põhjendustes, et ülemäärase kasumi süsteem põhineb Belgia maksuameti väljakujunenud halduspraktikal, mis seisnes CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b süstemaatilises *contra legem* kohaldamises.

52 Selliseid argumente, mis puudutavad lõpuks vaidlusalusele otsusele antud Üldkohtu tõlgendust ja mis pealegi põhinevad komisjoni esitatud faktide ja tõendite moonutamisel Üldkohtu poolt, tuleb pidada vastuvõetavaks.

53 Lisaks puudutavad need argumendid ka vaidlustatud kohtuotsuse punkte 121–134, milles Üldkohus võttis seisukoha küsimuses, kas komisjon tõendas õiguslikult piisavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 51 viidatud väljakujunenud halduspraktika olemasolu, mis tema sõnul võimaldas järeldada, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteemi puhul on tegemist „abikavaga“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Sellise küsimuse uurimine, mis puudutab vaidlusaluse otsuse põhjendusi ja tõendamisele kohaldatavaid põhimõtteid, on apellatsiooniastmes aga vastuvõetav.

54 Kolmandana tuleb samuti tagasi lükata etteheide, et apellatsioonkaebus on ebatäpne.

55 Arvestades nimelt eeltoodut, piisab, kui märkida, et apellatsioonkaebusest nähtub selgelt, et komisjoni arvates tõlgendas Üldkohus vääralt määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d kehtestatud tingimusi ja moonutas vaidlusaluse otsuse teatud põhjendusi. Sellega seoses toob ta täpselt välja nii need põhjendused kui ka vaidlustatud kohtuotsuse punktid, mida ta soovib kritiseerida, mistõttu tuleb see etteheide tagasi lükata.

56 Eelnevat arvestades on apellatsioonkaebus vastuvõetav.

57 Ülejäänud osas – milles Belgia Kuningriik ja Magnetrol International, keda toetavad menetlusse astujad apellatsioonimenetluses, väidavad, et see apellatsioonkaebus tugineb uutele asjaoludele või et selles palutakse vaidlusalune otsus ümber kirjutada – analüüsitakse neid argumente vajalikus ulatuses apellatsioonkaebuse põhjendatuse hindamise raames.

Sisulised küsimused

Sissejuhatavad märkused

58 Komisjoni ainus väide puudutab Üldkohtu vigu, kui ta tõlgendas määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d, milles on määratletud „abikava“.

59 Selle artikli kohaselt on „abikava“ mis tahes õigusakt, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi õigusaktis üldiselt ja abstraktselt määratletud ettevõtjatele.

60 Seega eeldab riikliku meetme abikavaks kvalifitseerimine, et täidetud on kolm kumulatiivset tingimust. Esiteks võib ettevõtjatele anda individuaalset abi õigusakti alusel. Teiseks ei ole selle abi andmiseks vaja mingeid edasisi rakendusmeetmeid. Kolmandaks peavad ettevõtjad, kellele individuaalset abi võib anda, olema määratletud „üldiselt ja abstraktselt“.

61 Komisjoni ainus väide koosneb neljast osast. Sisuliselt puudutavad kolm esimest väiteosa vastavalt kolme tingimust, mis määravad kindlaks „abikava“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses. Neljas väiteosa puudutab seda, et Üldkohus eiras selle sätte *ratio legis*'t.

Esimene väiteosa

– *Poolte argumendid*

62 Oma ainsa väite esimeses osas märgib komisjon, et Üldkohus on määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d toodud esimest tingimust valesti tõlgendanud ja kohaldanud. Selle tõlgenduse tõttu moonutas ta vaidlusaluse otsuse põhjendusi 94–110, järeldades vaidlustatud kohtuotsuse punktides 84, 90–120 ja 125, et komisjoni arvates olid kõnealuse abikava aluseks üksnes selle otsuse põhjenduses 99 viidatud normatiivaktid.

63 Komisjoni sõnul nähtub selle otsuse põhjendustest 94–110, et ta leidis, et see kord põhines Belgia maksuameti väljakujunenud halduspraktikal, mis seisnes CIR 92 artikli 185 lõike 2 süstemaatilises ja *contra legem* kohaldamises.

64 Mis puudutab määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d kasutatud mõistet „õigusakt“, siis leiab komisjon esimesena, et vaatamata selle määruse keeleversioonide erinevustele võimaldab see termin hõlmata liikmesriigi ametiasutuste väljakujunenud halduspraktikat. Euroopa Kohtu praktika, mis tuleneb 13. aprilli 1994. aasta kohtuotsusest Saksamaa ja Pleuger Worthington *vs.* komisjon (C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129, punktid 14 ja 15), räägib sellise tõlgenduse kasuks.

65 Vaidlustatud kohtuotsuses tõlgendas Üldkohus seda mõistet kitsalt, mis viis selleni, et ta analüüsis ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteemi, eristades vääralt ühelt poolt selle korra aluseks olevat halduspraktikat ja teiselt poolt selle korra aluseks olevaid õigusnorme. Ta oleks aga pidanud analüüsima, kas see süsteem kujutab endast „abikava“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses osas, milles see põhines Belgia maksuameti väljakujunenud halduspraktikal, mis seisnes CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b süstemaatilises *contra legem* kohaldamises.

66 Teisena nähtub vaidlusaluse otsuse põhjendustest 94–110 õiguslikult piisavalt, et komisjon käsitles ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteemi nii, et see põhineb sellisel väljakujunenud halduspraktikal. Sel põhjusel eristas komisjon mitu korda ühelt poolt ülemäärase kasumi kohta tehtud eelotsuseid, mis põhinevad vastavalt viidatud väljakujunenud halduspraktikale CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b süstemaatilisel *contra legem* kohaldamisel ja mille tõttu antakse riigiabi, ning teiselt poolt eelotsuseid, mis on tehtud seda sätet järgides ja millega ei kaasne mingit riigiabi.

67 Kolmandana tuleb vaidlusaluse otsuse põhjendustes 94–110 esitatud põhjendusi hinnata lähtuvalt selle otsuse vastuvõtmise kontekstist, st komisjoni 3. veebruari 2015. aasta otsusest asjas SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) Ülemäärase kasumi maksustamise kord Belgias – CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b – Kutse märkuste esitamiseks vastavalt [ELTL artikli 108 lõikele 2] (ELT 2015, C 188, lk 24; edaspidi „menetluse algatamise otsus“). Menetluse algatamise otsusest nähtub selgelt, et komisjon on alati leidnud, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteem põhineb väljakujunenud halduspraktikal, mis seisneb CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b ja asjaomast valdkonda reguleerivate õigusnormide vääras kohaldamises.

68 Belgia Kuningriik väidab, et apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa on põhjendamatu.

69 Magnetrol International, keda toetavad menetlusse astujad apellatsioonimenetluses, on seisukohal, et selle esimese väiteosaga soovib komisjon vaidlusaluse otsuse põhjendust *a posteriori* muuta ja tõlgendab vaidlustatud kohtuotsust vääralt.

70 Teise võimalusena väidavad need pooled, et määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses „abikava“ olemasolu tõendamiseks võib komisjon tugineda liikmesriigi ametiasutuste „tavapärasele toimimisviisile“ üksnes siis, kui ta ei määratle ühtegi õigusakti, mis võiks olla asjaomase abikava aluseks. Sellist tõlgendust kinnitab vaidlustatud kohtuotsuse punktides 79 ja 122 viidatud Euroopa Kohtu praktika. Käesoleval juhul aga on vaidlusaluse otsuse põhjendustes 97–99 ära toodud need õigusaktid, mis on kõnealuse abikava aluseks. Seega ei saa komisjon sellise kava olemasolu järeldamisel tugineda „tavapärasele toimimisviisile“.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

71 Kuna komisjon heidab Üldkohtule ette, et viimane tõlgendas vääralt määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d ette nähtud esimest tingimust, tuleb esimesena kindlaks teha, kas liikmesriigi maksusätet tuleb lugeda „õigusaktiks“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses – nagu väidab see liidu institutsioon –, kui selle liikmesriigi maksuamet kohaldab seda sätet süstemaatiliselt *contra legem*, ja kui ta seda nii kohaldab, siis kas tuleb arvesse võtta nende asutuste väljakujunenud halduspraktikat nende aktide kindlakstegemisel, mis kehtestavad sellest maksualasest õigusaktist tuleneva abikava.

72 Mis puudutab esiteks määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d kasutatud mõiste „õigusakt“ ulatust, siis tuleb märkida, et selle artikli 1 sõnastuse kohaselt viitab see mõiste kõigile õigusaktidele, mille alusel võidakse ilma edasiste rakendusmeetmeteta anda individuaalset abi ettevõtjatele.

73 Sellega seoses tuleb rõhutada, et selle artikli grammatiline tõlgendamine ei võimalda kindlaks teha, kas mõiste „õigusakt“ võib hõlmata süsteemi, mida komisjoni hinnangul iseloomustab liikmesriigi maksuameti väljakujunenud halduspraktika raames selle liikmesriigi maksualase õigusakti süstemaatiline *contra legem* kohaldamine. Nimelt, nagu väidab komisjon, on määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d eri keeleversioonides kasutatud eri termineid, mis olenevalt olukorrast võivad sellist halduspraktikat hõlmata või mitte.

74 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb aga sellise teksti ühetaolise tõlgendamise ja kohaldamise tagamiseks, mis on ühes liidu keeles sõnastatud erinevalt teistest keeltest, tõlgendada asjaomast sätet nii, et lähtutakse selle õigusakti kontekstist ja eesmärgist, mille osa see säte on (12. septembri 2019. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, punkt 88 ja seal viidatud kohtupraktika).

75 Mis puudutab niisiis teiseks määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d konteksti, siis tuleb märkida, et mõiste „abikava“ erineb selle määruse artikli 1 punktis e kasutatud mõistest „individuaalne abi“.

76 Erinevalt individuaalsest abist, mille puhul on tegemist riigiabi meetmega, mida tuleb ELTL artikli 107 lõikes 1 osutatud kriteeriumide seisukohast hinnata kui üksikjuhtumit, võimaldab mõiste „abikava“ kasutamine komisjonil analüüsida selle sätte seisukohast ettevõtjatele individuaalselt antud abide kogumit ühise sätte alusel, mis on põhimõtteliselt abi õiguslik alus.

77 Sellega seoses tuletab Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 78 põhjendatult meelde, et abikava puhul võib komisjon piirduda kava omaduste uurimisega selleks, et otsuse põhjendustes hinnata, kas tingimuste tõttu, mida kava ette näeb, tagab see abisaajatele märgatava eelise võrreldes nende konkurentidega ja on kasulik eelkõige ettevõtjatele, kes osalevad liikmesriikidevahelises kaubanduses. Nii ei ole komisjon sellist kava käsitlevas otsuses kohustatud kava alusel igal üksikjuhul antud abi analüüsima. Alles abi tagasinõudmise etapis tuleb kontrollida iga asjasse puutuva ettevõtja olukorda eraldi.

78 Sellest tuleneb, et määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d kasutatud mõiste „õigusakt“ tähistab akte, mis moodustavad abikava ja millest tulenevad peamised tunnused, mis peavad esinema selleks, et kvalifitseerida see kava riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

79 Kuigi üldjuhul tähistab see mõiste akte, mis on abikava õiguslikuks aluseks, ei saa välistada – nagu Üldkohus ka märkis –, et see võib teatud asjaoludel viidata ka liikmesriigi ametiasutuste väljakujunenud halduspraktikale, kui sellest praktikast ilmneb „tavapärane toimimisviis“, mille tunnused vastavad määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud nõuetele.

80 Sellega seoses viitas Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 79 õigesti 13. aprilli 1994. aasta kohtuotsuse Saksamaa ja Pleuger Worthington *vs.* komisjon (C-324/90 ja C-342/90, EU:C:1994:129) punktidele 14 ja 15, et rõhutada, et Euroopa Kohus on otsustanud, et abikava uurimisel võib komisjon juhul, kui puuduvad abikava kehtestavad õigusaktid, tugineda asjaolude kogumile, mis võimaldab tuvastada abikava *de facto* olemasolu.

81 Vastupidi sellele, mida väidab eelkõige Magnetrol International, keda selles osas toetavad menetlusse astujad apellatsioonimenetluses, ei nähtu sellest Euroopa Kohtu otsusest kuidagi, et komisjon võib abikava *de facto* olemasolu tuvastada vaid olukorras, kus selle kava aluseks ei ole ühtegi õigusakti. Vastupidi, nimetatud Euroopa Kohtu otsusest tulenevad juhised võimaldavad järeldada, et selline võimalus on seda enam olemas siis, kui abikava tuleneb sellest, et liikmesriigi maksuamet on väljakujunenud halduspraktika raames kohaldanud liikmesriigi maksualast õigusakti süstemaatilisest *contra legem*, nagu väidab ka komisjon käesolevas asjas.

82 Nimelt võimaldab määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses abikavaks oleva „õigusakti“ kindlaksmääramisel sellise halduspraktika arvessevõtmine välja selgitada asjasse puutuva maksualase õigusakti tegeliku ulatuse, mida ei saaks mõista juhul, kui vaadeldaks ainuüksi seda sätet.

83 Kolmandaks toetab mõiste „õigusakt“ niisugust tõlgendust määruse 2015/1589 eesmärk, milleks on määratleda ELTL artiklis 108 ette nähtud riigiabi kontrollimise üksikasjalikud eeskirjad.

84 Nimelt nõrgestaks oluliselt riigiabi käsitlevate normide tõhusust see, kui mõiste „õigusakt“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses peaks piirduma sellega, et see tähistab abikava moodustavaid formaalseid õigusakte.

85 Ühest küljest tuleb märkida, et selle kontrolli ulatus ja üksikasjalikud eeskirjad sõltuvad sellisel juhul tingimata vormist, mille liikmesriigid riigiabimeetmetele annavad. Teisest küljest, nagu väidab komisjon, jääb osa nendest abimeetmetest, mis põhinevad riigisisese õigusakti *contra legem* kohaldamisel, tingimata välja mõistest „abikava“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses, samas kui asjaolude kogum võimaldab tuvastada sellise kava *de facto* olemasolu.

86 Seega võib komisjon järeldada abikava olemasolu, kui ta suudab õiguslikult piisavalt tõendada, et see põhineb liikmesriigi teatava õigusakti kohaldamisel vastavalt selle liikmesriigi ametiasutuste „tavapärasele toimimisviisile“ ja selle toimimisviisi tunnused vastavad määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d ette nähtud nõuetele.

87 Teisena tuleb kindlaks teha, kas Üldkohus kohaldas määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d kasutatud mõistet „õigusakt“ vääralt, nagu väidab komisjon, ja moonutas vaidlusalust otsust, kui ta leidis, et kõnealuse komisjoni poolt kindlaks tehtud abikava aluseks olid üksnes vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 loetletud aktid.

88 Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlustatud kohtuotsuse punktis 80 analüüsis Üldkohus kõigepealt vaidlusaluse otsuse põhjendustes 97–99 loetletud akte. Ta märkis niisiis, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 99 märgitud aktid – st CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b, 21. juuni 2004. aasta seaduse seletuskiri, 4. juuli 2006. aasta ringkiri ja rahandusministri vastused parlamendi küsimustele CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamise kohta Belgia maksuameti poolt – on aktid, mille alusel toimub ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamine.

89 Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 81 ja 82 märkis Üldkohus, et komisjoni arutluskäigus oli teatud ebamäärasus, kuna ta möönis siiski, et ei CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b ega ka ükski teine CIR 92 säte ei näinud ette seda ülemäärase kasumi maksuvabastust.

90 Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 83 siiski, et vaidlusaluse otsuse igakülgse analüüsi tulemusel tuleb asuda seisukohale, et kõnealuse abikava alus on CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b, nagu Belgia maksuamet seda kohaldas, ning et niisugust kohaldamist võis tuletada käesoleva kohtuotsuse punktis 88 viidatud aktidest. Vaidlustatud kohtuotsuse punktides 84–88 järeldas Üldkohus sellest sisuliselt, et määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d ette nähtud tingimuste täitmise kontrollimisel tuleb seega lähtuda nende aktide sisust.

91 Seejärel analüüsis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 90–98 eelkõige seda, kas abikava kesksed elemendid, mille komisjon tuvastas vaidlusaluse otsuse põhjenduses 102, nähtuvad selle otsuse põhjendustes 97–99 loetletud aktidest.

92 Sellega seoses märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 92 kõigepealt, et arvestades vaidlusaluse otsuse põhjendustes 101 ja 139 esitatud analüüsi, ei nähtu need kesksed elemendid mitte nendest aktidest, vaid pigem komisjoni analüüsitud eelotsuste valimist. Kuigi Üldkohus möönis selle kohtuotsuse punktis 93, et mõni neist kesksetest elementidest tuleneb tõepoolest nimetatud aktidest, leidis ta siiski, et see ei ole nii kõigi kesksete elementide puhul, eelkõige mis puudutab vaidlusaluse maksuvabastuse esemeks oleva ülemäärase kasumi kaheetapilise arvutamise meetodit ning Belgias töökohtade loomise, tsentraliseerimise või tegevuse laiendamisega seotud tingimusi.

93 See arutluskäik on õigusnormidega vastuolus.

94 Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 90, siis kuigi Üldkohus tuvastas, et kõnealuse abikava õiguslik alus ei tulene üksnes CIR 92 artikli 185 lõike 2 punktist b, vaid sellest, kuidas Belgia maksuamet seda sätet kohaldas, ei esitanud ta siiski kõiki tuvastatud järeldusi. Eelkõige ei võtnud ta arvesse vaidlusaluse otsuse põhjendusi, millest nähtub selgelt, et komisjon ei tuletanud selle kohaldamist mitte ainult selle otsuse põhjenduses 99 viidatud aktidest, vaid ka nende asutuste tavapärasest toimimisviisist, mille ta tuvastas uuritud eelotsuste valimit analüüsides.

95 Vaidlusaluse otsuse terviklikul tõlgendamisel vaidlustatud kohtuotsuse punktis 83 oleks Üldkohus seega pidanud arvesse võtma selle otsuse põhjendustes 100–108 ja 110 esitatud kaalutlusi, millest nähtub sisuliselt, et komisjon leidis, et üks kõnealuse abikava põhitunnustest oli see, et nimetatud ametiasutused tegid tavapäraselt otsuseid, millega anti ülemäärase kasumi maksuvabastus nimetatud otsuse põhjenduses 102 loetletud tingimustel.

96 Nagu nähtub eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktist 98, tugines Üldkohus selles kontekstis seevastu ekslikule eeldusele, et asjaolu, et teatavad abikava kesksed elemendid ei nähtu vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 toodud aktidest, vaid eelotsustest endist, tähendab, et nende aktide suhtes tuleb tingimata kohaldada edasisi rakendusmeetmeid.

97 Järelikult, kuna Üldkohus piirdus määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tingimuste analüüsis ainult aktidega, millele on viidatud vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99, siis kohaldas Üldkohus valesti selles artiklis 1 kasutatud mõistet „õigusakt“.

98 Selle vea tõttu välistas ta esiteks põhimõtteliselt võimaluse, et selle artikli 1 tähenduses „abikava“ võiks – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 80 ja 86 – tugineda asjaolude kogumile, mis võimaldab tuvastada selle abikava *de facto* olemasolu, ning teiseks tõlgendas seda otsust esimesena nimetatud tingimuse analüüsimisel vääralt.

99 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb järeldada, et apellatsioonkaebuse ainsa väite esimene osa on põhjendatud.

Teine väiteosa

– *Poolte argumendid*

100 Oma ainsa väite teises osas väidab komisjon, et Üldkohus tõlgendas vääralt määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d ette nähtud teist tingimust ja moonutas vaidlusaluse otsuse põhjendusi 100–108, kui ta järeldas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 94, 96, 98, 103–113, 119, 120 ja 129–133, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohaldamiseks on vaja võtta täiendavaid rakendusmeetmeid.

101 Üldkohus üksnes kordas kinnitust, et juhul, kui vaidlusaluse otsuse põhjenduses 102 loetletud abikava keskseid elemente ei ole nimetatud selle otsuse põhjenduses 99 viidatud normatiivaktides, tuleb nende suhtes tingimata kohaldada edasisi rakendusmeetmeid. Komisjon leiab, et Üldkohus ei uurinud, kas ülemäärase kasumi maksuvabastuse osas on Belgia maksuametil tõepoolest võimalik üksikjuhtudel mõjutada ülemäärase kasumi maksuvabastuse summat, kõnealuse abikava keskseid elemente ja maksuvabastuse andmise tingimusi. Lisaks ajas Üldkohus segamini nende ametiasutuste kaalutlusruumi, mis neil on ülemäärase kasumi maksuvabastuse tingimuste täitmise kontrollimisel, ning nende ametiasutuste võime mõjutada üksikjuhtudel maksuvabastuse summat, abikava keskseid elemente ja maksuvabastuse andmise tingimusi. Kui Üldkohus oleks mõistet „edasised rakendusmeetmed“ õigesti tõlgendanud ja kohaldanud, oleks ta pidanud järeldama, et nimetatud ametiasutused ei saanud neid elemente mõjutada.

102 Belgia Kuningriik leiab, et Üldkohus ei ole arutluskäigus seoses määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d ette nähtud teise tingimusega õigusnormi rikkunud.

103 Magnetrol International, keda toetavad menetlusse astujad apellatsioonimenetluses, väidab sisuliselt, et abikava olemasolu järeldamiseks oleks komisjon pidanud vaidlusaluses otsuses esimesena tõendama, et selle otsuse põhjendustes 97–99 loetletud aktid kehtestasid arvutusmeetodid, mida Belgia maksuamet pidi kohaldama, ja teisena, et igal üksikjuhul oli ülemäärase kasumi maksuvabastuse summa võimalik nende meetoditega kindlaks määrata. Kolmandana, mis puudutab abi andmise tingimusi, siis oleks komisjon pidanud kõigepealt tõendama, et need aktid kehtestasid tingimused, mille alusel Belgia maksuamet võis individuaalse abi taotlused rahuldada, ja seejärel, et nende tingimuste alusel oli võimalik otsustada, kas eelotsuse taotleja välja pakutud tehing vastas „uue olukorra“ tingimusele.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

104 Apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa puudutab teist tingimust, mis võimaldab määratleda „abikava“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses, nimelt tingimust, et puuduvad „edasised rakendusmeetmed“, mis oleksid vajalikud individuaalse abi andmiseks õigusakti alusel, mis kujutab endast sellist kava.

105 Nagu Üldkohus on põhjendatult märkinud vaidlustatud kohtuotsuse punktis 99, viidates sellega seoses vaidlusaluse otsuse põhjendusele 100, tähendab edasiste rakendusmeetmete olemasolu seda, et asjaomaseid meetmeid võttev maksuamet rakendab kaalutlusõigust, mis võimaldab tal mõjutada abi summat, omadusi või selle andmise tingimusi. Seevastu kõnealuse abi andmise alussätte lihtsa tehnilise kohaldamise näol ei ole tegemist „edasise rakendusmeetmega“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses.

106 Sellest tuleneb, et küsimus, kas abikava alusel individuaalse abi andmiseks on vajalikud „edasised rakendusmeetmed“, on lahutamatult seotud määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses selle „õigusakti“ kindlaksmääramisega, millel see kava põhineb. Nimelt tuleb viidatud õigusakti alusel kindlaks teha, kas individuaalse abi andmine sõltub edasiste meetmete võtmisest, või vastupidi, kas abi andmine võib toimuda pelgalt nimetatud õigusakti alusel.

107 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 100, mõjutas käesoleva kohtuotsuse punktides 97 ja 98 tuvastatud õigusnormi rikkumine seega tingimata Üldkohtu hinnangut küsimuses, kas siinses asjas anti ülemäärase kasumi maksuvabastust ilma, et oleks vaja võtta edasisi rakendusmeetmeid.

108 Esiteks, nagu on tõdetud käesoleva kohtuotsuse punktis 96, tugines Üldkohus ekslikule eeldusele, et asjaolu, et vaidlusaluse korra teatavad kesksed elemendid ei nähtu vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 sisalduvatest aktidest, vaid need on tuletatud eelotsustest endist, tähendab, et nende aktide suhtes tuli tingimata võtta edasisi rakendusmeetmeid.

109 Teiseks, analüüsides vaidlustatud kohtuotsuse punktides 103–113 küsimust, kas ülemäärase kasumi maksuvabastuse kohta eelotsuste tegemisel oli Belgia maksuametil kaalutlusõigus, mis võimaldab tal mõjutada maksuvabastuse summat, kõnealuse abikava keskseid elemente ja maksuvabastuse andmise tingimusi, piirdus Üldkohus viitega vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 loetletud aktidele, et järeldada sisuliselt, et nendes aktides on üksnes üldiselt määratletud Belgia maksuameti seisukoht nimetatud maksuvabastuse kohta.

110 Ta järeldas sellest, et kuna puuduvad muud asjaolud, mis piiraksid maksuameti otsustusõigust nende eelotsuste tegemisel, oli Belgia maksuametil tingimata kaalutlusõigus, mistõttu ei saa järeldada, et maksuamet kohaldas õiguslikku raamistikku tehniliselt, vaid vastupidi, et ta viis iga taotluse puhul läbi „üksikjuhu“ analüüsi.

111 Selle analüüsi raames jättis Üldkohus siiski arvesse võtmata asjaolu, et – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 95 – kõnealuse korra üks põhitunnustest, mille komisjon vaidlusaluses otsuses tuvastas, seisnes asjaolus, et Belgia maksuhaldur oli süstemaatiliselt andnud ülemäärase kasumi maksuvabastuse juhul, kui selle otsuse põhjenduses 102 loetletud tingimused olid täidetud.

112 Ent vastupidi sellele, mida otsustas Üldkohus, võis sellise süstemaatilise praktika esinemine olla asjakohane tegur kõigi niisuguste asjaolude hindamisel, mis võivad aidata tuvastada abikava *de facto* olemasolu, mis võimaldab vajaduse korral kindlaks teha, et maksuametil ei olnud tegelikult mingit kaalutlusõigust CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b kohaldamisel, ja et seetõttu ei olnud ülemäärase kasumi maksuvabastuse andmiseks vaja ühtegi „edasist rakendusmeedet“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses.

113 Seega, nagu väidab ka komisjon, on Üldkohus rikkunud õigusnormi, kuna ta rajas oma järelduse selle määruse artikli 1 punktis d ette nähtud teise tingimuse kohta ekslikule eeldusele.

114 Seda järeldust ei sea kahtluse alla vaidlustatud kohtuotsuse punktides 106 ja 107 esitatud kaalutlused. Üldkohus tugines seal tõdemusele, et kõnealune abikava ei puudutanud mitte kõiki CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b alusel vastu võetud eelotsuseid, vaid üksnes neid otsuseid, millega tehti negatiivne korrigeerimine, ilma et maksuamet oleks kontrollinud, kas asjaomane kasum arvati kontserni kuuluva teise äriühingu kasumi hulka, samas kui selle abikava alla ei kuulunud eelotsused, milles tehti negatiivne korrigeerimine, mis vastas kontserni kuuluva ja teises jurisdiktsioonis asutatud teise äriühingu maksustatava kasumi positiivsele korrigeerimisele. Üldkohus leidis, et juhul, kui Belgia maksuamet võis sama sätte alusel teha nii otsuseid, millega komisjoni arvates antakse riigiabi, kui ka otsuseid, millega sellist abi ei anta, siis ei piirdunud kõnealuse maksuameti roll üksnes vaadeldava korra tehnilise kohaldamisega.

115 Nagu on tõdetud käesoleva kohtuotsuse punktis 94, leidis komisjon, et kõnealuse korra aluseks on CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkti b *contra legem* kohaldamine Belgia maksuameti väljakujunenud halduspraktika raames. Seda järeldust ei sea kahtluse alla pelk asjaolu, et Belgia maksuamet kohaldas seda sätet ka olukordades, mis ka tegelikult kuulusid selle kohaldamisalasse.

116 Samuti ei saa vaidlustatud kohtuotsuse punktis 112 viidatud eeletapi olemasolu ülemäärase kasumi maksuvabastusega seotud eelotsuse taotlemise menetluses olla märk sellest, et Belgia maksuametil on ülemäärase kasumi maksuvabastuse süsteemi raames tingimata kaalutlusõigus. Nimelt tuleb seda kaalutlusõigust hinnata üksnes lähtuvalt eelotsustest, mis on tehtud selle süsteemi alusel, mistõttu olukorrad, mille kohta sellist otsust ei ole tehtud, ei ole selles osas asjakohased.

117 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb järeldada, et apellatsioonkaebuse ainsa väite teine osa on põhjendatud.

Kolmas väiteosa

– *Poolte argumendid*

118 Oma ainsa väite kolmandas osas märgib komisjon, et Üldkohus tõlgendas vääralt määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d ette nähtud kolmandat tingimust ja moonutas vaidlusaluse otsuse põhjendusi 66, 102, 103, 109, 139 ja 140, järeldades vaidlustatud kohtuotsuse punktides 114–119, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse saajaid ei olnud selle korra aluseks olevates sätetes määratletud „üldiselt ja abstraktselt“. Komisjon leiab, et kui Üldkohus oleks nõuetekohaselt arvesse võtnud Belgia maksuameti väljakujunenud halduspraktikat selle maksuvabastuse vallas, oleks ta jõudnud vastupidisele järeldusele.

119 Belgia Kuningriik ja Magnetrol International, keda toetavad menetlusse astujad apellatsioonimenetluses, vaidlevad neile argumentidele vastu.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

120 Apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa puudutab kolmandat tingimust, mis määratleb „abikava“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses, nimelt tingimust, et abikava alusel abisaajad on selle kava aluseks olevas õigusaktis määratletud „üldiselt ja abstraktselt“.

121 Sellega seoses tuleneb meetme määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses „abikavaks“ kvalifitseerimise kolme tingimuse vahelistest seostest, et küsimus, kas neist tingimustest kolmas on täidetud, on lahutamatult seotud kahe esimese tingimusega, mis puudutavad „õigusakti“ olemasolu ja „edasiste rakendusmeetmete“ puudumist.

122 Järelikult on õigusnormi rikkumised Üldkohtu poolt, mis on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 97, 98 ja 113 ning mis puudutavad kahte esimest tingimust, muutnud vigaseks Üldkohtu hinnangu ülemäärase kasumi maksuvabastuse saajate kindlaksmääramisel.

123 Nimelt, tunnistades vaidlustatud kohtuotsuse punktides 115–119, et CIR 92 artikli 185 lõike 2 punkt b puudutab üldist ja abstraktset üksuste kategooriat, tugines Üldkohus peamiselt vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 viidatud õigusaktide analüüsile, et järeldada, et abikavast kasu saajaid ei olnud nendes dokumentides määratletud „üldiselt ja abstraktselt“, mistõttu selline määratlemine peab tingimata toimuma edasiste rakendusmeetmetega.

124 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et apellatsioonkaebuse ainsa väite kolmas osa on põhjendatud.

125 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades ja ilma, et oleks vaja analüüsida apellatsioonkaebuse ainsa väite neljandat osa, tuleb asuda seisukohale, et Üldkohus on rikkunud mitu korda õigusnormi, kui ta otsustas eelkõige vaidlustatud kohtuotsuse punktis 120, et komisjon järeldas vääralt, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse kord, nii nagu ta on selle määratlenud vaidlusaluses otsuses, kujutab endast „abikava“ määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses.

Vaidlustatud kohtuotsuse põhjendused, mis esitati ammendavuse huvides ja mis puudutavad „tavapärase toimimisviisi“ tõendamist

126 Tuleb märkida, et vaidlustatud kohtuotsuse punktides 121–134 ammendavuse huvides esitatud põhjendustes analüüsis Üldkohus, kas komisjon oli suutnud tõendada Belgia maksuameti „tavapärast toimimisviisi“, mille ta tuvastas pärast seda, kui ta oli vaadelnud 22 eelotsusest koosnevat valimit 66 otsuse hulgast, mis võeti vastu ülemäärase kasumi maksuvabastuse raames.

127 Selleks et teha kindlaks, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 125 tuvastatud õigusnormi rikkumised võivad kaasa tuua vaidlustatud kohtuotsuse tühistamise, tuleb analüüsida, kas selle põhjenduse raames lükkas Üldkohus õigesti tagasi komisjoni argumendid sellise „tavapärase toimimisviisi“ olemasolu kohta.

– *Poolte argumendid*

128 Apellatsioonkaebuse ainsa väite kolme esimest osa puudutavates argumentides esitas komisjon konkreetsed argumendid, millega ta vaidles vastu Üldkohtu arutluskäigule, mis on esitatud vaidlustatud kohtuotsuse punktides 121–134 ja mille lõpuks see kohus leidis, et komisjon ei ole õiguslikult piisavalt tõendanud Belgia maksuameti „tavapärase toimimisviisi“ olemasolu ülemäärase kasumi maksuvabastuse andmisel.

129 Esimesena väidab komisjon, et vastupidi sellele, mida Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktides 127 ja 128, on ta piisavalt põhjendanud asjaolusid, mille põhjal ta järeldas, et niisugune „tavapärane toimimisviis“ oli olemas.

130 Mis puudutab kõigepealt 22 eelotsuse valimi valikut, millest komisjon järeldas väljakujunenud halduspraktika olemasolu, siis möönab komisjon, et see valik ei tulene vaidlusaluse otsuse põhjendustest 94–110. Üldkohus jättis siiski arvesse võtmata selle otsuse põhjenduse 3, milles mainitakse teabenõuet 2004., 2007., 2010. ja 2013. aastal tehtud eelotsuste kohta, mille komisjon saatis Belgia Kuningriigile. Need otsused ei ole muud kui need 22 eelotsust, mis moodustavad valimi, mille põhjal komisjon järeldas väljakujunenud halduspraktika olemasolu.

131 Mis puudutab seejärel selle valimi tüüpilisust, siis rõhutab komisjon esiteks, et eelotsused valiti välja kõnealuse kava kohaldamise üheksast aastast nelja kohta. Teiseks oli valitud aastate vaheline periood kolm aastat, kattes selle ajavahemiku algust, keskpaika ja lõppu, mille jooksul Belgia maksuamet selliseid eelotsuseid tegi. Kolmandaks esindavad 22 eelotsust kolmandikku kõikidest selle üheksa-aastase ajavahemiku jooksul tehtud otsustest ja neljandaks hõlmavad need 22 otsust kolmandikku kõigist asjaomase kava alusel abi saanud isikutest, mis tähendab tingimata, et valim oli tüüpiline ja selle kohta ei olnud vaja mingit konkreetset selgitust. Igal juhul ei ole Belgia Kuningriik kunagi vaidlustanud komisjoni esialgseid järeldusi menetluse algatamise otsuses ning ta ei ole esitanud ühtegi eelotsust, mis näitaks, et kõnealuse korra kesksed elemendid ei tulenenud väljakujunenud halduspraktikast.

132 Lisaks leiab komisjon, et vaidlusaluses otsuses ei olnud vaja kirjeldada üksikotsuseid pärast seda, kui ta oli 22 eelotsuse uurimise põhjal jõudnud järeldusele, et need otsused kajastavad väljakujunenud halduspraktikat. Seevastu on Belgia Kuningriik ja abisaajad kohustatud vaidlustama tema järelduse, mille kohaselt anti ülemäärase kasumi maksuvabastus abikava alusel, mida nad ei ole aga suutnud teha.

133 Lõpuks, mis puudutab vaidlusaluse otsuse põhjendustes 62–64 ja 80. joonealuses märkuses kirjeldatud kuut eelotsust, siis on vaidlusaluse otsuse põhjenduses 61 märgitud, et nendes põhjendustes toodud kolm näidet üksnes illustreerivad nimetatud abikava rakendamise raames Belgia maksuameti tehtud eelotsuseid.

134 Teisena on Üldkohus vaidlusaluse otsuse põhjendusi 94–110 moonutanud ja seetõttu rikkunud õigusnormi, kuna ta järeldas vaidlustatud kohtuotsuse punktides 127 ja 128, et komisjon ei tõendanud süstemaatilise lähenemisviisi olemasolu.

135 Belgia Kuningriik ja Magnetrol International, keda toetavad menetlusse astujad apellatsioonimenetluses, vaidlevad nendele argumentidele vastu.

– *Euroopa Kohtu hinnang*

136 Komisjon heidab Üldkohtule ette, et viimane tuvastas vääralt, et komisjonil ei õnnestunud tõendada määruse 2015/1589 artikli 1 punktis d sätestatud nõuetele vastavat „tavapärast toimimisviisi“.

137 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktis 125 sisuliselt, et selline „tavapärane toimimisviis“ ei saa olla kõnealuse abikava aluseks, kuna see ei olnud vaidlusaluse otsuses ja eelkõige selle põhjenduses 99 esitatud alus.

138 Arvestades aga käesoleva kohtuotsuse punktides 97 ja 98 tuvastatud õigusnormi rikkumist, on ka see põhjendus õiguslikult väär.

139 Teiseks leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 126, et isegi kui eeldada, et kõnealuse abikava kesksed elemendid nähtusid „tavapärasest toimimisviisist“, mis tuvastati komisjoni analüüsitud eelotsuste valimi põhjal, ei ole komisjon suutnud tõendada sellise toimimisviisi olemasolu.

140 Kõigepealt märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 127 tõesti, et see valim koosnes 22 eelotsusest kokku 66 asjaomase otsuse hulgas, kuid leidis, et komisjon ei täpsustanud vaidlusaluses otsuses selle valimi valikut ega põhjusi, miks seda tuleb pidada tüüpiliseks.

141 Nagu komisjon sisuliselt väidab seoses tema analüüsitud eelotsuste valimiga, tuleneb siiski vaidlusaluse otsuse põhjenduste kogumist ja eelkõige selle otsuse põhjenduste 3 ja 59 koostoimes tõlgendamisest, et see valim koosnes 2005. (2004. aastal ühtegi otsust ei tehtud), 2007., 2010. ja 2013. aastal vastu võetud eelotsustest, et hõlmata asjaomase korra alguses, keskel ja lõpus vastu võetud otsuseid.

142 Mis puudutab valimi tüüpilisust, siis nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 86 sisuliselt rõhutas, nähtub selgelt asjaolust, et valim koosnes 22 eelotsusest abikava alusel vastu võetud 66 eelotsusest, et see valim vastab kolmandikule nendest otsustest.

143 Sellega seoses tuleb märkida, et selliste eelotsuste osakaal, mis valitakse kaalutult kõigi otsuste hulgast, mis tehti vaatlusalusel perioodil ülemäärase kasumi maksuvabastuse raames, võib oma olemuselt olla tüüpiline Belgia maksuhalduri „tavapärane toimimisviis“. Nimelt just seetõttu, et selline praktika oli olemuselt „tavapärane“, võis komisjon põhjendatult eeldada vastupidiste tõendite puudumisel, et tema analüüsitud eelotsuste valimist tulenevad asjaolud esinevad tingimata kõigis ülemäärase kasumi maksuvabastuse raames tehtud eelotsustes.

144 Neil asjaoludel ei olnud Üldkohtul alust järeldada, et komisjon ei täpsustanud vaidlusaluses otsuses selle valimi valikut ja asjaolusid, mille tõttu tuleb valimit pidada tüüpiliseks.

145 Sellist järeldust ei sea kahtluse alla ka vaidlustatud kohtuotsuse punktis 128 tehtud järeldus, et komisjon ei täpsustanud vaidlusaluse otsuse põhjendustes 62–64 nimetatud kuue eelotsuse valikut. Nagu nähtub selle otsuse põhjendusest 61 ja nagu väidab komisjon, illustreerivad need kuus otsust vaid viisi, kuidas Belgia maksuamet andis ülemäärase kasumi maksuvabastuse, mistõttu ei saa neid arvesse võtta selle kindlakstegemisel, kas komisjon on õiguslikult piisavalt tõendanud „tavapärase toimimisviisi“ olemasolu Belgia maksuameti otsustuspraktikas.

146 Seejärel tugines Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 129 kaalutlustele, mis esitati vaidlustatud kohtuotsuse punktides 103–112 ja mis puudutavad Belgia maksuameti kaalutlusõiguse olemasolu ja vajadust kohaldada edasisi rakendusmeetmeid. Üldkohtu arvates võimaldavad need kaalutlused iseenesest kummutada komisjoni väidetud „tavapärast toimimisviisi“ olemasolu.

147 Kuna see järeldus põhineb aga vääral eeldusel, et vaidlusaluse korra aluseks olid üksnes vaidlusaluse otsuse põhjenduses 99 viidatud aktid, siis tuleb asuda seisukohale, et samadel põhjustel kui need, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 97, 98 ja 113, on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 129 esitatud järeldus õiguslikult väär.

148 Lõpuks märkis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktides 131–133, et igal juhul ei puudutanud komisjoni analüüsitud valimi moodustanud eelotsused kõiki olukordi, kus Belgia üksus oli loonud „põhiettevõtja“ struktuuri, ja et komisjoni kindlaks tehtud ülemäärase kasumi arvutamise kaheetapilist meetodit ei olnud süstemaatiliselt kasutusele võetud.

149 Siiski, nagu väidab komisjon, põhinevad Üldkohtu järeldused nendes punktides sellel, et on moonutatud vaidlusaluse otsuse põhjendust 102, milles komisjon loetles kõnealuse abikava kesksed elemendid, mille ta tuvastas 22 eelotsusest koosnevat valimit analüüsides, mis on tüüpiline Belgia maksuhalduri väljakujunenud halduspraktika.

150 Nii nähtub sellest põhjendusest 102, et vastupidi Üldkohtu järeldustele vaidlustatud kohtuotsuse punktis 132 ei leidnud komisjon, et „põhiettevõtja“ ületoomine Belgiasse on üks ja ainus tingimus ülemäärase kasumi maksuvabastuse saamiseks, vaid et see olukord oli vastupidi lihtsalt näide üldisemast tingimusest, mis puudutab sellise uue olukorra olemasolu, millel ei ole maksustamise seisukohast veel mõju.

151 Mis puudutab vaidlustatud kohtuotsuse punktis 133 käsitletud kaheetapilist arvutusmehhanismi, siis nähtub vaidlusaluse otsuse põhjenduse 102 kolmandast taandest, et vastupidi Üldkohtu järeldustele ei lugenud komisjon selle meetodi kohaldamist kõnealuse korra keskseks elemendiks, vaid luges selleks sisuliselt asjaolu, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse alusel maksust vabastatud summa vastas süstemaatiliselt abisaaja poolt tegelikult registreeritud kasumi ja sellise kasumi vahelisele erinevusele, mis oleks tekkinud, kui ta oleks tegutsenud sõltumatult oma kontsernist, ja seda vaatamata meetodile, mida sellele järeldusele jõudmiseks kasutati.

152 Järelikult tuleb tõdeda, et vaidlustatud kohtuotsuse punktid 130–133 ei toeta Üldkohtu järeldust, et komisjon ei ole tõendanud, et ülemäärase kasumi maksuvabastuse andmine oli „tavapärane toimimisviis“.

153 Kõigist eeltoodud põhjendustest tuleneb, et Üldkohtu järeldus, et komisjon ei ole tõendanud „tavapärast toimimisviisi“, on õiguslikult väär.

154 Seega tuleb see väide lugeda põhjendatuks, ilma et oleks vaja analüüsida apellatsioonkaebuse ainsa väite neljandat osa.

155 Neil asjaoludel tuleb vaidlustatud kohtuotsus tühistada, ilma et oleks vaja analüüsida vastuapellatsioonkaebust.

Menetlus esimeses kohtuastmes

156 Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 61 esimese lõigu kohaselt võib Euroopa Kohus teha Üldkohtu otsuse tühistamise korral asja suhtes ise lõpliku kohtuotsuse, kui menetlusstaadium lubab.

157 Nagu Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 57 märkis, esitavad Belgia Kuningriik ja Magnetrol International oma hagide toetuseks väited, mis käsitlevad sisuliselt:

– esiteks komisjoni sekkumist Belgia Kuningriigi ainupädevusse otsese maksustamise valdkonnas, ületades oma pädevust riigiabi valdkonnas (esimene väide kohtuasjas T-131/16 ja kolmanda väite esimene osa kohtuasjas T-263/16);

– teiseks väära järeldust, mis puudutab abikava olemasolu käesolevas asjas määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses, eelkõige seetõttu, et on valesti tuvastatud aktid, millel väidetav abikava põhineb, ning väära järeldust, mille kohaselt abikava ei nõua täiendavaid rakendusmeetmeid (teine väide kohtuasjas T-131/16 ja esimene väide kohtuasjas T-263/16);

– kolmandaks väära määratlust, et ülemäärast kasumit puudutavad eelotsused on riigiabi, võttes arvesse eelkõige asjaolu, et eelis ja valikulisus puuduvad (kolmas väide kohtuasjas T-131/16 ja kolmande väite teine ja kolmas osa kohtuasjas T-263/16);

– neljandaks eelkõige seaduslikkuse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist, kuna väidetava abi tagasinõudmine, sh kontsernidelt, kuhu kõnealuse abi saajad kuuluvad, ei ole õigustatud (neljas ja viies väide kohtuasjas T-131/16 ja neljas väide kohtuasjas T-263/16).

158 Arvestades eelkõige asjaolu, et käesoleva kohtuotsuse eelmise punkti esimeses ja teises taandes nimetatud väidete üle toimus Üldkohtus vaidlus võistlevas menetluses ja et nende väidete hindamisel ei ole vaja võtta ühtegi täiendavat menetlust korraldavat meedet või teha täiendavat menetlustoimingut, leiab Euroopa Kohus, et kohtuasjades T-131/16 ja T-263/16 lubab menetlusstaadium teha nende väidete kohta lõpliku otsuse ning et nende kohta tuleb teha lõplik kohtuotsus (vt selle kohta analoogia alusel 8. septembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon ja nõukogu *vs.* Carreras Sequeros jt, C-119/19 P ja C-126/19 P, EU:C:2020:676, punkt 130).

Komisjoni väidetav sekkumine Belgia Kuningriigi ainupädevusse otsese maksustamise valdkonnas

Poolte argumendid

159 Belgia Kuningriik ja Magnetrol International väidavad – nagu ka Iirimaa oma esimeses kohtuastmes esitatud seisukohtades –, et komisjon ületas oma pädevust, kui ta kasutas riigiabi valdkonda käsitlevaid liidu õigusnorme, et tuvastada ühepoolselt asjaolusid, mis kuuluvad liikmesriigi ainupädevusse maksustamise valdkonnas. Maksustatava tulu kindlaksmääramine kuulub liikmesriikide ainupädevusse, nagu ka see, kuidas maksustada piiriülestest kontsernisisestest tehingutest saadud kasumit, isegi kui see toob kaasa „kahekordse maksustamata jätmise“. Komisjoni seisukoht, mille kohaselt ülemäärase kasumi kohta tehtud eelotsused kujutavad endast riigiabi, kuna need otsused kalduvad kõrvale reaalturuväärtuse põhimõttest, mida komisjon peab õigeks, võrdub maksustatava tulu arvutamise eeskirjade sundühtlustamisega, mis ei kuulu liidu pädevusse.

160 Komisjon väidab sisuliselt, et ehkki liikmesriikidel on otsese maksustamise valdkonnas maksuautonoomia, peavad kõik liikmesriikide võetavad maksumeetmed olema kooskõlas liidu õigusnormidega riigiabi valdkonnas.

Euroopa Kohtu hinnang

161 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei välistata EL toimimise lepingu riigiabi kontrollimist reguleerivate sätete kohaldamisalast liikmesriikide sekkumisi valdkondades, mida ei ole liidu õiguses ühtlustatud (16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Poola, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 26, ning 16. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

162 Liikmesriigid peavad kasutama oma pädevust otsese maksustamise valdkonnas liidu õigust ja eelkõige EL toimimise lepinguga riigiabi valdkonnas kehtestatud eeskirju järgides. Seega peavad nad selle pädevuse teostamisel hoiduma võtmast meetmeid, mis võivad kujutada endast siseturuga kokkusobimatut riigiabi ELTL artikli 107 tähenduses (vt selle kohta 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 105 ja seal viidatud kohtupraktika).

163 Käesoleva kohtuotsuse eelnevates punktides meenutatud kohtupraktikast nähtub, et komisjonile ei saa ette heita, et ta ületas oma pädevust, kui ta analüüsis asjaomase abikava esemeks olevaid meetmeid ja kontrollis, kas need meetmed kujutavad endast riigiabi, ning jaatava vastuse korral ka seda, kas need meetmed olid siseturuga kokkusobivad ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

164 Seda järeldust ei kõiguta ka Belgia Kuningriigi esitatud argumendid, mis puudutavad esiteks maksualase pädevuse puudumist ülemäärase kasumi maksustamisel ja teiseks tema enda pädevust võtta meetmeid, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist.

165 Nimelt, isegi kui oletada, et Belgia maksumeti kõnealuse korra raames tehtud otsuste eesmärk oli piirata Belgia Kuningriigi maksustamispädevuse ulatust, ei tähenda see, et komisjonil ei olnud õigust analüüsida nende otsuste kooskõla riigiabi käsitlevate liidu õigusnormidega.

166 Kuigi seda valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide pädevuses määrata kindlaks maksustamise alused ja jaotada maksukoormus eri tootmistegurite ja majandussektorite vahel (15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik, C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97), nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 162 viidatud kohtupraktikast, et selle pädevuse teostamisel peavad liikmesriigid hoiduma võtmast meetmeid, mis võivad kujutada endast riigiabi, mille kontroll kuulub komisjoni pädevusse. Sama kehtib ka siis, kui liikmesriigid võtavad oma maksupädevuse teostamisel vajalikke meetmeid topeltmaksustamise vältimiseks.

167 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimene väide kohtuasjas T-131/16 ja kolmanda väite esimene osa kohtuasjas T-263/16 põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

Abikava olemasolu määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d tähenduses ja muud tühistamisväited

168 Komisjoni apellatsioonkaebuse ainsa väite esimese kuni kolmanda osa analüüsi raames esitatud põhjendustest nähtub, et kohtuasjas T-131/16 esitatud teine väide ja kohtuasjas T-263/16 esitatud esimene väide, mis – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punkti 157 teisest taandest – tuginevad sisuliselt ekslikule järeldusele käesolevas asjas abikava olemasolu kohta, tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

169 Seevastu ei luba menetlusstaadium teha otsust väidete kohta, mis käsitlevad sisuliselt ülemäärase kasumi maksuvabastuse väära kvalifitseerimist riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, võttes arvesse eelkõige eelise või valikulisuse puudumist (kolmas väide kohtuasjas T-131/16 ja kolmanda väite teine ja kolmas osa kohtuasjas T-263/16), ning väidete kohta, et eelkõige on rikutud seaduslikkuse põhimõtet ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, kuna vääralt on määratud väidetava abi tagasinõudmine, sh kontsernidelt, kuhu sellise abi saajad kuuluvad (neljas ja viies väide kohtuasjas T-131/16 ning neljas väide kohtuasjas T-263/16).

170 Nimelt, nagu nähtub vaidlustatud kohtuotsuse punktist 136, asus Üldkohus seisukohale, et kuna Belgia Kuningriigi ja Magnetrol Internationali esitatud väidetega määruse 2015/1589 artikli 1 punkti d rikkumise kohta nõustuti, siis ei ole vaja analüüsida teisi vaidlusaluse otsuse kohta esitatud väiteid. Need väited eeldavad aga keeruliste faktiliste hinnangute andmist, milleks Euroopa Kohtu käsutuses ei ole kõiki vajalikke faktilisi asjaolusid.

171 Järelikult tuleb kohtuasi suunata tagasi Üldkohtule otsuse tegemiseks käesoleva kohtuotsuse punktis 169 nimetatud väidete üle.

Kohtukulud

172 Kuna kohtuasi suunatakse tagasi Üldkohtule, tuleb kohtukulude üle otsustamine jätta edaspidiseks.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Tühistada Euroopa Liidu Üldkohtu 14. veebruari 2019. aasta otsus Belgia ja Magnetrol International *vs.* komisjon (**T-131/16 ja T-263/16, EU:T:2019:91).

2. Kohtuasjas T-131/16 esitatud hagi esimene ja teine väide ning kohtuasjas T-263/16 esitatud hagi esimene väide ja kolmanda väite esimene osa tuleb tagasi lükata.

3. Kohtuasi suunatakse tagasi Euroopa Liidu Üldkohtule otsuse tegemiseks kohtuasjas T-131/16 esitatud hagi kolmanda kuni viienda väite ning kohtuasjas T-263/16 esitatud hagi kolmanda väite teise ja kolmanda osa ning neljanda väite üle.

4. Otsustada kohtukulude kandmine edaspidi.

Allkirjad