TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2021. gada 16. septembrī*

Apelācija – Valsts atbalsts – Beļģijas Karalistes īstenota atbalsta shēma – Atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu – Iepriekšējs nodokļu nolēmums (*tax ruling*) – Pastāvīga administratīvā prakse – Regula (ES) 2015/1589 – 1. panta d) punkts – Jēdziens "atbalsta shēma" – Jēdziens "tiesību norma" – Jēdziens "turpmāki izpildes pasākumi" – Saņēmēju definēšana "vispārīgi un teorētiski" – Pretapelācijas sūdzība – Pieņemamība – Dalībvalstu nodokļu autonomija

Lietā C-337/19 P

par apelācijas sūdzību atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, ko 2019. gada 24. aprīlī iesniedza

Eiropas Komisija, ko pārstāv *P.-J. Loewenthal* un *F. Tomat*, pārstāvji,

prasītāja,

pārējie lietas dalībnieki:

Beļģijas Karaliste, ko pārstāv *J.-C. Halleux*, kā arī *C. Pochet* un *M. Jacobs*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. Segura* un *M. Clayton*, *avocates*,

Magnetrol International, Zele (Beļģija), ko pārstāv *H. Gilliams* un *L. Goossens*, *advocaten*,

prasītājas pirmajā instancē,

Soudal NV, Tirnhauta [*Turnhout*] (Beļģija),

Esko-Graphics BVBA, Gente (Beļģija),

kuras pārstāv *H. Viaene*, *avocat*,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, Mēra [*Meer*] (Beļģija), ko pārstāv *T. Verstraeten* un *C. Docclo*, *avocats*, kā arī *N. Reypens*, *advocaat*,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, Brisele (Beļģija),

Ampar BVBA, Lēvena [*Leuven*] (Beļģija),

Atlas Copco Airpower NV, Antverpene (Beļģija),

* Tiesvedības valoda – angļu.

Atlas Copco AB, Naka [*Nacka*] (Zviedrija),

kuras pārstāv *A. von Bonin*, *Rechtsanwalt*, *W. O. Brouwer* un *A. Pliego Selie*, *advocaten*, kā arī *A. Haelterman*, *avocat*,

Wabco Europe BVBA, Brisele, ko pārstāv *E. Righini* un *L. Villani*, *avvocati*, *S. Völcker*, *Rechtsanwalt*, kā arī *A. Papadimitriou*, *avocat*,

Celio International NV, Brisele, ko pārstāv *H. Gilliams* un *L. Goossens*, *advocaten*,

personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā,

Īrija,

persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Vilars [*M. Vilaras*], tiesneši N. Pisarra [*N. Piçarra*], D. Švābi [*D. Šváby*], S. Rodins [*S. Rodin*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], (referente),

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: M. Longars [*M. Longar*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 24. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2020. gada 3. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Apelācijas sūdzībā Eiropas Komisija lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2019. gada 14. februāra spriedumu Beļģija un *Magnetrol International*/Komisija (T-131/16 un T-263/16, turpmāk tekstā – "pārsūdzētais spriedums", EU:T:2019:91), ar kuru tā atcēla Komisijas Lēmumu (ES) 2016/1699 (2016. gada 11. janvāris) par valsts atbalsta shēmu attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), ko īsteno Beļģija (OV 2016, L 260, 61. lpp.; turpmāk tekstā – "strīdīgais lēmums").

2 Pretapelācijas sūdzībā Beļģijas Karaliste lūdz atcelt pārsūdzēto spriedumu daļā, kurā Vispārējā tiesa noraidīja pirmo atcelšanas pamatu.

Atbilstošās tiesību normas

3 Saskaņā ar Padomes Regulas (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD] 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.), 1. panta d) punktu:

"Šajā regulā piemēro šādas definīcijas:

[..]

d) "atbalsta shēma" ir visi akti, pamatojoties uz kuriem bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kuri vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos, un visi akti, pamatojoties uz kuriem vienam vai vairākiem uzņēmumiem uz nenoteiktu laika periodu un/vai nenoteiktā apmērā var piešķirt atbalstu, kas nav saistīts ar kādu konkrētu projektu."

4 Šīs regulas 1. panta e) punktā "individuāls atbalsts" tiek definēts kā "atbalsts, ko nepiešķir, pamatojoties uz atbalsta shēmu, un paziņojami atbalsta piešķīrumi, pamatojoties uz kādu atbalsta shēmu".

Tiesvedības priekšvēsture un strīdīgais lēmums

5 Tiesvedības priekšvēsturi Vispārējā tiesa ir izklāstījusi pārsūdzētā sprieduma 1.–28. punktā. Šīs tiesvedības vajadzībām tos var rezumēt šādi.

Beļģijas tiesības

CIR 92

6 Beļģijā noteikumi par ienākumu aplikšanu ar nodokli ir kodificēti *code des impôts sur les revenus de 1992* [1992. gada Ienākuma nodokļu kodeksā] (turpmāk tekstā – "*CIR 92*"). Saskaņā ar *CIR 92* 1. panta 1. punktu kā ienākuma nodoklis tostarp ir noteikts nodoklis par uzņēmumu, kuri ir rezidenti, kopējiem ienākumiem, ko sauc par "uzņēmumu ienākuma nodokli".

7 Attiecībā konkrēti uz uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi *CIR 92* 185. pantā ir paredzēts, ka nodoklis tiek piemērots visai uzņēmumu peļņai, ieskaitot izmaksātās dividendes.

2002. gada 24. decembra likums

8 *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* [2002. gada 24. decembra Likuma, ar ko groza sabiedrību tiesisko regulējumu ienākuma nodokļa jomā un izveido iepriekšēju nodokļu nolēmumu sistēmu] (2002. gada 31. decembra *Moniteur belge*, 58815. lpp.) (turpmāk tekstā – "2002. gada 24. decembra likums") 20. pantā ir paredzēts, ka *service public fédéral Finances* [Federālais finanšu dienests] (turpmāk tekstā – "*SPF Finances*") "ar iepriekšēju nolēmumu lemj par visiem pieteikumiem saistībā ar nodokļu likumdošanas aktu piemērošanu". Turklāt "iepriekšējs nolēmums" ir definēts kā tiesību akts, ar kuru *SPF Finances* atbilstoši spēkā

esošajām tiesību normām nosaka, kā likumu piemērot konkrētai situācijai vai darbībai, kas vēl nav radījusi ietekmi nodokļu ziņā. Turklāt ir norādīts, ka ar iepriekšēju nolēmumu nevar atbrīvot no nodokļa vai samazināt tā summu.

9 2002. gada 24. decembra likuma 22. pantā ir paredzēts, ka iepriekšēju nolēmumu nedrīkst pieņemt tostarp tad, ja pieteikums attiecas uz situācijām vai darbībām, kas identiskas tām, kuras jau radījušas ietekmi nodokļu ziņā saistībā ar pieteikuma iesniedzēju.

10 Piedevām 2002. gada 24. decembra likuma 23. pantā ir noteikts, ka, izņemot gadījumus, kad to pamato lūguma priekšmets, iepriekšējs nolēmums tiek pieņemts uz laiku, kas nedrīkst pārsniegt piecus gadus.

2004. gada 21. jūnija likums

11 Ar *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* [2004. gada 21. jūnija Likumu, ar ko groza ienākuma nodokļu kodeksu un 2002. gada 24. decembra likumu, ar ko groza uzņēmumu tiesisko regulējumu ienākumu nodokļu jomā un ievieš iepriekšēju nolēmumu sistēmu nodokļu jomā] (2004. gada 9. jūlija *Moniteur belge*) (turpmāk tekstā – "2004. gada 21. jūnija likums") Beļģijas Karaliste ieviesa jaunus noteikumus par nodokļiem attiecībā uz pārrobežu darījumiem starp struktūrām, kuras saistītas ar daudznacionālu grupu, tostarp paredzot ar nodokli apliekamas peļņas korekciju, kas tiek saukta par "korelatīvo korekciju".

– *Paskaidrojumu raksts*

12 Atbilstoši likumprojekta, ko Beļģijas Karalistes valdība iesniedza *Chambre des députés* [Deputātu palātā] (Beļģija), paskaidrojuma rakstam, minētā likuma mērķis ir, pirmām kārtām, pielāgot *CIR 92*, tajā tieši pārņemot starptautiski vispāratzīto nesaistītu pušu darījuma principu. Otrām kārtām, tā mērķis ir veikt grozījumus 2002. gada 24. decembra likumā, lai *service des décisions anticipées en matière fiscale* [Iepriekšēju nolēmumu nodokļu jomā dienestam] (*SDA*) piešķirtu kompetenci šādus nolēmumus pieņemt. Nesaistītu pušu darījuma princips Beļģijas nodokļu tiesiskajā regulējumā ir ieviests, *CIR 92* 185. pantam pievienojot 2. punktu, kura pamatā ir Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Paraugkonvencijas par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam 9. panta teksts. *CIR 92* 185. panta 2. punkta mērķis ir nodrošināt, lai uzņēmumu, kas Beļģijā tiek aplikti ar nodokli, nodokļu bāzi varētu pielāgot, koriģējot peļņu no grupas ietvaros veiktiem pārrobežu darījumiem, ja piemērotās transfertcenas neatspoguļo uz tirgu balstītus mehānismus un nesaistītu pušu darījuma principu. Turklāt jēdziens "atbilstoša korekcija", kas ir ieviests ar *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ir pamatots ar mērķi novērst vai atcelt nodokļu dubultu uzlikšanu. Turklāt ir norādīts, ka šī korekcija ir jāveic katrā gadījumā atsevišķi, pamatojoties uz pieejamajiem pierādījumiem, ko iesniedz tostarp nodokļu maksātājs, un korelatīvā korekcija ir jāveic tikai tad, ja Beļģijas nodokļu iestādes uzskata, ka citā valstī veikta primārā korekcija ir pamatota principā un tās apmēra ziņā.

– *CIR 92 185. panta 2. punkts*

13 *CIR 92* 185. panta 2. punktā ir noteikts:

"[..] Divu saistītu uzņēmumu, kuri ietilpst vienā un tajā pašā saistītu uzņēmumu daudznacionālā grupā, savstarpējās pārrobežu attiecībās:

a) kad divu saistītu uzņēmumu komerciālās vai finanšu attiecības tiek veidotas vai nodibinātas saskaņā ar noteikumiem, kas atšķiras no noteikumiem, kuri būtu spēkā starp neatkarīgiem uzņēmumiem, jebkuru peļņu, ko bez šiem noteikumiem gūtu viens no uzņēmumiem, bet kas to dēļ netiek iegūta, var iekļaut šī uzņēmuma peļņā;

b) ja viena uzņēmuma peļņā iekļauj peļņu, ko iekļauj arī otra uzņēmuma peļņā, un ja šādi pieskaitītā peļņa ir peļņa, ko būtu guvis šis otrs uzņēmums, ja nosacījumi, par kuriem vienojušies abi uzņēmumi, būtu bijuši tādi paši, par kādiem savstarpēji vienotos neatkarīgi uzņēmumi, pirmā minētā uzņēmuma peļņu attiecīgi koriģē."

2006. gada 4. jūlija administratīvais apkārtraksts

14 2006. gada 4. jūlija apkārtraksts par nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanu (turpmāk tekstā – "2006. gada 4. jūlija administratīvais apkārtraksts") finanšu ministra vārdā tika nosūtīts *administration générale de la fiscalité* [vispārējās nodokļu administrācijas] (Beļģija) ierēdņiem, lai sniegtu komentāru tostarp par 2. punkta iekļaušanu *CIR 92* 185. pantā un attiecīgiem šī kodeksa pielāgojumiem. 2006. gada 4. jūlija administratīvajā apkārtrakstā ir uzsvērts, ka šo grozījumu, kuri ir spēkā kopš 2004. gada 19. jūlija, mērķis ir transponēt Beļģijas nodokļu tiesībās nesaistītu pušu darījuma principu, un attiecībā uz šo principu tie ir juridiskais pamats, kas ļauj koriģēt ar nodokli apliekamo peļņu no daudznacionālā grupā ietilpstošu saistīto uzņēmumu pārrobežu attiecībām grupas ietvaros.

15 Tādējādi, pirmām kārtām, 2006. gada 4. jūlija administratīvajā apkārtrakstā ir norādīts, ka saskaņā ar *CIR 92* 185. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto pozitīvo korekciju ir atļauts veikt daudznacionālā grupā ietilpstoša rezidenta uzņēmuma peļņas palielināšanu, lai iekļautu peļņu, ko rezidents uzņēmums būtu ieguvis, veicot konkrēto darījumu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos.

16 Otrām kārtām, 2006. gada 4. jūlija administratīvajā apkārtrakstā ir norādīts, ka *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētās negatīvās korelatīvās korekcijas mērķis ir novērst vai atcelt nodokļu dubulto uzlikšanu. Ir norādīts, ka šajā ziņā nevar noteikt nekādu kritēriju, jo šī korekcija ir jāveic katrā gadījumā atsevišķi, pamatojoties uz pieejamajiem pierādījumiem, ko iesniedz tostarp nodokļu maksātājs. Turklāt ir uzsvērts, ka korelatīvā korekcija ir jāveic tikai tad, ja Beļģijas nodokļu iestādes vai *SDA* uzskata, ka korekcija ir pamatota principā un tās apmēra ziņā. Turklāt ir precizēts, ka *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts nav piemērojams, ja partnervalstī gūtā peļņa ir palielināta tādējādi, ka tā ir lielāka par peļņu, kāda tiktu gūta, piemērojot nesaistītu pušu darījuma principu.

Finanšu ministra atbildes uz parlamenta deputātu jautājumiem par CIR 92 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu

17 2005. gada 13. aprīlī, atbildot uz parlamenta deputātu jautājumiem par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, finanšu ministrs vispirms apstiprināja, ka *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts attiecas uz gadījumu, kad iepriekšējs nolēmums ir pieņemts par metodi, ar kādu noskaidro peļņu, kas tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos. Pēc tam viņš apstiprināja, ka peļņa, kas ir uzrādīta starptautiskas grupas, kura darbojas Beļģijā, Beļģijā iesniegtajos finanšu ziņojumos un pārsniedz peļņu, kas tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, nav jāņem vērā, nosakot Beļģijā ar nodokli apliekamo peļņu. Visbeidzot viņš apstiprināja nostāju, saskaņā ar kuru Beļģijas nodokļu iestādēm nav pienākuma noteikt, kuru ārvalsts uzņēmumu peļņā šī papildu peļņa ir jāiekļauj.

18 2007. gada 11. aprīlī, atbildot uz jauniem parlamenta deputātu jautājumiem attiecībā uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta a) un b) apakšpunkta piemērošanu, finanšu ministrs paziņoja, ka līdz šim ir saņemti tikai lūgumi veikt negatīvo korekciju. Turklāt viņš precizēja, ka iepriekšēju nolēmumu pieņemšanas ietvaros, nosakot metodi, kā noskaidrot peļņu, kādu Beļģijā reģistrēts uzņēmums gūtu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos, tiek ņemtas vērā veiktās funkcijas, uzņemtie riski, kā arī aktīvi, kuri paredzēti darbības veidiem, kas vēl nav ietekmējuši tā nodokļu saistības Beļģijā. Tādēļ peļņa, ko daudznacionāla grupa uzrāda Beļģijā iesniegtos finanšu pārskatos un kas pārsniedz peļņu, kāda tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstīgos apstākļos, neesot jāiekļauj Beļģijā ar nodokli apliekamajā peļņā. Visbeidzot finanšu ministrs norādīja – tā kā Beļģijas nodokļu iestādei nav pienākuma noteikt, uz kuriem ārvalsts uzņēmumiem papildu peļņa ir jāattiecina, šajā ziņā nav bijis iespējams apmainīties ar informāciju ar ārvalstu nodokļu administrācijām.

19 Visbeidzot, 2015. gada 6. janvārī finanšu ministrs apstiprināja, ka iepriekšēju nolēmumu pamatprincips ir nodokļa uzlikšana peļņai, kura atbilstu attiecīgā uzņēmuma peļņai, kas tiktu gūta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, un apstiprināja atbildes, ko viņa priekšgājējs amatā sniedza 2007. gada 11. aprīlī attiecībā uz to, ka Beļģijas nodokļu administrācijai nav jāizlemj, uz kuru ārvalstu uzņēmumu ir jāattiecina virspeļņa, kam Beļģijā netiek uzlikts nodoklis.

Strīdīgais lēmums

20 Ar strīdīgo lēmumu Komisija konstatēja, ka atbrīvojumi, ko Beļģijas Karaliste bija piešķīrusi ar iepriekšējiem nolēmumiem, kuri pieņemti, pamatojoties uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ir uzskatāmi par atbalsta shēmu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, kas nav saderīga ar iekšējo tirgu un ir īstenota, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu. Komisija uzdeva atgūt šādi piešķirto atbalstu no tā saņēmējiem, kuru galīgais saraksts pēc tam bija jānosaka Beļģijas Karalistei.

21 Pirmām kārtām, attiecībā uz atbalsta pasākuma novērtējumu (strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvērums) Komisija pauda uzskatu, ka konkrētais pasākums ir atbalsta shēma, kuras pamatā ir *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kā to piemērojušas Beļģijas nodokļu iestādes. Šīs piemērošanas skaidrojums esot sniegts 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma rakstā, 2006. gada 4. jūlija administratīvajā apkārtrakstā un finanšu ministra atbildēs uz parlamenta deputātu jautājumiem par *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanu. Komisijas ieskatā, šie akti ir konkrēto atbrīvojumu no nodokļa piešķiršanas pamats. Komisija turklāt uzskatīja, ka šie atbrīvojumi no nodokļa ir piešķirti bez vajadzības veikt pamata tiesību

normu izpildes pasākumus, jo iepriekšēji nolēmumi ir tikai attiecīgās shēmas tehniskie īstenošanas pasākumi. Turklāt Komisija norādīja, ka šīs shēmas pamatā esošajās normās attiecīgo atbrīvojumu saņēmēji esot definēti "vispārīgi un teorētiski". Proti, šīs normas attiecas uz daudznacionālā uzņēmumu grupā ietilpstošām struktūrām.

22 Otrām kārtām, attiecībā uz LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumiem (strīdīgā lēmuma 111.–117. apsvērums), pirmkārt, Komisija norādīja, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir valsts iejaukšanās, kas ir attiecināma uz valsti un ir izraisījusi valsts līdzekļu zaudējumu, jo šī atbrīvojuma rezultātā samazinājās nodoklis, kas Beļģijā bija jāmaksā uzņēmumiem, kuri guva labumu no aplūkojamās shēmas. Otrkārt, tā pauda uzskatu, ka šī shēma var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, jo to izmanto daudznacionāli uzņēmumi, kas darbojas vairākās dalībvalstīs. Treškārt, Komisija uzsvēra, ka minētās shēmas ietvaros atbalstu saņemošie uzņēmumi tiekot atbrīvoti no maksājumiem, kas tiem parasti būtu jāmaksā, un tāpēc šī shēma rada vai draud radīt konkurences izkropļojumu, nostiprinot šo uzņēmumu finansiālās pozīcijas. Ceturtkārt, Komisija pauda uzskatu, ka konkrētā shēma rada selektīvu priekšrocību struktūrām Beļģijā, tādējādi sniedzot labumu tikai daudznacionālām uzņēmumu grupām, kurās ietilpst šīs struktūras.

23 Trešām kārtām, Komisija uzskatīja, ka aplūkojamie pasākumi ir darbības atbalsts un tātad ir nesaderīgi ar iekšējo tirgu. Turklāt, tā kā par šiem pasākumiem neesot paziņots Komisijai atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam, tie esot nelikumīgs atbalsts (strīdīgā lēmuma 189.–194. apsvērums).

24 Attiecībā uz atbalsta atgūšanu (strīdīgā lēmuma 195.–211. apsvērums) Komisija norādīja, ka Beļģijas Karaliste nevarot atsaukties ne uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu, ne uz tiesiskās drošības principu, lai izvairītos no pienākuma atgūt nelikumīgi piešķirto nesaderīgo atbalstu, un no katra saņēmēja atgūstamās summas varot aprēķināt kā starpību starp nodokli, kāds būtu bijis jāsamaksā, ņemot vērā faktiski reģistrēto nodokļu bāzi, un atbilstoši iepriekšējam nolēmumam faktiski samaksāto nodokli.

Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

25 Ar prasības pieteikumiem, kuri Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2016. gada 22. martā un 25. maijā, Beļģijas Karaliste un *Magnetrol International* cēla prasības atcelt strīdīgo lēmumu.

26 Vispārējā tiesa nolēma apvienot lietas T-131/16 Beļģija/Komisija un T-263/16 *Magnetrol International*/Komisija tiesvedības mutvārdu daļā un galīgā nolēmuma taisīšanai saskaņā ar tās Reglamenta 68. panta 2. punktu.

27 Atcelšanas prasības pamatojumam Beļģijas Karaliste ir izvirzījusi piecus pamatus. Pirmais attiecas uz LESD 2. panta 6. punkta un LES 5. panta 1. un 2. punkta pārkāpumu tādējādi, ka Komisija esot iejaukusies Beļģijas Karalistes kompetencē nodokļu jomā. Otrais attiecas uz tiesību kļūdu un acīmredzamu kļūdu vērtējumā, ciktāl Komisija esot kļūdaini kvalificējusi attiecīgos pasākumus par atbalsta shēmu. Šim pamatam ir divas daļas: vienā tiek apstrīdēta aktu, ar ko ir pamatota iespējamā konkrētā shēma, identificēšana un otrā – apsvērums par turpmāku izpildes pasākumu neesamību. Trešais pamats attiecas uz LESD 107. panta pārkāpumu tādēļ, ka Komisija atbrīvojumu sistēmu no nodokļa par virspeļņu ir atzinusi par valsts atbalsta pasākumu. Ceturtais attiecas uz acīmredzamu kļūdu vērtējumā, ko Komisija esot pieļāvusi attiecībā uz iespējamā atbalsta saņēmēju identificēšanu. Piektais, kas ir izvirzīts pakārtoti, attiecas uz vispārējā

tiesiskuma principa un Regulas 2015/1589 16. panta 1. punkta pārkāpumu tādēļ, ka strīdīgajā lēmumā ir noteikts atgūt atbalstu no daudznacionālām grupām, pie kā pieder Beļģijas struktūras, par kurām ir pieņemts iepriekšējs nolēmums.

28 Atcelšanas prasības pamatojumam *Magnetrol International* ir izvirzījusi četrus pamatus. Pirmais attiecas uz acīmredzamu kļūdu vērtējumā, pilnvaru ļaunprātīgu izmantošanu un pamatojuma nenorādīšanu, ciktāl strīdīgajā lēmumā Komisija konstatēja valsts atbalsta shēmas esamību. Otrais pamats attiecas uz LESD 107. panta pārkāpumu, kā arī pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi un acīmredzamu kļūdu vērtējumā, ciktāl strīdīgajā lēmumā Komisija attiecīgo shēmu kvalificēja kā selektīvu pasākumu. Trešais pamats attiecas uz LESD 107. panta pārkāpumu, kā arī pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi un acīmredzamu kļūdu vērtējumā, ciktāl strīdīgajā lēmumā Komisija uzskatīja, ka ar šo shēmu tiek radīta priekšrocība. Ceturtais pamats, kas ir izvirzīts pakārtoti, attiecas uz LESD 107. panta pārkāpumu, tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu, acīmredzamu kļūdu vērtējumā, pilnvaru ļaunprātīgu izmantošanu un pamatojuma nenorādīšanu attiecībā uz strīdīgajā lēmumā uzdoto atbalsta atgūšanu, saņēmēju identificēšanu, kā arī atgūstamo summu.

29 Pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa, pirmām kārtām, izvērtēja Beļģijas Karalistes un *Magnetrol International* izvirzītos pamatus, kas būtībā attiecas uz to, ka Komisija neesot ievērojusi savu kompetenci valsts atbalsta jomā un esot iejaukusies Beļģijas Karalistes ekskluzīvajā kompetencē tiešo nodokļu jomā (pirmais pamats lietā T-131/16 un trešā pamata pirmā daļa lietā T-263/16). Pārsūdzētā sprieduma 74. punktā Vispārējā tiesa šos pamatus noraidīja kā nepamatotus.

30 Otrām kārtām, Vispārējā tiesa izvērtēja Beļģijas Karalistes un *Magnetrol International* izvirzītos pamatus, kas būtībā attiecas uz Komisijas kļūdainu secinājumu par atbalsta shēmas esamību Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, ko tā pieļāvusi, it īpaši nepareizi identificējot aktus iespējamās shēmas pamatā un kļūdaini uzskatot, ka šai shēmai nav vajadzīgi turpmāki izpildes pasākumi (otrais pamats lietā T-131/16 un pirmais pamats lietā T-263/16).

31 Pārsūdzētā sprieduma 86.–88. punktā Vispārējā tiesa vispirms atgādināja elementus, kas definē Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā ietverto jēdzienu "atbalsta shēma". Pēc tam tā, pirmkārt, minētā sprieduma 90.–98. punktā pārbaudīja, vai attiecīgās shēmas būtiskie elementi izriet no aktiem, ko Komisija identificēja kā šīs shēmas pamatu, lai tostarp noteiktu, vai individuālie atbalsti tika piešķirti bez turpmākiem izpildes pasākumiem. Otrkārt, minētā sprieduma 99.–113. punktā Vispārējā tiesa analizēja, vai, pieņemot iepriekšējus lēmumus, kas ir priekšnoteikums atbrīvošanai no nodokļa par virspeļņu, Beļģijas nodokļu iestādēm bija rīcības brīvība, kas tām ļauj ietekmēt no nodokļa atbrīvojamās virspeļņas summu, minētās shēmas būtiskos elementus un nosacījumus, ar kādiem šāds atbrīvojums ir piešķirams. Treškārt, šī paša sprieduma 114.–119. punktā Vispārējā tiesa izvērtēja, vai aktos, ar kuriem ir pamatota šī pati shēma, saņēmēji ir definēti "vispārīgi un teorētiski".

32 Šīs analīzes noslēgumā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 120. punktā konstatēja, ka Komisija ir kļūdaini secinājusi, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēmai, kādu Komisija ir definējusi strīdīgajā lēmumā, nebija vajadzīgi turpmāki izpildes pasākumi un tātad tā ir "atbalsta shēma" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Turklāt minētā sprieduma 121.–132. punktā Vispārējā tiesa noraidīja Komisijas argumentus par apgalvotas Beļģijas nodokļu iestāžu "sistemātiskas pieejas" esamību, kuru tā esot identificējusi, pārbaudot 22 no 66 esošiem iepriekšējiem nolēmumiem attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, un uzskatīja, ka šie argumenti neatspēko minētajā 120. punktā formulēto secinājumu.

33 Līdz ar to pārsūdzētā sprieduma 136. punktā Vispārējā tiesa pieņēma Beļģijas Karalistes un *Magnetrol International* izvirzītos pamatus par Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta pārkāpumu. Tādēļ, neuzskatot par nepieciešamu izvērtēt pārējos pret strīdīgo lēmumu izvirzītos pamatus, Vispārējā tiesa atcēla šo lēmumu kopumā.

Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

34 Komisijas prasījumi apelācijas sūdzībā Tiesai ir šādi:

– atcelt pārsūdzēto spriedumu, ciktāl tajā ir secināts, ka strīdīgajā lēmumā atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu sistēma ir kļūdaini atzīta par "atbalsta shēmu" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē;

– nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par neizvērtētajiem pamatiem, un

– atlikt lēmuma pieņemšanu par tiesāšanās izdevumiem pirmajā instancē un apelācijas tiesvedībā.

35 Beļģijas Karaliste, *Magnetrol International*, kā arī personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, lūdz apelācijas sūdzību noraidīt un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

36 Īrija – persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē, – nav vēlējusies piedalīties tiesvedībā Tiesā.

37 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2019. gada 15. oktobra rīkojumiem *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* un *Celio International NV* (turpmāk tekstā kopā – "personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā") tika atļauts iestāties lietā *Magnetrol International* prasījumu atbalstam.

38 Pretapelācijas sūdzībā Beļģijas Karalistes prasījumi Tiesai ir šādi:

– daļēji atcelt pārsūdzēto spriedumu, ciktāl Vispārējā tiesa ir noraidījusi šīs dalībvalsts izvirzīto pirmo prasības pamatu, un lemt par šo pamatu;

– atstāt negrozītu pārsūdzēto spriedumu, ciktāl ar to ir atcelts strīdīgais lēmums, un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus saistībā ar pretapelācijas sūdzību.

39 Komisija lūdz noraidīt pretapelācijas sūdzību.

Par apelācijas sūdzību

Par pieņemamību

Lietas dalībnieku argumenti

40 Beļģijas Karaliste un *Magnetrol International*, kurus atbalsta personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, būtībā apgalvo, ka Komisijas iesniegtā apelācijas sūdzība ir nepieņemama.

41 Pirmkārt, *Magnetrol International*, kuru šajā ziņā atbalsta *Soudal*, *Esko-Graphics* un *Wabco Europe*, uzskata, ka šādi formulēti apelācijas sūdzības prasījumi ir vērsti uz to, lai lūgtu atcelt pārsūdzēto spriedumu tikai tiktāl, ciktāl Vispārējā tiesa ir secinājusi, ka Komisija atbrīvojuma sistēmu no nodokļa par virspeļņu ir kļūdaini kvalificējusi par "atbalsta shēmu" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Tādējādi Komisija esot lūgusi daļēji atcelt pārsūdzētā sprieduma rezolutīvās daļas nedalāmu daļu, un tādēļ šie prasījumi esot nepieņemami.

42 Otrkārt, Beļģijas Karaliste, *Soudal*, *Esko-Graphics* un *Flir Systems Trading Belgium* uzskata, ka ar minēto apelācijas sūdzību Komisija lūdz Tiesu no jauna izvērtēt faktus, tomēr nesniedzot pierādījumus par šo faktu sagrozīšanu. Turklāt Komisijas argumentācija esot balstīta uz jauniem faktiem, kuru mērķis tostarp esot *a posteriori* pārrakstīt strīdīgo lēmumu.

43 Treškārt, Beļģijas Karaliste, *Soudal* un *Esko-Graphics* apgalvo, ka Komisija nav pietiekami precīzi norādījusi, kas veido kļūdu, ko Vispārējā tiesa esot pieļāvusi, interpretējot Regulas 2015/1589 1. panta d) punktu.

44 Komisija apstrīd šo argumentāciju un norāda, ka apelācijas sūdzība ir pieņemama.

Tiesas vērtējums

45 Pirmkārt, attiecībā uz iebildumu par apelācijas sūdzības prasījumu nepieņemamību ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas Reglamenta 169. panta 1. punktu "apelācijas sūdzībā lūdz pilnībā vai daļēji atcelt Vispārējās tiesas nolēmumu, kāds ietverts tā rezolutīvajā daļā".

46 Šajā tiesību normā ir ietverts apelācijas pamatprincips, ka tai ir jābūt vērstai pret pārsūdzētā Vispārējās tiesas nolēmuma rezolutīvo daļu un ka tajā nevar tikt prasīta vienīgi atsevišķu šā nolēmuma motīvu grozīšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. novembris, *British Airway*/Komisija, C-122/16 P, EU:C:2017:861, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Šajā lietā, pretēji tam, ko būtībā apgalvo *Magnetrol International*, Komisijas prasījumi Tiesai, kādi tie ir atspoguļoti šā sprieduma 34. punkta pirmajā ievilkumā, attiecas uz pārsūdzētā sprieduma atcelšanu pilnā apmērā, nevis daļēji. Proti, pieņemot Beļģijas Karalistes un *Magnetrol International* izvirzītos pamatus par atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēmas kļūdainu kvalifikāciju par "atbalsta shēmu" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, Vispārējā tiesa pasludināja, ka strīdīgais lēmums ir jāatceļ, un Komisija apelācijas sūdzībā apstrīd pārsūdzētā sprieduma rezolutīvās daļas 2) punktu.

48 Šādos apstākļos šis iebildums ir jānoraida.

49 Otrkārt, argumentācija, saskaņā ar kuru apelācijas sūdzība ir vērsta uz to, lai lūgtu Tiesai pārskatīt Vispārējās tiesas konstatētos faktus, nevar tikt atbalstīta.

50 Pirmām kārtām, ar vienīgo apelācijas sūdzības pamatu Komisija izvirza tiesību jautājumus par to, kā Vispārējā tiesa ir interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktu, lai apstrīdētu juridiskā risinājuma, ko Vispārējā tiesa izmantojusi pārsūdzētajā spriedumā, pamatotību, it īpaši, ciktāl tā ir uzskatījusi, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēma neatbilst nosacījumiem, lai to varētu kvalificēt par "atbalsta shēmu" šīs tiesību normas izpratnē. Līdz ar to argumentācija, ko tā šajā ziņā izvirza šī vienīgā pamata četrās daļās, ir pieņemama.

51 Otrām kārtām, minētā vienīgā pamata ietvaros Komisija arī apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir sagrozījusi vairākus strīdīgā lēmuma apsvērumus, it īpaši tādēļ, ka tā neesot ņēmusi vērā, ka Komisija tajos ir konstatējusi, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēma ir balstīta uz Beļģijas nodokļu iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi, kas izpaužas kā *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta sistemātiska piemērošana *contra legem*.

52 Šāda argumentācija, kas galu galā attiecas uz Vispārējās tiesas veikto strīdīgā lēmuma interpretāciju un kas turklāt ir balstīta uz to, ka tā ir sagrozījusi Komisijas izvirzītos faktus un pierādījumus, ir jāuzskata par pieņemamu.

53 Turklāt šī argumentācija attiecas arī uz pārsūdzētā sprieduma 121.–134. punktu, kuros Vispārējā tiesa lēma par to, vai Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka pastāv šī sprieduma 51. punktā minētā pastāvīgā administratīvā prakse, kas, pēc tās domām, ļauj secināt, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēma veido "atbalsta shēmu" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Taču tāda jautājuma pārbaude, kas attiecas uz strīdīgā lēmuma pamatojumu, kā arī principiem, kas reglamentē pierādījumus, ir pieņemama apelācijas stadijā.

54 Treškārt, ir jānoraida arī iebildums par apelācijas sūdzības neprecizitāti.

55 Proti, ņemot vērā iepriekš minēto, pietiek konstatēt, ka no apelācijas sūdzības skaidri izriet, ka Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētos nosacījumus un ka tā ir sagrozījusi atsevišķus strīdīgā lēmuma apsvērumus. Šajā ziņā tā precīzi identificē ne tikai šos apsvērumus, bet arī pārsūdzētā sprieduma punktus, kurus tā vēlas kritizēt; līdz ar to šis iebildums ir jānoraida.

56 No iepriekš izklāstītā izriet, ka apelācijas sūdzība ir pieņemama.

57 Pārējā daļā, ciktāl Beļģijas Karaliste un *Magnetrol International*, kurus atbalsta personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, apgalvo, ka šī apelācijas sūdzība ir balstīta uz jauniem faktiem vai tās mērķis ir pārskatīt strīdīgo lēmumu, šie argumenti, ciktāl vajadzīgs, ir izskatīti, izvērtējot minētās apelācijas sūdzības pamatotību.

Par lietas būtību

Ievada apsvērumi

58 Vienīgais Komisijas izvirzītais pamats attiecas uz kļūdām, ko Vispārējā tiesa esot pieļāvusi, interpretējot Regulas 2015/1589 1. panta d) punktu, kurā ir definēta "atbalsta shēma".

59 Saskaņā ar šo tiesību normu "atbalsta shēma" tostarp ir visi akti, pamatojoties uz kuriem bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem, kas vispārīgi un teorētiski definēti attiecīgajos aktos.

60 Tādējādi, lai valsts pasākumu kvalificētu par atbalsta shēmu, ir jābūt izpildītiem trim kumulatīviem nosacījumiem. Pirmkārt, atbalsti var tikt piešķirti individuāli uzņēmumiem, pamatojoties uz aktiem. Otrkārt, šī atbalsta piešķiršanai nav nepieciešami nekādi turpmāki izpildes pasākumi. Treškārt, uzņēmumiem, kuriem var piešķirt individuālo atbalstu, ir jābūt definētiem "vispārīgi un teorētiski".

61 Komisijas vienīgais pamats ir iedalāms četrās daļās. Būtībā pirmās trīs daļas attiecas uz trim attiecīgajiem nosacījumiem, ar kuriem tiek definēta "atbalsta shēma" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē. Ceturtā daļa attiecas uz to, ka Vispārējā tiesa nav ievērojusi šīs tiesību normas *ratio legis*.

Par pirmo daļu

– *Lietas dalībnieku argumenti*

62 Vienīgā pamata pirmajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini interpretējusi un piemērojusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzēto pirmo nosacījumu. Šīs interpretācijas rezultātā tā esot sagrozījusi strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvērumu, pārsūdzētā sprieduma 84., 90.–120. un 125. punktā secinot, ka Komisija ir uzskatījusi, ka tikai šī lēmuma 99. apsvērumā minētie normatīvie akti ir attiecīgās shēmas pamats.

63 Komisija uzskata, ka no minētā lēmuma 94.–110. apsvēruma izriet, ka tā uzskatīja, ka šī shēma ir balstīta uz Beļģijas nodokļu iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi – sistemātiski un *contra legem* piemērot *CIR 92* 185. panta 2. punktu.

64 Attiecībā uz Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā izmantoto terminu "akti" Komisija uzskata, pirmkārt, ka, neraugoties uz atšķirībām šīs regulas dažādu valodu versijās, šis termins ļauj ietvert dalībvalsts iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi. Tiesas judikatūra, kas izriet no 1994. gada 13. aprīļa sprieduma Vācija un *Pleuger Worthington*/Komisija (C-324/90 un C-342/90, EU:C:1994:129, 14. un 15. punkts), liecina par labu šādai interpretācijai.

65 Pārsūdzētajā spriedumā Vispārējā tiesa esot izmantojusi minētā jēdziena šauru interpretāciju, kuras rezultātā tā esot pārbaudījusi atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēmu, kļūdaini nošķirot administratīvo praksi, kas veido šo shēmu, no vienas puses, un normatīvos aktus, kas ir tās pamatā, no otras puses. Tomēr tai esot bijis jāanalizē, vai šī sistēma ir "atbalsta shēma" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, ciktāl tā bija balstīta uz Beļģijas nodokļu iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi, kas izpaužas kā *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta sistemātiska piemērošana *contra legem*.

66 Otrkārt, no strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvēruma juridiski pietiekami izrietot, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēmu Komisija ir uzskatījusi par tādu, kas ir balstīta uz šādu pastāvīgu administratīvo praksi. Šī iemesla dēļ Komisija vairākkārt esot nošķīrusi iepriekšējus nolēmumus par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, kas saskaņā ar šo pastāvīgo administratīvo praksi ir

balstīti uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta sistēmisku piemērošanu *contra legem* un kas veido valsts atbalsta shēmu, no vienas puses, un iepriekšējus nolēmumus, kas pieņemti, ievērojot šo tiesību normu, un kas neveido nekādu valsts atbalstu, no otras puses.

67 Treškārt, strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvērumā ietvertais pamatojums esot jāizvērtē, ņemot vērā kontekstu, kādā šis lēmums tika pieņemts, proti, Komisijas 2015. gada 3. februāra lēmumu lietā SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) – Virspeļņas nodokļu nolēmumu piemērošanas prakse Beļģijā – [1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksa (turpmāk tekstā – "*CIR 92*")] 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts – Uzaicinājums iesniegt piezīmes saskaņā ar [LESD] 108. panta 2. punktu (OV 2015, C 188, 24. lpp.; turpmāk tekstā – "lēmums par procedūras sākšanu"). No lēmuma par procedūras sākšanu skaidri izrietot, ka Komisija joprojām uzskatījusi, ka atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu sistēma ir balstīta uz pastāvīgu administratīvo praksi, kas izpaužas kā *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta un attiecīgo jomu regulējošo tiesību normu kļūdaina piemērošana.

68 Beļģijas Karaliste apgalvo, ka vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmā daļa nav pamatota.

69 *Magnetrol International*, kuru atbalsta personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, uzskata, ka ar šo pirmo daļu Komisija cenšas *a posteriori* grozīt strīdīgā lēmuma pamatojumu un kļūdaini interpretē pārsūdzēto spriedumu.

70 Pakārtoti šie lietas dalībnieki apgalvo, ka, lai pierādītu, ka pastāv "atbalsta shēma" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, Komisija uz dalībvalsts iestāžu "sistemātisku pieeju" var atsaukties tikai tad, ja tā nav identificējusi nevienu tiesību aktu, kas varētu būt attiecīgās shēmas pamatā. Šādu interpretāciju apstiprinot Tiesas judikatūra, kas minēta pārsūdzētā sprieduma 79. un 122. punktā. Šajā lietā strīdīgā lēmuma 97.–99. apsvērumā ir identificēti šādi tiesību akti kā attiecīgās shēmas pamats. Tādējādi Komisija nevarot balstīties uz "sistemātisku pieeju", lai secinātu, ka šāda shēma pastāv.

– *Tiesas vērtējums*

71 Ciktāl Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzēto pirmo nosacījumu, ir jānosaka, pirmkārt, vai, kā tā apgalvo, dalībvalsts nodokļu tiesību norma ir jāuzskata par "aktu" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē tad, ja šīs dalībvalsts nodokļu iestādes sistemātiski to piemēro *contra legem*, un vai šādas piemērošanas gadījumā ir jāņem vērā šo iestāžu pastāvīgā administratīvā prakse, identificējot aktus, kas veido atbalsta shēmu, kuras pamatā ir minētā nodokļu tiesību norma.

72 Pirmkārt, attiecībā uz Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā minētā termina "akti" tvērumu ir jānorāda, ka saskaņā ar šī 1. panta formulējumu šis jēdziens attiecas uz visiem aktiem, pamatojoties uz kuriem bez turpmākiem izpildes pasākumiem var piešķirt individuālu atbalstu uzņēmumiem.

73 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka minētā 1. panta gramatiskā interpretācija neļauj noteikt, vai termins "akti" var attiekties uz shēmu, kuru, pēc Komisijas domām, raksturo šīs dalībvalsts nodokļu iestādes dalībvalsts nodokļu tiesību normas sistemātiska piemērošana *contra legem* pastāvīgas administratīvās prakses ietvaros. Proti, kā apgalvo Komisija, dažādajās Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta valodu versijās ir izmantoti atšķirīgi jēdzieni, kuri atkarībā no konkrētā gadījuma var vai nevar ietvert šādu administratīvo praksi.

74 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru: lai nodrošinātu vienotu vienas un tās pašas normas – kuras redakcija kādā no Savienības valodām atšķiras no redakcijām citās valodās – interpretāciju un piemērošanu, attiecīgā tiesību norma ir jāinterpretē, ņemot vērā tiesiskā regulējuma, kura daļu tā veido, kontekstu un mērķi (spriedums, 2019. gada 12. septembris, Komisija/*Kolachi Raj Industrial*, C-709/17 P, EU:C:2019:717, 88. punkts un tajā minētā judikatūra).

75 Tādējādi, otrkārt, attiecībā uz kontekstu, kādā iekļaujas Regulas 2015/1589 1. panta d) punkts, ir jānorāda, ka jēdziens "atbalsta shēma" atšķiras no šīs regulas 1. panta e) punktā minētā jēdziena "individuāls atbalsts".

76 Atšķirībā no individuāla atbalsta, kas attiecas uz valsts atbalsta pasākumu, kurš ir jāpārbauda individuāli saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktā minētajiem kritērijiem, jēdziena "atbalsta shēma" izmantošana ļauj Komisijai, ņemot vērā šo tiesību normu, pārbaudīt visus atbalstus, kas individuāli piešķirti uzņēmumiem, pamatojoties uz kopīgu tiesību normu, kas principā ir tās juridiskais pamats.

77 Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 78. punktā pamatoti atgādināja, ka atbalsta shēmu gadījumā Komisija var izpētīt tikai to raksturlielumus, lai aplūkotā lēmuma pamatojuma daļā izvērtētu, vai šajā shēmā paredzēto noteikumu dēļ tas nodrošina būtisku priekšrocību saņēmējiem salīdzinājumā ar to konkurentiem un vai to galvenokārt var saņemt uzņēmumi, kas piedalās tirdzniecībā starp dalībvalstīm. Tādējādi Komisijai lēmumā par šādu shēmu nav pienākuma analizēt atbalstu, kas saskaņā ar šādu shēmu ir piešķirts katrā individuālā gadījumā. Katra attiecīgā uzņēmuma individuālā situācija ir jāpārbauda tikai atbalsta atgūšanas stadijā.

78 No tā izriet, ka Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā ietvertais termins "akti" apzīmē aktus, kuri veido atbalsta shēmu un pamatojoties uz kuriem ir iespējams identificēt būtiskos raksturlielumus, kas vajadzīgi, lai tos kvalificētu par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

79 Lai gan parasti šis termins var apzīmēt aktus, kas veido atbalsta shēmas juridisko pamatu, nevar izslēgt, kā to turklāt ir norādījusi Vispārējā tiesa, ka noteiktos apstākļos tas var arī atsaukties uz dalībvalsts iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi, ja šī prakse atklāj "sistemātisku pieeju", kuras raksturlielumi atbilst Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētajām prasībām.

80 Šajā ziņā pārsūdzētā sprieduma 79. punktā Vispārējā tiesa pamatoti ir atsaukusies uz 1994. gada 13. aprīļa sprieduma Vācija un *Pleuger Worthington*/Komisija (C-324/90 un C-342/90, EU:C:1994:129) 14. un 15. punktu, lai uzsvērtu, ka Tiesa ir nospriedusi, ka atbalsta shēmas pārbaudes ietvaros un nepastāvot juridiskajam pamatam, ar ko izveido šādu atbalsta shēmu, Komisija var balstīties uz visu apstākļu kopumu, lai konstatētu, ka patiesībā pastāv atbalsta shēma.

81 Pretēji tam, ko tostarp apgalvo *Magnetrol International*, kuru šajā ziņā atbalsta personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, no minētā Tiesas sprieduma nekādi neizriet, ka Komisijas iespēja faktiski atklāt atbalsta shēmas pastāvēšanu būtu attiecināma tikai uz situāciju, kurā šīs shēmas pamatā nav nevienas tiesību normas. Gluži pretēji, no minētā Tiesas sprieduma izrietošās atziņas ļauj secināt, ka *a fortiori* šāda iespēja ir sniegta tad, ja atbalsta shēma, kā to šajā lietā apgalvo Komisija, izriet no šīs dalībvalsts nodokļu iestāžu veiktas sistemātiskas dalībvalsts nodokļu tiesību normas piemērošanas *contra legem* pastāvīgas administratīvās prakses ietvaros.

82 Šādas administratīvās prakses ņemšana vērā, nosakot atbalsta shēmu veidojošus "aktus" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, ļauj atklāt šīs nodokļu tiesību normas faktisko tvērumu, kas citādi nevarētu tikt aplūkots, pamatojoties vienīgi uz minēto tiesību normu.

83 Treškārt, šādu termina "akti" interpretāciju apstiprina Regulas 2015/1589 mērķis definēt LESD 108. pantā paredzētās valsts atbalsta kontroles kārtību.

84 Noteikumu valsts atbalsta jomā lietderīgā iedarbība tiktu būtiski samazināta, ja ar terminu "akti" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē tiktu apzīmēti tikai formāli akti, kas veido atbalsta shēmu.

85 Pirmām kārtām, ir jānorāda, ka šādā gadījumā šīs kontroles apjoms un kārtība noteikti ir atkarīgi no formas, kādu dalībvalstis piešķir valsts atbalsta pasākumiem. Otrām kārtām, kā apgalvo Komisija, daži no šiem atbalsta pasākumiem, kuru pamatā ir valsts tiesību normas *contra legem* piemērošana, noteikti esot izslēgti no "atbalsta shēmas" jēdziena Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, pat ja apstākļu kopums ļautu konstatēt šādas shēmas faktisku esamību.

86 Līdz ar to Komisija var secināt, ka pastāv atbalsta shēma, ja tai ir izdevies juridiski pietiekami pierādīt, ka šī shēma ir balstīta uz kādas dalībvalsts tiesību normas piemērošanu atbilstoši šīs dalībvalsts iestāžu "sistemātiskajai pieejai" un ka šīs pieejas raksturlielumi atbilst Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētajām prasībām.

87 Otrkārt, ir jānosaka, vai, kā apgalvo Komisija, Vispārējā tiesa ir kļūdaini piemērojusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā minēto jēdzienu "akti" un ir sagrozījusi strīdīgo lēmumu, uzskatot, ka vienīgi strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā uzskaitītie akti ir attiecīgās shēmas pamats, kā to ir identificējusi Komisija.

88 Šajā ziņā ir jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 80. punktā Vispārējā tiesa vispirms izvērtēja strīdīgā lēmuma 97.–99. apsvērumā uzskaitītos aktus. Tādējādi tā norādīja, ka šī lēmuma 99. apsvērumā minētie akti, proti, gan *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, gan 2004. gada 21. jūnija likuma paskaidrojuma raksts, 2006. gada 4. jūlija administratīvais apkārtraksts un atbildes, ko finanšu ministrs sniedza uz parlamenta deputātu jautājumiem par Beļģijas nodokļu iestāžu veiktu šīs tiesību normas piemērošanu, ir akti, uz kuru pamata tika piešķirts aplūkotais atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu.

89 Pārsūdzētā sprieduma 81. un 82. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka Komisijas argumentācijā ir pieļauta zināma neskaidrība, jo tā tomēr esot atzinusi, ka nedz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktā, nedz arī kādā citā *CIR 92* tiesību normā nav paredzēts šis atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu.

90 Tomēr pārsūdzētā sprieduma 83. punktā Vispārējā tiesa uzskatīja, ka pēc strīdīgā lēmuma vispārējas analīzes ir jāuzskata, ka attiecīgās shēmas pamatu veido *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kā to piemēro Beļģijas nodokļu iestādes, un ka šāda piemērošana var tikt izsecināta no šī sprieduma 88. punktā minētajiem aktiem. Pārsūdzētā sprieduma 84.–88. punktā Vispārējā tiesa no tā būtībā secināja, ka līdz ar to Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzēto nosacījumu izpildes pārbaude ir jāveic, ņemot vērā šo aktu saturu.

91 Otrkārt, pārsūdzētā sprieduma 90.–98. punktā Vispārējā tiesa tostarp analizēja, vai attiecīgās shēmas būtiskie elementi, kurus Komisija ir identificējusi strīdīgā lēmuma 102. apsvērumā, izriet no šī lēmuma 97.–99. apsvērumā uzskaitītajiem aktiem.

92 Šajā ziņā pārsūdzētā sprieduma 92. punktā Vispārējā tiesa vispirms norādīja, ka, ņemot vērā strīdīgā lēmuma 101. un 139. apsvērumā ietverto analīzi, šie būtiskie elementi neizriet no šiem aktiem, bet drīzāk no Komisijas analizēto iepriekšējo nolēmumu izlases. Minētā sprieduma

93. punktā, gan atzīstot, ka daži no minētajiem būtiskajiem elementiem faktiski izriet no minētajiem aktiem, tā tomēr uzskatīja, ka tas tā nav visu šo būtisko elementu gadījumā un it īpaši tās virspeļņas aprēķina metodes divos posmos gadījumā, uz kuru attiecas strīdīgais atbrīvojums no nodokļa, kā arī nosacījuma gadījumā, kas saistīts ar darba vietu radīšanu, darbības centralizāciju vai palielināšanu Beļģijā.

93 Šajā argumentācijā ir pieļautas tiesību kļūdas.

94 Kā norādīts šī sprieduma 90. punktā, lai gan Vispārējā tiesa konstatēja, ka attiecīgās shēmas juridiskais pamats izriet ne tikai no *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta, bet arī no tā, ka Beļģijas nodokļu iestādes šo tiesību normu piemēroja, Vispārējā tiesa tomēr nav izdarījusi visus secinājumus no šī konstatējuma. It īpaši tā nav ņēmusi vērā strīdīgā lēmuma apsvērumus, no kuriem skaidri izrietot, ka Komisija šo piemērošanu ir izsecinājusi ne tikai no šī lēmuma 99. apsvērumā minētajiem aktiem, bet arī no šo iestāžu sistemātiskas pieejas, ko tā konstatēja, analizējot atlasītos iepriekšējos nolēmumus, kurus tā pārbaudīja.

95 Tādējādi, pārsūdzētā sprieduma 83. punktā aplūkojot strīdīgo lēmumu kopumā, Vispārējai tiesai esot bijis jāņem vērā šī lēmuma 100.–108. un 110. apsvērumā formulētos apsvērumus, no kuriem būtībā izriet, ka Komisija uzskatīja, ka viena no attiecīgās shēmas būtiskajām īpašībām ir tāda, ka minētās iestādes sistemātiski pieņēma lēmumus, ar kuriem tika piešķirts atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu atbilstoši minētā lēmuma 102. apsvērumā uzskaitītajiem nosacījumiem.

96 Šajā kontekstā, kā tas it īpaši izriet no pārsūdzētā sprieduma 98. punkta, Vispārējā tiesa savukārt ir balstījusies uz kļūdainu premisu, ka apstāklis, ka daži no attiecīgās shēmas būtiskajiem elementiem neizriet no strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā minētajiem aktiem, bet gan no pašiem iepriekšējiem nolēmumiem, nozīmē, ka šiem aktiem noteikti bija jābūt pakļautiem turpmākiem izpildes pasākumiem.

97 Līdz ar to, ierobežojot Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta nosacījumu analīzi, to attiecinot tikai uz strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā minētajiem aktiem, Vispārējā tiesa ir kļūdaini piemērojusi šajā 1. pantā ietverto jēdzienu "akti".

98 Šīs kļūdas rezultātā tā, pirmām kārtām, principā izslēdza, ka "atbalsta shēma" minētā 1. panta izpratnē, kā ir norādīts šī sprieduma 80. un 86. punktā, varētu būt balstīta uz apstākļu kopumu, kas var atklāt tās faktisku esamību, un, otrām kārtām, kļūdaini interpretēja šo lēmumu saistībā ar pirmā no šiem nosacījumiem pārbaudi.

99 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jāsecina, ka vienīgā apelācijas sūdzības pamata pirmā daļa ir pamatota.

Par otro daļu

– *Lietas dalībnieku argumenti*

100 Vienīgā pamata otrajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzēto otro nosacījumu un sagrozījusi strīdīgā lēmuma 100.–108. apsvērumu, pārsūdzētā sprieduma 94., 96., 98., 103.–113., 119., 120. un 129.–133. punktā secinādama, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu piešķiršanai ir jāveic turpmāki izpildes pasākumi.

101 Vispārējā tiesa esot vienīgi atkārtojusi apgalvojumu, ka tad, ja strīdīgā lēmuma 102. apsvērumā uzskaitītie aplūkojamās shēmas būtiskie elementi nebūtu noteikti šī lēmuma 99. apsvērumā minētajos normatīvajos aktos, tiem katrā ziņā būtu bijuši jāpiemēro turpmāki izpildes pasākumi. Atbilstoši Komisijas norādītājam Vispārējā tiesa nav izvērtējusi, vai attiecībā uz atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu Beļģijas nodokļu iestādes patiešām varēja ietekmēt šī atbrīvojuma summu, aplūkotās shēmas būtiskos elementus un šī atbrīvojuma piešķiršanas individuālos gadījumos nosacījumus. Turklāt Vispārējā tiesa esot sajaukusi rīcības brīvību, kāda ir šīm iestādēm, lai pārbaudītu atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu piešķiršanas nosacījumu ievērošanu, un minēto iestāžu spēju ietekmēt šī atbrīvojuma summu, attiecīgās shēmas būtiskos elementus un minētā atbrīvojuma piešķiršanas individuālos gadījumos nosacījumus. Ja Vispārējā tiesa būtu pareizi interpretējusi un piemērojusi jēdzienu "turpmāki piemērošanas pasākumi", tai būtu bijis jāsecina, ka šīs pašas iestādes nevarēja ietekmēt šādus elementus.

102 Beļģijas Karaliste uzskata, ka Vispārējās tiesas argumentācijā par Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzēto otro nosacījumu nav pieļauta tiesību kļūda.

103 *Magnetrol International*, kuru atbalsta personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, būtībā apgalvo – lai secinātu, ka pastāv atbalsta shēma, Komisijai strīdīgajā lēmumā esot bijis jāpierāda, pirmkārt, ka šī lēmuma 97.–99. apsvērumā uzskaitītajos aktos ir noteiktas aprēķina metodes, kuras Beļģijas nodokļu iestādēm bija jāpiemēro, un, otrkārt, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu summu katrā individuālā gadījumā varēja noteikt, izmantojot šīs metodes. Treškārt, attiecībā uz atbalsta piešķiršanas nosacījumiem Komisijai esot bijis jāpierāda, pirmām kārtām, ka šajos aktos bija paredzēti nosacījumi, ar kādiem Beļģijas nodokļu iestādes var pieņemt individuālos atbalsta pieteikumus, un, otrām kārtām, ka bija iespējams, pamatojoties uz šiem nosacījumiem, izlemt, vai darījums, ko piedāvājusi persona, kas lūgusi iepriekšēju nolēmumu, atbilst nosacījumam par "jaunu situāciju".

– *Tiesas vērtējums*

104 Apelācijas sūdzības vienīgā pamata otrā daļa attiecas uz otro nosacījumu, kas ļauj noteikt "atbalsta shēmu" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, proti, par "turpmāko izpildes pasākumu" neesamību, kas nepieciešami individuāla atbalsta piešķiršanai, pamatojoties uz aktiem, kuri veido šādu shēmu.

105 Kā Vispārējā tiesa ir pamatoti norādījusi pārsūdzētā sprieduma 99. punktā, šajā ziņā atsaucoties uz strīdīgā lēmuma 100. apsvērumu, turpmāku izpildes pasākumu esamība nozīmē, ka nodokļu iestādei, kas nosaka attiecīgos pasākumus, ir jāīsteno rīcības brīvība, kas tai ļauj ietekmēt atbalsta summu, tā raksturlielumus vai šī atbalsta piešķiršanas nosacījumus. Turpretī aktu, kuros ir paredzēta konkrētā atbalsta piešķiršana, tehniska piemērošana vien nav "turpmāks izpildes pasākums" Regulas Nr. 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē.

106 No tā izriet, ka jautājums par to, vai "turpmāki izpildes pasākumi" ir nepieciešami individuāla atbalsta piešķiršanai saskaņā ar atbalsta shēmu, ir nesaraujami saistīts ar jautājumu par "aktu" noteikšanu Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, uz kuru ir balstīta šī shēma. Tas, vai individuālo atbalstu piešķiršanas nosacījums ir šādu pasākumu noteikšana vai arī, gluži pretēji, tos var noteikt, pamatojoties tikai uz minētajiem aktiem, ir jānosaka, ņemot vērā šos aktus.

107 Kā secinājumu 100. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, šī sprieduma 97. un 98. punktā minētā tiesību kļūda līdz ar to noteikti ietekmēja Vispārējās tiesas vērtējumu par to, vai atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu šajā gadījumā tika piešķirts bez nepieciešamības veikt turpmākus izpildes pasākumus.

108 Proti, pirmām kārtām, kā tas it īpaši ir konstatēts šā sprieduma 96. punktā, Vispārējā tiesa ir balstījusies uz kļūdainu premisu, ka apstāklis, ka daži no attiecīgās shēmas būtiskajiem elementiem neizriet no strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā minētajiem aktiem, bet gan tika izsecināti no pašiem iepriekšējiem nolēmumiem, nozīmē, ka saistībā ar šiem aktiem noteikti bija jābūt noteiktiem turpmākiem izpildes pasākumiem.

109 Otrām kārtām, pārsūdzētā sprieduma 103.–113. punktā veiktās pārbaudes ietvaros par to, vai, pieņemot iepriekšējus nolēmumus par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, Beļģijas nodokļu iestādēm bija rīcības brīvība, kas tām ļāva ietekmēt šī atbrīvojuma summu, aplūkojamās shēmas būtiskos elementus un nosacījumus, ar kādiem minētais atbrīvojums tika piešķirts, Vispārējā tiesa tikai atsaucās uz strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā uzskaitītajiem aktiem, lai būtībā secinātu, ka šajos aktos ir tikai vispārīgi noteikta Beļģijas nodokļu iestāžu nostāja attiecībā uz šo pašu atbrīvojumu.

110 Vispārējā tiesa no tā secināja, ka, tā kā nav citu elementu, kas ierobežotu šīs administrācijas lēmumpieņemšanas pilnvaras, pieņemot šos iepriekšējus nolēmumus, Beļģijas nodokļu iestādēm noteikti ir rīcības brīvība, un tādēļ nevar secināt, ka šīs iestādes ir veikušas tiesiskā regulējuma tehnisku piemērošanu, bet, gluži pretēji, tās ir veikušas "katra atsevišķā" pieteikuma pārbaudi.

111 Veicot šo pārbaudi, Vispārējā tiesa tomēr nav ņēmusi vērā faktu, kā tas ir norādīts šī sprieduma 95. punktā, ka viena no attiecīgās shēmas būtiskajām īpašībām, ko Komisija ir identificējusi strīdīgajā lēmumā, bija tāda, ka Beļģijas nodokļu iestādes sistemātiski bija piešķīrušas atbrīvojumus no nodokļa par virspeļņu tad, ja bija izpildīti šī lēmuma 102. apsvērumā uzskaitītie nosacījumi.

112 Pretēji tam, ko ir nospriedusi Vispārējā tiesa, šādas sistemātiskas prakses identificēšana var būt atbilstošs elements, izvērtējot visus apstākļus, kuri varētu liecināt par faktisku atbalsta shēmas pastāvēšanu, kas attiecīgajā gadījumā ļautu pierādīt, ka šīm nodokļu iestādēm patiesībā nebija nekādas rīcības brīvības *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta piemērošanā un ka līdz ar to nebija nepieciešami nekādi "turpmāki izpildes pasākumi" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, lai piešķirtu attiecīgo atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu.

113 Tādējādi – kā norāda Komisija – Vispārējā tiesa, secinājumu par šīs regulas 1. panta d) punktā paredzēto otro nosacījumu pamatodama ar kļūdainu pieņēmumu, ir pieļāvusi tiesību kļūdu.

114 Šo konstatējumu nevar atspēkot ar pārsūdzētā sprieduma 106. un 107. punktā formulētajiem apsvērumiem. Vispārējā tiesa šajos punktos ir balstījusies uz konstatējumu, ka attiecīgā shēma neattiecas uz visiem iepriekšējiem lēmumiem, kas pieņemti, pamatojoties uz *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunktu, bet tikai uz dažiem no tiem, ar kuriem tika piešķirtas negatīvas korekcijas, administrācijai nepārbaudot, vai attiecīgā peļņa tika iekļauta citā vietā esošas citas tās pašas grupas sabiedrības peļņā, lai gan iepriekšēji nolēmumi, ar kuriem piešķirta negatīva korekcija, kas atbilst citā vietā reģistrētas citas tās pašas grupas sabiedrības ar nodokli apliekamās peļņas pozitīvai korekcijai, nav šīs shēmas daļa. Atbilstoši Vispārējās tiesas norādītajam, pamatojoties uz šo pašu tiesību normu, Beļģijas nodokļu iestādes varēja pieņemt gan lēmumus, ar

kuriem, pēc Komisijas domām, tika piešķirts valsts atbalsts, gan lēmumus, ar kuriem šāds atbalsts netika piešķirts, un šo nodokļu iestāžu loma nebija ierobežota ar attiecīgās shēmas tehnisku piemērošanu.

115 Kā konstatēts šī sprieduma 94. punktā, Komisija uzskatīja, ka attiecīgās shēmas pamatā ir *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkta *contra legem* piemērošana Beļģijas nodokļu iestāžu pastāvīgās administratīvās prakses ietvaros. Šo konstatējumu nevar atspēkot tas vien, ka šīs Beļģijas nodokļu iestādes šo tiesību normu ir piemērojušas arī situācijās, kas faktiski ietilpa tās piemērošanas jomā.

116 Tāpat tas, ka pastāv pārsūdzētā sprieduma 112. punktā minētā iepriekšējas izskatīšanas stadija iepriekšēja lēmuma saņemšanas procedūrā saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, nevar būt norāde par to, ka Beļģijas nodokļu iestādēm noteikti ir rīcības brīvība atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu sistēmas ietvaros. Šī rīcības brīvība ir jāizvērtē, ņemot vērā tikai iepriekšējus nolēmumus, kas piešķirti saskaņā ar šo sistēmu, tādējādi situācijām, kurās šāds lēmums nav pieņemts, šajā ziņā nav nozīmes.

117 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jāsecina, ka apelācijas sūdzības vienīgā pamata otrā daļa ir pamatota.

Par trešo daļu

– *Lietas dalībnieku argumenti*

118 Vienīgā pamata trešajā daļā Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini interpretējusi Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzēto trešo nosacījumu un sagrozījusi strīdīgā lēmuma 66., 102., 103., 109., 139. un 140. apsvērumu, pārsūdzētā sprieduma 114.–119. punktā secināda ma, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu saņēmēji nav "vispārīgi un teorētiski" definēti aktos, kas veido šīs shēmas pamatu. Komisija uzskata, ka tad, ja Vispārējā tiesa būtu pienācīgi ņēmusi vērā Beļģijas nodokļu iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi attiecībā uz šo atbrīvojumu, tā būtu nonākusi pie pretēja secinājuma.

119 Beļģijas Karaliste un *Magnetrol International*, kurus atbalsta personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, apstrīd šo argumentāciju.

– *Tiesas vērtējums*

120 Apelācijas sūdzības vienīgā pamata trešā daļa attiecas uz trešo nosacījumu, ar kuru ir definēta "atbalsta shēma" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, proti, nosacījumu par to, ka personas, kam piemērojama šāda shēma, aktos, kuri veido šīs shēmas pamatu, ir definētas "vispārīgi un teorētiski".

121 Šajā ziņā no pastāvošajām saiknēm starp trijiem nosacījumiem, kas ļauj kvalificēt pasākumu par "atbalsta shēmu" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, izriet, ka jautājums par to, vai trešais no šiem nosacījumiem ir izpildīts, ir nesaraujami saistīts ar diviem pirmajiem minētajiem nosacījumiem, kas attiecas uz "aktu" esamību un "turpmāko izpildes pasākumu" neesamību.

122 Līdz ar to Vispārējās tiesas pieļautās tiesību kļūdas, kas minētas šī sprieduma 97., 98. un 113. punktā un kas attiecas uz šiem pirmajiem diviem minētajiem nosacījumiem, ir pieļautas Vispārējās tiesas vērtējumā attiecībā uz atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu saņēmēju definīciju.

123 Proti, pārsūdzētā sprieduma 115.–119. punktā Vispārējā tiesa, gan atzīstot, ka *CIR 92* 185. panta 2. punkta b) apakšpunkts attiecas uz vispārēju un teorētisku struktūru kategoriju, galvenokārt ir balstījusies uz strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā minēto aktu analīzi, lai secinātu, ka personas, kurām ir piemērojama aplūkojamā shēma, šajos aktos nebija definētas "vispārīgi un teorētiski", un tādēļ šāda definīcija noteikti bija jānosaka ar turpmākiem izpildes pasākumiem.

124 Šādos apstākļos ir jāsecina, ka apelācijas sūdzības vienīgā pamata trešā daļa ir pamatota.

125 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus un bez nepieciešamības izvērtēt vienīgā apelācijas sūdzības pamata ceturto daļu, ir jāsecina, ka Vispārējā tiesa, tostarp pārsūdzētā sprieduma 120. punktā nospriezdama, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu sistēma, kāda tā ir definēta strīdīgajā lēmumā, ir "atbalsta shēma" Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, ir pieļāvusi vairākas tiesību kļūdas.

Par pārsūdzētā sprieduma "ad abundantiam" motīviem, kuri attiecas uz pierādījumiem par "sistemātisku pieeju"

126 Jānorāda, ka saistībā ar *ad abundantiam* motīviem, kas ietverti pārsūdzētā sprieduma 121.–134. punktā, Vispārējā tiesa pārbaudīja, vai Komisijai ir izdevies pierādīt, ka pastāv Beļģijas nodokļu iestāžu "sistemātiska pieeja", kas identificēta, izlases kārtībā pārbaudot 22 no 66 iepriekšējiem nolēmumiem, kas tika pieņemti par atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu.

127 Lai noteiktu, vai šī sprieduma 125. punktā konstatētās tiesību kļūdas var izraisīt pārsūdzētā sprieduma atcelšanu, ir jāpārbauda, vai šo motīvu ietvaros Vispārējā tiesa ir pamatoti noraidījusi Komisijas argumentus par šādas "sistemātiskas pieejas" esamību.

– *Lietas dalībnieku argumenti*

128 Argumentācijā par apelācijas sūdzības vienīgā pamata pirmajām trim daļām Komisija ir formulējusi īpašus argumentus, lai apstrīdētu Vispārējās tiesas pamatojumu pārsūdzētā sprieduma 121.–134. punktā, atbilstoši kuram šī tiesa nosprieda, ka Komisija nav juridiski pietiekami pierādījusi, ka pastāv Beļģijas nodokļu iestāžu "sistemātiska pieeja" atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu piešķiršanā.

129 Pirmkārt, Komisija apgalvo, ka – pretēji tam, ko Vispārējā tiesa ir nospriedusi pārsūdzētā sprieduma 127. un 128. punktā, – tā ir pietiekami norādījusi elementus, kas tai likuši secināt, ka pastāv šāda "sistemātiska pieeja".

130 Vispirms, attiecībā uz 22 iepriekšējiem nolēmumiem, kurus izlases kārībā ir izvēlējusies Komisija un no kuriem tā esot secinājusi, ka pastāv pastāvīga administratīvā prakse, Komisija atzīst, ka šī izvēle neizriet no strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvēruma. Tomēr Vispārējā tiesa neesot ņēmusi vērā šī lēmuma 3. apsvērumu, kurā ir minēts informācijas pieprasījums, ko Komisija adresēja Beļģijas Karalistei, par 2004., 2007., 2010. un 2013. gadā pieņemtajiem iepriekšējiem nolēmumiem. Šie nolēmumi neesot nekas cits kā vien 22 iepriekšēji nolēmumi, kas veido izlasi, no kuras Komisija ir secinājusi, ka pastāv pastāvīga administratīvā prakse.

131 Turpinājumā – attiecībā uz šīs izlases reprezentativitāti Komisija uzsver, ka, pirmkārt, iepriekšēji nolēmumi tika atlasīti par četriem no deviņiem attiecīgās shēmas piemērošanas gadiem. Otrkārt, izvēlēts esot katrs trešais gads, aptverot laikposma sākumu, vidu un beigas, kurā Beļģijas nodokļu iestādes esot pieņēmušas šādus iepriekšējus nolēmumus. Treškārt, 22 iepriekšējie nolēmumi esot viena trešdaļa no visiem šajā deviņu gadu laikposmā pieņemtajiem nolēmumiem un, ceturtkārt, šie 22 nolēmumi aptverot vienu trešdaļu no visām personām, kurām piemērota attiecīgā shēma, kas noteikti nozīmējot, ka izlase ir reprezentatīva un ka šajā ziņā nebija nepieciešams nekāds īpašs paskaidrojums. Katrā ziņā Beļģijas Karaliste nekad neesot apstrīdējusi Komisijas pagaidu secinājumus saistībā ar lēmumu par procedūras uzsākšanu un neesot iesniegusi nevienu iepriekšēju nolēmumu, kas pierādītu, ka attiecīgās shēmas būtiskie elementi neizriet no pastāvīgas administratīvās prakses.

132 Turklāt Komisija uzskata, ka tai nebija jāapraksta individuālie lēmumi strīdīgajā lēmumā pēc tam, kad tā, pamatojoties uz 22 iepriekšējo nolēmumu vērtējumu, bija secinājusi, ka šie nolēmumi ietilpst pastāvīgajā administratīvā praksē. Tieši otrādi – secinājums, saskaņā ar kuru atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu ir piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, esot jāapstrīd Beļģijas Karalistei un labuma guvējiem, bet tie to neesot izdarījuši.

133 Visbeidzot, attiecībā uz sešiem iepriekšējiem nolēmumiem, kas aprakstīti strīdīgā lēmuma 62.–64. apsvērumā un 80. zemsvītras piezīmē, strīdīgā lēmuma 61. apsvērumā esot norādīts, ka šajos apsvērumos minētie trīs piemēri tikai ilustrē Beļģijas nodokļu iestāžu iepriekšējos nolēmumus, kas pieņemti, īstenojot attiecīgo shēmu.

134 Otrkārt, strīdīgā lēmuma 94.–110. apsvēruma sagrozīšanas dēļ Vispārējā tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, pārsūdzētā sprieduma 127. un 128. punktā secinādama, ka Komisija nav pierādījusi sistemātiskas pieejas esamību.

135 Beļģijas Karaliste un *Magnetrol International*, kurus atbalsta personas, kas iestājušās lietā apelācijas tiesvedībā, apstrīd šo argumentāciju.

– *Tiesas vērtējums*

136 Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā esot kļūdaini konstatējusi, ka Komisijai nav izdevies pierādīt "sistemātiskas pieejas" pastāvēšanu, kas atbilstu Regulas 2015/1589 1. panta d) punktā paredzētajām prasībām.

137 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jānorāda, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 125. punktā būtībā uzskatīja, ka šāda "sistemātiska pieeja" nevar būt pats attiecīgā režīma pamats, jo runa nav par pamatojumu, kas būtu izmantots strīdīgajā lēmumā, it īpaši šī lēmuma 99. apsvērumā.

138 Ņemot vērā šī sprieduma 97. un 98. punktā konstatēto tiesību kļūdu, šis pamatojums arī ir juridiski kļūdains.

139 Otrkārt, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 126. punktā uzskatīja, ka, pat pieņemot, ka attiecīgās shēmas būtiskie elementi izriet no "sistemātiskas pieejas", kas identificēta, pamatojoties uz Komisijas analizēto iepriekšējo nolēmumu izlasi, pēdējā minētā neesot varējusi pierādīt šādas pieejas esamību.

140 Vispirms, pārsūdzētā sprieduma 127. punktā, gan norādot, ka izlasi veido 22 no 66 iepriekšējiem nolēmumiem, Vispārējā tiesa uzskatīja, ka Komisija strīdīgajā lēmumā nav precizējusi minēto atlasīto nolēmumu izvēli un iemeslus, kādēļ šī izlase būtu jāuzskata par reprezentatīvu.

141 Kā būtībā apgalvo Komisija attiecībā uz tās atlasīto un analizēto iepriekšējo nolēmumu izvēli – lasot kopsakarā strīdīgā lēmuma apsvērumus, it īpaši šī lēmuma 3. un 59. apsvērumu, ir jāsecina, ka šo izlasi veidoja 2005. (tā kā 2004. gadā netika pieņemts neviens nolēmums), 2007., 2010. un 2013. gadā pieņemtie iepriekšēji nolēmumi, lai aptvertu lēmumus, kas pieņemti attiecīgās shēmas perioda sākumā, vidū un beigās.

142 Attiecībā uz minētās izlases reprezentativitāti, kā ģenerāladvokāte būtībā ir uzsvērusi secinājumu 86. punktā, no 22 iepriekšējo nolēmumu izvēles no visiem 66 nolēmumiem, kas pieņemti saskaņā ar attiecīgo shēmu, acīmredzami izriet, ka šī izlase pārstāv vienu trešdaļu no šiem lēmumiem.

143 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šāda iepriekšēju nolēmumu daļa, kas atlasīta sabalansēti no visiem lēmumiem, kuri pieņemti saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu aplūkotajā laikposmā, pēc sava rakstura var atspoguļot Beļģijas nodokļu iestāžu "sistemātisko pieeju". Proti, tieši šādas pieejas "sistemātiskā" rakstura dēļ Komisija varēja saprātīgi pieņemt, ka tās atlasīto un izvērtēto iepriekšēju nolēmumu identificētie elementi noteikti ir atrodami – kamēr nav pierādīts pretējais – visos iepriekšējos nolēmumos, kas pieņemti saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu.

144 Šādos apstākļos Vispārējai tiesai nebija pamata uzskatīt, ka Komisija strīdīgajā lēmumā nav precizējusi šīs izlases izvēli un elementus, kuru dēļ tā būtu jāuzskata par reprezentatīvu.

145 Turklāt šādu secinājumu neatspēko pārsūdzētā sprieduma 128. punktā izdarītais konstatējums, ka Komisija nav precizējusi strīdīgā lēmuma 62.–64. apsvērumā minēto sešu iepriekšējo nolēmumu izvēli. Kā izriet no šī lēmuma 61. apsvēruma un kā to apgalvo Komisija, šiem sešiem lēmumiem ir tikai ilustratīvs raksturs attiecībā uz veidu, kādā Beļģijas nodokļu iestādes ir piešķirušas atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, un tādēļ tos nevar ņemt vērā, lai noteiktu, vai Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka Beļģijas nodokļu iestāžu lēmumpieņemšanas praksē pastāv "sistemātiska pieeja".

146 Turpinājumā – pārsūdzētā sprieduma 129. punktā Vispārējā tiesa ir pamatojusies uz pārsūdzētā sprieduma 103.–112. punktā formulētajiem apsvērumiem par Beļģijas nodokļu iestāžu rīcības brīvības esamību un turpmāku izpildes pasākumu nepieciešamību. Vispārējā tiesa uzskata, ka šie apsvērumi paši par sevi ļauj atspēkot Komisijas apgalvotās "sistemātiskās pieejas" esamību.

147 Tā kā šis secinājums ir balstīts uz kļūdainu pieņēmumu, ka tikai strīdīgā lēmuma 99. apsvērumā minētie akti ir attiecīgās shēmas pamats, ir jāuzskata, ka – to pašu iemeslu dēļ kā tie, kas izklāstīti šī sprieduma 97., 98. un 113. punktā, – pārsūdzētā sprieduma 129. punktā ietvertais secinājums ir juridiski kļūdains.

148 Visbeidzot, pārsūdzētā sprieduma 131.–133. punktā Vispārējā tiesa norādīja, ka jebkurā gadījumā Komisijas atlasītie un pārbaudītie iepriekšējie nolēmumi neattiecās uz visām situācijām, kad "galvenā uzņēmēja" struktūru ir izveidojusi konkrētā struktūra Beļģijā, un ka Komisijas identificētā virspeļņas aprēķina metode divos posmos nav tikusi sistemātiski piemērota.

149 Tomēr, kā apgalvo Komisija, Vispārējās tiesas šajos punktos izdarītie konstatējumi ir balstīti uz sagrozītu strīdīgā lēmuma 102. apsvērumu, kurā Komisija uzskaitīja attiecīgās shēmas būtiskos elementus, ko tā ir identificējusi, analizējot atlasītos 22 iepriekšējos nolēmumus, kuri atspoguļo Beļģijas nodokļu iestāžu pastāvīgo administratīvo praksi.

150 Tādējādi no šī 102. apsvēruma izriet, ka – pretēji Vispārējās tiesas konstatējumiem pārsūdzētā sprieduma 132. punktā – Komisija nav uzskatījusi, ka "galvenā uzņēmēja" pārcelšana uz Beļģiju bija vienīgais nosacījums, kas ļauj saņemt atbrīvojumu no nodokļa par virspeļņu, bet ka šāda situācija, gluži pretēji, ir tikai piemērs vispārīgākam nosacījumam, kas saistīts ar jaunas situācijas esamību, kura vēl nav radījusi sekas nodokļu ziņā.

151 Attiecībā uz pārsūdzētā sprieduma 133. punktā minēto divu posmu aprēķina metodi no strīdīgā lēmuma 102. apsvēruma trešā ievilkuma izriet, ka pretēji Vispārējās tiesas konstatējumiem Komisija ir nevis atzinusi, ka šādas metodes izmantošana ir būtisks attiecīgās shēmas elements, bet gan būtībā to, ka atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu summa sistemātiski atbilda starpībai starp peļņu, ko faktiski reģistrēja saņēmējs, un hipotētisko peļņu, kas tam būtu radusies, ja tas būtu darbojies neatkarīgi no savas grupas, lai arī kāda metode tika izmantota, lai to konstatētu.

152 Līdz ar to jākonstatē, ka pārsūdzētā sprieduma 130.–133. punkts nevar būt pamats Vispārējās tiesas secinājumam, ka Komisija nav pierādījusi to, ka atbrīvojums no nodokļa par virspeļņu tika piešķirts saskaņā ar "sistemātisku pieeju".

153 No iepriekš minētā pamatojuma kopumā izriet, ka Vispārējās tiesas secinājums, saskaņā ar kuru Komisija nav pierādījusi, ka pastāv "sistemātiska pieeja", ir juridiski kļūdains.

154 Līdz ar to, nepastāvot nepieciešamībai izvērtēt apelācijas sūdzības vienīgā pamata ceturto daļu, ir jāsecina, ka šis pamats ir pamatots.

155 Šādos apstākļos, nepastāvot nepieciešamībai izskatīt pretapelācijas sūdzību, pārsūdzētais spriedums ir jāatceļ.

Par strīdu pirmajā instancē

156 Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. panta pirmajai daļai Tiesa Vispārējās tiesas nolēmuma atcelšanas gadījumā pati var taisīt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija.

157 Šajā lietā, kā Vispārējā tiesa ir konstatējusi pārsūdzētā sprieduma 57. punktā, Beļģijas Karaliste un *Magnetrol International* savu prasību pamatojumam izvirza pamatus, kas būtībā attiecas uz:

– pirmkārt, Komisijas iejaukšanos Beļģijas Karalistes ekskluzīvajā kompetencē tiešo nodokļu jomā (pirmais pamats lietā T-131/16 un trešā pamata pirmā daļa lietā T-263/16);

– otrkārt, kļūdainu secinājumu par to, ka šajā lietā pastāv atbalsta shēma Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē, tostarp nepareizi identificētu aktu dēļ, uz kuriem esot balstīta attiecīgā shēma, un kļūdaina secinājuma dēļ par to, ka šai shēmai nav jāpiemēro turpmākie izpildes pasākumi (otrais pamats lietā T-131/16 un pirmais pamats lietā T-263/16);

– trešķārt, iepriekšēju nolēmumu par virspeļņu kļūdainu kvalificēšanu par valsts atbalstu, it īpaši ņemot vērā priekšrocības un selektivitātes neesamību (trešais pamats lietā T-131/16 un trešā pamata otrā un trešā daļa lietā T-263/16);

– ceturtkārt, tostarp tiesiskuma un tiesiskās paļāvības aizsardzības principu pārkāpumu, ciktāl esot kļūdaini uzdots atgūt apgalvoto atbalstu, tostarp no grupām, pie kurām pieder šī atbalsta saņēmēji (ceturtais un piektais pamats lietā T-131/16, kā arī ceturtais pamats lietā T-263/16).

158 Ņemot vērā it īpaši apstākli, ka par šī sprieduma iepriekšējā punkta pirmajā un otrajā ievilkumā minētajiem pamatiem ir notikušas sacīkstes principam atbilstošas debates Vispārējā tiesā un ka to izvērtēšanai nav jāveic nekādi papildu procesa organizatoriskie vai lietas materiālu izskatīšanas pasākumi, Tiesa uzskata, ka prasības lietās T-131/16 un T-263/16 ļauj taisīt galīgo spriedumu attiecībā uz šiem pamatiem un ka par tiem ir jāpieņem galīgais spriedums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 8. septembris, Komisija un Padome/*Carreras Sequeros* u.c., C-119/19 P un C-126/19 P, EU:C:2020:676, 130. punkts).

Par apgalvoto Komisijas iejaukšanos Beļģijas Karalistes ekskluzīvajā kompetencē tiešo nodokļu jomā

Lietas dalībnieku argumenti

159 Beļģijas Karaliste un *Magnetrol International*, tāpat kā Īrija pirmajā instancē sniegtajos apsvērumos, būtībā apgalvo, ka Komisija ir pārsniegusi savas kompetences robežas, izmantojot Savienības tiesības valsts atbalsta jomā, lai vienpusēji noteiktu elementus, kas ietilpst dalībvalsts ekskluzīvajā kompetencē nodokļu jomā. Proti, ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšana joprojām esot dalībvalstu ekskluzīvajā kompetencē, tāpat kā veids, kādā aplikt ar nodokli peļņu no pārrobežu darījumiem uzņēmumu grupā, pat ja tā rezultātā notiek "divkārša neaplikšana ar nodokli". Komisijas nostāja, uzskatot, ka iepriekšēji nolēmumi par virspeļņu ir valsts atbalsts, jo šie nolēmumi neatbilst nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanai, kuru tā uzskata par pareizu, esot līdzvērtīga ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķināšanas noteikumu piespiedu saskaņošanai, bet tas neesot Savienības kompetencē.

160 Komisija būtībā apgalvo, ka, lai gan dalībvalstīm ir nodokļu autonomija tiešo nodokļu jomā, visiem dalībvalstī noteiktiem nodokļu pasākumiem ir jāatbilst Savienības noteikumiem valsts atbalsta jomā.

Tiesas vērtējums

161 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru dalībvalstu intervence Savienības tiesībās nesaskaņotajās jomās nav izslēgta no LESD noteikumu par valsts atbalsta kontroli piemērošanas jomas (spriedumi, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija, C-562/19 P, EU:C:2021:201, 26. punkts, un 2021. gada 16. marts, Komisija/Ungārija, C-596/19 P, EU:C:2021:202, 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

162 Dalībvalstīm sava kompetence tiešo nodokļu jomā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības un it īpaši LESD noteikumus valsts atbalsta jomā. Tādējādi tām, īstenojot šo kompetenci, ir jāatturas noteikt pasākumus, kas var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts LESD 107. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 4. marts, Komisija/*Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, 105. punkts un tajā minētā judikatūra).

163 No šī sprieduma iepriekšējos punktos atgādinātās judikatūras izriet, ka Komisijai nevar pārmest, ka tā ir pārsniegusi savu kompetenci, izvērtēdama pasākumus, kas veido attiecīgo shēmu, un pārbaudīdama, vai šie pasākumi ir valsts atbalsts, kā arī – gadījumā, ja tā ir, – vai minētie pasākumi ir saderīgi ar iekšējo tirgu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

164 Šo secinājumu nevar atspēkot Beļģijas Karalistes argumenti, kas attiecas, pirmkārt, uz kompetences nodokļu jomā neesamību, lai uzliktu nodokli virspeļņai, un otrkārt, pašas kompetenci noteikt pasākumus, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu.

165 Pieņemot, ka Beļģijas nodokļu iestāžu pieņemtie lēmumi saistībā ar attiecīgo shēmu bija vērsti uz to, lai noteiktu Beļģijas Karalistes nodokļu kompetences robežas, tas nenozīmē, ka Komisijai nebija tiesību pārbaudīt to atbilstību Savienības tiesiskajam regulējumam valsts atbalsta jomā.

166 Lai gan, protams, ja nav Savienības tiesiskā regulējuma šajā jomā, dalībvalstu kompetencē ir noteikt nodokļu bāzes un nodokļu nastas sadalījumu attiecībā uz dažādiem ražošanas faktoriem un dažādām ekonomikas nozarēm (spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. punkts), no šī sprieduma 162. punktā minētās judikatūras izriet, ka, īstenojot šo kompetenci, dalībvalstīm ir jāatturas no tādu pasākumu noteikšanas, kuri var būt valsts atbalsts, un tā pārbaude ir Komisijas kompetencē. Tas pats attiecas uz to, ka dalībvalstis, īstenojot savu kompetenci nodokļu jomā, nosaka pasākumus, kas vajadzīgi, lai novērstu nodokļu dubultas uzlikšanas gadījumus.

167 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, pirmais pamats lietā T-131/16 un trešā pamata pirmā daļa lietā T-263/16 ir jānoraida kā nepamatoti.

Par atbalsta shēmas esamību Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta izpratnē un pārējiem atcelšanas pamatiem

168 No pamatojuma, kas izklāstīts saistībā ar Komisijas apelācijas sūdzības vienīgā pamata pirmās līdz trešās daļas analīzi, izriet, ka otrais pamats lietā T-131/16 un pirmais pamats lietā T-263/16, kuri, kā izriet no šī sprieduma 157. punkta otrā ievilkuma, būtībā ir balstīti uz kļūdainu secinājumu par atbalsta shēmas esamību šajā lietā, ir jānoraida kā nepamatoti.

169 Savukārt tiesvedības stadija neļauj taisīt galīgo spriedumu par pamatiem, kas būtībā attiecas uz atbrīvojuma no nodokļa par virspeļņu kļūdainu kvalificēšanu par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, it īpaši ņemot vērā priekšrocības vai selektivitātes neesamību (trešais pamats lietā T-131/16 un trešā pamata otrā un trešā daļa lietā T-263/16), kā arī par pamatiem, kas tostarp attiecas uz tiesiskuma un tiesiskās paļāvības aizsardzības principu pārkāpumu, ciktāl ir kļūdaini uzdots atgūt apgalvoto atbalstu, tostarp no grupas, kurā ietilpst šā atbalsta saņēmēji (ceturtais un piektais pamats lietā T-131/16 un ceturtais pamats lietā T-263/16).

170 Proti, kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 136. punkta, Vispārējā tiesa uzskatīja – tā kā Beļģijas Karalistes un *Magnetrol International* izvirzītie pamati par Regulas 2015/1589 1. panta d) punkta pārkāpumu ir pieņemti, pārējie pret strīdīgo lēmumu izvirzītie pamati nav jāizskata. Saistībā ar šiem pamatiem ir nepieciešami sarežģīti faktu vērtējumi, kuru veikšanai, Tiesas ieskatā, tai nav zināmi visi vajadzīgie faktiskie apstākļi.

171 Līdz ar to lieta ir jānodod atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par šī sprieduma 169. punktā minētajiem pamatiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

172 Tā kā lieta tiek nodota atpakaļ Vispārējai tiesai, lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšana ir jāatliek.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) Atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2019. gada 14. februāra spriedumu Beļģija un *Magnetrol International*/Komisija (T-131/16 un T-263/16, EU:T:2019:91).

2) Noraidīt pirmo un otro prasības pamatu lietā T-131/16, kā arī pirmo pamatu un trešā pamata pirmo daļu lietā T-263/16.

3) Nodot lietu atpakaļ Eiropas Savienības Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par trešo līdz piekto prasības pamatu lietā T-131/16, kā arī par otro pamatu, trešā pamata otro un trešo daļu un ceturto pamatu lietā T-263/16.

4) Lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu atlikt.

[Paraksti]