Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

16. september 2021 *

»Appel – statsstøtte – støtteordning gennemført af Kongeriget Belgien – skattefritagelse for overskydende fortjeneste – forhåndsafgørelse (tax ruling) – fast administrativ praksis – forordning (EU) 2015/1589 – artikel 1, litra d) – begrebet »støtteordning« – begrebet »retsakt« – begrebet »yderligere gennemførelsesforanstaltninger« – »generel og abstrakt« definition af støttemodtagerne – kontraappel – formaliteten – medlemsstaternes skattemæssige autonomi«

I sag C-337/19 P,

angående appel i henhold til artikel 56 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 24. april 2019,

Europa-Kommissionen ved P.-J. Loewenthal og F. Tomat, som befuldmægtigede,

appellant,

de øvrige parter i appelsagen:

Kongeriget Belgien ved J.-C. Halleux, C. Pochet og M. Jacobs, som befuldmægtigede, bistået af avocates M. Segura og M. Clayton,

Magnetrol International, Zele (Belgien), ved advocaten H. Gilliams og L. Goossens,

sagsøgere i første instans,

Soudal NV, Turnhout (Belgien),

og

Esko-Graphics BVBA, Gent (Belgien),

ved avocat H. Viaene,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, Meer (Belgien), ved avocats T. Verstraeten og C. Docclo samt advocaat N. Reypens,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, Bruxelles (Belgien),

* Processprog: engelsk.

Ampar BVBA, Leuven (Belgien),

Atlas Copco Airpower NV, Antwerpen (Belgien),

og

Atlas Copco AB, Nacka (Sverige),

ved Rechtsanwalt A. von Bonin, advocaten W.O. Brouwer og A. Pliego Selie samt avocat A. Haelterman,

Wabco Europe BVBA, Bruxelles, ved avvocati E. Righini og L. Villani, Rechtsanwalt S. Völcker og avocat A. Papadimitriou,

Celio International NV, Bruxelles, ved advocaten H. Gilliams og L. Goossens,

intervenienter i appelsagen,

Irland,

intervenient i første instans,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Vilaras, og dommerne N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin og K. Jürimäe (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig M. Longar,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. september 2020,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. december 2020,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i appelskriftet nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 14. februar 2019, Belgien og Magnetrol International mod Kommissionen (T-131/16 og T-263/16, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2019:91), hvorved Retten annullerede Kommissionens afgørelse (EU) 2016/1699 af 11. januar 2016 om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, statsstøtteordning SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) iværksat af Kongeriget Belgien (EUT 2016, L 260, s. 61, herefter »den omtvistede afgørelse«).

2 Med sin kontraappel har Kongeriget Belgien nedlagt påstand om delvis ophævelse af den appellerede dom, for så vidt som Retten herved forkastede denne medlemsstats første anbringende.

Retsforskrifter

3 Artikel 1, litra d), i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 [TEUF] (EUT 2015, L 248, s. 9) har følgende ordlyd:

»I denne forordning forstås ved

[…]

d) »støtteordning«: enhver retsakt, på grundlag af hvilken der uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger kan ydes individuel støtte til virksomheder, som inden for denne retsakt defineres generelt og abstrakt, og enhver retsakt på grundlag af hvilken støtte, der ikke er knyttet til et specifikt projekt, kan ydes til en eller flere virksomheder, uden at tidsrummet eller beløbet er nærmere fastsat.«

4 Denne forordnings artikel 1, litra e), definerer »individuel støtte« således:

»støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, og anmeldelsespligtige støttetildelinger på grundlag af en støtteordning«.

Tvistens baggrund og den omtvistede afgørelse

5 Retten redegjorde for tvistens baggrund i den appellerede doms præmis 1-28. Den kan for så vidt angår den foreliggende appelsag sammenfattes på følgende måde.

Belgisk ret

CIR 92

6 I Belgien blev reglerne om indkomstbeskatning kodificeret i code des impôts sur les revenus af 1992 (lov om indkomstskat af 1992, herefter »CIR 92«). I henhold til artikel 1, stk. 1, i CIR 92 anses for indkomstskat bl.a. skat af hjemmehørende selskabers samlede indkomst, benævnt »selskabsskat«.

7 Hvad nærmere bestemt angår selskabsskat fastsætter artikel 185 i CIR 92, at selskaber beskattes af deres samlede fortjeneste, herunder af udloddet udbytte.

Loven af 24. december 2002

8 Artikel 20 i 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 (lov om ændring af reglerne for beskatning af selskabers indkomst og indførelse af en ordning med forhåndsafgørelser på skatteområdet) (*Moniteur belge* af 31.12.2002, s. 58815) (herefter »loven af

24. december 2002«) bestemmer, at service public fédéral Finances (SPF Finances) (det føderale finansministerium, herefter »SPF Finances«) »gennem en forhåndsafgørelse træffer afgørelse om enhver anmodning vedrørende anvendelse af skattelovgivningen«. Endvidere defineres begrebet »forhåndsafgørelse« som den retsakt, hvori SPF Finances i overensstemmelse med de gældende regler afgør, hvordan loven skal anvendes i en bestemt situation eller på en bestemt transaktion, som endnu ikke har haft skattemæssige virkninger. Det bestemmes desuden, at en forhåndsafgørelse ikke kan resultere i skattefritagelse eller -nedsættelse.

9 Artikel 22 i loven af 24. december 2002 bestemmer, at en forhåndsafgørelse ikke kunne træffes, bl.a. når anmodningen vedrører situationer eller transaktioner, som allerede har haft skattemæssige virkninger for ansøgeren.

10 Artikel 23 i loven af 24. december 2002 fastsætter, at med undtagelse af tilfælde, hvor genstanden for anmodningen gør det berettiget, gives forhåndsafgørelser for en periode, der ikke kan overstige fem år.

Loven af 21. juni 2004

11 Ved 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 (lov af 21.6.2004 om ændring af lov om indkomstskat af 1992 og af lov af 24.12.2002 om ændring af reglerne for beskatning af selskabers indkomst og indførelse af en ordning med forhåndsafgørelser på skatteområdet) (*Moniteur belge* af 9.7.2004) (herefter »loven af 21. juni 2004«) indførte Kongeriget Belgien nye skattebestemmelser vedrørende grænseoverskridende transaktioner foretaget af forbundne enheder i en multinational koncern, herunder en korrektion af skattepligtig fortjeneste, som benævnes »korrelativ regulering«.

– *Begrundelse*

12 Ifølge begrundelsen for lovforslaget fremsat af den belgiske regering til Chambre des députés (deputeretkammeret, Belgien) havde loven dels til formål at tilpasse CIR 92 således, at loven udtrykkeligt omfattede armslængdeprincippet, der er generelt accepteret på internationalt plan. Dels havde den til formål at ændre loven af 24. december 2002 med henblik på at give service des décisions anticipées en matière fiscale (afdelingen for forhåndsafgørelser på skatteområdet) kompetence til at træffe disse afgørelser. Armslængdeprincippet indførtes i den belgiske skattelovgivning ved tilføjelse af et stk. 2 til artikel 185 i CIR 92 baseret på ordlyden af artikel 9 i modeloverenskomsten fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) vedrørende indkomst- og formuebeskatning. Formålet med artikel 185, stk. 2, i CIR 92 var at sikre, at beskatningsgrundlaget for skattepligtige selskaber i Belgien kunne tilpasses ved regulering af fortjenesten fra koncerninterne grænseoverskridende transaktioner, hvis de anvendte interne afregningspriser ikke afspejlede markedsmekanismerne og armslængdeprincippet. Desuden var begrebet »passende regulering«, der blev indført i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, begrundet i en målsætning om at undgå eller fjerne dobbeltbeskatning. Det anførtes endvidere, at denne regulering skulle ske fra sag til sag på grundlag af de foreliggende oplysninger fra bl.a. den skattepligtige, og at der kun burde finde en korrelativ regulering sted, hvis de belgiske skattemyndigheder fandt, at den primære regulering, der var foretaget i en anden stat, var både principielt og beløbsmæssigt begrundet.

– *Artikel 185, stk. 2, i CIR 92*

13 Artikel 185, stk. 2, i CIR 92 bestemmer følgende:

»[…] [F]or to selskaber, som indgår i en multinational koncern af forbundne selskaber og vedrørende deres gensidige grænseoverskridende relationer:

a) [N]år der i forholdet mellem de to selskaber er aftalt eller fastsat vilkår for deres kommercielle eller finansielle forbindelser, som afviger fra de vilkår, der ville være aftalt mellem uafhængige selskaber, kan overskud, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse selskaber, men som på grund af vilkårene ikke er tilfaldet dette, medregnes i dette selskabs overskud.

b) [N]år der i et selskabs overskud medtages overskud, som også medtages i et andet selskabs overskud, og det således medtagne overskud, som ville være tilfaldet det andet selskab, hvis de vilkår, som var aftalt mellem de to selskaber, havde været de samme, som kunne have været aftalt mellem uafhængige selskaber, justeres det første selskabs overskud på passende vis.«

Det administrative cirkulære af 4. juli 2006

14 Circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence (cirkulære af 4.7.2006 om anvendelsen af armslængdeprincippet, herefter »det administrative cirkulære af 4. juli 2006«) blev udstedt til tjenestemænd i den almindelige skatteadministration i Belgien på vegne af finansministeren for at kommentere bl.a. indføjelsen af stk. 2 i artikel 185 i CIR 92 og den tilsvarende tilpasning af denne lov. Af det administrative cirkulære af 4. juli 2006 fremgår, at disse ændringer, der trådte i kraft den 19. juli 2004, tager sigte på gennemførelse af armslængdeprincippet i belgisk skatteret og udgør retsgrundlaget for i lyset af dette princip at regulere skattepligtig fortjeneste, som er et resultat af grænseoverskridende koncerninterne relationer mellem forbundne selskaber, der indgår i en multinational koncern.

15 Det præciseres for det første i det administrative cirkulære af 4. juli 2006, at positiv regulering i henhold til artikel 185, stk. 2, litra a), i CIR 92 medfører en stigning i fortjenesten i det hjemmehørende selskab, som indgår i en multinational koncern, idet der heri medregnes fortjeneste, som det hjemmehørende selskab ville have haft efter armslængdeprincippet i forbindelse med en bestemt transaktion.

16 For det andet anføres det i det administrative cirkulære af 4. juli 2006, at den negative korrelative regulering, der er fastsat i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, tilsigter at undgå eller fjerne dobbeltbeskatning. Det fremgår, at der ikke er fastsat noget kriterium med henblik herpå, eftersom denne regulering skal ske fra sag til sag på grundlag af de foreliggende oplysninger fra bl.a. den skattepligtige. Det anføres endvidere, at der ikke er behov for en korrelativ regulering, hvis de belgiske skattemyndigheder eller afdelingen for forhåndsafgørelser finder, at reguleringen er både principielt og beløbsmæssigt begrundet. Det præciseres i øvrigt, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 ikke finder anvendelse, hvis fortjeneste optjent i partnerstaten er blevet forhøjet således, at den er højere, end den ville have været ved anvendelse af armslængdeprincippet.

Finansministerens svar på de parlamentariske forespørgsler om anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92

17 Den 13. april 2005 bekræftede finansministeren som svar på parlamentariske forespørgsler om skattefritagelsen for overskydende fortjeneste indledningsvis, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 omhandlede den situation, hvor der var truffet en forhåndsafgørelse om en metode til at opgøre fortjenesten efter armslængdeprincippet. Ministeren bekræftede endvidere, at den fortjeneste, som fremgik af det belgiske årsregnskab for en multinational koncern med tilstedeværelse i Belgien, og som oversteg fortjenesten efter armslængdeprincippet, ikke skulle ikke tages i betragtning ved opgørelse af den skattepligtige fortjeneste i Belgien. Endelig tilsluttede han sig den holdning, at det ikke påhvilede de belgiske skattemyndigheder at fastslå, i hvilken udenlandsk virksomheds fortjeneste en sådan yderligere fortjeneste burde medtages.

18 Den 11. april 2007 fastslog finansministeren som svar på en ny række parlamentariske forespørgsler om anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra a) og b), i CIR 92, at der alene var modtaget anmodninger om negativ regulering på det pågældende tidspunkt. Han oplyste endvidere, at der i en forhåndsafgørelse med henblik på under anvendelse af armslængdeprincippet at fastlægge en metode til at bestemme fortjenesten i den belgiske enhed ville blive taget hensyn til de udførte funktioner, de risici, der var taget, og de involverede aktiver i forbindelse med aktiviteter, der endnu ikke havde haft skattemæssige konsekvenser i Belgien. Således ville en fortjeneste, der var opgjort i Belgien i en multinational koncerns årsregnskab, og som oversteg fortjenesten efter armslængdeprincippet, ikke blive medtaget i den skattepligtige indkomst, som beskattes i Belgien. Endelig oplyste finansministeren, at når det ikke var op til de belgiske skattemyndigheder at afgøre, i hvilket udenlandsk selskab den yderligere fortjeneste skulle medregnes, var det ikke muligt at udveksle oplysninger med udenlandske skattemyndigheder herom.

19 Den 6. januar 2015 bekræftede finansministeren, at det grundlæggende princip bag forhåndsafgørelserne var at beskatte den fortjeneste, der svarede til en fortjeneste efter armslængdeprincippet for den pågældende virksomhed, og han bekræftede svarene givet af hans forgænger den 11. april 2007 om det forhold, at de belgiske skattemyndigheder ikke skulle afgøre, i hvilket udenlandsk selskab den overskydende fortjeneste, der ikke beskattes i Belgien, skulle medregnes.

Den omtvistede afgørelse

20 Ved den omtvistede afgørelse fandt Kommissionen, at de skattefritagelser, som Kongeriget Belgien havde indrømmet ved forhåndsafgørelser baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, udgjorde en støtteordning som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, som var uforenelig med det indre marked, og som var blevet gennemført i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF. Kommissionen pålagde, at den støtte, der således var ydet, skulle tilbagesøges fra støttemodtagerne, som derefter skulle opføres på en endelig liste udarbejdet af Kongeriget Belgien.

21 Hvad i første række angår vurderingen af støtteforanstaltningen (94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse) fandt Kommissionen, at den omhandlede foranstaltning udgjorde en støtteordning, der var baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, således som denne anvendtes af de belgiske skattemyndigheder. Denne anvendelse var forklaret i begrundelsen for loven af 21. juni 2004, det administrative cirkulære af 4. juli 2006 og finansministerens svar på de parlamentariske forespørgsler om anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Disse retsakter udgjorde ifølge Kommissionen grundlaget for, at de omhandlede skattefritagelser var

ydet. Kommissionen fandt endvidere, at disse skattefritagelser var ydet, uden at gennemførelsesforanstaltninger for de grundlæggende bestemmelser var nødvendige, idet forhåndsafgørelserne blot var nærmere tekniske bestemmelser for anvendelsen af den omhandlede ordning. Kommissionen anførte endvidere, at de virksomheder, der var blevet indrømmet de pågældende skattefritagelser, var defineret »generelt og abstrakt« i de bestemmelser, der dannede grundlag for ordningen. Disse rettede sig nemlig mod enheder, som indgik i en multinational koncern af selskaber.

22 Hvad i anden række angår betingelserne for anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF (111.-117. betragtning til den omtvistede afgørelse) anførte Kommissionen for det første, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste var statslig indgriben, som kunne tilregnes staten, og som gav anledning til et tab af statsmidler, eftersom denne skattefritagelse førte til en nedsættelse af den skat, der skulle betales i Belgien af virksomheder, der var begunstiget af ordningen. For det andet fandt Kommissionen, at denne ordning kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne, eftersom de virksomheder, som begunstigedes af ordningen, var multinationale selskaber, som drev virksomhed i flere medlemsstater. For det tredje fremhævede Kommissionen, at nævnte ordning fritog de begunstigede virksomheder for en omkostning, som de normalt skulle have afholdt, og at ordningen dermed fordrejede eller truede med at fordreje konkurrencen ved at styrke disse virksomheders finansielle situation. For det fjerde fandt Kommissionen, at den omhandlede ordning indebar en selektiv fordel for belgiske koncernenheder, idet den således kun var til fordel for de multinationale koncerner, de var en del af.

23 I tredje række fandt Kommissionen, at de pågældende foranstaltninger udgjorde driftsstøtte og derfor var uforenelige med det indre marked. Desuden var disse foranstaltninger ikke blev anmeldt til Kommissionen i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF, hvorfor de udgjorde ulovlig støtte (189.-194. betragtning til den omtvistede afgørelse).

24 For så vidt angår tilbagesøgning af støtten (195.-211. betragtning til den omtvistede afgørelse) anførte Kommissionen, at Kongeriget Belgien hverken kunne påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning eller retssikkerhedsprincippet for at unddrage sig sin forpligtelse til at tilbagesøge uforenelig støtte ydet på ulovlig vis, og at de beløb, der skulle tilbagesøges, kunne beregnes for hver enkelt begunstiget på grundlag af forskellen mellem den skat, som skulle være betalt af den reelt bogførte fortjeneste, og den faktisk betalte skat i henhold til forhåndsafgørelsen.

Sagen for Retten og den appellerede dom

25 Ved stævninger indleveret til Rettens Justitskontor den 22. marts og den 25. maj 2016 anlagde Kongeriget Belgien og Magnetrol International sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.

26 Retten besluttede i overensstemmelse med procesreglementets artikel 68, stk. 2, at forene sag T-131/16, Belgien mod Kommissionen, og sag T-263/16, Magnetrol International mod Kommissionen, med henblik på den mundtlige forhandling og dommen.

27 Til støtte for annullationssøgsmålet fremsatte Kongeriget Belgien fem anbringender. Det første anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 2, stk. 6, TEUF og artikel 5, stk. 1 og 2, TEU, idet Kommissionen havde grebet ind i Kongeriget Belgiens beskatningskompetence. Det andet

anbringende vedrørte en retlig fejl og et åbenbart urigtigt skøn, idet Kommissionen urigtigt havde kvalificeret de pågældende foranstaltninger som en støtteordning. Dette anbringende bestod af to led, hvoraf det første tilsigtede at anfægte identifikationen af de retsakter, som den omtvistede ordning var baseret på, og det andet betragtningen om fraværet af yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Det tredje anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, idet Kommissionen havde fastslået, at ordningen for overskydende fortjeneste udgjorde en statsstøtteforanstaltning. Det fjerde anbringende vedrørte Kommissionens åbenbart urigtigt skøn ved identificeringen af modtagerne af den angivelige støtte. Det femte anbringende, som var fremsat subsidiært, vedrørte en tilsidesættelse af det almindelige legalitetsprincip og artikel 16, stk. 1, i forordning 2015/1589, idet den omtvistede afgørelse påbød tilbagesøgning fra de multinationale koncerner, som de belgiske enheder, der havde modtaget en forhåndsafgørelse, hørte til.

28 Til støtte for sit annullationssøgsmål fremsatte Magnetrol International fire anbringender. Det første anbringende vedrørte et åbenbart urigtigt skøn, magtmisbrug og manglende begrundelse, for så vidt som Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde fastslået, at der forelå en støtteordning. Det andet anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og begrundelsespligten samt et åbenbart urigtigt skøn, for så vidt som Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde kvalificeret den omhandlede ordning som en selektiv foranstaltning. Det tredje anbringende vedrørte en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og begrundelsespligten samt et åbenbart urigtigt skøn, for så vidt som Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde lagt til grund, at denne ordning medførte en fordel. Det fjerde anbringende, som var fremsat subsidiært, vedrørte en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, et åbenbart urigtigt skøn, magtmisbrug og en utilstrækkelig begrundelse hvad angår påbuddet i den omtvistede afgørelse om tilbagesøgning af støtten, identifikationen af støttemodtagerne og størrelsen af de beløb, der skulle tilbagesøges.

29 I den appellerede dom undersøgte Retten i første række de anbringender, som Kongeriget Belgien og Magnetrol International havde fremsat, vedrørende i det væsentlige Kommissionens tilsidesættelse af sine beføjelser på statsstøtteområdet og et indgreb den enekompetence, som Kongeriget Belgien har inden for direkte beskatning (det første anbringende i sag T-131/16 og det tredje anbringendes første led i sag T-263/16) I den appellerede doms præmis 74 forkastede Retten disse anbringender som ugrundede.

30 I anden række undersøgte Retten de anbringender, som Kongeriget Belgien og Magnetrol International havde fremsat, vedrørende i det væsentlige Kommissionens urigtige konklusion om, at der forelå en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, navnlig som følge af en forkert identifikation af de handlinger, på grundlag af hvilke den pågældende ordning var baseret, og af den fejlagtige forudsætning, at ordningen ikke krævede yderligere gennemførelsesforanstaltninger (det andet anbringende i sag T-131/16 og det første anbringende i sag T-263/16).

31 I den appellerede doms præmis 86-88 anførte Retten først elementerne i begrebet »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. I den appellerede doms præmis 90-98 undersøgte Retten herefter, om de væsentlige elementer i den omhandlede ordning henhørte under de bestemmelser, som Kommissionen havde identificeret som grundlaget for denne ordning, med henblik på bl.a. at afgøre, om den individuelle støtte var blevet ydet uden anvendelsen af yderligere gennemførelsesforanstaltninger. For det andet analyserede Retten i den nævnte doms præmis 99-113, om de belgiske skattemyndigheder ved vedtagelsen af forhåndsafgørelser, som var en betingelse for, at overskydende fortjeneste ikke blev beskattet,

rådede over en skønsbeføjelse, der gjorde det muligt for dem at påvirke størrelsen af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, de væsentligste kendetegn ved den omhandlede ordning og betingelserne for indrømmelse af denne skattefritagelse. For det tredje vurderede Retten i dommens præmis 114-119, om de retsakter, som samme ordning var baseret på, definerede støttemodtagerne »generelt og abstrakt«.

32 Efter denne analyse fastslog Retten i den appellerede doms præmis 120, at Kommissionen fejlagtigt havde konkluderet, at ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste som beskrevet i den omtvistede afgørelse ikke krævede yderligere gennemførelsesforanstaltninger, og at ordningen derfor udgjorde en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. I denne doms præmis 121-132 forkastede Retten endvidere Kommissionens argumenter om tilstedeværelsen af de belgiske skattemyndigheders angiveligt »systematiske adfærd«, som denne institution havde identificeret ved gennemgangen af 22 af de 66 eksisterende forhåndsafgørelser om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, og fastslog, at disse argumenter ikke rejste tvivl om konklusionen i præmis 120.

33 I den appellerede doms præmis 136 tiltrådte Retten derfor de anbringender, som Kongeriget Belgien og Magnetrol International havde fremsat, om en tilsidesættelse af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Følgelig annullerede Retten den omtvistede afgørelse i det hele, uden at det var fornødent at undersøge de øvrige anbringender, som var fremsat mod denne afgørelse.

Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande

34 Ved sin appel har Kommissionen nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves, for så vidt som Retten fastslog, at ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste i den omtvistede afgørelse fejlagtigt blev kvalificeret som en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

– Sagen hjemvises til Retten med henblik på, at denne træffer afgørelse om de anbringender, der endnu ikke er blevet undersøgt.

– Afgørelsen om sagsomkostningerne i første instans og i appelsagen udsættes.

35 Kongeriget Belgien, Magnetrol International og intervenienterne i appelsagen har nedlagt påstand om, at appellen afvises, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

36 Irland, der var intervenient i første instans, har ikke ønsket at deltage i sagen for Domstolen.

37 Ved kendelser afsagt af Domstolens præsident den 15. oktober 2019 har 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 og Celio International NV (herefter samlet »intervenienterne i appelsagen«) fået tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Magnetrol Internationals påstande.

38 Ved sin kontraappel har Kongeriget Belgien nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves delvist, for så vidt som Retten forkastede denne medlemsstats første anbringende, og der træffes afgørelse om dette anbringende.

– Den appellerede dom stadfæstes, for så vidt som den omtvistede afgørelse blev annulleret.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne i forbindelse med kontraappellen.

39 Kommissionen har nedlagt påstand om, at kontraappellen forkastes.

Om appellen

Formaliteten

Parternes argumentation

40 Kongeriget Belgien og Magnetrol International har, støttet af intervenienterne i appelsagen, i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionens appel skal afvises.

41 For det første har Magnetrol International, i denne henseende støttet af Soudal, Esko-Graphics og Wabco Europe, anført, at påstandene i denne appel, som de er formuleret, tager sigte på, at den appellerede dom alene ophæves, for så vidt som Retten fastslog, at Kommissionen fejlagtigt havde kvalificeret ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste som »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Kommissionen har således nedlagt påstand om delvis annullation af en del, der ikke kan udskilles af den appellerede doms konklusion, hvorfor disse påstande bør afvises.

42 For det andet har Kongeriget Belgien, Soudal, Esko-Graphics og Flir Systems Trading Belgium anført, at Kommissionen med nævnte appel har nedlagt påstand om, at Domstolen foretager en ny bedømmelse af de faktiske omstændigheder, uden dog at påberåbe sig forhold, der godtgør nogen form for urigtig gengivelse af disse faktiske omstændigheder. Kommissionens argumentation er endvidere støttet på nye faktiske omstændigheder, som navnlig tager sigte på en efterfølgende omskrivning af den omtvistede afgørelse.

43 For det tredje har Kongeriget Belgien samt Soudal og Esko-Graphics gjort gældende, at Kommissionen ikke tilstrækkeligt præcist har anført, hvori Rettens fejl ved fortolkningen af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 består.

44 Kommissionen har bestridt denne argumentation og har gjort gældende, at appellen kan antages til realitetsbehandling.

Domstolens bemærkninger

45 Hvad for det første angår formalitetsindsigelsen vedrørende Kommissionens påstande i appelsangen bemærkes, at det fremgår af artikel 169, stk. 1, i Domstolens procesreglement, at »[p]åstandene i appelskriftet skal gå ud på, at Rettens afgørelse, således som den fremgår af denne afgørelses konklusion, ophæves helt eller delvist«.

46 Denne bestemmelse vedrører det grundlæggende princip i appelsager, hvorefter appellen skal rettes mod den afgørelse fra Retten, der appelleres, og ikke kan være begrænset til at sigte efter at ændre visse præmisser i denne afgørelse (jf. i denne retning dom af 14.11.2017, British Airways mod Kommissionen, C-122/16 P, EU:C:2017:861, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

47 I det foreliggende tilfælde vedrører Kommissionens påstande for Domstolen i modsætning til, hvad Magnetrol International i det væsentlige har gjort gældende, som de er anført i denne doms præmis 34, første led, en fuldstændig og ikke delvis ophævelse af den appellerede dom. Retten traf nemlig afgørelse om annullation af den omtvistede afgørelse ved at tiltræde de anbringender, som Kongeriget Belgien og Magnetrol International havde fremsat, om en fejlagtig kvalificering af ordningen for overskydende fortjeneste som »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, og det er punkt 2 i domskonklusionen i den appellerede dom, som Kommissionen har anfægtet med sin appel.

48 Under disse omstændigheder skal dette klagepunkt forkastes.

49 For det andet kan argumentationen om, at Kommissionens appel tilsigter at anmode Domstolen om at foretage en fornyet vurdering af de konstateringer med hensyn til de faktiske omstændigheder, som Retten havde foretaget, ikke tiltrædes.

50 Med sit eneste anbringende har Kommissionen nemlig rejst retlige spørgsmål vedrørende Rettens fortolkning af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 for at anfægte begrundelsen for Rettens juridiske løsning i den appellerede dom, navnlig for så vidt som Retten fastslog, at ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste ikke opfyldte betingelserne for at kunne kvalificeres som »støtteordning« i denne bestemmelses forstand. Den argumentation, som Kommissionen har fremført i denne henseende med dette anbringendes fire led, kan følgelig antages til realitetsbehandling.

51 Med sit eneste anbringende har Kommissionen desuden gjort gældende, at Retten gengav flere betragtninger til den omtvistede afgørelse urigtigt, navnlig for så vidt som den så bort fra, at Kommissionen heri havde fastslået, at ordningen for overskydende fortjeneste var støttet på de belgiske skattemyndigheders faste administrative praksis, som bestod i systematisk at anvende artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 contra legem.

52 En sådan argumentation, som i sidste ende vedrører Rettens fortolkning af den omtvistede afgørelse, og som umiddelbart er støttet på Rettens urigtige gengivelse af de faktiske omstændigheder og beviser, som Kommissionen har påberåbt sig, må anses for at kunne antages til realitetsbehandling.

53 Denne argumentation vedrører ligeledes den appellerede doms præmis 121-134, hvori Retten tog stilling til, om Kommissionen i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at den i præmis 51 ovenfor nævnte faste administrative praksis forelå, hvilken praksis efter Kommissionens opfattelse gjorde det muligt at konkludere, at ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste udgjorde en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Undersøgelsen af et sådant spørgsmål, der vedrører den omtvistede afgørelses begrundelse samt principperne for bevisførelsen, kan realitetsbehandles som led i en appel.

54 For det tredje skal klagepunktet om, at appellen savner præcision, forkastes.

55 Henset til ovenstående betragtninger skal det blot fastslås, at det af appellen klart fremgår, at Kommissionen har gjort gældende, at Retten foretog en fejlagtig fortolkning af de betingelser, der er fastsat i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, og at den gengav visse betragtninger til den omtvistede afgørelse urigtigt. Kommissionen har i denne henseende præcist identificeret ikke blot disse betragtninger, men ligeledes de præmisser i den appellerede dom, som den er uenig i, hvorfor dette klagepunkt skal forkastes.

56 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at appellen kan antages til realitetsbehandling.

57 For så vidt som Kongeriget Belgien og Magnetrol International, støttet af intervenienterne i appellen, har gjort gældende, at appellen er støttet på nye faktiske omstændigheder eller tilsigter at omskrive den omtvistede afgørelse, vil disse argumenter endvidere i fornødent omfang blive behandlet som led i undersøgelsen af, om der er grundlag for appellen.

Realiteten

Indledende bemærkninger

58 Kommissionens eneste anbringende vedrører de fejl, som Retten begik ved fortolkningen af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, hvori »støtteordning« defineres.

59 Ifølge denne artikel forstås ved »støtteordning« navnlig enhver retsakt, på grundlag af hvilken der, uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger, kan ydes individuel støtte til virksomheder, som inden for denne retsakt defineres generelt og abstrakt.

60 Kvalificeringen af en statslig foranstaltning som støtteordning kræver således, at tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første kan støtten ydes individuelt til virksomheder på grundlag af en retsakt. For det andet er ingen yderligere gennemførelsesforanstaltning krævet for at yde støtten. For det tredje skal de virksomheder, som kan ydes individuel støtte, »defineres generelt og abstrakt«.

61 Kommissionens eneste anbringende består af fire led. De tre første led vedrører i det væsentlige hver af de betingelser, der definerer en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Det fjerde led vedrører Rettens tilsidesættelse af denne retsakts lovmæssige formål.

Det første led

– *Parternes argumentation*

62 Med det eneste anbringendes første led har Kommissionen gjort gældende, at Retten foretog en urigtig fortolkning og anvendelse af den første betingelse, der er fastsat i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Denne fortolkning foranledigede Retten til at foretage en urigtig gengivelse af 94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse, idet den i den appellerede doms præmis 84, 90-120 og 125 konkluderede, at kun de retsakter, der var opregnet i 99. betragtning til denne afgørelse, udgjorde grundlaget for den omhandlede ordning.

63 Ifølge Kommissionen fremgår det af 94.-110. betragtning til nævnte afgørelse, at institutionen fandt, at denne ordning var støttet på de belgiske skattemyndigheders faste administrative praksis, som bestod i en systematisk anvendelse contra legem af artikel 185, stk. 2, i CIR 92.

64 Hvad angår udtrykket »retsakt«, som anvendes i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, er Kommissionen for det første af den opfattelse, at dette udtryk på trods af forskellene i de forskellige sprogversioner af denne forordning gør det muligt heri at inkludere en medlemsstats myndigheders faste administrative praksis. Domstolens praksis, som den følger af dom af 13. april 1994, Tyskland og Pleuger Worthington mod Kommissionen (C-324/90 og C-342/90, EU:C:1994:129, præmis 14 og 15), underbygger en sådan fortolkning.

65 I den appellerede dom anlagde Retten en indskrænkende fortolkning af nævnte udtryk, hvilket bevirkede, at den undersøgte ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste ved at sondre mellem på den ene side den administrative praksis, som ordningen udgjordes af, og på den anden side de lovbestemmelser, der var grundlaget for ordningen. Retten burde have undersøgt, om denne ordning udgjorde en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, idet den byggede på de belgiske skattemyndigheders faste administrative praksis, som bestod i en systematisk anvendelse contra legem af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92.

66 For det andet fremgår det tilstrækkelig klart af 94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse, at Kommissionen anså ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste for at være støttet på en sådan fast administrativ praksis. Kommissionen har derfor flere steder sondret mellem på den ene side forhåndsafgørelser om overskydende fortjeneste, der i henhold til denne faste administrative praksis var støttet på en systematisk anvendelse contra legem af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, og som indebar en statsstøtteordning, og på den anden side forhåndsafgørelser truffet under overholdelse af denne bestemmelse, der ikke indebar statsstøtte.

67 For det tredje skal de grunde, der er anført i 94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse, vurderes i lyset af den sammenhæng, hvori nævnte afgørelse blev vedtaget, dvs. Kommissionens afgørelse af 3. februar 2015 i sag SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) Skatteordning for overskydende fortjeneste i Belgien – artikel 185, stk. 2, litra b), indkomstskatteloven af 1992 (CIR92) – Opfordring til at fremsætte bemærkninger efter artikel [108, stk. 2, TEUF] (EUT 2015, C 188, s. 24, herefter »åbningsafgørelsen«). Det fremgår klart af åbningsafgørelsen, at Kommissionen fortsat fandt, at ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste var støttet på en fast administrativ praksis, der bestod i en urigtig anvendelse af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 og af retsreglerne på det pågældende område.

68 Kongeriget Belgien har gjort gældende, at det eneste anbringendes første led er ugrundet.

69 Magnetrol International har, støttet af intervenienterne i appellen, anført, at Kommissionen med det første led har tilsigtet at foretage en efterfølgende ændring af begrundelsen for den omtvistede afgørelse og har udlagt den appellerede dom urigtigt.

70 Subsidiært har disse parter gjort gældende, at Kommissionen for at godtgøre, at der foreligger en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, kun kan påberåbe sig en medlemsstats myndigheders »systematiske adfærdsmønster«, når den ikke identificerer nogen retsakt, der kan danne grundlag for den omhandlede ordning. En sådan fortolkning støttes af Domstolens praksis, der er nævnt i den appellerede doms præmis 79 og 122. I det foreliggende

tilfælde identificerer 97.-99. betragtning til den omtvistede afgørelse imidlertid sådanne retsakter som grundlag for den omhandlede ordning. Kommissionen kan derfor ikke basere sig på et »systematisk adfærdsmønster« for at konkludere, at der foreligger en sådan ordning.

– *Domstolens bemærkninger*

71 For så vidt som Kommissionen har foreholdt Retten, at den foretog en urigtig fortolkning af den første betingelse, der er fastsat i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, skal det i første række afgøres, om en medlemsstats skattemæssige bestemmelse, som Kommissionen har anført, skal anses for at udgøre en »retsakt« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, når skattemyndighederne i denne medlemsstat systematisk anvender bestemmelsen contra legem, og i givet fald skal det undersøges, om der skal tages hensyn til disse myndigheders faste administrative praksis ved identificeringen af de retsakter, som udgør den støtteordning, der støttes på denne skattemæssige bestemmelse.

72 Hvad for det første angår rækkevidden af udtrykket »retsakt« i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 bemærkes, at dette udtryk i henhold til ordlyden af denne artikel henviser til enhver retsakt, på grundlag af hvilken der, uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger, kan ydes individuel støtte til virksomheder.

73 Det skal i denne henseende fremhæves, at ordlydsfortolkningen af nævnte artikel 1 ikke gør det muligt at afgøre, om udtrykket »retsakt« kan omfatte en ordning, der ifølge Kommissionen er kendetegnet ved, at skattemyndighederne i en medlemsstat systematisk anvender en skattemæssig bestemmelse i denne medlemsstat contra legem som led i en fast administrativ praksis. Som Kommissionen har anført, anvender de forskellige sprogversioner af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 nemlig forskellige udtryk, som i visse tilfælde eventuelt kan omfatte en sådan administrativ praksis.

74 Det følger af Domstolens faste praksis, at når en version af den samme tekst på et af EU-sprogene afviger fra de andre sprogversioner, skal den omhandlede bestemmelse med henblik på at sikre en ensartet fortolkning og anvendelse fortolkes ud fra konteksten og formålet med det regelsæt, hvori den udgør et element (dom af 12.9.2019, Kommissionen mod Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, præmis 88 og den deri nævnte retspraksis).

75 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 indgår, skal det således bemærkes, at begrebet »støtteordning« adskiller sig fra begrebet »individuel støtte« i denne forordnings artikel 1, litra e).

76 Til forskel fra en individuel støtte, som vedrører en statsstøtteforanstaltning, der skal undersøges individuelt under hensyn til de kriterier, der er omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, giver anvendelsen af begrebet »støtteordning« Kommissionen mulighed for i lyset af denne bestemmelse at undersøge en helhed af støtte, som er ydet virksomheder individuelt i henhold til en fælles bestemmelse, som principielt er retsgrundlaget herfor.

77 I den appellerede doms præmis 78 anførte Retten således i denne henseende med føje, at Kommissionen i forbindelse med en støtteordning i den pågældende afgørelses begrundelse kan nøjes med at studere ordningens egenskaber ved bedømmelsen af, om ordningen, på grund af de regler, som den fastsætter, medfører en mærkbar fordel for støttemodtagerne i forhold til deres konkurrenter og især vil kunne gavne virksomheder, der deltager i samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen er således ikke i en afgørelse vedrørende en sådan ordning

forpligtet til at foretage en undersøgelse af den støtte, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er blevet tildelt i henhold til en sådan ordning. Det er alene ved tilbagesøgningen af støtte, at det er nødvendigt at efterprøve hver berørt virksomheds individuelle situation.

78 Det følger heraf, at udtrykket »støtteordning« i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 udpeger retsakter, som udgør en støtteordning, og på grundlag af hvilke man kan identificere de grundlæggende kendetegn, som er nødvendige for at kvalificere ordningen som en statsstøtteforanstaltning som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

79 Selv om dette udtryk som hovedregel kan udpege de retsakter, der er retsgrundlaget for støtteordningen, kan det, som Retten i øvrigt anførte, ikke udelukkes, at udtrykket i visse tilfælde ligeledes kan henvise til en medlemsstats myndigheders faste administrative praksis, når denne praksis viser et »systematisk adfærdsmønster«, hvis kendetegn opfylder kravene i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

80 I denne henseende henviste Retten i den appellerede doms præmis 79 med føje til præmis 14 og 15 i dom af 13. april 1994, Tyskland og Pleuger Worthington mod Kommissionen (C-324/90 og C-342/90, EU:C:1994:129), for at fremhæve, at Domstolen har fastslået, at Kommissionen i forbindelse med undersøgelsen af en støtteordning og i mangel af identifikation af en retsakt om oprettelse af en sådan støtteordning kunne basere sin opfattelse på omstændighederne som helhed, såfremt disse godtgjorde, at der virkelig var iværksat en støtteordning.

81 I modsætning til, hvad bl.a. Magnetrol International, i denne forbindelse støttet af intervenienterne i appellen, har gjort gældende, fremgår det på ingen måde af Domstolens dom i denne sag, at Kommissionens mulighed for at udlede, at der virkelig er iværksat en støtteordning, er begrænset til den situation, hvor der ikke foreligger en retsforskrift som grundlag for ordningen. Angivelserne i Domstolens dom i denne sag gør det derimod muligt at konkludere, at en sådan mulighed umiddelbart foreligger, når støtteordningen, således som Kommissionen har anført i det foreliggende tilfælde, følger af, at skattemyndighederne i en medlemsstat systematisk anvender en skattemæssig bestemmelse i denne medlemsstat contra legem som led i en fast administrativ praksis.

82 Hensyntagen til en sådan administrativ praksis som led i fastlæggelsen af »retsakt«, der udgør en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, gør det nemlig muligt at afsløre den reelle rækkevidde af denne skattemæssige bestemmelse, som ikke ellers kan forstås alene på grundlag af nævnte bestemmelse.

83 For det tredje støttes denne fortolkning af udtrykket »retsakt« af det formål, som forfølges med forordning 2015/1589, og som er at fastlægge reglerne for den kontrol af statsstøtte, der er fastsat i artikel 108 TEUF.

84 Statsstøttereglernes effektive virkning ville nemlig svækkes betydeligt, hvis udtrykket »retsakt« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 blot udpegede de formelle retsakter, som udgør en støtteordning.

85 Det bemærkes, at rækkevidden af og reglerne for denne kontrol i et sådant tilfælde nødvendigvis ville afhænge af den form, som medlemsstaterne giver statsstøtteforanstaltningerne. Som Kommissionen har gjort gældende, ville visse af disse støtteforanstaltninger, som er støttet på, at en bestemmelse i national ret anvendes contra legem, endvidere nødvendigvis blive udelukket fra

begrebet »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, selv om omstændighederne som helhed gjorde det muligt at udlede, at der faktisk var iværksat en sådan ordning.

86 Kommissionen kan derfor konkludere, at der foreligger en støtteordning, hvis den i tilstrækkelig grad kan påvise, at ordningen er støttet på, at myndighederne i en medlemsstat anvender en bestemmelse i denne medlemsstat efter et »systematisk adfærdsmønster«, og kendetegnene ved dette adfærdsmønster opfylder kravene i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

87 I anden række skal det afgøres, om Retten, som Kommissionen har gjort gældende, foretog en urigtig anvendelse af udtrykket »retsakt« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 og gengav den omtvistede afgørelse urigtigt, idet den fastslog, at alene de retsakter, der var opregnet i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, udgjorde den omhandlede ordnings grundlag som identificeret af Kommissionen.

88 I denne henseende bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 80 først undersøgte de retsakter, der er opregnet i 97.-99. betragtning til den omtvistede afgørelse. Retten anførte således, at de retsakter, som er opregnet i 99. betragtning til denne afgørelse, dvs. såvel artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 som begrundelsen for loven af 21. juni 2004, det administrative cirkulære af 4. juli 2006 og finansministerens svar på de parlamentariske forespørgsler om de belgiske skattemyndigheders anvendelse af denne bestemmelse, udgjorde de retsakter, på grundlag af hvilke den pågældende skattefritagelse for overskydende fortjeneste blev indrømmet.

89 I den appellerede doms præmis 81 og 82 anførte Retten, at Kommissionens ræsonnement var præget af en vis tvetydighed, for så vidt som den dog medgav, at hverken artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 eller i øvrigt nogen anden bestemmelse i CIR 92 foreskrev denne skattefritagelse for overskydende fortjeneste.

90 I den appellerede doms præmis 83 fastslog Retten ikke desto mindre, at det ved afslutningen af en overordnet analyse af den omtvistede afgørelse måtte findes, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, således som denne bestemmelse blev anvendt af de belgiske skattemyndigheder, udgjorde grundlaget for den omhandlede ordning, og at en sådan anvendelse kunne udledes af de retsakter, der er nævnt i nærværende doms præmis 88. I den appellerede doms præmis 84-88 udledte Retten i det væsentlige heraf, at undersøgelsen af, om betingelserne i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 var opfyldt, følgelig skulle foretages i lyset af disse retsakters indhold.

91 Herefter analyserede Retten i den appellerede doms præmis 90-98 således bl.a., om den omhandlede ordnings væsentlige elementer, som Kommissionen havde identificeret i 102. betragtning til den omtvistede afgørelse, fremgik af de retsakter, der var opregnet i 97.-99. betragtning til denne afgørelse.

92 I denne henseende anførte Retten i den appellerede doms præmis 92 indledningsvis, at disse væsentlige elementer, henset til analysen i 101. og 139. betragtning til den omtvistede afgørelse, ikke fremgik af disse retsakter, men snarere af den stikprøve af forhåndsafgørelser, som Kommissionen havde undersøgt. I den appellerede doms præmis 93 fastslog Retten, idet den anerkendte, at visse af de nævnte væsentlige elementer reelt kunne følge af de nævnte retsakter, at dette ikke var tilfældet for alle disse væsentlige elementer, herunder navnlig metoden til beregningen af den overskydende fortjeneste i to trin, som var genstand for den omtvistede skattefritagelse, samt kravet om jobskabelse, centralisering eller forøgelse af aktiviteter i Belgien.

93 Dette ræsonnement er behæftet med retlige fejl.

94 Som anført i præmis 90 ovenfor udledte Retten nemlig imidlertid ikke alle konsekvenserne af, at den fastslog, at retsgrundlaget for den omhandlede ordning ikke alene fulgte af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, men af de belgiske skattemyndigheders anvendelse af denne bestemmelse. Retten tog navnlig ikke hensyn til de betragtninger i den omtvistede afgørelse, hvoraf klart fremgik, at Kommissionen ikke alene udledte denne anvendelse af de retsakter, der er nævnt i 99. betragtning til denne afgørelse, men ligeledes af disse myndigheders systematiske adfærdsmønster, som Kommissionen havde fastlagt på grundlag af analysen af den stikprøve af forhåndsafgørelser, som den undersøgte.

95 I forbindelse med den samlede udlægning af den omtvistede afgørelse i den appellerede doms præmis 83 skulle Retten således have taget hensyn til de overvejelser, som er anført i 100.-108. og 110. betragtning til denne afgørelse, hvoraf i det væsentlige fremgår, at Kommissionen fandt, at et af de væsentlige kendetegn ved den omhandlede ordning var, at de nævnte myndigheder systematisk traf afgørelser, som indrømmede skattefritagelse for overskydende fortjeneste i henhold til de betingelser, der er opregnet i 102. betragtning til den nævnte afgørelse.

96 Som det bl.a. fremgår af den appellerede doms præmis 98, støttede Retten sig i denne henseende derimod på den urigtige forudsætning om, at den omstændighed, at visse væsentlige elementer i den omhandlede ordning ikke fremgik af de retsakter, der var nævnt i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, men af selve forhåndsafgørelserne, indebærer, at disse retsakter nødvendigvis skulle være genstand for yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

97 Ved at have begrænset sin analyse af betingelserne i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 til kun at omfatte de retsakter, der er omhandlet i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, foretog Retten følgelig en urigtig anvendelse af udtrykket »retsakt«, der fremgår af denne artikel 1.

98 Denne fejl førte dels til, at det i princippet udelukkes, at en »støtteordning« i nævnte artikels forstand, som det er anført i denne doms præmis 80 og 86, kan baseres på omstændighederne som helhed, såfremt disse godtgjorde, at der virkelig var iværksat en støtteordning, dels til en urigtig udlægning af denne afgørelse hvad angår undersøgelsen af den første af disse betingelser.

99 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det eneste appelanbringendes første led tiltrædes.

Det andet led

– *Parternes argumentation*

100 Med det eneste anbringendes andet led har Kommissionen gjort gældende, at Retten foretog en urigtig fortolkning af den anden betingelse i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 og foretog en urigtig gengivelse af 100.-108. betragtning til den omtvistede afgørelse, idet den i den appellerede doms præmis 94, 96, 98, 103-113, 119, 120 og 129-133 fastslog, at indrømmelsen af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste krævede vedtagelse af yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

101 Retten gentog blot konstateringen af, at såfremt den omhandlede ordnings væsentlige elementer, som er opregnet i 102. betragtning til den omtvistede afgørelse, ikke var fastsat i de retsakter, der er nævnt i 99. betragtning til denne afgørelse, skulle de nødvendigvis være genstand for yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Ifølge Kommissionen undersøgte Retten ikke, om de belgiske skattemyndigheder hvad angår skattefritagelsen for overskydende fortjeneste rent faktisk kunne påvirke størrelsen af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, den omhandlede ordnings kendetegn og betingelserne for indrømmelsen af denne fritagelse i individuelle tilfælde. Retten foretog endvidere en sammenblanding mellem den skønsmargen, som disse myndigheder har ved vurderingen af overholdelse af betingelserne for indrømmelsen af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, og de pågældende myndigheders mulighed for at påvirke størrelsen af denne fritagelse, de væsentligste kendetegn ved den omhandlede ordning og betingelserne for indrømmelsen af den nævnte fritagelse i individuelle tilfælde. Såfremt Retten havde fortolket og anvendt begrebet »yderligere gennemførelsesforanstaltninger«, skulle den have konkluderet, at de nævnte myndigheder ikke kunne påvirke sådanne elementer.

102 Kongeriget Belgien har anført, at Rettens ræsonnement om den anden betingelse i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 ikke er behæftet med en retlig fejl.

103 Magnetrol International har, støttet af intervenienterne i appellen, i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen for at konkludere, at der forelå en støtteordning, i den omtvistede afgørelse for det første skulle have godtgjort, at de retsakter, der er opregnet i 97.-99. betragtning til denne afgørelse, pålagde beregningsmetoder, som de belgiske skattemyndigheder skulle anvende, og for det andet, at størrelsen af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste i hvert enkelt tilfælde skulle fastsættes ved hjælp af disse metoder. For det tredje skulle Kommissionen hvad angår betingelserne for tildeling af støtten dels have godtgjort, at disse retsakter fastsatte betingelserne for, at de belgiske skattemyndigheder kunne tiltræde ansøgningerne om individuel støtte, dels at det på grundlag af disse betingelser var umuligt at afgøre, om den transaktion, som blev foreslået af ansøgeren om forhåndsafgørelse, opfyldte betingelsen om en »ny situation«.

– *Domstolens bemærkninger*

104 Det eneste appelanbringendes andet led vedrører den anden betingelse for at definere en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, nemlig betingelsen om, at »yderligere gennemførelsesforanstaltninger« ikke var nødvendige for tildelingen af individuel støtte i henhold til den retsakt, som udgjorde en sådan ordning.

105 Som Retten med føje fastslog i den appellerede doms præmis 99, idet den herved henviste til 100. betragtning til den omtvistede afgørelse, forudsætter yderligere gennemførelsesforanstaltninger udøvelse af et skøn ved skattemyndighedens vedtagelse af de omhandlede foranstaltninger, hvorved det ville være muligt for myndigheden at påvirke størrelsen af støtten, dennes kendetegn eller betingelserne for indrømmelse af støtten. Den rent tekniske anvendelse af retsakten om indrømmelse af den omhandlede støtte udgør derimod ikke en »yderligere gennemførelsesforanstaltning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

106 Det følger heraf, at spørgsmålet om, hvorvidt »yderligere gennemførelsesforanstaltninger« er nødvendige for tildelingen af individuel støtte i medfør af en støtteordning, er uløseligt forbundet med spørgsmålet om fastlæggelsen af den »retsakt« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, som denne ordning har som retsgrundlag. Det er nemlig under hensyn til denne

bestemmelse, at det skal afgøres, om tildelingen af individuel støtte er betinget af vedtagelsen af sådanne foranstaltninger, eller om tildelingen tværtimod kan ske alene i henhold til nævnte bestemmelse.

107 Som generaladvokaten har anført i punkt 100 i forslaget til afgørelse, påvirkede den retlige fejl, som er identificeret i denne doms præmis 97 og 98, følgelig nødvendigvis Rettens bedømmelse af, om skattefritagelsen for overskydende fortjeneste i det foreliggende tilfælde var blevet indrømmet, uden at det var nødvendigt at vedtage yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

108 Som det er blevet fastslået i denne doms præmis 96, støttede Retten sig nemlig på den urigtige forudsætning om, at den omstændighed, at visse væsentlige elementer i den omhandlede ordning ikke fremgik af de retsakter, der var nævnt i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, men af selve forhåndsafgørelserne, indebar, at disse retsakter nødvendigvis skulle være genstand for vedtagelsen af yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

109 Som led i den undersøgelsen i den appellerede doms præmis 103-113 af, om de belgiske skattemyndigheder ved vedtagelsen af forhåndsafgørelser vedrørende skattefritagelsen for overskydende fortjeneste rådede over en skønsbeføjelse, der gjorde det muligt for dem at påvirke størrelsen af denne fritagelse, de væsentligste kendetegn ved den omhandlede ordning eller betingelserne for indrømmelse af den nævnte skattefritagelse, henviste Retten endvidere blot til de retsakter, der er opregnet i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, for i det væsentlige at konkludere, at disse retsakter alene foretog en generel definition af de belgiske skattemyndigheders indstilling til skattefritagelsen.

110 Retten udledte heraf, at når der ikke forelå andre elementer, der begrænsede disse myndigheders beslutningskompetence ved vedtagelsen af disse forhåndsafgørelser, havde de belgiske skattemyndigheder nødvendigvis et skøn, hvorfor det ikke kunne konkluderes, at disse myndigheder havde foretaget en teknisk anvendelse af regelsættet, men at de derimod havde foretaget en undersøgelse af hver ansøgning »fra sag til sag«.

111 Inden for rammerne af denne undersøgelse undlod Retten imidlertid, som det er anført i denne doms præmis 95, at tage hensyn til den omstændighed, at et af de væsentlige kendetegn ved den omhandlede ordning, som Kommissionen identificerede det i den omtvistede afgørelse, bestod i, at de belgiske skattemyndigheder systematisk indrømmede skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, når betingelserne i 102. betragtning til denne afgørelse var opfyldt.

112 I modsætning til, hvad Retten fastslog, kunne identificeringen af en sådan systematisk praksis være et relevant element som led i bedømmelsen af omstændighederne som helhed for at godtgøre, at der faktisk forelå en støtteordning, hvorved det i givet fald kunne godtgøres, at disse skattemyndigheder i virkeligheden ikke havde en skønsbeføjelse ved anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, og at der følgelig ikke var behov for nogen »yderligere gennemførelsesforanstaltning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 ved indrømmelsen af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste.

113 Som Kommissionen har gjort gældende, begik Retten dermed en retlig fejl ved at støtte sin konklusion om den anden betingelse i forordningens artikel 1, litra d), på en urigtig forudsætning.

114 Denne konstatering kan ikke drages i tvivl af de betragtninger, der er anført i den appellerede doms præmis 106 og 107. Heri støttede Retten sig på disse forhold ved konstateringen af, at den omhandlede ordning ikke vedrørte alle de forhåndsafgørelser, som blev vedtaget i henhold til

artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, men alene de afgørelser, som indrømmede nedjusteringer, uden at myndighederne havde efterprøvet, om den pågældende fortjeneste var inkluderet i fortjenesten for et andet selskab i koncernen med hjemsted inden for en anden retsorden, mens de forhåndsafgørelser, som indrømmede en nedjustering, der svarede til en opjustering af den skattepligtige fortjeneste for et andet selskab i koncernen med hjemsted inden for en anden retsorden, ikke var en del af denne ordning. Efter Rettens opfattelse var de belgiske skattemyndigheders rolle ikke begrænset til en teknisk anvendelse af den omhandlede ordning, for så vidt som disse myndigheder på grundlag af den samme bestemmelse både kunne træffe afgørelser, som efter Kommissionens opfattelse indebar statsstøtte, og afgørelser, der ikke indebar en sådan støtte.

115 Som det er fastslået i denne doms præmis 94, fandt Kommissionen, at det var det forhold, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 blev anvendt contra legem inden for rammerne af de belgiske skattemyndigheders faste administrative praksis, der udgjorde grundlaget for den omhandlede ordning. Denne konstatering kan ikke drages i tvivl ved den omstændighed alene, at disse myndigheder ligeledes anvendte denne bestemmelse i situationer, som faktisk henhørte under bestemmelsens anvendelsesområde.

116 Den foreløbige fase inden for rammerne af proceduren for at opnå en forhåndsafgørelse om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, som er anført i den appellerede doms præmis 112, kan ikke være et indicium for, at de belgiske skattemyndigheder nødvendigvis havde en skønsbeføjelse i forbindelse med ordningen for skattefritagelse for overskydende fortjeneste. Denne skønsbeføjelse skal nemlig vurderes alene under hensyn til de forhåndsafgørelser, som blev vedtaget i medfør af denne ordning, hvorfor situationer, som ikke gav anledning til vedtagelse af en sådan afgørelse, er uden betydning i denne henseende.

117 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det eneste anbringendes andet led tiltrædes.

Det tredje led

– *Parternes argumentation*

118 Med det eneste anbringendes tredje led har Kommissionen gjort gældende, at Retten foretog en urigtig fortolkning af den tredje betingelse i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 og foretog en urigtig gengivelse af 66., 102., 103., 109., 139. og 140. betragtning til den omtvistede afgørelse ved i den appellerede doms præmis 114-119 at fastslå, at de begunstigede under skattefritagelsen for overskydende fortjeneste ikke var defineret »generelt og abstrakt« i de retsakter, der var grundlag for denne ordning. Efter Kommissionens opfattelse ville Retten være nået til den modsatte konklusion, såfremt den havde taget behørigt hensyn til de belgiske skattemyndigheders faste administrative praksis vedrørende denne skattefritagelse.

119 Kongeriget Belgien og Magnetrol International har, støttet af intervenienterne i appellen, bestridt denne argumentation.

– *Domstolens bemærkninger*

120 Det eneste anbringendes tredje led vedrører den tredje betingelse, som definerer en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, nemlig betingelsen om, at de begunstigede under en sådan ordning defineres »generelt og abstrakt« i den retsakt, der er grundlag for ordningen.

121 Det følger i denne henseende af det eksisterende forhold mellem de tre betingelser for at kunne kvalificere en foranstaltning som »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, at spørgsmålet om, hvorvidt den tredje af disse betingelser er opfyldt, er uadskilleligt forbundet med de to første af de nævnte betingelser om, at der foreligger en »retsakt«, og at der ikke forefindes »yderligere gennemførelsesforanstaltninger«.

122 Rettens retlige fejl vedrørende de to første af disse betingelser, som er anført i denne doms præmis 97, 98 og 113, betød dermed, at dens bedømmelse af definitionen af de begunstigede under skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er behæftet med en fejl.

123 I den appellerede doms præmis 115-119 støttede Retten sig nemlig i det væsentlige på en analyse af de retsakter, som er nævnt i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse – idet den anerkendte, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 vedrører en generel og abstrakt kategori af enheder – med henblik på at konkludere, at de begunstigede under den omhandlede ordning ikke var defineret »generelt og abstrakt« ved disse retsakter, hvorfor en sådan definition nødvendigvis skulle foretages ved yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

124 På denne baggrund skal det fastslås, at det eneste appelanbringendes tredje led skal tiltrædes.

125 Uden at det er fornødent at undersøge det eneste appelanbringendes fjerde led, skal det, henset til samtlige ovenstående betragtninger, konkluderes, at Retten begik flere retlige fejl ved navnlig i den appellerede doms præmis 120 at fastslå, at Kommissionen med urette havde fundet, at ordningen med skattefritagelse for overskydende fortjeneste som beskrevet i den omtvistede afgørelse udgjorde en »støtteordning« som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

Den appellerede doms begrundelse for fuldstændighedens skyld vedrørende beviset for et »systematisk adfærdsmønster«

126 Det skal bemærkes, at Retten i forbindelse med den begrundelse for fuldstændighedens skyld, som fremgår af den appellerede doms præmis 121-134, undersøgte, om Kommissionen havde godtgjort, at de belgiske skattemyndigheder udviste det »systematiske adfærdsmønster«, som blev identificeret ved afslutningen af gennemgangen af en stikprøve på 22 af de 66 forhåndsafgørelser, som var blevet vedtaget vedrørende skattefritagelsen for overskydende fortjeneste.

127 Med henblik på at afgøre, om de retlige fejl, der er identificeret i denne doms præmis 125, kan føre til ophævelse af den appellerede dom, skal det undersøges, om Retten som led i denne begrundelse med føje forkastede Kommissionens argumenter om et sådant »systematisk adfærdsmønster«.

– *Parternes argumentation*

128 Inden for rammerne af sin argumentation vedrørende det eneste anbringendes tre første led har Kommissionen fremsat specifikke argumenter for at anfægte Rettens ræsonnement i den appellerede doms præmis 121-134, hvorved Retten fastslog, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at de belgiske skattemyndigheder udviste et »systematisk adfærdsmønster« ved indrømmelsen af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste.

129 I første række har Kommissionen gjort gældende, at den i modsætning til, hvad Retten fastslog i den appellerede doms præmis 127 og 128, gav en tilstrækkelig begrundelse for de forhold, der foranledigede den til at konkludere, at et sådant »systematisk adfærdsmønster« forelå.

130 Hvad indledningsvis angår udvælgelsen af en stikprøve på 22 forhåndsafgørelser, som lå til grund for Kommissionens konklusion om den faste administrative praksis, har denne institution anerkendt, at dette valg ikke fremgår af 94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse. Retten undlod imidlertid at tage hensyn til tredje betragtning til denne afgørelse, som omtaler Kommissionens anmodning om oplysninger til Kongeriget Belgien vedrørende forhåndsafgørelser truffet i 2004, 2007, 2010 og 2013. Disse afgørelser er netop de 22 forhåndsafgørelser, som udgjorde den stikprøve, der lå til grund for Kommissionens konklusion om, at der forelå en fast administrativ praksis.

131 Hvad angår denne stikprøves repræsentative karakter har Kommissionen for det første fremhævet, at forhåndsafgørelserne blev udvalgt blandt fire af de ni år, hvor den omhandlede ordning fandt anvendelse. For det andet er der tre år mellem hvert af de udvalgte år, som dækker begyndelsen, midten og afslutningen af den periode, hvor de belgiske skattemyndigheder traf sådanne forhåndsafgørelser. For det tredje repræsenterer de 22 forhåndsafgørelser en tredjedel af alle afgørelser truffet i denne periode på ni år, og for det fjerde dækker disse 22 forhåndsafgørelser en tredjedel af alle begunstigede under den omhandlede ordning, hvilket nødvendigvis indebærer, at stikprøven var repræsentativ, og at der ikke var behov for en specifik forklaring i denne henseende. Under alle omstændigheder har Kongeriget Belgien på intet tidspunkt anfægtet Kommissionens foreløbige konklusioner i åbningsafgørelsen, og denne stat har ikke fremlagt nogen forhåndsafgørelse, som viser, at de væsentlige elementer ved den omhandlede ordning ikke skyldtes en fast administrativ praksis.

132 Kommissionen har endvidere anført, at den ikke skulle beskrive de individuelle afgørelser i den omtvistede afgørelse, efter at den på grundlag af undersøgelsen af de 22 forhåndsafgørelser konkluderede, at disse afgørelser henhørte under en fast administrativ praksis. Det påhvilede derimod Kongeriget Belgien og støttemodtagerne at bestride dens konklusion om, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste blev indrømmet i medfør af en støtteordning, hvilket de ikke har gjort.

133 Hvad endelig angår de seks forhåndsafgørelser, der er beskrevet i 62.-64. betragtning til og fodnote 80 i den omtvistede afgørelse, fremgår det af 61. betragtning til denne afgørelse, at de tre eksempler, der er anført i disse betragtninger, blot illustrerer de forhåndsafgørelser, der blev truffet som led i de belgiske skattemyndigheders gennemførelse af den omhandlede ordning.

134 I anden række foranledigede den urigtige gengivelse af 94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse Retten til at begå en retlig fejl ved i den appellerede doms præmis 127 og 128 at konkludere, at Kommissionen ikke havde godtgjort en systematisk tilgang.

135 Kongeriget Belgien og Magnetrol International har, støttet af intervenienterne i appellen, bestridt denne argumentation.

– *Domstolens bemærkninger*

136 Kommissionen har foreholdt Retten, at den med urette fastslog, at Kommissionen ikke havde godtgjort et »systematisk adfærdsmønster«, der opfylder betingelserne i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

137 Det skal i denne henseende for det første bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 125 i det væsentlige fastslog, at et sådant »systematisk adfærdsmønster« ikke kunne udgøre selve grundlaget for den omhandlede ordning, eftersom det ikke var det grundlag, der var blevet fastslået i den omtvistede afgørelse, navnlig 99. betragtning til denne afgørelse.

138 Henset til den retlige fejl, der er konstateret i denne doms præmis 97 og 98, er denne grund ligeledes behæftet med en retlig fejl.

139 For det andet konstaterede Retten i den appellerede doms præmis 126, at selv hvis det antages, at de væsentlige elementer ved den omhandlede ordning udgjorde et »systematisk adfærdsmønster«, som var identificeret på grundlag af den stikprøve af forhåndsafgørelser, som Kommissionen havde analyseret, havde denne institution ikke godtgjort, at der forelå et sådant systematisk adfærdsmønster.

140 I den appellerede doms præmis 127 fastslog Retten indledningsvis, idet den anførte, at stikprøven bestod af 22 af de 66 omhandlede forhåndsafgørelser, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse hverken havde angivet udvælgelsen af nævnte stikprøve, eller hvorfor denne blev anset for at være repræsentativ.

141 Som Kommissionen i det væsentlige har anført vedrørende den stikprøve af forhåndsafgørelser, som den undersøgte, følger det imidlertid af en læsning af samtlige betragtninger til den omtvistede afgørelse, navnlig af tredje betragtning til denne afgørelse, sammenholdt med 59. betragtning hertil, at stikprøven udgjordes af forhåndsafgørelser, som var blevet truffet i 2005 (idet ingen afgørelse var blevet truffet i 2004), 2007, 2010 og 2013, for at omfatte afgørelser, der var vedtaget i begyndelsen, midten og afslutningen af perioden for den omhandlede ordning.

142 Hvad angår den nævnte stikprøves repræsentative karakter fremgår det, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 86 i forslaget til afgørelse, tydeligt af udvælgelsen af 22 af i alt 66 forhåndsafgørelser, som blev vedtaget i medfør af den omhandlede ordning, at samme stikprøve repræsenterer en tredjedel af disse afgørelser.

143 Det bemærkes i denne forbindelse, at en sådan andel af forhåndsafgørelser, som på et vægtet grundlag udvælges blandt alle de afgørelser, der blev vedtaget i medfør af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste i den betragtede periode, af sin art er repræsentativ for de belgiske skattemyndigheders »systematiske adfærdsmønster«. Netop som følge af den »systematiske« art af en sådan praksis kunne Kommissionen nemlig med føje antage, at de elementer, der var identificeret i den stikprøve af forhåndsafgørelser, som den undersøgte, indtil det modsatte blev bevist, nødvendigvis fandtes i alle forhåndsafgørelser, som blev vedtaget i medfør af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste.

144 På denne baggrund havde Retten ikke grundlag for at fastslå, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse ikke havde præciseret udvælgelsen af denne stikprøve og de elementer, som bevirkede, at stikprøven måtte anses for repræsentativ.

145 Denne konklusion kan ikke umiddelbart drages i tvivl ved konstateringen i den appellerede doms præmis 128, hvorefter Kommissionen ikke havde præciseret udvælgelsen af de seks forhåndsafgørelser, der er nævnt i 62.-64. betragtning til den omtvistede afgørelse. Som det fremgår af 61. betragtning til denne afgørelse, og som Kommissionen har anført, skulle disse seks afgørelser nemlig udelukkende illustrere, hvordan de belgiske skattemyndigheder indrømmede skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, hvorfor der ikke kan tages hensyn til disse forhåndsafgørelser for at afgøre, om Kommissionen i tilstrækkelig grad havde godtgjort, at der forelå et »systematisk adfærdsmønster« i de belgiske skattemyndigheders beslutningspraksis.

146 I den appellerede doms præmis 129 støttede Retten sig endvidere på de overvejelser, der er anført i den appellerede doms præmis 103-112 om de belgiske skattemyndigheders skønsbeføjelse og behovet for yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Ifølge Retten gør disse overvejelser det i sig selv muligt at afkræfte det af Kommissionen anførte »systematiske adfærdsmønster«.

147 Eftersom denne konklusion er støttet på den urigtige forudsætning om, at alene de retsakter, der er nævnt i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, udgjorde grundlaget for den omhandlede ordning, skal det fastslås, at konklusionen i den appellerede doms præmis 129 er behæftet med en retlig fejl af de samme grunde som de i denne doms præmis 97, 98 og 113 anførte.

148 Endelig bemærkede Retten i den appellerede doms præmis 131-133, at forhåndsafgørelserne i den stikprøve, som Kommissionen undersøgte, under alle omstændigheder ikke vedrørte alle de situationer, hvor den pågældende belgiske enhed havde oprettet en hovedvirksomhed, og at den metode til beregning af det overskydende fortjeneste i to trin, som Kommissionen havde identificeret, ikke blev anvendt systematisk.

149 Som Kommissionen har gjort gældende, er Rettens konstateringer i disse præmisser imidlertid støttet på en urigtig gengivelse af 102. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvori Kommissionen opregnede de væsentlige elementer i den omhandlede ordning, som den havde identificeret på grundlag af analysen af den stikprøve bestående af 22 forhåndsafgørelser, der var repræsentativ for de belgiske skattemyndigheders faste administrative praksis.

150 Det fremgår således af denne 102. betragtning, at Kommissionen i modsætning til Rettens konstateringer i den appellerede doms præmis 132 ikke fandt, at flytningen af en »hovedvirksomhed« til Belgien var den eneste betingelse for at kunne opnå en skattefritagelse for overskydende fortjeneste, men at en sådan situation derimod blot udgjorde et eksempel på den mere generelle betingelse om, at der skulle foreligge en ny situation, som endnu ikke havde fået skattemæssige virkninger.

151 Hvad angår den beregningsmetode i to trin, som er omhandlet i den appellerede doms præmis 133, fremgår det af 102. betragtning, tredje led, til den omtvistede afgørelse, at Kommissionen i modsætning til det af Retten konstaterede ikke anså anvendelsen af en sådan metode for at være et væsentligt element i den omhandlede ordning, men i det væsentlige fandt, at det beløb, som var fritaget i medfør af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, systematisk svarede til forskellen mellem den af støttemodtageren reelt bogførte fortjeneste og

den hypotetiske fortjeneste, som ville være opnået, hvis støttemodtageren havde handlet uafhængigt af sin koncern, hvilket gælder uanset den metode der blev anvendt til at underbygge denne konstatering.

152 Det skal følgelig fastslås, at den appellerede doms præmis 130-133 ikke kan underbygge Rettens konklusion om, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste blev indrømmet i henhold til et »systematisk adfærdsmønster«.

153 Det følger af samtlige ovenstående grunde, at Rettens konklusion om, at Kommissionen ikke havde godtgjort et »systematisk adfærdsmønster«, er behæftet med en retlig fejl.

154 Følgelig skal dette anbringende tiltrædes, uden at det er nødvendigt at behandle det eneste appelanbringendes fjerde led.

155 På denne baggrund ophæves den appellerede dom, uden at det er nødvendigt at behandle kontraappellen.

Om sagen i første instans

156 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten trufne afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.

157 I denne sag fremsatte Kongeriget Belgien og Magnetrol International, som Retten anførte i den appellerede doms præmis 57, anbringender, som idet væsentlige vedrørte:

– for det første Kommissionens indgriben, hvorved denne overskred sine beføjelser på statsstøtteområdet i forhold til den enekompetence, som Kongeriget Belgien har inden for direkte beskatning (det første anbringende i sag T-131/16 og det tredje anbringendes første led i sag T-263/16)

– for det andet den forkerte konklusion vedrørende eksistensen i den foreliggende sag af en støtteordning i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, bl.a. som følge af en forkert identifikation af de handlinger, på grundlag af hvilke den omhandlede støtteordning er baseret, og af den fejlagtige forudsætning, at denne ordning ikke krævede yderligere gennemførelsesforanstaltninger (det andet anbringende i sag T-131/16 og det første anbringende i sag T-263/16)

– for det tredje den urigtige kvalifikation af forhåndsafgørelserne om overskydende fortjeneste som statsstøtte, navnlig i betragtning af den manglende fordel og den manglende selektivitet (det tredje anbringende i sag T-131/16 og det tredje anbringendes andet og tredje led i sag T-263/16)

– for det fjerde tilsidesættelsen af legalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, eftersom tilbagesøgning af den angivelige støtte fejlagtigt blev påbudt, herunder over for koncerner, som modtagere af denne støtte hører til (det fjerde og det femte anbringende i sag T-131/16 samt det fjerde anbringende i sag T-263/16).

158 Domstolen finder, navnlig henset til den omstændighed, at det i denne doms foregående præmis nævnte første og andet led har været genstand for en kontradiktorisk forhandling ved Retten, og hvis undersøgelse ikke nødvendiggør vedtagelsen af supplerende foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse eller oplysning af sagen, at søgsmålene i sag T-131/16 og sag T-263/16 er modne til påkendelse, og at der skal træffes endelig afgørelse heri (jf. i denne retning dom af 8.9.2020, Kommissionen og Rådet mod Carreras Sequeros m.fl., C-119/19 P og C-126/19 P, EU:C:2020:676, præmis 130).

Kommissionens angivelige indgriben i Kongeriget Belgiens enekompetence på området for direkte beskatning

Parternes argumentation

159 Kongeriget Belgien og Magnetrol International har, som Irland gjorde i sine bemærkninger i første instans, i det væsentlige anført, at Kommissionen overskred sine beføjelser ved at anvende statsstøttereglerne i EU-retten til ensidigt at træffe bestemmelse om forhold, som henhører under en medlemsstats eksklusive kompetence. Fastsættelse af den skattepligtige indkomst henhører nemlig under medlemsstaternes enekompetence ligesom den måde, hvorpå overskud fra grænseoverskridende transaktioner inden for koncerner beskattes, selv om dette fører til en »dobbelt ikke-beskatning«. Kommissionens holdning, hvorefter forhåndsafgørelser om overskydende fortjeneste udgjorde statsstøtte, da disse afgørelser undlader at anvende armslængdeprincippet, som Kommissionen anser for korrekt, svarer imidlertid til en tvungen harmonisering af reglerne om beregningen af den skattepligtige indkomst, hvilket ikke henhører under Unionens kompetence.

160 Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at selv om medlemsstaterne har selvstændig beføjelse på området for direkte beskatning, skal enhver skattemæssig foranstaltning, som en medlemsstat træffer, overholde Unionens statsstøtteregler.

Domstolens bemærkninger

161 Det skal bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke er harmoniseret i EU-retten, ikke udelukket fra anvendelsesområdet for bestemmelserne i EUF-traktaten om kontrol af statsstøtte (domme af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 26, og Kommissionen mod Ungarn, C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

162 Medlemsstaterne skal udøve deres kompetence på skatteområdet under overholdelse af EU-retten og navnlig de ved EUF-traktaten indførte statsstøtteregler. Under udøvelsen af denne kompetence skal medlemsstaterne derfor afholde sig fra at vedtage foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte, der ikke er forenelig med det indre marked, som omhandlet i artikel 107 TEUF (jf. i denne retning dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Futbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 105 og den deri nævnte retspraksis).

163 Det følger af den retspraksis, der er nævnt i denne doms foregående præmis, at Kommissionen ikke kunne foreholdes at have overskredet sine beføjelser, da den undersøgte de foranstaltninger, der udgjorde den omhandlede ordning, med henblik på at afgøre, om disse foranstaltninger udgjorde statsstøtte og, hvis dette var tilfældet, hvorvidt de var forenelige med det indre marked som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

164 Denne konklusion kan ikke drages i tvivl af Kongeriget Belgiens argumenter vedrørende dels manglende skattemæssig kompetence til at beskatte overskydende fortjeneste, dels denne stats egen kompetence til at vedtage foranstaltninger med henblik på at undgå dobbeltbeskatning.

165 Selv hvis det antages, at de forhåndsafgørelser, som de belgiske skattemyndigheder vedtog inden for rammerne af den omhandlede ordning, tilsigtede at afgrænse omfanget af Kongeriget Belgiens beskatningskompetence, betyder dette nemlig ikke, at Kommissionen ikke havde ret til at undersøge, om disse afgørelser var i overensstemmelse med EU-lovgivningen på statsstøtteområdet.

166 Selv om fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området ganske vist henhører under medlemsstaternes kompetence (dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 97), fremgår det af den retspraksis, der er nævnt i præmis 162 ovenfor, at medlemsstaterne skal afholde sig fra at vedtage foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte, med hvilken kontrollen henhører under Kommissionens kompetence. Det samme gælder for medlemsstaternes vedtagelse under udøvelsen af deres kompetencer på skatteområdet af foranstaltninger, der er nødvendige for at forebygge tilfælde med dobbeltbeskatning.

167 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første anbringende i sag T-131/16 og det tredje anbringendes første led i sag T-263/16 forkastes som ugrundede.

Eksistensen af en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 og de øvrige annullationsanbringender

168 Det fremgår af de grunde, som er fremlagt som led i analysen af Kommissionens eneste appelanbringendes første til tredje led, at det andet anbringende i sag T-131/16 og det første anbringende i sag T-263/16, der, som det fremgår af denne doms præmis 157, andet led, i det væsentlige vedrører den urigtige konklusion om, at der i det foreliggende tilfælde forelå en støtteordning, skal forkastes som ugrundede.

169 Sagen er derimod ikke moden til påkendelse for så vidt angår de anbringender, der i det væsentlige vedrører den urigtige kvalificering af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, bl.a. da der hverken foreligger en fordel eller selektivitet (det tredje anbringende i sag T-131/16 og det tredje anbringendes andet og tredje led i sag T-263/16), samt de anbringender, der navnlig vedrører tilsidesættelsen af legalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, for så vidt som der fejlagtigt blev påbudt tilbagesøgning af den angivelige støtte, også fra de koncerner, som støttemodtagerne tilhører (det fjerde og det femte anbringende i sag T-131/16 og det fjerde anbringende i sag T-263/16).

170 Som det fremgår af den appellerede doms præmis 136, fandt Retten nemlig, at eftersom de anbringender, som Kongeriget Belgien og Magnetrol International havde fremsat vedrørende en tilsidesættelse af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, blev tiltrådt, var det ufornødent at undersøge de øvrige anbringender fremsat imod den omtvistede afgørelse. Disse anbringender indebærer komplekse vurderinger af de faktiske omstændigheder, hvorfor Domstolen finder, at den ikke råder over oplysninger om samtlige nødvendige faktiske omstændigheder.

171 Sagen skal derfor hjemvises til Retten med henblik på, at denne træffer afgørelse om de anbringender, der er nævnt i denne doms præmis 169.

Sagsomkostninger

172 Da sagen hjemvises til Retten, udsættes afgørelsen om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

1) **Dommen afsagt af Den Europæiske Unions Ret den 14. februar 2019, Belgien og Magnetrol International mod Kommissionen (T-131/16 og T-263/16, EU:T:2019:91), ophæves.**

2) **Det første og det andet anbringende i sag T-131/16 samt det første anbringende og det tredje anbringendes første led i sag T-263/16 forkastes.**

3) **Sagen hjemvises til Retten med henblik på, at denne træffer afgørelse om det tredje til det femte anbringende i sag T-131/16 samt det andet anbringende, det tredje anbringendes andet og tredje led og det fjerde anbringende i sag T-263/16.**

4) **Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.**

Underskrifter