Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 16 september 2021 *

”Överklagande – Statligt stöd – Stödordning som genomförts av Konungariket Belgien – Skattelättnader vid överskjutande vinst – Förhandsbesked i skattefrågor (*tax ruling*) – Fast förvaltningspraxis – Förordning (EU) 2015/1589 – Artikel 1 d – Begreppet stödordning – Begreppet rättsakt – Begreppet ’ytterligare genomförandeåtgärder’ – Definition av stödmottagare på ett ’allmänt och abstrakt sätt’ – Anslutningsöverklagande – Upptagande till prövning – Medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor”

I mål C-337/19 P,

angående ett överklagande enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 24 april 2019,

Europeiska kommissionen, företrädd av P.-J. Loewenthal och F. Tomat, båda i egenskap av ombud,

klagande,

i vilket de andra parterna är:

Konungariket Belgien, företrätt av J.-C. Halleux, C. Pochet och M. Jacobs, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av M. Segura och M. Clayton, avocates

Magnetrol International, Zele (Belgien), företrätt av H. Gilliams och L. Goossens, advocaten

sökande i första instans,

Soudal NV, Turnhout (Belgien),

och

Esko-Graphics BVBA, Gent (Belgien),

företrädda av H. Viaene, avocat,

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

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

* Rättegångsspråk: engelska.

Ampar BVBA, Leuven (Belgien),

Atlas Copco Airpower NV, Antwerpen (Belgien),

och

Atlas Copco AB, Nacka (Sverige),

företrädda av A. von Bonin, Rechtsanwalt, W.O. Brouwer och A. Pliego Selie, advocaten, samt av A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, Bryssel, företrätt av E. Righini och L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, samt av A. Papadimitriou, avocat,

Celio International NV, Bryssel, företrätt av H. Gilliams och L. Goossens, advocaten,

intervenienter i överklagandet,

Irland,

intervenient i första instans,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Vilaras samt domarna N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin och K. Jürimäe (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Longar,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 september 2020,

och efter att den 3 december 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 14 februari 2019, Belgien och Magnetrol International/kommissionen (T-131/16 och T-263/16, EU:T:2019:91) (nedan kallad den överklagade domen), i vilken tribunalen ogiltigförklarade kommissionens beslut (EU) 2016/1699 av den 11 januari 2016 om den statliga stödordning för skattelättnader vid överskjutande vinst SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som Belgien har genomfört (EUT L 260, 2016, s. 61) (nedan kallat det omtvistade beslutet).

2 Konungariket Belgien har i sitt anslutningsöverklagande yrkat att domstolen delvis ska upphäva den överklagade domen i den del tribunalen slog fast att talan inte kunde vinna bifall såvitt avsåg den första grunden för ogiltigförklaring.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 1 d i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 [FEUF] (EUT L 248, 2015, s. 9), anges följande:

”I denna förordning gäller följande definitioner:

…

d) *stödordning*: varje rättsakt på grundval av vilket individuellt stöd kan beviljas företag som i rättsakten definieras på ett allmänt och abstrakt sätt, utan att några ytterligare genomförandeåtgärder krävs, samt varje rättsakt på grundval av vilket stöd, som inte är hänförbart till ett visst projekt, kan beviljas ett eller flera företag för obestämd tid och/eller med obestämt belopp”.

4 I artikel 1 e i denna förordning definieras ”individuellt stöd” som ”stöd som inte beviljas på grundval av en stödordning samt anmälningspliktiga utbetalningar av stöd på grundval av en stödordning”.

Bakgrunden till tvisten och det omtvistade beslutet

5 I punkterna 1–28 i den överklagade domen redogjorde tribunalen för bakgrunden till tvisten. Dessa punkter kan, i den mån de är relevanta i förevarande mål, sammanfattas enligt följande.

Belgisk rätt

CIR 92

6 I Belgien har reglerna om inkomstbeskattning kodifierats i Code des impôts sur les revenus de 1992 (1992 års inkomstskattelag) (nedan kallad CIR 92). Enligt artikel 1.1 CIR 92 avses med inkomstskatt bland annat en skatt på den sammanlagda inkomsten för bolag med hemvist i landet, så kallad bolagsskatt.

7 Vad särskilt avser bolagsskattebasen föreskrivs i artikel 185 CIR 92 att bolagen får beskattas för det totala vinstbeloppet, inklusive vinstutdelning.

Lagen av den 24 december 2002

8 I artikel 20 i lagen av den 24 december 2002 om ändring av ordningen för bolag beträffande skatter på inkomst och om inrättandet av ett system för förhandsbesked i skattefrågor (*Moniteur belge* av den 31 december 2002, s. 58815) (nedan kallad lagen av den 24 december 2002) föreskrivs att Service public fédéral Finances (det federala finansministeriet) (nedan kallat SPF Finances) ”genom förhandsbesked ska besluta om alla ansökningar som rör genomförandet av

skattelagarna”. Dessutom ska begreppet förhandsbesked definieras som den rättshandling där SPF Finance beslutar, i enlighet med gällande bestämmelser, om hur lagen ska tillämpas i en viss situation eller på en viss åtgärd som ännu inte har gett några skattemässiga effekter. Vidare anges att förhandsbeskedet inte får medföra undantag från skatt eller skattelindring.

9 I artikel 22 i lagen av den 24 december 2002 föreskrivs att ett förhandsbesked inte kan utfärdas bland annat när ansökan avser situationer eller åtgärder som är identiska med dem som redan har fått skattemässiga konsekvenser för sökanden.

10 I artikel 23 i lagen av den 24 december 2002 föreskrivs vidare att förhandsbeskedet fattas för en period som inte får överstiga fem år, utom när föremålet för ansökan gör detta motiverat.

Lagen av den 21 juni 2004

11 Genom lagen av den 21 juni 2004 om ändring av CIR 1992 och lagen av den 24 december 2002 om ändring av ordningen för företag i fråga om inkomstskatt och införande av ett system för förhandsbesked i skattefrågor (*Moniteur belge* av den 9 juli 2004) (nedan kallad lagen av den 21 juni 2004) har Konungariket Belgien infört nya skattebestämmelser om närstående bolags gränsöverskridande transaktioner inom en multinationell koncern, som bland annat föreskriver justering av de inkomster som ska beskattas, så kallad motsvarande justering.

– *Motivering*

12 Enligt motiveringen till lagförslaget som lagts fram av Konungariket Belgiens regering till deputeradekammaren (Belgien) syftar lagen dels till att anpassa CIR 92 så att armlängdsprincipen, som är allmänt vedertagen på internationell nivå, uttryckligen införs däri, dels till att ändra lagen av den 24 december 2002 för att ge Service des décisions anticipées en matière fiscale (enheten för förhandsbesked) (nedan kallad SDA) befogenhet att anta dessa beslut. Armlängdsprincipen har införts i den belgiska skattelagstiftningen genom tillägg av en punkt 2 i artikel 185 CIR 92, som bygger på lydelsen i artikel 9 i det modellavtal som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) beträffande skatter på inkomst och kapital. Syftet med artikel 185.2 CIR 92 är att säkerställa att beskattningsunderlaget för skattepliktiga bolag i Belgien kan anpassas genom justering av vinster från koncerninterna gränsöverskridande transaktioner, när de internpriser som tillämpas inte återspeglar marknadsmekanismerna och armlängdsprincipen. Dessutom motiveras begreppet ”vederbörlig justering” som införts genom artikel 185.2 b CIR 92 av att det syftar till att undvika eller eliminera en dubbelbeskattning. Vidare anges att denna justering måste göras från fall till fall på grundval av de tillgängliga uppgifter som tillhandahålls av bland annat den skattskyldiga personen och att en motsvarande justering endast får göras om de belgiska skattemyndigheterna anser att den primära justering som gjorts i en annan stat är berättigad både principiellt och beloppsmässigt.

– *Artikel 185.2 CIR 92*

13 Artikel 185.2 CIR 92 har följande lydelse:

” … [F]ör två företag som ingår i en multinationell koncern med närstående företag och vad gäller deras ömsesidiga gränsöverskridande förbindelser:

a) när de två företagen, i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser, är förbundna genom avtalade eller föreskriva villkor som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får alla vinster, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte har gjort det, inräknas i detta företags vinster,

b) när det i ett företags vinster tas upp vinster som även tagits upp i ett annat företags vinster och de vinster som på så sätt tagits upp utgör vinster som skulle ha genererats av detta andra företag om de villkor som avtalats mellan de två företagen hade varit de som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, ska det första företagets vinst justeras på ett vederbörligt sätt.”

Det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006

14 Cirkuläret av den 4 juli 2006 om tillämpningen av armlängdsprincipen (nedan kallat det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006) sändes till tjänstemän på den allmänna skattemyndigheten, på uppdrag av finansministern, för att få in synpunkter på införandet av ett andra stycke i artikel 185 CIR 92 och motsvarande anpassning av samma lag. I cirkuläret understryks att dessa ändringar, som gäller sedan den 19 juli 2004, syftar till att införliva armlängdsprincipen med den belgiska skatterätten och utgör den rättsliga grund som, mot bakgrund av denna princip, gör det möjligt att justera den skattepliktiga vinsten från koncerninterna gränsöverskridande förbindelser mellan närstående företag som ingår i en multinationell koncern.

15 I det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 anges således att den positiva justering som föreskrivs i artikel 185.2 a CIR 92 tillåter en ökning av vinsten för det inhemska bolag som ingår i en multinationell koncern för att omfatta vinst som i landet hemmahörande bolag skulle ha genererat i samband med en viss transaktion på armlängds avstånd.

16 Vidare anges i det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 att motsvarande negativ justering enligt artikel 185.2 b CIR 92 syftar till att undvika eller eliminera en dubbelbeskattning. Det anges att inga kriterier kan fastställas för detta ändamål, eftersom justeringen måste göras från fall till fall på grundval av de tillgängliga uppgifter som tillhandahålls av bland annat den skattskyldiga personen. Det ska dessutom noteras att det enbart finns behov av en motsvarande justering om de belgiska skattemyndigheterna eller SDA anser att justeringen är berättigad både principiellt och beloppsmässigt. Dessutom preciseras att artikel 185.2 b CIR 92 inte ska tillämpas om vinsten i partnerstaten har ökat, så att den är högre än den som skulle ha genererats vid tillämpning av armlängdsprincipen.

Svaret från finansministern på parlamentsfrågor angående tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92

17 Den 13 april 2005, som svar på parlamentsfrågor avseende skattelättnader vid överskjutande vinst, bekräftade den belgiska finansministern först att artikel 185.2 b CIR 92 avsåg den situation där ett förhandsbesked fattats angående en metod för att uppnå en marknadsmässig vinst. Därefter bekräftade han att den vinst som framgick av de belgiska finansiella rapporterna från en internationell koncern som är verksam i Belgien och som översteg marknadsmässiga vinster inte skulle beaktas vid beräkningen av den skattepliktiga vinsten i Belgien. Slutligen vidhöll han ståndpunkten att det inte ankom på de belgiska skattemyndigheterna att fastställa i vilken utländsk verksamhets vinst denna ytterligare vinst skulle redovisas.

18 Den 11 april 2007 förklarade den belgiska finansministern, i samband med en rad nya parlamentsfrågor om tillämpningen av artikel 185.2 a och 185.2 b CIR 92, att endast ansökningar om negativ justering hade tagits emot i detta skede. Dessutom preciserade han att man inom ramen för förhandsbesked, i syfte att bestämma metoden för att fastställa den marknadsmässiga vinsten för det belgiska dotterbolaget, beaktade de funktioner som skulle fullgöras, de risker som skulle bäras och de tillgångar som skulle användas i verksamhet som ännu inte hade fått några skattekonsekvenser i Belgien. Således borde den vinst som redovisats i Belgien genom de belgiska finansiella rapporterna från den multinationella koncernen och som påstås överstiga den marknadsmässiga vinsten inte ingå i den vinst som ska beskattas i Belgien. Slutligen angav finansministern att det var omöjligt, på grund av att det inte ankom på de belgiska skattemyndigheterna att bestämma vilka utländska företag den extra vinsten borde ha tillskrivits, att utbyta information med utländska skattemyndigheter i detta avseende.

19 Slutligen bekräftade finansministern den 6 januari 2015, att den princip som låg till grund för förhandsbeskeden var att beskatta den vinst som motsvarade en marknadsmässig vinst för det berörda företaget. Han instämde vidare i de svar som hans föregångare hade gett den 11 april 2007 avseende den omständigheten att de belgiska skattemyndigheterna inte behövde fastställa vilket utländskt bolag den i Belgien icke beskattade överskjutande vinsten borde tillskrivas.

Det omtvistade beslutet

20 Genom det omtvistade beslutet fann kommissionen att de skattelättnader som Konungariket Belgien hade beviljat genom förhandsbesked grundade på artikel 185.2 b CIR 92, utgjorde en stödordning i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF som var oförenlig med den inre marknaden och hade genomförts i strid med artikel 108.3 FEUF. Kommissionen beslutade att beviljat stöd skulle återkrävas från de mottagare över vilka en slutlig förteckning senare skulle upprättas av Konungariket Belgien.

21 Vad för det första gäller bedömningen av stödåtgärden (skälen 94–110 i det omtvistade beslutet), fann kommissionen att den utgjorde en stödordning grundad på artikel 185.2 b CIR 92, såsom denna tillämpats av de belgiska skattemyndigheterna. Tillämpningen i fråga framgår av motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006 och av finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92. Enligt kommissionen utgör dessa rättsakter den grund på vilken de ifrågavarande skattelättnaderna beviljades. Kommissionen fann dessutom att dessa skattelättnader hade beviljats utan krav på några genomförandeåtgärder för de grundläggande rättsakterna, eftersom förhandsbeskeden endast utgjorde tekniska tillämpningsföreskrifter till den ifrågavarande

ordningen. Kommissionen har i övrigt framhållit att mottagarna av dessa skattelättnader hade definierats på ett allmänt och abstrakt sätt i de rättsakter som låg till grund för ordningen. Dessa riktade sig nämligen mot de enheter som ingick i en multinationell företagskoncern.

22 Kommissionen har för det andra angett, vad gäller tillämpningsvillkoren för artikel 107.1 FEUF (skälen 111–117 i det omtvistade beslutet), att skattelättnaderna vid överskjutande vinst utgjorde en statlig åtgärd som kunde tillskrivas denna stat, och ledde till en förlust av statliga medel, i den mån skattelättnaderna medförde en minskning av den skatt som ska erläggas i Belgien av de företag som omfattas av den ifrågavarande ordningen. Kommission fann dessutom att den omtvistade stödordningen kunde påverka handeln inom unionen, eftersom stödordningen gynnade multinationella företag med verksamhet i flera olika medlemsstater. Kommissionen påpekade även att den aktuella stödordningen befriar stödmottagarna från en börda som de normalt skulle behöva bära och att ordningen i fråga följaktligen snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att stärka dessa företags finansiella ställning. Slutligen fann kommissionen att ordningen i fråga gav de belgiska företagen och de multinationella företagskoncerner som de ingick i en selektiv fördel.

23 För det fjärde fann kommissionen att åtgärderna utgjorde driftsstöd och därför var oförenliga med den inre marknaden. Eftersom kommissionen inte informerats om dessa åtgärder i enlighet med artikel 108.3 FEUF, utgör de dessutom olagligt stöd (skälen 189–194 i det omtvistade beslutet).

24 När det gäller återkrav av stödet (skälen 195–211 i det angripna beslutet) fastställde kommissionen att Konungariket Belgien inte kan åberopa vare sig principen om skydd för berättigade förväntningar eller rättssäkerhetsprincipen för att undandra sig sin skyldighet att återkräva oförenligt stöd som beviljats på ett rättsstridigt sätt, och att de belopp som ska återkrävas kan beräknas för varje enskild mottagare på grundval av skillnaden mellan den skatt som skulle ha betalats på grundval av den vinst som faktiskt redovisats och den skatt som faktiskt utbetalats enligt det omtvistade beslutet.

Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

25 Genom ansökningar som inkom till tribunalens kansli den 22 mars och den 25 maj 2016 väckte Konungariket Belgien och Magnetrol International talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

26 Tribunalen beslutade att förena målen T-131/16, Belgien/kommissionen och T-263/16, Magnetrol International mot kommissionen, vad gäller den muntliga delen av förfarandet och det avgörande varigenom målen slutligen avgörs, i enlighet med artikel 68.2 i tribunalens rättegångsregler.

27 Till stöd för sin talan åberopade Konungariket Belgien fem grunder. Den första grunden avser ett åsidosättande av artikel 2.6 FEUF och artikel 5.1 och 5.2 FEU, då det påstås att kommissionen inkräktade på Konungariket Belgiens beskattningskompetens. Den andra grunden avser en felaktig rättstillämpning och en uppenbart oriktig bedömning, i den mån kommissionen funnit att åtgärderna utgjorde en stödordning. Denna grund är uppdelad i två delar. Den första delen avser identifieringen av de rättsakter på vilka den ifrågavarande påstådda stödordningen grundar sig. Den andra delen avser övervägandet avseende avsaknaden av ytterligare genomförandeåtgärder. Den tredje grunden avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF, i den mån kommissionen hade slagit fast att systemet för överskjutande vinst utgör en statlig

stödåtgärd. Den fjärde grunden avser en uppenbart oriktig bedömning från kommissionens sida vad gäller identifieringen av mottagarna av det påstådda stödet. Den femte grunden, som åberopades i andra hand, avser ett åsidosättande av den allmänna legalitetsprincipen och av artikel 16.1 i rådets förordning 2015/1589, i den del det omtvistade beslutet föreskriver att stödet ska återkrävas från de multinationella koncerner som de belgiska enheter, som fått ett förhandsbesked, ingår i.

28 Magnetrol International åberopade fyra grunder till stöd för sin talan om ogiltigförklaring. Den första grunden avser en uppenbart oriktig bedömning, maktmissbruk och en bristfällig motivering, i den mån det omtvistade beslutet konstaterar förekomsten av en stödordning. Den andra grunden avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF och av motiveringsskyldigheten samt en uppenbart oriktig bedömning, i den mån den påstådda stödordningen betraktas som en selektiv åtgärd i det omtvistade beslutet. Den tredje grunden avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF och av motiveringsskyldigheten samt en uppenbart oriktig bedömning, i den mån det i det omtvistade beslutet anges att den påstådda stödordningen ger upphov till en fördel. Den fjärde grunden, som åberopades i andra hand, avser ett åsidosättande av artikel 107 FEUF och av principen om skydd för berättigade förväntningar, en uppenbart oriktig bedömning, maktmissbruk, och bristfällig motivering vad gäller beslutet om att återkräva stödet i det omtvistade beslutet, identifieringen av stödmottagarna och det belopp som ska återkrävas.

29 I den överklagade domen prövade tribunalen först de grunder som Konungariket Belgien och Magnertrol International åberopat avseende kommissionens åsidosättande av sin befogenhet på området för statligt stöd och inkräktandet på Konungariket Belgiens exklusiva behörighet på området för direkt beskattning (den första grunden i mål T-131/16 och den tredje grundens första del i mål T-263/16). I punkt 74 i den överklagade domen fann tribunalen att talan inte kunde vinna bifall såvitt avsåg dessa grunder.

30 Därefter prövade tribunalen de grunder som Konungariket Belgien och Magnetrol International åberopat avseende kommissionens påstått felaktiga slutsats om att det förelåg en stödordning, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, bland annat på grund av en felaktig identifiering av de rättsakter på vilka den påstådda stödordningen bygger, och den felaktiga premissen att stödordningen inte kräver några ytterligare genomförandeåtgärder (den andra grunden i mål T-131/16 och den första grunden i mål T-263/16).

31 I punkterna 86–88 i den överklagade domen erinrade tribunalen inledningsvis om de faktorer som definierar begreppet stödordning i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Därefter prövade tribunalen, i punkterna 90–98 i den överklagade domen, huruvida den aktuella stödordningens väsentliga delar framgick av de rättsakter som kommissionen hade identifierat som grund för stödordningen, i syfte att bland annat fastställa huruvida de enskilda stöden hade beviljats utan tillämpning av ytterligare genomförandeåtgärder. Vidare, i punkterna 99–113 i nämnda dom, gjorde tribunalen en bedömning av huruvida de belgiska skattemyndigheterna hade ett utrymme för skönsmässig bedömning vid antagandet av förhandsbesked om skattelättnader vid överskjutande vinst som innebar att de kunde påverka storleken på skattelättnaden vid överskjutande vinst, ordningens väsentliga delar och de villkor enligt vilka sådana skattelättnader beviljades. Därefter prövade tribunalen, i punkterna 114–119 i samma dom, huruvida de rättsakter som låg till grund för denna stödordning definierade mottagarna ”på ett allmänt och abstrakt sätt”.

32 Efter denna bedömning konstaterade tribunalen, i punkt 120 i den överklagade domen, att kommissionen felaktigt hade kommit fram till att den ordning för skattelättnader vid överskjutande vinst, enligt kommissionens beskrivning i det omtvistade beslutet, inte krävde några ytterligare genomförandeåtgärder och därför utgjorde en ”stödordning” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589. I punkterna 121–132 i den överklagade domen underkände tribunalen dessutom kommissionens argument, att belgiska skattemyndigheter hade tillämpat ett ”systematisk tillvägagångssätt” som kommissionen påstod ha identifierat vid granskningen av 22 förhandsbesked bland de 66 befintliga beskeden om skattelättnader vid överskjutande vinst och fann att dessa argument inte påverkade slutsatsen i punkt 120.

33 I punkt 136 i den överklagade domen biföll tribunalen talan såvitt avsåg Konungariket Belgiens och Magnetrols grunder avseende åsidosättandet av artikel 1 d i förordning 2015/1589. Tribunalen ogiltigförklarade följaktligen det omtvistade beslutet i dess helhet, utan att finna det nödvändigt att pröva de övriga grunder som anförts mot detta beslut.

Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

34 Kommissionen har yrkat att domstolen ska

– upphäva den överklagade domen i mån tribunalen slog fast att systemet med skattelättnader vid överskjutande vinst i det omtvistade beslutet felaktigt har betraktats som en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589,

– återförvisa målet till tribunalen för prövning av de grunder för talan som ännu inte har prövats, och

– förklara att frågan om rättegångskostnaderna i förfarandet i första instans och i målet om överklagande ska anstå.

35 Konungariket Belgien, Magnetrol International och intervenienterna i målet om överklagande har yrkat att överklagandet ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

36 Irland, som var intervenient i första instans, har inte önskat delta i förfarandet vid domstolen.

37 Genom beslut av domstolens ordförande av den 15 oktober 2019 tilläts 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 och Celio International NV (nedan gemensamt kallade intervenienterna i målet om överklagande) att intervenera till stöd för Magnetrol Internationals yrkanden.

38 Konungariket Belgien har inom ramen för anslutningsöverklagandet yrkat att domstolen ska

– delvis upphäva den överklagade domen i den del tribunalen fann att talan inte kunna vinna bifall såvitt avsåg denna medlemsstats första grund, och pröva denna grund,

– fastställa den överklagade domen, i den del det omtvistade beslutet därigenom har ogiltigförklarats, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i samband med anslutningsöverklagandet.

39 Kommissionen har yrkat att anslutningsöverklagandet ska ogillas.

Prövning av överklagandet

Upptagande till prövning

Parternas argument

40 Konungariket Belgien och Magnetrol International har, med stöd av intervenienterna i överklagandet, gjort gällande att kommissionens överklagande ska avvisas.

41 Magnetrol International har, med stöd av Soudal, Esko-Graphics och Wabco Europe, för det första gjort gällande att yrkandena i målet om överklagande, såsom de har formulerats, syftar till att få den överklagade domen upphävd endast i den del tribunalen slog fast att kommissionen felaktigt hade kvalificerat systemet med skattelättnader vid överskjutande vinst som en ”stödordning” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Kommissionen har således yrkat delvis upphävande av en odelbar del av domslutet i den överklagade domen, vilket innebär att dessa yrkanden inte kan tas upp till sakprövning.

42 Konungariket Belgien, Soudal, Esko-Graphics och Flir Systems Trading Belgium anser för det andra att kommissionen genom nämnda överklagande har yrkat att domstolen ska göra en ny bedömning av de faktiska omständigheterna, utan att för den skull åberopa omständigheter som visar att dessa omständigheter har missuppfattats. Kommissionens argumentation grundar sig dessutom på nya omständigheter som bland annat syftar till att i efterhand skriva om det omtvistade beslutet.

43 Konungariket Belgien, Soudal och Esko-Graphics har för det tredje gjort gällande att kommissionen inte tillräckligt klart har angett vad tribunalens felaktiga tolkning av artikel 1 d i förordning 2015/1589 består i.

44 Kommissionen har bestritt dessa argument och gjort gällande att överklagandet kan tas upp till sakprövning.

Domstolens bedömning

45 Vad för det första beträffar invändningen om att kommissionens yrkanden i överklagandet inte kan tas upp till prövning påpekar domstolen att det framgår av artikel 169.1 i domstolens rättegångsregler att ”[y]rkandena i ett överklagande ska avse upphävandet, helt eller delvis, av tribunalens avgörande, såsom detta framgår av domslutet eller av slutet i beslutet”.

46 Denna bestämmelse handlar om den grundläggande principen för överklaganden som säger att ett överklagande ska rikta sig mot domslutet i tribunalens dom och inte bara får avse en ändring av vissa domskäl (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2017, British Airways/kommissionen, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

47 I motsats till vad Magnetrol International har gjort gällande avser kommissionens yrkanden vid domstolen, såsom de återges i punkt 34 första strecksatsen i förevarande dom, att den överklagade domen ska upphävas i sin helhet och inte delvis. Genom att bifalla talan såvitt avsåg Konungariket Belgiens och Magnetrol Internationals grund avseende den felaktiga kvalificeringen av systemet för överskjutande vinst som en ”stödordning” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, ogiltigförklarade tribunalen nämligen det omtvistade beslutet och det är punkt 2 i domskälen i den överklagade domen som ifrågasätts i målet om överklagande.

48 Invändningen ska därför avvisas.

49 För det andra kan domstolen inte godta argumentet att kommissionens överklagande syftar till att få domstolen att ompröva tribunalens bedömning av de faktiska omständigheterna.

50 Kommissionen har nämligen genom sin enda grund för överklagandet tagit upp rättsfrågor som rör tribunalens tolkning av artikel 1 d i förordning 2015/1589 för att bestrida tribunalens rättsliga bedömning i den överklagade domen, bland annat i den del tribunalen fann att systemet med skattelättnader vid överskjutande vinst inte uppfyllde villkoren för att kvalificeras som en ”stödordning” i den mening som avses i denna bestämmelse. Följaktligen kan de argument som sökanden har utvecklat i detta avseende inom ramen för den enda grundens fyra delar tas upp till sakprövning.

51 Inom ramen för denna enda grund har kommissionen även gjort gällande att tribunalen hade missuppfattat flera skäl i det omtvistade beslutet, bland annat genom att inte beakta att kommissionen där hade konstaterat att systemet med överskjutande vinst byggde på en fast administrativ praxis hos de belgiska skattemyndigheterna bestående i en systematisk tillämpning *contra legem* av artikel 185.2 b CIR 92.

52 Dessa argument, som i själva verket avser tribunalens tolkning av det omtvistade beslutet och som dessutom grundar sig på att tribunalen missuppfattat de faktiska omständigheter och den bevisning som kommissionen åberopat, kan tas upp till sakprövning.

53 Dessutom avser dessa argument även punkterna 121–134 i den överklagade domen, i vilka tribunalen uttalade sig om huruvida kommissionen hade styrkt förekomsten av den fasta administrativa praxis som det hänvisas till i punkt 51 ovan och som enligt kommissionen gjorde det möjligt att dra slutsatsen att systemet med skattelättnader vid överskjutande vinst utgjorde en ”stödordning” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Prövningen av en sådan fråga, som rör motiveringen av det omtvistade beslutet och reglerna för bevisningen, kan tas upp till prövning i ett mål om överklagande.

54 För det tredje kan inte heller invändningen om att överklagandet är otydligt godtas.

55 Mot bakgrund av det ovan anförda räcker det att konstatera att det framgår tydligt av överklagandet att kommissionen har gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig tolkning av villkoren i artikel 1 d i förordning 2015/1589 samt missuppfattade vissa skäl i det omtvistade beslutet. Kommissionen har i detta avseende identifierat inte bara dessa skäl utan även de punkter i den överklagade domen som den avser att kritisera, varför denna invändning inte kan godtas.

56 Av det ovan anförda följer att överklagandet kan tas upp till sakprövning.

57 I den del Konungariket Belgien och Magnetrol International, med stöd av intervenienterna i målet om överklagande, har gjort gällande att överklagandet grundar sig på nya omständigheter eller syftar till att skriva om det omtvistade beslutet, ska dessa argument vid behov prövas i samband med bedömningen av huruvida överklagandet är välgrundat.

Prövning i sak

Inledande synpunkter

58 Kommissionens enda grund avser fel som tribunalen gjorde i samband med tolkningen av artikel 1 d i förordning 2015/1589, i vilken begreppet ”stödordning” definieras.

59 Enligt lydelsen i denna bestämmelse avses med ”stödordning” bland annat varje rättsakt på grundval av vilken individuellt stöd kan beviljas företag som i rättsakten definieras på ett allmänt och abstrakt sätt, utan att några ytterligare genomförandeåtgärder krävs.

60 För att en statlig åtgärd ska kunna kvalificeras som stödordning måste tre kumulativa villkor vara uppfyllda. För det första kan individuellt stöd beviljas företag med stöd av en rättsakt. För det andra ska det inte krävas någon ytterligare genomförandeåtgärd för beviljande av detta stöd. För det tredje ska de företag som kan beviljas individuellt stöd definieras på ett ”allmänt och abstrakt sätt”.

61 Kommissionens enda grund för överklagandet består av fyra delar. De tre första delarna avser var och en av de tre villkor som definierar en ”stödordning” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Den fjärde delgrunden avser tribunalens felaktiga bedömning av bestämmelsens *ratio legis*.

Den första delgrunden

– *Parternas argument*

62 Kommissionen har under den första delen av sin enda grund gjort gällande att tribunalen gjort sig skyldig till en felaktig tolkning och tillämpning av det första villkoret i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Denna tolkning ledde till att kommissionen missuppfattade skälen 94–110 i det omtvistade beslutet genom att i punkterna 84, 90–120 och 125 i den överklagade domen slå fast att kommissionen ansett att den aktuella ordningen enbart grundade sig på de rättsakter som avses i skäl 99 i detta beslut.

63 Enligt kommissionen framgår det av skälen 94–110 i nämnda beslut att den ansåg att denna ordning grundade sig på de belgiska skattemyndigheternas fasta administrativa praxis bestående i att systematiskt och *contra legem* tillämpa artikel 185.2 CIR 92.

64 När det gäller begreppet ”rättsakt”, som används i artikel 1 d i förordning 2015/1589, anser kommissionen för det första att detta begrepp, trots de skillnader som föreligger mellan förordningens olika språkversioner, kan anses inbegripa en fast administrativ praxis hos myndigheterna i en medlemsstat. Domstolens praxis i dom av den 13 april 1994, Tyskland och Pleuger Worthington/kommissionen (C-324/90 och C-342/90, EU:C:1994:129, punkterna 14 och 15) talar för en sådan tolkning.

65 I den överklagade domen tolkade tribunalen detta begrepp restriktivt vilket föranledde den att undersöka systemet med skattelättnader vid överskjutande vinst genom att felaktigt göra åtskillnad mellan, å ena sidan, den administrativa praxis som ordningen bestod i och, å andra sidan, de rättsakter som ligger till grund för ordningen. Tribunalen borde ha prövat huruvida detta system utgjorde en ”stödordning” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, i den mån det grundade sig på de belgiska skattemyndigheternas fasta administrativa praxis bestående i en systematisk tillämpning *contra legem* av artikel 185.2 b CIR 92.

66 För det andra framgår det tillräckligt klart av skälen 94–110 i det omtvistade beslutet att kommissionen menade att systemet med skattelättnader vid överskjutande vinst byggde på en sådan fast administrativ praxis. Kommissionen har därför vid flera tillfällen gjort åtskillnad mellan, å ena sidan, förhandsbesked om överskjutande vinst som i enlighet med denna fasta administrativa praxis grundar sig på en systematisk tillämpning *contra legem* av artikel 185.2 b CIR 92 och som ger upphov till en statlig stödordning och, å andra sidan, förhandsbesked som beviljats med iakttagande av denna bestämmelse och som inte ger upphov till något statligt stöd.

67 För det tredje ska övervägandena i skälen 94–110 i det omtvistade beslutet bedömas mot bakgrund av det sammanhang i vilket detta beslut antogs, nämligen kommissionens beslut av den 3 februari 2015 i ärende SA.37667 (2015/C) (f.d. 2015/NN) om Belgiens system för beskattning av överskjutande vinst – Artikel 185.2 b i Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) – Uppmaning enligt artikel 108.2 [FEUF] att inkomma med synpunkter (EUT C 188, 2015, s. 24) (nedan kallat beslutet att inleda förfarandet). Det framgår tydligt av beslutet att inleda förfarandet att kommissionen alltid ansett att systemet med skattelättnader vid överskjutande vinst byggde på en fast administrativ praxis bestående i en felaktig tillämpning av artikel 185.2 b CIR 92 och av de rättsregler som gällde på det aktuella området.

68 Konungariket Belgien har gjort gällande att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser den första delen av den enda grunden för överklagandet.

69 Magnetrol International anser, med stöd av intervenienterna i målet om överklagande, att kommissionen genom denna första delgrund avser att i efterhand ändra motiveringen till det omtvistade beslutet, och gör en felaktig tolkning av den överklagade domen.

70 I andra hand har dessa parter gjort gällande att kommissionen, för att visa att det föreligger en ”stödordning”, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, endast kan åberopa ett ”systematisk tillvägagångssätt” hos myndigheterna i en medlemsstat när den inte identifierar någon rättsakt som är ägnad att ligga till grund för den aktuella stödordningen. Denna tolkning har stöd i den praxis från domstolen som det hänvisas till i punkterna 79 och 122 i den överklagade domen. I förevarande fall har emellertid sådana rättsakter identifierats i skälen 97–99 i det omtvistade beslutet, såsom grund för den aktuella stödordningen. Kommissionen kan således inte stödja sig på ett ”systematiskt tillvägagångssätt” för att komma fram till att det föreligger en sådan ordning.

– *Domstolens bedömning*

71 I den mån kommissionen har gjort gällande att tribunalen har gjort en felaktig tolkning av det första villkoret i artikel 1 d i förordning 2015/1589, ska det inledningsvis fastställas huruvida en skattebestämmelse i en medlemsstat, såsom kommissionen har gjort gällande, ska anses utgöra en ”rättsakt”, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, när skattemyndigheterna i

denna medlemsstat systematiskt tillämpar den *contra legem* och, i så fall, huruvida dessa myndigheters fasta administrativa praxis ska beaktas vid identifieringen av de rättsakter som utgör den stödordning som stödjer sig på denna skattebestämmelse.

72 Vad för det första gäller räckvidden av begreppet ”rättsakt” i artikel 1 d i förordning 2015/1589, påpekas att detta ord, enligt ordalydelsen i denna artikel, avser varje rättsakt på grundval av vilken individuellt stöd kan beviljas företag utan att det är nödvändigt att vidta ytterligare genomförandeåtgärder.

73 Det ska i detta hänseende understrykas att en bokstavstolkning av denna artikel inte gör det möjligt att fastställa huruvida begreppet ”rättsakt” kan omfatta en ordning som enligt kommissionen kännetecknas av att skattemyndigheterna i en medlemsstat systematisk tillämpar en skattebestämmelse *contra legem* som ett led i en fast administrativ praxis. Såsom kommissionen har gjort gällande används nämligen i de olika språkversionerna av artikel 1 d i förordning 2015/1589 olika uttryck, vilka beroende på omständigheterna skulle kunna omfatta en sådan administrativ praxis.

74 För att säkerställa en enhetlig tolkning och tillämpning av en och samma text, vars version på ett av unionens språk skiljer sig från andra språkversioner, ska den aktuella bestämmelsen tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (dom av den 12 september 2019, kommissionen/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, punkt 88 och där angiven rättspraxis).

75 Vad för det andra gäller det sammanhang i vilket artikel 1 d i förordning 2015/1589 ingår, påpekas att begreppet stödordning skiljer sig från begreppet ”individuellt stöd” i artikel 1 e i denna förordning.

76 Till skillnad från ett individuellt stöd, som avser en statlig stödåtgärd som kräver en individuell prövning mot bakgrund av kriterierna i artikel 107.1 FEUF, gör användningen av begreppet stödordning det möjligt för kommissionen att mot bakgrund av denna bestämmelse undersöka en rad stödåtgärder som individuellt beviljats företag på grundval av en gemensam bestämmelse som i princip utgör den rättsliga grunden för åtgärden.

77 Domstolen delar tribunalens bedömning i punkt 78 i den överklagade domen, att kommissionen kan begränsa sig till att undersöka stödordningens särdrag för att i skälen till det aktuella beslutet bedöma om stödordningen, på grund av de bestämmelser den innehåller, innebär en avsevärd fördel för stödmottagarna i förhållande till deras konkurrenter och om den huvudsakligen gynnar företag som deltar i handeln mellan medlemsstaterna. I ett beslut som rör en sådan ordning är kommissionen således inte skyldig att göra en bedömning av det stöd som beviljats i varje enskilt fall med stöd av en sådan ordning. Det är först när stödet blir föremål för återkrav som det är nödvändigt att kontrollera varje berört företags individuella situation.

78 Härav följer att begreppet ”rättsakt” i artikel 1 d i förordning 2015/1589 avser rättsakter som utgör en stödordning och utifrån vilka det är möjligt att identifiera de väsentliga kännetecken som är nödvändiga för att den ska kunna kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

79 Även om detta begrepp i allmänhet kan beteckna de rättsakter som utgör den rättsliga grunden för stödordningen, kan det inte uteslutas, såsom tribunalen för övrigt har påpekat, att begreppet under vissa omständigheter även kan hänvisa till en fast administrativ praxis hos myndigheterna i en medlemsstat, när denna praxis synliggör ett ”systematiskt tillvägagångssätt” vars egenskaper uppfyller kraven i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

80 Tribunalen gjorde i detta hänseende en korrekt bedömning när den i punkt 79 i den överklagade domen hänvisade till punkterna 14 och 15 i domen av den 13 april 1994, Tyskland och Pleuger Worthington/kommissionen (C-324/90 och C-342/90, EU:C:1994:129), för att understryka att domstolen slagit fast att kommissionen, i samband med granskningen av en stödordning och i avsaknad av rättslig grund för en sådan stödordning, kan stödja sig på en rad omständigheter som tillsammans visar att det i realiteten föreligger en stödordning.

81 I motsats till vad bland annat Magnetrol International – med stöd i detta hänseende av intervenienterna i målet om överklagandet – har gjort gällande framgår det inte på något sätt av domstolens dom i det målet att kommissionens möjlighet att utröna förekomsten av en faktisk stödordning skulle vara begränsad till en situation där det inte finns någon rättsakt som stödordningen grundar sig på. Uppgifterna i domstolens dom i det målet leder tvärtom till slutsatsen att en sådan möjlighet definitivt föreligger när stödordningen, såsom kommissionen har påstått i förevarande fall, följer av att skattemyndigheterna i en medlemsstat systematiskt tillämpar en nationell skattebestämmelse *contra legem* som ett led i en fast administrativ praxis.

82 Beaktandet av en sådan administrativ praxis vid fastställandet av den ”rättsakt” som utgör en stödordning, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, gör det nämligen möjligt att utröna den faktiska räckvidden av denna skattebestämmelse som annars inte skulle kunna bedömas enbart på grundval av denna bestämmelse.

83 En sådan tolkning av begreppet ”rättsakt” stöds för det tredje av det mål som eftersträvas med förordning 2015/1589, vilket är att fastställa villkoren för den kontroll av statligt stöd som föreskrivs i artikel 108 FEUF.

84 Den ändamålsenliga verkan hos bestämmelserna om statligt stöd skulle nämligen avsevärt försvagas om begreppet ”rättsakt”, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, endast avsåg formella rättsakter som utgör en stödordning.

85 Dels är omfattningen av och villkoren för denna kontroll i ett sådant fall nödvändigtvis beroende av den form i vilken medlemsstaterna ger statligt stöd. Dels är, såsom kommissionen har gjort gällande, vissa av dessa stödåtgärder som grundar sig på en tillämpning *contra legem* av en bestämmelse i nationell rätt med nödvändighet uteslutna från begreppet stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning nr 2015/1589, trots att en rad omständigheter gör det möjligt att upptäcka förekomsten av en sådan ordning.

86 Kommissionen kan därför dra slutsatsen att det föreligger en stödordning om det är styrkt att ordningen grundar sig på att myndigheterna i denna medlemsstat tillämpar en nationell bestämmelse enligt ett ”systematiskt tillvägagångssätt” vars egenskaper uppfyller kraven i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

87 Vidare ska det fastställas huruvida tribunalen, såsom kommissionen har gjort gällande, gjorde en felaktig tillämpning av begreppet ”rättsakt” i artikel 1 d i förordning 2015/1589 och missuppfattade det omtvistade beslutet när den kom fram till att endast de rättsakter som räknas upp i skäl 99 i det omtvistade beslutet utgjorde grunden för den aktuella stödordningen, såsom den identifierats av kommissionen.

88 I punkt 80 i den överklagade domen undersökte tribunalen inledningsvis de rättsakter som räknas upp i skälen 97–99 i det omtvistade beslutet. Tribunalen angav där att de rättsakter som räknas upp i skäl 99 i detta beslut, det vill säga såväl artikel 185.2 b CIR 92 som motiveringen till lagen av den 21 juni 2004, det administrativa cirkuläret av den 4 juli 2006, och finansministerns svar på parlamentsfrågorna avseende myndigheternas tillämpning av nämnda bestämmelse, utgjorde den rättsliga grund på vilken skattelättnader vid överskjutande vinst beviljas.

89 I punkterna 81 och 82 i den överklagade domen påpekade tribunalen att kommissionens resonemang präglades av en viss ambivalens, eftersom den trots allt medgav att varken artikel 185.2 b CIR 92 eller någon annan bestämmelse i CIR 92 föreskrev någon sådan skattelättnad vid överskjutande vinst.

90 Tribunalen fann dock, i punkt 83 i den överklagade domen, efter en helhetsbedömning av det omtvistade beslutet att artikel 185.2 b CIR 92 skulle anses utgöra grunden för den aktuella stödordningen, såsom den tillämpats av de belgiska skattemyndigheterna, och att en sådan tillämpning kunde härledas ur de rättsakter som avses i punkt 88 ovan. I punkterna 84–88 i den överklagade domen drog tribunalen slutsatsen att prövningen av huruvida villkoren i artikel 1 d i förordning 2015/1589 var uppfyllda följaktligen skulle göras mot bakgrund av innehållet i dessa rättsakter.

91 Tribunalen prövade därefter, i punkterna 90–98 i den överklagade domen, bland annat huruvida de väsentliga delarna av den aktuella stödordningen, vilka kommissionen identifierat i skäl 102 i det omtvistade beslutet, framgick av de rättsakter som anges i skälen 97–99 i detta beslut.

92 I punkt 92 i den överklagade domen påpekade tribunalen inledningsvis att dessa väsentliga delar, mot bakgrund av bedömningen i skälen 101 och 139 i det omtvistade beslutet, inte framgick av dessa rättsakter, utan snarare av det stickprov av förhandsbesked som kommissionen hade granskat. I punkt 93 i nämnda dom medgav tribunalen visserligen att vissa av dessa väsentliga delar faktiskt kunde härröra från nämnda rättsakter, men angav samtidigt att detta inte gällde samtliga dessa väsentliga delar, däribland den tvåstegsmetod för beräkning av överskjutande vinst som var föremål för den omtvistade skattelättnaden samt villkoret avseende skapande av sysselsättning, centralisering eller en ökning av verksamheten i Belgien.

93 Detta resonemang bygger på en felaktig rättstillämpning.

94 Även om tribunalen, såsom har påpekats ovan i punkt 90, konstaterade att den rättsliga grunden för det aktuella systemet inte enbart följde av artikel 185.2 b CIR 92, utan av de belgiska skattemyndigheternas tillämpning av denna bestämmelse, utläste den inte samtliga konsekvenser av detta konstaterande. Tribunalen underlät nämligen att beakta de skäl i det omtvistade beslutet av vilka det tydligt framgår att kommissionen hade kommit fram till att denna tillämpning inte bara följde av de rättsakter som anges i skäl 99 i detta beslut, utan även av dessa myndigheters systematiska tillvägagångssätt, som kommissionen fastställt efter sin granskning av ett stickprov av förhandsbesked.

95 Tribunalen borde således, inom ramen för den helhetsbedömning av det omtvistade beslutet som gjordes i punkt 83 i den överklagade domen, ha beaktat övervägandena i skälen 100–108 och 110 i detta beslut, av vilka det framgår att kommissionen funnit att ett av den aktuella ordningens väsentliga kännetecken var att nämnda myndigheter systematiskt fattade beslut om att bevilja skattelättnader vid överskjutande vinst enligt de villkor som räknas upp i skäl 102 i nämnda beslut.

96 Såsom bland annat framgår av punkt 98 i den överklagade domen, grundande sig tribunalen i detta sammanhang i stället på den felaktiga premissen att den omständigheten, att vissa väsentliga delar av den aktuella ordningen inte framgick av rättsakterna i skäl 99 i det omtvistade beslutet, utan av själva förhandsbeskeden, innebar att dessa rättsakter med nödvändighet måste bli föremål för ytterligare genomförandeåtgärder.

97 Genom att begränsa sin bedömning av villkoren i artikel 1 d i förordning 2015/1589 till att endast avse de rättsakter som avses i skäl 99 i det omtvistade beslutet, gjorde sig tribunalen följaktligen skyldig till en felaktig tillämpning av begreppet ”rättsakt” i denna artikel 1.

98 Detta fel ledde till att tribunalen dels principiellt uteslöt att en ”stödordning” i den mening som avses i nämnda artikel 1, såsom påpekats ovan i punkterna 80 och 86, kan grunda sig på en rad omständigheter som påvisar dess faktiska existens, dels gjorde en felaktig tolkning av detta beslut vad gäller prövningen av det första av dessa villkor.

99 Mot bakgrund av det anförda ska överklagandet vinna bifall såvitt avser den första delen av den enda grunden för överklagandet.

Den andra delgrunden

– *Parternas argument*

100 Kommissionen har under den enda grundens andra del gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig tolkning av det andra villkoret i artikel 1 d i förordning 2015/1589 och missuppfattade skälen 100–108 i det omtvistade beslutet, genom att i punkterna 94, 96, 98, 103–113, 119, 120 och 129–133 i den överklagade domen, slå fast att ett beviljande av skattelättnad vid ”överskjutande vinst” krävde att ytterligare genomförandeåtgärder vidtogs.

101 Tribunalen upprepade endast påståendet att, om de väsentliga delar av ordningen som räknas upp i skäl 102 i det omtvistade beslutet inte anges i de rättsakter som avses i skäl 99 i detta beslut, måste de med nödvändighet bli föremål för ytterligare genomförandeåtgärder. Enligt kommissionen undersökte tribunalen inte huruvida de belgiska skattemyndigheterna, när det gäller skattelättnader vid överskjutande vinst, faktiskt kunde påverka storleken på skattelättnaden vid överskjutande vinst, de väsentliga delarna av den aktuella ordningen och villkoren för att skattelättnaden skulle beviljas i enskilda fall. Dessutom förväxlade tribunalen det utrymme för skönsmässig bedömning som dessa myndigheter förfogade över för att kontrollera huruvida villkoren för beviljande av skattelättnader vid överskjutande vinst var uppfyllda med befogenheten för dessa myndigheter att påverka den beloppsmässiga storleken på denna skattelättnad, stödordningens väsentliga delar och villkoren för att bevilja nämnda skattelättnad i enskilda fall. Om tribunalen hade tolkat och tillämpat begreppet ”ytterligare genomförandeåtgärder” på ett korrekt sätt, skulle den ha kommit fram till att nämnda myndigheter inte kunde påverka dessa delar.

102 Konungariket Belgien har gjort gällande att tribunalens resonemang avseende det andra villkoret i artikel 1 d i förordning 2015/1589 inte utgör en felaktig rättstillämpning.

103 Magnetrol International har, med stöd av intervenienterna i målet om överklagande, gjort gällande att kommissionen i det omtvistade beslutet, för att komma fram till att det förelåg en stödordning, borde ha visat dels att de rättsakter som räknas upp i skälen 97–99 i detta beslut föreskrev de beräkningsmetoder som de belgiska skattemyndigheterna skulle tillämpa, dels att skattelättnaderna vid överskjutande vinst i varje enskilt fall kunde fastställas med hjälp av dessa metoder. Vidare, vad gäller villkoren för att bevilja stödet, borde kommissionen ha visat dels att dessa rättsakter fastställde de villkor enligt vilka de belgiska skattemyndigheterna kunde bifalla ansökningarna om individuellt stöd, dels att det var möjligt att på grundval av dessa villkor besluta huruvida den transaktion som den som ansökt om förhandsbesked hade föreslagit uppfyllde villkoret om en ”ny situation”.

– *Domstolens bedömning*

104 Den andra delen av den enda grunden för överklagandet avser det andra villkoret för att definiera en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, nämligen villkoret att det inte ska krävas några ”ytterligare genomförandeåtgärder” för beviljande av individuella stöd på grundval av den bestämmelse på vilken en sådan ordning grundar sig.

105 Domstolen delar tribunalens bedömning i punkt 99 i den överklagade domen, där den med hänvisning till punkt 100 i det omtvistade beslutet fann att förekomsten av ytterligare genomförandeåtgärder tyder på att det utrymme för skönsmässig bedömning som den skattemyndighet som vidtar åtgärderna i fråga utövar innebär att den kan påverka stödbeloppet, egenskaper hos stödet eller de villkor enligt vilka detta stöd beviljas. Ett rent tekniskt genomförande av rättsakter som föreskriver att det aktuella stödet ska beviljas utgör däremot inte en ”genomförandeåtgärd” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

106 Av detta följer att frågan huruvida ”ytterligare genomförandeåtgärder” krävs för beviljande av individuella stöd enligt en stödordning är nära knuten till identifieringen av den ”rättsakt” som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589 och på vilken stödordningen grundar sig. Det är nämligen mot bakgrund av denna bestämmelse som det ska avgöras huruvida beviljandet av individuellt stöd är beroende av att sådana åtgärder vidtas eller om beviljandet tvärtom kan ske enbart på grundval av nämnda rättsakt.

107 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 100 i sitt förslag till avgörande har den felaktiga rättstillämpning som konstaterats i punkterna 97 och 98 i förevarande dom absolut påverkat tribunalens bedömning av huruvida skattelättnader vid överskjutande vinst i förevarande fall beviljades utan att det var nödvändigt att vidta ytterligare genomförandeåtgärder.

108 Såsom har angetts ovan i punkt 96 grundade sig tribunalen på den felaktiga premissen att den omständigheten, att vissa av den aktuella ordningens väsentliga delar inte framgick av de rättsakter som anges i skäl 99 i det omtvistade beslutet, utan hade utlästs av själva förhandsbeskeden, innebar att dessa rättsakter med nödvändighet måste bli föremål för ytterligare genomförandeåtgärder.

109 Inom ramen för prövningen, i punkterna 103–113 i den överklagade domen, av huruvida de belgiska skattemyndigheterna, vid antagandet av förhandsbesked avseende skattelättnader vid överskjutande vinst, hade ett utrymme för skönsmässig bedömning som gjorde det möjligt för

dem att påverka den beloppsmässiga storleken på skattelättnaden, de väsentliga delarna av stödordningen i fråga och villkoren för beviljandet av denna skattelättnad, nöjde sig tribunalen med att hänvisa till de rättsakter som räknades upp i skäl 99 i det omtvistade beslutet för att slå fast att dessa rättsakter endast på ett övergripande sätt hänvisar till de belgiska skattemyndigheternas inställning till denna skattelättnad.

110 Tribunalen drog härav slutsatsen att de belgiska skattemyndigheterna, i avsaknad av andra omständigheter som begränsade denna myndighets beslutsbefogenhet vid antagandet av dessa förhandsbesked, nödvändigtvis hade ett utrymme för skönsmässig bedömning som innebar att det inte gick att fastställa att dessa myndigheter hade gjort en teknisk tillämpning av regelverket, utan att de tvärtom hade gjort en prövning ”från fall till fall” av varje ansökan.

111 Vid denna prövning underlät tribunalen emellertid att beakta den omständigheten att, såsom påpekats ovan i punkt 95, ett av de väsentliga kännetecknen för den aktuella ordningen, såsom kommissionen identifierat i det omtvistade beslutet, var att de belgiska skattemyndigheterna systematiskt hade beviljat skattelättnader vid överskjutande vinst när de villkor som räknas upp i skäl 102 i beslutet var uppfyllda.

112 I motsats till vad tribunalen slog fast kunde fastställandet av en sådan systematisk praxis utgöra en relevant omständighet vid en bedömning av samtliga omständigheter som kunde visa att det förelåg en faktisk stödordning som i förekommande fall gjorde det möjligt att fastställa att dessa skattemyndigheter i själva verket inte hade något utrymme för skönsmässig bedömning vid tillämpningen av artikel 185.2 b CIR 92 och att det således inte krävdes några ”ytterligare genomförandeåtgärder” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589 för att bevilja den aktuella skattelättnaden vid överskjutande vinst.

113 Såsom kommissionen har gjort gällande gjorde sig tribunalen därför skyldig till en felaktig rättstillämpning när den grundade sin slutsats avseende det andra villkoret i artikel 1 d i förordningen på ett felaktigt antagande.

114 Denna tolkning påverkas inte av övervägandena i punkterna 106 och 107 i den överklagade domen. Tribunalen grundade sig i dessa punkter på konstaterandet att det aktuella systemet inte avsåg alla förhandsbesked som antagits på grundval av artikel 185.2 b CIR 92, utan endast de förhandsbesked som beviljade negativa justeringar, utan att myndigheten hade kontrollerat huruvida den berörda vinsten hade inkluderats i vinsten i ett annat koncernbolag som var etablerat i en annan jurisdiktion, medan de förhandsbesked som beviljade en negativ justering som motsvarar den positiva justeringen av den skattepliktiga vinsten för ett annat koncernbolag etablerat i en annan jurisdiktion inte omfattades av denna ordning. Tribunalen fann att i den mån de belgiska skattemyndigheterna på grundval av samma bestämmelse både kan fatta beslut som, enligt kommissionen, beviljar statligt stöd och beslut som inte beviljar sådant stöd, är dessa skattemyndigheters roll inte begränsat till ett tekniskt genomförande av den ifrågavarande ordningen.

115 Såsom konstaterats ovan i punkt 94 ansåg kommissionen att det var de belgiska myndigheternas tillämpning *contra legem* av artikel 185.2 b CIR 92, såsom fast administrativ praxis, som utgjorde grunden för den aktuella ordningen. Detta konstaterande påverkas inte av enbart den omständigheten att de belgiska skattemyndigheterna även har tillämpat denna bestämmelse i situationer som faktiskt omfattades av dess tillämpningsområde.

116 Inte heller kan förekomsten av en preliminär fas i förfarandet för erhållande av ett förhandsbesked om skattelättnad vid överskjutande vinst, som det hänvisas till i punkt 112 i den överklagade domen, utgöra ett indicium på att de belgiska skattemyndigheterna nödvändigtvis hade ett utrymme för skönsmässig bedömning inom ramen för ordningen för skattelättnader vid överskjutande vinst. Detta utrymme för skönsmässig bedömning ska nämligen bedömas enbart mot bakgrund av de förhandsbesked som har beviljats med stöd av denna ordning, vilket innebär att de situationer som inte har gett upphov till antagandet av ett sådant beslut saknar relevans i detta hänseende.

117 Mot bakgrund av det anförda ska överklagandet vinna bifall såvitt avser den andra delen av den enda grunden för överklagandet.

Den tredje delgrunden

– *Parternas argument*

118 Kommissionen har under den tredje delen av den enda grunden för överklagandet gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig tolkning av det tredje villkoret i artikel 1 d i förordning nr 2015/1589, och missförstod skälen 66, 102, 103, 109, 139 och 140 i det omtvistade beslutet, när den, i punkterna 114–119 i den överklagade domen, fann att mottagarna av skattelättnader vid överskjutande vinst inte hade definierats ”på ett generellt och abstrakt sätt” i de bestämmelser som utgjorde grunden för denna ordning. Om tribunalen hade tagit vederbörlig hänsyn till de belgiska skattemyndigheternas fasta administrativa praxis avseende denna skattelättnad, skulle den enligt kommissionen ha kommit fram till den motsatta slutsatsen.

119 Konungariket Belgien och Magnetrol International har, med stöd av intervenienterna i målet om överklagande, bestritt dessa argument.

– *Domstolens bedömning*

120 Den tredje delen av den enda grunden för överklagandet avser det tredje villkoret för att definiera en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, nämligen att de personer som omfattas av en sådan ordning ska definieras på ett ”generellt och abstrakt sätt” i den rättsakt som utgör grunden för nämnda ordning.

121 Det framgår av det samband som finns mellan de tre villkoren för att en åtgärd ska kunna kvalificeras som ”stödordning”, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, att frågan huruvida det tredje av dessa villkor är uppfyllt är nära kopplad till de två första villkoren, avseende förekomsten av en ”rättsakt” och avsaknaden av krav på ”ytterligare genomförandeåtgärder”.

122 Tribunalens felaktiga rättstillämpning, som anges ovan i punkterna 97, 98 och 113 och som avser de två första av dessa villkor, innebar således att tribunalens bedömning av definitionen av vilka som är berättigade till skattelättnader vid överskjutande vinst är felaktig.

123 Även om tribunalen i punkterna 115–119 i den överklagade domen medgav att artikel 185.2 b CIR 92 avser en allmän och abstrakt kategori av enheter, grundade den sig nämligen huvudsakligen på en analys av de rättsakter som avses i skäl 99 i det omtvistade beslutet för komma fram till att de

personer som omfattades av den aktuella ordningen inte definierades ”på ett allmänt och abstrakt sätt” i dessa rättsakter, varför en sådan definition nödvändigtvis måste ske genom ytterligare genomförandeåtgärder.

124 Överklagandet ska därför vinna bifall såvitt avser den tredje delen av den enda grunden för överklagandet.

125 Mot bakgrund av det ovan anförda, och utan att det är nödvändigt att pröva den fjärde delen av den enda grunden för överklagandet, finner domstolen att tribunalen gjorde sig skyldig till flera fall av felaktig rättstillämpning när den i bland annat punkt 120 i den överklagade domen slog fast att kommissionen felaktigt funnit att ordningen för skattelättnader vid överskjutande vinst, såsom den definierats i det omtvistade beslutet, utgjorde en ”stödordning” i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

Domskäl i den överklagade domen som angetts för fullständighetens skull avseende bevis för ett ”systematiskt tillvägagångssätt”

126 Tribunalen prövade, för fullständighetens skull, i punkterna 121–134 i den överklagade domen, om kommissionen hade lyckats styrka att de hos de belgiska skattemyndigheterna förelåg ett ”systematiskt tillvägagångssätt” som identifierats efter granskningen av ett stickprov bestående i 22 av de 66 förhandsbesked som hade utfärdats avseende skattelättnader vid överskjutande vinst.

127 För att avgöra huruvida den felaktiga rättstillämpning som konstaterats ovan i punkt 125 kan leda till ett upphävande av den överklagade domen, krävs en prövning av huruvida tribunalen gjorde en korrekt bedömning när den i sin motivering underkände kommissionens argument avseende förekomsten av ett sådant ”systematiskt tillvägagångssätt”.

– *Parternas argument*

128 Kommissionen har i sitt resonemang avseende de tre första delarna av den enda grunden för överklagandet framfört specifika argument i syfte att ifrågasätta tribunalens resonemang i punkterna 121–134 i den överklagade domen, med stöd av vilket tribunalen slog fast att kommissionen inte hade styrkt förekomsten av ett ”systematiskt tillvägagångssätt” hos de belgiska skattemyndigheterna vid beviljandet av skattelättnader vid överskjutande vinst.

129 Kommissionen har inledningsvis gjort gällande att den, i motsats till vad tribunalen slog fast i punkterna 127 och 128 i den överklagade domen, på ett korrekt sätt motiverat de omständigheter som fick den att sluta sig till att det förelåg ett ”systematiskt tillvägagångssätt”.

130 Vad till att börja med gäller urvalet av de 22 förhandsbesked utifrån vilket kommissionen drog slutsatsen att det förelåg en fast administrativ praxis, har kommissionen medgett att detta val inte framgår av skälen 94–110 i det omtvistade beslutet. Tribunalen underlät emellertid att beakta skäl 3 i detta beslut, där det hänvisas till den begäran om upplysningar som kommissionen riktat till Konungariket Belgien avseende de förhandsbesked som utfärdats år 2004, år 2007, år 2010 och år 2013. Dessa beslut är inga andra än de 22 förhandsbesked som utgjorde det stickprov som låg till grund för kommissionens slutsats att det förelåg en fast administrativ praxis.

131 När det sedan gäller frågan huruvida detta stickprov var representativt, har kommissionen för det första understrukit att förhandsbeskeden valdes ut bland fyra av de nio år under vilka den aktuella ordningen tillämpades. För det andra är de valda åren utspridda med tre års intervall, vilka täcker början, mitten och slutet av den period under vilken de belgiska skattemyndigheterna utfärdade sådana förhandsbesked. För det tredje utgör de 22 förhandsbeskeden en tredjedel av samtliga beslut som fattades under denna nioårsperiod, och för det fjärde omfattar dessa 22 besked en tredjedel av samtliga personer som omfattades av stödordningen, vilket med nödvändighet innebär att urvalet var representativt och att någon särskild förklaring i detta avseende inte var nödvändig. Under alla omständigheter har Konungariket Belgien aldrig bestritt kommissionens preliminära slutsatser i beslutet att inleda förfarandet och har inte lagt fram något förhandsbesked som visar att de väsentliga delarna av den aktuella ordningen inte följer av en fast administrativ praxis.

132 Dessutom anser kommissionen att det inte var nödvändigt att beskriva de enskilda besluten i det omtvistade beslutet, efter att på grundval av sin undersökning av de 22 förhandsbeskeden ha dragit slutsatsen att dessa beslut grundade sig på en fast administrativ praxis. Det ankom däremot på Konungariket Belgien och stödmottagarna att bestrida dess slutsats om att skattelättnader vid överskjutande vinst har beviljats enligt en stödordning, vilket de inte har gjort.

133 När det slutligen gäller de sex förhandsbesked som beskrivs i skälen 62–64 och i fotnot 80 i det omtvistade beslutet, anges det i skäl 61 i det omtvistade beslutet att de tre exempel som anges i dessa skäl inte ska ses som något annat än en illustration av de förhandsbesked som de belgiska skattemyndigheterna meddelade i samband med genomförandet av den aktuella ordningen.

134 För det andra ledde missuppfattningen av skälen 94–110 i det omtvistade beslutet till att tribunalen gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den i punkterna 127 och 128 i den överklagade domen slog fast att kommissionen inte visat att det förelåg ett systematiskt tillvägagångssätt.

135 Konungariket Belgien och Magnetrol International har, med stöd av intervenienterna i målet om överklagande, bestritt dessa argument.

– *Domstolens bedömning*

136 Kommissionen har kritiserat tribunalen för att felaktigt ha konstaterat att kommissionen inte lyckats visa att det förelåg ett ”systematiskt tillvägagångssätt” som uppfyllde kraven i artikel 1 d i förordning 2015/1589.

137 För det första fann tribunalen, i punkt 125 i den överklagade domen, att ett sådant ”systematiskt tillvägagångssätt” inte kunde utgöra själva grunden för den aktuella ordningen, eftersom det inte var fråga om den grund som angavs i det omtvistade beslutet, nämligen i skäl 99 i detta beslut.

138 Mot bakgrund av den felaktiga rättstillämpning som konstaterats ovan i punkterna 97 och 98, är även detta skäl rättsligt felaktigt.

139 För det andra fann tribunalen, i punkt 126 i den överklagade domen, att även om det antas att de väsentliga delarna av den aktuella ordningen framgick av ett ”systematisk tillvägagångssätt” som identifierats utifrån det stickprov av förhandsbesked som kommissionen analyserat, hade kommissionen inte lyckats styrka förekomsten av ett sådant tillvägagångssätt.

140 Tribunalen påpekade inledningsvis i punkt 127 i den överklagade domen att urvalet bestod av 22 av de 66 berörda förhandsbeskeden, men fann att kommissionen i det omtvistade beslutet inte hade preciserat valet av nämnda stickprov och skälen till att det skulle anses vara representativt.

141 Såsom kommissionen har gjort gällande, när det gäller urvalet av de förhandsbesked som den analyserat, framgår det emellertid av en samlad bedömning av skälen i det omtvistade beslutet och särskilt skäl 3 jämfört med skäl 59 i detta beslut att detta stickprov bestod av förhandsbesked som antogs under åren 2005 (inga besked utfärdades år 2004), 2007, 2010 och 2013 för att täcka in besked utfärdade i början, mitten och slutet av perioden för den aktuella stödordningen.

142 Vad gäller frågan huruvida nämnda stickprov är representativt framgår det, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 86 i sitt förslag till avgörande, tydligt av valet av de 22 förhandsbesked av de totalt 66 besked som utfärdats med stöd av den aktuella ordningen, att detta stickprov representerar en tredjedel av dessa beslut.

143 En sådan andel av förhandsbeskeden, som valts ut på ett välavvägt sätt bland samtliga beslut som antagits för skattelättnader vid överskjutande vinst under den aktuella perioden, kan till sin natur vara representativ för de belgiska skattemyndigheternas ”systematiska tillvägagångssätt”. Just på grund av att en sådan praxis är ”systematisk”, kunde kommissionen nämligen rimligen utgå ifrån att de uppgifter som identifierats i det urval av förhandsbesked som kommissionen granskade, till dess motsatsen bevisats, med nödvändighet återfinns i samtliga förhandsbesked som antagits för skattelättnader vid överskjutande vinst.

144 Under dessa omständigheter saknade tribunalen fog för att anse att kommissionen i det omtvistade beslutet inte hade preciserat valet av detta stickprov och de omständigheter som gjorde att urvalet skulle anses vara representativt.

145 Denna slutsats påverkas inte heller av konstaterandet i punkt 128 i den överklagade domen, att kommissionen inte hade preciserat valet av de sex förhandsbesked som nämndes i skälen 62–64 i det omtvistade beslutet. Såsom framgår av skäl 61 i detta beslut och såsom kommissionen har gjort gällande, är dessa sex beslut endast ett illustrativt exempel på det sätt på vilket skattelättnader vid överskjutande vinst har beviljats av de belgiska skattemyndigheterna. Detta innebär att de inte kan beaktas vid bedömningen av huruvida kommissionen har lyckats styrka att ett ”systematiskt tillvägagångssätt” präglade de belgiska skattemyndigheternas beslutspraxis.

146 I punkt 129 i den överklagade domen grundade sig tribunalen därefter på övervägandena i punkterna 103–112 i den överklagade domen, avseende de belgiska skattemyndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning och behovet av ytterligare genomförandeåtgärder. Enligt tribunalen vederlägger dessa överväganden i sig förekomsten av det ”systematiska tillvägagångssätt” som kommissionen har gjort gällande.

147 Eftersom denna slutsats grundar sig på det felaktiga antagandet att endast de rättsakter som avses i skäl 99 i det omtvistade beslutet utgjorde grunden för den aktuella stödordningen, finner domstolen, av samma skäl som angetts ovan i punkterna 97, 98 och 113, att slutsatsen i punkt 129 i den överklagade domen är felaktig i rättsligt hänseende.

148 Slutligen påpekade tribunalen, i punkterna 131–133 i den överklagade domen, att de förhandsbesked som ingick i det av kommissionen granskade stickprovet i varje fall inte avsåg samtliga situationer där den aktuella belgiska enheten hade inrättat en ”huvudentreprenörsstruktur” och att den tvåstegsmetod för beräkningen av överskjutande vinst som kommissionen hade identifierat inte systematiskt hade tillämpats.

149 Såsom kommissionen har gjort gällande grundar sig tribunalens konstateranden i dessa punkter på en missuppfattning av skäl 102 i det omtvistade beslutet, där kommissionen räknade upp de väsentliga delarna av den aktuella stödordningen som den identifierat utifrån det stickprov på 22 förhandsbesked som var representativt för de belgiska skattemyndigheternas fasta administrativa praxis.

150 Det framgår således av detta skäl 102 att kommissionen, i motsats till vad tribunalen slog fast i punkt 132 i den överklagade domen, inte ansåg att flytten av en ”huvudentreprenör” i Belgien utgjorde det enda villkoret för att beviljas skattelättnader vid överskjutande vinst, utan att en sådan situation tvärtom utgjorde ett enkelt exempel på mer allmänna villkor när en ny situation uppstår som ännu inte har fått några skattemässiga verkningar.

151 När det gäller den beräkningsmetod i två steg, som avses i punkt 133 i den överklagade domen, framgår det av den tredje strecksatsen i skäl 102 i det omtvistade beslutet att kommissionen, i motsats till tribunalens konstateranden, inte funnit att ett sådant tillvägagångssätt utgjorde en väsentlig del av den aktuella ordningen, utan att den beloppsmässiga storleken på skattelättnaden vid överskjutande vinst systematiskt motsvarade skillnaden mellan den vinst som faktiskt redovisats av stödmottagaren och en hypotetisk vinst som skulle ha genererats om stödmottagaren hade agerat självständigt i förhållande till sin koncern, och detta oberoende av vilken metod som använts i syfte att komma fram till denna slutsats.

152 Domstolen konstaterar följaktligen att punkterna 130–133 i den överklagade domen inte kan utgöra stöd för tribunalens slutsats att kommissionen inte visat att skattelättnader vid överskjutande vinst beviljades enligt ett ”systematiskt tillvägagångssätt”.

153 Av det anförda följer att tribunalens slutsats, att kommissionen inte lyckats styrka förekomsten av ett ”systematiskt tillvägagångssätt”, är felaktig i rättsligt hänseende.

154 Utan att det är nödvändigt att pröva den fjärde delen av den enda grunden för överklagandet, finner domstolen att överklagandet ska vinna bifall såvitt avser denna grund.

155 Under dessa omständigheter ska den överklagade domen upphävas, utan att det är nödvändigt att pröva anslutningsöverklagandet.

Tvisten i första instans

156 Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen själv, när ett avgörande från tribunalen upphävs, slutligt avgöra målet om det är färdigt för avgörande.

157 I förevarande fall har Konungariket Belgien och Magnetrol International, såsom tribunalen konstaterade i punkt 57 i den överklagade domen, åberopat följande grunder till stöd för sitt överklagande:

– Den första grunden avser kommissionens inkräktande på Konungariket Belgiens exklusiva befogenhet vad gäller direkt beskattning (den första grunden i mål T-131/16 och den första delen av den tredje grunden i mål T-263/16).

– Den andra grunden avser den felaktiga slutsatsen att det i förevarande fall förelåg en stödordning, i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, bland annat på grund av en felaktig identifiering av de handlingar som ligger till grund för den aktuella stödordningen, och den felaktiga premissen att stödordningen inte kräver några ytterligare genomförandeåtgärder (den andra grunden i mål T-131/16 och den första grunden i mål T-263/16).

– Den tredje grunden avser den felaktiga kvalificeringen av förhandsbesked om överskjutande vinst som statligt stöd, mot bakgrund av framför allt avsaknaden av en fördel och bristen på selektivitet (den tredje grunden i mål T-131/16 och den tredje grundens andra och tredje del i mål T-263/16).

– Den fjärde grunden avser ett åsidosättande av bland annat legalitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, eftersom kommissionen felaktigt beslutade om återkrav av det påstådda stödet, inklusive från de koncerner som mottagarna av dessa stöd ingår i (den fjärde och den femte grunden i mål T-131/16 samt den fjärde grunden i mål T-263/16).

158 Med hänsyn bland annat till att de grunder som nämns i den första och den andra strecksatsen i föregående punkt har varit föremål för ett kontradiktoriskt förfarande vid tribunalen och till att det vid prövningen av dessa grunder inte är nödvändigt att vidta någon ytterligare åtgärd för processledning eller bevisupptagning, finner domstolen att respektive talan i mål T-131/16 och T-263/16 är färdiga för avgörande såvitt avser dessa grunder, och att det finns anledning att slutligt avgöra målet såvitt avser dessa grunder (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2020, kommissionen och rådet/Carreras Sequeros m.fl., C-119/19 P och C-126/19 P, EU:C:2020:676, punkt 130).

Huruvida kommissionen har inkräktat på Konungariket Belgiens exklusiva befogenhet vad gäller direkt beskattning

Parternas argument

159 Konungariket Belgien och Magnetrol International har, i likhet med Irland i dess yttrande i första instans, gjort gällande att kommissionen överskred sina befogenheter när den använde unionslagstiftningen om statligt stöd för att ensidigt avgöra frågor som faller under en medlemsstats exklusiva beskattningsrätt. Fastställandet av den skattepliktiga inkomsten hör nämligen uteslutande till medlemsstaternas befogenhetsområde, och det gör även det sätt på vilket vinst som genereras vid gränsöverskridande transaktioner inom företagskoncerner ska beskattas, även om detta leder till ”dubbel utebliven beskattning”. Kommissionens ståndpunkt, att förhandsbesked om överskjutande vinst utgör statligt stöd eftersom dessa beslut innebär en

avvikelse från det som kommissionen anser vara en korrekt tillämpning av armlängdsprincipen, är jämförbar med en påtvingad harmonisering av reglerna för beräkningen av skattepliktig inkomst, vilket inte omfattas av unionens befogenheter.

160 Kommissionen har i huvudsak gjort gällande att även om medlemsstaterna åtnjuter skatteautonomi på området för direkt beskattning, ska samtliga de skatteåtgärder som en medlemsstat vidtar vara förenliga med unionsrätten på området för statligt stöd.

Domstolens bedömning

161 Domstolen erinrar om sin fasta praxis enligt vilken medlemsstaternas åtgärder på områden som inte har harmoniserats i unionsrätten inte är undantagna från tillämpningsområdet för bestämmelserna i EUF-fördraget om kontroll av statligt stöd (dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 26, och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

162 Medlemsstaterna ska utöva sin behörighet på området för direkt beskattning med iakttagande av unionsrätten, särskilt bestämmelserna om statligt stöd i EUF-fördraget. Medlemsstaterna ska således avstå från att vid utövandet av denna befogenhet vidta åtgärder som kan anses utgöra statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2021, kommissionen/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 105 och där angiven rättspraxis).

163 Det följer av den rättspraxis som det hänvisas till i föregående punkter att kommissionen inte kan klandras för att ha överskridit sina befogenheter när den granskade de åtgärder som utgjorde den aktuella ordningen för att avgöra huruvida dessa åtgärder utgjorde statligt stöd och, om så var fallet, huruvida de var förenliga med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

164 Denna slutsats påverkas inte av Konungariket Belgiens argument avseende dels avsaknaden av behörighet att beskatta överskjutande vinst, dels dess egen behörighet att vidta åtgärder i syfte att undvika dubbelbeskattning.

165 Även om de beslut som de belgiska skattemyndigheterna antog inom ramen för den aktuella ordningen syftade till att avgränsa omfattningen av Konungariket Belgiens beskattningsrätt, innebär inte detta att kommissionen saknade rätt att pröva huruvida de var förenliga med unionslagstiftningen om statligt stöd.

166 I avsaknad av unionslagstiftning på området är det förvisso medlemsstaterna som är behöriga att ange vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna (dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97), men det framgår av den rättspraxis som det hänvisas till ovan i punkt 162 att medlemsstaterna ska avstå från att vid utövandet av denna behörighet vidta åtgärder som kan utgöra statligt stöd när kontrollen därav omfattas av kommissionens behörighet. Detsamma gäller när en medlemsstat, vid utövande av sin behörighet på skatteområdet, vidtar nödvändiga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning.

167 Mot bakgrund av det ovan anförda kan den första grunden i mål T-131/16 och den tredje grundens första del i mål T-263/16, inte godtas.

Huruvida det föreligger en stödordning i den mening som avses i artikel 1 d i förordning 2015/1589, och de övriga grunderna för ogiltigförklaring

168 Domstolen kan mot bakgrund av de skäl som angetts i samband med prövningen av den första, den andra och den tredje delen av kommissionens enda grund för överklagandet, inte godta den andra grunden i mål T-131/16 och den första grunden i mål T-263/16, vilka, såsom framgår av punkt 157 andra strecksatsen i förevarande dom, i huvudsak avser den felaktiga slutsatsen att det i förevarande fall förelåg en stödordning.

169 Målet är däremot inte färdigt för avgörande vad gäller de grunder som i huvudsak avser att skattelättnaden vid överskjutande vinst felaktigt kvalificerats som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, bland annat med hänsyn till att det inte förelåg vare sig någon fördel eller selektivitet (den tredje grunden i mål T-131/16 och den tredje grundens andra och tredje del i mål T-263/16), samt de grunder som avser bland annat åsidosättande av legalitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, i den mån det påstådda stödet felaktigt återkrävdes, inklusive från koncerner i vilka stödmottagarna ingick (den fjärde och den femte grunden i mål T-131/16 samt den fjärde grunden i mål T-263/16).

170 I punkt 136 i den överklagade domen fann nämligen tribunalen, med hänvisning till att den bifallit talan såvitt avsåg Konungariket Belgiens och Magnetrols grunder avseende åsidosättandet av artikel 1 d i förordning 2015/1589, att det saknades anledning att pröva de övriga grunder som anförts mot det omtvistade beslutet. En prövning av dessa grunder kräver komplicerade bedömningar av de faktiska omständigheterna, avseende vilka domstolen anser sig sakna nödvändiga upplysningar.

171 Målet måste därför återförvisas till tribunalen för en prövning av de grunder som anges ovan i punkt 169.

Rättegångskostnader

172 Eftersom målet återförvisas till tribunalen ska frågan om rättegångskostnader anstå.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 14 februari 2019, Belgien och Magnetrol International/kommissionen (T-131/16 och T-263/16, EU:T:2019:91), upphävs.**

2) **Talan ogillas såvitt avser den första och den andra grunden i mål T-131/16 samt såvitt avser den första grunden och den tredje grundens första del i mål T-263/16.**

3) **Målet återförvisa till Europeiska unionens tribunal för prövning av den tredje och den femte grunden i mål T-131/16 samt den andra grunden, den tredje grundens andra och tredje del och den fjärde grunden i mål T-263/16.**

4) **Frågan om rättegångskostnader anstår.**

Underskrifter