FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremsat den 23. april 2009 [1]

1. På foranledning af Rådet for Den Europæiske Unions foranstaltninger i 1997 om skattekonkurrence mellem medlemsstaterne, foretog Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber en undersøgelse og revision af medlemsstaternes skatteordninger på grundlag af EF-traktatens bestemmelser om statsstøtte.

2. Kommissionen foretog i den forbindelse en fornyet vurdering af den skatteordning, som Kongeriget Belgien havde indført til fordel for såkaldte koordinationscentre [2]. Efter at Kommissionen i 1984, 1987 og 1990 havde fastslået, at ordningen ikke udgjorde statsstøtte, vedtog Kommissionen den 17. februar 2003 en beslutning [3], hvorved den erklærede ordningen uforenelig med fællesmarkedet. Kommissionen anlagde et annullationssøgsmål ved Domstolen til prøvelse af denne beslutning, hvori Domstolen afsagde dom den 22. juni 2006 (forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen) [4].

3. Sideløbende hermed undersøgte Kommissionen den skatteordning, som Kongeriget Nederlandene havde indført i 1997 vedrørende visse koncerners internationale finansieringsaktiviteter (herefter »KFA-ordningen«).

4. Ifølge denne ordning kan virksomheder, som har fået meddelt en individuel godkendelse for en periode på ti år, oprette reserver for risici, som er forbundet med udøvelsen af disse aktiviteter. Ordningen blev ikke anmeldt til Kommissionen, inden den blev indført, og Kommissionen besluttede den 11. juli 2001 at indlede en formel undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 88, stk. 2, EF.

5. Ved beslutning af 17. februar 2003 [5] fastslog Kommissionen, at denne ordning udgjorde en statsstøtte, som var uforenelig med fællesmarkedet. Kommissionen fandt dog, at de virksomheder, som drog fordel af ordningen på den dato, da den indledte den formelle undersøgelsesprocedure, kunne gøre gældende at have en berettiget forventning

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Et koordinationscenter er en virksomhed, der er oprettet af en multinational koncern og som har til opgave at levere forskellige tjenesteydelser til koncernens selskaber, hovedsagelig af finansiel karakter.

3 — Kommissionens beslutning K(2003) 755 endelig udg. om Kongeriget Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien, som ændret ved berigtigelse af 23.4.2003.

4 — Sml. I, s. 5479.

5 — Kommissionens beslutning 2003/515/EF om Kongeriget Nederlandenes støtte til fordel for internationale finansieringsaktiviteter (EUT L 180, s. 52, herefter »den anfægtede beslutning«).

om, at ordningen var forenelig med traktatens regler, under hensyn til den stilling, Kommissionen gentagne gange havde indtaget med hensyn til den belgiske skatteordning i 1984, 1987 og 1990. Kommissionen godkendte derfor, at disse virksomheder fortsat kunne drage fordel af KFA-ordningen, indtil deres godkendelse udløb, og senest indtil den 31. december 2010.

6. Koninklijke Friesland Foods NV [6], som er en nederlandsk virksomhed, anlagde et annullationssøgsmål vedrørende den anfægtede beslutning ved De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans.

7. Ved dom af 12. september 2007 i sagen Koninklijke Friesland Foods mod Kommissionen [7] annullerede Retten denne beslutning, for så vidt som den heri fastsatte overgangsordning ikke gælder for erhvervsdrivende, der i lighed med KFF havde indgivet en ansøgning om godkendelse pr. 11. juli 2001, som den nederlandske skatteforvaltning endnu ikke havde taget stilling til.

8. Den foreliggende sag vedrører den appel, som Kommissionen har indgivet til prøvelse af denne dom. Appellen rejser i det væsentlige to retlige problemer hvad angår den stilling, som KFF indtager som en virksomhed, der eventuelt kan være omfattet af støtteordningen, og hvad angår den omstændighed, at ordningen ikke er anmeldt til Kommissionen.

9. Det første problem vedrører spørgsmålet om, hvorvidt det annullationssøgsmål, denne virksomhed har anlagt til prøvelse af den anfægtede beslutning, kan realitetsbehandles. Spørgsmålet er her, om KFF er berettiget til at anfægte beslutningens lovlighed for Fællesskabets retsinstanser, selv om virksomheden ikke på datoen for beslutningens meddelelse havde nogen velerhvervede rettigheder.

10. Det andet retlige problem indebærer, at Domstolen skal undersøge rækkevidden af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning på statsstøtteområdet. Spørgsmålet er her, om KFF på lige fod med de virksomheder, der drager fordel af ordningen, kan påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og være omfattet af overgangsforanstaltningerne, selv om ordningen ikke er blevet anmeldt til Kommissionen, inden den blev indført. Domstolen skal altså undersøge, om de betingelser, som den har fastsat i dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen for at anerkende, at dette princip er tilsidesat, er opfyldt i denne sag.

11. Jeg skal i dette forslag til afgørelse foreslå Domstolen at give Kommissionen medhold i sagen.

12. Principalt er det min opfattelse, at Retten med sin antagelse om, at KFF er individuelt berørt af den anfægtede beslutning, har begået

6 — Herefter »KFF«.
7 — Sag T-348/03, herefter »den appellerede dom«.

en retlig fejl ved vurderingen af sagens formalitet, som begrunder en ophævelse af den appellerede dom.

13. Subsidiært er det min opfattelse, at dommen også bør ophæves, selv om det antages, at KFF's søgsmål kan fremmes til realitetsbehandling, da virksomheden ikke kunne påberåbe sig en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

14. Jeg foreslår derfor Domstolen selv at træffe endelig afgørelse vedrørende Kommissionens formalitetsindsigelse og at tage denne til følge.

I — Fællesskabsbestemmelser

15. Ifølge traktaten gælder der, med visse undtagelser, et principielt forbud mod statsstøtte. Artikel 87, stk. 1, EF bestemmer:

»Bortset fra de i denne traktat hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

16. De former for statsstøtte, der uden videre er forenelige med fællesmarkedet, og dem, der kan betragtes som forenelige med fællesmarkedet, er opregnet i artikel 87, stk. 2 og 3, EF.

17. Artikel 88 EF bestemmer:

»1. Kommissionen foretager sammen med medlemsstaterne en løbende undersøgelse af de støtteordninger, som findes i disse stater. Den foreslår dem sådanne foranstaltninger, som fællesmarkedets funktion eller gradvise udvikling kræver.

2. Finder Kommissionen — efter at have givet de interesserede parter en frist til at fremsætte deres bemærkninger — at en støtte, som ydes af en stat eller med statsmidler, ifølge artikel 87 ikke er forenelig med fællesmarkedet, eller at denne støtte misbruges, træffer den beslutning om, at den pågældende stat skal ophæve eller ændre støtteforanstaltningen inden for den tidsfrist, som Kommissionen fastsætter.

[…]

3. Kommissionen skal underrettes så betids om enhver påtænkt indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger, at den kan fremsætte sine bemærkninger hertil. Er Kommissionen af den opfattelse, at det påtænkte er uforeneligt med fællesmarkedet i henhold til artikel 87, iværksætter den uopholdeligt den i stk. 2 fastsatte fremgangsmåde. Den pågældende medlemsstat må ikke gennemføre de påtænkte foranstaltninger, før den nævnte fremgangsmåde har ført til endelig beslutning.«

18. Endelig indeholder artikel 89 EF en bemyndigelse for Rådet til at udstede forordninger med henblik på anvendelsen af artikel 87 EF og 88 EF. I medfør af denne bemyndigelse har Rådet den 22. marts 1999 udstedt forordning (EF) nr. 659/1999 [8], som fastsætter præcise regler vedrørende de procedurer, som skal følges ved anvendelsen af artikel 88 EF.

8 — Rådets forordning om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel [88] (EFT L 83, s. 1).

II — KFA-ordningen

19. KFA-ordningen er fastsat i loven om selskabsskat fra 1969 [9]. Den blev ændret ved lov af 13. december 1996 [10], hvorved der blev indført en ny artikel 15b med henblik på at bekæmpe internationale nederlandske virksomheders tendens til at anbringe deres koncernfinansieringsaktiviteter i selskaber, som er etableret i udlandet, navnlig i skattely. Ordningen, med senere ændringer, trådte i kraft den 1. januar 1997.

20. Ifølge artikel 15b i lov af 1969 kan virksomheder, der er omfattet af ordningen, oprette en reserve for risici, som er forbundet med deres internationale finansieringsaktiviteter. Ordningen står åben for alle skattepligtige virksomheder, uanset om de er af nederlandsk eller udenlandsk oprindelse, såfremt de opfylder følgende betingelser, der er fastsat i nævnte bestemmelse:

— Selskabet skal udføre finansieringsaktiviteter til fordel for enheder i koncernen,

9 — Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

10 — Lov om ændring af lov om selskabsskat fra 1969 med henblik på at modvirke udhuling af beskatningsgrundlaget og styrke den fiskale infrastruktur (Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur) (Stb. 1996, nr. 65, herefter »loven af 1969«).

som er etableret i mindst fire lande eller mindst to verdensdele.

— Det skal regelmæssigt beskæftige sig med långivning og investeringer og skal kunne operere uafhængigt. Disse aktiviteter skal udelukkende ledes fra Nederlandene.

— Virksomhederne i de fire lande skal bidrage med mindst 5% af selskabets skattepligtige indkomst ved finansieringsaktiviteterne og med mindst 10% fra de to verdensdele.

21. Ifølge artikel 15b, stk. 10, i lov af 1969 behandles selskabers ansøgninger om godkendelse til at anvende KFA-ordningen af skattemyndighederne. Når skattemyndighederne giver godkendelse hertil, skal de præcisere betingelserne for ordningens anvendelse med henblik på virksomhedens særlige situation og vedtage en beslutning, som det er muligt at anfægte ved et søgsmål (herefter »KFA-godkendelse«) [11].

III — Faktiske omstændigheder og sagens forløb

A — *Faktiske omstændigheder inden vedtagelsen af den anfægtede beslutning*

22. KFA-ordningen blev ikke anmeldt til Kommissionen, inden den blev indført den 1. januar 1997.

23. Efter en række drøftelser af skattekonkurrencen mellem medlemsstaterne, vedtog Rådet for »Økonomi og Finans« (Ecofin) en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning [12]. Der blev nedsat en ad hoc-gruppe, som skulle udfærdige en fortegnelse over de nationale skatteforanstaltninger, der har skadelige virkninger for fællesmarkedet.

24. På foranledning af disse tiltag forpligtede Kommissionen sig til at udarbejde retningslinjer om anvendelsen af artikel 87 EF og 88 EF på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne. Kommissionen vedtog således den 11. november 1998 en meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne [13].

11 — Jf. DB nr. 97/3951 af 2.10.1997 om fastsættelse af en standardbeslutning vedrørende artikel 15b i lov af 1969 (Besluit nr. DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15 b van de Wet op de venootschapsbelasting 1969).

12 — Resolution vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet den 1.12.1997 om en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning (EFT 1998 C 2, s. 2).

13 — EFT C 384, s. 3.

Kommissionen har foretaget sin undersøgelse eller revision af de skatteordninger, som gælder i de forskellige medlemsstater, på grundlag af denne meddelelse.

25. Den 12. februar 1999 anmodede Kommissionen de nederlandske myndigheder om oplysninger vedrørende KFA-ordningen. Myndighederne besvarede henvendelsen den 8. marts 1999.

26. Den 27. december 2000 indgav KFF en ansøgning til de nederlandske skattemyndigheder med henblik på at kunne oprette en reserve i henhold til KFA-ordningen (herefter »KFA-ansøgningen«) fra den 1. januar 2000. Ansøgningen blev drøftet med skattemyndighederne den 24. april 2001.

27. Ved skrivelse af 11. juli 2001, offentliggjort i *De Europæiske Fællesskabers Officielle Tidende* den 31. oktober 2001, meddelte Kommissionen Kongeriget Nederlandene sin beslutning om at indlede en formel undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 88, stk. 2, EF [14]. I sin foreløbige vurdering af støtten udtrykte Kommissionen tvivl om, hvorvidt KFA-ordningen var forenelig med fællesmarkedet. Den anførte, at ordningen kunne udgøre en statsstøtte, og at den tilsyneladende ikke var omfattet af en af de undtagelser, som er fastsat i artikel 87, stk. 2 og 3, EF. I overensstemmelse med artikel 88, stk. 2, EF opfordrede Kommissionen Kongeriget Nederlandene og andre interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger inden en frist på en måned.

28. Den 26. juli 2001 meddelte de nederlandske skattemyndigheder KFF, at Kommissionen havde indledt en formel undersøgelsesprocedure.

29. Under hensyn til indledningen af denne procedure suspenderede KFF sin KFA-ansøgning.

30. Ved skrivelse af 3. oktober 2002 gjorde Kongeriget Nederlandene gældende over for Kommissionen, at den burde give de virksomheder, som allerede var omfattet af KFA-ordningen, mulighed for at kunne fortsætte hermed, indtil de tildelte godkendelser udløb, i betragtning af deres berettigede forventning og overholdelsen af deres velerhvervede rettigheder.

31. Endelig vedtog den nederlandske statssekretær for finanser den 5. december 2002 en beslutning, hvori det var angivet, at myndighederne med virkning fra denne dato ophørte med at behandle enhver ny ansøgning om anvendelse af KFA-ordningen.

14 — EFT C 306, s. 6.

B — *Den anfægtede beslutning*

32. Den 17. februar 2003 vedtog Kommissionen den anfægtede beslutning.

33. I denne beslutning bekræfter Kommissionen sine betænkeligheder vedrørende KFA-ordningen og dens forenelighed med fællesskabsretten. Den angiver for det første, at ordningen udgør en statsstøtte i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 87, stk. 1, EF, og angiver grundene til, at denne ordning ikke efter Kommissionens opfattelse kan omfattes af nogen af undtagelserne i artikel 87, stk. 2 og 3, EF.

34. Kommissionen undersøger derpå den berettigede forventning hos de virksomheder, der allerede er omfattet af KFA-ordningen. Den erkender, at der består en sådan berettiget forventning, og at denne begrunder, at Kommissionen giver afkald på at udstede pålæg om tilbagekrævning af den allerede tildelte støtte.

35. Betragtning 111 og 112 til den anfægtede beslutning lyder således:

»[…]

I nærværende sag bemærker Kommissionen, at den belgiske og den nederlandske ordning ganske vist ikke er fuldkommen identiske, men at [KFA]-ordningen ikke desto mindre udviser ligheder med den i Belgien ved kongelig anordning nr. 187 af 30. december 1982 indførte ordning vedrørende den skattemæssige behandling af koordinationscentre. Begge ordninger vedrører nemlig aktiviteter inden for en og samme koncern, og et stort antal begunstigede inden for [KFA]-ordningen havde i forvejen påberåbt sig den belgiske ordning vedrørende koordinationscentre. Ved beslutning af 2. maj 1984 vedtog Kommissionen, at den belgiske ordning ikke var en støtteforanstaltning som omhandlet i EF-traktatens [artikel 87, stk. 1, EF]. Selv om beslutningen ikke blev offentliggjort, skal det alligevel bemærkes, som det i øvrigt også understreges af Nederlandene og de interesserede parter, at det af XIV. beretning om konkurrencepolitikken såvel som af svaret på en parlamentsforespørgsel [15] fremgik, at Kommissionen ingen indvendinger havde fremført mod den belgiske ordning vedrørende koordinationscentre.

I denne forbindelse påpeger Kommissionen, at dens beslutning om den belgiske ordning vedrørende koordinationscentre blev vedtaget før [KFA]-ordningens ikrafttrædelse. Den påpeger endvidere, at alle [KFA]-ordningens begunstigede var anerkendt som sådanne, inden Kommissionen den 11. juli 2001 besluttede sig til at indlede den formelle undersøgelsesprocedure. Som følge heraf accepterer Kommissionen Nederlandenes og de interesserede parters argumenter med hensyn til eksistensen af berettiget forventning hos ordningens begunstigede, hvorfor den afstår fra at kræve den ydede støtte tilbagebetalt.«

15 — I fodnoten hertil henviser Kommissionen til fodnote 16, hvori henvises til skriftlig forespørgsel nr. 1735/90 (EFT 1991 C 63, s. 37). Kommissionen henviser endvidere til tidligere forespørgsler fra de belgiske medlemmer af Europa-Parlamentet Radoux og Van Rompuy, henholdsvis nr. 2381/82 (EFT 1983 C 170, s. 9), og nr. 1817/83 (EFT 1984 C 148, s. 14).

36. Endelig gennemgår Kommissionen grundene til, at den finder det nødvendigt at fastsætte en overgangsperiode vedrørende det tidspunkt, hvor virkningerne af KFA-ordningen ophører. Den sondrer herved mellem to situationer.

37. Hvad angår de reserver, som de virksomheder, der drager fordel af KFA-ordningen, allerede har etableret, konstaterer Kommissionen, at disse reserver er etableret som led i en langsigtet strategi, og at de fordele, som er forbundet med disse reserver, er erhvervet på grundlag af en berettiget forventning. Kommissionen er derfor af den opfattelse, at disse virksomheder kan fortsætte med at udnytte deres reserver i overensstemmelse med den gældende nederlandske lovgivning [16].

38. Hvad angår etableringen af nye reserver fremhæver Kommissionen, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet principielt ikke længere kan påberåbes, efter at der er truffet beslutning om, at støtten er uforenelig med fællesmarkedet. I den forbindelse anfører den, at man ikke længere kan påberåbe sig en berettiget forventning, når der er indrømmet medlemsstaten og de pågældende selskaber en rimelig tidsfrist, som er nødvendig for at give dem mulighed for at tilpasse sig den nye situation og denne tidsfrist er udløbet. I den foreliggende sag har Kommissionen taget hensyn til den sammenhæng, hvori proceduren indgår, herunder de foranstaltninger, der allerede er truffet på fællesskabsniveau til bekæmpelse af skadelig skattekonkurrence. Den har endvidere taget hensyn til, at der blev givet meddelelse om, at KFA-ordningen ophørte med virkning fra december måned 2002, og dermed taget hensyn til, at antallet af virksomheder, der er omfattet af ordningen, gradvist aftager indtil 2010 [17].

39. I den anfægtede beslutnings betragtning 118 anfører Kommissionen følgende:

»I betragtning af disse særlige omstændigheder er Kommissionen af den mening, at de selskaber, der ved indledningen af denne procedure kunne drage nytte af [KFA]-ordningen, fortsat kan etablere nye reserver og fortsat kan anvende de allerede eksisterende reserver i henhold til gennemførelsesbestemmelserne for den gældende [KFA]-ordning […] i den periode, der er fastsat i de allerede trufne afgørelser, og indtil senest den 31. december 2010.«

40. På grundlag af disse betragtninger drager Kommissionen følgende konklusion:

»(119) Kommissionen fastslår, at Nederlandene har handlet i strid med artikel 88,

16 — Jf. den anfægtede beslutnings betragtning 114.

17 — Jf. beslutningens betragtning 115-117.

stk. 3, ved den ulovlige gennemførelse af nærværende støtteordning. Den konstaterer, at [KFA]-ordningen er uforenelig med fællesmarkedet. På grund af de begunstigedes berettigede forventning og de særlige omstændigheder, der er beskrevet ovenfor, finder Kommissionen ikke anledning til at kræve den udbetalte støtte tilbagebetalt, og ordningen kan opretholdes indtil senest den 31. december 2010.«

41. Den anfægtede beslutnings konklusion har følgende ordlyd:

»Artikel 1

Den støtteordning, som [Kongeriget] Nederlandene har indført inden for rammerne af artikel 15b i Wet op de vennootschapsbelasting (lov om selskabsskat) af 1969, og som blev indført ved lov af 13. december 1996, er uforenelig med fællesmarkedet.

Artikel 2

Kongeriget Nederlandene skal ophæve den i artikel 1 omhandlede ordning. De selskaber, som den 11. juli 2001 faldt ind under denne ordning, kan fortsat påberåbe sig den indtil udgangen af den periode på ti år, som er bevilget dem af de nederlandske skattemyndigheder. Ordningen ophører under alle omstændigheder senest den 31. december 2010.

[…]«

C — *Faktiske omstændigheder efter den anfægtede beslutning*

42. Ved skrivelse af 11. april 2003 anmodede Kongeriget Nederlandene bl.a. Kommissionen om at bekræfte skriftligt, at overgangsordningen i henhold til den anfægtede beslutnings artikel 2 også gjaldt for de virksomheder, som inden den 5. december 2002 — fra hvilken dato det var meddelt, at enhver ny ansøgning om KFA-godkendelse ville blive afslået — havde indgivet en ansøgning om at blive godkendt efter KFA-ordningen, selv om de nederlandske skattemyndigheder endnu ikke havde truffet afgørelse herom, da disse virksomheder pr. 11. juli 2001 opfyldte betingelserne efter ordningen.

43. I en skrivelse af 7. juli 2003 angav Kommissionen, at det fremgik klart af den anfægtede beslutnings betragtning 118 og af beslutningens artikel 2, at overgangsordningen ikke gjaldt for disse virksomheder. Den angav endvidere, at hvis de nederlandske

myndigheder besluttede at meddele disse virksomheder en KFA-godkendelse, ville dette være ensbetydende med at tildele dem en ny støtte, som var i strid med den anfægtede beslutning.

44. Den 21. august 2003 afslog de nederlandske skattemyndigheder i medfør af den anfægtede beslutning KFF's ansøgning om godkendelse efter KFA-ordningen.

45. Artikel 15b i lov af 1969 blev ophævet ved artikel 1, afsnit D, i lov af 15. september 2005 [18].

46. Artikel 2 i sidstnævnte lov bestemmer i det væsentlige, at hvad angår selskabsskattepligtige, som pr. 11. juli 2001 opfyldte betingelserne i ordningen i henhold til artikel 15b i lov af 1969, finder denne artikel og de heraf følgende bestemmelser fortsat anvendelse. Den bestemmer endvidere, at denne overgangsbestemmelse finder anvendelse i en tiårsperiode fra den dato, da den skattepligtige kunne oprette en reserve, hvilken periode dog udløber senest den 31. december 2010.

18 — Lov om ændring af lov af 1969 — ophævelse af KFA-ordningen (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling) (Stb. 2005, nr. 468).

IV — Søgsmålet ved Retten og den appellerede dom

47. Ved stævning af 10. oktober 2003 anlagde KFF et annullationssøgsmål ved Retten til prøvelse af den anfægtede beslutning.

48. Ved særskilt dokument indgivet til Justitskontoret den 14. januar 2004 rejste Kommissionen en formalitetsindsigelse i henhold til artikel 114, stk. 1, i Rettens procesreglement. KFF fremsatte bemærkninger vedrørende denne indsigelse den 29. marts 2004. Ved Rettens kendelse af 28. februar 2005 blev behandlingen af indsigelsen henskudt til afgørelse i forbindelse med sagens realitet og afgørelsen om sagens omkostninger udsat.

49. I den appellerede dom fastslog Retten, at KFF's søgsmål kunne realitetsbehandles. Retten gav endvidere KFF medhold i sagen og annullerede artikel 2 i den anfægtede beslutning, for så vidt som den heri fastsatte overgangsordning ikke gælder for erhvervsdrivende, som pr. 11. juli 2001 havde indgivet en ansøgning til de nederlandske skattemyndigheder om at blive omfattet af den omhandlede støtteordning, men som skattemyndighederne endnu ikke på denne dato havde taget stilling til.

V — Retsforhandlinger ved Domstolen og parternes påstande

50. Kommissionen har i medfør af artikel 56 i Domstolens statut iværksat appel til prøvelse af Rettens dom ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 22. november 2007.

51. Principalt har Kommissionen nedlagt påstand om, at der gives den medhold i appellen, og at den appellerede dom følgelig ophæves, samt at Kommissionen frifindes for KFF's annullationssøgsmål, og denne tilpligtes at betale omkostningerne i de to instanser.

52. Subsidiært har Kommissionen nedlagt påstand om ophævelse af den appellerede dom, for så vidt som dommen indebærer, at andre erhvervsdrivende end KFF, som pr. 11. juli 2001 havde indgivet en ansøgning til de nederlandske skattemyndigheder om godkendelse efter KFA-ordningen, opnår rettigheder, og at Kommissionen frifindes i annullationssøgsmålet vedrørende den anfægtede beslutning, for så vidt som det med søgsmålet ønskes opnået, at der tillægges andre virksomheder end KFF rettigheder.

53. KFF har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

VI — Gennemgang af appellen

A — *Første anbringende, hvorefter betingelsen om, at KFF skal være individuelt berørt, ikke er opfyldt*

1. Parternes argumentation

54. Kommissionen har gjort gældende, at Retten fejlagtigt har fastslået, at KFF var individuelt berørt af den anfægtede beslutning i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 230, stk. 4, EF og i Domstolens praksis.

55. Den anfører herved, at Retten har begået en retlig fejl ved at basere sine betragtninger på dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen og ved at ligestille KFF's situation med de erhvervsdrivende, som i sagen havde ansøgt om fornyelse af deres godkendelse. Efter Kommissionens opfattelse kan disse to situationer imidlertid ikke sammenlignes, da KFF på intet tidspunkt har været omfattet af KFA-ordningen. I modsætning til, hvad Retten har antaget i den appellerede doms præmis 100, er KFF derfor ikke »særligt« berørt af den anfægtede beslutning, men er berørt af den nøjagtig på samme måde som de øvrige nederlandske virksomheder, der på intet tidspunkt har været omfattet af ordningen.

56. KFF har gjort gældende, at dette anbringende ikke kan realitetsbehandles. Virksomheden finder, at spørgsmålet om, hvorvidt forskellen mellem en første ansøgning om godkendelse og en ansøgning om fornyelse er relevant for afgørelsen af, om virksomheden tilhører en begrænset gruppe af adressater, er et faktisk spørgsmål, som Domstolen ikke kan undersøge under en appelsag.

2. Bedømmelse

57. Ifølge den anfægtede beslutnings artikel 4 er beslutningens eneste adressat Kongeriget Nederlandene. De fysiske eller juridiske personer, der som KFF ønsker at anlægge et annullationssøgsmål vedrørende denne beslutning, skal derfor opfylde betingelserne i artikel 230, stk. 4, EF. De skal følgelig godtgøre, at beslutningen berører dem umiddelbart og individuelt.

58. Hvis ikke de kan godtgøre, at de opfylder disse betingelser, må søgsmålet vedrørende den anfægtede beslutning afvises fra realitetsbehandling.

59. Domstolen skal altså undersøge, om KFF, hvis ansøgning om godkendelse endnu ikke var behandlet på datoen for meddelelsen af den anfægtede beslutning, er individuelt berørt heraf i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 230, stk. 4, EF og retspraksis ved Fællesskabets retsinstanser.

60. Det skal altså afgøres, om KFF ifølge de kriterier, som Domstolen har fastlagt i dommen i sagen Plaumann mod Kommissionen [19] og siden bekræftet i sin faste praksis, rammes af den anfægtede beslutning på grund af visse egenskaber, som er særlige for den, eller på grund af en faktisk situation, der adskiller den fra alle andre og derfor individualiserer den på lignende måde som en adressat [20].

61. Domstolen har anvendt og præciseret denne retspraksis inden for det særlige område, som statsstøtte udgør. Domstolen har således flere gange fastslået, at inden for dette område kan en virksomhed ikke anfægte en beslutning fra Kommissionen, der forbyder en støtteordning til fordel for en sektor, hvis virksomheden alene er berørt af beslutningen, fordi den tilhører den pågældende sektor og potentielt kan drage fordel af støtteordningen [21].

19 — Dom af 15.7.1963, sag 25/62, Sml. 1954-1964, s. 411, org.ref.: Rec. s. 197, se s. 223.

20 — Jf. bl.a. dom af 1.4.2004, sag 263/02 P, Kommissionen mod Jégo-Quéré, Sml. I, s. 3425, præmis 45, af 13.12.2005, sag C-78/03 P, Kommissionen mod Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, Sml. I, s. 10737, præmis 33, og af 13.3.2008, sag C-125/06 P, Kommissionen mod Infront WM, Sml. I, s. 1451, præmis 70.

21 — Jf. bl.a. dom af 19.10.2000, forenede sager C-15/98 og C-105/99, Den Italienske Republik og Sardegna Lines mod Kommissionen, Sml. I, s. 8855, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis.

62. I en sådan situation rammes virksomheden ikke af Kommissionens beslutning på samme måde som en virksomhed, der faktisk drager fordel af støtteordningen, og som kan forpligtes til at tilbagebetale den af medlemsstaten ulovligt udbetalte støtte.

63. Det er sådanne betragtninger, der ligger til grund for Domstolens faste praksis, hvorefter en virksomhed kun er berettiget til at anfægte lovligheden af en fællesskabsretsakt, når denne retsakt ændrer de rettigheder, som virksomheden har erhvervet inden dens vedtagelse [22].

64. Selv om en virksomhed tilhører en begrænset gruppe af erhvervsdrivende, som det er tilfældet med KFF og de tretten andre virksomheder, som har ansøgt de nederlandske skattemyndigheder om godkendelse, er dette altså ikke tilstrækkeligt til at anerkende, at den er individuelt berørt af den anfægtede retsakt. Det er også en betingelse, at virksomheden har en retlig beskyttet interesse, som indebærer, at den kan individualiseres på samme måde som retsaktens adressat, således som Domstolen har fastslået i sin praksis siden dommen i sagen Plaumann mod Kommissionen.

65. Det må imidlertid konstateres, at KFF ikke har opnået nogen velerhvervede rettigheder inden vedtagelsen af den anfægtede beslutning. Virksomheden var ikke omfattet af KFA-ordningen på datoen for beslutningens vedtagelse, og de nederlandske skattemyndigheder har ikke givet den nogen garanti for, at dette ville ske. Selv om KFF tilhører en afgrænset gruppe af skattepligtige, rammes den derfor ikke af den anfægtede beslutning på samme måde som de øvrige virksomheder, der drager fordel af KFA-ordningen, og hvis godkendelse for nogles vedkommende først udløber den 31. december 2010.

66. KFF's situation er derfor meget forskellig fra den, som de belgiske koordinationscentre, som er omhandlet i dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, befandt sig i, eftersom disse allerede var omfattet af den pågældende ordning og ansøgte om fornyelse af den godkendelse, som de i forvejen havde opnået. Den beslutning, som var omhandlet i den sidstnævnte sag, vedrørte derfor en situation, hvor de pågældende koordinationscentre allerede på tidspunktet for dens vedtagelse havde opnået visse velerhvervede rettigheder for så vidt angår fremtidige transaktioner, som der blev gjort indgreb i ved beslutningen.

22 — Jf. bl.a. dom af 1.7.1965, forenede sager 106/63 og C-107/63, Toepfer og Getreide-Import mod Kommissionen, Sml. 1965-1968, s. 67, org.ref.: Rec. s. 525, se s. 533, af 23.11.1971, sag 62/70, Bock mod Kommissionen, Sml. 1971, s. 239, org.ref.: Rec. s. 897, af 18.11.1975, sag 100/74, CAM mod Kommissionen, Sml. s. 1393, af 27.11.1984, sag 232/81, Agricola commerciale olio m.fl. mod Kommissionen, Sml. s. 3881, og sag 264/81, Savma mod Kommissionen, Sml. s. 3915, af 18.5.1994, sag C-309/89, Codorniu mod Rådet, Sml. I, s. 1853, og dommen i sagen Kommissionen mod Infront WM, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 72.

67. Af disse grunde er jeg af den opfattelse, at Retten med sin antagelse om, at KFF var individuelt berørt af den anfægtede beslutning, har begået en retlig fejl ved vurderingen af formaliteten, som begrunder, at den appellerede dom bør ophæves.

68. Jeg skal derfor foreslå Domstolen at give Kommissionen medhold i dens første anbringende og at ophæve den appellerede dom, for så vidt som Retten har antaget KFF's annullationssøgsmål vedrørende den anfægtede beslutning til realitetsbehandling.

69. Såfremt Domstolen ikke følger mit forslag, men antager, at KFF er individuelt berørt af den anfægtede beslutning, og at virksomheden endvidere har retlig interesse, er det dog min opfattelse af de grunde, som jeg skal angive i det følgende, at appellen under alle forhold bør tages til følge.

70. Jeg skal herefter gennemgå de to anbringender, som efter min opfattelse medfører, at Rettens dom bør ophæves, nemlig anbringendet om tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og om tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet.

B — *Det subsidiære anbringende om tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning*

71. Ifølge den anfægtede beslutnings artikel 2 gælder der en overgangsperiode for de virksomheder, som var omfattet af KFA-ordningen på det tidspunkt, da Kommissionen indledte den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende støtten den 11. juli 2001. Kommissionen har lagt til grund, at disse virksomheder havde en berettiget forventning om, at ordningen var forenelig med traktatens regler, og at der forelå særlige omstændigheder i sagen [23].

72. I den appellerede dom har Retten fastslået, at Kommissionen med denne bestemmelse har tilsidesat princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ved ikke at fastsætte nogen overgangsforanstaltninger for de skattepligtige, hvis ansøgning om godkendelse endnu ikke var behandlet på tidspunktet for meddelelsen om den anfægtede beslutning, således som det var tilfældet med KFF's ansøgning.

73. Før jeg gennemgår dette anbringende og for bedre at vurdere baggrunden for Rettens behandling af dette anbringende i den appellerede dom, finder jeg det vigtigt indledningsvis at resumere, hvad dette princip går ud på ifølge praksis ved Fællesskabets retsinstanser.

23 — Jf. den anfægtede beslutnings betragtning 111-118.

1. Domstolens praksis vedrørende princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

74. Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning udgør et generelt princip i fællesskabsretten, på grundlag af hvilket lovligheden af institutionernes retsakter kan efterprøves [24].

75. Som generaladvokat Léger anførte i sit forslag til afgørelse i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen [25] udgør dette princip en naturlig følge af retssikkerhedsprincippet, som kræver, at Fællesskabets lovgivning er klar og anvendelsen heraf forudsigelig for borgerne, således at forstå, at princippet skal sikre beskyttelsen af de velerhvervede rettigheder, som en eller flere fysiske eller juridiske personer lovligt har opnået særskilt i tilfælde, hvor lovgivningen ændres [26].

76. Hvad angår anvendelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i Domstolens praksis, anførte generaladvokat Léger, at princippet anses for tilsidesat, når følgende betingelser er opfyldt.

77. For det første skal der foreligge en handling eller en adfærd fra en fællesskabsinstitutions side, som har skabt en berettiget forventning. Ifølge gældende retspraksis kan princippet om beskyttelse af den berettigede forventning kun påberåbes over for en fællesskabsretsakt, såfremt Fællesskabet selv tidligere har skabt en situation, som giver grundlag for en berettiget forventning [27]. Endvidere skal der være tale om præcise løfter fra den pågældende administrations side [28].

78. For det andet skal forventningen være berettiget, således at forstå, at den pågældende person ikke må have været i stand til at forudse ændringen af den praksis, som institutionen tidligere fulgte. Ifølge retspraksis gælder således, at såfremt forudseende og påpasselige erhvervsdrivende kan påregne gennemførelsen af en fællesskabsforanstaltning, der kan påvirke deres interesser, kan de ikke påberåbe sig et sådant princip, når

24 — Jf. bl.a. dom af 14.5.1975, sag 74/74, CNTA mod Kommissionen, Sml. s. 533, præmis 44, af 26.6.1990, sag C-152/88, Sofrimport mod Kommissionen, Sml. I, s. 2477, præmis 26, af 19.5.1992, forenede sager C-104/89 og C-37/90, Mulder m.fl. mod Rådet og Kommissionen, Sml. I, s. 3061, præmis 15, af 14.10.1999, sag C-104/97 P, Atlanta mod Det Europæiske Fællesskab, Sml. I, s. 6983, præmis 52, af 4.10.2001, sag C-403/99, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 6883, præmis 35, og af 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 73.

25 — Jeg skal herom henvise til punkt 365-433 i forslaget til afgørelse.

26 — Jf. i denne retning dom af 15.2.1996, sag C-63/93, Duff m.fl., Sml. I, s. 569, præmis 20, og af 18.5.2000, sag C-107/97, Rombi og Arkopharma, Sml. I, s. 3367, præmis 66.

27 — Dom af 19.5.1983, sag 289/81, Mavridis mod Parlamentet, Sml. s. 1731, præmis 21, af 10.1.1992, sag C-177/90, Kühn, Sml. I, s. 35, præmis 14, dommen i sagen Rombi og Arkopharma, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 67, dom af 15.7.2004, sag C-459/02, Gerekens og Procola, Sml. I, s. 7315, præmis 29, og dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 147 og den deri nævnte retspraksis.

28 — Dom af 25.5.2000, sag C-82/98 P, Kögler mod Domstolen, Sml. I, s. 3855, præmis 33, dom af 6.3.2001, sag C-274/99 P, Connolly mod Kommissionen, Sml. I, s. 1611, præmis 113, og dommen i ovennævnte sag Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, præmis 147 og den deri nævnte retspraksis, og kendelse af 13.12.2000, sag C-44/00 P, Sodima mod Kommissionen, Sml. I, s. 11231, præmis 50-52.

foranstaltningen gennemføres [29]. Den forventning, som en fællesskabsinstitutions handling eller adfærd har skabt, er derfor »berettiget« — og skal følgelig beskyttes — når den pågældende person med rimelighed kunne nære tillid til, at den således tilvejebragte situation blev opretholdt eller i det store og hele fortsatte med at være gældende, i lighed med, hvad en »forudseende og påpasselig« erhvervsdrivende kunne.

79. For det tredje må den fællesskabsinteresse, der forfølges med den anfægtede retsakt, ikke være til hinder for at vedtage de nødvendige overgangsforanstaltninger til beskyttelse af den pågældendes berettigede forventning. Denne sidste betingelse er opfyldt, når afvejningen af de implicerede interesser godtgør, at Fællesskabets interesse ikke efter de konkrete omstændigheder i sagen kan anses for vigtigere end den pågældende persons interesse i opretholdelse af en situation, som denne havde grund til at anse for konstant [30].

80. Jeg skal endvidere præcisere, at disse tre betingelser er kumulative.

29 — Jf. herved dom af 15.4.1997, sag C-22/94, Irish Farmers Association m.fl., Sml. I, s. 1809, præmis 25, af 15.7.2004, forenede sager C-37/02 og C-38/02, Di Lenardo og Dilexport, Sml. I, s. 6911, præmis 70, og dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 147 og den deri nævnte retspraksis.

30 — Jf. hvad angår eksempler på en sådan afvejning af de implicerede interesser dom af 17.4.1997, sag C-90/95 P, de Compte mod Parlamentet, Sml. I, s. 1999, præmis 39, og af 17.7.1997, sag C-183/95, Affish, Sml. I, s. 4315, præmis 57.

81. Det var på grundlag af disse tre betingelser, at Retten undersøgte og fastslog, at KFF var berettiget til at påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

2. Parternes argumentation

82. Kommissionen har fremført flere argumenter til støtte for dette anbringende.

83. For det første kritiserer Kommissionen, at Retten har fastslået i den appellerede doms præmis 125 og 126, at det ikke er relevant for vurderingen af, om KFF har en berettiget forventning hvad angår KFA-ordningen, om denne virksomhed er omfattet af ordningen eller ej, eller om den opfylder betingelserne for godkendelse efter denne ordning.

84. For det andet anfægter Kommissionen Rettens vurdering hvad angår behandlingen af de tre betingelser, som skal være opfyldt for at antage, at KFF har en berettiget forventning.

85. Hvad angår den første betingelse for at antage, at der består en sådan berettiget forventning, anfører Kommissionen, at den på intet tidspunkt har givet KFF præcise løfter

med hensyn til KFA-ordningens forenelighed med fællesmarkedet.

86. Den erkender, at den stilling, som den flere gange har indtaget til den belgiske skatteordning, har kunnet skabe en »vis forventning«. Hermed påtog den sig imidlertid ikke en specifik forpligtelse i forhold til KFF, men traf alene en beslutning vedrørende en anden støtteordning, som til en vis grad kan sammenlignes med den foreliggende. Endvidere fremhæver Kommissionen, at den slet ikke kendte KFF, da virksomheden ikke havde givet sig til kende under proceduren i henhold til artikel 88, stk. 2, EF.

87. Hvad angår den anden betingelse om forventningens berettigelse anfører Kommissionen, at KFF ikke har handlet som en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende.

88. For det første har virksomheden på intet tidspunkt opnået en godkendelse i modsætning til visse af de koordinationscentre, som var berørt af den førnævnte sag Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, hvori Domstolen afsagde dom.

89. For det andet — og under den forudsætning, at KFF faktisk har foretaget de væsentlige investeringer, som er nødvendige for at opfylde betingelserne for godkendelse efter KFA-ordningen — indgav denne virksomhed først sin ansøgning om godkendelse den 27. december 2000. Efter Kommissionens opfattelse burde en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende imidlertid længe før den 1. januar 2000 have vidst, at Kommissionen eventuelt kunne anse KFA-ordningen for at udgøre en statsstøtteordning, der var uforenelig med fællesmarkedet. I den forbindelse henviser Kommissionen til den resolution, som er vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet den 1. december 1997 om en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning. Den henviser endvidere til sin meddelelse af 11. november 1998 om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne. Endelig henviser den til en pressemeddelelse af 23. februar 2000, hvori er gengivet en erklæring fra det medlem af Kommissionen, som på daværende tidspunkt var ansvarlig for konkurrenceområdet, Mario Monti [31].

90. Sluttelig kritiserer Kommissionen den appellerede doms præmis 134, hvori det angives, at Kommissionen havde opfordret interesserede parter til at fremsætte bemærkninger, såfremt de var af den opfattelse, at der bestod en berettiget forventning, som kunne være til hinder for at kræve de udbetalte beløb tilbage. Ifølge Kommissionen har dette argument ingen gyldighed for en virksomhed som KFF, der på intet tidspunkt har modtaget støtte efter KFA-ordningen.

91. Hvad angår den tredje betingelse vedrørende afvejningen af de implicerede interesser har Kommissionen kun kritiseret Rettens betragtninger for fuldstændighedens skyld.

31 — Erklæring fra kommissionsmedlemmet Monti om kontrol med statsstøtte på skatteområdet (IP/00/1982).

Efter dens opfattelse er den appellerede doms præmis 139 behæftet med en begrundelsesmangel og en retlig fejl.

92. Efter Kommissionens opfattelse har Retten for det første undladt at forklare, hvorfor der ikke findes nogen offentlig interesse, som er til hinder for, at KFF kan påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Den omstændighed, at Kommissionen fastsatte en overgangsordning for de virksomheder, som faktisk var omfattet af KFA-ordningen, giver ikke efter Kommissionens opfattelse grundlag for Rettens betragtninger, da denne ordning var baseret på, at antallet af ansøgere gradvis ville aftage.

93. Dernæst gør Kommissionen gældende, at Retten med sit ræsonnement reelt berøver den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 88, stk. 2, EF dens effektive virkning. Hermed antager Retten nemlig, at virksomheder, som eventuelt kan være omfattet af KFA-ordningen, vil kunne rejse krav om overgangsforanstaltninger alene med den begrundelse, at de har indgivet en ansøgning om godkendelse, selv om de ikke har givet sig til kende under den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende støtten.

94. Endelig kritiserer Kommissionen henvisningen til dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, navnlig til denne doms præmis 165, da nævnte sag vedrørte fornyelse af en godkendelse.

95. For det tredje gør Kommissionen gældende, at Retten har begået en faktisk fejl ved i den appellerede doms præmis 139 at udtale, at de virksomheder, som faktisk var omfattet af KFA-ordningen, kan fortsætte hermed »indtil 2010«. Kommissionen henviser herved til den nøjagtige ordlyd af den anfægtede beslutnings artikel 2.

96. For det fjerde kritiserer Kommissionen, at Retten antog i den appellerede doms præmis 141-143, at det ikke var relevant for vurderingen af, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning var tilsidesat, at vide, om Kommissionen faktisk havde kendskab til KFF's konkrete situation den 11. juli 2001.

97. Efter Kommissionens opfattelse er denne betragtning i strid med praksis ved Fællesskabets retsinstanser, hvorefter lovligheden af en beslutning vedrørende statsstøtte skal vurderes på grundlag af de oplysninger, som Kommissionen kunne råde over på det tidspunkt, hvor den vedtog den pågældende beslutning. I den foreliggende sag har Kommissionen imidlertid ikke på noget tidspunkt fået kendskab til den konkrete situation, som KFF befandt sig i, da denne virksomhed på intet tidspunkt har fremsat bemærkninger over for Kommissionen. Efter Kommissionens opfattelse burde Retten derfor have efterprøvet, om Kommissionen faktisk var i besiddelse af oplysninger om KFF og i benægtende fald afvise ethvert anbringende eller argument, som baseres på oplysningerne, fra realitetsbehandling.

98. Kommissionen tilføjer, at en potentiel støttemodtager ikke efter den gældende statsstøtteordning kan fremføre argumenter, som baseres på en faktisk situation, Kommissionen ikke har haft kendskab til, hvis den pågældende ikke har givet sig til kende over for Kommissionen under proceduren i henhold til artikel 88, stk. 2, EF.

99. KFF har heroverfor for det første gjort gældende, at gældende retspraksis ikke indeholder grundlag for at antage, at beskyttelsen af den berettigede forventning kun kan begrundes med konkrete forpligtelser fra en fællesskabsinstitutions side. Endvidere fremhæver KFF, at Kommissionens argumentation er selvmodsigende. På den ene side anfører den i den anfægtede beslutning, at den beslutning, den har truffet vedrørende den belgiske skatteordning, som den erklærede forenelig med fællesmarkedet, har skabt en berettiget forventning hos dem, der nyder godt af KFA-ordningen, men anfører på den anden side i appelskriftet, at denne beslutning vedrører en ordning, som kun »til en vis grad er sammenlignelig« med den foreliggende ordning, og at Kommissionen ikke har påtaget sig en specifik forpligtelse i forhold til KFF.

100. Endvidere kritiserer KFF Kommissionens argumentation om, at KFF ikke kan betragtes som en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende. Den sammenligner sin situation med den, som de virksomheder, der drog fordel af den belgiske skatteordning, befandt sig i, og som var omhandlet i Domstolens dom i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen. Den kan ikke indse, hvorfor disse virksomheder, som afventede et svar på deres ansøgning om fornyelse af godkendelsen, skulle kunne anses for forudseende og påpasselige erhvervsdrivende i modsætning til den selv, som afventede et svar på sin ansøgning om godkendelse efter KFA-ordningen. Endvidere anfører KFF, at den omstændighed, at der blev indledt en formel undersøgelsesprocedure den 11. juli 2001, ikke kan medføre, at der ikke længere efter denne dato kan bestå en berettiget forventning. I relation til spørgsmålet om interesseafvejningen er det i øvrigt efter dens opfattelse irrelevant, at den berettigede forventning har en »meget generel karakter«. Når der er opstået en berettiget forventning, uanset hvorledes Kommissionen har givet anledning dertil, skal de pågældende virksomheders interesse afvejes over for Fællesskabets interesse. Efter KFF's opfattelse har Kommissionen under alle omstændigheder ikke fremført noget som helst argument mod, at der tilvejebringes en overgangsordning for 14 andre virksomheder.

101. Endelig tilføjer KFF, at Kommissionen ikke behøver at råde over individuelle oplysninger vedrørende de virksomheder, der ligesom KFF var »begunstigede efter KFA-ordningen«. Efter KFF's opfattelse burde Kommissionen som følge af selve opbygningen af denne ordning have taget hensyn til, at der kunne være ansøgninger om godkendelse, som endnu ikke var behandlet. Det er derfor irrelevant for vurderingen af det foreliggende anbringende, om KFF har fremsat bemærkninger over for Kommissionen under proceduren i henhold til artikel 88, stk. 2, EF.

3. Bedømmelse

102. Det er min opfattelse, at Kommissionen bør gives medhold i det andet anbringende. Så vidt jeg kan vurdere, har Retten begået en retlig fejl ved at anerkende, at KFF havde en

berettiget forventning om, at KFA-ordningen var forenelig med traktatens regler.

a) Spørgsmålet, om der består en forventning

103. Retten har i den appellerede dom anerkendt, at Kommissionens stillingtagen til den belgiske skatteordning skabte en forventning om, at KFA-ordningen var forenelig med fællesmarkedet.

104. Retten baserede sig her på Kommissionens begrundelse i den anfægtede beslutnings betragtning 111 og 112, hvori Kommissionen anerkender, at de begunstigede efter KFA-ordningen har en berettiget forventning i betragtning af den stilling, Kommissionen flere gange har indtaget til den belgiske skatteordning.

105. Efter min opfattelse har Retten anlagt en urigtig bedømmelse vedrørende denne første betingelse. Jeg mener ikke, at Kommissionen kan antages at have foretaget nogen handling eller fulgt en adfærd, der har skabt en sådan forventning i en situation som den foreliggende, hvor KFA-ordningen ikke er blevet anmeldt på forhånd i strid med procedurereglerne i artikel 88, stk. 3, EF.

106. Det fremgår af fast retspraksis, at en erhvervsdrivende ikke kan have og ikke kan påberåbe sig en berettiget forventning om, at en statsstøtte er lovlig, medmindre den er blevet ydet under overholdelse af den herfor fastsatte procedure, herunder de beføjelser, som er tillagt Kommissionen [32]. Domstolen har i den forbindelse fastslået, at en påpasselig erhvervsdrivende normalt må være i stand til at forvisse sig om, at denne procedure er blevet overholdt [33].

107. Denne retspraksis er baseret på, at kontrollen med statsstøtte er obligatorisk, og at det er nødvendigt at sikre effektiviteten af den forebyggende kontrol, som iværksættes af Kommissionen. Denne kontrol er baseret på den forpligtelse til at anmelde statsstøtte, som Domstolen har betegnet som et »centralt element« [34]. Denne forpligtelse giver Kommissionen mulighed for at føre tilsyn med fællesmarkedet i overensstemmelse med de formål, som forfølges med traktaten. Forpligtelsen skal navnlig sikre, at det afklares, om en national foranstaltning udgør en statsstøtte ifølge artikel 87, stk. 1, EF eller ej. Forpligtelsen til anmeldelse af statsstøtte er derfor indført af hensyn til retssikkerheden og skal følgelig overholdes strengt [35].

32 — Dom af 22.4.2008, sag C-408/04 P, Kommissionen mod Salzgitter, Sml. I, s. 2767, præmis 104 og den deri nævnte retspraksis.

33 — Jf. bl.a. dom af 20.3.1997, sag C-24/95, Alcan Deutschland, Sml. I, s. 1591, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis.

34 — Dommen i sagen Kommissionen mod Salzgitter, nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 104 og den deri nævnte retspraksis. Endvidere skal jeg nævne, at Domstolens præsident også i en kendelse af 3.5.1996, sag C-399/95 R, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 2441, har fastslået, at tilsidesættelse af anmeldelsespligten udgør en »særligt alvorlig overtrædelse, for så vidt som [den] strider mod en vigtig ordning til sikring af fællesmarkedet« (præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

35 — Dom af 15.2.2001, sag C-99/98, Østrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 1101, præmis 73.

108. Hvis en medlemsstat ikke har truffet foranstaltninger til at anmelde en støtte til Kommissionen, som den påtænker at iværksætte, kan den ikke forvente, at støtten er forenelig med fællesskabsretten, og heller ikke de virksomheder, som oppebærer støtten, kan forvente dette. Den tiltro, som en erhvervsdrivende såsom KFF påberåber sig, er derfor ikke baseret på nogen præcise løfter.

109. Eftersom indførelsen af KFA-ordningen ikke er blevet anmeldt til Kommissionen under den ene eller den anden form, selv om der består en klar og ubetinget forpligtelse hertil, mener jeg ikke, at KFF kan beråbe sig tilsidesættelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

110. Det modsatte resultat ville være ensbetydende med at rejse tvivl om selve princippet vedrørende anmeldelsespligten i henhold til artikel 88, stk. 3, EF.

111. I denne forbindelse skal jeg understrege, at uanset hvor vigtigt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er, kan dette princip ikke anvendes ubetinget, og at det skal anvendes i kombination med legalitetsprincippet. På den ene side indebærer overholdelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning visse forpligtelser for Fællesskabets institutioner, men også, at medlemsstaterne skal overholde de i traktaten fastsatte forpligtelser, og at der påhviler de pågældende erhvervsdrivende en vis påpasselighed. Disse forudsætninger er imidlertid ikke opfyldt i denne sag.

112. En sådan forventning kan heller ikke baseres på en beslutning, som Kommissionen har truffet vedrørende foreneligheden med fællesmarkedet af en anden skatteordning, som er indført af en anden medlemsstat.

113. Selv om Kommissionen fastslog i 1984, at den belgiske skatteordning ikke udgjorde en statsstøtte, vedrører dens beslutning herom kun ordningen for de belgiske koordinationscentre, da beslutningen kun var rettet til Kongeriget Belgien. Selv om denne ordning har fælles træk med ordningen i denne sag, fremgår det af den omtvistede beslutning, at det er diskutabelt, i hvor høj grad ordningerne ligner hinanden. Således har Kommissionen på den ene side fremhævet i den anfægtede beslutnings betragtning 111, at »[KFA]-ordningen […] udviser ligheder med den i Belgien […] indførte ordning«, men dog på den anden side i beslutningens betragtning 101 anført, at »de […] uomtvisteligt [er] forskellige, navnlig på grund af den anvendte metode og fordelenes beskaffenhed«.

114. Af disse grunde finder jeg det vanskeligt at antage, at Kommissionen har givet KFF nogle præcise løfter, som giver grundlag for en forventning om, at KFA-ordningen er forenelig med fællesskabsretten. Såfremt denne forventning baseres på en beslutning, som Kommissionen tidligere har vedtaget vedrørende en anden national skatteordning,

vil dette som tidligere nævnt være ensbetydende med at tilsidesætte såvel anmeldelsespligten i henhold til traktaten som den forebyggende kontrolordning, Kommissionen har indført som led i kontrollen med statsstøtte.

115. Henset til samtlige disse betragtninger er jeg i modsætning til, hvad Retten har fastslået, af den opfattelse, at der ikke er noget grundlag for den forventning, som KFF påberåber sig i denne sag.

116. Jeg skal tilføje, at selv om der antages at være skabt en sådan forventning, er den i hvert fald ikke berettiget.

b) Forventningens berettigelse

117. I modsætning til, hvad Retten har angivet i den appellerede doms præmis 132-138, finder jeg heller ikke, at den anden betingelse er opfyldt, som kræves efter retspraksis for at anerkende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er tilsidesat. Jeg finder, at der er to grunde hertil.

118. For det første skal jeg minde om, at KFF ikke har nogen velerhvervet rettighed, da virksomheden ikke allerede er omfattet af KFA-ordningen. Den har ikke bevist, at den opfylder betingelserne for at blive omfattet af ordningen, og Kongeriget Nederlandene har ikke givet den nogen garanti for at få tildelt en KFA-godkendelse.

119. For det andet er det min opfattelse, at såfremt KFF havde handlet som en påpasselig og forudseende erhvervsdrivende, ville den have været i stand til at forudse vedtagelsen af en fællesskabsretsakt, der kunne berøre virksomhedens interesser.

120. Jeg skal her minde om, at Kommissionen vedtog en beslutning den 11. juli 2001 om at indlede en formel undersøgelsesprocedure vedrørende støtten. Som bemærket af Retten i den appellerede doms præmis 133, betød iværksættelsen af denne procedure, at Kommissionen nærede alvorlig tvivl om, hvorvidt KFA-ordningen var i overensstemmelse med traktatens regler. Selv om Kommissionen nærede alvorlig tvivl herom, var dette dog ikke ensbetydende med, at den havde foretaget en endelig bedømmelse af ordningen, således som det også angives af Retten. I et tilfælde som det foreliggende, hvor KFA-ordningen ikke var blevet anmeldt til Kommissionen, er det imidlertid min opfattelse, at når Kommissionen nærede alvorlig tvivl om ordningens forenelighed med fællesskabsmarkedet, er dette tilstrækkeligt til at antage, at den forventning, som KFF påberåber sig, ikke længere kan anses for berettiget.

121. Endvidere finder jeg, at i betragtning af de grunde, som Kommissionen angav i sin beslutning af 11. juli 2001, burde KFF med

tilstrækkelig stor sandsynlighed kunne have forudset, at Kommissionen eventuelt ville erklære KFA-ordningen for en støtte, der var uforenelig med traktaten [36]. Kommissionen angav nemlig i beslutningen efter at have givet en første beskrivelse af elementerne i denne ordning, at den kunne udgøre en statsstøtte, og at den tilsyneladende ikke kunne omfattes af nogen af de undtagelser, der er indeholdt i artikel 87, stk. 2 og 3, EF.

122. Endvidere skal jeg tilføje, at denne sag vanskeligt kan sammenlignes med sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, hvori Domstolen har afsagt dom. Der er nemlig to væsentlige forskelle mellem disse to sager, hvoraf den ene vedrører KFF's status som en virksomhed, der eventuelt kan være omfattet af støtteordningen og den anden den omstændighed, at KFA-ordningen ikke blev anmeldt til Kommissionen.

123. For det første har KFF som tidligere angivet på intet tidspunkt fået meddelt en KFA-godkendelse i modsætning til, hvad der gjaldt for de belgiske koordinationscentre, som dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen vedrørte, og som havde ansøgt om fornyelse af deres godkendelse. I den foreliggende sag har de nederlandske skattemyndigheder således på intet tidspunkt bekræftet, at KFF opfyldte betingelserne for at få meddelt en sådan godkendelse, og at virksomheden derfor kunne anses for at være omfattet af KFA-ordningen.

124. For det andet skal jeg anføre, at Kongeriget Nederlandene ikke traf foranstaltninger til at anmelde den påtænkte skatteordning til Kommissionen. Denne har altså på intet tidspunkt taget stilling til, om ordningen er forenelig med traktatens regler i modsætning til, hvad den gjorde med hensyn til den skatteordning, som blev indført af de belgiske myndigheder, og som blev behørigt anmeldt til Kommissionen af Kongeriget Belgien i overensstemmelse med artikel 88, stk. 3, EF. Kommissionen angav på daværende tidspunkt såvel i sine beslutninger fra 1984 og 1987 som i det svar af 24. september 1990, som Léon Brittan, der som medlem af Kommissionen var ansvarlig for konkurrenceområdet, afgav på Kommissionens vegne på den skriftlige forespørgsel nr. 1735/90 fra medlem af Europa-Parlamentet Gijs de Vries [37], at ordningen ikke var omfattet af anvendelsesområdet for artikel 87, stk. 1, EF.

125. Endelig skal jeg understrege, at de betingelser, hvorunder det blev anerkendt, at koordinationscentrene i dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen havde en berettiget forventning, var meget snævre og beroede på de særlige omstændigheder i sagen. For mig at se er der derfor næppe grundlag for at anerkende, at KFF har haft en berettiget forventning om, at KFA-ordningen var forenelig med traktatens regler, når denne virksomhed ikke faktisk var omfattet af ordningen, og denne ikke på forhånd var anmeldt til Kommissionen.

36 — Se Kommissionens betragtninger i denne beslutning.

37 — EFT 1991 C 63, s. 37.

126. Dette finder jeg udgør tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at såfremt KFF har haft den forventning, som den påberåber sig, er denne i hvert fald ikke berettiget.

127. Af disse grunde og under hensyn til, at de tre betingelser efter retspraksis for at anerkende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er tilsidesat, er kumulative, er jeg af den opfattelse, at KFF ikke kan påberåbe sig dette princip.

128. Af samtlige disse grunde er jeg af den opfattelse, at Retten tillige har begået en retlig fejl ved at fastslå, at KFF kunne påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Såfremt Domstolen antager KFF's søgsmål til realitetsbehandling, mener jeg derfor, at den bør give Kommissionen medhold i Kommissionens andet anbringende og bør ophæve den appellerede dom.

C — *Det tredje og subsidiære anbringende om, at ligebehandlingsprincippet er tilsidesat*

129. Den anfægtede beslutnings artikel 2 fastsætter en overgangsperiode for de virksomheder, som var omfattet af KFA-ordningen den 11. juli 2001 i betragtning af, at de havde en berettiget forventning om, at ordningen var forenelig med traktatens regler, og af de særlige omstændigheder i sagen [38].

130. I den appellerede dom fastslog Retten, at Kommissionen med vedtagelsen af denne bestemmelse har tilsidesat det generelle ligebehandlingsprincip, da den ikke har fastsat andre overgangsforanstaltninger for de skattepligtige virksomheder, hvis ansøgning om godkendelse endnu ikke var behandlet på tidspunktet for meddelelsen af den anfægtede beslutning, således som det var tilfældet med KFF's ansøgning. Retten har herved lagt til grund, at disse skattepligtige virksomheder i lighed med alle de virksomheder, som havde fået meddelt en KFA-godkendelse pr. 11. juli 2001, havde en berettiget forventning om, at der blev fastsat en rimelig overgangsperiode.

1. Parternes argumentation

131. Til støtte for det tredje anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten har anlagt en urigtig vurdering vedrørende tilsidesættelsen af ligebehandlingsprincippet [39]. Den gør i det væsentlige gældende, at KFF ikke kan ligestilles med de virksomheder, som ikke blot rent faktisk var omfattet af KFA-ordningen, men som også havde fremsat bemærkninger under proceduren i henhold til artikel 88, stk. 2, EF, og som de nederlandske myndigheder havde anmodet om, at der blev fastsat en overgangsordning for.

38 — Se den anfægtede beslutnings betragtning 111-118.
39 — Den appellerede doms præmis 149 og 150.

132. KFF har gjort gældende, at dette anbringende ikke kan realitetsbehandles, da det vedrører faktiske spørgsmål, som Domstolen ikke kan efterprøve under en appelsag.

133. Efter virksomhedens opfattelse er dette anbringende dog i hvert fald ubegrundet. Det eneste relevante spørgsmål i sagen er efter dens opfattelse, om der findes væsentlige objektive forskelle, som kan begrunde, at KFF behandles anderledes end de virksomheder, som allerede havde fået meddelt en KFA-godkendelse pr. 11. juli 2001. Efter virksomhedens opfattelse kan ingen af de forskelle, som Kommissionen hævder der består, begrunde en sådan forskelsbehandling.

2. Bedømmelse

134. I modsætning til, hvad KFF har gjort gældende, skal jeg foreslå Domstolen at realitetsbehandle det tredje anbringende. Selv om det alene er Retten, der er kompetent til at fastlægge og vurdere de faktiske omstændigheder i sagen, fremgår det af fast retspraksis, at Domstolen har kompetence til at efterprøve den retlige vurdering af disse faktiske omstændigheder og de retlige følger, Retten har draget deraf [40].

135. Når Kommissionen gør dette anbringende gældende, opfordrer den dermed Domstolen til at efterprøve de retlige følger, som Retten har kunnet drage hvad angår spørgsmålet, om de situationer, som de forskellige virksomheder befinder sig i, er sammenlignelige, og hvad angår overholdelsen af ligebehandlingsprincippet.

136. Af de grunde, som jeg tidligere har anført, finder jeg, at også dette anbringende bør tages til følge.

137. Ifølge fast retspraksis kræver det generelle ligebehandlingsprincip, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, og at forskellige situationer ikke behandles ens, medmindre forskelsbehandlingen er objektivt begrundet [41].

138. For mig at se er det åbenbart, at KFF ikke kan behandles på samme måde som de virksomheder, der allerede var omfattet af KFA-ordningen pr. 11. juli 2001. Som tidligere nævnt har KFF ikke nogen velerhvervede rettigheder, da virksomheden kun potentielt er omfattet af denne ordning, og den kan i modsætning til de førnævnte virksomheder

40 — Jf. bl.a. dom af 21.9.2006, sag C-167/04 P, JCB Service mod Kommissionen, Sml. I, s. 8935, præmis 106 og den deri nævnte retspraksis, og af 10.5.2007, sag C-328/05 P, SGL Carbon mod Kommissionen, Sml. I, s. 3921, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis.

41 — Jf. bl.a. dom af 16.12.2008, sag C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl., Sml. I, s. 9895, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis.

ikke påberåbe sig at have nogen berettiget forventning. Af disse grunde befinder KFF sig i en meget speciel situation, således som Kommissionen har understreget.

139. Rettens vurdering, som er baseret på den modsatte forudsætning om, at KFF lovligt kan påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, er derfor efter min opfattelse urigtig.

140. Hvis Domstolen realitetsbehandler KFF's søgsmål, bør den derfor efter min opfattelse give Kommissionen medhold i det tredje anbringende om tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet og bør ophæve den appellerede dom.

141. Af samtlige de anførte grunde skal jeg subsidiært foreslå Domstolen at give Kommissionen medhold i appellen og ophæve den appellerede dom, for så vidt Retten har fastslået, at Kommissionen har tilsidesat princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og ligebehandlingsprincippet ved ikke at fastsætte nogen overgangsforanstaltninger for de skattepligtige virksomheder, hvis ansøgning endnu ikke var behandlet på tidspunktet for meddelelsen af den anfægtede beslutning [42].

42 — Efter min opfattelse er det unødvendigt at behandle det femte anbringende, som Kommissionen har gjort gældende subsidiært. Da jeg er af den opfattelse, at den appellerede dom bør ophæves, er det ufornødent at undersøge, om Retten faktisk har begået en retlig fejl ved at tillægge alle de erhvervsdrivende, som befandt sig i samme situation som KFF, de rettigheder, der følger af dommens konklusion.

VII — Følgerne af en ophævelse af den appellerede dom

142. Som tidligere anført skal jeg principalt foreslå Domstolen at ophæve den appellerede dom, for så vidt som Retten har erklæret, at KFF's annullationssøgsmål kan realitetsbehandles.

143. Da sagen efter min opfattelse er moden til påkendelse, skal jeg endvidere opfordre Domstolen til selv at træffe endelig afgørelse vedrørende Kommissionens formalitetsindsigelse i medfør af artikel 61, stk. 1, i Domstolens statut.

144. Af de grunde, som jeg har angivet ovenfor i forslagets punkt 57-68, er det min opfattelse, at KFF's søgsmål bør afvises fra realitetsbehandling, da virksomheden ikke har nogen individuel interesse.

VIII — Sagens omkostninger

145. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, som ifølge procesreglementets artikel 118 finder anvendelse i appelsager,

pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen i denne sag har nedlagt påstand om, at KFF pålægges at betale sagens omkostninger, og denne virksomhed i det væsentlige har tabt sagen, bør den efter min opfattelse pålægges at betale appelsagens omkostninger.

146. Procesreglementets artikel 122 bestemmer, at såfremt der gives appellanten medhold, og Domstolen selv endeligt afgør sagen, træffer den afgørelse om sagens omkostninger. I denne sag har gennemgangen af Kommissionens formalitetsindsigelse ved Retten afsløret, at KFF's annullationssøgsmål bør afvises fra realitetsbehandling.

147. KFF bør derfor pålægges at betale sagens omkostninger såvel i appelsagen som i sagen i første instans.

IX — Forslag til afgørelse

148. På baggrund af samtlige de anførte betragtninger skal jeg foreslå Domstolen at afsige følgende dom:

»1) Dommen afsagt den 12. september 2007 af De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans i sag T-348/03, Koninklijke Friesland Foods mod Kommissionen, ophæves, for så vidt Retten i Første Instans har antaget sagen til realitetsbehandling.

2) Det annullationssøgsmål, som er anlagt ved De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans med påstand om annullation af Kommissionens beslutning 2003/515/EF af 17. februar 2003 om Kongeriget Nederlandenes støtte til fordel for internationale finansieringsaktiviteter, afvises.

3) Koninklijke Friesland Foods NV betaler sagens omkostninger såvel i appelsagen som i sagen ved De Europæiske Fællesskabers Ret i Første Instans.«