FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT YVES BOT

föredraget den 23 april 2009 [1]

1. Till följd av det arbete som utfördes i Europeiska unionens råd år 1997 angående skatterättslig konkurrens mellan medlemsstaterna företog Europeiska gemenskapernas kommission en granskning och därefter en förnyad granskning av medlemsstaternas skattesystem mot bakgrund av EG-fördragets bestämmelser om statligt stöd.

2. Kommissionen granskade därmed på nytt det skattesystem som Konungariket Belgien hade genomfört till förmån för samordningscenter. [2] Trots att kommissionen åren 1984, 1987 och därefter 1990 ansett att detta system inte utgjorde något statligt stöd, antog kommissionen den 17 februari 2003 ett beslut varigenom systemet förklarades oförenligt med den gemensamma marknaden. [3] Talan om ogiltigförklaring väcktes vid domstolen mot detta beslut, som avgjorde målet i dom av den 22 juni 2006 i målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen. [4]

3. Kommissionen granskade samtidigt det skattesystem som Konungariket Nederländerna införde år 1997 avseende vissa koncerners internationella finansieringsverksamhet (nedan kallad koncernfinansieringsordningen).

4. Koncernfinansieringsordningen möjliggör för de företag som erhållit ett individuellt tillstånd på tio år att inrätta en riskreserv för sådan verksamhet. Koncernfinansieringsordningen genomfördes utan att någon förhandsanmälan gjordes till kommissionen. Kommissionen beslutade den 11 juli 2001 att inleda ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 88.2 EG.

5. Genom beslut av den 17 februari 2003 [5] förklarade kommissionen att koncernfinansieringsordningen utgjorde statligt stöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden. Kommissionen ansåg emellertid att stödmottagarna enligt ordningen kunde åberopa berättigade förväntningar på att den var förenlig med bestämmelserna i fördraget

1 — Originalspråk: franska.

2 — Ett samordningscenter är ett företag skapat av en multinationell företagsgrupp som har till syfte att tillhandahålla olika tjänster till företagen i gruppen, särskilt på det finansiella området.

3 — Kommissionens beslut K(2003) 564 slutlig om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien, i dess lydelse enligt rättelse av den 23 april 2003.

4 — Dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 mot kommissionen (REG 2006, s. I-5479).

5 — Kommissionens beslut 2003/515/EG om den stödåtgärd som Nederländerna har genomfört till förmån för internationell finansieringsverksamhet (EUT L 180, s. 52) (nedan kallat det omtvistade beslutet).

mot bakgrund av kommissionens upprepade ställningstaganden avseende det belgiska skattesystemet åren 1984, 1987 och 1990. Kommissionen gav därför dessa företag tillstånd att fortsätta dra nytta av koncernfinansieringsordningen tills deras tillstånd löpte ut och som längst till och med den 31 december 2010.

6. Det nederländska företaget Koninklijke Friesland Foods NV [6] väckte talan vid Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

7. Genom dom av den 12 september 2007 i målet Koninklijke Friesland Foods mot kommissionen [7] ogiltigförklarade förstainstansrätten detta beslut i den del som de ekonomiska aktörer, liksom KFF, som den 11 juli 2001 hade ingett en ansökan om tillstånd beträffande vilken den nederländska skattemyndigheten ännu inte fattat något beslut inte omfattas av övergångsbestämmelserna.

8. Kommissionen har överklagat denna dom vid domstolen. Överklagandet rör väsentligen två rättsfrågor med avseende på KFF:s ställning som potentiell mottagare under stödordningen och att ordningen inte anmälts till kommissionen.

9. Den första rättsfrågan avser huruvida talan om ogiltigförklaring som KFF väckt mot det omtvistade beslutet kan tas upp till sakprövning. Frågan är huruvida KFF har rätt att bestrida lagligheten av detta beslut inför gemenskapsdomstolen trots att företaget vid den tidpunkt då beslutet meddelades inte hade några förvärvade rättigheter.

10. Genom den andra rättsfrågan har domstolen att undersöka omfattningen av principen om skydd för berättigade förväntningar på området för statligt stöd. Frågan är huruvida KFF, på samma sätt som de företag som fått tillstånd enligt ordningen, kan åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar och omfattas av övergångsbestämmelserna trots att stödordningen genomförts utan någon förhandsanmälan till kommissionen. Domstolen har således att undersöka huruvida villkoren, som slogs fast i domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, för att denna princip ska anses ha åsidosatts är uppfyllda i förevarande mål.

11. Jag kommer i detta förslag till avgörande att föreslå att domstolen bifaller överklagandet.

12. I första hand anser jag att förstainstansrätten gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den vid sin bedömning av huruvida talan kan tas upp till sakprövning fann att KFF är personligen berört av det

6 — Nedan kallat KFF.

7 — Dom av den 12 september 2007 i mål T-348/03, Koninklijke Friesland Foods mot kommissionen (REG 2007, s. II-101) (nedan kallad den överklagade domen).

omtvistade beslutet, vilket motiverar att den överklagade domen upphävs.

13. I andra hand ska den överklagade domen enligt min mening upphävas, även om det skulle anses att KFF:s talan kan tas upp till sakprövning, då detta företag inte med framgång kunde göra gällande att principen om skydd för berättigade förväntningar hade åsidosatts.

14. Jag föreslår att domstolen själv slutligt avgör den invändning om rättegångshinder som åberopats av kommissionen och bifaller överklagandet på denna punkt.

I — Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

15. Statligt stöd är enligt bestämmelserna i fördraget med vissa undantag i princip förbjudet. I artikel 87.1 EG föreskrivs följande:

”Om inte annat föreskrivs i detta fördrag, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.”

16. I artikel 87.2 EG och 87.3 EG anges de former av statligt stöd som är förenliga med den gemensamma marknaden och de som kan förklaras förenliga med den gemensamma marknaden.

17. I artikel 88 EG föreskrivs följande:

”1. Kommissionen skall i samarbete med medlemsstaterna fortlöpande granska alla stödprogram som förekommer i dessa stater. Den skall till medlemsstaterna lämna förslag till lämpliga åtgärder som krävs med hänsyn till den pågående utvecklingen eller den gemensamma marknadens funktion.

2. Om kommissionen, efter att ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig, finner att stöd som lämnas av en stat eller med statliga medel inte är förenligt med den gemensamma marknaden enligt artikel 87, eller att sådant stöd missbrukas, skall den besluta om att staten i fråga skall upphäva eller ändra dessa stödåtgärder inom den tidsfrist som kommissionen fastställer.

...

3. Kommissionen skall underrättas i så god tid att den kan yttra sig om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Om den anser att någon sådan plan inte är förenlig med den gemensamma marknaden enligt artikel 87, skall den utan dröjsmål inleda det förfarande som anges i punkt 2. Medlemsstaten i fråga får inte genomföra åtgärden förrän detta förfarande lett till ett slutgiltigt beslut."

18. Enligt artikel 89 EG får rådet slutligen anta förordningar för tillämpningen av artiklarna 87 EG och 88 EG. Rådet har med stöd av denna befogenhet antagit förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 88 EG. [8]

II — Koncernfinansieringsordningen

19. Koncernfinansieringsordningen fastställs i 1969 års lag om bolagsskatt. [9] Den ändrades genom lag av den 13 december 1996, [10] varigenom artikel 15b infördes för att förhindra tendensen hos nederländska internationella företag att förflytta sin koncernfinansieringsverksamhet till företag i utlandet, närmare bestämt till något skatteparadis. Koncernfinansieringsordningen i dess ändrade lydelse trädde i kraft den 1 januari 1997.

20. Enligt artikel 15b i 1969 års lag får företag som omfattas av koncernfinansieringsordningen inrätta en reserv för risker i samband med deras internationella finansieringsverksamhet. Ordningen står öppen för varje skattskyldigt företag, oberoende av om det är nederländskt eller utländskt, under förutsättning att följande villkor enligt bestämmelsen är uppfyllda:

— Företaget som drar nytta av ordningen måste bedriva finansieringsverksamhet

8 — Rådets förordning av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [88] i EG-fördraget (EGT L 83, s. 1).

9 — Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

10 — Lag om ändring av 1969 års lag om bolagsskatt för att motverka en urholkning av beskattningsunderlaget och stärka den skattemässiga infrastrukturen (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) (nedan kallad 1969 års lag).

till förmån för koncernens företag i minst fyra länder eller i minst två världsdelar.

— Företaget måste ägna sig åt regelbunden långivning och investeringar samt kunna arbeta helt självständigt. Denna verksamhet måste skötas uteslutande från Konungariket Nederländerna.

— Företagen i de fyra länderna måste bidra med minst 5 procent av företagets beskattningsbara inkomst från finansieringsverksamheten per land, och minst 10 procent för de båda världsdelarna.

21. Enligt artikel 15b.10 i 1969 års lag ska skattemyndigheten granska ansökningar från företag som vill använda sig av koncernfinansieringsordningen. Tillstånd att använda sig av koncernfinansieringsordningen lämnas av skattemyndigheten genom beslut med anvisningar om förutsättningarna för användningen mot bakgrund av företagets särskilda situation, vilket kan överklagas (nedan kallat koncernfinansieringstillstånd). [11]

III — Bakgrund och förfarande

A — *De faktiska omständigheterna före det omtvistade beslutet*

22. Koncernfinansieringsordningen genomfördes den 1 januari 1997 utan någon förhandsanmälan till kommissionen.

23. Efter ett betänkande avseende skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna antog rådet för ekonomiska och finansiella frågor en uppförandekod för företagsbeskattning. [12] En *ad hoc*-grupp fick i uppgift att identifiera nationella skatteåtgärder med skadliga följder för den gemensamma marknaden.

24. Kommissionen åtog sig till följd härav att ge ut riktlinjer för tillämpningen av artiklarna 87 EG och 88 EG beträffande åtgärder som rör direkt beskattning av företag. Kommissionen antog den 11 november 1998 ett meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag. [13] På grundval av

11 — Se förordning DB 97/3951 av den 2 oktober 1997 om ett standardbeslut enligt artikel 15b i 1969 års lag (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 av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (EGT C 2, 1998, s. 2).

13 — EGT C 384, s. 3.

detta meddelande inledde kommissionen en granskning eller förnyad granskning av medlemsstaternas gällande skattesystem.

25. Den 12 februari 1999 begärde kommissionen upplysningar avseende koncernfinansieringsordningen från de nederländska myndigheterna. Myndigheterna svarade den 8 mars 1999.

26. Den 27 december 2000 lämnade KFF in en ansökan till den nederländska skattemyndigheten om tillstånd för att inrätta en reserv med stöd av koncernfinansieringsordningen från och med den 1 januari 2000 (nedan kallad ansökan om koncernfinansieringstillstånd). Ansökan diskuterades med skattemyndigheten den 24 april 2001.

27. Genom skrivelse av den 11 juli 2001, som offentliggjordes i *Europeiska gemenskapernas officiella tidning* den 31 oktober 2001, meddelade kommissionen Konungariket Nederländerna sitt beslut att inleda ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 88.2 EG. [14] Inom ramen för sin preliminära bedömning beträffande stödet anförde kommissionen tvivel avseende koncernfinansieringsordningens förenlighet med den gemensamma marknaden. Kommissionen angav att ordningen kunde utgöra ett statligt stöd och att den inte verkade falla under något av undantagen i artikel 87.2 EG och 87.3 EG. I enlighet med artikel 88.2 EG uppmanade kommissionen Konungariket Nederländerna och andra berörda parter att lämna sina synpunkter inom en månad.

28. Den 26 juli 2001 meddelade den nederländska skattemyndigheten KFF att kommissionen inlett ett formellt granskningsförfarande.

29. KFF:s ansökan om koncernfinansieringstillstånd vilandeförklarades till följd av att detta förfarande inletts.

30. Genom skrivelse av den 3 oktober 2002 gjorde Konungariket Nederländerna gällande att kommissionen, mot bakgrund av principen om berättigade förväntningar och iakttagande av förvärvade rättigheter, borde kunna göra det möjligt för de företag som då omfattades av koncernfinansieringsordningen att få dra nytta av ordningen tills de beviljade tillstånden löpt ut.

31. Slutligen antog den nederländska statssekreteraren för finansiella frågor den 5 december 2002 ett beslut om att skattemyndigheten från och med detta datum inte skulle handlägga någon ny ansökan om tillämpning av koncernfinansieringsordningen.

14 — EGT C 306, s. 6.

B — *Det omtvistade beslutet*

32. Kommissionen antog det omtvistade beslutet den 17 februari 2003.

33. Genom detta beslut bekräftade kommissionen sina farhågor om att koncernfinansieringsordningen utgjorde stöd och var oförenlig med gemenskapsrätten. Kommissionen angav för det första att koncernfinansieringsordningen utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG och redogjorde för skälen till varför den ansåg att ordningen inte omfattas av något av undantagen i artikel 87.2 EG och 87.3 EG.

34. Kommissionen undersökte därefter huruvida koncernfinansieringsordningen gett upphov till berättigade förväntningar hos de företag som beviljats tillstånd enligt ordningen. Kommissionen medgav att de kunde ha berättigade förväntningar, vilket motiverade att den avstod från att kräva att det beviljade stödet skulle återbetalas.

35. Skälen 111 och 112 i det omtvistade beslutet lyder enligt följande:

”…

I det föreliggande fallet understryker kommissionen att de belgiska och nederländska åtgärderna inte är helt identiska, men att koncernfinansieringsordningen ändå innehåller likheter med skatteordningen gällande belgiska samordningscenter som Belgiens regering genom kungligt beslut nr 187 införde den 30 december 1982. Båda åtgärderna gäller nämligen verksamhet inom en och samma koncern, och ett stort antal mottagare av stöd enligt koncernfinansieringsordningen hade redan tidigare åberopat den belgiska stödåtgärden i fråga om samordningscentren i Belgien. Genom sitt beslut av den 2 maj 1984 fastslog kommissionen att den belgiska ordningen [för samordningscentra] inte utgjorde någon stödåtgärd i den mening som avses i artikel [87.1 EG]. Även om beslutet inte offentliggjorts, skall det dock påpekas – vilket också framhålls av [Konungariket] Nederländerna och de berörda parterna – att i den fjortonde konkurrensrapporten och i svaret på en fråga från Europaparlamentet[[15]] hade kommissionen inte gjort några invändningar i fråga om Belgiens samordningscenter.

I detta sammanhang vill kommissionen påpeka att dess beslut i fråga om den belgiska ordningen gällande samordningscenter fattades innan koncernfinansieringsordningen trädde i kraft. Vidare framhåller den att alla mottagare av stöd enligt koncernfinansieringsordningen godkändes som stödmottagare innan kommissionen fattade sitt beslut av den 11 juli 2001 om att inleda ett formellt granskningsförfarande. I enlighet med detta godkänner kommissionen [Konungariket] Nederländernas och de berörda parternas argument med avseende på att stödmottagarna kan ha berättigade förväntningar, varför den avstår från att kräva att det beviljade stödet skall återbetalas.”

15 — Kommissionen har hänvisat till fotnot nr 16 i beslutet där det hänvisas till skriftlig fråga nr 1735/90 (EGT C 63, 1991, s. 37). Kommissionen har vidare hänvisat till de tidigare frågorna från de belgiska ledamöterna av Europaparlamentet Radoux (nr 2381/82, EGT C 170, 1983, s. 9) och Van Rompuy (nr 1817/83, EGT C 148, 1984, s. 14).

36. Kommissionen redogjorde slutligen för skälen till att den ansåg att det var nödvändigt att föreskriva en övergångsperiod för att gradvis avveckla koncernfinansieringsordningen. Kommissionen urskilde härvid två situationer.

37. Kommissionen konstaterade med avseende på de reserver som redan inrättats av de stödmottagande företagen inom ramen för koncernfinansieringsordningen att dessa reserver ingick i stödmottagarnas långsiktiga planering och att fördelarna som är kopplade till reserverna förvärvats på grundval av berättigade förväntningar. Kommissionen ansåg därför att de stödmottagande företagen kunde fortsätta att använda sina reserver i enlighet med den gällande nederländska lagstiftningen. [16]

38. Vad gäller inrättandet av nya reserver angav kommissionen att det efter ett beslut där det fastställts att en stödåtgärd är oförenlig med den gemensamma marknaden i princip inte är möjligt att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen. Kommissionen angav härvid att berättigade förväntningar inte längre kan åberopas efter en viss tidsperiod som ska ge medlemsstaten och de berörda företagen tillräcklig tid att anpassa sig till den nya situationen. Kommissionen tog i det aktuella fallet hänsyn till det sammanhang i vilket det inledda förfarandet måste placeras in och i synnerhet de framsteg som redan gjorts på gemenskapsnivå med avseende på kampen mot skadlig skattekonkurrens. Kommissionen beaktade även att det tillkännagivits att koncernfinansieringsordningen skulle upphävas från och med december 2002 och att antalet stödmottagare således skulle minska successivt fram till år 2010. [17]

39. I skäl 118 i det omtvistade beslutet angav kommissionen följande:

”Mot bakgrund av dessa exceptionella omständigheter anser kommissionen att de företag som vid inledandet av förfarandet kunde åberopa koncernfinansieringsordningen både kan inrätta nya reserver och utnyttja redan befintliga. Detta kan ske med stöd i tillämpningsföreskrifterna för de[n] gällande koncernfinansieringsordningen och under hela löptiden för de redan fattade besluten och som längst till och med den 31 december 2010.”

40. Av vad som anförts ovan drog kommissionen följande slutsatser:

”119). Kommissionen konstaterar att [Konungariket] Nederländerna olagligen har genomfört stödet i fråga i strid med artikel 88.3 [EG]. Den fastslår att koncernfinansieringsordningen är oförenlig med den gemensamma marknaden. På grund av

16 — Se skäl 114 i det omtvistade beslutet.

17 — Se skälen 115–117 i det omtvistade beslutet.

stödmottagarnas berättigade förväntningar och exceptionella omständigheter som beskrivits ovan, är det ändå inte aktuellt att återkräva det utbetalda stödet och ordningen kan behållas till och med den 31 december 2010.”

41. Artikeldelen i det omtvistade beslutet har följande lydelse:

”*Artikel 1*

Den stödåtgärd som [Konungariket] Nederländerna har genomfört i enlighet med artikel 15b i lagen om bolagsbeskattning från 1969 och som infördes genom lag den 13 december 19[96] är oförenlig med den gemensamma marknaden.

Artikel 2

[Konungariket] Nederländerna skall avskaffa den stödåtgärd som nämns i artikel 1. De företag som omfattades av denna åtgärd den 11 juli 2001 kan fortsätta att dra nytta av den till slutet av den löptid på tio år som de beviljats av de nederländska skattemyndigheterna. Under alla omständigheter upphör åtgärden att gälla den 31 december 2010.

…”

C — *De faktiska omständigheterna efter det omtvistade beslutet*

42. Genom skrivelse av den 11 april 2003 begärde Konungariket Nederländerna att kommissionen skriftligen skulle bekräfta att övergångsbestämmelserna i artikel 2 i det omtvistade beslutet även var tillämpliga på de företag som, trots att de inte erhållit tillstånd från de nederländska myndigheterna att använda sig av koncernfinansieringsordningen, hade lämnat in en ansökan i detta syfte före den 5 december 2002, den tidpunkt från och med vilken inga nya ansökningar om koncernfinansieringstillstånd handlades, såvitt dessa företag den 11 juli 2001 uppfyllde villkoren enligt koncernfinansieringsordningen.

43. Kommissionen angav i skrivelse av den 7 juli 2003 att det klart följde av skäl 118 och artikel 2 i det omtvistade beslutet att övergångsbestämmelserna inte gällde dessa företag. Kommissionen angav även att ett

koncernfinansieringstillstånd från de nederländska myndigheterna till förmån för nämnda företag skulle motsvara beviljandet av nytt stöd i strid med det omtvistade beslutet.

44. Den 21 augusti 2003 avslog den nederländska skattemyndigheten KFF:s ansökan om koncernfinansieringstillstånd på grundval av det omtvistade beslutet.

45. Artikel 15b i 1969 års lag avskaffades genom artikel 1 avsnitt D i lag av den 15 september 2005. [18]

46. I artikel 2 i sistnämnda lag föreskrivs i huvudsak, vad gäller de företag som är skattskyldiga för bolagsskatt och som den 11 juli 2001 uppfyllde villkoren enligt ordningen i artikel 15b i 1969 års lag, att denna artikel och bestämmelserna som följer därav är fortsatt tillämpliga. Där föreskrivs även att denna övergångsbestämmelse ska tillämpas under en period på tio år från och med den dag den skattskyldige hade rätt att inrätta en reserv, dock längst till den 31 december 2010.

18 — Lag om ändring av 1969 års lag – avskaffande av koncernfinansieringsordningen (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 – vervallen van concernfinancieringsregeling) (Stb. 2005, nr 468).

IV — Målet vid förstainstansrätten och den överklagade domen

47. Genom ansökan av den 10 oktober 2003 väckte KFF talan vid förstainstansrätten om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

48. Genom handling som inkom till förstainstansrättens kansli den 14 januari 2004 framförde kommissionen en invändning om rättegångshinder enligt artikel 114.1 i förstainstansrättens rättegångsregler. KFF inkom med yttrande avseende denna invändning den 29 mars 2004. Genom förstainstansrättens beslut av den 28 februari 2005 förordnades om att invändningen om rättegångshinder skulle prövas i samband med att målet prövades i sak och att beslut om rättegångskostnader skulle meddelas senare.

49. Förstainstansrätten fann i den överklagade domen att KFF:s talan kunde tas upp till sakprövning. Rätten biföll KFF:s talan och ogiltigförklarade artikel 2 i det omtvistade beslutet i den del de aktörer som inte omfattas av övergångsbestämmelserna den 11 juli 2001 redan hade ingett en ansökan till den nederländska skattemyndigheten om att stödåtgärden i fråga skulle tillämpas, beträffande vilken ansökan något formellt beslut inte hade fattats den ovannämnda dagen.

V — Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

50. Genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 22 november 2007 överklagade kommissionen den överklagade domen i enlighet med artikel 56 i domstolens stadga.

51. Kommissionen har i första hand yrkat att domstolen ska fastställa att överklagandet är välgrundat och följaktligen upphäva den överklagade domen, ogilla KFF:s talan om ogiltigförklaring och förplikta den sistnämnda att ersätta rättegångskostnaderna i båda instanserna.

52. Kommissionen har i andra hand yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen i den del andra aktörer än KFF, som den 11 juli 2001 hade ansökt vid den nederländska skattemyndigheten om tillämpning av koncernfinansieringsordningen, tillerkänts rättigheter, och ogilla talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet i den del andra företag än KFF tillerkänts rättigheter därigenom.

53. KFF har yrkat att överklagandet ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

VI — Bedömning av överklagandet

A — *Den första grunden: Felaktig bedömning av huruvida villkoret att KFF ska vara personligen berört är uppfyllt*

1. Parternas argument

54. Kommissionen har hävdat att förstainstansrätten felaktigt kom fram till att KFF personligen berördes av det omtvistade beslutet i den mening som avses i artikel 230 fjärde stycket EG och i domstolens rättspraxis.

55. Kommissionen har i detta avseende gjort gällande att förstainstansrätten gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning genom att grunda sin bedömning på domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen och genom att jämställa KFF:s situation med situationen för de ekonomiska aktörer som i det målet ansökt om förlängda tillstånd. Enligt kommissionen är de två situationerna inte jämförbara, eftersom KFF aldrig omfattats av koncernfinansieringsordningen. Tvärtemot vad förstainstansrätten fann i punkt 100 i den överklagade domen, berörs KFF således inte ”särskilt” av det omtvistade beslutet. KFF berörs på precis samma sätt som andra nederländska företag som aldrig omfattats av koncernfinansieringsordningen.

56. KFF har hävdat att denna grund inte kan tas upp till sakprövning. KFF anser nämligen att frågan huruvida skillnaden mellan en första tillståndsansökan och en ansökan om förlängt tillstånd är relevant för att avgöra huruvida företaget ingår i en begränsad grupp är en sakfråga som inte kan prövas av domstolen inom ramen för ett överklagande.

2. Bedömning

57. Det omtvistade beslutet är i enlighet med artikel 4 i beslutet enbart riktat till Konungariket Nederländerna. Fysiska eller juridiska personer, såsom KFF, som vill väcka talan mot detta beslut måste således uppfylla villkoren i artikel 230 fjärde stycket EG. De ska följaktligen visa att de är direkt och personligen berörda av beslutet i fråga.

58. Om de inte kan visa att de uppfyller dessa villkor kan talan som väckts mot det omtvistade beslutet inte upptas till sakprövning.

59. I förevarande fall har domstolen att avgöra huruvida KFF, beträffande vars tillståndsansökan något beslut inte hade fattas vid delgivningen av det omtvistade beslutet, berörs personligen av detta i den mening som avses i artikel 230 fjärde stycket EG och i gemenskapens rättspraxis.

60. Det ska således, i enlighet med de kriterier som domstolen ställde upp i domen i målet Plaumann mot kommissionen [19] och som senare bekräftats i fast rättspraxis, utredas huruvida KFF berörs av det omtvistade beslutet på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för företaget eller på grund av en faktisk situation som särskiljer det från alla andra personer och därigenom försätter det i en ställning som motsvarar den som gäller för den person till vilken beslutet riktar sig. [20]

61. Denna rättspraxis har tillämpats och tolkats av domstolen på det särskilda området för statligt stöd. Domstolen har i linje härmed vid upprepade tillfällen fastställt att på detta område kan ett företag inte föra talan mot ett beslut från kommissionen som förbjuder en stödordning avseende en viss sektor, om det endast berörs av detta beslut på grund av att det tillhör sektorn i fråga och dess egenskap av potentiell mottagare av stödet. [21]

19 — Dom av den 15 juli 1963 i mål 25/62, Plaumann mot kommissionen (REG 1963, s. 197, s. 223; svensk specialutgåva, volym 1, s. 181).

20 — Se bland annat dom av den 1 april 2004 i mål C-263/02 P, kommissionen mot Jégo-Quéré (REG 2004, s. I-3425), punkt 45, av den 13 december 2005 i mål C-78/03 P, kommissionen mot Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (REG 2005, s. I-10737), punkt 33, och av den 13 mars 2008 i mål C-125/06 P, kommissionen mot Infront WM (REG 2008, s. I-1451), punkt 70.

21 — Se bland annat dom av den 19 oktober 2000 i de förenade målen C-15/98 och C-105/99, Italien och Sardegna Lines mot kommissionen (REG 2000, s. I-8855), punkt 33 och där angiven rättspraxis.

62. I en sådan situation kan företaget nämligen inte beröras av kommissionens beslut på samma sätt som ett företag som faktiskt omfattas av stödordningen i fråga och som skulle kunna vara skyldigt att återbetala olagligt stöd som medlemsstaten betalat ut.

63. Detta resonemang har stöd i fast rättspraxis, enligt vilken ett företag har rätt att ifrågasätta lagenligheten av en gemenskapsrättsakt om denna rättsakt innebär att de rättigheter som företaget har förvärvat före dess antagande ändras. [22]

64. Även om ett företag, liksom KFF och de tretton andra företagen som ansökt om tillstånd hos den nederländska skattemyndigheten, tillhör en begränsad krets av ekonomiska aktörer är detta inte tillräckligt för att företaget ska anses vara personligen berört av den angripna rättsakten. Det krävs även att företaget har en i lag skyddad rätt som gör att det personligen berörs på samma sätt som den person som rättsakten är riktad till i enlighet med rättspraxis i domen i det ovannämnda målet Plaumann mot kommissionen.

65. Det ska konstateras att KFF inte hade förvärvat några rättigheter innan det omtvistade beslutet antogs. KFF omfattades inte av koncernfinansieringsordningen när beslutet antogs och den nederländska skattemyndigheten hade inte gjort några utfästelser i detta avseende. Under dessa omständigheter kan KFF, trots att företaget ingår i en sluten krets av skattskyldiga, inte beröras av beslutet på samma sätt som andra företag som omfattas av koncernfinansieringsordningen och som, i vissa fall, kommer att få sina tillstånd förkortade till den 31 december 2010.

66. KFF:s situation skiljer sig således väsentligt från den situation som de belgiska samordningscentren som omfattas av domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen befann sig i, eftersom dessa redan omfattades av stödordningen i fråga och hade ansökt om förlängning av sina tillstånd. Beslutet i det målet avsåg således ett förhållande som pågick vid tidpunkten för dess antagande och äventyrade fördelen med de rättigheter som samordningscentren förvärvat för framtida transaktioner.

22 — Se bland annat dom av den 1 juli 1965 i de förenade målen 106/63 och 107/63, Toepfer och Getreide-Import mot kommissionen (REG 1965, s. 525, s. 533), av den 23 november 1971 i mål 62/70, Bock mot kommissionen (REG 1971, s. 897), av den 18 november 1975 i mål 100/74, CAM mot EEG (REG 1975, s. 1393), samt av den 27 november 1984 i mål 232/81, Agricola commerciale olio m.fl. mot kommissionen (REG 1984, s. 3881), och i mål 264/81, Savma mot kommissionen (REG 1984, s. 3915), dom av den 18 maj 1994 i mål C-309/89, Codorniu mot rådet (REG 1994, s. I-1853; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-141), och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Infront WM, punkt 72.

67. Jag anser därför att förstainstansrätten gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den inom ramen för sin bedömning av huruvida talan kan tas upp till sakprövning fann att KFF berördes personligen av det omtvistade beslutet. Detta motiverar att den överklagade domen upphävs.

68. Jag föreslår följaktligen att domstolen bifaller överklagandet såvitt avser kommissionens första grund och upphäver den överklagade domen i den del förstainstansrätten fann att KFF:s talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet kunde tas upp till sakprövning.

69. Om domstolen inte instämmer i det ovanstående och anser att KFF personligen berörs av det omtvistade beslutet och dessutom har ett intresse av att få saken prövad, kommer jag nedan att redogöra för skälen till varför jag anser att överklagandet under alla förhållanden ska bifallas.

70. Jag kommer att undersöka de två grunder som jag anser är avgörande härvid, avseende ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar och principen om likabehandling.

B — *Den andra grunden som anförts i andra hand: Åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar*

71. I artikel 2 i det omtvistade beslutet föreskrivs en övergångsperiod för de företag som omfattades av koncernfinansieringsordningen när kommissionen inledde det formella förfarandet för granskning av stödåtgärden den 11 juli 2001. Kommissionen grundade sitt beslut på att dessa företag hade berättigade förväntningar på att stödordningen skulle vara förenlig med bestämmelserna i fördraget och på de särskilda omständigheterna i målet. [23]

72. Förstainstansrätten fann i den överklagade domen att kommissionen därigenom åsidosatt principen om skydd för berättigade förväntningar genom att inte föreskriva några övergångsbestämmelser för skattskyldiga, såsom KFF, beträffande vilkas tillståndsansökan något beslut ännu inte hade fattats när det omtvistade beslutet tillkännagavs.

73. Innan jag undersöker denna grund ska det, för att få en bättre uppfattning av det sätt på vilket förstainstansrätten undersökt grunden i den överklagade domen, inledningsvis erinras om innebörden av denna princip i enlighet med gemenskapens rättspraxis.

23 — Se skälen 111–118 i det omtvistade beslutet.

1. Domstolens rättspraxis avseende principen om skydd för berättigade förväntningar

74. Principen om skydd för berättigade förväntningar är en allmän gemenskapsrättslig princip mot bakgrund av vilken lagenligheten av rättsakter som institutionerna antagit kan kontrolleras. [24]

75. Som generaladvokaten Léger angav i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, [25] är denna princip en naturlig följd av rättssäkerhetsprincipen, som innebär ett krav på att gemenskapens lagstiftning ska vara entydig och dess tillämpning förutsebar för enskilda. Den syftar nämligen, i fall att en regel ändras, till att tillhandahålla skydd för sakförhållanden som uppnåtts rättmätigt, särskilt för en eller flera fysiska eller juridiska personer. [26]

76. Med beaktande av tillämpningen av principen om skydd för berättigade förväntningar i domstolens rättspraxis erinrade generaladvokaten Léger om att ett åsidosättande av denna princip är tillåtet om nedanstående villkor är uppfyllda.

77. För det första krävs en rättsakt eller ett beteende av gemenskapsadministrationen som kan anses ha gett upphov till förväntningarna och väckt grundade förhoppningar. Enligt rättspraxis kan nämligen principen om skydd för berättigade förväntningar endast göras gällande i förhållande till en gemenskapsakt i den utsträckning gemenskapen själv tidigare skapat en situation som kan ge upphov till sådana förväntningar. [27] Gemenskapsadministrationen måste dessutom ha lämnat tydliga försäkringar. [28]

78. För det andra ska förväntningarna vara berättigade. Den berörda personen ska inte ha kunnat förutse någon ändring av gemenskapsadministrationens tidigare hållning. Enligt rättspraxis kan en försiktig och medveten ekonomisk aktör, när denne har kunnat förutse att en gemenskapsakt kommer att vidtas som kan påverka hans intressen, nämligen inte åberopa principen om skydd för

24 — Se bland annat dom av den 14 maj 1975 i mål 74/74, CNTA mot kommissionen (REG 1975, s. 533; svensk specialutgåva, volym 2, s. 461), punkt 44, av den 26 juni 1990 i mål C-152/88, Sofrimport mot kommissionen (REG 1990, s. I-2477), punkt 26, av den 19 maj 1992 i de förenade målen C-104/89 och C-37/90, Mulder m.fl. mot rådet och kommissionen (REG 1992, s. I-3061; svensk specialutgåva, volym 12, s. I-55), punkt 15, av den 14 oktober 1999 i mål C-104/97 P, Atlanta mot Europeiska gemenskapen (REG 1999, s. I-6983), punkt 52, av den 4 oktober 2001 i mål C-403/99, Italien mot kommissionen (REG 2001, s. I-6883), punkt 35, och av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl. (REG 2005, s. I-4983), punkt 73.

25 — Se punkterna 365–433 i generaladvokatens förslag till avgörande.

26 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 1996 i mål C-63/93, Duff m.fl. (REG 1996, s. I-569), punkt 20, och av den 18 maj 2000 i mål C-107/97, Rombi och Arkopharma (REG 2000, s. I-3367), punkt 66.

27 — Dom av den 19 maj 1983 i mål 289/81, Mavridis mot parlamentet (REG 1983, s. 1731), punkt 21, av den 10 januari 1992 i mål C-177/90, Kühn (REG 1992, s. I-35), punkt 14, och domen i det ovannämnda målet Rombi och Arkopharma, punkt 67, dom av den 15 juli 2004 i mål C-459/02, Gerekens och Procola (REG 2004, s. I-7315), punkt 29, samt domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, punkt 147 och där angiven rättspraxis.

28 — Dom av den 25 maj 2000 i mål C-82/98 P, Kögler mot domstolen (REG 2000, s. I-3855), punkt 33, och av den 6 mars 2001 i mål C-274/99 P, Connolly mot kommissionen (REG 2001, s. I-1611), punkt 113, samt domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, punkt 147 och där angiven rättspraxis, och beslut av den 13 december 2000 i mål C-44/00 P, Sodima mot kommissionen (REG 2000, s. I-11231), punkterna 50–52.

berättigade förväntningar när denna rättsakt har antagits. [29] Förväntningarna, som uppstått genom gemenskapsadministrationens antagna rättsakter eller beteende, är således ”berättigade” och ska följaktligen skyddas när de personer som berörs rimligen hade kunnat förlita sig på upprätthållandet av eller stabiliteten hos den på detta sätt skapade situationen såsom en ”försiktig och medveten” ekonomisk aktör hade kunnat göra.

79. För det tredje får gemenskapsintresset av den angripna rättsakten inte hindra att det antas övergångsbestämmelser som är nödvändiga för att skydda den berörda personens berättigade förväntningar. Detta sista villkor är uppfyllt när en avvägning av föreliggande intressen visar att det under de gällande förutsättningarna inte finns ett gemenskapsintresse som går före den berörda personens intresse av att upprätthålla en situation som han rimligen kunde anse vara säker. [30]

80. Det ska även påpekas att de tre villkoren är kumulativa.

29 — Se dom av den 15 april 1997 i mål C-22/94, Irish Farmers Association m.fl. (REG 1997, s. I-1809), punkt 25, och av den 15 juli 2004 i de förenade målen C-37/02 och C-38/02, Di Lenardo och Dilexport (REG 2004, s. I-6911), punkt 70, samt domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, punkt 147 och där angiven rättspraxis.

30 — Se, för några exempel på sådan intresseavvägning, dom av den 17 april 1997 i mål C-90/95 P, De Compte mot parlamentet (REG 1997, s. I-1999), punkt 39, och av den 17 juli 1997 i mål C-183/95, Affish (REG 1997, s. I-4315), punkt 57.

81. Det är utifrån dessa tre villkor som förstainstansrätten har undersökt huruvida KFF med framgång kunde åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar och fastställa att så var fallet.

2. Parternas argument

82. Kommissionen har anfört flera argument till stöd för denna grund.

83. Kommissionen har för det första klandrat förstainstansrätten för att, i punkterna 125 och 126 i den överklagade domen, ha slagit fast att det vid bedömningen av huruvida KFF ska anses ha berättigade förväntningar saknar betydelse huruvida KFF omfattas eller ej av koncernfinansieringsordningen och huruvida företaget uppfyller villkoren för beviljande av tillstånd enligt denna ordning.

84. Kommissionen har vidare ifrågasatt förstainstansrättens bedömning avseende undersökningen av de tre villkor som måste vara uppfyllda för att KFF ska anses ha berättigade förväntningar.

85. Vad gäller det första villkoret att förväntningar uppstått, har kommissionen erinrat

om att den aldrig lämnat några tydliga försäkringar gentemot KFF vad beträffar koncernfinansieringsordningens förenlighet med den gemensamma marknaden.

86. Kommissionen har medgett att dess upprepade ståndpunkt vad gäller det belgiska skattesystemet förvisso kan ha gett upphov till ”vissa förväntningar”. Det är emellertid inte fråga om något specifikt åtagande gentemot KFF, utan endast ett beslut avseende en annan, i viss mån jämförbar, stödordning. Kommissionen har vidare angett att den inte kände till att detta företag existerade, eftersom KFF inte gett sig till känna inför kommissionen inom ramen för förfarandet enligt artikel 88.2 EG.

87. Vad gäller det andra villkoret, nämligen att förväntningarna ska vara berättigade, har kommissionen hävdat att KFF inte handlat som en försiktig och medveten ekonomisk aktör.

88. För det första har detta företag, till skillnad från vissa av samordningscentren som berördes i det ärende som låg till grund för domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, inte beviljats något tillstånd.

89. För det andra, och under antagandet att KFF faktiskt gjort betydande investeringar för att uppfylla villkoren enligt koncernfinansieringsordningen, ansökte detta företag inte om tillstånd förrän den 27 december 2000. Enligt kommissionen borde en försiktig och medveten ekonomisk aktör, långt tidigare än den 1 januari 2000, ha känt till att kommissionen kunde kvalificera koncernfinansieringsordningen som statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden. Kommissionen har i detta avseende hänvisat till en resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning. Kommissionen har även hänvisat till sitt meddelande av den 11 november 1998 om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag. Den har också åberopat ett pressmeddelande av den 23 februari 2000, i vilket det redogjordes för ett uttalande från kommissionens ledamot med ansvar för konkurrensfrågor, Mario Monti. [31]

90. Kommissionen har slutligen riktat kritik mot punkt 134 i den överklagade domen, där det anges att kommissionen gett berörda parter tillfälle att yttra sig över möjliga berättigade förväntningar som skulle utgöra hinder för att återkräva utbetalda belopp. Enligt kommissionen berörs nämligen inte ett företag såsom KFF, som aldrig erhållit något stöd enligt koncernfinansieringsordningen, av detta argument.

91. Vad gäller det tredje villkoret avseende intresseavvägningen, har kommissionen för fullständighetens skull kritiserat förstainstansrättens resonemang. Enligt kommission-

31 — Uttalande av kommissionens ledamot Mario Monti avseende kontrollen av statligt skattestöd (IP/00/182).

en är punkt 139 i den överklagade domen bristfälligt motiverad och innehåller dessutom ett sakfel.

92. Förstainstansrätten har för det första inte förklarat varför det inte finns något allmänintresse som hindrar att KFF åberopar principen om skydd för berättigade förväntningar. Den omständigheten att kommissionen infört övergångsbestämmelser till förmån för de företag som faktiskt omfattades av koncernfinansieringsordningen kan inte utgöra grund för förstainstansrättens resonemang, eftersom övergångsbestämmelserna baserar sig på att antalet ansökande successivt ska minska.

93. Kommissionen har vidare hävdat att förstainstansrättens analys innebär ett ifrågasättande av ändamålet med det formella granskningsförfarandet enligt artikel 88.2 EG. Förstainstansrätten anser nämligen att de potentiella mottagarna av stöd enligt koncernfinansieringsordningen kan begära att omfattas av övergångsbestämmelserna enbart med anledning av att de ansökt om tillstånd, och detta trots att de inte givit sig till känna inom ramen för det formella förfarandet för granskning av stödet.

94. Kommissionen har slutligen riktat kritik mot hänvisningen till domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, särskilt punkt 165 i denna dom, eftersom det i det målet var fråga om förlängda tillstånd.

95. För det tredje har kommissionen gjort gällande att förstainstansrätten gjorde sig skyldig till en felaktig bedömning av de faktiska omständigheterna då den, i punkt 139 i den överklagade domen, fann att de företag som faktiskt omfattades av koncernfinansieringsordningen kunde fortsätta att dra nytta av den ”till och med år 2010”. Kommissionen har i detta avseende hänvisat till den exakta ordalydelsen i artikel 2 i det omtvistade beslutet.

96. För det fjärde har kommissionen klandrat förstainstansrätten för att i punkterna 141–143 i den överklagade domen ha funnit att frågan huruvida kommissionen verkligen kände till KFF:s faktiska situation den 11 juli 2001 inte var relevant vid bedömningen av huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar åsidosatts.

97. Detta resonemang strider enligt kommissionen mot gemenskapens rättspraxis enligt vilken lagenligheten av ett beslut avseende statligt stöd endast kan bedömas mot bakgrund av de uppgifter som kommissionen hade tillgång till när den antog beslutet. Kommissionen har hävdat att den i förevarande mål inte kände till KFF:s faktiska situation, eftersom företaget inte inkommit med något yttrande till kommissionen. Enligt kommissionen borde förstainstansrätten således ha kontrollerat huruvida kommissionen verkligen förfogade över dessa uppgifter och, om så inte var fallet, fastställt att grunder och argument avseende dessa uppgifter inte kunde tas upp till sakprövning.

98. Kommissionen har tillagt att enligt systemet för granskning av statligt stöd kan en potentiell stödmottagare inte anföra argument avseende en faktisk situation som kommissionen inte hade kännedom om, såvida denne inte gett sig till känna för kommissionen inom ramen för förfarandet enligt artikel 88.2 EG.

99. KFF har inledningsvis gjort gällande att det inte finns något stöd i rättspraxis för att skyddet för berättigade förväntningar endast ska grunda sig på en gemenskapsinstitutions konkreta åtaganden. KFF har vidare anfört att kommissionens svaromål är motsägelsefullt. Trots att kommissionen i det omtvistade beslutet påpekade att dess beslut att förklara det belgiska skattesystemet förenligt med den gemensamma marknaden gett upphov till berättigade förväntningar hos stödmottagarna av koncernfinansieringsordningen, har den i sin ansökan hävdat att det beslutet avsåg en ”i viss mån jämförbar” stödordning och att något specifikt åtagande inte gjorts gentemot KFF.

100. KFF har vidare kritiserat kommissionens argument att företaget inte agerat som en försiktig och medveten ekonomisk aktör. KFF har jämfört sin situation med situationen för förmånstagarna under den belgiska skatteordningen i det ärende som låg till grund för domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen. KFF förstår inte varför dessa förmånstagare, i väntan på svar på sina ansökningar om förlängt tillstånd, ska anses ha varit försiktiga och medvetna aktörer när KFF, i väntan på svar på sin ansökan om koncernfinansieringstillstånd, inte anses vara det. KFF har vidare hävdat att det formella granskningsförfarandet, som inleddes den 11 juli 2001, inte kan medföra att de berättigade förväntningarna upphör att existera detta datum. När det gäller intresseavvägningen saknar det dessutom betydelse att de berättigade förväntningarna är av ”mycket allmän art”. När det fastställts att det finns berättigade förväntningar, oavsett på vilket sätt kommissionen gett upphov till dessa, måste de ifrågavarande företagens intressen vägas mot gemenskapsintresset. KFF har gjort gällande att kommissionen under alla omständigheter inte har framfört något argument som kan utgöra hinder för att det införs övergångsbestämmelser för övriga fjorton företag.

101. KFF har slutligen tillagt att kommissionen inte behöver ha tillgång till enskild information avseende företag som, liksom KFF, ”omfattades av koncernfinansieringsordningen”. Enligt KFF borde kommissionen, med hänsyn till ordningens systematik, ha förstått att det fortfarande kunde finnas tillståndsansökningar beträffande vilka något beslut ännu inte fattats. Under dessa förhållanden är frågan huruvida KFF yttrat sig vid kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 88.2 EG inte relevant för bedömningen av ifrågavarande grund.

3. Bedömning

102. Jag anser att kommissionens andra grund ska godtas. Förstainstansrätten gjorde sig nämligen enligt min mening skyldig till en felaktig rättstillämpning när den ansåg att KFF

hade berättigade förväntningar i fråga om koncernfinansieringsordningens förenlighet med bestämmelserna i fördraget.

a) Huruvida förväntningar uppstått

103. Förstainstansrätten medgav i den överklagade domen att kommissionens ställningstagande med hänsyn till det belgiska skattesystemet gett upphov till förväntningar på att koncernfinansieringsordningen ska vara förenlig med den gemensamma marknaden.

104. Förstainstansrätten grundade sin bedömning på kommissionens motivering i skälen 111 och 112 i det omtvistade beslutet, där kommissionen medgav att det uppstått berättigade förväntningar hos de företag som omfattades av koncernfinansieringsordningen med hänsyn till de ställningstaganden som kommissionen gjort avseende det belgiska skattesystemet.

105. Förstainstansrätten har enligt min mening gjort en felaktig bedömning avseende det första villkoret. Jag anser nämligen att kommissionen varken har handlat eller agerat på ett sätt som kan ha gett upphov till sådana förväntningar i en situation som i det aktuella målet, där det inte gjorts någon förhandsanmälan av koncernfinansieringsordningen, och detta i strid mot de processuella reglerna enligt artikel 88.3 EG.

106. Det framgår av fast rättspraxis att en ekonomisk aktör inte kan ha eller åberopa berättigade förväntningar på att stödet ska vara rättsenligt annat än om det har beviljats med iakttagande av det förfarande som föreskrivs i detta syfte, och särskilt med iakttagande av kommissionens befogenheter. [32] Domstolen har härvid slagit fast att en aktsam ekonomisk aktör i normala fall ska vara i stånd att försäkra sig om att detta förfarande har iakttagits. [33]

107. Denna rättspraxis grundar sig på den tvingande karaktären av kontrollen av statligt stöd och nödvändigheten av att garantera att det förebyggande kontrollsystem som kommissionen har infört är effektivt. Denna kontroll grundar sig på att skyldigheten att anmäla statligt stöd enligt domstolen är en ”central beståndsdel” i gemenskapslagstiftningen. [34] Anmälningsskyldigheten ger kommissionen möjlighet att säkerställa övervakningen av den gemensamma marknaden i enlighet med de mål som eftersträvas i fördraget. Nämnda skyldighet syftar särskilt till att undanröja eventuella tvivel när det gäller frågan huruvida en nationell åtgärd utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG. Det är således ostridigt att syftet med anmälningsskyldigheten av statligt stöd är rättssäkerhet, och den ska av det skälet således iakttas noggrant. [35]

32 — Dom av den 22 april 2008 i mål C-408/04 P, kommissionen mot Salzgitter (REG 2008, s. I-2767), punkt 104 och där angiven rättspraxis.

33 — Se bland annat dom av den 20 mars 1997 i mål C-24/95, Alcan Deutschland (REG 1997, s. I-1591), punkt 25 och där angiven rättspraxis.

34 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Salzgitter, punkt 104 och där angiven rättspraxis. Det ska även nämnas att domstolens ordförande i beslut av den 3 maj 1996 i mål C-399/95 R, Tyskland mot kommissionen (REG 1996, s. I-2441), även slog fast att ett åsidosättande av anmälningsskyldigheten utgör en ”särskilt allvarlig överträdelse, eftersom [det] … strider mot ett system som är väsentligt för skyddet av den gemensamma marknaden” (punkt 54 och där angiven rättspraxis).

35 — Dom av den 15 februari 2001 i mål C-99/98, Österrike mot kommissionen (REG 2001, s. I-1101), punkt 73.

108. En medlemsstat som inte vidtagit försiktighetsåtgärden att anmäla en stödåtgärd som den avser att genomföra till kommissionen kan, liksom förmånstagarna av denna åtgärd, således inte förlita sig på att den är förenlig med gemenskapsrätten. De förväntningar som en ekonomisk aktör liksom KFF skulle kunna åberopa, grundar sig således inte på någon tydlig försäkran.

109. Jag anser följaktligen att KFF inte har fog för att hävda att principen om skydd för berättigade förväntningar har åsidosatts, eftersom koncernfinansieringsordningen inte har anmälts i någon som helst form till kommissionen, trots att denna skyldighet är klar och ovillkorlig.

110. Att godta motsatsen skulle enligt min mening utgöra ett ifrågasättande av själva anmälningsskyldigheten enligt artikel 88.3 EG.

111. Det ska härvid erinras om att principen om skydd för berättigade förväntningar, hur viktig den än är, inte kan ges en absolut tillämpning, utan ska tillämpas i förening med legalitetsprincipen. Även om iakttagandet av principen om skydd för berättigade förväntningar innebär ett antal skyldigheter för gemenskapsinstitutionerna, kräver den också att medlemsstaterna ska iaktta skyldigheterna enligt fördraget liksom en viss ansträngning av berörda ekonomiska aktörer. Så har inte skett i förevarande fall.

112. Förväntningarna kan inte grunda sig på ett beslut om förenlighet som kommissionen antagit avseende en annan skatteordning som genomförts av en annan medlemsstat.

113. Kommissionens beslut år 1984 att det belgiska skattesystemet inte utgjorde statligt stöd kan endast avse ordningen för belgiska samordningscentra, eftersom det endast var riktat till Konungariket Belgien. Även om den belgiska skatteordningen har vissa likheter med ordningen i förevarande mål, framgår det icke desto mindre vid en genomgång av det omtvistade beslutet att de inte är identiska. Trots att kommissionen i skäl 111 i beslutet angav att ”koncernfinansieringsordningen … innehåller likheter med skatteordningen [som införts i Belgien]”, påpekade den i skäl 101 i nämnda beslut att ”de definitivt inte [är] identiska, särskilt inte när det gäller metoden och fördelarnas utformning”.

114. Under dessa förhållanden anser jag att kommissionen svårligen kan anses ha gett KFF några tydliga försäkringar som kunnat ge upphov till förväntningar avseende koncernfinansieringsordningens förenlighet med gemenskapsrätten. Att grunda sådana förväntningar på ett beslut som antagits av kommis-

sionen avseende en annan nationell skatteordning inverkar, återigen, menligt på anmälningsskyldigheten enligt fördraget samt det förebyggande kontrollsystem som kommissionen infört inom ramen för kontrollen av statligt stöd.

115. Med beaktande av ovanstående omständigheter anser jag, i motsats till vad förstainstansrätten slagit fast, att det inte finns någon grund för de förväntningar som KFF åberopat i förevarande mål.

116. Det ska tilläggas att sådana förväntningar, för det fall de ansågs existera, under alla omständigheter inte skulle vara berättigade.

b) Huruvida förväntningarna är berättigade

117. Tvärtemot vad förstainstansrätten fann i punkterna 132–138 i den överklagade domen, anser jag att inte heller det andra villkoret enligt rättspraxis för ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar är uppfyllt, och detta av två skäl.

118. Det ska för det första erinras om att KFF inte har några förvärvade rättigheter, eftersom företaget inte omfattas av koncernfinansieringsordningen. KFF har inte visat att det uppfyller villkoren för att omfattas av denna ordning och Konungariket Nederländerna har inte gett det några försäkringar i fråga om beviljande av koncernfinansieringstillstånd.

119. För det andra anser jag att om KFF hade varit en försiktig och medveten ekonomisk aktör hade det kunnat förutse antagandet av en gemenskapsrättsakt som kunnat påverka dess intressen.

120. Det ska nämligen erinras om att kommissionen antog ett beslut den 11 juli 2001 varigenom den inledde ett formellt granskningsförfarande av stödet. Såsom förstainstansrätten angav i punkt 133 i det överklagade beslutet, visar inledandet av detta förfarande att kommissionen hyst allvarliga tvivel avseende koncernfinansieringsordningens förenlighet med bestämmelserna i fördraget. Förvisso utgör, liksom förstainstansrätten påpekat, sådana allvarliga tvivel inget slutligt ställningstagande avseende ordningen. I ett fall som detta, där koncernfinansieringsordningen inte har anmälts till kommissionen, anser jag emellertid att kommissionens allvarliga tvivel avseende ordningens förenlighet räcker för att de förväntningar som KFF gjort gällande inte ska anses vara berättigade.

121. Jag anser dessutom att KFF, mot bakgrund av kommissionens motivering

i beslutet av den 11 juli 2001, med tillräcklig sannolikhet hade kunnat förutsätta att kommissionen skulle fatta beslut om att koncernfinansieringsordningen utgör stöd som är oförenligt med fördraget. [36] Efter en första granskning av stödordningens aspekter angav kommissionen nämligen att ordningen kunde utgöra statligt stöd och att den inte verkade falla under något av undantagen i artikel 87.2 EG och 87.3 EG.

122. Det ska vidare tilläggas att förevarande mål svårligen kan jämföras med det ärende som låg till grund för domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen. Två väsentliga skillnader föreligger nämligen mellan dessa två mål dels KFF:s potentiella karaktär av stödmottagare, dels det faktum att koncernfinansieringsordningen inte har anmälts till kommissionen.

123. För det första har KFF, som angetts ovan, aldrig erhållit något koncernfinansieringstillstånd, till skillnad från de belgiska samordningscentren som omfattades av domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, vilka ansökt om förlängning av sina tillstånd. Den nederländska skattemyndigheten har i förevarande fall aldrig bekräftat att KFF uppfyller villkoren för erhållandet av ett sådant tillstånd och därför kunde anses omfattas av koncernfinansieringsordningen.

124. För det andra ska det erinras om att Konungariket Nederländerna inte vidtagit försiktighetsåtgärden att anmäla den skatteordning som den avsåg att genomföra till kommissionen. Kommissionen har således aldrig, i motsats till vad gäller den skatteordning som genomfördes av de belgiska myndigheterna, uttalat sig avseende denna ordnings förenlighet med bestämmelserna i fördraget. Den belgiska skatteordningen hade nämligen anmälts av Konungariket Belgien i vederbörlig ordning i enlighet med artikel 88.3 EG. Kommissionen hade i sina beslut åren 1984 och 1987 samt i det svar som Léon Brittan, dåvarande kommissionsledamoten med ansvar för konkurrensfrågor, på kommissionens vägnar lämnade den 24 september 1990 på Europaparlamentsledamoten Gijs de Vries skriftliga fråga nr 1735/90 [37] angett att den ordningen inte omfattades av tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG.

125. Det är slutligen av vikt att påpeka att det endast var under mycket restriktiva villkor och mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet som samordningscentren, i det ärende som låg till grund för domen i det ovannämnda målet Belgien och Forum 187 mot kommissionen, ansågs ha berättigade förväntningar. Jag anser följaktligen att KFF som inte omfattas av koncernfinansieringsordningen – och vilken inte förhandsanmälts till kommissionen – svårligen kan anses ha haft berättigade förväntningar på att ordningen var förenlig med bestämmelserna i fördraget.

36 — Se kommissionens bedömning i detta beslut.

37 — EGT C 63, 1991, s. 37.

126. Dessa omständigheter räcker enligt min mening för att konstatera att de förväntningar som KFF gjort gällande, om de existerar, under alla omständigheter inte är berättigade.

127. Eftersom de tre villkor som ställts upp i rättspraxis för ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar är kumulativa, anser jag att KFF inte kan åberopa denna princip.

128. Mot bakgrund av samtliga omständigheter anser jag att förstainstansrätten även gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den fann att KFF kunde åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar. För det fall domstolen skulle anse att KFF:s talan kan tas upp till sakprövning, ska överklagandet enligt min mening bifallas på kommissionens andra grund och leda till att den överklagade domen upphävs.

C — *Den tredje grunden, som anförts i andra hand: Åsidosättande av principen om likabehandling*

129. I artikel 2 i det omtvistade beslutet föreskrivs en övergångsperiod för de företag som omfattades av koncernfinansieringsordningen den 11 juli 2001, på grund av att dessa företag hade berättigade förväntningar på att ordningen var förenlig med bestämmelserna i fördraget och med hänsyn till de särskilda omständigheterna i målet. [38]

130. Förstainstansrätten fann i den överklagade domen att kommissionen på detta vis hade åsidosatt den allmänna likabehandlingsprincipen genom att inte föreskriva några övergångsbestämmelser för skattskyldiga, liksom KFF, beträffande vilkas tillståndsansökningar något beslut ännu inte hade fattats när det omtvistade beslutet tillkännagavs. Förstainstansrätten utgick från antagandet att dessa skattskyldiga, liksom alla företag som den 11 juli 2001 erhållit koncernfinansieringstillstånd, kunde ha berättigade förväntningar med avseende på fastställandet av en rimlig övergångsperiod.

1. Parternas argument

131. Kommissionen har till stöd för den tredje grunden anfört att förstainstansrätten gjorde en felaktig bedömning när det gäller huruvida likabehandlingsprincipen åsidosatts. [39] Kommissionen har i huvudsak hävdat att KFF inte kan likställas med de företag som faktiskt omfattats av koncernfinansieringsordningen och som dessutom yttrat sig inom ramen för förfarandet enligt artikel 88.2 EG, och beträffande vilka de nederländska myndigheterna begärt att övergångsbestämmelser införs.

38 — Se skälen 111–118 i det omtvistade beslutet.
39 — Punkterna 149 och 150 i den överklagade domen.

132. KFF har hävdat att denna grund inte kan tas upp till sakprövning såvitt den avser faktiska omständigheter som inte kan prövas av domstolen i mål om överklaganden.

133. KFF har gjort gällande att överklagandet under alla omständigheter inte kan vinna bifall på denna grund. Det enda som är relevant i förevarande fall är huruvida det föreligger betydande och objektiva skillnader som motiverar att KFF behandlas annorlunda än de företag som den 11 juli 2001 redan hade erhållit koncernfinansieringstillstånd. KFF har påpekat att ingen av de skillnader som kommissionen gjort gällande kan motivera en sådan skillnad i behandling.

2. Bedömning

134. I motsats till vad KFF har hävdat föreslår jag att domstolen slår fast att den tredje grunden kan tas upp till sakprövning. Förstainstansrätten är visserligen ensam behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna. Det framgår dock av fast rättspraxis att domstolen är behörig att pröva förstainstansrättens rättsliga bedömning av dessa omständigheter och de rättsliga följderna därav. [40]

135. Kommissionen har genom att anföra denna grund anmodat domstolen att pröva de rättsliga följder som förstainstansrätten anser har uppstått vad gäller det jämförbara i de situationer som de olika företagen befinner sig i och iakttagandet av principen om likabehandling.

136. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag även att överklagandet ska bifallas på denna grund.

137. Enligt fast rättspraxis innebär nämligen den allmänna likabehandlingsprincipen att lika situationer inte får behandlas olika och olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling. [41]

138. Det är enligt min mening uppenbart att KFF inte kan behandlas på samma sätt som de företag som den 11 juli 2001 redan omfattades av koncernfinansieringsordningen. Såsom angetts ovan har KFF till skillnad från denna grupp av företag, i egenskap av potentiell stödmottagare enligt ordningen, nämligen inte några förvärvade rättigheter och kan inte göra gällande några berättigade förväntningar. KFF befinner sig, liksom kommission-

40 — Se bland annat dom av den 21 september 2006 i mål C-167/04 P, JCB Service mot kommissionen (REG 2006, s. I-8935), punkt 106 och där angiven rättspraxis, samt av den 10 maj 2007 i mål C-328/05 P, SGL Carbon mot kommissionen (REG 2007, s. I-3921), punkt 41 och där angiven rättspraxis.

41 — Se bland annat dom av den 16 december 2008 i mål C-127/07, Arcelor Atlantique och Lorraine m.fl. (REG 2008, s. I-9895), punkt 23 och där angiven rättspraxis.

en angett, därför i en mycket speciell ställning.

139. Förstainstansrättens bedömning, med utgångspunkt i det motsatta antagandet att KFF med rätta kunde åberopa principen om berättigade förväntningar, är således enligt min mening felaktig.

140. Om domstolen skulle slå fast att KFF:s talan kan tas upp till sakprövning ska överklagandet enligt min mening följaktligen bifallas på den tredje grunden avseende ett åsidosättande av likabehandlingsprincipen och leda till att den överklagade domen upphävs.

141. Mot bakgrund av samtliga omständigheter föreslår jag i andra hand att domstolen bifaller kommissionens överklagande och upphäver det överklagade beslutet i den del förstainstansrätten fann att denna institution hade åsidosatt principen om skydd för berättigade förväntningar och likabehandlingsprincipen genom att inte föreskriva några övergångsbestämmelser för skattskyldiga beträffande vilkas stödansökningar något beslut ännu inte hade fattats när det omtvistade beslutet tillkännagavs. [42]

42 — Jag anser att det inte finns anledning att pröva den femte grunden, som anförts av kommissionen i andra hand. Eftersom den överklagade domen enligt min mening ska upphävas saknas det nämligen anledning att undersöka huruvida förstainstansrätten faktiskt gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den i domslutet i domen tillskrev alla aktörer som befann sig i samma situation som KFF rättigheter.

VII — Följderna av att den överklagade domen upphävs

142. Som angetts ovan föreslår jag i första hand att domstolen upphäver den överklagade domen i den del förstainstansrätten fann att KFF:s talan om ogiltigförklaring kan tas upp till sakprövning.

143. Eftersom målet enligt min mening är färdigt för avgörande föreslår jag även att domstolen, i enlighet med artikel 61 första stycket i domstolens stadga, själv slutligt avgör den invändning om rättegångshinder som åberopats av kommissionen.

144. Av skäl som angetts ovan i punkterna 57–68 anser jag att KFF:s talan inte kan tas upp till sakprövning, eftersom KFF inte är personligen berört.

VIII — Rättegångskostnader

145. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 118 i samma regler ska

tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. I förevarande fall har kommissionen yrkat att KFF ska ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom KFF i väsentliga delar har tappat målet, anser jag att KFF ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna i detta mål om överklagande.

146. I artikel 122 i rättegångsreglerna föreskrivs vidare att domstolen ska besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet bifalls och domstolen själv slutligt avgör tvisten. I förevarande fall har prövningen av invändningen om rättegångshinder som kommissionen anförde vid förstainstansrätten visat att KFF:s talan om ogiltigförklaring inte kunde tas upp till sakprövning.

147. Under dessa förhållanden ska KFF förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna såväl vid denna instans som vid förstainstansrätten.

IX — Förslag till avgörande

148. Med beaktande av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen avgör målet enligt följande:

1) Den dom som Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt meddelade den 12 september 2007 i mål T-348/03, Koninklijke Friesland Foods mot kommissionen, upphävs i den del Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt fann att talan kan tas upp till sakprövning.

2) Den talan som väckts vid Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2003/515/EG av den 17 februari 2003 om den stödåtgärd som Nederländerna har genomfört till förmån för internationell finansieringsverksamhet avvisas.

3) Koninklijke Friesland Foods NV ska ersätta rättegångskostnaderna såväl vid denna instans som vid Europeiska gemenskapernas förstainstansrätt.