



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
J. KOKOTT  
fremsat den 3. december 2020<sup>1</sup>

**Sag C-337/19 P**

**Europa-Kommissionen  
mod  
Kongeriget Belgien og**

**Magnetrol International**

»Appel – statsstøtte – forhåndsafgørelser (*tax rulings*) – regulering af fortjeneste på grundlag af såkaldt overskydende fortjeneste – forordning (EU) 2015/1589 – artikel 1, litra d) – støtteordning – begrebet ordning – skattemyndigheders faste administrative praksis som ordning – Europa-Kommissionens bevis for en fast administrativ praksis – repræsentativ stikprøve – fravær af yderligere gennemførelsesforanstaltninger – generel og abstrakt definition af begunstigede virksomheder – formaliteten vedrørende kontraappel«

## I. Indledning

1. Kan begrebet støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning (EU) 2015/1589 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 TEUF<sup>2</sup> også omfatte en fast administrativ praksis hos myndigheder i en medlemsstat? Og i bekræftende fald, hvilke krav skal der da stilles til Europa-Kommissionens bevis for en sådan fast administrativ praksis?

2. Disse to spørgsmål er de centrale i den foreliggende appel iværksat af Kommissionen til prøvelse af Rettens dom af 14. februar 2019<sup>3</sup>. Baggrunden for tvisten er de belgiske skattemyndigheders praksis fra 2004-2014, der gik videre end den belgiske lovgivning, hvorefter fortjenesten i selskaber, der indgik i koncerner med grænseoverskridende aktiviteter, blev reguleret ved forhåndsbeskeder (*tax rulings*) på grundlag af såkaldt overskydende fortjeneste (til dels også betegnet som skattefritagelse for overskydende fortjeneste). Inden for rammerne af denne praksis blev der på anmodning i stedet for de berørte selskabers egentlige fortjeneste anvendt et sammenligneligt selvstændigt selskabs fortjeneste med henblik på beskatningen. Dette kvalificerede Kommissionen ved afgørelse (EU) 2016/1699 af 11. januar 2016<sup>4</sup> som ulovlig støtte.

<sup>1</sup> Originalsprog: tysk.

<sup>2</sup> Rådets forordning af 13.7.2015 (EUT 2015, L 248, s. 9).

<sup>3</sup> Belgien og Magnetrol International mod Kommissionen (T-131/16 og T-263/16, EU:T:2019:91).

<sup>4</sup> Afgørelse om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, statsstøtteordning SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) (EUT 2016, L 260, s. 61), artikel 1.

3. Genstanden for appellen er i denne forbindelse ikke, om sådanne forhåndsbeskeder materielt set udgør ulovlig støtte<sup>5</sup>. Derimod drejer det sig alene om spørgsmålet om, hvorvidt, og i bekræftende fald under hvilke betingelser, Kommissionen kan anfægte en lang række af sådanne forhåndsgodkendelser »under ét« som støtteordning. Den store praktiske betydning af dette spørgsmål illustreres af den omstændighed, at nærværende sag er en pilotprojektprocedure, mens spørgsmål ved Retten iværksat af 28 andre, der er blevet begunstiget af den hævdede støtte, er udsat<sup>6</sup>.

## II. Retsforskrifter

### A. EU-retten

4. Den EU-retlige ramme for denne appel er artikel 107 TEUF og 108 TEUF samt forordning 2015/1589.

5. Artikel 1 i forordning 2015/1589 indeholder en række definitioner. Ifølge denne bestemmelses litra d) betegner begrebet »støtteordning« enhver retsakt, på grundlag af hvilken der uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger kan ydes individuel støtte til virksomheder, som inden for denne retsakt defineres generelt og abstrakt, og enhver retsakt på grundlag af hvilken støtte, der ikke er knyttet til et specifikt projekt, kan ydes til en eller flere virksomheder, uden at tidsrummet eller beløbet er nærmere fastsat«.

6. I henhold til denne forordnings artikel 1, litra e), defineres begrebet »individuel støtte« som støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, og anmeldelsespligtige støttetildelinger på grundlag af en støtteordning.

### B. Belgisk ret

#### 1. Indkomstskatteloven

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

8. Artikel 185 i CIR 92 fastsætter i så henseende, at selskaber beskattes af deres samlede fortjeneste, herunder af udloddet udbytte.

<sup>5</sup> Jf. herom de verserende sager C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-898/19 P, Irland mod Kommissionen m.fl., og C-465/20 P, Kommissionen mod Irland m.fl.

<sup>6</sup> Jf. bl.a. søgsmål iværksat af intervenienterne i nærværende appelsag T-201/16, Soudal mod Kommissionen, T-278/16, Atlas Copco Airpower og Atlas Copco mod Kommissionen, T-335/16, Esko-Graphics mod Kommissionen, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev og Ampar mod Kommissionen, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium mod Kommissionen, T-637/16, Wabco Europe mod Kommissionen, og T-832/16, Celio International mod Kommissionen.

## **2. Lov af 24. december 2002**

9. Den 24. december 2002 vedtog Belgien loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (lov om ændring af reglerne for beskatning af selskabers indkomst og indførelse af en ordning med forhåndsafgørelser på skatteområdet, herefter »lov af 24. december 2002«)<sup>7</sup>.

10. Denne lovs artikel 20 bestemmer, at Service public fédéral des Finances (den føderale skatte- og afgiftsmyndighed, Belgien) gennem en forhåndsafgørelse kan træffe afgørelse om enhver anmodning vedrørende anvendelse af skattelovgivningen. En forhåndsafgørelse er defineret som den retsakt, hvori myndigheden i overensstemmelse med de gældende regler afgør, hvordan loven skal anvendes i en bestemt situation eller på en bestemt transaktion, som endnu ikke har haft skattemæssige virkninger. Forhåndsafgørelsen kan ikke resultere i skattefritagelse eller -nedsættelse.

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

## **3. Lov af 21. juni 2004 om ændring af CIR 92**

12. Ved loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR 92 og loi du 24 décembre 2002 (lov af 21.6.2004 om ændring af CIR 92 og lov af 24.12.2002)<sup>8</sup> indførte Belgien nye skattebestemmelser vedrørende grænseoverskridende transaktioner foretaget af forbundne enheder i en multinational koncern, herunder en korrektion af skattepligtig fortjeneste, som benævnes »korrelativ regulering«.

13. Ifølge begrundelsen for lovforslaget fremsat af den belgiske regering til deputeretkammeret havde loven dels til formål at tilpasse CIR 92 således, at loven udtrykkeligt omfattede armslængdeprincippet, der er generelt accepteret på internationalt plan. Dels havde den til formål at ændre lov af 24. december 2002 med henblik på at give afdelingen for forhåndsafgørelser kompetence til at træffe disse afgørelser. Armslængdeprincippet indførtes i den belgiske skattelovgivning ved tilføjelse af et stk. 2 til artikel 185 i CIR 92 baseret på teksten i artikel 9 i modeloverenskomsten fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) på området for indkomst og formuebeskatning.

14. Formålet med artikel 185, stk. 2, i CIR 92 var at sikre, at beskatningsgrundlaget for skattepligtige selskaber i Belgien kunne tilpasses ved regulering af fortjenesten fra koncerninterne grænseoverskridende transaktioner, hvis de anvendte interne afregningspriser ikke afspejlede markedsmekanismen og armslængdeprincippet. Desuden var begrebet »passende regulering«, der blev indført i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 begrundet i en målsætning om at undgå eller fjerne (mulig) dobbeltbeskatning. Det anførtes endvidere, at denne regulering skulle ske fra sag til sag på grundlag af de foreliggende oplysninger, der bl.a. stammede fra den skattepligtige. Der er ikke behov for en korrelativ regulering, hvis skattemyndigheden finder, at en primær regulering i en anden medlemsstat er begrundet både principielt og for så vidt angår beløbet.

<sup>7</sup> BOE nr. 410 af 31.12.2002, anden udgave, s. 58817.

<sup>8</sup> Moniteur belge af 9.7.2004.

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

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

- a) Når der i forholdet mellem de to selskaber er aftalt eller fastsat vilkår for deres kommercielle eller finansielle forbindelser, som afviger fra de vilkår, der ville være aftalt mellem uafhængige selskaber, kan overskud, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse selskaber, men som på grund af vilkårene ikke er tilfaldet dette, medregnes i dette selskabs overskud.
- b) Når der i et selskabs overskud medtages overskud, som også medtages i et andet selskabs overskud, og det således medtagne overskud, som ville være tilfaldet det andet selskab, hvis de vilkår, som var aftalt mellem de to selskaber, havde været de samme, som kunne have været aftalt mellem uafhængige selskaber, justeres det første selskabs overskud på passende vis.

Stk. 1 finder anvendelse ved forhåndsafgørelse uden at berøre anvendelsen af konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning.«<sup>9</sup>

#### **4. De belgiske skattemyndigheders opfattelse**

16. De belgiske skattemyndigheders opfattelse fremgår af et cirkulære af 4. juli 2006 om anvendelse af armslængdeprincippet samt flere svar fra forskellige belgiske finansministre på parlamentsforespørgsler.

17. Cirkulæret af 4. juli 2006 blev udstedt til tjenestemænd i den almindelige skatteadministration på vegne af finansministeren for at kommentere bl.a. indføjelser af stk. 2 i artikel 185 i CIR 92 og den tilsvarende tilpasning af samme lov. Af cirkulæret fremgår, at disse ændringer, der trådte i kraft den 19. juli 2004, tog sigte på gennemførelse af armslængdeprincippet i belgisk skatteret. De udgør grundlaget for at regulere skattepligtig fortjeneste, som er et resultat af relationer på tværs af grænser mellem forbundne selskaber, der indgår i en multinational koncern.

18. Det præciseres i cirkulæret for det første, at positiv regulering i henhold til artikel 185, stk. 2, litra a), i CIR 92 medfører en stigning i fortjenesten i det hjemmehørende selskab, som indgår i en multinational koncern. Dette gør det muligt at inkludere fortjeneste, som det hjemmehørende selskab ville have haft ved en given transaktion efter armslængdeprincippet.

19. For det andet er den negative korrelative regulering, der er fastsat i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, begrundet i en målsætning om at undgå (mulig) dobbeltbeskatning. Denne regulering skal ske fra sag til sag på grundlag af de foreliggende oplysninger, der bl.a. stammer fra den skattepligtige. Der er ikke behov for en korrelativ regulering, hvis skattemyndigheden eller afdelingen for forhåndsafgørelser finder, at reguleringen er begrundet både principielt og for så vidt angår beløbet. Artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 finder ikke anvendelse, hvis fortjeneste optjent i partnerstaten er blevet forhøjet således, at den er højere, end den ville have været ved anvendelse af armslængdeprincippet.

<sup>9</sup> Andet afsnit i artikel 185, stk. 2, i CIR 92 mangler i den appellerede doms artikel 8, mens det er anført i 29. betragtning til den omtvistede afgørelse.

20. Den belgiske finansminister bekræftede den 13. april 2005 som svar på spørgsmål i parlamentet om skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 omhandler den situation, hvor der er truffet en forhåndsafgørelse om en måde at opgøre fortjenesten efter armslængdeprincippet; for det andet, at fortjenesten i henhold til det belgiske årsregnskab for en multinational koncern med tilstedeværelse i Belgien, der overstiger fortjenesten efter armslængdeprincippet, ikke skal tages i betragtning ved opgørelse af den skattepligtige fortjeneste i Belgien; og for det tredje, at han tilsluttede sig den holdning, at det ikke påhvilede de belgiske skattemyndigheder at fastslå, i hvilken udenlandsk virksomheds fortjeneste en sådan yderligere fortjeneste burde medtages.

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

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

### **III. De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne for Retten**

#### **A. Tvistens baggrund**

23. Fra 2004-2014 foretog de belgiske skattemyndigheder ved 66 forhåndsafgørelser negative reguleringer af fortjenesten for 55 selskaber, der var hjemmehørende i Belgien og indgik i »grænseoverskridende koncerner«.

24. Skattemyndighederne henviste i denne forbindelse til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Denne bestemmelse giver mulighed for en regulering af fortjenester mellem to koncernforbundne selskaber, hvis de vilkår, som var aftalt mellem de to selskaber, var de samme, som kunne have været aftalt mellem uafhængige selskaber.

25. Efter Kommissionens opfattelse blev der imidlertid ikke foretaget en revurdering af vederlag for ydelser mellem to forbundne selskaber efter armslængdeprincippet, således som det er fastsat i artikel 185, stk. 2, i CIR 92, idet de belgiske skattemyndigheder i stedet sammenlignede fortjenesten for et selskab, der indgik i en »grænseoverskridende koncern«, med fortjenesten for et selskab, der ikke indgik i en sådan. Konkret blev denne overskydende fortjeneste bestemt ved at

anslå den gennemsnitlige hypotetiske fortjeneste, en uafhængig virksomhed med sammenlignelige aktiviteter kunne få under sammenlignelige omstændigheder, og trække dette beløb fra den fortjeneste, det pågældende belgiske selskab reelt havde bogført<sup>10</sup>. Efter Belgiens opfattelse svarer det resterende beløb til de synergieffekter, stordriftsfordele eller andre fordele som følge af deltagelsen i en multinational koncern, og som en sammenlignelig uafhængig virksomhed ikke ville have<sup>11</sup>.

26. Ved afgørelse af 11. januar 2016 fandt Kommissionen, at de reguleringer, som Belgien havde godkendt i forhåndsafgørelser baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, udgjorde en støtteordning som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, der var uforenelig med det indre marked, og som var blevet gennemført i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF.

27. Kommissionen besluttede desuden, at støtten, der således var ydet, skulle tilbagesøges fra støttemodtagerne, som derefter skulle opføres på en endelig liste, der senere skulle udarbejdes af Belgien. I bilaget til den omtvistede afgørelse var dog allerede opført 55 modtagere, deriblandt Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB og Celio International NV.

28. Kommissionen vurderede i 94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse, at vedtagelsen af de omhandlede forhåndsafgørelser som helhed udgjorde en støtteordning, der var baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, således som denne anvendtes af de belgiske skattemyndigheder. Kommissionen fandt endvidere, at disse fritagelser var ydet, uden at gennemførelsesforanstaltninger for de grundlæggende bestemmelser var nødvendige, idet de belgiske myndigheder havde udstedt forhåndsafgørelserne efter et systematisk adfærdsmønster. Kommissionen bemærkede endvidere, at de fritagne virksomheder var defineret generelt og abstrakt i de bestemmelser, der dannede grundlag for ordningen. Disse rettede sig nemlig mod enheder, som indgik i en multinational koncern af selskaber<sup>12</sup>.

## **B. Retsforhandlingerne ved Retten**

29. Den 22. marts henholdsvis den 25. maj 2016 anlagde Belgien og Magnetrol International søgsmål til prøvelse af den omtvistede afgørelse, som Retten forenede med henblik på den mundtlige forhandling. Irland intervenserede til støtte for Belgien.

30. Belgien og Magnetrol International gjorde i det væsentlige anbringender gældende vedrørende:

- Kommissionens indgriben i Belgiens enekompetence på området for direkte beskatning
- forkert konklusion vedrørende eksistensen af en støtteordning
- urigtig bedømmelse af forhåndsafgørelser om overskydende fortjeneste som statsstøtte samt en tilsidesættelse af legalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

<sup>10</sup> 13. betragtning til den omtvistede afgørelse.

<sup>11</sup> 14. betragtning til den omtvistede afgørelse.

<sup>12</sup> Jf. den appellerede doms præmis 17.

31. Retten annullerede den omtvistede afgørelse ved den appellerede dom. Retten forkastede ganske vist anbringendet om, at Kommissionen havde grebet ind i Belgiens beskatningskompetence (den appellerede doms præmis 59-74). Retten fastslog imidlertid, at de anbringender, som Belgien og Magnetrol International havde fremsat vedrørende tilsidesættelse af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 for så vidt angik den hævdede konstatering af en støtteordning, var begrundede (den appellerede doms præmis 75-135). Dermed var det ikke nødvendigt at undersøge de andre anbringender (den appellerede doms præmis 136).

#### **IV. Retsforhandlingerne for Domstolen**

32. Den 24. april 2019 har Kommissionen iværksat en appel til prøvelse af Rettens dom.

33. Den 18. juli 2019 har Belgien iværksat kontraappel.

34. Ved kendelser af 15. oktober 2019 har Domstolens præsident givet Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev og Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower og Atlas Copco samt Celio International tilladelse til at indtræde som intervenienter til støtte for Magnetrol International.

35. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

- Den appellerede dom ophæves, for så vidt som Retten heri fastslog, at ordningen for »overskydende fortjeneste« i den omtvistede afgørelse fejlagtigt blev anset for en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.
- Sagen hjemvises til Retten med henblik på behandling af de resterende anbringender.
- Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.

36. Belgien, Magnetrol International og intervenienterne har nedlagt følgende påstande:

- Appellen forkastes.
- Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

37. I forbindelse med kontraappellen har Belgien nedlagt følgende påstande:

- Den appellerede dom ophæves, for så vidt som Retten forkastede Belgiens første anbringende, og der træffes afgørelse om dette anbringende.
- I øvrigt stadfæstes den appellerede dom.
- Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne i forbindelse med kontraappellen.

38. Kommissionen har nedlagt påstand om, at kontraappellen forkastes.

39. Kommissionen, Belgien, Magnetrol International og intervenienterne har forhandlet skriftligt og i retsmødet den 24. september 2020 også mundtligt om appellen<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Celio International har kun afgivet mundtligt indlæg.

## V. Bedømmelse

### A. Formaliteten med hensyn til appellen

40. Belgien, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics og Wabco Europe har gjort gældende, at Kommissionens appel skal afvises i det hele. For det første har de kritiseret Kommissionens påstande. For det andet har de gjort gældende, at Kommissionen forsøger at opnå en ny bedømmelse af de faktiske omstændigheder. For det tredje har Kommissionen ikke redegjort for, hvori Rettens retlige fejl består.

#### 1. Kommissionens påstande

41. Belgien, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics og Wabco Europe har gjort gældende, at Kommissionens påstande ikke kan antages til realitetsbehandling. Kommissionen har kun nedlagt påstand om ophævelse af den del af dommen, som går imod Kommissionen. Den anfægtede del af domskonklusionen, hvorved Retten annullerede den omtvistede afgørelse, kan imidlertid ikke deles.

42. Artikel 169, stk. 1, i Domstolens procesreglement bestemmer, at påstandene i appelskriftet skal gå ud på, at Rettens afgørelse, således som den fremgår af denne afgørelses konklusion, ophæves helt eller delvist.

43. Kommissionen har nedlagt påstand om, at »[d]en appellerede dom ophæves, for så vidt som Retten heri fastslog, at ordningen for »overskydende fortjeneste« i den omtvistede afgørelse fejlagtigt blev anset for en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589«. I så henseende fremgår det utvetydigt af Kommissionens påstand i appelskriftet, at den går ud på, at afgørelsens konklusion, hvorved Retten annullerede den omtvistede afgørelse, ophæves. Det svarer til en fuldstændig ophævelse af Rettens afgørelse, hvorved Retten i fuldt omfang gav Belgien og Magnetrol International medhold i deres påstande. Retten forkastede nemlig ikke disse påstande delvist.

44. Eftersom det heraf tydeligt fremgår, at appellen tager sigte på en ophævelse af den appellerede dom<sup>14</sup>, kan Kommissionens påstande i så henseende antages til realitetsbehandling.

#### 2. Indsigelsen om, at Kommissionen forsøger at opnå en ny bedømmelse af de af Retten fastslåede faktiske omstændigheder

45. Belgien, Soudal og Esko-Graphics har endvidere gjort gældende, at Kommissionen forsøger at opnå, at Domstolen bedømmer de faktiske kendsgerninger på ny. Med sin appel forsøger Kommissionen i sidste ende at erstatte begrundelsen for den omtvistede afgørelse.

46. I overensstemmelse med artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF og artikel 58, stk. 1, i statuten for Domstolen er en appel begrænset til retsspørgsmål. Følgelig er det alene Retten, der har kompetence såvel til at fastlægge og bedømme de relevante faktiske omstændigheder som til at

<sup>14</sup> Jf. f.eks. dom af 7.4.2016, Akhras mod Rådet (C-193/15 P, EU:C:2016:219, præmis 34).



vurdere beviserne. Bedømmelsen af de faktiske omstændigheder og beviser er således ikke et retsspørgsmål, der som sådant kan efterprøves af Domstolen under en appelsag, medmindre disse omstændigheder og beviser er blevet urigtigt gengivet<sup>15</sup>.

47. Kommissionen har imidlertid netop ikke kun kritiseret Rettens fastlæggelse og bedømmelse af de relevante kendsgerninger. Tværtimod har Kommissionen gentagne gange gjort gældende, at Retten har foretaget en urigtig gengivelse af de faktiske omstændigheder. Bortset herfra har Kommissionen ikke kun anført klagepunkter af faktisk karakter, men har også, som jeg vil redegøre for i det følgende<sup>16</sup>, gjort retlige fejl gældende.

### **3. Tilstrækkelig begrundelse af appellen**

48. Belgien, Soudal og Esko-Graphics har endelig gjort gældende, at Kommissionen ikke har begrundet, i hvilken henseende Retten har fortolket artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 fejlagtigt.

49. Ifølge fast retspraksis følger det bl.a. af procesreglementets artikel 168, stk. 1, litra d), og artikel 169, stk. 2, at et appelskrift præcist skal angive, hvilke elementer der anfægtes i den dom, som påstås ophævet, og de retlige argumenter, der særligt støtter denne påstand. Et appelskrift opfylder ikke begrundelseskravene efter de nævnte bestemmelser, når det blot gentager de anbringender og argumenter, der allerede er blevet fremført for Retten<sup>17</sup>.

50. Kommissionen har imidlertid anfægtet bestemte elementer i den appellerede dom og har i så henseende anført specifikke præmisser<sup>18</sup>. Endvidere har Kommissionen forklaret, i hvilken henseende Retten efter Kommissionens opfattelse begik en retlig fejl ved anvendelsen af de enkelte betingelser i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

51. Appellen er således tilstrækkeligt begrundet.

### **4. Konklusion vedrørende formaliteten med hensyn til appellen**

52. Appellen kan således antages til realitetsbehandling.

## **B. Realiteten med hensyn til appellen**

53. Den af Kommissionen iværksatte appel indeholder ét appelanbringende. Ifølge dette begik Retten en retlig fejl ved fortolkningen af begrebet støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 og foretog endvidere en urigtig gengivelse af den omtvistede afgørelse, for så vidt som der ikke blev redegjort for betingelserne for en støtteordning.

<sup>15</sup> Jf. senest dom af 28.11.2019, Brugg Kabel og Kabelwerke Brugg mod Kommissionen (C-591/18 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:1026, præmis 32), af 4.3.2020, Buonotourist mod Kommissionen (C-586/18 P, EU:C:2020:152, præmis 67), og af 28.5.2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos mod Kommissionen (C-309/19 P, EU:C:2020:401, præmis 10).

<sup>16</sup> Punkt 58 i dette forslag til afgørelse.

<sup>17</sup> Jf. senest dom af 4.4.2019, OZ mod EIB (C-558/17 P, EU:C:2019:289, præmis 33), samt kendelse af 15.1.2020, BS mod Parlamentet (C-642/19 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:32, præmis 17), og af 3.9.2020, ZW mod EIB (C-50/20 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:652, præmis 15).

<sup>18</sup> Jf. oversigten i appelskriftets punkt 17-20.

54. Efter Rettens opfattelse begik Kommissionen en fejl ved at antage, at de belgiske myndigheders praksis for så vidt angår overskydende fortjeneste, der gik ud over anvendelsesområdet for artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, udgjorde en støtteordning (den appellerede doms præmis 135). Kommissionen undersøgte ikke alle udstedte forhåndsafgørelser, men kun en stikprøve af disse. Dermed godtgjorde Kommissionen efter Rettens opfattelse imidlertid ikke, at de belgiske skattemyndigheder fulgte et systematisk adfærdsmønster i alle forhåndsafgørelser (den appellerede doms præmis 134).

55. I henhold til artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 forstås ved »støtteordning« enhver retsakt, på grundlag af hvilken der uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger kan ydes individuel støtte til virksomheder, som inden for denne retsakt defineres generelt og abstrakt.

56. Begrebet »individuel støtte« i denne forordnings artikel 1, litra e), defineres derimod som værende støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, og anmeldelsespligtige støttetildelinger på grundlag af en støtteordning.

57. En støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 skal således opfylde tre betingelser. For det første skal der være tale om en ordning. For det andet skal den individuelle støtte ydes uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Og for det tredje skal de virksomheder, som ydes støtte, defineres generelt og abstrakt inden for denne ordning. Disse betingelser skal være opfyldt kumulativt.

58. Retten konkluderede, at ingen af disse betingelser var opfyldt. Efter Kommissionens opfattelse fortolkede Retten dermed alle tre betingelser i artikel 1, litra d), fejlagtigt (appellanbringendets første til tredje led). Kommissionens appel kan i sidste ende kun tages til følge, såfremt dette er tilfældet for alle tre betingelsers vedkommende.

59. For så vidt angår appellanbringendets fjerde og sidste led, hvorefter Retten desuden tilsidesatte hensigten og formålet med artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, er der derimod reelt ikke tale om et selvstændigt led i anbringendet. Der skal tværtimod tages hensyn til en bestemmelses hensigt og formål i forbindelse med fortolkningen af hver enkelt af dens betingelser. Dette led undersøges derfor sammen med de tre andre led.

### ***1. Den første betingelse om »ordning« (appellanbringendets første led)***

60. Med appellanbringendets første led har Kommissionen foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 78 ff. fortolkede den første betingelse i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, nemlig begrebet ordning, fejlagtigt. Derudover foretog Retten ifølge Kommissionen en urigtig gengivelse af 94.-110. betragtning til den omtvistede afgørelse, idet den i den appellerede doms præmis 94 lagde til grund, at kun de retsakter, der er opregnet i 99. betragtning, udgjorde grundlaget for den omhandlede ordning.

61. I 99. betragtning til den omtvistede afgørelse anførte Kommissionen, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, begrundelsen for loven af 21. juni 2004, cirkulæret af 4. juli 2006 og svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgsler om anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 udgør de retsakter, på grundlag af hvilke der blev bevilget skattefritagelse for overskydende fortjeneste.

62. Anbringendets første led består af to argumenter. For det første kan begrebet ordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 i modsætning til Rettens opfattelse også omfatte en fast administrativ praksis [herom under a)]. For det andet så Retten bort fra, at Kommissionen også i tilstrækkelig grad havde påvist denne faste administrative praksis [herom under b)].

### a) Begrebet ordning

63. Kommissionen er af den opfattelse, at Retten fortolkede begrebet ordning for restriktivt. Begrebet ordning kan – i modsætning til Rettens opfattelse – også omfatte en fast administrativ praksis.

64. Begrebet ordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 skal fortolkes vidt<sup>19</sup>. Mens det kun er få sprogversioner, der peger i retning af, at en lovbestemmelse kan være nødvendig<sup>20</sup>, synes det ifølge de fleste sprogversioner<sup>21</sup> at være tilstrækkeligt, at der fastsættes en retsvirkning<sup>22</sup> – uanset om det sker ved lov eller på anden vis.

65. Støttekontrollens effektive virkning taler også for en vid fortolkning. Mens litra e) vedrører individuelle tilfælde, omfatter litra d) en lang række tilfælde med lighedspunkter. Kommissionens effektive arbejde ville blive bragt i fare, hvis medlemsstaterne kunne forhindre en undersøgelse af en abstrakt støtteordning ved at flytte den fra det lovgivningsmæssige til det administrative niveau. I så fald ville Kommissionen være nødsaget til at behandle alle afgørelser enkeltvis, selv om de er af samme art.

66. Kommissionens argument synes heroverfor at skyldes en ufuldstændig læsning af den appellerede dom. Retten undersøgte indledningsvis i præmis 80 ff. i sin dom, om de retsakter, som er anført i 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, udgjorde grundlaget for de indrømmede negative reguleringer. I dommens præmis 96 besvarede Retten dette spørgsmål benægtende med det argument, at disse ikke indeholdt de bærende elementer i den ordning, som Kommissionen havde anfægtet. Dernæst undersøgte Retten i præmis 121 ff., om Kommissionens anbringende om, at der var tale om en fast administrativ praksis, satte spørgsmålstegn ved denne konklusion. En sådan fast administrativ praksis betegnede Retten som et »systematisk adfærdsmønster«.

67. I den appellerede doms præmis 79 og 122 henviste Retten ganske vist med rette til dommen Tyskland og Pleuger Worthington mod Kommissionen. Ifølge denne dom kan Kommissionen i mangel af identifikation af en retsakt om oprettelse af en støtteordning basere sin opfattelse på omstændighederne som helhed, såfremt disse godtgør, at der er iværksat en støtteordning<sup>23</sup>. Modsat nogle parters opfattelse kan det imidlertid ikke udledes af Pleuger-dommen<sup>24</sup>, at en administrativ praksis kun kan udgøre en støtteordning, når der ikke findes en lovbestemt ordning. Det er ganske vist korrekt, at Domstolen i den pågældende sag kun skulle tage stilling til en situation, hvor der ikke kunne identificeres en retsakt, der dannede grundlag for støtteordningen. Dermed tog Domstolen dog ikke stilling til tilfælde, hvor forvaltningen

<sup>19</sup> Jf. bl.a. sprogversionerne på engelsk »act«, italiensk »atto« og portugisisk »ato«.

<sup>20</sup> På spansk »dispositivo« og på fransk »disposition«.

<sup>21</sup> På dansk »retsakt«, på tysk »Regelung«, på nederlandsk »regeling« og på svensk »rättsakt«.

<sup>22</sup> Jf. generaladvokat Wathelets forslag til afgørelse Scuola Elementare Maria Montessori mod Kommissionen og Kommissionen mod Scuola Elementare Maria Montessori og Ferracci (C-622/16 P – C-624/16 P, EU:C:2018:229, punkt 34 ff.).

<sup>23</sup> Dom af 13.4.1994, Tyskland og Pleuger Worthington mod Kommissionen (C-324/90 og C-342/90, EU:C:1994:129, præmis 14, 15 og 23).

<sup>24</sup> Dom af 13.4.1994, Tyskland og Pleuger Worthington mod Kommissionen (C-324/90 og C-342/90, EU:C:1994:129).

anvender en retsakt ensartet på en bestemt måde, der går videre end dens ordlyd. Tilsvarende udelukkede Retten i den appellerede doms præmis 123 slet ikke, at Kommissionen kan konkludere, at der foreligger en støtteordning, hvis egenskaberne for en systematisk adfærd opfylder betingelserne i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Retten fastslog derimod blot i præmis 124, at Kommissionen ikke havde godtgjort en fast administrativ praksis i form af et sådant systematisk adfærdsmønster.

68. Dermed er dette argument fra Kommissionens side i forbindelse med anbringendets første led irrelevant.

### ***b) Bevis for fast administrativ praksis***

69. Afgørende er dermed, om Retten – som Kommissionen har gjort gældende – begik en retlig fejl ved at stille for høje krav til beviset for en fast administrativ praksis. I så henseende fastslog Retten i sin doms præmis 134, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse ikke havde bevist, at de belgiske skattemyndigheder havde et systematisk adfærdsmønster, der blev fulgt i alle de pågældende forhåndsafgørelser.

70. Som anført ovenfor<sup>25</sup> udgør Rettens bedømmelse af de faktiske omstændigheder ikke et retsspørgsmål, der som sådan er undergivet Domstolens prøvelsesret. Når Retten har fastlagt eller vurderet de faktiske omstændigheder, har Domstolen dog i henhold til artikel 256 TEUF kompetence til at gennemføre en kontrol med den retlige vurdering af disse faktiske omstændigheder og de retlige konsekvenser, Retten har draget<sup>26</sup>.

71. Nærmere betegnet fandt Retten, at Kommissionen ikke havde godtgjort tilstrækkeligt, at der var tale om en systematisk adfærd (den appellerede doms præmis 126). Kommissionen havde hverken angivet udvælgelsen af stikprøven, eller hvorfor denne blev anset for at være repræsentativ for alle forhåndsafgørelserne (den appellerede doms præmis 127). Der var anvendt eksempler til illustration af alle forhåndsafgørelserne uden nogen begrundelse for, hvorfor disse var blevet udvalgt og var repræsentative (den appellerede doms præmis 128).

72. Som jeg vil redegøre for i det følgende, kan Kommissionen nøjes med at undersøge stikprøver med henblik på at bevise, at der er tale om en ordning [herom under 1)]. Det skal derfor undersøges, om Retten kritiserede Kommissionens udvælgelse af stikprøven uden retlige fejl [herom under 2)].

#### *1) Bevis for støtteordning ved hjælp af en stikprøve*

73. Kommissionen anfægter i reglen forhåndsafgørelser som individuel støtte<sup>27</sup>. Det udelukker imidlertid ikke, at Kommissionen også i forbindelse med forhåndsafgørelser kan påvise, at skattemyndighederne i en medlemsstat har en fast administrativ praksis. Med henblik herpå skal Kommissionen dog dokumentere, at skattemyndighederne udviser en systematisk adfærd.

<sup>25</sup> Punkt 46 i dette forslag til afgørelse.

<sup>26</sup> Dom af 14.12.2017, EBMA mod Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, præmis 33), af 4.2.2020, Uniwersytet Wrocławski og Polen mod REA (C-515/17 P og C-561/17 P, EU:C:2020:73, præmis 47), og af 18.6.2020, Kommissionen mod RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, præmis 93).

<sup>27</sup> Jf. Rettens dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15, EU:T:2019:669), samt de verserende sager C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen, C-898/19 P, Irland mod Kommissionen m.fl., og C-465/20 P, Kommissionen mod Irland m.fl.

74. En administrativ praksis er en praksis, der frembyder en vis grad af fasthed og almenhed<sup>28</sup>. En sådan praksis er fast, når den er blevet så udbredt, at der vækkes det indtryk, at en bestemt kategori af sager altid behandles på denne måde.

75. Når en fast administrativ praksis skal bevises, vil der i sagens natur være visse unøjagtigheder, navnlig når staten ikke har vedtaget administrative forskrifter desangående. Alligevel er den blotte antagelse om en administrativ praksis ikke tilstrækkelig. Derimod skal Kommissionen, når der foreligger en lov, påvise, at den administrative praksis på fast basis gik videre end den blotte udøvelse af de lovbestemte beføjelser. I modsat fald ville loven selv udgøre støtteordningen.

76. I det foreliggende tilfælde har Kommissionen foreholdt Belgien, at skattemyndighederne konsekvent har anvendt artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 fejlagtigt. Mens det i henhold til denne bestemmelse er muligt at regulere fortjenesten i forbindelse med aftaler mellem to selskaber i en koncern, har de belgiske skattemyndigheder nemlig indrømmet fritagelsen uafhængigt af sådanne aftaler.

77. Ifølge Rettens konstateringer var det tilstrækkeligt, at fortjenesten var knyttet til en ny situation, såsom en omstrukturering, der fører til flytning af hovedvirksomheden til Belgien, jobskabelse eller investeringer<sup>29</sup>. De belgiske myndigheder reklamerede endog – hvilket Kommissionen på ny har redegjort klart for under retsmødet – med muligheden for forhåndsafgørelser, ved hvilke der blev foretaget en negativ regulering af fortjenesten (til dels også betegnet som skattefritagelse for overskydende fortjeneste)<sup>30</sup>.

78. Når der i en lang række afgørelser imidlertid øjensynligt anvendes samme fremgangsmåde og begrundelse, er det et indicium for en fast administrativ praksis.

79. Med henblik herpå er Kommissionen ikke forpligtet til at undersøge alle anfægtede afgørelser enkeltvis, men kan også støtte beviset for en fast administrativ praksis på en stikprøve<sup>31</sup>. Kommissionen skal dog begrunde, hvorfor den udvalgte stikprøve er repræsentativ. Stikprøven skal være tilstrækkelig signifikant med henblik på den konkrete sag<sup>32</sup>. Med henblik herpå kan stikprøven udvælges helt tilfældigt eller på en sådan måde, at der på grundlag af en bestemt delundersøgelse så vidt muligt kan drages konklusioner om den samlede situation.

80. Ved den sidstnævnte metode skal alle de parametre, der er relevante for udvælgelsen af stikprøven, fremgå af den omtvistede afgørelse. Begrundelser for, at stikprøven er repræsentativ, som Kommissionen måtte have anført i sit appelskrift, ville være fremsat efterfølgende, og der kan derfor ikke tages hensyn til sådanne.

## *2) Bevis for en fast administrativ praksis i det foreliggende tilfælde*

81. Spørgsmålet er dermed, om Retten i den appellerede doms præmis 126 med rette fastslog, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse ikke tilstrækkeligt godtgjorde, at der var tale om en fast administrativ praksis.

<sup>28</sup> Dom af 29.4.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-387/99, EU:C:2004:235, præmis 42), og af 26.4.2005, Kommissionen mod Irland (C-494/01, EU:C:2005:250, præmis 28).

<sup>29</sup> Den appellerede doms præmis 90 henholdsvis 103. og 139. betragtning til den omtvistede afgørelse.

<sup>30</sup> Fodnote 52 i den omtvistede afgørelse.

<sup>31</sup> Jf. dom af 14.10.1987, Tyskland mod Kommissionen (248/84, EU:C:1987:437, præmis 18), og af 20.12.2017, Spanien mod Kommissionen (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, præmis 77).

<sup>32</sup> Jf. dom af 20.12.2017, Spanien mod Kommissionen (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, præmis 77).

82. Retten anførte i den appellerede doms præmis 127, at Kommissionen havde undersøgt 22 stikprøver af de 66 omhandlede forhåndsafgørelser. Kommissionen havde dog hverken angivet udvælgelsen af stikprøverne, eller hvorfor disse blev anset for at være repræsentative for alle forhåndsafgørelserne. Kommissionen havde med de undersøgte afgørelser kun dækket den periode, hvori de anfægtede afgørelser blev truffet.

83. Derudover kritiserede Retten i den appellerede doms præmis 128, at der manglede oplysninger om, hvorfor 6 forhåndsafgørelser ud af denne stikprøve blev beskrevet kortfattet i den omtvistede afgørelse. Den omtvistede afgørelse indeholdt heller ingen oplysninger om, hvorfor disse 6 forhåndsafgørelser var tilstrækkeligt repræsentative for alle 66 forhåndsafgørelser.

84. I modsætning til Rettens opfattelse kan den omtvistede afgørelse ikke kritiseres, for så vidt som de seks eksempler på forhåndsafgørelser blot – med Rettens ord – er »eksempler til illustration«<sup>33</sup>. Illustrerende eksempler er netop ikke de præmisser, hvorpå en afgørelse er baseret, men tjener blot til illustration heraf.

85. For så vidt angår de præmisser, hvorpå den omtvistede afgørelse er baseret, skal Kommissionens udvælgelse dog, som anført ovenfor, være repræsentativ. Med henblik herpå skal der tages hensyn til alle parametre, der har ført til udvælgelsen af stikprøven. Disse skal være genstand for en helhedsvurdering<sup>34</sup>.

86. I den foreliggende sag undersøgte Kommissionen i første omgang 22 af de 66 berørte forhåndsafgørelser, og stikprøven omfattede således 1/3 af afgørelserne. Dette antal kan ikke kritiseres. Endvidere stammede alle afgørelser fra den samme udsteder, den belgiske myndighed for forhåndsafgørelser.

87. Desuden omfattede alle 22 valgte og undersøgte forhåndsafgørelser reguleringer af fortjenester til fordel for ansøgere, der indgik i en multinational koncern. Derved gennemførte de belgiske skattemyndigheder en – ifølge Kommissionens betegnelse – fiktiv beskatning af fortjenester for visse selskaber, som ikke er hjemlet i artikel 185, stk. 2, i CIR 92.

88. Endelig udvalgte Kommissionen afgørelser fra årene 2004, 2007, 2010 og 2013. Denne oplysning fremgår ganske vist kun af den tredje betragtning til den omtvistede afgørelse. Denne betragtning findes ikke i afsnittet i den omtvistede afgørelse om vurderingen af foranstaltningen, men beskriver blot proceduren.

89. Det fremgår imidlertid af tabellen, som indtager en fremtrædende plads i 59. betragtning til den omtvistede afgørelse, at disse 22 afgørelser i stikprøven udgør alle afgørelser fra de udvalgte år. Eftersom der ikke var truffet nogen afgørelser i 2004, anvendte Kommissionen 2005, det første år med forhåndsafgørelser af denne type. I så henseende dokumenterede Retten i den appellerede doms præmis 127 Kommissionens bemærkninger korrekt, hvorefter Kommissionen i sin undersøgelse af disse år dækkede de afgørelser, der blev truffet i begyndelsen, i midten og ved afslutningen af perioden.

<sup>33</sup> Den appellerede doms præmis 128.

<sup>34</sup> Jf. generelt om begrundelsespligten den faste retspraksis, dom af 2.4.1998, Kommissionen mod Sytraval og Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, præmis 63), af 11.12.2008, Kommissionen mod Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, præmis 43), af 10.3.2016, HeidelbergCement mod Kommissionen (C-247/14 P, EU:C:2016:149, præmis 16), og af 4.6.2020, Ungarn mod Kommissionen (C-456/18 P, EU:C:2020:421, præmis 57).

90. I den omtvistede afgørelse redegjorde Kommissionen således for, at stikprøven som helhed er repræsentativ og dermed er tilstrækkelig til at godtgøre en fast administrativ praksis.

91. Den omstændighed, at enkelte anmodninger blev trukket tilbage efter den indledende fase, ændrer ikke noget herved. Ifølge den appellerede doms præmis 112 var det i 2014 f.eks. kun ca. 50% af anmodningerne, der førte til en forhåndsafgørelse. Vedrørende den anden halvdel af anmodningerne blev der ikke truffet nogen afgørelse.

92. Dette er imidlertid uden betydning, idet Kommissionen for det første slet ikke inddrog 2014 i sin stikprøve. For det andet meddelte de belgiske myndigheder Kommissionen, »at de aldrig har afvist en anmodning om en forhåndsafgørelse om at få lov til at udnytte skattefritagelsen for overskydende fortjeneste siden indførelsen af den anfægtede ordning«<sup>35</sup>. På denne baggrund kunne Kommissionen lægge til grund, at den dækkede de belgiske skattemyndigheders behandlingspraksis i fuldt omfang.

93. I forbindelse med kontrollen med statsstøtte skal det i så henseende bemærkes, at Kommissionen er afhængig af den pågældende medlemsstats samarbejde. I henhold til artikel 5, 12 og 20 i forordning 2015/1589 kan Kommissionen fremsende begæring om oplysninger til medlemsstaten. I denne sammenhæng kan Kommissionen sætte sin lid til, at de af medlemsstaten fremsendte oplysninger er korrekte og fuldstændige. Kommissionen er ikke forpligtet til at foretage mere vidtgående undersøgelser.

94. Følgelig redegjorde Kommissionen i den omtvistede afgørelse tilstrækkeligt for udvælgelsen af stikprøven og grundene til, at denne blev anset for at være repræsentativ for alle forhåndsafgørelserne. Det er således ikke nødvendigt at behandle Kommissionens argument om, at en henvisning til afgørelsen om at indlede proceduren i den omtvistede afgørelse i sig selv er tilstrækkelig til at opfylde begrundelseskravene<sup>36</sup>.

95. Retten begik derfor en retlig fejl ved fejlagtigt at kvalificere stikprøven som ikke værende tilstrækkeligt repræsentativ i retlig henseende og fastslå, at den ikke var tilstrækkelig til at godtgøre en fast administrativ praksis.

### ***c) Konklusion vedrørende appelanbringendets første led***

96. Anbringendets første led skal således tages til følge.

### ***2. Den anden betingelse »uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger« (anbringendets andet led)***

97. I forbindelse med anbringendets andet led har Kommissionen gjort gældende, at Retten foretog en fejlagtig fortolkning af den anden betingelse i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, nemlig at der ikke krævedes yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

<sup>35</sup> »Vi skal præcisere, at der ikke er truffet en negativ afgørelse«, 59. betragtning til den omtvistede afgørelse henholdsvis fodnote 41.

<sup>36</sup> Det er ikke åbenbart, at dette indgår i den omtvistede afgørelses kontekst. Afgørelsen om at indlede proceduren og den negative afgørelse er to forskellige retsakter, der udstedes på forskellige tidspunkter og ud fra forskellige perspektiver, og som er undergivet forskellige retslige prøvelseskriterier.

98. I den appellerede doms præmis 120 fastslog Retten, at Kommissionen fejlagtigt konkluderede, at den omhandlede belgiske skatteordning for overskydende fortjeneste ikke krævede yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

99. Forud herfor havde Retten i den appellerede doms præmis 86 korrekt defineret en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, hvorefter individuel støtte skal ydes uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Med henblik herpå er det afgørende, at de væsentlige elementer i den pågældende støtteordning fremgår af de bestemmelser, der er blevet identificeret som grundlag for ordningen.

100. Rettens retlige fejl, som er begrundet ovenfor<sup>37</sup>, slår imidlertid også igennem for så vidt angår dette led i anbringendet. Eftersom Retten fastslog, at de belgiske skattemyndigheders faste administrative praksis ikke var godtgjort tilstrækkeligt, undersøgte den kun betingelsen om de manglende gennemførelsesforanstaltninger med henblik på lovgrundlaget for regulering af fortjeneste i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92.

101. Hvis grundlaget for støtteordningen er en lov, udgør forvaltningens anvendelse af denne lov typisk en mulig yderligere gennemførelsesforanstaltning. Der er imidlertid ikke tale om sådanne yderligere gennemførelsesforanstaltninger, når individuel støtte ydes alene på grundlag af loven, uden at forvaltningen har individuel beslutningskompetence.

102. Retten lagde i den appellerede doms præmis 87 principielt korrekt til grund, at de nationale myndigheder ikke kan råde over en »skønsbeføjelse«. Derimod skal deres beføjelser begrænses til en teknisk anvendelse. Kun derigennem kan det udelukkes, at der foreligger yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Det afgørende er således, om myndighederne råder over reelle skønsbeføjelser eller kun over en bunden kompetence til at træffe afgørelser. Den omstændighed, at den skattepligtige skal indgive en anmodning, er uden betydning for kravet om yderligere gennemførelsesforanstaltninger, hvilket Retten med rette bemærkede i den appellerede doms præmis 100.

103. Når en fast administrativ praksis – som i den foreliggende sag – udgør ordningen, findes der dog i reglen ikke andre yderligere gennemførelsesforanstaltninger, eftersom den faste administrative praksis allerede består af et sæt af foranstaltninger med henblik på at yde individuel støtte.

104. I forbindelse med en fast administrativ praksis kan en yderligere gennemførelsesforanstaltning blot bestå i, at den enkelte tjenestemand inden for rammerne af denne praksis indrømmes en individuel beslutningskompetence, der tillader ham at fravige den behandling, der egentlig praktiseres.

105. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag. For så vidt som de belgiske skattemyndigheder ud over ordlyden i artikel 185, stk. 2, i CIR 92 foretog en sammenligning af fortjenesten med et selskab, der ikke indgik i en koncern, skete der altid en negativ regulering til den lavere fortjeneste, som et selskab, der ikke indgik i en koncern, ville have opnået. Eftersom denne regulering blev foretaget efter den samme metode uden undtagelse, havde myndigheden således ingen selvstændig, individuel skønsbeføjelse.

<sup>37</sup> Punkt 81 ff. i dette forslag til afgørelse.



106. Navnlig foreligger der i nærværende sag ingen indicier for, at de belgiske skattemyndigheder kunne foretage forskellige reguleringer af fortjenester, hvis to identiske koncernselskaber anmodede om en forhåndsafgørelse, fordi de mente, at det ene selskab burde stilles gunstigere end det andet.

107. I så henseende var Rettens konstatering af, at yderligere gennemførelsesforanstaltninger var nødvendige i denne sammenhæng, behæftet med en retlig fejl. Anbringendets andet led er derfor ligeledes velbegrunderet.

### ***3. Den tredje betingelse om den generelle og abstrakte definition af de begunstigede i ordningen (appellanbringendets tredje led)***

108. Med anbringendets tredje led har Kommissionen foreholdt Retten, at den foretog en fejlagtig fortolkning af den tredje betingelse i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, nemlig den generelle og abstrakte definition af de begunstigede, og foretog en urigtig gengivelse af 66., 102. og 103., 109. samt 139. og 140. betragtning til den omtvistede afgørelse ved at antage, at yderligere gennemførelsesforanstaltninger var nødvendige for at fastlægge de begunstigede af fritagelsen for overskydende fortjeneste.

109. Definitionen af støttemodtagerne behandlede Retten i den appellerede doms præmis 114-119. Retten konkluderede i den appellerede doms præmis 119, at definitionen af modtagerne nødvendigvis skal fastsættes gennem yderligere gennemførelsesforanstaltninger. De begunstigede kunne ifølge den appellerede doms præmis 115 ikke identificeres alene på grundlag af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Ifølge den appellerede doms præmis 116 udgjorde de begunstigede, som Kommissionen havde anført, i henhold til 102. betragtning til den omtvistede afgørelse en særskilt kategori i forhold til den i loven definerede. De andre retsakter, som Kommissionen havde identificeret, gav dog ikke yderligere oplysninger (den appellerede doms præmis 117).

110. Også på dette punkt begik Retten en retlig fejl. Ganske vist anvendte Retten i den appellerede doms præmis 115 i princippet det korrekte kriterium på den generelle og abstrakte definition af de begunstigede som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. En sådan definition er generel og abstrakt, når de begunstigede kan identificeres alene på grundlag af ordningen uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

111. I samme præmis anførte Retten også med rette, at udnyttelsen af skatteordningen ifølge artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 er begrænset til selskaber, som indgår i en »multinational koncern af forbundne selskaber«. I så henseende blev 109. betragtning til den omtvistede afgørelse med samme ordlyd ikke gengivet urigtigt.

112. I den appellerede doms præmis 116 så Retten dog bort fra, at den nærmere definition af støttemodtageren i 102. betragtning til den omtvistede afgørelse selv er en del af støtteordningen<sup>38</sup>. Forskellen mellem de af Kommissionen anførte begunstigede i ordningen og de begunstigede ifølge artikel 185, stk. 2, i CIR 92 skyldes ganske enkelt, at Kommissionen ikke kvalificerede artikel 185, stk. 2, i CIR 92, men den faste administrative praksis, som støtteordning.

<sup>38</sup> Punkt 78 i dette forslag til afgørelse.

113. Retten kvalificerede således fejlagtigt definitionen af de begunstige i ordningen – her den faste administrative praksis – som ikke generel og abstrakt. Dermed er anbringendets tredje led ligeledes velbegrunder.

#### **4. Konklusion vedrørende appellens realitet**

114. Retten antog således fejlagtigt, at betingelserne i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 ikke er opfyldt i den foreliggende sag. Tværtimod godtgjorde Kommissionen i den omtvistede afgørelse i tilstrækkelig grad, at den belgiske praksis med negativ regulering af multinationale koncernselskabers fortjeneste udgør en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Appellen skal således tages til følge.

#### **C. Om søgsmålet for Retten**

115. I overensstemmelse med statuttens artikel 61, stk. 1, kan Domstolen, hvis den ophæver den af Retten truffene afgørelse, enten selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse, eller hjemvise den til Retten.

116. Den foreliggende sag er ikke moden til påkendelse. Selv hvis Domstolen fastslår, at alle betingelser for en støtteordning er opfyldt, skal Retten også vurdere, om forhåndsafgørelserne om den negative regulering af fortjeneste udgjorde statsstøtte, og om tilbagesøgningen af den påståede statsstøtte navnlig var i strid med legalitetsprincippet og princippet om den berettigede forventning, fordi den blev påbudt fejlagtigt.

117. Retten har ikke behandlet anbringenderne herom. I de udsatte sager, der har lighedspunkter med den foreliggende pilotprojektprocedure, har de tilsvarende anbringender ikke været genstand for en kontradiktorisk forhandling ved Retten. Behandlingen af disse kræver yderligere foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse<sup>39</sup>. Sagen bør følgelig hjemvises til Retten til afgørelse.

#### **D. Afvisning af kontraappellen**

118. Det skal endvidere undersøges, om den kontraappel, som Belgien har iværksat, kan antages til realitetsbehandling.

119. I henhold til statuttens artikel 56, stk. 2, første punktum, kan der iværksættes appel af enhver part, som helt eller delvis ikke har fået medhold. I den foreliggende sag tager Belgiens påstand sigte på, at Rettens afgørelse ophæves, for så vidt som Retten forkastede Belgiens første anbringende.

<sup>39</sup> Jf. dom af 8.9.2020, Kommissionen og Rådet mod Carreras Sequeros m.fl. (C-119/19 P og C-126/19 P, EU:C:2020:676, præmis 130) med den omvendte situation.

120. Selv om påstandene i kontraappelskriftet i henhold til procesreglementets artikel 178, stk. 1, kan »gå ud på, at Rettens afgørelse ophæves helt eller delvist«, har Domstolen fastslået, at det er et grundlæggende princip i appelsager, at appellen skal rettes mod den afgørelse fra Retten, der appelleres, og ikke kan være begrænset til at sigte efter at ændre visse præmisser i denne afgørelse<sup>40</sup>.

121. Dette er også i overensstemmelse med formuleringen i den generelle bestemmelse om påstande i appelskriftet i procesreglementets artikel 169, stk. 1. En appel, som ikke går ud på at opnå en, eventuelt blot delvis, ophævelse af den appellerede dom, dvs. af dens konklusion, men alene en ændring af visse af denne doms præmisser, må herefter afvises fra realitetsbehandling<sup>41</sup>.

122. Baggrunden herfor er, at enhver appellant skal have en retlig interesse. Dette følger allerede af statuttens artikel 56, stk. 2, første punktum, og gælder også for kontraappeller.

123. En sådan interesse foreligger ikke her. Enten forkastes Kommissionens appel, hvorved ophævelsen af den omtvistede afgørelse – helt i overensstemmelse med Belgiens påstande – bliver endelig. Eller Domstolen hjemviser sagen til Retten. Domstolen vil i givet fald først tage stilling til Rettens betragtninger vedrørende medlemsstaternes skattemæssige suverænitet i en ny appel.

124. Belgiens kontraappel skal således afvises.

## VI. Sagsomkostninger

125. Ifølge procesreglementets artikel 184, stk. 2, træffer Domstolen, såfremt appellen tages til følge, og Domstolen selv endeligt afgør sagen, afgørelse om sagsomkostningerne. Eftersom det ikke er tilfældet i den foreliggende sag, udsættes afgørelsen om sagsomkostningerne.

## VII. Forslag til afgørelse

126. Jeg foreslår Domstolen at træffe følgende afgørelse:

- »1) Kongeriget Belgiens kontraappel afvises.
- 2) Dom afsagt af Den Europæiske Unions Ret den 14. februar 2019, Belgien og Magnetrol International mod Kommissionen (T-131/16 og T-263/16, EU:T:2019:91), ophæves.
- 3) Sagen hjemvises til Retten med henblik på afgørelse af de resterende anbringender.
- 4) Afgørelsen om sagsomkostningerne udsættes.«

<sup>40</sup> Dom af 14.11.2017, British Airways mod Kommissionen (C-122/16 P, EU:C:2017:861, præmis 51), af 25.7.2018, Société des produits Nestlé m.fl. mod Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P og C-95/17 P, EU:C:2018:596, præmis 41), og af 16.7.2020, Inclusion Alliance for Europe mod Kommissionen (C-378/16 P, EU:C:2020:575, præmis 57).

<sup>41</sup> Dom af 15.11.2012, Al-Aqsa mod Rådet (C-539/10 P og C-550/10 P, EU:C:2012:711, præmis 44 og 50), og af 25.7.2018, Société des produits Nestlé m.fl. mod Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P og C-95/17 P, EU:C:2018:596, præmis 42 og 43).