



Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Syvende Udvidede Afdeling)

14. februar 2019*

»Statsstøtte – støtteordning gennemført af Kongeriget Belgien – afgørelse, hvorved en støtteordning erklæres uforenelig med det indre marked og ulovlig, og den udbetalte støtte anordnes tilbagesøgt – forhåndsafgørelser (tax ruling) – skatteordning for overskydende fortjeneste – medlemsstaternes skattemæssige autonomi – begrebet støtteordning – supplerende gennemførelsesforanstaltninger«

I sagerne T-131/16 og T-263/16,

Kongeriget Belgien først ved C. Pochet, M. Jacobs og J.-C. Halleux og derefter ved Pochet og Halleux, som befuldmægtigede, bistået af advokaterne M. Segura Catalán og M. Clayton.

sagsøger i sag T-131/16,

støttet af:

Irland først ved E. Creedon, G. Hodge og A. Joyce, derefter ved K. Duggan, M. Browne og A. Joyce og endelig ved A. Joyce og J. Quaney, som befuldmægtigede, bistået af P. Gallagher og M. Collins, SC, samt barristers B. Doherty og S. Kingston

intervenient i sag T-131/16,

Magnetrol International, Zele, Belgien, ved advokaterne H. Gilliams og J. Bocken,

sagsøger i sag T-263/16,

mod

Europa-Kommissionen først ved P.-J. Loewenthal og B. Stromsky, derefter ved P.-J. Loewenthal og F. Tomat, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående en påstand i henhold til artikel 263 TEUF om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2016/1699 af 11. januar 2016 om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, statsstøtteordning SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) iværksat af Kongeriget Belgien (EUT 2016, L 260, s. 61),

har

* Processprog: engelsk.

RET TEN (Syvende Udvidede Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. van der Woude, og dommerne V. Tomljenović (refererende dommer), E. Bieliūnas, A. Marcoulli og A. Kornezov,

justitssekretær: fuldmægtig S. Spyropoulos,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. juni 2018,

afsagt følgende

Dom

Twistens baggrund

Retsforskrifter

Lov om indkomstskat af 1992

- 1 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«.
- 2 Hvad nærmere bestemt angår selskabsskat fastsætter artikel 185 i CIR 92, at selskaber beskattes af deres samlede fortjeneste, herunder af udloddet udbytte.

Lov af 24. december 2002

- 3 Den 24. december 2002 blev 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«) vedtaget. Denne lovs artikel 20 bestemmer, at det føderale finansministerium gennem en forhåndsafgørelse kunne træffe afgørelse om enhver anmodning vedrørende anvendelse af skattelovgivningen. Endvidere blev begrebet »forhåndsafgørelse« 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. Det bestemmes desuden, at en forhåndsafgørelse ikke kunne resultere i skattefritagelse eller -nedsættelse.
- 4 Artikel 22 i lov af 24. december 2002 bestemmer, at en forhåndsafgørelse ikke kunne træffes, bl.a. når anmodningen vedrørte situationer eller transaktioner, som allerede havde haft skattemæssige virkninger for ansøgeren.
- 5 Det bestemmes desuden i artikel 23 i lov af 24. december 2002, at med undtagelse af tilfælde, hvor genstanden for anmodningen gjorde det berettiget, blev forhåndsafgørelser givet for en periode, der ikke kunne overstige fem år.

Lov af 21. juni 2004 om ændring af CIR 92

- 6 Ved loi du 21 juin 2004 modifiant le CIR 92 et la loi du 24 décembre 2002 (lov af 21.6.2004 om ændring af CIR 92 og lov af 24.12.2002) (herefter »lov af 21. juni 2004«) indførte Kongeriget Belgien nye skattebestemmelser vedrørende grænseoverskridende transaktioner foretaget af forbundne enheder i en multinational koncern, herunder en korrektion af skattepligtig fortjeneste, som benævnes »korelativ regulering«.

– Begrundelse

- 7 Ifølge begrundelsen for lovforslaget fremsat af Kongeriget Belgiens 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. Formålet med artikel 185, stk. 2, i CIR 92 var at sikre, at beskatningsgrundlaget for skattepligtige selskaber i Belgien kunne tilpasses ved regulering af fortjenesten fra koncerninterne grænseoverskridende transaktioner, hvis de anvendte interne afregningspriser ikke afspejlede markedsmekanismerne og armslængdeprincippet. Desuden var begrebet »passende regulering«, der blev indført i artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 begrundet i en målsætning om at undgå eller fjerne (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, og at der kun burde finde en korelativ regulering sted, hvis skattemyndigheden fandt, at den primære regulering, der var foretaget i en anden stat, var både principielt og beløbsmæssigt begrundet.

– Artikel 185, stk. 2, i CIR 92

- 8 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.«

Det administrative cirkulære af 4. juli 2006

- 9 Circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence (cirkulære af 4.7.2006 om anvendelsen af armslængdeprincippet, herefter »det administrative cirkulære af 4. juli 2006«) blev udstedt til tjenestemænd i den almindelige skatteadministration på vegne af finansministeren for at kommentere bl.a. indføjesen 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, tager sigte på

gennemførelse af armslængdeprincippet i belgisk skatteret og udgør retsgrundlaget for i lyset af dette princip at regulere skattepligtig fortjeneste, som er et resultat af koncerninterne relationer på tværs af grænser mellem forbundne selskaber, der indgår i en multinational koncern.

- 10 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, idet der medregnes fortjeneste, som det hjemmehørende selskab ville have haft efter armslængdeprincippet i forbindelse med en bestemt transaktion.
- 11 For det andet bemærkes det i cirkulæret, at korrelativ negativ regulering i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 sigter mod at undgå eller reducere (mulig) dobbeltbeskatning. Det anføres nærmere, at der ikke er fastlagt kriterier herfor, idet denne regulering skal ske fra sag til sag på grundlag af de foreliggende beviser, som bl.a. er fremlagt af den skattepligtige. Det bemærkes desuden, at der kun skal ske korrelativ regulering, hvis skattemyndigheden eller afdelingen for forhåndsafgørelser finder, at reguleringen er begrundet både principielt og for så vidt angår beløbet. Det fremgår i øvrigt, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 ikke finder anvendelse, hvis fortjeneste optjent i partnerstaten er blevet forhøjet således, at den er højere, end den ville have været ved anvendelse af armslængdeprincippet.

Finansministerens svar på parlamentsforespørgsler vedrørende anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92

- 12 Den 13. april 2005 bekræftede den belgiske finansminister 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. Han bekræftede endvidere, 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. Endelig tilsluttede han sig den holdning, at det ikke påhvilede de belgiske skattemyndigheder at fastslå, i hvilken udenlandsk virksomheds fortjeneste en sådan yderligere fortjeneste burde medtages.
- 13 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 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 er taget, og de involverede aktiver i forbindelse med aktiviteter, der endnu ikke har haft skattemæssige konsekvenser i Belgien. Således ville en fortjeneste, der er opgjort i Belgien i en multinational concerns årsregnskab, og som oversteg fortjenesten efter armslængdeprincippet, ikke blive medtaget i den skattepligtige indkomst, som beskattes i Belgien. Endelig oplyste den belgiske finansminister, at når det ikke var op til de belgiske skattemyndigheder at afgøre, i hvilket udenlandsk selskab den yderligere fortjeneste skulle medregnes, var det ikke muligt at udveksle oplysninger med udenlandske skattemyndigheder herom.
- 14 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 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.

Den anfægtede afgørelse

- 15 Ved afgørelse (EU) 2016/1699 af 11. januar 2016 om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, statsstøtteordning SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) iværksat af Kongeriget Belgien (EUT 2016, L 260, s. 61, herefter »den anfægtede afgørelse«), fandt Kommissionen, at de fritagelser, som Kongeriget Belgien havde givet 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.
- 16 Kommissionen besluttede desuden, at støtten, der således er ydet, skal tilbagesøges fra støttemodtagerne, som derefter skal opføres på en endelig liste, der udarbejdes af Kongeriget Belgien. I bilaget til den anfægtede afgørelse blev 55 støttemodtagere, herunder Magnetrol International, sagsøgeren i sag T-263/16, identificeret på grundlag af de oplysninger, som Belgien fremlagde under den administrative procedure.
- 17 Hvad angår vurderingen af støtteforanstaltningen (94.-110. betragtning til den anfægtede afgørelse) fandt Kommissionen, at den omhandlede foranstaltning udgjorde en støtteordning, der var baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, således som denne anvendtes af de belgiske skattemyndigheder. Denne anvendelse var forklaret i begrundelsen for loven af 21. juni 2004, cirkulæret af 4. juli 2006 og svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgslerne om anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Disse retsakter udgjorde ifølge Kommissionen grundlaget for, at de omhandlede fritagelser var ydet. Kommissionen fandt endvidere, at disse fritagelser var ydet uden, at gennemførelsesforanstaltninger for de grundlæggende bestemmelser var nødvendige, idet forhåndsafgørelserne blot var nærmere tekniske bestemmelser for anvendelse af den omhandlede ordning. 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.
- 18 Hvad dernæst angår betingelserne for anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF (111.-117. betragtning til den anfægtede afgørelse) anførte Kommissionen for det første, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste var statslig indgriben, som kunne tilregnes staten, og som gav anledning til et tab af statsmidler, eftersom denne fritagelse ville føre til en reduktion af den skat, der skulle betales i Belgien af virksomheder, der havde fordel af ordningen. For det andet fandt Kommissionen, at den omtvistede ordning kunne påvirke samhandelen inden for Unionen, eftersom de virksomheder, som begunstigedes af den omhandlede ordning, var multinationale selskaber, som drev virksomhed i flere medlemsstater. For det tredje understregede Kommissionen, at den omhandlede ordning fritog de begunstigede virksomheder for en omkostning, som de normalt skulle have afholdt, og at det indebar, at ordningen fordrejede eller truede med at fordreje konkurrencen ved at styrke disse virksomheders finansielle situation. For det fjerde fandt Kommissionen, at den omhandlede ordning indebar en selektiv fordel for belgiske koncernenheder og således kun var en fordel for de multinationale koncerner, de var en del af.
- 19 Hvad særligt angår spørgsmålet, om der foreligger en selektiv fordel, konkluderede Kommissionen, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste udgjorde en undtagelse fra referenceordningen, som blev udpeget til at være de almindelige selskabsskatteregler i Belgien, idet skatten ikke blev opkrævet af det omhandlede selskabs reelt bogførte samlede fortjeneste, men af en fortjeneste reguleret efter armlængdeprincippet (118.-134. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 20 I denne henseende (135.-143. betragtning til den anfægtede afgørelse) fandt Kommissionen indledningsvis, at den omhandlede ordning var selektiv, først og fremmest fordi den kun var tilgængelig for enheder, der indgik i en multinational koncern, og ikke for uafhængige enheder eller enheder, der indgik i nationale koncerner. Endvidere medførte den omhandlede ordning en forskelsbehandling mellem multinationale koncerner, der ændrede deres virksomhedsmodel ved at iværksætte nye aktiviteter i Belgien, og alle andre økonomiske aktører, som videreførte deres

eksisterende virksomhedsmodeller i Belgien. Endelig var den pågældende ordning de facto selektiv, eftersom kun belgiske enheder, der indgik i en stor eller mellemstor multinational koncern, faktisk kunne nyde godt af skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, men ikke enheder, der indgik i en multinational koncern af beskeden størrelse.

- 21 Subsidiært (144.-170. betragtning til den anfægtede afgørelse) anførte Kommissionen, at selv hvis det antages, at ordningen for selskabsskat i Belgien indeholdt en bestemmelse, som forbød beskatning af multinationale koncerners fortjeneste, som oversteg en fortjeneste efter armslængdeprincippet, hvilket ikke var tilfældet, udgjorde skattefritagelsen for overskydende fortjeneste en undtagelse fra referenceordningen, da begrundelserne for undtagelsen og for den anvendte metode til at bestemme den overskydende fortjeneste ville være i strid med armslængdeprincippet. Denne metode omfattede to etaper.
- 22 I forbindelse med den første etape fastsattes armslængdepriserne, der anvendtes på transaktioner mellem den belgiske koncernenhed og dets koncernforbundne selskaber, på grundlag af en rapport om interne koncernafregningspriser fra skatteyderen. Disse interne afregningspriser fastsattes ved at anvende den transaktionsbestemte nettoavancemetode (transactional net margin method, TNMM). Den restfortjeneste eller armslængdefortjeneste, der således blev fastlagt, svarede ifølge Kommissionen til den reelt bogførte fortjeneste i den belgiske enhed.
- 23 I den anden fase og på grundlag af en anden rapport fremlagt af skatteyderen blev den regulerede armslængdefortjeneste for den belgiske enhed fastlagt ved at bestemme den fortjeneste, en sammenlignelig uafhængig virksomhed ville have haft under sammenlignelige omstændigheder. Forskellen mellem fortjenesterne opgjort i den første og den anden etape (restfortjeneste minus reguleret armslængdefortjeneste) var den overskydende fortjeneste, som de belgiske skattemyndigheder anså for fortjeneste som følge af synergieffekter eller stordriftsfordele som følge af at være i en koncern, og som dermed ikke skulle tilskrives den belgiske enhed.
- 24 Denne overskydende fortjeneste blev ikke beskattet i henhold til den omtvistede ordning. Kommissionen var imidlertid af den opfattelse, at denne fritagelsesordning ville give de begunstigede en selektiv fordel, navnlig for så vidt som metoden for beregning af overskydende fortjeneste afveg fra en metode, der fører til et pålideligt skøn over et markedsbaseret resultat, og dermed fra armslængdeprincippet.
- 25 Endvidere fandt Kommissionen angående begrundelsen for den omtvistede ordning, at karakteren og opbygningen af det belgiske skattesystem ikke kunne begrunde ordningen (173.-181. betragtning til den anfægtede afgørelse). I modsætning til hvad Kongeriget Belgien har gjort gældende, forfulgte den omtvistede ordning nemlig ikke det formål at undgå dobbeltbeskatning, eftersom det ikke var nødvendigt for at opnå skattefritagelsen for overskydende fortjeneste at bevise, at denne fortjeneste ville blive medtaget i et andet selskabs beskatningsgrundlag.
- 26 Endvidere fandt Kommissionen, at foranstaltningerne udgjorde driftsstøtte og derfor var uforenelige med det indre marked. Desuden var disse foranstaltninger ikke blev anmeldt til Kommissionen i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF, hvorfor de udgjorde ulovlig støtte (189.-194. betragtning til den anfægtede afgørelse).
- 27 For så vidt angår tilbagesøgning af støtten (195.-211. betragtning til den anfægtede afgørelse) anførte Kommissionen, at Kongeriget Belgien ikke kunne påberåbe sig princippet om beskyttelse af de begunstigedes berettigede forventninger eller retssikkerhedsprincippet for at unddrage sig sin forpligtelse til at tilbagesøge uforenelig støtte ydet på ulovlig vis, og at de beløb, der skulle tilbagesøges, kunne beregnes for hver enkelt begunstiget på grundlag af forskellen mellem den skat, som skulle være betalt af den reelt bogførte fortjeneste, og den faktisk betalte skat i henhold til forhåndsafgørelsen.

28 Konklusionen i den anfægtede afgørelse lyder således:

»*Artikel 1*

Skattefritagelsesordningen for overskydende fortjeneste, som er baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i indkomstskatteloven af 1992, ifølge hvilken Belgien har truffet forhåndsafgørelser til fordel for belgiske enheder af multinationale koncerner, hvorigennem Belgien indrømmer de nævnte enheder fritagelse for selskabsskat for så vidt angår en del af deres fortjeneste, udgør støtte, jf. artikel 107, stk. 1, [...] TEUF, som er uforenelig med det indre marked og er iværksat ulovligt af Belgien i strid med artikel 108, stk. 3, [...] TEUF.

Artikel 2

1. [Kongeriget] Belgien er forpligtet til at tilbagesøge den uforenelige og ulovlige støtte, jf. artikel 1, hos modtagerne heraf.
2. Ethvert beløb, som endnu ikke er tilbagesøgt hos støttemodtagere efter tilbagesøgningen, jf. stk. 1, tilbagesøges hos den koncern, støttemodtageren er en del af.
3. Den støtte, der skal tilbagesøges, pålægges renter fra det tidspunkt, hvor den blev udbetalt til støttemodtageren, og indtil den er blevet tilbagebetalt.
4. Renten af det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i forordning (EF) nr. 794/2004.
5. [Kongeriget] Belgien bringer støtten, jf. artikel 1, til ophør og annullerer samtlige betalinger, som endnu ikke er gennemført ifølge den nævnte støtteordning, fra tidspunktet for vedtagelsen af nærværende afgørelse.
6. [Kongeriget] Belgien afviser enhver anmodning om forhåndsafgørelse indgivet til afdelingen for forhåndsafgørelser vedrørende støtten, jf. artikel 1, eller under behandling på tidspunktet for vedtagelsen af nærværende afgørelse.

Artikel 3

1. Tilbagebetaling af den ydede støtte, jf. artikel 1, skal være øjeblikkelig og effektiv.
2. [Kongeriget] Belgien sikrer, at denne afgørelse efterkommes fuldt ud senest fire måneder efter meddelelsesdatoen.

Artikel 4

1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender [Kongeriget] Belgien Kommissionen følgende oplysninger:
 - a) listen over modtagerne af den i artikel 1 omhandlede støtte og det samlede støttebeløb, de hver især har modtaget
 - b) det samlede beløb (hovedstol og renter), som hver enkelt støttemodtager skal tilbagebetale
 - c) en detaljeret beskrivelse af de foranstaltninger, der allerede er truffet eller er planlagt for at efterkomme afgørelsen
 - d) dokumentation for, at støttemodtagerne har fået påbud om at tilbagebetale støtten.

2. [Kongeriget] Belgien holder løbende Kommissionen orienteret om de nationale foranstaltninger, der træffes for at efterkomme denne afgørelse, indtil den i artikel 1 omhandlede støtte er fuldt ud tilbagebetalt. [Kongeriget] Belgien indsender på Kommissionens anmodning herom straks oplysninger om, hvilke foranstaltninger der allerede er truffet eller planlagt for at efterkomme afgørelsen. [Kongeriget] Belgien giver tillige detaljerede oplysninger om de støttebeløb og renter, støttemodtagerne allerede har tilbagebetalt.

Artikel 5

Denne afgørelse er rettet til Kongeriget Belgien.«

Retsforhandlinger og parternes påstande

Retsforhandlinger og parternes påstande i sag T-131/16

- 29 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 22. marts 2016 har Kongeriget Belgien anlagt sag med påstand om annullation af den anfægtede afgørelse.
- 30 Ved særskilt dokument indleveret til Rettens Justitskontor den 26. april 2016 har Kongeriget Belgien indgivet begæring om foreløbige forholdsregler med påstand om, at Rettens præsident udsætter gennemførelsen af artiklerne 2-4 i den anfægtede afgørelse, indtil Retten har truffet afgørelse i hovedsagen. Ved kendelse afsagt af Rettens præsident den 19. juli 2016 er begæringen om foreløbige forholdsregler ikke blevet taget til følge, og afgørelsen om sagens omkostninger er blevet udsat.
- 31 Den 11. juli 2016 har Retten anmodet Kongeriget Belgien om at besvare et spørgsmål. Kongeriget Belgien har efterkommet denne anmodning ved brev af 19. juli 2016.
- 32 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 11. juli 2016 har Irland fremsat begæring om at måtte intervenere i sagen til støtte for Kongeriget Belgiens påstande. Ved afgørelse af 25. august 2016 har formanden for Rettens Femte Afdeling givet tilladelse til denne intervention fra Irland. Irland har indgivet et skriftligt indlæg, og sagens hovedparter har indgivet skriftlige indlæg herom inden for de fastsatte frister.
- 33 Da sammensætningen af Rettens afdelinger er blevet ændret fra den 21. september 2016, er den refererende dommer i medfør af artikel 27, stk. 5, i Domstolens procesreglement blevet tilknyttet Syvende Afdeling, hvortil denne sag følgerig er blevet henvist.
- 34 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 26. januar 2017 har Kongeriget Belgien anmodet om, at sagen pådømmes af et udvidet dommerkollegium. Den 15. februar 2017 har Retten i henhold til procesreglementets artikel 28, stk. 5, taget til efterretning, at sagen var blevet henvist til Syvende Udvidede Afdeling.
- 35 Da et medlem af Syvende Udvidede Afdeling havde forfald, har Rettens præsident ved afgørelse af 28. marts 2017 udpeget Rettens vicepræsident, for at afdelingen kunne blive beslutningsdygtig.
- 36 På forslag fra den refererende dommer har formanden for Syvende Udvidede Afdeling den 12. december 2017 i henhold til procesreglementets artikel 67, stk. 2, besluttet, at denne sag skulle pådømmes forud for andre.

- 37 På forslag fra den refererende dommer har Retten (Syvende Udvidede Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling og har som led i foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til procesreglementets artikel 64 anmodet Kongeriget Belgien og Kommissionen om skriftligt at besvare visse spørgsmål. Parterne har imødekommet disse anmodninger inden for de fastsatte frister.
- 38 Ved kendelse af 17. maj 2018 og efter at have hørt parterne har formanden for Syvende Udvidede Afdeling besluttet at forene sagerne T-131/16, Belgien mod Kommissionen, og T-263/16, Magnetrol International mod Kommissionen, med henblik på den mundtlige forhandling, jf. procesreglementets artikel 68, stk. 2, og har givet medhold i begæringen om fortrolig behandling indgivet af Magnetrol International med hensyn til Irland.
- 39 Parterne har afgivet mundtlige indlæg og besvaret spørgsmål fra Retten under retsmødet den 28. juni 2018.
- 40 Kongeriget Belgien har nedlagt følgende påstande:
- Den anfægtede afgørelse annulleres.
 - Subsidiært annulleres artikel 1 og 2 i den dispositive del af den anfægtede afgørelse.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 41 Irland har nedlagt påstand om annulation af den anfægtede afgørelse som påstået af Kongeriget Belgien.
- 42 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:
- Frifindelse.
 - Kongeriget Belgien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retsforhandlinger og parternes påstande i sag T-263/16

- 43 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 25. maj 2016 har Magnetrol International anlagt sag med påstand om annulation af den anfægtede afgørelse.
- 44 Den 20. juni 2016 har Kommissionen anmodet om, at sagen udsættes, indtil der er truffet afgørelse i sag T-131/16, Belgien mod Kommissionen, hvilket sagsøgeren har protesteret mod den 26. juli 2016. Ved en beslutning, som blev meddelt parterne den 9. august 2016, har formanden for Rettens Femte Afdeling ikke taget Kommissionens begæring om udsættelse til følge.
- 45 Da sammensætningen af Rettens afdelinger er blevet ændret fra den 21. september 2016, er den refererende dommer i medfør af procesreglementets artikel 27, stk. 5, blevet tilknyttet Syvende Afdeling, hvortil denne sag følgelig er blevet henvist.
- 46 På forslag fra Syvende Afdeling har Retten den 12. marts 2018 i henhold til procesreglementets artikel 28, stk. 3, besluttet at henvise sagen til et udvidet dommerkollegium.
- 47 Da et medlem af Syvende Udvidede Afdeling havde forfald, har Rettens præsident ved afgørelse af 15. marts 2018 udpeget Rettens vicepræsident, for at afdelingen kunne blive beslutningsdygtig.

- 48 På forslag fra den refererende dommer har formanden for Syvende Udvidede Afdeling den 16. april 2018 i henhold til procesreglementets artikel 67, stk. 2, besluttet, at denne sag skulle pådømmes forud for andre.
- 49 På forslag fra den refererende dommer har Retten (Syvende Udvidede Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling og har som led i foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til procesreglementets artikel 64 anmodet Magnetrol International og Kommissionen om skriftligt at besvare visse spørgsmål. Parterne har imødekommet disse anmodninger inden for de fastsatte frister.
- 50 Ved kendelse af 17. maj 2018 og efter at have hørt parterne har formanden for Syvende Udvidede Afdeling besluttet at forene sagerne T-131/16, Belgien mod Kommissionen, og T-263/16, Magnetrol International mod Kommissionen, med henblik på den mundtlige forhandling; jf. procesreglementets artikel 68, stk. 2, og har givet medhold i begæringen om fortrolig behandling indgivet af Magnetrol International med hensyn til Irland.
- 51 Som anført i præmis 39 ovenfor har parterne afgivet mundtlige indlæg og besvaret spørgsmål fra Retten i retsmødet den 28. juni 2018.
- 52 Magnetrol International har nedlagt følgende påstande:
- Den anfægtede afgørelse annulleres.
 - Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 2-4.
 - Under alle omstændigheder annulleres den anfægtede afgørelses artikel 2-4, for så vidt som disse artikler dels kræver tilbagesøgning fra andre enheder end dem, der har modtaget en foreløbig afgørelse, dels påbyder tilbagesøgning af et beløb svarende til støttemodtagerens skattebesparelser, uden at Kongeriget Belgien kan tage hensyn til en faktisk forhøjelse besluttet af en anden skattemyndighed.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 53 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:
- Frifindelse.
 - Magnetrol International tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlige bemærkninger

- 54 Efter at have hørt parterne om dette punkt under retsmødet har Retten besluttet at forene nærværende sager med henblik på den afgørelse, hvorved sagens behandling afsluttes; jf. procesreglementets artikel 68.

Indledende bemærkninger

- 55 Til støtte for søgsmålet har Kongeriget Belgien fremført fem anbringender. Det første anbringende angår tilsidesættelse af artikel 2, stk. 6, TEUF og af artikel 5, stk. 1 og 2, TEU, idet Kommissionen har grebet ind i Kongeriget Belgiens beskatningskompetence. Det andet anbringende angår en retlig fejl og et åbenbart urigtigt skøn ved Kommissionens klassificering af foranstaltningerne som støtteordning. Det er opdelt i to dele, den første om identifikation af retsakter, som den omtvistede ordning er baseret

på, og den anden om fraværet af yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Det tredje anbringende angår tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, idet Kommissionen har fastslået, at ordningen for overskydende fortjeneste udgør en statsstøtteforanstaltning. Det fjerde anbringende angår et åbenbart urigtigt skøn vedrørende identificeringen af modtagerne af den angivelige støtte. Det femte anbringende, som er fremsat »subsidiært«, angår en tilsidesættelse af det generelle legalitetsprincip og artikel 16, stk. 1, i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 TEUF (EUT 2015, L 248, s. 9), idet den anfægtede afgørelse påbyder tilbagesøgning fra de multinationale koncerner, som de belgiske enheder, der har modtaget en foreløbig afgørelse, hører til.

- 56 Til støtte for søgsmålet har Magnetrol International gjort fire anbringender gældende. Det første anbringende angår et åbenbart urigtigt skøn, magtmisbrug og manglende begrundelse, for så vidt som den anfægtede afgørelse fastslår, at der foreligger en støtteordning. Det andet anbringende angår en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og begrundelsespligten samt et åbenbart urigtigt skøn, for så vidt som den anfægtede afgørelse kvalificerer den angivelige støtteordning som en selektiv foranstaltning. Det tredje anbringende angår en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og begrundelsespligten samt et åbenbart urigtigt skøn, for så vidt som det i den anfægtede afgørelse lægges til grund, at den angivelige støtteordning medfører en fordel. Det fjerde anbringende, som er fremsat »subsidiært«, angår en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af berettigede forventninger, et åbenbart urigtigt skøn, magtmisbrug og utilstrækkelig begrundelse for så vidt angår påbuddet i den anfægtede afgørelse om tilbagesøgning af støtte, identifikation af støttemodtagere og størrelsen af de beløb, der skal tilbagesøges.
- 57 Det fremgår af gennemgangen af alle de foregående anbringender, at Kongeriget Belgien og Magnetrol International – ganske vist i en anden rækkefølge – i det væsentlige gør anbringender gældende vedrørende:
- for det første Kommissionens indgriben hvorved denne overskred sine beføjelser på statsstøtteområdet i forhold til den enekompetence, som Kongeriget Belgien har inden for direkte beskatning (første anbringende i sag T-131/16 samt første led af det tredje anbringende i sag T-263/16)
 - for det andet den forkerte konklusion vedrørende eksistensen i den foreliggende sag af en støtteordning i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 1 (d) i forordning 2015/1589, bl.a. som følge af en forkert identifikation af de handlinger, på grundlag af hvilke den angivelige støtteordning er baseret, og af den fejlagtige forudsætning, at støtteordningen ikke krævede yderligere gennemførelsesforanstaltninger (andet anbringende i sag T-131/16 og første anbringende i sag T-263/16)
 - for det tredje den urigtige bedømmelse af forudgående afgørelser om overskydende fortjeneste som statsstøtte, navnlig i betragtning af den manglende fordel og den manglende selektivitet (tredje anbringende i sag T-131/16 og tredje anbringende i sag T-263/16)
 - for det fjerde tilsidesættelsen af legalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af berettigede forventninger, eftersom tilbagesøgning af den angivelige støtte fejlagtigt blev påbudt, herunder over for koncerner, som modtagere af en sådan støtte hører til (fjerde og femte anbringende i sag T-131/16 og fjerde anbringende i sag T-263/16).
- 58 Retten vil behandle anbringenderne i den rækkefølge, der fremgår af præmis 57 ovenfor.

Om Kommissionens angivelige indgreb i Kongeriget Belgiens enekompetence på området for direkte beskatning

- 59 Kongeriget Belgien og Magnetrol International har i det væsentlige anført, at Kommissionen har overskredet sine beføjelser ved at anvende statsstøttereglerne i EU-retten til ensidigt at træffe bestemmelse om forhold, som henhører under en medlemsstats eksklusive kompetence. Fastsættelse af den skattepligtige indkomst henhører nemlig under medlemsstaternes enekompetence ligesom den måde, hvorpå overskud fra grænseoverskridende transaktioner inden for koncerner beskattes, selv om dette fører til dobbelt ikke-beskatning. Kommissionens holdning, hvorefter forhåndsafgørelser om overskydende fortjeneste udgjorde statsstøtte, fordi de afveg fra en anvendelse af armslængdeprincippet, som Kommissionen anser for korrekt, svarer nemlig til en tvungen harmonisering af reglerne om beregningen af den skattepligtige indkomst, hvilket ikke henhører under Unionens kompetence.
- 60 Irland har i det væsentlige gjort gældende, at den anfægtede afgørelse alvorligt undergraver balancen i kompetencefordelingen mellem Unionen og medlemsstaterne, der er fastsat i artikel 3, stk. 6, TEU og artikel 5, stk. 1 og 2, TEU og er bekræftet i fast retspraksis.
- 61 Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at selv om medlemsstaterne har selvstændig beføjelse på området for direkte beskatning, skal enhver skattemæssig foranstaltning, som en medlemsstat træffer, overholde Unionens statsstøtteregler.
- 62 I denne henseende skal det bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på EU-rettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Det er derimod ubestridt, at Kommissionen er kompetent til at sikre overholdelsen af artikel 107 i TEUF.
- 63 Således er medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke er harmoniseret i EU, såsom direkte beskatning, ikke udelukket fra anvendelsesområdet for bestemmelserne om kontrol af statsstøtte. Derfor kan Kommissionen betegne en skatteforanstaltning som statsstøtte, forudsat at betingelserne for denne klassificering er opfyldt (jf. i denne retning dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 28, af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 81, og af 25.3.2015, Belgien mod Kommissionen, T-538/11, EU:T:2015:188, præmis 65 og 66). Medlemsstaterne skal således udøve deres kompetence på skatteområdet under overholdelse af EU-retten (dom af 3.6.2010, Kommissionen mod Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, præmis 37). Derfor skal de afholde sig fra i denne sammenhæng at træffe foranstaltninger, der kan udgøre statsstøtte, som er uforenelig med det indre marked.
- 64 Ganske vist henhører fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området under medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 97).
- 65 Dette betyder imidlertid ikke, at enhver skatteforanstaltning, der navnlig påvirker beskatningsgrundlaget, som skattemyndighederne tager i betragtning, falder uden for anvendelsesområdet for artikel 107 TEUF. Hvis en sådan foranstaltning reelt diskriminerer mellem virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til skatteforanstaltningens formål, og derved giver dem, som foranstaltningen begunstiger, selektive fordele til gavn for »visse« virksomheder eller »visse« produktioner, kan det anses for at være statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104).

- 66 En foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, kan udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Derimod udgør en skattemæssig fordel, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, ikke en sådan støtte som omhandlet i artikel 107, TEUF (jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).
- 67 Det følger af det ovenstående, at Kommissionen har kompetence til at sikre overholdelsen af artikel 107 TEUF og derfor ikke kan kritiseres for at have overskredet sine beføjelser, da den undersøgte de foranstaltninger, der udgjorde den omhandlede angivelige støtteordning med henblik på at afgøre, om de udgjorde statsstøtte og, hvis dette var tilfældet, hvorvidt de ville være forenelige med det indre marked som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 68 Denne konklusion kan ikke afsvækkes af Kongeriget Belgiens argumenter vedrørende dels manglende skattemæssig kompetence til at beskatte overskydende fortjeneste, dels dets egen kompetence til at vedtage foranstaltninger med henblik på at undgå dobbeltbeskatning.
- 69 Kongeriget Belgien har gjort gældende, at eftersom den overskydende fortjeneste ikke kan tilskrives de belgiske enheder, der er skattepligtige i Belgien, henhører denne fortjeneste ikke under belgisk beskatningskompetence. Kommissionen kan derfor ikke anfægte manglende beskatning af sådanne overskud i Belgien.
- 70 For så vidt som disse argumenter skal forstås således, at de anfægter Kommissionens kompetence til at undersøge de omtvistede foranstaltninger, skal det bemærkes, at disse foranstaltninger vedrører forhåndsafgørelser truffet af de belgiske skattemyndigheder inden for rammerne af deres kompetence på området for direkte beskatning. I denne henseende skal der henvises til den i præmis 65 ovenfor nævnte retspraksis, i henhold til hvilken enhver skattemæssig foranstaltning, som opfylder betingelserne for anvendelse af artikel 107, stk. 1, i TEUF, udgør statsstøtte. Det følger heraf, at Kommissionen i forbindelse med anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF må være i stand til at undersøge de pågældende foranstaltninger for at fastslå, om de opfylder disse betingelser.
- 71 For så vidt angår argumenterne om Kongeriget Belgiens kompetence til at træffe foranstaltninger med henblik på at undgå dobbeltbeskatning fremgår det ganske vist af retspraksis, at det tilkommer medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger til at undgå situationer, hvor der opstår dobbeltbeskatning, ved bl.a. at anvende de fordelingskriterier, som følges i praksis ved international beskatning (jf. i denne retning dom af 14.11.2006, Kerckhaert og Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, præmis 23). Som det allerede er blevet anført i præmis 63 ovenfor, skal medlemsstaterne dog udøve deres kompetence under overholdelse af EU-retten og afstå fra enhver foranstaltning, som udgør statsstøtte, der er uforenelig med det indre marked. Kongeriget Belgien kan derfor ikke påberåbe sig nødvendigheden af at undgå dobbeltbeskatning som et mål, der forfølges i de belgiske skattemyndigheders praksis for så vidt angår overskydende fortjeneste, til at begrunde en i denne henseende eksklusiv kompetence, som ikke er omfattet af Kommissionens kontrol med overholdelsen af artikel 107 TEUF.
- 72 Endvidere og under alle omstændigheder skal det bemærkes, at i det foreliggende tilfælde synes skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, som den anvendes af de belgiske skattemyndigheder, ikke at forfølge mål, der har til formål at undgå dobbeltbeskatning. Anvendelse af de anfægtede foranstaltninger var nemlig ikke underlagt en betingelse om at bevise, at disse overskud var medtaget i overskud i et andet selskab. Den var heller ikke forpligtet til at bevise, at denne overskydende fortjeneste faktisk var blevet beskattet i et andet land.

- 73 Artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 foreskriver nemlig en nedjustering af et selskabs fortjeneste, men kun hvis den er medtaget i fortjenesten i et andet selskab. Kongeriget Belgien har dog ikke taget afstand fra Kommissionens konstateringer i 173.-181. betragtning til den anfægtede afgørelse om, hvorvidt skattemyndighedernes praksis var, som forklaret bl.a. i besvarelserne fra finansministrene nævnt i præmis 12-14 ovenfor, og ifølge hvilken nedjustering af beskatningsgrundlaget i en virksomhed, der anmoder om en forhåndsafgørelse, effektueres uden kontrol af, om den fortjeneste, der fratrækkes i et selskabs beskatningsgrundlag i form af overskydende fortjeneste, faktisk blev medtaget i overskuddet i et andet selskab.
- 74 I lyset af ovenstående betragtninger skal anbringendet om en angivelig indblanding fra Kommissionens side i Kongeriget Belgiens beskatningskompetence forkastes som ugrundet.

Om eksistensen af en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589

- 75 Kongeriget Belgien og Magnetrol International har i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen med urette identificerede de retsakter, på grundlag af hvilke ordningen med overskydende fortjeneste udgjorde en støtteordning, og med urette fastslog, at disse retsakter ikke krævede yderligere gennemførelsesforanstaltninger som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Endvidere er konstateringen af en støtteordning baseret på en selvmodsigende begrundelse.
- 76 Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at den fulgte et sammenhængende ræsonnement i den anfægtede afgørelse, idet den fandt, at ordningen for overskydende fortjeneste var baseret på artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, således som ordningen blev anvendt af afdelingen for forhåndsafgørelser samt i lyset af fortolkningen af begrundelsen for loven af 21. juni 2004, cirkulæret af 4. juli 2006 og svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgsler om anvendelsen af denne artikel. Disse viser en konsekvent og sammenhængende tilgang, hvorved de belgiske skattemyndigheder fritog overskydende fortjeneste for beskatning, uden at der var behov for yderligere gennemførelsesforanstaltninger.
- 77 I henhold til artikel 1, litra d), i forordning nr. 2015/1589, er en 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.
- 78 Det fremgår af retspraksis, at Kommissionen i forbindelse med et støtteprogram i afgørelsens begrundelse kan nøjes med at studere det omhandlede programs egenskaber ved bedømmelsen af, om det, på grund af ordninger i henhold til programmet, medfører en mærkbar fordel for støttemodtagerne i forhold til deres konkurrenter og især vil kunne gavne virksomheder, der deltager i samhandelen mellem medlemsstaterne. Kommissionen er dermed ikke i en beslutning vedrørende en sådan ordning forpligtet til at foretage en undersøgelse af støtten, der i hvert enkelt individuelt tilfælde er tildelt i henhold til sådan en ordning. Det er alene ved tilbagesøgningen af støtte, at det er nødvendigt at efterprøve hver berørt virksomheds individuelle situation (jf. dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).
- 79 Desuden er det allerede fastslået, at i forbindelse med undersøgelsen af en støtteordning og i mangel af identifikation af en retsakt om oprettelse af en sådan støtteordning, kan Kommissionen basere sin opfattelse på omstændighederne som helhed, såfremt disse godtgør, at der virkelig er iværksat en støtteordning (jf. i denne retning dom af 13.4.1994, Tyskland og Pleuger Worthington mod Kommissionen, C-324/90 og C-342/90, EU:C:1994:129, præmis 14 og 15).

- 80 Det bør erindres, at det i 97. betragtning til den anfægtede afgørelse indledningsvis er anført, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er bevilget på grundlag af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Endvidere er det anført i 98. betragtning til denne afgørelse, at de belgiske skattemyndigheders anvendelse af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 er forklaret i begrundelsen for loven af 21. juni 2004, cirkulæret af 4. juli 2006 og svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgsler om denne anvendelse. Endelig konkluderede Kommissionen i 99. betragtning til den anfægtede afgørelse, 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 bevilges skattefritagelse for overskydende fortjeneste.
- 81 Derimod har Kommissionen i 125. betragtning til den anfægtede afgørelse anført, at ingen bestemmelser i CIR 92 foreskriver en abstrakt ensidig skattefritagelse for en fast del eller en fast procentdel af den fortjeneste en belgisk enhed under en multinational koncern reelt har bogført. Endvidere anføres det, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 giver mulighed for negative reguleringer af koncerninterne afregningspriser på betingelse af, at den fortjeneste, som skabes af transaktionen eller aftalen, der skal fritages, også skal have været inkluderet i fortjenesten hos den udenlandske modpart i denne transaktion eller aftale.
- 82 Selv om en vis tvetydighed synes at være knyttet til Kommissionens begrundelse, når den på den ene side henviser til alle de retsakter, der er opregnet i 99. betragtning til den anfægtede afgørelse, som grundlag for den omtvistede ordning, mens den på den anden side i sin analyse af referenceordningen i forbindelse med undersøgelsen af, om der foreligger en selektiv fordel, bekræfter dette, at ingen bestemmelse i CIR 92 foreskriver en undtagelse som den, der anvendes af de belgiske skattemyndigheder.
- 83 Det følger imidlertid af en gennemlæsning af den anfægtede afgørelse i sin helhed, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, således som den anvendes af de belgiske skattemyndigheder, udgør grundlaget for den angivelige støtteordning, og at en sådan anvendelse kan udledes af begrundelsen for loven af 21. juni 2004, cirkulæret af 4. juli 2006 og svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgsler om anvendelsen af denne artikel.
- 84 Det skal derfor undersøges, om den angivelige støtteordning, der er baseret på de retsakter, som Kommissionen har identificeret, kræver yderligere gennemførelsesforanstaltninger som omhandlet i artikel 1, litra d) i forordning 2015/1589.
- 85 Følgende konklusioner kan drages på grundlag af definitionen af en støtteordning, der er fastsat i artikel 1, litra d), i forordning nr. 2015/1589, som er gengivet i præmis 77 ovenfor, som fortolket i retspraksis.
- 86 For det første, for så vidt som individuel støtte ydes uden iværksættelse af yderligere gennemførelsesforanstaltninger, må de væsentlige elementer i den pågældende støtteordning nødvendigvis fremgå af bestemmelserne i denne ordning.
- 87 For det andet, når nationale myndigheder anvender den omhandlede ordning, kan disse myndigheder ikke råde over en skønsbeføjelse ved fastsættelsen af væsentlige elementer af den pågældende støtte med hensyn til spørgsmålet om tilskud. For at det kan udelukkes, at der foreligger sådanne gennemførelsesforanstaltninger, skal de nationale myndigheders beføjelser nemlig begrænses til teknisk anvendelse af de bestemmelser, der udgør den pågældende ordning, i givet fald efter at have kontrolleret, at ansøgerne opfylder betingelserne for at kunne drage fordel af den.
- 88 For det tredje følger det af artikel 1, litra d), i forordning nr. 2015/1589, at de handlinger, der udgør grundlaget for støtteordningen, skal definere støttemodtagerne på en generel og abstrakt måde, selv om det fortsat er uafklaret, hvilken støtte de vil modtage.

- 89 Det er derfor nødvendigt at analysere, i hvilket omfang de faktorer, der er fremhævet ovenfor, indgår i retsakter om den støtteordning, som Kommissionen har identificeret, således at den angivelige støtteforanstaltning, nemlig skattefritagelsen for overskydende fortjeneste, kan gives på grundlag af disse retsakter, uden at det er nødvendigt at vedtage yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

Om de væsentlige elementer i den omhandlede støtteordning

- 90 I 13.-22. betragtning til den anfægtede afgørelse beskriver Kommissionen den omhandlede støtteordning som bestående af en skattefritagelse for overskydende fortjeneste og fastlægger de faktorer, som udgør væsentlige elementer for indrømmelse af den nævnte fritagelse, hvilket gengives i 102. betragtning til den anfægtede afgørelse. For det første tages den omstændighed i betragtning, at de pågældende enheder er belgiske enheder, der indgår i en multinational koncern. For det andet tages der hensyn til opnåelse af en forhåndsafgørelse fra afdelingen for forhåndsafgørelser, som er knyttet til en ny situation, såsom en omstrukturering, der fører til flytning af hovedvirksomheden til Belgien, jobskabelse eller investeringer. For det tredje lægges der vægt på forekomsten af overskud, som overstiger den fortjeneste, sammenlignelige uafhængige virksomheder ville have opnået under sammenlignelige omstændigheder. For det fjerde tages en primær positiv regulering i en anden medlemsstat derimod ikke i betragtning.
- 91 I denne henseende er det nødvendigt at analysere, om de væsentlige elementer i den angivelige støtteordning, sådan som beskrevet ovenfor, omfatter de foranstaltninger, som Kommissionen har udpeget som grundlaget for ordningen med friholdelse af yderligere fortjeneste.
- 92 Det skal indledningsvis understreges, at Kommissionen i 101. og 139. betragtning til den anfægtede afgørelse har anført, at de væsentlige elementer i den angivelige støtte blev konstateret gennem undersøgelse af en stikprøve af forhåndsafgørelser. Kommissionen har således selv erkendt, at disse væsentlige elementer ikke fremgik af de retsakter, som den hævdede, at ordningen var baseret på, men af selve forhåndsafgørelserne eller snarere en stikprøve af dem.
- 93 Under alle omstændigheder gælder det, at selv om visse væsentlige dele af den støtteordning, Kommissionen har identificeret, ganske vist kan hidrøre fra de retsakter, der udpeges i 97. og 99. betragtning til den anfægtede afgørelse, er dette dog ikke tilfældet for alle væsentlige dele.
- 94 Som Kongeriget Belgien og Magnetrol International med rette har gjort gældende, kan hverken metoden til at beregne den overskydende fortjeneste i to trin eller kravet om investeringer, jobskabelse, centralisering eller forøgelse af aktiviteterne i Belgien udledes, heller ikke implicit, af de retsakter, Kommissionen i 97.-99. betragtning til den anfægtede afgørelse anser for at være grundlaget for den omhandlede støtteordning. Hvis sådanne dele, der ifølge Kommissionen selv udgør væsentlige dele af den angivelige støtteordning, imidlertid ikke optræder i de retsakter, der hævdes at udgøre grundlaget for støtteordningen, vil gennemførelsen af disse retsakter og dermed tildelingen af den angivelige støtte nødvendigvis afhænge af, at der vedtages yderligere gennemførelsesforanstaltninger, således at der ikke kan være tale om en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.
- 95 Dels nævner de retsakter, der er angivet i 97.-99. betragtning til den anfægtede afgørelse, som er gengivet i præmis 80 ovenfor, ikke den todelte metode, hvori indgår TNMM til beregning af overskydende fortjeneste. Det fremgår imidlertid af den anfægtede afgørelse, bl.a. af punkt 6.3.2 heri (133., 144. og 152.-168. betragtning til afgørelsen), at denne metode er blevet anvendt systematisk og udgør et væsentligt element i ordningen, da det netop er denne metode, der medfører, at ordningen er selektiv.

- 96 Derfor, og uden at foregribe spørgsmålet, om bestemmelsen af overskydende fortjeneste efter den todelte metode, der er beskrevet i den anfægtede afgørelse, kan føre til en selektiv fordel, skal det bemærkes, at denne grundlæggende del af den omhandlede støtteordning dog ikke fremgår af de retsakter, der ligger til grund for ordningen, og derfor ikke vil kunne anvendes uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger.
- 97 Dels skal det bemærkes angående investeringer, jobskabelse, centralisering eller forøgelse af aktiviteterne i Belgien foretaget af ansøgere til forhåndsafgørelser, at Kommissionen i præmis 6.3.2.1 i den anfægtede afgørelse anførte, at selv hvis disse dele ikke indgår som betingelser for indrømmelse af skattefritagelse for overskydende fortjeneste på grundlag af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, er de væsentlige for at opnå en forhåndsafgørelse, som var obligatorisk for få den omhandlede fritagelse.
- 98 Som Kommissionen selv har anerkendt, bl.a. i 139. betragtning til den anfægtede afgørelse, fremgik disse omstændigheder ikke af de retsakter, der lå til grund for den omhandlede ordning, men af selve forhåndsafgørelserne, som de stikprøver, Kommissionen har analyseret, viser. Som Kongeriget Belgien og Magnetrol International med rette har gjort gældende, må sådanne omstændigheder, da de ikke fremgår af retsakter, som ifølge Kommissionen udgør grundlaget for støtteordningen, nødvendigvis være genstand for yderligere gennemførelsesforanstaltninger. Hvis, som Kommissionen hævder, de belgiske skattemyndigheder skal tage hensyn til sådanne investeringer for at indrømme skattefritagelse for overskydende fortjeneste, vil en sådan fremgangsmåde nødvendigvis indebære en specifik analyse og vurdering af de investeringer, som er foreslået af de involverede belgiske enheder, især med hensyn til deres art eller mængde eller andre karakteristika vedrørende deres gennemførelse. En sådan analyse kan imidlertid kun foretages på et individuelt grundlag og kræver dermed yderligere gennemførelsesforanstaltninger.

Om de belgiske skattemyndigheders skønsmargin

- 99 Således som Kommissionen med rette fastslog i 100. betragtning til den anfægtede afgørelse, forudsætter yderligere gennemførelsesforanstaltninger som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning nr. 2015/1589 udøvelse af et skøn ved skattemyndighedens vedtagelse af de omhandlede foranstaltninger, hvorved det ville være muligt for myndigheden at påvirke beløbet, og kendetegn ved eller betingelserne for bevilling af støtten. Kommissionen mener tværtimod, at den rent tekniske anvendelse af retsakten om bevilling af den omhandlede støtte ikke udgør en supplerende gennemførelsesforanstaltning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.
- 100 Det skal bemærkes, at den omstændighed, at en anmodning om forhåndsafgørelse skal indgives til de kompetente skattemyndigheder for at kunne modtage støtte, ikke indebærer, at disse myndigheder råder over en skønsmargin, når de kun skal kontrollere, om ansøgeren opfylder betingelserne for at modtage den pågældende støtte (jf. i denne retning og analogt dom af 17.9.2009, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, præmis 57).
- 101 I den foreliggende sag er det ubestridt, at skattefritagelsen for overskydende fortjeneste er betinget af opnåelse af en forhåndsafgørelse. I denne forbindelse erindres om ordlyden af artikel 20 i lov af 24. december 2002, der fastslår, at der ved forhåndsafgørelse skal forstås den retsakt, hvorved den føderale finansminister i overensstemmelse med de gældende bestemmelser afgør, hvordan loven skal anvendes i en bestemt situation eller på en bestemt transaktion, som endnu ikke har haft skattemæssige virkninger.
- 102 Det er derfor nødvendigt at undersøge, om myndigheden ved sådanne forhåndsafgørelser råder over en skønsmargin, der gør det muligt at påvirke beløbet, og kendetegn ved eller betingelserne for bevilling af skattefritagelsen.

- 103 For det første fremgår det af bemærkningerne til lov af 21. juni 2004 om ændring af CIR 92 (som sammenfattet i punkt 7 ovenfor) og det administrative cirkulære af 4. juli 2006 (som beskrevet i punkt 9 til 11 ovenfor), at den negative regulering, jf. artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, skal foretages fra sag til sag på grundlag af den foreliggende dokumentation, der er fremlagt af den skattepligtige. Det fremgår endvidere, at ingen kriterier kan fastlægges i forbindelse med denne regulering, da den skal foretages fra sag til sag. Det er imidlertid klart, at der ikke er behov for en korrelativ regulering, hvis skattemyndigheden eller afdelingen for forhåndsafgørelser finder, at reguleringen er begrundet både principielt og for så vidt angår beløbet. Desuden henviser svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgsler om anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 (som sammenfattet i præmis 12-14 ovenfor) blot generelt til de belgiske skattemyndigheders opfattelse angående overskydende fortjeneste og armslængdeprincippet.
- 104 Det fremgår af en samlet læsning af de ovenfor i præmis 103 nævnte retsakter, at når de belgiske skattemyndigheder har truffet forhåndsafgørelser om overskydende fortjeneste, har de ikke foretaget en teknisk anvendelse af regelsættet, men tværtimod foretaget en individuel kvalitativ og kvantitativ vurdering af hver ansøgning på grundlag af de rapporter og den dokumentation, der er indgivet af den pågældende enhed, for at afgøre, om det var berettiget at foretage negativ regulering i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Derfor og i modsætning til, hvad Kommissionen har anført bl.a. i 106. betragtning til den anfægtede afgørelse samt i mangel af andre bestemmelser, der begrænser de belgiske skattemyndigheders beslutningskompetence, må disse nødvendigvis have kompetence til at udøve et reelt skøn ved afgørelsen af, om der var grundlag for at foretage sådanne negative reguleringer.
- 105 For det andet, således som det er anført i præmis 73 ovenfor, fastsætter artikel 185, stk. 2, i CIR 92 en negativ regulering af et selskabs overskud, men kun hvis dette er medtaget som fortjeneste i et andet selskab. I praksis, som det er forklaret bl.a. i cirkulæret af 4. juli 2006 og i svarene fra finansministeren på parlamentsforespørgsler om anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, blev den negative regulering dog foretaget af afdelingen for forhåndsafgørelser, uden at det var afklaret, i hvilke udenlandske selskaber den overskydende fortjeneste skulle medtages.
- 106 Endvidere fremgår det af 67. og 68. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den omtvistede ordning ikke omfattede alle forhåndsafgørelser, som blev truffet på grundlag af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Den omfattede kun forhåndsafgørelser, som bevilgede negativ regulering, uden at myndigheden havde kontrolleret, om de omhandlede fortjenester var medtaget i fortjenesten i et andet koncernforbundet selskab i en anden jurisdiktion. Derimod udgjorde forhåndsafgørelser, der i overensstemmelse med ordlyden af artikel 185, stk. 2, i CIR 92, litra b), bevilgede en negativ regulering svarende til den positive regulering af det skattepligtige overskud for et andet koncernselskab i en anden jurisdiktion, ikke en del af den omtvistede støtteordning.
- 107 Derfor – således som det med rette er anført af Kongeriget Belgien og Magnetrol International – kan det ikke med rette gøres gældende, at de belgiske skattemyndigheders rolle er begrænset til en teknisk anvendelse af den omhandlede ordning, hvis disse myndigheder på grundlag af den samme bestemmelse både kan træffe afgørelser, som efter Kommissionens opfattelse indebærer statsstøtte, og afgørelser, der ikke indebærer en sådan støtte.
- 108 For det tredje er det på baggrund af oplysningerne fra Kongeriget Belgien til Kommissionen om afdelingen for forhåndsafgørelseres funktion vigtigt at undersøge, hvordan denne afdeling i forbindelse med sin individuelle behandling af ansøgninger om forhåndsafgørelser har fastslået, om der var tale om en situation med overskydende fortjeneste, om der var anledning til at foretage en negativ regulering i henhold til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, og hvad en sådan regulerings beløb, kendetegn eller betingelser ville være.

- 109 For så vidt angår de kendetegn og betingelser, hvorunder skattefritagelsen for overskydende fortjeneste indrømmes, er det tilstrækkeligt at henvise til de betragtninger, der er anført i præmis 90-98 ovenfor, hvorefter det er Kommissionens opfattelse, at visse centrale elementer i den angivelige ordning ikke fremgår af de retsakter, der udgør grundlaget.
- 110 Hvad angår fritagne beløb skal det bemærkes, at den procentdel af fortjenesten, der betragtes som overskydende, ikke er defineret i de retsakter, som den angivelige støtteordning er baseret på. Der kan således af disse retsakter hverken udledes en bestemt procentdel, et interval, eller endog et loft, ligesom der ikke fremgår konkrete momenter for fastlæggelse af den beregningsmetode, der skal anvendes. Tværtimod fremgår det af den anfægtede afgørelse (103. betragtning til den nævnte afgørelse), at individuelle omstændigheder, de involverede beløb og de transaktioner, der skal tages i betragtning, er forskellige fra den ene forhåndsafgørelse til den anden. Ligeledes viser beskrivelsen i 15. betragtning til den anfægtede afgørelse af overskydende fortjeneste, at bestemmelsen heraf forudsætter en skønsmæssig vurdering i hvert enkelt tilfælde af undersøgelser fremlagt af skatteyderen angående for det første restoverskuddet i selskabet fra dets transaktioner med selskaber i samme koncern, og for det andet overskydende fortjeneste opnået som følge af tilhørsforholdet til en koncern, hvilket vil blive trukket fra restoverskuddet som beregnet i det første trin.
- 111 Mere specifikt, som det med rette er gjort gældende af Kongeriget Belgien og Magnetrol International, er hverken parametrene for beregning af overskydende fortjeneste eller de oplysninger, der er nødvendige for i forhåndsafgørelserne at kunne tage hensyn til synergier, investeringer, centralisering af aktiviteter og jobskabelse i Belgien, foreskrevet i de retsakter, der ifølge Kommissionen udgør grundlaget for den anfægtede ordning. Det var dermed afdelingen for forhåndsafgørelser, som dels fastsatte, hvilke væsentlige oplysninger der var nødvendige for at opnå en negativ regulering, og dels kontrollerede, om denne betingelse var opfyldt, når afdelingen besluttede at foretage denne regulering. Det kan derfor ikke hævdes, at de belgiske skattemyndigheders skønsbeføjelse var begrænset til en simpel teknisk anvendelse af de bestemmelser, der er nævnt i 99. betragtning til den anfægtede afgørelse.
- 112 For det fjerde skal der tages hensyn til den omstændighed, at beslutningsprocessen i afdelingen for forhåndsafgørelser omfattede en indledende fase, hvor anmodningen om forhåndsafgørelse blev analyseret, og hvor kun nogle af ansøgningerne blev officielt tilgodeset. Det fremgår af årsberetningerne fra afdelingen for forhåndsafgørelser, som Kongeriget Belgien har henvist til, navnlig den fra 2014, at kun ca. 50% af de sager, der indledes i forhåndsansmeldelsesfasen, fører til en forhåndsafgørelse. Dette tyder på, at afdelingen for forhåndsafgørelser, i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, råder over en skønsmargin, som den rent faktisk udøver, når den bevilger eller afslår, herunder i forhåndsansmeldelsesfasen, anmodninger angående overskydende fortjeneste.
- 113 Endelig skal det bemærkes, at Kommissionen i 106. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte, at afdelingen for forhåndsafgørelser havde en begrænset skønsbeføjelse til at godkende den præcise negative reguleringssats. Det fremgår imidlertid af konstateringerne i præmis 101-112 ovenfor, at de belgiske skattemyndigheder i det foreliggende tilfælde havde en beføjelse til at skønne over samtlige væsentlige oplysninger i den angivelige støtteordning.

Om definitionen af støttemodtagere

- 114 Hvad definitionen af støttemodtagere angår skal det erindres, at Kommissionen i 109. betragtning til den anfægtede afgørelse henviste til artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92. Denne artikel, hvis formulering fremgår af præmis 8 ovenfor, bestemmer, at den finder anvendelse på selskaber, som indgår i en multinational koncern, for så vidt angår deres gensidige grænseoverskridende relationer.

- 115 Ganske vist vil det kunne gøres gældende, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92 sigter mod en generel og abstrakt kategori af enheder, nemlig selskaber, der indgår i en multinational koncern inden for rammerne af deres gensidige grænseoverskridende relationer. De af ordningen begunstigede kunne dog, som anført i den anfægtede afgørelse, ikke identificeres alene på grundlag af denne bestemmelse uden yderligere gennemførelsesforanstaltninger.
- 116 I den foreliggende sag udgør de begunstigede, som Kommissionen har anført, en særskilt kategori i forhold til den, som udgøres af selskaber, der indgår i en multinational koncern inden for rammerne af deres gensidige grænseoverskridende relationer. Efter den vurdering, som Kommissionen foretog bl.a. i 102. betragtning til den anfægtede afgørelse af de væsentlige dele i den omtvistede støtteordningen, gjaldt ordningen for selskaber, der indgik i en multinational koncern, som på grundlag af rapporter om interne afregningspriser og eksistensen af overskydende fortjeneste beregnet ud fra disse rapporter ansøgte om fritagelse gennem anmodningen om en forhåndsafgørelse, og som i øvrigt foretog investeringer, skabte jobs eller foretog en centralisering af aktiviteter i Belgien.
- 117 Desuden er det klart, at de andre retsakter, som ligger til grund for den støtteordningen, som Kommissionen har identificeret, ikke giver yderligere oplysninger om definitionen af støttemodtagere i henhold til den omhandlede støtteordning.
- 118 Hvad særligt angår lov af 24. december 2002 indeholder den ikke, på trods af, at dens artikel 20 indeholder et krav om en bestemt situation eller transaktion, som endnu ikke har haft skattemæssige virkninger, en definition af støttemodtagerne i den omtvistede ordning. For så vidt angår cirkulæret af 4. juli 2006 og svarene fra finansministeren af 13. april 2005, 11. april 2007 og 6. januar 2015 giver indholdet af disse retsakter heller ingen nærmere oplysninger om støttemodtagerne i den omtvistede ordning. Det skal endvidere bemærkes, at disse retsakter blev vedtaget efter 2004, som er det år, hvor den omhandlede støtteordning ifølge Kommissionen begyndte at blive anvendt.
- 119 Det kan således ikke konkluderes, at modtagerne af den angivelige støtte er defineret på en generel og abstrakt måde i de retsakter, der ligger til grund for den støtteordning, som Kommissionen har identificeret. En sådan definition skal derfor nødvendigvis fastsættes gennem yderligere gennemførelsesforanstaltninger.
- 120 Det følger af ovenstående betragtninger, at Kommissionen fejlagtigt konkluderede, at ordningen for overskydende fortjeneste som beskrevet i den anfægtede afgørelse ikke krævede yderligere gennemførelsesforanstaltninger, og at den derfor udgjorde en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

Om eksistensen af et systematisk adfærdsmønster

- 121 Konklusionen i præmis 120 ovenfor kan ikke drages i tvivl af Kommissionens argumenter om tilstedeværelsen af en angiveligt systematisk adfærd, som den hævder at have identificeret ved gennemgang af stikprøver omfattende 22 forhåndsafgørelser af de 66 eksisterende afgørelser.
- 122 Der skal nemlig erindres om retspraksis nævnt i præmis 79 ovenfor, hvorefter Kommissionen i forbindelse med undersøgelsen af en støtteordning og i mangel af identifikation af en retsakt om oprettelse af støtteordningen alligevel kan basere sin opfattelse på de foreliggende omstændigheder som helhed, såfremt disse godtgør, at der virkelig er iværksat en støtteordning (jf. i denne retning dom af 13.4.1994, Tyskland og Pleuger Worthington mod Kommissionen, C-324/90 og C-342/90, EU:C:1994:129, præmis 14 og 15).
- 123 Det kan derfor ikke udelukkes, at Kommissionen kan konkludere, at der foreligger en støtteordning, hvis den i tilstrækkelig grad kan påvise en systematisk adfærd, hvis egenskaber opfylder betingelserne i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.

- 124 Kommissionen har imidlertid ikke kunnet godtgøre, at den adfærd, som Kommissionen har identificeret, opfylder kravene i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589.
- 125 Angående for det første Kommissionens argumenter fremsat bl.a. under retsmødet, hvorefter en sådan systematisk adfærd kunne udgøre selve grundlaget for støtteordningen, er det tilstrækkeligt at bemærke, at det ikke er grundlaget for den støtteordning, der blev fastslået i den anfægtede afgørelse. Som det er blevet anført i præmis 80 ovenfor, bemærkede Kommissionen i 97.-99. betragtning til den anfægtede afgørelse, at artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92, som anvendt af de belgiske skattemyndigheder, udgjorde grundlaget for den omhandlede angivelige støtteordning, og at en sådan anvendelse kunne udledes af bemærkningerne til lov af 21. juni 2004, det administrative cirkulære af 4. juli 2006 og finansministerens svar på parlamentsforespørgsler om anvendelsen af denne artikel.
- 126 For det andet skal det konstateres, at selv hvis Kommissionens argumenter skal forstås således, at de væsentlige elementer i støtteordningen er en systematisk adfærd, der fremgår af de afgørelser, som Kommissionen har undersøgt, har Kommissionen ikke i den anfægtede afgørelse tilstrækkeligt godtgjort, at der var tale om en sådan systematisk adfærd.
- 127 Først skal det bemærkes, at Kommissionen i 65. og 103. betragtning til den anfægtede afgørelse erkendte, at den undersøgte 22 stikprøver af de 66 omhandlede forhåndsafgørelser. Som det imidlertid med rette er gjort gældende af Kongeriget Belgien og Magnetrol International, har Kommissionen i den anfægtede afgørelse hverken angivet udvælgelsen af stikprøverne, eller hvorfor disse blev anset for at være repræsentative for alle forhåndsafgørelserne. Bl.a. som svar på et skriftligt spørgsmål fra Retten, der også er blevet uddybet under retsmødet, har Kommissionen præciseret, at den havde anmodet om forhåndsafgørelser truffet i 2005 (da der ikke var truffet nogen afgørelser i 2004), 2007, 2010 og 2013 med henblik på i sin undersøgelse at dække afgørelser truffet i begyndelsen, i midten og ved afslutningen af den periode, hvori afdelingen for forhåndsafgørelser havde truffet sådanne afgørelser.
- 128 Endvidere indeholder den anfægtede afgørelse i 62.-64. betragtning og i fodnote 80 henvisning til 6 forhåndsafgørelser ud af de omhandlede 66, som kun kortfattet er beskrevet og kvalificeret som eksempler til illustration af alle forhåndsafgørelserne. Der er imidlertid ingen oplysninger i den anfægtede afgørelse om, hvorfor disse 6 eksempler blev udvalgt, hvorfor disse analyserede forhåndsafgørelser udgjorde et grundlag, der var tilstrækkeligt repræsentativt for alle 66 afgørelser, eller hvorfor de 6 eksempler var tilstrækkeligt til at begrunde Kommissionens konklusion om, at de belgiske skattemyndigheder havde udøvet en systematisk adfærd.
- 129 Dernæst er det nødvendigt at erindre om de betragtninger, der er anført i præmis 103-112 ovenfor, hvorefter de belgiske skattemyndigheder, før de traf forhåndsafgørelserne, behandlede hver enkelt begæring individuelt og udøvede en skønsbeføjelse, som gik langt ud over en rent teknisk anvendelse af bestemmelserne i 99. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvilket i sig selv afkræfter en systematisk karakter af de belgiske skattemyndigheders angivelige adfærd. Endvidere er eksistensen af et mønster af systematisk adfærd draget i tvivl ved konstateringen i præmis 98 ovenfor om yderligere gennemførelsesforanstaltninger, der er nødvendige for at gennemføre den ordning med overskydende fortjeneste, som anfægtes i den foreliggende sag.
- 130 Endelig har Kongeriget Belgien og Magnetrol International gjort gældende, at flere afgørelser ikke omfatter de væsentlige elementer i den angivelige ordning, som Kommissionen har identificeret i den anfægtede afgørelse, bl.a. som følge af, at de ikke alle angår den rolle som hovedvirksomhed, som Kommissionen har lagt til grund, at centralisering eller fornyet centralisering af aktiviteterne ikke fandt sted i alle tilfælde, og at beregningen af den overskydende fortjeneste blev foretaget på et individuelt grundlag og ikke altid ved hjælp af den beregningsmetode i to etaper, som Kommissionen har kritiseret.

- 131 I denne henseende skal det bemærkes, at de mangler, der er konstateret ovenfor i præmis 127 og 128, ikke opvejes af supplerende oplysninger fremlagt af Kommissionen som svar på Rettens spørgsmål, som er nævnt ovenfor i præmis 49, om den stikprøve af forhåndsafgørelser, Kommissionen havde gennemgået. Retten kan nemlig ikke med henblik på at forkaste et anbringende om annullation, som den har fået forelagt – uden at overskride grænserne for legalitetskontrollen – støtte sig på argumenter, der ikke var en del af den anfægtede afgørelse (jf. i denne retning dom af 22.4.2016, Irland og Aughinish Alumina mod Kommissionen, T-50/06 RENV II og T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, præmis 145).
- 132 Under alle omstændigheder, og som Kongeriget Belgien og Magnetrol International med rette har gjort gældende, fremgår det af de supplerende oplysninger, som Kommissionen har fremlagt som svar på Rettens spørgsmål, at de forhåndsafgørelser, som indgik i stikprøverne, som Kommissionen undersøgte, var individuelle svar fra de belgiske skattemyndigheder på en bred vifte af de situationer, de var blevet præsenteret for. De fremlagte oplysninger om de 22 afgørelser viser, at disse blev truffet i forskellige situationer, såsom en fusion eller omstrukturering af produktion, anlæg af nye faciliteter, stigning i produktionskapaciteten for bestående anlæg eller internalisering af forsyningsaktiviteter. I modsætning til, hvad der er anført i 15. betragtning til den anfægtede afgørelse, og til den argumentation, Kommissionen har fremsat for at bevise, at den omtvistede angivelige ordning gav modtagerne en selektiv fordel (punkt 6.3.2.2 i den anfægtede afgørelse), vedrørte forhåndsafgørelserne i stikprøven således ikke alle de situationer, hvori en »hovedvirksomhed« var oprettet af den pågældende belgiske koncernenhed.
- 133 Desuden fremgår det af de oplysninger, som Kommissionen har fremlagt i sine svar på Rettens spørgsmål, angivet i præmis 49 ovenfor, at tilgangen med to faser ved beregning af overskydende fortjeneste, som Kommissionen har identificeret som et af de væsentlige elementer i den angivelige ordning, og som er beskrevet af Kommissionen i 15. betragtning til den anfægtede afgørelse, der navnlig vedrørte anvendelsen af rapporter om interne afregningspriser og TNMM, ikke blev anvendt systematisk.
- 134 Ud over de mangler, der er konstateret ovenfor i præmis 127 og 128, som underminerer argumenterne om de belgiske skattemyndigheders systematiske adfærdsmønster, beviser stikprøverne, som Kommissionen har henvist til i den anfægtede afgørelse, derfor ikke nødvendigvis, at et sådant systematisk adfærdsmønster faktisk eksisterede og blev fulgt i alle de pågældende forhåndsafgørelser.

Konklusion om kvalificering af de omtvistede foranstaltninger som støtteordning

- 135 Det følger af ovenstående betragtninger, at Kommissionen begik en fejl ved at antage, at den belgiske ordning med overskydende fortjeneste, som omhandlet i den anfægtede afgørelse udgjorde en støtteordning.
- 136 Følgelig skal Retten tiltræde de anbringender, som Kongeriget Belgien og Magnetrol International har fremsat, vedrørende tilsidesættelse af artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589 for så vidt angår konklusionen i den anfægtede afgørelse om, at der var tale om en støtteordning. Følgelig, og uden at det er nødvendigt at undersøge de øvrige anbringender mod den anfægtede afgørelse, annulleres denne i sin helhed, for så vidt som den er baseret på fejlagtige overvejelser med hensyn til eksistensen af en sådan ordning.

Sagsomkostninger

- ¹³⁷ I henhold til procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, pålægges den at bære sine egne omkostninger og at betale Kongeriget Belgiens omkostninger, herunder omkostningerne vedrørende foreløbige forholdsregler, og Magnetrol Internationals omkostninger i overensstemmelse med disse parter påstande herom.
- ¹³⁸ I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer de medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Det følger heraf, at Irland bærer sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RET TEN (Syvende Udvidede Afdeling):

- 1) **Sagerne T-131/16 og T-263/16 forenes med henblik på denne dom.**
- 2) **Kommissionens afgørelse (EU) 2016/1699 af 11. januar 2016 om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, statsstøtteordning SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) iværksat af Kongeriget Belgien, annulleres.**
- 3) **Da Europa-Kommissionen har tabt sagen, pålægges det denne at bære sine egne omkostninger og at betale Kongeriget Belgiens omkostninger, herunder omkostningerne vedrørende foreløbige forholdsregler, og Magnetrol Internationals omkostninger.**
- 4) **Irland bærer sine egne omkostninger.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. februar 2019.

Underskrifter

Indhold

Tvistens baggrund	2
Retsforskrifter	2
Lov om indkomstskat af 1992	2
Lov af 24. december 2002	2
Lov af 21. juni 2004 om ændring af CIR 92	3
– Begrundelse	3
– Artikel 185, stk. 2, i CIR 92	3
Det administrative cirkulære af 4. juli 2006	3
Finansministerens svar på parlamentsforespørgsler vedrørende anvendelsen af artikel 185, stk. 2, litra b), i CIR 92	4
Den anfægtede afgørelse	5
Retsforhandlinger og parternes påstande	8
Retsforhandlinger og parternes påstande i sag T-131/16	8
Retsforhandlinger og parternes påstande i sag T-263/16	9
Retlige bemærkninger	10
Indledende bemærkninger	10
Om Kommissionens angivelige indgreb i Kongeriget Belgiens enekompetence på området for direkte beskatning	12
Om eksistensen af en støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589	14
Om de væsentlige elementer i den omhandlede støtteordning	16
Om de belgiske skattemyndigheders skønsmargin	17
Om definitionen af støttemodtagere	19
Om eksistensen af et systematisk adfærdsmønster	20
Konklusion om kvalificering af de omtvistede foranstaltninger som støtteordning	22
Sagsomkostninger	23