



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 8. juni 2023<sup>1</sup>

**Sag C-457/21 P**

**Europa-Kommissionen  
mod**

**Storhertugdømmet Luxembourg,  
Amazon.com, Inc.,**

**Amazon EU S.à.r.l.**

»Appel – statsstøtte – indrømmelse af en fordelagtig afregningspris – selektiv skattefordel – fastlæggelse af referenceordningen – OECD-retningslinjer for afregningspriser som referenceordning – Domstolens binding til den af Kommissionen og Retten valgte referenceordning – vurdering af den rigtige afregningspris – afgrænsning af vurderingen af faktiske omstændigheder og bedømmelsen af retsspørgsmål – reduceret prøvelsesstandard ved vurderingen af nationale skattemyndigheders muligvis forkerte anvendelse af skattelovgivningen – forudgående skatteafgørelser«

## I. Indledning

1. Den foreliggende appelsag drejer sig på ny<sup>2</sup> om efterprøvelsen af en forudgående skatteafgørelse i lyset af statsstøttereglerne. Sådanne forudgående skatteafgørelser har på den ene side til formål at styrke retssikkerheden, men på den anden side optræder der nogle gange en latent mistanke om, at de i nogle medlemsstater er baseret på konkurrenceskadelige aftaler mellem skattemyndigheder og skattepligtige personer.

2. Igen<sup>3</sup> drejer det sig om afregningspriser, som muligvis afviger fra armslængdeprincippet. De luxembourgske skattemyndigheder udtalte sig i 2003 over for Amazon.com om den passende størrelse af et licensgebyr mellem to datterselskaber. Dette gebyrs størrelse har indvirkning på den skyldige selskabsskat for selskabet Amazon EU S.à.r.l., som har hjemsted i Luxembourg. Jo højere et licensgebyr, der fastsættes, desto mindre selskabsskat skal der betales i Luxembourg. Med henblik på at fastsætte det passende licensgebyr fastlagde Luxembourg og Amazon.com i

<sup>1</sup> – Originalsprog: tysk.

<sup>2</sup> – Jf. herom navnlig senest dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859), og generaladvokat Pikamäes forslag til afgørelse Irland mod Kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029) samt mit forslag til afgørelse Engie Global LNG Holding m.fl. mod Kommissionen og Luxembourg mod Kommissionen (C-454/21 P og C-451/21 P, EU:C:2023:383).

<sup>3</sup> – Jf. herom dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859), af 15.7.2020, Irland m.fl. mod Kommissionen (T-778/16 og T-892/16, EU:T:2020:338 – verserer som sag C-465/20 P), og af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15, EU:T:2019:669).

fællesskab en bestemt metode. Denne afregningsprisaftale opfattede Kommissionen som statsstøtte, da den ikke levede op til OECD's armslængdeprincipper. Kommissionen gennemførte sin egen beregning af licensgebyrets passende størrelse ud fra en anden metode og kom frem til et lavere licensgebyr. Da dette ville give en højere selskabsskat, gav den forudgående skatteafgørelse datterselskabet, som betalte licensgebyret, en selektiv fordel.

3. I sagen for Retten til prøvelse af denne støtteafgørelse fra Kommissionen var procesdeltagerne især uenige om detaljerne i den metode, der blev anvendt henholdsvis bør anvendes. Der var ikke uenighed om spørgsmålet om, hvorvidt OECD's armslængdeprincipper i dette tilfælde kan være den korrekte referenceordning for en statsstøttekontrol. Retten kunne ikke konstatere en fejlagtig bestemmelse af afregningspriserne og annullerede afgørelsen på grund af den manglende godtgørelse af en selektiv fordel.

4. Tidsmæssigt efter denne dom fra Retten præciserede Domstolen i sagen Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen<sup>4</sup>, at OECD-principperne kun kan anvendes som referenceordning til bestemmelse af en selektiv fordel, hvis de er overtaget i national ret. Dette er imidlertid ikke tilfældet i luxembourgsk ret. Alligevel er Kommissionen af den opfattelse, at der blev begået retlige fejl i forbindelse med Rettens annullation af dens afgørelse. Da referenceordningen er uomtvistet mellem alle procesdeltagerne, har dommen i sagen Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen ingen indvirkning på det foreliggende retsmiddel. Kommissionen har i denne forbindelse påberåbt sig ultra petita-princippet.

5. Hvis dette er korrekt, opstår efterfølgende spørgsmålet om, hvorvidt Domstolen har kompetence til at kontrollere den »rigtige« beregning af en afregningspris i forbindelse med appellen. Kommissionen har navnlig kritiseret, at Retten vurderede bestemte punkter (retlig ejendomsret til de immaterielle aktiver, aftalemæssig fordeling af rettigheder og pligter, funktionel analyse af de involverede datterselskaber etc.) anderledes, end Kommissionen vurderede dem. Det tilkommer imidlertid Retten at vurdere de faktiske omstændigheder, og i appellen til Domstolen kan det højst gøres gældende, at de faktiske omstændigheder er blevet gengivet forkert. Derimod er retsspørgsmål i appelsagen omfattet af Domstolens primære kompetence<sup>5</sup>. Den foreliggende sag viser imidlertid, at denne afgrænsning giver vanskeligheder i forbindelse med efterprøvelsen af en selektiv fordel. Muligvis er det nødvendigt at begrænse den retslige kontroltæthed (dvs. en modificeret prøvelsesstandard), såfremt Domstolen fortolker den nationale skattelovgivning med hensyn til, om der foreligger en selektiv fordel.

## II. Retsgrundlag

### A. EU-ret

6. Artikel 107 TEUF ff. udgør den EU-retlige ramme.

<sup>4</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859).

<sup>5</sup> – Jf. artikel 58 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol.

## B. Den luxembourgiske lovgivning

7. Artikel 164, stk. 3, i loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (lov af 4.12.1967 om indkomstskat, som ændret, herefter »LIR«), fastsætter følgende:

»Skjulte overskudsfordelinger medregnes i beregningsgrundlaget. En skjult overskudsfordeling finder navnlig sted, hvis en aktionær, en partner eller en interesseret part direkte eller indirekte modtager fordele fra et selskab eller en sammenslutning, som han normalt ikke ville have modtaget, hvis han ikke havde været aktionær, partner eller en interesseret part.«

## C. OECD's modeloverenskomst og retningslinjer

8. Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (herefter »OECD«) har udarbejdet adskillige ikke-bindende vejledningsdokumenter om international beskatning. Navnlig danner OECD-modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue grundlaget for mange bilaterale beskatningsaftaler mellem OECD-medlemsstater og et voksende antal ikke-medlemsstater. Den indeholder også bestemmelser om en passende overskudsfordeling mellem selskaber inden for en multinational koncern. Herom hedder det i den affattelse af OECD-modeloverenskomstens artikel 9, stk. 1, som var gældende fra 2003-2014:

»Hvis der mellem to foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres handelsmæssige eller økonomiske relationer, der afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver fortjeneste, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse foretagender, men som på grund af disse vilkår ikke er tilfaldet dette, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed.«

9. OECD giver derudover med sine retningslinjer for koncerninterne afregningspriser skattemyndigheder og multinationale koncerner vejledning i at anvende armslængdeprincippet; disse retningslinjer bliver løbende videreudviklet. For de år, der er tale om i den foreliggende sag, er det især retningslinjerne for afregningspriser, som blev vedtaget den 13. juli 1995 (herefter »OECD-retningslinjer for afregningspriser fra 1995«), der er relevante.

10. Nr. 1.13 i OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 1995 er affattet således:

»Armslængdeprincippet er teoretisk funderet, da det ved udvekslingen af økonomiske goder [...] eller udførelse af tjenesteydelser mellem forbundne selskaber er det, der kommer tættest på den frie markeds funktion. Selv om det ikke altid er let at anvende i praksis, fører det dog generelt til passende overskudsforhold mellem virksomheder i multinationale koncerner, som også er acceptable for skattemyndighederne. Det afspejler den økonomiske realitet i de forbundne selskabers respektive kendsgerninger og omstændigheder og anvender den normale markedsfunktion som målestok.«

11. OECD's vejledning i transfer pricing beskriver fem metoder til bestemmelse af armslængdeprisen for koncerninterne transaktioner: i) CUP-metoden, ii) cost plus-metoden, iii) videresalgsprisemetoden, iv) den transaktionsbestemte nettoavancemetode (herefter »TNMM«) og v) profit split-metoden (avancefordelingsmetoden). Generelt skal den mest hensigtsmæssige transfer pricing-metode anvendes under henvisning til omstændighederne i sagen. I vanskelige tilfælde, hvor ingen tilgang er afgørende, vil en fleksibel tilgang imidlertid gøre det muligt at

anvende mere end én metode i fællesskab. Multinationale koncerner har frihed til at anvende metoder, der ikke er beskrevet i disse retningslinjer, til at fastsætte afregningspriser, forudsat at disse priser opfylder armslængdeprincippet.

### III. Tvistens baggrund

12. Tvisten er baseret på forudgående skatteafgørelser, som Storhertugdømmet Luxembourg efter anmodning fra Amazon.com udstedte i 2003 vedrørende den skattemæssige behandling af to nystiftede selskaber i Luxembourg for så vidt angår selskabsskat i Luxembourg i årene 2006-2014.

#### A. Beskrivelse af den forudgående skatteafgørelse

13. Baggrunden var en planlagt omstrukturering af aktiviteterne i Amazon.com, Inc. med hjemsted i USA og de virksomheder, der kontrolleres af dette selskab (herefter under ét »Amazon-koncernen«). Amazon-koncernens virksomheder i Europa udøver onlineaktiviteter, navnlig onlinedetailhandel og udførelse af forskellige onlinetjenesteydelser. Amazon-koncernen driver til dette formål flere websteder på en række af Den Europæiske Unions sprog, herunder amazon.de, amazon.fr, amazon.it og amazon.es.

14. Før maj 2006 blev Amazon-koncernens europæiske aktiviteter administreret fra De Forenede Stater. Særligt blev detailhandelen og tjenesteydelserne på de europæiske websteder drevet af to enheder med hjemsted i De Forenede Stater, nærmere bestemt Amazon.com International Sales, Inc. (herefter »AIS«) og Amazon International Marketplace (herefter »AIM«), og af andre enheder med hjemsted i Frankrig, Tyskland og Det Forenede Kongerige.

15. Omstruktureringen, som blev gennemført i 2006, var baseret på oprettelsen af to selskaber med hjemsted i Luxembourg. Det drejede sig nærmere bestemt dels om Amazon Europe Holding Technologies SCS (herefter »LuxSCS«), et luxembourgsk kommanditselskab (Société en Commandite Simple), hvis parter var amerikanske virksomheder, dels om Amazon EU S.à.r.l. (herefter »LuxOpCo«).

16. LuxSCS indgik i første omgang flere aftaler med visse af Amazon-koncernens enheder med hjemsted i De Forenede Stater, nærmere bestemt:

- licens- og overdragelsesaftaler for eksisterende immaterielle ejendomsrettigheder (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, herefter under ét »buy-in-aftalen«) med Amazon Technologies, Inc. (herefter »ATI«), en enhed under Amazon-koncernen med hjemsted i De Forenede Stater
- en aftale om omkostningsfordeling, som i 2005 blev indgået med ATI og A 9.com, Inc., et foretagende under Amazon-koncernen med hjemsted i De Forenede Stater. I medfør af buy-in-aftalen og aftalen om omkostningsfordeling opnåede LuxSCS retten til at udnytte visse immaterielle ejendomsrettigheder og »værker afledt« heraf, ejet og videreudviklet af A 9.com og ATI. De immaterielle ejendomsrettigheder, der var omhandlet i aftalen om omkostningsfordeling, omfattede navnlig tre kategorier af immaterielle aktiver, nærmere bestemt teknologi, kundeoplysninger og varemærker. I medfør af aftalen om omkostningsfordeling og buy-in-aftalen kunne LuxSCS ligeledes underlicensere de immaterielle ejendomsrettigheder, bl.a. med det formål at drive de europæiske websteder. Til

gengæld for disse rettigheder skulle LuxSCS betale buy-in-betalinger og dets årlige andel af omkostningerne i forbindelse med aftalen om omkostningsfordelingsudviklingsprogrammet.

17. I anden omgang indgik LuxSCS på sin side en licensaftale med LuxOpCo med virkning fra den 30. april 2006 vedrørende ovennævnte immaterielle aktiver (herefter »licensaftalen«). I medfør heraf opnåede LuxOpCo som licenstagere retten til at udnytte immaterielle aktiver til gengæld for en royaltymbetaling til LuxSCS (herefter »licensgebyret«).

18. Endelig indgik LuxSCS en overdragelsesaftale om immaterielle ejendomsrettigheder og en licensaftale med Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr S.à.r.l og Amazon.de GmbH, ifølge hvilken LuxSCS modtog visse varemærker og de immaterielle ejendomsrettigheder til de europæiske websteder.

19. I 2003 anmodede Amazon.com om en forudgående skatteafgørelse i denne forbindelse. Den omhandlede beregningen af det licensgebyr, som LuxOpCo fra den 30. april 2006 skulle betale til LuxSCS, og var baseret på en rapport om afregningspriser. Denne rapport forfattere foreslog i det væsentlige en metode til fastsættelse af afregningspriser, som gjorde det muligt at fastsætte den skyldige selskabsskat, som LuxOpCo skulle betale i Luxembourg. Navnlig havde Amazon.com anmodet om en bekræftelse af, at aftalen om afregningspriser med henblik på beregningen af det årlige licensgebyr førte til en »passende og acceptabel profit« for LuxOpCo i betragtning af politikken for afregningspriser og LIR's artikel 56 samt artikel 164, stk. 3. Metoden til beregning af det licensgebyr, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS, blev i anmodningen beskrevet således:

»1. Beregning og allokering af »LuxOpCos afkast«, der svarer til det laveste af a) [fortroligt]% af LuxOpCos samlede driftsomkostninger i EU for hele året og b) det samlede driftsoverskud fra driften i EU af de europæiske websteder.

2. Licensgebyret skal svare til driftsoverskuddet i EU minus LuxOpCos afkast; dog kan licensgebyret ikke være mindre end nul.

3. Royaltysatsen for året skal svare til licensgebyret divideret med de samlede indtægter i EU for året.

4. Uanset ovenstående kan beløbet for LuxOpCos omsætning for ethvert år ikke være mindre end 0,45% af indtægterne i EU eller større end 0,55% af indtægterne i EU.

5. a) I det tilfælde, at LuxOpCos afkast som bestemt i punkt 1 er mindre end 0,45% af indtægterne i EU, skal LuxOpCos afkast justeres til det laveste af i) 0,45% af indtægterne eller fortjenesten på driften i EU eller ii) fortjenesten på driften i EU.

b) I det tilfælde, at LuxOpCos afkast som bestemt i punkt 1 er større end 0,55% af indtægterne i EU, skal LuxOpCos afkast justeres til det laveste af i) 0,55% af indtægterne eller ii) fortjenesten på driften i EU.«

20. Desuden ansøgte Amazon.com de luxembourgske skattemyndigheder om bekræftelse på skattebehandlingen af LuxSCS, dets partnere i De Forenede Stater og de dividender, som blev udbetalt under denne struktur. Det fremgik af skrivelsen, at LuxSCS som Société en Commandite Simple (kommanditselskab) ikke havde en retlig skatteform, der var forskellig fra dets partnere, og som følge heraf ikke var underlagt selskabsskattepligt eller formueskattepligt i Luxembourg.

21. Denne vurdering og beregning godkendte de luxembourgske skattemyndigheder i november 2003 ved en forudgående skatteafgørelse.

## **B. Proceduren og Kommissionens afgørelse**

22. Den 24. juni 2014 anmodede Europa-Kommissionen Storhertugdømmet Luxembourg om oplysninger om de forudgående skatteafgørelser, der var indrømmet Amazon-koncernen. Den 7. oktober 2014 offentliggjorde den beslutningen om at indlede en formel undersøgelsesprocedure som omhandlet i artikel 108, stk. 2, TEUF.

23. Som led i den således indledte undersøgelse anmodede Kommissionen Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon.com om en række oplysninger. Blandt svarene på Kommissionens anmodninger om oplysninger fremsendte Amazon.com en kopi af en udtalelse fra United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, De Forenede Stater) af 23. marts 2017, som var blevet fremsat i forbindelse med et søgsmål, som Internal Revenue Service (IRS) (føderal skattemyndighed, De Forenede Stater) havde anlagt vedrørende størrelsen af de betalinger, der var forbundet med de i punkt 16 ovenfor nævnte aftaler.

24. Amazon.com tilstillede endvidere Kommissionen en ny rapport om afregningspriser fra 2017, som havde til formål efterfølgende at verificere, hvorvidt den royalty, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, var på armslængdevilkår i overensstemmelse med den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

25. Den 4. oktober 2017 vedtog Kommissionen afgørelse (EU) 2018/859 om statsstøtte SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) fra Luxembourg til Amazon (herefter »den omtvistede afgørelse«)<sup>6</sup>.

26. Denne afgørelses artikel 1 har til dels følgende ordlyd:

»[Den omhandlede forudgående skatteafgørelse][,] i henhold til hvilken Luxembourg godkendte en [metode til fastsættelse af afregningspriser] [...], som gav [LuxOpCo] mulighed for at fastsætte sin skyldige selskabsskat [...] i Luxembourg fra 2006 til 2014, på den ene side, og den efterfølgende godtagelse af den årlige selskabsskatteangivelse baseret derpå, på den anden side, udgør ulovlig støtte [...].«

27. Kommissionen anførte i denne forbindelse, at hvis en skatteafgørelse godkender et resultat, der ikke på pålidelig vis afspejler, hvad der ville være resultatet af en normal anvendelse af den almindelige skatteordning, vil denne afgørelse give afgørelsens adressat en selektiv fordel. Denne selektive behandling resulterer i en nedsættelse af skatteyderens beskatningsgrundlag i medlemsstaten sammenlignet med andre selskaber i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Kommissionen fandt ligeledes, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse i det foreliggende tilfælde indebar en selektiv fordel for LuxOpCo i form af en nedsættelse af dets selskabsskattepligt i Luxembourg. Denne konklusion er støttet på en primær konstatering og tre sekundære konstateringer.

28. I den omtvistede afgørelses afsnit 9.2.1 anførte Kommissionen, at skatteafgørelsen ikke vil føre til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat. Godkendelsen af en transfer pricing-ordning, som for LuxOpCo fastsætter et vederlag udelukkende for de såkaldte

<sup>6</sup> – EUT 2018, L 153, s. 1.

»rutinefunktioner«, der er udført af LuxOpCo, og fuldstændigt tilskriver det af LuxOpCo genererede overskud ud over det betalte vederlag i form af royaltybetaling til LuxSCS, er ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

29. Efter Kommissionens opfattelse var det nemlig TNMM i stedet for CUP-metoden, der var den bedst egnede metode til fastsættelse af det vederlag, som LuxOpCo skulle betale i henhold til licensaftalen. Kommissionen fandt, at den part, der udførte unikke og værdifulde funktioner, var LuxOpCo og ikke LuxSCS. Som følge heraf burde den part, der skulle testes med henblik på anvendelsen af TNMM, have været LuxSCS og ikke LuxOpCo. Dette ville have givet et lavere licensgebyr og følgelig en højere selskabsbeskatning af LuxOpCo.

30. I den omtvistede afgørelses afsnit 9.2.2 med overskriften »Sekundært fund af en økonomisk fordel« redegjorde Kommissionen for sin alternative konstatering af fordelene, hvorefter den metode til fastsættelse af afregningspriser, som den omhandlede forudgående skatteafgørelse havde godkendt – selv hvis det antages, at det var korrekt af den luxembourgiske skatteadministration at acceptere den funktionelle analyse af LuxSCS, som var foretaget i rapporten om afregningspriser fra 2003 – under alle omstændigheder havde været baseret på forkerte metodevalg, som gav et resultat, der afveg fra et pålideligt skøn for et markedsbaseret resultat. Kommissionen foretog i denne forbindelse tre særskilte konstateringer.

31. Inden for rammerne af den første sekundære konstatering hævdede Kommissionen, at det med urette blev fundet, at LuxOpCo kun udførte »rutinefunktioner«, og at avancefordelingsmetoden skulle have været anvendt sammen med bidragsanalysen. Inden for rammerne af den anden sekundære konstatering fastslog Kommissionen, at valget af driftsomkostninger som avancenniveauindikator var uhensigtsmæssigt. Inden for rammerne af den tredje sekundære konstatering med hensyn til fordelene fandt Kommissionen, at inklusionen af et loft på 0,55% af indtægterne i EU var uhensigtsmæssigt.

### **C. Retsforhandlingerne ved Retten og den appellerede dom**

32. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. december 2017 anlagde Storhertugdømmet Luxembourg søgsmålet i sag T-816/17.

33. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 22. maj 2018 anlagde Amazon EU og Amazon.com (herefter under ét »Amazon«) søgsmålet i sag T-318/18.

34. Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 16. april 2018 anmodede Irland om at intervenere i sag T-816/17 til støtte for Storhertugdømmet Luxembourgs påstande. Ved kendelse af 29. maj 2018 tog formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling Irlands anmodning om intervention til følge.

35. Sagerne T-816/17 og T-318/18 blev forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

36. Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon støttede deres søgsmål på flere anbringender, som for størstedelens vedkommende overlapper hinanden. Nærmere bestemt protesterede Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon mod Kommissionens konstatering af, at der foreligger en fordel til fordel for LuxOpCo som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. I denne forbindelse kritiserede de også Kommissionens sekundære konstateringer af, at der foreligger en skattemæssig begunstiging af LuxOpCo som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. De

kritiserede navnlig Kommissionens konstateringer og sekundære konstateringer vedrørende den omhandlede forudgående skatteafgørelses selektivitet. I denne forbindelse gjorde Storhertugdømmet Luxembourg også gældende, at Kommissionen havde tilsidesat medlemsstaternes eksklusive kompetence vedrørende direkte beskatning. De bestred navnlig, at OECD-retningslinjerne af 2017, som Kommissionen anvendte ved vedtagelsen af den omtvistede afgørelse, er relevante i det foreliggende tilfælde.

37. I sit interventionsindlæg gjorde Irland bl.a. en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF gældende, da Kommissionen ikke har bevist, at der foreligger en begunstiging til fordel for LuxOpCo, og at foranstaltningen er selektiv, og en tilsidesættelse af artikel 4 TEU og 5 TEU, da Kommissionen foretog en tilsløret harmonisering på skatteområdet.

38. Ved den appellerede dom gav Retten sagsøgerne medhold og annullerede Kommissionens omtvistede afgørelse. Retten afviste imidlertid i den appellerede doms præmis 133 ff. Irlands anbringende, hvorefter Kommissionen anvendte et armslængdeprincip i henhold til OECD-retningslinjerne, som ikke er forankret i den luxembourgske lovgivning, da Irlands anbringende ikke havde noget at gøre med de betragtninger, som Storhertugdømmet Luxembourg havde gjort gældende i sine anbringender.

39. Irland tog med sine argumenter nærmere bestemt sigte på det retsgrundlag, som Kommissionen har henvist til vedrørende den forpligtelse, som Storhertugdømmet Luxembourg er blevet pålagt til at anvende armslængdeprincippet. Irland rejste således tvivl om retskilderne med hensyn til dette princip, således som Kommissionen har anvendt det i den omtvistede afgørelse. Desuden vedrører Irlands argumenter fortolkningen af dette princip indhold og ikke dets anvendelse gennem en metode til fastsættelse af afregningspriser. Storhertugdømmet Luxembourgs første anbringende vedrører imidlertid hverken spørgsmålet om, hvilken retskilde der er lagt til grund for det nævnte princip, eller spørgsmål om fortolkningen af dette princip.

#### **IV. Proceduren for Domstolen**

40. Den 27. juli 2021 har Kommissionen iværksat nærværende appel til prøvelse af Rettens dom. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

- Dom Luxembourg m.fl. mod Kommissionen afsagt af Retten (Syvende Udvidede Afdeling) den 12. maj 2021, T-816/17 og T-318/18 (EU:T:2021:252), ophæves.
- Det første anbringende i sag T-816/17 og det andet, det fjerde, det femte og det ottende anbringende i sag T-318/18 forkastes.
- Sagen hjemvises til Retten med henblik på en stillingtagen til de anbringender, som endnu ikke er blevet behandlet.
- Subsidiært anvender Domstolen sine beføjelser i henhold til artikel 61 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol for at træffe endelig afgørelse i sagen.
- Afgørelsen om sagsomkostninger udsættes, hvis sagen hjemvises til Retten, eller Luxembourg, Amazon EU og Amazon.com tilpligtes at betale sagsomkostningerne, hvis Domstolen træffer endelig afgørelse i sagen.



41. Luxembourg, Amazon EU og Amazon.com har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Luxembourg har subsidiært nedlagt påstand om, at sagen hjemvises til Den Europæiske Unions Ret.

42. I sagen for Domstolen har samtlige procesdeltagere med undtagelse af Irland afgivet skriftlige indlæg vedrørende de af Domstolen fremsendte spørgsmål og den 16. marts 2023 med deltagelse af Irland deltaget i det mundtlige retsmøde.

## V. Retlig bedømmelse

43. Kommissionen støtter appellen på to anbringender. Med det første appelanbringende har den angrebet kritikken i den appellerede doms præmis 162-297 af den begunstigelse, der blev konstateret i den omtvistede afgørelse. For det første anvendte Retten armslængdeprincippet ukorrekt, da den forkastede Kommissionens funktionelle analyse. For det andet begik Retten en fejl, da den kritiserede beregningen af det passende licensgebyr i den omtvistede afgørelse.

44. Med det andet appelanbringende har Kommissionen angrebet afvisningen i den appellerede doms præmis 314-538 af den begunstigelse, der blev lagt til grund i den omtvistede afgørelse. Her begik Retten for det første en fejl med hensyn til bevisbyrden med henblik på at fastslå en fordel. For det andet fortolkede og anvendte Retten armslængdeprincippet ukorrekt og anførte desuden egne argumenter for at afvise den selektive fordel, som ikke var blevet anført af sagsøgerne.

45. På baggrund af disse appelanbringender opstår indledningsvis spørgsmålet om, hvorvidt Domstolen skal beskæftige sig med detaljerne vedrørende den »rigtige« afregningspris for licensgebyret i henhold til OECD's armslængdeprincipper. Dette ville forudsætte, at disse principper udgør den relevante referenceordning, hvilket er tvivlsomt efter Domstolens dom i sagen Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen<sup>7</sup> (herom i punkt A.1.b.3). Den skal imidlertid beskæftige sig med detaljerne vedrørende beregningen af den »rigtige« afregningspris, hvis spørgsmålet om den korrekte referenceordning ikke længere er relevant, fordi der i sagen for Retten ikke blev gjort et tilsvarende anbringende gældende (herom i punkt A.1.b.2).

46. I tilfælde af, at OECD-armslængderetningslinjerne fra 1995 skal inddrages, skal det afklares, om Domstolen i appellen kan foretage en prøvelse af Rettens »rigtige« beregning af en afregningspris. I denne forbindelse skal der også foretages en afgrænsning mellem vurderingen af faktiske omstændigheder og bedømmelsen af retsspørgsmål (herom i punkt A.2.b.1). Endvidere er det relevant at fastlægge målestokken for bedømmelsen af anvendelsen af nationale skatteregler (herom i punkt A.2.b.2). Disse spørgsmål vedrører også det andet appelanbringende (herom under B).

<sup>7</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859).

## **A. Det første appelanbringende: forkert kritik af den fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, som blev konstateret i den omtvistede afgørelse**

### **1. Spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om statsstøtte (selektiv fordel)**

47. Med sit første appelanbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 162-297 med urette kritiserede Kommissionens model, hvorefter LuxOpCo udfører unikke og værdifulde funktioner, hvorfor licensbetalingerne til LuxSCS var for høje. I denne forbindelse anvendte Retten armslængdeprincippet forkert og begik derfor en fejl, da den annullerede den omtvistede afgørelse.

48. Nærmere bestemt har Kommissionen kritiseret, at Retten i overensstemmelse med Luxembourgs og Amazons opfattelse ikke opfattede skatteafgørelserne som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

#### **a) Rettens konstateringer**

49. Retten begrundede i den appellerede doms præmis 296 sin afvisning af, at der forelå statsstøtte, med, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at der forelå en selektiv fordel. De forhold, der indgår i konstateringen af fordelingen, gør det således ikke muligt at fastslå, at LuxOpCos skattebyrde blev kunstigt nedsat på grund af en for høj ansættelse af licensgebyret. Den af Luxembourg anvendte beregning af det passende licensgebyr, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, kan retligt ikke kritiseres. Luxembourg anvendte de relevante OECD-retningslinjer korrekt.

50. Herom anførte Retten i præmis 137, at armslængdeprincippet, således som det finder anvendelse i den foreliggende sag, kan udledes af LIR's artikel 164, stk. 3. Dette fremgår af 241. betragtning til den omtvistede afgørelse, og parterne har ikke rejst tvivl om denne konklusion.

51. I dommens præmis 154 fastslog Retten, at Kommissionen kunne støtte sine vurderinger med hensyn til, hvorvidt der forelå en selektiv fordel, på OECD's retningslinjer i 1995-versionen. Derimod kunne OECD-retningslinjerne i 2017-versionen, i modsætning til, hvad der skete i afgørelsen, ikke anvendes. I præmis 162 ff. fastslog Retten endvidere, at TNMM, som Kommissionen valgte i den omtvistede afgørelse, og anvendelsen af den på LuxSCS var ukorrekt.

52. I sidste ende lagde Retten ved prøvelsen af Luxembourgs og Amazons anbringender, som var rettet mod, at der forelå en selektiv fordel, til grund, at LIR's artikel 164, stk. 3, sammenholdt med OECD-retningslinjerne i 1995-versionen, var den relevante referenceordning, som Kommissionen lagde til grund. Under anvendelse af denne referenceordning nåede den til det resultat, at Kommissionen i sin afgørelse ved valget af TNMM, anvendt på LuxSCS, fejlagtigt lagde til grund, at der forelå en selektiv fordel.

## **b) Bedømmelse**

### *1) Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en selektiv fordel*

53. Ifølge Domstolens faste praksis skal der for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for at der kan være tale om »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene<sup>8</sup>.

54. I den foreliggende sag er det kun spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en selektiv fordel, der er problematisk. For skatteforanstaltninger skal selektiviteten ifølge Domstolens faste praksis bestemmes i flere trin. Først skal det identificeres, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat (den såkaldte referenceordning)<sup>9</sup>. Med udgangspunkt i denne almindelige eller »normale« skatteordning skal det i næste trin bedømmes, om den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med denne almindelige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation<sup>10</sup>. Hvis det konstateres, at der foreligger en afvigelse fra »normalbeskatningen«, skal det i sidste trin prøves, om denne afvigelse er begrundet.

55. Udgangspunktet for at bestemme referenceordningen kan altid kun være den nationale lovgivers beslutning om, hvad denne anser for den »normale« beskatning. De grundlæggende beskatningsbeslutninger, navnlig beslutninger om beskatningsteknikken, men også beskatningens mål og principper, tilkommer derfor medlemsstaten<sup>11</sup>. Således kan hverken Kommissionen eller Domstolen måle de nationale skatteregler ud fra en ideel eller fiktiv skatteordning<sup>12</sup>. Uden for de områder, hvor EU-skatte retten er genstand for harmonisering, er det nemlig den pågældende medlemsstat, som – gennem udøvelsen af sine egne beføjelser på grundlag af sin skattemæssige autonomi – fastlægger de grundlæggende kendetegn ved skatten, som definerer det referencesystem eller den »normale« skatteordning, på grundlag af hvilken betingelsen om selektivitet skal analyseres<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> – Dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 27), af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp Bauholding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 82), 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 53), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 40).

<sup>9</sup> – 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 57), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53 og 55).

<sup>10</sup> – Dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36), 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 57), og af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

<sup>11</sup> – Generaladvokat Pikamäes forslag til afgørelse Irland mod Kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 60 ff.); jf. også mit forslag til afgørelse Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, punkt 57), Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punkt 39) og Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punkt 43).

Bekræftet ved: Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 73), af 15.9.2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, præmis 59), af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38 og 39), og af 16.3.2021, Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 44 og 45).

<sup>12</sup> – Generaladvokat Pikamäes forslag til afgørelse Irland mod Kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 64). I denne retning også dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 74 – deraf følger, at der ved bestemmelse af referenceordningen vedrørende direkte beskatning kun skal tages hensyn til den gældende nationale lovgivning i den pågældende medlemsstat).

<sup>13</sup> – Jf. i denne retning dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 73), af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38 og 39), og af 16.3.2021, Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 44 og 45).

56. Fastlæggelsen af referencesystemet er udgangspunkt for den komparative undersøgelse, der skal foretages som led i bedømmelsen af den selektive karakter. Derfor bevirker en fejl i denne fastlæggelse nødvendigvis, at hele analysen af betingelsen om selektivitet og dermed af, om der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF, er mangelfuld<sup>14</sup>. Følgelig kan Kommissionens appel kun tages til følge, hvis Retten med urette fastslog, at der ikke var tale om statsstøtte, selv om den referenceordning, som Kommissionen lagde til grund, var den rigtige (herom i punkt A.1.b.3). Det samme vil muligvis gælde, hvis Domstolen er bundet af den referenceordning, som Retten lagde til grund og anså for korrekt (herom nedenfor i punkt A.1.b.2).

## 2) Kontrol af referenceordningen i appelsagen

57. Først skal det afklares, om en mulig fejl ved fastlæggelsen af referenceordningen i den omtvistede afgørelse kan have indvirkning på Rettens dom. Kommissionen har afvist dette, fordi hverken Luxembourg eller Amazon med deres søgsmål har rejst tvivl om fastlæggelsen af referenceordningen. Retten lagde også den referenceordning til grund, som Kommissionen lagde til grund. Følgelig kan Domstolen ikke længere kritisere dette valg af referenceordning. En sådan argumentation kan dog ikke tiltrædes.

58. Såvel Luxembourg, støttet af Irland, som Amazon har bestridt, at der foreligger en selektiv fordel, og har dermed rejst tvivl om den omtvistede afgørelses lovlighed i lyset af det objektive støttebegreb i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF. Retten annullerede derefter afgørelsen på grund af den manglende godtgørelse af, at der forelå en selektiv fordel. Kommissionen har altså angrebet denne annulation på grund af tilsidesættelsen af dette støttebegreb.

59. Denne annulation er imidlertid kun forkert, hvis den omtvistede afgørelse med rette konstaterede, at der forelå en selektiv fordel. I så fald skal Rettens dom, som har et andet indhold, ophæves. Denne konstatering og konstateringen af, at der foreligger forbudt statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, er imidlertid – som anført ovenfor i punkt 56 – kun korrekte, hvis referenceordningen er fastlagt korrekt, hvilket er en obligatorisk forudsætning. Uden denne fastlæggelse er det ikke muligt at foretage den komparative analyse, som er en forudsætning for at bedømme, om fordelene er selektive. Spørgsmålet om, hvorvidt referenceordningen i den omtvistede afgørelse blev fastlagt korrekt, kan ikke adskilles fra spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en selektiv fordel. Det udgør derfor som *conditio sine qua non* et retligt spørgsmål, som også skal prøves i appelsagen.

60. Luxembourg og Amazon har rejst tvivl om lovligheden af den omtvistede afgørelse på grund af, at der ikke foreligger en selektiv fordel. Fastlæggelsen af referenceordningen i afgørelsen kan således ikke betragtes isoleret. Den kan heller ikke være blevet retskraftigt isoleret og dermed være unddraget en yderligere kontrol ved Unionens retsinstanser. Den omstændighed, at hverken Luxembourg eller Amazon udtrykkeligt har angrebet den referenceordning, som Kommissionen anvendte, ændrer ikke ved dette. Tværtimod har disse med deres anbringender, som er rettet imod, at der foreligger en selektiv fordel, samtidig anfægtet alle de betingelser, der

<sup>14</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 71), og af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

er nødvendige for at kunne bekræfte, at der foreligger en selektiv fordel. Dertil hører også en korrekt fastlæggelse af referenceordningen, eftersom prøvelsen af en selektiv fordel i modsat fald per se er forkert, hvilket Domstolen allerede har fastslået flere gange<sup>15</sup>.

61. Af denne grund er det også uden betydning, at Retten i den appellerede doms præmis 136 ff. afviste intervenienten Irlands anbringende af rent formelle grunde. Irland fokuserede på referenceordningen. Irland har ganske vist ikke angrebet denne afvisning. Spørgsmålet om den rigtige referenceordning hører imidlertid som *conditio sine qua non* til spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en selektiv fordel, som blev rejst af de øvrige procesdeltagere (Luxembourg og Amazon).

62. Til forskel fra, hvad Kommissionen mener i sit svar på Domstolens skriftlige spørgsmål<sup>16</sup>, er dette heller ikke i strid med princippet om *ultra petita*. Annulationen af den omtvistede afgørelse på grund af det forkerte valg af referenceordning går heller ikke ud over påstandene i søgsmålet. Disse søgsmål sigtede jo netop mod denne annulation på grund af, at der ikke forelå en selektiv fordel. Det samme gælder for appellen, eftersom Kommissionen jo er af den opfattelse, at Retten begik en fejl ved at afvise, at der forelå en selektiv fordel.

63. Således kan (og skal) Domstolen i den foreliggende sag først prøve, om den referenceordning, som Retten og Kommissionen lagde til grund, blev fastlagt korrekt, og der på dette grundlag, som Retten mente, ikke opstod en selektiv fordel. Hvis dette er tilfældet, kan den i sidste ende ikke hævde, at Retten begik en retlig fejl.

64. Rettens begrundelse var muligvis forkert, men resultatet er alligevel rigtigt, således at fejlen ikke havde indvirkning på Rettens domskonklusion<sup>17</sup>. Hvis præmisserne i en dom afsagt af Retten ganske vist indeholder en tilsidesættelse af EU-retten, men domskonklusionen er berettiget af andre retlige grunde, bevirker en sådan tilsidesættelse ikke, at denne dom skal ophæves. Der skal i stedet blot foretages en erstatning af præmisser<sup>18</sup>.

### 3) Om valget af den rigtige referenceordning

65. Derfor skal det afklares, om den referenceordning, som Kommissionen lagde til grund i den omtvistede afgørelse, blev valgt korrekt.

66. Kommissionen identificerede i 241. betragtning til den omtvistede afgørelse LIR's artikel 164, stk. 3, som den relevante nationale retlige ramme, som blev anset for at fastslå armlængdeprincippet frem til udgangen af 2016. Da denne ikke sonder mellem internationale og nationale transaktioner, følger det heraf, at de luxembourgske regler for afregningspriser afspejler OECD's retningslinjer, selv om LIR's artikel 164, stk. 3, ikke udtrykkeligt henviser til disse retningslinjer. I fodnoten det pågældende sted henviser Kommissionen dog til 294. betragtning til

<sup>15</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 71), og af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>16</sup> – Punkt 24 i processkriftet af 22.2.2023.

<sup>17</sup> – 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 65).

<sup>18</sup> – Således udtrykkeligt 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 118); jf. i denne retning dom af 9.9.2008, FIAMM m.fl. mod Rådet og Kommissionen (C-120/06 P og C-121/06 P, EU:C:2008:476, præmis 187 og den deri nævnte retspraksis). Jf. herom også mit forslag til afgørelse Telefónica mod Kommissionen (C-274/12 P, EU:C:2013:204, punkt 16).

den omtvistede afgørelse, hvori der redegøres for Luxembourg's opfattelse, hvorefter der i luxembourgsk lovgivning ikke blev henvist til OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 1995. Tværtimod anvendte man dengang nationale regler for afregningspriser.

67. Den relevante referenceordning, som Kommissionen prøvede og bekræftede en selektiv fordel ud fra, er således fortsat uklar. Kommissionen taler i sine betragtninger vedrørende den støtteretlige vurdering af foranstaltningen i 392. ff. betragtning til den omtvistede afgørelse om priser, der ikke er forhandlet ud fra armslængdeprincippet (402. betragtning), eller om en afvigelse fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat (406. betragtning, ligeledes 584. betragtning), uden dog at subsumere under konkrete retsnormer i luxembourgsk lovgivning.

68. Det fremgår imidlertid af fodnoterne, at Kommissionen udelukkende refererer til OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra forskellige perioder. Den påberåber sig således til brug for kontrollen af en forudgående skatteafgørelse fra 2003 OECD-retningslinjerne fra 2010 (jf. blot fodnote 409, 419, 429, 646 og 677) eller sågar OECD-retningslinjerne fra 2017 (jf. fodnote 410, 417, 447 og 679) henholdsvis OECD-retningslinjerne fra 1995 (jf. fodnote 411, 418, 430 og 647) eller alle tre på én gang (jf. blot fodnote 426, 427, 428, 635 og 649).

69. Derimod synes den luxembourgiske lovgivning ikke at have spillet nogen rolle ved denne prøvelse. Dette bliver tydeligt i 410. og 411. betragtning til den omtvistede afgørelse. Den selektive fordel ligger ifølge Kommissionen i en forkert funktionel analyse, som den ville følge af OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 1995, 2010 og 2017.

70. Som Domstolen imidlertid har fastslået for nylig<sup>19</sup>, henhører en eventuel fastsættelse af de metoder og kriterier, der gør det muligt at fastlægge et »armslængderesultat«, i mangel af harmonisering på dette område under medlemsstaternes skønsbeføjelse. Selv om OECD-medlemsstaterne anerkender berettigelsen af anvendelsen af armslængdeprincippet i forhold til at fastslå en korrekt fordeling af selskabernes overskud mellem forskellige lande, er der væsentlige forskelle mellem disse stater i den detaljerede anvendelse af metoderne til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser. Som Kommissionen selv nævnte i 255. ff. betragtning til den omtvistede afgørelse, anføres i OECD's retningslinjer flere metoder til at fastslå en tilnærmelse af priserne for transaktioner efter armslængdeprincippet og avancefordelingen mellem virksomhederne i samme koncern.

71. Ved undersøgelsen af, om der foreligger en selektiv skattemæssig fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og med henblik på at fastlægge den skattebyrde, der normalt skal pålægges en virksomhed, kan der ikke tages hensyn til parametre og regler, der ligger uden for den pågældende nationale skatteordning, medmindre der i denne skatteordning udtrykkeligt henvises hertil<sup>20</sup>. Som Domstolen videre anførte<sup>21</sup>, er dette også et udtryk for det fiskale legalitetsprincip, som er en del af Unionens retsorden som et generelt princip, der kræver, at enhver forpligtelse til at betale skat og afgifter og alle de væsentlige elementer, der udgør en skat og afgifters væsentlige kendetegn, skal fastsættes ved lov. Den skattepligtige person skal nemlig have mulighed for at forudse og beregne størrelsen af den skyldige skat eller afgift og fastsætte det tidspunkt, hvor den pågældende person vil blive opkrævet denne<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 95).

<sup>20</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 96 in fine).

<sup>21</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 97).

<sup>22</sup> – Jf. i denne retning også dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 39).

72. Hvis man tager det fiskale legalitetsprincip alvorligt, er det kun muligt at anvende OECD-retningslinjerne som gældende ret og som referenceordning, hvis den gældende ret udtrykkeligt henviser til disse retningslinjer. Efter min opfattelse kan også en fast administrativ praksis for konkretiseringen af et lovmæssigt kriterium (i den foreliggende sag den skjulte overskudsfordeling) være tilstrækkeligt til at udvide referenceordningen helt eller delvist med OECD-retningslinjerne. En hensyntagen til en fast administrativ praksis<sup>23</sup> som referenceordning forudsætter imidlertid, at Kommissionen har konstateret denne administrative praksis i den pågældende medlemsstat og har redegjort for dette i sin afgørelse. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag. Desuden synes det objektivt at være udelukket, at den administrative praksis i Luxembourg i 2003 allerede tog hensyn til de endnu ikke vedtagne retningslinjer for afregningspriser fra 2010 og 2017.

73. Idet Kommissionen ved sin kontrol af licensgebyrets passende størrelse udelukkende tog udgangspunkt i OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 1995, 2010 og sågar 2017, anvendte den i sidste ende – som også allerede tidligere i sagen Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen<sup>24</sup> – et andet armslængdeprincip end det, der var fastlagt i den luxembourgske lovgivning. Som det fremgår af 241. og 294. betragtning til den omtvistede afgørelse, henviser den luxembourgske lovgivning nemlig ikke til OECD-retningslinjerne for afregningspriser.

74. Til forskel fra Kommissionens mundtlige argument ændres dette heller ikke af den kendsgerning, at den luxembourgske administrative praksis i 2003 tog hensyn til OECD-retningslinjerne fra 1995 ved beregningen af afregningspriser. Det sidstnævnte har Luxembourg og Amazon ganske vist i sidste ende bekræftet. De har imidlertid begge betonet, at der er forskel på at tage hensyn til disse OECD-retningslinjer og at anvende dem som en bindende lov. Det drejede sig kun om uforbindende retningslinjer, som skulle inddrages i overvejelserne ved anvendelsen af LIR's artikel 164, stk. 3. Luxembourg forklarede i retsmødet som svar på et skriftligt spørgsmål fra Domstolen, at OECD-retningslinjerne var vigtige som fortolkningsprincipper. De havde imidlertid ikke retlig bindende virkning på daværende tidspunkt og blev ikke anset for endelige. Derfor kunne man også have anvendt andre metoder for afregningspriser.

75. Det fremgår ikke af den omtvistede afgørelse, i hvilket konkret omfang der blev taget hensyn til OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 1995 i Luxembourg. Den kendsgerning, at den omtvistede afgørelse gentagne gange støtter sig på OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 2010 og 2017, som endnu ikke gjaldt på daværende tidspunkt, viser tværtimod, at Kommissionen ikke lagde den luxembourgske retstilstand og administrative praksis ved udstedelsen af den forudgående skatteafgørelse i 2003 til grund.

76. Der følger heller ikke noget andet af Kommissionens anbringende i retsmødet, hvorefter OECD efter Kommissionens opfattelse med retningslinjerne for afregningspriser fra 2010 og 2017 kun havde til hensigt at beskrive de allerede eksisterende retningslinjer for afregningspriser fra 1995 på ny (deklaratorisk) og ikke foretog indholdsmæssige ændringer. OECD forsøgte med OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 2010 og 2017 bestemt at sikre en indholdsmæssig videreudvikling af fastsættelsen af afregningspriser. Således blev de såkaldte DEMPE-funktioner (der står for værdiskabelsesområderne udvikling (Development),

<sup>23</sup> – Vedrørende den støtteretlige relevans af en fast administrativ praksis jf. blot mit forslag til afgørelse Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, punkt 63 ff.) og dom af 16.9.2021, Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, præmis 71 ff.).

<sup>24</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859).

forbedring (Enhancement), vedligeholdelse (Maintenance), beskyttelse (Protection) og udnyttelse (Exploitation)) udviklet på OECD-niveau i forbindelse med Actions 8-10 under det såkaldte BEPS-projekt<sup>25</sup>.

77. Målet med denne udvikling var at orientere reglerne for afregningspriser mod værdiskabelsen mellem nærtstående virksomheder for at sikre, at afregningspriserne afspejler en transaktions økonomiske omstændigheder. I 2017 blev det såkaldte DEMPE-koncept optaget i den aktuelle udgave af OECD-retningslinjerne for afregningspriser. Derimod findes konceptet ikke i retningslinjerne for afregningspriser fra 1995. I 2003 var det således – som Luxembourg også har gjort gældende i retsmødet – endnu ukendt. Alligevel fokuserer Kommissionen præcis på dette i den omtvistede afgørelse (jf. blot 262. ff. betragtning).

78. Kommissionen begrænsede sig således til i det formål, der forfølges med den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, at identificere armslængdeprincippet abstrakte udtryk og til at undersøge den omhandlede skatteafgørelse uden at tage hensyn til den måde, hvorpå dette princip konkret er indarbejdet henholdsvis bliver anvendt i luxembourgsk ret, navnlig hvad angår integrerede selskaber.

79. Det følger af alt dette, at Kommissionen ikke lagde den luxembourgiske nationale lovgivning, der var gældende ved udstedelsen af den forudgående skatteafgørelse, til grund for sin prøvelse af, om der forelå en selektiv fordel, som den relevante referenceordning. Dermed er også alle efterfølgende betragtninger i den omtvistede afgørelse behæftet med retlige fejl. Kommissionen begik følgende retlig fejl ved anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF. Retten annullerede derfor med rette Kommissionens omtvistede afgørelse – om end af andre grunde – på grund af manglende godtgørelse af, at der forelå en selektiv fordel. Det påhviler ikke Domstolen at afgøre, om disse andre grunde – som Kommissionen udtrykkeligt har angrebet med sin appel – er bæredygtige.

#### 4) Foreløbigt resultat

80. Da Kommissionen ikke lagde den luxembourgiske lovgivning (eventuelt sammenholdt med den daværende luxembourgiske administrative praksis) til grund for sin prøvelse af, om der forelå en selektiv fordel, som den relevante referenceordning, er konstateringerne i den omtvistede afgørelse behæftet med en fejl. Retten annullerede Kommissionens omtvistede afgørelse med rette – om end andre grunde end dem, som Retten støttede sig på, burde have været lagt til grund. Kommissionens første anbringende må derfor forkastes.

#### **2. Subsidiært: forkert funktionel analyse foretaget af Retten – et spørgsmål om faktiske omstændigheder eller et retsspørgsmål?**

81. Hvis Domstolen derimod følger Kommissionens argumentation, hvorefter valget af den korrekte referenceordning ikke længere skal prøves, fordi procesdeltagerne ikke udtrykkeligt har angrebet dette valg med deres anbringender, skal Kommissionens første appelanbringende undersøges nærmere.

<sup>25</sup> – OECD's vejledning i transfer pricing 2017, kapitel VI, og BEPS Actions 8-10 Final Report, s. 141-160. Rapporten blev offentliggjort den 5.10.2015 og godkendt af OECD-Rådet den 23.7.2016.



82. Med dette har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl ved anvendelsen af armslængdeprincippet, da den forkastede Kommissionens funktionelle analyse. Endvidere begik Retten en fejl, da den kritiserede beregningen af det passende licensgebyr i den omtvistede afgørelse.

### **a) Rettens konstateringer**

83. Retten begrundede i den appellerede doms præmis 156 ff. konklusionen om, at der ikke var tale om statsstøtte, med, at der ikke forelå en selektiv fordel. Den af Luxembourg anvendte beregning af det passende licensgebyr, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, kan retligt ikke kritiseres. OECD-retningslinjerne blev anvendt korrekt som beskrevet ovenfor i punkt 49 ff.

### **b) Bedømmelse**

*1) Er den rigtige anvendelse af armslængdeprincippet et spørgsmål om faktiske omstændigheder eller et retligt spørgsmål?*

84. Nærmere bestemt har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik retlige fejl ved anvendelsen af armslængdeprincippet. Det var således ikke korrekt, at den kritiserede Kommissionens funktionelle analyse i den omtvistede afgørelse. Kommissionens vurdering, hvorefter LuxSCS er den part, der har den mindst komplekse funktion, og som den af Kommissionen valgte armslængdemetode (i den foreliggende sag TNMM) skal anvendes på, var korrekt. Rettens vurdering, hvorefter LuxSCS udførte aktive funktioner (og LuxOpCo derfor var det selskab, der skulle testes), var derimod forkert.

85. Det er tvivlsomt, om disse angivelige fejl kan efterprøves i appelsagen. Vurderingen af faktiske omstændigheder – og dette omfatter principielt også Rettens bedømmelse af den nationale ret<sup>26</sup> – og beviserne er nemlig ikke et retsspørgsmål, som Domstolen kan efterprøve i forbindelse med en appel<sup>27</sup>. Domstolen kan kun prøve, om denne ret er blevet gengivet forkert<sup>28</sup>. Kommissionen har i sin appel imidlertid ikke gjort gældende, at de faktiske omstændigheder blev gengivet forkert, og det synes at være udelukket i den foreliggende sag. Retten foretog »blot« en anderledes vurdering af de berørte selskabers (LuxOpCo og LuxSCS) funktioner og anså derfor en anden armslængdemetode for rigtig og kontrollerede den omhandlede forudgående skatteafgørelse ud fra denne. I denne forbindelse anså den – til forskel fra Kommissionen – ikke størrelsen af de i skatteafgørelsen godkendte licensbetalinger fra LuxOpCo til LuxSCS for en selektiv fordel.

<sup>26</sup> – Jf. dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 82), af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 78), af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 79), og af 24.10.2002, Aéroports de Paris mod Kommissionen (C-82/01 P, EU:C:2002:617, præmis 63).

<sup>27</sup> – Jf. artikel 58 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol.

<sup>28</sup> – Jf. dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 82), og af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

86. I Domstolens praksis er det i mellemtiden afklaret, at den korrekte fastlæggelse af den relevante referenceordning ved Kommissionen eller Retten er et retsspørgsmål, der kan efterprøves af Domstolen under en appelsag<sup>29</sup>. Rettens retlige kvalificering af den nationale lovgivning på grundlag af EU-retten er et retligt spørgsmål, som Domstolen kan efterprøve<sup>30</sup>. Dette er afgørende inden for anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF, idet den selektive fordel, som er en forudsætning for, at der er tale om støtte, først fremkommer som følge af en afvigelse fra det »normale« nationale skattesystem, referenceordningen. Et anbringende, hvormed der rejses tvivl om valget af den korrekte referenceordning i første trin af prøvelsen af en selektiv fordel, kan derfor også antages til realitetsbehandling i en appelsag.

87. Derimod er det endnu ikke udtrykkeligt afklaret, om den konkrete subsumering under denne referenceordning (dvs. anvendelsen af den nationale lovgivning i det konkrete tilfælde) skal anses for et retsspørgsmål, som Domstolen kan efterprøve i appelsagen, eller om denne anvendelse af den nationale lovgivning tværtimod skal behandles som en vurdering af faktiske omstændigheder.

88. Jeg er enig i Kommissionens synspunkt, hvorefter såvel den korrekte fastlæggelse (fortolkning) af referenceordningen som den korrekte subsumering (anvendelse) under denne referenceordning i sidste ende bør behandles identisk. De to ting kan nemlig næppe adskilles, som denne sag viser.

89. Er den metode til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser, som følger af den korrekte anvendelse af OECD's armslængderetningslinjer (CUP-metoden eller TNMM) stadig en del af referenceordningen og dermed et retsspørgsmål? Eller er valget af en metode til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser en subsumering under referenceordningen (OECD's armslængderetningslinjer) og dermed en del af de faktiske omstændigheder? Der kan højst være tale om en gradsforskel. Da fastlæggelsen af den korrekte metode til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser som en faktisk omstændighed bestemmer rammen for beregningen af afregningsprisen, hører også denne fastlæggelse af den korrekte metode til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser efter min opfattelse til den retlige referenceordning.

90. Dette fører imidlertid til det problem, at Domstolen under appelsagen i detaljer skal efterprøve, om der foreligger en selektiv fordel, hvilket såvel faktisk som retligt er et komplekst spørgsmål. Hvis dette i forbindelse med skatteretlig statsstøtte forudsætter en afvigelse fra den nationale referenceordning, skal Domstolen altså fortolke og anvende national ret (i den foreliggende sag de luxembourgiske armslængdeprincipper henholdsvis efter Kommissionens opfattelse OECD-armslængdeprincipperne). Som jeg for nylig allerede har beskrevet udførligt andetsteds<sup>31</sup>, er dette egentlig ikke Domstolens opgave. Der skal tages højde for problemerne i denne forbindelse ved hjælp af en modificeret prøvelsesstandard (herom straks nedenfor i punkt 91 ff.).

<sup>29</sup> – Jf. (vedrørende et angiveligt armslængdeprincip i national ret) den nylige dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 85); jf. tilsvarende dom af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 80 og 81 vedrørende Rettens forkerte fortolkning af § 8c i [Körperschaftsteuergesetz (den tyske lov om selskabsskat)]).

<sup>30</sup> – Dom af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 78); jf. i denne retning også dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 61-63), og af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 83).

<sup>31</sup> – Jf. mit forslag til afgørelse Engie Global LNG Holding m.fl. mod Kommissionen og Luxembourg mod Kommissionen (C-454/21 P og C-451/21 P, EU:C:2023:383, punkt 86 ff.).

## 2) Bedre alternativ: modificeret prøvelsesstandard

91. Det er ikke enhver afvigelse fra den nationale referenceordning (i den foreliggende sag skatteloven) til fordel for den skattepligtige person og dermed ikke enhver urigtig skatteafgørelse til fordel for den skattepligtige person, der kan udgøre statsstøtte som omhandlet i traktaterne.

92. Selv hvis en sådan fortolkning var omfattet af ordlyden i artikel 107, stk. 1, TEUF, ville dette være i strid med den standard for prøvelsen, som Domstolen har udviklet for støtteordninger i form af almindelige skattelove. Domstolen har således understreget, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin hvad angår den skatteretlige harmonisering frit kan vælge det afgiftssystem, de finder mest hensigtsmæssigt<sup>32</sup>. Dette gælder eksplicit også på statsstøtteområdet<sup>33</sup>. Denne skønsbeføjelse for medlemsstaterne omfatter fastsættelse af de grundlæggende kriterier for den enkelte skat og gælder navnlig også for gennemførelsen og udformningen af armslængdeprincippet for transaktioner mellem forbundne foretagender<sup>34</sup>.

93. Grænserne for denne skønsbeføjelse for medlemsstaterne er først overskredet, hvis medlemsstaterne misbruger deres skattelovgivning til at give enkelte erhvervsdrivende fordele »uden om støttelovgivningen«<sup>35</sup>. Et sådant misbrug af autonomien på skatteområdet kan lægges til grund, hvis der foreligger en åbenbart usammenhængende udformning af skattelovgivningen<sup>36</sup>. I sin nyere praksis foretager Domstolen således kun en statsstøtteretlig kontrol af almindelige beskatningsafgørelser, hvis disse er *udformet på en åbenbart diskriminerende måde* for at omgå de krav, der følger af EU-retten på statsstøtteområdet<sup>37</sup>.

94. Der ses ingen grund til ikke at overføre denne praksis på den forkerte retsanvendelse til fordel for den skattepligtige person. Deraf følger så, at ikke enhver fejlagtig, men kun rent faktisk forkerte forudgående skatteafgørelser til fordel for den skattepligtige person udgør en selektiv fordel. »Rent faktiske« er sådanne afvigelser fra den gældende nationale referenceordning, hvis de ikke kan forklares over for en udenforstående som Kommissionen eller Unionens retsinstanter på en plausibel måde og dermed er åbenbare også for den berørte afgiftspligtige person. Sådanne tilfælde udgør en omgåelse af statsstøttelovgivningen gennem en *anvendelse af lovgivningen på en åbenbart diskriminerende måde*.

<sup>32</sup> – Dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 37); jf. i denne retning også med hensyn til de grundlæggende frihedsrettigheder dom af 3.3.2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 49), og dom af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>33</sup> – Dom af 15.9.2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, præmis 59), og af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 37); jf. i denne retning bl.a. dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>34</sup> – I denne retning går også dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 95 ff.).

<sup>35</sup> – 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 72).

<sup>36</sup> – Som f.eks. i Gibaltars tilfælde: 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 101 ff.). I den pågældende sag var Det Forenede Kongerige heller ikke i stand til at forklare hensigten med de skatteretlige parametre, der blev lagt til grund (præmis 149).

<sup>37</sup> – Dom af 15.9.2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, præmis 61), af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 42 ff., navnlig præmis 44), og af 16.3.2021, Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 48 ff., navnlig præmis 50). Allerede i 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 101), taler Domstolen om ordninger, der »rent faktisk indebærer forskelsbehandling« af de skattepligtige personer (min fremhævelse).

95. I denne retning har generaladvokat Pikamäe anført, at den »normale« beskatning hidrører fra *gældende* retsregler<sup>38</sup>. Ved anvendelsen af denne normative ramme må der f.eks. ved fastsættelsen af de relevante afregningspriser anerkendes en vis skønsbeføjelse<sup>39</sup>. Domstolen fremhæver ligeledes, at en eventuel fastsættelse af de metoder og kriterier, der gør det muligt at fastlægge et »armslængderesultat«, henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse<sup>40</sup>.

96. Derfor bør der ved kontrollen af konkrete skatteafgørelser (såvel normale skatteafgørelser som forudgående skatteafgørelser) kun anvendes en begrænset prøvelsesstandard, navnlig i de tilfælde, hvor der i afgørelserne sker en fastsættelse af en passende afregningspris. Hvis denne kontrol begrænses til en plausibilitetskontrol, er det ikke enhver urigtig anvendelse af de nationale skatteregler, der begrundes en selektiv fordel. Kun hvis den forudgående (eller endelige) skatteafgørelse rent faktisk afviger fra referenceordningen til fordel for den skattepligtige person, kan dette udgøre en selektiv fordel. Hvis der ikke foreligger en sådan afvigelse, kan afgørelsen godt være ulovlig, men den udgør ikke statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF alene på grund af denne mulige afvigelse fra referenceordningen.

97. Følgelig skal Domstolen ikke prøve, om det faktisk var CUP-metoden eller TNMM, der burde have været anvendt. Den skal – hvis OECD-retningslinjerne var den relevante referenceordning – kun afgøre, om den metode, som de luxembourgiske myndigheder anvendte (i den foreliggende sag CUP-metoden), åbenbart var den forkerte.

98. Dette kan ikke hævdes i den foreliggende sag. Begge metoder er nævnt i OECD-retningslinjerne for afregningspriser. Der er ikke nogen obligatorisk rangfølge mellem metoderne. Tværtimod skal generelt den mest hensigtsmæssige metode vælges<sup>41</sup>. I vanskelige tilfælde, hvor ingen tilgang er afgørende, vil en fleksibel tilgang imidlertid gøre det muligt at anvende mere end én metode i fællesskab. Multinationale koncerner har sågar frihed til at anvende metoder, der ikke er beskrevet i disse retningslinjer, til at fastsætte afregningspriser, forudsat at disse priser opfylder armslængdeprincippet.

99. I 252. betragtning til den omtvistede afgørelse erkender Kommissionen selv, at CUP-metoden, som Luxembourg valgte, er relevant for den foreliggende sag. I 253. og 254. betragtning til den omtvistede afgørelse beskriver Kommissionen CUP-metoden som en direkte transfer pricing-metode og TNMM som en indirekte metode. Kommissionen behøver derefter de omfangsrige betragtninger i 392.-561. betragtning til den omtvistede afgørelse og de på daværende tidspunkt endnu ikke gældende OECD-retningslinjer for afregningspriser fra 2010 og 2017 for at godtgøre, at TNMM var den relevante metode i stedet for CUP-metoden, og at LuxSCS i stedet for LuxOpCo var det selskab, der skulle testes i denne forbindelse. Selv om dette (siden 2017) muligvis er rigtigt, viser dette dog også, at valget af CUP-metoden og fokuseringen på LuxOpCo (på daværende tidspunkt) ikke umiddelbart kunne anses for forkert.

100. Således er den fortolkning, som Luxembourg lagde til grund i de forudgående skatteafgørelser, muligvis ikke korrekt, men den udgør ikke en åbenlyst forkert fortolkning af den nationale lovgivning (henholdsvis i den foreliggende sag af OECD-retningslinjerne for afregningspriser, som Kommissionen og Retten lagde til grund). Dermed kan Rettens afgørelse om, at skatteafgørelsen ikke indrømmer en selektiv fordel, i sidste ende heller ikke kritiseres.

<sup>38</sup> – Generaladvokat Pikamäes forslag til afgørelse Irland mod Kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 106).

<sup>39</sup> – Generaladvokat Pikamäes forslag til afgørelse Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punkt 118).

<sup>40</sup> – Dom af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 95).

<sup>41</sup> – Dette henviser Kommissionen også til i 250. betragtning til den omtvistede afgørelse.

101. Følgelig må Kommissionens første anbringende forkastes. Dette gælder også, hvis subsidiært den referenceordning, som Kommissionen fejlagtigt valgte og Retten fejlagtigt antog som korrekt, lægges til grund.

### **3. Sammenfatning vedrørende det første anbringende**

102. Dermed må det fastholdes, at Kommissionens første appelanbringende ikke kan tiltrædes set fra noget synspunkt. Rettens appellerede dom viser sig at være rigtig i sin konklusion, fordi Kommissionen i den omtvistede afgørelse lagde den forkerte referenceordning til grund og derfor ikke kunne bevise, at der forelå en selektiv fordel.

103. Selv hvis den referenceordning, der fejlagtigt blev lagt til grund (OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 1995, 2010 og eventuelt sågar 2017), blev taget som udgangspunkt, er CUP-metoden, som blev valgt i den luxembourgske forudgående skatteafgørelse, ikke åbenbart den forkerte metode, og den blev heller ikke anvendt åbenbart forkert. Af denne grund kunne Kommissionen i den omtvistede afgørelse heller ikke bevise med de primære konstateringer (409.-561. betragtning til den omtvistede afgørelse), at den forudgående skatteafgørelse indrømmede Amazon en selektiv fordel.

### **B. Det andet appelanbringende: urigtige krav til bevisbyrden for, at der foreligger en fordel, og forkert anvendelse af armslængdeprincippet**

104. Med det andet appelanbringende angriber Kommissionen afvisningen i den appellerede doms præmis 314-538 af den begunstigelse, der subsidiært og på tre forskellige måder blev lagt til grund i den omtvistede afgørelse. Her begik Retten for det første en fejl med hensyn til bevisbyrden med henblik på at fastslå, om der foreligger en fordel. For det andet anvendte den armslængdeprincippet forkert og begrundede ikke sin afgørelse tilstrækkeligt.

#### **1. Rettens konstateringer**

105. Retten konstaterede i den appellerede doms præmis 308, at Kommissionen skal påvise, at en forudgående skatteafgørelse, som anvendes til at beregne en virksomheds vederlag, giver en økonomisk fordel. I denne forbindelse skal den godtgøre, at dette vederlag afviger fra et armslængderesultat i en sådan størrelsesorden, at det ikke kan betragtes som et vederlag, der ville være opnået på markedet på konkurrencevilkår.

106. I denne forbindelse tilkommer det (den appellerede doms præmis 310) ganske vist Kommissionen konkret at godtgøre, at den metodologiske fejl har ført til en nedsættelse af skattebyrden for den, der er begunstiget af den forudgående skatteafgørelse. Retten udelukkede imidlertid ikke, at en metodologisk fejl i visse tilfælde er af en sådan karakter, at den på ingen måde giver mulighed for at føre til en estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at den nødvendigvis fører til en for lav ansættelse af det vederlag, der burde have været modtaget på markedsvilkår.

107. I den appellerede doms præmis 312 konstaterede Retten ganske vist, at Kommissionen begrænsede sig til at identificere fejl i analysen af afregningspriserne. Dette er principielt ikke tilstrækkeligt til at påvise, at LuxOpCos skattebyrde faktisk blev nedsat. Dette skyldtes, at der i

den omtvistede afgørelse ikke blev foretaget en sammenligning med det resultat, som ville have været opnået ved brug af den metode, som Kommissionen havde anbefalet, og det resultat, der blev opnået ved anvendelse af den omhandlede skatteafgørelse.

108. Vedrørende den første sekundære konstatering af en økonomisk fordel konstaterede Retten i den appellerede doms præmis 520, at Kommissionen ikke godtgjorde, at der forelå en fordel, men højst at det er sandsynligt, at der forelå en fordel.

109. Kommissionen var – ifølge den appellerede doms præmis 530 – ikke i stand til at godtgøre, at LuxOpCos vederlag ville have været større, hvis avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, havde været anvendt. Den første sekundære konstatering gør det dermed ikke muligt at støtte den konklusion, hvorefter den omhandlede forudgående skatteafgørelse tildelte en økonomisk fordel til LuxOpCo. Ud over den omstændighed, at Kommissionen ikke tilsigtede at fastsætte, hvad LuxOpCos armslængdevederlag ville have været under hensyntagen til de funktioner, som Kommissionen havde identificeret i sin egen funktionelle analyse, indeholder den første sekundære konstatering nemlig ingen konkrete forhold, der gør det muligt at føre tilstrækkeligt bevis for, at fejlene i den funktionelle analyse og den metodologiske fejl, som Kommissionen havde identificeret vedrørende valget af metode som sådan, faktisk førte til en reduktion af LuxOpCos skattebyrde.

110. Desuden må det med hensyn til den anden sekundære konstatering af en økonomisk fordel konstateres (den appellerede doms præmis 547), at Kommissionen hverken tilsigtede at fastlægge, hvad armslængdevederlaget ville have været, eller a fortiori, hvorvidt det vederlag for LuxOpCo, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, var lavere end det vederlag, som LuxOpCo ville have modtaget på armslængdevilkår.

111. Desuden fastslog Retten i den appellerede doms præmis 585 vedrørende den tredje sekundære konstatering af en økonomisk fordel, at hvor uhensigtsmæssig loftmekanismen end måtte være, og selv om den ikke fremgår af OECD's retningslinjer i 1995-versionen, påviste Kommissionen ikke, at denne mekanisme havde haft indvirkning på, hvorvidt det licensgebyr, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

112. Alt i alt var Kommissionen med sine tre sekundære konstateringer ikke i stand til at godtgøre, at der forelå en fordel (den appellerede doms præmis 537, 548 og 586).

## **2. Bedømmelse**

113. Også det andet appelanbringende er ugrundet, da Rettens dom også på dette punkt viser sig at være rigtig, om end af andre grunde. Som det fremgår af forklaringerne i punkt 53 ff. i dette forslag til afgørelse, skal den omtvistede afgørelse annulleres, da allerede den referenceordning, der lægges til grund, blev fastlagt forkert. I stedet for den luxembourgiske lovgivning (LIR's artikel 164, stk. 3) anvendte man udelukkende OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 1995 fra årene før udstedelsen af den forudgående skatteafgørelse i 2003 og OECD-retningslinjerne for afregningspriser fra 2010 og 2017, som blev udsendt efter udstedelsen af den forudgående skatteafgørelse.

114. Kun i tilfælde af, at Domstolen skal lægge til grund, at den er bundet af valget af den forkerte referenceordning, fordi Luxembourg og Amazon ikke udtrykkeligt har anfægtet dette valg i søgsmålet, skal det andet appelanbringende undersøges nærmere.

115. Men også i så fald kan Kommissionens anbringende ikke tages til følge. Som Retten korrekt konstaterede, godtgjorde Kommissionen nemlig ikke i den omtvistede afgørelse, at den forudgående skatteafgørelse afveg åbenlyst fra referenceordningen og dermed indrømmede Amazon en selektiv fordel.

116. De første to selvstændige konstateringer viste ingen åbenbar tilsidesættelse af armslængdeprincippet i henhold til OECD-retningslinjerne for afregningspriser. Heroverfor påpegede Kommissionen – efter min opfattelse korrekt – i den omtvistede afgørelse (575. ff. betragtning) i forbindelse med den tredje sekundære konstatering, at en begrænsning af licenstagernes skattepligtige indkomst ved et loft på 0,55% af det årlige salg ikke er forenelig med bestemmelsen om et passende vederlag ved hjælp af en afregningspris. Da uafhængige parter som regel ikke aftaler et indbyrdes licensvederlag på en sådan måde, at licenstagere aldrig skal betale skat af mere end et bestemt beløb (i den foreliggende sag 0,55% af årets salg), er dette element – efter min opfattelse endda åbenbart – ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

117. Dette fastslog Retten imidlertid også i den appellerede doms præmis 575 ff. Som Retten endvidere korrekt konstaterede (præmis 578), er denne metodiske fejl (selv om den er åbenbar) alene ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at der forelå en fordel, da vederlaget selv efter anvendelsen af loftmekanismen forblev inden for et armslængdeinterval. Kommissionen godtgjorde følgelig ikke, at der forelå en fordel.

118. Disse konstateringer kan ikke kritiseres retligt. Ifølge Domstolens faste praksis påhviler det Kommissionen at føre bevis for, at der foreligger »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og følgelig ligeledes bevis for, at betingelsen for tildeling af en fordel til modtagerne er opfyldt<sup>42</sup>. Dette kræver, at Kommissionen i den foreliggende sag godtgør, at Amazon modtog en fordel. Den selektive fordel fremkommer imidlertid først, hvis skatteafgørelsen giver en gunstigere behandling i forhold til den normale beskatning. Denne gunstigere behandling skal Kommissionen godtgøre.

119. Det tilkommer Kommissionen at foretage en samlet vurdering, som skal tage hensyn til alle de relevante beviser i sagen, som gør det muligt for den at afgøre, om den modtagende virksomhed ikke kunne have opnået tilsvarende lempelser allerede efter det normale skattesystem (referenceordningen). Dette kræver på anvendelsesområdet for afregningspriser, at Kommissionen er i stand til at beregne den »rigtige« afregningspris.

120. Kommissionens indvending om, at dette er meget komplekst, er rigtig. Den bekræfter imidlertid på ny, at ikke enhver forkert anvendelse af den nationale skattelovgivning samtidig kan udgøre en selektiv fordel<sup>43</sup>, men kun åbenbart forkerte konstateringer i skatteafgørelsen, som indvirker på størrelsen af den skyldige skat.

121. Hvis den beregning af licensbetalingen, der er godkendt i skatteafgørelsen, trods sin betænkelige metode er lavere end den sædvanlige afregningspris, foreligger der ikke en fordelagtig behandling af Amazon i forhold til den normale beskatning. En sædvanlig højere afregningspris ville nemlig føre til en endnu lavere skattebyrde. Retten kritiserede med rette, at der ikke er foretaget en sådan sammenligning. Det andet anbringende er således også ugrundet.

<sup>42</sup> – Således udtrykkeligt: Dom af 4.3.2021, Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 62). Jf. i denne retning dom af 19.9.2018, Kommissionen mod Frankrig og IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, præmis 110 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også dom af 11.11.2021, Autostrada Wielkopolska mod Kommissionen og Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, præmis 108).

<sup>43</sup> – Jf. herom ovenfor, punkt 91 ff.

### C. Foreløbigt resultat

122. Det må konkluderes, at begge Kommissionens appelanbringender er ugrundede. Den appellerede doms konklusion viser sig at være rigtig, om end af andre grunde end dem, som Retten støttede sig på. Afgørelsen skulle annulleres allerede af den grund, at Kommissionen lagde den forkerte referenceordning (OECD's retningslinjer for afregningspriser i stedet for den luxembourgske lovgivning) til grund.

123. Derudover indeholder skatteafgørelsen heller ingen åbenbart forkert anerkendelse af licensbetalingens størrelse, som er gunstig for den skattepligtige person. Selv om inddragelsen af et loft over det beløb, som licenstageren skal betale skat af, åbenbart ikke er foreneligt med metoden til beregning af en sædvanlig licensbetaling mellem tredjeparter, godtgjorde Kommissionen ikke i afgørelsen, at der dermed også blev indrømmet en fordel.

### VI. Sagsomkostninger

124. I henhold til artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen ikke tages til følge.

125. I henhold til samme reglements artikel 138, stk. 1, der i medfør af artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Amazon og Luxembourg har nedlagt påstand herom, bør Kommissionen pålægges at betale de sagsomkostninger, som Amazon og Luxembourg har afholdt i den foreliggende appelsag.

126. Artikel 184, stk. 4, i Domstolens procesreglement fastsætter, at når en intervenient i første instans, som ikke selv har iværksat appel, har deltaget i den skriftlige eller den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen, kan sidstnævnte bestemme, at den pågældende skal bære sine egne omkostninger. I den foreliggende sag har Irland, der var intervenient i første instans, men ikke selv er appellant, deltaget i den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen, men har ikke nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Det bestemmes under disse omstændigheder, at Irland bærer sine egne omkostninger i forbindelse med appelsagen<sup>44</sup>.

### VII. Forslag til afgørelse

127. I lyset af det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den træffer følgende afgørelse:

- »1) Appellen forkastes.
- 2) Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler de af Storhertugdømmet Luxembourg, Amazon EU S.à.r.l. og Amazon.com, Inc. afholdte omkostninger i sagen.
- 3) Irland bærer sine egne omkostninger.«

<sup>44</sup> – Jf. i denne retning dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 60), og af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 113 og 114).