



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
PRIIT PIKAMÄE  
föredraget den 16 december 2021<sup>1</sup>

**Mål C-898/19 P**

**Irland  
mot**

**Europeiska kommissionen**

”Överklagande – Statligt stöd – Stöd som Storhertigdömet Luxemburg har genomfört – Beslut i vilket stödet förklaras vara oförenligt med den inre marknaden och olagligt och i vilket det förordnas att stödet ska återkrävas – Förhandsbesked i skattefrågor (*tax ruling*) – Armlängdsprincipen – Fördel – Referensram – ’Normal’ beskattning – Selektivitet – Presumtion”

## Innehållsförteckning

I.	Inledning .....	3
II.	Bakgrund till tvisten .....	4
	A. De luxemburgska skattemyndigheternas förhandsbesked till FFT och det administrativa förfarandet vid kommissionen .....	4
	B. Det omtvistade beslutet .....	5
	1. Beskrivning av det viktigaste innehållet i det aktuella förhandsbeskedet .....	5
	2. Beskrivning av de relevanta luxemburgska bestämmelserna .....	5
	3. Bedömning av det aktuella förhandsbeskedet .....	5
	C. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen .....	7
	D. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden .....	10
III.	Överklagandet .....	10

<sup>1</sup> Originalspråk: franska.

A.	Den första, den tredje, den fjärde och den femte grunden . . . . .	11
1.	Huruvida dessa grunder har verkan . . . . .	11
2.	Upptagande till sakprövning . . . . .	12
3.	Prövning i sak . . . . .	13
a)	Inledande anmärkningar om fördel och selektivitet på skatteområdet . . . . .	13
1)	Den ”ökade betydelsen” av fastställandet av referensramen i samband med skatteåtgärder. . . . .	13
2)	Fastställandet av referensramen (och ”normal” beskattning) på skatteområdet . . . . .	14
b)	Den första grunden . . . . .	16
1)	Parternas argument. . . . .	16
2)	Bedömning . . . . .	16
i)	Inledande anmärkningar: ursprunget till armlängdsprincipen . . . . .	16
ii)	Armlängdsprincipen i den överklagade domen . . . . .	18
iii)	Grunden för armlängdsprincipen . . . . .	19
iv)	Räckvidden för armlängdsprincipen och rättssäkerhetsprincipen . . . . .	28
3)	Slutsats om den första grunden. . . . .	30
c)	Den tredje grunden . . . . .	30
1)	Parternas argument. . . . .	30
2)	Bedömning . . . . .	30
d)	Den fjärde grunden . . . . .	32
1)	Parternas argument. . . . .	32
2)	Bedömning . . . . .	32
e)	Den femte grunden . . . . .	33
1)	Parternas argument. . . . .	33
2)	Bedömning . . . . .	34
B.	Den andra grunden . . . . .	34
1.	Huruvida denna grund har verkan . . . . .	35

2. Prövning i sak .....	35
IV. Talan vid tribunalen .....	39
V. Rättegångskostnader .....	39
VI. Förslag till avgörande .....	40

## I. Inledning

1. Utfärdande av förhandsbesked i skattefrågor (*tax ruling*) är en vanligt förekommande praxis som innebär att företag kan begära ett förhandsbesked från skattemyndigheten avseende den skatt som de ska betala. Det engelska begreppet ”ruling” avser här den omständigheten att en skattemyndighet, ofta på den skattskyldiges begäran, meddelar en officiell ståndpunkt beträffande tillämpningen av vissa gällande lagbestämmelser avseende en situation eller en eller flera transaktioner som ännu inte har gett upphov till några skattemässiga effekter. De skattskyldiga försöker således få bindande försäkringar från skattemyndigheten om hur deras transaktioner kommer att hanteras i skattehänseende.

2. Redan i juni 2014 inledde Europeiska kommissionen en serie undersökningar för att kontrollera huruvida den praxis som flera medlemsstaters skattemyndigheter tillämpade avseende multinationella företag var förenlig med fördragets bestämmelser om statligt stöd, särskilt vad gällde skattemyndigheternas synsätt på hur vinster fördelas mellan de olika stater där företagen bedriver sin verksamhet. En av dessa undersökningar ledde fram till antagandet av beslutet om det stöd som de luxemburgska skattemyndigheterna har beviljat Fiatkoncernen.<sup>2</sup>

3. Parallellt med detta uppmärksammades den breda allmänheten i november 2014 på den aktuella situationen genom avslöjandena i den journalistiska undersökning som brukar kallas Luxleaks, och som på många håll väckte starka reaktioner.<sup>3</sup> Efter dessa avslöjanden vidtog flera ansvariga politiker, såväl på europeisk som på internationell nivå, en rad åtgärder för att komma till rätta med vad som nu uppfattades som ett allvarligt brott mot principen om rättvis beskattning. Den senaste av dessa åtgärder är ett förslag om att införa en global inkomstskatt för multinationella företag.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat (EUT L 351, 2016, s. 1)(nedan kallat det omtvistade beslutet).

<sup>3</sup> Det rör sig om en gemensam undersökning som genomfördes av det amerikanska nätverket av grävande journalister ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) och fyrtio andra medier. Se, bland annat, den artikel som publicerades i tidningen *Le Monde*, tillgänglig på följande webbadress:  
[https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg\\_4518895\\_4862750.html](https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html).

<sup>4</sup> Vad gäller denna fråga, se, bland annat, den förklaring om en tvåpelarlösning för att hantera skatteeffekterna av den allt mer digitaliserade ekonomin (*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*) som diskuterats inom OECD/G20 i samband erosionen av beskattningsunderlaget och vinstöverföring, och som 137 länder godkände den 8 oktober 2021, tillgänglig på följande webbadress:  
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

4. Även om hänsyn ska tas till förevarande måls politiska, ekonomiska och sociala aspekter ska domstolen i sin kommande dom endast pröva de frågor som uppkommit till följd av det synsätt som kommissionen tillämpade vid antagandet av det omtvistade beslutet. Tribunalens dom i målen Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen<sup>5</sup>, i vilken detta synsätt godtogs, är föremål för förevarande överklagande.

5. Kommissionens nya synsätt bestod bland annat i införandet av armlängdsprincipen vid prövningen av huruvida det förelåg en ekonomisk fördel. Eftersom den rättsliga grunden för armlängdsprincipen har ifrågasatts leder införandet av detta begrepp i den bedömning som krävs enligt artikel 107.1 FEUF till att domstolen måste ta ställning till var gränsen går mellan fördragets bestämmelser om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor och förbudet mot beviljande av statligt stöd.

## **II. Bakgrund till tvisten**

### **A. De luxemburgska skattemyndigheternas förhandsbesked till FFT och det administrativa förfarandet vid kommissionen**

6. Skatterådgivaren åt Fiat Chrysler Finance Europe, tidigare kallat Fiat Finance and Trade Ltd (nedan kallat FFT), skickade den 14 mars 2012 en skrivelse till de luxemburgska skattemyndigheterna med en begäran om godkännande av ett avtal gällande internprissättning. Till stöd för denna begäran lade skatterådgivaren även fram en egen rapport i vilken de internpriser som tillämpades på FFT:s transaktioner analyserades.

7. Som svar på FFT:s begäran utfärdade de luxemburgska skattemyndigheterna den 3 september 2012 ett förhandsbesked till förmån för FFT (nedan kallat det aktuella förhandsbeskedet). Förhandsbeskedet fanns i en skrivelse, i vilken det angavs att ”vad beträffar skrivelsen, daterad den 14 mars 2012, avseende FFT:s koncerninterna finansieringsverksamhet, bekräftas det att analysen om internprissättning har gjorts i enlighet med cirkulär 164/2 av den 28 januari 2011 och att den överensstämmer med armlängdsprincipen”.

8. Den 19 juni 2013 skickade Europeiska kommissionen en första begäran om upplysningar till Storhertigdömet Luxemburg gällande detaljerad information om nationell praxis i fråga om förhandsbesked. Denna första begäran om upplysningar åtföljdes av ett flertal skriftväxlingar mellan Storhertigdömet Luxemburg och kommissionen, fram till dess att kommissionen den 24 mars 2014 antog ett beslut varigenom Storhertigdömet Luxemburg ålades att lämna information till kommissionen.

9. Den 11 juni 2014 inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet i enlighet med artikel 108.2 FEUF avseende det aktuella förhandsbeskedet. Den 21 oktober 2015 antog kommissionen det omtvistade beslutet, i vilket förhandsbeskedet förklarades utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

<sup>5</sup> Dom av den 24 september 2019, Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (T-755/15 och T-759/15, EU:T:2019:670).

## B. Det omtvistade beslutet

### 1. Beskrivning av det viktigaste innehållet i det aktuella förhandsbeskedet

10. Kommissionen beskrev det aktuella förhandsbeskedet så, att det godkände en metod för vinstdisposition till FFT inom Fiat/Chrysler-koncernen, vilken gjorde det möjligt för FFT att på årsbasis fastställa det belopp som företaget skulle betala i bolagsskatt till Storhertigdömet Luxemburg. Kommissionen angav att förhandsbeskedet hade varit bindande under en period på fem år, från räkenskapsåret 2012 till räkenskapsåret 2016.<sup>6</sup>

### 2. Beskrivning av de relevanta luxemburgska bestämmelserna

11. Kommissionen uppgav att det aktuella förhandsbeskedet hade utfärdats på grundval av artikel 164 tredje stycket i Luxemburgs inkomstskattelag (loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu) (nedan kallad lagen om inkomstskatt)<sup>7</sup> och cirkuläret L.I.R. no 164/2 av den 28 januari 2011 från direktören för skatteförvaltningen i Luxemburg (nedan kallat cirkulär nr 164/2). Kommissionen påpekade för det första att denna bestämmelse införde armlängdsprincipen i Luxemburgs skatterätt, enligt vilken transaktioner mellan företag inom samma koncern bör ersättas som om de utförts av oberoende företag som förhandlar under jämförbara förhållanden enligt principen om armlängds avstånd. För det andra konstaterade kommissionen att det i cirkulär nr 164/2 preciserades hur en armlängdsersättning fastställs, särskilt i fråga om koncernfinansieringsföretag.<sup>8</sup>

### 3. Bedömning av det aktuella förhandsbeskedet

12. Vad gäller det tredje och det fjärde villkoret för att det ska föreligga ett statligt stöd ansåg kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en selektiv fördel, eftersom det medförde en minskning av den skatt som det berörda företaget skulle betala i Luxemburg jämfört med den skatt som det skulle ha betalat enligt det ordinarie bolagsskattesystemet. Kommissionen kom fram till denna slutsats efter en samtidig bedömning av fördelen och selektiviteten, i vilken den använde sig av de tre steg som domstolen har definierat för att fastställa huruvida en viss skatteåtgärd ska kvalificeras som selektiv.

13. Som ett första steg i denna bedömning ansåg kommissionen att referensramen var det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg och att syftet med detta system var vinstbeskattning av samtliga bolag med hemvist i Luxemburg. Enligt kommissionen hade denna skillnad i beräkning av skattepliktig vinst hos fristående företag och anknutna företag ingen inverkan på nämnda syfte, som är att beskatta vinster som görs av alla företag med hemvist i Luxemburg, oavsett om de är anknutna eller fristående. Till skillnad från de särskilda bestämmelser som är tillämpliga på koncerner är dessa bestämmelser endast ämnade att jämställa dessa två typer av företag. Syftet med det aktuella förhandsbeskedet, det vill säga att fastställa FFT:s skattepliktiga vinst i bolagsskattehänseende enligt nämnda bolagsskattesystem, bekräftade dessutom att det var

<sup>6</sup> Skälen 9 och 52–54 i det omtvistade beslutet.

<sup>7</sup> I denna artikel föreskrivs att den skattepliktiga inkomsten inbegriper förtäckt utdelning, och anges att förtäckt utdelning särskilt föreligger när en aktieägare, andelsägare eller intressent direkt eller indirekt av ett företag eller en organisation får fördelar som han i normalfallet inte skulle ha fått om han inte varit aktieägare, andelsägare eller intressent. Notera att denna bestämmelse inte längre är i kraft eftersom Storhertigdömet Luxemburg införde de nya artiklarna 56 och 56 bis om armlängdsprincipen i inkomstskattelagen den 1 januari 2017.

<sup>8</sup> Skälen 74–83 i det omtvistade beslutet.

detta system som utgjorde referensramen, eftersom FFT inte särbehandlades på grund av att det ingick i en koncern. Kommissionen ansåg att anknutna och icke-anknutna företag var i en liknande situation i faktiskt och juridiskt hänseende, sett till syftet med det allmänna bolagsskattesystemet i Storhertigdömet Luxemburg.<sup>9</sup>

14. Vad gäller det andra steget i sin analys angav kommissionen inledningsvis att frågan om huruvida en skatteåtgärd utgör en avvikelse från referenssystemet i allmänhet sammanfaller med konstaterandet att mottagaren fått en fördel genom denna åtgärd. När en skatteåtgärd resulterar i en omotiverad minskning av skattebördan för en mottagare som annars skulle ha betalat en högre skatt enligt referenssystemet, utgör denna minskning enligt kommissionen samtidigt den fördel som getts via skatteåtgärden och en avvikelse från referenssystemet. Kommissionen erinrade vidare om att vid en individuell skatteåtgärd som det aktuella förhandsbeskedet gör fastställandet av att det föreligger en fördel, enligt domstolens praxis, i princip det möjligt att anta att denna är selektiv.<sup>10</sup>

15. Vad gäller fastställandet av huruvida det i förevarande mål rör sig om en fördel har kommissionen erinrat om att en skatteåtgärd som leder till att ett företag som hör till en koncern fakturerar lägre internpriser än de priser som hade tagits ut mellan oberoende företag, ger detta företag en fördel i form av en minskning av beskattningsunderlaget och således företagets skatteskulder, jämfört med om det vanliga bolagsskattesystemet hade använts. Enligt kommissionen har domstolen redan medgett att armlängdsprincipen, det vill säga "[den princip] enligt vilken transaktioner mellan företag inom samma koncern bör ersättas som om de utförts av oberoende företag som förhandlar under jämförbara omständigheter under fri konkurrens",<sup>11</sup> fungerar som referenskriterium för att avgöra huruvida ett koncernföretag åtnjuter en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Kommissionen preciserade därför att den var tvungen att kontrollera huruvida den metod som godtogs av den luxemburgska skattemyndigheten i det aktuella förhandsbeskedet avvek från en metodologi som ledde till en tillförlitlig uppskattning av en marknadsbaserad inkomst och således avvek från armlängdsprincipen. Enligt kommissionen ska det aktuella förhandsbeskedet i så fall anses ha gett FFT en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.<sup>12</sup>

16. Mot denna bakgrund anser kommissionen att flera metodologiska val, parametrar och anpassningar som godkändes av Storhertigdömet Luxemburg och som låg till grund för analysen av internprissättningen i det aktuella förhandsbeskedet resulterade i en minskning av den bolagsskatt som de fristående företagen skulle ha varit tvungna att betala.<sup>13</sup>

17. I andra hand fann kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet under alla omständigheter beviljade en selektiv fördel, även med hänsyn till det mera begränsade referenssystemet, som Storhertigdömet Luxemburg och FFT åberopade och som består av artikel 164.3 i skattelagen och cirkulär nr 164/2, vari armlängdsprincipen föreskrevs i Luxemburgs skatterätt.<sup>14</sup> Kommissionen har vidare avvisat FFT:s argument att kommissionen för att visa att en selektiv behandling föreligger till följd av det aktuella förhandsbeskedet borde jämföra detta förhandsbesked med den luxemburgska skattemyndighetens praxis på grundval av cirkulär

<sup>9</sup> Skälen 193–199 i det omtvistade beslutet.

<sup>10</sup> Skälen 216–218 i det omtvistade beslutet.

<sup>11</sup> Skälen 225 och 226 i det omtvistade beslutet.

<sup>12</sup> Skälen 222–227 i det omtvistade beslutet.

<sup>13</sup> Skälen 234–301 i det omtvistade beslutet.

<sup>14</sup> Skälen 315–317 i det omtvistade beslutet.

nr 164/2, och särskilt med de andra förhandsbesked som tilldelats andra finans- och kassaföretag, som Luxemburg lämnat till kommissionen som representativt urval av dess praxis i fråga om förhandsbesked.<sup>15</sup>

18. I det tredje steget av sin bedömning konstaterade kommissionen att varken Luxemburg eller FFT hade angett ett enda skäl som skulle motivera den selektiva behandling som FFT åtnjöt som en följd av det aktuella förhandsbeskedet, och att det under alla omständigheter inte gick att hitta något skäl som skulle kunna anses vara en direkt följd av grundläggande principer i referenssystemet eller som var en följd av systemets inneboende mekanismer som är nödvändiga för dess funktion och effektivitet.<sup>16</sup>

19. Sammanfattningsvis fann kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet hade gett FFT en selektiv fördel och att detta beslut således utgjorde ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

20. Enligt kommissionen var mottagaren av det statliga stödet Fiat/Chrysler-koncernen i sin helhet, eftersom FFT utgjorde en ekonomisk enhet tillsammans med de andra enheterna i nämnda koncern, vilka hade dragit fördel av den minskning av skattebördan som FFT beviljades, med hänsyn till att denna minskning av skattebördan med nödvändighet sänkte priserna på FFT:s koncerninterna lån.<sup>17</sup>

### **C. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen**

21. Storhertigdömet Luxemburg väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 30 december 2015, talan i mål T-755/15 om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

22. FFT väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 29 december 2015, talan i mål T-759/15, vilken också avsåg ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

23. Ordföranden på tribunalens femte avdelning biföll genom beslut av den 25 maj 2016 och den 18 juli 2016 Irlands och Förenade kungarikets ansökningar om att intervensera i målen T-755/15 och T-759/15. Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 9 december 2016 meddelade Förenade kungariket att det önskade utträda ur rättegången, och genom beslut av den 15 december 2016 avförde ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning Förenade kungariket, i egenskap av intervenient, från de två målen.

24. Genom beslut av den 27 april 2018 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning, efter att ha hört parterna, att förena målen T-755/15 och T-759/15 vad gäller den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68.1 i tribunalens rättegångsregler. Tribunalen beslutade dessutom, efter att ha hört parterna vid förhandlingen, att förena målen T-755/15 och T-759/15 vad gäller det slutliga avgörandet, med hänvisning till deras samband, i enlighet med samma bestämmelse.

<sup>15</sup> Skälen 318–336 i det omtvistade beslutet.

<sup>16</sup> Skälen 337 och 338 i det omtvistade beslutet.

<sup>17</sup> Skälen 341–345 i det omtvistade beslutet.

25. Till stöd för sin talan har FFT och Storhertigdömet Luxemburg åberopat fem grupper av grunder som i huvudsak avser följande:

- Den första gruppen avser åsidosättande av artiklarna 4 och 5 FEU, genom att kommissionens bedömning leder till en dold skatteharmonisering (den första grundens tredje del i mål T-755/15).
- Den andra gruppen avser åsidosättande av artikel 107 FEUF, den motiveringsskyldighet som föreskrivs i artikel 296 FEUF samt rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, genom att kommissionen slog fast att det genom det aktuella förhandsbeskedet beviljades en fördel, bland annat på grund av att förhandsbeskedet inte var förenligt med armlängdsprincipen (den första grundens andra del och den andra grundens första del i mål T-755/15, den andra och den tredje anmärkningen i den första grundens första del, den andra grundens första del, den tredje grunden och den fjärde grunden i mål T-759/15).
- Den tredje gruppen avser åsidosättande av artikel 107 FEUF, genom att kommissionen konstaterade att denna fördel var selektiv (den första grundens första del i mål T-755/15 och den första anmärkningen i den första grundens första del i mål T-759/15).
- Den fjärde gruppen avser åsidosättande av artikel 107 FEUF och den motiveringsskyldighet som föreskrivs i artikel 296 FEUF, genom att kommissionen konstaterade att den aktuella åtgärden begränsade konkurrensen och snedvred handeln mellan medlemsstaterna (den andra grundens andra del i mål T-755/15 samt den första och den andra grundens andra del i mål T-759/15).
- Den femte gruppen avser åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen och rätten till försvar, genom att kommissionen förordnade om att det aktuella stödet skulle återkrävas (den tredje grunden i mål T-759/15).

26. I den överklagade domen fann tribunalen att den talan som väckts i respektive mål inte kunde vinna bifall såvitt avsåg någon av dessa grunder och tribunalen ogillade följaktligen både talan i mål T-755/15 och talan i mål T-759/15 i dess helhet.

27. Vad gäller den andra gruppen av grunder, och särskilt de grunder som avser en felaktig tillämpning av armlängdsprincipen på kontroll av statligt stöd, påpekade tribunalen för det första att i samband med fastställandet av skattesituationen för ett anknutet företag fastställs inte priserna på de koncerninterna transaktionerna på marknadsvillkor. Tribunalen fann därefter att kommissionen, för att avgöra om det eventuellt förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF kan jämföra skattebördan för ett sådant anknutet företag som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett företag som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor, när det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan anknutna företag och fristående företag vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt och som även omfattar beskattning av de förstnämnda företagens vinst om denna uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadpris.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Punkterna 140 och 141 i den överklagade domen.

28. Principen om armlängdsprincipen utgör således ett ”verktyg” eller ”ett referenskriterium” som gör det möjligt att kontrollera huruvida de priser som de nationella myndigheterna har godtagit vid koncerninterna transaktioner motsvarar de priser som skulle ha tillämpats under marknadsmässiga villkor, för att avgöra huruvida ett anknutet företag, till följd av en skatteåtgärd som fastställer dess internprissättning, getts en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.<sup>19</sup>

29. Tribunalen konstaterade vidare att i förevarande fall avser det aktuella förhandsbeskedet fastställandet av FFT:s skattepliktiga vinst enligt den luxemburgska skattelagen och att denna syftar till att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet företag som om den hade uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris. Mot denna bakgrund fann tribunalen att kommissionen kunde jämföra FFT:s skattepliktiga vinst enligt förhandsbeskedet med situationen, till följd av tillämpningen av de normala skattereglerna i luxemburgsk rätt, för ett företag som befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet i fri konkurrens.<sup>20</sup>

30. Slutligen underkände tribunalen Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s argument för att ifrågasätta denna slutsats.

31. Vad gäller argumenten att kommissionen inte hade angett någon rättslig grund för sin armlängdsprincip och inte preciserat innehållet i denna princip, angav tribunalen, i fråga om den rättsliga grunden, att kommissionen för det första hade angett att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av bedömningen, i enlighet med artikel 107.1 FEUF, av skatteåtgärder som beviljats till företag inom en koncern och att armlängdsprincipen var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF.<sup>21</sup> Vad gäller innehållet i armlängdsprincipen konstaterade tribunalen att det framgick av det omtvistade beslutet att det rör sig om ett verktyg som gör det möjligt att kontrollera att koncerninterna transaktioner ersätts som om de hade förhandlats fram av fristående företag.<sup>22</sup>

32. Vad gäller argumentet om att den armlängdsprincip som tillämpades i det omtvistade beslutet var ett kriterium som var ovidkommande för luxemburgsk skatterätt och således gjorde det möjligt för kommissionen att slutgiltigt genomföra en dold harmonisering på området för direkt beskattning i strid med medlemsstaternas självbestämmanderätt i skattefrågor, ansåg tribunalen att det saknades grund för detta, eftersom det var tillåtet att tillämpa nämnda princip på grund av att det i de luxemburgska skattereglerna föreskrevs att anknutna företag ska beskattas på samma villkor som fristående företag.<sup>23</sup>

33. Vad gäller argumentet att kommissionen i det angripna beslutet felaktigt hävdade att det finns en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, konstaterade tribunalen att denna formulering inte ska tas ur sitt sammanhang och inte kan tolkas så, att kommissionen hävdade att det fanns en allmän princip om likabehandling med avseende på skatt som är inneboende i artikel 107.1 FEUF, vilket skulle ge denna artikel ett alltför omfattande tillämpningsområde.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Punkt 143 i den överklagade domen.

<sup>20</sup> Punkterna 145 och 148 i den överklagade domen.

<sup>21</sup> Punkt 150 i den överklagade domen.

<sup>22</sup> Punkt 155 i den överklagade domen.

<sup>23</sup> Punkterna 156–158 i den överklagade domen.

<sup>24</sup> Punkterna 160–161 i den överklagade domen.

#### **D. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden**

34. Till stöd för sitt överklagande har Irland yrkat att domstolen ska

- upphäva den överklagade domen,
- ogiltigförklara det omtvistade beslutet, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

35. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

- ogilla överklagandet, och
- förplikta Irland att ersätta rättegångskostnaderna.

36. Fiat Chrysler Finance Europe har yrkat att domstolen ska

- bifalla överklagandet, och
- förplikta kommissionen att ersätta Fiat Chrysler Finance Europes kostnader i samband med svarsskrivelsen och Fiat Chrysler Finance Europes senare deltagande i överklagandeförfarandet.

37. Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att domstolen ska

- bifalla Irlands yrkanden,
- upphäva den överklagade domen,
- ogiltigförklara det omtvistade beslutet, och
- förplikta kommissionen att bära sina rättegångskostnader.

38. Irland, Fiat Chrysler Finance Europe, Storhertigdömet Luxemburg och kommissionen yttrade sig muntligen vid den gemensamma förhandling i målen C-885/19 P och C-898/19 P som hölls den 10 maj 2021.

#### **III. Överklagandet**

39. Till stöd för sitt överklagande har Irland, som Storhertigdömet Luxemburg har anslutit sig till, åberopat fem grunder. Genom den första, den tredje, den fjärde och den femte grunden har Irland på flera punkter bestritt den bedömning som tribunalens gjorde för att fastställa huruvida det förelåg en ekonomisk fördel, i synnerhet utifrån de tillämpliga bestämmelserna om statligt stöd (den första grunden), motiveringsskyldigheten (den tredje grunden), rättssäkerhetsprincipen (den fjärde grunden) och iakttagandet av befogenhetsfördelningen mellan unionen och medlemsstaterna (den femte grunden). Jag kommer att börja med att pröva dessa grunder och kommer därefter att pröva Irlands andra grund, genom vilken Irland har kritiserat den prövning av den omtvistade åtgärdens selektivitet som gjordes i punkterna 351–355 i den överklagade domen.

## A. Den första, den tredje, den fjärde och den femte grunden

### 1. Huruvida dessa grunder har verkan

40. Kommissionen anser att den första, den tredje, den fjärde och den femte grunden är verkningslösa, eftersom de, även om de skulle godtas, inte kan leda till att den överklagade domen upphävs. Dessa grunder vilar på påståendet att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att godta kommissionens användning av en tillfällig armlängdsprincip till stöd för sitt huvudkonstaterande att det förelåg en selektiv fördel. Även om detta påstående hade varit riktigt, vilket kommissionen har bestritt, innehåller det omtvistade beslutet ett andrahandsresonemang som grundas på en annan rättsliga grund, nämligen artikel 164.3 i inkomstskattelagen och cirkulär nr 164/2, ett resonemang som godkändes av tribunalen utan att bestridas av Irland.

41. Jag erinrar till att börja med om att skälen 315–317 i det omtvistade beslutet innehåller ett andrahandsresonemang enligt vilket det aktuella förhandsbeskedet även ger FFT en selektiv fördel när detta företag undersöks mot bakgrund av den mer begränsade referensram som utgörs av samtliga anknutna företag som tillämpar internprissättning och som omfattas av ovannämnda nationella bestämmelse. Detta resonemang har i huvudsak bekräftats av tribunalen i punkterna 287–299 i den överklagade domen.

42. Det är dock uppenbart att frågan om den rättsliga grunden för armlängdsprincipen i huvudsak prövades av tribunalen i punkterna 140–148 i den överklagade domen, och att det därför går att tänka sig att ett eventuellt erkännande av att de grunder som Irland har anfört är välgrundade inte påverkar tribunalens andrahandsprövning i punkterna 287–299 i samma dom. En närmare läsning av den överklagade domen visar emellertid att denna prövning inte kan anses *fristående och självständig* i förhållande till tribunalens huvudresonemang i punkterna 140–148 i nämnda dom.

43. Vid bedömningen av kommissionens andrahandsresonemang medgav tribunalen nämligen att kommissionen hade gjort en riktig bedömning när den överförde vissa delar av själva bedömningen till sitt huvudresonemang. I punkterna 292 och 294 i den överklagade domen konstaterade tribunalen i synnerhet att kommissionens andrahandsresonemang grundades på dess huvudsakliga prövning av det aktuella förhandsbeskedet, och särskilt avsnitt 7.2.2 i det omtvistade beslutet, som enligt min mening innehåller kommissionens resonemang avseende den rättsliga grunden och räckvidden av armlängdsprincipen samt tillämpningen av denna princip i förevarande fall.<sup>25</sup> Eftersom den rättsliga grunden för kommissionens andrahandsresonemang, vilket bekräftades av tribunalen, följer av dess huvudsakliga prövning, blir det förstnämnda resonemanget verkningslöst i juridiskt hänseende om den sistnämnda prövningen är rättsstridig. Om talan skulle bifallas såvitt avser någon av Irlands grunder och tillämpningen av armlängdsprincipen därmed skulle ogiltigförklaras, skulle detta andrahandsresonemang med andra ord även bygga på en felaktig rättstillämpning, vilket innebär att slutsatsen i det omtvistade beslutet, vilken fastställdes i den överklagade domen, inte längre gäller.

44. Jag anser därför att den första, den tredje, den fjärde och den femte grunden till stöd för förevarande överklagande inte på förhand kan förklaras verkningslösa.

<sup>25</sup> Se avsnitt 7.2.2.1 i det omtvistade beslutet ("Selektiv fördel som tillkommit genom avvikelser från armlängdsprincipen").

45. Jag delar dessutom den bedömning som Irland har gjort i sin replik, i vilken Irland framhåller de allvarliga följderna av kommissionens val att i det omtvistade beslutet inkludera två alternativa resonemang och de oönskade konsekvenserna av att förklara de aktuella grunderna för verkningslösa. Det är i detta sammanhang utrett att en grund är verkningslös om den rör ett överflödigt skäl i en dom från tribunalen och således inte kan medföra att domen upphävs, såvitt det vid den inledande prövningen av huvudmotiveringen inte framkommit att tribunalen gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning. Under dessa omständigheter är det svårt att se hur uppfattningen att de aktuella grunderna skulle vara verkningslösa kan förenas med logiken bakom och det samlade resonemanget i den överklagade domen. I punkt 287 i nämnda dom preciserade tribunalen nämligen att dess prövning av kommissionens andrahandsresonemang gjordes "för fullständighetens skull", medan kvalificering av dessa grunder som verkningslösa skulle vara detsamma som att kvalificera tribunalens *huvudresonemang* som överflödigt.

## **2. Upptagande till sakprövning**

46. Kommissionen har i huvudsak gjort gällande att de argument som Irland har anfört i samband med den första, den tredje, den fjärde och den femte grunden endast innebär ett ifrågasättande av det omtvistade beslutet, eftersom kommissionens synsätt i fråga om förhandsbesked i skattefrågor beskrivs i kommissionens allmänna praxis rörande dessa beslut och i vissa av kommissionens dokument. Eftersom dessa argument inte avser enskilda punkter i den överklagade domen, kan de enligt kommissionen inte tas upp till sakprövning.

47. Det är riktigt att vissa delar av Irlands argumentation kraftigt skiljer sig från det resonemang som tribunalen förde i den överklagade domen och snarare avser den metod som kommissionen använt för att fastställa förekomsten av en selektiv fördel i det omtvistade beslutet och i sin samlade beslutspraxis rörande förhandsbesked i skattefrågor än innehåller precisa invändningar mot den överklagade domen. Jag anser emellertid inte att detta medför att domstolen på förhand bör avvisa förevarande överklagande. Dessa delar av Irlands argumentation utgör nämligen endast en del av en samlad argumentation som tydligt syftar till att bestrida tribunalens slutsatser i den överklagade domen angående lagenligheten av användningen av armlängdsprincipen i det omtvistade beslutet. I sin svarsskrivelse har kommissionen för övrigt själv medgett att vissa av de argument som framförts i överklagandet avser specifika punkter i den överklagade domen. I den första grunden riktas framför allt omfattande kritik mot punkterna 141, 142, 147 och 149 i den överklagade domen. I den tredje grunden riktas kritik mot punkterna 150 och 161 i domen. I den fjärde grunden riktas kritik mot punkterna 180–184 i domen. I den femte grunden riktas kritik mot punkt 113 i domen.

48. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska ogilla kommissionens invändning om rättegångshinder.

### 3. Prövning i sak

#### a) Inledande anmärkningar om fördel och selektivitet på skatteområdet

##### 1) Den ”ökade betydelsen” av fastställandet av referensramen i samband med skatteåtgärder.

49. Jag erinrar om att en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF typiskt sett föreligger när ett företags finansiella situation förbättras genom ett statligt ingripande. För att fastställa att så är fallet är det nödvändigt att göra en kontrafaktisk bedömning, som består i att jämföra situationen för det stödmottagande företaget till följd av tillämpningen av den statliga åtgärden i fråga med situationen för samma företag om denna åtgärd inte hade vidtagits.

50. Vad gäller skatteåtgärder har domstolen preciserat att eftersom statliga ingripanden inom ramen för artikel 107.1 FEUF definieras utifrån vilka verkningar de har, omfattar begreppet statligt stöd inte enbart beviljandet av konkreta förmåner, utan även ingripanden som i olika former leder till att skattebördan för ett företag minskar.<sup>26</sup> En sådan statlig åtgärd som trots att den inte innebär en överföring av statliga medel försätter de mottagande företagen i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i kan ge en företagen selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.<sup>27</sup>

51. Denna bedömning innebär att man måste fråga sig huruvida åtgärden i fråga minskar den skattebörda som normalt belastar det mottagande företagens budget.<sup>28</sup> Definitionen av denna skattebörda kräver enligt domstolens praxis en undersökning av det nationella skattesystem som är tillämpligt på företaget för att fastställa den skatt som det företag som gynnas av skatteåtgärden ”normalt” skulle erlagt om en sådan åtgärd inte hade vidtagits.<sup>29</sup> Den ”normala” beskattningen utgör således det jämförelsebegrepp som används vid den kontrafaktiska bedömning som syftar till att fastställa huruvida en skatteåtgärd har gett en fördel. Det är först när det har fastställts vad som utgör normal beskattning som det kan fastställas huruvida den granskade skatteåtgärden ger det mottagande företaget en fördel.

52. Selektivitet, som innebär att det ska avgöras huruvida en statlig åtgärd gynnar ”vissa företag eller viss produktion”, ska presumeras föreligga vid en ekonomisk fördel om åtgärden utgör en individuell åtgärd och således klart har antagits för att bevilja en sådan fördel.<sup>30</sup> Om åtgärden däremot utgör en generell stödordning beror dess selektiva karaktär enligt domstolen på huruvida en nationell åtgärd, *inom ramen för en viss rättslig reglering*, kan gynna vissa företag eller viss produktion i förhållande till andra företag eller annan produktion som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.<sup>31</sup>

<sup>26</sup> Dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkterna 13 och 14). Se även dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 71 och 72).

<sup>27</sup> Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

<sup>28</sup> Se dom av den 26 september 1996, Frankrike/kommissionen (C-241/94, EU:C:1996:353, punkt 40), och dom av den 12 december 2002, Belgien/kommissionen (C-5/01, EU:C:2002:754, punkterna 38 och 39).

<sup>29</sup> Se dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 27).

<sup>30</sup> Se, bland annat, dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 60).

<sup>31</sup> Se, bland annat, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56) och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41).

53. För att avgöra om så är fallet har domstolen under årens lopp utarbetat en analysmetod i tre steg, som har förfinats ytterligare i domstolens senaste praxis.<sup>32</sup> Enligt denna metod krävs för det första att en *referensram* fastställs och, för det andra, att det prövas huruvida den aktuella skatteåtgärden innebär att det görs åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till det mål som eftersträvas med referensramen. Om denna fråga besvaras jakande, ska åtgärden i princip anses vara selektiv och den berörda medlemsstaten har således endast möjlighet att i ett tredje och sista steg visa att den på detta sätt fastställda särbehandlingen är en följd av referenssystemets art eller allmänna systematik. Med andra ord beror frågan om huruvida den undersökta skatteåtgärden medför en obehörig särbehandling, i fråga om en generell stödordning, på *den föregående definitionen av referensramen*.

54. Jag understryker i detta skede av min prövning i förevarande förslag till avgörande att enligt domstolens praxis har, för bedömningen av selektivitet, definitionen av referensramen ”större betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom själva förekomsten av en fördel endast kan fastställas i förhållande till så kallad normal beskattning”.<sup>33</sup> Domstolen har således tydligt slagit fast att det finns ett samband mellan begreppet fördel och begreppet selektivitet. Av detta drar jag slutsatsen att de kriterier som domstolen har fastställt för att definiera referensramen för prövning av huruvida en åtgärd är selektiv även kan tillämpas för att fastställa den referensram som utgör den ”normala” beskattningen i syfte att kontrollera huruvida det föreligger en ekonomisk fördel<sup>34</sup>. I följande avsnitt kommer jag att försöka definiera dessa begrepp.

## 2) Fastställandet av referensramen (och ”normal” beskattning) på skatteområdet

55. I sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd har kommissionen angett att referensramen ”består av en konsekvent uppsättning regler som – på grundval av objektiva kriterier – gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, såsom detta definieras av dess syfte”.<sup>35</sup> Domstolen har å sin sida inte använt denna definition och har karakteriserat referensramen som ”vilket allmänt skattesystem eller ’normalt’ skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten”.<sup>36</sup>

56. I domen *World Duty Free Group* och *Spanien/kommissionen* preciserade domstolen att fastställandet av referensramen ”ska ske efter ett kontradiktoriskt förfarande med den berörda medlemsstaten” och ”ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna medlemsstats nationella rätt”.<sup>37</sup> I samma dom systematiserades kriterierna för ett sådant fastställande, vilka redan gick att utläsa av befintlig rättspraxis.

<sup>32</sup> Dom av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free Group* m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981), dom av den 28 juni 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)*/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505), och dom av den 19 december 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

<sup>33</sup> Se dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56), dom av den 21 december 2016, kommissionen/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55), dom av den 28 juni 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)*/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 88), och dom av den 7 november 2019, *UNESA* m.fl. (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, punkt 62).

<sup>34</sup> Dessa kriterier förefaller mig vara relevanta oberoende av vilken stödordning eller individuellt stöd som den aktuella stödåtgärden omfattas av. Det är enligt min uppfattning nödvändigt att använda dessa kriterier vid fastställandet av den normala beskattningen, för att säkerställa medlemsstaternas exklusiva befogenhet när det gäller direkta skatter.

<sup>35</sup> Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 2016, s. 1), punkt 133.

<sup>36</sup> Dom av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free Group* m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57).

<sup>37</sup> Dom av den 6 oktober 2021, *World Duty Free Group* och *Spanien/kommissionen* (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 62).

57. För det första ska de regler och principer som utgör referensramen fastställas *enligt objektiva kriterier*, bland annat för att möjliggöra en domstolsprövning av de bedömningar som ligger till grund för det fastställandet.<sup>38</sup>

58. För det andra ska referensramen vara *fullständig*, eftersom den ska omfatta *samtliga* regler och principer som påverkar företagens skattebörda och kan, enligt domstolen, således inte utgöras av ”ett antal bestämmelser som på ett konstlat vis har lyfts ut från en bredare rättslig ram”.<sup>39</sup>

59. För det tredje ska referensramen fastställas genom en analys i syfte att identifiera de bestämmelser genom vilka *den nationella lagstiftaren har avsett* att fastställa skattebördan för företagen. Som med rätta har påpekats<sup>40</sup> följer detta kriterium av den omständigheten att den berörda medlemsstaten fastställer referensramen inom ramen för sin exklusiva behörighet på området för direkt beskattning, vilket således innebär att samtliga regler och principer som utgör referensramen ingår i nämnda medlemsstats skattesystem.

60. Detta innebär enligt min mening att referensramen ska fastställas på grundval av bestämmelser i *nationell rätt*, vilket naturligtvis inbegriper de bestämmelser i unionsrätten och internationell rätt som införlivats med den nationella rättsordningen.

61. De domar som domstolen, stora avdelningen, avkunnade i målen kommissionen/Polen<sup>41</sup> och kommissionen/Ungern<sup>42</sup> visar att denna uppfattning är riktig.

62. Det första av dessa mål rörde en polsk åtgärd om införande av en skatt för detaljhandelssektorn som samtliga detaljister skulle erlägga beräknat på deras månatliga omsättning. Det andra målet avsåg en reklamskatt, beräknad på den årliga nettoomsättningen från publicering av reklam, som (med ett fåtal undantag) skulle erläggas av alla ekonomiska aktörer som sprider reklam. I båda fallen hade kommissionen ansett att skatteåtgärden i fråga gav upphov till en selektiv fördel, eftersom skillnaden i den genomsnittliga skattesatsen till följd av de progressiva skattesatser som föreskrevs i denna åtgärd gynnade små företag mer än stora företag. Enligt kommissionen utgjordes referensramen nämligen av en omsättningsskatt med en *enhetlig skattesats*, och fick progressiva skattesatser per definition endast tillämpas på beskattning av vinster. Frågan uppkom därför huruvida skattesatsernas progressivitet skulle uteslutas från den referensram som ska ligga till grund för bedömningen av huruvida det kan fastställas att det föreligger en selektiv fördel eller om progressiviteten utgjorde en integrerad del av referensramen.

63. Domstolen har i huvudsak gjort bedömningen att referensramen eller det ”normala” skattesystemet i princip definieras utifrån skattens grundläggande särdrag, bland annat skattesatsen, beskattningsunderlaget och den beskattningsgrundande händelsen. Utanför de områden inom vilka unionens skattelagstiftning är föremål för harmonisering omfattas fastställandet av dessa särdrag enligt domstolen av varje medlemsstats utrymme för skönsmässig bedömning vid utövandet av sin exklusiva behörighet på området för direkt beskattning.<sup>43</sup>

<sup>38</sup> Dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group och Spanien/kommissionen (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 66).

<sup>39</sup> Dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group och Spanien/kommissionen (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

<sup>40</sup> Förslag till avgörande av generaladvokaten Pitruzzella i de förenade målen World Duty Free Group och Spanien/kommissionen (C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:51, punkt 42) (min kursivering).

<sup>41</sup> Dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

<sup>42</sup> Dom av den 16 mars 2021, kommission/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

<sup>43</sup> Dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkterna 37–39), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkterna 43–45).

64. Eftersom domstolen således har fastställt både den överordnade premiss (referensramen bestäms av skattens grundläggande särdrag) och den underordnade premiss (det ankommer på medlemsstaterna att fastställa dessa särdrag) som fastställandet av referensramen ska grundas på, drar jag följande slutsats. Referensramen omfattar *endast* regler och principer som är specifika för den nationella rättsordningen, och de får inte ersättas av normer som är främmande för denna rättsordning, eftersom detta, med domstolens ord, skulle göra referensramen "ofullständig eller fiktiv".<sup>44</sup>

65. Jag tillägger att om en referensram som består av normer som är främmande för nationell rätt, eller som endast "kontaminerats" genom att dessa inkluderats, kvalificeras som "fiktiv" på grund av att den inte har samma konkreta karaktär som de nationella bestämmelserna, anser jag att samma sak gäller för en referensram som grundar sig på en *hänvisning till det mål som den nationella lagstiftaren eftersträvar* med antagandet av det aktuella skattesystemet. Som jag har förklarat ovan är det inte den nationella lagstiftarens förmodade vilja, utan hur denna *kommer till uttryck i normativa bestämmelser*, som avgränsar referensramen.

66. De kriterier som rör referensramens objektiva, fullständiga och konkreta karaktär ska således även ligga till grund för den bedömning som syftar till att definiera den "normala" beskattningen inom ramen för prövningen av huruvida det föreligger en ekonomisk fördel av skattekaraktär. Detta är viktigt att ha i åtanke vid bedömningen av förevarande överklagande.

## ***b) Den första grunden***

### *1) Parternas argument*

67. I den första grunden har Irland gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid tillämpningen av artikel 107 FEUF genom att bekräfta kommissionens synsätt avseende armlängdsprincipen vid fastställandet av huruvida det förelåg en ekonomisk fördel. Av tydlighetsskäl delar jag in de anmärkningar som Irland har framfört, och som kommissionen har tillbakavisat, i två kategorier, nämligen de argument som avser den rättsliga grunden för denna princip respektive dess räckvidd. Framför allt anser jag emellertid att det är nödvändigt att redogöra för ursprunget till den armlängdsprincip som tillämpades i det omtvistade beslutet, sammanfatta kommissionens gradvisa utveckling av dess innehåll samt erinra om innehållet i den relevanta delen av den överklagade domen.

### *2) Bedömning*

#### *i) Inledande anmärkningar: ursprunget till armlängdsprincipen*

68. Det rättsinstrument som kallas armlängdsprincipen är en princip som ingår i den internationella skatterätten.

69. För närvarande kodifieras denna princip på följande sätt i artikel 9.1 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet: "[I fall då] mellan [de anknutna] företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst,

<sup>44</sup> Se dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 45), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 51).

som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed”.

70. Det rör sig således om en princip enligt vilken transaktioner mellan anknutna företag ska åsättas det värde i skattesyfte som de hade haft om de hade genomförts på marknadsmässiga villkor mellan oberoende företag.

71. Armlängdsprincipen tillämpas genom justering av antingen ”internpriser” eller priset på transaktioner mellan bolag i samma koncern och med hemvist i olika medlemsstater. Jag erinrar om att internprissättningen är avgörande för fördelningen av inkomster och utgifter inom en koncern och därmed för den skattepliktiga vinsten mellan de anknutna företag som lyder under olika skattemyndigheter. Tillsammans bildar de den andel av den totala vinsten som ska beskattas i var och en av de stater där koncernen är verksam.

72. Dessa justeringar förklaras av att, till skillnad från oberoende företag, grundar sig beräkningen av den skattepliktiga vinsten för dessa anknutna företag inte på marknadskrafterna. Uppskattningen av priset på koncerninterna transaktioner, som görs mellan icke-konkurrerande enheter med hemvist i olika medlemsstater, är nämligen en uppgift som ankommer det bolag som kontrollerar koncernen. Utan dessa justeringar skulle de bolag som ingår i en koncern följaktligen kunna fastställa priset för transaktioner med andra bolag inom koncernen på icke-marknadsmässiga villkor och på så sätt överföra vinsterna från ett land till ett annat.

73. Armlängdsprincipen är således en följd av principen om staters territoriella beskattningsrätt, som erkänns internationellt och som innebär att varje stat har rätt att beskatta bolag med hemvist i den staten för deras globala vinst och bolag med hemvist i andra länder för den vinst som de uppbär från verksamhet inom den statens territorium. Den omständigheten att beskattningsrätten har en territoriell karaktär innebär nämligen att bolag inte har rätt att flytta vinster och förluster hur de vill mellan olika skattejurisdiktioner. Det syfte som eftersträvas med armlängdsprincipen är just att skapa en lämplig beskattning i varje skattejurisdiktion (och undvika dubbelbeskattning).<sup>45</sup>

74. På området för statligt stöd har kommissionen hänvisat till armlängdsprincipen i samband med de undersökningar som inleddes år 2014 i syfte att undersöka den praxis med förhandsbesked i skattefrågor som de behöriga myndigheterna i flera medlemsstater tillämpar gentemot multinationella företag, samt i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd.<sup>46</sup>

75. I detta tillkännagivande angav kommissionen inledningsvis att ”[o]m ett förhandsbesked i skattefrågor stöder ett resultat som inte på ett tillförlitligt sätt avspeglar vad som skulle bli följden av en normal tillämpning av det allmänna skattesystemet, kan detta förhandsbesked ge mottagaren en selektiv fördel, i den mån som denna selektiva behandling resulterar i att denna mottagares skattskyldighet ...jämfört med företag i en liknande faktisk och rättslig situation.<sup>47</sup> Den redogjorde därefter armlängdsprincipens roll i samband med en sådan bedömning genom att med hänvisning till domen Forum 187<sup>48</sup> ange att ”[e]tt förhandsbesked i skattefrågor som stöder en sådan metod för internprissättning för att fastställa den beskattningsbara vinsten för ett

<sup>45</sup> OECD:s principer för internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter, 2010, s. 39, punkt 1.15.

<sup>46</sup> Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 2016, s. 1).

<sup>47</sup> Punkt 170 i tillkännagivandet om begreppet statligt stöd.

<sup>48</sup> Dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416).

företag inom en koncern *som inte leder till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen* innebär en selektiv fördel för dess mottagare.<sup>49</sup>

76. Vad gäller den rättsliga karaktären av denna princip bekräftas den utveckling som kommissionen har redogjort för av en jämförelse mellan beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet,<sup>50</sup> som antogs år 2014, och det omtvistade beslutet, som antogs ett år senare.

77. I punkt 60 i beslutet att inleda förfarandet angav kommissionen, i samband med frågan huruvida det förelåg en ekonomisk fördel, att *"när en [prisöverenskommelse] avser avtal om internprissättning mellan anknutna företag inom en företagskoncern, [får de] inte avvika från den överenskommelse eller ersättning som en oberoende aktör skulle ha accepterat under normala marknadsvillkor"*,<sup>51</sup> och lade i punkt 61 därefter till att *"i detta sammanhang är det möjligt att återskapa marknadsvillkoren genom att fastställa internpriserna enligt armlängdsprincipen"*,<sup>52</sup> och i punkt 62, om förenligheten med armlängdsprincipen, att *"[i]nnan den metod för att beräkna skatteunderlaget som den skattskyldige har föreslagit ska skattemyndigheten jämföra denna metod med en hypotetisk marknadsaktörs beteende vilket, för ett dotterbolag eller filial, kräver en marknadsmässig ersättning som speglar normala marknadsvillkor"*.<sup>53</sup> Det är inte svårt att känna igen den logik och terminologi som är utmärkande för *principen om en privat aktör i en marknadsekonomi*, eftersom den nationella skattemyndighetens beteende jämförs med beteendet hos en försiktig aktör som verkar på marknadsmässiga villkor, med beaktande av att de sistnämnda fastställs med hänvisning till det internpris som godtas av en hypotetisk marknadsekonomisk aktör.

78. I punkt 228 i det omtvistade beslutet bekräftade kommissionen att *"armlängdsprincipen som kommissionen tillämpar inom ramen för sin bedömning av statligt stöd ... inte [är] densamma som framgår av artikel 9 i OECD:s modellavtal, som utgör ett icke-bindande instrument. Det är frågan om en allmän princip om jämlikhet gällande beskattning, som faller inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 i EUF-fördraget, som binder medlemsstaterna och inte utesluter nationella skatteregler"*.<sup>54</sup> Det utmärkande för armlängdsprincipen är således att den avser likabehandling på skatteområdet.

## *ii) Armlängdsprincipen i den överklagade domen*

79. Jag erinrar kort om motiveringen i den överklagade domen till att armlängdsprincipen kunde användas i det omtvistade beslutet för att fastställa huruvida det förelåg en ekonomisk fördel.

80. I punkterna 141–154 i den överklagade domen förklarade tribunalen att när det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan anknutna företag och fristående företag vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt, avser den nationella skatterätten att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet företag som om den uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris. Enligt tribunalen bekräftas detta

<sup>49</sup> Punkt [171] i kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd (min kursivering).

<sup>50</sup> Beslut om att inleda det formella granskningsförfarandet om statligt stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) – Luxemburg, Påstått stöd till FFT, C(2014) 3627 final.

<sup>51</sup> Min kursivering.

<sup>52</sup> Min kursivering.

<sup>53</sup> Min kursivering.

<sup>54</sup> Min kursivering.

dessutom av domen av Forum 187, som just rörde ett skattesystem i vilket det föreskrevs att anknutna företag och fristående företag skulle behandlas på samma villkor. Tribunalen erinrade om att domstolen i punkt 95 i nämnda dom erkände behovet av att jämföra en stödordning med "det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens". Mot denna bakgrund fann tribunalen att kommissionen kunde använda armlängdsprincipen som ett *verktyg* som gjorde det möjligt för den att inom ramen för sin behörighet enligt artikel 107.1 FEUF kontrollera huruvida en skatteåtgärd genom vilken de nationella myndigheterna godtagit en viss prisnivå för koncerninterna transaktioner reducerar de kostnader som normalt belastar budgeten för det mottagande anknutna företaget och således ger detta företag en fördel. Eftersom syftet med den luxemburgska skattelagen i förevarande fall var att beskatta anknutna företag och fristående företag på samma sätt, gjorde kommissionen en riktig bedömning när den använde sig av detta verktyg för att göra en sådan kontroll.

81. Vad gäller argumentet att kommissionen i det omtvistade beslutet inte angav den rättsliga grunden för armlängdsprincipen, medgav tribunalen att kommissionen hade angett att armlängdsprincipen existerade oberoende av frågan huruvida denna princip hade införlivats med nationell rätt och att den skiljer sig från den princip som föreskrivs i artikel 9 i OECD:s modellavtal. Tribunalen tillade emellertid att kommissionen även hade preciserat att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av prövningen, i enlighet med artikel 107.1 FEUF, av skatteåtgärder som beviljats företag i en koncern och att kommissionen hade betecknat armlängdsprincipen som en allmän princip om likabehandling gällande beskattning som föll inom tillämpningsområdet för nämnda fördragsbestämmelse.

82. I punkterna 155–161 i den överklagade domen bemötte tribunalen för det första argumentet att kommissionen hade granskat det aktuella förhandsbeskedet mot bakgrund av armlängdsprincipen, trots att detta kriterium var främmande för luxemburgsk skatterätt, och att detta skulle leda till en dold skatteharmonisering i strid med medlemsstaternas självbestämmande på området för direkt beskattning. Tribunalen fann i huvudsak att kommissionen inte hade överskridit sina befogenheter, eftersom den faktiskt hade tillämpat armlängdsprincipen för att kontrollera huruvida det aktuella förhandsbeskedet hade lett till en minskning av FFT:s skattebörda i enlighet med nationell rätt. Det framgick nämligen av förhandsbeskedet att de anknutna företagen beskattades på samma villkor som de fristående företagen. Vad för det andra gäller argumentet att kommissionen i skäl 228 i det omtvistade beslutet felaktigt hävdade att armlängdsprincipen är en "allmän princip om jämlikhet gällande beskattning, som faller inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 [FEUF]" slog tribunalen fast att denna formulering inte ska "tas ur sitt sammanhang" och inte innebär att kommissionen hävdade att det fanns "en allmän princip om likabehandling med avseende på skatt som är *inneboende* i artikel 107.1 FEUF<sup>55</sup>". Enligt tribunalen skulle en sådan tolkning nämligen ge denna artikel ett alltför omfattande tillämpningsområde.

### *iii) Grunden för armlängdsprincipen*

83. Irlands första anmärkning inom ramen för denna grund till stöd dess överklagande avser just punkt 161 i den överklagade domen. Irland har i detta sammanhang i huvudsak gjort gällande att tribunalen gjorde fel när den godtog det sista påståendet i skäl 228 i det omtvistade beslutet, enligt vilket armlängdsprincipen är en "allmän princip om jämlikhet gällande beskattning, som faller inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 [FEUF]", genom att slå fast att denna formulering

<sup>55</sup> Min kursivering.

inte kunde tas ur sitt sammanhang och därför inte kunde tolkas så, att armlängdsprincipen följer av denna bestämmelse i primärrätten. Enligt fast rättspraxis kan tribunalen nämligen varken omformulera eller komplettera motiveringen till det omtvistade beslutet. Irlands andra anmärkning avser samma påstående i det omtvistade beslutet, såsom detta bekräftats av tribunalen i punkt 141 i den överklagade domen. Enligt Irland finns det inte någon allmän unionsrättslig princip om likabehandling av skattskyldiga. På bolagsskatteområdet görs det i unionsrätten och i nationell rätt nämligen ofta åtskillnad mellan anknutna företag och fristående företag.

84. Vad gäller Irlands första anmärkning konstaterar jag inledningsvis att det är extremt svårt att tolka avsnitt 7.2.2.1 i det omtvistade beslutet, och särskilt skäl 228 i detta, eftersom vissa delar kommissionens resonemang inte hänger ihop. Detta gör det än mer beklagligt att tribunalen beslutade att godta den sista meningen i detta skäl genom att i allmänna ordalag hänvisa till det ”sammanhang” i vilket en sådan formulering användes, utan att precisera detta ytterligare.

85. Det finns således anledning att ta ställning till frågan huruvida tribunalen härigenom har överträtt gränserna för sin kontroll.

86. Irland har erinrat om att det följer av fast rättspraxis att tribunalen inte har rätt att *ersätta* den motivering som lämnats av upphovsmannen till den överklagade rättsakten *med sin egen motivering*, och att den inte kan *genom sin egen motivering täppa till en lucka i motiveringen* av denna rättsakt,<sup>56</sup> så att tribunalens prövning inte hänför sig till någon bedömning i sistnämnda rättsakt. Jag tillägger att det även är utrett att *tolkningen* av nämnda rättsakt omfattas av tribunalens granskning.<sup>57</sup>

87. Har tribunalen omformulerat eller kompletterat motiveringen till det omtvistade beslutet eller har den endast använt sig av en berättigad handlingsfrihet vid tolkningen av beslutet?

88. Jag anser inte att denna fråga kan besvaras utan en fördjupad analys av hur skäl 228 i det omtvistade beslutet egentligen ska tolkas. Det är endast genom en sådan analys som det går att förstå syftet med tribunalens bedömning i punkt 161 i den överklagade domen och således går att yttra sig om Irlands anmärkningar.

89. Detta skäl har i sin nyckelbetydelse följande lydelse: ”Armlängdsprincipen utgör med nödvändighet en del av kommissionens bedömning i enlighet med artikel 107.1 [FEUF], av skatteåtgärder som beviljats till företag inom koncernen”. Jag medger att denna formulering kan ge intryck av att armlängdsprincipen, enligt det omtvistade beslutet, följer av den åberopade fördragsbestämmelsen. Jag anser emellertid att det även går att göra en mindre extensiv tolkning, grundat på att denna princip kan tillämpas oberoende av om den först införlivats i den berörda medlemsstatens rättsordning (”oberoende av om en medlemsstat har införlivat denna princip i den nationella rättsordningen”). Även om kommissionen har angett att armlängdsprincipen utgör en integrerad del av nämnda bedömning även i avsaknad av ett sådant införlivande i nationell rätt, innebär detta med andra ord inte att tillämpningen av armlängdsprincipen i detta sammanhang inte är underkastad andra villkor, såsom till exempel den omständigheten att det skattesystem som utgör ”normal” beskattning syftar till att behandla anknutna företag och fristående företag på samma sätt.

<sup>56</sup> Se dom av den 24 januari 2013, Frucona Košice/kommissionen (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punkterna 87–90).

<sup>57</sup> Se dom av den 26 mars 2020, Larko/kommissionen (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punkterna 104 och 105).

90. I den formulering i det undersökta skälet som är föremål för tribunalens prövning i punkt 161 i den överklagade domen anges för övrigt att armlängdsprincipen är ”en allmän princip om jämlikhet med avseende på skatt *som faller inom tillämpningsområdet* för artikel 107.1 [FEUF]”,<sup>58</sup> och inte att den ”följer av” eller är ”inneboende i” denna fördragsbestämmelse.

91. Vad gäller systematiken i det omtvistade beslutet påpekar jag för det första att det i skälen 224, 226, 227 och 228 i beslutet, i vilka det redogörs för grunden för och räckvidden av armlängdsprincipen, hänvisas till den omständigheten att denna princip gör det möjligt att upptäcka förekomsten av en förmånlig skattemässig behandling till förmån för anknutna företag *enligt det allmänna systemet för bolagsbeskattning*. Denna precisering skulle sakna relevans om kommissionen hade ansett att ursprunget till denna princip stod att finna i artikel 107.1 FEUF.

92. Vidare delar jag den ståndpunkt som kommissionen intog i sin svarsskrivelse, nämligen att avsnitt 7.2.2.1 i det omtvistade beslutet (”Selektiv fördel som tillkommit genom avvikelse från armlängdsprincipen”), som nämnda skäl ingår i, ska tolkas mot bakgrund av avsnitt 7.2.1 i samma beslut (”Fastställande av referenssystemet”).

93. Avsnitt 7.2.2.1 utgör nämligen den inledande delen till avsnitt 7.2.2 (”Selektiv fördel som en konsekvens av en avvikelse från det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Luxemburg”), i vilket kommissionen försökte visa att den luxemburgska skattemyndigheten, genom att godkänna ett avtal om internprissättning som resulterade i en lägre ersättning än vad som hade varit fallet om armlängdsprincipen hade tillämpats, hade gett FFT en fördel och därför hade avvikit från de nationella bestämmelserna om bolagsbeskattning. Det var emellertid i avsnitt 7.2.1 som kommissionen ansåg att det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg utgjorde referensramen för bedömningen av huruvida det förelåg en selektiv fördel, och även angav att anknutna företag och fristående företag i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation med hänsyn till syftet med nämnda system. Mot bakgrund av detta konstaterande förklaras i avsnitt 7.2.2.1 att det referenssystem som kommissionen hänvisade till i det omtvistade beslutet för att fastställa huruvida ett förhandsbesked om internprissättning ger en selektiv fördel består i den skattemässiga behandlingen av fristående bolag inom ramen för det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg.

94. Det ”sammanhang” som det hänvisas till i punkt 161 i den överklagade domen är följaktligen det sammanhang i vilket detta nationella skattesystem, som utgör referensramen för prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel, avser att beskatta anknutna företag och fristående företag på samma sätt. Det framgår således att armlängdsprincipen, såsom denna angavs i det omtvistade beslutet, följer av nationell rätt och inte av artikel 107.1 FEUF i sig.

95. Härav följer att tribunalen varken har omformulerat eller kompletterat motiveringen till det omtvistade beslutet, utan endast tolkat motiveringen utan att ha överskridit gränserna för sin prövningsrätt. Jag anser därför att Irlands första anmärkning inte kan godtas.<sup>59</sup>

<sup>58</sup> Min kursivering.

<sup>59</sup> I detta skede ska det preciseras att det föreslagna svaret faktiskt motsvarar en formell anmärkning avseende motiveringen av det omtvistade beslutet och inte tribunalens eventuellt felaktiga rättstillämpning vid sin prövning av kommissionens bedömning. Den sistnämnda aspekten omfattas endast av den femte anmärkningen, som kommer att undersökas närmare i de följande punkterna i detta förslag.

96. För det fall domstolen inte följer mitt förslag infinner sig en sista anmärkning. Om domstolen, i motsats till vad tribunalen slog fast i den överklagade domen, anser att motiveringen i det omtvistade beslutet ska förstås så, att armlängdsprincipen följer av artikel 107.1 FEUF, återstår det nämligen att pröva huruvida denna fördragsbestämmelse faktiskt kan härledas till en princip om likabehandling av skattskyldiga.

97. Som Irland har gjort gällande i sitt överklagande har domstolen redan slagit fast att det inte finns någon allmän princip om icke-diskriminering i fördraget utöver de fall som *uttryckligen* anges (medborgarskap, kön, ålder etcetera).<sup>60</sup> Det är uppenbart att artikel 107.1 FEUF, i vilken det allmänna förbudet mot beviljande av statligt stöd slås fast, inte innehåller någon allmän princip om likabehandling av skattskyldiga. En sådan princip kan således endast göras gällande mot nationella bestämmelser om unionslagstiftaren tidigare har utarbetat principen i en rättsakt med ett bestämt innehåll,<sup>61</sup> vilket enligt min mening inte är fallet med likabehandling av anknutna och fristående företag.

98. Irlands andra anmärkning grundas på premissen att det i punkt 141 i den överklagade domen anges att armlängdsprincipen *följer av artikel 107.1 FEUF*. Eftersom det i denna punkt tvärtom anges att armlängdsprincipen är tillämplig när anknutna företag och fristående företag enligt *nationell rätt* ska behandlas på samma sätt vid beskattningen av företag, anser jag att inte heller denna anmärkning kan godtas.

99. Jag övergår nu till att pröva Irlands femte anmärkning. Kommissionen har hävdat att armlängdsprincipen endast kan tillämpas för att kontrollera huruvida det föreligger en fördel i en sådan situation som den i förevarande mål om denna princip ingår i det nationella skattesystem som utgör den "normala" beskattningen, och att detta förutsätter att hänsyn tas till de regler som faktiskt tillämpas i den berörda medlemsstaten och inte till de regler som inte ingår i detta system. Tribunalen uppfyllde inte detta krav när den i punkterna 141 och 145 i den överklagade domen fastställde kommissionens användning av denna princip på grundval av det förmodade syftet med luxemburgsk skatterätt.

100. Jag börjar med av avgränsa diskussionen. Parterna instämmer med två viktiga konstateranden i tribunalens resonemang i den överklagade domen. Dels finns det inget som hindrar att armlängdsprincipen tillämpas som ett "verktyg" vid prövningen av huruvida det föreligger en fördel för ett anknutet företag, dels beror denna principens tillämplighet på huruvida den omfattas av samtliga normala skatteregler som hade varit tillämpliga på ett sådant företag om det aktuella förhandsbeskedet inte hade existerat. Oenigheten mellan parterna avser endast det sätt på vilket har tribunalen besvarat den sistnämnda frågan.

101. Det finns således anledning att ta ställning till denna fråga, vilket gör det nödvändigt att beakta kriterierna för fastställande av vad som utgör "normal" beskattning.

102. Som framgår av mitt resonemang ovan leder den omständigheten att begreppet "normal" beskattning, som används vid bedömningen av huruvida det föreligger en ekonomisk fördel, i allt väsentligt likställs med begreppet referensram, som används vid analysen av selektivitet, till slutsatsen att de kriterier som anges i rättspraxis för att fastställa innehållet i det sistnämnda

<sup>60</sup> Dom av den 18 december 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punkt 33).

<sup>61</sup> Se, bland annat, dom av den 15 oktober 2009, Audiolux m.fl. (C-101/08, EU:C:2009:626, punkt 34), och dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 42).

begreppet faktiskt kan överföras på det förstnämnda begreppet. Dessa kriterier tillämpas på bestämmelser som tillsammans ligger till grund för den "normala" beskattningen och avser beskattningens objektivitet, fullständighet och konkreta karaktär.

103. Mot bakgrund av föremålet för förevarande anmärkning anser jag att kriteriet rörande den "normala" beskattningens *konkreta* karaktär är av särskild vikt.

104. Jag konstaterar inledningsvis att en närmare läsning av punkt 139 i den överklagade domen, jämförd med hänvisningen till inledningen av punkt 141 i samma dom, visar att tribunalen underförstått godtog antagandet att den "normala" beskattningen endast ska omfatta bestämmelser i nationell rätt.

105. Enligt tribunalen framgår det vidare av punkterna 141 och 145 i den domen att den omständigheten att *syftet* med den luxemburgska skattelagen är att beskatta anknutna företag och fristående företag på samma sätt vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt är tillräckligt för att motivera slutsatsen att armlängdsprincipen omfattas av den "normala" beskattningen. I punkt 141 i den överklagade domen hänvisade tribunalen nämligen till att "[n]är det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan anknutna företag och fristående företag ... *avser* den nationella skatterätten att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet företag som om den uppstår till följd av transaktioner som utförts till marknadspris".<sup>62</sup> I punkt 145 i den överklagade domen bekräftade tribunalen att den luxemburgska skattelagen "*syftar till att* anknutna företag och fristående företag i Luxemburg ska beskattas på samma sätt" och att denna lag "*syftar till att* beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett ... anknutet företag som om den hade uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris".<sup>63</sup> Däremot har tribunalen inte åberopat någon särskild bestämmelse i luxemburgsk rätt till stöd för sin slutsats.

106. Som jag har visat ovan, och vilket följer av domstolens senaste praxis, innebär den "normala" beskattningens konkreta karaktär att den kan härledas från *positiva* rättsregler. För att undvika att göra intrång i medlemsstaternas exklusiva behörighet på området för direkt beskattning, kan förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 107 FEUF endast bedömas mot bakgrund av det regelverk som den nationella lagstiftaren har fastställt för det *faktiska* utövandet av denna befogenhet. Utan det aktuella förhandsbeskedet är det endast med hjälp av en sådan bedömning som det går att säkerställa att armlängdsprincipen utgör en del av alla de regler och principer som är tillämpliga på den skattemässiga situation som ett anknutet företag, såsom FFT, befinner sig i.

107. Jag delar därför Irlands uppfattning att kommissionens synsätt i det omtvistade beslutet, som godtogs av tribunalen i den överklagade domen, i slutändan innebär att det i det nationella skattesystem som ligger till grund för den "normala" beskattningen införs en regel, nämligen armlängdsprincipen, som är ovidkommande för detta system. Av de skäl som jag bland annat redogjorde för i föregående punkt kan hänvisningen till det syfte som den nationella lagstiftaren påstås eftersträva inte användas som motivering till att denna princip hör till nämnda system.

108. Jag konstaterar att Irland även har hävdats att tribunalen helt enkelt bortsåg artikel 164.3 i inkomstskattelagen, genom vilken den nationella lagstiftaren hade införlivat armlängdsprincipen med luxemburgsk skatterätt. Enligt Irland borde den "normala" beskattningen ha fastställts med hänvisning till enbart denna bestämmelse.

<sup>62</sup> Min kursivering.

<sup>63</sup> Min kursivering.

109. Jag tror inte att tribunalen bortsåg från denna artikel. Det framgår nämligen av punkt 13 i den överklagade domen att tribunalen faktiskt beaktade de skäl i det omtvistade beslutet där kommissionen angav att det aktuella förhandsbeskedet hade antagits på grundval av artikel 164.3 i inkomstskattelagen (och cirkulär nr 164/2) och att denna bestämmelse fastställde armlängdsprincipen i luxemburgsk skatterätt. Tribunalen ansåg emellertid att kommissionen hade gjort en riktig bedömning när den drog slutsatsen att fastställandet av referensramen för den ”normala” beskattningen inte skulle ske med hänvisning till enbart denna artikel. Det är denna bedömning som enligt min mening bygger på en felaktig rättstillämpning.

110. Det har inte undgått mig att om hänvisningen till armlängdsprincipen införlivas med den nationella rättsordningen skulle antalet nationella skattemyndigheter vars förhandsbesked kan bli föremål för kommissionens kontroll av förekomsten av statligt stöd minska och OECD:s riktlinjer i praktiken bli bindande genom att kommissionens utrymme för skönsmässig bedömning vid prövningen av dessa beslut skulle begränsas. Enligt min mening är detta emellertid det enda resonemang som Tribunalen kan betrakta som rättsligt korrekt, eftersom det respekterar medlemsstaternas exklusiva behörighet på området för direkt beskattning.

111. Det rättsliga resonemang som kommissionen i första hand har fört, och som tribunalen godtog i den överklagade domen, definierar däremot den referensram som ligger till grund för den ”normala” beskattningen på grundval av en version av armlängdsprincipen som grundar sig på en icke-kodifierad omständighet, såsom det (påstådda) syftet med luxemburgsk skatterätt. Rör detta sig inte just om en sådan otillbörlig inblandning i medlemsstaternas självbestämmande på skatteområdet som domstolen hittills alltid har fördömt? Jag anser att så är fallet<sup>64</sup>.

112. Mot bakgrund av det ovan anförda är jag övertygad om att Irlands femte anmärkning ska godtas.

113. Genom sin sjätte anmärkning har Irland kritiserat punkt 142 i den överklagade domen genom att ange att domen *Forum 187* inte bekräftar slutsatsen att artikel 107.1 FEUF ålägger medlemsstaterna att iaktta en självständig skyldighet att tillämpa armlängdsprincipen oberoende av huruvida denna princip har införlivats med nationell rätt. Irland har bland annat gjort gällande att det i det mål som avgjordes genom domen *Forum 187* ansågs vara relevant att göra undantag från armlängdsprincipen, eftersom denna princip hade införlivats med den nationella rätten i fråga, det vill säga belgisk rätt.

114. Det ska således prövas huruvida den tolkning av domen *Forum 187* som gjordes punkt 142 i den överklagade domen är riktig.

115. I det målet hade domstolen att pröva ett beslut genom vilket kommissionen hade fastställt att Belgiens skatterättsliga system för godkända samordningscenter utgjorde ett statligt stöd som var oförenligt med den gemensamma marknaden.<sup>65</sup> En av de många ekonomiska fördelar som samordningscentren åtnjöt enligt detta skatterättsliga system var metoden för att fastställa deras skattepliktiga inkomster. Den skattepliktiga vinsten fastställdes schablonmässigt enligt den så kallade kostnadsplusmetoden och motsvarade en procentuell andel av kostnader och utgifter för driften med undantag av bland annat personalkostnader och finansiella kostnader. När det

<sup>64</sup> Se, i detta avseende, Mason R., ”Identifying Illegal Subsidies”, *American University Law Review*, volume 69: nr 2, Article 3, s. 530–531.

<sup>65</sup> 2003/755/EG: Kommissionens beslut av den 17 februari 2003 om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien (EUT L 282, 2003, s. 25).

saknas information om den verksamhet som bedrivs fastställdes den procentandel av vinsterna som ska beaktas till åtta procent. Den fastställda vinsten beskattades således med normal bolagsskattesats.

116. För att kontrollera huruvida detta skatterättsliga system gynnade samordningscentren ansåg domstolen, i det avsnitt som tribunalen hänvisade till i punkt 142 i den överklagade domen, att det var nödvändigt att jämföra nämnda system med det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens.<sup>66</sup> Domstolen drog således slutsatsen att uteslutandet av kostnaderna för anställda och de finansiella kostnaderna, som på ett avgörande sätt bidrog till samordningscentrens förvärvande av intäkter, från de kostnader som används för fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för dessa centrum "inte [ledde] till internpriser som [låg] nära de priser som skulle ha tillämpats vid fri konkurrens".<sup>67</sup>

117. Enligt kommissionen råder det således inget tvivel om att domstolen har tillämpat armlängdsprincipen. Även om denna princip inte nämns i punkterna 95 och 96 i domen Forum 187 anser kommissionen att användningen av uttrycken "bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens" i punkt 95 och "internpriser" i punkt 96 inte lämnar något utrymme för olika tolkningar.

118. Vad gäller den rättsliga grunden för tillämpningen av denna princip har kommissionen anslutit sig till FFT:s ståndpunkt att domstolen i domen Forum 187 jämförde den skattemässiga behandlingen av samordningscentren med de vanliga bestämmelserna i belgisk rätt. Kommissionen har emellertid tillagt att domstolens skäl för att tillämpa den skattemässiga behandlingen av fristående bolag som referenskriterium för att konstatera att centrumen gynnades var samma skäl som tribunalen grundade sin bedömning i punkterna 141 och 145 i den överklagade domen på, nämligen att det slutliga målet med det aktuella nationella skattesystemet var att säkerställa att beskattningsunderlaget för anknutna företag beräknades på samma sätt som för fristående företag.

119. Enligt kommissionen bekräftar domen Forum 187 dessutom att tillämpningen av armlängdsprincipen inte är beroende av att den införlivas med nationell rätt. Kommissionen har nämligen påpekat att domstolen i den domen inte prövade huruvida samordningscentren åtnjöt en fördel med hänvisning till en armlängdsprincip som kodifierats i belgisk skatterätt.

120. Jag finner inte denna tolkning av domen Forum 187 särskilt övertygande.

121. I den domen anges inte någonstans att medlemsstaterna är skyldiga att genomföra armlängdsprincipen när denna princip inte har införlivats med nationell rätt. Enligt min mening är detta inte förvånande, eftersom det inte var den rättsfråga som var föremål för domstolens tolkning.

122. Detta visas tydligt av det sätt som domstolens resonemang är uppbyggt på i ovannämnda dom. I punkterna 91–93 erinrade domstolen om de viktigaste dragen i metoden för att fastställa den skattepliktiga vinsten, vilken följer av det skatterättsliga system som föreskrivs i kunglig kungörelse nr 187 av den 30 december 1982 om inrättandet av samordningscentrum.<sup>68</sup> I punkt 94 angav domstolen därefter att idén till denna metod "kommer från den så kallade

<sup>66</sup> Dom av den 22 juli 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 95).

<sup>67</sup> Dom av den 22 juli 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 96).

<sup>68</sup> *Moniteur belge* av den 13 januari 1983.

kostnadsplusmetoden, som förordas av [OECD] vid beskattningen av tjänster som ett dotterbolag eller ett fast driftställe tillhandahåller ett bolag som ingår i samma koncern och som är hemmahörande i utlandet”, innan den, i punkterna 95 och 96, konstaterade att det var nödvändigt att jämföra den beskattningsbara inkomst som följer av tillämpningen av nämnda skatteregler med det belopp som följer av tillämpningen av de allmänna bestämmelserna.

123. Härav följer att den belgiska lagstiftaren hade införlivat en metod i nationell rätt som liknar den så kallade kostnadsplusmetoden, som är en av de metoder för beräkning av internpriser som OECD har rekommenderat för att indirekt fastställa armlängdspriset för en koncernintern transaktion. Som generaladvokaten Léger underströk i punkt 257 i sitt förslag till avgörande i det målet verkade Forum 187 inte bestrida att bedömningen av huruvida det föreligger en fördel skulle ske enligt det kriterium som ligger bakom OECD:s kostnadsplusmetod, det vill säga att interna priser skall fastställas på ett sätt som leder till ett pris motsvarande det som skulle ha tillämpats under normala konkurrensvillkor<sup>69</sup>. Av kommissionens beslut framgår dessutom att den belgiska förvaltningen, vid fastställandet av nämnda priser, skulle stödja sig på OECD:s rapporter.<sup>70</sup>

124. I motsats till vad kommissionen har hävdad i sin svarsskrivelse ska detta enligt min mening förstås så, att den omständigheten att armlängdsprincipen inte nämns i domen Forum 187 – även om denna princip kan anses omfattas av artikel 26 i den belgiska inkomstskattelagen från 1992 – inte innebär att frågan huruvida denna princip har införlivats med nationell rätt saknar relevans i den domen.

125. I nämnda dom tycks domstolen nämligen ta ställning till en annan rättsfråga, där införlivandet av armlängdsprincipen i nationell rätt enbart utgör den logiska premissen. När en medlemsstat väl har valt att i sin nationella lagstiftning införa en metod för att fastställa den beskattningsbara vinsten för anknutna företag som motsvarar OECD:s kostnadsplusmetod *och som således har till syfte att beskatta dessa företag på grundval av en tillämpning av de allmänna bestämmelserna*, ger denna stat dessa företag en ekonomisk fördel om den i denna metod inkluderar bestämmelser som minskar företagets skattebörda jämfört med den skattebörda som de i vanliga fall skulle ha haft enligt detta system.

126. I motsats till vad tribunalen fann i punkt 142 i den överklagade domen anser jag sammanfattningsvis att domen Forum 187 inte bekräftar ståndpunkten att armlängdsprincipen är tillämplig när den nationella skatterätten syftar till att beskatta anknutna företag och fristående företag på samma sätt, oberoende av frågan huruvida denna princip har införlivats med nämnda rätt.

127. Jag anser därför att Irlands sjätte anmärkning ska godtas.

128. Genom sin sjunde anmärkning har Irland anfört att armlängdsprincipen inte har sitt ursprung i OECD:s dokument och att principen om en privat aktör i en marknadsekonomi, som legat till grund för OECD:s synsätt på området, inte är en korrekt rättslig grund. Irland har påpekat att kommissionen hänvisade till denna princip i sina beslut att inleda granskningsförfaranden rörande de förhandsbesked som antagits till förmån för Apple, Fiat och

<sup>69</sup> Förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i de förenade målen Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:89).

<sup>70</sup> 2003/755/EG: Kommissionens beslut av den 17 februari 2003 om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien (EUT L 282, 2003, s. 25), skäl 95. Kommissionen har i detta sammanhang hänvisat till nr 26/48 i kommentaren till code des impôts sur les revenus 1992 (1992 års inkomstskattelag).

Starbucks och att kommissionen vid den muntliga förhandlingen inför tribunalen i förevarande mål bekräftade att den inte längre grundade sin teori om armlängdsprincipen på principen om en privat aktör i en marknadsekonomi.

129. Vad gäller denna anmärkning nöjer jag mig med att konstatera att den tycks bestå av en allmän kritik mot kommissionens syn på vad som utgör grunden för armlängdsprincipen, utan att skälen till att kommissionens syn godtogs i den överklagade domen diskuteras.

130. Irlands tredje och fjärde anmärkning gör det nödvändigt att påminna om det relevanta avsnittet i den överklagade domen. I punkt 152 i den överklagade domen konstaterade tribunalen att kommissionen vid förhandlingen gjorde gällande att armlängdsprincipen ingick i det vanliga skattesystemet som föreskrivs i nationell rätt och var en följd av synsättet med ”separata juridiska enheter”, ett synsätt enligt vilket skatterätten fäster vikt vid juridiska enheter och inte vid ekonomiska enheter. I punkt 153 tog tribunalen upp Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s invändningar om att kommissionen vid förhandlingen hade ändrat sin ståndpunkt beträffande armlängdsprincipen, såsom den hade beskrivits i det omtvistade beslutet. Samtidigt som tribunalen medgav att ändringen av den rättsliga grunden för armlängdsprincipen i det omtvistade beslutet saknade juridisk legitimitet, ansåg den att detta i alla händelser inte påverkade tribunalens tidigare konstaterande att armlängdsprincipen är ett verktyg som används vid prövningen enligt artikel 107.1 FEUF.

131. Irland har i detta avseende för det första gjort gällande att kommissionen inte, utan att åsidosätta rätten till försvar, med giltig verkan kunde stödja sig på det nya argument som den hade anfört vid förhandlingen. I det omtvistade beslutet angavs nämligen inte synsättet med separata juridiska enheter som rättslig grund för armlängdsprincipen.

132. För det andra har Irland gjort gällande att även om kommissionen i det omtvistade beslutet hade angett att synsättet med separata juridiska enheter utgjorde den rättsliga grunden för armlängdsprincipen, skulle den ha gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning. Det vore nämligen fel att påstå att denna princip är en nödvändig följd av synsättet med separata enheter, eftersom andra beskattningsmodeller, såsom fördelningsmetoden enligt en i förväg fastställd formel som föreskrivs i förslaget till direktiv om en gemensam bolagsskattebas, också grundar sig på detta synsätt.

133. Jag tycker till att börja med att domstolen inte ska låta sig dras in i en diskussion som saknar praktisk betydelse, eftersom tribunalen inte grundade sitt avgörande på de omständigheter som Irland har kritiserat i sina anmärkningar. En sådan diskussion skulle nämligen bli rent teoretisk eller, närmare bestämt, inte på något sätt påverka utgången av den tvist som anhängiggjorts vid domstolen.

134. I punkt 153 i den överklagade domen uttalade sig tribunalen nämligen inte i frågan huruvida kommissionen – genom de förklaringar som den gav vid förhandlingen angående förhållandet mellan genomförandet av synsättet med separata juridiska enheter i det nationella skattesystemet och armlängdsprincipen – hade ändrat sin ursprungliga ståndpunkt i det omtvistade beslutet. Tvärtom nöjde sig tribunalen med att slå fast att även om de invändningar som framställts av Storhertigdömet Luxemburg och FFT hade ansetts välgrundade, skulle detta inte ha påverkat tribunalens slutsats beträffande den rättsliga grunden för användningen av

armlängdsprincipen.<sup>71</sup> Förevarande anmärkningar grundar sig således på en felaktig tolkning av den överklagade domen.

135. Jag anser därför att Irlands tredje och fjärde anmärkning inte kan godtas, eftersom de är verkningslösa.

*iv) Räckvidden för armlängdsprincipen och rättssäkerhetsprincipen*

136. Genom sin åttonde anmärkning har Irland anfört att det är mycket svårt att förstå innehållet i den armlängdsprincip som kommissionen tillämpade i det omtvistade beslutet, och som bekräftades av tribunalen i den överklagade domen. Kommissionen har i detta avseende påpekat att även om den enda exakta definitionen av armlängdsprincipen förekommer i de dokument som har utarbetats inom OECD, anges det i skäl 229 i det omtvistade beslutet och i punkt 147 i den överklagade domen att OECD:s armlängdsprincip skiljer sig från den princip som kommissionen tillämpat. Det framgår dessutom av punkt 149 i den överklagade domen att kommissionen inte är skyldig att beakta det sätt som armlängdsprincipen definieras på i nationell rätt, vilket i förevarande fall gjorde att den bortsåg från att Storhertigdömet Luxemburg faktiskt hade införlivat denna princip med sin nationella rätt. Slutligen finns det enligt Irland inte någon handbok eller riktlinjer som definierar innehållet i armlängdsprincipen, såsom denna beskrevs av kommissionen i det omtvistade beslutet. Avsaknaden av en beskrivning av innehållet i denna princip är problematisk ur ett rättssäkerhetsperspektiv, eftersom det således är omöjligt för en skattskyldig eller för den nationella skattemyndigheten att veta vilka bestämmelser som faktiskt är tillämpliga.

137. Kommissionen har i sin svarsskrivelse bland annat genmält att innehållet i denna princip är mycket tydligt. Det föreskrivs nämligen att transaktioner mellan anknutna ekonomiska aktörer i skattehänseende ska bedömas som om de hade ingåtts på marknadsmässiga villkor mellan fristående ekonomiska aktörer.

138. Jag erinrar om att rättssäkerhetsprincipen – som utgör en allmän princip i unionsrätten och således är tillämplig på rättsakter som antas av unionens institutioner, organ och byråer – enligt fast rättspraxis kräver att rättsregler ska vara klara, tydliga och förutsägbara.<sup>72</sup> Denna princip innebär närmare bestämt att det ska bedömas huruvida en unionsrättslig bestämmelse gör det möjligt för dem som berörs därav att på ett otvetydigt sätt kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och vidta åtgärder i enlighet därmed.<sup>73</sup> Detta krav gäller särskilt i fråga om rättsakter som kan vara ekonomiskt betungande.<sup>74</sup>

<sup>71</sup> Även om det är riktigt att tribunalen i punkt 153 i den överklagade domen inte tycks hänvisa till denna rättsliga grund genom att endast sammanfatta sin slutsats med att "armlängdsprincipen tillämpas vid bedömningen enligt artikel 107.1 FEUF", är det emellertid också riktigt att denna hänvisning följer av tribunalens resonemang i dess helhet, enligt vilket frågan huruvida det är tillåtet att använda armlängdsprincipen som ett verktyg för denna prövning beror på huruvida *den nationella rätten* avser att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet företag som om denna vinst uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris.

<sup>72</sup> Dom av 11 september 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

<sup>73</sup> Dom av den 29 mars 2011, ThyssenKrupp Nirosta/kommissionen (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punkt 81).

<sup>74</sup> Dom av den 23 september 2020, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 RENV och T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, punkt 194).

139. Det framgår av domstolens praxis att rättssäkerhetsprincipen är nära knuten till unionens lagstiftningsprocess och de nationella myndigheternas lagstiftningsprocess när dessa tillämpar unionsrätten, och att den tillåter en domstolsprövning av brister som kan leda till en osäker tillämpning av den ifrågasatta rättsakten.<sup>75</sup>

140. Av gällande rättspraxis angående statligt stöd följer att rättssäkerhetsprincipen har en mer begränsad räckvidd vid ett administrativt beslut. På detta område kan domstolen endast slå fast att rättssäkerhetsprincipen har åsidosatts i samband med kommissionens beteende före eller under det *förfarande* som ledde fram till ett beslut om återkrav av statligt stöd.<sup>76</sup>

141. I förevarande mål har rättssäkerhetsprincipen åberopats mot användningen av armlängdsprincipen vid prövningen av villkoret om fördel, *på grund av denna principens påstått svårförståeliga innehåll*. Föremålet för denna invändning är med andra ord huruvida kommissionens bedömning av *klassificeringen av en statlig åtgärd som statligt stöd* är välgrundad. Frågan huruvida en sådan bedömning är välgrundad kan emellertid enligt min mening inte ifrågasättas utifrån huruvida bedömningen är förenlig med rättssäkerhetsprincipen. En motsatt ståndpunkt skulle förbjuda kommissionen att tillämpa rättsregler på ett nytt sätt och skulle således tvinga kommissionen att inta en ståndpunkt som den senare inte ändra. En sådan tolkning innebär framför allt att kommissionen inte skulle kunna använda sig av nya referensskriterier som vägledning vid bedömningen av huruvida det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

142. Om så hade varit fallet skulle principen om en privat investerare i en marknadsekonomi inte ha kunnat beaktas vid prövningen av villkoret rörande fördelen, eftersom denna princip, vid de första exemplen i beslutspraxis från början av 80-talet, långt ifrån hade något fått något innehåll. När domstolen år 1986 godkände principen om en investerare i en marknadsekonomi innebar den nämligen endast att det skulle göras en bedömning av ”om en privat aktieägare under liknande omständigheter, med beaktande av lönsamhetsutsikterna och oavsett alla sociala, regionalpolitiska och sektoriella överväganden, skulle ha skjutit till kapitalet i fråga”.<sup>77</sup> Det är först under årens lopp som formerna för tillämpningen av denna princip så småningom har fastställts i kommissionens beslutspraxis och lagstiftningsliknande verksamhet samt i domstolens praxis.<sup>78</sup>

143. På samma sätt har kommissionen i huvudsak definierat innehållet i armlängdsprincipen på så sätt att transaktioner mellan anknutna företag ska värderas i skattehänseende som om de hade utförts av fristående företag. Armlängdsprincipen har i förevarande mål tillämpats i enlighet med OECD:s riktlinjer. Det är de samlade åtgärderna från de lagstiftande och dömande myndigheterna som nämns i slutet av föregående punkt som i slutändan kommer att precisera de närmare formerna för tillämpningen av denna princip.

144. Jag anser följaktligen att rättssäkerhetsprincipen inte kan åberopas för att klandra tribunalen för att ha godtagit en otillräckligt precis beskrivning från kommissionens sida av innehållet i ett referensskriterium, såsom armlängdsprincipen, i ett beslut som denna institution har antagit.

<sup>75</sup> Se Puissochet J. och Legal H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Les Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, no 11*.

<sup>76</sup> Se, exempelvis, dom av den 8 december 2011, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punkterna 99–108).

<sup>77</sup> Dom av den 10 juli 1986, Belgien/kommissionen (234/84, EU:C:1986:302, punkt 14).

<sup>78</sup> Se, bland annat, kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 FEUF (EUT L 262, 2016, s. 1), avsnitt 4.2.

145. Härav följer att Irlands åttonde anmärkning enligt min mening inte kan godtas.

### 3) *Slutsats om den första grunden*

146. Mot bakgrund av det ovan anförda, särskilt mina förslag rörande den femte och den sjätte anmärkningen, föreslår jag att domstolen ska bifalla överklagandet såvitt avser den första grunden, eftersom tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den godkände den referensram som kommissionen hade fastställt för att pröva huruvida det i förevarande mål förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Domstolens praxis, enligt vilken ett felaktigt fastställande av denna ram innebär att hela bedömningen av villkoret om selektivitet blir felaktigt,<sup>79</sup> kan enligt min mening tillämpas analogt på prövningen av fördelen.

### c) *Den tredje grunden*

#### 1) *Parternas argument*

147. Som tredje grund har Irland gjort gällande att tribunalen har åsidosatt sin motiveringsskyldighet. För det första underlät tribunalen att uttala sig om den exakta rättsliga grunden för armlängdsprincipen, som endast beskrevs som ett "verktyg" eller ett "referenskriterium". För det andra har Irland hävdade att resonemanget i den överklagade domen är motsägelsefullt, eftersom tribunalen angav att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det omtvistade beslutet, är "en allmän princip om likabehandling gällande beskattning" (punkt 150 i den överklagade domen), och inte "allmän princip om likabehandling med avseende på skatt" (artikel 161 i den överklagade domen), utan att förklara skillnaden.

148. Kommissionen anser att denna grund bygger på en felaktig tolkning av den överklagade domen och att överklagandet därför inte kan vinna bifall på denna grund.

#### 2) *Bedömning*

149. Jag erinrar inledningsvis om att det följer av domstolens fasta praxis att det av domskälen i tribunalens dom klart och tydligt ska framgå hur tribunalen har resonerat, så att de som berörs av domen kan få kännedom om skälen för avgörandet och så att domstolen ges möjlighet att utföra sin prövning.<sup>80</sup>

150. Vad gäller anmärkningen om avsaknad av motivering av den rättsliga grunden för armlängdsprincipen noterar jag till att börja med att Irland, efter att i allmänna ordalag ha påpekat att Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s kritik mot denna rättsliga grund prövades i punkterna 126–187 i den överklagade domen, inte förefaller avse de relevanta punkterna i den domen. Om så hade varit fallet skulle denna medlemsstat enligt min mening inte ha kunnat kritisera tribunalen för att inte ha identifierat den rättsliga grunden i fråga.

151. Som jag redan har visat i förevarande förslag till avgörande uttalade sig tribunalen om detta i punkt 141 i den överklagade domen. Innan tribunalen redogjorde för innehållet i armlängdsprincipen genom att bekräfta att, när en skatteåtgärd beviljas ett anknutet företag, kan

<sup>79</sup> Dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107).

<sup>80</sup> Se dom av den 29 april 2021, Achemos Grupé och Achema/kommissionen (C-847/19 P, ej publicerad, EU:C:2021:343, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

kommissionen jämföra den skattebörda som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett fristående företag som befinner sig i en jämförbar faktisk situation, preciserade tribunalen att armlängdsprincipen *följer av nationell rätt* och särskilt att ”när det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan anknutna företag och fristående företag vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt, avser den nationella skatterätten att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet företag som om den uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris”. Efter att således ha identifierat den rättsliga grunden för armlängdsprincipen fann tribunalen, i punkt 145 i den överklagade domen, att denna princip var tillämplig i förevarande mål, eftersom den luxemburgska skattelagen syftade till att beskatta anknutna företag och fristående företag på samma i fråga om bolagsskatt.

152. Även om denna rättsliga grund inte uppfyller de villkor som krävs för att den ska vara förenlig med relevant rättspraxis, vilket framgår av prövningen av den femte anmärkningen till den första grunden, kan det inte förnekas att tribunalen ändå har identifierat denna grund, vilket obestridligen innebär att anmärkningen om bristande motivering i den överklagade domen i detta avseende helt saknar grund.

153. Ovanstående förklarar varför det, såsom Irland med rätta har påpekat, i punkterna 151–154 i den överklagade domen inte anges vad som utgör grunden för armlängdsprincipen. I punkterna 149–154 i denna dom avsåg tribunalen nämligen just att visa att de argument som Storhertigdömet Luxemburg och FFT hade anfört inte kunde vederlägga den slutsats som *redan* hade dragits, nämligen att armlängdsprincipen hade sitt ursprung i nationell rätt.

154. Vad gäller anmärkningen om att motiveringen är motsägelsefull, anser jag att denna anmärkning grundar sig på en missuppfattning av punkterna 150 och 161 i den överklagade domen. Irland har nämligen utgått från premissen att tribunalen menade att det förelåg en skillnad mellan kvalificeringen av armlängdsprincipen som en ”allmän princip om likabehandling gällande beskattning,” i punkt 150, och som ”en allmän princip om likabehandling med avseende på skatt”, i punkt 161. Jag anser att denna premiss är felaktig.

155. I punkt 150 i den överklagade domen förklarade tribunalen att kommissionen i skäl 228 i det omtvistade beslutet hade angett att armlängdsprincipen var ”en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF”.<sup>81</sup> I punkt 161 i samma dom bemötte tribunalen en anmärkning från Irland och FFT om att denna formulering inte kunde förstås så, att den bekräftade att det fanns en ”allmän princip om likabehandling med avseende på skatt som är inneboende i artikel 107.1 FEUF”.<sup>82</sup> Tribunalen inskränkte sig således till att underkänna en av de tänkbara tolkningarna av skäl 228 i det omtvistade beslutet, såsom denna återgetts i punkt 150 i den överklagade domen, nämligen att den rättsliga grunden för armlängdsprincipen var artikel 107.1 FEUF. Jag ser således inte någon motsägelse mellan punkt 150 och punkt 161 i den överklagade domen.

156. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska slå fast att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser den tredje grunden.

<sup>81</sup> Min kursivering.

<sup>82</sup> Min kursivering.

## *d) Den fjärde grunden*

### *1) Parternas argument*

157. Genom den fjärde grunden har Irland gjort gällande att tribunalen gjorde fel när den underkände det argument som undersöktes i punkterna 180–184 i den överklagade domen och enligt vilket kommissionen, genom att införa sin armlängdsprincip, åsidosatt rättssäkerhetsprincipen. Irland har vidare gjort gällande att tribunalen – genom att i punkt 183 i den överklagade domen göra gällande att det gick det att ”förtutse” att kommissionen kunde kontrollera huruvida den metod för att fastställa internpriser som godkändes i förhandsbeskedet avvek från ett pris som skulle ha fastställts på marknadsmässiga villkor, för att pröva huruvida förhandsbeskedet gav mottagaren en fördel – bortsåg från att den princip som kommissionen formulerat är en ny bestämmelse vars innehåll den luxemburgska skattemyndigheten inte i förväg kunde känna till. Även om den luxemburgska skattemyndigheten hade kunnat förvänta sig att kommissionen skulle undersöka om ett anknutet företag i skattehänseende behandlades på samma sätt som ett fristående bolag, hade den inte kunnat förtutse att kommissionen skulle tillämpa sin egen version av armlängdsprincipen eller kunnat få kännedom om innehållet i denna.

158. Kommissionen har bestritt hela Irlands resonemang.

### *2) Bedömning*

159. Framför allt bör denna grund noggrant avgränsas. Irland förefaller ifrågasätta tribunalens bedömning att den prövning av huruvida det förelåg en fördel som genomfördes på grundval av ett helt nytt regelverk, och som den nationella skattemyndigheten därför inte kunde förtutse, inte åsidosatte rättssäkerhetsprincipen. Innan kommissionen antog det omtvistade beslutet utvecklade den nämligen inte grunden för och innehållet i armlängdsprincipen, exempelvis genom offentliggörande av så kallad mjuk lagstiftning såsom en handbok eller riktlinjer.

160. Det går visserligen inte att förneka att kommissionens till viss del presenterar ett nytt synsätt i det omtvistade beslutet. Jag erinrar om att det inte går att hitta något spår av armlängdsprincipen, såsom den utformats av kommissionen i det omtvistade beslutet och godkänts av tribunalen i den överklagade domen, i kommissionens tidigare beslutspraxis rörande skattestöd. I förevarande förslag till avgörande har jag redan visat att tribunalen gjorde fel när den i den överklagade domen bekräftade den tolkning i det omtvistade beslutet enligt vilken domen Forum 187 bekräftade användningen av en sådan armlängdsprincip vid bedömningen av huruvida det föreligger en fördel.

161. Jag anser emellertid inte att det av detta går att dra slutsatsen att rättssäkerhetsprincipen har åsidosatts.

162. Jag hänvisar ännu en gång till domen Forum 187, och det avsnitt där domstolen godtog generaladvokaten Légers tolkning att om kommissionen är skyldig att iaktta rättssäkerhetsprincipen när den fullgör sitt uppdrag att kontrollera statligt stöd, kan detta krav inte skiljas från kravet på iakttagande av *legalitetsprincipen* och, följaktligen, bestämmelserna i artiklarna 107 och 108 FEUF.<sup>83</sup> Domstolen slog således fast att rättssäkerhetsprincipen inte

<sup>83</sup> Dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkterna 73–76), och förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i de förenade målen Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:89, punkt 219).

kunde anses ha åsidosatts när kommissionen ändrade sin bedömning i samband med kvalificeringen av en nationell skatteåtgärd som statligt stöd. Enligt min mening råder det emellertid ingen tvekan om att konstaterandet avseende förhållandet mellan rättssäkerhetsprincipen och legalitetsprincipen även gäller om kommissionen gjort en ny bedömning i förhållande till sin tidigare beslutspraxis. Av detta följer att rättssäkerhetsprincipen inte utgör hinder för kommissionen att, såsom i förevarande fall, göra en ny bedömning av huruvida en statlig åtgärd utgör statligt stöd om kommissionen anser att en korrekt tillämpning av artiklarna 107.1 och 108 FEUF leder till en sådan slutsats. I punkt 142 i förevarande förslag till avgörande förklaras dessutom att kommissionens bedömning att en statlig åtgärd utgör statligt stöd inte kan ifrågasättas genom att hänvisa till rättssäkerhetsprincipen.

163. På samma sätt medför rättssäkerhetsprincipen inte på något sätt att den nya tolkning som kommissionen vill införa i sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF först ska presenteras i handböcker eller riktlinjer. Även om dessa rättsakter bidrar till att säkerställa insyn, förutsebarhet och rättssäkerhet vad gäller kommissionens handlande,<sup>84</sup> är de inte på något sätt nödvändiga för att motivera ett sådant initiativs lagenlighet.

164. Mot denna bakgrund anser jag att påståendet i punkt 183 i den överklagade domen inte kan kritiseras i rättsligt hänseende.

165. Jag föreslår därför att domstolen ska slå fast att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser den fjärde grunden.

#### ***e) Den femte grunden***

##### *1) Parternas argument*

166. Genom den femte grunden, som riktar sig mot punkterna 100–117 i den överklagade domen, har Irland kritiserat tribunalen för att den underkände Irlands argument om att det omtvistade beslutet, i strid med artiklarna 3, 4 och 5 FEU och artikel 114 FEUF, innebär en dold harmonisering som strider mot principen om befogenhetsfördelning. Enligt Irland åberopade kommissionen i det omtvistade beslutet regler som inte ingick i det nationella skattesystemet och bortsåg samtidigt från tillämpliga bestämmelser i detta system. Irland har påpekat att om kommissionen skulle vinna framgång i förevarande mål, skulle kommissionens armlängdsprincip vara bindande för alla medlemsstater, oberoende av vad som föreskrivs i deras egen skattelagstiftning.

167. Kommissionen har genmält att den faktiskt bedömde det aktuella förhandsbeskedet mot bakgrund av det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg och att även om tribunalens dom skulle fastställas i fråga om konstaterandet att det förelåg en selektiv fördel, betyder detta endast att de medlemsstater som med stöd av sina vanliga bestämmelser beskattar filialer eller dotterbolag till multinationella bolag som om dessa vore separata enheter inte kan undgå en kontroll av huruvida deras förhandsbesked i skattefrågor omfattas av bestämmelserna om statligt stöd, enbart av det skälet att det i deras skattelagstiftning inte uttryckligen anges objektiva kriterier för när dessa filialer eller dotterbolag ska anses ha tilldelats en fördel.

<sup>84</sup> Se dom av den 14 november 2018, kommissionen/Grekland (C-93/17, EU:C:2018:903, punkt 119 och där angiven rättspraxis).

## 2) Bedömning

168. Jag påpekar inledningsvis att Irland inte har bestritt hela tribunalens resonemang i punkterna 100–117 i den överklagade domen. Irland har nämligen preciserat att den godtar den första delen av detta resonemang, i vilken tribunalen underströk att reglerna om statligt stöd är tillämpliga på nationella skatteåtgärder. Irlands anmärkningar avser endast konstaterandet i punkt 113 i den överklagade domen.

169. Efter att i punkt 112 i den överklagade domen ha erinrat om att kommissionen inte har befogenhet att självständigt definiera den så kallade normala beskattningen av ett anknutet företag genom att bortse från de nationella skattebestämmelserna, gjorde tribunalen en felaktig bedömning när den i punkt 113 i den överklagade domen slog fast att kommissionen i det omtvistade beslutet endast hade kontrollerat huruvida förhandsbeskedet ger dess mottagare en fördel jämfört med den så kallade normala beskattningen, *såsom den definieras i nationell skatterätt*. Att detta konstaterande är felaktigt bekräftas enligt Irland för övrigt av den omständigheten att tribunalen, i punkt 149 i den överklagade domen, medgav att kommissionen inte hade undersökt huruvida det aktuella förhandsbeskedet var förenligt med luxemburgsk skatterätt.

170. Med andra ord inskränker sig denna grund till att bestrida kommissionens tillämpning av armlängdsprincipen för att fastställa den så kallade normala beskattningen, oberoende av varje hänvisning till förekomsten av denna princip i nationell rätt. Hur denna grund ska bedömas sammanfaller således med bedömningen av frågan om tribunalens bedömning av den referensram som används för att fastställa huruvida det eventuellt föreligger en skattefördel ska bekräftas eller inte.

171. Jag påpekar att det inte är förvånande att bedömningen av ett eventuellt åsidosättande av befogenhetsfördelningen mellan unionen och dess medlemsstater på ett rättsligt område som kännetecknas av samexistens mellan fördragets bestämmelser om statligt stöd och de nationella skattereglerna – där det för att förebygga risken för att de förstnämnda inkräftar på de sistnämnda innebär att det är nödvändigt att bedöma huruvida det föreligger en fördel utifrån en nationell referensram – beror på huruvida denna referensram har avgränsats på ett korrekt sätt.

172. Med hänsyn till att jag i förevarande förslag till avgörande har föreslagit att överklagandet ska bifallas såvitt avser den första grunden, eftersom armlängdsprincipen i det omtvistade beslutet inte är en regel som uttryckligen har kodifierats i nationell rätt, anser jag, i likhet med Irland, att punkt 113 i den överklagade domen åsidosätter de bestämmelser i fördraget som reglerar befogenhetsfördelningen mellan unionen och dess medlemsstater (artiklarna 3.6, 4.1, 5.1 och 5.2) och förbjuder harmonisering på skatteområdet (artikel 114.2 FEUF).

173. Jag uppmanar därför domstolen att även bifalla överklagandet såvitt avser den femte grunden.

## B. Den andra grunden

174. Genom förevarande grund har Irland gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig bedömning när den slog fast att kommissionen i förevarande mål kunde åberopa presumtionen om selektivitet, enligt vilken en åtgärd presumeras vara selektiv när den ger en fördel och att det rör sig om ett individuellt stöd, eftersom ett förhandsbesked utgör ett individuellt stöd.

175. Kommissionen har gjort gällande att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser denna grund, eftersom den är verkningslös. I det omtvistade beslutet fastställde nämligen kommissionen även selektiviteten i det aktuella förhandsbeskedet genom en bedömning av stödordningarna i tre steg, och tribunalen godtog denna bedömning i punkterna 360–366 i den överklagade domen. Eftersom Irland inte har bestritt dessa punkter i sitt överklagande gäller slutsatsen om det aktuella förhandsbeskedets selektivitet även om överklagandet skulle vinna bifall såvitt avser förevarande grund.

176. Vad gäller frågan huruvida överklagandet är välgrundat har kommissionen genmält att ett individuellt förhandsbesked inte kan anses ha beviljats inom ramen för en allmän stödordning. Enligt kommissionen har nämligen en skattemyndighet möjlighet att, när den godkänner ett avtal om internprissättning i ett förhandsbesked, påverka huruvida ett stöd beviljas i ett enskilt fall, eftersom den kan godkänna antingen ett avtal som leder till ett resultat grundat på armlängdsprincipen eller en metod som avviker från ett sådant resultat. Dessutom framgår de omständigheter som utgör fördelen i förevarande mål endast av det aktuella förhandsbeskedet och inte av de bestämmelser i luxemburgsk rätt på grundval av vilka förhandsbeskedet antogs.

### **1. Huruvida denna grund har verkan**

177. Jag konstaterar att i det omtvistade beslutet bedömdes selektiviteten inte enbart genom tillämpning av en presumtion, utan även genom den bedömning i tre steg som redan har beskrivits i förevarande förslag till avgörande. Tribunalen godkände sedan denna bedömning i punkterna 360–366 i den överklagade domen.

178. Enligt min mening är det nödvändigt att, såsom tribunalen gjorde i punkt 361 i den överklagade domen, erinra om att de två första stegen i bedömningen, det vill säga fastställandet av referensramen respektive kontrollen av huruvida det föreligger en avvikelse från denna, har undersökts *samtidigt* med den ekonomiska fördelen och att frågan huruvida förhandsbeskedet avviker från referensramen, oavsett om avvikelsen är stor eller begränsad, *sammanfaller* med konstaterandet att det mottagande företaget har beviljats en fördel.

179. Mot denna bakgrund nöjer jag mig med att påpeka att nämnda andrahandsbedömning upphör att gälla om domstolen i sin kommande dom beslutar att underkänna tribunalens slutsatser avseende grunden för armlängdsprincipen, vilket jag föreslår i förevarande förslag till avgörande, och att hela prövningen av den selektiva fördelen i så fall blir ogiltig, såväl vad gäller huvudresonemanget som andrahandsresonemanget.

180. Jag föreslår därför att domstolen ska slå fast att förevarande grund inte är verkningslös.

### **2. Prövning i sak**

181. Jag erinrar om att presumtionen om selektivitet nämndes för första gången i domen kommissionen/MOL, i vilken domstolen angav att ”kravet på selektivitet ser annorlunda ut beroende på om åtgärden i fråga är avsedd som en generell stödordning eller ett individuellt stöd” och sedan lade till att ”[i] sistnämnda fall innebär fastställandet av en ekonomisk fördel att det i princip är möjligt att presumera att åtgärden är selektiv”.<sup>85</sup> Det rör sig således om en

<sup>85</sup> Dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 60).

presumtion som kan motbevisas och som ska tillämpas om två villkor är uppfyllda, dels att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, dels att den berörda åtgärden har en individuell karaktär.

182. Denna individuella karaktär har hittills erkänts vid tre tillfällen i samband med tillämpningen av presumtionen om selektivitet. I de två första domarna, som meddelades av domstolen i målet Orange/kommissionen<sup>86</sup> respektive av tribunalen i målet Grekland/kommissionen,<sup>87</sup> rörde tvisten kvalificeringen av *nationella lagstiftningsåtgärder* som vidtagits till förmån för France Télécom<sup>88</sup> respektive det privata bolag som hade koncession för driften av en del av hamnen i Pireus.<sup>89</sup> I den tredje domen, som meddelades av domstolen i målet Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, rörde det sig om kvalificeringen som statligt stöd av den åtgärd som följde av ett *interimistiskt beslut* i vilket det grekiska statliga elbolagets uppsägning av det avtal som tidigare hade ingåtts med ett privat bolag ogiltigförklarades.<sup>90</sup>

183. Såvitt jag vet finns det således inget prejudikat där unionsdomstolarna har anmodats att pröva ett administrativt beslut ur denna synvinkel. En sådan prövning är svårare att göra, eftersom ett sådant beslut kan utgöra såväl en individuell åtgärd som en åtgärd som beviljats på grundval av en stödordning. Det är just denna rättsfråga som är central för diskussionen i samband med förevarande grund. Irland har nämligen kritiserat tribunalens slutsats i den överklagade domen och gjort gällande att det aktuella förhandsbeskedet, i motsats till vad tribunalen slog fast, ska betraktas som ett stöd som genomförts i enlighet med en stödordning, sannolikt med hänvisning till den ordning som fastställs i artikel 164.3 i inkomstskattelagen och cirkulär nr 164/2.

184. Tribunalen drog slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet hade en individuell karaktär efter att, i punkterna 342 och 343 i den överklagade domen, ha gjort en analys grundat på definitionerna av ”individuell stöd” och ”stödordning” i artikel 1 e respektive artikel 1 d i förordning nr 2015/1589.<sup>91</sup>

185. I den första av dessa bestämmelser beskrivs individuellt stöd som ett stöd som inte beviljas på grundval av en stödordning, medan tre kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att en åtgärd ska kvalificeras som stödordning. För det första kan individuellt stöd beviljas företag med stöd av en rättsakt. För det andra ska det inte krävas någon ytterligare genomförandeåtgärd för beviljande av detta stöd. För det tredje ska de företag som kan beviljas individuellt stöd definieras på ett ”allmänt och abstrakt sätt”.<sup>92</sup> Jag tillägger att, såsom tribunalen angav i punkterna 346 och 347 i

<sup>86</sup> Dom av den 26 oktober 2016, Orange/kommissionen (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

<sup>87</sup> Dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen (T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903).

<sup>88</sup> Genom den franska lagen minskades närmare bestämt den ersättning som France Télécom skulle betala till staten som motprestation för statens beräkning och utbetalning av de pensioner som beviljats dess tjänstemän. I domen fastställde domstolen tribunalens bedömning att en jämförelse mellan stödmottagaren och andra aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation med hänsyn till syftet med en sådan åtgärd inte var relevant, eftersom det rörde sig om ”en åtgärd som inrättats för ett särskilt ändamål, [som] endast [avsåg] ett enda företag och [syftade] till att ändra vissa konkurrensackdelar som [var] specifika för företaget.” Se dom av den 26 oktober 2016, Orange/kommissionen (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punkterna 53 och 54).

<sup>89</sup> Den grekiska lagen om ratificering av koncessionsavtalet mellan den offentliga förvaltaren av hamnen i Pireus och Piraeus Container Terminal SA innehöll en rad skattebestämmelser till förmån för det sistnämnda företaget. I domen återgav tribunalen samma formulering som domstolen tidigare hade använt. Se dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen (T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903, punkt 81).

<sup>90</sup> Dom av den 11 december 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, punkt 69), i vilken domstolen slog fast att presumtionen om selektivitet var tillämplig i den mån beslutets verkningar ”endast gällde parterna i den aktuella tvisten”.

<sup>91</sup> Rådets förordning av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 2015, s. 9).

<sup>92</sup> Dom av den 16 september 2021, kommissionen/Belgien och Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkt 60).

den överklagade domen och domstolen nyligen har fastställt, innebär uppfyllandet av de villkor bland annat att de väsentliga delarna av en stödordning framgår av de bestämmelser som identifierats som den rättsliga grunden för denna ordning, och att den nationella skattemyndigheten inte har något utrymme för skönmässig bedömning som gör det möjligt för den att påverka stödbeloppet, dess egenskaper eller villkoren för dess beviljande vid den tidpunkt då den antog åtgärden.<sup>93</sup>

186. Irlands invändningar riktas emellertid inte mot att dessa villkor inte är uppfyllda i förevarande mål. Irland har nämligen inte anfört någon omständighet för att ifrågasätta tribunalens konstateranden angående den rättsliga källan till rekvisiten för det statliga stöd som påstås ha beviljats genom det aktuella förhandsbeskedet och omfattningen av det utrymme för skönmässig bedömning som den luxemburgska skattemyndigheten förfogade över vid antagandet av förhandsbesked.<sup>94</sup>

187. Irland har i huvudsak hävdade att en situation där det i alla förhandsbesked i skattefrågor endast tillämpas en lagbestämmelse som även ett stort antal andra förhandsbesked grundas på innebär att det rör sig om en stödordning samt en rad individuella åtgärder som beviljats på grundval av denna. Jag anser därför att Irland har gett begreppet stödordning en *vidare* räckvidd än vad det har i artikel 1 d i förordning nr 2015/1589. I sitt fortsatta resonemang har Irland således kritiserat tribunalen för att ha utvecklat detta begrepp från en sekundärrättsakt, trots att selektiviteten, såsom en del av begreppet statligt stöd, följer direkt av fördraget och inte bör vara beroende av de definitioner som förekommer i lagstiftningen.

188. Begreppet selektivitet, såsom det har beskrivits i rättspraxis, visar enligt Irland nämligen att det i en sådan situation som den som är föremål för prövning är nödvändigt att göra en jämförande bedömning och bedöma situationen för andra företag som har behandlats på samma sätt som det företag som förhandsbeskedet riktar sig till.

189. Till stöd för sitt argument har Irland hänvisat till domen kommissionen/Hansestadt Lübeck.<sup>95</sup> För mig är det dock uppenbart att denna dom inte på något sätt kan bekräfta detta argument, eftersom det i det mål som avgjordes genom den domen inte rådde något tvivel om att den statliga åtgärd som kommissionen felaktigt hade kvalificerat som selektiv, det vill säga en reglering som antagits av chefen för Lübecks flygplats (Tyskland) och som avsåg avgifter som skulle betalas av samtliga flygbolag som använder denna flygplats, var en stödordning, och att det därför var nödvändigt att göra den jämförande bedömning som beskrivits tidigare i detta förslag.

190. Irland har i samma syfte även hänvisat till domstolens dom i målet kommissionen/MOL.<sup>96</sup> Jag erinrar om att det målet rörde en ungersk gruvdriftslag enligt vilken alla gruvföretag som bedrev verksamhet med stöd av ett utvinningstillstånd hade rätt att vid ett enda tillfälle begära att gruvmyndigheten skulle förlänga den föreskrivna fristen för utvinning av de berörda fälten. För det fall denna myndighet beviljade en förlängning skulle det i ett avtal mellan ansvarig minister och det berörda gruvföretaget fastställas vilka gruvdriftsavgifter som skulle tillämpas på dessa fält, med beaktande av de lagstadgade maximi- och minimivärdena.

<sup>93</sup> Dom av den 16 september 2021, kommissionen/Belgien och Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkt 105).

<sup>94</sup> Punkterna 351 och 352 i den överklagade domen.

<sup>95</sup> Dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

<sup>96</sup> Dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

191. Vad gäller frågan huruvida ett avtal om förlängning som ingåtts mellan myndigheten och företaget MOL är selektivt, fann domstolen visserligen, i likhet med tribunalen, att kommissionen inte hade lyckats visa att ett sådant avtal var selektivt på grund av att den inte hade kontrollerat huruvida detta företag hade gynnats i förhållande till alla företag som kunde befinna sig i en jämförbar situation. Det är även uppenbart att den nationella myndigheten, när den ingick sådana avtal om förlängning som det aktuella, tillämpade en bestämmelse i gruvdriftslagen och att denna kunde ligga till grund för andra avtal i liknande situationer. Till skillnad från Irland anser jag emellertid inte att det av denna dom går att dra slutsatsen att dessa båda omständigheter i förevarande mål räcker för att fastställa förekomsten av ett stöd som beviljats enligt en stödordning, och därmed att presumtionen om selektivitet inte är tillämplig. Jag erinrar om att domstolen i det målet hade att ta ställning till frågan huruvida den nationella myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av gruvdriftsavgiften vid ingåendet av förlängningsavtalen gjorde det möjligt att dra slutsatsen att det aktuella avtalet var selektivt. Efter att ha visat att den aktuella åtgärden var helt unik ("frivilliga bestämmelser i nationell rätt med föreskrifter om införande av tilläggsavgifter"), besvarade domstolen denna fråga nekande och förklarade att "det aktuella utrymmet för skönsmässig bedömning syftar till att göra en avvägning mellan en ytterligare avgift för de ekonomiska aktörerna och de krav som följer av principen om likabehandling. Det aktuella utrymmet för skönsmässig bedömning skiljer sig således *till sin beskaffenhet* från de fall där ett sådant utrymme har samband med beviljande av en fördel för en viss ekonomisk aktör."<sup>97</sup>

192. Eftersom frågan om huruvida presumtionen om selektivitet inte kan tillämpas således beror på vilken statlig åtgärd som är föremål för prövning,<sup>98</sup> kan jag inte se hur denna dom skulle kunna anses tillhandahålla kriterier som kan tillämpas i andra situationer än den situation som domstolen har prövat. För att komma fram till samma slutsats i förevarande mål måste det enligt min mening fastställas att det även här rör sig om en "frivillig bestämmelse i nationell rätt med föreskrifter om införande av tilläggsavgifter". Jag påpekar för det första att artikel 164.3 i inkomstskattelagen, såsom Storhertigdömet Luxemburg bekräftade vid förhandlingen, inte har en frivillig karaktär, eftersom den är tillämplig på anknutna företag även om dessa inte begär förhandsbesked från den luxemburgska skattemyndigheten. För det andra anser jag att det är uppenbart att denna artikel inte på något sätt ålägger nämnda företag att betala tilläggsavgifter.

193. Sammanfattningsvis går det inte med stöd av den rättspraxis angående selektivitet som Irland har åberopat att göra en tolkning som ger begreppet stödordning en vidare räckvidd än den som erkänns i förordning nr 2015/1589, vilket denna medlemsstat har hävdad. Det går således inte att med stöd av denna rättspraxis avfärda kvalificeringen av det aktuella förhandsbeskedet som individuellt stöd, vilket följer av punkterna 350–355 i den överklagade domen. Följaktligen anser jag att tribunalen inte gjorde fel när den fann att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den genom att tillämpa presumtionen om selektivitet slog fast att det aktuella förhandsbeskedet var selektivt.

194. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska slå fast att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser Irlands andra grund.

<sup>97</sup> Dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 65). Min kursivering.

<sup>98</sup> Vad gäller denna punkt, se även förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punkt 67), enligt vilket det "[m]ed hänsyn till den ifrågavarande åtgärdens fullkomliga särart ... är ... lämpligt att avhålla sig från alltför hastiga liknelser med den prövning av olika ordningars selektivitet som unionsdomstolen hittills gjort."

195. För fullständighetens skull anser jag att ett förtydligande behöver göras. När sökandena i målet vid tribunalen gjorde gällande att det aktuella förhandsbeskedet skulle betraktas som ett stöd som beviljats enligt en stödordning, påstod de inte att denna stödordning grundade sig på artikel 164.3 i inkomstskattelagen och cirkulär nr 164/2, i förening med den luxemburgska skattemyndighetens fasta praxis i fråga om förhandsbesked som beviljats andra finansierings- och kassaflödesföretag än FFT. Om förekomsten av en sådan fast administrativ praxis hade bekräftats, skulle det svar som jag förespråkar i föregående punkt förmodligen ha varit det motsatta.

196. Detta följer av den hänsyn till tolkningen av begreppet stödordning i artikel 1 d i förordning 2015/1589 som domstolen nyligen tog i domen kommissionen/Belgien och Magnetrol International i fråga om de skattelättnader vid överskjutande vinst som de belgiska myndigheterna beviljat i form av förhandsbesked. Vid prövningen av huruvida det första villkoret i denna artikel var uppfyllt preciserade domstolen nämligen att ”bestämmelsen” i det system som ligger till grund för beviljandet av individuella stöd även kan hänvisa till en fast administrativ praxis hos myndigheterna i en medlemsstat, ”när denna praxis synliggör ett ’systematiskt tillvägagångssätt’ vars egenskaper uppfyller kraven i [denna artikel]”, och att beaktandet av en sådan administrativ praxis inte är begränsat till situationer där det inte finns någon rättslig bestämmelse som ligger till grund för ordningen i fråga.<sup>99</sup> Som framgår av nämnda dom innebär förekomsten av denna administrativa praxis i allmänhet även att övriga villkor är uppfyllda, eftersom domstolen anser att de villkor som föreskrivs i artikel 1 d i förordning 2015/1589 är ”nära knutna” till varandra.<sup>100</sup>

#### IV. Talan vid tribunalen

197. Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen själv, om överklagandet är välgrundat och domstolen upphävt tribunalens avgörande, slutligt avgöra målet om det är färdigt för avgörande.

198. Av resonemanget i punkterna 101–113 och 174–167 i förevarande förslag till avgörande följer att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning i den överklagade domen när den godkände prövningen av huruvida det förelåg en ekonomisk fördel utifrån en referensram som innehöll en armlängdsprincip som inte följde av nationell skatterätt, och att tribunalen således även åsidosatte de bestämmelser som reglerar befogenhetsfördelningen mellan Europeiska unionen och dess medlemsstater.

199. Jag anser därför att domstolen bör godta den första och den tredje delen av Storhertigdömet Luxemburgs första grund i mål T-755/15, liksom den första anmärkningen till FFT:s första grund i mål T-759/15, och följaktligen ogiltigförklara det omtvistade beslutet.

#### V. Rättegångskostnader

200. Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet bifalls och domstolen själv slutligt avgör saken.

<sup>99</sup> Dom av den 16 september 2021, kommissionen/Belgien och Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkterna 79, 80 och 81).

<sup>100</sup> Se, bland annat, dom av den 16 september 2021, kommissionen/Belgien och Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkterna 106 och 121).

201. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 184.1 i samma regler ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Irland, FFT och Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska kommissionen förpliktas att ersätta Storhertigdömet Luxemburg rättegångskostnader i målet vid tribunalen och Irlands rättegångskostnader i målet om överklagande. Dessutom ska kommissionen förpliktas att ersätta FFT:s rättegångskostnader i både målet vid tribunalen och målet om överklagande.

202. Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Storhertigdömet Luxemburg, som har intervenerat i målet, ska således bära sina rättegångskostnader i målet om överklagande.

## **VI. Förslag till avgörande**

203. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besluta följande:

- 1) Den dom som Europeiska unionens tribunal meddelade den 24 september 2019, Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (T-755/15 och T-759/15, EU:T:2019:670), ska upphävas.
- 2) Den talan som Storhertigdömet Luxemburg respektive Fiat Chrysler Finance Europe har väckt vid Europeiska unionens tribunal ska bifallas.
- 3) Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat ska ogiltigförklaras.
- 4) Europeiska kommissionen ska förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta Storhertigdömet Luxemburg rättegångskostnader i målet vid tribunalen och Irlands rättegångskostnader i målet om överklagande. Dessutom ska kommissionen förpliktas att ersätta Fiat Chrysler Finance Europes rättegångskostnader i både målet vid tribunalen och målet om överklagande.
- 5) Storhertigdömet Luxemburg ska förpliktas att bära sina rättegångskostnader i målet om överklagande.