



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
av den 8 juni 2023¹

Mål C-457/21 P

Europeiska kommissionen
mot
Storhertigdömet Luxemburg,
Amazon.com, Inc.,
Amazon EU Sàrl

”Överklagande – Statligt stöd – Beviljande av ett förmånligt internpris – Selektiv skattemässig fördel – Fastställandet av referenssystemet – OECD:s riktlinjer för internprissättning som referenssystem – Huruvida domstolen är bunden av det referenssystem som kommissionen och tribunalen har valt – Bedömning av vad som är korrekt internpris – Avgränsning av bedömningen av de faktiska omständigheterna från bedömningen av rättsfrågor – Reducerat kriterium för bedömningen av en eventuell felaktig tillämpning av skatterätten av nationella skattemyndigheter – Förhandsbesked i skattefrågor”

I. Inledning

1. Förevarande överklagande avser återigen² prövningen av ett förhandsbesked i skattefrågor mot bakgrund av reglerna om statligt stöd. Medan sådana förhandsbesked å ena sidan tjänar till att garantera rättssäkerheten, finns det å andra sidan ibland latent mistankar om att de i vissa medlemsstater grundar sig på överenskommelser mellan skattemyndigheterna och skattskyldiga som kan skada konkurrensen.

2. Det rör sig återigen³ om internpriser som skulle kunna avvika från armlängdsprincipen. År 2003 lämnade den luxemburgska skattemyndigheten ett yttrande till Amazon.com om vad som ska anses vara en lämplig nivå på en licensavgift mellan två dotterbolag. Nivån på denna avgift påverkar den bolagsskatt som ska erläggas av Amazon EU S.à.r.l. som har sitt säte i Luxemburg. Ju högre nivå på licensavgiften som sätts, desto lägre bolagsskatt tas ut i Luxemburg. För att fastställa lämplig licensavgift kom Luxemburg och Amazon.com överens om att använda

¹ Originalspråk: tyska.

² Se i detta avseende, särskilt, senast domen av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europé/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859), och förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029), samt mitt förslag till avgörande i målet Engie Global LNG Holding m.fl./kommissionen och Luxemburg/kommissionen (C-454/21 P och C-451/21 P, EU:C:2023:383).

³ Se, i detta avseende, dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europé/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859), dom av den 15 juli 2020, Irland m.fl./kommissionen (T-778/16 och T-892/16, EU:T:2020:338 - anhängigt under C-465/20 P) och dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15, EU:T:2019:669).

en viss metod. Kommissionen ansåg att denna metod för internprissättning utgjorde ett stöd, eftersom den inte var förenlig med OECD:s armlängdsprinciper. Kommissionen gjorde en egen beräkning av den lämpliga nivån på licensavgiften enligt en annan metod och kom fram till en lägre licensavgift. Eftersom detta skulle ha resulterat i en högre bolagsskatt, hade förhandsbeskedet i skattefrågor gett dotterbolaget som betalade licensavgiften en selektiv fördel.

3. I det förfarande som inleddes vid tribunalen mot kommissionens beslut om statligt stöd var parterna framför allt oense om detaljerna kring den metod som hade tillämpats eller skulle tillämpas. Frågan om huruvida OECD:s armlängdsprinciper kan vara korrekt referenssystem för en prövning av statligt stöd var inte omtvistad. Tribunalen kunde inte slå fast att internprissättningen hade fastställts på ett felaktigt sätt och ogiltigförklarade detta beslut på grund av att det saknades bevis för att det förelåg en selektiv fördel.

4. Efter tribunalens dom klargjorde EU-domstolen i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen⁴ att OECD:s principer endast kan användas som referenssystem för att fastställa huruvida det föreligger en selektiv fördel om de har införts i nationell rätt. Så är inte fallet i luxemburgsk rätt. Kommissionen anser dock att tribunalen inte gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att ogiltigförklara kommissionens beslut. Eftersom referenssystemet inte var föremål för någon tvist mellan alla parter har domen i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen inte någon inverkan på det aktuella överklagandet. Kommissionen har i detta avseende åberopat principen att domstolen inte får döma utöver vad parterna har yrkat (*ultra petita*).

5. Om så är fallet uppkommer då frågan i vilken utsträckning EU-domstolen är behörig att inom ramen för överklagandet pröva den ”korrekta” beräkningen av ett internpris. Kommissionen har särskilt klandrat tribunalen för att ha bedömt vissa punkter (rättslig äganderätt till de immateriella tillgångarna, avtalsenlig tilldelning av rättigheter och skyldigheter, funktionsanalys av de inblandade dotterbolagen etcetera) på ett annat sätt än kommissionen. Bedömningen av de faktiska omständigheterna omfattas emellertid i princip av tribunalens behörighet, och vid ett överklagande till domstolen är det på sin höjd möjligt att göra gällande att de faktiska omständigheterna har missuppfattats. Inom ramen för ett överklagande omfattas rättsfrågor däremot av domstolens ursprungliga behörighet.⁵ Förevarande fall visar emellertid att denna avgränsning medför svårigheter vid prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel. Det är möjligt att det krävs en begränsning av omfattningen av domstolens kontroll (det vill säga ett modifierat bedömningskriterium) i den mån domstolen tolkar nationell skattelagstiftning med avseende på förekomsten av en selektiv fördel.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. Målets unionsrättsliga ram utgörs av artikel 107 FEUF och följande artiklar

⁴ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859)

⁵ Se artikel 58 i stadgan för Europeiska unionens domstol.

B. Luxemburgsk rätt

7. I artikel 164.3 i loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (lag av den 4 december 1967 om inkomstskatt, i ändrad lydelse) (nedan kallad LIR), föreskrivs följande:

”Dolda vinstutdelningar ska ingå i den skattepliktiga intäkten. Dold vinstutdelning föreligger bland annat om en partner, delägare eller medlem direkt eller indirekt erhåller fördelar från ett bolag eller en sammanslutning som vederbörande normalt inte skulle erhålla utan denna egenskap.”

C. OECD:s modellavtal och riktlinjer

8. Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utarbetat flera vägledande dokument om internationell beskattning, som dock inte är bindande. Framför allt utgör OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital (nedan kallat OECD:s modellavtal), basen för många bilaterala skatteavtal som ingåtts av OECD-länder och ett växande antal länder utanför OECD. Det innehåller även bestämmelser om lämpliga metoder för justering av vinsterna mellan företag som hör till en multinationell koncern. I detta avseende föreskrivs följande i artikel 9.1 i OECD:s modellavtal, i dess lydelse från åren 2003–2014:

”När det mellan de två 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 alla vinster, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas bland detta företagsvinster och beskattas i överensstämmelse därmed”.

9. OECD ger skattemyndigheter och multinationella företag vägledning gällande armlängdsprincipen i sina riktlinjer för internprissättning. Dessa riktlinjer utvecklas hela tiden. För de år som är aktuella i förevarande fall är framför allt de riktlinjer för internprissättning som antogs den 13 juli 1995 (nedan kallade: OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 1995) av betydelse.

10. Punkt 1.13 i OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 1995, har följande lydelse:

”Principen är teoretiskt hållbar eftersom den säkerställer bästa möjliga uppskattning av en fungerande öppen marknad i samband med överföring av varor och tjänster mellan närstående företag. Även om den inte alltid är lätt att sätta i praktiken ger den i allmänhet de olika medlemmarna i en multinationell koncern lämpliga inkomstnivåer, som kan vara godtagbara för skattemyndigheterna. Den återspeglar den specifika situationens ekonomiska realitet för en skattskyldig som utför transaktioner med närstående företag genom att referera till marknadens normala funktion.”

11. I OECD:s riktlinjer för internprissättning beskrivs fem metoder för att fastställa priser enligt armlängdsprincipen för koncerninterna transaktioner, nämligen i) marknadsprismetoden, ii) kostnadsplusmetoden, iii) återförsäljningsmetoden, iv) nettomarginalmetoden (nedan kallad TNMM), och v) vinstdelningsmetoden. Generellt sett ska den metod för fastställande av internprissättning som lämpar sig bäst för omständigheterna i fallet tillämpas. I svåra fall, eller om ingen av metoderna är helt lämplig, kan man med ett flexibelt tillvägagångssätt använda de

uppgifter man får fram genom att använda flera av metoderna. De multinationella koncernerna är fria att använda sig av andra metoder än de som anges i riktlinjerna, så länge de priser de kommer fram till är förenliga med armlängdsprincipen.

III. Bakgrund till tvisten

12. Tvisten har sitt ursprung i förhandsbesked i skattefrågor som Storhertigdömet Luxemburg har utfärdat på begäran av Amazon.com om hur två nybildade bolag i Luxemburg ska behandlas bolagsskattemässigt år 2003 när det gällde den luxemburgska bolagsskatten för åren 2006–2014.

A. Redogörelse för förhandsbeskedet i skattefrågor

13. Bakgrunden till målet var en planerad omstrukturering av verksamheten hos Amazon.com, Inc. som har sitt huvudkontor i Förenta staterna, och de företag som står under dess kontroll (nedan tillsammans kallade Amazon-koncernen). Företagen i Amazon-koncernen i Europa bedriver verksamhet på internet, bland annat detaljhandels- och tjänsteverksamhet. För detta ändamål driver Amazon-koncernen flera olika webbplatser på olika språk i Europeiska unionen, bland annat amazon.de, amazon.fr, amazon.it och amazon.es.

14. Före maj 2006 sköttes Amazon-koncernen europeiska verksamhet från Förenta staterna. Detaljhandels- och tjänsteverksamheten på de europeiska webbplatserna drevs av två enheter som var etablerade i Förenta staterna, nämligen Amazon.com International Sales, Inc. (nedan kallat AIS) och Amazon International Marketplace (nedan kallat AIM), samt av andra enheter som var etablerade i Frankrike, Tyskland och i Förenade kungariket.

15. Omstruktureringen, som genomfördes år 2006, var strukturerad kring bildandet av två bolag i Luxemburg. Det rörde sig närmare bestämt om dels Amazon Europe Holding Technologies SCS (nedan kallat LuxSCS), ett luxemburgskt kommanditbolag vars aktieägare var amerikanska företag, dels Amazon EU Sàrl (nedan kallat LuxOpCo).

16. LuxSCS ingick inledningsvis flera avtal med vissa av Amazon-koncernens enheter i Förenta staterna, nämligen följande avtal:

- Avtal om licensiering och avyttring av befintliga immateriella rättigheter (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property) (nedan tillsammans kallade teckningsavtalet) med Amazon Technologies, Inc. (nedan kallat ATI), en enhet i Amazon-koncernen som var etablerad i Förenta staterna.
- Ett avtal om kostnadsfördelning, som ingicks år 2005 med ATI och A 9.com, Inc. (nedan kallat A 9), en enhet inom Amazon-koncernen som var etablerad i Förenta staterna. Enligt teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet fick LuxSCS rätt att utnyttja vissa immateriella rättigheter och ”derivatverk” från dessa rättigheter, som ägdes och hade utvecklats av bolagen A 9 och ATI. De immateriella tillgångar som kostnadsfördelningsavtalet avsåg omfattade huvudsakligen tre kategorier av immateriella rättigheter, nämligen teknik, kunduppgifter och varumärken. Enligt kostnadsfördelningsavtalet och teckningsavtalet kunde LuxSCS även överlåta de immateriella tillgångarna genom licensiering, bland annat i syfte att driva de europeiska webbplatserna. I gengäld för dessa rättigheter skulle LuxSCS betala teckningsavgifter och sin årliga andel av kostnaderna i samband med kostnadsfördelningsavtalets utvecklingsprogram.

17. Därefter ingick LuxSCS ett licensavtal med LuxOpCo, vilket trädde i kraft den 30 april 2006, avseende de ovannämnda immateriella tillgångarna (nedan kallat licensavtalet). LuxOpCo fick enligt avtalet i egenskap av licenstagare rätt att använda de materiella tillgångarna mot betalning av en avgift till LuxSCS (nedan kallad licensavgiften).

18. LuxSCS ingick slutligen avtal om licensiering och avyttring av immateriella rättigheter med Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL och Amazon.de GmbH, enligt vilket LuxSCS erhöll vissa varumärkena och de immateriella rättigheterna på de europeiska webbplatserna.

19. År 2003 ansökte Amazon.com om ett motsvarande förhandsbesked i skattefrågor. Det avsåg beräkningen av den ersättningsnivå som LuxOpCo skulle betala till LuxSCS från och med den 30 april 2006 och grundade sig på en rapport om internprissättning. Författarna till rapporten föreslog i huvudsak en metod för internprissättning som enligt dem gjorde det möjligt att fastställa den beskattningsbara vinst som LuxOpCo skulle betala i Luxemburg. Amazon.com begärde närmare bestämt en bekräftelse på att metoden för internprissättning i syfte att fastställa den årliga licensavgiften gav LuxOpCo "lämplig och godtagbar vinst" med beaktande av policyn för internprissättning och artiklarna 56 och 164.3 LIR. I ansökan beskrevs den valda metoden för att beräkna den avgift som LuxOpCo skulle betala LuxSCS på följande sätt:

"1. Beräkna 'LuxOpCos avkastning' och tilldela den till LuxOpCo, med ett belopp som är lika med det lägsta beloppet av a) [konfidentiellt] procent av summan av de driftskostnader som LuxOpCo haft för EU under det aktuella året och b) rörelseresultatet i EU som kan tillskrivas de europeiska webbplatserna under samma år.

2. Licensavgiften ska vara lika med rörelseresultatet i EU minus LuxOpCos avkastning, men får inte vara mindre än noll.

3. Ersättningsnivån för året ska vara lika med licensavgiften delad med den totala omsättningen i EU under året.

4. Trots vad som sägs ovan ska LuxOpCos avkastning oavsett år varken vara lägre än 0,45 procent eller högre än 0,55 procent av omsättningen i EU.

5. a) Om LuxOpCos avkastning som fastställs i steg 1 är mindre än 0,45 procent av omsättningen i EU, ska LuxOpCos avkastning justeras så att den blir lika med det belopp som är lägst av i) 0,45 procent av omsättningen eller rörelseresultatet i EU och ii) rörelseresultatet i EU.

b) Om LuxOpCos avkastning som fastställs i steg 1 är större än 0,55 procent av omsättningen i EU, ska LuxOpCos avkastning justeras så att den blir lika med det belopp som är lägst av i) 0,55 procent av omsättningen i EU och ii) rörelseresultatet i EU."

20. Dessutom begärde Amazon en bekräftelse av den luxemburgska skattemyndigheten på den skattemässiga behandlingen av LuxSCS, dess aktieägare i Förenta staterna och av den utdelning som erhöles av LuxOpCo inom ramen för denna struktur. I skrivelsen förklarades att LuxSCS i sin egenskap av kommanditbolag inte var en egen juridisk och skattskyldig person i förhållande till sina aktieägare och att det följaktligen varken var skyldigt att betala bolagsskatt eller förmögenhetsskatt i Luxemburg.

21. Den luxemburgska skattemyndigheten godkände denna bedömning och denna beräkning genom ett förhandsbesked i skattefrågor i november 2003.

B. Förfarande och kommissionens beslut

22. Den 24 juni 2014 begärde Europeiska kommissionen att Storhertigdömet Luxemburg skulle tillhandahålla upplysningar om de förhandsbesked i skattefrågor som Amazon-koncernen hade beviljats. Den 7 oktober 2014 offentliggjorde kommissionen beslutet att inleda ett formellt granskningsförfarande i den mening som avses i artikel 108.2 FEUF.

23. Inom ramen för den undersökning som således inleddes begärde kommissionen diverse upplysningar från Storhertigdömet Luxemburg och Amazon.com. Bland svaren på begäran om upplysningar ingav Amazon.com en kopia av ett yttrande från United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol) av den 23 mars 2017 (nedan kallat yttrandet från Förenta staternas federala skattedomstol). Yttrande hade meddelats i ett mål där Internal Revenue Service (den federala regeringens skattemyndighet, Förenta staterna, IRS) hade väckt talan angående storleken på de betalningar som var knutna till de avtal som nämnts i punkt 16 ovan.

24. Amazon ingav dessutom, till kommissionen, en ny rapport om internprissättning från 2017 vars målsättning var att i efterhand kontrollera om den ersättning som LuxOpCo erlagt till LuxSCS i enlighet med det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor överensstämde med armlängdsprincipen.

25. Den 4 oktober 2017 antog kommissionen beslut (EU) 2018/859 om det statliga stöd SA.38944 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg genomfört till förmån för Amazon (nedan kallat det angripna beslutet).⁶

26. Artikel 1 i beslutet har följande lydelse:

”Förhandsbeskedet i skattefrågor av den 6 november 2003, genom vilket Storhertigdömet Luxemburg godkände en metod för internprissättning ... gjorde dels att [LuxOpCo] kunde fastställa sin bolagsskatt i Luxemburg från 2006 – 2014 utifrån detta, dels att den årliga bolagsskattedeklarationen kunde godkännas utifrån detta beslut; sammantaget var detta ett olagligt statligt stöd ...”

27. Härvid angav kommissionen att när ett förhandsbesked i skattefrågor stöder ett resultat som inte på ett tillförlitligt sätt avspeglar vad som skulle bli följderna av en normal tillämpning av det allmänna skattesystemet, utan motivering, kunde detta beslut ge mottagaren en selektiv fördel. Denna selektiva behandling resulterade i en sänkning av denna skattskyldiges skatteplikt i en medlemsstat jämfört med företag i en liknande faktisk och rättslig situation. Kommissionen ansåg även att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor i förevarande fall hade gett LuxOpCo en selektiv fördel genom att minska den bolagsskatt som bolaget borde ha betalat i Luxemburg. Denna slutsats grundar sig på ett huvudsakligt fastställande och tre subsidiära fastställanden.

28. I avsnitt 9.2.1 i det angripna beslutet fann kommissionen att förhandsbeskedet i skattefrågor gav ett resultat som skiljde sig från en tillförlitlig uppskattning av ett resultat baserat på marknaden. Godkännandet av en metod för fastställande av internpris som gav ersättning till LuxOpCo enbart för så kallade ”löpande” funktioner och som gav hela den vinst som LuxOpCo hade genererat, utöver denna ersättning, till LuxSCS i form av en ersättning, är inte förenligt med armlängdsprincipen.

⁶ EUT L 153, 2018, s. 1.

29. Enligt kommissionen är det nämligen TNM-metoden i stället för marknadsprismetoden (CUP) som är den lämpligaste internprissättningsmetoden för att utvärdera den ersättning som LuxOpCo skulle betala enligt licensavtalet. Kommissionen ansåg att den part som utövade unika och värdefulla funktioner var LuxOpCo och inte LuxSCS. Den granskade parten vid tillämpningen av TNMM borde följaktligen ha varit LuxSCS och inte LuxOpCo. Detta skulle ha resulterat i en lägre licensavgift och följaktligen en högre bolagsskatt för LuxOpCo.

30. I avsnitt 9.2.2 i det angripna beslutet, med rubriken ”Subsidiärt fastställande av förekomsten av en ekonomisk fördel”, redogjorde kommissionen för sitt alternativa fastställande av fördelen. Kommissionen angav att även om det antogs att det var korrekt att acceptera den funktionsanalys av LuxSCS som hade gjorts i 2003 års rapport om internprissättning, var i vart fall metoden för fastställande av internpriser som godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor baserat på olämpliga metodval som gav ett resultat som skiljde sig från en tillförlitlig uppskattning av ett resultat baserat på marknaden. Kommissionen har i detta avseende gjort tre olika subsidiära fastställanden.

31. Inom ramen för det första subsidiära fastställandet hävdade kommissionen att LuxOpCo felaktigt hade ansetts endast utföra ”löpande” förvaltningsfunktioner och att vinstdelningsmetoden, tillsammans med analysen av bidragen, borde ha tillämpats. I det andra subsidiära fastställandet fann kommissionen att valet av driftskostnader som vinstindikator var felaktigt. Inom ramen för det tredje subsidiära fastställandet av fördelen fann kommissionen att det inte var lämpligt att införa ett tak på 0,55 procent av omsättningen i unionen.

C. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

32. Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 14 december 2017 väckte Storhertigdömet Luxemburg talan i mål T-816/17.

33. Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 22 maj 2018 väckte Amazon EU S.à.r.l och Amazon.com (nedan tillsammans kallade Amazon) talan i mål T-318/18.

34. Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 16 april 2018 ansökte Irland om att få intervensera i mål T-816/17 till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden. Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning biföll, genom beslut av den 29 maj 2018, Irlands interventionsansökan.

35. Målen T-816/17 och T-318/18 förenades vad gäller den muntliga delen av förfarandet och därefter vad gäller avgörandet.

36. Till stöd för respektive talan har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon åberopat flera grunder, som till största delen överlappar varandra. Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har i huvudsak ifrågasatt kommissionens fastställande att det föreligger en fördel för LuxOpCo i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. De har härvid även ifrågasatt kommissionens subsidiära fastställanden om förekomsten av en skattefördel till förmån för LuxOpCo i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. De har särskilt ifrågasatt kommissionens fastställanden och subsidiära fastställanden om selektiviteten av det angripna förhandsbeskedet i skattefrågor. Storhertigdömet Luxemburg har härvid också gjort gällande att kommissionen hade åsidosatt medlemsstaternas exklusiva behörighet på området för direkt beskattning. De har särskilt bestritt att OECD:s riktlinjer, i dess lydelse från år 2017, som kommissionen använde sig av vid antagandet av det angripna beslutet, var relevanta i förevarande fall.

37. Irland har i sin interventionsinlägga bland annat gjort gällande att artikel 107.1 FEUF har åsidosatts, eftersom kommissionen inte har visat att det förelåg en fördel till förmån för LuxOpCo och att åtgärden var selektiv, samt att artiklarna 4 och 5 FEU har åsidosatts, eftersom kommissionen genomförde en dold skatteharmonisering.

38. Genom den överklagade domen biföll tribunalen talan och ogiltigförklarade kommissionens angripna beslut. Tribunalen slog i punkt 133 och följande punkter i den överklagade domen emellertid fast att Irlands argument att kommissionen hade tillämpat en armlängdsprincip som inte har stadfästs i luxemburgsk rätt i enlighet med OECD:s riktlinjer inte kunde tas upp till sakprövning, eftersom Irlands argument inte har något samband med de överväganden som Storhertigdömet Luxemburg gjort i sina grunder.

39. Irland har genom sin argumentation i huvudsak hänfört sig till den rättsliga grund som kommissionen har åberopat vad gäller Storhertigdömet Luxemburgs skyldighet att tillämpa armlängdsprincipen. Irland har därför ifrågasatt de rättsliga källorna till denna princip, såsom den tillämpades av kommissionen i det angripna beslutet. Irlands argument avser dessutom tolkningen av innehållet i denna princip och inte dess tillämpning genom en metod för internprissättning. Storhertigdömet Luxemburgs första grund avser emellertid varken frågan om vad som är principens rättskälla eller hur den ska tolkas.

IV. Förfarandet vid domstolen

40. Den 27 juli 2021 ingav kommissionen förevarande överklagande av tribunalens dom. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

- upphäva den dom som Europeiska unionens tribunal (sjunde avdelningen i utökad sammansättning) meddelade den 12 maj 2021 i de förenade målen T-816/17 och T-318/18, Luxemburg m.fl./kommissionen (EU:T:2021:252),
- ogilla talan såvitt avser den första grunden i mål T-816/17 och den andra, den fjärde, den femte och den åttonde grunden i mål T-318/18,
- återförvisa målet till Europeiska unionens tribunal för bedömning av de grunder som ännu inte har varit föremål för bedömning,
- i andra hand, slutligt avgöra målet i enlighet med artikel 61 i domstolens stadga, och
- låta frågan om rättegångskostnader anstå för det fall att målet återförvisas eller förplikta Luxemburg, Amazon EU S.à.r.l och Amazon.com att ersätta rättegångskostnaderna för det fall att målet avgörs slutgiltigt.

41. Luxemburg, Amazon EU och Amazon.com har yrkat att domstolen ska ogilla överklagandet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna. Luxemburg har i andra hand yrkat att förfarandet ska återförvisas till Europeiska unionens tribunal.

42. Samtliga berörda parter, med undantag för Irland, har yttrat sig skriftligen avseende domstolens frågor och den 16 mars 2023 muntligen fört förhandlingar rörande överklagandet, med deltagande av Irland.

V. Rättslig bedömning

43. Kommissionen har åberopat två grunder till stöd för sitt överklagande. Den första grunden avser den kritik som det redogörs för i punkterna 162–297 i den överklagade domen som riktades mot den fördel som fastställdes i det angripna beslutet. För det första gjorde sig tribunalen skyldig till en felaktig tillämpning av armlängdsprincipen när den gjorde en felaktig bedömning av kommissionens funktionsanalys. För det andra har tribunalen inte haft fog för att kritisera beräkningen av den lämpliga licensavgiften i det angripna beslutet.

44. Kommissionen har genom den andra grunden klandrat tribunalen för att den i punkterna 314–538 i den överklagade domen underkände det antagande som gjordes i andra hand i det angripna beslutet, nämligen att det föreligger en fördel. Tribunalen har i detta sammanhang för det första gjort en felaktig bedömning i fråga om beviskraven för att det föreligger en fördel. För det andra har den gjort sig skyldig till en felaktig tillämpning av armlängdsprincipen och har dessutom anfört egna argument för att förneka att det föreligger en selektiv fördel, vilka inte hade anförts av klagandena.

45. Mot bakgrund av dessa grunder uppstår inledningsvis frågan om domstolen måste befatta sig med detaljerna i beräkningen av det ”korrekta” internpriset för licensavgiften enligt OECD:s armlängdsprinciper. Detta skulle förutsätta att dessa principer utgör det relevanta referenssystemet, vilket är tveksamt sedan EU-domstolens avgörande i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen⁷ (se i detta avseende nedan A.1.b.3). Den bör emellertid undersöka detaljerna vad gäller beräkningen av det ”korrekta” internpriset om frågan om det korrekta referenssystemet inte längre uppkommer här, eftersom det i detta avseende inte har åberopats någon grund i detta avseende i förfarandet vid tribunalen (se i detta avseende nedan A.1.b.2).

46. För det fall att OECD:s armlängdsriktlinjer, i dess lydelse från år 1995, skulle beaktas, ska det klargöras i vilken mån domstolen i överklagandet kan pröva tribunalens ”korrekta” beräkning av ett internpris. I detta avseende måste det även göras en avgränsning mellan bedömningen av de faktiska omständigheterna och bedömningen av rättsfrågor (se i detta avseende nedan A.2.b.1). Dessutom är det relevanta bedömningskriteriet relevant för bedömningen av tillämpningen av den nationella skattelagstiftningen (se i detta avseende nedan A.2.b.2). Dessa frågor rör även den andra grunden (se i detta avseende nedan B).

A. Den första grunden: Felaktig invändning mot den fördel som fastställts i det angripna beslutet i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF

1. Förekomsten av ett stöd (selektiv fördel)

47. Genom sin första grund har kommissionen gjort gällande att tribunalen i punkterna 162–297 i den överklagade domen felaktigt har ifrågasatt kommissionens synsätt att LuxOpCo utförde unika och värdefulla funktioner, och att ersättningen till LuxSCS därför var orimligt hög. I detta avseende har tribunalen tillämpat armlängdsprincipen felaktigt och har därför felaktigt ogiltigförklarat det angripna beslutet.

⁷ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859).

48. Kommissionen har klandrat tribunalen för att den, i enlighet med Luxemburgs och Amazons ståndpunkt, fann att förhandsbeskeden inte utgjorde något stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

a) Tribunalens fastställanden

49. Tribunalen har motiverat avsaknaden av stöd i punkt 296 i den överklagade domen med att kommissionen inte har visat att det föreligger någon selektiv fördel. De omständigheter som hade anförts för att fastställa fördelen gjorde det inte möjligt att visa att LuxOpCos skattebörda hade minskat på ett konstlat sätt på grund av en övervärdering av ersättningen. Luxemburgs beräkning av den lämpliga ersättning som LuxOpCo hade betalat till LuxSCS kan inte kritiseras i rättsligt hänseende. Luxemburg har tillämpat de relevanta OECD- riktlinjerna på ett korrekt sätt.

50. Tribunalen har i detta avseende i punkt 137 fastställt att armlängdsprincipen, såsom den är tillämplig i förevarande fall, kan härledas ur artikel 164.3 LIR. Detta framgår av skäl 241 i det angripna beslutet, utan att denna slutsats har ifrågasatts av parterna.

51. I punkt 154 slog tribunalen fast att kommissionen kunde grunda sig på OECD:s riktlinjer, i dess lydelse från år 1995, för att fastställa huruvida det förelåg en selektiv fördel. Däremot kunde OECD:s riktlinjer, i dess lydelse från år 2017, som ännu inte var i kraft vid den tidpunkten, i motsats till vad som gjordes i beslutet, inte ha använts. Tribunalen konstaterade även, i punkt 162 och följande punkter, att den TNM-metod som kommissionen hade valt i det angripna beslutet och dess tillämpning på LuxSCS var felaktig.

52. Tribunalen fann vid prövningen av Luxemburgs och Amazons grunder som hade anförts för att bestrida förekomsten av en selektiv fördel att artikel 164.3 LIR, jämförd med OECD:s riktlinjer, i dess lydelse från år 1995, utgjorde det relevanta referenssystem som kommissionen hade grundat sig på. Med tillämpning av detta referenssystem drog tribunalen slutsatsen att kommissionen i sitt beslut genom valet av TNM-metoden som tillämpades på LuxSCS felaktigt hade antagit att det förelåg en selektiv fördel.

b) Bedömning

1) Förekomsten av en selektiv fördel

53. Enligt domstolens fasta praxis måste samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen.⁸

54. I förevarande fall är det endast förekomsten av en selektiv fördel som är problematisk. När det gäller skatterättsliga åtgärder ska selektiviteten enligt domstolens fasta praxis fastställas i flera steg. För detta ändamål måste det först slås fast vilket allmänt skattesystem eller "normalt" skattesystem (det så kallade referenssystemet) som är tillämpligt i den berörda

⁸ Dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 27), dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 82), 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 53), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

medlemsstaten.⁹ Med utgångspunkt i detta allmänna eller ”normala” skattesystem är det nödvändigt att i ett andra steg bedöma om den ifrågavarande skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till det mål som eftersträvas med detta allmänna skattesystem.¹⁰ Om en avvikelse från ”normal beskattning” har konstaterats ska det i ett sista steg prövas om avvikelsen är motiverad.

55. Utgångspunkten vid fastställandet av referenssystemet kan härvid alltid endast vara den nationella lagstiftarens beslut om vad denne anser vara den ”normala” beskattningen. Det ankommer således på medlemsstaten att fatta grundläggande beslut om skattebördan, särskilt beslut om beskattningsteknik, men även att fastställa målen och principerna för beskattningen.¹¹ Således kan varken kommissionen eller domstolen bedöma nationell skattelagstiftning utifrån ett idealiskt eller fiktivt skattesystem.¹² Utanför de områden där unionens skattelagstiftning är föremål för harmonisering, är det den berörda medlemsstaten som, vid utövandet av sina egna befogenheter med hänsyn till sin fiskala autonomi, bestämmer de grundläggande kännetecknen för skatten, vilka i princip definierar det ”normala” referenssystemet eller det ”normala” skattesystem, utifrån vilket selektivitetsvillkoret ska bedömas.¹³

56. Fastställandet av referenssystemet är utgångspunkten för den jämförande bedömning som måste göras vid prövningen av selektiviteten. Ett fel vid fastställandet av referenssystemet medför därför med nödvändighet att hela prövningen av selektivitetskriteriet blir felaktig och att ett stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF därmed är behäftat med ett fel.¹⁴ Följaktligen kan kommissionens överklagande endast vinna framgång om tribunalen felaktigt har slagit fast att det inte föreligger något stöd, trots att det referenssystem som kommissionen grundat sig på var korrekt (se i detta avseende nedan A.1.b.3). Detsamma skulle kunna vara fallet om domstolen var bunden av det referenssystem som tribunalen grundat sig på och funnit vara korrekt (se i detta avseende nedan i punkt A.1.b.2).

⁹ 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), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 53 och 55).

¹⁰ Dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36), 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), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

¹¹ Förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 60 och följande punkter), se även mitt förslag till avgörande i målet Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, punkt 57), i målet kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punkt 39), och i målet kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punkt 43). Vilket har fastställts genom: dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 73), dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59), dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkterna 38 och 39), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkterna 44 och 45).

¹² Förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punkt 64). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 74 - härav följer att endast den nationella rätt som är tillämplig i den berörda medlemsstaten ska beaktas vid angivandet av referenssystemet i fråga om direkt beskattning).

¹³ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 73), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkterna 38 och 39), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkterna 44 och 45).

¹⁴ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 71), och 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 61 och där angiven rättspraxis).

2) Prövning av referenssystemet i överklagandet.

57. Det ska inledningsvis klargöras huruvida ett eventuellt fel vid fastställandet av referenssystemet i det angripna beslutet skulle kunna påverka tribunalens dom. Kommissionen har förnekat detta eftersom varken Luxemburg eller Amazon hade ifrågasatt fastställandet av referenssystemet inom ramen för sin talan. Tribunalen utgick således också från det referenssystem som kommissionen hade grundat sig på. Domstolen kan följaktligen inte längre ifrågasätta detta val av referenssystem. Detta kan emellertid inte ligga till grund för ett bifall av överklagandet.

58. Såväl Luxemburg, med stöd av Irland, som Amazon har bestritt förekomsten av en selektiv fördel och därmed ifrågasatt lagligheten av det angripna beslutet mot bakgrund av det objektiva begreppet stöd enligt artikel 107.1 FEUF. Tribunalen ogiltigförklarade till följd därav beslutet på grund av att det inte kunde visas att det förelåg en selektiv fördel. Kommissionen har således ifrågasatt denna ogiltigförklaring på grund av en felaktig tolkning av begreppet stöd.

59. Denna ogiltigförklaring är emellertid endast felaktig om förekomsten av en selektiv fördel med rätta har fastställts i det angripna beslutet. I så fall skulle domstolens dom av motsatt innebörd behöva upphävas. För att detta fastställande och fastställandet att det föreligger ett förbjudet stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF ska vara lagligt krävs dock, såsom anförts ovan i punkt 56, nödvändigtvis att referenssystemet fastställs på ett korrekt sätt. Utan detta är det inte möjligt att göra en jämförande prövning som utgör en förutsättning för bedömningen av fördelens selektivitet. Frågan om huruvida referenssystemet har fastställts korrekt i det angripna beslutet är oupplösligt kopplad till frågan om förekomsten av en selektiv fördel. Den utgör således en nödvändig förutsättning (*conditio sine qua non*) och därför en rättsfråga som ska prövas i ett mål om överklagande.

60. Luxemburg och Amazon har ifrågasatt lagligheten av det angripna beslutet på grund av att det inte föreligger någon selektiv fördel. Det fastställande av referenssystemet som görs där kan inte betraktas isolerat. Det kan inte heller ha vunnit laga kraft isolerat och därmed vara undantaget från ytterligare prövning av unionsdomstolarna. Det förhållandet att varken Luxemburg eller Amazon uttryckligen har bestritt det referenssystem som kommissionen har använt sig av medför ingen annan bedömning. Tvärtom har klagandena genom de grunder varigenom förekomsten av en selektiv fördel har bestritts även ifrågasatt samtliga villkor som är nödvändiga för att kunna dra slutsatsen att det föreligger en selektiv fördel. Detta inbegriper även det korrekt fastställda referenssystemet, eftersom prövningen av en selektiv fördel i det motsatta fallet, såsom domstolen redan har slagit fast vid flera tillfällen,¹⁵ i sig är felaktig.

61. Av detta skäl saknar det även betydelse att tribunalen av rent formella skäl har avvisat intervenienten Irlands argument i punkt 136 och följande punkter i den överklagade domen. Irland hade fokuserat på referenssystemet. Irland har visserligen inte ifrågasatt beslutet att avvisa Irlands argument. Frågan om det korrekta referenssystemet som en nödvändig förutsättning (*conditio sine qua non*) utgjorde emellertid en del av frågan om förekomsten av en selektiv fördel som togs upp av de andra parterna (Luxemburg och Amazon).

¹⁵ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 71, och 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 61 och där angiven rättspraxis).

62. I motsats till vad kommissionen har hävdad i sitt svar på domstolens skriftliga frågor¹⁶ strider detta inte heller mot principen att rätten inte får döma utöver vad som har yrkats (*ultra petita*). Genom en ogiltigförklaring av det angripna beslutet på grund av det felaktiga valet av referenssystem har domstolen inte dömt utöver vad parterna har yrkat. De syftade just till att uppnå en sådan ogiltigförklaring på grund av att det inte förelåg någon selektiv fördel. Detsamma gäller överklagandet, eftersom kommissionen anser att tribunalen gjorde fel när den fann att det inte förelåg någon selektiv fördel.

63. I detta avseende kan (och måste) domstolen här först och främst undersöka om det referenssystem som tribunalen och kommissionen grundade sig på har fastställts på ett korrekt sätt och om det, som tribunalen ansåg, inte har lett till någon selektiv fördel. Om så inte är fallet kan tribunalen inte klandras för att ha gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning.

64. Tribunalens motivering kan ha varit felaktigt, men resultatet förblir korrekt, vilket innebär att felet inte påverkade domslutet i tribunalens dom.¹⁷ Om en dom från tribunalen innehåller domskäl som strider mot unionsrätten, men domslutet visar sig vara riktigt enligt andra rättsliga grunder, innebär inte detta att den överklagade domen ska upphävas. Domskälen ska snarare enbart ersättas.¹⁸

3) Valet av korrekt referenssystem

65. Det ska därför klargöras om det referenssystem som kommissionen grundade sig på i det angripna beslutet hade valts på ett korrekt sätt.

66. I punkt 241 i det angripna beslutet identifierade kommissionen artikel 164.3 LIR som tillämplig nationell bestämmelse, som var tillämplig som förankring av armlängdsprincipen fram till slutet av 2016. Eftersom det i denna inte görs någon åtskillnad mellan internationella och nationella transaktioner, kan det konstateras att de luxemburgska bestämmelserna om internprissättning är förenliga med OECD:s riktlinjer för internprissättning, även om det i artikel 164.3 LIR inte uttryckligen hänvisas till dessa riktlinjer. I fotnoten där hänvisar kommissionen emellertid till skäl 294 i det angripna beslutet, där det redogörs för Luxemburgs uppfattning enligt vilken det i luxemburgsk rätt inte hänvisats till OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 1995. Tvärtom tillämpades de nationella bestämmelser om internprissättning som var i kraft vid den tidpunkten.

67. Det relevanta referenssystem på grundval av vilket kommissionen undersökte och drog slutsatsen att det förelåg en selektiv fördel är följaktligen fortfarande oklart. I sitt uttalande avseende bedömningen av statligt stöd avseende åtgärden i punkt 392 och följande punkter i det angripna beslutet talar kommissionen om priser som förhandlats fram i strid med armlängdsprincipen (punkt 402) eller om en avvikelse från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat (punkt 406; likaså, punkt 584), utan att emellertid innefatta konkreta bestämmelser i luxemburgsk rätt.

¹⁶ Punkt 24 i inlagan av den 22 februari 2023.

¹⁷ Dom av den 9 juni 2011, *Comitato "Venezia vuole vivere"* m.fl./kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 65).

¹⁸ Se uttryckligen dom av den 9 juni 2011, *Comitato "Venezia vuole vivere"* m.fl./kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 118), se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2008, *FIAMM* m.fl./rådet och kommissionen (C-120/06 P och C-121/06 P, EU:C:2008:476, punkt 187 och där angiven rättspraxis). Se i detta avseende även mitt förslag till avgörande i målet *Telefónica*/kommissionen (C-274/12 P, EU:C:2013:204, punkt 16).

68. Av fotnoterna framgår emellertid att kommissionen uteslutande hänför sig till OECD:s riktlinjer för internprissättning från olika perioder. Kommissionen har i fråga om prövningen av ett förhandsbesked i skattefrågor från år 2003 hänvisat till OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 2010 (se enbart fotnoterna 409, 419, 429, 646, 677) eller till och med till OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 2017 (se fotnoterna 410, 417, 447, 679) och OECD:s riktlinjer för internprissättning 1995 (se fotnoterna 411, 418, 430, 647) eller till alla tre tillsammans (se fotnoterna 426, 427 och 428, 635 och 649).

69. Luxemburgsk rätt tycks däremot inte ha spelat någon roll vid denna prövning. Detta framgår av punkterna 410 och 411 i det angripna beslutet. Kommissionen anser att den selektiva fördelen utgörs av en felaktig funktionsanalys som framgår av OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från åren 1995, 2010 och 2017.

70. Såsom domstolen emellertid nyligen har påpekat¹⁹ omfattas ett eventuellt fastställande av metoder och kriterier som gör det möjligt att fastställa ett "armlängdsprinciputfall", i avsaknad av harmonisering i detta avseende, av medlemsstaternas utrymme för skönsässig bedömning. Även om medlemsstaterna i OECD erkänner fördelarna med att tillämpa armlängdsprincipen för att göra en riktig fördelning av bolagens vinster mellan olika länder, finns det betydande skillnader mellan dessa stater vad gäller den detaljerade tillämpningen av metoderna för internprissättning. Såsom kommissionen själv nämnde i punkt 255 och följande punkter i det omtvistade beslutet anges i OECD:s riktlinjer flera metoder för att fastställa en uppskattning av armlängdspriser för transaktioner och vinstfördelning mellan bolag inom samma concern.

71. Vid prövningen av huruvida det föreligger en selektiv skattefördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och för att fastställa den skattebörda som normalt ska bäras av ett företag, kan det inte tas hänsyn till parametrar och regler utanför det nationella skattesystemet, såvida det inte i detta system uttryckligen hänvisas till dessa.²⁰ Såsom domstolen vidare har påpekat,²¹ är detta konstaterande även ett uttryck för den skatterättsliga legalitetsprincipen, vilken utgör en del av unionens rättsordning som allmän rättsprincip, enligt vilken det krävs att alla skyldigheter att betala en skatt och alla väsentliga delar som anger skattens grundläggande kännetecken anges i lag. Den skattskyldige ska nämligen kunna förutse och beräkna det skattebelopp som ska betalas och avgöra vid vilken tidpunkt han eller hon kan utkrävas det.²²

72. Om den skatterättsliga legalitetsprincipen tas på allvar är en tillämpning av OECD:s riktlinjer för internprissättning som tillämplig lagstiftning och som referenssystem endast möjlig om det i den tillämpliga lagstiftningen uttryckligen hänvisas till dessa riktlinjer. Enligt min mening skulle även en fast administrativ praxis fortfarande kunna räcka för att konkretisera ett lagstadgat rekvisit (i förevarande fall dold vinstutdelning) för att helt eller delvis utvidga referenssystemet till att omfatta OECD:s riktlinjer för internprissättning. För att en fast administrativ praxis²³ ska kunna beaktas som referenssystem krävs emellertid att kommissionen har fastställt denna administrativa praxis i den berörda medlemsstaten och redogjort för denna i sitt beslut. Detta är

¹⁹ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95).

²⁰ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 96 i slutet).

²¹ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 97).

²² Se, för ett liknande resonemang, även domen av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

²³ Vad gäller relevansen av en fast administrativ praxis med avseende på stöd, se endast mitt förslag till avgörande i målet kommissionen/Belgien och Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2020:990, punkt 63 och följande punkter) och dom av den 16 september 2021, kommissionen/Belgien och Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkt 71 och följande punkter).

inte fallet här. Dessutom förefaller det objektivt uteslutet att det i den administrativa praxisen i Luxemburg år 2003 redan hade tagits hänsyn till OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 2010 och 2017, som ännu inte hade antagits.

73. Kommissionen har genom att vid prövningen av den lämpliga nivån på licensavgiften uteslutande grunda sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från åren 1995, 2010 och till och med 2017, såsom den redan tidigare gjort i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen,²⁴ tillämpat en annan armlängdsprincip än den som fastställts i luxemburgsk rätt. Som framgår av punkterna 241 och 294 i det angripna beslutet hänvisas i luxemburgsk rätt nämligen inte till OECD:s riktlinjer för internprissättning.

74. I motsats till vad kommissionen har anfört muntligen medför inte heller den omständigheten att luxemburgsk administrativ praxis år 2003 beaktade OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 1995, vid fastställandet av internpriserna en annan bedömning. Luxemburg och Amazon har visserligen bekräftat sistnämnda. Båda har emellertid också betonat att beaktandet av dessa OECD:s riktlinjer för internprissättning ska skiljas från en tillämpning såsom en bindande lagstiftning. Det har endast rört sig om icke bindande riktlinjer som beaktades vid tillämpningen av artikel 164.3 LIR. Luxemburg har som svar på en skriftlig fråga från domstolen vid förhandlingen förklarat att OECD:s riktlinjer för internprissättning skulle ha varit viktiga som tolkningsprinciper. Vid den tidpunkten var de emellertid inte rättsligt bindande och betraktades inte som uttömmande. Därför kunde även andra metoder för internprissättning ha tillämpats.

75. Den konkreta utsträckning i vilken OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 1995, hade beaktats i Luxemburg framgår inte av det angripna beslutet. Det förhållande att det angripna beslutet upprepade gånger har grundat sig på OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från åren 2010 och 2017, som ännu inte var i kraft vid den tidpunkten, visar snarare att kommissionen vid utfärdandet av förhandsbeskedet i skattefrågor år 2003 inte hade grundat sig på det luxemburgska rättsläget och den luxemburgska administrativa praxisen.

76. Någon annan slutsats kan inte heller dras av kommissionens argumentation vid förhandlingen, enligt vilken OECD enligt kommissionens uppfattning med riktlinjerna för internprissättning, i dess lydelse från åren 2010 och 2017, endast avsåg att på ett nytt sätt (deklaratoriskt) beskriva det redan befintliga direktivet om internprissättning, i dess lydelse från år 1995, och inte gjorde några ändringar i dess innehåll. OECD har med OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från åren 2010 och 2017, försökt utveckla innehållet i internprissättningen. På OECD-nivå inom ramen för åtgärds punkterna 8–10 i det så kallade BEPS-projektet har de så kallade DEMPE-funktionerna utvecklats (därmed avses området för värdeskapande för utveckling, [Development], förbättring [Enhancement], bevarande [Maintenance], skydd [Protection] och utnyttjande [Exploitation]).²⁵

77. Syftet med denna utveckling var att anpassa internprissättningen till värdeskapandet mellan närstående parter för att säkerställa att internpriserna återspeglar de ekonomiska omständigheterna i en transaktion. 2017 infördes det så kallade DEMPE-konceptet i den aktuella versionen av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Riktlinjerna för internprissättning, i dess lydelse från år 1995, innehåller däremot inte detta koncept. Såsom Luxemburg påpekade vid förhandlingen var det fortfarande okänt år 2003. I det angripna beslutet (se endast punkt 262 och följande punkter) har kommissionen emellertid just grundat sig på detta.

²⁴ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859)

²⁵ OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 2017, kapitel VI, och de slutliga BEPS-rapporterna om åtgärds punkterna 8–10, s. 141–160. Rapporten publicerades den 5 oktober 2015 och godkändes av OECD:s råd den 23 juli 2016.

78. Kommissionen har således begränsat sig till att i målsättningen för det allmänna luxemburgska systemet för bolagsskatt identifiera det abstrakta uttrycket för armlängdsprincipen och till att granska det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, utan att ta hänsyn till hur denna princip konkret är förankrad eller tillämpas i luxemburgsk rätt, särskilt när det gäller integrerade bolag.

79. Av det ovan anförda följer att kommissionen inte grundade sig på den nationella luxemburgska lagstiftning som var i kraft vid utfärdandet av förhandsbeskedet i skattefrågor som relevant referenssystem vid bedömningen av huruvida det förelåg en selektiv fördel. Därmed är även alla följande uttalanden i det angripna beslutet behäftade med felaktig rättstillämpning. Kommissionen gjorde sig följaktligen skyldig till felaktig rättstillämpning vid tillämpningen av artikel 107.1 FEUF. Tribunalen gjorde således en riktig bedömning när den, om än av andra skäl, ogiltigförklarade det angripna beslutet på grund av att förekomsten av en selektiv fördel inte hade visats. Domstolen måste inte avgöra om dessa andra grunder – vilka kommissionen uttryckligen har ifrågasatt i sitt överklagande, är hållbara.

4) Slutsats

80. Eftersom kommissionen inte grundade sin bedömning av huruvida det förelåg en selektiv fördel på luxemburgsk rätt (i förekommande fall jämförd med dåvarande luxemburgsk administrativ praxis) som relevant referenssystem, är fastställandena i det angripna beslutet behäftade med en felaktig rättstillämpning. Tribunalen gjorde en riktig bedömning när den ogiltigförklarade kommissionens angripna beslut, om än på andra grunder än dem som den grundade sig på. Kommissionens överklagande kan således inte bifallas på den första grunden.

2. I andra hand: Tribunalens felaktiga funktionsanalys – sak- eller rättsfråga?

81. Om domstolen däremot skulle godta kommissionens argument att det inte längre finns anledning att pröva valet av korrekt referenssystem, eftersom parterna inte uttryckligen har ifrågasatt detta val genom sina grunder, ska kommissionens första grund prövas närmare.

82. Genom denna grund har kommissionen gjort gällande att tribunalen tillämpade armlängdsprincipen på ett rättsligt felaktigt sätt när den fann att kommissionens funktionsanalys var felaktig. Vidare gjorde tribunalen fel när den ifrågasatte beräkningen av den skäligen licensavgiften i det angripna beslutet.

a) Tribunalens fastställanden

83. Tribunalen motiverade avsaknaden av ett stöd i punkt 156 och följande punkter i den överklagade domen med avsaknaden av en selektiv fördel. Luxemburgs beräkning av den lämpliga licensavgift som LuxOpCo hade betalat till LuxSCS kan inte ifrågasättas i rättsligt hänseende. OECD:s riktlinjer har tillämpats korrekt, såsom angetts ovan i punkt 49 och följande punkter.

b) Bedömning

1) Korrekt tillämpning av armlängdsprincipen som en sakfråga eller en rättsfråga?

84. Kommissionen har gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid tillämpningen av armlängdsprincipen. I detta avseende har tribunalen felaktigt ifrågasatt kommissionens funktionsanalys i det angripna beslutet. Kommissionens bedömning att LuxSCS skulle ha varit den minst komplexa parten på vilken den av kommissionen valda armlängdsmetoden (här TNMM) var tillämplig var korrekt. Tribunalens bedömning att LuxSCS har utövat aktiva funktioner (och LuxOpCo således var det bolag som skulle undersökas) var däremot felaktig.

85. Frågan är huruvida dessa påstådda fel kan prövas inom ramen för överklagandet. Bedömningen av de faktiska omständigheterna - vilket i princip även omfattar tribunalens bedömning av den nationella rätten²⁶ - och av bevisningen är nämligen inte en rättsfråga som domstolen kan pröva i ett överklagande.²⁷ Domstolen är endast behörig att pröva om nämnda rätt har missuppfattats.²⁸ En missuppfattning av de faktiska omständigheterna har emellertid inte åberopats i kommissionens överklagande och förefaller utesluten i förevarande fall. Domstolen har "enbart" gjort en annan bedömning av de berörda bolagens (LuxOpCO och LuxSCS) funktioner och har därför ansett att en annan armlängdsmetod är korrekt och har på grundval av denna prövat det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. I motsats till kommissionen kunde den härvid inte fastställa att den i förhandsbeskedet godkända nivån på LuxOpCOs ersättning till LuxSCS utgjorde en selektiv fördel.

86. Det har i domstolens praxis numera klargjorts att kommissionens eller tribunalens korrekta fastställande av det relevanta referenssystemet är en rättsfråga som kan prövas i ett överklagande.²⁹ Tribunalens rättsliga kvalificering av den nationella rätten på grundval av unionsrätten kan nämligen prövas av domstolen som en rättsfråga.³⁰ Detta är avgörande för tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF, eftersom den selektiva fördel som krävs för att ett stöd ska anses föreligga först framgår av en avvikelse från det "normala" nationella skattesystemet, nämligen referenssystemet. Ett argument varigenom valet av relevant referenssystem ifrågasätts i det första steget av prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel kan således även tas upp till sakprövning inom ramen för ett överklagande.

²⁶ Se dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 82), dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78), dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 79), och dom av den 24 oktober 2002, Aéroports de Paris/kommissionen (C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 63).

²⁷ Se artikel 58 i stadgan för Europeiska unionens domstol.

²⁸ Se dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 82), och dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

²⁹ Se (avseende en armlängdsprincip som påstås existera i nationell rätt) nyligen dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 85), se, analogt, dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 80 och 81 avseende tribunalens felaktiga tolkning av 8c § KStG).

³⁰ Dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78), se även, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 61–63), och dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 83).

87. Frågan om huruvida det konkreta inordnandet under detta referenssystem (därmed tillämpningen av nationell rätt i det konkreta fallet) ska betraktas som en rättsfråga som domstolen kan pröva i ett överklagande eller om denna tillämpning av nationell rätt snarare ska behandlas som en bedömning av de faktiska omständigheterna har däremot ännu inte klargjorts uttryckligen.

88. Jag delar kommissionens uppfattning, som vill att det korrekta fastställandet (tolkningen) av referenssystemet som det korrekta inordnandet (tillämpning) under detta referenssystem ska behandlas identiskt. Dessa båda frågor kan nämligen svårligen skiljas från varandra, vilket framgår av detta förfarande.

89. Är metoden för internprissättning (marknadsprismetoden eller TNM-metoden), som följer av en korrekt tillämpning av OECD:s armlängdsriktlinjer, fortfarande en del av referenssystemet och därmed en rättsfråga? Eller är valet av metod för internprissättning ett inordnande under referenssystemet (OECD:s armlängdsriktlinjer) och därmed en sakfråga? Skillnaden skulle på sin höjd vara en gradskillnad. Eftersom fastställandet av den relevanta metoden för internprissättning, i likhet med en händelse, anger ramen för beräkning av internpriset, ingår även detta fastställande av den korrekta metoden för internprissättning i det rättsliga referenssystemet.

90. Detta leder emellertid till problemet att domstolen i överklagandet har att i detalj pröva den i faktiskt och rättsligt hänseende komplicerade frågan om förekomsten av en selektiv fördel. Om detta i samband med skattemässigt stöd förutsätter ett avsteg från det nationella referenssystemet, måste domstolen tolka och tillämpa nationell rätt (i detta fall skulle det vara de luxemburgska armlängdsprinciperna eller, enligt kommissionen, OECD:s armlängdsprinciper) i detta avseende. Som jag nyligen utförligt har framhållit i ett annat förslag till avgörande,³¹ är detta i själva verket inte dess uppgift. De problem som hänger samman därmed måste beaktas genom ett ändrat bedömningskriterium (se i detta avseende nedan punkt 91 och följande punkter).

2) *Bättre alternativ: ändrat bedömningskriterium*

91. Det är inte varje avvikelse från det nationella referenssystemet (i detta fall skattelagen) som är gynnsam för den skattskyldige, och därmed inte heller varje förhandsbesked i skattefrågor som är felaktigt till förmån för den skattskyldige, som utgör stöd i den mening som avses i fördragen.

92. Även om en sådan tolkning skulle omfattas av ordalydelsen i artikel 107.1 FEUF skulle detta resultat strida mot det bedömningskriterium som domstolen har utvecklat för stödordningar i form av allmänna skattelagar. Den har således understrukit att medlemsstaterna, på nuvarande stadium av unionens harmonisering på skatteområdet, fritt får införa de skattesystem som de finner lämpligast.³² Detta gäller uttryckligen även på området för statligt stöd.³³ Detta

³¹ Se mitt förslag till avgörande i målet Engie Global LNG Holding m.fl./kommissionen och Luxemburg/kommissionen (C-454/21 P och C-451/21 P, EU:C:2023:383, punkt 86 och följande punkter).

³² Dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37), se, för ett liknande resonemang, även med avseende på de grundläggande friheterna, dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49), och dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69 samt där angiven rättspraxis).

³³ Dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 59), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 37), se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

handlingsutrymme för medlemsstaterna omfattar fastställandet av varje skatts grundläggande egenskaper och gäller bland annat även för genomförandet och utformningen av armlängdsprincipen för transaktioner mellan närstående företag.³⁴

93. Gränserna för medlemsstaternas handlingsutrymme har först överskridits om medlemsstaterna missbrukar sin skattelagstiftning ”på ett sätt som kringgår reglerna om statligt stöd” för att gynna enskilda företag.³⁵ Ett sådant missbruk av den fiskala autonomin kan antas föreligga i händelse av en uppenbart inkonsekvent utformning av skattelagen.³⁶ I sin praxis på senare tid har EU-domstolen därför endast gjort en rättslig prövning mot bakgrund av reglerna för statligt stöd av allmänna skatterättsliga beslut om skattebördar när dessa har utformats på ett *uppenbart diskriminerande sätt* för att kringgå de krav som följer av unionsrätten på området för statligt stöd.³⁷

94. Det finns ingen anledning att inte tillämpa denna rättspraxis vid en felaktig tillämpning av lagen till förmån för den skattskyldige. Härav följer att det inte är varje felaktigt förhandsbesked, utan endast uppenbart felaktiga förhandsbesked till förmån för den skattskyldige som utgör en selektiv fördel. Avvikelser från det tillämpliga nationella referenssystemet är uppenbara om de inte på ett rimligt sätt kan förklaras för en tredje part, såsom kommissionen eller unionsdomstolarna, och som därmed också är uppenbara för de skattskyldiga som berörs. Sådana fall utgör ett uppenbart kringgående av lagstiftningen om statligt stöd genom att *lagen tillämpas* på ett *uppenbart diskriminerande sätt*.

95. I den meningen har generaladvokaten Pikamäe konstaterat att *positiva* rättsregler är relevanta för fastställande av den ”normala” beskattningen.³⁸ Vid tillämpningen av detta rättsliga ramverk bör exempelvis ett visst utrymme för skönsmässig bedömning medges vid fastställandet av relevanta internpriser.³⁹ Domstolen har dessutom understrukit att i detta avseende omfattas ett eventuellt fastställande av metoder och kriterier som gör det möjligt att fastställa ett ”armlängdsprinciputfall” av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning.⁴⁰

96. Vid prövningen av enskilda skattebeslut (normala skattebeslut liksom förhandsbesked i skattefrågor), särskilt när de innehåller fastställanden om ett lämpligt internpris, bör därför enbart ett begränsat bedömningskriterium tillämpas. Om detta är begränsat till en bedömning av trovärdigheten utgör inte varje felaktig tillämpning av en nationell skattelagstiftning en selektiv fördel. Endast en uppenbar avvikelse i förhandsbeskedet i skattefrågor (eller skattebeslutet) från referenssystemet till förmån för den skattskyldige kan utgöra en selektiv fördel. Om det inte

³⁴ Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95 och följande punkter).

³⁵ 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, punkt 72).

³⁶ Som till exempel i fallet Gibraltar: 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, punkt 101 och följande punkter). Där kunde Förenade kungariket inte heller förklara innebörden av de skatterättsliga parametrar som hade lagts till grund för bedömningen (punkt 149).

³⁷ Dom av den 15 september 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punkt 61), dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 42 och följande punkter, särskilt punkt 44), och dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Ungern (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punkt 48 och följande punkter, särskilt punkt 50). Redan i domen 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, punkt 101 talar domstolen om rättsliga grunder som ” i praktiken [uppenbarligen] [min understrykning] ger upphov till en diskriminering” av skattskyldiga).

³⁸ Förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Irland/kommissionen (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, nr 106).

³⁹ Förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punkt 118).

⁴⁰ Dom av den 8 november 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (C-885/19 P och C-898/19 P, EU:C:2022:859, punkt 95).

föreligger någon sådan uppenbar avvikelse kan beskedet/beslutet vara rättsstridigt, men utgör på grund av denna möjliga avvikelse från referenssystemet emellertid ännu inte något stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

97. Följaktligen behöver domstolen inte undersöka om marknadsprismetoden eller, närmare bestämt, TNMM-metoden faktiskt borde ha tillämpats. Det räcker att den beslutar - om OECD:s riktlinjer skulle vara det relevanta referenssystemet - om den metod som de luxemburgska skattemyndigheterna använt (i detta fall marknadsprismetoden) var uppenbart felaktig.

98. Detta kan inte påstås vara fallet här. Båda metoderna nämns i OECD:s riktlinjer för internprissättning. I detta sammanhang råder inte någon tvingande hierarki mellan metoderna. Tvärtom ska i allmänhet den metod som är lämpligast väljas.⁴¹ I svåra fall, eller om ingen av metoderna är helt lämplig, kan man med ett flexibelt tillvägagångssätt använda de uppgifter man får fram genom att använda flera av metoderna. De multinationella koncernerna är till och med fria att använda sig av andra metoder än de som anges i riktlinjerna, så länge de priser de kommer fram till är förenliga med armlängdsprincipen.

99. I punkt 252 i det angripna beslutet medgav kommissionen själv att den marknadsprismetod som Luxemburg valt är relevant i förevarande fall. I punkterna 253 och 254 i det angripna beslutet beskrivs marknadsprismetoden av kommissionen som en direkt metod för internprissättning och TNMM-metoden som en indirekt metod. Kommissionen behöver därför de omfattande övervägandena i punkterna 392–561 i det angripna beslutet och OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 2010 och 2017, vilka ännu inte var i kraft vid den tidpunkten, för att visa att TNMM är den relevanta metoden, i stället för marknadsprismetoden, och att LuxSCS var det företag som skulle beaktas i detta syfte i stället för LuxOpCo. Även om detta kan vara korrekt (från år 2017), visar detta emellertid också att valet av marknadsprismetoden och beaktandet av LuxOpCo (vid den tidpunkten) vid första anblicken inte skulle anses vara felaktig.

100. Den tolkning som Luxemburg gjorde i förhandsbeskeden kan således vara felaktig, men den utgör inte en uppenbart felaktig tolkning av nationell rätt (eller, i förevarande fall, OECD:s riktlinjer för internprissättning som kommissionen och tribunalen grundat sig på). Tribunalens slutsats att förhandsbeskedet i skattefrågor inte gav någon selektiv fördel kan således inte heller ifrågasättas.

101. Av detta följer att talan inte kan vinna bifall såvitt avser kommissionens första grund. Detta gäller även om det referenssystem som kommissionen felaktigt valt och som tribunalen felaktigt ansett vara korrekt i andra hand skulle godtas.

3. Sammanfattning av den första grunden

102. Faktum kvarstår att kommissionens talan inte under några omständigheter kan vinna bifall på den första grunden. Den överklagade domen från tribunalen visar sig vara riktig, eftersom kommissionen grundade sig på fel referenssystem i det angripna beslutet och därför inte kunde visa att det föreligger en selektiv fördel.

⁴¹ Kommissionen har hänvisat till detta i punkt 250 i det angripna beslutet.

103. Även om det referenssystem som felaktigt lagts till grund för bedömningen (OECD:s riktlinjer för internprissättning, i dess lydelse från år 1995, 2010 och eventuellt till och med 2017) skulle användas som utgångspunkt skulle den marknadsprismetod som valts i det luxemburgska förhandsbeskedet i skattefrågor inte uppenbarligen ha varit fel metod och den har inte heller ha tillämpats på ett uppenbart felaktigt sätt. Av detta skäl kunde kommissionen i det angripna beslutet inte heller genom sina primära fastställanden (punkterna 409–561 i det angripna beslutet) visa att förhandsbeskedet i skattefrågor gav Amazon en selektiv fördel.

B. Den andra grunden: Felaktiga beviskrav vad gäller förekomsten av en fördel och felaktig tillämpning av armlängdsprincipen

104. Kommissionen har genom den andra grunden ifrågasatt det förhållandet att det antagande som gjordes i andra hand i beslutet på tre olika vägar, nämligen att det föreligger en fördel, avfärdats i punkterna 314–538 i den överklagade domen. Tribunalen har här för det första gjort en felaktig bedömning vad gäller beviskraven för en fördel. För det andra har den tillämpat armlängdsprincipen på ett felaktigt sätt och har inte motiverat sitt avgörande tillräckligt.

1. Tribunalens fastställanden

105. Tribunalen har i punkt 308 i den överklagade domen slagit fast att kommissionen måste visa att ett förhandsbesked i skattefrågor som används för att beräkna ett företags ersättning ger en ekonomisk fördel. Kommissionen ska i detta avseende styrka att ersättningen avviker från ett resultat grundat på armlängdsprincipen, i en sådan omfattning att den inte kan betraktas som en ersättning som hade erhållits under marknadsmässiga villkor.

106. I detta avseende (se punkt 310 i den överklagade domen) ankom det på kommissionen att på ett konkret sätt visa att metodfelet ledde till en minskning av skattebördan för mottagaren av förhandsbeskedet i skattefrågor. Tribunalen uteslöt emellertid inte att ett metodfel i vissa fall är sådant att det inte på något sätt gör det möjligt att komma fram till en uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att det med nödvändighet leder till en undervärdering av den ersättning som borde ha tagits ut på marknadsmässiga villkor.

107. I punkt 312 i den överklagade domen slog tribunalen emellertid fast att kommissionen endast identifierade felen i analysen av internprissättningen. Detta är i princip otillräckligt för att fastställa att det faktiskt skett en sänkning av LuxOpCos skattebörda. Detta beror på att det i det angripna beslutet inte görs någon jämförelse mellan det resultat som skulle ha uppnåtts med tillämpning av den metod för internprissättning som kommissionen förespråkar och det resultat som erhållits med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

108. Vad gäller det första subsidiära fastställandet av förekomsten av en ekonomisk fördel slog tribunalen i punkt 520 i den överklagade domen fast att kommissionen inte har visat att en fördel föreligger, utan på sin höjd att det är sannolikt att en fördel föreligger.

109. Kommissionen har enligt punkt 530 i den överklagade domen inte lyckats visa att ersättningen till LuxOpCo skulle ha varit större om vinstdelningsmetoden i varianten där bidragen analyseras hade tillämpats. Det första subsidiära fastställandet stöder således inte slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav LuxOpCo en ekonomisk fördel. Utöver att kommissionen inte försökte fastställa vilken armlängdsersättning LuxOpCo borde ha erhållit med avseende på de funktioner som kommissionen hade identifierat i sin egen

funktionsanalys, innehåller nämligen inte det första subsidiära fastställandet några konkreta omständigheter som gör det möjligt att fastställa att felet i funktionsanalysen och det metodfel som kommissionen identifierade, avseende valet av metod i sig, faktiskt ledde till en minskning av LuxOpCos skattebörda.

110. Dessutom ska det avseende det andra subsidiära fastställandet (se punkt 547 i den överklagade domen) av förekomsten av en ekonomisk fördel, konstateras att kommissionen inte försökte fastställa vad den armlängdsmässiga ersättningen hade varit, och än mindre om ersättningen till LuxOpCo, som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, var lägre än den ersättning som LuxOpCo hade erhållit under marknadsmässiga villkor.

111. Dessutom har tribunalen i punkt 585 i den överklagade domen avseende det tredje subsidiära fastställandet av förekomsten av en ekonomisk fördel fastställt att oavsett hur olämplig mekanismen med taket kan vara och trots att denna mekanism inte föreskrivs i OECD:s riktlinjer, i dess lydelse från år 1995, har kommissionen inte visat att mekanismen påverkade frågan huruvida den avgift som LuxOpCo betalade till LuxSCS var grundad på armlängdsprincipen.

112. Sammanfattningsvis har kommissionen, genom sina tre subsidiära fastställanden inte lyckats visa att det föreligger en fördel (punkterna 537, 548 och 586 i den överklagade domen).

2. Bedömning

113. Överklagandet kan inte heller vinna bifall på den andra grunden, eftersom tribunalens dom även är korrekt här, om än av andra skäl. Såsom framgår av förklaringarna i punkt 53 och följande punkter i detta förslag till avgörande ska det angripna beslutet ogiltigförklaras på grund av att det referenssystem som använts redan har fastställts på ett felaktigt sätt. I stället för luxemburgsk rätt (artikel 164.3 LIR) tillämpades endast OECD:s riktlinjer för internprissättning, i deras lydelse från år 1995, från tidigare år och OECD:s riktlinjer för internprissättning, i deras lydelse från år 2010 och 2017 som antogs efter utfärdandet av förhandsbeskedet år 2003.

114. Endast för det fall domstolen skulle anse att den är bunden av valet av fel referenssystem, eftersom Luxemburg och Amazon inte uttryckligen har ifrågasatt detta val i ansökan, skulle den andra grunden behöva prövas mer ingående.

115. Inte ens i ett sådant fall skulle kommissionens argument ha haft någon utsikt att vinna framgång. Kommissionen har i det angripna beslutet nämligen - som tribunalen riktigt konstaterat - inte visat att förhandsbeskedet i skattefrågor uppenbart avvek från referenssystemet och därmed gav Amazon en selektiv fördel.

116. De två första oberoende slutsatserna har inte visat att det föreligger ett uppenbart åsidosättande av armlängdsprincipen enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning. Däremot har kommissionen - enligt min mening korrekt - i det angripna beslutet (punkt 575 och följande punkter) inom ramen för det tredje subsidiära fastställandet påpekat att en begränsning av licenstagarens beskattningsbara vinst genom att denna begränsas till 0,55 procent av dess årliga försäljning inte är förenlig med fastställandet av en lämplig ersättning med hjälp av ett internpris. Eftersom parter som inte är närstående i allmänhet inte sinsemellan utformar en licensersättning på ett sådant sätt att licenstagaren aldrig är skyldig att betala skatt för mer än ett visst belopp (i detta fall 0,55 procent av den årliga försäljningen), är denna omständighet enligt min mening till och med uppenbart oförenlig med armlängdsprincipen.

117. Detta har emellertid även fastställts av tribunalen i artikel 575 och följande punkter i den överklagade domen. Såsom tribunalen med rätta konstaterade (punkt 578) leder detta metodfel (även om det är uppenbart) inte till att detta i sig utgör en selektiv fördel, eftersom ersättningen, även efter tillämpning av takmekanismen, låg inom armlängdsintervallet. Kommissionen har följaktligen inte visat att det föreligger en fördel.

118. Dessa uttalanden kan inte ifrågasättas på rättsliga grunder. Enligt domstolens fasta praxis ankommer det på kommissionen att styrka att det föreligger ett statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, och därför även att styrka att villkoret att mottagarna ges en selektiv fördel är uppfyllt.⁴² Detta förutsätter att kommissionen här måste visa att Amazon har fått en fördel. Den selektiva fördelen framgår emellertid först av en mer gynnsam behandling genom förhandsbeskedet i skattebeskedet i förhållande till en normal beskattning. Kommissionen måste visa att denna mer gynnsamma behandling föreligger.

119. Kommissionen måste göra en helhetsbedömning, varvid den ska beakta alla relevanta omständigheter i det aktuella fallet som gör det möjligt för den att avgöra om det stödmottagande företaget inte redan skulle ha erhållit sådana lättnader enligt det normala skattesystemet (referenssystemet). Detta förutsätter, inom ramen för tillämpningsområdet för internprissättning, att kommissionen kan beräkna det ”korrekta” internpriset.

120. Kommissionens invändning att detta är mycket komplicerat är korrekt. Den bekräftar emellertid återigen att inte varje felaktig tillämpning av nationell skattelagstiftning samtidigt kan utgöra en selektiv fördel,⁴³ utan endast uppenbart felaktiga fastsällanden i förhandsbeskedet i skattefrågor som påverkar beloppet av skatteskulden.

121. Om beräkningen av den licensbetalning som godkänts i förhandsbeskedet i skattefrågor, trots dess betänkliga metod, skulle ha varit lägre än det normala internpriset, föreligger det ingen gynnsam behandling av Amazon i förhållande till normal beskattning. Ett normalt högre internpris skulle nämligen ha medfört en ännu lägre skattebörda. Tribunalen gjorde en riktig bedömning när den ifrågasatte avsaknaden av en sådan jämförelse. Överklagandet kan således inte heller vinna bifall på den andra grunden.

C. Slutsats

122. Kommissionen överklagande kan således inte vinna bifall på någon av de båda grunderna. Den överklagade domen är korrekt, om än av andra skäl än dem som tribunalen har grundat sig på. Beslutet skulle ogiltigförklaras redan på grund av att kommissionen grundade sig på ett felaktigt referenssystem (OECD:s riktlinjer för internprissättning i stället för luxemburgsk rätt).

123. Dessutom innehåller förhandsbeskedet i skattefrågor inte några uppenbart felaktiga - för den skattskyldige alltför förmånliga - erkännanden av nivån på ersättningen. Även om det är uppenbart att införandet av ett tak för licenstagarens beskattningsbara belopp är oförenligt med den metod för beräkning av en ersättning som tillämpas av tredje man, har kommissionen i beslutet inte visat att därmed även en fördel ges.

⁴² Se uttryckligen dom av den 4 mars 2021, kommissionen/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169, punkt 62). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2018, kommissionen/Frankrike och IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737 punkt 110 och där anförd rättspraxis). Se även dom av den 11 november 2021, Autostrada Wielkopolska/kommissionen och Polen (C-933/19 P, EU:C:2021:905, punkt 108).

⁴³ Se i detta avseende ovan punkt 91 och följande punkter.

VI. Rättegångskostnader

124. Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet ogillas.

125. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 184.1 ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Amazon och Luxemburg har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska kommissionen förpliktas att ersätta Amazons och Luxemburgs rättegångskostnader i målet om överklagande.

126. I artikel 184.4 i domstolens rättegångsregler föreskrivs att om en intervenient i första instans inte själv har överklagat, kan denne förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna i målet om överklagande endast om denne har deltagit i den skriftliga eller den muntliga delen av förfarandet vid domstolen. I förevarande fall har Irland, som intervenerade i första instans och som inte själv har överklagat, deltagit i den muntliga delen av förfarandet vid domstolen, men har inte yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Under dessa omständigheter finner domstolen att Irland ska bära sina rättegångskostnader i målet om överklagande.⁴⁴

VII. Förslag till avgörande

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

1. Överklagandet ogillas.
2. Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader samt ersätta de kostnader som uppkommit för Storhertigdömet Luxemburg, Amazon EU S.à.r.l och Amazon.com Inc.
3. Irland ska bära sina rättegångskostnader.

⁴⁴ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 2021 kommissionen/Polen (C-562/19, EU:C:2021:201, punkt 60), och dom av den 28 juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 113 och 114).