Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

8. november 2022*

»Appel – statsstøtte – støtte iværksat af Storhertugdømmet Luxembourg – afgørelse, hvorved en støtte erklæres uforenelig med det indre marked og ulovlig og kræves tilbagesøgt – skatteafgørelse (*tax ruling*) – fordel – selektivitet – armslængdeprincippet – referenceramme – gældende national ret – beskatning, der betegnes som »normal««

I de forenede sager C-885/19 P og C-898/19 P,

angående to appeller i henhold til artikel 56 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 4. december 2019,

Fiat Chrysler Finance Europe, Luxembourg (Luxembourg), ved avocat N. de Boynes, solicitor M. Doeding, Rechtsanwalt M. Engel, advokat F. Hoseinian, avvocati G. Maisto og A. Massimiano, abogado J. Rodríguez, avvocato M. Severi og solicitor M.A. Thomson,

appellant (C-885/19 P)

sagsøger i første instans (C-898/19 P),

og

Irland ved M. Browne, A. Joyce og J. Quaney, som befuldmægtigede, bistået af B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, og S. Kingston, SC,

appellant (C-898/19 P)

intervenient i første instans (C-885/19 P),

de øvrige parter i appelsagen:

Storhertugdømmet Luxembourg ved A. Germeaux og T. Uri, som befuldmægtigede, bistået af avocats J. Bracker, A. Steichen og D. Waelbroeck,

sagsøger i første instans (C-898/19 P),

Europa-Kommissionen ved P.-J. Loewenthal og B. Stromsky, som befuldmægtigede,

sagsøgt i første instans (C-885/19 P og C-898/19 P),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, L. Bay Larsen, afdelingsformændene A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan og P.G. Xuereb samt dommerne S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (refererende dommer), I. Ziemele og J. Passer,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. maj 2021,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. december 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Fiat Chrysler Finance Europe, tidligere Fiat Finance and Trade Ltd (herefter »FFT«) (C-885/19 P), og Irland (C-898/19 P) har med deres respektive appelskrifter nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 24. september 2019, Luxembourg og Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (T-755/15 og T-759/15, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2019:670), hvorved Retten frifandt Kommissionen i de søgsmål, som Storhertugdømmet Luxembourg og FFT havde anlagt med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2016/2326 af 21. oktober 2015 om statsstøtte SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) iværksat af Luxembourg til fordel for Fiat (EUT 2016, L 351, s. 1, herefter »den omtvistede afgørelse«).

I. Tvistens baggrund

2 Med henblik på den foreliggende sag kan tvistens baggrund, således som den er fremstillet i den appellerede doms præmis 1-46, sammenfattes som følger.

A. De luxembourgske skattemyndigheders skatteafgørelse udstedt til FFT

3 Den 14. marts 2012 sendte FFT's skatterådgiver en skrivelse til de luxembourgske skattemyndigheder med en anmodning om godkendelse af en aftale om koncerninterne afregningspriser.

4 Den 3. september 2012 traf de luxembourgske skattemyndigheder en skatteafgørelse til fordel for FFT (herefter »den omhandlede skatteafgørelse«). Afgørelsen var indeholdt i en skrivelse, hvori det var anført, at det »hvad ang[ik] brevet af 14. marts 2012 vedrørende FFT's koncerninterne finansieringsaktiviteter [blev bekræftet], at analysen af afregningspriserne [var] blevet gennemført i overensstemmelse med cirkulære nr. 164/2 af 28. januar 2011 og med armslængdeprincippet«.

B. Den administrative procedure for Kommissionen

5 Den 19. juni 2013 sendte Europa-Kommissionen en første anmodning til Storhertugdømmet Luxembourg om detaljerede oplysninger om den nationale praksis med hensyn til skatteafgørelser. Denne første anmodning om oplysninger blev efterfulgt af adskillige skriftvekslinger mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Kommissionen indtil den sidstnævntes vedtagelse, den 24. marts 2014, af en afgørelse, hvorved den pålagde Storhertugdømmet Luxembourg at fremsende en række oplysninger.

6 Den 11. juni 2014 indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende den omhandlede skatteafgørelse.

C. Den omtvistede afgørelse

7 Den 21. oktober 2015 vedtog Kommissionen den omtvistede afgørelse.

1. Kommissionens beskrivelse af den omhandlede skatteafgørelse

8 I den omtvistede afgørelses afsnit 2, der har overskriften »Beskrivelse af foranstaltningen«, beskrev Kommissionen for det første FFT, der drog fordel af den omhandlede skatteafgørelse, og som var en del af bilkoncernen Fiat/Chrysler (herefter »Fiat/Chrysler-koncernen«). Den anførte, at FFT leverede likviditets- og finansieringstjenester til den nævnte koncerns selskaber, der var etableret i Europa, undtagen selskaberne etableret i Italien, og at dette selskab opererede fra Luxembourg, hvor det havde sit hjemsted. Kommissionen præciserede, at FFT navnlig var aktiv inden for markedsfinansiering og likviditetsinvesteringer, forbindelserne med aktørerne på finansmarkedet, tjenester vedrørende koordinering og finansiel rådgivning til koncernens selskaber, likviditetsstyringstjenester til koncernens selskaber, virksomhedsintern kortfristet eller mellemfristet finansiering og koordinering med de andre finansieringsselskaber (34.-51. betragtning til den omtvistede afgørelse).

9 For det andet anførte Kommissionen, at den omhandlede skatteafgørelse dels fulgte efter skrivelsen af 14. marts 2012 fra FFT's skatterådgiver til de luxembourgske skattemyndigheder med en anmodning om godkendelse af en aftale om koncerninterne afregningspriser, dels efter en rapport om interne afregningspriser med en analyse af afregningspriserne udarbejdet af skatterådgiveren til støtte for FFT's anmodning om vedtagelse af en skatteafgørelse (9., 53. og 54. betragtning til den omtvistede afgørelse).

10 Kommissionen beskrev den omhandlede skatteafgørelse som en godkendelse af en metode til tildeling af fortjeneste til FFT i Fiat/Chrysler-koncernen, der gav FFT mulighed for årligt at fastlægge den selskabsskat, som selskabet skulle betale i Luxembourg. Den præciserede, at denne afgørelse havde været bindende i en periode på fem år fra regnskabsåret 2012 til regnskabsåret 2016 (52. og 54. betragtning til den omtvistede afgørelse).

2. Beskrivelse af de luxembourgske regler og af OECD's retningslinjer for koncerninterne afregningspriser

11 Kommissionen anførte, at den omhandlede skatteafgørelse var blevet truffet på grundlag af artikel 164, stk. 3, i code des impôts sur les revenus luxembourgeois (den luxembourgske lov om indkomstbeskatning, herefter »lov om indkomstbeskatning«) og circulaire L.I.R. no. 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises (cirkulære L.I.R. nr. 164/2 udstedt af direktøren for den luxembourgske skattemyndighed, herefter »cirkulære nr. 164/2«) af 28. januar 2011. I denne henseende anførte Kommissionen for det første, at denne bestemmelse fastsatte armslængdeprincippet i luxembourgsk skatteret, hvorefter transaktioner mellem selskaber i samme koncern (herefter »de integrerede selskaber«) skulle betales, som om de var indgået mellem uafhængige selskaber, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder og på armslængdevilkår (herefter »de uafhængige selskaber«). For det andet anførte den, at det i cirkulære nr. 164/2 bl.a. var præciseret, hvorledes betalingen på armslængdevilkår nærmere bestemt skulle fastsættes hvad angår koncernfinansieringsselskaber (74.-83. betragtning til den omtvistede afgørelse).

12 Kommissionen redegjorde i øvrigt for de principper fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), der gælder for koncerninterne afregningspriser for multinationale virksomheder og skattemyndigheder, og som er vedtaget af OECD's komité for fiskale anliggender (herefter »OECD's retningslinjer«), og anførte, at de koncerninterne afregningspriser henviste til de priser, der faktureres for handelstransaktioner mellem forskellige enheder i den samme koncern. Den anførte, at skattemyndighederne for at undgå, at multinationale selskaber havde et finansielt incitament til at tildele så lille en fortjeneste som muligt til områder, hvor beskatningen af deres fortjeneste er højere, kun burde have accepteret koncerninterne afregningspriser mellem integrerede selskaber til betaling for transaktioner, i overensstemmelse med armslængdeprincippet, svarende til de priser, der aftales mellem uafhængige selskaber, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder og på armslængdevilkår (84.-87. betragtning til den omtvistede afgørelse).

13 Kommissionen anførte ligeledes, at der i OECD's retningslinjer var opført fem metoder til at fastsætte en omtrentlig beregning af armslængdepriserne for transaktioner og fordeling af overskud mellem integrerede selskaber. Ifølge Kommissionen var kun to af disse metoder imidlertid relevante i det foreliggende tilfælde, nemlig metoden med en sammenlignelig pris på det frie marked og den transaktionsbestemte nettoavancemetode (88. og 89. betragtning til den omtvistede afgørelse).

3. Vurdering af den omhandlede skatteafgørelse

14 I den omtvistede afgørelses afsnit 7 (185.-347. betragtning) redegjorde Kommissionen for grundene til, at den omhandlede skatteafgørelse efter denne institutions opfattelse opfyldte alle betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF for at kunne kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i denne bestemmelse.

15 Hvad nærmere bestemt angik betingelsen om, at der skal foreligge selektiv fordel, fandt Kommissionen, at den omhandlede skatteafgørelse gav FFT en sådan fordel, i det omfang den havde medført en nedsættelse af den skat, som selskabet skulle betale til Luxembourg, idet FFT undgik at betale den skat, selskabet skulle have betalt ifølge de almindelige selskabsskatteregler (190. betragtning til den omtvistede afgørelse). Kommissionen nåede frem til denne konklusion

efter en samtidig undersøgelse af fordelen og selektiviteten, der blev struktureret efter de tre faser, som Domstolen har identificeret med henblik på at afgøre, om en skatteforanstaltning er selektiv (192. betragtning til den omtvistede afgørelse og den appellerede doms præmis 119).

16 Hvad angik den første fase vedrørende bestemmelse af referenceordningen vurderede Kommissionen, at referenceordningen i den foreliggende sag var den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, som havde til formål at beskatte overskuddet i alle selskaber, der er hjemmehørende i Luxembourg. I denne henseende præciserede den, at denne almindelige ordning gjaldt for indenlandske selskaber og udenlandske selskaber med hjemsted i Luxembourg, herunder luxembourgske filialer af udenlandske selskaber. Kommissionen anså ikke den omstændighed, at den skattepligtige fortjeneste blev beregnet forskelligt for uafhængige og integrerede selskaber, for at have nogen indvirkning på formålet med den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, som var at beskatte fortjenesten i alle selskaber, der er hjemmehørende i Luxembourg, uanset om de er integrerede eller ikke-integrerede, og Kommissionen fandt, at de to former for selskaber befandt sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation i lyset af ordningens iboende formål. Kommissionen forkastede alle Storhertugdømmet Luxembourgs og FFT's argumenter om, at artikel 164 i lov om indkomstbeskatning eller cirkulære nr. 164/2 udgjorde den relevante referenceordning, samt deres argument om, at den referenceordning, der skulle anvendes ved vurderingen af den omhandlede skatteafgørelses selektivitet, kun burde omfatte de selskaber, der var underlagt reglerne om koncerninterne afregningspriser (193.-215. betragtning til den omtvistede afgørelse).

17 Med hensyn til den anden fase anførte Kommissionen, at spørgsmålet om, hvorvidt en skatteforanstaltning udgør en undtagelse fra referenceordningen, normalt falder sammen med konstateringen af, at foranstaltningen har givet modtageren en fordel. Når en skatteforanstaltning medfører en ubegrundet skattenedsættelse for en begunstiget, som uden denne foranstaltning ville skulle betale en højere skat ifølge referenceordningen, udgør denne nedsættelse ifølge Kommissionen både den fordel, som indrømmes gennem skatteforanstaltningen, og en undtagelse fra referenceordningen. Desuden gjorde Kommissionen opmærksom på retspraksis, hvorefter identificeringen af en økonomisk fordel, når der er tale om en individuel støtteforanstaltning, i princippet giver anledning til en formodning for, at den er selektiv (216.-218. betragtning til den omtvistede afgørelse).

18 Hvad angik konstateringen af en fordel konkluderede Kommissionen i det væsentlige, at en skatteforanstaltning, som fører til, at et selskab i en koncern fakturerer koncerninterne afregningspriser, der ikke afspejler de priser, der faktureres på frie konkurrencevilkår – dvs. priser, der forhandles af uafhængige virksomheder under sammenlignelige omstændigheder ifølge armslængdeprincippet – giver dette selskab en fordel derved, at denne foranstaltning resulterer i en nedsættelse af dets beskatningsgrundlag og derved af den skat, der skal betales i medfør af den almindelige selskabsskatteordning. Efter Kommissionens opfattelse anerkendte Domstolen således i den sag, der gav anledning til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), armslængdeprincippet, dvs. »[p]rincippet, hvorefter transaktioner mellem selskaber i samme koncern skal betales, som om de var indgået mellem uafhængige selskaber, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder og på armslængdevilkår«, som referencekriterium for at afgøre, om et selskab i en koncern har opnået en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af en foranstaltning, som er afgørende for dets koncerninterne afregningspriser og dermed dets beskatningsgrundlag. Kommissionen fandt derfor, at den i den foreliggende sag skulle kontrollere, om den metode til fastsættelse af FFT's skattepligtige fortjeneste i Luxembourg, som de luxembourgske skattemyndigheder havde godkendt i den omhandlede skatteafgørelse, afveg fra en metode, der

førte til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat og dermed armslængdeprincippet. I et sådant tilfælde skulle den omhandlede skatteafgørelse ifølge Kommissionen anses for at give FFT en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (222.-227. betragtning til den omtvistede afgørelse).

19 Kommissionen anså derfor armslængdeprincippet for nødvendigvis at være en integrerende del af dens vurdering på baggrund af artikel 107, stk. 1, TEUF af de skattemæssige foranstaltninger, der var indrømmet de integrerede selskaber, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt en medlemsstat har indarbejdet dette princip i sit nationale retssystem. Kommissionen præciserede som svar på de argumenter, Storhertugdømmet Luxembourg havde fremført under den administrative procedure, at den ikke havde undersøgt, om den omhandlede skatteafgørelse overholdt armslængdeprincippet som defineret i artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning eller i cirkulære nr. 164/2, men at den havde vurderet, om de luxembourgske skattemyndigheder havde indrømmet FFT en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (228.-231. betragtning til den omtvistede afgørelse).

20 Ud fra disse overvejelser og af de grunde, der er anført i 241.-301. betragtning til den omtvistede afgørelse, fandt Kommissionen, at visse metodevalg, som Storhertugdømmet Luxembourg havde godkendt, og som lå til grund for analysen af de koncerninterne afregningspriser i den omhandlede skatteafgørelse, førte til en nedsættelse af den selskabsskat, som de uafhængige selskaber burde have betalt (234.-240. betragtning til den omtvistede afgørelse).

21 Subsidiært anså Kommissionen den omhandlede skatteafgørelse for under alle omstændigheder at indebære en selektiv fordel, herunder i henhold til den mere begrænsede referenceramme, som Storhertugdømmet Luxembourg og FFT havde påberåbt sig, og som udgjordes af artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og cirkulære nr. 164/2, som fastsatte armslængdeprincippet i luxembourgsk skatteret (315.-317. betragtning til den omtvistede afgørelse). Desuden forkastede Kommissionen FFT's argument om, at Kommissionen for at påvise, at selskabet havde fået en selektiv behandling som følge af den omhandlede skatteafgørelse, burde have sammenlignet denne skatteafgørelse med de luxembourgske skattemyndigheders administrative praksis på grundlag af cirkulære nr. 164/2, og navnlig med de skatteafgørelser vedrørende andre finansierings- og likviditetsselskaber, som Storhertugdømmet Luxembourg havde fremsendt til Kommissionen i form af en repræsentativ stikprøve af den luxembourgske skatteafgørelsespraksis (318.-336. betragtning til den omtvistede afgørelse).

22 I den tredje fase af sin analyse anførte Kommissionen, at hverken Storhertugdømmet Luxembourg eller FFT havde fremført den mindste begrundelse for den særbehandling af FFT, som den omhandlede skatteafgørelse indebar, og at det under alle omstændigheder ikke havde været muligt at finde nogen begrundelse, som kunne siges at følge direkte af de indbyggede grundlæggende eller ledende principper for referenceordningen, eller som skyldtes de iboende mekanismer, som var nødvendige for ordningens funktion og effektivitet (337. og 338. betragtning til den omtvistede afgørelse).

23 På baggrund af ovenstående betragtninger konkluderede Kommissionen, at den omhandlede skatteafgørelse havde givet FFT en selektiv fordel, for så vidt som den indebar en nedsættelse af den skat, som FFT skulle betale, principalt, ifølge de almindelige selskabsskatteregler i Luxembourg i forhold til uafhængige selskaber og, subsidiært, ifølge selskabsskattereglerne for integrerede selskaber (339. og 340. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen var af den opfattelse, at hele Fiat/Chrysler-koncernen var omfattet af den omhandlede fordel, for så vidt

som FFT udgjorde en økonomisk enhed sammen med de øvrige enheder i denne koncern, og at nedsættelsen af den skat, som FFT skulle betale, nødvendigvis havde medført en reduktion af priserne for koncerninterne lån ydet af FFT (341.-345. betragtning til den omtvistede afgørelse).

24 Den omtvistede afgørelses artikel 1 havde følgende ordlyd:

»[Den omhandlede skatteafgørelse], som gør det muligt for [FFT] at fastsætte sit beskatningsgrundlag i Luxembourg årligt i en periode på fem år, udgør støtte, jf. artikel 107, stk. 1, i TEUF, som er uforenelig med det indre marked og iværksat ulovligt af [Storhertugdømmet] Luxembourg i strid med artikel 108, stk. 3, i TEUF.«

II. Retsforhandlingerne ved Retten og den appellerede dom

25 Ved stævninger indleveret til Rettens Justitskontor henholdsvis den 29. og den 30. december 2015 anlagde FFT (sag T-759/15) og Storhertugdømmet Luxembourg (sag T-755/15) søgsmål med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.

26 Ved kendelse afsagt af formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling den 18. juli 2016 fik Irland tilladelse til at intervenere til støtte for FFT's og Storhertugdømmet Luxembourgs påstande.

27 Ved kendelse afsagt af formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling den 27. april 2018 blev sag T-755/15 og sag T-759/15, efter høring af parterne, forenet med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del.

28 Storhertugdømmet Luxembourg og FFT fremsatte til støtte for deres respektive søgsmål fem rækker af anbringender, som i det væsentlige vedrørte:

– hvad angik den første række: tilsidesættelse af artikel 4 TEU og 5 TEU og af artikel 114 TEUF for så vidt som Kommissionens analyse medførte en skjult skattemæssig harmonisering (det første anbringendes tredje led i sag T-755/15)

– hvad angik den anden række: tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, af begrundelsespligten i henhold til artikel 296 TEUF samt af retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, for så vidt som Kommissionen anså den omhandlede skatteafgørelse for at give en fordel med bl.a. den begrundelse, at den nævnte skatteafgørelse ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet (det første anbringendes andet led og det andet anbringendes første led i sag T-755/15, det andet og det tredje klagepunkt i det første anbringendes første led, det andet anbringendes første led, det tredje anbringende og det fjerde anbringende i sag T-759/15)

– hvad angik den tredje række: tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, for så vidt som Kommissionen fastslog, at denne fordel var selektiv (det første anbringendes første led i sag T-755/15 og det første klagepunkt i det første anbringendes første led i sag T-759/15)

– hvad angik den fjerde række: tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og af begrundelsespligten i henhold til artikel 296 TEUF, for så vidt som Kommissionen fastslog, at den pågældende foranstaltning begrænsede konkurrencen og påvirkede samhandelen mellem medlemsstaterne (det andet anbringendes andet led i sag T-755/15 og det første og det andet anbringendes andet led i sag T-759/15)

– hvad angik den femte række: tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet og af retten til forsvar, for så vidt som Kommissionen krævede tilbagesøgning af den pågældende støtte (det tredje anbringende i sag T-759/15).

29 Efter at have forenet sagerne T-755/15 og T-759/15 med henblik på den appellerede dom forkastede Retten i denne dom alle disse anbringender og frifandt følgelig Kommissionen i det hele i søgsmålene i disse sager.

30 For så vidt angik den anden række af anbringender, og navnlig anbringenderne om urigtig anvendelse af armslængdeprincippet på kontrollen af statsstøtte, anførte Retten først, at ved bestemmelsen af et integreret selskabs skattemæssige situation fastsættes de koncerninterne transaktionspriser ikke på markedsvilkår. Retten fastslog, at Kommissionen, når den ved undersøgelsen af en skatteforanstaltning, der er indrømmet et sådant integreret selskab, skal afgøre, om der eventuelt foreligger en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, kan sammenligne dette integrerede selskabs skattebyrde som følge af anvendelsen af den nævnte skatteforanstaltning med den skattebyrde, der følger af anvendelsen af den nationale lovgivnings normale skatteregler, på en virksomhed, der udøver sine aktiviteter på markedsvilkår, når den nationale skattelovgivning ikke sondrer mellem integrerede »virksomheder« og uafhængige »virksomheder« med henblik på selskabsskat og således tilsigter at beskatte en integreret virksomheds fortjeneste, som om fortjenesten var resultat af transaktioner udført til markedspris (den appellerede doms præmis 140 og 141).

31 Retten fremhævede i denne forbindelse, at armslængdeprincippet udgør et »værktøj« eller, som Kommissionen anførte i 225. betragtning til den omtvistede afgørelse, et »referencekriterium«, der gør det muligt at efterprøve, om de koncerninterne transaktionspriser, som de nationale myndigheder har accepteret, svarer til de priser, der anvendes på markedsvilkår, med henblik på at afgøre, om et integreret selskab har opnået en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF i medfør af en skatteforanstaltning, der fastsætter selskabets koncerninterne afregningspriser (den appellerede doms præmis 143).

32 Retten præciserede dernæst, at den omhandlede skatteafgørelse i den foreliggende sag gik ud på at bestemme FFT's skattepligtige fortjeneste i henhold til lov om indkomstbeskatning, og at denne lov tog sigte på at beskatte denne integrerede »virksomheds« fortjeneste af dens økonomiske aktivitet, som om der var tale om en fortjeneste af transaktioner udført til markedspris. Retten fandt på denne baggrund, at Kommissionen kunne sammenligne FFT's skattepligtige fortjeneste som følge af anvendelsen af den omhandlede skatteafgørelse med den skattepligtige indkomst for en virksomhed i en tilsvarende faktisk situation, der drev virksomhed på markedsvilkår, som følge af anvendelsen af den luxembourgske lovgivnings normale skatteregler (den appellerede doms præmis 145 og 148). Retten præciserede i denne forbindelse, at Kommissionen ikke kunne kritiseres for at have anvendt en prisfastsættelsesmetode, som den fandt passende, idet Kommissionen dog var forpligtet til at begrunde sit metodevalg (den appellerede doms præmis 146).

33 Sluttelig forkastede Retten Storhertugdømmet Luxembourgs og FFT's argumenter, der havde til formål at så tvivl om denne konklusion.

34 I første omgang og hvad angik argumenterne om, at Kommissionen ikke havde angivet noget retsgrundlag for det i den omtvistede afgørelse anvendte armslængdeprincip og ikke havde præciseret dets indhold, fastslog Retten, at Kommissionen havde præciseret for det første, at armslængdeprincippet nødvendigvis var en integrerende del af vurderingen på baggrund af

artikel 107, stk. 1, TEUF af de skattemæssige foranstaltninger, der er indrømmet selskaberne i en koncern, og for det andet, at armslængdeprincippet var et generelt ligebehandlingsprincip på beskatningsområdet, der henhørte under anvendelsen af denne artikel (den appellerede doms præmis 150 og 151). Hvad angik armslængdeprincippets indhold fastslog Retten, at det fremgik af den omtvistede afgørelse, at det var et værktøj, som gav mulighed for at kontrollere, om betalingen for koncerninterne transaktioner var fastsat, som om de var blevet indgået af uafhængige virksomheder gennem forhandling (den appellerede doms præmis 155).

35 I anden omgang og hvad angik argumentet om, at armslængdeprincippet, der anvendtes i den omtvistede afgørelse, var et kriterium, der ikke fandtes i luxembourgsk skatteret, og som dermed i sidste ende gjorde det muligt for Kommissionen at gennemføre en skjult harmonisering inden for direkte beskatning, som var i strid med medlemsstaternes skattemæssige autonomi, fandt Retten, at dette argument var ugrundet, eftersom anvendelsen af dette princip var tilladt, fordi de luxembourgske skatteregler foreskriver, at integrerede selskaber beskattes på de samme vilkår som uafhængige selskaber. Det fulgte heraf, at Kommissionen ikke havde overskredet sine beføjelser ved at anvende dette kriterium i det foreliggende tilfælde (den appellerede doms præmis 156-158).

36 I tredje omgang og hvad angik argumentet om, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse med urette havde hævdet, at der fandtes et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, fandt Retten, at Kommissionens formulering ikke skulle betragtes isoleret fra sammenhængen og således ikke kunne fortolkes således, at Kommissionen havde anerkendt, at der fandtes et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning iboende i artikel 107, stk. 1, TEUF (den appellerede doms præmis 160 og 161).

III. Parternes påstande

A. Sag C-885/19 P

37 FFT har med sit appelskrift nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Den omtvistede afgørelse annulleres, eller, subsidiært, såfremt Domstolen ikke kan træffe en endelig afgørelse, hjemvises sagen til Retten.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne i forbindelse med appelsagen og sagen for Retten.

38 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Appellen forkastes.

– FFT tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

39 Irland har nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Den omtvistede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

B. Sag C-898/19 P

40 Irland har med sit appelskrift nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Den omtvistede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

41 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Appellen forkastes.

– Irland tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

42 FFT har nedlagt følgende påstande:

– Appellen tages til følge.

– Kommissionen tilpligtes at bære sine egne omkostninger i tilknytning til svarskriftet og sin senere deltagelse i appelsagen.

43 Storhertugdømmet Luxembourg har nedlagt følgende påstande:

– De af Irland nedlagte påstande tages til følge.

– Den appellerede dom ophæves.

– Den omtvistede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale Storhertugdømmet Luxembourgs sagsomkostninger.

IV. Retsforhandlingerne ved Domstolen

44 Den 9. marts 2020 opfordrede Domstolens præsident parterne til at tage stilling til en eventuel forening af sagerne C-885/19 P og C-898/19 P med henblik på sagens videre behandling.

45 Ved skrivelser af 16. marts 2020 meddelte FFT, Irland, Kommissionen og Storhertugdømmet Luxembourg Domstolen, at de ikke havde nogen indvendinger mod en forening af disse sager. Ved skrivelse af 14. april 2020 oplyste Kommissionen imidlertid, at den efter at have gennemgået indholdet af appellanternes processkrifter var af den opfattelse, at det ikke var hensigtsmæssigt at forene de nævnte sager med henblik på sagens videre behandling.

46 Ved afgørelse truffet af Domstolens præsident den 20. april 2020 blev parterne underrettet om, at der ikke var anledning til at forene sagerne på dette trin af proceduren.

V. Om appellerne

47 På grund af deres forbindelse med hinanden bør de foreliggende sager forenes med henblik på dommen i overensstemmelse med artikel 54, stk. 1, i Domstolens procesreglement.

A. Om appellen i sag C-898/19 P

48 Til støtte for sin appel i sag C-898/19 P, som skal behandles først, har Irland støttet af Storhertugdømmet Luxembourg og FFT fremsat fem anbringender.

49 Med det første appelanbringende, der er opdelt i otte led, har Irland gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl og foretog en urigtig anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF ved sin tilgang til Kommissionens anvendelse af armslængdeprincippet i den omtvistede afgørelse. Med sit andet anbringende har Irland gjort gældende, at Retten begik en fejl i sin undersøgelse af, om den omhandlede skatteafgørelse var selektiv. Det tredje anbringende vedrører en tilsidesættelse af begrundelsespligten. Det fjerde anbringende vedrører en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet. Endelig vedrører det femte og sidste anbringende en tilsidesættelse af artikel 4 TEU og 5 TEU og af artikel 114 TEUF derved, at statsstøttereglerne i det foreliggende tilfælde er blevet anvendt til at harmonisere medlemsstaternes regler om direkte beskatning.

50 Kommissionen har nedlagt påstand om delvis afvisning af appellen og har tilføjet, at de anbringender, der er fremsat til støtte for appellen, under alle omstændigheder skal forkastes som ugrundede.

1. Formaliteten

51 Kommissionen har gjort gældende, at appellen delvist skal afvises. Den har i det væsentlige gjort gældende, at hovedparten af den argumentation, som Irland har fremført inden for rammerne af det første, det tredje, det fjerde og det femte anbringende, hovedsageligt tilsigter at anfægte den omtvistede afgørelse, Kommissionens generelle praksis vedrørende skatteafgørelser og visse dokumenter fra denne institution, der beskriver dens fremgangsmåde i forbindelse med disse afgørelser, snarere end præcise præmisser i den appellerede dom.

52 I denne forbindelse fremgår det af artikel 256, stk. 1, andet afsnit, TEUF, af artikel 58, stk. 1, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol samt af artikel 168, stk. 1, litra d), og artikel 169, stk. 2, i Domstolens procesreglement, at et appelskrift præcist skal angive, hvilke præmisser der anfægtes i den dom, som påstås ophævet, samt de retlige argumenter, der særligt støtter denne påstand, idet appellen eller det pågældende anbringende i modsat fald afvises (dom af 23.11.2021, Rådet mod Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

53 I det foreliggende tilfælde identificeres i appelskriftet, og i forhold til hvert anbringende, med tilstrækkelig præcision de præmisser i den appellerede dom, som kritiseres, og det angives heri, hvorfor disse præmisser ifølge Irland er behæftet med en begrundelsesmangel og retlige fejl, hvilket følgelig gør det muligt for Domstolen at udøve sin legalitetskontrol. Som Kommissionen har medgivet, fremgår det navnlig af Irlands skriftlige indlæg, at de anbringender, som denne

medlemsstat har fremsat til støtte for sin appel, udtrykkeligt vedrører de betragtninger fra Retten, der bl.a. fremgår af den appellerede doms præmis 113, 140-142, 145, 147, 149, 150-152, 161 og 180-184.

54 Det følger heraf, at Kommissionens afvisningspåstand vedrørende en del af appellen må forkastes.

2. Realiteten

55 Det første anbringendes femte og sjette led samt det femte anbringende skal undersøges først.

a) Parternes argumentation

56 I forbindelse med det første anbringendes femte led har Irland gjort gældende, at den referenceramme, på grundlag af hvilken det skal undersøges, om der eventuelt foreligger en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal baseres på det omhandlede nationale skattesystem og ikke på et hypotetisk skattesystem. Irland har anført, at armslængdeprincippet kun kan anvendes med henblik på at efterprøve, om der foreligger en sådan fordel i en situation som den her omhandlede, hvis dette princip er indarbejdet i den nationale skatteordning, der ligger til grund for den »normale« beskatning. Når det spørgsmål opstår, om en foranstaltning fraviger den »normale« skatteordning, skal der nemlig tages hensyn til de regler, der konkret anvendes i den pågældende medlemsstat, og ikke til regler, der ligger uden for dette system eller er hypotetiske. I det konkrete tilfælde opfyldte Retten imidlertid ikke dette krav, da den i den appellerede doms præmis 141-145 tilsluttede sig Kommissionens anvendelse af armslængdeprincippet på grundlag af det formodede formål med luxembourgsk skatteret. Retten så således bort fra de specifikke regler i national ret, der finder anvendelse på integrerede selskaber i forbindelse med udarbejdelsen af skatteafgørelser, hvorved skattemyndighederne i en medlemsstat efter anmodning fra et integreret selskab tager stilling til de koncerninterne afregningspriser, der finder anvendelse på dette selskab.

57 Med det første anbringendes sjette led har Irland foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 142 fastslog, at det var med rette, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde henvist til dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416). Ifølge Irland støtter denne dom ikke Kommissionens konklusion om, at armslængdeprincippet følger af artikel 107, stk. 1, TEUF, uafhængigt af, om dette princip er blevet indarbejdet i national ret. I den sag, der gav anledning til den pågældende dom, fandt Domstolen det tværtimod kun relevant, at armslængdeprincippet var blevet fraveget, fordi dette princip var blevet gennemført i den pågældende nationale lovgivning, nemlig belgisk ret.

58 Med sit femte anbringende, der er rettet mod den appellerede doms præmis 100-117, har Irland foreholdt Retten, at den forkastede denne medlemsstats argumentation om, at den omtvistede afgørelse – i strid med artikel 3 TEU til 5 TEU og artikel 114 TEUF – indebar en anerkendelse af en skjult skattemæssig harmonisering, hvilket er i strid med reglerne om tildeling af kompetence. Ifølge Irland gjorde Kommissionen i den omtvistede afgørelse regler gældende, der ikke indgår i den nationale skatteordning, idet den så bort fra denne ordnings gældende bestemmelser. Irland har fremført, at såfremt Kommissionen gives medhold i den foreliggende sag, vil Kommissionens opfattelse af armslængdeprincippet finde anvendelse i alle medlemsstater, uanset de bestemmelser, der findes i deres egen skattelovgivning.

59 Kommissionen er af den opfattelse, at Irlands argumentation er uvirksom. Denne argumentation, der for en stor dels vedkommende hviler på en fejlagtig og fordrejet læsning af den appellerede dom, er under alle omstændigheder ugrundet.

60 Hvad for det første angår det første anbringendes femte led har Kommissionen gjort gældende, at Irlands argumentation i sidste ende har til formål at anfægte konstateringer vedrørende faktiske omstændigheder, som ikke kan gøres til genstand for en fornyet undersøgelse under en appelsag, for så vidt som denne argumentation tilsigter at anfægte Rettens konstateringer i den appellerede doms præmis 145, hvorefter det følger af lov om indkomstbeskatning, for det første at integrerede selskaber og uafhængige selskaber i Luxembourg beskattes på samme måde for så vidt angår selskabsskat, og for det andet at luxembourgsk ret har til formål at beskatte det overskud, der følger af et sådant integreret selskabs økonomiske virksomhed, som om der var tale om en fortjeneste af transaktioner udført til markedspris.

61 Kommissionen er af den opfattelse, at det i det foreliggende tilfælde under alle omstændigheder ikke er afgørende, om der i skatteretten og selskabsretten hyppigt sondres mellem selvstændige selskaber og koncernselskaber, men om der inden for disse retsområder sondres mellem disse selskaber, når det drejer sig om at fastsætte deres skattepligtige overskud inden for rammerne af den almindelige selskabsskatteordning. Som Retten med føje fastslog i den appellerede doms præmis 145, opereres der ikke med en sådan sondring i den luxembourgske lov om indkomstbeskatning. Det var derfor med rette, at Retten fastslog, at den luxembourgske skattelovgivning har til formål at beskatte fortjeneste, der hidrører fra et sådant integreret selskabs økonomiske virksomhed, som om det følger af transaktioner gennemført til markedspriser.

62 For det andet har Kommissionen som svar på Irlands første appelanbringendes sjette klagepunkt gjort gældende, at Retten med rette støttede sig på dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), for at konkludere, at når en medlemsstats skattesystem behandler selskaber, der tilhører en koncern, og uafhængige selskaber på samme måde i henseende til selskabsskat, giver en foranstaltning angående koncerninterne afregningspriser, som gør det muligt for et koncernselskab at opgøre sine koncerninterne transaktioner til under et armslængdeniveau, en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

63 Det referencekriterium, som Domstolen anvendte i den pågældende doms præmis 95 og 96 for at fastslå, at der forelå en fordel, er netop det samme som det, Kommissionen redegjorde for i den omtvistede afgørelses afsnit 7.2.2.1, og som Retten godkendte i den appellerede doms præmis 141 og 145, nemlig behandlingen af uafhængige selskaber inden for rammerne af de almindelige skatteregler. Der er ifølge Kommissionen ingen tvivl om, at Domstolen således i dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), anvendte armslængdeprincippet. Selv om dette princip ikke udtrykkeligt er nævnt i denne dom, er Kommissionen af den opfattelse, at anvendelsen af udtrykket »der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår« i den nævnte doms præmis 95 og »interne afregningspriser« i samme doms præmis 96 ikke giver plads til nogen anden fortolkning.

64 For det tredje har Kommissionen som svar på det femte anbringende angivet, at den har vurderet den omhandlede skatteafgørelse i forhold til den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, og at såfremt den appellerede dom stadfæstes for så vidt angår konstateringen af, at der findes en selektiv fordel, vil det ganske enkelt betyde, at de medlemsstater, der beskatter multinationale selskabers filialer eller datterselskaber i henhold til deres almindelige regler, som om der var tale om særskilte enheder, ikke kan undslippe en kontrol af deres skatteafgørelser i

lyset af lovgivningen om statsstøtte, alene med den begrundelse, at deres skattelovgivning ikke udtrykkeligt kodificerer de objektive mål med tildelingen af fortjeneste til disse filialer eller datterselskaber.

b) Domstolens bemærkninger

1) Indledende bemærkninger

65 Det skal bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke har været genstand for en EU-retlig harmonisering, ikke udelukket fra anvendelsesområdet for EUF-traktatens bestemmelser om kontrol af statsstøtte. Medlemsstaterne skal således afholde sig fra at træffe skatteforanstaltninger, der kan udgøre statsstøtte, som er uforenelig med det indre marked (dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

66 Det følger i denne henseende af Domstolens faste praksis, at en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF skal opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om en statslig indgriben eller indgriben ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne indgriben kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

67 Hvad angår betingelsen om en selektiv fordel kræver denne betingelse en stillingtagen til, om den pågældende nationale foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som »forskelsbehandling« (dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

68 En kvalificering af en national skatteforanstaltning som »selektiv« forudsætter, at Kommissionen først identificerer, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og at det derefter godtgøres, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra dette referencesystem, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges hermed, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer. Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer, og dermed a priori er selektive, når den berørte medlemsstat for det tredje kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 35 og 36 og den deri nævnte retspraksis).

69 Det skal i denne forbindelse påpeges, at fastlæggelsen af referencerammen er af særlig betydning i forbindelse med skattemæssige foranstaltninger, eftersom der kun kan godtgøres en økonomisk fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF i forhold til en såkaldt »normal« beskatning.

Fastlæggelsen af samtlige de virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, afhænger således af den forudgående afgrænsning af den retlige ordning, ud fra hvis formål der i givet fald skal ske en undersøgelse af sammenligneligheden mellem den respektive faktiske og retlige situation for de virksomheder, der er begunstiget af den pågældende foranstaltning, og de virksomheder, der ikke er det (dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

70 Det skal imidlertid præciseres, at lovgivningsteknikken ikke kan være afgørende med henblik på at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv, således at det ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles eller normal skatteordning. Som det navnlig fremgår af præmis 101 i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), kan selv en foranstaltning, der ikke formelt er en undtagelsesforanstaltning, og som bygger på kriterier, der i sig selv er af generel karakter, nemlig være selektiv, såfremt den rent faktisk indebærer forskelsbehandling af selskaber, der befinder sig i sammenlignelige situationer med hensyn til det formål, der forfølges med den omhandlede skatteordning (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 32 og 33 og den deri nævnte retspraksis).

71 Med henblik på at vurdere, om en skatteforanstaltning har selektiv karakter, skal den fælles beskatningsordning eller den referenceramme, som finder anvendelse i den pågældende medlemsstat, følgelig identificeres korrekt i Kommissionens afgørelse og undersøges af den retsinstans, for hvilken denne identifikation anfægtes. Da fastlæggelsen af referencesystemet er udgangspunkt for den komparative undersøgelse, der skal foretages som led i bedømmelsen af den selektive karakter, bevirker en fejl i denne fastlæggelse nødvendigvis, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

72 For det første skal det i denne sammenhæng præciseres, at fastlæggelsen af referencerammen, som skal foretages efter en kontradiktorisk drøftelse med den berørte medlemsstat, skal ske på grundlag af en objektiv undersøgelse af indholdet, kombinationen og de konkrete virkninger af de gældende regler i henhold til denne medlemsstats nationale ret (dom af 6.10.2021, World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen, C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

73 For det andet gælder det, at uden for de områder, hvor EU-skatteretten er genstand for harmonisering, er det den pågældende medlemsstat, som – gennem udøvelsen af sine egne beføjelser vedrørende direkte beskatning og under overholdelse af sin skattemæssige autonomi – fastlægger de grundlæggende kendetegn ved skatten, som principielt definerer det referencesystem eller den »normale« skatteordning, på grundlag af hvilken betingelsen om selektivitet skal analyseres. Dette gælder bl.a. for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget og dets udløsende begivenhed (jf. i denne retning domme af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38 og 39, og Kommissionen mod Ungarn, C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 44 og 45).

74 Det følger heraf, at der med henblik på at identificere referencesystemet i forhold til den direkte beskatning kun skal tages hensyn til den gældende nationale lovgivning i den pågældende medlemsstat, idet denne identifikation i sig selv er en ufravigelige forudsætning for at vurdere, ikke blot om der foreligger en fordel, men også om denne fordel er selektiv.

75 I det foreliggende tilfælde rejser Irlands argumentation, der er sammenfattet i denne doms præmis 56-58, det spørgsmål, om Retten begik en retlig fejl ved af de grunde, der er anført i denne doms præmis 36-30, at tiltræde det referencesystem, som Kommissionen anvendte i den omtvistede afgørelse.

76 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionen ifølge 228. betragtning til den omtvistede afgørelse vurderede, at armslængdeprincippet nødvendigvis er en integrerende del af denne institutions vurdering på baggrund af artikel 107, stk. 1, i TEUF af de skattemæssige foranstaltninger, der er indrømmet selskaberne i en koncern, uafhængigt af, om en medlemsstat har indarbejdet dette princip i sit nationale retssystem.

77 Kommissionen præciserede i samme 228. betragtning, at dette armslængdeprincip anvendes for at fastslå, om et koncernselskabs skattepligtige fortjeneste med henblik på beregning af selskabsskat er blevet beregnet efter en metode, der nærmer sig markedsvilkår, således at dette selskab ikke behandles gunstigere under anvendelse af de almindelige selskabsskatteregler end ikke-integrerede selskaber, hvis skattepligtige fortjeneste bestemmes af markedet.

78 Det fremgår desuden af opbygningen af den omtvistede afgørelse, og navnlig af den analyse af referencesystemet, der er foretaget i 193.-209. betragtning til afgørelsen, at Kommissionen tog hensyn til den omstændighed, at den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg ikke sondrer mellem integrerede selskaber og ikke-integrerede selskaber, idet formålet med denne ordning er at beskatte alle hjemmehørende selskaber.

79 Det var på baggrund af disse betragtninger, at Retten i den appellerede doms præmis 161 præciserede, at udsagnet i 228. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvorefter armslængdeprincippet er et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, som henhører under anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF, ikke burde betragtes isoleret fra sammenhængen og ikke kunne fortolkes således, at Kommissionen hævdede, at der findes et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning iboende i artikel 107, stk. 1, TEUF.

80 Som det fremgår af den appellerede doms præmis 141, fastslog Retten, at armslængdeprincippet finder anvendelse, når den relevante nationale skattelovgivning ikke sondrer mellem integrerede og uafhængige »virksomheder« med henblik på selskabsskat, fordi denne lovgivning i et sådant tilfælde tilsigter at beskatte en integreret »virksomheds« fortjeneste af sin økonomiske aktivitet, som om fortjenesten var resultat af transaktioner udført til markedspris. Da dette retsgrundlag var blevet fastslået, fandt Retten i det væsentlige i den appellerede doms præmis 145, at dette princip fandt anvendelse i den foreliggende sag, for så vidt som lov om indkomstbeskatning tager sigte på at beskatte integrerede selskaber og uafhængige selskaber ens i forbindelse med selskabsbeskatning.

2) Spørgsmålet om, hvorvidt der er sket en retlig fejl ved fastlæggelsen af den »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat

81 Indledningsvis skal den argumentation fra Kommissionen forkastes, hvorefter appellanten med sine klagepunkter i realiteten anfægter Rettens konstateringer vedrørende gældende national ret, der bl.a. fremgår af den appellerede doms præmis 145, hvilke faktiske konstateringer i henhold til Domstolens praksis ikke kan gøres til genstand for en fornyet prøvelse i forbindelse med en appel.

82 Hvad under en appelsag angår Rettens vurderinger i forhold til national ret – som på statsstøtteområdet udgør vurderinger af de faktiske omstændigheder – er Domstolen ganske vist kun kompetent til at efterprøve, om denne ret er blevet gengivet forkert (dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

83 I den foreliggende sag har Irland med sin argumentation imidlertid ikke ønsket at rejse tvivl om Rettens fortolkning af national ret, men har anmodet Domstolen om at afgøre, om Retten begik en retlig fejl, da den tilsluttede sig afgrænsningen af den relevante referenceramme som afgørende parameter med henblik på undersøgelsen af, om der forelå en selektiv fordel, uden at tage hensyn til de særlige regler, der er fastsat i luxembourgsk ret om afregningspriser, der finder anvendelse på integrerede selskaber.

84 Irland har således begrænset sig til at anfægte Rettens anvendelse af det retlige kriterium, der går ud på at afgøre, om en skatteafgørelse som den omhandlede giver en selektiv fordel.

85 Spørgsmålet om, hvorvidt Retten foretog en passende afgrænsning af den relevante referenceordning og, i forlængelse heraf, foretog en korrekt anvendelse af et retligt kriterium, såsom armslængdeprincippet, er imidlertid et retsspørgsmål, der kan efterprøves af Domstolen under en appelsag. De argumenter, der tilsigter at rejse tvivl om valget af referenceordning under den første fase i analysen af, om der foreligger en selektiv fordel, kan således antages til realitetsbehandling, eftersom denne analyse er baseret på en retlig kvalificering af national ret på grundlag af en EU-retlig bestemmelse (jf. analogt dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 80 og 81).

86 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt Irlands argumentation er velbegrundet, skal det bemærkes, således som det i det væsentlige fremgår af 210. betragtning til den omtvistede afgørelse, at FFT og Storhertugdømmet Luxembourg over for Kommissionen gjorde gældende, at referenceordningen kun skulle omfatte koncernselskaber eller koncernselskaber, der udøvede finansieringsaktiviteter, som var omfattet af artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning, således at den omhandlede skatteafgørelse skulle sammenlignes med skatteafgørelserne vedrørende perioden 2010-2013, som omfattede 21 andre skatteydere, som Kommissionen havde fået meddelelse om den 15. januar 2014. Eftersom behandlingen af FFT var i overensstemmelse med artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning, cirkulære nr. 164/2 og administrativ praksis på området, var der ifølge Storhertugdømmet Luxembourg og FFT ikke blevet indrømmet nogen selektiv fordel ved denne skatteafgørelse.

87 Kommissionen vurderede imidlertid i 211.-215. betragtning til den omtvistede afgørelse, at der ikke var anledning til at tage hensyn til disse særlige bestemmelser med henblik på fastlæggelsen af den relevante referenceordning, idet den i denne forbindelse anførte, at en sådan hensyntagen ville stride imod formålet med den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, som denne institution allerede havde identificeret som referenceordning i 193.-209. betragtning til denne

omtvistede afgørelse. I det foreliggende tilfælde fastslog den, at denne ordning havde til formål at beskatte fortjenesten for alle de selskaber, der henhørte under dens beskatningskompetence, uanset om der var tale om integrerede selskaber eller ikke-integrerede selskaber (198. og 212. betragtning til den omtvistede afgørelse).

88 Kommissionen anførte, at den ikke ville undersøge, om den omhandlede skatteafgørelse overholdt armslængdeprincippet som defineret i artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning eller i cirkulære nr. 164/2 (229. betragtning til den omtvistede afgørelse). Hvis det kunne påvises, at den metode, som de luxembourgske skattemyndigheder havde godkendt ved hjælp af denne skatteafgørelse med henblik på at fastsætte FFT's skattepligtige fortjeneste i Luxembourg, afveg fra en metode, der førte til en pålidelig omtrentlig beregning af et markedsbaseret resultat, og dermed fra armslængdeprincippet, ville den nævnte afgørelse nemlig blive anset for at give FFT en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (231. betragtning til den omtvistede afgørelse).

89 Det fremgår af den appellerede doms præmis 149-151, at Retten tiltrådte Kommissionens metode, der i det væsentlige bestod i at fastslå, at når der foreligger en skatteordning, der forfølger en målsætning om at beskatte overskud i alle hjemmehørende selskaber, uanset om de er integrerede eller ej, er anvendelsen af armslængdeprincippet med henblik på anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF begrundet, uanset om dette princip er indarbejdet i national ret.

90 Det skal derfor afgøres, om Retten begik en retlig fejl ved at tiltræde Kommissionens fremgangsmåde, der i det væsentlige bestod i ikke at tage hensyn til dette princip – som fastsat i artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og præciseret i det dertil knyttede cirkulære nr. 164/2 – i forbindelse med undersøgelsen i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, navnlig ved definitionen af referenceordningen med henblik på at afgøre, om den omhandlede skatteafgørelse giver modtageren en selektiv fordel.

91 Ved at afvise relevansen af artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og af cirkulære nr. 164/2 anvendte Kommissionen i denne forbindelse et armslængdeprincip, der adskiller sig fra det, der er fastsat i luxembourgsk ret. Den begrænsede sig således til i det formål, der forfølges med den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, at identificere armslængdeprincippets abstrakte udtryk og til at undersøge den omhandlede skatteafgørelse uden at tage hensyn til den måde, hvorpå dette princip konkret er indarbejdet i luxembourgsk ret, navnlig hvad angår integrerede selskaber.

92 Ved at tiltræde en sådan fremgangsmåde undlod Retten at tage hensyn til det krav, der følger af den i denne doms præmis 68-74 nævnte retspraksis, hvorefter det påhviler Kommissionen, med henblik på at afgøre, om en skatteforanstaltning har givet en virksomhed en selektiv fordel, at foretage en sammenligning med den skatteordning, der normalt finder anvendelse i den pågældende medlemsstat, efter en objektiv undersøgelse af indholdet, kombinationen og de konkrete virkninger af de gældende regler i henhold til denne medlemsstats nationale ret. Herved begik Retten en retlig fejl ved anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF.

93 Som samtlige parter er enige om at anerkende, tilsigter den nationale ret, der finder anvendelse på selskaber i Luxembourg, på området for beskatning af integrerede selskaber ganske vist at føre til en pålidelig omtrentlig beregning af markedsprisen. Selv om dette formål generelt svarer til formålet med armslængdeprincippet, forholder det sig ikke desto mindre således, at da der ikke

er sket en EU-retlig harmonisering, er de konkrete bestemmelser for anvendelsen af dette princip defineret i national ret og skal tages i betragtning med henblik på at identificere referencerammen for at afgøre, om der foreligger en selektiv fordel.

94 Endvidere tilsidesatte Retten EUF-traktatens bestemmelser om Den Europæiske Unions vedtagelse af foranstaltninger til tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivninger vedrørende direkte beskatning, og navnlig artikel 114, stk. 2, TEUF og artikel 115 TEUF, ved i den appellerede doms præmis 113 at acceptere, at Kommissionen kunne påberåbe sig regler, som ikke var en del af luxembourgsk ret, selv om den i den appellerede doms præmis 112 havde påpeget, at denne institution på EU-rettens nuværende udviklingstrin ikke havde beføjelse til at anvende en selvstændig definition af en beskatning, der betegnes som »normal«, af en integreret virksomhed, uden at tage hensyn til de nationale skatteregler. En medlemsstats autonomi på området for direkte beskatning, således som anerkendt i en fast retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 73, kan nemlig ikke fuldt ud sikres, hvis undersøgelsen i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF ikke – uden for enhver tilnærmelsesforanstaltning af denne type – udelukkende er baseret på de normale skatteregler, som lovgiver i den pågældende medlemsstat har fastsat.

95 Det skal i denne forbindelse for det første fremhæves, at i mangel af harmonisering på dette område henhører en eventuel fastsættelse af de metoder og kriterier, der gør det muligt at fastlægge et »armslængderesultat«, under medlemsstaternes skønsbeføjelse. Selv om OECD-medlemsstaterne anerkender berettigelsen af anvendelsen af armslængdeprincippet i forhold til at fastslå en korrekt fordeling af selskabernes overskud mellem forskellige lande, er der væsentlige forskelle mellem disse stater i den detaljerede anvendelse af metoderne til fastsættelse af koncerninterne afregningspriser. Som Kommissionen selv nævnte i 88. betragtning til den omtvistede afgørelse, anføres i OECD's retningslinjer flere metoder til at fastslå en tilnærmelse af priserne for transaktioner efter armslængdeprincippet og avancefordelingen mellem virksomhederne i samme koncern.

96 Selv hvis det antages, at der på området for international beskatning er en vis konsensus om, at transaktioner mellem økonomisk forbundne selskaber, og navnlig koncerninterne transaktioner, i skattemæssig henseende skal vurderes, som om de var indgået mellem økonomisk uafhængige selskaber, og at talrige nationale skattemyndigheder følgelig er inspireret af OECD's retningslinjer ved udarbejdelsen af og kontrollen med de koncerninterne afregningspriser, er det – med forbehold af den gennemgang, der følger i denne doms præmis 120-122 – kun de nationale bestemmelser, der er relevante for analysen af, om et antal givne transaktioner skal undersøges ud fra armslængdeprincippet og, i givet fald, om de koncerninterne afregningspriser, der udgør beskatningsgrundlaget for en enheds skattepligtige indkomst, og fordelingen af denne indkomst mellem de berørte stater afviger fra et armslængderesultat. Ved undersøgelsen af, om der foreligger en selektiv skattemæssig fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og med henblik på at fastlægge den skattebyrde, der normalt skal pålægges en virksomhed, kan der derfor ikke tages hensyn til parametre og regler, der ligger uden for den pågældende nationale skatteordning, medmindre der i denne skatteordning udtrykkeligt henvises hertil.

97 Denne konstatering er et udtryk for det fiskale legalitetsprincip, som er en del af Unionens retsorden som et generelt princip, der kræver, at enhver forpligtelse til at betale skat og afgifter og at alle de væsentlige elementer, der udgør en skat og afgifters væsentlige kendetegn, skal fastsættes ved lov, idet den skattepligtige person skal have mulighed for at forudse og beregne størrelsen af den skyldige skat eller afgift og fastsætte det tidspunktet, hvor den pågældende person vil blive opkrævet denne (jf. i denne retning dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 39).

98 For det andet har Storhertugdømmet Luxembourg under retsmødet anført, at ud over, at OECD's retningslinjer ikke er bindende for medlemsstaterne i denne organisation, fastsætter cirkulære nr. 164/2, som fortolker artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning, specifikke regler for beregning af koncerninterne afregningspriser angående koncernfinansieringsselskaber såsom FFT, hvilket indebærer, at der ved beregningen af disse priser ikke tages hensyn til aktiviteter i forbindelse med besiddelse af kapitalandele. 79. betragtning til den omtvistede afgørelse, der indgår i afgørelsens afsnit 2.3.2, og som rummer en beskrivelse af det nævnte cirkulæres indhold, bekræfter, at denne medlemsstat har opstillet særlige regler for fastsættelsen af betalingen på armslængdevilkår for sådanne selskaber, og at disse regler blev bragt til Kommissionens kendskab under den administrative procedure.

99 Kommissionens analyse af referenceordningen og, i forlængelse heraf, af, om FFT blev tildelt en selektiv fordel således som tiltrådt af Retten, tager imidlertid ikke hensyn til disse normative valg, der har til formål at præcisere armslængdeprincippets rækkevidde og dets gennemførelse i luxembourgsk ret.

100 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Kommissionen som svar på et spørgsmål stillet i retsmødet har anført, at de luxembourgske skattemyndigheder i den omhandlede skatteafgørelse »anvendte de regler, de normalt anvender, forkert« for så vidt angår armslængdeprincippet og beregningen af de koncerninterne afregningspriser. Det må imidlertid konstateres, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse, hvis tilgang Retten tiltrådte, frigjorde sig fra enhver undersøgelse af den måde, hvorpå armslængdeprincippet – således som i det væsentlige fastsat i artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning – blev fortolket og anvendt.

101 Retten tiltrådte udtrykkeligt denne analyse i den appellerede doms præmis 146, da den anførte, at Kommissionen ikke kunne kritiseres for at have anvendt en metode til fastsættelse af de koncerninterne afregningspriser, som den anså for hensigtsmæssig i den foreliggende sag med henblik på undersøgelsen af niveauet for afregningspriserne for en transaktion, eller for flere tæt forbundne transaktioner, som var en del af den omtvistede foranstaltning, såvel som i samme doms præmis 147, hvor den fremhævede, at OECD's retningslinjer, som Kommissionen havde ladet sig inspirere af, var »baseret på et vigtigt arbejde, der [var] udført i grupper af anerkendte eksperter«, at de »afspejle[de] den internationale konsensus om koncerninterne afregningspriser«, og at »de [derfor tillagdes] en vis praktisk betydning i fortolkningen af spørgsmål vedrørende koncerninterne afregningspriser«.

102 For det tredje, og i modsætning til, hvad Retten anførte i den appellerede doms præmis 142, underbygger dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), ikke det synspunkt, at armslængdeprincippet finder anvendelse, når den nationale skattelovgivning tilsigter at beskatte integrerede selskaber og uafhængige selskaber på samme måde, uanset om og hvordan dette princip er indarbejdet i denne ret.

103 I denne dom fastslog Domstolen nemlig, at når en medlemsstat har valgt i sin nationale ret at indarbejde en metode til bestemmelse af det skattepligtige overskud for integrerede selskaber svarende til OECD's »cost plus«-metode, der har til formål at beskatte disse selskaber på et grundlag, der er sammenligneligt med det, der følger af anvendelsen af den almindelige retsordning, giver denne medlemsstat de pågældende selskaber en økonomisk fordel, hvis den i denne metode medtager bestemmelser, der medfører en lettelse af den skattebyrde, som de samme selskaber normalt ville være pålagt i medfør af nævnte ordning.

104 I den nævnte dom var det således ud fra de skatteregler, der var fastsat i den relevante nationale ret, dvs. belgisk ret, og som opstillede en mekanisme til beskatning af fortjeneste efter en »cost plus«-metode fra OECD, at Domstolen konkluderede, at der skulle gøres brug af armslængdeprincippet. Det kan derfor ikke udledes af denne dom, at Domstolen har ønsket at opstille et selvstændigt armslængdeprincip, der skal gælde uafhængigt af, om armslængdeprincippet er blevet indarbejdet i national ret, med henblik på undersøgelsen af skatteforanstaltninger ved anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF.

105 Det følger af samtlige disse betragtninger, at den appellerede doms begrundelse vedrørende undersøgelsen af Kommissionens hovedræsonnement – hvorefter den omhandlede skatteafgørelse fraveg den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, som er gengivet i denne doms præmis 17-20 – er behæftet med en retlig fejl, idet Retten tiltrådte Kommissionens fremgangsmåde, der i det væsentlige havde bestået i ikke at tage hensyn til armslængdeprincippet, som fastsat i artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og præciseret i det dertil knyttede cirkulære nr. 164/2, ved definitionen af referenceordningen i forbindelse med undersøgelsen i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, med henblik på at afgøre, om den omhandlede skatteafgørelse giver modtageren en selektiv fordel.

106 Det skal imidlertid undersøges, om den retlige fejl, som Retten har begået, kan medføre, at den appellerede dom ophæves.

107 Kommissionen har nemlig anført, at de eventuelle retlige fejl, som den appellerede doms præmis 125-286 er behæftet med, ikke vil kunne medføre en ophævelse af den appellerede dom, hvis Rettens analyse i den appellerede doms præmis 290-299 tiltrædes.

108 Kommissionen er derfor af den opfattelse, at appellen er uvirksom, da den appellerede dom ikke vil kunne ophæves, selv hvis det antages, at et af de fremsatte anbringender findes begrundet. Den omtvistede afgørelse indeholder nemlig et subsidiært ræsonnement baseret på artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og cirkulære nr. 164/2, hvis tiltrædelse af Retten Irland på ingen måde har bestridt.

109 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Retten af de grunde, der er anført i den appellerede doms præmis 290-299, i det væsentlige tiltrådte Kommissionens »subsidiære begrundelse« i 315.-317. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvorefter den omhandlede skatteafgørelse fraveg den referenceordning, der udgjordes af artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og cirkulære nr. 164/2.

110 Selv om Irland ikke direkte har anfægtet begrundelsen i denne passage i den appellerede dom, kan det imidlertid ikke, som Kommissionen har gjort gældende, hævdes, at appellen skal erklæres uvirksom, eftersom Irlands argumentation ikke kan have nogen indflydelse på den appellerede doms konklusion.

111 Som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, indeholder ræsonnementet i den appellerede doms præmis 290-299 nemlig ikke nogen særskilt og uafhængig analyse i forhold til den, der følger af Kommissionens principalt anvendte referenceordning, og dette ræsonnement gør det således ikke muligt at afhjælpe den fejl, som denne referenceordning er behæftet med. Kommissionen konstaterede ganske vist i 317. betragtning til den omtvistede afgørelse, at skatteafgørelsen resulterede i en nedsættelse af den skat, som FFT skulle betale »i forhold til en situation, hvor armslængdeprincippet i [artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning] var blevet korrekt anvendt«. Som Retten bemærkede i den appellerede doms præmis 294, henviste

Kommissionen, hvad angik denne korrekte anvendelse, imidlertid i det hele til sin hovedanalyse af referenceordningen, hvilken analyse var baseret på den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg.

112 Det følger heraf, at det ræsonnement, som Kommissionen subsidiært støttede sig på, kun tilsyneladende berigtiger den fejl, som denne institution begik ved identificeringen af den referenceordning, som burde have udgjort grundlaget for dens analyse af, om der forelå en selektiv fordel. Den retlige fejl, som Retten begik i sin analyse af Kommissionens hovedræsonnement vedrørende referenceordningen, bevirker under disse omstændigheder, at Rettens analyse af det subsidiære ræsonnement, som den omtvistede afgørelse indeholder vedrørende dette aspekt, ligeledes bliver mangelfuld.

113 Det følger af det ovenstående, at det første anbringendes femte og sjette led samt det femte anbringende skal tages til følge, og at den appellerede dom derfor skal ophæves, uden at det er nødvendigt at tage stilling til det første anbringendes øvrige led og de øvrige appelanbringender.

B. Om appellen i sag C-885/19 P

114 Henset til ophævelsen af den appellerede dom er det ikke længere nødvendigt at træffe afgørelse om FFT's appel.

VI. Om søgsmålene for Retten

115 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, andet punktum, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten trufne afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.

116 Dette er tilfældet i den foreliggende sag, idet anbringenderne i søgsmålene med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse har været genstand for en kontradiktorisk forhandling ved Retten, og deres undersøgelse ikke kræver, at der træffes nogen yderligere foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse eller oplysning af sagen.

117 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at den omtvistede afgørelse af de grunde, der er anført i denne doms præmis 81-112, skal annulleres, idet Kommissionen begik en retlig fejl ved at fastslå, at der forelå en selektiv fordel ud fra en referenceramme, der omfatter et armslængdeprincip, som ikke er baseret på en fuldstændig undersøgelse af den relevante nationale skatteret efter en kontradiktorisk drøftelse herom med den pågældende medlemsstat, og idet den således tillige har tilsidesat EUF-traktatens bestemmelser om Unionens vedtagelse af foranstaltninger til tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivninger vedrørende direkte beskatning, og navnlig artikel 114, stk. 2, TEUF og artikel 115 TEUF.

118 Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 71, bevirker en sådan fejl ved fastlæggelsen af de regler, der rent faktisk finder anvendelse i henhold til den relevante nationale lovgivning, og dermed ved identificeringen af den beskatning, der betegnes som »normal«, og i forhold til hvilken den omhandlede skatteafgørelse skulle vurderes, nødvendigvis, at hele ræsonnementet om, at der foreligger en selektiv fordel, bliver mangelfuldt.

119 En sådan konstatering udelukker imidlertid ikke, at direkte skatteforanstaltninger, såsom skatteafgørelser, der indrømmes af medlemsstaterne, kan kvalificeres som statsstøtte, forudsat at alle de betingelser for anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, der er nævnt i denne doms præmis 66, er opfyldt.

120 Som anført i denne doms præmis 65 er medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke har været genstand for en EU-retlig harmonisering, nemlig ikke udelukket fra anvendelsesområdet for EUF-traktatens bestemmelser om kontrol af statsstøtte.

121 Medlemsstaterne skal således udøve deres kompetence på skatteområdet, såsom den, de har med hensyn til vedtagelse af skatteafgørelser, under overholdelse af EU-retten og navnlig de ved EUF-traktaten indførte statsstøtteregler. Under udøvelsen af denne kompetence skal medlemsstaterne derfor afholde sig fra at vedtage foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte, der ikke er forenelig med det indre marked, som omhandlet i artikel 107 TEUF (jf. i denne retning dom af 16.9.2021, Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, præmis 161 og 162 og den deri nævnte retspraksis).

122 Efter at have bemærket, at en medlemsstat har valgt at anvende armslængdeprincippet til at fastsætte de koncerninterne afregningspriser for integrerede selskaber, skal Kommissionen i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 70, navnlig kunne godtgøre, at de parametre, der er fastsat i den nationale lovgivning på området, er åbenbart uoverensstemmende med det formål om ikke-diskriminerende beskatning af alle hjemmehørende selskaber, uanset om de er integrerede eller ej, der forfølges med den nationale skatteordning, ved at de systematisk fører til en undervurdering af de koncerninterne afregningspriser, der gælder for integrerede selskaber eller for visse af disse, såsom finansieringsselskaber, i forhold til markedspriserne for sammenlignelige transaktioner gennemført af ikke-integrerede selskaber.

123 I det foreliggende tilfælde foretog Kommissionen, som det er konkluderet i denne doms præmis 105, imidlertid ikke en sådan undersøgelse i den omtvistede afgørelse, eftersom dens analysemetode ikke omfattede alle de relevante standarder, der gennemfører armslængdeprincippet i henhold til luxembourgsk ret.

124 Det følger af alle disse betragtninger, at det af Storhertugdømmet Luxembourg i sag T-755/15 fremsatte første anbringendes første og tredje led samt det af FFT i sag T-759/15 fremførte første anbringendes første klagepunkt skal tages til følge. Følgelig skal den omtvistede afgørelse annulleres, uden at det er nødvendigt at behandle de øvrige anbringender i annullationssøgsmålene.

VII. Sagsomkostninger

125 I henhold til artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen tages til følge, og Domstolen selv endeligt afgør sagen.

126 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, der i medfør af samme reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom.

127 Da Irland har fået medhold i appellen i sag C-898/19 P, bør det i overensstemmelse med denne medlemsstats påstand herom pålægges Kommissionen at bære sine egne omkostninger og at betale de af Irland afholdte omkostninger.

128 Hvad angår appellen i sag C-885/19 P følger det af procesreglementets artikel 149, der i medfør af samme reglements artikel 190 finder anvendelse i appelsager, at Domstolen træffer afgørelse om sagsomkostningerne, hvis der ikke er anledning til at træffe afgørelse. I henhold til procesreglementets artikel 142, der i medfør af samme reglements artikel 184 finder anvendelse i appelsager, er Domstolen i dette tilfælde frit stillet i sin afgørelse om sagsomkostninger. I det foreliggende tilfælde bestemmes, at hver part bærer sine egne omkostninger i forbindelse med appellen i sag C-885/19 P.

129 Da søgsmålene ved Retten er blevet taget til følge, tilpligtes Kommissionen i øvrigt at betale samtlige omkostninger i forbindelse med sagen i første instans.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

1) **Sagerne C-885/19 P og C-898/19 P forenes med henblik på dommen.**

2) **Den Europæiske Unions Rets dom af 24. september 2019, Luxembourg og Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (T-755/15 og T-759/15), EU:T:2019:670 ophæves.**

3) **Kommissionens afgørelse (EU) 2016/2326 af 21. oktober 2015 om statsstøtte SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) iværksat af Luxembourg til fordel for Fiat annulleres.**

4) **Det er ufornødent at træffe afgørelse om appellen i sag C-885/19 P.**

5) **Hver part bærer sine egne omkostninger i sag C-885/19 P.**

6) **Europa-Kommissionen betaler omkostningerne i forbindelse med appellen i sag C-898/19 P.**

7) **Kommissionen betaler omkostningerne i forbindelse med sagen i første instans.**

Underskrifter