Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 8 november 2022 *

”Överklagande – Statligt stöd – Stöd som genomförts av Storhertigdömet Luxemburg – Beslut i vilket stödet förklaras oförenligt med den inre marknaden och olagligt samt i vilket det förordnas att stödet ska återkrävas – Förhandsbesked i skattefrågor (tax ruling) – Fördel – Selektiv karaktär – Armlängdsprincipen – Referensram – Tillämplig nationell rätt – Så kallad *’normal beskattning’*”

I de förenade målen C-885/19 P och C-898/19 P,

angående två överklaganden enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 4 december 2019,

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

klagande (C-885/19 P),

sökande i första instans (C-898/19 P),

och

Irland, företrädd av M. Browne, A. Joyce och J. Quaney, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, och S. Kingston, SC,

klagande (C-898/19 P),

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

i vilket de andra parterna är:

Storhertigdömet Luxemburg, företrätt av A. Germeaux och T. Uri, båda i egenskap av ombud, biträdda av J. Bracker, A. Steichen och D. Waelbroeck, avocats,

sökande i första instans (C-898/19 P),

Europeiska kommissionen, företrädd av P.-J. Loewenthal och B. Stromsky, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: engelska.

svarande i första instans (C-885/19 P och C-898/19 P),

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen),

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden L. Bay Larsen, avdelningsordförandena A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan, och P.G. Xuereb, samt domarna S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin N. Jääskinen, N. Wahl (referent), I. Ziemele och J. Passer

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 maj 2021,

och efter att den 16 december 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Fiat Chrysler Finance Europe, tidigare kallat Fiat Finance and Trade Ltd (nedan kallat FFT) (C-885/19 P) och Irland (C-898/19 P), har yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 24 september 2019, Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (T-755/15 och T-759/15, EU:T:2019:670) (nedan kallad den överklagade domen). Genom denna dom ogillade tribunalen deras talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat (EUT L 351, 2016, s. 1) (nedan kallat det omtvistade beslutet)

I. Bakgrund till tvisten

2 I förevarande mål kan bakgrunden till tvisten, såsom den har beskrivits i punkterna 1–46 i den överklagade domen, sammanfattas enligt följande.

A. Det förhandsbesked som den luxemburgska skattemyndigheten utfärdade till FFT

3 Den 14 mars 2012 skickade FFT:s skatterådgivare en skrivelse till den luxemburgska skattemyndigheten för att begära godkännande av ett avtal om internprissättning.

4 Den 3 september 2012 utfärdade den luxemburgska skattemyndigheten ett förhandsbesked till förmån för FFT (nedan kallat det aktuella förhandsbeskedet). Förhandsbeskedet fanns i en skrivelse, i vilken det angavs att ”vad beträffar skrivelsen, daterad den 14 mars 2012, avseende FFT:s koncerninterna finansieringsverksamhet, bekräfta[de]s det att analysen om internprissättning ha[de] gjorts i enlighet med cirkuläret 164/2 av den 28 januari 2011 och att den överensstäm[de] med armlängdsprincipen”.

B. Det administrativa förfarandet vid kommissionen

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

6 Den 11 juni 2014 inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet i enlighet med artikel 108.2 FEUF avseende det aktuella förhandsbeskedet.

C. Det omtvistade beslutet

7 Den 21 oktober 2015 antog kommissionen det omtvistade beslutet.

1. Kommissionens beskrivning av det aktuella förhandsbeskedet

8 I avsnitt 2 i det omtvistade beslutet, med rubriken ”Beskrivning av stödet”, beskrev kommissionen först FFT, mottagaren av det aktuella förhandsbeskedet och som ingick i bilkoncernen Fiat/Chrysler (nedan kallad Fiat/Chrysler-koncernen). Kommissionen angav att FFT tillhandahöll kassaflödes- och finansieringstjänster åt de bolag i koncernen som var etablerade i Europa, förutom de bolag som var etablerade i Italien, och att FFT skötte sin verksamhet från Luxemburg, där bolaget hade sitt huvudkontor. Kommissionen uppgav att FFT särskilt var involverat i marknadsfinansiering och likviditetsinvesteringar, förbindelser med aktörer på den finansiella marknaden, finansiell samordning och konsulttjänster för koncernföretagen, förvaltning av kassamedel för koncernföretagen, kort- och medelfristig koncernintern finansiering, och samordning med de andra finansieringsföretagen (skälen 34–51 i det omtvistade beslutet).

9 Kommissionen angav vidare att detta förhandsbesked var en följd av dels skrivelsen av den 14 mars 2012 från FFT:s skatterådgivare till den luxemburgska skattemyndigheten, innehållande en begäran om godkännande av ett avtal gällande internprissättning, dels en rapport om internprissättning, som innefattade en internprissättningsanalys utarbetad av skatterådgivaren till stöd för FFT:s ansökan om att ett förhandsbesked skulle utfärdas (skälen 9, 53 och 54 i det omtvistade beslutet).

10 Kommissionen beskrev det aktuella förhandsbeskedet som att det godkände en metod för vinstdisposition till FFT inom Fiat/Chrysler-koncernen, vilken gjorde det möjligt för FFT att på årsbasis fastställa beloppet på den bolagsskatt som skulle betalas till Storhertigdömet Luxemburg. Kommissionen angav att förhandsbeskedet hade varit bindande under en period på fem år, från räkenskapsåret 2012 till räkenskapsåret 2016 (skälen 52 och 54 i det omtvistade beslutet).

2. Beskrivning av de luxemburgska bestämmelserna och OECD:s riktlinjer för internprissättning

11 Kommissionen uppgav att det aktuella förhandsbeskedet hade utfärdats på grundval av artikel 164.3 i Luxemburgs inkomstskattelag (nedan kallad inkomstskattelagen) och cirkuläret L.I.R. nr 164/2 av den 28 januari 2011 från direktören för skatteförvaltningen i Luxemburg (nedan kallat cirkulär nr 164/2). I det avseendet påpekade kommissionen att genom nämnda bestämmelse infördes armlängdsprincipen i Luxemburgs skatterätt, enligt vilken transaktioner mellan bolag inom samma koncern (nedan kallade anknutna bolag) borde ersättas som om de hade utförts av oberoende bolag som förhandlar under jämförbara förhållanden enligt principen om armlängds avstånd (nedan kallade fristående bolag). Kommissionen tillade vidare att det i cirkuläret bland annat angavs hur en armlängdsersättning fastställs, särskilt i fråga om koncernfinansieringsbolag (skälen 74–83 i det omtvistade beslutet).

12 Sedan redogjorde kommissionen för de principer som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) tillämpade i fråga om internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter, vilka antagits av OECD:s kommitté för skattefrågor (nedan kallade OECD:s riktlinjer), och angav att internprissättning hänvisade till de priser som fakturerades för handelstransaktioner mellan olika enheter som tillhörde samma koncern. Kommissionen angav att för att undvika att multinationella bolag hade ett ekonomiskt incitament att tilldela så liten vinst som möjligt till områden som beskattade vinsterna hårdare, borde skattemyndigheterna inte acceptera internprissättningen mellan anknutna bolag förutom när transaktionerna, i enlighet med armlängdsprincipen, hade motsvarat de priser som skulle ha tagits ut av fristående bolag som förhandlar under jämförbara förhållanden enligt principen om armlängds avstånd (skälen 84–87 i det omtvistade beslutet).

13 Kommissionen erinrade även om att det i OECD:s riktlinjer räknades upp fem metoder för att fastställa en uppskattning av armlängdspriser för transaktioner och vinstfördelning mellan de anknutna bolagen. Enligt kommissionen var emellertid endast två av dessa metoder relevanta i förevarande fall, nämligen metoden med jämförbart pris på den fria marknaden och metoden för att beräkna nettomarginalen (skälen 88 och 89 i det omtvistade beslutet).

3. Bedömning av det aktuella förhandsbeskedet

14 I avsnitt 7 (skälen 185–347) i det omtvistade beslutet redogjorde kommissionen för skälen till att den ansåg att det aktuella förhandsbeskedet uppfyllde samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF för att kunna kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse.

15 Vad närmare bestämt beträffar villkoret för att en selektiv fördel ska anses föreligga, ansåg kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en selektiv fördel, i den mån som det hade medfört en minskning av FFT:s skattebörda i Luxemburg genom att avvika från den skatt som bolaget borde ha betalat enligt det vanliga bolagsskattesystemet (skäl 190 i det omtvistade beslutet). Kommissionen kom fram till denna slutsats efter en samtidig bedömning av fördelen och selektiviteten, i vilken den använde sig av de tre steg som domstolen har identifierat för att fastställa huruvida en viss skatteåtgärd ska kvalificeras som selektiv (skäl 192 i det omtvistade beslutet och punkt 119 i den överklagade domen).

16 Vad beträffar det första steget, som hänger samman med fastställandet av referenssystemet, ansåg kommissionen att i detta fall utgjordes referenssystemet av det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Luxemburg, vars syfte var beskattning av alla i Luxemburg skattskyldiga bolags

vinster. Den preciserade i det avseendet att detta system tillämpades på inhemska bolag och utländska bolag med hemvist i Luxemburg, inbegripet luxemburgska filialer till utländska bolag. Kommissionen ansåg att det faktum att det förelåg en skillnad i beräkning av skattepliktig vinst hos fristående företag och anknutna företag inte hade någon inverkan på syftet med det allmänna systemet för bolagsskatt i Luxemburg, som var att beskatta vinster som görs av alla bolag med hemvist i Luxemburg, oavsett om de är anknutna eller icke-anknutna, och att de två typerna av bolag är i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende, mot bakgrund av skattesystemets inneboende syfte. Kommissionen underkände alla de argument som hade anförts av Storhertigdömet Luxemburg och av FFT om att artikel 164 i inkomstskattelagen eller cirkulär nr 164/2 utgjorde det relevanta referenssystemet och deras argument om att det referenssystem som skulle beaktas för att bedöma selektiviteten i det aktuella förhandsbeskedet endast skulle inbegripa företag som omfattas av reglerna i fråga om internprissättning (skälen 193–215 i det omtvistade beslutet).

17 Vad beträffar det andra steget angav kommissionen att i allmänhet sammanfaller frågan om huruvida en skatteåtgärd utgör en avvikelse från referenssystemet med konstaterandet att mottagaren har fått en fördel genom denna åtgärd. Kommissionen ansåg att när en skatteåtgärd resulterar i en omotiverad minskning av skattebördan för en mottagare som annars skulle ha betalat en högre skatt enligt referenssystemet, utgör denna minskning samtidigt den fördel som getts via skatteåtgärden och en avvikelse från referenssystemet. Vidare erinrade kommissionen om att det följer av rättspraxis att vid en individuell åtgärd innebär fastställandet av den ekonomiska fördelen att det i princip är möjligt att presumera att åtgärden är selektiv (skälen 216–218 i det omtvistade beslutet).

18 Kommissionen ansåg, vad gäller fastställandet av en fördel, att en skatteåtgärd som leder till att ett bolag som hör till en koncern fakturerar internpriser som inte speglar de priser som skulle faktureras under omständigheter där fri konkurrens råder, det vill säga priser som förhandlats fram av oberoende företag under jämförbara omständigheter i enlighet med armlängdsprincipen, ger detta bolag en fördel i den mån som den resulterar i en minskning av beskattningsunderlaget och således företagets skatteskulder, i tillämpningen av det vanliga bolagsskattesystemet. Enligt kommissionen har domstolen redan i det mål som avgjordes genom domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), medgett att armlängdsprincipen, det vill säga ”[den princip] enligt vilken transaktioner mellan företag inom samma koncern bör ersättas som om de utförts av oberoende företag som förhandlar under jämförbara omständigheter under fri konkurrens”, fungerar som referenskriterium för att avgöra huruvida ett koncernbolag åtnjuter en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, på grund av en åtgärd som fastställer internpriset, och därmed dess beskattningsunderlag. Kommissionen anser följaktligen att den i det aktuella fallet skulle kontrollera huruvida den metod som godtogs av den luxemburgska skattemyndigheten genom det aktuella förhandsbeskedet för fastställande av FFT:s skattepliktiga inkomst i Luxemburg avvek från en metod som ledde till en tillförlitlig uppskattning av en marknadsbaserad inkomst och således avvek från armlängdsprincipen. I det fallet skulle det aktuella förhandsbeskedet enligt kommissionen anses ge FFT en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (skälen 222–227 i det omtvistade beslutet).

19 Kommissionen fann följaktligen att armlängdsprincipen med nödvändighet utgör en del av kommissionens bedömning i enlighet med artikel 107.1 FEUF av skatteåtgärder som beviljats till anknutna bolag, oberoende av om en medlemsstat hade införlivat denna princip med den nationella rättsordningen. Som svar på de argument som Storhertigdömet Luxemburg hade anfört under det administrativa förfarandet, angav kommissionen att den inte hade undersökt

huruvida det aktuella förhandsbeskedet tog hänsyn till armlängdsprincipen så som den definieras i artikel 164.3 i skattelagen eller i cirkuläret nr 164/2, utan att den hade försökt att avgöra huruvida den luxemburgska skattemyndigheten hade gett FFT en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (skälen 228–231 i det omtvistade beslutet).

20 Mot bakgrund av dessa överväganden och av de skäl som anges i skälen 241–301 i det omtvistade beslutet, ansåg kommissionen att flera metodologiska val som godkändes av Storhertigdömet Luxemburg och som låg till grund för analysen av internprissättningen i det aktuella förhandsbeskedet resulterade i en minskning av bolagsskatten som de fristående bolagen skulle ha varit tvungna att betala (skälen 234–240 i det omtvistade beslutet).

21 I andra hand fann kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet under alla omständigheter beviljade en selektiv fördel, även med hänsyn till det mera begränsade referenssystemet, som Storhertigdömet Luxemburg och FFT åberopade och som består av artikel 164.3 i skattelagen och cirkulär nr 164/2, vari armlängdsprincipen föreskrevs i luxemburgsk skatterätt (skälen 315–317 i det omtvistade beslutet). Vidare motsatte sig kommissionen FFT:s argument om att kommissionen, för att visa att en selektiv behandling av bolaget förelåg till följd av det aktuella förhandsbeskedet, borde ha jämfört detta förhandsbesked med den luxemburgska skattemyndighetens praxis på grundval av cirkulär nr 164/2, och särskilt med de förhandsbesked som utfärdats till andra bolag som tillhandahöll kassaflödes- och finansieringstjänster, som Storhertigdömet Luxemburg hade lämnat till kommissionen som representativt urval av dess praxis i fråga om förhandsbesked (skälen 318–336 i det omtvistade beslutet).

22 I det tredje steget av sin bedömning konstaterade kommissionen att varken Luxemburg eller FFT hade angett ett enda skäl som skulle motivera den selektiva behandling som FFT åtnjöt som en följd av det aktuella förhandsbeskedet, och att det under alla omständigheter inte gick att hitta något skäl som skulle kunna anses vara en direkt följd av grundläggande principer i referenssystemet eller som var en följd av systemets inneboende mekanismer som är nödvändiga för dess funktion och effektivitet (skälen 337 och 338 i det omtvistade beslutet).

23 Mot bakgrund av det ovan anförda, drog kommissionen därför slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet hade gett FFT en selektiv fördel, eftersom det hade medfört en minskning av FFT:s skattebörda, i första hand, enligt det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg, i jämförelse med fristående bolag, och, i andra hand, enligt systemet för beskattning av anknutna bolag (skälen 339 och 340 i det omtvistade beslutet). Enligt kommissionen var mottagaren av den aktuella fördelen Fiat/Chrysler-koncernen i sin helhet, eftersom FFT utgjorde en ekonomisk enhet tillsammans med de andra enheterna i nämnda koncern, vilka hade dragit fördel av den minskning av skattebördan som FFT beviljades, med hänsyn till att denna minskning av skattebördan med nödvändighet sänkte priserna på FFT:s koncerninterna lån (skälen 341–345 i det omtvistade beslutet).

24 Artikel 1 i det omtvistade beslutet har följande lydelse:

”[Det aktuella förhandsbeskedet] enligt vilket [FFT] får fastställa sitt beskattningsunderlag [i Luxemburg] på årsbasis för en period på fem år, utgör ett stöd i den mening som avses i artikel 107.1 [FEUF], som är oförenligt med den inre marknaden och har genomförts olagligt av [Storhertigdömet] Luxemburg i strid med artikel 108.3 [FEUF].”

II. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

25 FFT (mål T-759/15) och Storhertigdömet Luxemburg (mål T-755/15) väckte, genom ansökningar som inkom till tribunalens kansli den 29 respektive den 30 december 2015, talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

26 Genom beslut av ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning av den 18 juli 2016 tilläts Irland att intervenera till stöd för FFT:s och Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden.

27 Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning beslutade den 27 april 2018, efter att ha hört parterna, att förena målen T-755/15 och T-759/15 vad gäller den muntliga delen av förfarandet.

28 Till stöd för sin talan åberopade Storhertigdömet Luxemburg och FFT fem grupper av grunder som i huvudsak avsåg följande:

– Den första gruppen avsåg åsidosättande av artiklarna 4 FEU och 5 FEU samt 114 FEUF, genom att kommissionens bedömning leder till en dold skatteharmonisering (den första grundens tredje del i mål T-755/15).

– Den andra gruppen avsåg åsidosättande av artikel 107 FEUF, motiveringsskyldigheten som föreskrivs i artikel 296 FEUF samt rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, genom att kommissionen slog fast att det genom det aktuella förhandsbeskedet beviljades en fördel, bland annat på grund av att förhandsbeskedet inte var förenligt med armlängdsprincipen (den första grundens andra del och den andra grundens första del i mål T-755/15, den andra och den tredje anmärkningen i den första grundens första del, den andra grundens första del, den tredje grunden och den fjärde grunden i mål T-759/15).

– Den tredje gruppen avsåg åsidosättande av artikel 107 FEUF, genom att kommissionen konstaterade att denna fördel var selektiv (den första grundens första del i mål T-755/15 och den första anmärkningen i den första grundens första del i mål T-759/15).

– Den fjärde gruppen avsåg åsidosättande av artikel 107 FEUF och motiveringsskyldigheten som föreskrivs i artikel 296 FEUF, genom att kommissionen konstaterade att den aktuella åtgärden begränsade konkurrensen och snedvred handeln mellan medlemsstaterna (den andra grundens andra del i mål T-755/15 samt den första grundens andra del och den andra grundens andra del i mål T-759/15).

– Den femte gruppen avsåg åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen och rätten till försvar, genom att kommissionen förordnade om att det aktuella stödet skulle återkrävas (den tredje grunden i mål T-759/15).

29 Efter att ha förenat målen T-755/15 och T-759/15 vad gäller den överklagade domen, ogillade tribunalen samtliga grunder och ogillade följaktligen talan i dessa mål i deras helhet.

30 Vad gäller den andra gruppen av grunder, särskilt de grunder som avsåg en felaktig tillämpning av armlängdsprincipen på kontroll av statligt stöd, påpekade tribunalen för det första att i samband med fastställandet av skattesituationen för ett anknutet bolag fastställs inte priserna på de koncerninterna transaktionerna på marknadsmässiga villkor. Tribunalen fann att kommissionen

vid prövningen av en skatteåtgärd som beviljats ett sådant anknutet bolag, för att avgöra om det eventuellt förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF kan jämföra skattebördan för ett sådant företag som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett företag som bedriver sin verksamhet på marknadsmässiga villkor, när det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan anknutna ”företag” och fristående ”företag” vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt och som även omfattar beskattning av de förstnämnda företagens vinst om denna uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris (punkterna 140 och 141 i den överklagade domen).

31 Tribunalenen underströk att armlängdsprincipen således utgör ett ”verktyg” eller som kommissionen angav i skäl 225 i det omtvistade beslutet, ”ett referenskriterium” som gör det möjligt att kontrollera huruvida de priser som de nationella myndigheterna har godtagit vid koncerninterna transaktioner motsvarar de priser som skulle ha tillämpats under marknadsmässiga villkor, för att avgöra huruvida ett anknutet bolag, till följd av en skatteåtgärd som fastställer dess internprissättning, getts en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (punkt 143 i det omtvistade beslutet).

32 Tribunalen konstaterade vidare att i förevarande fall avser det aktuella förhandsbeskedet fastställandet av FFT:s skattepliktiga vinst enligt den luxemburgska inkomstskattelagen och att denna syftar till att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet ”företag” som om den hade uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris. Mot denna bakgrund fann tribunalen att kommissionen kunde jämföra FFT:s skattepliktiga vinst enligt förhandsbeskedet med situationen, till följd av tillämpningen av de normala skattereglerna i luxemburgsk rätt, för ett företag som befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet i fri konkurrens (skälen 145 och 148 i det omtvistade beslutet). Tribunalen preciserade i detta sammanhang att kommissionen inte kan klandras för att ha använt en metod för att fastställa priser som den anser vara lämplig, men att den dock är skyldig att motivera sitt metodval (punkt 146 i den överklagade domen).

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

34 För det första, vad gäller argumenten att kommissionen i det omtvistade beslutet inte hade angett någon rättslig grund för armlängdsprincipen och inte preciserat innehållet i denna princip, angav tribunalen att kommissionen, för det första, hade angett att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av bedömningen av skatteåtgärder som beviljats till bolag inom en koncern i enlighet med artikel 107.1 FEUF, och att armlängdsprincipen var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF (punkterna 150 och 151 i den överklagade domen). Vad gäller innehållet i armlängdsprincipen ansåg tribunalen att det framgick av det omtvistade beslutet att det rörde sig om ett verktyg som gör det möjligt att kontrollera att koncerninterna transaktioner ersätts som om de hade förhandlats fram av fristående företag (punkt 155 i den överklagade domen).

35 För det andra, vad gäller argumentet om att den armlängdsprincip som tillämpades i det omtvistade beslutet var ett kriterium som var främmande för luxemburgsk skatterätt och således gjorde det möjligt för kommissionen att slutgiltigt genomföra en dold harmonisering på området för direkt beskattning i strid med medlemsstaternas fiskala autonomi, ansåg tribunalen att det saknades grund för detta, eftersom det var tillåtet att tillämpa nämnda princip på grund av att det

i de luxemburgska skattereglerna föreskrevs att anknutna bolag ska beskattas på samma villkor som fristående bolag. Härav följer att kommissionen inte överskred sin behörighet när den tillämpade detta kriterium i förevarande fall (punkterna 156–158 i den överklagade domen).

36 För det tredje, vad gäller argumentet att kommissionen i det omtvistade beslutet felaktigt hävdade att det finns en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, ansåg tribunalen att denna formulering inte ska tas ur sitt sammanhang och inte kan tolkas som att kommissionen hävdade att det fanns en allmän princip om likabehandling med avseende på skatt som är inneboende i artikel 107.1 FEUF, vilket skulle ge denna artikel ett alltför omfattande tillämpningsområde (punkterna 160 och 161 i den överklagade domen).

III. Parternas yrkanden

A. Mål C-885/19 P

37 FFT har yrkat att domstolen ska

– upphäva den överklagade domen,

– ogiltigförklara det omtvistade beslutet eller, i andra hand och för det fall domstolen inte själv skulle kunna avgöra tvisten slutligt, återförvisa målet till tribunalen, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna i målet om överklagande och i målet vid tribunalen.

38 Kommissionen har yrkat att domstolen ska

– ogilla överklagandet, och

– förplikta FFT att ersätta rättegångskostnaderna.

39 Irland har yrkat att domstolen ska

– upphäva den överklagade domen,

– ogiltigförklara det omtvistade beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

B. Mål C-898/19 P

40 Irland har yrkat att domstolen ska

– upphäva den överklagade domen,

– ogiltigförklara det omtvistade beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

41 Kommissionen har yrkat att domstolen ska

– ogilla överklagandet, och

– förplikta Irland att ersätta rättegångskostnaderna.

42 FFT har yrkat att domstolen ska

– bifalla överklagandet, och

– förplikta kommissionen att bära sina kostnader för svarsskrivelsen och dess senare deltagande i målet om överklagande.

43 Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att domstolen ska

– bifalla Irlands yrkanden,

– upphäva den överklagade domen,

– ogiltigförklara det omtvistade beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

IV. Förfarandet vid domstolen

44 Den 9 mars 2020 anmodade domstolens ordförande parterna att yttra sig över en eventuell förening av målen C-885/19 P och C-898/19 P vad gäller det fortsatta förfarandet.

45 Genom skrivelser av den 16 mars 2020 underrättade FFT, Irland, kommissionen och Storhertigdömet Luxemburg domstolen om att de inte hade några invändningar mot att målen förenades. Kommissionen angav emellertid i skrivelse av den 14 april 2020 att den, efter att ha granskat innehållet i klagandenas inlagor, ansåg att det inte var lämpligt att förena dessa mål vad gäller det fortsatta förfarandet.

46 Genom beslut av domstolens ordförande av den 20 april 2020 underrättades parterna om att det inte fanns anledning att förena målen i detta skede av förfarandet.

V. Prövning av överklagandena

47 Med hänsyn till sambandet mellan de aktuella målen ska de, i enlighet med artikel 54.1 i domstolens rättegångsregler, förenas vad gäller domen.

A. Överklagandet i mål C-898/19 P

48 Till stöd för sitt överklagande i mål C-898/19 P, som ska prövas först, till vilket Storhertigdömet Luxemburg och FFT har anslutit sig, har Irland åberopat fem grunder.

49 Genom den första grunden för överklagandet, som består av åtta delar, har Irland gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning och felaktig tillämpning av artikel 107.1 FEUF när den bedömde hur kommission tillämpade armlängdsprincipen i det omtvistade beslutet. Genom den andra grunden har Irland gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig bedömning av huruvida det aktuella förhandsbeskedet var selektivt. Den tredje grunden gäller åsidosättande av motiveringsskyldigheten. Den fjärde grunden avser åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen. Den femte och sista grunden avser slutligen åsidosättande av artiklarna 4 FEU och 5 FEU och artikel 114 FEUF, i det att bestämmelserna om statligt stöd i förevarande fall har använts för att harmonisera medlemsstaternas bestämmelser om direkt beskattning.

50 Kommissionen har yrkat att överklagandet delvis ska avvisas och har tillagt att överklagandet under alla omständigheter inte kan vinna bifall på de grunder som åberopats till stöd för överklagandet.

1. Upptagande till prövning

51 Kommissionen har gjort gällande att överklagandet delvis ska avvisas. Den har i huvudsak gjort gällande att de argument som Irland har anfört i samband med den första, den tredje, den fjärde och den femte grunden endast innebär ett ifrågasättande av det omtvistade beslutet, kommissionens praxis i fråga om förhandsbesked i skattefrågor och vissa av kommissionens handlingar som beskriver dess tillvägagångssätt i fråga om sådana besked, snarare än specifika punkter i den överklagade domen.

52 Det framgår av artikel 256.1 andra stycket FEUF, artikel 58 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol, och artiklarna 168.1 d och 169.2 i rättegångsreglerna att det i ett överklagande klart ska anges på vilka punkter den överklagade domen ifrågasätts, samt de rättsliga grunder som särskilt åberopas till stöd för detta yrkande, vid äventyr av att överklagandet eller den aktuella grunden avvisas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 november 2021, rådet/Hamas, C-833/19 P, ej publicerad, EU:C:2021:950, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

53 I förevarande fall anges i överklagandet med tillräcklig precision, i var och en av grunderna, de punkter i den överklagade domen som kritiseras och skälen till att dessa punkter enligt Irland är behäftade med en bristande motivering och en felaktig rättstillämpning, vilket följaktligen gör det möjligt för domstolen att pröva dess lagenlighet. I synnerhet, och såsom kommissionen har medgett, framgår det av Irlands inlagor att de grunder som Irland har anfört till stöd för sitt överklagande uttryckligen avser tribunalens överväganden i bland annat punkterna 113, 140–142, 145, 147, 149, 150–152, 161 och 180–184 i den överklagade domen.

54 Av detta följer att kommissionens invändning om rättegångshinder avseende en del av överklagandet inte kan godtas.

2. Prövning i sak

55 Tribunalen ska först pröva den första grundens femte och sjätte delar samt den femte grunden.

a) Parternas argument

56 Inom ramen för den första grundens femte del har Irland gjort gällande att referensramen för prövningen av huruvida det eventuellt föreligger en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF ska grundas på det aktuella nationella skattesystemet och inte på ett hypotetiskt skattesystem. Irland har hävdat att armlängdsprincipen endast kan tillämpas för att kontrollera huruvida det föreligger en sådan fördel i en sådan situation som den i förevarande mål om denna princip har införlivats med det nationella skattesystem som utgör den ”normala” beskattningen. När frågan uppkommer huruvida en åtgärd utgör ett undantag från det ”normala” skattesystemet, ska nämligen de regler som konkret tillämpas i den berörda medlemsstaten beaktas och inte externa regler eller hypotetiska regler. Tribunalen uppfyllde inte detta krav när den i punkterna 141 och 145 i den överklagade domen godtog kommissionens användning av denna princip på grundval av det förmodade syftet med luxemburgsk skatterätt. Tribunalen bortsåg således bortsett från de särskilda bestämmelser i nationell rätt som är tillämpliga på anknutna bolag vid utarbetandet av förhandsbesked genom vilka skattemyndigheten i en medlemsstat, på begäran av ett anknutet bolag, tar ställning till de internpriser som är tillämpliga på detta bolag.

57 Genom den första grundens sjätte del har Irland kritiserat tribunalen för att i punkt 142 i den överklagade domen, ha funnit att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den i det omtvistade beslutet hänvisade till domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/Commission (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416). Enligt Irland stöder den domen inte kommissionens slutsats att armlängdsprincipen följer av artikel 107.1 FEUF, oberoende av huruvida den har införlivats med nationell rätt eller ej. Tvärtom ansåg domstolen i det målet att undantaget från armlängdsprincipen endast var relevant på grund av att denna hade införlivats med den nationella rätten i fråga, det vill säga belgisk rätt.

58 Genom den femte grunden, som riktar sig mot punkterna 100–117 i den överklagade domen, har Irland kritiserat tribunalen för att den underkände Irlands argument om att det omtvistade beslutet, i strid med artiklarna 3, 4 och 5 FEU och artikel 114 FEUF, innebär en dold harmonisering som strider mot principen om befogenhetsfördelning. Enligt Irland har kommissionen i det omtvistade beslutet åberopat regler som inte ingår i det nationella skattesystemet, samtidigt som den bortser från de tillämpliga bestämmelserna i detta system. Irland har påpekat att om kommissionen skulle vinna framgång med sin talan i förevarande mål, skulle armlängdsprincipen, såsom den utformats av kommissionen, vara bindande för samtliga medlemsstater, oberoende av vad som föreskrivs i deras egen skattelagstiftning.

59 Kommissionen anser att Irlands argumentation är verkningslös. Detta argument, som till stor del grundar sig på en felaktig och vinklad tolkning av den överklagade domen, kan under alla omständigheter inte godtas.

60 För det första, vad gäller den första grundens femte del har kommissionen hävdat att i den mån Irlands argumentation syftar till att bestrida tribunalens konstateranden i punkt 145 i den överklagade domen, enligt vilka för det första anknutna bolag och fristående bolag i Luxemburg enligt inkomstskattelagen beskattas på samma sätt när det gäller bolagsskatten och, för det andra, att luxemburgsk rätt syftar till att beskatta den vinst som uppstår till följd av ett sådant anknutet bolags ekonomiska verksamhet som om den härrörde från transaktioner som utförts till marknadspris, är denna argumentation slutligen ägnad att ifrågasätta faktiska omständigheter som inte kan omprövas i samband med ett överklagande.

61 Kommissionen anser att det som är av betydelse i förevarande fall under alla omständigheter inte är huruvida det i skatterätten och bolagsrätten ofta görs åtskillnad mellan självständiga bolag och koncernbolag, utan huruvida det i dessa rättsordningar görs en åtskillnad mellan dessa bolag när det gäller att fastställa deras beskattningsbara vinst inom ramen för det allmänna bolagsskattesystemet. Såsom tribunalen konstaterade i punkt 145 i den överklagade domen innehåller den luxemburgska inkomstskattelagen inte någon sådan åtskillnad. Tribunalen gjorde således en riktig bedömning när den konstaterade att den luxemburgska skattelagstiftningen syftar till att beskatta den vinst som uppstår till följd av ett sådant anknutet bolags ekonomiska verksamhet som om den följde av transaktioner till marknadspris.

62 För det andra har kommissionen, som svar på den sjätte anmärkningen i Irlands första grund för överklagandet, gjort gällande att tribunalen gjorde en riktig bedömning när den grundade sig på domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), för att slå fast att när en medlemsstats skattesystem behandlar bolag som tillhör en koncern och fristående bolag på samma sätt i fråga om bolagsbeskattning, är en åtgärd avseende internprissättning som gör det möjligt för ett koncernbolag att värdera sina koncerninterna transaktioner under den nivå som följer av armlängdsprincipen en fördel enligt artikel 107.1 FEUF.

63 Det referenskriterium som domstolen tillämpade för att konstatera förekomsten av en fördel i punkterna 95 och 96 i den domen är just detsamma som det som kommissionen redogjorde för i avsnitt 7.2.2.1 i det omtvistade beslutet och som tribunalen godtog i punkterna 141 och 145 i den överklagade domen, det vill säga behandlingen av fristående bolag inom ramen för de allmänna skattereglerna. Enligt kommissionen råder det inga tvivel om att domstolen i domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), tillämpade armlängdsprincipen. Även om denna princip inte uttryckligen nämns i denna dom, anser kommissionen att användningen av orden ”bedriver sin verksamhet i fri konkurrens” i punkt 95 i nämnda dom och ”internprissättning” i punkt 96 i samma dom inte ger utrymme för någon annan tolkning.

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

b) Domstolens bedömning

1) Inledande anmärkningar

65 Det följer av domstolens fasta praxis att medlemsstaternas åtgärder på områden där det inte har skett någon harmonisering av unionsrätten inte är undantagna från tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om kontroll av statligt stöd. Medlemsstaterna ska således avhålla

sig från att vidta alla skatteåtgärder som kan utgöra ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden (dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

66 Det framgår även av domstolens fasta praxis att samtliga av följande villkor måste vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (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 30 och där angiven rättspraxis).

67 När det gäller selektivitetskriteriet ska det vid bedömningen av detta villkor fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (dom av den 16 mars 2021, kommissionen/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

68 För att kunna kvalificera en nationell skatteåtgärd som ”selektiv” måste kommissionen för det första identifiera referenssystemet, det vill säga det ”normala” skattesystemet i den berörda medlemsstaten, och för det andra visa att åtgärden avviker från referenssystemet genom att behandla ekonomiska aktörer, som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta skattesystem, olika. Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen behandlas olika, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när för det tredje den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärderna ingår i (se 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, punkterna 35 och 36 och där angiven rättspraxis).

69 Domstolen erinrar om att fastställandet av referensramen har särskilt stor betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom förekomsten av en ekonomisk fördel, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, endast kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”. Fastställandet av vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation är således beroende av att det i ett första steg görs en definition av den rättsliga reglering utifrån vars syfte jämförbarheten i faktiskt och rättsligt hänseende i förekommande fall ska bedömas för de företag som gynnas respektive inte gynnas av åtgärden i fråga (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 60 och där angiven rättspraxis).

70 Det ska emellertid preciseras att lagstiftningstekniken inte kan vara avgörande för att fastställa huruvida en skatteåtgärd är selektiv, vilket innebär att det inte alltid är nödvändigt att åtgärden utgör ett undantag i förhållande till ett normalt skattesystem eller ett skattesystem som gäller i allmänhet. Såsom framgår bland annat av punkt 101 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), kan till och med en åtgärd som inte formellt avviker och som

grundar sig på kriterier av generell karaktär i sig vara selektiv, om den faktiskt innebär en diskriminering mellan bolag som befinner sig i jämförbara situationer med avseende på det ändamål som eftersträvas med det berörda skattesystemet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkterna 32 och 33, och där angiven rättspraxis).

71 För att bedöma om en skatteåtgärd är selektiv är det således viktigt att det skattesystem som gäller i allmänhet eller det referenssystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten är angivet på ett korrekt sätt i kommissionens beslut och prövas av den domstol som har att pröva en invändning avseende det sätt på vilket detta system är angivet. Eftersom fastställandet av referenssystemet är utgångspunkten för den jämförande bedömning som måste göras vid prövningen av selektiviteten, medför ett fel vid fastställandet av referenssystemet med nödvändighet att hela prövningen av selektivitetskriteriet blir felaktig (se, för ett liknande resonemang, 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).

72 I detta sammanhang ska det för det första preciseras att fastställandet av referensramen, som ska ske efter ett kontradiktoriskt förfarande med den berörda medlemsstaten, ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna medlemsstats nationella rätt (dom av den 6 oktober 2021, World Duty Free Group och Spanien/kommissionen, C-51/19 P och C-64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

73 För det andra är det, utanför de områden där unionens skattelagstiftning är föremål för harmonisering, den berörda medlemsstaten som, vid utövandet av sina egna befogenheter på området för direkt beskattning och med hänsyn till sin fiskala autonomi, bestämmer de grundläggande kännetecknen för skatten, vilka i princip definierar det referenssystem eller det ”normala” skattesystemet, utifrån vilket selektivitetsvillkoret ska bedömas. Detta gäller bland annat fastställandet av beskattningsunderlaget och den beskattningsgrundande händelsen (se, för ett liknande resonemang, 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).

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, eftersom angivandet av detta system i sig är en nödvändig förutsättning för att bedöma inte bara huruvida det föreligger en fördel, utan även huruvida den är selektiv.

75 Irlands argument, som sammanfattats ovan i punkterna 56–58, ger upphov till frågan huruvida tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den, av de skäl som angetts ovan i punkterna 30–36, fastställde det referenssystem som kommissionen använde i det omtvistade beslutet.

76 Domstolen erinrar om att kommissionen i skäl 228 i det omtvistade beslutet fann att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av kommissionens bedömning i enlighet med artikel 107.1 FEUF, av skatteåtgärder som beviljats till bolag inom en koncern, oberoende av om en medlemsstat hade införlivat denna princip med den nationella rättsordningen.

77 Kommissionen tillade i samma skäl 228, i det omtvistade beslutet att armlängdsprincipen tillämpades för att bestämma huruvida ett koncernbolags skattepliktiga vinst för beräkning av bolagsskatten hade beräknats genom en metod som låg marknadsförhållandena nära, på så sätt att detta bolag inte gavs en mera gynnsam behandling enligt det bolagsskattesystem som gäller i allmänhet, än den som gavs till fristående bolag vars skattepliktiga vinst fastställdes av marknaden.

78 Det framgår dessutom av systematiken i det omtvistade beslutet, särskilt analysen av referenssystemet i skälen 193–209 i beslutet, att kommissionen beaktade den omständigheten att det system för bolagsbeskattning i Luxemburg som gäller i allmänhet inte gör någon åtskillnad mellan anknutna bolag och fristående bolag, eftersom syftet med detta system är att beskatta alla bolag med hemvist i Luxemburg.

79 Det var mot bakgrund av dessa överväganden som tribunalen, i punkt 161 i den överklagade domen, preciserade att påståendet i skäl 228 i det omtvistade beslutet, att armlängdsprincipen är en allmän princip om likabehandling i fråga om beskattning som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF, inte ska ses isolerat från sitt sammanhang och inte kan tolkas så, att kommissionen har hävdat att det finns en allmän princip om likabehandling i fråga om beskattning i artikel 107.1 FEUF.

80 Såsom framgår av punkt 141 i den överklagade domen fann tribunalen att armlängdsprincipen är tillämplig när det i relevant nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan anknutna ”företag” och fristående ”företag” vad avser deras skyldighet att betala bolagsskatt, eftersom den nationella rätten i ett sådant fall avser att beskatta den vinst som följer av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet ”företag” som om den följde av transaktioner som genomförts till marknadspris. Efter att sålunda ha fastslagit denna rättsliga grund fann tribunalen, i punkt 145 i den överklagade domen, att denna princip var tillämplig i förevarande mål, eftersom den luxemburgska inkomstskattelagen syftade till att beskatta anknutna bolag och fristående bolag på samma i fråga om bolagsskatt.

2) Huruvida det skett en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av det ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten

81 Inledningsvis underkänner domstolen kommissionens argument att klaganden genom sin argumentation i själva verket bestrider tribunalens konstateranden avseende tillämplig nationell rätt, vilka bland annat återfinns i punkt 145 i den överklagade domen. I enlighet med domstolens praxis kan dessa konstateranden av faktiska omständigheter enligt kommissionen inte bli föremål för omprövning inom ramen för ett överklagande.

82 Domstolen är i ett mål om överklagande visserligen, vad beträffar tribunalens bedömningar av nationell rätt – vilken på området för statligt stöd utgör en bedömning av de faktiska omständigheterna – endast behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda nationella rätt (dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

83 I förevarande fall syftar Irland emellertid inte med sin argumentation till att ifrågasätta tribunalens tolkning av den nationella rätten, utan vill att domstolen ska avgöra huruvida tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fastställde avgränsningen av den relevanta referensramen såsom en avgörande parameter vid prövningen av huruvida det förelåg en selektiv fördel, utan att ta hänsyn till de särskilda regler om internprissättning som enligt luxemburgsk rätt är tillämpliga på anknutna bolag.

84 Irland har närmare bestämt endast ifrågasatt tribunalens tillämpning av det rättsliga kriterium som syftar till att fastställa huruvida ett sådant förhandsbesked i skattefrågor som det nu aktuella ger en selektiv fördel.

85 Frågan huruvida tribunalen på ett lämpligt sätt har avgränsat det relevanta referenssystemet och, i förlängningen, gjort en korrekt tillämpning av ett rättsligt kriterium, såsom armlängdsprincipen, är en rättsfråga som kan bli föremål för domstolens prövning i ett mål om överklagande. De argument som syftar till att ifrågasätta valet av referenssystem inom ramen för det första steget av prövningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel kan tas upp till sakprövning, eftersom denna bedömning grundar sig på en rättslig kvalificering av nationell rätt på grundval av en unionsbestämmelse (se, analogt, dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 80 och 81).

86 När det gäller frågan huruvida Irlands argument är välgrundat, ska det erinras om att FFT och Storhertigdömet Luxemburg, såsom i huvudsak framgår av skäl 210 i det omtvistade beslutet, vid kommissionen gjorde gällande att referenssystemet endast skulle omfatta koncernbolag, eller till och med de koncernbolag som bedrev finansieringsverksamhet, vilka omfattades av artikel 164.3 i inkomstskattelagen, varför det aktuella förhandsbeskedet skulle jämföras med förhandsbeskeden avseende perioden 2010–2013 och som avsåg 21 andra skattskyldiga, vilka hade kommunicerats till FFT den 15 januari 2014. Storhertigdömet Luxemburg och FFT anser att eftersom den behandling som FFT beviljades var förenlig med artikel 164.3 i inkomstskattelagen, cirkulär nr 164/2 och administrativ praxis på området, hade ingen selektiv fördel beviljats genom detta förhandsbesked.

87 Kommissionen ansåg emellertid, i skälen 211–215 i det omtvistade beslutet, att dessa särskilda bestämmelser inte skulle beaktas vid fastställandet av det relevanta referenssystemet. Kommissionen angav härvid att ett sådant beaktande skulle strida mot syftet med det bolagsskattesystem som gäller i allmänhet i Luxemburg, vilket kommissionen redan hade angett som referenssystem i skälen 193–209 i det omtvistade beslutet. I förevarande fall fann kommissionen att syftet med systemet var att beskatta vinsterna från samtliga bolag som omfattas av dess beskattningsrätt, oavsett om det rör sig om anknutna bolag eller fristående bolag (skälen 198 och 212 i det omtvistade beslutet).

88 Kommissionen angav även att den inte hade undersökt huruvida det aktuella förhandsbeskedet tog hänsyn till armlängdsprincipen såsom den definieras i artikel 164.3 i skattelagen eller i cirkulär nr 164/2 (skäl 229 i det omtvistade beslutet). Om det kunde visas att den metod som godtagits av den luxemburgska skattemyndigheten genom detta förhandsbesked i syfte att fastställa FFT:s skattepliktiga vinst i Luxemburg avvek från en metod som leder till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och följaktligen från armlängdsprincipen, skulle detta beslut enligt kommissionen anses ge FFT en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (skäl 231 i det omtvistade beslutet).

89 Det framgår av punkterna 149–151 i den överklagade domen att tribunalen fastställde kommissionens metod som i princip går ut på att det – med avseende på tillämpningen av artikel 107.1 FEUF – är motiverat att tillämpa armlängdsprincipen, oberoende av huruvida denna princip har införlivats med nationell rätt inte, när det är fråga om ett skattesystem som syftar till att beskatta vinsterna för samtliga bolag med hemvist i landet, oavsett om bolagen är anknutna eller inte.

90 Det ska således prövas huruvida tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den godkände kommissionens tillvägagångssätt som i huvudsak bestod i att – inom ramen för prövningen enligt artikel 107.1 FEUF – inte beakta denna princip, såsom den föreskrivs i artikel 164.3 i inkomstskattelagen och såsom den preciseras i cirkulär nr 164/2, och att i synnerhet inte beakta principen vid definitionen av det referenssystem som används för att fastställa huruvida det aktuella förhandsbeskedet ger mottagaren en selektiv fördel.

91 Kommissionen har i detta avseende, genom att anse att artikel 164.3 i inkomstskattelagen och cirkulär nr 164/2 saknar relevans, tillämpat en armlängdsprincip som skiljer sig från den som definieras i luxemburgsk rätt. Inom ramen för den målsättning som eftersträvas med det system för bolagsbeskattning som gäller i allmänhet i Luxemburg, begränsade sig kommissionen således till att identifiera det abstrakta uttrycket för denna princip och att granska det aktuella förhandsbeskedet, utan att beakta det sätt på vilket denna princip konkret har införlivats med denna rätt, särskilt vad gäller anknutna bolag.

92 Genom att godta ett sådant tillvägagångssätt underlät tribunalen att beakta det krav som följer av den rättspraxis som det hänvisas till i punkterna 68–74 ovan, enligt vilken det ankommer på kommissionen att göra en jämförelse med det skattesystem som normalt tillämpas i den berörda medlemsstaten för att avgöra huruvida en skatteåtgärd har gett ett företag en selektiv fördel, efter en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna stats nationella rätt. Tribunalen gjorde sig därigenom skyldig till felaktig rättstillämpning vid tillämpningen av artikel 107.1 FEUF.

93 Målsättningen med den nationella lagstiftning som är tillämplig på bolag i Luxemburg, är visserligen ostridigt att i fråga om beskattning av anknutna bolag komma fram till en tillförlitlig uppskattning av marknadspriset. Även om denna målsättning allmänt motsvarar den målsättning som eftersträvas med armlängdsprincipen, är det icke desto mindre så, att i avsaknad av harmonisering i unionsrätten fastställs de konkreta villkoren för tillämpningen av denna princip i nationell rätt och de ska beaktas vid fastställandet av referensramen för fastställandet av huruvida det föreligger en selektiv fördel.

94 Genom att i punkt 113 i den överklagade domen godta att kommissionen får åberopa bestämmelser som inte ingick i luxemburgsk rätt, trots att den i punkt 112 i samma dom erinrat om att denna institution, i detta skede av utvecklingen av unionsrätten, inte hade befogenhet att självständigt definiera den så kallade normala beskattningen av ett anslutet bolag utan hänsyn till nationella skattebestämmelser, åsidosatte tribunalen dessutom EUF-fördragets bestämmelser om Europeiska unionens antagande av bestämmelser om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om direkt beskattning, i synnerhet artikel 114.2 FEUF och artikel 115 FEUF. En medlemsstats autonomi i fråga om direkta skatter, såsom den har erkänts i fast rättspraxis och såsom det erinras om i punkt 73 ovan, kan nämligen inte – i avsaknad av tillnärmningsåtgärder av detta slag – säkerställas fullt ut om den prövning som görs enligt artikel 107.1 FEUF inte uteslutande grundar sig på de normala skatteregler som lagstiftaren i den berörda medlemsstaten har utfärdat.

95 Det ska för det första understrykas att i avsaknad av harmonisering i detta avseende omfattas ett eventuellt fastställande av metoder och kriterier som gör det möjligt att fastställa ett ”armlängdsprincipsutfall” av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig 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 skäl 88 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 koncern.

96 Även om det antas att det på området internationell beskattning råder viss konsensus om att transaktioner mellan bolag med ekonomiska band, särskilt koncerninterna transaktioner, i skattehänseende ska bedömas som om de hade genomförts mellan ekonomiskt oberoende bolag, och att många nationella skattemyndigheter följaktligen är inspirerade av OECD:s riktlinjer för utveckling och kontroll av internprissättning, är det emellertid, utan att detta påverkar resonemanget i punkterna 120–122 ovan, endast de nationella bestämmelserna som är relevanta för att analysera huruvida vissa transaktioner ska granskas mot bakgrund av armlängdsprincipen och, i så fall, huruvida de internpriser som utgör beskattningsunderlaget för en skattskyldigs beskattningsbara inkomst och dess fördelning mellan de berörda staterna avviker från ett ”armlängdsprincipsutfall”. 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 således inte tas hänsyn till parametrar och regler utanför det nationella skattesystemet, såvida det inte i detta system uttryckligen hänvisas till dessa.

97 Detta konstaterande är 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, varvid den skattskyldige ska kunna förutse och beräkna det skattebelopp som ska betalas och avgöra vid vilken tidpunkt han eller hon kan utkrävas det (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 39).

98 För det andra angav Storhertigdömet Luxemburg vid förhandlingen att utöver den omständigheten att OECD:s riktlinjer inte är bindande för medlemsstaterna i denna organisation, innehåller cirkulär nr 164/2 om tolkning av artikel 164.3 i inkomstskattelagen särskilda regler för beräkning av internprissättning när det gäller koncernfinansieringsbolag, såsom FFT, vilket innebär att de verksamheter som har samband med innehav av andelar inte beaktas vid beräkningen av dessa priser. Skäl 79 i det omtvistade beslutet, som återfinns i avsnitt 2.3.2 i beslutet och som innehåller en beskrivning av innehållet i cirkuläret, bekräftar att denna medlemsstat har föreskrivit särskilda regler för att fastställa armlängdsersättning för sådana bolag och att kommissionen underrättats om dessa regler under det administrativa förfarandet.

99 Kommissionens bedömning av referenssystemet och, i förlängningen, förekomsten av en selektiv fördel som beviljats FFT, såsom den godkänts av tribunalen, tar emellertid inte hänsyn till dessa lagstiftningsval som syftar till att klargöra räckvidden av armlängdsprincipen och dess genomförande i luxemburgsk rätt.

100 Det ska i detta hänseende påpekas att kommissionen, som svar på en fråga som ställdes vid förhandlingen, angav att den luxemburgska skattemyndigheten i det aktuella förhandsbeskedet hade ”gjort en felaktig tillämpning av de regler som den normalt tillämpar” när det gäller armlängdsprincipen och beräkningen av internpriser. Domstolen konstaterar emellertid att kommissionen i det omtvistade beslutet, vars tillvägagångssätt fastställts av tribunalen, avstod från att göra någon prövning av det sätt på vilket armlängdsprincipen, såsom den kommit till uttryck i artikel 164.3 i skattelagen, hade tolkats och tillämpats.

101 Tribunalen godkände uttryckligen denna bedömning i punkt 146 i den överklagade domen när den angav att kommissionen inte kunde klandras för att ha använt en metod för att fastställa internpriser som den ansåg lämplig i det aktuella fallet för att undersöka nivån på internprissättning för en transaktion, eller för flera transaktioner med nära anknytning till varandra, vilka ingick i den omtvistade åtgärden. Tribunalen gjorde detsamma i punkt 147 i samma dom, där den underströk att OECD:s riktlinjer, som kommissionen har sökt vägledning i, ”grundar sig på viktigt arbete som utförts av ansedda expertgrupper”, ”återspeglar det samförstånd som uppnåtts på internationell nivå vad gäller internprissättning” och ”ha[de] viss praktisk betydelse vid tolkningen av frågor som rör internprissättning”.

102 För det tredje, och i motsats till vad tribunalen fann i punkt 142 i den överklagade domen, ger domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/Commission (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), inte stöd för ståndpunkten att armlängdsprincipen är tillämplig när den nationella skatterätten syftar till att beskatta anknutna bolag och fristående bolag på samma sätt, oberoende av huruvida, och på vilket sätt, denna princip har införlivats med nationell skatterätt.

103 I den domen fann domstolen att när en medlemsstat väl har valt att i sin nationella rätt införa en metod för att fastställa den beskattningsbara vinsten för anknutna bolag som liknar OECD:s ”cost plus”-metod, och som således har till syfte att beskatta dessa bolag på grundval av ett beskattningsunderlag som är jämförbart med det som följer av tillämpningen av det system som gäller i allmänhet, ger denna stat dessa bolag en ekonomisk fördel när den i nämnda metod inkluderar bestämmelser som innebär en minskning av den skattebörda som de normalt skulle ha burit om nämnda system hade tillämpats.

104 I den domen var det således mot bakgrund av skattereglerna i relevant nationell rätt, det vill säga belgisk rätt, i vilka det föreskrevs en mekanism för beskattning av vinster enligt OECD:s ”cost plus”-metod, som domstolen fann att armlängdsprincipen skulle tillämpas. Det går således inte att av nämnda dom dra slutsatsen att domstolen avsåg att fastställa en fristående armlängdsprincip som är tillämplig oberoende av huruvida denna princip har införlivats med nationell rätt vid prövningen av skatteåtgärder inom ramen för tillämpningen av artikel 107.1 FEUF.

105 Det följer av samtliga dessa överväganden att de skäl i den överklagade domen som rör prövningen av kommissionens förstahandsresonemang, enligt vilket det aktuella förhandsbeskedet avvek från det system för bolagsbeskattning som gäller i allmänhet i Luxemburg, vilket det erinrats om i punkterna 17–20 i förevarande dom, grundar sig på en felaktig rättstillämpning genom att tribunalen godkänt kommissionens tillvägagångssätt, som i huvudsak bestod i att inte beakta armlängdsprincipen, såsom den föreskrivs i artikel 164.3 i inkomstskattelagen och preciseras i cirkulär nr 164/2, vid fastställandet av referenssystemet inom ramen för den granskning som genomförs enligt artikel 107.1 FEUF, för att fastställa om det aktuella förhandsbeslutet ger det bolag som det är riktat till en selektiv fördel.

106 Det ska emellertid avgöras om tribunalens felaktiga rättstillämpning innebär att den överklagade domen ska upphävas.

107 Kommissionen har nämligen anfört att eventuella felaktiga rättstillämpningar i punkterna 125–286 i den överklagade domen inte kan medföra att den överklagade domen upphävs om tribunalens bedömning i punkterna 290–299 i den överklagade domen bekräftas.

108 Kommissionen anser därför att överklagandet är verkningslöst, eftersom även om överklagandet skulle bifallas på någon av de åberopade grunderna kan detta inte leda till att den överklagade domen upphävs. Det omtvistade beslutet innehåller nämligen ett andrahandsresonemang grundat på artikel 164.3 i inkomstskattelagen och cirkulär nr 164/2 och vars fastställande av tribunalen inte på något sätt har bestritts av Irland.

109 Det ska i detta hänseende påpekas att tribunalen, genom de skäl som anges i punkterna 290–299 i den överklagade domen, i huvudsak godkände det resonemang som kommissionen framförde ”i andra hand” i skälen 315–317 i det omtvistade beslutet, enligt vilket det aktuella förhandsbeskedet avvek från det referenssystem som utgörs av artikel 164.3 i inkomstskattelagen och cirkulär nr 164/2.

110 Även om Irland inte direkt har ifrågasatt de skäl som återges i detta avsnitt i den överklagade domen, kan det inte, såsom kommissionen har gjort gällande, hävdas att överklagandet ska förklaras verkningslöst, eftersom Irlands argument inte kan påverka domslutet i den överklagade domen.

111 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 42 i sitt förslag till avgörande innehåller resonemanget i punkterna 290–299 i den överklagade domen nämligen inte någon avskiljbar och fristående analys i förhållande till den analys som följer av det referenssystem som kommissionen har valt i första hand och gör det således inte möjligt att avhjälpa det fel som detta system är behäftat med. Kommissionen konstaterade visserligen, i skäl 317 i det omtvistade beslutet, att förhandsbeskedet medförde en minskning av FFT:s skattebörda ”i jämförelse med en situation där armlängdsprincipen, som stadgats i denna [artikel 164.3 i inkomstskattelagen], tillämpats korrekt”. Såsom tribunalen påpekade i punkt 294 i den överklagade domen hänvisade kommissionen emellertid, vad gäller denna korrekta tillämpning, helt och hållet till sin huvudsakliga analys av det referenssystem som grundar sig på det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg.

112 Härav följer att det resonemang som kommissionen har grundat sig på i andra hand endast skenbart förefaller korrigera det fel som den begick vid angivandet av det referenssystem som borde ha legat till grund för dess bedömning att det förelåg en selektiv fördel. Under dessa omständigheter medför tribunalens felaktiga rättstillämpning i samband med bedömningen av kommissionens förstahandsresonemang avseende referenssystemet att dess bedömning av det andrahandsresonemang som det omtvistade beslutet innehåller i denna del är behäftat med samma fel.

113 Av det ovan anförda följer att överklagandet ska bifallas såvitt avser den första grundens femte och sjätte del samt den femte grunden och att den överklagade domen följaktligen ska upphävas, utan att det är nödvändigt att pröva den första grundens övriga delar och de övriga grunderna för överklagandet.

B. Överklagandet i mål C-885/19 P

114 Med hänsyn till att den överklagade domen ska upphävas är det inte längre nödvändigt att pröva FFT:s överklagande.

VI. Talan vid tribunalen

115 Enligt artikel 61 första stycket andra meningen i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen själv, när ett avgörande från tribunalen upphävs, slutligt avgöra ärendet om det är färdigt för avgörande.

116 Så är fallet i förevarande mål, eftersom grunderna för talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet har varit föremål för ett kontradiktoriskt förfarande vid tribunalen och prövningen av dem inte kräver att det vidtas några ytterligare åtgärder för processledning eller för bevisupptagning.

117 Det är i detta avseende tillräckligt att påpeka att det omtvistade beslutet, av de skäl som anges i punkterna 81–112 i förevarande dom, ska ogiltigförklaras i den del kommissionen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den konstaterade att det förelåg en selektiv fördel mot bakgrund av en referensram som inbegrep armlängdsprincipen som inte innebär en fullständig prövning av relevant nationell skatterätt, efter ett kontradiktoriskt förfarande i detta avseende med den berörda medlemsstaten, och att den således även har åsidosatt EUF-fördragets bestämmelser om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om direkt beskattning, i synnerhet artikel 114.2 FEUF och artikel 115 FEUF.

118 Såsom framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 71 ovan, medför ett sådant fel vid fastställandet av de regler som faktiskt är tillämpliga enligt relevant nationell rätt och, följaktligen, vid fastställandet av den så kallade ”normala” beskattningen, mot bakgrund av vilken det aktuella förhandsbeskedet skulle bedömas, med nödvändighet att hela resonemanget om förekomsten av en selektiv fördel blir ogiltigt.

119 Ett sådant konstaterande utesluter emellertid inte att direkta skatteåtgärder, såsom förhandsbesked som beviljas av medlemsstaterna, kan kvalificeras som statligt stöd under förutsättning att samtliga villkor för tillämpning av artikel 107.1 FEUF, vilka det erinrats om i punkt 66 i förevarande dom, är uppfyllda.

120 Såsom det har erinrats om i punkt 65 ovan är medlemsstaternas åtgärder på områden som inte har harmoniserats inom unionsrätten nämligen inte undantagna från tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om kontroll av statligt stöd.

121 Medlemsstaterna ska således utöva sin befogenhet på området för direkt beskattning, såsom den befogenhet som de har när det gäller förhandsbesked, med iakttagande av unionsrätten och särskilt bestämmelserna om statligt stöd i EUF-fördraget. Medlemsstaterna ska således avstå från att vid utövandet av denna befogenhet vidta åtgärder som kan anses utgöra statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 september 2021, kommissionen/Belgien och Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, punkterna 161 och 162 och där angiven rättspraxis).

122 I synnerhet ska kommissionen, efter att ha påpekat att en medlemsstat har valt att tillämpa armlängdsprincipen vid fastställandet av internpriser föranknutna bolag, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 70 i förevarande dom, kunna visa att de parametrar som föreskrivs i nationell rätt på området är uppenbart oförenliga med syftet med icke-diskriminerande beskattning av samtliga bolag med hemvist i landet, oavsett om de är

anknutna eller ej, genom att de systematiskt leder till undervärdering av internpriser som tillämpas på anknutna bolag, eller på vissa av dem, till exempel finansieringsbolag, i förhållande till marknadspriserna för jämförbara transaktioner som genomförs av fristående bolag.

123 I förevarande fall har kommissionen, såsom konstaterats i punkt 105 i förevarande dom, inte gjort någon sådan prövning i det omtvistade beslutet, eftersom dess analysmodell inte omfattade samtliga relevanta bestämmelser om genomförande av armlängdsprincipen enligt luxemburgsk rätt.

124 Av det anförda följer att domstolen ska godta den första och den tredje delen av Storhertigdömet Luxemburgs första grund i mål T-755/15, samt den första anmärkningen i FFT:s första grund i mål T-759/15. Det omtvistade beslutet ska följaktligen ogiltigförklaras, utan att det är nödvändigt att pröva övriga grunder i talan om ogiltigförklaring.

VII. Rättegångskostnader

125 Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet bifalls och domstolen avgör målet slutligt.

126 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 184.1 i rättegångsreglerna ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

127 Vad gäller överklagandet i mål C-898/19 P ska kommissionen, eftersom Irland har vunnit målet, i enlighet med dess yrkanden förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta Irlands rättegångskostnader.

128 Vad gäller överklagandet i mål C-885/19 P ska domstolen enligt artikel 149 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 190 i dessa regler ska tillämpas i mål om överklagande, besluta om rättegångskostnaderna i mål där det saknas anledning att döma i saken. Enligt artikel 142 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 184 i dessa regler ska tillämpas i mål om överklagande, ska domstolen i sådana fall besluta om rättegångskostnaderna enligt vad den finner skäligt. I förevarande fall beslutar domstolen att vardera parten ska bära sina rättegångskostnader för överklagandet i mål C-885/19 P.

129 Eftersom talan vid tribunalen har bifallits, ska kommissionen ersätta samtliga rättegångskostnader som är hänförliga till förfarandet i första instans.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1) **Målen C-885/19 P och C-898/19 P förenas vad gäller domen.**

2) **Den dom som Europeiska unionens tribunal meddelade den 24 september 2019, Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe/kommissionen (T-755/15 och T-759/15, EU:T:2019:670), upphävs.**

3) **Kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat, ogiltigförklaras.**

4) **Det saknas anledning att pröva i överklagandet i mål C-885/19 P.**

5) **Vardera parten ska bära sina rättegångskostnader för överklagandet i mål C-885/19 P.**

6) **Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna för överklagandet i mål C-898/19 P.**

7) **Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna i första instans.**

Underskrifter