Samling af Afgørelser

sFORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. PIKAMÄE
fremsat den 16. december 2021 [1]

Sag C-898/19 P

Irland
mod

Europa-Kommissionen

»Appel – statsstøtte – støtte iværksat af Storhertugdømmet Luxembourg – afgørelse, der erklærer en støtte uforenelig med det indre marked og ulovlig samt pålægger tilbagesøgning heraf – skatteafgørelse (*tax ruling*) – armslængdeprincippet – fordel – referenceramme – såkaldt »normal« beskatning – selektiv karakter – formodning«

Indhold

I. Indledning . . . 3

II. Baggrunden for tvisten . . . 4

A. Den skatteafgørelse, som de luxembourgske skattemyndigheder har truffet til fordel for FFT, og den administrative procedure ved Kommissionen . . . 4

B. Den omtvistede afgørelse . . . 5

1. Beskrivelse af den omhandlede skatteafgørelses væsentligste indhold . . . 5

2. Beskrivelse af de relevante luxembourgske regler . . . 5

3. Bedømmelse af den omhandlede skatteafgørelse . . . 5

C. Retsforhandlingerne ved Retten og den anfægtede dom . . . 7

D. Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande i appelsagen . . . 10

III. Appellen . . . 11

[1] – Originalsprog: fransk.

A. Det første, tredje, fjerde og femte anbringende 11

1. Spørgsmålet, om anbringendet er virksomt 11

2. Formaliteten 12

3. Realiteten 13

a) Indledende bemærkninger om fordelen og selektiviteten på skatteområdet 13

1) Den »øgede vægt«, der tillægges fastsættelse af referencerammen i forbindelse med skatteforanstaltninger 13

2) Fastsættelse af referencerammen (og af den »normale« beskatning) på skatteområdet 14

b) Det første anbringende 16

1) Parternes argumenter 16

2) Bedømmelse 17

i) Indledende bemærkninger om armslængdeprincippet 17

ii) Armslængdeprincippet i den appellerede dom 19

iii) Grundlaget for armslængdeprincippet 20

iv) Armslængdeprincippets og retssikkerhedsprincippets rækkevidde 29

3) Konklusion vedrørende det første anbringende 30

c) Det tredje anbringende 31

1) Parternes argumenter 31

2) Bedømmelse 31

d) Det fjerde anbringende 33

1) Parternes argumenter 33

2) Bedømmelse 33

e) Det femte anbringende 34

1) Parternes argumenter 34

2) Bedømmelse 35

B. Det andet anbringende 35

1. Spørgsmålet, om anbringendet er virksomt 36

2. Realiteten 36

IV. Sagsbehandlingen ved Retten 40

V. Sagsomkostninger 41

VI. Forslag til afgørelse 41

I. Indledning

1. En »Tax ruling« eller en »skatteafgørelse« er en almindelig praksis, der giver virksomhederne mulighed for at anmode skattemyndighederne om en »forhåndsafgørelse« om den skat, som de skal betale. Ved »ruling« forstås almindeligvis den omstændighed, at skattemyndighederne som oftest på anmodning fra den skattepligtige træffer en officiel afgørelse om anvendelsen af visse gældende lovbestemmelser på en situation eller en eller flere transaktioner, der endnu ikke har haft skattemæssige virkninger. De skattepligtige forsøger således at opnå garantier om skattebehandlingen af deres transaktioner, der er bindende for forvaltningen.

2. I juni 2014 indledte Kommissionen en række undersøgelser med henblik på at kontrollere, hvorvidt flere medlemsstaters skattemyndigheders praksis over for multinationale virksomheder, og særlig deres praksis med hensyn til fordeling af fortjenesten mellem de forskellige medlemsstater, i hvilke disse selskaber udøver deres virksomhed, er i overensstemmelse med traktatens bestemmelser om statsstøtte. En af disse undersøgelser førte til vedtagelse af afgørelsen om den støtte, som de luxembourgske skattemyndigheder havde ydet Fiat-koncernen [2].

3. Parallelt hermed bragte afsløringerne i den journalistiske undersøgelse, den såkaldte »Lux Leaks«, i november 2014 emnet til den brede offentligheds kendskab, hvilket som oftest medførte forargede reaktioner [3]. I kølvandet på disse afsløringer har flere politisk ansvarlige på såvel europæisk som internationalt plan iværksat foranstaltninger med henblik på at afhjælpe det, der nu opfattes som en grov overtrædelse af den skattemæssige retfærdighed. Den seneste af disse foranstaltninger har udmøntet sig i en aftale om indførelse af en global beskatning af multinationale selskabers overskud [4].

4. Domstolen skal, idet den holder sig den foreliggende sags politiske, økonomiske og endog samfundsmæssige kontekst for øje, i sin kommende dom alene ud fra et juridisk synspunkt undersøge de spørgsmål, som Kommissionens tilgang i den omtvistede afgørelse har givet

[2] – Kommissionens afgørelse (EU) 2016/2326 af 21.10.2015 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«).

[3] – Der er tale om en undersøgelse foretaget af Det Internationale Konsortium af Undersøgende Journalister (International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) og 40 andre medier. Jf. i denne henseende navnlig den artikel, der blev offentliggjort i *Le Monde* (findes på følgende websted: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.htm).

[4] – Jf. i denne henseende navnlig dokumentet »Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie« (erklæring om tilgangen med to søjler til tackling af de skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien), som blev drøftet i den inklusive ramme OECD/G20 om udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud, som blev godkendt af 137 medlemmer den 8.10.2021 (findes på følgende websted https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf).

anledning til. Den dom, som Retten afsagde i sagen Luxembourg og Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen [5], hvorved denne tilgang blev stadfæstet, er genstand for den foreliggende appel.

5. Det nyskabende ved Kommissionens tilgang har navnlig bestået i indførelsen af armslængdeprincippet ved undersøgelsen af, om der foreligger en økonomisk fordel. Som følge af det omstridte retsgrundlag vil indførelsen af dette begreb i den analyse, der kræves i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, foranledige Domstolen til at sætte spørgsmålstegn ved den grænse, der er fastsat i traktaten mellem medlemsstaternes skattemæssige autonomi og forbuddet mod tildeling af statsstøtte.

II. Baggrunden for tvisten

A. Den skatteafgørelse, som de luxembourgske skattemyndigheder har truffet til fordel for FFT, og den administrative procedure ved Kommissionen

6. Den 14. marts 2012 sendte skatterådgiveren for Fiat Chrysler Finance Europe, tidligere benævnt Fiat Finance and Trade Ltd (herefter »FFT«), en skrivelse til de luxembourgske skattemyndigheder med en anmodning om godkendelse af en aftale om afregningspriserne. Han fremsendte ligeledes til støtte for denne anmodning en rapport, som han selv havde udarbejdet, indeholdende en analyse af de afregningspriser, der var blevet anvendt på FFT's transaktioner.

7. Den 3. september 2012 traf de luxembourgske skattemyndigheder en skatteafgørelse på anmodning fra 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«.

8. Den 19. juni 2013 sendte Kommissionen den første anmodning til Storhertugdømmet Luxembourg om detaljerede oplysninger om landets praksis hvad angår skatteafgørelser. Den første anmodning om oplysninger blev efterfulgt af adskillige skriftvekslinger mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Kommissionen, indtil Kommissionen den 24. marts 2014 vedtog en afgørelse, hvori den pålagde Storhertugdømmet Luxembourg at fremsende oplysninger.

9. Den 11. juni 2014 indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende den omhandlede skatteafgørelse. Den 21. oktober 2015 vedtog Kommissionen den omtvistede afgørelse, hvoraf det fremgår, at denne skatteafgørelse udgør statsstøtte i betydningen i artikel 107, stk. 1, TEUF.

[5] – Dom af 24.9.2019 (T-755/15 og T-759/15, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2019:670).

B. Den omtvistede afgørelse

1. Beskrivelse af den omhandlede skatteafgørelses væsentligste indhold

10. Kommissionen har beskrevet den omhandlede skatteafgørelse som en godkendelse af en metode til tildeling af fortjeneste til FFT i Fiat/Chrysler-bilkoncernen, der gav FFT mulighed for årligt at fastlægge den selskabsskat, som selskabet skulle betale i Luxembourg. Kommissionen præciserede, at afgørelsen var bindende for skattemyndighederne i en periode på fem år, dvs. fra skatteåret 2012 til skatteåret 2016[6].

2. Beskrivelse af de relevante luxembourgske regler

11. Kommissionen anførte, at den omhandlede skatteafgørelse var truffet på grundlag af artikel 164, stk. 3, i loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée (lov af 4.12.1967 om indkomstbeskatning, som ændret, herefter »lov om indkomstbeskatning«)[7], og cirkulære L.I.R. nr. 164/2 udstedt af directeur des contributions luxembourgeoises (direktøren for den luxembourgske skattemyndighed) af 28. januar 2011 (herefter »cirkulære nr. 164/2«). I denne henseende anførte Kommissionen for det første, at den nævnte artikel forankrede armslængdeprincippet i luxembourgsk skatteret, hvorefter transaktioner mellem selskaber i samme koncern skulle betales, som om de var indgået mellem uafhængige selskaber, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder og på armslængdevilkår. For det andet anførte den, at det i cirkulære nr. 164/2 bl.a. præciseredes, hvorledes betalingen på armslængdevilkår nærmere bestemt skulle fastsættes, når disse transaktioner er blevet gennemført af koncernfinansieringsselskaber[8].

3. Bedømmelse af den omhandlede skatteafgørelse

12. Hvad angår den tredje og den fjerde betingelse for, at der er tale om statsstøtte, anså Kommissionen den omhandlede skatteafgørelse for at give FFT en selektiv fordel, i det omfang den havde medført en nedsættelse af den skat, som selskabet skulle betale i Storhertugdømmet Luxembourg, idet det undgik at betale den skat, som det skulle have betalt ifølge de almindelige selskabsskatteregler. Den nåede frem til denne konklusion efter en samtidig undersøgelse af fordelen og selektiviteten, som Domstolen har struktureret i tre faser med henblik på at godtgøre, om en given skatteforanstaltning skal betegnes som selektiv.

13. I den første fase af sin analyse fandt Kommissionen, at referencerammen var den almindelige selskabsskatteordning i Luxembourg, og at målet med denne ordning var beskatning af overskuddet i alle selskaber hjemmehørende i Luxembourg. Forskellen i beregningen af den skattepligtige fortjeneste mellem uafhængige selskaber og integrerede selskaber havde ifølge Kommissionen ingen indflydelse på nævnte mål, for så vidt som dette indebar beskatning af overskud i alle hjemmehørende selskaber, uanset om de er integrerede eller ej. Det samme gælder de særlige bestemmelser, der fandt anvendelse på koncerner, og som udelukkende havde

6 – 9. og 52.-54. betragtning til den omtvistede afgørelse.

7 – Følgende fremgår af denne artikel: »Maskeret avancefordeling skal medtages i den skattepligtige fortjeneste. Der er navnlig tale om maskeret avancefordeling, når selskabsdeltagere, medlemmer eller partnere direkte eller indirekte indrømmes fordele af et selskab eller en forening, som de normalt ikke ville have fået i anden egenskab.« Det skal påpeges, at denne bestemmelse ikke længere er gældende, eftersom Storhertugdømmet Luxembourg indførte de nye artikler 56 og 56a om armslængdeprincippet i lov om indkomstskat den 1.1.2017.

8 – 74.-83. betragtning til den omtvistede afgørelse.

til formål at bringe disse to selskabsformer på lige fod. Desuden bekræftede målet med den omhandlede skatteafgørelse, nemlig bestemmelse af FFT's skattepligtige fortjeneste med henblik på betaling af selskabsskat i henhold til nævnte ordning, at denne ordning udgjorde referencerammen, for så vidt som dette mål ikke behandlede FFT anderledes på grund af selskabets tilhørsforhold til en koncern. Kommissionen skønnede i denne henseende, at de integrerede og ikke-integrerede selskaber befandt sig i en ensartet faktuel og juridisk situation i forhold til målet med den almindelige selskabsskatteordning i Storhertugdømmet Luxembourg [9].

14. I den anden fase anførte Kommissionen først og fremmest, at afgørelsen om, hvorvidt en skatteforanstaltning udgør en undtagelse fra referencerammen, normalt bliver truffet i forbindelse 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 undtagelsen fra referencerammen. Kommissionen fremhævede endvidere, at når der er tale om en individuel foranstaltning som f.eks. den omhandlede skatteafgørelse, gør konstateringen af fordelen det ifølge retspraksis principielt muligt at antage, at den er selektiv [10].

15. Hvad angår bestemmelse af fordelen i den foreliggende sag fremhævede Kommissionen, at en skatteforanstaltning, som foranlediger et selskab tilhørende en koncern til at fakturere koncerninterne afregningspriser, der er lavere end dem, der ville blive anvendt mellem uafhængige virksomheder, giver dette det pågældende selskab en fordel, idet det får nedsat sit beskatningsgrundlag og dermed den skat, der skulle betales ifølge den almindelige selskabsskatteordning. Ifølge Kommissionen havde Domstolen således anerkendt 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« [11], som et referencekriterium med henblik på bestemmelse af, om et selskab i en koncern har opnået en fordel i betydningen i artikel 107, stk. 1, TEUF. Kommissionen præciserede derfor, at den skulle kontrollere, om den metode, 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 dette tilfælde anses den omhandlede skatteafgørelse ifølge Kommissionen for at tildele FFT en selektiv fordel, jf. artikel 107, stk. 1, TEUF [12].

16. Henset til disse betragtninger vurderede Kommissionen, at flere af de valg af de metoder, parametre og justeringer, som var blevet godkendt af Storhertugdømmet Luxembourg, og som lå til grund for analysen af afregningspriserne i den omhandlede skatteafgørelse, førte til en nedsættelse af den selskabsskat, som de uafhængige selskaber skulle have betalt [13].

17. Subsidiært anså den 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 loven om indkomstbeskatning og cirkulære nr. 164/2, hvormed armslængdeprincippet

[9] – 193.-199. betragtning til den omtvistede afgørelse.

[10] – 216.-218. betragtning til den omtvistede afgørelse.

[11] – 225. og 226. betragtning til den omtvistede afgørelse.

[12] – 222.-227. betragtning til den omtvistede afgørelse.

[13] – 234.-301. betragtning til den omtvistede afgørelse.

blev indført i luxembourgsk skatteret [14]. Desuden forkastede Kommissionen FFT's argument om, at den 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, navnlig med afgørelserne vedrørende andre finansierings- og likviditetsselskaber, som Storhertugdømmet Luxembourg havde fremsendt til Kommissionen i form af en repræsentativ stikprøve af den luxembourgske skatteafgørelsespraksis [15].

18. I 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 en anden begrundelse, som kunne siges at følge direkte af de indbyggede grundlæggende eller ledende principper for referenceordningen eller skyldes de iboende mekanismer, som er nødvendige for ordningens funktion og effektivitet [16].

19. Afslutningsvis var Kommissionen af den opfattelse, at den omhandlede skatteafgørelse havde givet FFT en selektiv fordel, og at denne afgørelse således udgjorde en statsstøtte i betydningen i artikel 107, stk. 1, TEUF.

20. Modtageren af denne statsstøtte var ifølge Kommissionen Fiat/Chrysler-koncernen som helhed, for så vidt som FFT udgjorde en økonomisk enhed med de øvrige enheder i nævnte koncern, og for så vidt som nedsættelsen af den skat, som FFT skulle betale, nødvendigvis reducerede priserne på FFT's koncerninterne lån [17].

C. Retsforhandlingerne ved Retten og den anfægtede dom

21. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 30. december 2015 anlagde Storhertugdømmet Luxembourg søgsmålet i sag T-755/15 med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.

22. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 29. december 2015 anlagde FFT søgsmålet i sag T-759/15 også med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.

23. Ved kendelser af henholdsvis 25. maj 2016 og 18. juli 2016 imødekom formanden for Rettens Femte Afdeling Irlands og Det Forenede Kongeriges anmodninger om intervention i sagerne T-755/15 og T-759/15. Det Forenede Kongerige trak sin intervention tilbage ved dokument indleveret til Rettens Justitskontor den 9. december 2016, og blev slettet som intervenient i de to sager ved kendelse afsagt af formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling den 15. december 2016.

24. Ved kendelse afsagt af formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling den 27. april 2018, efter høring af parterne, blev sag T-755/15 og sag T-759/15 i overensstemmelse med Rettens procesreglements artikel 68, stk. 1, forenet med henblik på den mundtlige forhandling. Efter at

[14] – 315.-317. betragtning til den omtvistede afgørelse.

[15] – 318.-336. betragtning til den omtvistede afgørelse.

[16] – 337. og 338. betragtning til den omtvistede afgørelse.

[17] – 341.-345. betragtning til den omtvistede afgørelse.

parterne var blevet hørt i retsmødet, besluttede Retten, at sag T-755/15 og sag T-759/15 som følge af deres forbindelse med hinanden i overensstemmelse med denne bestemmelse skulle forenes med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes.

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

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

– 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 denne 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)

– 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)

– 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)

– 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).

26. Retten forkastede ved den appellerede dom disse anbringender og frifandt dermed Kommissionen i det hele i sag T-755/15 og sag T-759/15.

27. For så vidt angår den anden række af anbringender og navnlig anbringendet om urigtig anvendelse af armslængdeprincippet på kontrollen af statsstøtte anførte Retten først og fremmest, at i forbindelse med fastlæggelsen af den skattemæssige situation for et integreret selskab fastsættes priserne for dets koncerninterne transaktioner ikke på markedsvilkår. Dernæst fastslog den, at Kommissionen med henblik på at afgøre, om der foreligger en fordel i betydningen i artikel 107, stk. 1, TEUF, kan sammenligne denne integrerede virksomheds skattebyrde som følge af anvendelsen af den nævnte skatteforanstaltning med den skattebyrde, der følger af anvendelsen af den nationale lovgivnings normale skatteregler, for et selskab, der driver virksomhed på markedsvilkår, når den nationale skattelovgivning ikke sondrer mellem integrerede 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 [18].

28. I denne forbindelse udgør armslængdeprincippet ifølge Retten et værktøj eller et referencekriterium, der gør det muligt at kontrollere, om det prisniveau for koncerninterne transaktioner, som de nationale myndigheder har accepteret, svarer til det niveau, som ville have været anvendt på markedsvilkår, med henblik på at vurdere, om et integreret selskab har opnået en fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF som følge af en skatteforanstaltning, der fastsætter selskabets koncerninterne afregningspriser [19].

29. Retten præciserede dernæst, at den omhandlede skatteafgørelse i den foreliggende sag går ud på at bestemme FFT's skattepligtige fortjeneste i henhold til den luxembourgske lov om indkomstbeskatning, idet denne lov tager sigte på at beskatte en integreret virksomheds fortjeneste af dens økonomiske aktiviteter, som om der var tale om en fortjeneste af transaktioner udført til markedspris. På denne baggrund kunne Kommissionen med føje sammenligne FFT's skattepligtige fortjeneste som følge af anvendelsen af den omhandlede skatteafgørelse med den situation, som en virksomhed i en tilsvarende faktisk situation, der driver virksomhed på markedsvilkår, ville befinde sig i som følge af anvendelsen af den luxembourgske lovgivnings normale skatteregler [20].

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

31. Hvad angår argumenterne om, at Kommissionen ikke havde noget retsgrundlag for armslængdeprincippet og ikke havde præciseret dets indhold, fastslog Retten med hensyn til retsgrundlaget, 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 i forbindelse med beskatning, jf. artikel 107, stk. 1, TEUF [21]. Hvad angår armslængdeprincippet 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 [22].

32. Hvad angår argumentet om, at armslængdeprincippet, der anvendes i den omtvistede afgørelse, er et kriterium, der ikke findes i luxembourgsk skatteret, og som dermed gjorde det muligt for Kommissionen at gennemføre en endelig skjult harmonisering inden for direkte beskatning, som er i strid med medlemsstaternes skattemæssige autonomi, fandt Retten, at det 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 [23].

18 – Den appellerede doms præmis 140 og 141.

19 – Den appellerede doms præmis 143.

20 – Den appellerede doms præmis 145 og 148.

21 – Den appellerede doms præmis 150.

22 – Den appellerede doms præmis 155.

23 – Den appellerede doms præmis 156-158.

33. Hvad angår argumentet om, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse med urette hævdede, at der findes et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, fandt Retten, at Kommissionens formulering ikke skulle 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 [24].

D. Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande i appelsagen

34. Irland har med sin appel nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Den omtvistede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

35. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Appellen forkastes.

– Irland tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

36. Fiat Chrysler Finance Europe har nedlagt følgende påstande:

– Appellen tages til følge.

– Kommissionen tilpligtes at betale de af Fiat Chrysler Finance Europe afholdte sagsomkostninger i tilknytning til svarskriftet og Fiat Chrysler Finance Europes deltagelse i appelsagen.

37. Storhertugdømmet Luxembourg har nedlagt følgende påstande:

– De af Irland fremsatte påstande tages til følge.

– Den appellerede dom ophæves.

– Den omtvistede afgørelse annulleres.

– Kommissionen tilpligtes at betale Storhertugdømmet Luxembourgs sagsomkostninger.

38. Irland, Fiat Chrysler Finance Europe, Storhertugdømmet Luxembourg og Kommissionen har fremsat deres mundtlige bemærkninger for Domstolen i et fælles retsmøde i sagerne C-885/19 P og C-898/19 P, der blev afholdt den 10. maj 2021.

[24] – Den appellerede doms præmis 160 og 161.

III. Appellen

39. Irland har til støtte for sin appel fremsat fem anbringender, som Storhertugdømmet Luxembourg og FFT har tilsluttet sig. Med det første, det tredje, det fjerde og det femte anbringende har Irland i flere henseender bestridt Rettens bedømmelse med henblik på at fastslå, at der foreligger en økonomisk fordel, nærmere bestemt i lyset af de gældende statsstøtteregler (det første anbringende), begrundelsespligten (det tredje anbringende), retssikkerhedsprincippet (det fjerde anbringende) og respekten for kompetencefordelingen mellem Unionen og medlemsstaterne (det femte anbringende). Jeg vil begynde med at undersøge disse anbringender, og dernæst vil jeg behandle det andet anbringende, hvormed Irland har kritiseret undersøgelsen af den omtvistede foranstaltnings selektivitet i den appellerede doms præmis 351-355.

A. Det første, det tredje, det fjerde og det femte anbringende

1. Spørgsmålet, om anbringendet er virksomt

40. Kommissionen er af den opfattelse, at det første, det tredje, det fjerde og det femte anbringende er uvirksomme, for så vidt som ingen af dem, selv hvis disse anbringender tages til følge, vil kunne medføre en ophævelse af den appellerede dom. Disse anbringender er støttet på argumentet om, at Retten angiveligt begik en retlig fejl ved at acceptere Kommissionens anvendelse af et ad hoc-armslængdeprincip, hvis retsgrundlag er forkert, til støtte for sin væsentligste konstatering af, at der foreligger en selektiv fordel. Selv om dette argument skulle være korrekt, hvilket Kommissionen har bestridt, indeholder den omtvistede afgørelse et subsidiært ræsonnement med et andet retsgrundlag, nemlig artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og cirkulære nr. 164/2, et ræsonnement, som Retten accepterede, uden at Irland har sat spørgsmålstegn herved.

41. I denne henseende skal det indledningsvis fremhæves, at der i 315.-317. betragtning til den omtvistede afgørelse fremsættes et subsidiært ræsonnement, i henhold til hvilket den omhandlede skatteafgørelse ligeledes giver FFT en selektiv fordel, når den undersøges inden for rammerne af den mere begrænsede referenceordning, der udgøres af alle de integrerede selskaber, der anvender afregningspriser, og som er omfattet af ovennævnte nationale bestemmelser. Retten godkendte i det væsentlige dette ræsonnement i den appellerede doms præmis 287-299.

42. Det er imidlertid indlysende, at Retten hovedsageligt behandlede spørgsmålet om grundlaget for og rækkevidden af armslængdeprincippet i den appellerede doms præmis 140-148, hvilket kunne foranledige en til at mene, at en eventuel anerkendelse af, om et af de af Irland fremsatte anbringender skal tages til følge, ikke havde nogen indvirkning på Rettens subsidiære undersøgelse i denne doms præmis 287-299. Det fremgår imidlertid af en mere indgående læsning af den appellerede dom, at denne undersøgelse ikke kan betragtes som *særskilt og uafhængigt* af det ræsonnement, som Retten principalt redegjorde for i denne doms præmis 140-148.

43. Ved bedømmelsen af Kommissionens subsidiære konklusion har Retten således anerkendt, at den med føje havde anvendt nogle af de analyseelementer, der gjorde sig gældende i forbindelse med dens principale konklusion. Den konstaterede navnlig i den appellerede doms præmis 292 og 294, at Kommissionens subsidiære konklusioner var støttet på dens principale undersøgelse af den omhandlede skatteafgørelse, og særlig på den omtvistede afgørelses afsnit 7.2.2, der efter min

opfattelse indeholder Kommissionens bemærkninger vedrørende retsgrundlaget for og rækkevidden af armslængdeprincippet samt anvendelsen af dette princip på den foreliggende sag [25]. Eftersom retsgrundlaget for Kommissionens subsidiære konklusion, således som Retten har godkendt det, følger af dens principale undersøgelse, kan den subsidiære konklusion ikke eksistere rent juridisk, såfremt den primære undersøgelse er ulovlig. Såfremt et af de anbringender, som Irland har fremført, tages til følge, hvorved anvendelsen af armslængdeprincippet afslås, er dette subsidiære ræsonnement ligeledes behæftet med en retlig fejl, således at den konklusion, der drages i den omtvistede afgørelse, således som den blev bekræftet i den appellerede dom, ikke længere er gyldig.

44. Det første, det tredje, det fjerde og det femte appelanbringende kan således efter min opfattelse ikke umiddelbart erklæres for uvirksomme.

45. Jeg er i øvrigt enig i den bedømmelse, som Irland har redegjort for i replikken, og som fremhæver de komplicerede virkninger af Kommissionens valg af at medtage to alternative ræsonnementer i den omtvistede afgørelse og de uønskede konsekvenser af, at de pågældende anbringender erklæres for uvirksomme. Det er i denne henseende ubestridt, at et anbringende betegnes som uvirksomt, når det er rettet mod en overflødig præmis i en dom afsagt af Retten og således ikke kan medføre ophævelse af denne dom, for så vidt som den forudgående undersøgelse af den principale begrundelse ikke har påvist nogen retlig fejl. Under disse omstændigheder er det vanskeligt at se, hvordan den uvirksomme karakter, der tillægges de pågældende anbringender, er forenelig med logikken og hele ræsonnementet i den appellerede dom. I den appellerede doms præmis 287 præciserede Retten således, at Kommissionens subsidiære ræsonnement var blevet fremsat »for fuldstændighedens skyld«, mens en kvalifikation af disse anbringender som uvirksomme ville svare til, at Rettens *principale* ræsonnement blev anset for at være fremsat for fuldstændighedens skyld.

2. Formaliteten

46. Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at størsteparten af den argumentation, som Irland har fremført i forbindelse med det første, det tredje, det fjerde og det femte anbringende, er begrænset til at sætte spørgsmålstegn ved Kommissionens generelle praksis vedrørende skatteafgørelser og visse af Kommissionens dokumenter, hvori beskrives dens praksis i forbindelse med disse afgørelser. Eftersom denne argumentation ikke præcist vedrører den appellerede doms præmisser, bør den ifølge Kommissionen afvises.

47. Det er korrekt, at visse dele af Irlands argumentation afviger betydeligt fra Rettens ræsonnement i den appellerede dom og i højere grad vedrører den metode, som Kommissionen anvendte til at afgøre, om der forelå en selektiv fordel i den omtvistede afgørelse og i hele dens beslutningspraksis vedrørende skatteafgørelser, i stedet for at fremsætte præcise klagepunkter mod den appellerede dom. Efter min opfattelse bør dette imidlertid ikke foranledige Domstolen til umiddelbart at afvise den foreliggende appel. Disse dele af Irlands argumentation er blot dele af en fuldstændig argumentation, der klart og tydeligt har til formål at bestride de konklusioner, som Retten nåede frem til i den appellerede dom vedrørende det lovlige i at anvende armslængdeprincippet i den omtvistede afgørelse. Kommissionen har i øvrigt selv i sit svarskrift erkendt, at nogle af de argumenter, der er fremsat i appelskriftet, vedrører specifikke præmisser i den appellerede dom. Nærmere bestemt kritiserer det første anbringende gentagne gange

[25] – Jf. afsnit 7.2.2.1 i den omtvistede afgørelse (»Selektiv fordel som følge af en afvigelse fra armslængdeprincippet«).

dommens præmis 141, 142, 147 og 149. Det tredje anbringende kritiserer nævnte doms præmis 150 og 161. Det fjerde anbringende kritiserer den appellerede doms præmis 180-184. Det femte anbringende kritiserer nævnte doms præmis 113.

48. Under disse omstændigheder opfordrer jeg Domstolen til at forkaste Kommissionens formalitetsindsigelse.

3. Realiteten

a) Indledende bemærkninger om fordelen og selektiviteten på skatteområdet

1) Den »øgede vægt«, der tillægges fastsættelse af referencerammen i forbindelse med skatteforanstaltninger

49. Det skal fremhæves, at der typisk er tale om en fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF, når en virksomheds økonomiske situation forbedres som følge af en statslig intervention. Med henblik på at fastslå, om der foreligger en fordel, er det nødvendigt at foretage en kontrafaktisk bedømmelse bestående i en sammenligning af den støttemodtagende virksomheds situation som følge af anvendelsen af den pågældende statslige intervention og virksomhedens situation, såfremt foranstaltningen ikke var blevet truffet.

50. Hvad angår skatteforanstaltninger har Domstolen præciseret, at eftersom de statslige interventioner i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF defineres i forhold til deres virkninger, omfatter begrebet statsstøtte ikke blot indrømmelse af »positive« ydelser, men også negative »interventioner«, der på forskellig måde bevirker, at den skattebyrde, der påhviler en virksomhed, reduceres [26]. En statslig foranstaltning af denne art, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, sætter de berørte virksomheder i en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, kan give disse virksomheder en fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF [27].

51. Denne bedømmelse indebærer en undersøgelse af, om den pågældende foranstaltning bevirker, at den skattebyrde, der normalt hviler på den berørte virksomheds budget, lettes [28]. En bestemmelse af denne skattebyrde kræver i henhold til Domstolens praksis en undersøgelse af den nationale skatteordning, der finder anvendelse på den, med henblik på bestemmelse af den såkaldte »normale« beskatning, som den virksomhed, der er omfattet af skatteforanstaltningen, skulle have betalt, hvis en sådan foranstaltning ikke var blevet truffet [29]. Den »normale« beskatning udgør således det sammenligningsgrundlag, der anvendes i forbindelse med den kontrafaktiske bedømmelse med henblik på at fastlægge enhver fordel, der indrømmes med en skatteforanstaltning. Det er først, når denne beskatning er blevet fastlagt, at man kan bestemme, om den undersøgte skatteforanstaltning medfører en fordel for den berørte virksomhed.

[26] – Jf. dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 13 og 14). Jf. også dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 71 og 72).

[27] – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

[28] – Jf. dom af 26.9.1996, Frankrig mod Kommissionen (C-241/94, EU:C:1996:353, præmis 40), og af 12.12.2002, Belgien mod Kommissionen (C-5/01, EU:C:2002:754, præmis 38 og 39).

[29] – Jf. dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantiai (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 27).

52. Den selektivitet, der indebærer bestemmelse af, om en statslig foranstaltning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner«, formodes af foreligge, når der er tale om en økonomisk fordel, hvis denne foranstaltning er en individuel foranstaltning og dermed helt klart er blevet vedtaget med henblik på at indrømme en sådan fordel [30]. Når den nævnte foranstaltning derimod udgør en generel støtteordning, afhænger dens selektive karakter ifølge Domstolen af, om en national foranstaltning *som led i en bestemt retlig ordning* kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til virksomheder eller produktioner, der befinder sig i en befinder sig i en faktisk og retlig sammenlignelig situation i forhold til formålet med ordningen [31].

53. Med henblik på at afgøre, om dette er tilfældet, har Domstolen i årenes løb udviklet en analysemetode i tre faser, som er blevet udkrystalliseret i den seneste retspraksis [32]. Denne metode kræver i første omgang, at der fastsættes en *referenceramme*, og i anden omgang, at det kontrolleres, om der med den omhandlede skatteforanstaltning indføres forskelsbehandling mellem økonomiske aktører, der befinder sig i en faktisk og retlig sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med referencerammen. I bekræftende fald betragtes denne foranstaltning a priori som selektiv, og den berørte medlemsstat har således udelukkende mulighed for i en tredje og sidste fase at godtgøre, at den således fastslåede forskelsbehandling skyldes referencerammens art eller generelle opbygning. Spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede skatteforanstaltning medfører en uberettiget forskelsbehandling, afhænger med andre ord af, om *referencerammen er fastsat på forhånd*, når der er tale om en generel støtteordning.

54. Det skal på dette tidspunkt i forslaget til afgørelse fremhæves, at Domstolen har fastslået, at fastsættelse af referencerammen med henblik på bedømmelse af selektiviteten »har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes som »normal«« [33]. Domstolen etablerer således klart en forbindelse mellem begrebet fordel og begrebet selektivitet. Jeg udleder heraf, at de kriterier, som Domstolen har opstillet med henblik på fastsættelse af referencerammen for undersøgelse af den selektive karakter, også bør anvendes, når der skal fastsættes en referenceramme for en beskatning, der betegnes som »normal«, med henblik på at verificere, om der er tale om en økonomisk fordel [34]. Jeg vil forsøge at fastlægge disse kriterier i det følgende afsnit.

2) Fastsættelse af referencerammen (og af den »normale« beskatning) på skatteområdet

55. Kommissionen fastslog i sin meddelelse om begrebet statsstøtte, at referencerammen »består af et samlet sæt regler, der generelt – på grundlag af objektive kriterier – gælder for alle virksomheder, der falder ind under ordningens anvendelsesområde, således som dette er

30 – Jf. navnlig dom af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 60).

31 – Jf. navnlig dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 41).

32 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981), af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505), og af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

33 – Jf. dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56), af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 55), af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 88), og af 7.11.2019, UNESA m.fl. (C-105/18 – C-113/18, EU:C:2019:935, præmis 62).

34 – Disse kriterier forekommer mig at være relevante uanset den statslige støtteordnings eller individuelle støttes art. Anvendelsen af disse kriterier ved afgørelsen af, om der er tale om »normal« beskatning i forbindelse med vedtagelsen af en individuel foranstaltning, er efter min opfattelse nødvendig for at sikre, at medlemsstaternes eksklusive kompetence på området for direkte beskatning bevares.

afgrænset vedordningens formål« [35]. Domstolen har på sin side ikke valgt denne definition og har betegnet referencerammen som »den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat« [36].

56. I dommen i sagen World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen præciserede Domstolen, at fastsættelsen af referencerammen »skal foretages efter en kontradiktorisk drøftelse med den berørte medlemsstat«, og at dette »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« [37]. De kriterier, på grundlag af hvilke en sådan fastsættelse skal ske, og som allerede kunne udledes af den eksisterende retspraksis, blev systematiseret med denne dom.

57. For det første skal de regler og principper, der udgør referencerammen, opstilles *på grundlag af objektive kriterier* med henblik på navnlig at muliggøre en domstolskontrol af de vurderinger, der har ligget til grund for fastsættelsen af denne [38].

58. For det andet skal referencerammen være *fuldstændig*, idet den skal omfatte alle de regler og principper, der påvirker virksomhedernes skattebyrder, og således ikke, som Domstolen har fastslået, kan bestå af »nogle bestemmelser[…], som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme« [39].

59. For det tredje bør referencerammen fastsættes på grundlag af en analyse, der har til formål at påvise de bestemmelser, hvormed *den nationale lovgiver har haft til hensigt* at fastsætte virksomhedernes skattebyrder. Der er her tale om referencerammens *konkrete* karakter. Som det med føje er blevet fremført [40], følger dette kriterium af den omstændighed, at referencerammen fastsættes af den berørte medlemsstat i forbindelse med dens udøvelse af sin enekompetence inden for direkte beskatning, og den indebærer således, at alle de regler og principper, som den udgøres af, indgår i denne medlemsstats skatteordning.

60. Dette betyder efter min opfattelse, at referencerammen skal fastsættes på grundlag af normer i national ret, herunder naturligvis EU-ret og folkeret, der er gennemført i den nationale retsorden.

61. De domme, som Domstolen (Store Afdeling) har afsagt i sagen Kommissionen mod Polen [41] og i sagen Kommissionen mod Ungarn [42], vidner om, at denne konstatering er korrekt.

62. Den første sag vedrørte en polsk foranstaltning, hvormed der indførtes en afgift på detailsalg baseret på alle detailhandlendes månedlige omsætning. Den anden sag vedrørte en reklameafgift baseret på den nettoårsomsætning, der hidrører fra visning af reklamer, hos de økonomiske operatører, der publicerede reklamer (med enkelte undtagelser). I begge sager skønnede Kommissionen, at den berørte skatteforanstaltning medførte en selektiv fordel, eftersom de

35 – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2016, C 262, s. 1), punkt 133.

36 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57).

37 – Dom af 6.10.2021 (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:793, præmis 62).

38 – 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 66).

39 – 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).

40 – Generaladvokat Pitruzzellas forslag til afgørelse World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:51, punkt 42) (min fremhævelse).

41 – Dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 – Dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

forskellige beskatningssatser, der var et resultat af de progressive satser, som denne foranstaltning indebar, svarede til en favorisering af små virksomheder i forhold til større virksomheder. Referencerammen bestod således ifølge Kommissionen i en omsætningsbaseret afgift med *en enkelt sats*, idet den progressive sats pr. definition er forbeholdt beskatning af overskud. Spørgsmålet var således, om de progressive satser skulle udelukkes fra den referenceramme, i forhold til hvilken det skal fastslås, om der foreligger en selektiv fordel, eller om den udgjorde en integrerende del heraf.

63. Domstolen fastslog i denne henseende nærmere bestemt, at referencerammen eller den »normale« skatteordning i princippet fastsættes på grundlag af de grundlæggende kendetegn ved den afgift, der undersøges, navnlig satsen, beskatningsgrundlaget og skattepligtens indtræden. Bortset fra de områder, hvor Unionens skatteret er genstand for en harmonisering, henhører bestemmelsen af disse karakteristika ifølge Domstolen under hver enkelt medlemsstats skønsbeføjelse i forbindelse med udøvelsen af dens enekompetence inden for direkte beskatning [43].

64. Domstolen har således fastsat den overordnede præmis (referencerammen fastsættes på grundlag af skattens grundlæggende kendetegn) og den underordnede præmis (medlemsstaterne bestemmer disse kendetegn) i syllogismen, og jeg tillader mig at drage konklusionen. Referencerammen omfatter *kun* regler og principper i den nationale retsorden uden at tillade, at de erstattes af normer uden for denne retsorden, eftersom en sådan udskiftning med Domstolens ord ville gøre referencerammen »utilstrækkelig og hypotetisk« [44].

65. Jeg kan tilføje, at selv om en referenceramme bestående af standarder, der ikke hører hjemme i national ret, eller som endog blot er »forurenet« med inddragelsen af dem, ville blive betegnet som »hypotetisk«, fordi den ikke indeholdt de konkrete karakteristika, der er kendetegnende for normer i national ret, gælder det samme efter min opfattelse for en referenceramme baseret på en *reference til det mål, der forfølges af den nationale lovgiver* med vedtagelsen af den berørte skatteordning. Som allerede anført ovenfor er det ikke den nationale lovgivers formodede hensigt, men *udmøntningen* af denne hensigt i lovgivningen, der er bestemmende for afgrænsningen af referencerammen.

66. Det er således kriterierne vedrørende referencerammens objektive, fuldstændige og konkrete karakter, der ligeledes skal danne grundlag for analysen med henblik på fastlæggelse af den »normale« beskatning inden for rammerne af undersøgelsen af, om der foreligger en økonomisk skattefordel. Man bør holde sig dette for øje ved bedømmelsen af den foreliggende appel.

b) Det første anbringende

1) Parternes argumenter

67. Med det første anbringende har appellanten gjort opmærksom på, at Retten begik en retlig fejl og foretog en fejlagtig anvendelse af artikel 107 TEUF ved at stadfæste Kommissionens tilgang til »armslængdeprincippet« i forbindelse med bestemmelsen af, om der foreligger en økonomisk fordel. Ud fra et ønske om at foretage en tydelig bedømmelse bør de af Irland fremførte klagepunkter, som Kommissionen har tilbagevist, grupperes i to kategorier, nemlig dels

[43] – Domme af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 37-39) og Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 43-45).

[44] – Jf. domme af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen (C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 45) og Kommissionen mod Ungarn (C-596/19 P, EU:C:2021:202, præmis 51).

argumenter vedrørende retsgrundlaget for dette princip, dels princippets rækkevidde. Først og fremmest er det dog nødvendigt at redegøre for oprindelsen af det armslængdeprincip, der anvendes i den omtvistede afgørelse, at sammenfatte Kommissionens gradvise udformning af dets indhold og at redegøre for indholdet af den relevante del af den appellerede dom.

2) Bedømmelse

i) Indledende bemærkninger om armslængdeprincippet

68. Det juridiske instrument, der er kendt under benævnelsen »armslængdeprincippet«, er et princip, der henhører under international skatteret.

69. Det er i øjeblikket kodificeret ved artikel 9, stk. 1, i OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue:

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

70. Der er således tale om et princip, i henhold til hvilket transaktionerne mellem forbundne virksomheder skal værdisættes med henblik på beskatning, som om de var indgået på armslængdevilkår mellem uafhængige virksomheder.

71. Armslængdeprincippet gennemføres ved at foretage justeringer af »interne afregningspriser«, dvs. af afregningspriserne mellem selskaber inden for den samme koncern, som er hjemmehørende i forskellige medlemsstater. Det skal fremhæves, at afregningspriserne er afgørende for fordelingen af koncerninterne indtægter og udgifter og dermed af den skattepligtige fortjeneste mellem forbundne virksomheder, der henhører under forskellige skattemyndigheder. De udgør således de respektive dele af det globale overskud, der vil blive beskattet i hver enkelt af de stater, hvor koncernen er etableret.

72. Disse justeringer forklares ved den omstændighed, at beregningen af beskatningen af disse forbundne virksomheder ikke afhænger af markedskræfterne i modsætning til, hvad der er tilfældet med uafhængige virksomheder. Vurderingen af de koncerninterne afregningspriser i forbindelse med transaktioner, der foretages mellem ikke-konkurrerende virksomheder, der er hjemmehørende i forskellige medlemsstater, foretages således af det selskab, der kontrollerer koncernen. Selskaber, der tilhører en koncern, kunne dermed, såfremt der ikke blev foretaget sådanne justeringer, fastsætte afregningspriserne i forbindelse med transaktioner med andre selskaber i koncernen, på betingelser, som ikke svarer til markedsbetingelserne, og således overføre fortjenesten fra et land til et andet.

73. Armslængdeprincippet er således en konsekvens af territorialprincippet for beskatningskompetence, således som det er anerkendt på internationalt plan, hvorefter alle lande har kompetence til at beskatte selskaber, der er hjemmehørende på deres område, af globale fortjenester, og ikke-hjemmehørende selskaber af den fortjeneste, der stammer fra den virksomhed, som selskaberne har udøvet i denne medlemsstat. Beskatningskompetencens

territoriale karakter indebærer således, at nævnte selskaber ikke frit kan overføre overskud og underskud mellem forskellige beskatningskompetencer. Formålet med armslængdeprincippet er netop at fastsætte en passende beskatning i hvert retsområde (og undgå dobbeltbeskatning) [45].

74. På statsstøtteområdet har Kommissionen gjort armslængdeprincippet gældende i forbindelse med de undersøgelser, der blev indledt i 2014, og som havde til formål at undersøge den praksis med skatteafgørelser, som de kompetente myndigheder i flere medlemsstater følger over for multinationale virksomheder, og i sin meddelelse om begrebet statsstøtte [46].

75. I denne meddelelse anførte Kommissionen først, at »[h]vis et forhåndstilsagn godkender et resultat, der ikke på pålidelig vis afspejler, hvad der ville være resultatet af en normal anvendelse af den almindelige skatteordning, kan tilsagnet give den skattepligtige virksomhed en selektiv fordel, hvis den selektive behandling resulterer i en nedsættelse af den pågældendes skat […] sammenlignet med andre virksomheder i en lignende faktisk og retlig situation« [47]. Dernæst redegjorde den for armslængdeprincippets rolle i forbindelse med en sådan vurdering og anførte med henvisning til dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen [48], at »[e]t forhåndstilsagn, der godkender en metode til at afregne priser internt med henblik på at fastsætte en koncerns skattepligtige overskud, og som ikke fører til *en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet*, giver derfor den, der får tilsagnet, en selektiv fordel« [49].

76. Hvad angår den retlige karakterisering af dette princip fremgår udviklingen i Kommissionens holdning af sammenligningen mellem beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure [50], der blev vedtaget i 2014, og den omtvistede afgørelse, der blev vedtaget et år senere.

77. I punkt 60 i denne beslutning anførte Kommissionen i forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en økonomisk fordel, at »når en [forhåndsaftale om priser] vedrører aftaler om afregningspriser mellem forbundne virksomheder i en koncern, må de pågældende aftaler ikke adskille sig fra den aftale eller den betaling, *som en forsigtig uafhængig aktør ville have accepteret under normale markedsvilkår*« [51], inden den i punkt 61 tilføjede, at »[i] denne forbindelse er det muligt at *genskabe markedsvilkårene* ved at fastsætte afregningspriserne på grundlag af armslængdeprincippet« [52], og i punkt 62 om overensstemmelsen med armslængdeprincippet, at »[i]nden den metode til beregning af beskatningsgrundlaget, som den skattepligtige foreslår, accepteres, skal skattemyndigheden sammenligne denne metode med den adfærd, der udvises af en forsigtig *aktør på et hypotetisk marked*, som af et datterselskab eller en filial opkræver en betaling, der er i overensstemmelse med markedet, der afspejler de normale konkurrencevilkår« [53]. Det er ikke svært heri at genkende det logiske skridt og den terminologi,

[45] – *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, 2010, s. 39, punkt 1.15.

[46] – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2016, C 262, s. 1).

[47] – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, punkt 170.

[48] – Dom af 22.6.2006 (C-182/03 og C-217/03, herefter »Forum 187-dommen«, EU:C:2006:416).

[49] – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, punkt 171 (min fremhævelse).

[50] – Beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure om statsstøtte SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg, formodet støtte til FFT, C(2014) 3627 final.

[51] – Min fremhævelse.

[52] – Min fremhævelse.

[53] – Min fremhævelse.

der er kendetegnende for *princippet om den private aktør, der arbejder under sædvanlige markedsøkonomiske vilkår*, for så vidt som den nationale skattemyndigheds adfærd sammenlignes med den adfærd, der udvises af en forsigtig aktør, der handler på markedsvilkår, idet det præciseres, at disse markedsvilkår fastsættes med henvisning til de afregningspriser, der ville blive accepteret af en hypotetisk markedsaktør.

78. Kommissionen fastslog i den omtvistede afgørelses punkt 228, at »armslængdeprincippet, som Kommissionen anvender med henblik på at vurdere statsstøtte, [er] således ikke det, der følger af artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, som er et ikkebindende instrument. Der er tale om et *generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, jf. artikel 107, stk. 1, TEUF*, der er bindende for medlemsstaterne og dækker nationale skatteregler«[54]. Armslængdeprincippet anses således for at have forbindelse til ligebehandlingsprincippet i skatteanliggender.

ii) Armslængdeprincippet i den appellerede dom

79. Der skal kort redegøres for begrundelsen for den appellerede dom, der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt armslængdeprincippet i den omtvistede afgørelse kunne anvendes med henblik på at fastslå, om der forelå en økonomisk fordel.

80. Retten forklarede i den appellerede doms præmis 141-154, at når den nationale skattelovgivning ikke sondrer mellem integrerede og uafhængige virksomheder med henblik på selskabsskat, tilsigter denne lovgivning at beskatte en integreret virksomheds fortjeneste af sin økonomiske aktivitet, som om fortjenesten var resultat af transaktioner udført til markedspris. Dette bekræftes ifølge Retten desuden af Forum 187-dommen, der netop vedrørte en skatteordning, der foreskriver, at integrerede selskaber beskattes på de samme vilkår som uafhængige selskaber. Retten fremhævede, at Domstolen i denne doms præmis 95 således havde anerkendt, at det var nødvendigt at foretage en sammenligning af en støtteordning med den »almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår«. Under disse omstændigheder skønnede Retten, at Kommissionen kunne bruge armslængdeprincippet som et *værktøj*, der sætter den i stand til inden for rammerne af dens kompetencer i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF at kontrollere, om en skatteforanstaltning, hvormed de nationale myndigheder har accepteret et vist koncerninternt afregningsprisniveau, medfører en lempelse af de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og således giver denne en fordel. Eftersom den luxembourgske lov om indkomstbeskatning i den foreliggende sag sigtede mod at beskatte integrerede selskaber og uafhængige selskaber på samme måde, var det med føje, at Kommissionen havde anvendt dette værktøj til at foretage en sådan kontrol.

81. For så vidt angår argumentet om, at Kommissionen ikke i den omtvistede afgørelse havde angivet retsgrundlaget for armslængdeprincippet, accepterede Retten, at Kommissionen havde forklaret, at armslængdeprincippet fandtes uafhængigt af, om en medlemsstat havde indarbejdet dette princip i sit nationale retssystem, og at det adskiller sig fra det princip, der er fastsat i artikel 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst. Den tilføjede imidlertid, at Kommissionen også havde præciseret, at armslængdeprincippet nødvendigvis var en del af vurderingen på baggrund af artikel 107, stk. 1, TEUF af de skattemæssige foranstaltninger, der er indrømmet selskaberne i en koncern, og at armslængdeprincippet var »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning«, der er omfattet af denne bestemmelse i traktaten.

[54] – Min fremhævelse.

82. I den appellerede doms præmis 155-161 besvarede Retten for det første argumentet om, at Kommissionen havde undersøgt den omhandlede skatteafgørelse i lyset af armslængdeprincippet, der fandt anvendelse som et kriterium, der ikke findes i luxembourgsk skatteret, hvilket medførte en skjult harmonisering i strid med medlemsstaternes skattemæssige selvbestemmelse på området for direkte beskatning. Retten fandt i denne henseende i det væsentlige, at Kommissionen havde overskredet sine beføjelser, eftersom den rent faktisk havde anvendt armslængdeprincippet med henblik på at kontrollere, om den omhandlede skatteafgørelse havde resulteret i en lempelse af FFT's skattebyrde i medfør af reglerne i national ret. Det fremgik således af sidstnævnte, at integrerede selskaber beskattes på samme vilkår som uafhængige selskaber. For det andet vedrørende argumentet om, at Kommissionen i 228. betragtning til den omtvistede afgørelse uberettiget havde fastslået, at armslængdeprincippet er »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, jf. artikel 107, stk. 1, TEUF«, fastslog Retten, at denne formulering ikke burde »betragtes isoleret fra sammenhængen« og ikke kunne fortolkes således, at Kommissionen hævdede, at der fandtes »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning iboende i artikel 107, stk. 1, TEUF«[55]. En sådan fortolkning ville ifølge Retten tillægge nævnte artikel et for vidt anvendelsesområde.

iii) Grundlaget for armslængdeprincippet

83. Det første klagepunkt, som Irland har fremført inden for rammerne af dette appelanbringende, vedrører netop den appellerede doms præmis 161. Irland har i denne henseende i det væsentlige gjort gældende, at Retten med urette havde stadfæstet den sidste bemærkning i 228. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvorefter armslængdeprincippet er »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, jf. artikel 107, stk. 1, TEUF«, idet den fandt, at denne formulering ikke kunne betragtes isoleret fra sammenhængen og derfor ikke kunne fortolkes således, at armslængdeprincippet hidrører fra denne bestemmelse i primærretten. Retten kunne således ifølge fast retspraksis hverken omformulere den omtvistede afgørelse eller supplere begrundelsen for den. Irlands andet klagepunkt vedrører den samme bemærkning i den omtvistede afgørelse, således som Retten stadfæstede den i den appellerede doms præmis 141. Ifølge Irland findes der intet generelt princip i EU-retten, der foreskriver en ligebehandling af de skattepligtige. Irland har i denne henseende anført, at der i EU-retten og i national ret ofte sondres mellem integrerede selskaber og uafhængige selskaber i forbindelse med selskabsbeskatning.

84. Hvad angår Irlands første klagepunkt skal det indledningsvis anføres, at fortolkningen af afsnit 7.2.2.1 i den omtvistede afgørelse, og navnlig 228. betragtning hertil, er yderst vanskelig på grund af den ubehjælpelige formulering af visse passager i Kommissionens begrundelse. Under disse omstændigheder er det så meget desto mere beklageligt, at Retten besluttede at stadfæste den sidste sætning i den nævnte betragtning ved i generelle vendinger at anføre »baggrunden« for, at der er anvendt en sådan formulering, uden nogen yderligere præcisering.

85. Når dette er sagt, skal der tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt Retten har overskredet grænserne for sin domstolskontrol.

86. Som Irland har fremhævet i sin appel, fremgår det af fast retspraksis, at Retten ikke må *erstatte* den begrundelse, der angives af den myndighed, som udsteder den anfægtede retsakt, *med sin egen*, og den kan ikke *udfylde et hul i begrundelsen* for denne retsakt *med sin egen begrundelse*,

[55] – Min fremhævelse.

således at dens undersøgelse ikke er knyttet til nogen vurdering i retsakten [56]. Jeg kan tilføje, at det i lige så høj grad fremgår af fast retspraksis, at *fortolkningen* af denne retsakt henhører under Rettens kontrol [57].

87. Har Retten omskrevet eller suppleret begrundelsen for den omtvistede afgørelse, eller har den blot benyttet sig af en lovlig skønsmargen ved fortolkningen heraf?

88. Efter min opfattelse kan dette spørgsmål ikke besvares, medmindre der foretages en indgående analyse med henblik på at finde frem til den korrekte læsning af 228. betragtning til den omtvistede afgørelse. Kun en sådan analyse vil gøre det muligt at finde frem til genstanden for Rettens vurdering i den appellerede doms præmis 161 og således udtale sig om de af Irland fremførte klagepunkter.

89. Hvad angår affattelsen af denne betragtning har den følgende ordlyd: »Armslængdeprincippet er dermed nødvendigvis en integrerende del af Kommissionens vurdering på baggrund af artikel 107, stk. 1, TEUF af de skattemæssige foranstaltninger, der er indrømmet selskaberne i en koncern.« Jeg må indrømme, at denne sætning kunne foranledige en til at tro, at armslængdeprincippet i henhold til den omtvistede afgørelse følger af den nævnte bestemmelse i traktaten. Nævnte sætning kan dog også efter min opfattelse fortolkes mere snævert i lyset af den efterfølgende forklaring, hvorefter dette princip finder anvendelse, uafhængigt af, om det forinden er indarbejdet i den berørte medlemsstats ret (»uafhængigt af, om en medlemsstat har indarbejdet dette princip i sit nationale retssystem«). Selv om Kommissionen har anført, at armslængdeprincippet udgør en integrerende del af denne vurdering, selv når det ikke er indarbejdet i national ret, betyder det dog ikke, at anvendelsen af armslængdeprincippet i denne sammenhæng ikke er underlagt andre betingelser, som f.eks. den omstændighed, at den skatteordning, der udgør den »normale« beskatning, tilsigter at behandle integrerede selskaber på samme måde som uafhængige selskaber.

90. Desuden fremgår af det af den sætning i nævnte 228. betragtning, der var genstand for Rettens kontrol i den appellerede doms præmis 161, at armslængdeprincippet er »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, *jf.* artikel 107, stk. 1, i TEUF« [58] og ikke, at det »følger af« eller er »en integrerende del af« denne bestemmelse i traktaten.

91. Hvad angår den omtvistede afgørelses opbygning skal det først anføres, at 224., 226., 227. og 228. betragtning til denne, hvori der redegøres for grundlaget for og rækkevidden af armslængdeprincippet, alle henviser til den omstændighed, at dette princip gør det muligt at påvise, om der foreligger en gunstig skattebehandling til fordel for integrerede selskaber *i henhold til de almindelige selskabsskatteregler*, en præcisering, som på ingen måde ville være relevant, såfremt Kommissionen havde anset dette princip for at være forankret i artikel 107, stk. 1, TEUF.

92. Jeg er desuden enig i den holdning, som Kommissionen har givet udtryk for i sit svarskrift, hvorefter afsnit 7.2.2.1 i den omtvistede afgørelse (»Selektiv fordel som følge af en afvigelse fra armslængdeprincippet«), hvori findes 228. betragtning, skal fortolkes i lyset af afsnit 7.2.1 (»Bestemmelse af referenceordningen«).

56 – Jf. dom af 24.1.2013, Frucona Košice mod Kommissionen (C-73/11 P, EU:C:2013:32, præmis 87-90).

57 – Jf. dom af 26.3.2020, Larko mod Kommissionen (C-244/18 P, EU:C:2020:238, præmis 104 og 105).

58 – Min fremhævelse.

93. Afsnit 7.2.2.1 er således indledningen til afsnit 7.2.2 (»Selektiv fordel som følge af en undtagelse fra de almindelige selskabsskatteregler i Luxembourg«), hvori Kommissionen forsøgte at godtgøre, at de luxembourgske skattemyndigheder ved at godkende en rapport om koncerninterne afregningspriser, hvis resultat er ringere end det, der følger af anvendelsen af armslængdeprincippet, havde indrømmet FFT en fordel og dermed var afveget fra de nationale selskabsskatteregler. Det er imidlertid i afsnit 7.2.1, at Kommissionen skønnede, at de almindelige selskabsskatteregler i Luxembourg udgjorde den referenceramme, i forhold til hvilken forekomsten af en selektiv fordel skulle undersøges, og at den ligeledes anførte, at integrerede selskaber og uafhængige selskaber befandt sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation for så vidt angår målet med denne ordning. Henset til denne konstatering forklares det i afsnit 7.2.2.1, at det referencekriterium, som Kommissionen nævnte i den omtvistede afgørelse med henblik på at afgøre, om en skatteafgørelse i forbindelse med afregningspriser medfører en selektiv fordel, ligger i skattebehandlingen af uafhængige selskaber inden for rammerne af de almindelige selskabsskatteregler i Luxembourg.

94. Den »sammenhæng«, der henvises til i den appellerede doms præmis 161, er således den sammenhæng, i hvilken denne nationale skatteordning, der udgør referencerammen for undersøgelsen af, om der foreligger en selektiv fordel, tilsigter at beskatte integrerede selskaber og uafhængige selskaber ens. Det fremgår således, at armslængdeprincippet, således som anført i den omtvistede afgørelse, fremgår af national ret og ikke af selve artikel 107, stk. 1, TEUF.

95. Det følger heraf, at Retten hverken har omformuleret eller suppleret begrundelsen for den omtvistede afgørelse, men blot har fortolket den uden at overskride grænserne for dens domstolsprøvelse. Irlands første anbringende bør derfor efter min opfattelse forkastes [59].

96. Såfremt Domstolen ikke skulle følge mit forslag, har jeg en sidste bemærkning. Såfremt Domstolen i modsætning til, hvad Retten fastslog i den appellerede dom, mener, at begrundelsen for den omtvistede afgørelse skal forstås således, at armslængdeprincippet følger af artikel 107, stk. 1, TEUF, skal det således undersøges, om et princip om ligebehandling af de skattepligtige rent faktisk kan udledes af denne traktatbestemmelse.

97. Som Irland har gjort gældende i sin appel, har Domstolen allerede fastslået, at der ikke findes et generelt princip om forbud mod forskelsbehandling i traktaten, ud over de tilfælde, hvor det *udtrykkeligt* er nævnt heri (nationalitet, køn, alder osv.) [60]. Det er imidlertid indlysende, at artikel 107, stk. 1, TEUF, der indeholder et generelt forbud mod statsstøtte, ikke fastsætter noget generelt princip, der foreskriver ligebehandling af de skattepligtige. Et sådant princip kan kun gøres gældende i forbindelse med nationale lovbestemmelser, såfremt det på forhånd er udformet af EU-lovgiver i en retsakt med et veldefineret indhold [61], hvilket efter min opfattelse ikke er tilfældet i forbindelse med ligebehandling af integrerede og uafhængige virksomheder.

[59] – Det skal her præciseres, at den foreslåede besvarelse svarer til et formelt klagepunkt vedrørende begrundelsen for den omtvistede afgørelse og ikke den eventuelle fejl, som Retten måtte have begået i forbindelse med sin prøvelse af den vurdering af realiteten, som Kommissionen har foretaget. Sidstnævnte punkt er omfattet af det femte klagepunkt, som vil blive behandlet senere i dette forslag til afgørelse.

[60] – Dom af 18.12.2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, præmis 33).

[61] – Jf. navnlig dom af 15.10.2009, Audiolux m.fl. (C-101/08, EU:C:2009:626, præmis 34), og af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 42).

98. Hvad angår det andet klagepunkt fremsat af Irland er det baseret på den forudsætning, at det af den appellerede doms præmis 141 fremgår, at armslængdeprincippet *hidrører fra artikel 107, stk. 1, TEUF*. For så vidt som denne præmis tværtimod fastslår, at armslængdeprincippet finder anvendelse, når national ret tilsigter at behandle integrerede selskaber og uafhængige selskaber ens med hensyn til selskabsbeskatning, bør dette klagepunkt efter min opfattelse også forkastes.

99. Jeg vil nu behandle det femte klagepunkt fremsat af Irland. Irland har gjort gældende, at armslængdeprincippet kan anvendes til at kontrollere, om der kun foreligger en fordel i en situation som den i den foreliggende sag omhandlede, hvis dette princip er indarbejdet i den nationale skatteordning, der udgør den »normale« beskatning, og at dette forudsætter, at der tages hensyn til de regler, der rent konkret anvendes i den berørte medlemsstat, og ikke til regler, der ikke indgår i denne ordning. Retten opfyldte ikke dette krav, da den i den appellerede doms præmis 141-145 stadfæstede Kommissionens anvendelse af nævnte princip på grundlag af de formodede formål med den luxembourgske skatteret.

100. Indledningsvis bør begreberne i denne sag afgrænses. Parterne er enige i to væsentlige konstateringer, der fremgår af Rettens ræsonnement i den appellerede dom. Dels er der ikke umiddelbart noget til hinder for, at armslængdeprincippet anvendes som »værktøj« med henblik på undersøgelsen af, om der foreligger en fordel for en integreret virksomhed. Dels afhænger anvendeligheden af dette princip af spørgsmålet om, hvorvidt det indgår i alle de normale beskatningsregler, der ville finde anvendelse på en sådan virksomhed, hvis ikke den omhandlede skatteafgørelse fandtes. Det omtvistede spørgsmål mellem parterne vedrører udelukkende Rettens besvarelse af dette sidstnævnte spørgsmål.

101. Der skal således tages stilling til dette spørgsmål, hvilket kræver, at der tages hensyn til de kriterier, der ligger til grund for fastsættelsen af denne »normale« beskatning.

102. Som det fremgår af min redegørelse ovenfor, foranlediger den omfattende sidestilling af udtrykket »normal«, der anvendes ved vurderingen af, om der foreligger en økonomisk fordel, og udtrykket »referenceramme«, der anvendes ved analysen af den selektive karakter, en til at mene, at de kriterier, der er fastsat i retspraksis med henblik på fastlæggelse af indholdet af sidstnævnte udtryk, kan overføres til det førstnævnte udtryk. Disse kriterier vedrører objektivitet, den fuldstændige karakter og den konkrete karakter af alle de lovbestemmelser, der udgør den »normale« beskatning.

103. Henset til genstanden for dette klagepunkt er jeg af den opfattelse, at kriteriet om den »normale« beskatnings *konkrete* karakter har særlig betydning.

104. I denne henseende må det først og fremmest konstateres, at det fremgår af den appellerede doms præmis 139, sammenholdt med henvisningen i starten af præmis 141, at Retten implicit accepterede postulatet om, at den »normale« beskatning udelukkende skal omfatte lovbestemmelserne i national ret.

105. Dernæst fremgår det af denne doms præmis 141 og 145, at Retten er af den opfattelse, at målet i den luxembourgske lov om indkomstbeskatning om at beskatte integrerede virksomheder og uafhængige virksomheder ens med henblik på selskabsskat er tilstrækkeligt til at begrunde konklusionen om, at armslængdeprincippet er omfattet af den »normale« beskatning. I den appellerede doms præmis 141 henviste Retten således til den omstændighed, at »[n]år den nationale skattelovgivning ikke sondrer mellem integrerede og uafhængige virksomheder […], *tilsigter* denne lovgivning at beskatte en integreret virksomheds fortjeneste af sin økonomiske

aktivitet, som om fortjenesten var resultat af transaktioner udført til markedspris«[62]. I den appellerede doms præmis 145 bekræftede Retten, at den luxembourgske lov om indkomstbeskatning »*tilsigter*, at integrerede selskaber og uafhængige selskaber i Luxembourg beskattes på samme måde«, og at denne lov »*tager sigte på* at beskatte en integreret virksomheds fortjeneste af dens økonomiske aktiviteter, som om der var tale om en fortjeneste af transaktioner udført til markedspris«[63]. Den har imidlertid ikke gjort nogen specifik bestemmelse i luxembourgsk ret gældende til støtte for sin konklusion.

106. Som jeg har påvist i de foregående punkter, og som det fremgår af Domstolens seneste praksis, indebærer den »normale« beskatnings konkrete karakter, at denne hidrører fra *gældende* retsregler. Med henblik på at undgå enhver tilegnelse af medlemsstaternes enekompetence inden for direkte beskatning kan forekomsten af en fordel i betydningen i artikel 107 TEUF kun kontrolleres på grundlag af den lovramme, som den nationale lovgiver har fastsat for den *faktiske* udøvelse af denne kompetence. Kun denne lovramme kan sikre, at armslængdeprincippet udgør en del af alle de bestemmelser og principper, der finder anvendelse på en integreret virksomheds (som FFT) skattemæssige situation, hvis den omhandlede skatteafgørelse ikke fandtes.

107. Under disse omstændigheder er jeg enig med Irland i, at Kommissionens tilgang i den omtvistede afgørelse, som Retten accepterede i den appellerede dom, i sidste ende svarer til, at der i den nationale skatteordning, der udgør den »normale« beskatning, indføres en regel, nemlig armslængdeprincippet, som ikke er en del af denne ordning. Af de i det forrige punkt nævnte grunde kan henvisningen til det angivelige mål, der forfølges med den nationale lovgivning, ikke begrunde dette princips tilhørsforhold til nævnte ordning.

108. Det skal i denne henseende påpeges, at Irland også har hævdet, at Retten ganske enkelt har set bort fra artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning, hvorved den nationale lovgiver havde indarbejdet armslængdeprincippet i luxembourgsk skatteret. Den »normale« beskatning burde ifølge Irland bestemmes med henvisning til denne bestemmelse alene.

109. Jeg tror ikke, at Retten har set bort fra denne artikel. Det fremgår af den appellerede doms præmis 13, at Retten har taget hensyn til de betragtninger til den omtvistede afgørelse, hvori Kommissionen har anført, at den omhandlede skatteafgørelse var blevet vedtaget på grundlag af artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning (og cirkulære nr. 164/2), og at denne bestemmelse forankrede armslængdeprincippet i luxembourgsk skatteret. Den var imidlertid af den opfattelse, at Kommissionen med føje havde konkluderet, at den referenceramme, der udgjorde den »normale« beskatning, skulle fastlægges på et bredere grundlag end med henvisning til denne ene artikel. Det skal fremhæves, at det er denne vurdering, der er behæftet med en retlig fejl.

110. Jeg er klar over, at såfremt henvisningen til armslængdeprincippet blev indarbejdet i den nationale retsorden, ville antallet af nationale skattemyndigheder, hvis skatteafgørelser kunne gøres til genstand for Kommissionens kontrol ud fra et statsstøttesynspunkt, blive mindre, og OECD's retningslinjer ville de facto blive bindende, idet Kommissionens skønsmargen ved undersøgelsen af disse afgørelser ville blive begrænset. Det er dog det eneste ræsonnement, som Retten efter min opfattelse kan anse for juridisk korrekt, fordi det respekterer medlemsstaternes enekompetence inden for direkte beskatning.

[62] – Min fremhævelse.

[63] – Min fremhævelse.

111. Derimod fastsætter det retlige ræsonnement, som Kommissionen har fulgt principalt, og som Retten godkendte i den appellerede dom, den referenceramme, der udgør den »normale« beskatning, med henvisning til en udgave af armslængdeprincippet, der er baseret på et ikke-kodificeret element som det (angivelige) mål med den luxembourgske skatteret. Er der her ikke netop tale om en uberettiget indgriben i medlemsstaternes uafhængighed i skatteanliggender, som Domstolen hidtil omhyggeligt har fordømt? Det mener jeg, at der er [64].

112. Henset til alle de ovenstående betragtninger er jeg overbevist om, at det femte anbringende, som Irland har fremsat, skal tages til følge.

113. Irland har med sit sjette klagepunkt kritiseret den appellerede doms præmis 142, idet det har påpeget, at Forum 187-dommen ikke underbygger konklusionen om, at artikel 107, stk. 1, TEUF pålægger medlemsstaterne at overholde en selvstændig forpligtelse til at anvende armslængdeprincippet, uanset om dette princip er indarbejdet i national ret eller ej. Irland har navnlig gjort gældende, at i den sag, der gav anledning til Forum 187-dommen, blev en afvigelse fra armslængdeprincippet anset for at være relevant, for så vidt som dette princip var blevet indarbejdet i den pågældende nationale ret, nemlig belgisk ret.

114. Det skal derfor undersøges, om fortolkningen af Forum 187-dommen i den appellerede doms præmis 142 er korrekt.

115. I denne sag var Domstolen blevet anmodet om at undersøge en afgørelse, hvormed Kommissionen havde konkluderet, at Belgiens gældende støtteordning til fordel for godkendte koordinationscentre var en statsstøtteordning, der var uforenelig med det indre marked [65]. Blandt de talrige økonomiske fordele, som disse koordinationscentre nød godt af i henhold til denne skatteordning, var metoden til bestemmelse af deres skattepligtige indkomster. Den skattepligtige fortjeneste blev fastsat til et fast beløb i henhold til den såkaldte »cost plus«-metode svarende til en procentdel af de samlede udgifter og driftsomkostninger, eksklusive personaleudgifter og finansielle omkostninger. Såfremt der ikke forelå nogen som helst oplysninger om den udøvede virksomhed, var den procentdel af fortjenesten, der skulle tages i betragtning, fastsat til 8%. Det således fastsatte overskud blev beskattet med den normale selskabsskattesats.

116. Med henblik på at efterprøve, om nævnte skatteordning medførte en fordel for koordinationscentrene, fandt Domstolen det nødvendigt i den af Retten i den anfægtede doms præmis 142 nævnte passage at foretage en sammenligning af denne skatteordning med den almindelige skatteordning, i hvilken den skattepligtige indkomst for enhver virksomhed, der udøver sin virksomhed under frie konkurrencevilkår, svarede til forskellen mellem dens indtægter og udgifter [66]. Domstolen konkluderede således, at udelukkelsen af personaleudgifter og finansielle omkostninger, som på afgørende vis bidrager til, at koordinationscentrene har indtægter, fra de udgifter, på grundlag af hvilke den skattepligtige indkomst for de nævnte centre fastsættes, »ikke [gjorde det] muligt at opnå interne afregningspriser, der ligger tæt på de priser, som [ville blive anvendt] under frie konkurrencevilkår« [67].

64 – Jf. i denne henseende R. Mason, »Identifying Illegal Subsidies«, *American University Law Review*, bind 69: nr. 2, Article 3, s. 530 og 531.

65 – Kommissionens beslutning af 17.2.2003 om Kongeriget Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien (EUT 2003, L 282, s. 25).

66 – Forum 187-dommen, præmis 95.

67 – Forum 187-dommen, præmis 96.

117. Ifølge Kommissionen hersker der ingen tvivl om, at Kommissionen således anvendte armslængdeprincippet. Selv om dette princip ikke er nævnt i Forum 187-dommens præmis 95 og 96, er Kommissionen af den opfattelse, at anvendelsen af ordene »der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår« i præmis 95 og »afregningspriser« i præmis 96 ikke giver plads til forskellige fortolkninger.

118. Hvad angår retsgrundlaget for anvendelse af nævnte princip er Kommissionen enig med Irland i, at Domstolen i Forum 187-dommen foretog en sammenligning af den skattemæssige behandling af koordinationscentrene og de almindelige regler i belgisk ret. Den har dog tilføjet, at grunden til, at Domstolen valgte den skattemæssige behandling af uafhængige selskaber som referencekriterium for bestemmelsen af, om disse centre havde opnået en fordel, var den samme som den, Retten havde lagt til grund i den anfægtede doms præmis 141 og 145, hvorefter slutmålet med den pågældende nationale skatteordning var at sikre, at beskatningsgrundlaget for integrerede selskaber vurderes på samme måde som for uafhængige selskaber.

119. Parallelt hermed bekræfter Forum 187-dommen ifølge Kommissionen, at anvendelsen af armslængdeprincippet ikke er underlagt et krav om, at det skal være indarbejdet i national ret. Kommissionen har således anført, at Domstolen i denne dom ikke havde undersøgt, om der forelå en fordel for koordinationscentrene, med henvisning til et armslængdeprincip, der er kodificeret i belgisk skatteret.

120. Denne fortolkning af Forum 187-dommen er ikke overbevisende.

121. Det fremgår ikke på noget tidspunkt af denne dom, at medlemsstaterne er forpligtede til at gennemføre armslængdeprincippet, når dette princip ikke er kodificeret i national ret. Det er efter min opfattelse ikke overraskende, for så vidt som der ikke er tale om et retligt spørgsmål, som Domstolen kan fortolke.

122. Dette fremgår klart af strukturen i Domstolens ræsonnement i nævnte dom. For det første fremhævede Domstolen i præmis 91-93 de væsentlige karakteristika ved metoden til bestemmelse af det skattepligtige overskud, således som den følger af den skatteordning, der fremgår af kongelig anordning nr. 187 af 30. december 1982 om oprettelse af koordinationscentrene[68]. Endelig fastslog den i præmis 94, at denne metode »bygger på den såkaldte »cost-plus«-metode, som [OECD] anbefaler til beskatning af tjenesteydelser leveret af et datterselskab eller et fast driftssted for regning af selskaber, der hører til samme internationale koncern og er etableret i andre stater«, inden den i præmis 95 og 96 i det væsentlige konstaterede, at det var nødvendigt at foretage en sammenligning af den skattepligtige indkomst, der følger af anvendelsen af denne skatteordning, og den skattepligtige indkomst, der følger af anvendelsen af den almindelige skatteordning.

123. Det fremgår heraf, at den belgiske lovgiver havde indarbejdet en metode svarende til »cost-plus«-metoden i national lovgivning, idet denne metode er en af metoderne til beregning af afregningspriser, som OECD anbefaler til indirekte at fastsætte armslængdeprisen i forbindelse med en koncernintern transaktion. Som generaladvokat Léger fremhævede i punkt 257 i sit forslag til afgørelse i denne sag, rejste sagsøgeren ikke tvivl om, at spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en fordel, skulle vurderes på grundlag af det kriterium, der ligger bag OECD's »cost plus«-metode, dvs. metoden, hvorefter de interne afregningspriser skal fastlægges således, at de

[68] – *Moniteur belge* af 13.1.1983.

stemmer overens med de priser, der ville blive anvendt under normale konkurrencevilkår [69]. Desuden fremgår det af Kommissionens beslutning, at den belgiske forvaltning ved fastsættelsen af disse priser skulle basere sig på rapporterne fra OECD [70].

124. Det fremgår efter min opfattelse heraf, at den manglende henvisning i Forum 187-dommen til armslængdeprincippet – selv om dette princip kunne anses for at være omfattet af artikel 26 i den belgiske lov om indkomstbeskatning 1992 – i modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet i sit svarskrift, ikke betyder, at spørgsmålet om, hvorvidt nævnte princip er indarbejdet i national ret, i denne dom er irrelevant.

125. I den omhandlede dom synes Domstolen således at afgøre et andet retligt spørgsmål, i hvilket indarbejdelsen af armslængdeprincippet i national ret blot udgør en logisk forudsætning. Når en medlemsstat har valgt i sin nationale ret at indarbejde en metode til bestemmelse at det skattepligtige overskud for integrerede selskaber svarende til OECD's »cost plus«-metode, der har til formål at pålægge disse selskaber et grundlag, der er sammenligneligt med det, der følger af anvendelsen af den almindelige skatteordning, 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.

126. Sammenfattende er jeg i modsætning til, hvad Retten fastslog i den appellerede doms præmis 142, af den opfattelse, at Forum 187-dommen ikke underbygger den opfattelse, at armslængdeprincippet finder anvendelse, når den nationale skatteret sigter mod at beskatte integrerede selskaber og uafhængige selskaber ens, uafhængigt af om nævnte princip er blevet indarbejdet i denne ret.

127. Irlands sjette anbringende bør derfor tages til følge.

128. Irland har med sit syvende klagepunkt anført, at armslængdeprincippet ikke har sin oprindelse i OECD's dokumenter, og at princippet om den private aktør, der arbejder under sædvanlige markedsøkonomiske vilkår, der har ligget til grund for dets tilgang på området, ikke udgør et korrekt retsgrundlag. Irland har i denne henseende fremført, at Kommissionen har henvist til dette princip i sine afgørelser om indledning af sagerne om de skatteafgørelser, der er vedtaget til fordel for Apple, Fiat og Starbucks, og at denne institution i retsmødet for Retten i den foreliggende sag bekræftede, at den ikke længere baserede sin teori om armslængdeprincippet på princippet om den private aktør, der arbejder under sædvanlige markedsøkonomiske vilkår.

129. Hvad angår dette klagepunkt skal jeg blot konstatere, at det tilsyneladende indeholder en generel kritik af Kommissionens normale tilgang med hensyn til grundlaget for armslængdeprincippet, uden at tage hensyn til begrundelsen for, at denne tilgang godkendes i den appellerede dom. Under disse omstændigheder bør Domstolen afvise dette klagepunkt.

130. Det tredje og fjerde klagepunkt, som Irland har fremsat, kræver en gengivelse af den relevante passage i den appellerede dom. I denne doms præmis 152 påpegede Retten, at Kommissionen i retsmødet anførte, at armslængdeprincippet var indbygget i det almindelige beskatningssystem som fastsat i national ret som en logisk følge af tilgangen med »en uafhængig

[69] – Generaladvokat Légers forslag til afgørelse Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:89).

[70] – Beslutning 2003/755, 95. betragtning. Kommissionen henviste i denne henseende til nr. 26/48 i kommentar til den belgiske lov om indkomstbeskatning 1992.

juridisk enhed«, en tilgang, i henhold til hvilken national ret er knyttet til juridiske enheder og ikke økonomiske enheder. I præmis 153 behandlede Retten Storhertugdømmet Luxembourgs og FFT's indsigelser, hvorefter Kommissionen således i retsmødet havde ændret den holdning til armslængdeprincippet, som den havde givet udtryk for i den omtvistede afgørelse. Samtidig med at Retten erkendte, at det ikke er legitimt i juridisk henseende at ændre retsgrundlaget for armslængdeprincippet i den omtvistede afgørelse, fastslog den, at dette under alle omstændigheder ikke såede tvivl om dens tidligere konstatering, hvorefter armslængdeprincippet er et værktøj, der anvendes i forbindelse med undersøgelsen i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF.

131. Irland har i denne henseende for det første gjort gældende, at Kommissionen ikke uden at tilsidesætte retten til et forsvar gyldigt kunne basere sig på det nye argument, som den således har fremført i retsmødet. Tilgangen med en uafhængig juridisk enhed blev således ikke anvendt som retsgrundlag for dette princip i den omtvistede afgørelse.

132. For det andet har Irland hævdet, at Kommissionen, selv om den i den omtvistede afgørelse havde anført, at tilgangen med en uafhængig juridisk enhed udgjorde grundlaget for armslængdeprincippet, ville have begået en retlig fejl. Det ville således være forkert at fastslå, at dette princip er en nødvendig følge af tilgangen med en uafhængig enhed, eftersom andre beskatningsmodeller såsom fordeling efter en på forhånd fastsat formel, der er omhandlet i forslaget til direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, også ville være baseret på nævnte tilgang.

133. I denne henseende har jeg allerede anført, at Domstolen ikke bør lade sig trække ind i en diskussion uden praktisk betydning, eftersom Retten ikke baserede sin afgørelse på de elementer, der kritiseres med de klagepunkter, som Irland har fremsat. En sådan diskussion ville således være rent teoretisk, eller ville nærmere bestemt være uden betydning for løsningen af den tvist, der er indbragt for den.

134. Det skal anføres, at Retten ikke i den appellerede doms præmis 153 udtalte sig om, hvorvidt Kommissionen med de udtalelser, som den fremsatte i retsmødet om forholdet mellem gennemførelse af tilgangen med en uafhængig juridisk enhed i den nationale skatteordning og armslængdeprincippet, havde ændret den holdning, som den oprindeligt indtog i den omtvistede afgørelse. Tværtimod fastslog Retten i det væsentlige blot, at selv om de af Storhertugdømmet Luxembourg og FFT fremsatte indsigelser blev betragtet som begrundede, ville det ikke have nogen indvirkning på den konklusion, som den var nået frem til med hensyn til retsgrundlaget for anvendelse af armslængdeprincippet[71]. Disse klagepunkter er således baseret på en fejlagtig læsning af den appellerede dom.

135. Irlands tredje og fjerde klagepunkt bør derfor forkastes som uvirksomme.

[71] – Selv om det er korrekt, at Retten i den appellerede doms præmis 153 ikke ser ud til at have henvist til dette retsgrundlag, da den blot sammenfattede sin konklusion således, at »armslængdeprincippet er et led i undersøgelsen efter artikel 107, stk. 1, TEUF«, er det ligeledes korrekt, at denne henvisning kan udledes af hele Rettens ræsonnement, hvorefter spørgsmålet om, hvorvidt det er legitimt at anvende armslængdeprincippet som et værktøj i forbindelse med denne undersøgelse, afhænger af, om *national ret* tilsigter at beskatte fortjenesten af en integreret virksomheds økonomiske aktivitet, som om den stammede fra transaktioner, der var gennemført til markedspriser.

iv) Armslængdeprincippets og retssikkerhedsprincippets rækkevidde

136. I sit ottende klagepunkt har Irland skønnet, at indholdet af det armslængdeprincip, som Kommissionen anvendte i den omtvistede afgørelse, og som Retten stadfæstede i den appellerede dom, er vanskeligt at afgrænse. Irland har i denne forbindelse anført, at mens den præcise definition af armslængdeprincippet findes i dokumenter udarbejdet af OECD, fremgår det af 229. betragtning til den omtvistede afgørelse og den appellerede doms præmis 147, at OECD's armslængdeprincip er forskelligt fra det af Kommissionen anvendte armslængdeprincip. Desuden fremgår det af den appellerede doms præmis 149, at Kommissionen ikke er forpligtet til at tage hensyn til den måde, hvorpå armslængdeprincippet defineres i national ret, hvilket havde foranlediget den til i den foreliggende sag at se bort fra, at Storhertugdømmet Luxembourg rent faktisk havde indarbejdet dette princip i national ret. Endvidere findes der ifølge Irland en håndbog eller retningslinjer, der definerer indholdet af armslængdeprincippet, således som det er beskrevet i den omtvistede afgørelse. En manglende karakterisering af dette princip er problematisk i forhold til retssikkerhedsprincippet, for så vidt som det er umuligt for en skatteyder eller for de nationale skattemyndigheder at vide, hvilke regler der rent faktisk finder anvendelse.

137. Kommissionen har hertil i sit svarskrift svaret, at indholdet af dette princip er fuldstændig klart. Det bestemmer således, at transaktioner mellem forbundne økonomiske aktører skal vurderes med henblik på beskatning, som om de var blevet indgået på armslængdevilkår mellem uafhængige økonomiske aktører.

138. Det skal påpeges, at retssikkerhedsprincippet, der er et almindeligt EU-retligt princip, og som således finder anvendelse på retsakter vedtaget af Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer, ifølge fast retspraksis kræver, at retsreglerne er klare og præcise, og at deres anvendelse er forudsigelig for borgerne [72]. Dette princip indebærer nærmere bestemt, at det skal undersøges, om en EU-retsakt giver de berørte mulighed for at få et nøjagtigt kendskab til omfanget af deres rettigheder og forpligtelser, for at de ikke skal være i tvivl herom, således at de kan handle derefter [73]. Dette krav om retssikkerhed gælder især, når der er tale om bestemmelser, der kan have økonomiske konsekvenser [74].

139. Det fremgår af Domstolens praksis, at retssikkerhedsprincippet er uløseligt forbundet med Unionens udarbejdelse af lovgivningsmæssige retsakter og de nationale myndigheders gennemførelse af EU-retten, og at det tillader en domstolsprøvelse af de mangler, der vil kunne gøre anvendelsen af den anfægtede retsakt usikker [75].

140. Retssikkerhedsprincippet har en mere begrænset anvendelse i forbindelse med en administrativ afgørelse, således som det følger af retspraksis om statsstøtte. På dette område kan Domstolen kun konstatere en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet, når der var tale om en adfærd, som Kommissionen har udvist før eller under den *procedure*, der resulterede i en afgørelse om tilbagebetaling af statsstøtten [76].

[72] – Dom af 11.9.2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

[73] – Dom af 29.3.2011, ThyssenKrupp Nirosta mod Kommissionen (C-352/09 P, EU:C:2011:191, præmis 81).

[74] – Dom af 23.9.2020, Spanien m.fl. mod Kommissionen (T-515/13 RENV og T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, præmis 194).

[75] – Jf. J.-P. Puissochet og H. Legal, *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Les Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, nr. 11.

[76] – Jf. f.eks. dom af 8.12.2011, France Télécom mod Kommissionen (C-81/10 P, EU:C:2011:811, præmis 99-108).

141. I den foreliggende sag er retssikkerhedsprincippet blevet gjort gældende i forbindelse med anvendelsen med henblik på undersøgelsen af, om der foreligger en fordel, af armslængdeprincippet *som følge af, at det angiveligt er svært at forstå indholdet af dette*. Genstanden for denne klage er med andre ord relevansen af Kommissionens vurdering af *kvalificeringen af en statslig foranstaltning som statsstøtte*. Der kan imidlertid efter min opfattelse ikke sættes spørgsmålstegn ved relevansen af en sådan vurdering på grundlag af overensstemmelsen med retssikkerhedsprincippet. En modsat holdning ville svare til, at Kommissionen forbydes at anvende nye fremgangsmåder i forbindelse med anvendelsen af retsreglerne og ville således pålægge den at fastholde sin stilling over tid. En sådan læsning ville navnlig betyde, at Kommissionen ville være forhindret i at anvende ethvert ikke tidligere anvendt referencekriterium som grundlag for dens vurdering af, om der foreligger en fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF.

142. Såfremt det var tilfældet, ville princippet om en privat investor, der handler på normale markedsøkonomiske vilkår, ikke kunne indgå i undersøgelsen af betingelsen om en fordel, eftersom dette princip, da det første gang blev anvendt i beslutningspraksis i starten af 1980'erne, langt fra havde fået sin endelige udformning. Da Domstolen i 1986 godkendte princippet om en privat investor, der handler på normale markedsøkonomiske vilkår, krævede det, at det ganske enkelt skulle vurderes, »om en privat virksomhed ud fra udsigterne til rentabel drift under lignende omstændigheder ville have foretaget en sådan kapitalforhøjelse, idet der herved skal ses bort fra ethvert socialt, politisk eller regionalt hensyn til den pågældende sektor«[77]. Det er først i årenes løb, at Kommissionens beslutningspraksis og næsten lovgivningsmæssige aktivitet samt Domstolens praksis har fastsat de nærmere bestemmelser for dets anvendelse[78].

143. Kommissionen har ligeledes i det væsentlige fastsat armslængdeprincippets indhold, idet transaktioner, der gennemføres mellem integrerede virksomheder, skal værdisættes med henblik på beskatning, som om de var blevet indgået mellem uafhængige virksomheder. Det er i den foreliggende sag blevet anvendt i overensstemmelse med OECD's retningslinjer. Det er den samlede virkning af de lovgivningsmæssige og juridiske kræfter, der er nævnt i det foregående punkt, der i sidste ende vil præcisere anvendelsesbestemmelserne.

144. Retssikkerhedsprincippet kan derfor ikke efter min opfattelse gøres gældende med henblik på at foreholde Retten, at den har accepteret Kommissionens upræcise karakterisering af indholdet af et referencekriterium, som f.eks. armslængdeprincippet i en afgørelse vedtaget af denne.

145. Det følger heraf, at det ottende klagepunkt fremført af Irland bør forkastes som ugrundet.

3) Konklusion vedrørende det første anbringende

146. Henset til ovenstående betragtninger og navnlig til mine forslag vedrørende det femte og det sjette klagepunkt fremført af Irland, foreslår jeg Domstolen, at den tager det første anbringende til følge, for så vidt som Retten begik en retlig fejl ved at godkende referencerammen, således som den er fastsat af Kommissionen, med henblik på undersøgelsen af, om der i den foreliggende sag

[77] – Dom af 10.7.1986, Belgien mod Kommissionen (234/84, EU:C:1986:302, præmis 14).

[78] – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, punkt 4.2.

findes en fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF. Domstolens praksis, hvorefter en fejl ved fastsættelsen af denne referenceramme bevirker, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld [79], kan således efter min opfattelse anvendes analogt på undersøgelsen af fordelen.

c) Det tredje anbringende

1) Parternes argumenter

147. Med sit tredje anbringende har Irland hævdet, at Retten har tilsidesat sin begrundelsespligt. For det første undlod Retten angiveligt at udtale sig om det nøjagtige retsgrundlag for armslængdeprincippet, der ganske enkelt beskrives som et »værktøj« eller et »referencekriterium«. For det andet har Irland hævdet, at det ræsonnement, der er fulgt i den omtvistede afgørelse, er selvmodsigende, idet Retten anførte, at armslængdeprincippet, således som det blev karakteriseret i den omtvistede afgørelse, er »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning« (den appellerede doms præmis 150, »un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation«) og ikke »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning« (den appellerede doms præmis 161, »un principe général d'égalité de traitement devant l'impôt«), uden at forklare en sådan sondring.

148. Kommissionen er af den opfattelse, at dette anbringende er baseret på en fejlagtig fortolkning af den appellerede dom og således bør forkastes.

2) Bedømmelse

149. Indledningsvis skal jeg fremhæve fast retspraksis, i henhold til hvilken begrundelsen for en dom fra Retten klart og utvetydigt skal angive de betragtninger, som Retten har lagt til grund, således at de berørte parter kan få kendskab til grundlaget for den trufne afgørelse, og således at Domstolen kan udøve sin prøvelsesret [80].

150. Hvad angår klagepunktet om en manglende begrundelse for retsgrundlaget for armslængdeprincippet skal det indledningsvis anføres, at Irland efter i generelle vendinger at havde påpeget, at Storhertugdømmet Luxembourgs og FFT's kritik af retsgrundlaget blev undersøgt i den appellerede doms præmis 126-187, ikke ser ud til at fokusere på de korrekte præmisser i dommen. Såfremt Irland havde gjort dette, kunne landet ikke have foreholdt Retten, at den ikke havde påvist det pågældende retsgrundlag.

151. Som jeg allerede har godtgjort i dette forslag til afgørelse, udtalte Retten sig således herom i den appellerede doms præmis 141. Inden den redegjorde for indholdet heraf, idet den bekræftede, at når en skatteforanstaltning indrømmes en integreret virksomhed, kan Kommissionen sammenligne den skattebyrde, der følger af anvendelsen af denne foranstaltning med den skattebyrde, der følger af anvendelsen af de »normale« skatteregler i national ret, der påhviler en uafhængig virksomhed, der befinder sig i en sammenlignelig situation, præciserede Retten, at armslængdeprincippet kan *udledes af national ret*, og navnlig, at »[n]år den nationale skattelovgivning ikke sondrer mellem integrerede og uafhængige virksomheder med henblik på selskabsskat, tilsigter denne lovgivning at beskatte en integreret virksomheds fortjeneste af sin

[79] – Dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 107).

[80] – Jf. dom af 29.4.2021, Achemos Grupė og Achema mod Kommissionen (C-847/19 P, ikke trykt i Sml, EU:C:2021:343, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

økonomiske aktivitet, som om fortjenesten var resultat af transaktioner udført til markedspris«. Da retsgrundlaget for armslængdeprincippet var 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 den luxembourgske lov om indkomstbeskatning tager sigte på at beskatte integrerede selskaber og uafhængige selskaber ens i forbindelse med selskabsbeskatning.

152. Selv om dette retsgrundlag ikke kan bestå testen om overensstemmelse med den relevante retspraksis, således som det fremgår af det første appelanbringendes femte klagepunkt, kan det ikke nægtes, at Retten ikke desto mindre har påvist det, hvilket ubestrideligt bevirker, at klagepunktet om en angivelig manglende begrundelse af den appellerede dom på dette punkt savner ethvert grundlag.

153. Det fremgår af det ovenstående, hvorfor retsgrundlaget for armslængdeprincippet, som Irland med føje har påpeget, ikke fremgår af den appellerede doms præmis 151-154. I dommens præmis 149-154 søgte Retten netop at påvise, at de af Storhertugdømmet Luxembourg og FFT fremførte argumenter ikke kunne underkende den konklusion, der *allerede* var blevet draget, nemlig at armslængdeprincippet havde sit udspring i national ret.

154. Hvad angår klagepunktet om begrundelsens kontradiktoriske karakter skyldes det efter min opfattelse en fejlagtig fortolkning af den appellerede doms præmis 150 og 161. Irland er således gået ud fra den forudsætning, at Retten antydede, at der var forskel på betegnelsen »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning« (»un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation«), der er tilknyttet armslængdeprincippet i henhold til præmis 150 og betegnelsen »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning« (»un principe général d'égalité de traitement devant l'impôt«), der angiveligt ikke er tilknyttet dette princip i henhold til præmis 161. Denne forudsætning er efter min opfattelse fejlagtig.

155. Retten fastslog i den appellerede doms præmis 150, at Kommissionen i 228. betragtning til den omtvistede afgørelse havde anført, at armslængdeprincippet var »et generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning, *jf. artikel 107, stk. 1, TEUF*«[81]. I nævnte doms præmis 161 besvarede Retten et klagepunkt fremført af Irland og FFT med, at denne formulering ikke kunne fortolkes således, at der findes et »generelt ligebehandlingsprincip i forbindelse med beskatning *iboende i artikel 107, stk. 1, TEUF*«[82]. Retten forkastede således blot en af de mulige fortolkninger af 228. betragtning til den omtvistede afgørelse, således som den er gengivet i den appellerede doms præmis 150, nemlig den fortolkning, at retsgrundlaget for armslængdeprincippet var artikel 107, stk. 1, TEUF. Jeg kan ikke se nogen selvmodsigelse mellem den appellerede doms præmis 150 og præmis 161. Dette klagepunkt bør derfor forkastes.

156. Henset til de anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen forkaster det tredje anbringende som ugrundet.

[81] – Min fremhævelse.

[82] – Min fremhævelse.

d) Det fjerde anbringende

1) Parternes argumenter

157. Med sit fjerde anbringende har Irland gjort gældende, at Retten med urette forkastede det argument, der blev behandlet i den appellerede doms præmis 180-184, om, at Kommissionen ved at gennemtvinge armslængdeprincippet havde tilsidesat retssikkerhedsprincippet. Ved i den appellerede doms præmis 183 at gøre gældende, at det kunne »forudses«, at Kommissionen kunne kontrollere, om metoden til fastsættelse af afregningspriser afveg fra en pris, som ville være fastsat på markedsvilkår, med henblik på at undersøge, om den omhandlede skatteafgørelse indrømmede en fordel, så Retten bort fra, at det princip, som Kommissionen havde fastsat, er en ny norm, hvis indhold de luxembourgske skattemyndigheder ikke kunne have kendskab til på forhånd. Selv om de luxembourgske skattemyndigheder kunne have forventet, at Kommissionen ville kontrollere, om et integreret selskab i skattemæssig henseende blev behandlet på samme måde som et uafhængigt selskab, kunne de ikke have forudset, at Kommissionen ville anvende sin egen version af armslængdeprincippet, ligesom de ikke kunne vide, hvilket indhold det ville have.

158. Kommissionen har bestridt hele Irlands ræsonnement.

2) Bedømmelse

159. Dette anbringende bør først og fremmest afgrænses omhyggeligt. Irland har efter min opfattelse sået tvivl om Rettens afvisning af at anerkende, at den undersøgelse af, om der foreligger en fordel, der er foretaget på grundlag af et helt ny retlig ramme, og som derfor var uforudsigelig for de nationale skattemyndigheder, udgjorde en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet. Grundlaget for og indholdet af armslængdeprincippet havde således ikke været genstand for en redegørelse fra Kommissionens side forud for vedtagelsen af den omtvistede afgørelse, navnlig via offentliggørelse af *soft law* såsom en håndbog eller retningslinjer.

160. Det kan ganske vist ikke nægtes, at den tilgang, som Kommissionen har valgt i den omtvistede afgørelse, til en vis grad er ny. Det skal således påpeges, at der ikke findes nogen spor af armslængdeprincippet, som beskrevet af Kommissionen i den omtvistede afgørelse og godkendt af Retten i den appellerede dom, i Kommissionens tidligere beslutningspraksis på området skattemæssig statsstøtte. Som det i denne henseende fremgår af min fortolkning tidligere i dette forslag til afgørelse med henblik på at godtgøre, at den appellerede dom med urette bekræftede, at den fortolkning, der fremgår af den omtvistede afgørelse, hvorefter Forum 187-dommen godkendte anvendelsen af et sådant armslængdeprincip med henblik på en bedømmelse af, om der foreligger en fordel, var korrekt.

161. Efter min opfattelse kan det dog ikke føre til den konklusion, at retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat.

162. I denne henseende henvises der endnu en gang til Forum 187-dommen og den passage, hvori Domstolen overtog den fortolkning, som generaladvokat Léger havde anlagt, og hvoraf det fremgår, at selv om Kommissionen uden for enhver tvivl skal overholde retssikkerhedsprincippet under udførelsen af sin kontrol med statsstøtte, hænger dette krav uløseligt sammen med kravet om respekt for *legalitetsprincippet* og dermed bestemmelserne i artikel 107 TEUF og 108 TEUF [83].

[83] – Forum 187-dommen, præmis 73-76, og generaladvokat Légers forslag til afgørelse Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:89, punkt 219).

Domstolen fandt således i det væsentlige, at der ikke kunne konstateres en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet, når Kommissionen ændrede sin tidligere vurdering med hensyn til, om en national skatteforanstaltning kan betegnes som statsstøtte. Der hersker dog ingen tvivl om, at konstateringen vedrørende forholdet mellem retssikkerhedsprincippet og legalitetsprincippet også gælder i forbindelse med en vurdering fra Kommissionens side, der er ny i forhold til dens tidligere beslutningspraksis. Det følger heraf, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for, at Kommissionen som i den foreliggende sag foretager en nyskabende vurdering af spørgsmålet om, hvorvidt en statslig foranstaltning udgør statsstøtte, når den er af den opfattelse, at det er denne konklusion, som en korrekt anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF og artikel 108 TEUF bør resultere i. I dette forslag til afgørelses punkt 142 har jeg desuden forklaret, at der ikke kan sås tvivl om, at Kommissionens vurdering af en statslig foranstaltnings betegnelse som statsstøtte med begrundelse i retssikkerhedsprincippet er korrekt.

163. Retssikkerhedsprincippet kræver heller ikke på nogen måde, at den nye fortolkning, som Kommissionen ønsker at indføre i den bedømmelse, der foretages i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, på forhånd fremgår af håndbøger eller retningslinjer. Selv om sådanne dokumenter bidrager til at sikre gennemsigtigheden, forudsigeligheden og retssikkerheden i Kommissionens handlinger, således som Domstolen gentagne gange har fremhævet [84], er de på ingen måde nødvendige for, at et sådant initiativ kan betragtes som lovligt.

164. Under disse omstændigheder er jeg af den opfattelse, at bemærkningen i den appellerede doms præmis 183, ikke kan gøres til genstand for en retlig kritik.

165. Jeg foreslår dermed Domstolen, at den forkaster det fjerde anbringende som ugrundet.

e) Det femte anbringende

1) Parternes argumenter

166. Med sit femte anbringende vedrørende den appellerede doms præmis 100-117 har Irland foreholdt Retten, at den forkastede dets argumentation om, at den omtvistede afgørelse svarede til at godkende en skjult harmonisering, der er i strid med princippet om kompetencefordeling, hvilket indebærer en tilsidesættelse af artikel 3 TEUF – 5 TEU og artikel 114 TEUF. 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 armslængdeprincip finde anvendelse i alle medlemsstater, uanset de bestemmelser, der findes i deres egen skattelovgivning.

167. Kommissionen har hertil svaret, at den fuldt ud har vurderet den omhandlede skatteafgørelse i forhold til den generelle selskabsskatteordning i Luxembourg, og såfremt Rettens 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 filialer eller datterselskaber.

[84] – Jf. dom af 14.11.2018, Kommissionen mod Grækenland (C-93/17, EU:C:2018:903, præmis 119 og den deri nævnte retspraksis).

2) Bedømmelse

168. Indledningsvis skal det nævnes, at Irland ikke har bestridt hele det ræsonnement, som Retten har fulgt i den appellerede doms præmis 100-117. Irland har således præciseret, at det kan godkende den første del af dette ræsonnement, i hvilket Retten understregede, at statsstøttereglerne finder anvendelse på nationale skatteforanstaltninger. Dets klagepunkter vedrører alene konstateringen i den appellerede doms præmis 113.

169. Efter i nævnte doms præmis 112 at have fremhævet, at Kommissionen ikke har 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, fastslog Retten i nævnte doms præmis 113 med urette, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse blot kontrollerede, om den omhandlede skatteafgørelse gav modtageren en fordel i forhold til den beskatning, der betegnes som »normal«, *som defineret i den nationale skattelovgivning*. Denne konstaterings fejlagtige karakter understøttes i øvrigt ifølge Irland af den omstændighed, at Retten i den appellerede doms præmis 149 accepterede, at Kommissionen ikke havde undersøgt, om den omhandlede skatteafgørelse respekterede luxembourgsk skatteret.

170. Dette anbringende begrænser sig med andre ord til at bestride Kommissionens anvendelse af armslængdeprincippet i forbindelse med den bestemmelse af den »normale« beskatning, der foretages uafhængigt af enhver henvisning til eksistensen af dette princip i national ret. Besvarelsen af dette anbringende er således den samme som i forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt Rettens bemærkninger vedrørende den referenceramme, der danner grundlag for bestemmelsen af, om der eventuelt foreligger en skattefordel, skal bekræftes eller ej.

171. Det skal i denne henseende anføres, at det ganske vist ikke er overraskende, at en tilsidesættelse af kompetencefordelingen mellem Unionen og dens medlemsstater i et juridisk rum, der er kendetegnet ved den samtidige tilstedeværelse af traktatens bestemmelser om statsstøtte og nationale skatteregler, og i hvilket forebyggelsen af risikoen for, at de førstnævnte bestemmelser krænker de sidstnævnte bestemmelser, forudsætter et behov for at vurdere, om der foreligger en fordel i forhold til en national referenceramme, afhænger af, om denne referenceramme er blevet korrekt afgrænset.

172. Henset til min indstilling i dette forslag til afgørelse om, at det første appelanbringende erklæres begrundet, for så vidt som det armslængdeprincip, der anvendes i den omtvistede afgørelse, ikke er en regel, der udtrykkeligt er kodificeret i national ret, er jeg lige som appellanten af den opfattelse, at den appellerede dom i præmis 113 ser bort fra traktatens bestemmelser om kompetencefordelingen mellem Unionen og dens medlemsstater (artikel 3, stk. 6, artikel 4, stk. 1, og artikel 5, stk. 1 og 2), og forbuddet mod en indbyrdes tilnærmelse på skatteområdet (artikel 114, stk. 2, TEUF).

173. Jeg opfordrer derfor Domstolen til også at tage det femte anbringende til følge.

B. Det andet anbringende

174. Med dette anbringende har Irland i det væsentlige gjort gældende, at Retten med urette konkluderede, at Kommissionen i den foreliggende sag kunne gøre formodningen for selektivitet gældende, hvorefter en foranstaltning formodes at være selektiv, når den medfører en fordel, og der er tale om en individuel støtte.

175. Kommissionen har gjort gældende, at dette anbringende skal forkastes som uvirksomt. Den omtvistede afgørelse godtgjorde således også, at den omhandlede skatteafgørelse er selektiv ved hjælp af en analyse i tre faser, der finder anvendelse på statsstøtte, og som Retten havde godkendt i den appellerede doms præmis 360-366. Eftersom Irland ikke har bestridt disse præmisser i sin appel, forbliver konklusionen om, at den omhandlede skatteafgørelse er selektiv, gyldig, selv om dette anbringende tages til følge.

176. Hvad angår spørgsmålet om dette anbringendes realitet har Kommissionen svaret, at en individuel skatteafgørelse ikke kan anses for at være indrømmet inden for rammerne af en generel støtteordning. Ifølge Kommissionen har en skattemyndighed således mulighed for, når den godkender en aftale om afregningspriser i en skatteafgørelse, at påvirke spørgsmålet om, hvorvidt en støtte ydes i et individuelt tilfælde eller ej, eftersom den kan godkende enten en aftale, der medfører et armslængderesultat, eller en metode, der afviger fra et sådant resultat. Desuden fremgår de elementer, der udgør fordelen, i den foreliggende sag udelukkende af den omhandlede skatteafgørelse og ikke af bestemmelser i luxembourgsk ret, på grundlag af hvilke denne skatteafgørelse angiveligt er vedtaget.

1. Spørgsmålet, om anbringendet er virksomt

177. Det må konstateres, at selektiviteten i den omtvistede afgørelse vurderes ikke blot på grundlag af en formodning, men også på grundlag af analysen i tre faser, der er beskrevet i dette forslag til afgørelse. Retten godkendte denne analyse i tre faser, der blev gennemført subsidiært, i den appellerede doms præmis 360-366.

178. I denne henseende skal det fremhæves, således som Retten gjorde i den appellerede doms præmis 361, at de to første faser i nævnte analyse, nemlig faserne vedrørende henholdsvis fastsættelsen af referencerammen og undersøgelsen af, hvorvidt der er tale om en undtagelse fra denne, var blevet undersøgt *samtidigt* med den økonomiske fordel, og at spørgsmålet om, hvorvidt skatteafgørelsen afviger fra referencerammen, uanset om der er tale om den bredeste referenceramme eller den mere begrænsede referenceramme, træffes *i forbindelse med* konstateringen af, at modtageren har opnået en fordel.

179. Henset til det ovenstående vil jeg blot anføre, at denne subsidiære analyse ikke kan forblive gyldig, såfremt Domstolen i sin kommende dom beslutter at kritisere Rettens konklusioner om grundlaget for armslængdeprincippet, således som jeg har foreslået den at gøre i dette forslag til afgørelse, hvilket igen vil bevirke, at hele dens undersøgelse af den selektive fordel i såvel det principale som det subsidiære ræsonnement afkræftes.

180. Jeg foreslår således Domstolen, at den erklærer, at dette anbringende ikke er uvirksomt.

2. Realiteten

181. Hvad angår formodningen for selektivitet skal det fremhæves, at den for første gang blev nævnt i dommen i sagen Kommissionen mod MOL, hvori Domstolen fastslog, at »kravet om selektivitet varierer, alt efter om den pågældende foranstaltning er en generel støtteforanstaltning eller en individuel støtte«, hvorefter den tilføjede, at »[i] det sidstnævnte tilfælde giver identificeringen af en økonomisk fordel i princippet anledning til en formodning for, at den er

selektiv«[85]. Der er således tale om en afkræftelig formodning, hvis anvendelse er underlagt to betingelser, nemlig at der findes en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og at den omhandlede foranstaltning er individuel.

182. Indtil videre er denne individuelle karakter blevet anerkendt tre gange i forbindelse med anvendelsen af formodningen for selektivitet. I de to første domme, som Domstolen afsagde i sagen Orange mod Kommissionen[86] og Retten i sagen Grækenland mod Kommissionen[87], vedrørte tvisten betegnelsen af statsstøtten som *nationale lovgivningsforanstaltninger*, der var blevet vedtaget til fordel for henholdsvis France Télécom[88] og det private selskab, der havde koncession på driften af en del af havnen i Piræus[89]. I den tredje dom afsagt af Domstolen i sagen Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon vedrørte tvisten betegnelsen som statsstøtte af en foranstaltning, der var blevet vedtaget på grundlag af en *kendelse om foreløbige forholdsregler*, der erklærede det offentlige græske elselskabs ophævelse af en kontrakt, der tidligere var indgået med et privat selskab, og som indrømmede dette selskab en fordelagtig pris på elektricitet, for ugyldig[90].

183. Mig bekendt findes der således ikke nogen fortilfælde, hvor Unionens retsinstanser er blevet anmodet om at undersøge en administrativ afgørelse ud fra denne vinkel. Denne undersøgelse indebærer en mere kompleks vurdering, eftersom en sådan afgørelse kan udgøre både en individuel foranstaltning og en foranstaltning indrømmet på grundlag af en støtteforanstaltning. Det er netop det retlige spørgsmål, der er det centrale i debatten om dette anbringende. Irland har således kritiseret Rettens konklusion i den appellerede dom, idet det har gjort gældende, at den omhandlede skatteafgørelse, i modsætning til, hvad Retten har fastslået, skal betragtes som en støtte iværksat i henhold til en støtteordning, idet det dermed sandsynligvis henviser til en ordning, der er blevet indført ved artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og cirkulære nr. 164/2.

184. Retten fastslog efter en analyse i den appellerede doms præmis 342 og 343, der tog udgangspunkt i definitionerne af »individuel støtte« og »støtteordning«, der findes i henholdsvis artikel 1, litra e), og artikel 1, litra d), i forordning (EU) 2015/1589, at den omhandlede skatteafgørelse var individuel[91].

185. I den første af disse bestemmelser beskrives individuel støtte i det væsentlige som en støtte, der ikke ydes på grundlag af en støtteordning, mens den anden gør kvalificeringen som »støtteordning« betinget af, at tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første kan støtten

85 – Dom af 4.6.2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 60).

86 – Dom af 26.10.2016, Orange mod Kommissionen (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 – Dom af 13.12.2017, Grækenland mod Kommissionen (T-314/15, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:903).

88 – Den franske lov nedsatte nærmere bestemt den modydelse, som France Télécom skulle betale til statskassen for statens opgørelse og udbetaling af pensioner til dets tjenestemænd. Domstolen bekræftede i dommen Rettens konstatering af, at en sammenligning af den begunstigede med andre erhvervsdrivende, som befinder sig i en faktisk og retlig sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med en sådan foranstaltning, ikke var relevant, når der var tale om »en ad hoc-foranstaltning, som kun vedrør[te] en enkelt virksomhed, og som tilsigte[de] at ændre visse konkurrenceforpligtelser, der [var] særlige for denne«. Jf. dom af 26.10.2016, Orange mod Kommissionen (C-211/15 P, EU:C:2016:798, præmis 53 og 54).

89 – Den græske lov om ratificering af koncessionsaftalen indgået mellem den offentlige operatør i Piræus havn og Piraeus Container Terminal SA indeholdt nærmere bestemt en række skattebestemmelser til fordel for sidstnævnte. I dommen anvendte Retten den formulering, som Domstolen tidligere havde anvendt. Jf. dom af 13.12.2017, Grækenland mod Kommissionen (T-314/15, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:903, præmis 81).

90 – Dom af 11.12.2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, præmis 69), hvori Domstolen i det væsentlige fastslog, at formodningen for selektivitet fandt anvendelse, for så vidt som virkningerne af denne kendelse »[var] afgrænset til den pågældende sags parter«.

91 – Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13.7.2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2015, L 248, s. 9).

ydes individuelt til virksomheder på grundlag af en retsakt. For det andet er ingen yderligere gennemførelsesforanstaltning krævet for at yde støtten. For det tredje skal de virksomheder, som kan ydes individuel støtte, »defineres generelt og abstrakt« [92]. Det skal tilføjes, at opfyldelsen af disse betingelser, som Retten anførte i den appellerede doms præmis 346 og 347, og som Domstolen for ganske nylig bekræftede, indebærer, at de afgørende dele af støtteordningen fremgår af de bestemmelser, der udgør retsgrundlaget for denne ordning, og at de nationale skattemyndigheder ikke har en skønsbeføjelse, der gør det muligt for dem at påvirke størrelsen af skattefritagelsen, dens kendetegn eller betingelserne for indrømmelse af denne på tidspunktet for vedtagelse af foranstaltningen [93].

186. Irlands indsigelser vedrører imidlertid ikke den manglende opfyldelse af disse betingelser i den foreliggende sag. Irland har således ikke fremført nogen punkter, der sætter spørgsmålstegn ved navnlig Rettens konstateringer vedrørende retskilden til de elementer, der udgør den statsstøtte, der angiveligt er blevet tildelt ved den omhandlede skatteafgørelse, og omfanget af det skøn, som de luxembourgske skattemyndigheder havde ved vedtagelsen af skatteafgørelser [94].

187. Irland har i det væsentlige hævdet, at en konfiguration, i hvilken alle skatteafgørelser ganske enkelt anvender en lovbestemmelse, der i øvrigt udgør grundlaget for talrige andre skatteafgørelser, indebærer, at der er tale om en støtteordning samt en række individuelle foranstaltninger, der indrømmes på grundlag af denne ordning. Irland foreslår således efter min opfattelse en *bredere* »støtteordning« end den, der er fastsat i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589. Irland har således i forlængelse af sit ræsonnement foreholdt Retten, at den har udledt dette begreb af en afledt retsakt, uanset at selektivitet som en del af statsstøttebegrebet følger direkte af traktaten og ikke bør afhænge af definitioner i lovgivningen.

188. Begrebet selektivitet, således som det er karakteriseret i retspraksis, beviser ifølge Irland, at det i en konfiguration som den, der undersøges her, er nødvendigt at foretage en sammenlignende undersøgelse baseret på en hensyntagen til situationen for andre virksomheder, der har kunnet nyde godt af den samme behandling som den virksomhed, skatteafgørelsen er rettet til.

189. Irland har til støtte for sit argument nævnt dommen i sagen Kommissionen mod Hansestadt Lübeck [95]. Det er dog indlysende, at denne dom på ingen måde kan understøtte dette argument, for så vidt som der ikke herskede nogen tvivl om, at den statslige foranstaltning, som Kommissionen fejlagtigt betegnede som selektiv, nemlig et regulativ vedtaget af bestyreren af lufthavnen i Lübeck (Tyskland), og som vedrørte de afgifter, som alle de luftfartsselskaber, der benytter denne lufthavn, skulle betale, i den sag, der gav anledning til denne dom, var en støtteordning, hvilket nødvendiggør den i det foregående punkt nævnte sammenlignende undersøgelse.

190. Med det samme formål har Irland også henvist til den dom, som Domstolen afsagde i sagen Kommissionen mod MOL [96]. Det skal fremhæves, at denne sag vedrørte en ungarsk minelov, hvoraf det fremgik, at ethvert mineselskab, der udøver sine aktiviteter i henhold til en driftstilladelse, kan anmode den ansvarlige minemyndighed om at forlænge tidsfristerne for udvinding i de berørte felter én gang. Såfremt denne myndighed godkender en forlængelse,

92 – Dom af 16.9.2021, Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, præmis 60).

93 – Dom af 16.9.2021, Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, præmis 105).

94 – Den appellerede doms præmis 351 og 352.

95 – Dom af 21.12.2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 – Dom af 4.6.2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

fastsættes den mineafgift, der skal anvendes på disse felter inden for en øvre og en nedre tærskel, der på forhånd er fastsat i loven, i en aftale indgået mellem det kompetente ministerium og den berørte virksomhed.

191. I spørgsmålet, om en aftale om forlængelse indgået mellem nævnte myndighed og virksomheden MOL var af selektiv karakter, fastslog Domstolen imidlertid ligesom Retten, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at der fandtes en sådan karakter, eftersom den ikke havde kontrolleret, om denne virksomhed havde nydt godt af en fortrinsbehandling i forhold til alle andre virksomheder, der vil kunne komme i en tilsvarende situation. Det er også sikkert, at den nationale myndighed ved indgåelsen af aftaler om forlængelse som den omhandlede aftale anvendte en bestemmelse i mineloven, og at denne lov kunne udgøre grundlaget for andre aftaler i tilsvarende situationer. Jeg tror dog ikke, at det af denne dom kan udledes, således som Irland ser ud til at gøre det, at disse to elementer er tilstrækkelige til at konkludere, at der i den foreliggende sag er tale om en støtte, der er tildelt i henhold til en støtteordning, og at formodningen for selektivitet dermed ikke finder anvendelse. Det skal nævnes, at Domstolen i denne sag var blevet anmodet om at udtale sig om, hvorvidt det skøn, som den nationale myndighed havde ved fastsættelsen af mineafgiften i forbindelse med indgåelsen af aftaler om forlængelse, gjorde det muligt at konkludere, at den omhandlede aftale var selektiv. Efter at have påvist den omhandlede foranstaltnings enestående karakter (»fakultative bestemmelser i den nationale ret, som pålægger yderligere byrder«) besvarede Domstolen spørgsmålet benægtende, idet den forklarede, at »den omhandlede skønsmargen tjener til at afveje en yderligere byrde, der pålægges de økonomiske aktører, for at tage højde for bydende hensyn, der følger af ligebehandlingsprincippet, og således *ved sin karakter* adskiller sig fra de tilfælde, hvor udøvelsen af en sådan margen er forbundet med begunstigelsen af en bestemt økonomisk aktør« [97].

192. Da den manglende mulighed for at anvende formodningen for selektivitet således afhænger af den statslige foranstaltning, der er genstand for undersøgelsen [98], kan jeg ikke se, hvordan nævnte dom kunne anses for at opstille kriterier, der kan iværksættes i andre tilfælde end det, Domstolen har undersøgt. For at nå frem til den samme konklusion i den foreliggende sag, skal det efter min opfattelse fastslås, at der også her er tale om »en fakultativ bestemmelse i den nationale ret, som pålægger yderligere byrder«. I denne henseende skal det anføres, for det første, at artikel 164, stk. 3, i loven om indkomstbeskatning, således som Storhertugdømmet Luxembourg har bekræftet det, ikke er fakultativ, eftersom den finder anvendelse på integrerede virksomheder, selv om de ikke anmoder de luxembourgske skattemyndigheder om en skatteafgørelse. For det andet forekommer det mig indlysende, at denne artikel ikke på nogen måde pålægger disse virksomheder yderligere byrder.

193. Det må konkluderes, at den retspraksis, som Irland har gjort gældende, ikke tillader en fortolkning, der giver begrebet »støtteordning« en større rækkevidde end den, det har i henhold til forordning 2015/1589, således som denne medlemsstat har hævdet. Denne retspraksis gør det således ikke muligt at afvise kvalificeringen af den omhandlede skatteafgørelse som individuel støtte, således som det fremgår af den appellerede doms præmis 350-355. Jeg er derfor af den opfattelse, at Retten ikke begik en fejl, da den fastslog, at Kommissionen med føje havde godtgjort den omhandlede skatteafgørelses selektive karakter ved at anvende formodningen for selektivitet.

[97] – Dom af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 65). Min fremhævelse.

[98] – Jf. i denne henseende også generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punkt 67), hvorefter »man i betragtning af den relevante foranstaltnings enestående karakter [bør] vogte sig for at drage forhastede paralleller til undersøgelsen af selektiviteten af de ordninger, som Unionens retsinstanser hidtil har skullet tage stilling til«.

194. Henset til det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen forkaster det af Irland fremførte andet anbringende som ugrundet.

195. Med henblik på at give et udtømmende svar er det nødvendigt at tilføje en præcisering. Da sagsøgerne i første instans for Retten gjorde gældende, at den omhandlede skatteafgørelse skulle betragtes som en støtte ydet i henhold til en støtteordning, hævdede de ikke, at denne ordning var baseret på artikel 164, stk. 3, i lov om indkomstbeskatning og på cirkulære nr. 164/2 i overensstemmelse med en fast praksis hos de luxembourgske skattemyndigheder vedrørende skatteafgørelser, der indrømmes andre finansierings- og likviditetsselskaber end FFT. Såfremt det blev bekræftet, at der findes en sådan fast administrativ praksis, ville den besvarelse, som jeg har foreslået i slutningen af det foregående punkt, sandsynligvis være den modsatte.

196. Det ville være konsekvensen af en hensyntagen til den fortolkning af begrebet »støtteordning«, der findes i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, som Domstolen for nylig anlagde i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International om skattefritagelse for overskydende fortjeneste indrømmet af de belgiske myndigheder i form af skatteafgørelser. I forbindelse med undersøgelsen af, om den første betingelse i denne artikel var opfyldt, præciserede Domstolen således, at »bestemmelsen« i den ordning, der lå til grund for tildelingen af individuel støtte, også kan henvise til en medlemsstats myndigheders faste administrative praksis, »når denne praksis viser et »systematisk adfærdsmønster«, hvis kendetegn opfylder kravene i [nævnte] artikel«, og at hensyntagen til en sådan administrativ praksis ikke er begrænset til den situation, hvor der ikke foreligger en retsforskrift som grundlag for ordningen [99]. Som det imidlertid fremgår af denne dom, indebærer nævnte administrative praksis almindeligvis, at de øvrige betingelser også er opfyldt, idet de betingelser, der er opstillet i artikel 1, litra d), i forordning 2015/1589, af Domstolen anses for at være »uløseligt forbundne« [100].

IV. Sagsbehandlingen ved Retten

197. Ifølge artikel 61, stk. 1, i Domstolens statut kan Domstolen, når appellanten får medhold, og Domstolen ophæver den af Retten trufne afgørelse, træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse. Det mener jeg er tilfældet i den foreliggende sag.

198. Det fremgår af punkt 101-113 og punkt 167-174 i dette forslag til afgørelse, at Retten begik en retlig fejl i den appellerede dom, da den godkendte undersøgelsen af, om der foreligger en økonomisk fordel på grundlag af en referenceramme omfattende et armslængdeprincip, der ikke hidrører fra national skatteret, og at den således også tilsidesatte bestemmelserne om kompetencefordeling mellem Unionen og medlemsstaterne.

199. Domstolen bør derfor tage 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 til følge og dermed annullere den omtvistede afgørelse.

[99] – Dom af 16.9.2021, Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, præmis 79-81).

[100] – Jf. navnlig dom af 16.9.2021, Kommissionen mod Belgien og Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, præmis 106 og 121).

V. Sagsomkostninger

200. 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.

201. I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement, 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. Da Irland, FFT og Storhertugdømmet Luxembourg har nedlagt påstand herom, bør Kommissionen pålægges at betale de sagsomkostninger, som Storhertugdømmet Luxembourg har afholdt i sagen for Retten, og de sagsomkostninger, som Irland har afholdt i den foreliggende appelsag. Derudover bør den pålægges at betale de af FFT afholdte sagsomkostninger for Retten og i den foreliggende appelsag.

202. I overensstemmelse med procesreglementets artikel 140, stk. 1, bærer medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Storhertugdømmet Luxembourg, der er intervenient i sagen, bærer således sine egne sagsomkostninger i forbindelse med nærværende appel.

VI. Forslag til afgørelse

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

»1) 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.

2) Storhertugdømmet Luxembourg og Fiat Chrysler Finance Europe gives medhold i de for Den Europæiske Unions Ret anlagte søgsmål.

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) Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler Storhertugdømmet Luxembourgs omkostninger i forbindelse med sagen for Retten og Irlands omkostninger i forbindelse med nærværende appel. Derudover betaler Kommissionen de af Fiat Chrysler Finance Europe afholdte omkostninger i forbindelse med sagen for Retten og i forbindelse med nærværende appel.

5) Storhertugdømmet Luxembourg bærer sine egne omkostninger i forbindelse med nærværende appel.«