Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

den 24 september 2019*

”Statligt stöd – Stöd som Luxemburg har genomfört – Beslut i vilket stödet förklaras vara oförenligt med den inre marknaden och olagligt och i vilket det förordnas att stödet ska återkrävas – Förhandsbesked (tax ruling) – Fördel – Armlängdsprincipen – Selektiv karaktär – Presumtion – Konkurrensbegränsning – Återkrav”

I målen T-755/15 och T-759/15,

Storhertigdömet Luxemburg, inledningsvis företrätt av D. Holderer och T. Uri, därefter av T. Uri, båda i egenskap av ombud, inledningsvis biträdda av advokaterna D. Waelbroeck, S. Naudin och A. Steichen, därefter av advokaterna D. Waelbroeck och A. Steichen,

sökande i mål T-755/15,

med stöd av

Irland, inledningsvis företrätt av E. Creedon, G. Hodge och A. Joyce, därefter av G. Hodge, M. Browne och A. Joyce, och slutligen av A. Joyce och J. Quaney, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty och S. Kingston, barristers,

intervenient,

Fiat Chrysler Finance Europe, Luxemburg (Luxemburg), företrätt av J. Rodríguez, solicitor, och advokaterna G. Maisto och M. Engel,

sökande i mål T-759/15,

med stöd av

Irland, inledningsvis företrätt av E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan och A. Joyce, därefter av G. Hodge, K. Duggan, M. Browne och A. Joyce, och slutligen av A. Joyce och J. Quaney, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av M. Collins, P. Gallagher, SC, S. Kingston och B. Doherty, barristers,

intervenient,

mot

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

svarande,

* Rättegångsspråk: franska och engelska.

angående talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2016/2326 av den 21 oktober 2015 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat (EUT L 351, 2016, s. 1),

meddelar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden M. van der Woude samt domarna V. Tomljenović (referent), E. Bieliūnas, A. Marcoulli och A. Kornezov,

justitiesekreterare: handläggaren S. Spyropoulos,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 21 juni 2018,

följande

Dom

I. Bakgrund till tvisten

A. Det förhandsbesked som de luxemburgska skattemyndigheterna utfärdade till FFT

1 Den 14 mars 2012 skickade skatterådgivaren åt Fiat Chrysler Finance Europe, tidigare kallat Fiat Finance and Trade Ltd (nedan kallat FFT), en skrivelse till de luxemburgska skattemyndigheterna för att begära ett förhandsbesked i skattefrågor (även kallat förhandsbeslut). [*konfidentiellt*] [1]

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

3 I skrivelsen av den 3 september 2012 angavs även att det förhandsbesked som fanns däri skulle vara bindande för skattemyndigheterna under en period på fem år (det vill säga från räkenskapsåret 2012 till räkenskapsåret 2016).

B. Det administrativa förfarandet vid kommissionen

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

1 Konfidentiella uppgifter har utelämnats.

5 Den 11 juni 2014 inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet i enlighet med artikel 108.2 FEUF (nedan kallat beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet) avseende det aktuella förhandsbeskedet. Under perioden från den dag då beslutet att inleda förfarandet antogs till den 15 juli 2015 hade kommissionen vid ett flertal tillfällen skriftväxlingar med Storhertigdömet Luxemburg och med FFT, angående bland annat det aktuella förhandsbeskedet.

C. Det angripna beslutet

6 Den 21 oktober 2015 antog kommissionen beslut (EU) 2016/2326 om det statliga stöd SA.38375 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg har genomfört till förmån för Fiat (EUT L 351, 2016, s. 1) (nedan kallat det angripna beslutet).

1. Beskrivning av den omtvistade åtgärden

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

8 Därefter gav kommissionen en beskrivning av det aktuella förhandsbeskedet, och angav att det hade utfärdats av den luxemburgska skattemyndigheten den 3 september 2012. Kommissionen angav att detta förhandsbesked var en följd av dels skrivelsen av den 14 mars 2012 från FFT:s skatterådgivare till den luxemburgska skattemyndigheten, innehållande en begäran om godkännande av ett avtal gällande internprissättning, dels en rapport om internprissättning, som innefattade en internprissättningsanalys utarbetad av skatterådgivaren till stöd för FFT:s ansökan om att ett förhandsbesked skulle utfärdas (nedan kallad rapporten om internprissättning) (skälen 9, 53 och 54 i det angripna beslutet).

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

10 Kommissionen konstaterade att enligt rapporten om internprissättning var den mest lämpliga metoden för att fastställa FFT:s skattepliktiga vinst *transactional net margin*-metoden (nedan kallad TNMM). Enligt kommissionen består denna metod i att beakta de nettomarginaler som erhålls vid jämförbara transaktioner utförda av oberoende företag. Enligt denna rapport var detta val motiverat av den omständigheten att FFT uteslutande utförde finansiella tjänster åt företag som tillhörde Fiat/Chrysler-koncernen. Kommissionen tillade att enligt rapporten om internprissättning skulle ersättningarna till FFT, som utgjorde den skattepliktiga vinsten, fastställas i förhållande till det kapital som FFT behövde för att utöva sina funktioner och bära sina risker, med beaktande av de tillgångar som används (skälen 55 och 56 i det angripna beslutet).

11 Närmare bestämt konstaterade kommissionen att det i rapporten om internprissättning, såsom den hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet, föreslogs att det skulle beräknas en total ersättning till FFT för dess finansierings- och kassaflödesverksamhet och för de risker som det bar, bestående av följande två komponenter (skäl 70 i det angripna beslutet):

– En ”riskersättning” som beräknas genom att multiplicera FFT:s hypotetiska lagstadgade egna kapital, som genom analog tillämpning av Basel 2-regelverket har uppskattats till 28 500 000 euro, med den förväntade avkastningen före skatt, som med hjälp av prissättningsmodellen för kapitaltillgångar har uppskattats till 6,05 procent.

– En ”funktionsersättning” som beräknas genom att multiplicera det som betecknas som FFT:s eget kapital som används för att utöva funktionerna, uppskattat till 93 710 000 euro, med marknadsräntan tillämpad på de kortfristiga insättningarna, som har uppskattats till 0,87 procent.

12 Vidare påpekade kommissionen att förslaget i rapporten om internprissättning att inte ersätta den del av FFT:s egna kapital som täcker FFT:s investeringar i Fiat Finance North America Inc. (nedan kallat FFNA) och Fiat Finance Kanada Ltd (nedan kallat FFC) hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet (skäl 69 i det angripna beslutet).

2. Beskrivning av de luxemburgska reglerna om internprissättning

13 Kommissionen uppgav att det aktuella förhandsbeskedet hade utfärdats på grundval av artikel 164.3 i Luxemburgs inkomstskattelag (loi du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu) (lag av den 4 december 1967 om inkomstskatt), i dess ändrade lydelse (nedan kallad skattelagen), och cirkuläret L.I.R. nr 164/2 av den 28 januari 2011 från Luxemburgs skattedirektör (nedan kallat cirkuläret). I det avseendet påpekade kommissionen att genom nämnda artikel infördes armlängdsprincipen i Luxemburgs skatterätt, enligt vilken transaktioner mellan företag inom samma koncern (nedan kallade anknutna företag) borde ersättas som om de hade utförts av oberoende företag som förhandlar under jämförbara förhållanden enligt principen om armlängds avstånd (nedan kallade fristående företag). Kommissionen tillade vidare att det i cirkuläret bland annat angavs hur en armlängdsersättning fastställs, särskilt i fråga om koncernfinansieringsföretag (skälen 74–83 i det angripna beslutet).

3. Beskrivning av OECD:s riktlinjer

14 Kommissionen redogjorde för riktlinjerna för internprissättning från Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) och angav att internprissättning syftade på de priser som tas ut vid ekonomiska transaktioner mellan olika enheter som tillhör samma företagskoncern. Kommissionen angav att för att undvika att multinationella företag hade ett ekonomiskt incitament att tilldela så liten vinst som möjligt till områden som beskattade vinsterna hårdare, borde skattemyndigheterna inte acceptera internprissättningen mellan anknutna företag förutom när transaktionerna, i enlighet med armlängdsprincipen, hade motsvarat de priser som skulle ha tagits ut av fristående företag som förhandlar under jämförbara förhållanden enligt principen om armlängds avstånd. Kommissionen angav att denna princip fanns i artikel 9 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (nedan kallat OECD:s modellavtal) (skälen 84–87 i det angripna beslutet).

15 Kommissionen erinrade om att det i riktlinjerna för internprissättning för multinationella företag och skattemyndigheter, vilka antogs av OECD:s kommitté för skattefrågor den 27 juni 1995 och sågs över den 22 juli 2010 (nedan kallade OECD:s riktlinjer), räknades upp fem metoder för att fastställa en uppskattning av marknadspriser för transaktioner och fördelning av vinst mellan anknutna företag. Endast två av dessa metoder var relevanta i samband med det angripna beslutet (skälen 88 och 89 i det angripna beslutet).

16 Den första metoden, som är en traditionell metod som grundar sig på transaktionerna, är marknadsprismetoden (*Comparable Uncontrolled Price Method*, nedan kallad CUP-metoden). Kommissionen erinrade om att CUP-metoden jämför det pris som tagits ut för överföring av varor eller tjänster inom ramen för en transaktion mellan två företag i intressegemenskap med det pris som skulle tas ut vid en jämförbar transaktion mellan två oberoende företag under jämförbara omständigheter (skäl 90 i det angripna beslutet).

17 Den andra metoden är TNMM, som är en indirekt metod som används för att göra en uppskattning av armlängdspriser för transaktioner och fördelning av vinst mellan företag inom samma koncern. Kommissionen beskrev denna metod som att den består i att uppskatta det möjliga vinstbeloppet i enlighet med armlängdsprincipen för en verksamhet som betraktas i sin helhet, snarare än som specifika transaktioner. Den angav att det i det sammanhanget ska väljas en vinstnivåindikator, såsom utgifter, omsättning, eller fasta investeringar, och på denna tillämpas en vinstnivå som observerats i jämförbara transaktioner på den fria marknaden (skäl 91 i det angripna beslutet).

4. Bedömning av den omtvistade åtgärden

18 I avsnitt 7 i det angripna beslutet, som har rubriken ”Bedömning av den omtvistade åtgärden”, fann kommissionen att det förelåg ett statligt stöd.

19 Kommissionen erinrade först om villkoren för att det föreligga ett statligt stöd. Enligt dessa krävs det, för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF, att det för det första ska röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen. Därefter fann kommissionen att det första villkoret var uppfyllt i detta fall. I det avseendet påpekade den att det aktuella förhandsbeskedet kunde tillskrivas Storhertigdömet Luxemburg. Vidare konstaterade kommissionen att förhandsbeskedet hade gett upphov till en förlust av statliga medel, eftersom varje minskning av FFT:s skattebörda hade fört med sig en förlust av skatteintäkter som Storhertigdömet Luxemburg skulle ha förfogat över utan denna minskning (skälen 185–188 i det angripna beslutet).

20 Vad beträffar det andra och det fjärde villkoret fann kommissionen att eftersom FFT hörde till en koncern, som utövar sin verksamhet i alla medlemsstater, kunde allt stöd som beviljas till dess fördel påverka handeln inom unionen. Vidare ansåg kommissionen att i den mån som det aktuella förhandsbeskedet befriade FFT från en skatteskuld, förbättrade det företagets ekonomiska ställning och därigenom snedvred eller hotade att snedvrida konkurrensen (skäl 189 i det angripna beslutet).

21 Vad beträffar det tredje villkoret för att ett statligt stöd ska anses föreligga, ansåg kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en selektiv fördel, i den mån som det hade medfört en minskning av FFT:s skattebörda i Luxemburg genom att avvika från den skatt som företaget borde ha betalat enligt det vanliga bolagsskattesystemet (skäl 190 i det angripna beslutet).

22 Kommissionen påpekade inledningsvis att det följer av rättspraxis att det krävs en analys i tre steg för att avgöra huruvida en skatteåtgärd är selektiv. I det första steget är det fråga om att identifiera den gemensamma eller vanliga skatteordningen som är tillämplig i medlemsstaten, det vill säga ”referenssystemet”. I det andra steget fastställs huruvida en viss skatteåtgärd utgör ett undantag från det systemet, i den mån som den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av systemets inneboende mål, är i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende. Kommissionen påpekade därefter att i det tredje steget, om åtgärden utgör en avvikelse från referenssystemet, bör staten fastställa huruvida åtgärden motiveras genom referenssystemets natur eller allmänna systematik (skäl 192 i det angripna beslutet).

23 Vad beträffar det första steget, som hänger samman med fastställandet av referenssystemet, ansåg kommissionen att i detta fall utgjordes referenssystemet av det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Luxemburg, vars syfte var beskattning av alla skattskyldiga företags vinster i Luxemburg. Den preciserade i det avseendet att Luxemburgs allmänna system för bolagsbeskattning tillämpades på inhemska företag och utländska företag med hemvist i Luxemburg, inbegripet luxemburgska filialer till utländska företag. Kommissionen ansåg att det faktum att det förelåg en skillnad i beräkning av skattepliktig vinst hos fristående företag och anknutna företag inte hade någon inverkan på syftet med det allmänna systemet för bolagsskatt i Luxemburg, som var att beskatta vinster som görs av alla företag med hemvist i Luxemburg, oavsett om de är anknutna eller icke-anknutna, och att de två typerna av företag är i en liknande situation i faktiskt och rättsligt hänseende, mot bakgrund av skattesystemets inneboende syfte. Kommissionen underkände alla de argument som hade anförts av Storhertigdömet Luxemburg och av FFT om att artikel 164 i skattelagen eller cirkuläret utgjorde det relevanta referenssystemet och deras argument om att det referenssystem som skulle beaktas för att bedöma selektiviteten i det aktuella förhandsbeskedet endast skulle inbegripa företag som omfattas av reglerna i fråga om internprissättning (skälen 193–215 i det angripna beslutet).

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

25 Vidare angav kommissionen att en skatteåtgärd som leder till att ett företag som hör till en koncern tar ut internpriser som inte ligger nära de priser som skulle tillämpas mellan oberoende företag, i enlighet med armlängdsprincipen, skulle ge detta företag en fördel i den mån som den leder till en minskning av beskattningsunderlaget och således företagets skatt, vid tillämpningen av det vanliga bolagsskattesystemet, något som domstolen hade godtagit. Kommissionen angav följaktligen att den skulle kontrollera huruvida den metod som godtogs av den luxemburgska skattemyndigheten genom det aktuella förhandsbeskedet för fastställande av FFT:s skattepliktiga inkomst i Luxemburg avvek från en metodologi som ledde till en tillförlitlig uppskattning av en marknadsbaserad inkomst och således avvek från armlängdsprincipen. I det fallet skulle det aktuella förhandsbeskedet anses ge FFT en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (skälen 222–227 i det angripna beslutet).

26 Kommissionen fann följaktligen att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av kommissionens bedömning i enlighet med artikel 107.1 FEUF av skatteåtgärder som beviljats till anknutna företag, oberoende av om en medlemsstat hade införlivat denna princip med den nationella rättsordningen. Som svar på de argument som Storhertigdömet Luxemburg hade anfört under det administrativa förfarandet, angav kommissionen att den inte hade undersökt huruvida det aktuella förhandsbeskedet tog hänsyn till armlängdsprincipen så som den definieras i artikel 164.3 i skattelagen eller i cirkuläret, utan att den hade försökt att avgöra huruvida den luxemburgska skattemyndigheten hade gett FFT en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (skälen 228–231 i det angripna beslutet).

27 Först ansåg kommissionen att flera metodologiska val som godkändes av Storhertigdömet Luxemburg och som låg till grund för analysen av internprissättningen i det aktuella förhandsbeskedet resulterade i en minskning av bolagsskatten som de fristående företagen skulle ha varit tvungna att betala (skälen 234–240 i det angripna beslutet).

28 Vad, för det första, beträffar eget kapital som ska ersättas, ansåg kommissionen att FFT:s hypotetiska lagstadgade egna kapital som skatterådgivaren hade valt inte utgjorde en lämplig indikator på vinstnivån vid tillämpningen av TNMM för att göra en uppskattning av en armlängdsersättning för de

funktioner som utförs av FFT. Kommissionen konstaterade att skatterådgivaren, genom att beakta hypotetiskt lagstadgat eget kapital med ett belopp på 28,5 miljoner euro, i stället för redovisat eget kapital som uppgick till 287,5 miljoner euro år 2011 och på grundval av vilket prissättningsmodellen för kapitaltillgångar tillämpades, hade gjort FFT:s skattepliktiga ersättning 10 gånger mindre. Kommissionen angav att den hade underkänt samtliga argument som Storhertigdömet Luxemburg och FFT anfört i det avseendet (skälen 248–266 i det angripna beslutet).

29 Vad, för det andra, beträffar tillämpningen av Basel 2-regelverket för att fastställa det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet, ansåg kommissionen att Storhertigdömet Luxemburg hade begått fel som medförde att storleken på FFT:s hypotetiska lagstadgade egna kapital underskattades och ledde till en minskning av FFT:s skatt (skälen 267–276 i det angripna beslutet).

30 För det tredje ansåg kommissionen att skatterådgivaren hade gjort flera avdrag från FFT:s återstående kapital, som avvek från ett marknadsbaserat resultat. Kommissionen ansåg att om det hypotetiska lagstadgade kapitalet hade uppskattats korrekt, var det troligt att det egna kapitalet inte befunnits vara högre än det lagstadgade kapitalet. Vidare fann kommissionen att skatterådgivarens beslut att isolera den komponent av det egna kapitalet som kallas ”eget kapital som täcker investeringar i FFNA och FFC” och tilldela den en noll-avkastning för att uppskatta FFT:s beskattningsunderlag var olämpligt. Kommissionen uppgav att Storhertigdömet Luxemburgs argument i det avseendet inte var övertygande (skälen 277–291 i det angripna beslutet).

31 För det fjärde fann kommissionen att skatterådgivarens val att använda ett beta på 0,29 vid tillämpningen av prissättningsmodellen för kapitaltillgångar för att fastställa avkastningen på eget kapital som tillämpas på FFT:s hypotetiska lagstadgade kapital, medförde en tilldelning av vinster till FFT, som inte var förenlig med armlängdsprincipen (skälen 292–301 i det angripna beslutet).

32 Mot bakgrund av de konstateranden som angetts ovan, fann kommissionen bland annat följande. För det första att den lämpliga ersättningen för FFT:s finansierings- och kassaflödesfunktioner borde fastställas på grundval av det redovisade egna kapitalet. För det andra att år 2012 utgjorde ett lämpligt referensår för att bedöma FFT:s beskattningsunderlag i Luxemburg. För det tredje att den avkastning på eget kapital före skatt på 6,05 procent (och motsvarande 4,3 procent efter skatt), som godtogs i det aktuella förhandsbeskedet och beräknades enligt prissättningsmodellen för kapitaltillgångar, låg långt under den erforderliga avkastningen på eget kapital i finanssektorn som länge legat på minst 10 procent. För det fjärde uppgick den erforderliga avkastningen på eget kapital till 10 procent efter skatt, tillämpat på hela beloppet av det redovisade egna kapitalet (skälen 302–311 i det angripna beslutet).

33 Vidare underkände kommissionen FFT:s påstående om att Fiat/Chrysler-koncernen inte hade gynnats eftersom varje ökning av beskattningsunderlaget i Luxemburg i sin helhet hade kompenserats av ökade skatteavdrag i andra medlemsstater (skälen 312–314 i det angripna beslutet).

34 Därefter fann kommissionen, i andra hand, att det aktuella förhandsbeskedet under alla omständigheter beviljade en selektiv fördel, även med hänsyn till det mera begränsade referenssystemet, som åberopades av Storhertigdömet Luxemburg och av FFT och som består av artikel 164.3 i skattelagen och cirkuläret, vari armlängdsprincipen föreskrevs i luxemburgsk skatterätt (skälen 315–317 i det angripna beslutet).

35 Vidare motsatte sig kommissionen FFT:s argument om att kommissionen, för att visa att en selektiv behandling av företaget förelåg till följd av det aktuella förhandsbeskedet, borde ha jämfört detta förhandsbesked med den luxemburgska skattemyndighetens praxis på grundval av cirkuläret, och särskilt med de förhandsbesked som utfärdats till andra finans- och kassaföretag, som Storhertigdömet Luxemburg hade lämnat till kommissionen som representativt urval av dess praxis i fråga om förhandsbesked (skälen 318–336 i det angripna beslutet).

36 Vidare hade varken Storhertigdömet Luxemburg eller FFT angett ett enda skäl som kunde motivera den selektiva behandling som FFT åtnjöt som en följd av det aktuella förhandsbeskedet. Kommissionen hade inte heller hittat några skäl som motiverade förmånsbehandlingen av FFT (skälen 337 och 338 i det angripna beslutet).

37 Mot bakgrund av det ovan anförda, drog kommissionen därför slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet hade gett FFT en selektiv fördel, eftersom det hade medfört en minskning av FFT:s skattebörda, i första hand, enligt det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg, i jämförelse med fristående företag, och, i andra hand, enligt systemet för beskattning av anknutna företag (skälen 339 och 340 i det angripna beslutet).

38 Slutligen fann kommissionen att mottagaren av den aktuella fördelen var Fiat/Chrysler-koncernen i sin helhet, eftersom FFT utgjorde en ekonomisk enhet tillsammans med de andra enheterna i nämnda koncern, vilka hade dragit fördel av den minskning av skattebördan som FFT beviljades, med hänsyn till att denna minskning av skattebördan med nödvändighet sänkte priserna på FFT:s koncerninterna lån (skälen 341–345 i det angripna beslutet).

39 Mot bakgrund av det ovan anförda, drog kommissionen slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet utgjorde ett statligt stöd och att det var fråga om ett driftsstöd (skälen 346 och 347 i det angripna beslutet).

40 I avsnitt 8 i det angripna beslutet, med rubriken ”Stödets oförenlighet med den inre marknaden”, fann kommissionen att det stöd som FFT beviljats var oförenligt med den inre marknaden. I det avseendet konstaterade kommissionen dels att Storhertigdömet Luxemburg inte hade åberopat något av undantagen i artikel 107.2 och 107.3 FEUF, dels att det aktuella stödet, vilket skulle betraktas som ett driftsstöd, i normalfallet inte kunde betraktas som förenligt med den inre marknaden (skälen 348–351 i det angripna beslutet).

41 I avsnitt 9 i det angripna beslutet, med rubriken ”Stödets olagliga karaktär”, konstaterade kommissionen att Storhertigdömet Luxemburg inte hade anmält några planer på att utfärda det aktuella förhandsbeskedet till kommissionen i enlighet med artikel 108.3 FEUF och inte heller hade respekterat bestämmelsen om genomförandeförbud i enlighet med denna artikel. Det rörde sig följaktligen om ett olagligt statligt stöd som genomförts i strid med nämnda bestämmelse (skälen 352 och 353 i det angripna beslutet).

42 I avsnitt 10 i det angripna beslutet, med rubriken ”Återkrav”, fann kommissionen för det första att Storhertigdömet Luxemburgs påståenden avseende iakttagandet av principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet saknade grund (skälen 354–364 i det angripna beslutet).

43 För det andra uppgav kommissionen att den inte var skyldig att fastställa det exakta stödbelopp som skulle återbetalas, eftersom det var tillräckligt att det angripna beslutet innehåller anvisningar som gör det möjligt för beslutets adressat att själv utan alltför stora svårigheter fastställa detta belopp. I detta fall föreslog kommissionen, i det angripna beslutet, en metod för att undanröja den selektiva fördel som FFT beviljats genom det aktuella förhandsbeskedet, och den angav att den även skulle kunna godta en annan beräkningsmetod om Storhertigdömet Luxemburg föreslog en metod före sista datum för genomförande av det angripna beslutet, under förutsättning att denna metod leder till ett tillförlitligt närmevärde för ett marknadsbaserat resultat (skälen 365–369 i det angripna beslutet).

44 För det tredje ansåg kommissionen att Storhertigdömet Luxemburg av FFT borde återkräva det olagliga och med inre marknaden oförenliga stöd som beviljats genom det aktuella förhandsbeskedet. Om FFT inte kunde återbetala det totala stödbeloppet, borde Storhertigdömet Luxemburg återkräva det resterande beloppet från Fiat Chrysler Automobiles NV, som hade efterträtt Fiat SpA, eftersom denna enhet kontrollerade den koncern som FFT tillhörde (skäl 370 i det angripna beslutet).

45 Sammanfattningsvis fann kommissionen att Storhertigdömet Luxemburg genom det aktuella förhandsbeskedet olagligen hade beviljat FFT och den koncern som företaget tillhörde ett statligt stöd i strid med artikel 108.3 FEUF, att detta stöd inte var förenligt med den inre marknaden och att Storhertigdömet Luxemburg följaktligen skulle återkräva stödet från FFT eller från Fiat Chrysler Automobiles, om FFT inte återbetalade hela stödbeloppet (skäl 371 i det angripna beslutet).

46 Artikeldelen i det angripna beslutet har följande lydelse:

”Artikel 1

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

Artikel 2

1. [Storhertigdömet] Luxemburg ska återkräva det oförenliga och olagliga stöd som åsyftas i artikel 1 från [FFT].

2. Belopp som inte kan återkrävas från [FFT] enligt det återkrav som beskrivs i punkt 1 ska återkrävas från Fiat Chrysler Automobiles NV.

3. De belopp som ska återkrävas ska innefatta ränta från och med den dag då de ställdes till stödmottagarnas förfogande till och med den dag de har återbetalats.

4. Räntan ska beräknas som kapitaliserad ränta enligt kapitel V i förordning (EG) nr 794/2004.

Artikel 3

1. Det återkrav av stöd som avses i artikel 1 ska genomföras omedelbart och effektivt.

2. [Storhertigdömet] Luxemburg ska säkerställa att detta beslut genomförs inom fyra månader efter den dag då detta beslut har delgivits.

Artikel 4

1. [Storhertigdömet] Luxemburg lämnar, senast två månader efter delgivningen av detta beslut, uppgifter [till kommissionen] gällande den metod som använts för att beräkna stödets exakta belopp.

2. [Storhertigdömet] Luxemburg ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att genomföra detta beslut till dess att det återkrav som avses i artikel 1 har slutförts. [Storhertigdömet] Luxemburg ska på kommissionens begäran omgående lämna uppgifter om de åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att följa detta beslut.

Artikel 5

Detta beslut riktar sig till Storhertigdömet Luxemburg.”

II. Förfarandet och parternas yrkanden

A. Den skriftliga delen av förfarandet och parternas yrkanden i mål T-755/15

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

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur

48 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 6 juni 2016 begärde Storhertigdömet Luxemburg att målet skulle avgöras i utökad sammansättning. Tribunalen konstaterade, med tillämpning av artikel 28.5 i tribunalens rättegångsregler, att mål T-755/15 hade tilldelats femte avdelningen i utökad sammansättning.

49 I samband med att sammansättningen av tribunalens avdelningar ändrades den 26 september 2016, förordnades referenten, med tillämpning av artikel 27.5 i rättegångsreglerna, att tjänstgöra på sjunde avdelningen i utökad sammansättning, och mål T-755/15 tilldelades följaktligen denna avdelning.

50 Eftersom en ledamot av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrad att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 6 februari 2017, tribunalens vice ordförande för att komplettera avdelningen.

51 Genom beslut av den 12 december 2017 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning referentens förslag att handlägga mål T-755/15 med förtur enligt artikel 67.2 i rättegångsreglerna.

2. Ansökan om skyndsam handläggning

52 Genom separat handling som inkom till tribunalens kansli den 30 december 2015, ansökte Storhertigdömet Luxemburg om att mål T-755/15 skulle handläggas skyndsamt i enlighet med förfarandet i artikel 151 i rättegångsreglerna. Den 2 februari 2016 beslutade tribunalen att inte bifalla ansökan.

3. Interventionerna

53 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 6 april 2016 ansökte Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland om att få intervenera till stöd för kommissionens yrkanden.

54 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 7 april 2016 ansökte Irland om att få intervenera till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden.

55 Ordföranden på tribunalens femte avdelning biföll genom beslut av den 25 maj 2016 Förenade kungarikets och Irlands interventionsansökningar.

56 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 9 november 2016 meddelade Förenade kungariket att det önskade utträda ur rättegången.

57 Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning avförde Förenade kungariket från mål T-755/15, i egenskap av intervenient, genom beslut av den 15 december 2016.

4. Respektive begäran om konfidentiell behandling

58 Genom handlingar som inkom till tribunalens kansli den 29 april 2016, den 27 juni 2016 och den 24 oktober 2016, begärde Storhertigdömet Luxemburg att vissa uppgifter i ansökan, i repliken, i dupliken och i vissa bilagor till dessa inlagor skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Förenade kungariket och Irland. Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 3 januari 2017, informerade Storhertigdömet Luxemburg tribunalen om att det önskade vidhålla respektive begäran om konfidentiell behandling i förhållande till Irland, för det fall målen T-755/15 och T-759/15 skulle förenas.

5. Parternas yrkanden

59 Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att tribunalen ska

– fastställa att förevarande talan kan tas upp till prövning och bifalla den,

– i första hand, ogiltigförklara det angripna beslutet,

– i andra hand, ogiltigförklara det angripna beslutet i den mån det däri förordnas om att stödet ska återkrävas, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

60 Irland, som har intervenerat till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden, har yrkat att tribunalen ska helt eller delvis ogiltigförklara det angripna beslutet.

61 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan, och

– förplikta Storhertigdömet Luxemburg att ersätta rättegångskostnaderna.

B. Den skriftliga delen av förfarandet och parternas yrkanden i mål T-759/15

62 FFT väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 29 december 2015, talan i mål T-759/15 om ogiltigförklaring av det angripna beslutet.

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur

63 I samband med att sammansättningen av tribunalens avdelningar ändrades den 26 september 2016, förordnades referenten, med tillämpning av artikel 27.5 i rättegångsreglerna, att tjänstgöra på sjunde avdelningen i utökad sammansättning, och mål T-759/15 tilldelades följaktligen denna avdelning.

64 På förslag av sjunde avdelningen beslutade tribunalen, den 15 februari 2017, att hänskjuta målet till en avdelning i utökad sammansättning.

65 Eftersom en ledamot av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrad att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 23 februari 2017, tribunalens vice ordförande för att komplettera avdelningen.

66 Genom beslut av den 12 december 2017 biföll ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning referentens förslag att handlägga mål T-759/15 med förtur enligt artikel 67.2 i rättegångsreglerna.

2. Ansökan om skyndsam handläggning

67 Genom separat handling som inkom till tribunalens kansli den 29 december 2015, ansökte FFT om att mål T-759/15 skulle handläggas skyndsamt i enlighet med förfarandet i artikel 151 i rättegångsreglerna. Den 2 februari 2016 beslutade tribunalen att inte bifalla ansökan.

3. Interventionerna

68 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 6 april 2016 ansökte Förenade kungariket om att få intervenera till stöd för kommissionens yrkanden.

69 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 7 april 2016 ansökte Irland om att få intervenera till stöd för FFT:s yrkanden.

70 Ordföranden på tribunalens femte avdelning biföll genom beslut av den 18 juli 2016 Förenade kungarikets och Irlands interventionsansökningar.

71 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 9 november 2016 meddelade Förenade kungariket att det önskade utträda ur rättegången.

72 Ordföranden på sjunde avdelningen i utökad sammansättning avförde Förenade kungariket från mål T-759/15, i egenskap av intervenient, genom beslut av den 15 december 2016.

4. Respektive begäran om konfidentiell behandling

73 Genom handlingar som inkom till tribunalens kansli den 20 maj 2016, den 11 juni 2016, den 27 juli 2016 och den 28 juli 2016, begärde FFT att vissa uppgifter i ansökan, i svaromålet, i repliken och i vissa bilagor till dessa inlagor skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Förenade kungariket och Irland.

74 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 17 januari 2017, uppgav FFT att det bekräftade respektive begäran om konfidentiell behandling i förhållande till Irland för det fall målet skulle förenas med mål T-755/15.

5. Parternas yrkanden

75 FFT har yrkat att tribunalen ska

– fastställa att talan kan tas upp till prövning,

– ogiltigförklara artiklarna 1–4 i det angripna beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

76 Irland, som har intervenerat till stöd för FFT:s yrkanden, har yrkat att tribunalen ska helt eller delvis ogiltigförklara det angripna beslutet.

77 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan, och

– förplikta FFT att ersätta rättegångskostnaderna.

C. Förening av målen vad gäller den muntliga delen av förfarandet, och den muntliga delen av förfarandet i målen T-755/15 och T-759/15

1. Förening av målen

78 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 1 december 2016 begärde Storhertigdömet Luxemburg att målen T-755/15 och T-759/15 skulle förenas vad gäller den muntliga delen av förfarandet och det slutliga avgörandet.

79 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 1 december 2016 begärde även FFT att målen T-755/15 och T-759/15 skulle förenas vad gäller den muntliga delen av förfarandet och det slutliga avgörandet.

80 Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning beslutade den 27 april 2018, efter att ha hört parterna, att förena målen T-755/15 och T-759/15 vad gäller den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68.1 i rättegångsreglerna. Genom samma beslut beslutades att de konfidentiella uppgifterna skulle undantas från den akt i målet som Irland har tillgång till.

2. Den muntliga delen av förfarandet i målen T-755/15 och T-759/15

81 Genom skrivelse som inkom till tribunalens kansli den 7 februari 2017 begärde Storhertigdömet Luxemburg att muntlig förhandling skulle hållas, i enlighet med artikel 106.2 i rättegångsreglerna.

82 Genom skrivelse som inkom till tribunalens kansli den 10 februari 2017 begärde FFT att muntlig förhandling skulle hållas, i enlighet med artikel 106.2 i rättegångsreglerna.

83 På grundval av referentens rapport beslutade tribunalen att inleda det muntliga förfarandet i målen T-755/15 och T-759/15. Som en åtgärd för processledning enligt artikel 89 i rättegångsreglerna anmodade tribunalen parterna att besvara vissa skriftliga frågor. Parterna efterkom tribunalens anmodan inom föreskrivna tidsfrister.

84 Den 24 maj 2017 ingav FFT en inlaga med nya bevis, och parterna inkom med synpunkter på denna.

85 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 21 juni 2018.

III. Rättslig bedömning

A. Förening av målen vad gäller denna dom

86 I enlighet med artikel 19.2 i rättegångsreglerna beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att hänskjuta frågan om förening av målen T-755/15 och T-759/15 vad gäller det slutliga avgörandet, som omfattades av hans befogenheter, för att beslutas av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning.

87 Efter att under förhandlingen ha hört parterna avseende en eventuell förening av målen, finner tribunalen att målen T-755/15 och T-759/15 ska förenas vad gäller det slutliga avgörandet, på grund av det samband som finns mellan dem, i enlighet med artikel 68.1 i rättegångsreglerna.

B. De grunder som har åberopats och den ordning i vilken talan i förevarande mål ska prövas

88 Respektive talan som väckts i målen T-755/15 och T-759/15 syftar till att det angripna beslutet ska ogiltigförklaras i den del det aktuella förhandsbeskedet däri kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, och det däri förordnas om återkrav av de belopp som Storhertigdömet Luxemburg inte har inkasserat från FFT och Fiat/Chrysler-koncernen som bolagsskatt.

89 Storhertigdömet Luxemburg har åberopat tre grunder till stöd för sin talan.

90 Den första grunden, vilken avser villkoret att det ska föreligga ett selektivt stöd och kommissionens befogenhet på skatteområdet, består av tre delar. För det första anser Storhertigdömet Luxemburg att kommissionen, vid bedömningen av huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv, felaktigt ansåg att det allmänna systemet för bolagsbeskattning utgjorde den relevanta referensramen (den första delgrunden). För det andra har Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att kommissionen inte styrkte att det aktuella förhandsbeskedet utgjorde ett undantag från den referensram som hade valts, eller att det avvek från armlängdsprincipen (den andra delgrunden). För det tredje anser Storhertigdömet Luxemburg att kommissionen åsidosatte artiklarna 4 FEU och 5 FEU samt artikel 114 FEUF, genom att genomföra en dold skatteharmonisering, som består i att uppställa en armlängdsprincip av sitt eget slag (den tredje delgrunden).

91 Den andra grunden, vilken består av två delar, avser åsidosättande av artikel 107.1 FEUF och kommissionens motiveringsskyldighet som föreskrivs i artikel 296 FEUF, eftersom kommissionen varken styrkte att det förelåg en fördel (den första delgrunden) eller att det förelåg en konkurrensbegränsning (den andra delgrunden).

92 Den tredje grunden, vilken har åberopats i andra hand, avser att artikel 14.1 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [108 FEUF] (EGT L 83, 1999, s. 1) åsidosattes. Eftersom denna förordning upphävdes genom rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 FEUF (EUT L 248, 2015, s. 9, och rättelse i EUT L 159, 2016, s. 23), vilken var tillämplig vid den tidpunkt då det angripna beslutet antogs, ska denna grund anses avse åsidosättande av artikel 16.1 i sistnämnda förordning. Denna grund består av två delar. Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att kommissionen förordnade om att stödet skulle återkrävas i strid med rättssäkerhetsprincipen (den första delgrunden) och dess rätt till försvar (den andra delgrunden).

93 FFT har åberopat fyra grunder till stöd för sin talan.

94 Den första grunden, vilken består av två delar, avser åsidosättande av artikel 107 FEUF. Till stöd för den första grundens första del har FFT gjort gällande att kommissionen gjorde en felaktig tillämpning av begreppet selektiv fördel. I samband med detta har FFT framfört fyra anmärkningar. Den första anmärkningen avser att det begicks ett fel vid fastställandet av den relevanta referensramen. Den andra anmärkningen avser ett fel vid tillämpningen av armlängdsprincipen, i en ny och obestämd betydelse. Den tredje anmärkningen rör att det saknas bevis för att det beviljades en fördel som gynnade Fiat/Chrysler-koncernen. Den fjärde anmärkningen avser att det, även om det antas att det aktuella förhandsbeskedet avviker från det allmänna bolagsskattesystemet, finns skäl för en sådan avvikelse. Till stöd för den första grundens andra del har FFT gjort gällande att kommissionen inte styrkte att det aktuella förhandsbeskedet kunde snedvrida konkurrensen.

95 Den andra grunden, vilken också består av två delar, avser att artikel 296 andra stycket FEUF åsidosattes. Kommissionen åsidosatte sin motiveringsskyldighet genom att inte i det angripna beslutet förklara hur den hade utläst armlängdsprincipen ur unionsrätten och vad denna princip består i (den första delgrunden). Vidare redogjorde inte kommissionen för skälen till att den ansåg att det aktuella förhandsbeskedet snedvred konkurrensen (den andra delgrunden).

96 Den tredje grunden avser åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen. FFT har gjort gällande att kommissionens definition av armlängdsprincipen skapar rättsosäkerhet och förvirring vad gäller på vilka villkor ett förhandsbesked kan strida mot reglerna om statligt stöd.

97 Den fjärde grunden avser ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar, eftersom kommissionen inte bedömde det aktuella förhandsbeskedet med hänsyn till de relevanta bestämmelser som antagits av OECD.

98 Det framgår av redogörelsen för samtliga ovannämnda konstateranden att Storhertigdömet Luxemburg och FFT har, om än i olika ordning, åberopat fem grupper av grunder som avser följande:

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

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

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

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

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

99 Tribunalen kommer att pröva grunderna i den ordning som grupperna av grunder har angetts i punkt 98 ovan.

C. Den första gruppen av grunder: Åsidosättande av artiklarna 4 FEU och 5 FEU, genom att kommissionen genomförde en dold skatteharmonisering

100 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att kommissionen överskred sina befogenheter och åsidosatte artiklarna 4 FEU och 5 FEU genom att genomföra en dold skatteharmonisering, trots att direkta skatter omfattas av medlemsstaternas exklusiva befogenhet, enligt artikel 114 FEUF.

Medlemsstaten i fråga har tillagt att kommissionen påtog sig rollen som de nationella ”skattemyndigheternas överklagandenämnd”, genom att kontrollera huruvida det aktuella förhandsbeskedet var onormalt i förhållande till luxemburgsk rätt och OECD.

101 Irland anser att det angripna beslutet strider mot kompetensfördelningen mellan unionen och medlemsstaterna, vilken fastställs bland annat i artiklarna 3.6 FEU, 5.1 FEU och 5.2 FEU, eftersom direkta skatter omfattas av medlemsstaternas exklusiva befogenhet. Irland anser således att kommissionen har genomfört en dold harmonisering.

102 Kommissionen har bestritt detta resonemang.

103 Parterna är i huvudsak oense om huruvida kommissionen åsidosatte reglerna om tilldelade befogenheter i den mån som den genomförde en dold skatteharmonisering i det angripna beslutet.

104 Tribunalen erinrar i det avseendet om att det följer av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska de sistnämnda inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Medlemsstaters åtgärder på områden som inte har harmoniserats i unionen, såsom direkta skatter, är således inte undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd. Kommissionen kan följaktligen kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd under förutsättning att villkoren för en sådan kvalificering är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81, och dom av den 25 mars 2015, Belgien/kommissionen, T-538/11, EU:T:2015:188, punkterna 65 och 66).

105 I avsaknad av unionslagstiftning på området är det förvisso medlemsstaterna som är behöriga att ange vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).

106 Detta innebär emellertid inte att varje skatteåtgärd som bland annat påverkar det beskattningsunderlag som beaktas av skattemyndigheterna faller utanför tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF. Om en sådan åtgärd i praktiken diskriminerar mellan företag som befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med skatteåtgärden och därför ger mottagarna av åtgärden selektiva fördelar som gynnar ”vissa” företag eller ”viss” produktion, kan den anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

107 Det följer av det ovan anförda att kommissionen är behörig att säkerställa efterlevnaden av artikel 107 FEUF och därmed inte kan klandras för att ha överskridit sina befogenheter när den granskade det aktuella förhandsbeskedet för att avgöra huruvida det utgjorde ett statligt stöd och, om så var fallet, huruvida det var förenligt med den inre marknaden, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

108 Storhertigdömet Luxemburg saknar således fog för att hävda att kommissionen påtog sig rollen som Storhertigdömet Luxemburgs skatterättsliga överklagandenämnd, eftersom kommissionen endast har utövat sina befogenheter enligt artikel 107 FEUF genom att undersöka frågan huruvida det aktuella förhandsbeskedet var förenligt med reglerna om statligt stöd.

109 Under dessa omständigheter finner tribunalen att kommissionen inte åsidosatte artiklarna 4 FEU och 5 FEU eller artikel 114 FEUF, genom att anta det angripna beslutet.

110 Denna slutsats påverkas inte av Storhertigdömet Luxemburgs och Irlands argument.

111 För det första, i den mån som Storhertigdömet Luxemburg och Irland har gjort gällande att kommissionen genomförde en dold skatteharmonisering genom att bortse från de luxemburgska reglerna för att dra slutsatsen att beräkningen av skatten inte var förenlig med armlängdsprincipen och genom att åberopa bestämmelser som inte utgör en del av det luxemburgska skattesystemet, kan detta argument inte godtas.

112 Det framgår visserligen av den rättspraxis som det har redogjorts för i punkt 105 ovan att kommissionen, på unionsrättens nuvarande stadium, inte har befogenhet att självständigt definiera den så kallade normala beskattningen av ett anknutet företag genom att bortse från de nationella skattebestämmelserna.

113 Även om den så kallade normala beskattningen definieras i de nationella skattebestämmelserna och även om själva förekomsten av en fördel ska fastställas i förhållande till denna, kvarstår det faktum, såsom har påpekats i punkt 106 ovan, att en skatteåtgärd som påverkar det beskattningsunderlag som beaktas av skattemyndigheterna kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF. Genom att pröva frågan huruvida det aktuella förhandsbeskedet var förenligt med reglerna om statligt stöd, genomförde således kommissionen inte någon ”skatteharmonisering”, utan den utövade sin befogenhet enligt artikel 107.1 FEUF, genom att bland annat kontrollera, i ett konkret fall, huruvida förhandsbeskedet ger dess mottagare en fördel jämfört med den så kallade normala beskattningen, såsom den definieras i nationell skatterätt.

114 För det andra har Storhertigdömet Luxemburg och Irland gjort gällande att det angripna beslutet har skapat ”total rättsosäkerhet”, inte bara i medlemsstaterna, utan även i tredjeland, att denna åtgärd har starkt kritiserats bland annat av ledare i Amerikas förenta stater, att det rör sig om en ”ny företeelse” som är rättsstridig och att den kommer att leda till att medlemsstaterna anmäler alla sina förhandsbesked och ifrågasätter de befintliga förhandsbeskeden. Sådana argument kan inte godtas.

115 Det framgår inte av det angripna beslutet att kommissionen ansåg att alla förhandsbesked med nödvändighet utgjorde ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF. Under förutsättning att ett sådant förhandsbesked inte ger någon selektiv fördel, bland annat genom att det inte leder till en minskning av skattebördan för mottagaren genom att avvika från ”normala” skatteregler, utgör förhandsbeskedet inte ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF och omfattas inte av någon anmälningsskyldighet enligt artikel 2 i förordning 2015/1589.

116 I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Irland har hävdat, är det angripna beslutet inte sådant att det skapar ”total rättsosäkerhet” i medlemsstaterna eller i tredjeland. Det angripna beslutet utgör nämligen endast en tillämpning av artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF, enligt vilka en offentlig åtgärd som utgör ett stöd som är oförenligt med den inre marknaden är förbjuden och ska återkrävas, på det aktuella förhandsbeskedet.

117 Av det ovan anförda följer att talan inte kan bifallas såvitt avser grunden som syftar till att visa att kommissionen genomförde en dold skatteharmonisering.

D. Den andra gruppen av grunder: En fördel föreligger inte

1. Inledande synpunkter

118 För att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd krävs det enligt rättspraxis att samtliga villkor i artikel 107 FEUF är uppfyllda. Det har således fastställts att för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i nämnda bestämmelse ska det, för det första, röra sig om en statlig

åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (se dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

119 I förevarande fall ska det påpekas att kommissionen, såsom framgår av punkterna 21–37 ovan, i det angripna beslutet samtidigt prövade de två kriterierna som avser förekomsten av en fördel och den aktuella åtgärdens selektivitet.

120 Närmare bestämt fann kommissionen i första hand att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en selektiv fördel, med hänsyn till det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg, av det skälet att den metod som godkändes i förhandsbeskedet inte var förenlig med armlängdsprincipen, vilken med nödvändighet utgjorde en del av kommissionens bedömning i enlighet med artikel 107.1 FEUF av skatteåtgärder som beviljats till företag inom en koncern, oberoende av huruvida en medlemsstat hade införlivat denna princip med den nationella rättsordningen, och enligt vilken koncerninterna transaktioner borde ha ersatts som om de hade förhandlats fram av oberoende företag (nedan kallad armlängdsprincipen såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet) (se skälen 219–231 i det angripna beslutet, och särskilt skäl 228 i nämnda beslut). Kommissionen redogjorde således, i skälen 234–311 i det angripna beslutet, för sitt resonemang enligt vilket metoden för fastställande av FFT:s skattepliktiga vinst, vilken hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet, inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat som uppnåtts på marknadsmässiga villkor (resultat på armlängds avstånd).

121 I andra hand fann kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel på grund av att det avvek från artikel 164.3 i skattelagen och från cirkuläret, genom vilka armlängdsprincipen har införts i luxemburgsk rätt (se skälen 316 och 317 i det angripna beslutet). Kommissionen hänvisade då till sin bedömning att den metod som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat, såsom den uppskattning som hade gjorts i samband med dess huvudresonemang (se skälen 234–311 i det angripna beslutet).

122 Kommissionens tillvägagångssätt, som består i att samtidigt pröva kriterierna avseende fördel och selektivitet, är inte i sig felaktigt, eftersom – såsom kommissionen har påpekat – såväl fördelen som dess selektiva karaktär prövas. Tribunalen anser dock att det är lämpligt att först pröva huruvida kommissionen gjorde en riktig bedömning när den slog fast att det förelåg en fördel innan den, i förekommande fall, prövade huruvida denna fördel skulle anses vara selektiv.

123 Trots att vissa av de argument som har anförts av Storhertigdömet Luxemburg och FFT, däribland de argument som har angetts i den andra delen av Storhertigdömet Luxemburgs första grund, har presenterats som att de avser den aktuella åtgärdens selektivitet, anser tribunalen att de även syftar till att det ska fastställas att kommissionen felaktigt drog slutsatsen att den aktuella åtgärden gav FFT en fördel. Tribunalen ska således pröva de argument som har anförts inom ramen för den andra delen av Storhertigdömet Luxemburgs första grund tillsammans med de grunder som syftar till att bestrida kommissionens slutsats att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel.

124 Med hänsyn till dessa påpekanden ska tribunalen pröva de grunder som har anförts till stöd för argumentet att FFT inte fick någon fördel, genom att först titta närmare på de anmärkningar som har riktats mot kommissionens förstahandsresonemang, och därefter på de anmärkningar som avser det resonemang som har anförts i andra hand. Slutligen ska tribunalen pröva Storhertigdömet Luxemburgs anmärkning om att kommissionen inte bevisade att det förelåg en fördel på Fiat/Chrysler-koncernens nivå.

2. Kommissionens förstahandsresonemang om att det aktuella förhandsbeskedet avvek från det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg

125 De grunder som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har åberopat för att bestrida den prövning av fördelen som kommissionen gjorde i första hand, kan sammanfattas enligt följande. För det första har Storhertigdömet Luxemburg och FFT, med stöd av Irland, bestritt förekomsten av armlängdsprincipen, såsom kommissionen har beskrivit den i det angripna beslutet, och bestritt den tillämpning som kommissionen har gjort av denna princip såsom kriterium för bedömningen av huruvida det föreligger en selektiv fördel. För det andra har Storhertigdömet Luxemburg bestritt kommissionens slutsats att den metod som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet för att fastställa det skattebelopp som FFT skulle betala inte är förenlig med armlängdsprincipen.

a) De grunder som avser ett fel vid tillämpningen av armlängdsprincipen på området för kontroll av statligt stöd

126 Storhertigdömet Luxemburg och FFT har i huvudsak kritiserat kommissionen för att den identifierade en armlängdsprincip som är specifik för unionsrätten, i strid med medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor, och för att den undersökte det aktuella förhandsbeskedet mot bakgrund av denna princip, utan att ta hänsyn till luxemburgsk rätt. De har även gjort gällande att kommissionen, genom att tillämpa armlängdsprincipen på det sätt som beskrivits i det angripna beslutet, åsidosatte rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, och inte iakttog sin motiveringsskyldighet.

127 Kommissionen har bestritt dessa argument.

128 Det ska erinras om att kommissionen, i skälen 219–231 i det angripna beslutet, uppgav att den, för att konstatera att det förelåg en selektiv fördel, kunde undersöka huruvida ett förhandsbesked, såsom det aktuella, avvek från armlängdsprincipen, såsom den beskrivits i det angripna beslutet. Kommissionen avgränsade då omfattningen av denna armlängdsprincip.

129 Det ska framför allt påpekas att, såsom framgår särskilt av skälen 216, 231 och 311 i det angripna beslutet, prövningen mot bakgrund av armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, utgör en del av den bedömning av den selektiva fördelen som kommissionen gjorde i första hand. Såsom framgår av skälen 216, 219 och 301 i det angripna beslutet består denna bedömning i att undersöka huruvida det aktuella förhandsbeskedet avviker från det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg. I det avseendet ska det påpekas att kommissionen tidigare angav, i skälen 194–199 i det angripna beslutet, att syftet med det allmänna systemet för bolagsbeskattning i Luxemburg var att beskatta vinster som görs av alla företag med hemvist i Luxemburg, oavsett om de är anknutna eller icke-anknutna, och att dessa två typer av företag befinner sig i en liknande situation i faktiskt och rättsligt hänseende med hänsyn till detta syfte.

130 Beträffande definitionen av armlängdsprincipen hävdade kommissionen, i skälen 222 och 225 i det angripna beslutet, att koncerninterna transaktioner enligt denna princip borde ersättas som om de hade förhandlats fram av oberoende företag. Kommissionen tillade, i skäl 226 i det angripna beslutet, att syftet med denna princip var att säkerställa att koncerninterna transaktioner för skatteändamål behandlas med beaktande av det vinstbelopp som skulle ha uppnåtts om transaktionen hade utförts av fristående företag. Kommissionen gjorde dessutom vid förhandlingen gällande att armlängdsprincipen, enligt dess mening, utgjorde ett verktyg för att bedöma prisnivån på koncerninterna transaktioner.

131 Vad beträffar armlängdsprincipens rättsliga art fann kommissionen, i skäl 228 i det angripna beslutet, att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av prövningen, i enlighet med artikel 107 FEUF, av skatteåtgärder som beviljats till företag inom en koncern, oberoende av om medlemsstaten hade införlivat denna princip med den nationella rättsordningen. Kommissionen angav

att armlängdsprincipen som den tillämpade var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF. Kommissionen grundade detta konstaterande på domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), avseende skatteordningen för samordningscenter i Belgien, i vilken domstolen fann att metoden för att fastställa skattepliktiga inkomster som föreskrevs i denna ordning gav dessa centrum en selektiv fördel. Närmare bestämt har kommissionen hänvisat till punkt 96 i nämnda dom, där domstolen konstaterade att metoden för fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för dessa centrum ”inte [ledde] till internpriser som l[åg] nära de priser som … tillämpa[de]s vid fri konkurrens”.

132 Vad gäller tillämpningen av armlängdsprincipen, angav kommissionen i skäl 227 i det angripna beslutet att ”[f]ör att undersöka huruvida [Storhertigdömet] Luxemburg [hade] beviljat FFT en selektiv fördel, b[orde] kommissionen kontrollera huruvida den metod som godtogs av den luxemburgska skattemyndigheten genom det [aktuella] förhandsbeskedet … för fastställande av FFT:s beskattningsbara inkomst i Luxemburg avv[ek] från en metodologi som led[de] till en tillförlitlig uppskattning av en marknadsbaserad inkomst och således avv[ek] från armlängdsprincipen”. Kommissionen tillade i skäl 228 i det angripna beslutet att armlängdsprincipen tillämpades för att bestämma huruvida ett koncernföretags skattepliktiga vinst för beräkning av bolagsskatten hade beräknats genom en metod som låg marknadsförhållandena nära, på så sätt att detta företag inte gavs en mera gynnsam behandling enligt det allmänna bolagsskattesystemet, än den som gavs till icke-anknutna företag vars skattepliktiga vinst fastställdes av marknaden.

133 Det ska således prövas huruvida kommissionen kunde bedöma den aktuella åtgärden mot bakgrund av armlängdsprincipen, såsom den har beskrivits i det angripna beslutet och framställts i punkterna 130–132 ovan, vilken består i att kontrollera huruvida koncerninterna transaktioner ersätts som om de hade förhandlats fram på marknadsmässiga villkor.

134 Såsom har angetts i punkt 104 ovan följer det av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska de sistnämnda inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Medlemsstaternas åtgärder på området för direkta skatter är således inte undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd, även om åtgärderna avser frågor som inte har harmoniserats i unionen.

135 Härav följer att kommissionen kan kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd under förutsättning att villkoren för en sådan kvalificering är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Medlemsstaterna måste nämligen utöva sina befogenheter i skattefrågor i enlighet med unionsrätten (dom av den 3 juni 2010, kommissionen/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Medlemsstaterna måste därför avstå från att i detta sammanhang vidta några åtgärder som kan utgöra statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.

136 När det gäller villkoret att den aktuella åtgärden ska ge en ekonomisk fördel, ska det erinras om att det följer av fast rättspraxis att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha fått under normala marknadsvillkor, anses utgöra statligt stöd (se dom av den 2 september 2010, kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 40 och där angiven rättspraxis; dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

137 En åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig

i, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; se, även, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

138 När det gäller skatteåtgärder kan själva förekomsten av en fördel bara fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal” (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). En sådan åtgärd ger följaktligen mottagaren en ekonomisk fördel, eftersom den minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har identiskt lika effekter (dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

139 För att avgöra huruvida det föreligger en skattefördel ska följaktligen situationen för mottagaren till följd av tillämpningen av den aktuella åtgärden jämföras med situationen för vederbörande i avsaknad av den aktuella åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Cellnex Telecom och Telecom Castilla-La Mancha/kommissionen, C-91/17 P och C-92/17 P, ej publicerad, EU:C:2018:284, punkt 114), och med tillämpning av normala skatteregler.

140 I samband med fastställandet av skattesituationen för ett anknutet företag som ingår i en företagskoncern, ska det inledningsvis påpekas att priserna på de koncerninterna transaktioner som detta företag utför inte fastställs på marknadsvillkor. Dessa priser har bestämts av företag som tillhör samma koncern, vilket gör att de inte styrs av marknadskrafterna.

141 När det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan anknutna företag och fristående företag vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt, avser den nationella skatterätten att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet företag som om den uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris. Under dessa omständigheter ska det konstateras att när kommissionen, inom ramen för sin befogenhet enligt artikel 107.1 FEUF, prövar en skatteåtgärd som ett sådant anknutet företag har beviljats, kan den jämföra skattebördan för ett sådant anknutet företag som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett företag, vilket befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor.

142 Dessa slutsatser stöds för övrigt, såsom kommissionen korrekt påpekade i det angripna beslutet, av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), som rörde belgisk skatterätt, i vilken det föreskrevs att anknutna företag och fristående företag skulle behandlas på samma villkor. Domstolen erkände nämligen i punkt 95 i nämnda dom behovet av att jämföra en stödordning som utgör ett avsteg med ”det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens”.

143 Även om de nationella myndigheterna, genom den skatteåtgärd som ett anknutet företag har beviljats, har godtagit en viss prisnivå för en koncernintern transaktion, ger artikel 107.1 FEUF kommissionen möjlighet att kontrollera huruvida denna prisnivå motsvarar den som skulle ha tillämpats på marknadsmässiga villkor, för att kontrollera huruvida prisnivån medför en minskning av de utgifter som normalt belastar det aktuella företagets budget, och således ger företaget en fördel i den mening som avses i nämnda artikel. Armlängdsprincipen, såsom den har beskrivits av kommissionen i det angripna beslutet, utgör således ett verktyg som gör det möjligt att genomföra denna kontroll vid utövandet av kommissionens befogenheter enligt artikel 107.1 FEUF. Kommissionen gjorde för övrigt ett korrekt påpekande i skäl 225 i det angripna beslutet att armlängdsprincipen utgjorde ett ”referenskriterium” för att avgöra huruvida ett anknutet företag, till följd av en skatteåtgärd som fastställer dess internprissättning, åtnjöt en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

144 Det ska dessutom påpekas att när kommissionen använder detta verktyg för att kontrollera huruvida den skattepliktiga vinsten för ett anknutet företag enligt en skatteåtgärd motsvarar en tillförlitlig uppskattning av en skattepliktig vinst som uppkommit på marknadsmässiga villkor, kan kommissionen konstatera att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast om skillnaden mellan de två jämförelsefaktorerna är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

145 I förevarande fall avser det aktuella förhandsbeskedet fastställandet av FFT:s ersättning för dess koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet i syfte att fastställa dess skattepliktiga vinst enligt den luxemburgska skattelagen, vilken – oberoende av frågan huruvida de normala skattereglerna ska definieras extensivt eller restriktivt – syftar till att anknutna företag och fristående företag i Luxemburg ska beskattas på samma sätt i fråga om bolagsskatt. Kommissionen kunde således kontrollera huruvida FFT:s skattepliktiga vinst till följd av det aktuella förhandsbeskedet var lägre än FFT:s skattebörda i avsaknad av detta förhandsbesked och med tillämpning av de normala skattereglerna i luxemburgsk rätt. Eftersom FFT är ett anknutet företag och den luxemburgska skattelagen syftar till att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant anknutet företag som om den hade uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris, ska tribunalen, vid prövningen av det aktuella förhandsbeskedet, jämföra FFT:s skattepliktiga vinst till följd av tillämpningen av förhandsbeskedet med situationen, till följd av tillämpningen av de normala skattereglerna i luxemburgsk rätt, för ett företag som befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet i fri konkurrens. Även om det aktuella förhandsbeskedet godtog en viss prisnivå för koncerninterna transaktioner, ska det i det sammanhanget kontrolleras huruvida denna prisnivå motsvarar den som skulle ha tillämpats på marknadsmässiga villkor.

146 Det ska i detta sammanhang preciseras att kommissionen, vad gäller bedömningen av frågan huruvida ett anknutet företag har fått en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, inte kan kritiseras för att ha använt en metod för att fastställa internpriser som den ansåg vara lämplig i det aktuella fallet för att undersöka nivån på internprissättningen för en transaktion eller för flera transaktioner med ett nära samband, som utgör en del av den omtvistade åtgärden. Det ankommer emellertid på kommissionen att motivera sitt val av metod.

147 Även om kommissionen helt riktigt påpekade att den inte kan vara formellt bunden av OECD:s riktlinjer, är det likväl så att dessa riktlinjer grundar sig på viktigt arbete som utförts av ansedda expertgrupper, att de återspeglar det samförstånd som uppnåtts på internationell nivå vad gäller internprissättning och att de därför har viss praktisk betydelse vid tolkningen av frågor som rör internprissättning, vilket kommissionen medgav i skäl 87 i det angripna beslutet.

148 Kommissionen gjorde följaktligen en riktig bedömning när den slog fast att den, inom ramen för sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF, kunde undersöka huruvida koncerninterna transaktioner ersattes som om de hade förhandlats fram på marknadsmässiga villkor. Detta konstaterande påverkas inte av Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s övriga argument.

149 Vad, för det första, beträffar FFT:s argument om att kommissionen inte angav någon rättslig grund för sin armlängdsprincip, ska det visserligen påpekas att kommissionen, i skälen 228 och 229 i det angripna beslutet, uppgav att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, existerade oberoende av om en sådan princip hade införlivats med den nationella rättsordningen. Kommissionen angav även att den inte hade undersökt huruvida det aktuella förhandsbeskedet tog hänsyn till armlängdsprincipen som föreskrivs i artikel 164.3 i skattelagen eller i cirkuläret, varigenom armlängdsprincipen har införlivats med luxemburgsk rätt. Kommissionen hävdade även att den armlängdsprincip som den tillämpade skilde sig från den som föreskrivs i artikel 9 i OECD:s modellavtal.

150 Kommissionen angav emellertid också, i skäl 228 i det angripna beslutet, att armlängdsprincipen med nödvändighet utgjorde en del av bedömningen, i enlighet med artikel 107.1 FEUF, av skatteåtgärder som beviljats till företag inom en koncern och att armlängdsprincipen var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107 FEUF.

151 Det framgår således av det angripna beslutet att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen, är ett verktyg som den med rätta använde vid bedömningen enligt artikel 107.1 FEUF.

152 Vid förhandlingen gjorde kommissionen visserligen gällande att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, inte omfattades av unionsrätten eller av internationell rätt, utan att den ingick i det vanliga skattesystemet som föreskrivs i nationell rätt. Kommissionen anser således att om en medlemsstat, inom ramen för det nationella skattesystemet, väljer synsättet med separata juridiska enheter, enligt vilket skatterätten fäster vikt vid juridiska enheter och inte vid ekonomiska enheter, är armlängdsprincipen med nödvändighet en naturlig följd av detta synsätt, som är bindande i den aktuella medlemsstaten, oberoende av huruvida armlängdsprincipen, uttryckligen eller underförstått, har införlivats med nationell rätt.

153 I det avseendet uppgav Storhertigdömet Luxemburg och FFT vid förhandlingen att kommissionen, genom dessa påståenden, tycktes ändra sin ståndpunkt beträffande armlängdsprincipen såsom den beskrevs i det angripna beslutet. Även om den tolkning som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har framfört antas vara korrekt, ska det under alla omständigheter påpekas att kommissionen inte får ändra den rättsliga grunden för armlängdsprincipen, såsom den har angetts i det angripna beslutet, vid förhandlingen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juni 1998, British Airways m.fl./kommissionen, T-371/94 och T-394/94, EU:T:1998:140, punkt 116). Det ska under alla omständigheter konstateras att den precisering som gjordes vid förhandlingen inte påverkar konstaterandet i punkt 151 ovan, enligt vilket det framgår av det angripna beslutet att armlängdsprincipen tillämpas vid bedömningen enligt artikel 107.1 FEUF. Vidare framgår det av Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s samtliga inlagor att dessa har uppfattat det angripna beslutet så, att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, tillämpas i samband med bedömningen av en nationell skatteåtgärd enligt artikel 107.1 FEUF.

154 Tribunalen underkänner således FFT:s argument om att kommissionen inte angav någon rättslig grund för armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet.

155 I den mån som FFT för det andra har hävdat att kommissionen inte preciserade innehållet i armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, räcker det att konstatera att det framgår av det angripna beslutet att det rör sig om ett verktyg som gör det möjligt att kontrollera att koncerninterna transaktioner ersätts som om de hade förhandlats fram av oberoende företag (se punkt 151 ovan). Argumentet kan därför inte godtas.

156 För det tredje har Storhertigdömet Luxemburg i huvudsak kritiserat kommissionen för att den bedömde det aktuella förhandsbeskedet mot bakgrund av armlängdsprincipen såsom den beskrevs i det angripna beslutet, trots att denna princip är ett kriterium som är ovidkommande för luxemburgsk skatterätt. Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, gör det möjligt för kommissionen att föreskriva metodstandarder för att fastställa den skattepliktiga vinsten som inte finns i den nationella lagstiftningen, och att detta skulle medföra en dold harmonisering i fråga om direkta skatter i strid med medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor. Detta argument ska dock underkännas.

157 I det avseendet räcker det att påpeka att, såsom har konstaterats i punkterna 138 och 141 ovan, om den så kallade normala beskattningen definieras i de nationella skattereglerna och om själva förekomsten av en fördel ska fastställas i förhållande till dessa regler, är det likväl så att om det i dessa nationella regler föreskrivs att anknutna företag ska beskattas på samma villkor som fristående företag,

gör artikel 107.1 FEUF det möjligt för kommissionen att kontrollera om prisnivån för koncerninterna transaktioner, som godtagits av de nationella myndigheterna för att fastställa beskattningsunderlaget för ett anknutet företag, motsvarar den prisnivå som skulle ha tillämpats på armlängds avstånd.

158 När kommissionen undersöker huruvida den metod som godkänts genom en nationell skatteåtgärd leder till ett resultat som erhållits i enlighet med armlängdsprincipen, såsom den har definierats i punkt 151 ovan, överskrider den följaktligen inte sina befogenheter.

159 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har hävdat att kommissionen gjorde en bedömning mot bakgrund av armlängdsprincipen utan att pröva huruvida det förelåg en fördel med hänsyn till nationell skatterätt, räcker det att påpeka att det klart framgår av skälen 231, 266, 276, 291, 301 och 339 i det angripna beslutet att kommissionen undersökte huruvida det aktuella förhandsbeskedet ledde till en minskning av FFT:s skattebörda jämfört med den som företaget normalt sett skulle ha burit med tillämpning av de luxemburgska skattereglerna. Kommissionen undersökte således huruvida det aktuella förhandsbeskedet hade lett till en minskning av skattebördan med tillämpning av nationella rättsregler. Även om kommissionen i detta sammanhang gjorde sin bedömning mot bakgrund av armlängdsprincipen, använde den denna princip, såsom har konstaterats ovan i punkt 151, som ett verktyg som gjorde det möjligt för kommissionen att kontrollera huruvida nivån på FFT:s internpriser hade sänkts på ett konstlat sätt jämfört med en situation då priserna hade fastställts på marknadsmässiga villkor. Argumentet att kommissionen ersatte bestämmelserna i luxemburgsk skatterätt med en ovidkommande bestämmelse kan följaktligen inte godtas.

160 För det fjärde har FFT och Irland i huvudsak gjort gällande att kommissionen i det angripna beslutet felaktigt hävdade att det finns en allmän princip om likabehandling gällande beskattning.

161 Kommissionen angav visserligen i skäl 228 i det angripna beslutet att armlängdsprincipen var en allmän princip om likabehandling gällande beskattning, som föll inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF. En sådan formulering ska dock inte tas ur sitt sammanhang och kan inte tolkas som att kommissionen hävdade att det fanns en allmän princip om likabehandling med avseende på skatt som är inneboende i artikel 107.1 FEUF, vilket skulle ge denna artikel ett alltför omfattande tillämpningsområde.

162 Under alla omständigheter framgår det underförstått, men med nödvändighet, av skälen 222–231 i det angripna beslutet, särskilt av skälen 226 och 229 i nämnda beslut, att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, uppfattades av kommissionen enbart som ett verktyg som gjorde det möjligt för den att kontrollera att de koncerninterna transaktionerna ersätts som om de hade förhandlats fram av oberoende företag. FFT:s och Irlands argument kan inte påverka konstaterandet i punkt 146 ovan att kommissionen, i samband med sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF, kunde undersöka huruvida koncerninterna transaktioner ersattes som om de hade förhandlats fram på marknadsmässiga villkor.

163 Tribunalen kan följaktligen inte godta FFT:s och Irlands argument i det avseendet.

164 För det femte har FFT kritiserat kommissionen för att den, i det angripna beslutet, avvek från den utformning av armlängdsprincipen som den hade valt i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet. FFT har i det avseendet gjort gällande att kommissionen, i punkterna 14 och 62 i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, hänvisade till artikel 9 i OECD:s modellavtal.

165 Det ska i det avseendet påpekas att FFT inte har dragit några rättsliga slutsatser av dess påstående om att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, skiljer sig från den armlängdsprincip som kommissionen hänvisade till i beslutet att inleda förfarandet. Detta argument ska följaktligen underkännas såsom verkningslöst.

166 Under alla omständigheter ska detta argument även underkännas såsom ogrundat.

167 Även om kommissionen, i punkt 14 i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, har hänvisat till ”armlängdsprincipen såsom den anges i artikel 9 [i OECD:s modellavtal]”, gjordes denna hänvisning i avsnittet med rubriken ”Introduktion till skattebesluten om internprissättning”. Det framgår inte av punkt 14 i beslutet att inleda förfarandet, som FFT har åberopat, att kommissionen grundade sin preliminära bedömning på artikel 9 i OECD:s modellavtal. Även om kommissionen, i skäl 62 i beslutet att inleda förfarandet som FFT har åberopat, har hänvisat till OECD:s riktlinjer, har kommissionen endast presenterat dessa som ett ”referensdokument” eller som ”lämpliga riktlinjer”. En sådan presentation skiljer sig inte från kommissionens presentation i det angripna beslutet.

168 Vidare konstaterar tribunalen att det framgår av skälen 58 och 59 i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet att kommissionen, redan i detta skede av förfarandet, redogjorde för sin ståndpunkt att den, vid kontrollen enligt artikel 107 FEUF, kan tillämpa armlängdsprincipen för att bedöma huruvida en skatteåtgärd ger ett anknutet företag en selektiv fördel.

169 I det avseendet ska det påpekas att kommissionen, i skäl 61 i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, angav att en beskattningsmetod som tillämpas på internprissättning och som inte överensstämmer med armlängdsprincipen och leder till en minskning av beskattningsunderlaget för den som drar fördel av metoden skulle ge en fördel. Kommissionen grundade detta konstaterade på domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), såsom den därefter gjorde i det angripna beslutet.

170 För det sjätte kan tribunalen inte godta FFT:s argument att kommissionens ståndpunkt beträffande armlängdsprincipen avvek från dess tidigare beslutspraxis, eftersom denna beslutspraxis avseende andra ärenden inte kan påverka giltigheten av ett omtvistat beslut, vilken endast kan bedömas mot bakgrund av EUF-fördragets objektiva bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, punkt 21).

171 För det sjunde, i den mån som FFT har uppgett att kommissionen var mycket otydlig när det gäller begreppet armlängdsprincipen som den hade valt, genom att vägra ge FFT de presentationsbilder som kommissionen hade använt vid ett seminarium om statligt stöd i Bryssel, underkänner tribunalen detta argument såsom verkningslöst. Kommissionens ståndpunkt rörande armlängdsprincipen framgår nämligen av skälen 219–231 i det angripna beslutet, vilket gör att den omständigheten att den inte tillhandahöll presentationsbilderna efter ett seminarium inte har någon inverkan på det angripna beslutets lagenlighet.

172 För det åttonde har FFT gjort gällande att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, skiljer sig från den som har fastställts av OECD. FFT har hävdat att sistnämnda princip tillåter ”lämpliga anpassningar”, såsom att inte beakta innehaven i dotterbolagen vid beräkningen av ersättningen för FFT:s funktioner. Detta förklaras enligt FFT för övrigt i rapporten från ett ekonomiskt rådgivningsbolag som bifogades ansökan. Tribunalen kan inte godta detta argument, eftersom det delvis inte kan tas upp till prövning och delvis är ogrundat.

173 När det gäller påståendet att armlängdsprincipen skiljer sig från den som har fastställts av OECD, har FFT inte anfört något konkret argument, förutom argumentet som avser beaktandet av dess aktieinnehav. I den mån som FFT har gjort gällande att kommissionen åsidosatte punkt 2.74 i OECD:s riktlinjer, enligt vilken lämpliga anpassningar ska göras vid tillämpningen av TNMM, ska det konstateras att kommissionen, såsom har angetts i punkt 147 ovan, inte är formellt bunden av dessa riktlinjer, och dessutom att kommissionen, i motsats till vad FFT har hävdat, inte uteslöt möjligheten att göra ”lämpliga anpassningar”. Kommissionen nöjde sig nämligen med att konstatera att det i förevarande fall inte var motiverat att bortse från FFT:s innehav i FFNA och FFC, en fråga som för övrigt kommer att prövas nedan i punkterna 273–278.

174 Vidare, i den mån som FFT har hänvisat till rapporten från ett ekonomiskt rådgivningsbolag, i vilken en expert utvecklade argument för att visa att kommissionen inte borde ha beaktat FFT:s innehav i dotterbolagen, ska hänvisningen till detta argument, enligt fast rättspraxis, avvisas, eftersom den inte anges i själva ansökan. Det följer av rättspraxis att även om texten i en ansökan kan understödjas och kompletteras i specifika avseenden, genom hänvisningar till bestämda avsnitt i bifogade handlingar, kan inte en allmän hänvisning till andra handlingar, även om dessa har bifogats ansökan, avhjälpa avsaknaden av väsentliga uppgifter i ansökan, eftersom bilagorna enbart ska tjäna som bevismaterial och som ett medel för målets utredning (se dom av den 30 januari 2007, France Télécom/kommissionen, T-340/03, EU:T:2007:22, punkt 167 och där angiven rättspraxis).

175 Under alla omständigheter, även om det antas att kommissionen felaktigt underlät att göra de ”lämpliga anpassningar” som FFT har hänvisat till, ska det konstateras att detta inte påverkar konstaterandet att FFT inte har anfört något argument som gör det möjligt att förstå varför den armlängdsprincip som kommissionen tillämpade skulle vara felaktig. Den omständigheten att det finns föreskrifter om ”lämpliga anpassningar” i OECD:s riktlinjer för att beakta varje faktisk situation, och att de omständigheter som föranleder sådana anpassningar kan föreligga i detta fall, påverkar inte konstaterandet att armlängdsprincipen kräver att anknutna företag tar ut internpriser som återspeglar de priser som tas ut under konkurrensförhållanden, vilket motsvarar den bedömning som kommissionen gjorde i det angripna beslutet.

176 För det nionde kan tribunalen inte godta Storhertigdömet Luxemburgs argument om att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, är subjektiv och godtycklig. Det räcker att konstatera att prövningen mot bakgrund av armlängdsprincipen, såsom framgår av skäl 231 i det angripna beslutet, består i att pröva huruvida den metod för att fastställa internpriser som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet gör det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat. Vidare har kommissionen, vid sin bedömning, i stor utsträckning hänvisat till OECD:s riktlinjer, beträffande vilka det råder stor enighet. Storhertigdömet Luxemburg och FFT har för övrigt inte bestritt det sistnämnda.

177 För det tionde har FFT gjort gällande att kommissionen underlät att förklara på vilken grund den hade fastställt armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, samt innehållet i denna princip, i strid med kommissionens motiveringsskyldighet som föreskrivs i artikel 296 FEUF.

178 I det avseendet erinrar tribunalen om att den motivering som krävs enligt artikel 296.2 FEUF enligt fast rättspraxis ska vara anpassad till rättsaktens beskaffenhet. Av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur den institution som har antagit rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och så att den behöriga domstolen ges möjlighet att utföra sin prövning. Frågan huruvida kravet på motivering är uppfyllt ska bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, särskilt rättsaktens innehåll, de anförda skälen och det intresse av att få förklaringar som de vilka rättsakten är riktad till, eller andra personer som direkt eller personligen berörs av den, kan ha. Det krävs inte att alla relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen, eftersom bedömningen av om motiveringen av en rättsakt uppfyller kraven i artikel 296.2 FEUF inte ska ske endast utifrån motiveringens lydelse, utan även utifrån det sammanhang i vilket den ingår och samtliga rättsregler på det aktuella området (se dom av den 15 juli 2004, Spanien/kommissionen, C-501/00, EU:C:2004:438, punkt 73 och där angiven rättspraxis).

179 I förevarande fall har det redan konstaterats i punkterna 149–151 och 154 ovan att kommissionen, i motsats till vad FFT har hävdat, angav den rättsliga grunden för armlängdsprincipen och innehållet i denna princip i skälen 219–231 i det angripna beslutet. Det ska således konstateras att det angripna beslutet är tillräckligt motiverat vad beträffar dessa frågor. Såsom har konstaterats i punkt 153 ovan framgår det av Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s samtliga inlagor att dessa har uppfattat det angripna beslutet så, att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i nämnda beslut, tillämpades i samband med bedömningen av en nationell skatteåtgärd enligt artikel 107.1 FEUF.

180 För det elfte, i den mån som FFT har gjort gällande att armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, skapar rättsosäkerhet och förvirring i skälen 219–231 och särskilt i skäl 228 i det angripna beslutet som gör att det inte går att förstå huruvida ett förhandsbesked som grundar sig på internprissättning strider mot reglerna om statligt stöd eller ej, kan tribunalen inte godta ett sådant argument.

181 Det följer av rättspraxis att rättssäkerhetsprincipen, vilken utgör en allmän princip i unionsrätten, kräver att rättsregler ska vara klara och precisa och den syftar till att säkerställa förutsebarheten rörande de situationer och rättsförhållanden som omfattas av unionsrätten (dom av den 15 februari 1996, Duff m.fl./kommissionen, C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20).

182 Begreppet statligt stöd definieras utifrån de verkningar som åtgärden har på mottagarens konkurrensställning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 87). Härav följer att artikel 107 FEUF förbjuder varje stödåtgärd, oberoende av dess form eller den lagstiftningsteknik som använts för att bevilja ett sådant stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 79).

183 Vidare ska det erinras om att det i luxemburgsk skatterätt föreskrivs att anknutna företag och fristående företag är skyldiga att betala bolagsskatt på samma villkor. Under dessa omständigheter gick det att förutse att kommissionen, vid den bedömning som föreskrivs i artikel 107 FEUF, kunde kontrollera huruvida den metod för att fastställa internpriser som godkändes i förhandsbeskedet avvek från ett pris som skulle ha fastställts på marknadsmässiga villkor, för att pröva huruvida förhandsbeskedet gav mottagaren en fördel.

184 Under alla omständigheter, i den mån som FFT endast har hävdat att det anser att formuleringen i skäl 228 i det angripna beslutet är oklar och ger upphov till rättsosäkerhet, räcker det att erinra om att det angripna beslutet ska läsas i sin helhet. Såsom framgår av punkterna 130–132 ovan, angav kommissionen, i det angripna beslutet, armlängdsprincipens definition, tillämpningsområde och rättsliga art. Såsom har konstaterats i punkt 115 ovan, framgår det inte heller av det angripna beslutet att kommissionen ansåg att varje förhandsbesked med nödvändighet utgjorde ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF. Under förutsättning att förhandsbeskedet inte medför någon selektiv fördel, i synnerhet att det inte leder till en minskning av mottagarens skattebörda, utgör ett sådant förhandsbesked inte ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF och omfattas inte av någon anmälningsskyldighet enligt artikel 2 i förordning 2015/1589.

185 För det tolfte, i den mån som FFT har hävdat att kommissionen åsidosatte principen om skydd för berättigade förväntningar eftersom ingen förutsåg, eller kunde ha förutsett, att kommissionen skulle tillämpa en annan armlängdsprincip än den som OECD fastställt, kan en sådan anmärkning inte godtas.

186 Det räcker nämligen att påpeka att det framgår av fast rättspraxis att varje ekonomisk aktör hos vilken en institution, genom att ge tydliga försäkringar, har väckt grundade förhoppningar har möjlighet att göra gällande principen om skydd för berättigade förväntningar (se dom av den 24 oktober 2013, Kone m.fl./kommissionen, C-510/11 P, ej publicerad, EU:C:2013:696, punkt 76 och där angiven rättspraxis). I förevarande fall har FFT varken visat eller ens gjort gällande på vilket sätt företaget skulle ha fått tydliga försäkringar av kommissionen om att det aktuella förhandsbeskedet inte uppfyllde villkoren för stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF. Enbart den omständigheten att FFT anser att kommissionen uttryckligen grundade vissa tidigare beslut om statligt stöd på den armlängdsprincip som föreskrivs i artikel 9 i OECD:s modellavtal utgör inte heller tydliga försäkringar i den mening som avses i ovannämnda rättspraxis.

187 Under dessa omständigheter finner tribunalen att samtliga anmärkningar som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har anfört avseende armlängdsprincipen, såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet, ska underkännas, eftersom de delvis är ogrundade och delvis är verkningslösa.

b) Den grund som avser en felaktig beräkningsmetod vid fastställandet av FFT:s ersättning

188 Storhertigdömet Luxemburg har i huvudsak gjort gällande att det aktuella förhandsbeskedet inte gav FFT någon fördel, eftersom det inte medförde en minskning av det skattebelopp som FFT betalade. I det sammanhanget har Storhertigdömet Luxemburg bestritt förekomsten av påstådda fel i metoden för att beräkna FFT:s ersättning, vilka påstås ha godkänts av de luxemburgska skattemyndigheterna, och som kommissionen påtalade i det angripna beslutet.

189 Kommissionen har bestritt Storhertigdömet Luxemburgs argument.

1) Inledande synpunkter

190 Genom den första grundens andra del har Storhertigdömet Luxemburg anfört att kommissionen inte styrkte att den metod som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet inte var förenlig med armlängdsprincipen, oavsett om det är fråga om armlängdsprincipen som införlivats med Luxemburgs nationella rätt, OECD:s riktlinjer eller armlängdsprincipen såsom den beskrevs av kommissionen i det angripna beslutet.

191 Storhertigdömet Luxemburg har i huvudsak bestritt de fem fel i metoden för att beräkna FFT:s ersättning som kommissionen identifierade.

192 Först har Storhertigdömet Luxemburg ifrågasatt kommissionens bedömning att FFT:s egna kapital inte borde ha delats upp i segment, eftersom en enda procentsats borde ha tillämpats på FFT:s redovisade egna kapital i sin helhet (nedan kallat det första felet).

193 Vidare har Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att det, i motsats till vad kommissionen hävdade i det angripna beslutet, inte begick något fel genom att godkänna användningen av hypotetiskt lagstadgat eget kapital (nedan kallat det andra felet) eller genom att beräkna detta hypotetiska lagstadgade egna kapital (nedan kallat det tredje felet). Dessutom har Storhertigdömet Luxemburg bestritt att det begick ett fel genom att godkänna avdraget för FFT:s innehav i FFC och FFNA (nedan kallat det fjärde felet). Det andra, det tredje och det fjärde felet har samband med det första felet, som avser segmenteringen av kapital.

194 Slutligen har Storhertigdömet Luxemburg bestritt ett femte fel som kommissionen identifierade och som avser beräkningen av den avkastning på 6,05 procent som tillämpades på det hypotetiska lagstadgade kapitalet (nedan kallat det femte felet).

195 Även om de fel som Storhertigdömet Luxemburg har bestritt inte klart identifierades som sådana i det angripna beslutet, särskilt det första felet, som avser segmenteringen av eget kapital, konstaterar tribunalen att dessa fem fel i huvudsak framgår av texten i nämnda beslut.

196 Det ska nämligen erinras om att kommissionen, i skälen 248–301 i det angripna beslutet (avsnitten 7.2.2.5–7.2.2.9 i nämnda beslut), konstaterade att metoden för att fastställa ersättningen för FFT:s finansieringsverksamhet, vilken godkändes i det aktuella förhandsbeskedet, innehöll flera fel vad gäller metodologiska val, parametrar och anpassningar. I det avseendet ska det konstateras att de fel som identifierades avsåg dels det kapitalbelopp som skulle ersättas, det vill säga vinstnivåindikatorn, dels den avkastningsgrad som skulle tillämpas.

197 Vad beträffar det kapitalbelopp som skulle ersättas, ansåg kommissionen i huvudsak att valet att segmentera det egna kapitalet i tre kategorier på vilka olika avkastningsgrader tillämpades var felaktigt, vilket motsvarar det första felet. Såsom framgår särskilt av skälen 265, 278 och 287 i det angripna beslutet, ansåg kommissionen att en enda avkastningsgrad borde ha tillämpats på det redovisade egna kapitalet i sin helhet. Kommissionen uppgav således, i skäl 265 i det angripna beslutet, att om man använt det redovisade egna kapitalet, skulle man inte ha behövt beräkna en särskild ”funktionsersättning”.

198 Det första felet ligger till grund för det andra, det tredje och det fjärde felet, vilka vart och ett behandlas i ett klart identifierat avsnitt i det angripna beslutet. Till att börja med ansåg kommissionen, i skälen 249–266 i det angripna beslutet (avsnitt 7.2.2.6 i nämnda beslut), att det var felaktigt att använda det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet som vinstnivåindikator, vilket motsvarar det andra felet. Vidare uppgav kommissionen, i skälen 267–276 i det angripna beslutet (avsnitt 7.2.2.7), att även om det antas att det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet kan användas, var den analoga tillämpningen av Basel 2-regelverket för att fastställa nivån på FFT:s hypotetiska lagstadgade egna kapital felaktig, vilket motsvarar det tredje felet. I skälen 277–291 i det angripna beslutet (avsnitt 7.2.2.8), ansåg slutligen kommissionen att avdraget för innehaven i FFNA och FFC var felaktigt, vilket motsvarar det fjärde felet.

199 Vad vidare beträffar avkastningen, fann kommissionen, i skälen 292–301 i det angripna beslutet (avsnitt 7.2.2.9), att avkastningsnivån på det kapital som skulle ersättas, vilken beräknades till 6,05 procent, med tillämpning av prissättningsmodellen för kapitaltillgångar, var felaktig, vilket motsvarar det femte felet.

200 Tribunalen ska således i tur och ordning pröva de fem fel som har identifierats av kommissionen och som har bestritts av Storhertigdömet Luxemburg, vilka har beskrivits i punkterna 196–199 ovan.

201 Tribunalen påpekar i det avseendet att Storhertigdömet Luxemburg och kommissionen, i samband med den första grundens andra del i mål T-755/15, är oeniga om omfattningen av den prövning som kommissionen kunde göra beträffande den metod som Storhertigdömet Luxemburg använde för att beräkna FFT:s ersättning i det aktuella förhandsbeskedet, med hänsyn till de osäkra faktorer som är en naturlig del av bedömningen av internprissättning och det faktum att det rör sig om ett intrång i de nationella myndigheterna handlingsfrihet.

202 Det ska erinras om att det, vid kontrollen av statligt stöd, i princip ankommer på kommissionen att i det angripna beslutet framlägga bevisning som styrker att ett sådant stöd föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/kommissionen, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, och dom av den 25 juni 2015, SACE och Sace BT/kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). I det sammanhanget är kommissionen skyldig att utföra granskningsförfarandet avseende de aktuella åtgärderna på ett omsorgsfullt och opartiskt sätt för att, då det slutgiltiga beslutet antas där det slås fast att det föreligger statligt stöd och i förekommande fall att stödet är oförenligt eller olagligt, förfoga över de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2010, kommissionen/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90, och dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63).

203 Det ankommer däremot på den medlemsstat som har infört skillnader mellan företag att visa att dessa motiveras av det aktuella systemets art och systematik. Begreppet statligt stöd avser nämligen inte sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således i princip är selektiva, när denna skillnad följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärderna ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, BNP Paribas och BNL/Commission, C-452/10 P, EU:C:2012:366, punkterna 120 och 121 och där angiven rättspraxis).

204 Mot bakgrund av det ovan anförda ankom det på kommissionen att i det angripna beslutet visa att villkoren för att det ska föreligga ett statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEFU, var uppfyllda. I det avseendet konstaterar tribunalen att även om det är ostridigt att medlemsstaten har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid godkännande av internprissättning, kan dock detta utrymme för skönsmässig bedömning inte leda till att kommissionen förlorar sin behörighet att kontrollera att den aktuella internprissättningen inte leder till beviljandet av en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. I det sammanhanget ska kommissionen beakta den omständigheten att armlängdsprincipen gör det möjligt för den att kontrollera huruvida en internprissättning som godkänts av en medlemsstat motsvarar en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och huruvida den avvikelse som eventuellt konstateras i samband med denna prövning inte är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

205 Storhertigdömet Luxemburg och kommissionen är även oeniga om i vilken utsträckning tribunalen kan pröva kommissionens bedömningar i samband med beräkningen av FFT:s skattepliktiga vinst. Enligt kommissionen ska tribunalen göra en begränsad prövning av dessa ekonomiska bedömningar, vilka är komplicerade. I det avseendet ska det påpekas att som framgår av artikel 263 FEUF är syftet med en talan om ogiltigförklaring att det ska ske en granskning av huruvida de rättsakter som unionsinstitutionerna antar och som räknas upp i den artikeln är lagenliga. Bedömningen av de grunder som åberopas inom ramen för en sådan talan har följaktligen varken till syfte eller till resultat att ersätta en fullständig utredning av ärendet inom ramen för ett administrativt förfarande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2010, kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 84).

206 När det gäller området för statligt stöd, ska det erinras om att begreppet statligt stöd, såsom det definieras i EUF-fördraget, är ett juridiskt begrepp och ska tolkas på grundval av objektiva kriterier. Av denna anledning ska unionsdomstolen, i princip och med beaktande av såväl de konkreta omständigheterna i målet som den tekniska eller komplicerade karaktären på de bedömningar som kommissionen har gjort, utöva en fullständig kontroll i frågor som avser huruvida en åtgärd faller inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF (dom av den 4 september 2014, SNCM och Frankrike/Corsica Ferries France, C-533/12 P och C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punkt 15, och dom av den 30 november 2016, kommissionen/Frankrike och Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87).

207 Vad gäller frågan huruvida en metod för att fastställa internpriser i ett anknutet företag är förenlig med armlängdsprincipen, ska det erinras om att kommissionen, såsom redan har angetts ovan, när den använder detta verktyg vid sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF, ska beakta att det till sin natur är ungefärligt. Tribunalens prövning syftar således till att kontrollera huruvida de fel som identifierades i det angripna beslutet, och på grundval av vilka kommissionen baserade sitt konstaterande att det förelåg en fördel, är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna vid tillämpningen av en metod som syftar till att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat.

208 Det är mot bakgrund av dessa förtydliganden som de olika fel som kommissionen identifierade ska prövas.

2) Det första felet: FFT:s totala egna kapital beaktades inte

209 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att kommissionen felaktigt ansåg att det totala redovisade egna kapitalet skulle beaktas för att tillämpa en enhetlig avkastning på 10 procent i FFT:s fall, oberoende av företagets olika verksamheter. Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att i den metod som godkändes genom det aktuella förhandsbeskedet tillämpas principen om ”funktionell analys” på ett sätt som är förenligt med luxemburgska regler och OECD:s regler, vilka syftar till att beakta att FFT:s verksamheter är av blandad karaktär, med beaktande av de tillgångar som används och de risker som bärs. Enligt Storhertigdömet Luxemburg är det därför, för att fastställa FFT:s

ersättning, lämpligt att isolera de tillgångar eller det kapital som har samband med genomförandet av relevanta transaktioner eller funktioner så att endast rörelsetillgångar och sysselsatt kapital ska beaktas, i enlighet med OECD:s riktlinjer. I cirkuläret införlivas dessa krav, eftersom holdingbolags-funktioner undantas från cirkulärets tillämpningsområde, terminologin i OECD:s riktlinjer återges i cirkuläret och i cirkuläret identifieras slutligen eget kapital som täcker de risker som är förbundna med finansieringsverksamhet.

210 Kommissionen har bestritt dessa argument.

i) Synpunkter på det aktuella förhandsbeskedet

211 För det första, som framgår av det aktuella förhandsbeskedet och såsom konstaterades i det angripna beslutet (se särskilt skäl 70 i nämnda beslut), avser det aktuella förhandsbeskedet fastställandet av ersättningen till FFT för dess koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet. Den skatt som FFT ska betala i Luxemburg beräknas således genom att den normala skattesatsen för företag, som gäller i Luxemburg, tillämpas på nettovinsten som noterats av FFT på grundval av den ersättning som godkändes genom det aktuella förhandsbeskedet.

212 Det ska i det avseendet först erinras om att det aktuella förhandsbeskedet fastställer FFT:s ersättning för de transaktioner som hör till dess koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet. Det är ostridigt mellan parterna att denna typ av transaktion är skattepliktig enligt skattelagen.

213 Vidare har parterna inte bestritt att eftersom de transaktioner som utgör FFT:s koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet utgör koncerninterna transaktioner, avser det aktuella förhandsbeskedet fastställandet av internpriser för dessa transaktioner på en nivå som motsvarar den nivå som skulle ha tillämpats om denna typ av transaktion hade ingåtts mellan fristående företag, som omfattas av marknadsmässiga villkor. Vidare har de inte bestritt att förhandsbeskedet gör det möjligt för FFT att fastställa dess beskattningsunderlag i Luxemburg.

214 Slutligen bestred inte kommissionen, i det angripna beslutet, valet, vilket godkändes genom det aktuella förhandsbeskedet, att använda TNMM som metod för att fastställa den lämpliga nivån på internpriser för de transaktioner som utgör FFT:s finansierings- och kassaflödesverksamhet. I det avseendet är det ostridigt att en korrekt tillämpning av TNMM i förevarande fall består i en bedömning av avkastningen på kapital.

215 Parterna är således oeniga endast vad gäller nivån på FFT:s ersättning för de transaktioner som hör till dess koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet.

216 För det andra, såsom framgår av rapporten om internprissättning, och såsom kommissionen konstaterade i tabell 2 i det angripna beslutet och i skälen 61, 62, 65 och 70 i nämnda beslut, gjordes i rapporten, vid beräkningen av avkastning på kapital, en segmentering av FFT:s egna kapital, som uppgick till totalt 287 477 000 euro, i följande tre kategorier av kapital:

– Först hypotetiskt lagstadgat eget kapital, i den mening som avses i Basel 2-regelverket, för att ersätta ”riskerna”, det vill säga 28 523 000 euro, på vilket en avkastningsgrad på 6,05 procent tillämpas.

– Vidare eget kapital som används för att kompensera innehaven i FFNA och FFC, och som har samband med FFT:s verksamhet som ”holdingbolag”, det vill säga 165 244 000 euro, på vilket ingen avkastning tillämpades.

– Slutligen eget kapital som används för att utöva ”funktioner”, det vill säga 93 710 000 euro, på vilket en avkastningsgrad på 0,87 procent tillämpas. Detta motsvarar det totala redovisade egna kapitalet, med avdrag för det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet och det belopp som avser FFT:s innehav i FFNA och FFC.

217 I det avseendet har parterna inte bestritt att segmenteringen av det egna kapitalet begränsar den kapitalbas som beaktas vid beräkningen av denna avkastning. De är i huvudsak oeniga om själva principen som, inom ramen för TNMM, består i att hänföra kapital till specifika funktioner som omfattas av olika avkastningsgrader. Storhertigdömet Luxemburg och FFT anser nämligen att denna segmentering av kapital inte bara överensstämmer med OECD:s riktlinjer och cirkuläret, utan även är lämpligt med hänsyn till FFT:s olika verksamheter. Kommissionen anser tvärtom att en sådan segmentering är felaktig.

218 Tribunalen ska således undersöka huruvida kommissionen gjorde en korrekt bedömning när den fann att uppdelningen av det egna kapitalet i olika segment, på vilka olika avkastningsgrader tillämpas, inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat på armlängds avstånd, och således bidrog till att minska FFT:s skattebörda.

ii) Möjligheten i OECD:s riktlinjer och i cirkuläret att göra en segmentering av kapital

219 Såsom parterna i huvudsak medgav vid förhandlingen är det så att cirkuläret och OECD:s riktlinjer, som cirkuläret hänvisar till, varken tillåter eller förbjuder möjligheten att dela in ett anknutet företags kapital i segment, utifrån dess olika verksamheter.

220 Under alla omständigheter ger inget av de argument som har åberopats av Storhertigdömet Luxemburg i dess inlagor vid handen att OECD:s riktlinjer eller cirkuläret gjorde det möjligt att dela in kapitalet i segment för att erhålla ett resultat på armlängds avstånd.

221 För det första har Storhertigdömet Luxemburg hävdat att tillämpningen av en enhetlig avkastningsgrad på FFT:s egna kapital i sin helhet strider mot rekommendationerna i OECD:s riktlinjer och särskilt mot kravet att göra en ”funktionell” analys av det aktuella företagets verksamhet, som består i att göra åtskillnad mellan ett företags olika verksamheter och identifiera de tillgångar och risker som är kopplade till dessa verksamheter. I det avseendet ska det påpekas att, i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande, led D.1.2.2 i OECD:s riktlinjer, som avser den ”funktionella analysen”, inte ger vid handen att det i detta fall var korrekt att dela in FFT:s kapital i segment utifrån dess olika verksamheter.

222 Det framgår nämligen av punkt 1.42 i OECD:s riktlinjer att det är de tillgångar som är knutna till varje verksamhet, och inte kapitalet, som kan isoleras och hänföras till specifika risker eller verksamheter. Även om, såsom Storhertigdömet Luxemburg har hävdat, både avkastningen på kapital som avkastningen på tillgångar kan anses utgöra en indikator vid tillämpningen av TNMM, innebär dock inte detta att eget kapital ska likställas med rörelsetillgångar. Till skillnad från rörelsetillgångar utgör nämligen kapital fungibel egendom och utsätts för en risk oavsett vilken verksamhet kapitalet används till för att genomföra.

223 För det andra, i den mån som Storhertigdömet Luxemburg har hänvisat till punkterna 2.77 och 2.78 i OECD:s riktlinjer, räcker det att, i likhet med kommissionen, konstatera i det avseendet att även om det av dessa i huvudsak framgår att endast de omständigheter som har samband med en transaktion ska beaktas, föreskrivs det inte i någon av dessa punkter att endast det kapital som har samband med skattepliktiga verksamheter ska beaktas. Som kommissionen har anfört är kapital till sin natur fungibelt.

224 För det tredje, i den mån som Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att det enligt luxemburgsk rätt är möjligt att hänföra visst kapital till vissa funktioner, konstaterar tribunalen att det aktuella förhandsbeskedet, såsom har angetts i punkterna 212–215 ovan, endast avser fastställandet av FFT:s ersättning för de transaktioner som hör till dess koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet, på armlängds avstånd. Såsom framgår av punkterna 137–139 ovan kunde kommissionen kontrollera, enligt artikel 107.1 FEUF, huruvida nivån på denna ersättning var lägre än vad den skulle ha varit på armlängds avstånd och följaktligen huruvida förhandsbeskedet hade gett FFT en fördel. Den funktionella analysen av den kontrollerade transaktionen gör det bland annat möjligt att i förekommande fall välja den del som ska prövas, den lämpligaste metoden för internprissättning och det finansiella nyckeltal som ska prövas eller att identifiera de viktiga jämförelsefaktorer som ska beaktas.

225 Det aktuella förhandsbeskedet avser däremot inte frågan huruvida vissa delar av FFT:s kapital inte är skattepliktiga enligt den luxemburgska skattelagen, på grund av en funktionell analys av FFT.

226 Vidare har Storhertigdömet Luxemburg grundat sitt påstående på en juridisk artikel om Luxemburgs skattesystem och på en storhertiglig förordning. Det ska dock konstateras att även om det antas att dessa uppgifter, som avser luxemburgsk rätt, är relevanta för att, inom ramen för tillämpningen av artikel 107.1 FEUF, pröva frågan huruvida FFT:s ersättning var längre än vad den skulle ha varit med tillämpning av armlängdsprincipen, visar inte dessa uppgifter att FFT:s egna kapital kunde delas in i segment, utifrån företagets olika verksamheter, i syfte att beräkna avkastningen på kapital.

227 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg har hänvisat till règlement grand-ducal du 16 juillet 1987, modifiant le règlement grand-ducal du 23 juillet 1983 portant exécution de l'article 1er de la loi du 23 juillet 1983 modifiant certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (den storhertigliga förordningen av den 16 juli 1987 om ändring av den storhertigliga förordningen av den 23 juli 1983 om genomförande av artikel 1 i lagen av den 23 juli 1983 om ändring av vissa bestämmelser i lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt) (publicerad i *Mémorial* A nr 65 av den 6 augusti 1987, s. 1540), framhåller tribunalen att det i nämnda förordning föreskrivs att ”det är tillåtet att tillgångar finansieras med eget kapital i följande ordning: materiella och immateriella anläggningstillgångar, finansiella anläggningstillgångar, finansiella omsättningstillgångar”. Det ska således konstateras att det i den storhertigliga förordningen, till skillnad från vad Storhertigdömet Luxemburg har hävdat, inte föreskrivs att ett företags egna kapital kan hänföras till bestämda tillgångar i ett företag.

228 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg har åberopat ett utdrag ur en juridisk tidskrift om Luxemburgs skattesystem, i vilket det anges att ”med stöd av rent ekonomiska överväganden medges det i tysk doktrin att långsiktiga resurser företrädesvis ska avsättas för finansiering av anläggningstillgångar” och att ”[e]nligt denna logik kan det anses att det egna kapitalet först ska finansiera anläggningstillgångar”, konstaterar tribunalen att denna uppgift i doktrinen inte är tillräcklig för att stödja Storhertigdömet Luxemburgs ståndpunkt att ett företags egna kapital kan delas in i segment, vid tillämpningen av TNMM, för att hänföras till specifika tillgångar eller verksamheter. Även om detta utdrag kan uppfattas så, att de innehav som ett bolag har i första hand ska finansieras med eget kapital, framgår inte svaret på frågan huruvida ett sådant övervägande är relevant vid tillämpningen av TNMM, och särskilt för att fastställa en avkastning på kapitalet, klart av texten i detta utdrag. Detta utdrag har dessutom lagts fram utan att det sammanhang i vilket det ingår exakt har angetts och utan att det har bekräftats av andra uppgifter i doktrinen, vilket gör att dess bevisvärde är mycket begränsat.

229 Tribunalen finner följaktligen att det varken är uttryckligen tillåtet eller förbjudet att dela upp ett anknutet företags kapital i segment utifrån företagets olika verksamheter. Under dessa omständigheter ska det kontrolleras huruvida den segmentering som gjordes i det aktuella förhandsbeskedet är lämplig, men hänsyn till de särskilda omständigheterna i det aktuella fallet.

iii) Huruvida segmenteringen av det egna kapitalet är lämplig

230 Parterna är oeniga i frågan huruvida kommissionen begick ett fel när den fann att det i förvarande fall var olämpligt att göra en segmentering av det egna kapitalet.

231 För det första konstaterar tribunalen att segmenteringen av FFT:s eget kapital i förevarande fall inte är motiverad av behovet att göra åtskillnad mellan ersättningen för FFT:s olika funktioner.

232 I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg i huvudsak har hävdat, återspeglar nämligen segmenteringen av det egna kapitalet, vilken godkändes i det aktuella förhandsbeskedet, inte de olika funktioner eller verksamheter som identifierades i rapporten om internprissättning, i samband med den ”funktionella” analysen, och i fråga om vilka ersättningsnivån har godkänts genom det aktuella förhandsbeskedet.

233 Såsom har konstaterats i punkt 211 ovan, avser inte den metod som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet fastställandet av ersättningen för FFT:s verksamheter som holdingbolag, utan endast ersättningen för FFT:s koncerninterna finansierings- och kassaflödesfunktioner.

234 I det avseendet ska det konstateras att rapporten om internprissättning [*konfidentiellt*].

235 De tre kategorier av eget kapital som godkändes genom det aktuella förhandsbeskedet avser riskersättningen, ersättningen för holdingbolagsverksamhet respektive funktionsersättningen. Vad beträffar den sistnämnda kategorin ska det även framhållas att det i rapporten om internprissättning anges att [*konfidentiellt*]. Detta segment motsvarar således FFT:s samtliga verksamheter som omfattas av det aktuella förhandsbeskedet.

236 Det följer således av dessa konstateranden att segmenteringen av det egna kapitalet, i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg har hävdat, inte tenderar att uppfylla kravet på differentiering av FFT:s funktioner.

237 För det andra konstaterar tribunalen att kommissionen inte begick något fel när den fann att segmenteringen av det egna kapitalet, såsom den godkändes i det aktuella förhandsbeskedet, var olämplig, eftersom den grundar sig på en rent konstlad analys av användningen av FFT:s egna kapital.

238 Det ska först påpekas att, såsom kommissionen i huvudsak angav i skäl 282 i det angripna beslutet, segmenteringen av FFT:s egna kapital inte var lämplig, eftersom sådant kapital är fungibelt till sin natur. Eftersom FFT:s egna kapital i sin helhet är utsatt för risker och är tillgängligt för att stödja FFT:s solvens, ska detta kapital ersättas i sin helhet, utan att det finns anledning att dela upp det i segment.

239 Även om det antas att det är riktigt att en del av FFT:s egna kapital har hänförts till innehaven i FFNA och FFC, vilka redan har beskattats och därför inte längre är skattepliktiga, påverkar denna omständighet inte på något sätt konstaterandet att denna del av det egna kapitalet också är utsatt för risker och därför bör bli föremål för en riskersättning.

240 Såsom framgår av skälen 247 och 286 i det angripna beslutet har Storhertigdömet Luxemburg, genom att göra en segmentering av det egna kapitalet i stället för att använda det totala egna kapitalet som grund för att beräkna avkastningen på kapital, bortsett från det faktum att det egna kapitalet i sin helhet krävs för att säkerställa finansieringsfunktionerna och i förekommande fall absorbera de förluster som har samband med finansieringsverksamheterna. Som kommissionen påpekade vid förhandlingen, om bruttosoliditetsgraden mellan kapital och lånade belopp gick från [*konfidentiellt*] procent till 1,3 eller 1,5 procent, skulle den då vara lägre än vad som skulle vara acceptabelt för ett kreditinstitut.

241 Vidare ska det framhållas att FFT, såsom kommissionen fann i skäl 247 i det angripna beslutet, utan att Storhertigdömet Luxemburg har bestritt detta, har en uppgift som avser löptidstransformering och finansiell förmedling, eftersom företaget tar upp lån på marknaderna för att tillgodose koncernens finansieringsbehov. Såsom framgår av skäl 43 i det angripna beslutet kommer FFT:s finansiering från sådana instrument som obligationsemissioner, tidsbundna banklån, bindande och icke bindande kreditlinjer. Det ska således konstateras, vilket för övrigt Storhertigdömet Luxemburg medgav i samband med sina svar på frågorna vid förhandlingen, att när FFT tar upp lån på marknaden för att finansiera sina verksamheter, är det FFT:s totala kapital som beaktas av de marknadsaktörer från vilka företaget lånar. Segmenteringen av det egna kapitalet utifrån FFT:s verksamheter tar inte någon hänsyn till det faktum att företagets skattepliktiga vinster kommer att variera beroende på dess lånekostnader, vilka särskilt är avhängiga av storleken på företagets kapital.

242 Därefter ska det under alla omständigheter påpekas att de tre segmenten, såsom de godkändes i det aktuella förhandsbeskedet, är konstlade.

243 Vad först beträffar det första segmentet, nämligen det egna kapital som används för att bära riskerna, räcker det att tribunalen påpekar, såsom konstaterades i punkt 238 ovan, att FFT:s egna kapital i sin helhet är utsatt för risker.

244 Vad därefter beträffar det andra segmentet, nämligen det egna kapital som används för innehaven i FFNA och FFC, räcker det att påpeka att eftersom kapitalet är fungibelt, kan den del av kapitalet som motsvarar storleken på innehaven i FFNA och FFC inte skiljas från FFT:s resterande egna kapital. I motsats till vad som har gjorts gällande både av Storhertigdömet Luxemburg och av FFT i dess yttranden vid förhandlingen är det nämligen likväl så – trots att innehaven i FFNA och FFC inte ger upphov till någon skattepliktig utdelning, eftersom FFNA:s och FFC:s utdelningar redan hade beskattats innan de delades ut till FFT i egenskap av holdingbolag – att för det fall FFT blir insolvent kommer det egna kapital som är knutet till innehavet av dessa aktier, i likhet med resten av det egna kapitalet, att användas för att betala FFT:s skulder. Under dessa omständigheter är FFT:s kapital, oavsett huruvida det kan hänföras till de aktier som företaget innehar, under alla omständigheter utsatt för risker och ska beaktas vid beräkningen av FFT:s ersättning.

245 I ett koncerninternt sammanhang skulle dessutom ett moderbolags innehav i sina dotterbolag i själva verket kunna uppfattas som en form kapitaltillskott som alternativ till beviljande av ett koncerninternt lån. Åtskillnaden mellan det andra segmentet och det första segmentet – vilket enligt rapporten om internprissättning motsvarar det egna kapital som är utsatt för risker, bland annat kredit- och motpartsrisker (skäl 58 i det angripna beslutet) – är även av detta skäl konstlad, eftersom båda två slutligen skulle kunna utgöra uttryck för en koncernintern finansieringstransaktion, såsom Storhertigdömet Luxemburg i huvudsak bekräftade vid förhandlingen.

246 Vad slutligen beträffar det tredje segmentet, nämligen det egna kapital som används för att utöva funktionerna, ska det konstateras, såsom kommissionen påpekade i skäl 277 i det angripna beslutet, att detta motsvarar det resterande egna kapitalet, som erhålls efter att ha dragit av de två första segmenten från det totala egna kapitalet. Härav följer att detta segment, genom sin restkaraktär, i själva verket inte motsvarar någon viss funktion eller verksamhet. Såsom kommissionen påpekade i skäl 265 i det angripna beslutet, motsvarar detta segment inte heller någon av de vanliga komponenterna i eget kapital som används vid beräkning av krav på avkastning. Det ska vidare påpekas att [*konfidentiellt*]. Dessa funktioner motsvarar de funktioner för vilka FFT:s ersättning, såsom den godkändes i det aktuella förhandsbeskedet, beräknas. Det ska följaktligen konstateras att denna segmentering med nödvändighet är olämplig.

247 Det följer av dessa konstateranden att kommissionen inte gjorde sig skyldig till något fel när den i huvudsak fann att segmenteringen av det egna kapitalet var felaktig och att FFT:s egna kapital i sin helhet skulle beaktas med avseende på riskersättningen.

248 Storhertigdömet Luxemburgs övriga argument är inte övertygande.

249 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att FFT skulle ha varit tvunget att betala samma skattebelopp om dess verksamheter hade fördelats mellan tre skilda enheter, kan detta argument inte godtas.

250 Som har konstaterats i punkt 235 ovan överensstämmer inte segmenteringen av det egna kapitalet med de olika funktioner som FFT utövar. Såsom har påpekats i punkt 241 ovan, beaktas FFT:s totala kapital av de marknadsaktörer från vilka företaget lånar och dess lånekapacitet påverkar med nödvändighet dess finansieringsverksamheter och dess vinster. Det kan därför inte anses att FFT skulle ha behövt betala samma skattesats om dess kapital innehades av tre olika bolag för att bedriva verksamheter med olika avkastning. Såsom har slagits fast i punkt 240 ovan, skulle dessutom FFT:s egna kapital som är knutet till finansieringsverksamheterna vara otillräckligt med hänsyn till de risker som skulle uppstå om dessa beaktades. Under alla omständigheter kan detta argument inte godtas eftersom det avser en hypotetisk situation, som inte är relevant för den situation som förevarande mål avser.

251 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar tribunalen att kommissionen gjorde en korrekt bedömning när den fann att FFT:s egna kapital borde ha beaktats i sin helhet vid beräkningen av ersättningen för dess koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet.

3) Det andra felet: Beaktandet av det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet

252 Storhertigdömet Luxemburg har i huvudsak bestritt kommissionens bedömning att det var felaktigt att beakta det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet i fråga om ersättningen för de risker som hänger samman med FFT:s koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet. I det avseendet har Storhertigdömet Luxemburg bestritt kommissionens bedömning att det inte är ekonomiskt rationellt att tillämpa en avkastning på eget kapital på ett underlag som består av FFT:s lagstadgade kapital när TNMM kräver att det egna kapital som avsatts för FFT:s olika funktioner ska bedömas, och tillagt att Basel 2-regelverket och prissättningsmodellen för kapitaltillgångar utgör internationella standarder.

253 Kommissionen har bestritt dessa argument på grund av att FFT:s beräkning av beskattningsunderlaget utifrån det hypotetiska lagstadgade kapitalet är dels felaktig, dels inkonsekvent.

254 Tribunalen erinrar först om att, såsom kommissionen påpekade i skälen 254 och 262 i det angripna beslutet utan att Storhertigdömet Luxemburg har bestritt detta, Basel 2-regelverket definierar erforderligt lagstadgat kapital som en del av en banks eller ett finansinstituts tillgångar, viktat av den underliggande risken i varje sådan tillgång. Det lagstadgade kapitalet är således en uppskattning, gjord av regleringsorganet, av en minsta kapitaliseringsnivå som bör upprätthållas av en bank eller annat kreditinstitut, och utgör inte en rätt till den berörda enhetens vinster eller till ersättningen för de risker som denna enhet bär.

255 Vad vidare beträffar kommissionens förstahandsbedömning att valet, vilket godkändes genom det aktuella förhandsbeskedet, att beakta FFT:s hypotetiska lagstadgade kapital är felaktigt, konstaterar tribunalen, såsom kommissionen har gjort gällande, att till skillnad från det redovisade egna kapitalet som används till FFT:s finansieringsverksamhet, har det lagstadgade egna kapitalet inte något samband med de vinster som en investerare skulle kräva från det bolag i vilket vederbörande har investerat. Det lagstadgade egna kapitalet utgör nämligen inte en lämplig indikator på de vinster som en bank eller ett finansinstitut gör, utan endast genomförandet av ett verksamhetskrav som dessa institut omfattas av. Det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet, vilket fastställs genom en analog tillämpning av Basel 2-regelverket, kan än mindre utgöra en lämplig indikator för att fastställa ersättningen för den risk som FFT:s kapital exponeras för.

256 Inget av de argument som har åberopats av Storhertigdömet Luxemburg föranleder någon annan bedömning.

257 För det första kan den omständigheten, som Storhertigdömet Luxemburg åberopade som svar på tribunalens frågor vid förhandlingen, att skattemyndigheten ställde sig frågan huruvida FFT var korrekt kapitaliserat inte motivera att det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet används som vinstnivåindikator.

258 För det andra ska Storhertigdömet Luxemburgs argument att FFT, i egenskap av finansieringsbolag, var skyldigt att ha ett minimikapital i enlighet med cirkuläret underkännas såsom verkningslöst. Det räcker nämligen att konstatera, såsom kommissionen har påpekat, att en sådan skyldighet inte motiverar att minimikapitalet, som innehas i enlighet med denna skyldighet, utgör en lämplig vinstnivåindikator, eftersom en lagstadgad skyldighet inte återspeglar de vinstandelar som erhålls.

259 Vad vidare beträffar kommissionens andrahandsbedömning att det är inkonsekvent att beakta det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet för att fastställa avkastningen på det redovisade egna kapitalet, till skillnad från avkastningen på det lagstadgade egna kapitalet, konstaterar tribunalen, för det första, att även om det antas att det var korrekt att använda endast det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet som vinstnivåindikator, har Storhertigdömet Luxemburg inte gett någon övertygande förklaring som kan motivera inkonsekvensen i den metod som valdes.

260 Såsom kommissionen angav i skälen 253 och 254 i det angripna beslutet, är avkastning på eget kapital en lönsamhetsfaktor. Att beakta det redovisade egna kapitalet gör det möjligt att fastställa nettovinsten, vilken utgör aktieägarnas ersättning, medan det lagstadgade egna kapitalet inte återspeglar någon rätt till bolagets vinster, utan utgör endast det kapital som ett reglerat bolag är skyldigt att inneha.

261 Storhertigdömet Luxemburgs argument att den metod som användes för att fastställa avkastningen på eget kapital inte är ”inkonsekvent”, dels på grund av att den gör det möjligt att beakta FFT:s olika verksamheter, dels på grund av att Basel 2-regelverket utgör en internationell referens, i likhet med prissättningsmodellen för kapitaltillgångar, ska underkännas såsom verkningslösa i det avseendet. Inget av dessa argument kan förklara varför det lagstadgade egna kapitalet kan användas för att fastställa avkastningen på det redovisade egna kapitalet.

262 Det ska för det andra även påpekas, såsom kommissionen konstaterade i skäl 263 i det angripna beslutet, att eftersom FFT:s jämförelse, vilken gjordes i rapporten om internprissättning vid beräkningen av prissättningsmodellen för kapitaltillgångar, med 66 bolag som identifierades av skatterådgivaren inte grundar sig på det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet hos dessa 66 bolag, är valet av FFT:s hypotetiska lagstadgade egna kapital såsom vinstnivåindikator inkonsekvent.

263 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den slog fast att Storhertigdömet Luxemburg inte borde ha använt FFT:s hypotetiska lagstadgade kapital som underlag för beräkningen av riskersättningen.

264 Eftersom det har konstaterats att kommissionen korrekt hade slagit fast att det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet inte kunde användas vid beräkningen av FFT:s ersättning, saknas anledning att pröva Storhertigdömet Luxemburgs argument som syftar till att bestrida kommissionens bedömning att beräkningen av FFT:s hypotetiska lagstadgade egna kapital var felaktig (det tredje felet). Detta resonemang utvecklades nämligen av kommissionen i andra hand, vilket framgår av skäl 276 i det angripna beslutet, och grundar sig på det felaktiga antagandet att det hypotetiska lagstadgade egna kapitalet kunde användas som vinstnivåindikator för att beräkna ersättningen för de risker som FFT bär.

4) Det fjärde felet: FFT:s innehav beaktades inte

265 Storhertigdömet Luxemburg har bestritt kommissionens bedömning att det kapital som är knutet till FFT:s innehav i FFC och FFNA borde ha beaktats vid beräkningen av ersättningen för FFT:s koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet.

266 Först har Storhertigdömet Luxemburg hävdat att kommissionen borde ha ansett att ersättningen för innehaven i FFNA och FFC per definition var undantagen från tillämpningsområdet för internprissättning. Utdelningarna från innehaven är nämligen undantagna från skatteplikt och ingen ekonomisk börda är förknippad med denna finansiering, och dras inte heller av.

267 Vidare har Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att enligt luxemburgsk rätt ska, i motsats till vad kommissionen hävdade i skäl 282 i det angripna beslutet, varje finansieringskälla i möjligaste mån hänföras till varje företagstillgång. FFT:s innehav finansieras av eget kapital, med ett belopp på 165 244 000 euro, som inte omfattas av tillämpningsområdet för internprissättning och ska uteslutas från beräkningarna avseende ersättningen för de risker som FFT bär för sin koncerninterna finansieringsverksamhet.

268 Vidare har Storhertigdömet Luxemburg gjort gällande att tillämpningen av reglerna i Basel 2-regelverket gör det möjligt att utesluta innehav i andra kreditinstitut. I den mån som kommissionen underkände detta argument, i skäl 281 i det angripna beslutet, på grund av att FFT inte var ett kreditinstitut, anser Storhertigdömet Luxemburg att detta synsätt är oförenligt med den resterande delen av det angripna beslutet, i vilket kommissionen tillämpade Basel 2-regelverket.

269 För övrigt har Storhertigdömet Luxemburg bestritt kommissionens bedömning i skäl 286 i det angripna beslutet, att innehaven i FFNA och FFC inte skulle kunna dras av från det redovisade egna kapitalet, eftersom det skulle omintetgöra FFT:s bruttosoliditet, som motsvarar kvoten mellan skulder och eget kapital, som uppgår till [*konfidentiellt*] procent med beaktande av dessa innehav, [*konfidentiellt*] av den genomsnittliga skuldsättningsgraden för europeiska banker – som uppgår till 2,9 procent eller 3,3 procent beroende på urvalet. Den bankpanel som kommissionen använde och det genomsnitt som följer därav är inte alls ett avgörande riktmärke, då andra banker har högre skuldsättningsgrader. Vidare var det inte det individuella redovisade egna kapitalet som skulle beaktas, utan det konsoliderade redovisade egna kapitalet. Det urval som kommissionen använde var inte heller representativt.

270 Slutligen anser Storhertigdömet Luxemburg att den jämförelse som kommissionen gjorde, i skäl 288 i det angripna beslutet, med Fiat Finance SpA (nedan kallat FF), det Italienbaserade kassaföretaget, inte är relevant eller avgörande. I det avseendet har Storhertigdömet Luxemburg bestritt att samma metod ska tillämpas på FF som den som tillämpades på FFT, det vill säga metoden att dra av innehaven från det egna kapitalet, eftersom detta skulle medföra ett underskott av kapital för FF. För det första är FF ett italienskt, och inte luxemburgskt, skattesubjekt. För det andra har kommissionen enbart visat att innehaven finansierades genom skulden i FF:s fall.

271 Inledningsvis konstaterar tribunalen att kommissionen, i skälen 277–290 i det angripna beslutet, i huvudsak ansåg att Storhertigdömet Luxemburg hade gjort en felaktig bedömning genom att isolera ”investeringarna i FFNA och FFC” som FFT hade uppskattat till 165 244 000 euro (tabell 2 i det angripna beslutet) och genom att tilldela dem en nollersättning. Enligt kommissionen ledde detta till en minskning av FFT:s skatt.

272 Det ska även påpekas att det är ostridigt att den metod som godkändes av Storhertigdömet Luxemburg i det aktuella förhandsbeskedet syftar till att, vid fastställandet av den skatt som FFT ska betala, bestämma den ersättning som företaget skulle ha fått för sin koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet om det hade bedrivit sin verksamhet på marknadsmässiga villkor. Metoden i fråga består i att beräkna avkastningen på kapital. I det sammanhanget skulle visserligen den

omständigheten att FFT, i egenskap av holdingbolag, inte är skyldig att betala skatt på de utdelningar som det får från FFNA och FFC – beträffande vilka det är utrett att de beskattas för utdelningarna – kunna ge intryck av att det kapital som är hänförligt till dessa innehav inte ska beaktas vid fastställandet av den skatt som FFT skulle betala om det bedrev verksamhet på armlängds avstånd. Ett sådant påstående kan dock inte godtas av följande skäl.

273 För det första ska det konstateras att det egna kapitalet är fungibelt, såsom kommissionen korrekt anförde i skäl 282 i det angripna beslutet. Vid FFT:s insolvens kommer borgenärerna att få betalt på grundval av det totala egna kapitalet. I motsats till vad som har gjorts gällande av Storhertigdömet Luxemburg, och av FFT i dess yttranden vid förhandlingen, är det följaktligen så, att även om innehaven i FFNA och FFC inte ger upphov till någon skattepliktig utdelning, eftersom utdelningarna i dessa bolag redan har beskattats innan de delas ut till FFT i egenskap av holdingbolag, kvarstår det faktum att vid FFT:s insolvens skulle det egna kapital som är knutet till innehavet av dessa aktier, i likhet med resterande annat eget kapital, användas för att betala FFT:s skulder. Under dessa omständigheter är FFT:s kapital, oavsett om det kan hänföras till de innehav som bolaget har, i vilket fall som helst exponerat för risker och ska beaktas vid beräkningen av FFT:s ersättning, trots att innehaven i FFNA och FFC inte ligger till grund för någon skattepliktig inkomst.

274 För det andra ska det framhållas att Storhertigdömet Luxemburg, såsom kommissionen korrekt har påpekat, inte har styrkt att de andra bolag som kommissionen jämförde FFT med har dragit av sina innehav i dotterbolag från sitt kapital eller att det inte är vanligt att finansinstitut som bedriver verksamhet på marknaden har sådana innehav. Under dessa omständigheter gjorde kommissionen en riktig bedömning när den fann att det inte var möjligt att göra en lämplig jämförelse mellan FFT och andra företag som bedriver verksamhet på marknaden genom att utesluta FFT:s innehav i dess två dotterbolag.

275 För det tredje konstaterar tribunalen att även om principerna i Basel 2-regelverket tillämpades i förevarande mål, skulle FFT inte uppfylla det nödvändiga kravet för att dra av en del av bolagets egna kapital motsvarande innehaven i FFNA och FFC, nämligen att FFT, FFNA och FFC inte är föremål för koncernredovisning i Luxemburg. Såsom kommissionen påpekade i skälen 112 och 281 i det angripna beslutet, och såsom Storhertigdömet Luxemburg bekräftade som svar på åtgärderna för processledning, var nämligen FFT:s redovisning sammanställd på koncernnivå i Luxemburg.

276 För det fjärde ska det påpekas att även om Storhertigdömet Luxemburg har bestritt att FFT:s bruttosoliditetsgrad ska jämföras med kommissionens urval av banker, kvarstår det faktum att Storhertigdömet Luxemburg inte har anfört något argument eller lagt fram någon bevisning som gör det möjligt att förstå av vilka skäl – om det ska anses att den kapitalbas som täcker investeringar i FFNA och FFC inte ska beaktas trots att den utgör nästan 60 procent av FFT:s totala egna kapital (tabell 2 i det angripna beslutet) – denna grad inte skulle vara klart lägre än den som kommissionen identifierade och även den som Storhertigdömet Luxemburg själv använde.

277 Eftersom bruttosoliditetsgraden beräknas i förhållande till det egna kapitalet, ska det konstateras att om bruttsoliditetsgraden på [*konfidentiellt*] procent, som kommissionen identifierade, [*konfidentiellt*] när FFT:s totala egna kapital beaktades, [*konfidentiellt*] om den andel av det egna kapitalet, motsvarande innehaven i FFNA och FFC, inte beaktades. Detta konstaterande gäller, oavsett huruvida marknadsstandarden ligger på 2,9 procent, eller 3,3 procent, som identifierades av kommissionen, eller till och med på 4–4,5 procent, såsom framgår av det urval av nyckeltal som Storhertigdömet Luxemburg använde.

278 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 271–277 ovan, konstaterar tribunalen att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att Storhertigdömet Luxemburg felaktigt hade uteslutit en del av FFT:s egna kapital, motsvarande dess innehav i dotterbolagen, från det kapital som skulle beaktas för att fastställa FFT:s ersättning för dess koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet.

279 Det följer av samtliga konstateranden i punkterna 209–278 ovan att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att FFT:s egna kapital borde ha beaktats i sin helhet vid beräkningen av FFT:s ersättning och att en enda procentsats borde ha tillämpats. Under alla omständigheter gjorde kommissionen även en riktig bedömning när den fann att den metod som består i att dels använda FFT:s hypotetiska lagstadgade kapital, dels utesluta FFT:s innehav i FFNA och FFC från det kapitalbelopp som ska ersättas, inte gjorde det möjligt att komma fram till ett resultat enligt armlängdsprincipen.

280 Under dessa omständigheter finner tribunalen att den metod som godkändes av Storhertigdömet Luxemburg minimerade FFT:s ersättning, på grundval av vilken den skatt som FFT ska betala, fastställs. Det är därvid inte nödvändigt att pröva Storhertigdömet Luxemburgs anmärkningar avseende det femte fel som identifierades av kommissionen, rörande avkastningsgraden. Enbart konstaterandet att det kapitalbelopp som skulle ersättas underskattades räcker i förevarande fall för att fastslå att det föreligger en fördel.

281 För det första är skillnaden mellan det kapital som faktiskt beaktades i den metod som användes i det aktuella förhandsbeskedet och det totala egna kapitalet så stor att felet vid fastställandet av det kapital som ska ersättas med nödvändighet leder till en minskning av FFT:s skattebörda, oberoende av nivån på den enda avkastningsgrad som ska tillämpas. Det hypotetiska lagstadgade kapitalet uppgår till ett belopp på 28 miljoner euro, vilket motsvarar endast omkring 10 procent av det totala egna kapitalet, som uppgår till 287 miljoner euro.

282 Såsom har konstaterats i punkt 211 ovan består, för det andra, metoden för att fastställa ersättningen för FFT:s koncerninterna finansierings- och kassaflödesverksamhet, såsom den godkändes i det aktuella förhandsbeskedet, av två steg, nämligen, för det första, fastställandet av det kapitalbelopp som ska ersättas och, för det andra, fastställandet av den avkastningsgrad som ska tillämpas. I det första steget gör den metod som godkändes genom det aktuella förhandsbeskedet åtskillnad mellan tre olika belopp, på vilka tre olika procentsatser tillämpas, vilka fastställs enligt olika metoder. När det första steget i beräkningen är felaktigt, är det följaktligen inte nödvändigt att undersöka det andra steget i denna beräkning. Konstaterandet att det har skett ett fel i det första steget av den metod som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet medför nämligen med nödvändighet att det saknas anledning att pröva eventuella fel vid beräkningen av avkastningsgraden, vilket utgör det andra steget i denna metod. Beräkningen av avkastningen borde i sin helhet ha gjorts om av Storhertigdömet Luxemburg utifrån det kapitalbelopp som borde ha beaktats. Det framgår för övrigt av skäl 311 i det angripna beslutet att en korrekt uppskattning av FFT:s beskattningsunderlag skulle beräknas på grundval av tillämpningen av en enda procentsats på hela beloppet av FFT:s redovisade egna kapital.

283 När det gäller avkastningsgradens storlek, är parterna oeniga om huruvida denna ska uppgå till 10 procent, såsom kommissionen har gjort gällande, eller till 6,05 procent, såsom Storhertigdömet Luxemburg har hävdat (skäl 304 i det angripna beslutet). Även om det antas att det är den lägre procentsatsen som ska tillämpas, skulle beloppet på FFT:s ersättning som följer därav vara betydligt högre än det belopp som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet. Denna procentsats, vilken motsvarar den som tillämpades på det första segmentet, skulle nämligen tillämpas på det egna kapitalet i sin helhet, vilket utgör ett belopp som är tio gånger större än det belopp som denna procentsats tillämpades på enligt det aktuella förhandsbeskedet. I det sammanhanget ska det i vilket fall som helst påpekas att inget av Storhertigdömet Luxemburgs argument avseende avkastningsgraden kan vederlägga kommissionens konstaterande att det föreligger en fördel.

284 Trots att Storhertigdömet Luxemburg har bestritt det femte fel som identifierades av kommissionen, rörande avkastningsgraden (se punkt 194 ovan), anser följaktligen tribunalen att det inte är nödvändigt att pröva huruvida dessa argument är välgrundade.

285 Under dessa omständigheter ska Storhertigdömet Luxemburgs samtliga anmärkningar avseende kommissionens bedömning av metoden för att fastställa FFT:s ersättning underkännas.

286 Det följer av samtliga konstateranden i punkterna 211–285 ovan att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att en metod för att fastställa FFT:s ersättning, som inte gjorde det möjligt att komma fram till ett resultat enligt armlängdsprincipen och som ledde till en minskning av FFT:s skattebörda, hade godkänts genom det aktuella förhandsbeskedet. Kommissionen gjorde följaktligen en riktig bedömning när den, i samband med sitt förstahandsresonemang, fann att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel.

3. Kommissionens andrahandsresonemang om att det aktuella förhandsbeskedet avvek från artikel 164.3 i skattelagen och från cirkuläret

287 Enbart konstaterandet i punkt 286 ovan att kommissionen inte begick något fel i samband med sitt förstahandsresonemang räcker för att det ska anses att kommissionen styrkte att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel. Tribunalen anser dock att det för fullständighetens skull är lämpligt att pröva kommissionens andrahandsresonemang om att förhandsbeskedet avvek från artikel 164.3 i skattelagen och från cirkuläret.

288 Tribunalen påpekar i det avseendet att Storhertigdömet Luxemburg, inom ramen för den första grundens andra del, har gjort gällande att det aktuella förhandsbeskedet är förenligt med armlängdsprincipen, såsom den föreskrivs i Luxemburgs nationella rätt.

289 Kommissionen har bestritt dessa argument.

290 Det ska erinras om att kommissionen i andra hand, i avsnitt 7.2.4 i det angripna beslutet, med rubriken ”Understödjande resonemang: Selektiv fördel till följd av avvikelse från artikel 164 [i skattelagen] och/eller cirkuläret” (skälen 315–317 i det angripna beslutet), fann att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel på grund av att det avvek från armlängdsprincipen i luxemburgsk rätt, vilken föreskrivs i artikel 164.3 i skattelagen och i cirkuläret (se skälen 316 och 317 i det angripna beslutet).

291 I skäl 316 i det angripna beslutet angav nämligen kommissionen följande:

”… Som ett understödjande resonemang, … [beviljar] det [aktuella] förhandsbeskedet … FFT en selektiv fördel också inom ramen för det mera begränsade referenssystemet som består av koncernföretag som tillämpar internprise[r] och som omfattas av artikel 164[.3] i [skattelagen] och cirkuläret. Denna bestämmelse inför armlängdsprincipen i Luxemburgs skatterätt, enligt vilken transaktioner mellan företag inom samma koncern bör ersättas som om de utförts av oberoende företag som förhandlar under jämförbara förhållanden där fri konkurrens råder. Avsnitt 2 i cirkuläret innehåller särskilt en beskrivning av armlängdsprincipen, såsom den definieras i OECD:s riktlinjer för internprissättning, och införlivats i nationell rätt.”

292 Därefter påpekade kommissionen, i skäl 317 i det angripna beslutet, att den redan hade visat, i avsnitt 7.2.2 i nämnda beslut, att det aktuella förhandsbeskedet inte gjorde det möjligt att komma fram till ett tillförlitligt närmevärde för ett resultat på armlängds avstånd. På grundval av detta konstaterande drog kommissionen slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet ”bevilja[de] FFT en selektiv fördel också inom ramen för det mera begränsade referenssystemet som består av artikel 164[.3] i [skattelagen] eller cirkuläret, eftersom det medför[de] en minskning av FFT:s skatt i jämförelse med en situation där armlängdsprincipen, som stadgats i denna bestämmelse, tillämpats korrekt”.

293 Det framgår klart av skälen 316 och 317 i det angripna beslutet att kommissionen drog slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en selektiv fördel, eftersom det medförde en minskning av skatten i jämförelse med en situation där armlängdsprincipen, som stadgas i artikel 164.3 i skattelagen och i cirkuläret, tillämpats korrekt.

294 Det ska dock konstateras att kommissionen grundade denna slutsats på den bedömning av det aktuella förhandsbeskedet som den gjorde i samband med sin förstahandsbedömning. Kommissionen uppgav således att den redan hade visat, i avsnitt 7.2.2 i det angripna beslutet, att det aktuella förhandsbeskedet inte gjorde det möjligt att komma fram till ett tillförlitligt närmevärde för ett resultat enligt armlängdsprincipen.

295 I det avseendet ska det, för det första, konstateras att det i artikel 164.3 i skattelagen föreskrivs att ”den skattepliktiga inkomsten inbegriper förtäckt utdelning” och att ”[f]örtäckt utdelning föreligger särskilt när en aktieägare, andelsägare eller intressent direkt eller indirekt av ett företag eller en organisation får fördelar som han i normalfallet inte skulle ha fått om han inte varit aktieägare, andelsägare eller intressent”. Vidare föreskrivs det i punkt 2 i cirkuläret att ”[o]m en koncernintern tjänst tillhandahållits, liksom andra typer av koncerninterna överföringar, bör man fastställa huruvida den ersättning som tagits ut är förenlig med armlängdsprincipen, det vill säga att den motsvarar det pris som skulle ha tillämpats och godtagits av oberoende företag under jämförbara omständigheter”. Härav följer att det i artikel 164.3 i skattelagen och cirkuläret föreskrivs att ersättningen för koncerninterna transaktioner ska fastställas som om priset för dessa transaktioner hade avtalats mellan fristående företag. Storhertigdömet Luxemburg och FFT har för övrigt inte bestritt kommissionens bedömning, i skäl 75 i det angripna beslutet, att dessa bestämmelser inför armlängdsprincipen i luxemburgsk rätt.

296 För det andra ska det konstateras att cirkuläret hänvisar till artikel 9 i OECD:s modellavtal och till OECD:s riktlinjer i egenskap av en internationell referensstandard för internprissättning. I samband med sin förstahandsbedömning av den selektiva fördelen, har kommissionen i stor utsträckning hänvisat till OECD:s riktlinjer, bland annat för att identifiera de fem felen i metoden för att fastställa FFT:s ersättning. Härav följer att samma bedömningsmall kunde användas av kommissionen både i samband med dess förstahandsbedömning och i samband med dess andrahandsbedömning.

297 Med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet ska slutsatsen dras att kommissionen inte begick något fel när den slog fast att den kunde använda sig av den bedömning som den hade gjort med avseende på armlängdsprincipen, såsom den beskrevs i det angripna beslutet, vilken bestod i att fastställa FFT:s ersättning, för att dra slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel på grund av att företaget hade betalat mindre skatt jämfört med vad företaget skulle ha varit tvunget att betala enligt artikel 164.3 i skattelagen och cirkuläret.

298 Storhertigdömet Luxemburgs argument att det aktuella förhandsbeskedet är förenligt med luxemburgsk rätt kan inte påverka konstaterandet i punkt 297 ovan. Sådana argument har nämligen redan underkänts i punkterna 226 och 227 ovan.

299 Det följer av samtliga dessa konstateranden att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att det aktuella förhandsbeskedet under alla omständigheter gav FFT en selektiv fördel på grund av att det medförde en minskning av FFT:s skattebörda jämfört med den skatt som företaget skulle ha varit tvunget att betala enligt artikel 164.3 i skattelagen och cirkuläret.

4. Den grund som avser avsaknaden av en fördel på koncernnivå

300 Storhertigdömet Luxemburg och FFT har i huvudsak gjort gällande att kommissionen inte visade att det förelåg en fördel på Fiat/Chrysler-koncernens nivå och att den därmed åsidosatte sin motiveringsskyldighet som föreskrivs i artikel 296 FEUF och i artikel 107 FEUF.

301 Närmare bestämt anser Storhertigdömet Luxemburg att det är uppenbart att motiveringen i det angripna beslutet är bristfällig och motstridig, genom att kommissionen, i skäl 314 i nämnda beslut, vägrade att beakta dess effekter på Fiat/Chrysler-koncernens nivå, samtidigt som den åberopade effekterna av denna fördel för att, i skälen 342 och 344 i beslutet, ange denna koncern som mottagare av det påstådda stödet i fråga.

302 Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att till skillnad från omständigheterna i det mål som gav upphov till beslutet av den 31 augusti 2010, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, ej publicerat, EU:C:2010:475, punkt 43), är det inte så att eventuella kostnader som burits av de andra dotterbolagen, såsom högre beskattning, ”saknar samband” med den fördel som FFT påstås ha fått. Vidare har Storhertigdömet Luxemburg åberopat domen av den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, EU:T:2015:1004, punkterna 115 och 116), för att kritisera kommissionen för att den inte undersökte eller förklarade på vilket sätt Fiat/Chrysler-koncernen verkligen hade getts en fördel.

303 FFT har hävdat att kommissionen åsidosatte artikel 107 FEUF genom att bortse från det aktuella förhandsbeskedets inverkan på Fiat/Chrysler-koncernen i sin helhet för att fastställa huruvida FFT och Fiat/Chrysler-koncernen hade getts en fördel.

304 FFT har påpekat att kommissionen, i skäl 155 i kommissionens beslut 2011/276/EU av den 26 maj 2010 om statligt stöd i form av en förlikningsuppgörelse om skatt som Belgien har genomfört till förmån för företaget Umicore SA (f.d. Union Minière SA) (Statligt stöd C 76/03 (f.d. NN 69/03)) (EUT L 122, 2011, s. 76) (nedan kallat beslutet Umicore), medgav att de nationella skattemyndigheterna måste ha ett utrymme för skönsmässig bedömning vid utvärderingen av internprissättning. Den påstådda fördelen för FFT är inte oproportionerlig och följer endast av detta utrymme för skönsmässig bedömning.

305 Vidare har FFT påpekat att kommissionen, i skäl 314 i det angripna beslutet, felaktigt ansåg att det inte fanns anledning att bedöma huruvida det aktuella förhandsbeskedet haft en neutral inverkan på koncernnivå. FFT har således gjort gällande att även om transaktionerna mellan bolaget självt och ett annat bolag inom koncernen hade gett FFT en högre vinstmarginal i Luxemburg, skulle detta ha inneburit att det andra bolaget inom Fiat/Chrysler-koncernen hade haft rätt att dra av ännu mer ränta som kostnader.

306 FFT har dessutom hävdat att det angripna beslutet är motstridigt, eftersom kommissionen, å ena sidan, fann att skattefördelen gynnade hela koncernen och, å andra sidan, vägrade att beakta åtgärdens inverkan på hela koncernen. FFT har gjort gällande att i förevarande fall, till skillnad från omständigheterna i det mål som gav upphov till domen av den 30 november 2009, Frankrike och France Télécom/kommissionen (T-427/04 och T-17/05, EU:T:2009:474), neutraliseras verkningarna av åtgärden på koncernnivå, vilket gör att det inte föreligger någon fördel.

307 Vidare har FFT gjort gällande att de sju domar som kommissionen har hänvisat till inte stöder ståndpunkten att det inte ankommer på kommissionen att kontrollera huruvida det föreligger en fördel på Fiat/Chrysler-koncernens nivå.

308 I det avseendet har FFT påpekat att betydelsen av inverkan på Fiat/Chrysler-koncernen, för att fastställa huruvida det aktuella förhandsbeskedet gav en fördel, åskådliggörs av de svårigheter som koncernen har haft, eftersom den italienska skattemyndigheten ansåg att FFT:s skattepliktiga vinst var alltför hög för att anses ha uppnåtts på armlängdsprincipens villkor. Följaktligen hade FFT överskattat sin skattepliktiga vinst och betalat för mycket bolagsskatt i Luxemburg.

309 Vad slutligen beträffar de olika metodfrågorna, anser FFT att kommissionen borde ha tillämpat ett proportionalitetskriterium för att avgöra huruvida det aktuella förhandsbeskedet gav företaget en fördel. Vidare har FFT gjort gällande att det utan förbehåll stöder Storhertigdömet Luxemburgs argument i mål T-755/15, vilka avser metoden för att fastställa dess ersättning och syftar till att bestrida de fel som identifierades av kommissionen.

310 Kommissionen har bestritt dessa argument.

311 Tribunalen påpekar inledningsvis att Storhertigdömet Luxemburg inte har gjort någon åtskillnad mellan de argument som det har anfört, oavsett om det är för att styrka att det skett ett åsidosättande av artikel 107 FEUF eller att det saknas en motivering i det avseendet. Det ska dock konstateras att dess argument i huvudsak syftar till att styrka dels avsaknaden av motivering, i den mån som det görs gällande att det angripna beslutet är inkonsekvent, dels ett åsidosättande av artikel 107 FEUF, i den mån som kommissionen – enligt Storhertigdömet Luxemburg och enligt FFT – inte kunde dra slutsatsen att FFT och Fiat/Chrysler-koncernen hade fått en fördel.

312 Vad först beträffar påståendet att det angripna beslutet är inkonsekvent, ska det påpekas att kommissionen, i skäl 314 i det angripna beslutet, i huvudsak fann att FFT hade fått en selektiv fördel eftersom företagets skattebörda i Luxemburg hade minskat. I det avseendet påpekade även kommissionen, i samma skäl, att den omständigheten att denna minskning av skatten i Luxemburg ledde till en större skattebörda i en annan medlemsstat, enligt rättspraxis, saknar betydelse för kvalificeringen av denna åtgärd som stöd.

313 Vidare fann kommissionen, i skälen 341–345 i det angripna beslutet, att även om det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, skulle den förmånliga skattemässiga behandling som FFT beviljades gynna koncernen i sin helhet, eftersom FFT och Fiat/Chrysler-koncernen utgjorde en ekonomisk enhet. Kommissionen klargjorde i det avseendet att eftersom det skattebelopp som betalades av FFT påverkade priserna på de koncerninterna lån som FFT beviljade företagen inom koncernen i fråga, medförde minskningarna av FFT:s skattebörda att priserna på FFT:s koncerninterna lån sänktes.

314 Tribunalen konstaterar således, vad gäller villkoret att det ska föreligga en fördel, vilket utgör det tredje nödvändiga villkoret för att det ska kunna konstateras att det föreligger ett statligt stöd enligt den rättspraxis som angetts i punkt 118 ovan, att det inte förekommer någon inkonsekvens i kommissionens bedömning i det angripna beslutet vad gäller fastställandet av mottagaren av stödet, eftersom stödmottagaren i huvudsak identifierades som FFT direkt, och Fiat/Chrysler-koncernen indirekt, i den mån som FFT utgör en ekonomisk enhet och följaktligen ett företag, i den mening som avses i reglerna om statligt stöd, tillsammans med Fiat/Chrysler-koncernen.

315 Storhertigdömet Luxemburgs första anmärkning, som avser avsaknad av motivering, kan således inte godtas.

316 Vad beträffar anmärkningen om att kommissionen åsidosatte artikel 107 FEUF genom att slå fast att FFT och Fiat/Chrysler-koncernen hade fått en fördel, konstaterar tribunalen inledningsvis att Storhertigdömet Luxemburg, såsom kommissionen har påpekat, inte har anfört något argument som visar att Fiat/Chrysler-koncernen och FFT inte utgör en ekonomisk enhet i den mening som avses i reglerna om statligt stöd. Som kommissionen påpekade i skäl 342 i det angripna beslutet, kontrolleras FFT under alla omständigheter helt av Fiat SpA, som i sin tur kontrollerar Fiat/Chrysler-koncernen. Varje fördel som skulle gynna FFT skulle följaktligen gynna koncernen i sin helhet, särskilt om detta – såsom kommissionen har påpekat utan att i det avseendet motsägas av Storhertigdömet Luxemburg – medför att villkoren för de lån som FFT beviljar de andra företagen inom koncernen är mer förmånliga på grund av minskningen av FFT:s skattebörda.

317 Dessutom ska det, även om det antas att denna faktor kan vara relevant, under alla omständigheter konstateras att varken Storhertigdömet Luxemburg eller FFT har visat att de lägre skatter som FFT drar fördel av i Luxemburg ”neutraliseras” av högre skatter i andra medlemsstater.

318 Även om så var fallet, skulle en sådan ”neutralisering” inte göra det möjligt att anse att FFT eller Fiat/Chrysler-koncernen inte har fått en fördel i Luxemburg. I samband med en skatteåtgärd ska frågan huruvida det föreligger en fördel avgöras med hänvisning till de normala skattereglerna, vilket gör att skattereglerna i en annan medlemsstat inte är relevanta (se, analogt, dom av den 11 november 2004, Spanien/kommissionen, C-73/03, ej publicerad, EU:C:2004:711, punkt 28). När det

har fastställts att ett anknutet företag, enligt en skatteåtgärd som beviljats av en medlemsstat, drar fördel av en minskning av den skattebörda som företaget normalt skulle ha burit med tillämpning av de normala skattereglerna, saknar följaktligen den skattemässiga situationen för ett annat företag inom koncernen i en annan medlemsstat betydelse för huruvida det föreligger en fördel. Av samma skäl, och utan att det är nödvändigt att ta ställning till huruvida de handlingar som FFT ingav efter repliken kan läggas till grund för prövningen i sak, vilka syftar till att visa att ett skiljeförfarande inleddes för att undvika dubbelbeskattning av FFT i Luxemburg och i Italien, kan tribunalen inte godta FFT:s argument att dess inkomster under alla omständigheter beskattas antingen i Italien eller i Luxemburg, vilket gör att företaget inte åtnjuter någon fördel.

319 Inget av de argument som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har åberopat i det avseendet kan föranleda någon annan bedömning.

320 För det första, i den mån som Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att kommissionen inte kunde hänvisa till beslutet av den 31 augusti 2010, France Télécom/kommissionen (C-81/10 P, ej publicerat, EU:C:2010:475, punkt 43), eftersom den inte undersökte huruvida Fiat/Chrysler-koncernen verkligen hade fått en fördel, kan tribunalen inte godta detta argument. I det avseendet räcker det att konstatera att kommissionen, i skäl 343 i det angripna beslutet, fann att all gynnsam skattemässig behandling av FFT med nödvändighet gynnade de andra företagen inom koncernen, i förhållande till vilka FFT tog ut internpriser.

321 För det andra, i den mån som Storhertigdömet Luxemburg har åberopat domen av den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, EU:T:2015:1004, punkterna 115 och 116), för att visa att kommissionen borde ha undersökt huruvida Fiat/Chrysler-koncernen verkligen hade fått en fördel, konstaterar tribunalen, förutom det faktum att den domen upphävdes av domstolen (dom av den 25 juli 2018, kommissionen/Spanien m.fl., C-128/16 P, EU:C:2018:591), att de faktiska omständigheterna i det mål som gav upphov till den domen i vilket fall som helst saknar samband med omständigheterna i förevarande mål.

322 I domen av den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, EU:T:2015:1004), slog nämligen tribunalen fast att kommissionen hade begått ett fel genom att slå fast att mottagarna av ett stöd var de ekonomiska intressegrupperingarna och deras medlemmar, trots att det endast kunde styrkas att det var deras medlemmar, vilka var de enda som omfattades av återbetalningskravet, som gynnades av selektiva fördelar.

323 I förevarande fall styrkte kommissionen att inte bara FFT, utan även alla de företag som ingår i koncernen och som förhandlar med FFT, gynnades av den skattefördel som beviljades av FFT, med hänsyn till dess inverkan på priserna på dess koncerninterna lån. Storhertigdömet Luxemburgs argument kan således inte godtas.

324 För det tredje, i den mån som FFT anser att kommissionen borde ha tillämpat ett proportionalitetskriterium för att avgöra huruvida det aktuella förhandsbeskedet gav en fördel, särskilt mot bakgrund av beslutet Umicore, kan tribunalen inte godta detta argument. Kommissionen är nämligen inte bunden av sin beslutspraxis. Vidare har kommissionen, såsom den har framhållit i beslutet Umicore, tillerkänt skattemyndigheterna ett utrymme för skönsmässig bedömning i samband med en transaktion som får en tvist att upphöra, som på så sätt gör det möjligt att undvika en eventuellt lång eller osäker rättprocess, men inte i samband med ett förhandsbesked som syftar till att fastställa den skatt som ett bolag ska betala i framtiden.

325 Av det ovan anförda följer att talan inte kan bifallas såvitt avser den tredje grunden.

326 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 118–325 ovan, konstaterar tribunalen att kommissionen inte åsidosatte artikel 107 FEUF när den slog fast att FFT och Fiat/Chrysler-koncernen hade gynnats av en fördel till följd av att FFT hade betalat mindre skatt jämfört med vad ett företag som utför transaktioner på marknaden skulle ha varit tvunget att betala.

327 Under dessa omständigheter kan talan inte bifallas såvitt avser någon del av den andra gruppen av grunder som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har åberopat avseende förekomsten av en fördel.

E. Den tredje gruppen av grunder: Den fördel som FFT beviljades var inte selektiv

328 Genom den första grunden i mål T-755/15 och genom den första anmärkningen i den första grundens första del i mål T-759/15, har Storhertigdömet Luxemburg och FFT gjort gällande att kommissionen felaktigt ansåg att det aktuella förhandsbeskedet var en selektiv åtgärd. De har i huvudsak hävdat att kommissionen beaktade en felaktig referensram i samband med dess bedömning av selektiviteten i tre steg. Enligt deras mening avviker inte det aktuella förhandsbeskedet från skattereglerna för anknutna företag, vilka utgör den relevanta referensramen. De har således hävdat att kommissionen underlät att visa att det aktuella förhandsbeskedet hade utfärdats till FFT på mer fördelaktiga villkor än vad andra anknutna bolag får.

329 Vidare har Storhertigdömet Luxemburg och FFT bestritt kommissionens argument att den under alla omständigheter kunde presumera att det aktuella förhandsbeskedet var selektivt, eftersom det var fråga om en individuell åtgärd och den hade visat att åtgärden gav FFT en fördel. De har gjort gällande att det i rättspraxis görs åtskillnad mellan individuella åtgärder för ett särskilt ändamål och individuella skatteåtgärder för att tillämpa en allmän skatteordning. I det sistnämnda fallet skulle selektivitet inte kunna presumeras, utan måste bedömas i förhållande till luxemburgsk rätt och praxis för att fastställa huruvida tillämpningsvillkoren är diskriminerande eller huruvida de nationella myndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning är orimligt stort. Storhertigdömet Luxemburg och FFT har därför gjort gällande att det aktuella förhandsbeskedet inte är en individuell åtgärd för ett särskilt ändamål, utan en individuell åtgärd som ingår i ett allmänt system med föreskrifter om införande av ytterligare avgifter, nämligen lagstiftningen om internprissättning, såsom var fallet i det mål som gav upphov till domen av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

330 Irland har gjort gällande att det följer av rättspraxis och av doktrinen att det enda relevanta referenssystemet för att pröva huruvida en skatteåtgärd är selektiv är medlemsstatens skattesystem som denna åtgärd utgör en del av, och inte ett abstrakt eller hypotetiskt skattesystem, vilket kommissionen felaktigt tillämpade i det angripna beslutet. Irland anser att det referenssystem som ska beaktas är systemet i de särskilda skattereglerna för anknutna företag.

331 Kommissionen har bestritt samtliga dessa argument.

332 Tribunalen erinrar inledningsvis om att kravet på selektivitet, som följer av artikel 107.1 FEUF, tydligt ska särskiljas från den samtidiga upptäckten av att en ekonomisk fördel föreligger. Kommissionen är – när den har upptäckt att en fördel i vid bemärkelse föreligger, som direkt eller indirekt följer av en given åtgärd – skyldig att styrka att denna fördel särskilt kommer ett eller flera företag till godo. Det ankommer närmare bestämt på kommissionen att styrka att åtgärden medför särbehandling mellan de företag som med hänsyn till åtgärdens målsättning befinner sig i en jämförbar situation. Det krävs således att fördelen ges selektivt och att vissa företag kan försättas i en situation som är mer fördelaktig jämförd med andra företags situation (dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59).

333 Det ska emellertid påpekas att kravet på selektivitet ser annorlunda ut beroende på om åtgärden i fråga är avsedd som en generell stödordning eller ett individuellt stöd. I sistnämnda fall innebär fastställandet av en ekonomisk fördel att det i princip är möjligt att presumera att åtgärden är selektiv

(nedan kallad presumtionen om selektivitet). När det däremot är fråga om en generell stödordning krävs det, oaktat att stödordningen ger en fördel med allmän räckvidd, att den enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher (dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 60, och dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 49; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 26 oktober 2016, Orange/kommissionen, C-211/15 P, EU:C:2016:798, punkterna 53 och 54). När det är fråga om ett individuellt stöd gäller presumtionen om selektivitet oberoende av huruvida det på den eller de marknader som berörs finns aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen, T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903, punkt 79).

334 Det följer även av fast rättspraxis att för att en nationell skatteåtgärd, som inte utgör en individuell åtgärd, ska kunna kvalificeras som ”selektiv” ska kommissionen först slå fast vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter ska kommissionen visa att skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem (dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57, och dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen, T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903, punkt 85).

335 Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen behandlas olika, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärderna ingår i (se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

336 Det är således efter tillämpningen av en metod i tre steg, såsom den har beskrivits i punkterna 334 och 335 ovan, som det är möjligt att dra slutsatsen att en nationell skatteåtgärd som inte utgör en individuell åtgärd är selektiv.

337 I förevarande fall ska det påpekas att kommissionen, i det angripna beslutet, i första hand gjorde en bedömning av den aktuella åtgärdens selektivitet genom att följa de tre steg som nämnts ovan i punkterna 334–336. Kommissionen tillämpade emellertid även presumtionen om selektivitet, enligt vilken en åtgärd presumeras vara selektiv när den ger en fördel och det rör sig om ett individuellt stöd. I skäl 218 i det angripna beslutet och i sina inlagor har nämligen kommissionen erinrat om att ”[v]id en individuell skatteåtgärd, till skillnad från en skatteordning[,] tillåter identifikation av fördelen, enligt domstolen, i princip att det antas att den är selektiv” och att FFT i förevarande fall åtnjuter en ”individuell stödåtgärd”. Kommissionen har dessutom, vid förhandlingen som svar på tribunalens frågor, framhållit att den styrkte den aktuella åtgärdens selektivitet på flera sätt i det angripna beslutet, däribland genom presumtionen om selektivitet, vars lagenlighet emellertid inte har bekräftats i rättspraxis förrän efter antagandet av det angripna beslutet.

338 Tribunalen anser att det är lämpligt att börja med att pröva Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s argument om att kommissionen inte kunde presumera att stödet var selektivt eller konstatera att de inte hade brutit presumtionen om selektivitet.

339 Vad beträffar presumtionen om selektivitet ska det erinras om att denna presumtion, såsom i huvudsak framgår av den rättspraxis som angetts i punkt 333 ovan, är tillämplig på två villkor, nämligen att den aktuella åtgärden dels utgör ett individuellt stöd (och inte en stödordning), dels ger det företag som är

mottagare av stödet en fördel. Eftersom det är fråga om en motbevisbar presumtion ankommer det följaktligen på sökanden att styrka att något av dessa två villkor inte är uppfyllt, för att bryta denna presumtion.

340 Vad, för det första, beträffar villkoret att det ska föreligga en fördel, konstaterar tribunalen att detta är uppfyllt. Såsom har påpekats i punkt 286 ovan, lyckades inte Storhertigdömet Luxemburg och FFT styrka att kommissionen felaktigt hade dragit slutsatsen att det skattebelopp som FFT skulle betala var lägre än det skattebelopp som företaget skulle ha varit tvunget att betala på normala marknadsvillkor.

341 Vad, för det andra, gäller villkoret att den aktuella åtgärden ska vara ett individuellt stöd, har Storhertigdömet Luxemburg och FFT i huvudsak, både i sina inlagor och vid förhandlingen som svar på tribunalens frågor, bestritt att det aktuella förhandsbeskedet kan utgöra ett individuellt stöd för ett särskilt ändamål. Enligt deras mening är det fråga om en individuell genomförandeåtgärd som utgör en del av en generell ordning, såsom var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

342 I det avseendet ska det erinras om att individuellt stöd, enligt artikel 1 e i förordning 2015/1589, är stöd som inte beviljas på grundval av en stödordning samt utbetalningar av stöd på grundval av en stödordning som är anmälningspliktiga enligt artikel 2 i nämnda förordning.

343 Enligt artikel 1 d i förordning 2015/1589 avses med en stödordning ”varje rättsakt på grundval av vilket individuellt stöd kan beviljas företag som i rättsakten definieras på ett allmänt och abstrakt sätt, utan att några ytterligare genomförandeåtgärder krävs, samt varje rättsakt på grundval av vilket stöd, som inte är hänförbart till ett visst projekt, kan beviljas ett eller flera företag för obestämd tid och/eller med obestämt belopp”.

344 Följande slutsatser kan dras av definitionen av stödordning i artikel 1 d i förordning 2015/1589 som anges i punkt 343 ovan, såsom den tolkats i rättspraxis.

345 För det första förutsätter förekomsten av en stödordning i princip att de bestämmelser på grundval av vilka stöden beviljas identifieras. Det har dock redan slagits fast att kommissionen, inom ramen för granskningen av en stödordning och när den inte identifierat en rättsakt som inför en sådan stödordning, kan stödja sig på en rad omständigheter som kan visa att det faktiskt föreligger en stödordning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 1994, Tyskland och Pleuger Worthington/kommissionen, C-324/90 och C-342/90, EU:C:1994:129, punkterna 14 och 15).

346 Eftersom individuella stöd beviljas utan ytterligare genomförandeåtgärder ska, för det andra, de huvudsakliga aspekterna av en stödordning nödvändigtvis framgå av de rättsakter som identifierats som grund för denna ordning.

347 För det tredje får de nationella myndigheterna, när de tillämpar en stödordning, inte ha ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller fastställandet av de huvudsakliga aspekterna av det aktuella stödet och huruvida stödet ska beviljas. För att utesluta att det föreligger sådana genomförandeåtgärder bör nationella myndigheters befogenhet nämligen begränsas till ett tekniskt genomförande av de bestämmelser som anses utgöra den ifrågavarande ordningen, i förekommande fall efter att ha kontrollerat att sökandena uppfyller de villkor som krävs för att åtnjuta den.

348 För det fjärde framgår det av artikel 1 d i förordning 2015/1589 att de rättsakter som ligger till grund för stödordningen på ett allmänt och abstrakt sätt måste definiera mottagarna, även om det stöd som de beviljats förblir obestämt.

349 I förevarande fall ska det konstateras att det aktuella förhandsbeskedet, såsom kommissionen framhöll som svar på frågorna vid förhandlingen, inte kan anses utgöra en åtgärd som beviljats på grundval av en stödordning.

350 Det ska först framhållas att varken det allmänna systemet för bolagsbeskattning, eller de särskilda reglerna för beskattning av anknutna företag, eller någon annan bestämmelse som har identifierats av parterna utgör en ordning i den mening som avses i den första och den andra andelen av meningen i artikel 1 d förordning 2015/1589, på grundval av vilken FFT beviljades den aktuella åtgärden. Parterna har inte heller åberopat omständigheter som sammantaget kan visa att det faktiskt föreligger en stödordning.

351 Vidare ska det påpekas att den aktuella åtgärden inte allmänt avser skattemyndigheternas utfärdande av förhandsbesked, utan ett förhandsbesked som just specifikt avser FFT (se dom av den 13 december 2017, Grekland/kommissionen, T-314/15, ej publicerad, EU:T:2017:903, punkterna 80 och 81). Det är ostridigt att syftet med det aktuella förhandsbeskedet är att fastställa det skattebelopp som endast FFT ska betala enligt de tillämpliga luxemburgska skattebestämmelserna, vilket gör att det aktuella förhandsbeskedet uteslutande avser FFT:s individuella situation. Det ska således konstateras att de huvudsakliga aspekterna av stödåtgärden och särskilt rekvisiten för att det ska föreligga en fördel, nämligen godkännandet av en metod för att fastställa FFT:s ersättning på grundval av en segmentering av det egna kapitalet och tillämpningen av olika avkastningsgrader i förhållande till denna segmentering, som således avviker från ett resultat enligt armlängdsprincipen, framgår endast av det aktuella förhandsbeskedet och inte av någon bestämmelse i luxemburgsk skatterätt, på grundval av vilken det aktuella förhandsbeskedet skulle ha utfärdats.

352 Det ska slutligen under alla omständigheter konstateras, såsom Storhertigdömet Luxemburg uppgav som svar på tribunalens muntliga frågor, att det framgår av själva den luxemburgska lagstiftningen att skattemyndigheten har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att, med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall, bedöma den bästa metoden för att beräkna det skattepliktiga beloppet för varje bolag som inger en ansökan om förhandsbesked. För att de luxemburgska skattemyndigheterna ska utfärda förhandsbesked krävs nämligen i varje enskilt fall en särskild analys som ger upphov till en komplicerad bedömning. Det utrymme för skönsmässig bedömning som den luxemburgska myndigheten har i varje förhandsbesked utesluter således att det aktuella förhandsbeskedet endast utgör en åtgärd för att genomföra en stödordning.

353 Det ska i det avseendet framhållas att den omständigheten att det aktuella förhandsbeskedet inte utgör en isolerad åtgärd, utan att det är ett av det mycket stora antal förhandsbesked som utfärdats till företag i Luxemburg, påverkar inte konstaterandet att eftersom det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel, utgör ett sådant förhandsbesked ett individuellt stöd till detta företag.

354 Det framgår av alla dessa överväganden, och särskilt av punkterna 345 och 350 ovan, att det aktuella förhandsbeskedet varken utgör en stödordning eller en individuell stödåtgärd som vidtagits enligt en stödordning, i den mening som avses i den första och den andra delen av meningen i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Det aktuella förhandsbeskedet innehåller inte någon bestämmelse med stöd av vilken det skulle vara möjligt att bevilja stöd i den mening som avses i den första och den andra delen av meningen i artikel 1 d i förordning 2015/1589. Vidare finns det inte något som tyder på att detta förhandsbesked skulle ha utfärdats med stöd av en sådan bestämmelse.

355 Under dessa omständigheter ska det således konstateras att det aktuella förhandsbeskedet ska anses utgöra ett individuellt stöd i den mening som avses i artikel 1 e i förordning 2015/1589.

356 Denna slutsats påverkas inte av de övriga argument som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har anfört.

357 Tribunalen kan inte godta Storhertigdömet Luxemburgs argument att kommissionen inte kunde ifrågasätta ett stöd som antagits med tillämpning av en stödordning utan att först ifrågasätta denna ordning, eftersom det aktuella förhandsbeskedet inte utfärdades med tillämpning av en stödordning.

358 I den mån som FFT har gjort gällande att det aktuella förhandsbeskedet utgör en tillämpning av reglerna om internprissättning i Luxemburg och att kommissionen underlät att fastställa vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en jämförbar situation som FFT, och att beakta de betydande skillnaderna mellan koncernföretag och fristående företag, ska detta argument underkännas såsom verkningslöst. Detta argument påverkar nämligen inte konstaterandet att den aktuella åtgärden utgör ett individuellt stöd för ett särskilt ändamål.

359 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att kommissionen under alla omständigheter inte begick ett fel när den slog fast att den fördel som FFT gavs genom det aktuella förhandsbeskedet var selektiv, eftersom villkoren för presumtionen om selektivitet var uppfyllda i förevarande fall.

360 Under alla omständigheter, och även om det antas att presumtionen om selektivitet inte var tillämplig, ska det påpekas att kommissionen också slog fast att den fördel som FFT gavs genom det aktuella förhandsbeskedet var selektiv med hänsyn till den bedömning i tre steg som nämnts ovan i punkterna 334–336. Det ska erinras om att denna bedömning, i ett första steg, består i att identifiera den relevanta referensramen och därefter, i ett andra steg, att undersöka huruvida den aktuella åtgärden avviker från denna referensram och slutligen, i ett tredje steg, att kontrollera huruvida en sådan avvikelse kan motiveras av arten av och systematiken i de regler som utgör referensramen. Kommissionen gjorde denna bedömning genom att som referensram använda, i första hand, det allmänna bolagsskattesystemet i Luxemburg och, i andra hand, artikel 164 i skattelagen och cirkuläret.

361 Vad beträffar det första och det andra steget, påpekar tribunalen att kommissionen – oberoende av den referensram som den använde, oavsett om det rör sig om det allmänna bolagsskattesystemet eller artikel 164 i skattelagen och cirkuläret – gjorde en riktig bedömning när den fann att förhandsbeskedet avvek från de regler som var och en av dessa referensramar bildar. Såsom har konstaterats i punkterna 286 och 299 ovan gjorde kommissionen en riktig bedömning när den, både vid sin förstahandsbedömning mot bakgrund av det allmänna bolagsskattesystemet, och vid sin andrahandsbedömning mot bakgrund av artikel 164 i skattelagen och cirkuläret, fann att det aktuella förhandsbeskedet gav FFT en fördel. Såsom har konstaterats i punkt 122 ovan prövade kommissionen samtidigt huruvida det förelåg en fördel och, inom ramen för bedömningen av selektivitet, huruvida det förelåg en avvikelse från de referensramar som tidigare identifierats. Såsom kommissionen angav i skäl 217 i det angripna beslutet, sammanfaller frågan huruvida det aktuella förhandsbeskedet utgör en avvikelse från referensramen med konstaterandet att mottagaren fått en fördel genom denna åtgärd.

362 Under dessa omständigheter konstaterar tribunalen att parternas argument i syfte att bestrida den referensram som identifierades av kommissionen är verkningslösa, och att de argument som syftar till att bestrida kommissionens bedömning vad gäller det andra steget av dess resonemang, nämligen bedömningen av en avvikelse från referensramen, inte kan godtas.

363 Vad gäller det tredje steget ska det påpekas att kommissionen, i det angripna beslutet, slog fast att varken Storhertigdömet Luxemburg eller FFT hade angett ett enda skäl som kunde motivera den selektiva behandling som FFT åtnjöt som en följd av det aktuella förhandsbeskedet. Vidare uppgav kommissionen att den inte heller hade kunnat hitta något skäl som motiverade förmånsbehandlingen av FFT (skälen 337 och 338 i det angripna beslutet).

364 I den mån som FFT vidare har gjort gällande, för att motivera avvikelsen, att det aktuella förhandsbeskedet är förenligt med armlängdsprincipen, räcker det att konstatera att detta argument grundar sig på ett felaktigt antagande.

365 När det gäller FFT:s argument om att det aktuella förhandsbeskedet gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning, konstaterar tribunalen att FFT, såsom kommissionen har anfört, varken har hävdat eller styrkt att det kunde undvika dubbelbeskattning endast om det aktuella förhandsbeskedet

utfärdades. I likhet med vad kommissionen har påpekat ska det under alla omständigheter konstateras att frågan om dubbelbeskattning saknar samband med och har inte någon betydelse för fastställandet av huruvida en fördel är selektiv.

366 Det följer således av övervägandena i punkterna 360–365 ovan att kommissionen inte begick något fel när den fann att den aktuella åtgärden var selektiv på grundval av en bedömning av selektiviteten i tre steg.

367 Mot bakgrund av det ovan anförda kan talan inte bifallas såvitt avser någon del av den tredje gruppen av grunder som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har åberopat avseende att den fördel som FFT beviljades inte var selektiv.

F. Den fjärde gruppen av grunder: En konkurrensbegränsning

368 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att kommissionen, i strid med artiklarna 107 FEUF och 296 FEUF, inte styrkte någon som helst faktisk eller potentiell konkurrensbegränsning.

369 Enligt Storhertigdömet Luxemburg har kommissionen varken i skäl 189 i det angripna beslutet eller i skälen 343 och 345 i nämnda beslut visat på vilket sätt den omständigheten att FFT befrias från en skatteskuld som företaget normalt skulle ha tvingats betala får till följd att FFT:s eller Fiat/Chrysler-koncernens ställning stärks på någon marknad. Vidare anser denna medlemsstat att det är uppenbart att enbart den allmänna hänvisningen, i skäl 189 i det angripna beslutet, till koncernens ekonomiska ställning, inte är tillräcklig för att det, ens potentiellt, ska anses föreligga en sådan följd.

370 FFT har även gjort gällande att kommissionen åsidosatte artiklarna 107 FEUF och 296 FEUF, eftersom den, i det angripna beslutet, praktiskt taget inte bedömde det aktuella förhandsbeskedets inverkan på konkurrensen.

371 För det första har FFT kritiserat kommissionen för att den, i skäl 189 i det angripna beslutet, enbart fastslog att det aktuella förhandsbeskedet hade stärkt FFT:s och Fiat/Chrysler-koncernens ekonomiska ställning och därför kunde snedvrida konkurrensen.

372 Vidare har FFT hävdat att en åtgärd ska enligt rättspraxis bedömas utifrån dess verkningar, och inte utifrån dess syften. Enbart påståendet om att den minskade skatteskulden i Luxemburg skulle ha stärkt Fiat/Chrysler-koncernens konkurrensförmåga är att likställa med en fällande dom på grund av syftet, trots att det endast är verkan som har betydelse. Kommissionen kan inte alltid presumera att konkurrensen har snedvridits. FFT har även anfört att de faktiska omständigheterna i förevarande mål är komplicerade och att det var nödvändigt att beakta den samlade effekten av det aktuella förhandsbeskedet på koncernen.

373 För övrigt har FFT hävdat att även om det antas att det drog fördel av en överdrivet låg bolagsskatt i Luxemburg, tillhandahåller inte företaget några tjänster eller varor till tredje man, vilket gör att FFT inte har någon konkurrensförmåga på en marknad där konkurrensen skulle kunna snedvridas.

374 För det andra har FFT hävdat att uppgifterna i skäl 345 i det angripna beslutet, vilka det anser inte utgör en del av den bedömning av effekterna på konkurrensen som gjordes i det angripna beslutet, är felaktiga.

375 För det tredje har FFT gjort gällande att kommissionen har grundat sin slutsats att det aktuella förhandsbeskedet påverkade konkurrensen på antagandet att FFT betalade mindre bolagsskatt än ett fristående företag. FFT har dock ifrågasatt denna jämförelse.

376 Kommissionen har bestritt dessa argument.

377 När det gäller kommissionens konstaterande att det förelåg en konkurrensbegränsning, vilket utgör det fjärde villkoret för att det ska anses föreligga ett statligt stöd, påpekar tribunalen att kommissionen, i skäl 189 i det angripna beslutet, först erinrade om att ett stöd som ges av staten anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen om det finns en risk för att det förbättrar mottagarens konkurrensställning i förhållande till andra företag med vilka det konkurrerar. Därefter konstaterade kommissionen att i den mån som det aktuella förhandsbeskedet hade befriat FFT från en skatteskuld som det normalt skulle ha tvingats betala enligt det allmänna bolagsskattesystemet, snedvred detta förhandsbesked konkurrensen eller hotade att göra det, genom att stärka FFT:s och Fiat/Chrysler-koncernens ekonomiska ställning.

378 I skälen 343–345 i det angripna beslutet, som avser mottagaren av den omtvistade åtgärden, angav dessutom kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet gynnade Fiat/Chrysler-koncernen i sin helhet, eftersom det beviljade tilläggsresurser inte bara för FFT utan för hela koncernen. Kommissionen tillade att det skattebelopp som betalades av FFT i Luxemburg påverkade priserna på de koncerninterna lån som FFT beviljade företagen inom koncernen, eftersom dessa fastställdes utifrån en genomsnittlig kapitalkostnad för koncernen. Kommissionen drog därav slutsatsen att minskningar av FFT:s skattebörda med nödvändighet sänkte priserna på FFT:s koncerninterna lån.

379 Som angetts i punkt 178 ovan, ska den motivering som krävs enligt artikel 296 FEUF enligt fast rättspraxis vara anpassad till rättsaktens beskaffenhet. Av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur den institution som har antagit den angripna rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och så att unionsdomstolen ges möjlighet att utföra sin prövning.

380 När det gäller frågan om en åtgärd ska betecknas som stöd, kräver denna princip att kommissionen anger skälen till varför den anser att den ifrågavarande åtgärden omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF. Även om det i vissa fall kan framgå av själva de omständigheter under vilka stödet beviljades att stödet är av sådant slag att det kan påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen, åligger det kommissionen i det avseendet att åtminstone redogöra för dessa omständigheter i motiveringen till sitt beslut (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 89, och dom av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 49).

381 Vad beträffar villkoret om en snedvridning av konkurrensen, framgår det av rättspraxis att stöd som syftar till att befria ett företag från kostnader som detta normalt borde ha burit inom ramen för den löpande driften eller dess normala verksamhet i princip snedvrider konkurrensvillkoren (dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 30, och dom av den 3 mars 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 55).

382 Det framgår av fast rättspraxis att för att kvalificera en nationell åtgärd som ”statligt stöd” är det inte nödvändigt att styrka att stödet faktiskt påverkar handeln mellan medlemsstaterna och snedvrider konkurrensen, utan endast att undersöka huruvida stödet kan ha en sådan inverkan (se dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 140 och där angiven rättspraxis).

383 Vad särskilt beträffar driftsstöd, såsom det nu aktuella stödet, framgår det, såsom kommissionen har gjort gällande, av rättspraxis att sådant stöd syftar till att befria ett företag från kostnader som detta normalt borde ha burit inom ramen för den löpande driften eller dess normala verksamhet, och snedvrider i princip konkurrensvillkoren (se dom av den 9 juni 2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 136 och där angiven rättspraxis).

384 I förevarande fall framgår det av skälen 189, 343 och 345 i det angripna beslutet, vars innehåll har återgetts i punkterna 377 och 380 ovan, att kommissionen fann att FFT och den koncern som företaget tillhörde gynnades av en fördel till följd av en minskning av skatten som de andra konkurrerande företagen inte hade och som således kunde stärka dess ekonomiska ställning på marknaden, så att det aktuella förhandsbeskedet begränsade konkurrensen. Enligt kommissionen medförde minskningen av FFT:s skattebörda, till följd av det aktuella förhandsbeskedet, att hela koncernen beviljades ytterligare resurser, eftersom det fick till följd att priserna på FFT:s koncerninterna lån sänktes. Mot bakgrund av den rättspraxis som angetts i punkterna 379–382 ovan, konstaterar tribunalen att dessa uppgifter räcker för att det ska anses att kommissionen angav de omständigheter som hade lett den till slutsatsen att den aktuella åtgärden kunde påverka konkurrensen och snedvrida handeln. I det avseendet ska det erinras om att FFT, såsom framgår av punkt 7 ovan, tillhandahåller kassaflödes- och finansieringstjänster för de företag i denna koncern som är etablerade i Europa, med undantag av de företag som är etablerade i Italien.

385 Tribunalen finner därför att kommissionen inte åsidosatte sin motiveringsskyldighet eller gjorde en oriktig bedömning när den fann att den aktuella åtgärden kunde begränsa konkurrensen på marknaden, eftersom den motsvarande skattenedsättningen förbättrade den ekonomiska ställningen för FFT och den koncern som det tillhörde, till nackdel för konkurrenternas ställning.

386 Denna slutsats påverkas inte av Storhertigdömet Luxemburgs och FFT:s övriga argument.

387 För det första, i den mån som Storhertigdömet Luxemburg har åberopat domen av den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, EU:T:2015:1004), ska det, såsom har angetts i punkt 321 ovan, påpekas att tribunalens dom i nämnda mål upphävdes av domstolen i dess dom av den 25 juli 2018, kommissionen/Spanien m.fl. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

388 Det ska under alla omständigheter konstateras att tribunalen, i domen av den 17 december 2015, Spanien m.fl./kommissionen (T-515/13 och T-719/13, EU:T:2015:1004), fann att motiveringen i kommissionens beslut var otillräcklig, eftersom skälen till varför den fördel som gavs investerarna, och inte de rederier eller varv som fick stödet, kunde medföra en konkurrenssnedvridning inte framgick tillräckligt klart av beslutet. De faktiska omständigheterna i förevarande mål är dock annorlunda, eftersom fördelen ges FFT och den koncern som företaget tillhör. Omständigheterna i förevarande mål kräver således inte någon annan förklaring än den att FFT, och företagen inom Fiat/Chrysler-koncernen, som skulle betala en lägre skatt, hade getts en fördel, så att konkurrensen på de marknader där företagen inom Fiat/Chrysler-koncernen var verksamma påverkades till följd därav.

389 För det andra har FFT åberopat tre domar till stöd för sina argument att kommissionen borde ha gjort en mer noggrann prövning av de faktiska omständigheterna.

390 Vad först beträffar domen av den 17 september 1980, Philip Morris/kommissionen (730/79, EU:C:1980:209, punkt 11), och domen av den 15 juni 2000, Alzetta m.fl./kommissionen (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 och T-23/98, EU:T:2000:151, punkt 80), konstaterar tribunalen, i motsats till vad FFT har hävdat, att även om kommissionen i dessa mål specifikt identifierade den relevanta marknaden, den konkurrens som tidigare förelåg och syftet med stödet, framgår det inte av någon av dessa domar att kommissionen systematiskt ska göra en sådan bedömning när den redogör för skälen till varför den aktuella åtgärden snedvrider konkurrensen. Såsom har konstaterats i punkt 384 ovan, identifierade kommissionen skälen till varför den aktuella åtgärden utgjorde ett driftsstöd som gjorde det möjligt för FFT och företagen inom Fiat/Chrysler-koncernen att gynnas av en fördel och stärka deras ekonomiska ställning och, vad gäller FFT, sänka priserna på dess koncerninterna lån.

391 Till skillnad från de faktiska omständigheterna i det mål som avgjordes genom domen av den 24 oktober 1996, Tyskland m.fl./kommissionen (C-329/93, C-62/95 och C-63/95, EU:C:1996:394), där domstolen ogiltigförklarade kommissionens beslut på grund av bristande motivering, och i motsats till

de faktiska omständigheterna i det mål som avgjordes genom domen av den 13 mars 1985, Nederländerna och Leeuwarder Papierwarenfabriek/kommissionen (296/82 och 318/82, EU:C:1985:113), har kommissionen i förevarande fall faktiskt redogjort för skälen till att den ansåg att det förelåg en konkurrensbegränsning.

392 Dessa argument kan således inte godtas.

393 För det tredje, i den mån som FFT har gjort gällande att en åtgärd ska bedömas utifrån dess verkningar, och inte utifrån dess syften, räcker det att erinra om att det framgår av den rättspraxis som angetts i punkt 118 ovan att ett stöd ska snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen. Som har konstaterats i punkt 384 ovan, gjorde kommissionen i förevarande fall en korrekt bedömning när den slog fast att den aktuella åtgärden fick till följd att konkurrensen snedvreds.

394 För det fjärde, i den mån som FFT har hävdat att kommissionen har grundat sin slutsats att det aktuella förhandsbeskedet påverkade konkurrensen på det felaktiga antagandet att FFT betalade mindre bolagsskatt än ett fristående företag, kan detta argument inte godtas. Kommissionen gjorde nämligen en riktig bedömning när den fann att FFT hade gynnats av en skattefördel, och den hade således fog för att dra slutsatsen att en sådan fördel kunde snedvrida konkurrensen på de marknader där FFT och den koncern som företaget tillhörde var verksamma.

395 För det femte, i den mån som FFT har hävdat att även om det antas att det drog fördel av en överdrivet låg bolagsskatt i Luxemburg, tillhandahåller inte företaget några tjänster eller varor till tredje man, vilket gör att FFT inte har någon konkurrensförmåga på en marknad där konkurrensen skulle kunna snedvridas, eller att de varor och tjänster som företagen inom koncernen erbjuder lyder under marknadsvillkoren, kan dessa argument inte godtas. Eftersom FFT drar fördel av en minskad skattebörda, kan nämligen företaget finansiera verksamheten i andra företag inom koncernen till en lägre kostnad och på så sätt snedvrida konkurrensen på de marknader där de sistnämnda företagen är verksamma.

396 För det sjätte har FFT hävdat att uppgifterna i skäl 345 i det angripna beslutet, vilka det anser inte utgör en del av den bedömning av effekterna på konkurrensen som gjordes i det angripna beslutet, är felaktiga. Enligt FFT gjorde kommissionen en felaktig bedömning när den slog fast att det fanns ett samband mellan det skattebelopp som FFT betalade i Luxemburg och den ränta som FFT tillämpar på de lån som det beviljar företagen inom Fiat/Chrysler-koncernen. I det avseendet räcker det att tribunalen konstaterar, vilket FFT dessutom självt har medgett, att den omständigheten att kommissionen begick ett fel vad gäller storleken på den ränta som skulle beaktas, saknar betydelse för konstaterandet att det föreligger en konkurrensbegränsning. Detta argument ska således underkännas såsom verkningslöst.

397 För det sjunde, i den mån som FFT har gjort gällande att det föreligger en likhet mellan det beslut som domstolen ogiltigförklarade i domen av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272), och förevarande mål, ska detta argument, som FFT inte åberopade i samband med den första grundens andra del, underkännas. Såsom kommissionen har hävdat, påpekade domstolen i det förstnämnda målet att det aktuella stödet inte utgjorde ett driftsstöd. Vidare har FFT inte ifrågasatt den rättspraxis som kommissionen har stött sig på i förevarande fall, enligt vilken driftsstöd i princip snedvrider konkurrensvillkoren. FFT har inte heller visat att en sådan presumtion inte skulle vara tillämplig i förevarande fall.

398 Mot bakgrund av det ovan anförda kan talan inte bifallas såvitt avser de grunder som Storhertigdömet Luxemburg och FFT har anfört om att kommissionen inte styrkte att det förelåg en konkurrensbegränsning

G. Den femte gruppen av grunder: Återkrav av stödet

399 Denna grupp av grunder, vilka har åberopats i andra hand av Storhertigdömet Luxemburg och som avser återkravet av stödet, består av två delar.

1. Den första delgrunden: Åsidosättande av förordning 2015/1589 genom att återkravet av det påstådda stödet i fråga är oförenligt med rättssäkerhetsprincipen

400 Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att kommissionen åsidosatte rättssäkerhetsprincipen och artikel 16.1 i förordning 2015/1589 genom att besluta om återkrav det påstådda stödet i fråga.

401 Irland har uppgett att det delar Storhertigdömet Luxemburgs ståndpunkt att kommissionen åsidosatte rättssäkerhetsprincipen.

402 Kommissionen har bestritt dessa argument.

403 Det ska erinras om att det i artikel 16.1 i förordning 2015/1589 föreskrivs följande:

”Vid negativa beslut i fall av olagligt stöd ska kommissionen besluta att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren … Kommissionen ska inte återkräva stödet om detta skulle stå i strid med en allmän princip i unionsrätten.”

404 I det angripna beslutet angav kommissionen först att den enligt artikel 16.1 i förordning 2015/1589 skulle besluta om återkrav av stöd som var olagliga och oförenliga med den inre marknaden, såvida inte återkravet skulle strida mot en allmän rättsprincip (skälen 354 och 355 i det angripna beslutet). Vidare fann kommissionen att Storhertigdömet Luxemburgs argument om att återkravet skulle strida mot principen om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhetsprincipen var utan grund (skäl 364 i det angripna beslutet). Vad beträffar skyddet för berättigade förväntningar, påpekade kommissionen att den inte hade gett Storhertigdömet Luxemburg eller FFT några tydliga försäkringar (skälen 356–358 i det angripna beslutet). Vad beträffar åsidosättandet av rättssäkerhetsprincipen, angav kommissionen att det inte finns någon tidigare beslutspraxis som skulle ha kunnat skapa osäkerhet gällande det faktum att förhandsbesked kan leda till beviljande av statligt stöd. Vidare erinrade kommissionen särskilt om att den enligt rättspraxis inte är skyldig att exakt kvantifiera det stöd som ska återkrävas (skälen 360–363 i det angripna beslutet).

405 Det följer av rättspraxis att rättssäkerhetsprincipen, vilken utgör en allmän princip i unionsrätten, kräver att rättsregler ska vara klara och precisa och den syftar till att säkerställa förutsebarheten rörande de situationer och rättsförhållanden som omfattas av unionsrätten (dom av den 15 februari 1996, Duff m.fl./kommissionen, C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20).

406 I den mån Storhertigdömet Luxemburg i förevarande fall först har hävdat att det i enlighet med artikel 16.1 i förordning 2015/1589 inte bör beslutas om återkrav, på grund av att det skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen, konstaterar tribunalen att den rättsregel som ledde till antagandet av det angripna beslutet, det vill säga artikel 107 FEUF, och de fyra villkoren för att det ska föreligga ett sådant stöd, vilka det har erinrats om i punkt 118 ovan, är klara och precisa.

407 Begreppet statligt stöd definieras med utgångspunkt i vilka verkningar åtgärden har på mottagarens konkurrensställning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 87). Härav följer att artikel 107 FEUF förbjuder varje stödåtgärd, oberoende av dess form eller den lagstiftningsteknik som använts för att bevilja ett sådant stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 79).

408 Härav följer att det inte råder något tvivel om att alla offentliga åtgärder, såsom ett förhandsbesked, som uppfyller villkoren i artikel 107 FEUF i princip är förbjudna och ska bli föremål för ett beslut om återkrav.

409 Vidare ska det under alla omständigheter konstateras att det, såsom kommissionen har påpekat, inte fanns någon objektiv omständighet som gjorde det möjligt för Storhertigdömet Luxemburg eller FFT att dra slutsatsen att kommissionen inte skulle tillämpa artikel 107 FEUF på förhandsbesked. För det första framgår det av kommissionens beslutspraxis, vilken den har hänvisat till i fotnot nr 71 i det angripna beslutet och som inte har bestritts av Storhertigdömet Luxemburg, att kommissionen tidigare har prövat huruvida förhandsbesked är förenliga med artikel 107 FEUF. För det andra har Storhertigdömet Luxemburg inte bestritt att kommissionen redan har prövat individuella skatteåtgärder och använt armlängdsprincipen för att besluta om återkrav av stöd.

410 Under dessa omständigheter kan inte enbart tillämpningen av artikel 107 FEUF på det aktuella förhandsbeskedet utgöra ett åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen. Det kan följaktligen inte med framgång göras gällande att denna princip har åsidosatts för att motivera att det stöd som följer av det aktuella förhandsbeskedet inte ska återkrävas, med tillämpning av artikel 16.1 i förordning 2015/1589.

411 De övriga argument som Storhertigdömet Luxemburg och Irland har anfört är inte övertygande.

412 Först och främst, i den mån som Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att den bedömningsmall för FFT:s beskattningsunderlag som kommissionen använde inte var tillräckligt förutsebar, att det är nödvändigt att visa flexibilitet genom att inte en kräva en orealistisk precisionsnivå och att det inte kan anses att det förelåg ond tro, erinrar tribunalen om att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av internpriser och att det är endast om kommissionen upptäcker ett fel vid fastställandet av sådana priser som är sådant att dessa internpriser inte motsvarar en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat som den har rätt att konstatera att det föreligger ett stöd (se punkt 204 ovan). I förevarande fall har tribunalen konstaterat att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att Storhertigdömet Luxemburg, genom det aktuella förhandsbeskedet, hade godkänt fel i metoden för att fastställa FFT:s ersättning som var sådana att det inte var möjligt att komma fram till ett internpris som återspeglade de priser som skulle ha förhandlats fram på marknadsmässiga villkor. Under dessa omständigheter kan det inte anses att kommissionen krävde en orealistisk precisionsnivå eller att dess bedömningsmall är oförutsebar. Storhertigdömet Luxemburg kan således inte med framgång göra gällandet att det inte var förutsebart att kommissionen skulle konstatera att det förelåg ett stöd och besluta att återkräva detta.

413 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg vidare har gjort gällande att dess praxis vad gäller förhandsbesked var förenlig med uppförandekoden för företagsbeskattning och OECD:s riktlinjer, räcker det att påpeka att kommissionen slog fast att Storhertigdömet Luxemburg, genom det aktuella förhandsbeskedet som inte anmäldes till kommissionen, hade beviljat ett statligt stöd som var oförenligt med den inre marknaden enligt artikel 107 FEUF. Genom att göra detta ifrågasatte inte kommissionen praxisen vad gäller förhandsbesked som sådan. Vidare ska prövningen av huruvida det föreligger ett statligt stöd göras mot bakgrund av de kriterier som föreskrivs i artikel 107 FEUF. Den omständigheten att texter rörande internprissättning har godkänts av Europeiska unionens råd eller av OECD, vilka inte är bindande för kommissionen, har under dessa omständigheter inte någon inverkan på konstaterandet att det aktuella förhandsbeskedet ger FFT en selektiv fördel.

414 Storhertigdömet Luxemburg och Irland har dessutom hävdat att tillämpningen av rättssäkerhetsprincipen kan kräva att den retroaktiva verkan av en rättsakt begränsas om det föreligger allvarliga ekonomiska risker och om de berörda parterna är i god tro, villkor som de anser är uppfyllda i förevarande fall. I den mån som Storhertigdömet Luxemburg har åberopat detta argument för att bestrida återkravet av den aktuella stödåtgärden, räcker det att tribunalen erinrar om att ett beslut om återkrav inte utgör en retroaktiv tillämpning av en rättsakt. Att ett rättsstridigt stöd undanröjs genom

återkrav är nämligen en logisk följd av att det har slagits fast att stödet är rättsstridigt och syftar till att återställa den tidigare rådande situationen (dom av den 19 oktober 2005, CDA Datenträger Albrechts/kommissionen, T-324/00, EU:T:2005:364, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

415 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att det angripna beslutet skulle få allvarliga ekonomiska återverkningar, eller medföra allvarliga problem för landet och för andra medlemsstater, såsom bland annat har påpekats av företrädare för Amerikas förenta stater, ska det under alla omständigheter konstateras att det i artikel 16.1 i förordning 2015/1589 inte föreskrivs att ett stöd som har förklarats vara oförenligt inte skulle kunna återkrävas av ett sådant skäl. Inget av de argument som Storhertigdömet Luxemburg har anfört gör det möjligt att fastställa att det föreligger sådana allvarliga ekonomiska återverkningar. Det står nämligen klart att återkravet av den aktuella stödåtgärden inte som sådant kan få några negativa ekonomiska följder för Storhertigdömet Luxemburg, eftersom de belopp som återkrävs tillfaller landets offentliga finanser. I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg tycks göra gällande, kan dessutom själva återkravet från FFT av det stöd som det erhållit enligt det aktuella förhandsbeskedet inte få till direkt följd ett eventuellt ”ifrågasättande av ett mycket stort antal förhandsbesked i Storhertigdömet Luxemburg och potentiellt sett tusentals förhandsbesked i alla de andra medlemsstaterna”. Enbart den omständigheten att kommissionen ifrågasatte ett förhandsbesked som ger ett företag en selektiv fördel innebär nämligen endast att detta förhandsbesked, vilket utfärdades i strid med artikel 107 FEUF, kommer att bli föremål för återkrav, men inte att alla förhandsbesked, inbegripet dem som inte utgör statligt stöd, kommer att bli föremål för återkrav.

416 Det kan följaktligen inte anses att det angripna beslutet får nya eller allvarliga följder för internationell beskattning, eftersom kommissionen alltid har haft befogenhet att undersöka huruvida en skatteåtgärd utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

417 I den mån som Irland slutligen har hävdat att kommissionen inte kunde föreslå, såsom den gjorde i det angripna beslutet, att om kommissionen inte har identifierat stödbeloppet, ska medlemsstaten vända sig till kommissionen för att fastställa detta, räcker det att konstatera att Storhertigdömet Luxemburg i förevarande fall varken har hävdat eller visat att kommissionens bedömning, i skäl 311 i det angripna beslutet, avseende metoden för att beräkna den skatt som FFT skulle betala var så oprecis att det skulle ha varit omöjligt att beräkna storleken på det mottagna stödet utan att vända sig till kommissionen, och att det angripna beslutet således ledde till rättsosäkerhet. Tvärtom har Storhertigdömet Luxemburg medgett att det uppskattade det stödbelopp som skulle återkrävas till 23,1 miljoner euro. Detta argument kan således inte godtas.

418 Mot bakgrund av det ovan anförda kan talan inte bifallas såvitt avser den första delgrunden i den grupp av grunder som avser återkrav.

2. Den andra delgrunden: Åsidosättande av förordning 2015/1589 genom att återkravet av det påstådda stödet i fråga strider mot rätten till försvar

419 Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att det, i enlighet med kommissionens beslutspraxis, inte finns anledning att återkräva ett stöd, när stödbeloppet inte går att uppskatta. I avsaknad av en möjlighet att kvantifiera stödet på ett exakt sätt eller i avsaknad av parametrar som gör det möjligt för en medlemsstat, i samarbete med kommissionen, att exakt kvantifiera stödet, skulle medlemsstatens rätt till försvar kränkas och detta skulle utgöra ett hinder för återkrav.

420 I det avseendet har Storhertigdömet Luxemburg påpekat att det visserligen krävde att mottagaren av det påstådda stödet skulle betala in ett belopp på ett spärrat konto. Detta belopp beräknades i enlighet med de anvisningar som kommissionen gav i skäl 311 i det angripna beslutet, med preciseringen att denna beräkning inte påverkade ett bestridande av den metod som kommissionen hade valt. Storhertigdömet Luxemburg anser dock att denna beräkning är helt konstlad, eftersom det skulle vara

omöjligt att beräkna det påstådda stödet på ett exakt sätt, ”utan att använda sig av de helt godtyckliga bedömningar som kommissionen gjorde i förevarande fall”. Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att det inte finns ett korrekt internpris enligt OECD och kommissionen, utan ett brett intervall av korrekta priser. Vidare har Storhertigdömet Luxemburg hävdat att det inte har någon rimlig handlingsfrihet för att avvika från den metod som kommissionen föreslog i det angripna beslutet.

421 Kommissionen har bestritt dessa argument.

422 I det angripna beslutet slog kommissionen först fast, i skäl 367, att även om unionsrätten enligt rättspraxis inte kräver att det exakta stödbelopp som ska återbetalas fastställs, är det däremot tillräckligt att kommissionens beslut innehåller anvisningar som gör det möjligt för beslutets adressat att själv utan alltför stora svårigheter fastställa detta belopp. Kommissionen angav därefter att den, i skäl 311 i det angripna beslutet, hade identifierat en metod för att undanröja den selektiva fördel som FFT beviljats, om Storhertigdömet Luxemburg valde att bibehålla TNMM, samtidigt som den nämnde att denna medlemsstat kunde använda en annan metod före sista datum för genomförande av detta beslut (skälen 367–369 i det angripna beslutet).

423 I förevarande fall konstaterar tribunalen, för det första, att Storhertigdömet Luxemburg inte har bestritt kommissionens bedömning att det framgår av domen av den 18 oktober 2007, kommissionen/Frankrike (C-441/06, EU:C:2007:616, punkt 29 och där angiven rättspraxis), att ett beslut av kommissionen inte nödvändigtvis behöver ange det stödbelopp som ska återkrävas, om beslutet innehåller anvisningar som gör det möjligt för medlemsstaten att själv utan alltför stora svårigheter fastställa detta belopp.

424 För det andra ska det påpekas att Storhertigdömet Luxemburg inte har gjort gällande att det angripna beslutet i förevarande fall inte ger några anvisningar som gör det möjligt för denna medlemsstat att själv fastställa det belopp som ska återkrävas. Storhertigdömet Luxemburg har således medgett att det har beräknat och uppskattat detta belopp till 23,1 miljoner euro, i syfte att få stödet återbetalt från FFT. Storhertigdömet Luxemburg anser inte alls att kommissionens beräkningsmetod var oprecis, utan det har endast gjort gällande att denna metod inte ger det en ”rimlig handlingsfrihet för att avvika från kommissionens kategoriska synsätt”. Storhertigdömet Luxemburg har därigenom, åtminstone underförstått, medgett att denna metod är tillräckligt exakt för att denna medlemsstat ska kunna beräkna det stödbelopp som ska återkrävas.

425 Under dessa omständigheter kan kommissionen inte kritiseras för att ha åsidosatt Storhertigdömet Luxemburgs rätt till försvar, genom att inte ange det stödbelopp som skulle återkrävas i det angripna beslutet.

426 Inget av de argument som har åberopats av Storhertigdömet Luxemburg kan påverka denna slutsats.

427 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande att den omständigheten att det begärde att FFT skulle betala in ett belopp på 23,1 miljoner euro på ett spärrat konto inte påverkar det faktum att Storhertigdömet Luxemburg ifrågasätter kommissionens beräkningsmetod, ska detta argument underkännas såsom verkningslöst. Storhertigdömet Luxemburg har nämligen inte styrkt att det angripna beslutet inte är tillräckligt exakt, så till den grad att denna medlemsstat inte kan fastställa det belopp som ska återkrävas. Storhertigdömet Luxemburg har nämligen endast bestritt den metod som kommissionen valde för att beräkna det stödbelopp som skulle återkrävas, vilken den har beskrivit som godtycklig. Frågan huruvida metoden är korrekt eller ej har dock inte något samband med åsidosättande av rätten till försvar, som den andra delgrunden i den femte gruppen av grunder avser.

428 I den mån som Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att det angripna beslutet, genom att identifiera ett ”brett intervall” av möjliga belopp, inte har iakttagit kravet att stödbeloppet ska identifieras relativt exakt, räcker det att påpeka att kommissionen, genom att fastställa en metod som Storhertigdömet

Luxemburg följde, uppfyllde det villkor som anges i den rättspraxis som omnämnts i punkt 423 ovan, enligt vilket metoden ska göra det möjligt att utan svårigheter fastställa det belopp som ska återkrävas. Det intervall som kommissionen föreslog avser vidare inte det stödbelopp som ska återkrävas, utan det belopp som den anser är lämpligt för FFT:s beskattningsunderlag. En sådan anvisning är tillräckligt exakt för att Storhertigdömet Luxemburg ska kunna beräkna det stödbelopp som ska återkrävas. Den omständigheten att kommissionen uppgav att andra metoder skulle ha kunnat leda till andra belopp och att den gav möjlighet att föreslå en alternativ metod för att beräkna det belopp som ska återkrävas kan inte påverka det faktum att det angripna beslutet innehåller tillräckligt exakta anvisningar om återkravet eller i sig utgöra hinder för att återkräva stödet.

429 Mot denna bakgrund kan talan inte bifallas såvitt avser den andra delgrunden i den femte gruppen av grunder avseende återkravet, eller såvitt avser någon del av denna grupp av grunder.

430 Av det ovan anförda följer att talan i målen T-755/15 och T-759/15 ska ogillas.

IV. Rättegångskostnader

A. I mål T-755/15

431 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Storhertigdömet Luxemburg ska förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader. Eftersom Storhertigdömet Luxemburg har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

432 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Irland ska därför bära sina rättegångskostnader.

B. I mål T-759/15

433 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att FFT ska förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader. Eftersom FFT har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

434 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Irland ska därför bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

1) Målen T-755/15 och T-759/15 förenas vad gäller domen.

2) Talan ogillas i båda målen.

3) Storhertigdömet Luxemburg ska bära sina rättegångskostnader och ersätta Europeiska kommissionens rättegångskostnader i mål T-755/15.

4) Fiat Chrysler Finance Europe ska bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader i mål T-759/15.

5) Irland ska bära sina rättegångskostnader.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 24 september 2019.

Underskrifter